



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604537
E-mail : ded.ath@aade.gr

Καλλιθέα, 22/01/2024

Αριθμός Απόφασης: 151

Α Π Ο Φ Α Σ Η

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 ΚΦΔ,
 - 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 (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
 - γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
 - 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 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,
3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ2016/30.08.2016 (Β'2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,
4. Την από 22/09/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του νομικού προσώπου με την επωνυμία «..... Ο.Ε.» με Α.Φ.Μ.: που εδρεύει στην, Δήμου, Τκ, Ν. Μεσσηνίας, κατά, της υπ' αριθ. /22.08.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./πράξης επιβολής προστίμου της φορολογικής περιόδου 01/01/2022 - 30/09/2022, που εξέδωσε ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 22/09/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του νομικού προσώπου με την επωνυμία «..... Ο.Ε.» με Α.Φ.Μ.:, η οποία

κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι η προσβαλλόμενη πράξη, κοινοποιήθηκε με επίδοση την **24/08/2023**.

Μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ασκηθείσας ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./**22.08.2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./πράξη επιβολής προστίμου της φορολογικής περιόδου **01/01/2022 - 30/09/2022**, προσδιορίστηκε χρεωστικό υπόλοιπο ποσού **4.211,86€**, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58/58^Α του Κ.Φ.Δ. ποσού **2.105,93€** ήτοι συνολικού ποσού φόρου για καταβολή **6.317,79€**.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε σύμφωνα με την από **22/08/2023** έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. (ν.2859/2000), η οποία συντάχθηκε κατόπιν της υπ' αριθμ./**15.11.2022** εντολής φορολογικού ελέγχου του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. **Καλαμάτας**, με αιτία ελέγχου την επιστροφή του φόρου που προέρχεται από το πιστωτικό υπόλοιπο του φόρου της φορολογικής περιόδου **10/01/2019 - 30/09/2022**, κατόπιν της υπ' αριθμ./**19.10.2022** αίτησης επιστροφής φόρου της ελεγχόμενης εταιρείας, συνολικού ποσού **4.754,91€**.

Σε συνέχεια των ανωτέρω, σύμφωνα με την σχετική έκθεση ελέγχου, της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας προσδιορίστηκαν, ανά φορολογική περίοδο, τα κάτωθι,

-Φορολογική Περίοδος από 01/01/2019 - 31/12/2019

(Α) Μη παροχή Δικαιώματος Έκπτωσης ή Επιστροφής του Φόρου Εισροών

- (1) Φόρος εισροών συνολικού ποσού **416,50€** [101,48€+315,02€] με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί δαπάνες με αιτιολογία ότι αφορούν δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης, σύμφωνα με τα οριζόμενα της περ. ε' της παρ.4 του άρθρου 30 του ν.2859/2000,
- (2) Φόρος εισροών συνολικού ποσού **967,75€** με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί δαπάνες που αφορούν κατασκευή, προσθήκη, επέκταση και βελτίωση με αιτιολογία ότι η ελεγχόμενη εταιρεία δεν είχε την κυριότητα των ακινήτων αυτών, ούτε έννομη σχέση χρήσης των ακινήτων αυτών, για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα (9) χρόνων, σύμφωνα με τα οριζόμενα της παρ.4 του άρθρου 33 του ν.2859/2000.

(Β) Φόρος Εκροών

- (1) Φόρος εκροών συνολικού ποσού **26,36€**, λόγω μη καταχώρησης εσόδων που προέρχονται από έκδοση λιανικών στοιχείων της Φ.Τ.Μ. υπ' αριθμ. μητρώου

-Φορολογική Περίοδος από 01/01/2020 - 31/12/2020

(Α) Μη παροχή Δικαιώματος Έκπτωσης ή Επιστροφής του Φόρου Εισροών

- (1) Φόρος εισροών συνολικού ποσού **261,87€** [146,24€+115,63€] με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί δαπάνες με αιτιολογία ότι αφορούν δαπάνες καυσίμων, επισκευής,

συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης, σύμφωνα με τα οριζόμενα της περ. ε' της παρ.4 του άρθρου 30 του ν.2859/2000, καθώς και δαπάνες στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης, σύμφωνα με τα οριζόμενα της περ. γ' και δ' της παρ.4 του άρθρου 30 του ν.2859/2000,

(2) Φόρος εισροών συνολικού ποσού **1.200,00€** με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί δαπάνες που αφορούν κατασκευή, προσθήκη, επέκταση και βελτίωση με αιτιολογία ότι η ελεγχόμενη εταιρεία δεν είχε την κυριότητα των ακινήτων αυτών, ούτε έννομη σχέση χρήσης των ακινήτων αυτών, για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα (9) χρόνων, σύμφωνα με τα οριζόμενα της παρ.4 του άρθρου 33 του ν.2859/2000.

-Φορολογική Περίοδος από 01/01/2021 - 31/12/2021

(Α) Μη παροχή Δικαιώματος Έκπτωσης ή Επιστροφής του Φόρου Εισροών

(1) Φόρος εισροών συνολικού ποσού **157,61€** [73,12€+84,49€] με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί δαπάνες με αιτιολογία ότι αφορούν δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης, σύμφωνα με τα οριζόμενα της περ. ε' της παρ.4 του άρθρου 30 του ν.2859/2000, καθώς και δαπάνες στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης, σύμφωνα με τα οριζόμενα της περ. γ' και δ' της παρ.4 του άρθρου 30 του ν.2859/2000,

(2) Φόρος εισροών συνολικού ποσού **5.671,05€** με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί δαπάνες που αφορούν κατασκευή, προσθήκη, επέκταση και βελτίωση με αιτιολογία ότι η ελεγχόμενη εταιρεία δεν είχε την κυριότητα των ακινήτων αυτών, ούτε έννομη σχέση χρήσης των ακινήτων αυτών, για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα (9) χρόνων, σύμφωνα με τα οριζόμενα της παρ.4 του άρθρου 33 του ν.2859/2000.

-Φορολογική Περίοδος από 01/01/2022 - 30/09/2022

(Α) Μη παροχή Δικαιώματος Έκπτωσης ή Επιστροφής του Φόρου Εισροών

(1) Φόρος εισροών συνολικού ποσού **57,40€** με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί δαπάνες με αιτιολογία ότι αφορούν δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης, σύμφωνα με τα οριζόμενα της περ. ε' της παρ.4 του άρθρου 30 του ν.2859/2000,

(2) Φόρος εισροών συνολικού ποσού **7.666,05€** με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί δαπάνες που αφορούν κατασκευή, προσθήκη, επέκταση και βελτίωση με αιτιολογία ότι η ελεγχόμενη εταιρεία δεν είχε την κυριότητα των ακινήτων αυτών, ούτε έννομη σχέση χρήσης των ακινήτων αυτών, για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα (9) χρόνων, σύμφωνα με τα οριζόμενα της παρ.4 του άρθρου 33 του ν.2859/2000.

Επομένως σύμφωνα με τα ανωτέρω, προκύπτουν συγκεντρωτικά ανά φορολογική περίοδο, τα κάτωθι:

Φορολογική Περίοδος	Επιβολή Φόρου Εκροών Βάση Ελέγχου	Συνολική Διαφορά Φόρου Εκροών Βάση Ελέγχου	Μη παροχή Δικαιώματος Έκπτωσης του Φόρου Εισροών (Άρθρο 30, παρ.4 του ν.2859/2000) Βάση Ελέγχου	Μη παροχή Δικαιώματος Έκπτωσης ή Επιστροφής Φόρου Εισροών (Άρθρο 33, παρ.4 του ν.2859/2000) Βάση Ελέγχου	Συνολική Διαφορά Φόρου Εισροών Βάση Ελέγχου
1/1/2019 - 31/12/2019	26,36	26,36	416,50	967,75	1.384,25
1/1/2020 - 31/12/2020			261,87	1.200,00	1.461,87
1/1/2021 - 31/12/2021			157,61	5.671,05	5.828,66
1/1/2022 - 31/12/2022			57,40	7.666,05	7.723,45
ΣΥΝΟΛΟ	26,36	26,36	893,38	15.504,85	16.398,23

