



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 27.9.2024

Αριθμός απόφασης: **2651**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312348

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4987/2022 Α' 20),

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.»(ΦΕΚ Α' 58)

γ. 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)»,

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

ε. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 9.5.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης Α.Φ.Μ., με έδρα στην ΑΘΗΝΑ, επί της οδού, αρ., κατά α) της με αριθμό/9.4.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1.2022- 31.12.2022, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ και β) της με αριθμό/9.4.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1.2023- 31.3.2023, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 9.5.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης, 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:

1. Με τη με αριθμό/9.4.2024 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1.2022- 31.12.2022, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 261.792,07€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ., ύψους 130.896,03€, ήτοι συνολικό ποσό 392.688,10€.

2. Με τη με αριθμό/9.4.2024 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1.2023- 31.3.2023, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση στο ποσό των 139,00€, έναντι 19.149,05€ βάσει δήλωσης.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί της από 9.4.2024 έκθεσης μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ που διενεργήθηκε βάσει της αρ. /26.5.2023 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της εν λόγω ελεγκτικής υπηρεσίας. Αιτία για την έκδοση της εν λόγω εντολής αποτέλεσε η με αριθμό /11.5.2023 αίτηση της προσφεύγουσας στη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ για επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου ποσού 200.000,00 € και μεταφορά πιστωτικού υπολοίπου προς έκπτωση ποσού 19.149,05 €. Συγκεκριμένα, οι ως άνω διαφορές προέκυψαν καθώς ο έλεγχος έκρινε ότι δεν υφίσταται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, ποσού 487.217,91 €, που αφορούν σε εργασίες που πραγματοποίησε η προσφεύγουσα στο μισθωμένο ακίνητο που βρίσκεται επί της οδού, αφού αυτό αποτελεί διώροφη μονοκατοικία με υπόγειο που υπεκμισθώθηκε με αστική μίσθωση χωρίς Φ.Π.Α. και όχι με επαγγελματική μίσθωση (χρήση καταστήματος/ γραφείου) για την οποία έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του Φ.Π.Α..

Η προσφεύγουσα επιχείρηση με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Στις 10.04.2024 της κοινοποιήθηκαν μέσω της εφαρμογής taxisnet οι προσβαλλόμενες πράξεις οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τα φορολογικά έτη 2022, 2023 και η έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου επιστροφής ΦΠΑ. Το 2ο Ελεγκτικό Κέντρο ΕΛ.ΚΕ Αττικής, με εσφαλμένη και ελλιπή αιτιολογία απέρριψε στο σύνολό τους τις αντιρρήσεις της και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις.

2. Η εταιρεία υπέβαλε στις 30/1/2023 ηλεκτρονικό αίτημα στο Τμήμα Γ' της ΦΑΕΕ Αθηνών προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της § 2 περ. δ' του άρθρου 8 του ν. 2859/2000 για το ακίνητο επί της οδού, συνολικής επιφανείας 1.408,23 τ.μ. κυρίων χώρων και 787,06 τ.μ. βοηθητικών χώρων, το οποίο είχε μισθώσει από την ιδιοκτήτρια του ακινήτου για διάστημα από 16/5/2022 έως 17/5/2047. Σημειώνεται ότι το μίσθωμα από την εκμισθώτρια επίσης επιβαρύνονταν με ΦΠΑ, το οποίο η εταιρεία καταβάλλει κανονικά στο Ελληνικό Δημόσιο. Εν τέλει το 2023 η εταιρεία υπεκμίσθωσε το ακίνητο με δύο μισθώσεις σε ένα φυσικό πρόσωπο και ένα νομικό. Ειδικότερα, κατήρτισε για

μέρος του ακινήτου, εμβαδού 200 τ.μ., μία αστική μίσθωση κατοικίας με τον και για έτερο μέρος του (ισόγειο) μία επαγγελματική μίσθωση με την επιχείρηση ΙΚΕ. Οι μισθώσεις αυτές, που όπως δέχεται η Υπηρεσία έλαβαν χώρα με τα από 31/7/2023 εκπρόθεσμα μισθωτήρια, έχουν ημερομηνία έναρξης την 1/1/2023 και λήξης την 31/12/2032. Η αίτηση επιστροφής ΦΠΑ ποσού 200.000 €, ορθά υποβλήθηκε από την προσφεύγουσα εταιρεία στην πρώτη περιοδική δήλωση μετά την αίτηση επιλογής φορολόγησης (30/1/2023), ήτοι από 11/5/2023 αίτηση έκπτωσης ΦΠΑ περιόδου 1/1/2023 έως 31/3/2023 ποσού 200.000 €.

3. Όπως προκύπτει και από την έκθεση ελέγχου, το 2ο ΕΛ.ΚΕ Αττικής με την υπ'αρ...../2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ αναμόρφωσε το ΦΠΑ περιόδου 2022, κρίνοντας: α) ότι αδικαιολογήτως επεστράφη ποσό 305.000 € με την υπ' αρ. Απόφαση Επιστροφής ΦΠΑ επί τη βάση της ΠΟΛ 1073/2004 και β) ότι προκύπτει για την ίδια χρήση (2022) χρεωστικό υπόλοιπο 261.792,07 € και πρόστιμο 58/58Α ΚΦΔ ύψους 130.896,03 €. Η φορολογική αρχή δηλαδή, αφού έκρινε πως δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις έκπτωσης και επιστροφής του ΦΠΑ επί τη βάση των διατάξεων του άρθρου 8 του ν.2859/2000, απέρριψε το από 11/5/2023 αίτημά της που υποβλήθηκε μετά την αίτηση επιλογής φορολόγησης στο καθεστώς του άρθρου 8 και αναμόρφωσε το ΦΠΑ χρήσης 2022, που όμως επιστράφηκε στην εταιρεία, όχι στα πλαίσια του άρθρου 8 του ν. 2859/2000, αλλά στα πλαίσια της ΠΟΛ 1073/2004 που εξειδίκευσε και απλοποίησε την προβλεπόμενη στο άρθρο 34 § 1 του Κώδικα ΦΠΑ διαδικασία. Επομένως, ο έλεγχος είναι εσφαλμένος σε ότι αφορά στη χρήση του 2022 καθώς ουδεμία αιτιολογία υφίσταται σχετικά με τη μη συνδρομή των όρων επιστροφής του φόρου που προβλέπεται στο άρθρο 34 του ν. 2859/2000 το οποίο σε συνδυασμό με την ΠΟΛ 1073/2013 αποτέλεσε τη βάση για την επιστροφή του ποσού των 305.000,00 €.

4. Η Φορολογική Αρχή στην ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 8 του ν. 2859/2000 περιέπεσε σε σωρεία λαθών. Ως προς το ζήτημα «του προσδιορισμού του μέρους του ακινήτου» που με βάση την αίτηση του εκμεταλλευτή υπάγεται στη φορολόγηση. Από το νόμο προκύπτει πρωτίστως ότι η αίτηση υπαγωγής στη φορολόγηση μπορεί να γίνει πριν τηνσιμοποίηση του ακινήτου. Επομένως, δύναται ο εκμεταλλευτής να προβεί σε δήλωση για όλο το ακίνητο, εν συνεχεία δε, με δήλωση ανάκλησης να τροποποιήσει την αρχική δήλωση (από το σύνολο του ακινήτου σε μέρος του), επιφέροντας επιπτώσεις στον διακανονισμό του φόρου. Εν προκειμένω, με την αίτησή της η εταιρεία δεν προσδιόρισε συγκεκριμένους χώρους για τους οποίους έγινε η επιλογή φορολόγησης, άρα άσκησε το δικαίωμα της για ΟΛΟ το ακίνητο. Περαιτέρω, η εμμόνη της φορολογικής αρχής «στον πολεοδομικό διαχωρισμό» του ακινήτου, στο «εφικτό ή ανέφικτο αυτού» και στη συσχέτιση της πολεοδομικής άδειας με την εφαρμογή του άρθρου 8, είναι καταφανώς αλυσιτελής και για το λόγο ότι όπως προβλέπεται ρητά στο άρθρο 33§3 του ν.2859/2000, αν εντός δεκαετίας από την πραγματοποίηση των δαπανών το ακίνητο δεν χρησιμοποιηθεί ως μίσθιο (επαγγελματική μίσθωση), δεν κρίνεται παράνομη η έκπτωση του ΦΠΑ αλλά διαμορφώνεται ανάλογα ο διακανονισμός της γενόμενης έκπτωσης. Επομένως, είτε πρόκειται για «μερική» ή «ολική» χρήση του ακινήτου ή για μη χρησιμοποιήσή του εν τέλει, δεν τίθεται ζήτημα παρανόμου της έκπτωσης, αλλά διαμορφώνεται αναλόγως ο διακανονισμός του εκπεστέου φόρου (pro rata).

