



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ** : Α7 Επανεξέτασης  
**Ταχ. Δ/ση** : Τακαντζά 8-10  
**Ταχ. Κώδικας** : 54639 – Θεσσαλονίκη  
**Τηλέφωνο** : 2313-332240  
**E-mail** : ded.thess@aade.gr

Θεσσαλονίκη, 24-01-2024

Αριθμός απόφασης: 148

## **ΑΠΟΦΑΣΗ**

### **Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπόψη:

**1. Τις διατάξεις :**

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

β. του άρθρου 10 της 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ. 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),

δ. Την με αριθμό Α.1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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. (Φ.Ε.Κ. Β' 6009),

**2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.**

**3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».**

4. Την από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... (**ELENXIS:** .....) ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία: ..... - **Α.Φ.Μ.** ....., με έδρα στην ....., κατά: 1) της υπ. αριθ. .... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/08/2020 έως 31/12/2020, 2) της υπ. αριθ. .... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2021 έως 31/12/2021 και 3) της υπ. αριθ. .... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2022 έως 30/06/2022, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** ....., και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις ανωτέρω πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της **Δ.Ο.Υ.** .....
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία: ..... - **Α.Φ.Μ.** ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Η προσφεύγουσα λειτουργεί με τη μορφή της ομόρρυθμης εταιρίας, με ημερομηνία έναρξης εργασιών την ...../2020. Η επωνυμία της προσφεύγουσας αρχικά ήταν ..... Κατόπιν τροποποίησης του καταστατικού της η επωνυμία από .....2023 είναι .....

1) Με τη με αρ. .... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/08/2020 έως 31/12/2020, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** ....., μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση κατά **6.200,83 ΕΥΡΩ** και προσδιορίστηκε σε **28,80 ΕΥΡΩ**. Η διαφορά φόρου οφείλεται στο γεγονός ότι ο έλεγχος δεν αναγνώρισε ως εκπιπόμενο τον αναλογούντα Φ.Π.Α. ύψους 6.200,83 δαπανών καθαρής αξίας 25.836,75 ΕΥΡΩ.

2) Με τη με αρ. .... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2021 έως 31/12/2021, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** ....., μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση κατά **32.353,33 ΕΥΡΩ** και προσδιορίστηκε σε **105,74 ΕΥΡΩ**. Η διαφορά φόρου οφείλεται στο γεγονός ότι ο έλεγχος δεν αναγνώρισε ως εκπιπόμενο τον αναλογούντα Φ.Π.Α. ύψους 26.152,50, δαπανών καθαρής αξίας 108.968,79 ΕΥΡΩ. Επιπρόσθετα, μειώθηκε το μεταφερόμενο πιστωτικό υπόλοιπο

προηγούμενης φορολογικής περιόδου από 6.229,63 ΕΥΡΩ σε 28,80 ΕΥΡΩ.

3) Με τη με αρ. .... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2022 έως 30/06/2022, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου για επιστροφή κατά **82.961,24 ΕΥΡΩ** και προσδιορίστηκε σε **15.038,76 ΕΥΡΩ**. Η διαφορά φόρου οφείλεται στο γεγονός ότι ο έλεγχος δεν αναγνώρισε ως εκπιπόμενο τον αναλογούντα Φ.Π.Α. ύψους 50.607,91, δαπανών καθαρής αξίας 210.866,22 ΕΥΡΩ. Επιπρόσθετα, μειώθηκε το μεταφερόμενο πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης φορολογικής περιόδου από 32.459,07 ΕΥΡΩ σε 105,74 ΕΥΡΩ.

## ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η υπ. αριθ. πρωτ. .... ηλεκτρονική αίτηση της προσφεύγουσας με την οποία αιτήθηκε επιστροφή Φ.Π.Α. ύψους 98.000,00. Κατόπιν της προαναφερόμενης αίτησης εκδόθηκε η με αριθμό .... εντολή ελέγχου, η οποία τροποποιήθηκε με την με .... εντολή ελέγχου. Με την ολοκλήρωση του ελέγχου συντάχθηκε, η από ...../2023 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α. και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα αιτήθηκε επιστροφή Φ.Π.Α. καθώς είχε προβεί σε εργασίες βελτίωσης, αποπεράτωσης, ολοκλήρωσης μίας διώροφης οικοδομής, που θα χρησιμοποιούνταν ως (αγαθό επένδυσης) τουριστικό κατάλυμα. Ο έλεγχος όμως διαπίστωσε ότι, κατά το χρόνο γένεσης του δικαιώματος έκπτωσης – επιστροφής Φ.Π.Α. η προσφεύγουσα δεν είχε την κυριότητα ούτε υπήρχε έννομη σχέση χρήσης του προαναφερόμενου ακίνητου, προκειμένου να χαρακτηριστεί ως αγαθό επένδυσης και συνεπώς δεν είχε δικαίωμα να εκπέσει τον αναλογούντα Φ.Π.Α. των δαπανών βελτίωσης, ολοκλήρωσης και αποπεράτωσης της διώροφης οικοδομής. βάσει των ανωτέρω εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις και μειώθηκε το ποσό για επιστροφή κατά 82.961,24 ΕΥΡΩ (από 98.000,00 σε 15.038,76).

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις και να της επιστραφεί το σύνολο των αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων μετά προσαυξήσεων και προστίμων που θα έχει καταβάλει μέχρι την έκδοση απόφασης και δη εντόκως από την καταβολή τους, για τους ακόλουθους λόγους:

- Παράβαση κατ' ουσία διάταξης νόμου – Πλημμελής εσφαλμένη αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων. Το ακίνητο επί του οποίου ανεγέρθηκε και ήδη λειτουργεί η επιχείρηση (τουριστικό κατάλυμα) ανήκει στην εταιρία η οποία συνδέεται με αυτό με μισθωτική σχέση από την ημερομηνία σύστασης της εταιρίας. Εκεί βρίσκεται η έδρα της εταιρίας από τη σύσταση της (..../2020), όπως έχει δηλωθεί με το με κωδικό εγγράφου e-ΥΜΣ ....., της ηλεκτρονικής Υπηρεσίας Μίας Στάσης για τη σύσταση εταιριών (e-ΥΜΣ), το οποίο φαίνεται και στο μητρώο της ΑΑΔΕ. Το δε μισθωτήριο με έναρξη μίσθωσης από ...../2020 δηλώθηκε στην ΑΑΔΕ εκπροθέσμως στις ...../2023. Στο βιβλίο εσόδων – εξόδων της εταιρίας δεν καταχωρήθηκαν μισθώματα ως δαπάνες καθώς σύμφωνα με το μισθωτήριο οι καταβολές τους θα ξεκινούσαν από ...../2023. Το μισθωτήριο έχει διάρκεια δώδεκα ετών και η προσφεύγουσα πράγματι έχει υλοποιήσει τις δαπάνες ολοκλήρωσης του κτιρίου, το οποίο σήμερα λειτουργεί ως ξενοδοχείο. Για το γεγονός ότι δεν υποβλήθηκε εμπρόθεσμα το μισθωτήριο, ότι δεν καταχωρήθηκε στα λογιστικά βιβλία της προσφεύγουσας η εγγύηση που δόθηκε για τη μίσθωση και ότι δεν δηλώθηκε μεταβολή στο μητρώο, ώστε να κάνει χρήση του ΚΑΔ Εργασίες διαμόρφωσης ή ανέγερσης κτίσματος ή άλλου είδους κατασκευών (ως αγαθού επένδυσης του άρθρου 33 παρ. 4) δεν είναι υπεύθυνη η προσφεύγουσα αλλά ο λογιστής της.