Επειδή ήδη η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά, να γίνει δεκτή αυτή και να ακυρωθεί άλλως τροποποιηθεί η προσβαλλόμενη πράξη, να αναγνωριστεί το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου για τις δαπάνες που αφορούν επενδυτικά αγαθά και να γίνει αποδεκτή η σχετική αίτησης επιστροφής του φόρου συνολικού ποσού **4.754,91€**, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς,

(1) Η αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία δεν υπήγαγε ορθά και με πλήρη αιτιολογία τα πραγματικά περιστατικά στον κανόνα δικαίου της παρ.4 του άρθρου 33 του ν.2859/2000,

(2) Η αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία δεν έλαβε υπόψη τη νομολογία του ΣτΕ καθώς και σχετικές αποφάσεις της Δ.Ε.Δ. επί συναφών υποθέσεων,

(3) Η αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία δεν έλαβε υπόψη την αληθινή βούληση των μερών, η οποία είναι, χωρίς την παραμικρή αμφιβολία, ότι ο χρόνος διάρκειας της μισθώσεως να υπερβαίνει κατά πολύ τα εννέα έτη, που αναφέρονται στη διάταξη της παρ.4 του άρθρου 33 του ν.2859/2000.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των **παρ.1 και 4 του άρθρου 30 «Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου» του ν.2859/2000**, ορίζεται ότι:

«1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο. **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 οινοπνευματωδών 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 και 3 του άρθρου 32 «Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου» του ν.2859/2000**, 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, [...]

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

Επειδή, σύμφωνα με το σκεπτικό των παρ. 4, 5, 6 και 7 της ΣτΕ 1108/2021 (Τμήμα Β') με θέμα: «Δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ 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 προηγουμένως πραγματοποιηθείσες πράξεις.

Στο άρθρο 17 παρ. 2 της οδηγίας διατυπώνεται η αρχή της εκπώσεως των ποσών που τιμολογούνται ως Φ.Π.Α. για τα αγαθά που παραδίδονται ή τις υπηρεσίες που παρέχονται στον υποκείμενο στο φόρο, εφόσον τα εν λόγω αγαθά ή υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογούμενων πράξεών του. Κατά την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (βλ. απόφαση της 21ης Ιουνίου 2012, συν. υποθ. C-80/11, 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, Metropoli και Stadler, Συλλογή 2002, σ I-81, σκέψη 42, της 19ης Σεπτεμβρίου 2000, C-177/99 και C-188/99, Ampafrance 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 εκπώσεων 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 εκπώσεων.

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 εκπώσεων, 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 εκπρώσεων”), 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 σκοπεύει 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 εταιρεία, κατά τον **πρώτο προβαλλόμενο** από αυτήν λόγο προσφυγής, ισχυρίζεται ότι, η αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία δεν υπήγαγε ορθά και με πλήρη αιτιολογία τα πραγματικά περιστατικά στον κανόνα δικαίου της παρ.4 του άρθρου 33 του ν.2859/2000.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία, κατά τον **δεύτερο προβαλλόμενο** από αυτήν λόγο προσφυγής, ισχυρίζεται ότι, η αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία δεν έλαβε υπόψη τη νομολογία του ΣτΕ καθώς και σχετικές αποφάσεις της Δ.Ε.Δ. επί συναφών υποθέσεων.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία, κατά τον **τρίτο προβαλλόμενο** από αυτήν λόγο προσφυγής, ισχυρίζεται ότι, η αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία δεν έλαβε υπόψη την αληθινή βούληση των μερών, η οποία είναι, χωρίς την παραμικρή αμφιβολία, ότι ο χρόνος διάρκειας της μισθώσεως να υπερβαίνει κατά πολύ τα εννέα έτη, που αναφέρονται στη διάταξη της παρ.4 του άρθρου 33 του ν.2859/2000.