Επειδή στο άρθρο 18 του ν. 4308/2014 περί Ε.Λ.Π. ορίζεται ότι:

«1. Ενσώματα, βιολογικά και άυλα πάγια στοιχεία. Τα στοιχεία αυτά αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσης και μεταγενέστερα επιμετρώνται στο αποσβέσιμο κόστος κτήσεως. Ειδικότερα, στα πάγια περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων:

α) Η υπεραξία, ως άυλο στοιχείο.

β) Οι δαπάνες βελτίωσης παγίων.

γ) Οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης, μόνο όταν εμπίπτουν στον ορισμό του περιουσιακού στοιχείου. Σε κάθε άλλη περίπτωση, οι σχετικές δαπάνες αναγνωρίζονται ως έξοδο, σύμφωνα με το άρθρο 25.

δ) Οι δαπάνες ανάπτυξης, οι οποίες αναγνωρίζονται ως περιουσιακό στοιχείο όταν, και μόνον όταν, πληρούνται όλες οι κατωτέρω προϋποθέσεις:

δ1) Υπάρχει πρόθεση και τεχνική δυνατότητα εκ μέρους της οντότητας να ολοκληρώσει τα σχετικά στοιχεία, ούτως ώστε να είναι διαθέσιμα προς χρήση ή διάθεση.

δ2) Εκτιμάται ως σφόδρα πιθανό ότι τα στοιχεία αυτά θα αποφέρουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη.

δ3) Υπάρχει αξιόπιστο σύστημα επιμέτρησης των αποδοτέων σε αυτά ποσών κόστους.

Σε κάθε άλλη περίπτωση, η σχετική δαπάνη αναγνωρίζεται ως έξοδο, σύμφωνα με το άρθρο 25.

ε) Το κόστος αποσυναρμολόγησης, απομάκρυνσης ή αποκατάστασης ενσώματων πάγιων στοιχείων, όταν η σχετική υποχρέωση γεννάται για την επιχείρηση ως αποτέλεσμα της εγκατάστασης του παγίου ή της χρήσης του στη διάρκεια μιας συγκεκριμένης περιόδου, για σκοπούς άλλους από την παραγωγή αποθεμάτων στη διάρκεια αυτής της περιόδου. Όταν το εν λόγω κόστος σχετίζεται με την παραγωγή αποθεμάτων στη διάρκεια μιας συγκεκριμένης περιόδου, το κόστος αυτό επιβαρύνει τα παραχθέντα αποθέματα.

στ) Οι δαπάνες που καταβάλλονται από τις επιχειρήσεις με έδρα την ημεδαπή σε εταιρείες του εξωτερικού, για την απόκτηση δικαιώματος εισόδου και τοποθέτησης προϊόντων σε σημεία πώλησης στο εξωτερικό (listing fees, slotting fees), καθώς και οι δαπάνες προώθησης, προβολής και διαφήμισης και οι δαπάνες έρευνας αγοράς, δύναται να αναγνωρίζονται ως άυλο περιουσιακό στοιχείο.»

Επειδή, στην παρ. 1 του άρθρου 2 του ν. 2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α. - ΦΕΚ Α' 248/ 07-11-2000 ορίζεται ότι: «1. Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,...»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ. 1 του ν. 2859/2000: «1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής,...»

Επειδή στο άρθρο 8 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000) ορίζεται ότι:

«1. Παροχή υπηρεσιών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη που δε συνιστά παράδοση αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 έως 7. Η πράξη αυτή μπορεί να συνίσταται ιδίως σε:

α) μεταβίβαση ή παραχώρηση της χρήσης ενός άυλου αγαθού,

β) υποχρέωση για παράλειψη ή ανοχή μιας πράξης ή κατάστασης.

2. Ως παροχή υπηρεσιών λογίζονται επίσης:

α) η εκμετάλλευση ξενοδοχείων, επιπλωμένων δωματίων και οικιών, κατασκηνώσεων και παρόμοιων εγκαταστάσεων, ακινήτων για βραχυχρόνια διαμονή, αν ο εκμισθωτής είναι νομικό πρόσωπο ή φυσικό πρόσωπο που διαθέτει τουλάχιστον τρία (3) ακίνητα για βραχυχρόνια διαμονή, χώρων στάθμευσης κάθε είδους μεταφορικών μέσων και τροχόσπιτων,».

β) η διάθεση τροφής και ποτών από εστιατόρια, ζαχαροπλαστεία, κέντρα διασκέδασης και παρόμοιες επιχειρήσεις για επιτόπια κατανάλωση,

γ) η εκτέλεση υπηρεσίας με καταβολή αποζημίωσης ύστερα από επιταγή δημόσιας αρχής ή στο όνομα της ή σε εκτέλεση νόμου,

δ) i. Η εκμίσθωση βιομηχανοστασίων και χρηματοθυρίδων.

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

[...]

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000):

«1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί τις 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 χρησιμοποίησης 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 του άρθρου 31 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000):

«1. Σε περίπτωση που ο υποκείμενος στο φόρο χρησιμοποιεί αγαθά και υπηρεσίες για την πραγματοποίηση πράξεων, για μερικές από τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, ο εκπιπτόμενος φόρος ορίζεται σε ποσοστό στα εκατό του συνολικού ποσού του φόρου των κοινών αυτών εισροών.

Το ποσοστό αυτό βρίσκεται με βάση κλάσμα που έχει ως αριθμητή το ποσό του ετήσιου κύκλου εργασιών, χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας, που αφορά πράξεις για τις οποίες παρέχεται Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου και ως παρονομαστή το ποσό των πράξεων που αναφέρονται στον αριθμητή, καθώς και των πράξεων για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης.

Στον παρανομαστή του κλάσματος συμπεριλαμβάνονται επίσης και οι επιδοτήσεις, επιχορηγήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, οι οποίες δεν αποτελούν μέρος της φορολογητέας αξίας, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 19.

2. Το δεκαδικό μέρος του ποσοστού που προκύπτει από την εφαρμογή του κλάσματος της προηγούμενης παραγράφου στρογγυλοποιείται στην αμέσως μεγαλύτερη ακέραια μονάδα. [...]»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 32 του ν. 2859/2000:

«1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: ... β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν. [...]

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 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000):

«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. 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 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.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000):

«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:

ί) 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 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.»

Επειδή στην ΠΟΛ. 1180/2013 με θέμα «Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 17 του Ν. 4110/23.1.2013 (ΦΕΚ 17Α), σχετικά με τη χορήγηση δυνατότητας επιλογής φορολόγησης των επαγγελματικών μισθώσεων και παροχή οδηγιών για την εφαρμογή τους» αναφέρονται, μεταξύ άλλων τα εξής:

«[...] 2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 αντικαθίσταται η περίπτωση δ) της παραγράφου 2 του άρθρου 8 του Κώδικα ΦΠΑ .

Το σημείο (i) της περίπτωσης αυτής επαναλαμβάνει την υποχρεωτική επιβολή ΦΠΑ στην εκμίσθωση βιομηχανοστασίων και χρηματοθυρίδων.

Με το σημείο (ii) της περίπτωσης αυτής παρέχεται η δυνατότητα υπαγωγής στο ΦΠΑ όλων των επαγγελματικών μισθώσεων ακινήτων, σε αντίθεση με την προηγούμενη διάταξη με την οποία η επιλογή φορολόγησης ίσχυε μόνο για τα εμπορικά κέντρα και τα εμπορευματικά κέντρα, υπό συγκεκριμένες προϋποθέσεις.

Ως «επαγγελματική μίσθωση» θεωρείται κάθε μίσθωση ακινήτου για την άσκηση οικονομικής δραστηριότητας από μισθωτή υποκείμενο στο φόρο.

3. Η υπαγωγή στο Φ.Π.Α. γίνεται κατόπιν επιλογής του εκμισθωτή-εκμεταλλευτή του ακινήτου, που πραγματοποιείται με την υποβολή αίτησης επιλογής φορολόγησης στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Η επιλογή φορολόγησης μπορεί να αφορά το σύνολο ή μέρος ενός ακινήτου ή οικοδομικού συγκροτήματος. Με την αίτηση προσδιορίζονται επακριβώς και οι χώροι για τους οποίους γίνεται η επιλογή φορολόγησης. Επισημαίνεται ότι η επιλογή αφορά και μισθώσεις που είχαν συναφθεί πριν την 1.1.2013, εφόσον υποβληθεί αίτηση επιλογής φορολόγησης η οποία ισχύει από την υποβολή της.

