



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 17/10/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

Αριθμός απόφασης: 1666

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604553
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

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

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) 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 υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **30/06/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας Ε.Π.Ε., ΑΦΜ, με έδρα ΑΘΗΝΑ, οδός, κατά των υπ' αριθμ.:

-/30.05.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/11/2019-31/12/2019 του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ,
-/30.05.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020 του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ,
-/30.05.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/12/2021 του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ,
-/30.05.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2022-31/03/2022 του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ,

5. Τις ως άνω πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία Έκθεση Ελέγχου.
6. Τις απόψεις του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 30/06/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας Ε.Π.Ε., ΑΦΜ, η οποία υπεβλήθη 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:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμ. /30.05.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, φορολογικής περιόδου 01/11/2019-31/12/2019, μηδενίστηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση των 681,01 €.

Με την υπ' αριθμ. /30.05.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020, μηδενίστηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση των 8.747,41 €.

Με την υπ' αριθμ. /30.05.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/12/2021, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Φ.Π.Α. ποσού 56.932,26 €, πλέον προστίμου άρθ. 58Α Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ύψους 28.466,13 €, ήτοι συνολικό καταβλητέο ποσό 85.398,39 € και παράλληλα, μηδενίστηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση των 59.049,04 €.

Με την υπ' αριθμ. /30.05.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, φορολογικής περιόδου 01/01/2022-31/03/2022, μηδενίστηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση/επιστροφή των 88.413,06 €.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί της από 30/05/2023 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, η οποία εκδόθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ. /05-09-2022 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ (σε αντικατάσταση της υπ' αριθμόν /26-05-2022 εντολής ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ λόγω αλλαγής αρμοδιότητας).

Σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην οικεία Έκθεση Ελέγχου, η προσφεύγουσα υπέβαλε την υπ' αριθμόν /05-05-2022 αίτηση επιστροφής Φ.Π.Α. ποσού 80.136,88 €, που αφορούσε τις φορολογικές περιόδους από 01/11/2019 έως 31/03/2022. Το εν λόγω πιστωτικό υπόλοιπο προέκυψε από το γεγονός ότι η προσφεύγουσα, η οποία δραστηριοποιείται στην εκμίσθωση ακινήτων (ΚΑΔ κύριας δραστηριότητας), προέβη σε δαπάνες που υπερέβησαν τα εισοδήματά της από μισθώματα.

Αν και η προσφεύγουσα υπήγαγε τα μισθώματα που εισέπραξε σε Φ.Π.Α., τον οποίο απέδωσε στο Δημόσιο, ο έλεγχος δεν της αναγνώρισε το δικαίωμα έκπτωσης των δαπανών στις οποίες προέβη, λόγω του ότι δεν υπέβαλε αίτηση επιλογής φορολόγησης του άρθρου 8, παρ. 2 (δii') του Ν. 2859/2000 μέχρι και την έναρξη της μίσθωσης, παρά μόνο στις 05/05/2023, όταν και η σχετική μίσθωση είχε ήδη λυθεί.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τον μοναδικό ισχυρισμό περί αυθαίρετης ερμηνείας και ανυπαρξίας ουσιαστικής και νόμιμης αιτιολογίας του φορολογικού ελέγχου, αναφορικά με τη μη αποδοχή της έκπτωσης Φ.Π.Α. κατά παράβαση της σχετικής νομολογίας.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 8, παρ. 2 (δ') του Ν. 2859/2000, όπως ίσχυε κατά τις κρινόμενες φορολογικές περιόδους, «Ως παροχή υπηρεσιών λογίζονται επίσης:

...

δ) i. Η εκμίσθωση βιομηχανοστασίων και χρηματοθυρίδων.

ii. Η εκμίσθωση χώρων για άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας σε μισθωτή υποκείμενο στο φόρο, αυτοτελώς ή στα πλαίσια μικτών συμβάσεων, **εφόσον ο εκμισθωτής το επιθυμεί και υποβάλλει για αυτό αίτηση επιλογής φορολόγησης.**

Η επιλογή φορολόγησης πραγματοποιείται με υποβολή στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., σχετικής αίτησης από τον εκμισθωτή.

Η αίτηση επιλογής φορολόγησης μπορεί να υποβληθεί είτε πριν την έναρξη χρησιμοποίησης του ακινήτου ή εντός τριάντα (30) ημερών από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου, σε περίπτωση που η επιλογή πραγματοποιείται σε χρόνο μεταγενέστερο, και ισχύει από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου. Ειδικά για την πρώτη εφαρμογή, η αίτηση επιλογής φορολόγησης μπορεί να υποβληθεί μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 2013, με έναρξη εφαρμογής από 1.1.2013, με την προϋπόθεση ότι με την περιοδική δήλωση του Δεκεμβρίου ή του τέταρτου τριμήνου θα καταβληθεί ο φόρος που αναλογεί για το διάστημα από 1.1.2013 μέχρι 31.12.2013.

Η επιλογή φορολόγησης μπορεί να αφορά το σύνολο ή μέρος του οικοδομικού συγκροτήματος. Με την αίτηση προσδιορίζονται οι χώροι για τους οποίους γίνεται επιλογή φορολόγησης. Η επιλογή φορολόγησης μπορεί να ανακληθεί με υποβολή σχετικής αίτησης που υποβάλλεται εντός τριάντα (30) ημερών από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου και ισχύει από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου.

