



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 6.2.2025

Αριθμός απόφασης: **214**

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 9.10.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης, Α.Φ.Μ., με έδρα στην, επί της οδού, κατά α) της με αριθμό/4.9.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1.2020- 31.12.2020, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, β) της με αριθμό/4.9.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1.2021- 31.3.2021, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, γ) της με αριθμό/4.9.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1.2022- 31.3.2022, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, δ) της με αριθμό/4.9.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1.2023- 31.3.2023, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ και ε)

της με αριθμό/4.9.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1.2024- 30.4.2024, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

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

Επί της από 9.10.2024 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/4.9.2024 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1.2020- 31.12.2020, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση της προσφεύγουσας από 526.269,49 € (βάσει δήλωσης) σε 176.910,32 €, ήτοι κατά 349.359,17€.

2. Με τη με αριθμό/4.9.2024 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1.2021- 31.12.2021, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση της προσφεύγουσας από 1.303.581,70 € (βάσει δήλωσης) σε 954.222,53 €, ήτοι κατά 349.359,17€.

3. Με τη με αριθμό/4.9.2024 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1.2022- 31.12.2022, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση της προσφεύγουσας από 1.923.131,30 € (βάσει δήλωσης) σε 1.573.772,13 €, ήτοι κατά 349.359,17 €.

4. Με τη με αριθμό/4.9.2024 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1.2023- 31.12.2023, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση της προσφεύγουσας από 2.516.168,83 € (βάσει δήλωσης) σε 2.166.809,66 €, ήτοι κατά 349.359,17 €.

5. Με τη με αριθμό/4.9.2024 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1.2024- 30.4.2024, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου για επιστροφή της προσφεύγουσας από 2.516.168,83 € (βάσει δήλωσης) σε 2.166.809,66 €, ήτοι κατά 349.359,17 €.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί της από 4.9.2024 έκθεσης μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ που διενεργήθηκε βάσει της αρ./11.6.2024 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της εν λόγω ελεγκτικής υπηρεσίας. Αίτια για την έκδοση της εν λόγω εντολής αποτέλεσε η με αριθμό/24.5.2024 αίτηση της προσφεύγουσας για επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου ποσού 2.516.168,83 €. Συγκεκριμένα, οι ως άνω διαφορές προέκυψαν καθώς ο έλεγχος έκρινε ότι δεν υφίσταται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, ποσού 349.359,17 €, που αντιστοιχεί στα κάτωθι τιμολόγια εκδόσεως της εταιρείας

..... που αφορούν σε εργασίες που πραγματοποιήθηκαν στο ακίνητο που χρησιμοποιεί η προσφεύγουσα ως έδρα:

Μήνας	Έτος	Αριθμός στοιχείων	Καθαρή αξία	ΦΠΑ
Μάρτιος	2020	2	497.183,15	119.323,96
Ιούνιος	2020	1	199.053,56	47.772,85
Ιούλιος	2020	1	231.583,00	55.579,92
Δεκέμβριος	2020	1	527.843,51	126.682,44
ΣΥΝΟΛΟΝ		5	1.455.663,22	349.359,17