Δικαίωμα επιλογής φορολόγησης έχουν οι εκμεταλλευτές ακινήτων που τα εκμισθώνουν σε άλλες επιχειρήσεις για την άσκηση της εμπορικής τους δραστηριότητας παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών. **Εκμεταλλευτής ακινήτου είναι τόσο το πρόσωπο που διαθέτει κυριότητα επί του ακινήτου, όσο και κάθε πρόσωπο που διαθέτει με οποιονδήποτε τρόπο δικαίωμα εκμετάλλευσής του (π.χ. υπεκμίσθωση, επικαρπία κλπ.).**

Για τις επιχειρήσεις εκμετάλλευσης εμπορικών κέντρων, οι οποίες είχαν υποβάλλει αίτηση επιλογής φορολόγησης και είχαν λάβει σχετική βεβαίωση υπαγωγής στο φόρο από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 2012, ακόμη και στην περίπτωση που δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις που προβλέπονταν από την ΑΥΟ ΠΟΛ. 1112/5.10.2007 όπως τροποποιήθηκε με την ΑΥΟ ΠΟΛ. 1056/16.4.2009 , η εν λόγω αίτηση θεωρείται ως αίτηση επιλογής φορολόγησης με τις κοινοποιούμενες διατάξεις και κατά συνέπεια δεν απαιτείται υποβολή νέας αίτησης. Η επιλογή φορολόγησης στην περίπτωση αυτή ισχύει από το χρόνο που είχε υποβληθεί η αίτηση. Παρότι η επιλογή ασκείται από τον εκμισθωτή - εκμεταλλευτή του ακινήτου, σε κάθε περίπτωση είναι αυτονόητο ότι για την τυχόν επιβολή ΦΠΑ σε μίσθωση ακινήτου και για την επιλογή

φορολόγησης απαιτείται η σύμφωνη γνώμη του αντισυμβαλλομένου (μισθωτή), προκειμένου να αποφεύγονται διενέξεις, ειδικά σε συμβάσεις που έχουν υπογραφεί πριν την επιλογή φορολόγησης, οι οποίες προφανώς πρέπει να τροποποιηθούν.

Σε περίπτωση που ο κύριος ή εκμεταλλευτής ακινήτου παραχωρεί το δικαίωμα εκμετάλλευσης σε άλλο πρόσωπο, δικαίωμα επιλογής φορολόγησης μπορεί να έχουν και οι δύο, η δε επιλογή φορολόγησης του ενός είναι ανεξάρτητη από την επιλογή ή όχι του άλλου.

Σε περίπτωση συγκυριότητας ακινήτου, η αίτηση επιλογής φορολόγησης δεν απαιτείται να ασκηθεί από κοινού εφόσον δεν επιθυμούν όλοι οι συγκύριοι τη φορολόγηση με ΦΠΑ. Μπορεί το ποσοστό του ενός να επιβαρύνεται με χαρτόσημο ενώ το ποσοστό του άλλου, που υποβάλει αίτηση επιλογής φορολόγησης, να επιβαρύνεται με ΦΠΑ. [...]

6. Το δικαίωμα επιλογής φορολόγησης ασκείται με σχετική αίτηση που υποβάλλεται από τον εκμεταλλευτή στην αρμόδια για τη φορολογία του Δ.Ο.Υ.. Η αίτηση υποβάλλεται με απλό έγγραφο, περιγράφοντας το συγκεκριμένο ακίνητο και δηλώνοντας ότι επιθυμεί τη φορολόγηση, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης δ) της παραγράφου 2 του άρθρου 8 του Κώδικα ΦΠΑ. Επισημαίνεται ότι αίτηση επιλογής φορολόγησης μπορεί να υποβληθεί μόνο από υποκείμενο στο φόρο που υπάγεται στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, κατά συνέπεια με την αίτηση επιλογής φορολόγησης συνυποβάλλεται δήλωση έναρξης ή δήλωση μεταβολής, κατά περίπτωση, προκειμένου να πληρούται η ανωτέρω προϋπόθεση, εφόσον η προϋπόθεση αυτή δεν πληρούται ήδη.

Η αίτηση επιλογής φορολόγησης μπορεί να υποβληθεί είτε σε οποιοδήποτε χρόνο πριν την έναρξη χρησιμοποίησης του ακινήτου, είτε εντός τριάντα (30) ημερών από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου που ισχύει από την έναρξη αυτής εάν η επιλογή φορολόγησης πραγματοποιείται σε χρόνο μεταγενέστερο της έναρξης χρησιμοποίησης του ακινήτου. [...]

7. Στην περίπτωση που υποβληθεί αίτηση επιλογής φορολόγησης, ο υποκείμενος έχει δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των εισροών με τον οποίο έχει επιβαρυνθεί η κατασκευή ή συντήρηση του ακινήτου για το οποίο έχει ασκηθεί επιλογή φορολόγησης καθώς και οποιαδήποτε εισροή σχετική με το εν λόγω ακίνητο, σύμφωνα με τα άρθρα 30 , 31 , 32 και 33 του Κώδικα ΦΠΑ .

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

Σύμφωνα με το άρθρο 33, παρ. 2 για τα ακίνητα για τα οποία γίνεται επιλογή φορολόγησης, ο φόρος που εκπέστηκε διακανονίζεται για δέκα έτη από την ημερομηνία έναρξης χρησιμοποίησης του ακινήτου και για το 1/10 του φόρου αυτού, για κάθε έτος, ανάλογα με τις μεταβολές του δικαιώματος έκπτωσης. Εάν η επιλογή φορολόγησης πραγματοποιηθεί μετά την έναρξη χρησιμοποίησης του ακινήτου, δικαίωμα έκπτωσης υπάρχει μόνο για τα έτη που υπολείπονται για τη συμπλήρωση της πενταετίας από την έναρξη χρησιμοποίησής του. Ο φόρος που εκπίπτει στην περίπτωση αυτή παρακολουθείται και διακανονίζεται για τα υπόλοιπα έτη που υπολείπονται για τη συμπλήρωση της δεκαετίας, από την έναρξη χρησιμοποίησης.

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

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

8. Η επιλογή φορολόγησης μπορεί να αφορά το σύνολο ή μέρος του ακινήτου ή του οικοδομικού συγκροτήματος. Με τον όρο μέρος του ακινήτου ή του οικοδομικού συγκροτήματος εννοείται ένας ή περισσότεροι χώροι, λειτουργικά ανεξάρτητοι. Με την αίτηση προσδιορίζονται οι χώροι για τους οποίους γίνεται επιλογή φορολόγησης.

Αυτό σημαίνει ότι ο εκμεταλλευτής του κτηρίου μπορεί να επιλέξει τη φορολόγηση συγκεκριμένων χώρων αυτού, με την προϋπόθεση ότι οι συγκεκριμένοι χώροι είναι λειτουργικά ανεξάρτητοι. Για παράδειγμα σε κτήριο που διαθέτει δέκα (10) ανεξάρτητα καταστήματα, σύμφωνα με την άδεια κατασκευής του, ο εκμεταλλευτής του μπορεί να επιλέξει τη φορολόγηση ενός, δύο, ή περισσότερων καταστημάτων, χωρίς να είναι υποχρεωμένος να επιλέξει τη φορολόγηση όλων των καταστημάτων. Σημειώνεται ότι η επιλογή φορολόγησης μπορεί να γίνει και σε διαφορετικούς χρόνους για τα επί μέρους καταστήματα. Σε κάθε περίπτωση το δικαίωμα έκπτωσης προσδιορίζεται ανάλογα με το χρόνο της επιλογής και το ποσοστό συνιδιοκτησίας στο οικόπεδο (χιλιοστά), εφόσον πρόκειται για κατασκευαστικές επιχειρήσεις που κατασκεύασαν ακίνητο του άρθρου 6 και το μισθώνουν, ή ανάλογα με την επιφάνεια του ακινήτου για το οποίο επιλέγεται η φορολόγηση στις λοιπές περιπτώσεις. [...]

13. Με την παράγραφο 3 του κοινοποιούμενου άρθρου, αντικαθίσταται η παρ. 3 του άρθρου 33 του Κώδικα ΦΠΑ, προβλέποντας ότι για τα ακίνητα για τα οποία γίνεται επιλογή φορολόγησης:

α) Διενεργείται εφάπαξ διακανονισμός στην περίπτωση παράδοσης ή οριστικής παύσης χρησιμοποίησης του ακινήτου σε φορολογητέες πράξεις εντός δεκαετίας από την έναρξη χρησιμοποίησής του.

