



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 23/09/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: **2611**

ΤΜΗΜΑ : Α3 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213-1312 349
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58).

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

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

δ. Της υπ' αριθμ. Α.1165/22.11.2022 (ΦΕΚ Β' 6009/25.11.2022) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 23.4.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Α' Πειραιά, με έδρα στον, Θέση, νόμιμα εκπροσωπούμενης, κατά δήλωσή της με την εν λόγω ενδικοφανή προσφυγή, από τον, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, κατά των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 4^{ου} Ελεγκτικού Κέντρου (ΕΛ.ΚΕ.) Αττικής:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		28.3.2024	29.3.2024	ΦΠΑ	01/02/2019 - 31/12/2019	-
2		28.3.2024	29.3.2024	ΦΠΑ	01/01/2020 - 31/12/2020	-
3		28.3.2024	29.3.2024	ΦΠΑ	01/01/2021 - 31/12/2021	
4		28.3.2024	29.3.2024	ΦΠΑ	01/01/2022 - 31/12/2022	
5		28.3.2024	29.3.2024	ΦΠΑ	01/01/2023 - 31/10/2023	-

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις αναφερθείσες στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση, καθώς και την από 28.3.2024 οικεία έκθεση ελέγχου του ιδίου Προϊσταμένου.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της ως άνω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

* * * * *

Επί της από 23.4.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- 1) Με την υπ' αριθμ./28.3.2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.02.2019-31.12.2019 του Προϊσταμένου του 4^{ου} Ελεγκτικού Κέντρου (ΕΛ.ΚΕ.) Αττικής δεν επιβλήθηκε κανένα ποσό ΦΠΑ σε βάρος της προσφεύγουσας, ωστόσο περιορίστηκε το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ που προέκυπτε από την υποβολή των οικείων δηλώσεων της ΦΠΑ για την εν λόγω φορολογική περίοδο συνολικού ύψους 3.254,15 € στο ποσό των 48,00 €.
- 2) Με την υπ' αριθμ./28.3.2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2020-31.12.2020 του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής δεν επιβλήθηκε κανένα ποσό ΦΠΑ σε βάρος της προσφεύγουσας, ωστόσο περιορίστηκε το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ που προέκυπτε από την υποβολή των οικείων δηλώσεων της ΦΠΑ για την εν λόγω φορολογική περίοδο συνολικού ύψους 37.028,90 € στο ποσό των 5.772,17 €.
- 3) Με την υπ' αριθμ.28.3.2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2021-31.12.2021 του Προϊσταμένου του 4^{ου}

ΕΛ.ΚΕ. Αττικής δεν επιβλήθηκε κανένα ποσό ΦΠΑ σε βάρος της προσφεύγουσας, ωστόσο περιορίστηκε το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ που προέκυπτε από την υποβολή των οικείων δηλώσεων της ΦΠΑ για την εν λόγω φορολογική περίοδο συνολικού ύψους 59.811,16 € στο ποσό των 8.769,79 €.

- 4) Με την υπ' αριθμ./28.3.2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2022-31.12.2022 του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής δεν επιβλήθηκε κανένα ποσό ΦΠΑ σε βάρος της προσφεύγουσας, ωστόσο περιορίστηκε το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ που προέκυπτε από την υποβολή των οικείων δηλώσεων της ΦΠΑ για την εν λόγω φορολογική περίοδο συνολικού ύψους 85.458,71 € στο ποσό των 11.599,22 €.
- 5) Με την υπ' αριθμ./28.3.2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2023-31.10.2023 του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής δεν επιβλήθηκε κανένα ποσό ΦΠΑ σε βάρος της προσφεύγουσας, ενώ αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από το συνολικό ΦΠΑ εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου μέρος (συνολικού ύψους 4.054,27 €) από το συνολικό πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ που προέκυπτε από την υποβολή της υπ' αριθμ./29.11.2023 οικείας δήλωσής της ΦΠΑ Οκτωβρίου 2023 (φορολογική περίοδος 01.10.2023-31.10.2023) συνολικού ύψους 109.054,27 €, ωστόσο περιορίστηκε το διατυπωθέν με τη δήλωσή της αυτή ΦΠΑ αίτημά της για επιστροφή ποσού ΦΠΑ συνολικού ύψους 105.000,00 € στο ποσό των 29.351,02 €, το δε υπόλοιπο ποσό συνολικού ύψους 75.648,98 € δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από το συνολικό ΦΠΑ εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου.

Οι εν λόγω διαφορές ΦΠΑ προέκυψαν επί τη βάσει της από 28.3.2024 οικείας έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, σύμφωνα με την οποία δεν αναγνωρίστηκε στην προσφεύγουσα το δικαίωμά της έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών που αναλογούσε στις δαπάνες, στις οποίες προέβη για κατασκευή επενδυτικού αγαθού σε κτιριακές εγκαταστάσεις (κυριότητας) τρίτου (μιας (1) εκ των δύο (2) εταίρων της), από το ΦΠΑ των εκροών της με την αιτιολογία ότι η προσφεύγουσα κατά το χρόνο κατασκευής του επενδυτικού αγαθού δεν είχε τη χρήση των εν λόγω κτιριακών εγκαταστάσεων για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα (9) ετών και για το λόγο αυτό δε δικαιούνταν έκπτωσης και επιστροφής του ΦΠΑ που προήλθε από τις δαπάνες κατασκευής του επενδυτικού αγαθού που έγιναν στις εν λόγω κτιριακές εγκαταστάσεις κυριότητας τρίτου μέχρι τις 23.2.2023 (ημερομηνία έναρξης ισχύος του άρθρου 32 ν. 5024/2023, με το οποίο τροποποιήθηκε το άρθρο 33 παρ. 4 Κώδικα ΦΠΑ).