αφού κρίθηκε ότι κατά το χρόνο γένεσης του δικαιώματος έκπτωσης Φ.Π.Α. δεν προέκυψε ότι η προσφεύγουσα είχε την κυριότητα ή χρήση του ακινήτου πάνω από εννέα έτη και συνεπώς δεν πληρούσε τις προϋποθέσεις του άρθρου 33 του ν. 2859/2000 και δεν δικαιούται την επιστροφή Φ.Π.Α.. Ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα αυτό λαμβάνοντας υπόψη ότι η προσφεύγουσα τροποποίησε το με αριθμό καταχώρησης/..... μισθωτήριο για το ΣΥΓΚΡΟΤΗΜΑ ΑΚΙΝΗΤΩΝ ΠΟΥ ΕΚΤΙΝΟΝΤΑΙ ΣΤΗΝ ΣΥΜΒΟΛΗ ΤΩΝ ΟΔΩΝ, ιδιοκτησίας, με διάρκεια μίσθωσης από 28.02.2020- 30.06.2025 το οποίο λύθηκε την 01.01.2021 (πράξη/24.02.2021) και συντάχθηκε νέο με αριθμό καταχώρησης/12.02.2021 με διάρκεια μίσθωσης από 01.01.2021- 31.08.2029. Δεδομένου, όμως, ότι το εν λόγω συμφωνητικό απέκτησε βέβαιη χρονολογία την 12.2.2021 δηλαδή μετά τη λήξη της υπό κρίση φορολογικής περιόδου 28.02.2020 έως 31.12.2020, για τον λόγο αυτό, το ως άνω συμφωνητικό δε δύναται να ληφθεί υπόψη για την επίδικη επένδυση.

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

1. Η ελεγκτική υπηρεσία ερμήνευσε εσφαλμένα και εφάρμοσε και αιτιολόγησε πλημμελώς τις εφαρμοστέες διατάξεις των άρθρων 30 παρ. 1 και 3, 32 παρ. 1 και 3, 33 παρ. 4 και 34 παρ. 1 του Κώδικα Φ.Π.Α., απορρίπτοντας μερικώς το αίτημα της Εταιρείας για την επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. 349.359,17 Ευρώ, κρίση η οποία αντίκειται στις διατάξεις της Οδηγίας Φ.Π.Α..
2. Η άρνηση του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής να λάβει υπόψη τη νομολογία του ΣτΕ (Απόφαση 1108/2021) είναι καθόλα εσφαλμένη και παράνομη.
3. Η άρνηση του Ελέγχου να δεχθεί εν συνόλω την αίτηση επιστροφής είναι αντίθετη με τη θεμελιώδη στη νομοθεσία Φ.Π.Α. αρχή της φορολογικής ουδετερότητας.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 27 παρ. 1 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ):

«1. 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, στο άρθρο 27 παρ. 8 του Κ.Φ.Δ. (ν. 5104/2024) ορίζεται ότι: «Μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου συντάσσεται έκθεση ελέγχου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου και συνοδεύεται από πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου,

εφόσον απαιτείται. Η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου είναι πλήρως αιτιολογημένη και περιέχει, εκτός από τον προσδιοριζόμενο φόρο, τα πρόστιμα που αντιστοιχούν σε παραβάσεις που έχουν διαπιστωθεί. Η έκθεση ελέγχου δεν περιέχει διαπιστώσεις ούτε προσδιορίζει φόρο που δεν εμπίπτουν στην έκταση που προσδιορίζει η αντίστοιχη εντολή ελέγχου.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 76 του Κ.Φ.Δ. (ν. 5104/2024): «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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 30 του ν.2859/2000 ΦΠΑ ορίζεται ότι:

«1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η Παράδοση αγαθών και η Παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.

Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.

Ειδικά για τα ακίνητα που έχουν υπαχθεί σε καθεστώς αναστολής της παραγράφου 4α του άρθρου 6, το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, που προσδιορίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 7 του άρθρου 31, αναστέλλεται καθ' όλη τη διάρκεια της περιόδου της παραγράφου 4α του άρθρου 6.»

Ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών.

Στην περίπτωση που αγαθά επένδυσης χρησιμοποιούνται, τόσο για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων του υποκειμένου στο φόρο, όσο και για ιδιωτική χρήση του ίδιου ή του προσωπικού του, ή, γενικότερα για σκοπούς άλλους από της επιχείρησης, ο Φ.Π.Α. που βαρύνει τις δαπάνες που συνδέονται με τα επενδυτικά αυτά αγαθά εκπίπτει μόνο κατ' αναλογία του ποσοστού της 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 32 Κώδικα ΦΠΑ: «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 της παρ. 2 του άρθρου 33 του ν.2859/2000:

«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.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 33 ν.2859/2000:

«Ως αγαθά επένδυσης, για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, θεωρούνται:

α) Τα ενσώματα αγαθά, που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και τίθενται από αυτή σε διαρκή εκμετάλλευση, καθώς και τα κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές που κατασκευάζονται από την υποκείμενη στο φόρο επιχείρηση σε ακίνητο που δεν ανήκει κατά κυριότητα σε αυτήν, αλλά έχει, βάσει οποιασδήποτε έννομης σχέσης, τη χρήση του ακινήτου αυτού. Αν κατά τη διάρκεια του πενταετούς διακανονισμού λήξει η χρήση του ακινήτου, στο οποίο κατασκευάστηκαν τα ανωτέρω κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές, ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός κατά τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου 3. Στην αξία των αγαθών επένδυσης δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης.

Η παρ. 4 διαμορφώθηκε ως άνω με το άρθρο 32 του Ν. 5024/2023 (ΦΕΚ Α` 41/24.02.2023) και με την οποία καταργήθηκε η προϋπόθεση για χρήση του ακινήτου για τουλάχιστον εννέα (9) έτη από την επιχείρησης. Πριν από την ανωτέρω τροποποίηση, η διάταξη είχε ως εξής:

«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.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 34 ν.2859/2000 ορίζεται ότι:

«1. Με την επιφύλαξη των σχετικών με την Παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον:

- α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξ αρχής αχρεώσητα ή**
- β) το αχρεώσητο προκύπτει από επιγενόμενο λόγο στις κάτωθι περιπτώσεις:**
 - «i) προκύπτει ως πιστωτικό υπόλοιπο το οποίο δεν μεταφέρεται σε επόμενη περίοδο για έκπτωση ή σε περίπτωση μεταφοράς του η έκπτωση δεν κατέστη δυνατή ή,».**
 - ii) αφορά πράξεις, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 30, καθώς και πράξεις για τις οποίες με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών προβλέπεται αναστολή καταβολής του φόρου ή οφείλεται σε διαφορά συντελεστών εκροών- εισροών ή**
 - iii) αφορά αγαθά επένδυσης, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33.»**

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1094/7.5.1992 'Δικαίωμα έκπτωσης ή επιστροφής ΦΠΑ που επιβάρυνε δαπάνη ανέγερσης κτισμάτων σε μισθωμένο ακίνητο, σε περίπτωση εκπρόθεσμης προσκόμισης για θεώρηση στον αρμόδιο Προϊστάμενο ΔΟΥ του οικείου ιδιωτικού συμφωνητικού.':

«Με αφορμή ερωτήματα που υποβλήθηκαν στην υπηρεσία μας, σχετικά με το πιο πάνω θέμα, παρέχουμε τις παρακάτω διευκρινίσεις:

1 . Με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγρ. 4 του άρθρου 26 του ν. 1642/86, όπως αντικαταστάθηκε και ισχύει με τις διατάξεις της παραγρ. 3 του άρθρου 24 του ν. 1882/90, ορίζεται η έννοια του επενδυτικού αγαθού, για την εφαρμογή των διατάξεων του νόμου αυτού.

Σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές θεωρούνται επενδυτικά αγαθά και τα κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές που κατασκευάζονται από το υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο σε ακίνητο που δεν ανήκει κατά κυριότητα σ' αυτό, αλλά έχει τη χρήση αυτού, με βάση οποιαδήποτε έννομη σχέση για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα (9) ετών.