Οι ανωτέρω διατάξεις ισχύουν και για επιχειρήσεις εκμετάλλευσης εμπορικών κέντρων, οι οποίες είχαν υποβάλλει αίτηση επιλογής φορολόγησης και είχαν λάβει σχετική βεβαίωση υπαγωγής στο φόρο από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 2012, χωρίς να εξετάζεται η εκπλήρωση των προϋποθέσεων που είχαν τεθεί με τις υπουργικές αποφάσεις που είχαν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση της προϊσχύουσας διάταξης. Για τις επιχειρήσεις αυτές δεν απαιτείται η υποβολή νέας αίτησης επιλογής φορολόγησης.

Επίσης οι ανωτέρω διατάξεις ισχύουν και για επιχειρήσεις που έχουν επιβάλει Φ.Π.Α. στις πράξεις που καλύπτονται από το πρώτο εδάφιο πριν την 1η Ιανουαρίου 2013 και, κατά συνέπεια οι εν λόγω επιχειρήσεις έχουν δικαίωμα έκπτωσης για τις προηγούμενες χρήσεις για τις οποίες έχει επιβληθεί Φ.Π.Α., εκτός από την περίπτωση που έχουν εκδοθεί πράξεις προσδιορισμού του φόρου οι οποίες έχουν καταστεί καθ' οιονδήποτε τρόπο οριστικές. Στις περιπτώσεις αυτές απαιτείται η υποβολή αίτησης επιλογής φορολόγησης μέχρι 31.12.2013».

Επειδή με την ΠΟΛ 1180/2013 διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι «Στην περίπτωση που υποβληθεί αίτηση επιλογής φορολόγησης, ο υποκείμενος έχει δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των εισροών με τον οποίο έχει επιβαρυνθεί η κατασκευή ή συντήρηση του ακινήτου για το οποίο έχει ασκηθεί επιλογή φορολόγησης καθώς και οποιαδήποτε εισροή σχετική με το εν λόγω ακίνητο, σύμφωνα με τα άρθρα 30, 31, 32 και 33 του Κώδικα ΦΠΑ.

Για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης, απαραίτητη προϋπόθεση είναι η ύπαρξη των οριζόμενων από το άρθρο 32 παρ. 1 β' του Κώδικα ΦΠΑ, νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν.

Σύμφωνα με το άρθρο 33, παρ. 2 για τα ακίνητα για τα οποία γίνεται επιλογή φορολόγησης, ο φόρος που εκπέστηκε διακανονίζεται για δέκα έτη από την ημερομηνία έναρξης χρησιμοποίησης του ακινήτου και για το 1/10 του φόρου αυτού, για κάθε έτος, ανάλογα με τις μεταβολές του δικαιώματος έκπτωσης. **Εάν η επιλογή φορολόγησης πραγματοποιηθεί μετά την**

έναρξη χρησιμοποίησης του ακινήτου, δικαίωμα έκπτωσης υπάρχει μόνο για τα έτη που υπολείπονται για τη συμπλήρωση της πενταετίας από την έναρξη χρησιμοποίησής του. Ο φόρος που εκπίπτει στην περίπτωση αυτή παρακολουθείται και διακανονίζεται για τα υπόλοιπα έτη που υπολείπονται για τη συμπλήρωση της δεκαετίας, από την έναρξη χρησιμοποίησης.

Επισημαίνεται ότι, ως έναρξη χρησιμοποίησης του ακινήτου θεωρείται ο χρόνος της πραγματικής έναρξης της μισθωτικής σχέσης. Κατά συνέπεια η δεκαετής περίοδος διακανονισμού ξεκινά από το έτος που έγινε η μίσθωση, δηλαδή από την ημερομηνία που ορίζεται με το μισθωτήριο ως ημερομηνία έναρξης της μίσθωσης ανεξάρτητα από το εάν το μισθωτήριο έχει υπογραφεί σε προγενέστερη ημερομηνία.

Με την αίτηση επιλογής φορολόγησης συνυποβάλλονται στοιχεία από τα οποία προκύπτει ο προς έκπτωση φόρος, λαμβανομένων υπόψη των διατάξεων περί παραγραφής».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 30, παρ. 1 του Ν. 2859/2000 «[...] Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο [...]».