Επειδή κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η υλοποίηση του δικαιώματος για επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. που προβλέπεται στο άρθρο 183 της οδηγίας περί Φ.Π.Α. εμπίπτει, κατ' αρχήν, στη διαδικαστική αυτονομία των κρατών μελών, η οποία διέπεται από τις αρχές της ισοδυναμίας και της αποτελεσματικότητας. Επομένως, μολονότι τα κράτη μέλη έχουν ορισμένη ελευθερία ως προς τον καθορισμό της διαδικασίας επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α., εντούτοις η διαδικασία αυτή δεν πρέπει να θίγει την αρχή της ουδετερότητας του φόρου (απόφαση της 28ης Φεβρουαρίου 2018, Nidera, C-387/16, EU:C:2018:121, σκέψεις 22 και 24 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

Επειδή περαιτέρω, τόσο οι Διοικητικές Αρχές όσο και τα Εθνικά Δικαστήρια τα οποία είναι επιφορτισμένα με την εφαρμογή, στο πλαίσιο των αντίστοιχων αρμοδιοτήτων τους, των διατάξεων του δικαίου της Ένωσης έχουν την υποχρέωση να διασφαλίζουν την πλήρη αποτελεσματικότητα των διατάξεων αυτών (απόφαση της 5ης Μαρτίου 2019, Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, σκέψη 91 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

Επειδή, η αρχή της σύμφωνης προς το δίκαιο της Ένωσης ερμηνείας του Εθνικού Δικαίου, βάσει της οποίας τα εθνικά δικαστήρια οφείλουν, κατά το μέτρο του δυνατού, να ερμηνεύουν το εσωτερικό δίκαιο σύμφωνα προς τις απαιτήσεις του δικαίου της Ένωσης, είναι εγγενής στο σύστημα των Συνθηκών, καθόσον παρέχει στα Εθνικά Δικαστήρια τη δυνατότητα να διασφαλίζουν, στο πλαίσιο των αρμοδιοτήτων τους, την πλήρη αποτελεσματικότητα του δικαίου της Ένωσης οσάκις αποφαινόμενοι επί των διαφορών των οποίων έχουν επιληφθεί [απόφαση της 19ης Νοεμβρίου 2019, Α. Κ. κ.λπ. (Ανεξαρτησία του πειθαρχικού τμήματος του Ανωτάτου Δικαστηρίου), C-585/18, C-624/18 και C-625/18, EU:C:2019:982, σκέψη 159]. Η εν λόγω υποχρέωση σύμφωνης προς το δίκαιο της Ένωσης ερμηνείας του

Εθνικού Δικαίου απαιτεί να λάβει υπόψη το Εθνικό Δικαστήριο, κατά περίπτωση, το σύνολο του Εθνικού Δικαίου προκειμένου να εκτιμήσει κατά πόσον αυτό μπορεί να εφαρμοσθεί με τρόπο που δεν οδηγεί σε αποτέλεσμα αντιβαίνον στο δίκαιο της Ένωσης (απόφαση της 4ης Μαρτίου 2020, *Telecom Italia*, C-34/19, EU:C:2020:148, σκέψη 59 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