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση, των ως άνω πράξεων του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

- 1) Δυνάμει του άρθρου 32 ν. 5024/2023 και της υπ' αριθμ./2021 απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας καθίσταται απόλυτα σαφές ότι οι ως άνω υπό κρίση δαπάνες εμπίπτουν στην κατηγορία των επενδυτικών αγαθών ανεξαρτήτως του χρόνου διάρκειας της μισθωτικής σχέσης, για τα οποία (επενδυτικά αγαθά) ο φορολογούμενος διαθέτει το αυτοτελές δικαίωμα επιστροφής φόρου, χωρίς το δικαίωμα αυτό να υπόκειται σε κανέναν περιορισμό.
- 2) Εφαρμογή της αρχής της ευμενέστερης κύρωσης.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προβάλλει κανέναν ισχυρισμό αναφορικά με το συνολικό ΦΠΑ εισροών που προκύπτει από τα αναφερόμενα στις σελ. 22-23 της συμπροσβαλλόμενης με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, ως συνιστώσας την αιτιολογία τους, από 28.3.2024 οικείας έκθεσης ελέγχου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής είκοσι ένα (21) τιμολόγια και δεν αναγνωρίστηκε από τον υπό κρίση έλεγχο του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής προς έκπτωση από το ΦΠΑ εκροών των οικείων φορολογικών περιόδων. Από αυτό συνάγεται ότι σε κάθε περίπτωση **αποδέχεται**, καταρχήν, τη μη έκπτωση του εν λόγω συνολικού ΦΠΑ εισροών από το ΦΠΑ εκροών των οικείων φορολογικών περιόδων.

Ως προς τον πρώτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 παρ. 1, 2 και 4 Κώδικα ΦΠΑ (που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 2859/2000), όπως ίσχυαν για πράξεις (συναλλαγές) που διενεργήθηκαν εντός των μηνών Φεβρουαρίου και Νοεμβρίου-Δεκεμβρίου 2019, Ιανουαρίου-Σεπτεμβρίου και Νοεμβρίου-Δεκεμβρίου 2020, Φεβρουαρίου-Ιουνίου και Αυγούστου-Νοεμβρίου 2021, Μαρτίου-Ιουλίου, Σεπτεμβρίου και Δεκεμβρίου 2022 και Ιανουαρίου και Φεβρουαρίου 2023 (μήνες, κατά τους οποίους εκδόθηκαν αντίστοιχα τα υπό κρίση ενενήντα τέσσερα (94) + είκοσι ένα (21) τιμολόγια προς την προσφεύγουσα, στο ΦΠΑ των οποίων (τιμολογίων) αφορά η υπό κρίση υπόθεση): «1. Οι υπόχρεοι στο φόρο που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου, για τις οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30, οφείλουν να υποβάλλουν δήλωση ΦΠΑ για κάθε φορολογική περίοδο. 2. Η φορολογική περίοδος ορίζεται ως εξής: α) ένας **ημερολογιακός μήνας**, προκειμένου για υπόχρεους, οι οποίοι χρησιμοποιούν **διπλογραφικό λογιστικό σύστημα [...]**, β) ένα **ημερολογιακό τρίμηνο**, προκειμένου για υπόχρεους, οι οποίοι χρησιμοποιούν **απλογραφικό λογιστικό σύστημα [...]**. 2α. [...]. 4. Η δήλωση ΦΠΑ υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα που ακολουθεί τη λήξη της φορολογικής περιόδου. [...].»