Επειδή από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι σε περιπτώσεις εκμίσθωσης χώρων όπου ο εκμισθωτής δεν έχει υποβάλει αίτηση επιλογής φορολόγησης, οι σχετικές πράξεις εκμίσθωσης δεν αποτελούν φορολογητέες πράξεις για σκοπούς Φ.Π.Α. και ως εκ τούτου, οι εκμισθωτές δεν έχουν δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. εισροών που διενεργούνται με σκοπό τον προσπορισμό εσόδων από μισθώματα. Παράλληλα, δικαίωμα έκπτωσης υφίσταται μόνο από το έτος εντός του οποίου υποβάλλεται αίτημα επιλογής φορολόγησης και το εκπεστέο ποσό προσδιορίζεται σε κάθε έτος με βάση αναλογία που προκύπτει λαμβάνοντας υπόψη τα εναπομείναντα έτη της περιόδου διακανονισμού από την έναρξη της χρησιμοποίησης.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα με το υπ' αριθμόν/07-06-2021 συμβόλαιο του Συμβολαιογράφου αγόρασε μία αυτοτελή και ανεξάρτητη οριζόντια ιδιοκτησία (ξενοδοχείο) επί της οδού Αθήνα από την εταιρεία Α.Ε., με Α.Φ.Μ. Η τελευταία, είχε εκμισθώσει το εν λόγω ακίνητο στην εταιρεία Ε.Ε., με Α.Φ.Μ., με μηνιαίο μίσθωμα 14.000,00 € πλέον χαρτοσήμου 3,6% και διάρκεια μίσθωσης έως 31/08/2021. Η προσφεύγουσα, ως νέα ιδιοκτήτρια, υπέγραψε με την ανωτέρω μισθώτρια εταιρεία την υπ' αριθμόν/31-08-2021 Συμβολαιογραφική Πράξη Παρατάσεως Μισθώσεως Ακινήτου του ιδίου ως άνω Συμβολαιογράφου, με την οποία συμφωνήθηκαν:

- η παράταση της μισθωτικής σχέσης έως και 31/12/2021,
- η διατήρηση του μηνιαίου μισθώματος στο ποσό των 14.000,00 € και
- η αντικατάσταση του τέλους χαρτοσήμου με Φ.Π.Α. 24% με ισχύ από 07/06/2021.

Στη συνέχεια η προσφεύγουσα υπέβαλε εκπρόθεσμα την αρ. πρωτ. /01-09-2021 ηλεκτρονική Δήλωση Πληροφοριακών Στοιχείων Μίσθωσης, με την οποία δήλωσε την ανωτέρω επαγγελματική μίσθωση, όπου συμπεριέλαβε σημείωση για υπαγωγή της σε Φ.Π.Α. 24%, καθώς και την αρ. πρωτ. /11-01-2022 ηλεκτρονική Δήλωση Πληροφοριακών Στοιχείων Μίσθωσης, με την οποία δήλωσε την λήξη της επαγγελματικής μίσθωσης με ημερομηνία 31/12/2021.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι μη ορθώς δεν της αναγνωρίστηκε το δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. εισροών, δεδομένου ότι η ίδια αφενός είχε γνωστοποιήσει στη φορολογική διοίκηση την υπαγωγή των μισθωμάτων σε Φ.Π.Α. μέσω της αρ. πρωτ. /01-09-2021 ηλεκτρονικής Δήλωσης Πληροφοριακών Στοιχείων Μίσθωσης και αφετέρου, τα τιμολόγια που εξέδιδε προς την μισθώτριά της περιελάμβαναν Φ.Π.Α. και διαβιβάζονταν στην πλατφόρμα MyData, καθώς και ότι η ΠΟΛ 1180/2013 δεν κάνει λόγο για στέρηση του

δικαιώματος έκπτωσης σε περίπτωση μη υποβολής αίτησης επιλογής φορολόγησης. Παράλληλα, η προσφεύγουσα επικαλείται το αρ. πρωτ./2015 έγγραφο της ΓΓΔΕ, σύμφωνα με το οποίο «η υποβολή της αίτησης επιλογής φορολόγησης μετά την έναρξη της υπεκμίσθωσης δεν ασκεί επιρροή στο πραγματικό γεγονός της υπαγωγής σε Φ.Π.Α.».

Επειδή ωστόσο, το ανωτέρω έγγραφο αποτελεί απάντηση της φορολογικής αρχής σε ερώτημα φορολογουμένου με διαφορετικά πραγματικά περιστατικά από αυτά της κρινόμενης περίπτωσης. Ειδικότερα, τα πραγματικά περιστατικά του ερωτήματος αφορούσαν υπεκμίσθωση που υπαγόταν από τη σύναψή της σε Φ.Π.Α. με σχετική πρόβλεψη στο μισθωτήριο συμβόλαιο και ορισμό μισθώματος με Φ.Π.Α., σε αντίθεση με την κρινόμενη περίπτωση, όπου η αρχική σύμβαση μίσθωσης όριζε υπαγωγή των μισθωμάτων σε τέλος χαρτοσήμου 3,6%. Άλλωστε, η κατακλείδα του ίδιου του εν λόγω εγγράφου ορίζει ότι «Σε κάθε περίπτωση ο έλεγχος των πραγματικών περιστατικών από τα οποία εξαρτάται η εφαρμογή των ανωτέρω ανήκει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.».

Επειδή μετά την έκδοση του ανωτέρω εγγράφου και συγκεκριμένα εντός του έτους 2023 επήλθε τροποποίηση της επίμαχης διάταξης του άρθρου 8, παρ. 2 (δ') του Ν. 2859/2000, με το άρθρο 30 του ν. 5024/2023 (ΦΕΚ Α' 41/24-02-2023). Σύμφωνα με τη νέα διάταξη: «Ως παροχή υπηρεσιών λογίζονται επίσης:

...