β) Υπάρχει υποχρέωση διακανονισμού του φόρου που έχει εκπεστεί κατά την επιλογή φορολόγησης, στην περίπτωση που το ακίνητο δεν χρησιμοποιηθεί εντός δεκαετίας από την πραγματοποίηση της δαπάνης.

Στην ουσία προβλέπεται διαφοροποίηση της περιόδου διακανονισμού για τα ακίνητα που υπάγονται στο φόρο, τα οποία παρακολουθούνται για δέκα έτη, σε αντίθεση με τα υπόλοιπα επενδυτικά αγαθά, τα οποία παρακολουθούνται για πέντε έτη.

Έτσι στην περίπτωση μίσθωσης ακινήτου που υπάγεται στο φόρο κατόπιν επιλογής φορολόγησης σύμφωνα με το άρθρο 8 παρ. 2 περιπτ. δ' (ii), εφόσον το ακίνητο παραδοθεί ή παύσει οριστικά η χρησιμοποίησή του σε φορολογητέες πράξεις εντός δεκαετίας, ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός μέσα στο ίδιο έτος και θεωρείται ότι χρησιμοποιήθηκε σε φορολογητέες ή αφορολόγητες δραστηριότητες, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή του άρθρου 33, και τις οδηγίες που έχουν δοθεί.

Τα παραπάνω αφορούν το διακανονισμό σε περίπτωση παράδοσης ή οριστικής παύσης της χρησιμοποίησης του επενδυτικού αγαθού σε φορολογητέες δραστηριότητες. Όταν πρόκειται για μεταβολές του δικαιώματος έκπτωσης, ισχύουν τα οριζόμενα στην παράγραφο 2 του άρθρου 33 περί διακανονισμού της έκπτωσης κάθε έτος για το ένα δέκατο (1/10) του φόρου στην περίπτωση ακινήτων που υπάγονται στο φόρο ή για το ένα πέμπτο (1/5) του φόρου για τα υπόλοιπα επενδυτικά αγαθά. [...]

15. Περαιτέρω, τροποποιήθηκε το προτελευταίο εδάφιο της παραγράφου 3 του άρθρου 33 προκειμένου να συμφωνεί με την παραπάνω διάκριση πενταετίας και δεκαετίας για την παρακολούθηση της έκπτωσης στην περίπτωση μη έναρξης της χρησιμοποίησης του επενδυτικού αγαθού από την πραγματοποίηση της δαπάνης.

Για τον προβλεπόμενο διακανονισμό σε περίπτωση που το ακίνητο δεν αρχίσει να χρησιμοποιείται εντός δεκαετίας από την πραγματοποίηση της δαπάνης, λαμβάνεται υπόψη το πραγματικό γεγονός, ήτοι ο χρόνος πραγματικής χρησιμοποίησής του, ανεξάρτητα από το χρόνο

υποβολής της αίτησης επιλογής φορολόγησης. Ειδικότερα, στις περιπτώσεις, των ακινήτων, η μίσθωση των οποίων υπάγεται στο φόρο δημιουργείται υποχρέωση προς διακανονισμό του φόρου με την πάροδο δεκαετίας από την πραγματοποίηση της δαπάνης μέχρι την έναρξη χρησιμοποίησης.

Προκειμένου να κριθεί η χρησιμοποίηση του ακινήτου ελέγχεται το πραγματικό γεγονός της χρησιμοποίησης (μίσθωσης) και όχι μόνο η υποβολή αίτησης επιλογής φορολόγησης.

Συγκεκριμένα, στις περιπτώσεις που το ακίνητο δεν έχει ακόμη χρησιμοποιηθεί, το δικαίωμα έκπτωσης ασκείται οποτεδήποτε μέσα στη δεκαετία (πριν τη χρησιμοποίηση) από την πραγματοποίηση της δαπάνης, εφόσον πραγματοποιηθεί η επιλογή φορολόγησης. Η έκπτωση αποτυπώνεται στην πρώτη περιοδική δήλωση που θα υποβληθεί μετά την αίτηση επιλογής φορολόγησης. Η υποβολή της αίτησης επιλογής φορολόγησης μπορεί να γίνει ανεξάρτητα από την ύπαρξη ή μη μισθωτικής σχέσης.

Ωστόσο εάν το ακίνητο δεν χρησιμοποιηθεί πράγματι μέσα στη δεκαετία, ημερολογιακά, από την πραγματοποίηση της δαπάνης, υπάρχει υποχρέωση διακανονισμού σε κάθε έτος για το σύνολο του φόρου των εισροών για το οποίο παρήλθε η δεκαετία από την πραγματοποίησή τους, χωρίς χρησιμοποίηση του ακινήτου. Ο φόρος που προκύπτει από το διακανονισμό αυτό καταβάλλεται με την εκκαθαριστική δήλωση της συγκεκριμένης χρήσης. [...]

Επειδή με την Απόφαση Α.1104/18.5.2020 του Διοικητή της ΑΑΔΕ ορίστηκε η διαδικασία επιστροφής Φ.Π.Α..

Επειδή στο υπ' αριθ. Ο.3024/24.3.2023 έγγραφο με θέμα «Οδηγίες διενέργειας μερικού επιτόπιου ελέγχου επιστροφής Φ.Π.Α.» αναφέρονται μεταξύ άλλων τα εξής:

«1. Γενικές ελεγκτικές επαληθεύσεις

Ανεξάρτητα από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα που χρησιμοποιεί ο ελεγχόμενος κρίνεται απαραίτητο να διενεργούνται οι ακόλουθες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για τη φορολογική περίοδο για την οποία έχει εκδοθεί η εντολή ελέγχου:

1.1. Έλεγχος υποβολής δηλώσεων Φ.Π.Α.

Πέραν της φορολογικής περιόδου που αφορά η εντολή ελέγχου, ελέγχεται εάν έχουν υποβληθεί οι οικείες δηλώσεις Φ.Π.Α. από το προηγούμενο φορολογικό έτος, που αφορά το αίτημα επιστροφής φόρου και μέχρι την ημερομηνία έναρξης των ελεγκτικών επαληθεύσεων.

[...]

1.3. Έλεγχος λογιστικών αρχείων (βιβλίων).

Ελέγχεται αν έχουν αναγραφεί σωστά (κατ' αξία και κωδικό ανάλογα με τον συντελεστή Φ.Π.Α.) οι εισροές (αγορές και δαπάνες) και οι εκροές (έσοδα), όπως προκύπτουν συνολικά από τους οικείους λογαριασμούς των τηρούμενων βιβλίων (διπλογραφικό λογιστικό σύστημα) ή την ανάλυση των στηλών του βιβλίου Εσόδων-Εξόδων (απλογραφικό λογιστικό σύστημα).

1.4. Έλεγχος μεταφοράς πιστωτικού υπολοίπου.

Ελέγχεται η τυχόν μεταφορά (όχι νόμιμα) στην επόμενη φορολογική περίοδο του υπολοίπου ΦΠΑ το οποίο ζητείται προς επιστροφή, καθώς και η ορθή μεταφορά υπολοίπου προς έκπτωση σε επόμενες φορολογικές περιόδους.

[...]

1.7. Έλεγχος αν για τις δαπάνες, για τις οποίες έχει εκπεσθεί ο Φ.Π.Α., υπάρχουν τα νόμιμα δικαιολογητικά και παρέχεται γι' αυτές δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος Φ.Π.Α.. Ελέγχονται οι πέντε (5) μεγαλύτερες δαπάνες για αγορές, πάγια και λοιπές δαπάνες, που πραγματοποίησε η επιχείρηση στην ελεγχόμενη περίοδο, για τις οποίες έχει εκπεσθεί ο Φ.Π.Α.

Επιπρόσθετα ελέγχονται, κατά την κρίση της ελεγκτικής υπηρεσίας, δύο (2) δαπάνες της ελεγχόμενης περιόδου και εφόσον κρίνεται απαραίτητο, δύναται να διερευνηθούν και επιπλέον δαπάνες.