Επειδή, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 38 Κώδικα ΦΠΑ (όπως αυτές ίσχυαν για πράξεις (συναλλαγές) που διενεργήθηκαν εντός της περιόδου 01.02.2019-28.02.2023), κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΠΑ για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος (όπως εν προκειμένω η προσφεύγουσα) ήταν **η τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού μήνα**.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 1 και 3 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυαν κατά την τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού μήνα της περιόδου 01.02.2019-28.02.2023 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για την περίοδο 01.02.2019-28.02.2023 για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος): «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο, με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται **κατά το μέρος που** τα αγαθά και οι υπηρεσίες **χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται** στο φόρο. [...]. Ειδικά, **για τα αγαθά επένδυσης το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης** των αγαθών αυτών. [...]. 1.α. [...]. 3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16, 17 και 18. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 16 παρ. 1 και 2 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυαν κατά την τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού μήνα της περιόδου 01.02.2019-28.02.2023 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για την περίοδο 01.02.2019-28.02.2023 για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος): «1. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών και η παροχή των υπηρεσιών. Η παράδοση των αγαθών συντελείται κατά το χρόνο, κατά τον οποίο τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά. Όταν ο προμηθευτής των αγαθών αναλαμβάνει την υποχρέωση αποστολής τους, η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο, κατά τον οποίο αρχίζει η αποστολή, εκτός αν ο προμηθευτής αναλαμβάνει και την υποχρέωση συναρμολόγησης ή εγκατάστασης των αγαθών, οπότε η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο αποπεράτωσης των εργασιών αυτών. 2. Κατ' εξαίρεση, ο φόρος γίνεται απαιτητός: α) κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, με εξαίρεση τις παροχές υπηρεσιών, οι οποίες φορολογούνται στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη, σύμφωνα με την περίπτωση α' της παραγράφου 2 του άρθρου 14, β) προκειμένου για παροχή υπηρεσιών, κατά το χρόνο έκδοσης του φορολογικού στοιχείου, όταν αυτό εκδίδεται σε χρόνο προγενέστερο της παροχής των υπηρεσιών, γ) [...], ε) κατά το χρόνο που έχει συμφωνηθεί η καταβολή κάθε δόσης σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, για τις οποίες η αντιπαροχή καταβάλλεται περιοδικά, στ) [...]»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 1 και 3 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυαν κατά την τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού μήνα της περιόδου 01.02.2019-28.02.2023 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για την περίοδο 01.02.2019-28.02.2023 για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος): «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) [...], β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος, με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, γ) [...]. 2. [...]. 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 του άρθρου 33 παρ. 1-3 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυαν κατά την τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού μήνα της περιόδου 01.02.2019-28.02.2023 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για την περίοδο 01.02.2019-28.02.2023 για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος): «1. Η έκπτωση του φόρου που ενεργείται με βάση τις υποβαλλόμενες δηλώσεις ΦΠΑ υπόκειται σε τελικό διακανονισμό σύμφωνα με τα συνολικά στοιχεία της διαχειριστικής περιόδου, εφόσον: α) η έκπτωση αυτή είναι μεγαλύτερη ή μικρότερη από εκείνη που είχε δικαίωμα να ενεργήσει ο υποκείμενος στο φόρο, β) μετά την υποβολή των ανωτέρω δηλώσεων ΦΠΑ έγιναν μεταβολές που δεν είχαν ληφθεί υπόψη για τον καθορισμό του ποσού των εκπτώσεων, ιδίως στην περίπτωση έκπτωσης στο τίμημα ή ακύρωσης αγορών. [...]. 2. Ειδικά για τα αγαθά επένδυσης η έκπτωση του φόρου που ενεργήθηκε υπόκειται σε πενταετή διακανονισμό με αφετηρία το έτος χρησιμοποίησής τους. Ο διακανονισμός ενεργείται κάθε έτος για το ένα πέμπτο (1/5) του φόρου που επιβάρυνε το αγαθό, ανάλογα με τις μεταβολές του δικαιώματος έκπτωσης. Για τα ακίνητα, η μίσθωση των οποίων υπάγεται στο

φόρο, κατόπιν της επιλογής που προβλέπεται στην περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 8, η έκπτωση του φόρου που ενεργήθηκε υπόκειται σε **δεκαετή διακανονισμό με αφετηρία το έτος χρησιμοποίησής τους**. Ο διακανονισμός ενεργείται κάθε έτος για το ένα δέκατο του φόρου που επιβάρυνε το αγαθό, ανάλογα με τις μεταβολές του δικαιώματος έκπτωσης. Το ποσό του φόρου που εναπομένει για διακανονισμό κατά το χρόνο άσκησης της επιλογής φορολόγησης διακανονίζεται με βάση συνολική περίοδο δέκα ετών. 3. Σε περίπτωση παράδοσης αγαθών επένδυσης ή οριστικής παύσης της χρησιμοποίησης αυτών σε φορολογητέες πράξεις κατά τη διάρκεια πενταετίας ή δεκαετίας, ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός μέσα στο ίδιο έτος και τα αγαθά αυτά θεωρούνται, για τα έτη που απομένουν, ότι χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά και μόνο: α) σε φορολογητέες δραστηριότητες, εφόσον πρόκειται: αα) για παράδοση, η οποία υπάγεται στο φόρο, ββ) [...], γγ) για παράδοση ακινήτων με σύμβαση πώλησης και επαναμίσθωσης (sale and lease back), σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παρ. 9 του ν. 1665/1986, δδ) [...], β) σε αφορολόγητες δραστηριότητες, στις λοιπές περιπτώσεις. Εάν εντός της περιόδου διακανονισμού, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του παρόντος άρθρου από την πραγματοποίηση της δαπάνης για απόκτηση ή κατασκευή επενδυτικών αγαθών δεν έχει γίνει έναρξη της χρησιμοποίησης αυτών, θεωρείται ότι διατέθηκαν αποκλειστικά και μόνο σε αφορολόγητες πράξεις και ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός με την εκκαθαριστική δήλωση της διαχειριστικής αυτής περιόδου. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 παρ. 4 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυαν κατά την τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού μήνα της περιόδου 01.02.2019-31.01.2023 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για την περίοδο 01.02.2019-31.01.2023 για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος): «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 3. Στην αξία των αγαθών επένδυσης δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης. [...] β) [...]»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 παρ. 4 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυαν από τις 28.2.2023 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για την περίοδο 01.02.2023-28.02.2023 για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος): «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. [...] β) [...]»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 34 παρ. 1 εδ. α΄ Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυε κατά την τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού μήνα της περιόδου 01.02.2019-28.02.2023 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για την περίοδο 01.02.2019-28.02.2023 για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος), αλλά και κατά την 31.10.2023 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για την περίοδο 01.10.2023-31.10.2023 για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος): «*Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον: α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξαρχής αχρεώστητα ή β) το αχρεώστητο προκύπτει από επιγενόμενο λόγο στις κάτωθι περιπτώσεις: i) προκύπτει ως πιστωτικό υπόλοιπο, το οποίο δεν μεταφέρεται σε επόμενη περίοδο για έκπτωση ή σε περίπτωση μεταφοράς του η έκπτωση δεν κατέστη δυνατή ή ii) [...] ή iii) αφορά αγαθά επένδυσης που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33.*»