Επειδή, η εν λόγω αρχή της σύμφωνης με το δίκαιο της Ένωσης ερμηνείας του Εθνικού Δικαίου υπόκειται σε ορισμένους περιορισμούς. Συγκεκριμένα, η υποχρέωση του Εθνικού Δικαστηρίου να ανατρέχει στο περιεχόμενο του δικαίου της Ένωσης κατά την ερμηνεία και εφαρμογή των σχετικών διατάξεων του εσωτερικού δικαίου οριοθετείται από τις γενικές αρχές του δικαίου, συμπεριλαμβανομένης της αρχής της ασφάλειας δικαίου, και δεν μπορεί να χρησιμεύσει ως βάση για την *contra legem* ερμηνεία του Εθνικού Δικαίου (πρβλ. απόφαση της 13ης Ιουλίου 2016, *Röpperl*, C-187/15, EU:C:2016:550, σκέψη 44 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

Επειδή, εν προκειμένω, εναπόκειται ιδίως στο αιτούν δικαστήριο να εξετάσει αν είναι δυνατή η διασφάλιση της πλήρους αποτελεσματικότητας του δικαίου της Ένωσης, λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο του εθνικού δικαίου και εφαρμόζοντας κατ' αναλογία τις διατάξεις του δικαίου αυτού.

Επειδή σύμφωνα με το θεματικό δελτίο (11/2019) της Διεύθυνσης Έρευνας και τεκμηρίωσης του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, με τίτλο «*ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ (ΦΠΑ)*», αναφέρεται ότι,

«Ο φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ), στοιχείο του δικαίου της Ένωσης εδώ και σχεδόν πέντε δεκαετίες, χαρακτηρίζεται μεταξύ άλλων, αφενός, από το γεγονός ότι συνιστά φόρο κατανάλωσης γενικώς εφαρμοζόμενο στις συναλλαγές που πραγματοποιούν οι υποκείμενοι στον φόρο στο πλαίσιο των οικονομικών δραστηριοτήτων τους, με στόχο την αποκλειστική επιβάρυνση του τελικού καταναλωτή, και, **αφετέρου, από την αρχή της ουδετερότητας η οποία επιβάλλεται κατά την εφαρμογή του εν λόγω φόρου και συνεπάγεται επίσης την αρχή του δικαϊώματος έκπτωσης του φόρου.**

Επομένως, στόχος του συστήματος έκπτωσης είναι να απαλλάξει πλήρως τον επιχειρηματία από το βάρος του ΦΠΑ για το σύνολο των πράξεών του οι οποίες παρέχουν, καθεαυτές, δικαίωμα έκπτωσης.

Το Δικαστήριο υπενθυμίζει συχνά στη νομολογία του σχετικά με τον Φ.Π.Α. ότι το δικαίωμα έκπτωσης (και, επομένως, επιστροφής του καταβληθέντος φόρου) αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ και δεν υπόκειται, κατ' αρχήν, σε περιορισμούς.[...]

Όπως προεκτέθηκε, το Δικαστήριο έχει υπενθυμίσει, επανειλημμένως, στη νομολογία του ότι το προβλεπόμενο από την οδηγία 77/388 και την οδηγία 2006/112 καθεστώς εκπτώσεων αποβλέπει στην πλήρη απαλλαγή του επιχειρηματία από το βάρος του ΦΠΑ ο οποίος οφείλεται ή καταβλήθηκε στο πλαίσιο όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων του.

Κατά συνέπεια, το κοινό σύστημα ΦΠΑ επιδιώκει να εξασφαλίσει πλήρη ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω δραστηριότητες υπόκεινται κατ' αρχήν, αυτές οι ίδιες, στον ΦΠΑ.