Ειδικότερα σε εφαρμογή των ανωτέρω ελέγχεται:

- αν υπάρχουν τα νόμιμα δικαιολογητικά και αν παρέχεται γι' αυτά δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α των εισροών.
- αν ο προμηθευτής έχει καταχωρηθεί με ΑΦΜ/ΦΠΑ.
- η κατάσταση πελατών/προμηθευτών ή/και η αναφορά στην ψηφιακή πλατφόρμα myData που υπέβαλε ο προμηθευτής για την εν λόγω παράδοση, όπου απαιτείται.
- ο τρόπος μεταφοράς των αγαθών καθώς και τα φορτωτικά έγγραφα και τα παραστατικά διακίνησης αυτών.
- τα σχετικά αποδεικτικά στοιχεία (π.χ. τραπεζικά έγγραφα) από τα οποία αποδεικνύεται η καθ' οιονδήποτε τρόπο απόδοση του τιμήματος ή ο τρόπος που εξασφάλισε την απαίτησή του ο προμηθευτής, καθώς και τα αποδεικτικά στοιχεία σχετικά με τους όρους της μεταφοράς και ασφάλισης των αγαθών κατά τη διακίνησή τους.
- αν η δαπάνη αφορά επενδυτικό αγαθό της ελεγχόμενης επιχείρησης διενεργείται αυτοψία και επαληθεύεται ότι πρόκειται περί του αγαθού που αναφέρεται στο σχετικό παραστατικό. Σε περίπτωση πώλησης του εν λόγω αγαθού στην Ελλάδα, ελέγχεται ότι έχει εκδοθεί παραστατικό πώλησης, ότι ο πελάτης έχει καταχωρήσει την απόκτηση του αγαθού στην κατάσταση πελατών/προμηθευτών ή στην ψηφιακή πλατφόρμα myData ή εάν πρόκειται για ενδοκοινοτική παράδοση στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών παραδόσεων του ελεγχόμενου, κατά περίπτωση, καθώς και η σωστή εφαρμογή των περί διακανονισμού διατάξεων (εφόσον συντρέχει λόγος διακανονισμού στην ελεγχόμενη περίοδο). Επί πώλησης του επενδυτικού αγαθού εκτός Ε.Ε. ελέγχονται τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά.
- αν η δαπάνη αφορά παροχή υπηρεσιών, επαληθεύεται η πραγματοποίηση αυτής (διερεύνηση της δυνατότητας του προμηθευτή να παρέχει τις υπηρεσίες με βάση τα στοιχεία του οικείου φακέλου).

[...]

2.2. Αγορές και Κατασκευές επενδυτικών αγαθών. Ως αγαθά επένδυσης για σκοπούς Φ.Π.Α. 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 στον φόρο επιχείρηση σε ακίνητο που **δεν ανήκει κατά κυριότητα σε αυτήν, αλλά έχει, βάσει οποιασδήποτε έννομης σχέσης, τη χρήση του ακινήτου αυτού.** (Ισχύς από 24.2.2023, σύμφωνα με το άρθρο 33 παρ.4 περ. α' Κώδικα ΦΠΑ, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με ν.5024/2023). Σημειώνεται ότι μέχρι και 23.2.2023, υπήρχε προϋπόθεση για χρήση του ακινήτου για τουλάχιστον εννέα (9) έτη από την επιχείρηση.

β) τα δικαιώματα χρησιμοποίησης διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, σχεδίου, υποδείγματος, εμπορικού ή βιομηχανικού σήματος και άλλων παρόμοιων, εφόσον εξυπηρετούν περισσότερες από μία χρήσεις.

Στην περίπτωση κατασκευής ακινήτων, ως επενδυτικών αγαθών, προσκομίζονται στον έλεγχο: - Οι επιμετρήσεις εκτελεσθεισών εργασιών από τον επιβλέποντα μηχανικό, από τις οποίες να προκύπτει αναλυτικά, κατά τμήμα του έργου, το είδος των εργασιών κατά ποσότητα και μονάδα μέτρησης.

Εξετάζονται επίσης:

-η μελέτη της επένδυσης, η άδεια οικοδομής (στις περιπτώσεις που έχει εκδοθεί) και ο τρόπος χρηματοδότησης της επένδυσης.

Η χρήση του ακινήτου με κάποια έννομη σχέση αποδεικνύεται με ιδιωτικά συμφωνητικά βεβαίας χρονολογίας, ή με συμβολαιογραφική πράξη ή με το καταστατικό εταιρίας όταν παραχωρείται η χρήση ακινήτου από το μέλος στο νομικό πρόσωπο που συμμετέχει. Στην περίπτωση της μίσθωσης, εκπρόθεσμη σύμβαση μίσθωσης μπορεί να γίνει δεκτή, για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα Φ.Π.Α., εφόσον τα καταβαλλόμενα μισθώματα έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία του μισθωτή και έχουν δηλωθεί από τον εκμισθωτή (σχετ. οι με αριθ. ΠΟΛ.1203/1990, ΠΟΛ.1006/1992 και ΠΟΛ.1094/1992 εγκύκλιοι Υπ. Οικονομικών).

[...]

Επειδή όπως κατ' επανάληψη έχει κριθεί από το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΔΕΕ) όσον αφορά τα αγαθά και τις υπηρεσίες που χρησιμοποιεί ο υποκείμενος στον φόρο για την πραγματοποίηση τόσο των πράξεων που παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση, όσο και των πράξεων που δεν παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση, η έκπτωση επιτρέπεται, σύμφωνα με το άρθρο 17 παρ. 5 της Έκτης Οδηγίας (ήδη άρθρο 173 της Οδηγίας ΦΠΑ), μόνο για το μέρος του ΦΠΑ το οποίο αναλογεί στις φορολογούμενες πράξεις. Επομένως, το αποφασιστικό κριτήριο για τη δυνατότητα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών είναι η χρήση των οικείων αγαθών ή υπηρεσιών για φορολογούμενες πράξεις (ΔΕΚ της 15.12.2005, C-63/04, σκ. 54). Περαιτέρω, η αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ επιτάσσει να θεωρούνται και οι πρώτες επενδυτικές δαπάνες (προπαρασκευαστικές δραστηριότητες) που πραγματοποιούνται για τις ανάγκες και ενόψει της άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας ως δαπάνες αναγόμενες σε οικονομικές δραστηριότητες, θα ήταν δε αντίθετο προς την αρχή αυτή να θεωρείται ότι οι εν λόγω δραστηριότητες αρχίζουν μόνον κατά τον χρόνο πραγματοποίησης του φορολογητέου εσόδου (αποφάσεις ΔΕΚ της 14.2.1985, C- 268/83, σκ. 23, της 21.3.2000, C- 110/98-147/98, κ.λπ. σκ. 45 κ.ά.) (ΣτΕ 1124/2013).

Επειδή, στο άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. (άρθρο 27 του νέου Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του Κ.Φ.Δ. (άρθρο 76 του νέου Κ.Φ.Δ.) η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.

Επειδή, συναφώς, στις διατάξεις του άρθρου 17 παρ. 1 και 2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 2690/1999) με τίτλο «Αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα:

«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.

2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης.»

Επειδή, από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης). Σύμφωνα, δε, με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της Εκθέσεως Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής (βλ. ΣτΕ 565/2008, 2054/1995).

Επειδή, εν προκειμένω, στην προσφεύγουσα επιχείρηση, με δραστηριότητα, που υπάγεται σε κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α., διενεργήθηκε έλεγχος από το 2^ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ βάσει της υπ' αριθ./26.5.2023 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της εν λόγω ελεγκτικής υπηρεσίας, φορολογικής περιόδου 1.1.2018- 31.3.2023, με αφορμή την με αριθμό/11.5.2023 αίτηση της προσφεύγουσας στη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ για επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου ποσού 200.000,00 € και μεταφορά πιστωτικού υπολοίπου προς έκπτωση ποσού 19.149,05 €, που προέρχεται από τις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01-31/03/2023. Η επέκταση του διαστήματος ελέγχου σε χρόνο προγενέστερο του διαλαμβανομένου στο αίτημα επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. διενεργείται με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1124/2015.