Επειδή, η διάταξη του άρθρου 34 παρ. 1 εδ. α΄ περ. β΄ υποπερ. i Κώδικα ΦΠΑ τροποποιήθηκε ως άνω με τη διάταξη του άρθρου 1 παρ. 6 ν. 4281/2014, η τροποποιηθείσα δε διάταξη άρχισε να ισχύει, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 253 παρ. 2 ν. 4281/2014, από τη δημοσίευση του νόμου αυτού στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης, ήτοι από 08.08.2014. Πριν την τροποποίησή της η διάταξη όριζε ότι ο ΦΠΑ επιστρέφεται, εφόσον το αχρεώστητο προκύπτει από επιγενόμενο λόγο στις περιπτώσεις, μεταξύ άλλων, που «είναι αδύνατο να μεταφερθεί για έκπτωση σε επόμενη διαχειριστική περίοδο ή σε περίπτωση μεταφοράς του για έκπτωση η έκπτωση αυτή δεν κατέστη δυνατή» (οι υπόλοιπες περιπτώσεις ισχύουν ως είχαν).

Επειδή, σύμφωνα τα αναφερόμενα στην Αιτιολογική Έκθεση επί της ως άνω διάταξης του άρθρου 1 παρ. 6 ν. 4281/2014: «*Με την προτεινόμενη διάταξη της παραγράφου 6 προβλέπεται ότι το δικαίωμα επιστροφής υφίσταται **ανεξάρτητα από την αιτία, στην οποία οφείλεται η δημιουργία του πιστωτικού υπολοίπου.** Με τη διάταξη αυτή ευθυγραμμίζεται πλήρως η εθνική νομοθεσία με τις διατάξεις του κοινοτικού δικαίου (οδηγία 2006/112/ΕΚ).*»

Επειδή, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 1108/2021 απόφαση (5μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψεις 4, 6 και 7 της απόφασης): «**4.** ...σύμφωνα με τη θεμελιώδη αρχή που διαπνέει το σύστημα του Φ.Π.Α. και προκύπτει από το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας, ο Φ.Π.Α. επιβάλλεται σε κάθε συναλλαγή παραγωγής ή διανομής, κατόπιν αφαιρέσεως του Φ.Π.Α. που επιβάρυνε άμεσα τις προηγουμένως πραγματοποιηθείσες πράξεις. Στο άρθρο 17 παρ. 2 της οδηγίας διατυπώνεται η αρχή της εκπτώσεως των ποσών που τιμολογούνται ως Φ.Π.Α. για τα αγαθά που παραδίδονται ή τις υπηρεσίες που παρέχονται στον υποκείμενο στο φόρο, εφόσον τα εν λόγω αγαθά ή υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογούμενων πράξεών του. Κατά την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (βλ. απόφαση της 21ης Ιουνίου 2012, συν. υποθ. C-80/11, [...] και C-142/11, [...], σκέψεις 37-39, καθώς και την εκεί μνημονευόμενη νομολογία), το δικαίωμα των υποκειμένων στον φόρο να εκπίπτουν από τον οφειλόμενο Φ.Π.Α. τον Φ.Π.Α. επί των εισροών, ο οποίος οφείλεται ή αποδόθηκε σε σχέση με τα αγαθά που απέκτησαν ή τις υπηρεσίες που τους παρασχέθηκαν, συνιστά θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος Φ.Π.Α. που έχει καθιερώσει ο νομοθέτης της Ένωσης. Το εν λόγω δικαίωμα προς έκπτωση αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του Φ.Π.Α. και δεν μπορεί, καταρχήν, να περιορίζεται (βλ. και αποφάσεις της 6ης Οκτωβρίου 2005, C-243/03, [...], σκέψη 28, της 8ης Ιανουαρίου 2002, C- 409/99, [...] και [...], Συλλογή 2002, σ I-81, σκέψη 42, της 19ης Σεπτεμβρίου 2000, C-177/99 και C-188/99, [...] και [...], σκέψη 34, της 6ης Ιουλίου 1995, C-62/93, [...] σκέψη 18, κ.ά.), ασκείται δε πάραυτα για το σύνολο των φόρων που έχουν επιβληθεί στις πράξεις εισροών. Σκοπός του συστήματος των