δ) i. Η εκμίσθωση βιομηχανοστασίων και χρηματοθυρίδων.

ii. Η εκμίσθωση χώρων για άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας σε μισθωτή υποκείμενο στον φόρο, αυτοτελώς ή στο πλαίσιο μικτών συμβάσεων, εφόσον ο εκμισθωτής το επιλέγει. Για τους σκοπούς εφαρμογής της παρούσας υποπερίπτωσης, ο εκμισθωτής υποβάλλει αίτηση επιλογής φορολόγησης στη Φορολογική Διοίκηση είτε πριν την έναρξη χρησιμοποίησης του ακινήτου είτε και μετά την έναρξη, οποτεδήποτε. Εάν η αίτηση υποβληθεί μετά την έναρξη χρησιμοποίησης του ακινήτου, η επιλογή φορολόγησης ισχύει από την επόμενη φορολογική περίοδο. Η επιλογή φορολόγησης μπορεί να αφορά το σύνολο ή μέρος του οικοδομικού συγκροτήματος. Με την αίτηση προσδιορίζονται οι χώροι για τους οποίους γίνεται επιλογή φορολόγησης. Η επιλογή φορολόγησης μπορεί να ανακληθεί με υποβολή σχετικής αίτησης στη Φορολογική Διοίκηση και η ανάκληση ισχύει από την επόμενη φορολογική περίοδο».

Επειδή σύμφωνα με την Αιτιολογική Έκθεση του ανωτέρω νόμου «Επιδιώκεται εναρμόνιση της ελληνικής νομοθεσίας με τα οριζόμενα στην Οδηγία ΦΠΑ (Οδηγία 2006/112/ΕΚ), μέσα από την απλοποίηση και τη χωρίς περιορισμούς άσκηση του δικαιώματος επιλογής φορολόγησης και ανάκλησης της επιλογής αυτής για εκμισθωτές ακινήτων».

Επειδή παρατηρείται πως, παρά την επιθυμία για εναρμόνιση με τα οριζόμενα στην Οδηγία ΦΠΑ (Οδηγία 2006/112/ΕΚ) και απλοποίηση της σχετικής διαδικασίας, η φορολογική αρχή διατήρησε την πρόβλεψη για ισχύ της επιλογής φορολόγησης μόνο κατόπιν της υποβολής της σχετικής αίτησης.

Επειδή συνεπώς, η υποβολή της σχετικής αίτησης ήταν και παραμένει κρίσιμο στοιχείο αναφορικά με τον χρόνο έναρξης της υπαγωγής σε Φ.Π.Α. των μισθωμάτων και του συνακόλουθου δικαιώματος έκπτωσης του σχετιζόμενου με την εν λόγω δραστηριότητα Φ.Π.Α. εισροών και δεν αποτελεί σε καμία περίπτωση ένα δευτερεύον και άνευ ουσίας προαπαιτούμενο.

Επειδή με βάση όλα τα ανωτέρω, η προσφεύγουσα δεν έχει σε καμία περίπτωση δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. εισροών για τα έτη πριν το 2023 (οπότε και υπέβαλε το αίτημα επιλογής φορολόγησης). Από αυτό το έτος και μετά, έχει καταρχήν δικαίωμα έκπτωσης των διενεργούμενων δαπανών (συμπεριλαμβανομένων των δαπανών που έχει ήδη διενεργήσει και οι οποίες έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία της ως πάγια στοιχεία, δυνάμενα να θεωρηθούν αγαθά επένδυσης κατά το άρθρο 33, παρ. 4 του Ν. 2859/2000), υπό την προϋπόθεση ότι:

- το επίμαχο ακίνητο επαναμισθωθεί με Φ.Π.Α. και
- πάντοτε υπό την επιφύλαξη των διατάξεων περί διακανονισμού του άρθρου 33, παρ. 2 και 4 του Ν. 2859/2000.

Σχετικά και τα κάτωθι παραδείγματα που περιλαμβάνονται στην ΠΟΛ 1180/2013:

Α. Επιχείρηση το 2010 κατασκευάζει 4 καταστήματα με σκοπό να τα μισθώσει. Ο ΦΠΑ με τον οποίο επιβαρύνθηκαν είναι 20.000€. Η επιχείρηση μίσθωσε τα εν λόγω καταστήματα το 2011 χωρίς ΦΠΑ. Το 2012 συνέχισε να τα έχει μισθωμένα. Η επιχείρηση το 2013 κάνει αίτηση επιλογής φορολόγησης και η μίσθωση πλέον υπάγεται σε ΦΠΑ. Στην περίπτωση αυτή η επιχείρηση δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης για τα δύο πέμπτα που αντιστοιχούν στα έτη 2011 και 2012, καθώς για τα έτη αυτά το ακίνητο χρησιμοποιήθηκε για πράξεις χωρίς δικαίωμα έκπτωσης ($20.000:5=4.000 \times 2=8000$), έχει όμως δικαίωμα να εκπέσει το ΦΠΑ που αντιστοιχεί στα τρία εναπομείναντα πέμπτα ήτοι 12.000 (4.000×3). Το φόρο των 12.000 τον οποίο η επιχείρηση θα εκπέσει έχει υποχρέωση να τον διακανονίσει για τα υπόλοιπα οκτώ χρόνια, που απομένουν για τη συμπλήρωση της δεκαετίας από τη χρησιμοποίηση σε φορολογητέα πράξη, ένα όγδοο για κάθε έτος (2013 έως 2020).