Το Δικαστήριο υπογραμμίζει επίσης ότι, έστω και αν τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να θεσπίζουν μέτρα, βάσει του άρθρου 273 της οδηγίας 2006/112, προκειμένου να

διασφαλίζεται η επακριβής είσπραξη του φόρου και να αποφεύγεται η φοροδιαφυγή, τα μέτρα αυτά δεν πρέπει να έχουν ως αποτέλεσμα να διακυβεύεται η ουδετερότητα του ΦΠΑ. Πάντως, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, η αρχή της ουδετερότητας του φόρου, διά της οποίας ο νομοθέτης της Ένωσης αποτύπωσε, στον τομέα του ΦΠΑ, τη γενική αρχή της ίσης μεταχείρισης, επιβάλλει, μεταξύ άλλων, να μην αντιμετωπίζονται κατά τον ίδιο τρόπο διαφορετικές καταστάσεις, εκτός αν η αντιμετώπιση αυτή δικαιολογείται αντικειμενικά».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης προκύπτει ότι, αρχικά υποβλήθηκε η υπ' αριθμ./**18.01.2019** δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας που αφορά την επαγγελματική/εμπορική μίσθωση, με μισθωτή την προσφεύγουσα εταιρεία και περίοδο ισχύος από **10/01/2019** έως **09/01/2025** και στη συνέχεια υποβλήθηκε η υπ' αριθμ./**14.12.2020** δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας που αφορά την επαγγελματική/εμπορική μίσθωση με μισθωτή την προσφεύγουσα εταιρεία και περίοδο ισχύος από **02/01/2020** έως **31/12/2027**, από τις οποίες προκύπτει διάρκεια μίσθωσης της προσφεύγουσας εταιρείας μικρότερη των εννέα (9) χρόνων.

Επειδή περαιτέρω, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης προκύπτει ότι, η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε την υπ' αριθμ./**27.06.2023** τροποποιητική δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας που αφορά την τροποποίηση της αρχικώς υποβληθείσας δήλωσης πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας υπ' αριθμ./**14.12.2020** (αρχικής περιόδου ισχύος από **02/01/2020** έως **31/12/2027**) και αφορά την επαγγελματική/εμπορική μίσθωση, με μισθωτή την προσφεύγουσα εταιρεία με περίοδο ισχύος από **01/05/2023** έως **31/12/2031**, από τις οποίες προκύπτει διάρκεια μίσθωσης της προσφεύγουσας εταιρείας μεγαλύτερης των εννέα (9) χρόνων.

Επειδή σύμφωνα με την σχετική έκθεση ελέγχου (σελ. 8 & 21), η υπό κρίση δαπάνες αφορούν την κατασκευή, προσθήκη, επέκταση, βελτίωση επενδυτικών αγαθών και ειδικότερα πραγματοποιήθηκαν για την ανακαίνιση/ενεργειακή αναβάθμιση της υφιστάμενης τουριστικής μονάδας (ενοικιαζόμενα καταλύματα), περαιτέρω προκύπτει ότι, η προσφεύγουσα εταιρεία είναι υποκείμενη στο φόρο και χρησιμοποιεί τα εν λόγω ακίνητα για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων.

Επειδή σύμφωνα με το υπ' αριθμ./**2017** πρακτικό ολομέλειας του **Ν.Σ.Κ.**, το οποίο γνωμοδότησε, στα πλαίσια ερωτήματος που τέθηκε ενώπιόν του, ως προς την έκταση εφαρμογής σχετικής απόφασης της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας, το οποίο έκρινε άλλο νομικό ζήτημα, επισήμανε μεταξύ άλλων, τα εξής:

«Είναι αληθές ότι οι αποφάσεις του ΣτΕ, όπως άλλωστε και οι αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων της ουσίας, δεσμεύουν μόνον τους διαδίκους στη δίκη επί της οποίας εκδόθηκαν και προκειμένου επί του Δημοσίου ως διαδίκου, παράγουν υποχρέωση της διοίκησης σε συμμόρφωση έναντι του νικήσαντος διαδίκου [άρθρα 95, παρ. 5 Συντάγματος, 197, 198 ν. 2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας – Κ.Δ.Δ.), 1 Ν. 3068/2002], χωρίς να υποχρεώνουν τη Διοίκηση σε γενική εφαρμογή τους, τουτέστιν και επί υποθέσεων στις οποίες

απαντώνται τα επιλυθέντα 7 ίδια νομικά ζητήματα στο πλαίσιο ερμηνείας και εφαρμογής διατάξεων της κείμενης νομοθεσίας.