εκπτώσεων είναι να απαλλαγεί πλήρως ο επιχειρηματίας από την επιβάρυνση του Φ.Π.Α. που οφείλεται ή αποδίδεται στο πλαίσιο του συνόλου των οικονομικών του δραστηριοτήτων. Το κοινό σύστημα του Φ.Π.Α. εξασφαλίζει με τον τρόπο αυτό την **ουδετερότητα** ως προς την φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι δραστηριότητες αυτές υπόκεινται καταρχήν στον Φ.Π.Α. (βλ. αποφάσεις της 14ης Φεβρουαρίου 1985, 268/83, [...], σκέψη 19, της 21ης Σεπτεμβρίου 1988, 50/87, [...], σκέψη 15, της 15ης Ιανουαρίου 1998, C- 37/95, [...] σκέψη 15, της 26ης Μαΐου 2005, C-465/03, [...], σκέψη 34, της 15ης Δεκεμβρίου 2005, C-63/04, [...], σκέψη 51, κ.ά.). **5.** [...] **6.** Επειδή από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων του ν. 1642/1986, ερμηνευόμενων υπό το φως της έκτης οδηγίας περί Φ.Π.Α., όπως έχει, κατά τα ανωτέρω, ερμηνευθεί από το Δικαστήριο της Ένωσης (βλ. επίσης την απόφαση ΔΕΚ της 6ης Μαρτίου 2008, C- 98/07 [...] A/S, [...] A/S, σκέψη 33, κατά την οποία «από το γράμμα της διατάξεως [του άρθρου 20 παρ. 4] προκύπτει με σαφήνεια ότι η δυνατότητα που παρέχεται στα κράτη μέλη αφορά αποκλειστικώς και μόνον την εφαρμογή των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 20, το οποίο ρυθμίζει τον διακανονισμό των εκπτώσεων»), συνάγεται ότι υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο, που πραγματοποιεί σε μισθωμένο ακίνητο δαπάνες ανέγερσης, προσθήκης ή βελτίωσης υφιστάμενων κτιρίων, τα οποία χρησιμοποιεί (ή κατά το μέρος που χρησιμοποιεί) για την πραγματοποίηση φορολογούμενων πράξεων, έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, με το οποίο επιβαρύνθηκαν οι εν λόγω δαπάνες, **ανεξάρτητα από τη διάρκεια της μισθωτικής σχέσης**. Η έκπτωση αυτή διακανονίζεται, περαιτέρω, κατά τους όρους και προϋποθέσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 26 του ν. 1642/1986 (κατά τον χρόνο υποβολής της 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 στον 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.** ...Κατά την κρίση του δικάσαντος διοικητικού εφετείου, από τον συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 23 παρ. 1 και 26 παρ. 4 του ν. 1642/1986 προκύπτει «α) ότι ο υποκείμενος στον φόρο προστιθέμενης αξίας δικαιούται, μεταξύ άλλων, να εκπέσει από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης (πωλήσεως) αγαθών και το φόρο, με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι αγορές αγαθών επένδυσης, β) ότι το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου αυτού κρίνεται οριστικά κατά τον χρόνο χρησιμοποίησης των εν λόγω αγαθών επένδυσης, γ) ότι τέτοια αγαθά για την εφαρμογή των παραπάνω διατάξεων θεωρούνται και τα κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές που κατασκευάζονται από την υποκείμενη στο φόρο

επιχείρηση σε ακίνητο που δεν ανήκει μεν κατά κυριότητα σε αυτή, έχει όμως βάσει οποιασδήποτε έννομης σχέσης τη χρήση του ακινήτου για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα ετών και δ) ότι η χρονική αυτή προϋπόθεση πρέπει απαραιτήτως να συντρέχει κατά το χρόνο γενέσεως του δικαιώματος της εκπτώσεως του φόρου, δηλαδή κατά το χρόνο χρησιμοποίησης των επενδυτικών αγαθών. Εν όψει αυτών, το εφετείο δέχθηκε ακολούθως, ότι στη συγκεκριμένη περίπτωση δεν ήταν δυνατή η έκπτωση “του φόρου των αγαθών επένδυσης”, διότι “το έτος [...], που κρίνεται οριστικά το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, δηλαδή το έτος χρησιμοποίησης των επενδυτικών αυτών αγαθών, δεν υφίστατο η χρονική προϋπόθεση της 9ετούς χρήσεως των ακινήτων βάσει οποιασδήποτε έννομης σχέσης, αφού τα τότε ισχύοντα μισθωτήρια είχαν διάρκεια 6 ετών”. Σύμφωνα, όμως, με τα εκτεθέντα στην προηγούμενη σκέψη, η κρίση αυτή της αναιρεσιβαλλομένης είναι μη νόμιμη. Τούτο διότι, ανεξαρτήτως αν οι ως άνω δαπάνες για εγκαταστάσεις και βελτιώσεις σε μισθωμένα ακίνητα (τρίτων) συνιστούσαν επενδυτικά αγαθά (ζήτημα το οποίο θα ήταν εξεταστέο αν η κρινόμενη διαφορά αφορούσε την επιστροφή του φόρου) η αναιρεσείουσα είχε, πάντως, δικαίωμα να εκπέσει από τον φόρο των εκρών της τον αναλογούντα φόρο, με τον οποίο επιβαρύνθηκαν οι ένδικες δαπάνες βελτιώσεων κ.λπ. επί των κτιρίων, τα οποία χρησιμοποίησε για την άσκηση υπαγόμενης στο φόρο δραστηριότητας, προϋπόθεση η οποία, άλλωστε, δεν αμφισβητήθηκε από την φορολογική αρχή. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1 και 2 της υπ’ αριθμ. Α.1104/6.5.2020 (ΦΕΚ Β’ 1895/18.5.2020) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ), όπως ίσχυαν κατά την 29.11.2023 (ημερομηνία υποβολής της ως άνω υπ’ αριθμ. 99725/29.11.2023 δήλωσης ΦΠΑ Οκτωβρίου 2023 (φορολογική περίοδος 01.10.2023-31.10.2023) της προσφεύγουσας-αίτησής της): «Με την παρούσα απόφαση καθορίζεται η διαδικασία επιστροφής του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 34 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000), όπως ισχύει. **Άρθρο 1:** Δικαίωμα επιστροφής. Ο φόρος **επιστρέφεται**, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων, όταν καταβλήθηκε στο Δημόσιο αχρεωστήτως, είτε εξ αρχής ή από επιγενόμενο λόγο. **Άρθρο 2:** Επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. μέσω διαδικασίας ανάλυσης κινδύνου. 1. Αίτηση Επιστροφής. Η αίτηση επιστροφής Φ.Π.Α. δημιουργείται ηλεκτρονικά με την υποβολή της δήλωσης Φ.Π.Α., εφόσον στη δήλωση αυτή ο υποκείμενος στο φόρο έχει αθροιστικά: -συμπληρώσει τον κωδικό 503 (Αιτούμενο ποσό για επιστροφή), -επιλέξει μια από τις αιτίες επιστροφής, πλην της μείωσης χρεωστικού υπολοίπου, -συμπληρώσει την ένδειξη «ΤΡΑΠΕΖΑ» και τον αριθμό λογαριασμού IBAN. [...]. Δεν υποβάλλεται έντυπη αίτηση, εφόσον για το ίδιο αιτούμενο ποσό έχει υποβληθεί αίτηση επιστροφής ηλεκτρονικά σύμφωνα με τα ανωτέρω. Δεύτερη αίτηση δεν παράγει έννομα αποτελέσματα. [...]. Ανεξάρτητα από τον τρόπο υποβολής του αιτήματος επιστροφής, με αυτό δεν συνυποβάλλεται κανένα δικαιολογητικό για την αιτία δημιουργίας του υπολοίπου ποσού προς επιστροφή. [...]. 2. Αξιολόγηση της αίτησης επιστροφής από τη Φορολογική Διοίκηση. [...].»