#### Αναφορικά με τους ανωτέρω ισχυρισμούς

**Επειδή,** σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1, του άρθρου 30 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «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 ακίνητα που έχουν υπαχθεί σε καθεστώς αναστολής της παραγράφου 4α του άρθρου 6, το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, που προσδιορίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 7 του άρθρου 31, αναστέλλεται καθ' όλη τη διάρκεια της περιόδου της

παραγράφου 4α του άρθρου 6. 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».

**Επειδή,** σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4, του άρθρου 33 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι:

«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. 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».

**Επειδή,** σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1006/14-01-1992 διευκρινίζεται ότι: «Με αφορμή ερωτήματα που υποβλήθηκαν στην Υπηρεσία μας, σχετικά με το πιο πάνω θέμα, διευκρινίζονται τα εξής: Όπως είναι γνωστό, με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 24 του Ν. 1882/1990 (ΦΕΚ 43Α) αντικαταστάθηκαν και συμπληρώθηκαν οι διατάξεις της περίπτ. α' της παραγ. 4 του άρθρου 26 του Ν. 1642/1986 περί ΦΠΑ. Σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές θεωρούνται ως επενδυτικά αγαθά, εκτός των άλλων και τα κτίσματα ή άλλου είδους

κατασκευές που κατασκευάζονται από υποκείμενη στο φόρο επιχείρηση, που ενεργεί φορολογητέες ή αφορολόγητες πράξεις με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών της, σε ακίνητο που δεν ανήκει κατά κυριότητα σ' αυτήν, πλην όμως έχει τη χρήση του ακινήτου αυτού με οποιαδήποτε έννομη σχέση (μίσθωση, παραχώρηση της χρήσης, χρησικτησία κ.τ.λ.) για χρονικό διάστημα τουλάχιστο εννέα (9) χρόνων. Η ρύθμιση αυτή έγινε για κατασκευές που πραγματοποιήθηκαν από 1/1/87, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 9 του Ν. 1947/1991. Η παραχώρηση της χρήσης και η χρονική διάρκεια αυτής (των εννέα χρόνων), θα αποδεικνύονται με ιδιωτικό συμφωνητικό το οποίο θα πρέπει να φέρει βεβαία χρονολογία, ή με συμβολαιογραφική πράξη ή με το καταστατικό εταιρίας, όταν παραχωρείται η χρήση ακινήτου από το μέλος στο νομικό πρόσωπο που συμμετέχει. Οι παραπάνω πράξεις μπορεί να είναι μικρότερης διάρκειας (π.χ. 2 ή 3 ετών), οι οποίες όμως ανανεούμενες πριν από τη λήξη τους θα είναι συνολικής διάρκειας τουλάχιστον 9 χρόνων. Ειδικότερα επισημαίνεται ότι, τα μεν ιδιωτικά μισθωτήρια συμβόλαια θα πρέπει να έχουν εμπρόθεσμα κατατεθεί για θεώρηση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του εκμισθωτή, κυρωμένο αντίγραφο του οποίου θα πρέπει να κατέχει ο μισθωτής, οι δε συμβολαιογραφικές ή άλλες πράξεις, με βάση τις οποίες θα αποδεικνύεται η έννομη σχέση της χρήσης από το χρήστη - μισθωτή, θα πρέπει να έχουν μεταγραφεί, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 618 του Αστικού Κώδικα. Σε περίπτωση δε παραχώρησης της χρήσης του ακινήτου σε υφιστάμενο ή συνιστώμενο νομικό πρόσωπο, η διάρκεια του νομικού αυτού προσώπου πρέπει να αναφέρεται ρητά στο συστατικό του έγγραφο και να είναι άνω των εννέα (9) ετών και όχι αόριστης διάρκειας.