Β. Επιχείρηση αγοράζει το 2013 νεόδμητο ακίνητο με Φ.Π.Α. 40.000€. Το μισθώνει το 2013 σε πρακτορείο προ-πο χωρίς να κάνει επιλογή φορολόγησης. Το 2015 ο μισθωτής αφήνει το μίσθιο και η επιχείρηση υποβάλει αίτηση επιλογής φορολόγησης και μισθώνει το ακίνητο από 1.1.2016 με Φ.Π.Α. Δεδομένου ότι η έναρξη χρησιμοποίησης άρα και διακανονισμού είναι το 2013, για τα πρώτα τρία χρόνια της χρησιμοποίησης δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης ($40.000:5 \times 3=24.000$) και η επιχείρηση έχει δικαίωμα να εκπέσει τον Φ.Π.Α. μόνο των δύο εναπομεινάντων πέμπτων ($40.000:5 \times 2=16.000$) τον οποίο θα διακανονίσει στα επτά επόμενα έτη (1/7 για κάθε έτος)».

Εξυπακούεται ότι το «καταρχήν» δικαίωμα έκπτωσης υφίσταται μόνο υπό την προϋπόθεση ότι οι επίμαχες εισροές είναι εκπεστές με βάση τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του Ν. 2859/2000.

Επειδή σε αυτή τη βάση, με την παρούσα απόφαση εξετάζονται οι επίμαχες εισροές που δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο, και για τις οποίες η προσφεύγουσα προβάλλει συγκεκριμένους ισχυρισμούς περί εκπαισμοσύνης (και μόνο αυτές), με σκοπό να κριθεί εάν θα έχει δικαίωμα κατ' αναλογία έκπτωσης και συνακόλουθη υποχρέωση παρακολούθησης για διακανονισμό από το έτος 2023 και εντεύθεν:

Άρθρο 32, παρ. 1 (β') Ν. 2859/2000: «Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει 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».

Άρθρο 9, παρ. 1 Ν. 4308/2014: «1. Το τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

- α) Την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.
- β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές τιμολογίων, ο οποίος χαρακτηρίζει το τιμολόγιο με μοναδικό τρόπο.
- γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών.
- δ) Τον Α.Φ.Μ. του πελάτη, με βάση τον οποίο έλαβε χώρα η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών.
- ε) Την πλήρη επωνυμία και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή και του πελάτη που αποκτά τα αγαθά ή λαμβάνει τις υπηρεσίες.

στ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, εκτός εάν η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών προκύπτει από άλλα έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο.

ζ) Την ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών, εφόσον η ημερομηνία αυτή δεν συμπίπτει με την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.

η) Την αξία αγαθών ή υπηρεσιών ανά συντελεστή Φ.Π.Α., την αξία που απαλλάσσεται Φ.Π.Α., την αξία μονάδας αγαθού ή υπηρεσίας χωρίς Φ.Π.Α., καθώς και την αξία κάθε έκπτωσης ή επιστροφής, εάν δεν συμπεριλαμβάνονται στην τιμή μονάδας.

θ) Το συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται.

ι) Το ποσό του οφειλόμενου Φ.Π.Α., εκτός εάν εφαρμόζεται ειδικό καθεστώς, σύμφωνα με το οποίο η πληροφορία αυτή παραλείπεται.

...».

Άρθρο 33, παρ. 4 Ν. 2859/2000:

«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. Αν κατά τη διάρκεια του πενταετούς διακανονισμού λήξει η χρήση του ακινήτου, στο οποίο κατασκευάστηκαν τα ανωτέρω κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές, ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός κατά τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου 3.

Στην αξία των αγαθών επένδυσης δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης. Ως αγαθά επένδυσης της παρούσας περίπτωσης νοούνται και εκείνα που εκμεταλλεύονται, σύμφωνα με τον 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 ευρεσιτεχνίας, σχεδίου, υποδείγματος, εμπορικού ή βιομηχανικού σήματος και άλλων παρόμοιων, εφόσον εξυπηρετούν περισσότερες από μία χρήσεις.

ΙΟΝΙΣ Α.Ε.

Επειδή όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου «Η ελεγχόμενη έλαβε από την εταιρία και καταχώρησε στα βιβλία της το με αρ. /07-06-21 τιμολόγιο αξίας 50.000,00 € με την αιτιολογία «.....» και εξέπεσε ΦΠΑ ποσού 12.000,00 € χωρίς να έχει το δικαίωμα έκπτωσης διότι δεν αναγράφονται στο τιμολόγιο αναλυτικά τα είδη, η ποσότητα και η τιμή ανά είδος ώστε να δύναται ο έλεγχος να εξακριβώσει την πραγματοποίηση της δαπάνης και το δικαίωμα έκπτωσης του αντίστοιχου φόρου, όπως ορίζονται από τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 30 και της παρ. 1β του άρθρου 32 του Ν. 2859/2000».

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το τιμολόγιο συνοδευόταν με αναλυτική κατάσταση των παγίων από το Μητρώο Παγίων της εταιρείας ΑΕ, στην οποία αναγράφονται τα είδη, η ποσότητα και η τιμή ανά είδος έτσι ώστε ο έλεγχος να μπορεί να εξακριβώσει επακριβώς την πραγματοποίηση της δαπάνης. Η εν λόγω αναλυτική κατάσταση προσκομίστηκε και με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή (σχετ. 4).