Επειδή από την έκθεση ελέγχου του 2^ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ και τα λοιπά στοιχεία του φακέλου προκύπτουν τα εξής:

- Η προσφεύγουσα είναι ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία, με έδρα στην Κηφισιά, με κύρια δραστηριότητα την υπάγεται σε κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. και τηρεί διπλογραφικά βιβλία του ν.4308/2014.
- Το αιτούμενο πιστωτικό υπόλοιπο για επιστροφή ύψους 200.000,00€ καθώς και το πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση ύψους 19.149,05€ προέρχονται κυρίως από τις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01-31/03/2023, καθώς από τις εν λόγω δηλώσεις προκύπτει ότι το σύνολο του φόρου εισροών της περιόδου αυτής ανέρχεται στο ποσό των 215.597,23€, ενώ υφίσταται και πιστωτικό υπόλοιπό προηγούμενης περιόδου ύψους 3.551,82€.
- Την 27/01/2023 υπεβλήθη εκπρόθεσμα η υπ' αριθ./27-01-2023 δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας, σύμφωνα με την οποία η εταιρεία με ΑΦΜ (υποκατάστημα αλλοδαπής εταιρείας με έδρας στο) εκμισθώνει στην προσφεύγουσα, με επαγγελματική μίσθωση, διώροφο κτίσμα με επιφάνεια κύριων χώρων 1.408,23 τ.μ. & βοηθητικών χώρων 787,06 τ.μ. που βρίσκεται επί της οδού για το διάστημα από 16/05/2022 έως 17/05/2047 με μηνιαίο μίσθωμα 43.750,00 Ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 24% και αριθμό παροχής ΔΕΗ και ΑΤΑΚ Επιπλέον στην εν λόγω δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης αναφέρεται ως σημείωση ότι «Το μηνιαίο μίσθωμα 43.750,00 Ευρώ πλέον του αναλογούντος Φ.Π.Α. θα καταβάλλεται από 01/01/2023 όπως προβλέπεται στο συμφωνητικό επαγγελματικής μίσθωσης που έχει

υπογραφεί μεταξύ των μερών και ισχύει στο σύνολό του». Η προσφεύγουσα αποδέχθηκε την ως άνω δήλωση την 27.1.2023.

- Την 27/01/2023, η προσφεύγουσα υπέβαλε την υπ' αριθ. δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας, με την οποία δήλωσε την επαγγελματική υπεκμίσθωση επιφανείας 1.900,00 τ.μ. στο ισόγειο του ακινήτου επί της οδού, με διάρκεια 1.1.2023- 31.12.2032, στην επιχείρηση, ΑΦΜ, με τίμημα 68.500,00 € πλέον Φ.Π.Α. μηνιαίως και αριθμό παροχής ΔΕΗ Η μισθώτρια αποδέχθηκε την ως άνω δήλωση την 27.1.2023.

- Την 30.1.2023 η προσφεύγουσα υπέβαλε την υπ' αριθ. αίτηση με την οποία επέλεξε τη φορολόγηση της ως άνω επαγγελματικής μίσθωσης, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 8 του κώδικα ΦΠΑ και συνημμένα υπέβαλε το μισθωτήριο συμβόλαιο μεταξύ της προσφεύγουσας και της .Ε καθώς και την γνωστοποίηση αποδοχής της

- Στις 31/07/2023, η προσφεύγουσα υπέβαλε την υπ' αριθ. τροποποιητική δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας, με την οποία τροποποίησε εκπρόθεσμα την υπ' αριθ. δήλωση μίσθωσης ως προς το ύψος του συνολικού μηνιαίου μισθώματος σε 75.000,00€. Η μισθώτρια αποδέχθηκε την ως άνω τροποποιητική δήλωση την 31.7.2023.

- Στις 31/07/2023, η προσφεύγουσα υπέβαλε εκπρόθεσμα την υπ' αριθ. δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας, με την οποία δήλωσε την αστική υπεκμίσθωση 200 τ.μ. μονοκατοικίας με περιγραφή διώροφο κτίσμα και αριθμό παροχής ΔΕΗ, στον με ΑΦΜ και μηνιαίο μίσθωμα 30.500,00 Ευρώ (αστική κατοικία Α' ορόφου) για το διάστημα από 01/01/2023 – 31/12/2032.

- Στις 31/07/2023, η ΙΚΕ, ΑΦΜ υπέβαλε την υπ' αριθ. δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας, με την οποία δήλωσε την επαγγελματική υπεκμίσθωση επιφανείας 1.900,00 τ.μ. στο ισόγειο του ακινήτου επί της οδού, με διάρκεια 1.1.2023- 31.12.2039, στην επιχείρηση ΑΦΜ, με τίμημα 75.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. Ωστόσο την ίδια ημέρα με την υπ' αριθ. δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας η προέβη στη λύση της ως άνω μίσθωσης.

- Η ως άνω εταιρεία είναι υποκείμενη σε ΦΠΑ με κύρια δραστηριότητα την «..... (.....)». Την 31.3.2023 η εν λόγω επιχείρηση προέβη στην προσθήκη των εξής δευτερευουσών δραστηριοτήτων:, ενώ δεν έχει προβεί σε δήλωση του ως άνω ακινήτου ως επαγγελματική εγκατάσταση ως την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

- Στη βεβαίωση δηλωθείσας περιουσιακής κατάστασης (Ε9) της εταιρείας με ΑΦΜ δηλώνεται ακίνητο μονοκατοικία 1^{ου} ορόφου με επιφάνεια κύριων χώρων 1.408,23 τ.μ. και βοηθητικών 787,06τ.μ. επί της οδού , με ΑΤΑΚ και αριθμούς παροχών ΔΕΗ

- Στην με αριθμ./31-08-2023 αναλυτική κατάσταση μισθωμάτων ακίνητης περιουσίας φορολογικού έτους 2022 που υπέβαλε η εκμισθώτρια δηλώνεται η ιδιόχρηση 1.036,45 τ.μ. του εν λόγω ακινήτου (μονοκατοικίας) επί της οδού, με αριθμό παροχής ρεύματος

- Στο από 16/05/2022 Ιδιωτικό συμφωνητικό επαγγελματικής μίσθωσης μεταξύ της εταιρείας και της προσφεύγουσας συμφωνήθηκαν μεταξύ άλλων τα κάτωθι:

«- Η μισθώτρια αναλαμβάνει να πραγματοποιήσει ορισμένες αναγκαίες επισκευές και βελτιώσεις του ακινήτου κατά τη διάρκεια της μίσθωσης, οι οποίες υπολογίζεται ότι θα ανέρχονται στο ποσό των δύο εκατομμυρίων πεντακοσίων χιλιάδων ευρώ περίπου και για τις οποίες έχει ενημερωθεί λεπτομερώς η εκμισθώτρια και τις έχει ήδη εγκρίνει. Σημειωτέον ότι οι ανωτέρω επισκευές και βελτιώσεις του μισθίου θα πραγματοποιηθούν για λογαριασμό της εκμισθώτριας και θα παραμείνουν προς όφελος του μισθίου, χωρίς η μισθώτρια να έχει οποιοδήποτε δικαίωμα αφαιρέσεως ή αποζημιώσεως για τις δαπάνες της. Τα μέρη συμφωνούν ότι οι ως άνω συμφωνηθείσες και ήδη εγκεκριμένες εργασίες δύνανται να τροποποιηθούν ανάλογα με τις ανάγκες που ενδεχομένως προκύψουν κατά την εκτέλεση του συνολικού έργου επισκευών-βελτίωσης και πως τα μέρη θα βρίσκονται σε πλήρη συνεννόηση ως προς αυτές.

- Το μηνιαίο μίσθωμα ορίζεται στο ποσό των σαράντα τριών χιλιάδων επτακοσίων πενήντα (43.750) ευρώ πλέον αναλογούντος ΦΠΑ και θα καταβάλλεται από την 1.12.2022 έως τη λήξη της μίσθωσης. Τα μέρη συμφωνούν, λαμβάνοντας υπόψη και όσα ορίζονται υπό τον όρο 1 του παρόντος, ότι δεν οφείλεται μίσθωμα από τη μισθώτρια για την περίοδο υπογραφής της παρούσας μίσθωσης έως την 31.10.2022, ήτοι ρητά συμφωνείται ότι το ως άνω χρονικό διάστημα συνιστά «περίοδο χάριτος», προκειμένου να δοθεί ο απαιτούμενος χρόνος στη μισθώτρια να ανεύρει τα απαραίτητα συνεργεία εργολάβων για την πραγματοποίηση των ως άνω εργασιών επισκευής και βελτίωσης του μισθίου για τη σκοπούμενη δραστηριότητα της μισθώτριας (ενδεικτικά: κατεδάφιση τοίχων κ.λπ.).».

- Σύμφωνα με τα προσκομισθέντα βιβλία και στοιχεία, η προσφεύγουσα δεν έχει καταβάλει μισθώματα στην εκμισθώτρια την ελεγχόμενη περίοδο, ενώ βάσει της από 14/09/2023 δήλωσης της εκμισθώτριας η τιμολόγησή τους θα γίνει από 30/09/2023.