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις παρ. 1, 2, 5 και 6 της ΠΟΛ.1094/07-05-1992 διευκρινίζεται ότι: « .... 1 . Με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγρ. 4 του άρθρου 26 του ν. 1642/86, όπως αντικαταστάθηκε και ισχύει με τις διατάξεις της παραγρ. 3 του άρθρου 24 του ν. 1882/90, ορίζεται η έννοια του επενδυτικού αγαθού, για την εφαρμογή των διατάξεων του νόμου αυτού. Σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές θεωρούνται επενδυτικά αγαθά και τα κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές που κατασκευάζονται από το υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο σε ακίνητο που δεν ανήκει κατά κυριότητα σ' αυτό, αλλά έχει τη χρήση αυτού, με βάση οποιαδήποτε έννομη σχέση για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα (9) ετών.

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

εταιρείας που θα έχει δημοσιευθεί νόμιμα, από το οποίο θα πρέπει να προκύπτει διάρκεια ορισμένου χρόνου (όχι αόριστος) τουλάχιστον εννέα ετών.

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

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

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 171 του ν. 2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας) ορίζεται ότι: «η χρονολογία των ιδιωτικών εγγράφων καθίσταται βέβαιη για τους τρίτους μόνον όταν αυτά θεωρηθούν από συμβολαιογράφο ή από κάποιον άλλον αρμόδιο κατά νόμο δημόσιο υπάλληλο...».

Επειδή, σύμφωνα με το Άρθρο 2 του Καταστατικού της προσφεύγουσας, ως έδρα ορίστηκε ο Δήμος ..... και σύμφωνα με την από ...../2020 Βεβαίωση (κωδ. Εγ/φου e-YMEΣ: .....), του Υπουργείου Οικονομίας και Ανάπτυξης, Ηλεκτρονική Υπηρεσία Μίας Στάσης για τη Σύσταση Εταιρειών (e-YMEΣ) η προσφεύγουσα δήλωσε ως Διεύθυνση έδρας την ....., στην .....

Σύμφωνα δε με το Ιδιωτικό Συμφωνητικό Μίσθωσης, που προσκομίστηκε, το οποίο φέρει ημερομηνία σύνταξης ...../2020, η προσφεύγουσα εκμίσθωσε μία διώροφη οικοδομή η οποία βρισκόταν στο στάδιο της ολοκλήρωσης προκειμένου να χρησιμοποιηθεί ως μονάδα καταλύματος. Το ακίνητο αυτό είχε ανεγερθεί στη θέση «..... Το μηνιαίο μίσθωμα προσδιοριζόταν στα 500,00 ΕΥΡΩ για όλη την οικοδομή και η καταβολή του θα ξεκινούσε από ...../2023. Ως εγγύηση καταβλήθηκε στους εκμισθωτές από την προσφεύγουσα το ποσό των 1.000,00 ΕΥΡΩ. Η προσφεύγουσα δε προέβη σε εργασίες βελτίωσης / ανακαίνισης αποπεράτωσης του προαναφερόμενου κτιρίου χωρίς ωστόσο να προβεί σε μεταβολή στο Μητρώο , ώστε να κάνει χρήση του ΚΑΔ «Εργασίες Διαμόρφωσης ή ανέγερσης κτίσματος ή άλλου είδους κατασκευών (ως αγαθού επένδυσης του άρθρου 33 παρ. 4 του κώδικα ΦΠΑ).

**Επειδή,** το μισθωτήριο το οποίο προσκόμισε η προσφεύγουσα, στο οποίο αναφέρεται ημερομηνία σύνταξης ...../2020, κατατέθηκε εκπροθέσμως στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. στις ..../2023, ήτοι μετά την έκδοση της αρχικής εντολής ελέγχου. Πέραν τούτου, από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η καταβολή του ποσού της εγγύησης ύψους 1000,00 ΕΥΡΩ, που αναφέρεται στο μισθωτήριο, δεν αποδεικνύεται από ανάλογη εγγραφή στα λογιστικά βιβλία της προσφεύγουσας. Επιπρόσθετα, διαπιστώθηκε ότι οι τρεις (3) ιδιοκτήτες του ακινήτου – εκμισθωτές ουδέποτε δήλωσαν στα έντυπα Ε2 τη μίσθωση τού υπό εξέταση ακινήτου. Κατόπιν των ανωτέρω, δεν τεκμαίρεται η βεβαία ημερομηνία σύνταξης του ιδιωτικού συμφωνητικού μίσθωσης, ώστε να αποδεικνύεται ότι η ελεγχόμενη είχε το δικαίωμα έννομης χρήσης του ακινήτου κατά το χρόνο γέννησης του δικαιώματος έκπτωσης του Φ.Π.Α., σύμφωνα με τις προϋποθέσεις του άρθρου 33 του Ν.2859/2000 και να δικαιούται έκπτωση ή επιστροφή του Φ.Π.Α. των δαπανών που πραγματοποιήθηκαν για εργασίες και υλικά για την ολοκλήρωση του υπό εξέταση ακινήτου.