Επειδή από την επισκόπηση της προσκομιζόμενης κατάστασης, προκύπτει ότι αναγράφεται μόνο η αξία κτήσης του κάθε παγίου από την πωλήτρια εταιρεία και όχι η αξία απόκτησης από την προσφεύγουσα.

Επειδή συνεπώς, δεν πληρούνται σωρευτικά οι προϋποθέσεις του άρθρου 9 του Ν. 4308/2014 και κατ' επέκταση η προϋπόθεση του άρθρου 32, παρ. 1 (β') Ν. 2859/2000 περί κατοχής νόμιμου τιμολογίου.

Ως εκ τούτου, ορθώς δεν αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο το δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. εισροών.

.....
Επειδή όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου «Η ελεγχόμενη έλαβε από την εταιρεία και καταχώρησε στα βιβλία της το με αρ./09-06-21 τιμολόγιο αξίας 140.930,00 € με την αιτιολογία «Παρεχόμενες υπηρεσίες ως συμφωνητικό με ημερομηνία 23/03/2021» και εξέπεσε τον αναλογούντα ΦΠΑ ποσού 33.823,00 € χωρίς να έχει το δικαίωμα έκπτωσης διότι δεν αποδείχθηκε τι είδους είναι και αν της παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες που αναγράφονται στο τιμολόγιο, όπως ορίζονται από τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 30 και της παρ. 1β του άρθρου 32 του Ν. 2859/2000. Στην από 20-01-21 σύμβαση στην αγγλική γλώσσα, που επιδείχθηκε στον έλεγχο μεταξύ της ελεγχόμενης εταιρείας και της εταιρείας ορίζονται οι υπηρεσίες που θα παρέχονται γενικά και αόριστα όπως «Παροχή στρατηγικών συμβουλών στον τομέα των ακινήτων για πιθανές επενδύσεις...». Η επιδειχθείσα στον έλεγχο σύμβαση είναι ανίσχυρη διότι ενώ φαίνεται να υπογράφηκε την 20-01-2021 υποβλήθηκε εκπρόθεσμα την 26-07-2021 και, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 12 του Ν. 1882/1990 και της Α.Υ.Ο. 1065605/722/ΔΕ-Β/18-07-2000, τα συμφωνητικά που δεν υποβάλλονται ή υποβάλλονται εκπρόθεσμα είναι ανίσχυρα και δεν έχουν κανένα έννομο αποτέλεσμα. Άλλα στοιχεία που να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση συγκεκριμένης υπηρεσίας δεν επιδείχθηκαν στον έλεγχο».

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι σκοπός της σύμβασης είναι η «Παροχή στρατηγικών συμβουλών σχετικά με την παρουσία και την τρέχουσα θέση του Πελάτη, καθώς και συμβουλών σχετικά με τη στρατηγική επέκταση στην επικράτεια της Ελληνικής Δημοκρατίας, με έμφαση στον τομέα των ακινήτων, συμπεριλαμβανομένης, ενδεικτικά, της παροχής βοήθειας στη διαδικασία ελέγχου ακινήτων και των πιθανών επενδύσεων που πρόκειται να αποκτήσει ο Πελάτης».

Επειδή η συγκεκριμένη δαπάνη αφορά παροχή γενικότερων συμβουλών που δε σχετίζονται αποκλειστικά και συγκεκριμένα με το ακίνητο (ξενοδοχείο) που αποκτήθηκε και καταχωρείται στα βιβλία ως έξοδο και όχι ως πάγιο, ήτοι **δεν στοιχειοθετεί επενδυτικό αγαθό** κατά το άρθρο 33, παρ. 4 του Ν. 2859/2000.

Ως εκ τούτου, σύμφωνα με όσα αναλυτικά αναπτύχθηκαν ανωτέρω στην παρούσα, η προσφεύγουσα, σε κάθε περίπτωση, δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. εισροών, δεδομένου ότι η δαπάνη έλαβε χώρα πριν το έτος 2023.

.....
Επειδή όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου η προσφεύγουσα έλαβε από την εν λόγω τεχνική εταιρεία και καταχώρησε στα βιβλία της σε λογαριασμούς παγίων τα κάτωθι φορολογικά στοιχεία:

Α/Α	Ημερομηνία	Αρ. Παραστατικού	Καθαρή αξία (€)	Αξία Φ.Π.Α (€)
1	01/08/2021		40.000,00 €	9.600,00
2	06/10/2021		60.000,00 €	14.400,00

3	01/10/2021		34.000,00 €	8.160,00
4	24/01/2022		40.000,00 €	9.600,00

Επειδή τα με α/α 1 και 2 ως άνω παραστατικά έχουν ως περιγραφή «Σύμφωνα με το από 15-6-21 ιδ. συμφωνητικό περί συμβουλευτικών υπηρεσιών και υπηρεσιών διαχείρισης του ακινήτου ΙΟΝΙΣ», συμφωνητικό το οποίο προσκομίστηκε και με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή (σχετ. 6).