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση και σύμφωνα με όσα ρητώς αναφέρονται στη συμπροσβαλλόμενη με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, ως συνιστώσα την αιτιολογία τους, από 28.3.2024 οικεία έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής (σελ. 15-16), η προσφεύγουσα, μετά την έναρξη της δραστηριότητάς της, μίσθωσε από τη μία (1) εκ των δύο (2) εταίρων της (με ποσοστό συμμετοχής 50%) ΑΦΜ κτιριακές εγκαταστάσεις συνολικής επιφάνειας 125,00 τ.μ. (110,00 τ.μ. κύριοι χώροι και 15,00 τ.μ. βοηθητικοί χώροι) στον (θέση «.....») κυριότητας του εν λόγω φυσικού προσώπου (με δηλωθέν ποσοστό κυριότητας 100%), όπως προκύπτει από τις σχετικές δηλώσεις πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακινήτης περιουσίας. Συμφωνητικό μίσθωσης

γνωστοποιήθηκε το πρώτον στη Φορολογική Διοίκηση στα πλαίσια του υπό κρίση ελέγχου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, κατόπιν της κοινοποίησης (στις 28.12.2023) του υπ' αριθμ. πρωτ. 4^ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ 1152634 ΕΞ 2023 ΕΜΠ/18.12.2023 αιτήματος χορήγησης λογιστικών αρχείων του Προϊσταμένου του.

Επειδή, εν προκειμένω ο υπό κρίση έλεγχος του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής δεν αναγνώρισε το δικαίωμα της προσφεύγουσας να εκπέσει από το ΦΠΑ εκροών της το ΦΠΑ εισροών που αναλογούσε στις δαπάνες (συνολικά ενενήντα τέσσερα (94) τιμολόγια), στις οποίες προέβη για κατασκευή επενδυτικού αγαθού σε κτιριακές εγκαταστάσεις (κυριότητας) τρίτου (της ως άνω εταιρίου της), με την αιτιολογία ότι δεν πληρούνταν η προϋπόθεση της χρήσης του ακινήτου για εννέα (9) έτη (σύμφωνα με τα ρητώς αναφερόμενα στη συμπροσβαλλόμενη με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, ως συνιστώσα την αιτιολογία τους, από 28.3.2024 οικεία έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής (σελ. 15-20 της έκθεσης)). Τα σχετικά ποσά αποτυπώνονται συνοπτικά ανά έτος στον ακόλουθο πίνακα:

	2019	2020	2021	2022	2023	ΣΥΝΟΛΟ
Καθαρή αξία	13.358,98 €	115.496,93 €	81.656,55 €	93.990,32 €	7.456,20 €	311.958,98 €
ΦΠΑ	3.206,15 €	27.719,31 €	19.597,70 €	22.557,69 €	1.789,49 €	74.870,34 €
Συνολική αξία	16.565,13 €	143.216,24 €	101.254,25 €	116.548,01 €	9.245,69 €	386.829,32 €

Επειδή, εξάλλου, όπως προκύπτει σαφώς από τη συμπροσβαλλόμενη με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, ως συνιστώσα την αιτιολογία τους, από 28.3.2024 οικεία έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, δεν αμφισβητήθηκε εν προκειμένω από τον υπό κρίση έλεγχο του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής η συνδρομή καμιάς άλλης από τις προϋποθέσεις που προβλέπονταν από την ισχύουσα κατά την τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού μήνα της ελεγχθείσας περιόδου (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για την ελεγχθείσα περίοδο για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος) νομοθεσία για την έκπτωση και επιστροφή του ως άνω πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ της προσφεύγουσας (ιδιότητα προσφεύγουσας και προμηθευτών/παρόχων υπηρεσιών ως υποκειμένων στο ΦΠΑ, πρόθεση της προσφεύγουσας να χρησιμοποιήσει τις ληφθείσες υπηρεσίες/αγορές σε φορολογητέες πράξεις (ή σε πράξεις απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης), τεκμηρίωση των αγορών/παρασχεθεισών υπηρεσιών με νόμιμο παραστατικό).