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

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

3. Εξάλλου, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του ν. 4045/1960 (ΦΕΚ 74 Α'), όπως αυτές αντικαταστάθηκαν με την παράγρ. 2 του άρθρου 16 του ν. 1828/1990 ορίζεται ότι, ιδιωτικά έγγραφα μίσθωσης αστικών ακινήτων, ασχέτως ποσού μισθώματος, η γεωργικών ακινήτων εφόσον το μίσθωμα είναι ανώτερο των πέντε χιλιάδων (5.000) δραχμών κατά μήνα, προσκομίζονται από τον εκμισθωτή για θεώρηση μέσα σε τριάντα (30) μέρες από τη σύνταξή τους, στον προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας που είναι αρμόδιος για τη φορολογία του. Τα έγγραφα αυτά δύναται και ο μισθωτής να τα προσκομίζει για θεώρηση στον προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας που είναι αρμόδιος για τη φορολογία του εκμισθωτή. Τα έγγραφα αυτά υποβάλλονται σε δύο (2) αντίγραφα, από τα οποία το ένα επιστρέφεται θεωρημένο σ' αυτόν που τα προσκόμισε και με τις διατάξεις του τέταρτου εδαφίου της παραγράφου 3 του ίδιου άρθρου και νομοθετήματος ορίζεται ότι όσοι δεν προσκομίζουν τα έγγραφα μίσθωσης ακινήτου για θεώρηση η τα προσκομίζουν εκπρόθεσμα, καθώς και οι συμβολαιογράφοι που δεν εφαρμόζουν τις υποχρεώσεις που προβλέπονται από την παράγραφο αυτή, υπόκεινται σε πρόστιμο που ορίζεται στο άρθρο 73 του ν.δ. 3323/1955.

4. Τέλος, με τις διατάξεις της παραγρ. 16 του άρθρου 8 του ν. 1882/1990 ορίζεται ότι τα συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών και τρίτων για οιαδήποτε συναλλαγή θεωρούνται, μέσα σε δέκα (10) ημέρες από την ημερομηνία κατάρτισης και υπογραφής τους, από την αρμόδια ΔΟΥ, άλλως είναι ανίσχυρα και δεν έχουν κανένα έννομο αποτέλεσμα.

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

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

7. Κάθε διαταγή μας με αντίθετο περιεχόμενο παύει να ισχύει αφότου εκδόθηκε.»

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 προηγούμενως 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 πράξεων 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 τη εκκαθαριστικής δηλώσεως). Σε περίπτωση, εξάλλου, που οι ως άνω δαπάνες εμπίπτουν στην έννοια των επενδυτικών αγαθών, κατ' άρθρο 26 παρ. 4 του ν. 1642/1986 (στην αξία των οποίων, ωστόσο, δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης, ως προς τις οποίες, όμως, δε θίγεται, κατά τα ανωτέρω, το δικαίωμα έκπτωσης), τότε: α) το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης (και όχι απόκτησης) των αγαθών αυτών (δια του τελικού διακανονισμού του φόρου που προκύπτει από τη σύγκριση του δικαιώματος έκπτωσης του έτους πρώτης χρησιμοποίησης με το αντίστοιχο του έτους απόκτησης), β) η εν λόγω έκπτωση υπόκειται σε πενταετή διακανονισμό (με αφετηρία το έτος χρησιμοποίησης), ο οποίος διενεργείται κάθε έτος για το ένα πέμπτο (1/5) του φόρου που επιβάρυνε τα πιο πάνω αγαθά (εφαρμοζόμενης, κατά τα λοιπά, της παρ. 1 του ίδιου άρθρου) και γ) παρέχεται στο υποκείμενο του φόρου το προβλεπόμενο στο άρθρο 27 παρ. 1 περ. δ) (αυτοτελές) δικαίωμα επιστροφής του φόρου [βλ. σχετικώς και τα αναφερόμενα στην αιτιολογική έκθεση επί του ν. 1882/1990, με το άρθρο 24 παρ. 3 του οποίου αντικαταστάθηκε η περίπτωση α) της παραγρ. 4 του άρθρου 26 του ν. 1642/1986, κατά τα οποία -εν όψει, προδήλως, της ως άνω παρεχόμενης δυνατότητας επιστροφής (ανάκτησης) του φόρου- "η διάταξη σκοπεί 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 απαραίτητως 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 κλπ επί των

κτιρίων, τα οποία χρησιμοποίησε για την άσκηση υπαγόμενης στο φόρο δραστηριότητας, προϋπόθεση η οποία, άλλωστε, δεν αμφισβητήθηκε από την φορολογική αρχή. [...].»