Επειδή ωστόσο, στην οικεία Έκθεση Ελέγχου αναφέρεται ότι «*Η επιδειχθείσα στον έλεγχο σύμβαση είναι ανίσχυρη διότι, ενώ φαίνεται να υπογράφηκε την 15-06-2021 υποβλήθηκε εκπρόθεσμα την 31-10-2022, μετά την έναρξη του ελέγχου και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 12 του Ν. 1882/1990 και της Α.Υ.Ο. 1065605/722/ΔΕ-Β/18-07-2000, τα συμφωνητικά που δεν υποβάλλονται ή υποβάλλονται εκπρόθεσμα είναι ανίσχυρα και δεν έχουν κανένα έννομο αποτέλεσμα. Άλλα στοιχεία που να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση συγκεκριμένης υπηρεσίας δεν επεδείχθησαν στον έλεγχο.*

Επειδή το με α/α 3 ως άνω παραστατικό έχει ως περιγραφή «Σύμφωνα με το από 02-08-21 ιδ. συμφωνητικό για τη διαδικασία νομιμοποίησης και την προμελέτη/σύνταξη αρχιτεκτονικής πρότασης για την ανακαίνιση του ξενοδοχείου, συμφωνητικό το οποίο προσκομίστηκε και με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή (σχετ. 7).

Επειδή ωστόσο, στην οικεία Έκθεση Ελέγχου αναφέρεται ότι «*Η επιδειχθείσα στον έλεγχο σύμβαση είναι ανίσχυρη διότι, ενώ φαίνεται να υπογράφηκε την 02-08-2021 υποβλήθηκε εκπρόθεσμα την 31-10-2022, μετά την έναρξη του ελέγχου και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 12 του Ν. 1882/1990 και της Α.Υ.Ο. 1065605/722/ΔΕ-Β/18-07-2000, τα συμφωνητικά που δεν υποβάλλονται ή υποβάλλονται εκπρόθεσμα είναι ανίσχυρα και δεν έχουν κανένα έννομο αποτέλεσμα. Η νομιμοποίηση χώρων του ξενοδοχείου διενεργήθηκε από την εταιρεία ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ το 2020 με υπογράφοντα αρχιτέκτονα μηχανικό τον, όπως αναγράφεται στο με αρ...../7-6-2021 συμβόλαιο αγοράς του ξενοδοχείου. Άλλα στοιχεία που να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση συγκεκριμένης υπηρεσίας δεν επεδείχθησαν στον έλεγχο. Τουναντίον έχουν ληφθεί φορολογικά στοιχεία για σύνταξη σχεδίων και στατικής μελέτης όπως το με αρ./17-1-22 της ΟΕ Σ. καθαράς αξίας 3.998,00 € και το με αρ. 24-3-22 της μελετητικής τεχνικής εταιρείας καθαράς αξίας 15.000,00 €.*

Επειδή το με α/α 4 ως άνω παραστατικό έχει ως περιγραφή «Συλλογή και απομάκρυνση του σταθερού και κινητού εξοπλισμού καθώς και των μηχανολογικών εγκαταστάσεων από το ξενοδοχείο βάσει ιδ. συμφωνητικού».

Επειδή ωστόσο, στην οικεία Έκθεση Ελέγχου αναφέρεται ότι «*Συμφωνητικό δεν επιδείχτηκε στον έλεγχο ούτε βρέθηκε καταχωρημένο στην αντίστοιχη πλατφόρμα της ΑΑΔΕ. Άλλα στοιχεία που να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση συγκεκριμένης υπηρεσίας, όπως δελτία αποστολής, μεταφορικά κλπ., δεν επεδείχθησαν στον έλεγχο.* Επιπρόσθετα, επισημαίνεται ότι τα προσκομιζόμενα με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή (σχετ. 7^α και 8) δεν αφορούν συμβάσεις αλλά προσφορές και ως εκ τούτου δεν αποδεικνύουν τη διενέργεια εργασιών από την επίμαχη προμηθεύτρια εταιρεία.

Επειδή συνεπώς, δεν πληρείται η προϋπόθεση του άρθρου 32, παρ. 1 (β') Ν. 2859/2000 περί κατοχής νόμιμου τιμολογίου.

Ως εκ τούτου, ορθώς δεν αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο το δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. εισροών.

.....

Επειδή όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου η προσφεύγουσα έλαβε από την εν λόγω δικηγορική εταιρεία και καταχώρησε στα βιβλία της σε λογαριασμό παγίων το με αρ./16-02-2022 τιμολόγιο αξίας 40.000,00 € και Φ.Π.Α. 9.600,00 € με την αιτιολογία «Παροχή νομικών υπηρεσιών για νομικές υπηρεσίες που αφορούν συναλλαγές με ακίνητα (έλεγχος τίτλων, νομικών εγγράφων, σύνταξη νομικών εγγράφων κλπ)».

Επειδή η προσφεύγουσα, προς επίρρωση του ισχυρισμού της περί εκπεσιμότητας του σχετικού Φ.Π.Α. εισροών, προσκόμισε με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, σχετική σύμβαση με ημερομηνία 21/01/2022 και τίτλο «Συμφωνία Διακανονισμού και Παραίτησης» υπογραφείσα μεταξύ της ίδιας και της εν λόγω δικηγορικής εταιρείας (σχετ. 9), από την οποία προκύπτει ότι η προσφεύγουσα όφειλε να καταβάλει το επίμαχο ποσό στα πλαίσια της διευθέτησης των διαφορών που είχαν ενσκήψει από τις έως τότε συναλλαγές μεταξύ των δύο μερών.