## **Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε**

**Την απόρριψη** της με αριθμό πρωτ. .... / ..... (ELENXIS: ..... ) ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία: ..... - **Α.Φ.Μ.** ....., και την επικύρωση 1) της υπ. αριθ. .... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/08/2020 έως 31/12/2020, **2)** της υπ. αριθ. .... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2021 έως 31/12/2021 και **3)** της υπ. αριθ. .... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2022 έως 30/06/2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

Η οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας διαμορφώνεται ως εξής:

1) Με βάση τη με αρ. .... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/08/2020 έως 31/12/2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

| Φορολογική Περίοδος<br>01/08/2020 - 31/12/2020 | Δήλωσης   | Ελέγχου | Απόφασης | Διαφορά   |
|------------------------------------------------|-----------|---------|----------|-----------|
| Αξία φορολογητέων εισροών                      | 25.956,75 | 120,00  | 120,00   | 25.836,75 |
| Υπόλοιπο φόρου εισροών                         | 6.229,63  | 28,80   | 28,80    | 6.200,83  |
| Πιστωτικό υπόλοιπο                             | 6.229,63  | 28,80   | 28,80    | 6.200,83  |
| Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση                     | 6.229,36  | 28,80   | 28,80    | 6.200,83  |

2) Με βάση τη με αρ. .... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2021 έως 31/12/2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

| Φορολογική Περίοδος<br>01/01/2021 - 31/12/2021 | Δήλωσης    | Ελέγχου | Απόφασης | Διαφορά    |
|------------------------------------------------|------------|---------|----------|------------|
| Αξία φορολογητέων εισροών                      | 109.289,36 | 320,57  | 320,57   | 108.968,79 |
| Υπόλοιπο φόρου εισροών                         | 32.459,07  | 105,74  | 105,74   | 32.353,33  |
| Πιστωτικό υπόλοιπο                             | 32.459,07  | 105,74  | 105,74   | 32.353,33  |
| Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση                     | 32.459,07  | 105,74  | 105,74   | 32.353,33  |

3) Με βάση τη με αρ. .... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2022 έως 30/06/2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

| Φορολογική Περίοδος<br>01/01/2022 - 31/12/2022 | Δήλωσης    | Ελέγχου    | Απόφασης   | Διαφορά    |
|------------------------------------------------|------------|------------|------------|------------|
| Αξία φορολογητέων εισροών                      | 317.070,33 | 106.204,11 | 106.204,11 | 210.866,22 |
| Υπόλοιπο φόρου εισροών                         | 108.555,53 | 25.594,29  | 25.594,29  | 82.961,24  |
| Πιστωτικό υπόλοιπο                             | 108.555,53 | 25.594,29  | 25.594,29  | 82.961,24  |
| Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση                     | 10.555,53  | 10.555,53  | 10.555,53  | 0,00       |

|                              |           |           |           |           |
|------------------------------|-----------|-----------|-----------|-----------|
| Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή | 98.000,00 | 15.038,76 | 15.038,76 | 82.961,24 |
|------------------------------|-----------|-----------|-----------|-----------|

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της  
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών  
ο Προϊστάμενος  
Της Υποδιεύθυνσης – Επανεξέτασης  
και Νομικής Υποστήριξης

**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.