Επειδή, όπως κρίθηκε με την απόφαση της 16.9.2021 του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης στην υπόθεση C-21/20 (....., σκέψεις 50 και 52): «...**50.** Συναφώς, πρώτον, από το άρθρο 168 της οδηγίας ΦΠΑ προκύπτει ότι, για τη γένεση του δικαιώματος έκπτωσης, αφενός, ο ενδιαφερόμενος πρέπει να είναι «υποκείμενος στον φόρο», κατά την έννοια της εν λόγω οδηγίας, και, αφετέρου, τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που προβάλλονται προς θεμελίωση του εν λόγω δικαιώματος πρέπει να χρησιμοποιούνται στο στάδιο των εκροών από τον υποκείμενο στον φόρο για τις ανάγκες των φορολογητέων πράξεών του και, σε επίπεδο εισροών, τα εν λόγω αγαθά ή οι εν λόγω υπηρεσίες πρέπει να παρέχονται από άλλον υποκείμενο στον φόρο (απόφαση της 5ης Ιουλίου 2018, *Marle Participations*, C-320/17, EU:C:2018:537, σκέψη 26 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία, και της 3ης Ιουλίου 2019, *The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge*, C-316/18, EU:C:2019:559, σκέψη 23). **51.** [...]. **52.** Από τη νομολογία αυτή προκύπτει ότι ο λόγος που δικαιολογεί την έκπτωση του ΦΠΑ που καταβλήθηκε επί των εισροών είναι η χρησιμοποίηση των αγαθών και υπηρεσιών που αποκτήθηκαν ως εισροές για φορολογητέες πράξεις. [...].»

Επειδή, όπως κρίθηκε με την απόφαση της 06.10.2022 του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης στην υπόθεση C-293/21 (*Vittamed technologijos*, ECLI:EU:C:2022:763, σκέψεις 42-44): «...**42.** Υπενθυμίζεται ότι η απόκτηση των αγαθών ή των υπηρεσιών από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί υπό την ιδιότητα αυτή είναι ακριβώς το κρίσιμο στοιχείο για την εφαρμογή του συστήματος ΦΠΑ και, συνεπώς, του μηχανισμού έκπτωσης. Η υφιστάμενη ή σχεδιαζόμενη χρήση των αγαθών ή των υπηρεσιών καθορίζει μόνο την έκταση της αρχικής έκπτωσης, την οποία δικαιούται ο υποκείμενος στο φόρο βάσει του άρθρου 168 της οδηγίας περί ΦΠΑ, και την έκταση ενδεχόμενων διακανονισμών κατά τις επόμενες περιόδους, αλλά δεν επηρεάζει τη γένεση του δικαιώματος έκπτωσης (απόφαση της 12ης Νοεμβρίου 2020, *ITH Comercial Timișoara*, C-734/19, EU:C:2020:919, σκέψη 33 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). **43.** Το Δικαστήριο έχει επίσης επανειλημμένως κρίνει ότι το δικαίωμα έκπτωσης, άπαξ και γεννηθεί, εξακολουθεί να υφίσταται, ακόμη και αν η σκοπούμενη οικονομική δραστηριότητα δεν πραγματοποιήθηκε τελικώς και, ως εκ τούτου, δεν διενεργήθηκαν φορολογούμενες πράξεις στο πλαίσιο αυτής (αποφάσεις της 29ης Φεβρουαρίου 1996, *INZO*, C-110/94, EU:C:1996:67, σκέψη 20, και της 17ης Οκτωβρίου 2018, *Ryanair*, C-249/17, EU:C:2018:834, σκέψη 25) ή αν ο υποκείμενος στον φόρο δεν μπόρεσε να χρησιμοποιήσει τα αγαθά ή τις υπηρεσίες, συνεπεία των οποίων πραγματοποιήθηκε έκπτωση, στο πλαίσιο φορολογούμενων πράξεων λόγω περιστάσεων ανεξάρτητων από τη βούλησή του (αποφάσεις της 15ης Ιανουαρίου 1998, *Ghent Coal Terminal*, C-37/95, EU:C:1998:1, σκέψη 20, της 17ης Οκτωβρίου 2018, *Ryanair*, C-249/17, EU:C:2018:834, σκέψη 25, καθώς και της 12ης Νοεμβρίου 2020, *ITH Comercial Timișoara*, C-734/19, EU:C:2020:919, σκέψη 34 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). **44.** Τυχόν άλλη ερμηνεία δεν θα ήταν συμβατή με την αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ όσον αφορά τη φορολογική επιβάρυνση της επιχείρησης. Θα μπορούσε να δημιουργήσει, κατά τη φορολογική μεταχείριση πανομοιότυπων επενδυτικών δραστηριοτήτων, αδικαιολόγητες διαφορές μεταξύ των επιχειρήσεων που ήδη διενεργούν φορολογούμενες πράξεις και άλλων επιχειρήσεων που επιδιώκουν, με επενδύσεις, να αρχίσουν δραστηριότητες από τις οποίες θα προκύψουν φορολογούμενες πράξεις. Ομοίως, μεταξύ των τελευταίων αυτών επιχειρήσεων θα