Επειδή στο προοίμιο της εν λόγω σύμβασης, αναφέρεται: «*ΔΕΔΟΜΕΝΟΥ ΟΤΙ ο Πάροχος, κατά τη διάρκεια των ετών 2018 έως 2020, παρείχε νομικές υπηρεσίες σε σχέση με τις τρέχουσες και μελλοντικές δραστηριότητες του πελάτη, των συνδεδεμένων, των μητρικών και των θυγατρικών εταιρειών του στην επικράτεια της Ελληνικής Δημοκρατίας, ειδικότερα στους Δήμους Αθηναίων και Πειραιά (Περιφέρεια Αττικής) για την απόκτηση ακινήτων, τη σύσταση τοπικών νομικών προσώπων, διάφορα λειτουργικά νομικά θέματα, την υποστήριξη του επιλεγμένου μηχανισμού χρηματοδότησης (δανειακές διευκολύνσεις), τη χορήγηση επιδοτήσεων και διάφορα άλλα θέματα...*».

Επειδή συνεπώς, η συγκεκριμένη δαπάνη αφορά παροχή γενικότερων νομικών υπηρεσιών που δε σχετίζονται αποκλειστικά και συγκεκριμένα με το ακίνητο (ξενοδοχείο) που αποκτήθηκε. Αυτό συνεπάγεται ότι μη ορθώς καταχωρήθηκε στα βιβλία ως πάγιο, αντί του ορθού χειρισμού που θα ήταν να καταχωρηθεί ως έξοδο της χρήσης. Ητοι στην πραγματικότητα **δεν υφίσταται επενδυτικό αγαθό** κατά το άρθρο 33, παρ. 4 του Ν. 2859/2000.

Ως εκ τούτου, σύμφωνα με όσα αναλυτικά αναπτύχθηκαν ανωτέρω στην παρούσα, η προσφεύγουσα, σε κάθε περίπτωση, δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. εισροών, δεδομένου ότι η δαπάνη έλαβε χώρα πριν το έτος 2023.

Επειδή όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου η προσφεύγουσα έλαβε από την εν λόγω τεχνική εταιρεία και καταχώρησε στα βιβλία της σε λογαριασμό παγίων το με αρ./31-03-2022 τιμολόγιο αξίας 18.500,00 € και Φ.Π.Α. 4.440,00 € με την αιτιολογία «Προκαταβολή αρχιτεκτονικής μελέτης και σχεδιασμού».

Επειδή η προσφεύγουσα, προς επίρρωση του ισχυρισμού της περί εκπεσιμότητας του σχετικού Φ.Π.Α. εισροών, προσκόμισε σχετική υπογραφείσα σύμβαση «.....» με την εταιρεία Α.Ε. (σχετ. 10). Η εν λόγω σύμβαση φέρει ημερομηνία 07/03/2022.

Επειδή ωστόσο, η εν λόγω σύμβαση **δεν είχε υποβληθεί στη φορολογική αρχή έως και την έναρξη του ελέγχου**, που σημαίνει ότι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 12 του Ν. 1882/1990 και της Α.Υ.Ο. 1065605/722/ΔΕ-Β/18-07-2000, είναι ανίσχυρη και δεν έχει κανένα έννομο αποτέλεσμα.

Ως εκ τούτου, ορθώς δεν αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο το δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. εισροών.

Συμπερασματικά:

- η προσφεύγουσα δεν έχει σε καμία περίπτωση δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. εισροών για τα έτη πριν το 2023 (οπότε και υπέβαλε το αίτημα επιλογής φορολόγησης),

- αναφορικά με τις επιμέρους δαπάνες για τις οποίες προβλήθηκαν συγκεκριμένοι ισχυρισμοί και οι οποίες εξετάστηκαν στα πλαίσια της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής:
 - ο για όσες από αυτές καταχωρούνται ως έξοδα και δεν στοιχειοθετούν επενδυτικό αγαθό κατά το άρθρο 33, παρ. 4 του Ν. 2859/2000, η προσφεύγουσα δεν έχει σε καμία περίπτωση δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. εισροών, δεδομένου ότι έλαβαν χώρα πριν το έτος 2023,
 - ο για όσες από αυτές καταχωρούνται ορθώς ως πάγια και στοιχειοθετούν επενδυτικό αγαθό κατά το άρθρο 33, παρ. 4 του Ν. 2859/2000, η προσφεύγουσα δε θα έχει δικαίωμα κατ' αναλογία έκπτωσης και συνακόλουθα ούτε υποχρέωση παρακολούθησης για διακανονισμό από το έτος 2023 και εντεύθεν, διότι δεν είναι καταρχήν εκπεστέες με βάση τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του Ν. 2859/2000.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 30/06/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας Ε.Π.Ε., ΑΦΜ και την επικύρωση των υπ' αριθμ./30.05.2023 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

A)/30.05.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/11/2019-31/12/2019

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση: 0,00 € (ως προσβαλλόμενη πράξη)

B)/30.05.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση: 0,00 € (ως προσβαλλόμενη πράξη)

Γ)/30.05.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/12/2021

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Ανάλυση	Έλεγχος
Χρεωστικό υπόλοιπο	56.932,26
Πρόστιμο άρθ. 58Α Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας	28.466,13
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	85.398,39
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	0,00

Δ)/30.05.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2022-31/03/2022

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση/επιστροφή: 0,00 € (ως προσβαλλόμενη πράξη)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ
ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.