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι δυνάμει του άρθρου 32 ν. 5024/2023 και της υπ' αριθμ./2021 απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας καθίσταται απόλυτα σαφές ότι οι ως άνω υπό κρίση δαπάνες εμπίπτουν στην κατηγορία των επενδυτικών αγαθών ανεξαρτήτως του χρόνου διάρκειας της μισθωτικής σχέσης, για τα οποία (επενδυτικά αγαθά) ο φορολογούμενος διαθέτει το αυτοτελές δικαίωμα επιστροφής φόρου, χωρίς το δικαίωμα αυτό να υπόκειται σε κανέναν περιορισμό, και συνεπώς ο λόγος απόρριψης του αρχικού της αιτήματος, ήτοι το γεγονός ότι εν προκειμένω δεν πληρούται και δεν αποδεικνύεται η 9ετής διάρκεια της μισθωτικής σχέσης, χαρακτηρίζεται εξ ολοκλήρου εσφαλμένος και δεν τυγχάνει εφαρμογής στη συγκεκριμένη περίπτωση.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας πρέπει, επί της ουσίας του και ανεξαρτήτως της ειδικότερης θεμελίωσής του, να γίνει δεκτός ως νόμω βάσιμος, γιατί:

α) Με την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ./2021 απόφαση (5μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας κρίθηκε ότι από τις ισχύουσες διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας δεν προκύπτει ότι επί κατασκευής επενδυτικών αγαθών σε ακίνητο τρίτου (όπως εν προκειμένω, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στη συμπροσβαλλόμενη με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, ως συνιστώσα την αιτιολογία τους, από 28.3.2024 οικεία έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής) απαιτείται για σκοπούς έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών η συνδρομή της προϋπόθεσης της μίσθωσης για περίοδο τουλάχιστον εννέα (9) ετών. Συνεπώς, και στην υπό κρίση υπόθεση δεν απαιτείται, για σκοπούς έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών, η συνδρομή της προϋπόθεσης αυτής, αφού οι διατάξεις της ισχύουσας κατά την τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού μήνα της ελεγχθείσας περιόδου (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για την ελεγχθείσα περίοδο για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος) φορολογικής νομοθεσίας είναι όμοιες κατά περιεχόμενο με εκείνες που ερμηνεύθηκαν με την ως άνω απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας.

β) Αναγνωριζομένου του υπό κρίση αιτηθέντος προς επιστροφή ποσού ΦΠΑ (και ειδικότερα του μέρους του που αφορά στο ως άνω επενδυτικό αγαθό) προς έκπτωση από το ΦΠΑ εκροών της/των επόμενης/-ων φορολογικής/-ών περιόδου/-ων, η προσφεύγουσα είχε, όπως προκύπτει από τη συνδυασμένη ερμηνεία των προπαρατεθεισών διατάξεων (όπως ίσχυαν κατά την τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού μήνα της ελεγχθείσας περιόδου (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για την ελεγχθείσα περίοδο για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος)), κατά την 29.11.2023, ημερομηνία υποβολής της ως άνω υπ' αριθμ./29.11.2023 οικείας δήλωσής της ΦΠΑ Οκτωβρίου 2023 (φορολογική περίοδος 01.10.2023-31.10.2023)-αίτησής της, αξίωση προς επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ που προέκυψε με την υποβολή της εν λόγω δήλωσης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 παρ. 1 εδ. α' Κώδικα ΦΠΑ και κατ' εφαρμογή της διαδικασίας που καθορίστηκε με τα άρθρα 1 και 2 της υπ' αριθμ. Α.1104/2020 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ ως υποκείμενη στο ΦΠΑ εγκατεστημένη στην Ελλάδα, **πολλώ μάλλον** που:

i) ήδη κατά την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 32 παρ. 3 Κώδικα ΦΠΑ (όπως ίσχυε κατά την τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού μήνα της ελεγχθείσας περιόδου (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για την ελεγχθείσα περίοδο για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος)) επί πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ το δικαίωμα μεταφοράς του σε επόμενη φορολογική περίοδο για έκπτωσή του από το ΦΠΑ εκροών ισχύει διαζευκτικά έναντι του δικαιώματος για επιστροφή του, κατ' επιλογή του δικαιούχου· και κυρίως

ii) όπως συνάγεται από την αρχή της ουδετερότητας, που διέπει όλο το ΦΠΑ, απαγορεύεται καταρχήν οποιοσδήποτε περιορισμός που καταλήγει σε ουσιαδώς διαφορετική αντιμετώπιση (ουσιώδη διαφοροποίηση) του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από το δικαίωμα επιστροφής του τυχόν προκύπτοντος πιστωτικού υπολοίπου, δεδομένου ότι το τελευταίο αποτελεί την αυτονόητη, από άποψη συστήματος ΦΠΑ, συνέχεια του πρώτου σε περίπτωση μη ύπαρξης ΦΠΑ εκροών.

Για τους λόγους αυτούς, ο πρώτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να γίνει δεκτός ως νόμω βάσιμος.

Επειδή, εξάλλου, σε κάθε περίπτωση, δεδομένου ότι οι ως άνω υπό κρίση δαπάνες αφορούν, όπως ρητά αναφέρεται στη συμπροσβαλλόμενη με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, ως συνιστώσα την αιτιολογία τους, από 28.3.2024 οικεία έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής (σελ. 15-21), σε επενδυτικό αγαθό (και συγκεκριμένα σε προσθήκη κατ' επέκταση παλαιάς υπάρχουσας οικίας και νέας ανεξάρτητης ισόγειας κατοικίας στον Αρτέμωνα Σίφνου, θέση «Πατσάνα»), η έκπτωση του ΦΠΑ υπόκειται σε 5ετή διακανονισμό σύμφωνα με τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 33 παρ. 2 Κώδικα ΦΠΑ.

Επειδή, δεδομένης της αποδοχής κατά τα ανωτέρω του πρώτου λόγου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής **παρέλκει** η εξέταση του **δεύτερου** λόγου της.