δημιουργούνται αυθαίρετες διαφορές, καθόσον η οριστική αποδοχή των εκπνώσεων θα εξαρτιόταν από το εάν οι εν λόγω επενδύσεις καταλήγουν ή όχι σε φορολογούμενες πράξεις (αποφάσεις της 29ης Φεβρουαρίου 1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, σκέψη 22, και της 17ης Οκτωβρίου 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, σκέψη 25).»

Επειδή, εξάλλου, όπως κρίθηκε περαιτέρω με την απόφαση της 06.10.2022 του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης στην υπόθεση C-293/21 (Vittamed technologijos, ECLI:EU:C:2022:763, σκέψεις 45-58): «...**45.** Εντούτοις, όσον αφορά το ζήτημα πώς η αρχή που υπογραμμίστηκε στην απόφαση της 29ης Φεβρουαρίου 1996, INZO (C-110/94, EU:C:1996:67), κατά την οποία το δικαίωμα έκπτωσης εξακολουθεί να υφίσταται ακόμη και όταν η δραστηριότητα παύει πριν διενεργηθούν υποκείμενες στον φόρο πράξεις στο πλαίσιο αυτής, πρέπει να συνδυάζεται με τους κανόνες της οδηγίας περί ΦΠΑ σχετικά με τον διακανονισμό των εκπνώσεων, υπενθυμίζεται ότι το Δικαστήριο έχει, αφενός, κρίνει ότι ο προβλεπόμενος στα άρθρα 184 έως 187 της οδηγίας περί ΦΠΑ μηχανισμός διακανονισμού αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του συστήματος έκπτωσης ΦΠΑ που θεσπίζεται με την οδηγία και αποσκοπεί στην καθιέρωση στενού και άμεσου δεσμού μεταξύ του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ που καταβάλλεται επί των εισροών και της χρήσης των οικείων αγαθών ή υπηρεσιών για πράξεις στις οποίες επιβάλλεται φόρος εκροών. Αφετέρου, το Δικαστήριο έχει επισημάνει ότι, όταν τα αγαθά που παραδίδονται ή οι υπηρεσίες που παρέχονται στον υποκείμενο στον φόρο χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες πράξεων οι οποίες απαλλάσσονται από τον φόρο ή δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, δεν είναι δυνατή ούτε η είσπραξη του φόρου εκροών ούτε η έκπτωση του φόρου εισροών (διάταξη της 18ης Μαΐου 2021, Skellefteå Industrihus, C-248/20, EU:C:2021:394, σκέψη 42 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). **46.