Από της άλλης όμως πλευράς, η εκ μέρους των φορολογικών αρχών και, πολύ περισσότερο εκ μέρους της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (Δ.Ε.Δ.), αντιμετώπιση υποθέσεων με ακριβώς όμοια προς τα επιλυθέντα με τις αποφάσεις του ΣτΕ (και μάλιστα της Ολομελείας αυτού) νομικά ζητήματα, κατά τρόπο αντίθετο προς τις αποφάσεις του δικαστηρίου αυτού, δε συνάδει με το κράτος δικαίου και πάντως συνεπάγεται άσκοπη απασχόληση των υπηρεσιακών οργάνων και των δικαστηρίων, τα οποία, έτσι, στερούνται και χρόνου για την ενασχόλησή τους με άλλες σοβαρές υποθέσεις, αφού είναι προφανές ότι, αν οι υποθέσεις αυτές οδηγηθούν ενώπιον των δικαστηρίων, αυτά θα ακολουθήσουν τη νομολογία του ΣτΕ, οπότε η έκβαση των υποθέσεων δεν θα είναι ευνοϊκή για το Δημόσιο και το τελευταίο θα επιβαρυνθεί και με δικαστικά έξοδα».

Επειδή από τα ως άνω προκύπτει ότι, η υπ' αριθμ. ΣτΕ 1108/2021 Απόφαση του ΣτΕ, ερεΐδονται επί πραγματικών και νομικών ζητημάτων, τα οποία είναι όμοια με αυτά της υπό εξέταση περίπτωσης και συνεπώς, στη βάση των αρχών της αναλογικότητας και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης των διοικουμένων προς τη Διοίκηση, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή θα πρέπει να αντιμετωπιστεί κατά τρόπο σύμφωνο με την προαναφερθείσα Απόφαση του ΣτΕ.

Επειδή σύμφωνα με την ανωτέρω Απόφαση του ΣτΕ, για τις υπό κρίση δαπάνες που πραγματοποίησε η προσφεύγουσα εταιρεία με συνολικό ποσό φόρου εισροών 15.504,85€, έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου αυτού, με το οποίο επιβαρύνθηκαν, ανεξάρτητα από τη διάρκεια της μισθωτικής σχέσης, γενόμενου δεκτού, κατά το μέρος που αφορά τα ανωτέρω αναφερθέντα, του προβαλλόμενου εκ της προσφεύγουσας εταιρείας σχετικού λόγου προσφυγής.

Επειδή περαιτέρω, αναφορικά με το δικαίωμα επιστροφής φόρου, όπως προκύπτει από το πιστωτικό υπόλοιπο της φορολογικής περιόδου από 10/01/2019 έως 30/09/2022, του αιτηθέντος συνολικού ποσού των 4.754,91€, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι, «[...] από τις προεκτεθείσες αποφάσεις και διατάξεις προκύπτει αναμφιβόλως κατά την άποψη μας, το συμπέρασμα ότι, το υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο, που πραγματοποιεί σε μισθωμένο ακίνητο δαπάνες ανέγερσης, προσθήκης ή βελτίωσης υφισταμένων κτιρίων, τα οποία χρησιμοποιεί ή κατά το μέρος που τα χρησιμοποιεί για την άσκηση, από αυτό, υπαγόμενης στο φόρο (Φ.Π.Α.) δραστηριότητας, έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου που επιβαρύνονται οι δαπάνες του αυτές, ανεξάρτητα από τα έτη της. Αντίθετα όταν η μίσθωση γίνεται κάτω των εννέα (9) ετών δεν του παρέχεται δικαίωμα επιστροφής, κατά τις διατάξεις της περίπτωσης δ' της παραγρ.1 του άρθρου 34 του ν.2859/2000, του παρέχεται όμως αυτό το δικαίωμα με βάση την περίπτ. β' της ίδιας παραγράφου άρθρου και νόμου».