- Για την πραγματοποίηση των ως άνω εργασιών επισκευών και βελτίωσης στο ακίνητο εκδόθηκαν οι με αριθ./30-11-2021 και/29-03-2022 πράξεις της με τις οποίες δόθηκε η έγκριση εργασιών δόμησης μικρής κλίμακας που αφορούν κατασκευή πέργκολας από οπλισμένο σκυρόδεμα, εσωτερικές διαρρυθμίσεις και εργασίες αλλαγής χρήσης σε υφιστάμενη διώροφη μονοκατοικία με υπόγειο. Επίσης σύμφωνα με το από 28/04/2022 έγγραφο του ΕΦΚΑ οι εργασίες αφορούν σε καθαιρέσεις τοίχων δια την διαμόρφωση θυρών, καθαίρεση πλιθοδομών πάσης φύσεως, τοιχοποιίες, επενδύσεις τοίχων, στρώσεις δαπέδων, χρωματισμοί κ.α..

- Από των έλεγχο των δαπανών προκύπτει ότι δαπάνες περιόδου από 28/02/2018 έως 28/03/2023 συνολικής καθαρής αξίας 164.901,13€ πλέον ΦΠΑ 33.682,10€, ήτοι συνολικής αξίας 198.583,23€ αφορούν την έδρα της επιχείρησης επί της οδού και δαπάνες περιόδου από 03/02/2022 έως 31/03/2023 συνολικής καθαρής αξίας 2.689.114,82€ πλέον ΦΠΑ 487.217,91€, ήτοι συνολικής αξίας 3.176.332,73€ αφορούν στο υπό κρίση ακίνητο επί της οδού

- Από τα προσκομισθέντα ισοζύγια (τα οποία είναι συνημμένα στην οικεία έκθεση ελέγχου) προκύπτει ότι η προσφεύγουσα παρουσιάζει μεταξύ άλλων τα εξής υπόλοιπα την 31/12/2022 και 28/02/2023:

Κωδικός	Περιγραφή	Χρεωστικό Υπόλοιπο Περίοδου 01/01 - 31/12/2022	Πιστωτικό Υπόλοιπο
11.14.00	Κτίρια – εγκατ. Κτιρίων εκτός εκμετ.	209.063,30€	
12.18.00	Τεχνικές εγκ/σεις σε ακίνητα 3των εκτός εκμεταλ.	581.263,67€	0,00
54.00.28	ΦΠΑ ΑΓΟΡΩΝ ΠΑΓΙΩΝ	69.829,72€	0,00

54.00.29	ΦΠΑ ΔΑΠΑΝΩΝ	35.978,99€	0,00
54.00.99	ΑΠΟΔΟΣΗ -ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΦΠΑ	199.493,96€	0,00
61.90.99	Λοιπές αμοιβές τρίτων	344.849,55€	0,00
62.07.01	Επισκευές κτιρίων εγκ/σεων κτιρίων	9.582,77€	0,00

Κωδικός	Περιγραφή	Χρεωστικό Υπόλοιπο περιόδου 01/01- 28/02/2023	Πιστωτικό Υπόλοιπο
11.14.00	Κτίρια – εγκατ. Κτιρίων εκτός εκμετ.	199.983,36€	
54.00.28	ΦΠΑ ΑΓΟΡΩΝ ΠΑΓΙΩΝ	48.990,27€	0,00
54.00.29	ΦΠΑ ΔΑΠΑΝΩΝ	13.707,06€	0,00
54.00.99	ΑΠΟΔΟΣΗ -ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΦΠΑ		195.000,00€
61.90.99	Λοιπές αμοιβές τρίτων	40.598,98€	0,00

- Η προσφεύγουσα έχει λάβει χωρίς έλεγχο βάσει της ΠΟΛ. 1073/2004 τις κάτωθι επιστροφές:

Έτος αναφοράς	Αριθμός και Ημερ. έγκρισης	Δ.Ο.Υ. Υποβολής	Ποσό επιστροφής
2022	/08-11-2022	ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ	195.000,00€
2022	/22-12-2022	ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ	40.000,00€
2022	/31-01-2023	ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ	70.000,00€
	ΣΥΝΟΛΟ		305.000,00€

- Από τις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ και από το πληροφοριακό σύστημα ελεγχis της Υπηρεσίας προκύπτει ότι η προσφεύγουσα δεν δηλώνει φορολογητέες εκροές την ελεγχόμενη περίοδο 01/01/2018-31/03/2023. Επίσης προκύπτει ότι η προσφεύγουσα δηλώνει συνολικές φορολογητέες εισροές από αγορές και εισαγωγές επενδυτικών αγαθών ποσού 931.961,20€ το φορολογικό έτος 2022 και ποσού 823.587,19€ τη φορολογική περίοδο από 01/01-31/03/2023. Αντίστοιχα το δηλωθέν ποσό ΦΠΑ των επενδυτικών αγαθών ανέρχεται στο ποσό των 223.555,19€ το φορολογικό έτος 2022 και στο ποσό των 197.661,03€ τη φορολογική περίοδο από 01/01-31/03/2023.

- Φορολογητέες εκροές δηλώνονται από τον Σεπτέμβριο του 2023 και αφορούν τα ως άνω εισπραχθέντα μισθώματα από την εταιρεία, ΑΦΜ

Επειδή, περαιτέρω στην οικεία έκθεση ελέγχου μεταξύ άλλων αναφέρονται και τα εξής:

- Σελίδα 11: «Δεδομένα περιοδικών δηλώσεων [...]

	0123-0323	0122-1222
Αγορές και εισαγωγές επενδυτικών αγαθών	823.587,19€	931.961,20€

Φόρος αγορών και εισαγωγών επενδυτικών αγαθών	197.661,03€	223.555,19€
---	-------------	-------------

- Σελίδα 33: «Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε διαπιστώθηκε ότι οι εισροές (αγορές και δαπάνες), όπως αυτές προκύπτουν από τους **οικείους λογαριασμούς των τηρούμενων λογιστικών αρχείων** (βιβλίων), έχουν αναγραφεί σωστά (κατά αξία και κωδικό, ανάλογα με τον συντελεστή ΦΠΑ). [...]Ειδικότερα, τα δεδομένα από το ισοζύγιο γενικού και αναλυτικών καθολικών μεταφέρθηκαν **ορθά στις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ**»
- Σελίδα 38: «Η ελεγχόμενη αν και υφίσταται υποχρέωση δεν προέβη στον υπολογισμό pro-rata».
- Σελίδα 39: «Οι εισροές της οντότητας, κατά την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο 01/02/2018 έως 31/03/2023, **αφορούν δαπάνες για μελέτη, έκδοση οικοδομικής άδειας και στο κατασκευαστικό κόστος της ανεγειρόμενης οικοδομής.** Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στις εισροές, διαπιστώθηκε ότι: Οι εκπιπόμενες εισροές στηρίζονται στα προβλεπόμενα δικαιολογητικά - νόμιμα φορολογικά στοιχεία, τα οποία έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης και συμφωνηθεί με τα αριθμητικά δεδομένα των υποβληθεισών δηλώσεων Φ.Π.Α. της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου 01/02/2018 έως 31/03/2023, στα τιμολόγια εισροών ο Φ.Π.Α. αναγράφεται διακεκριμένα και παρέχεται γι' αυτές το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών σύμφωνα με τα άρθρα 30 και 32 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000), από τον αντιπαραβολικό έλεγχο των οποίων δεν προέκυψαν διαφορές.»

Επειδή, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη του τα ως άνω πραγματικά περιστατικά και δεδομένα έκρινε ότι το υπό κρίση ακίνητο επί της οδού είναι μια ενιαία λειτουργικά μονοκατοικία καθώς δεν προέκυψε ο πολεοδομικός διαχωρισμός ή διαμοιρασμός του ακινήτου σε διακριτά και αυτοτελή στη χρήση τμήματα, ώστε να είναι δυνατή η παράλληλη χρήση του ακινήτου ως κατοικία του φυσικού προσώπου, με ΑΦΜ και ταυτόχρονα ως επαγγελματικού χώρου της εταιρείας, ΑΦΜ, η οποία έως 31/03/2023 δεν χρησιμοποίησε το ακίνητο ως επαγγελματική εγκατάσταση για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων. Επιπλέον, ο έλεγχος έκρινε ότι οι δαπάνες των οποίων ζητείται η έκπτωση και επιστροφή του φόρου των εισροών αφορούν στην επισκευή και συντήρηση διώροφης μονοκατοικίας με υπόγειο και όχι την δημιουργία επαγγελματικού χώρου και δεν κρίθηκαν ως αγαθά επένδυσης με υποχρέωση σε πενταετή/ δεκαετή διακανονισμό, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις.