** Επιπλέον, το Δικαστήριο έχει υπενθυμίσει ότι το άρθρο 184 της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει τη γένεση της υποχρέωσης διακανονισμού του ΦΠΑ κατά τον ευρύτερο δυνατό τρόπο και ότι η διατύπωσή του δεν αποκλείει *a priori* καμία από τις πιθανές περιπτώσεις εσφαλμένης έκπτωσης, καθόσον το γενικής φύσης περιεχόμενο της υποχρέωσης διακανονισμού επιβεβαιώνεται από τη ρητή απαρίθμηση, στο άρθρο 185, παράγραφος 2, της εν λόγω οδηγίας, των επιτρεπόμενων από την οδηγία εξαιρέσεων (πρβλ. διάταξη της 18ης Μαΐου 2021, Skellefteå Industrihus, C-248/20, EU:C:2021:394, σκέψη 43 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). **47.** Το Δικαστήριο έχει εξάλλου επισημάνει ότι, όταν, λόγω περιστάσεων ανεξάρτητων της βούλησής του, ο υποκείμενος στον φόρο δεν κάνει χρήση μιας υπηρεσίας ή ενός αγαθού, όπως ενός ακινήτου, συνεπεία του οποίου πραγματοποιήθηκε έκπτωση στο πλαίσιο φορολογούμενων πράξεων, δεν αρκεί, προκειμένου να αποδειχθεί η ύπαρξη «μεταβολών» κατά την έννοια του άρθρου 185 της οδηγίας περί ΦΠΑ, το ακίνητο να παραμένει κενό μετά την καταγγελία της σύμβασης μίσθωσής του, ενώ αποδεικνύεται ότι ο υποκείμενος στον φόρο έχει πάντοτε την πρόθεση να το εκμεταλλευθεί στο πλαίσιο φορολογούμενης δραστηριότητας και λαμβάνει τα αναγκαία για τον σκοπό αυτόν μέτρα, διότι τούτο θα είχε ως αποτέλεσμα τον περιορισμό του δικαιώματος έκπτωσης μέσω διατάξεων που εφαρμόζονται στους διακανονισμούς (απόφαση της 28ης Φεβρουαρίου 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, σκέψη 47· διάταξη της 18ης Μαΐου 2021, Skellefteå Industrihus, C-248/20, EU:C:2021:394, σκέψη 44). **48.** Επομένως, αν ο υποκείμενος στον φόρο δεν έχει πλέον την πρόθεση να χρησιμοποιήσει τα οικεία αγαθά ή υπηρεσίες για να διενεργήσει πράξεις στις οποίες επιβάλλεται φόρος εκροών ή τα χρησιμοποιεί για να διενεργήσει απαλλασσόμενες πράξεις, όπερ εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει, ο στενός και άμεσος δεσμός ο οποίος πρέπει να υφίσταται μεταξύ του δικαιώματος