Επειδή επιπρόσθετα, σύμφωνα με την σχετική έκθεση ελέγχου (σελ.10), το αιτούμενο προς επιστροφή ποσό (4.754,91€), δεν έχει μεταφερθεί για έκπτωση στην επόμενη φορολογική περίοδο και δεν υφίσταται ζήτημα παραγραφής του πιστωτικού αυτού υπολοίπου.

Επειδή σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις [ΠΟΛ.1082/18.04.2013], ορίζεται ότι, εφεξής μπορούν να υποβάλλονται αιτήσεις επιστροφής για πιστωτικό υπόλοιπο που προκύπτει σε

κάθε περιοδική δήλωση ΦΠΑ, ανεξάρτητα από τις πράξεις βάσει των οποίων προκύπτει το πιστωτικό υπόλοιπο και ανεξάρτητα επίσης από το εάν το πιστωτικό υπόλοιπο έχει δημιουργηθεί στη φορολογική περίοδο για την οποία υποβάλλεται η αίτηση ή σε προηγούμενες φορολογικές περιόδους με την επιφύλαξη της παραγραφής τους.

Επειδή σε κάθε περίπτωση, το αχρεώστητο του φόρου, στην υπό κρίση περίπτωση, προκύπτει ως πιστωτικό υπόλοιπο, το οποίο δεν μεταφέρεται σε επόμενη περίοδο για έκπτωση [καθώς ήδη κρίθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου αυτού], σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. β' (i) της παρ. 1 του άρθρου 34 του ν.2859/2000, γενόμενου δεκτού, κατά το μέρος που αφορά τα ανωτέρω αναφερθέντα, του προβαλλόμενου εκ της προσφεύγουσας εταιρείας σχετικού λόγου προσφυγής και συνεπώς η σχετική αίτηση προς επιστροφή φόρου συνολικού ποσού **4.754,91€**, γίνεται αποδεκτή.

Επειδή δεν προβάλλονται λόγοι ως προς τα επιπλέον καταλογισθέντα ποσά, κατ' ακολουθία του συνόλου των ανωτέρω εκτεθέντων και την εξέταση των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής και του συνόλου των στοιχείων του φακέλου,

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **22/09/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του νομικού προσώπου με την επωνυμία «..... **Ο.Ε.**» με **Α.Φ.Μ.:** και την τροποποίηση της υπ' αριθ./**22-08-2023** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ της φορολογικής περιόδου **01/01/2022 – 30/09/2022**, που εξέδωσε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Καλαμάτας.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

ΑΝΑΛΥΣΗ ΦΠΑ Φορολογικής Περιόδου 1/1-30/09/2022	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Οριστική Φορολογική Υποχρέωση
Αξία φορολογητέων Εκροών	98.698,02€	98.698,02€	98.698,02€	
Αξία φορολογητέων Εισροών	71.641,89€	39.460,88€	68.258,15€	
Φόρος Εκροών	12.830,74€	12.830,74€	12.830,74€	
Υπόλοιπο φόρου Εισροών	23.655,05€	8.618,88€	23.014,39€	
Πιστωτικό Υπόλοιπο	10.824,31€	0,00€	10.183,65€	
Πιστωτικό Υπόλοιπο για έκπτωση	6.069,40€	0,00€	5.428,74€	
Πιστωτικό Υπόλοιπο για επιστροφή	4.754,91€	0,00€	4.754,91€	
Χρεωστικό Υπόλοιπο	0,00€	4.211,86€	0,00€	0,00€
Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ ήτοι 50%		2.105,93€	0,00€	0,00€
Σύνολο για καταβολή	0,00€	6.317,79€	0,00€	0,00€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στο υπόχρεο πρόσωπο.

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ 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.