Επιπροσθέτως, ο έλεγχος έκρινε ότι η δραστηριότητα που ασκεί η προσφεύγουσα δηλαδή η ενοικίαση της συγκεκριμένης διώροφης μονοκατοικίας με υπόγειο αφορά σε μίσθωση στο ως άνω φυσικό πρόσωπο και δεν υπάγεται σε ΦΠΑ (περίπτωση κοτ, παρ.1 του άρθρου 22 του κωδ. ΦΠΑ), καθώς οποιαδήποτε δηλούμενη νόμιμη χρήση του συγκεκριμένου ακινήτου δεν μπορεί να αποκλίνει από την πολεοδομική του άδεια - χρήση και ως εκ τούτου η προσφεύγουσα έχει απωλέσει το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των αγορών - δαπανών που έγιναν για την επισκευή του εν λόγω ακινήτου. Ύστερα από τα ανωτέρω, ο έλεγχος προέβη σε διαχωρισμό των δαπανών της ελεγχόμενης οντότητας και έκρινε ότι παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης μόνο για τις λειτουργικές δαπάνες που αφορούν το ακίνητο της έδρας επί της οδού , Τ.Κ.-

..... ενώ απέρριψε το δικαίωμα έκπτωσης για τις δαπάνες βελτίωσης – συντήρησης του ακινήτου επί της οδού Ακολούθως ο έλεγχος απέρριψε την επιστροφή του αιτηθέντος πιστωτικού υπολοίπου ύψους 200.000,00 και προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων καταλογίζοντας σύνολο φόρου για καταβολή ύψους 392.688,10€ το φορολογικό έτος 2022 και μεταφέροντας πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση ύψους 139,20€ τη φορολογική περίοδο 01/1-31/03/2023. Ο έλεγχος κατέληξε στο ως άνω πόρισμα χωρίς να πραγματοποιήσει αυτοψία στο ως άνω ακίνητο της προσφεύγουσας.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι στη χρήση 2022, ο έλεγχος του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΘΗΝΩΝ εσφαλμένα έκρινε ότι αδικαιολόγητα της επιστράφη το ποσό των 305.000,00€ που έλαβε από την ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, βάσει των διατάξεων του άρθρου 34 του ν. 2859/2000 σε συνδυασμό με την ΠΟΛ 1073/2013. Ειδικότερα, ισχυρίζεται ότι ορθώς της επεστράφησαν τα ως άνω ποσά και ορθώς αιτείται το ποσό των 200.000,00€ με την υπό κρίση αίτηση καθώς η περίπτωση της εμπίπτει στις διατάξεις των άρθρων 33 και 34 και το δικαίωμα έκπτωσης των δαπανών που αφορούν στο υπό κρίση ακίνητο κρίνεται κατά το χρόνο χρησιμοποίησης του και διαμορφώνεται ανάλογα, σύμφωνα με τις διατάξεις περί διακανονισμού. Επιπλέον, η προσφεύγουσα θεωρεί ότι εσφαλμένα ο έλεγχος εμμένει στη μη δυνατότητα «πολεοδομικού διαχωρισμού» του ακινήτου και ισχυρίζεται ότι είτε πρόκειται για «μερική» ή «ολική» χρήση του ακινήτου ή για μη χρησιμοποίησή του εν τέλει, δεν τίθεται ζήτημα παρανόμου της έκπτωσης, αλλά διαμορφώνεται αναλόγως ο διακανονισμός του εκπεστέου φόρου (pro rata).

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου, και συγκεκριμένα:

α) τις πολεοδομικές εργασίες και τα έγγραφα του ΕΦΚΑ που αναφέρονται σε εργασίες που αφορούν σε εσωτερικές διαρρυθμίσεις, κατεδαφίσεις και προσθήκες τοίχων, αλλαγή χρήσης χώρων

β) το αναφερόμενο στην έκθεση συμφωνητικό επαγγελματικής μίσθωσης στο οποίο αναφέρεται ότι τα απαραίτητα συνεργεία εργολάβων θα πραγματοποιήσουν εργασίες βελτίωσης και επισκευής του ακινήτου (πχ κατεδάφιση τοίχων) προκειμένου να προετοιμαστεί για τη σκοπούμενη δραστηριότητα της προσφεύγουσας,

γ) την δηλωθείσα περιουσιακή κατάσταση (Ε9) της εταιρείας στην οποία αναφέρεται ότι υφίστανται δύο παροχές ρεύματος και συγκεκριμένα οι υπ' αριθ.ΚΑΙ

δ) τα δεδομένα των δηλώσεων και των ισοζυγίων γενικού και αναλυτικών καθολικών, όπως αυτά παρατίθενται στην οικεία έκθεση ελέγχου, στα οποία η προσφεύγουσα έχει καταχωρήσει τις επίμαχες εισροές στην κατηγορία «αγορές και εισαγωγές επενδυτικών αγαθών (πάγια)»,

προκύπτει ότι οι εργασίες που πραγματοποιήθηκαν στο υπό κρίση ακίνητο στην και αναγράφονται στα υπό κρίση τιμολόγια ύψους 2.689.114,82€ των οποίων το ΦΠΑ η προσφεύγουσα αιτείται για επιστροφή δεν παραπέμπουν σε συντηρήσεις – επισκευές αλλά αφορούν σε μελέτες, έκδοση οικοδομικής άδειας και σε κατασκευαστικό κόστος της ανεγειρόμενης οικοδομής (σελ. 39 της οικείας έκθεσης ελέγχου), ήτοι αφορούν σε βελτιώσεις και προσθήκες οι οποίες έχουν τη φύση επενδυτικού αγαθού. Παρά τα ανωτέρω στοιχεία, στην οικεία έκθεση ελέγχου, ο έλεγχος έκρινε το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των εν λόγω δαπανών σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του κώδικα ΦΠΑ (περί δαπανών συντήρησης και επισκευής) χωρίς ωστόσο να λάβει υπόψη του τις διατάξεις του άρθρου 33 παρ. 2 του ΦΠΑ περί επενδυτικών αγαθών σε ακίνητα τρίτων καθώς επίσης τις διατάξεις του άρθρου 8 του ΦΠΑ

περί επιλογής φορολόγησης και τις σχετικές οδηγίες της διοίκησης Ο.3024/2023 ως προς την περίπτωση των επενδυτικών αγαθών σύμφωνα με τις οποίες **σε περίπτωση που η δαπάνη αφορά επενδυτικό αγαθό διενεργείται αυτοψία**. Δηλαδή, ενώ από τα στοιχεία του φακέλου (πολεοδομικές άδειες, μισθωτήριο συμβόλαιο, έγγραφα του ΕΦΚΑ, λοιπά παραστατικά δαπανών), ο έλεγχος διαπίστωσε ότι αφενός διενεργούνται εργασίες ιδιαίτερα υψηλού κόστους που αφορούν βελτιώσεις, τοιχοποιίες, αλλαγές χρήσης χώρων του εν λόγω ακινήτου και αφετέρου υφίστανται στο ακίνητο δυο μισθωτήρια (ένα με αστική μίσθωση σε φυσικό πρόσωπο και ένα με επαγγελματική μίσθωση σε νομικό πρόσωπο που υπάγεται σε ΦΠΑ) τα οποία έχουν διαφορετική αντιμετώπιση ως προς την έκπτωση του ΦΠΑ των φορολογητέων εισροών δεν προέβη σε διενέργεια αυτοψίας του χώρου, αλλά έκρινε ότι δεν αποδεικνύεται η λειτουργική αυτοτέλεια των χώρων με μόνη αιτιολογία ότι το υπό κρίση ακίνητο αφορά σε μονοκατοικία και είναι αδύνατος ο πολεοδομικός διαχωρισμός και απέρριψε την έκπτωση του ΦΠΑ του συνόλου των δαπανών.

Συνεπώς, κατόπιν των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι εσφαλμένα και με ελλιπή αιτιολογία ο έλεγχος απέρριψε στο σύνολο το δικαίωμα της έκπτωσης του φόρου εισροών των δαπανών του εν λόγω ακινήτου βάσιμα προβάλλεται καθώς η φορολογική αρχή δεν παρείχε σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 64 του Κ.Φ.Δ. (άρθρο 76 του νέου Κ.Φ.Δ.), ενώ τόσο η λειτουργική αυτοτέλεια των χώρων όσο και η χρησιμοποίηση (μίσθωση του ακινήτου) είναι θέματα πραγματικά και ως τέτοια ανήκουν στην εξελεγκτική αρμοδιότητα του Προϊσταμένου της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής.

Επειδή, κατόπιν όλων των ανωτέρω οι προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, κρίνονται τυπικά πλημμελείς και ακυρώνονται.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ. (άρθρο 72 του νέου Κ.Φ.Δ.), και του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ 1064/2017 σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 9.5.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης
Α.Φ.Μ., και την **ακύρωση** των υπ' αριθ. /9.4.2024 και /9.4.2024 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

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.