Α πο φα σ ί ζ ο υ μ ε

την αποδοχή της από 23.4.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, **και την τροποποίηση** των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος
1		28.3.2024	29.3.2024	ΦΠΑ	01/02/2019 - 31/12/2019
2		28.3.2024	29.3.2024	ΦΠΑ	01/01/2020 - 31/12/2020
3		28.3.2024	29.3.2024	ΦΠΑ	01/01/2021 - 31/12/2021
4		28.3.2024	29.3.2024	ΦΠΑ	01/01/2022 - 31/12/2022
5		28.3.2024	29.3.2024	ΦΠΑ	01/01/2023 - 31/10/2023

Φορολογική περίοδος 01.02.2019-31.12.2019

	Βάσει δηλώσεων (σε €)	Βάσει ελέγχου (σε €)	Βάσει απόφασης ΔΕΔ (σε €)	Διαφορά (σε €)
	1	2	3	4 = 3 - 1
Αξία φορολογητέων εκροών	0,00	0,00	0,00	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών	13.558,98	200,00	13.558,98	0,00
Φόρος εκροών	-	-	-	-
Υπόλοιπο φόρου εισροών	3.254,15	48,00	3.254,15	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο	3.254,15	48,00	3.254,15	0,00

Χρεωστικό υπόλοιπο		-	-	-	-
Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ		-	-	-	-
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα		-	-	-	-
Σύνολο φόρου για καταβολή		-	-	-	-
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	3.254,15	48,00	3.254,15	0,00
	για επιστροφή	-	-	-	-
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά		-	-	-	-

Φορολογική περίοδος 01.01.2020-31.12.2020

		Βάσει δηλώσεων (σε €)	Βάσει ελέγχου (σε €)	Βάσει απόφασης ΔΕΔ (σε €)	Διαφορά (σε €)
		1	2	3	4 = 3 - 1
Αξία φορολογητέων εκροών		0,00	0,00	0,00	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών		141.743,00	23.845,33	139.342,26	2.400,74
Φόρος εκροών		-	-	-	-
Υπόλοιπο φόρου εισροών		37.028,90	5.772,17	36.697,63	331,27
Πιστωτικό υπόλοιπο		37.028,90	5.772,17	36.697,63	331,27
Χρεωστικό υπόλοιπο		-	-	-	-
Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ		-	-	-	-
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα		-	-	-	-
Σύνολο φόρου για καταβολή		-	-	-	-
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	37.028,90	5.772,17	36.697,63	331,27
	για επιστροφή	-	-	-	-
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά		-	-	-	-

Φορολογική περίοδος 01.01.2021-31.12.2021

	Βάσει δηλώσεων (σε €)	Βάσει ελέγχου (σε €)	Βάσει απόφασης ΔΕΔ (σε €)	Διαφορά (σε €)
	1	2	3	4 = 3 - 1
Αξία φορολογητέων εκροών	0,00	0,00	0,00	0,00

Αξία φορολογητέων εισροών		95.669,50	12.573,91	94.230,46	1.439,04
Φόρος εκροών		-	-	-	-
Υπόλοιπο φόρου εισροών		59.811,16	8.769,79	59.292,95	518,21
Πιστωτικό υπόλοιπο		59.811,16	8.769,79	59.292,95	518,21
Χρεωστικό υπόλοιπο		-	-	-	-
Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ		-	-	-	-
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα		-	-	-	-
Σύνολο φόρου για καταβολή		-	-	-	-
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	59.811,16	8.769,79	59.292,95	518,21
	για επιστροφή	-	-	-	-
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά		-	-	-	-

Φορολογική περίοδος 01.01.2022-31.12.2022

		Βάσει δηλώσεων (σε €)	Βάσει ελέγχου (σε €)	Βάσει απόφασης ΔΕΔ (σε €)	Διαφορά (σε €)
		1	2	3	4 = 3 - 1
Αξία φορολογητέων εκροών		0,00	0,00	0,00	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών		107.418,51	11.665,33	105.655,65	1.762,86
Φόρος εκροών		-	-	-	-
Υπόλοιπο φόρου εισροών		85.458,71	11.599,22	84.680,07	778,64
Πιστωτικό υπόλοιπο		85.458,71	11.599,22	84.680,07	778,64
Χρεωστικό υπόλοιπο		-	-	-	-
Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ		-	-	-	-
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα		-	-	-	-
Σύνολο φόρου για καταβολή		-	-	-	-
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	85.458,71	11.599,22	84.680,07	778,64
	για επιστροφή	-	-	-	-
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά		-	-	-	-

		Βάσει δηλώσεων (σε €)	Βάσει ελέγχου (σε €)	Βάσει απόφασης ΔΕΔ (σε €)	Διαφορά (σε €)
		1	2	3	4 = 3 - 1
Αξία φορολογητέων εκροών		9.142,99	9.142,99	9.142,99	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών		105.624,57	98.168,37	105.624,57	0,00
Φόρος εκροών		1.269,00	1.269,00	1.269,00	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών		110.323,27	34.674,29	109.544,63	778,64
Πιστωτικό υπόλοιπο		109.054,27	33.405,29	108.275,63	778,64
Χρεωστικό υπόλοιπο		-	-	-	-
Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ		-	-	-	-
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα		-	-	-	-
Σύνολο φόρου για καταβολή		-	-	-	-
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	4.054,27	4.054,27	4.054,27	0,00
	για επιστροφή	105.000,00	29.351,02	104.221,36	[778,64]*
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά		-	-	-	-

* Το ποσό αυτό περιορίζεται με την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας στο ποσό των **716,04 €**, σύμφωνα με τη συμπροσβαλλόμενη με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, ως συνιστώσα την αιτιολογία τους, από 28.3.2024 οικεία έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής (σελ. 22-23 της έκθεσης), ως ευνοϊκότερο για την προσφεύγουσα.

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.