έκπτωσης του ΦΠΑ που καταβάλλεται επί των εισροών και της διενέργειας σκοπούμενων πράξεων που υπόκεινται στον φόρο διαρρηγνύεται και πρέπει να εφαρμοστεί ο προβλεπόμενος στα άρθρα 184 έως 187 της οδηγίας περί ΦΠΑ μηχανισμός διακανονισμού (πρβλ. διάταξη της 18ης Μαΐου 2021, Skellefteå Industrihus, C-248/20, EU:C:2021:394, σκέψεις 45 και 46 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). 49. Εν προκειμένω, από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως προκύπτει ότι, λόγω της θέσης του υπό εκκαθάριση, αφενός, και της διαγραφής του από το μητρώο των υποκειμένων στον ΦΠΑ, αφετέρου, ο οικείος υποκείμενος στον φόρο δεν έχει πλέον, και μάλιστα οριστικώς, καμία πρόθεση να χρησιμοποιήσει τα επενδυτικά αγαθά που δημιουργήθηκαν για φορολογούμενες πράξεις. Εφόσον η εν λόγω κατάσταση επιβεβαιωθεί, όπερ εναπόκειται πάντως στο αιτούν δικαστήριο να επαληθεύσει, διαπιστώνεται ότι ο «στενός και άμεσος δεσμός», κατά την έννοια της νομολογίας που υπομνήσθηκε στη σκέψη 45 της παρούσας απόφασης, ο οποίος πρέπει να υφίσταται μεταξύ του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ που καταβάλλεται επί των εισροών και της διενέργειας πράξεων στις οποίες επιβάλλεται φόρος εκροών διαρρηγνύεται και ότι πρέπει να εφαρμοστεί ο προβλεπόμενος στα άρθρα 184 έως 187 της οδηγίας περί ΦΠΑ μηχανισμός διακανονισμού. 50. Εντούτοις, υπογραμμίζεται ότι τα πράγματα θα μπορούσαν να έχουν άλλως σε περίπτωση κατά την οποία η θέση υπό εκκαθάριση του οικείου υποκειμένου στον φόρο είχε εντούτοις ως συνέπεια τη διενέργεια φορολογούμενων πράξεων, για παράδειγμα την πώληση στοιχείων του ενεργητικού με σκοπό την τακτοποίηση των οφειλών του, έστω και αν τούτο δεν εμπίπτει στην αρχικώς σκοπούμενη οικονομική δραστηριότητα του υποκειμένου στον φόρο. 51. Συναφώς, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, δεδομένου ότι η δραστηριότητα πρέπει να εξετάζεται αυτή καθαυτήν, ανεξαρτήτως των σκοπών ή των αποτελεσμάτων της, το γεγονός και μόνον ότι, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του εσωτερικού δικαίου, η έναρξη της διαδικασίας πτώχευσης του υποκειμένου στον φόρο μεταβάλλει τους σκοπούς των πράξεων που διενεργεί ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο, υπό την έννοια ότι οι σκοποί αυτοί δεν συντείνουν πλέον στη βιώσιμη εκμετάλλευση της επιχείρησής του, αλλά αποκλειστικώς στην εκκαθάρισή της προς τακτοποίηση των χρεών μετά τη διάλυσή της, δεν μπορεί, αυτό καθαυτό, να επηρεάσει τον οικονομικό χαρακτήρα των πράξεων που διενεργούνται στο πλαίσιο της επιχείρησης αυτής (απόφαση της 3ης Ιουνίου 2021, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava κ.λπ., C-182/20, EU:C:2021:442, σκέψη 38). 52. Ως εκ τούτου, ορθώς το Δικαστήριο έχει αποφανθεί ότι τα άρθρα 184 έως 186 της οδηγίας περί ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση ή πρακτική σύμφωνα με την οποία η έναρξη διαδικασίας πτώχευσης επιχείρησης, η οποία συνεπάγεται την εκκαθάριση των στοιχείων του ενεργητικού της προς όφελος των πιστωτών της, γεννά αυτομάτως την υποχρέωση της επιχείρησης να προβεί σε διακανονισμό των εκπτώσεων του ΦΠΑ στις οποίες προέβη για αγαθά που της παραδόθηκαν ή για υπηρεσίες που της παρασχέθηκαν πριν από την κήρυξή της σε πτώχευση, οσάκις η έναρξη της διαδικασίας αυτής δεν εμποδίζει την εξακολούθηση της οικονομικής δραστηριότητας της επιχείρησης, κατά την έννοια του άρθρου 9 της οδηγίας, μεταξύ άλλων, για τους σκοπούς της εκκαθάρισής της (απόφαση της 3ης Ιουνίου 2021, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava κ.λπ., C-182/20, EU:C:2021:442, σκέψη 45). 53. Εν προκειμένω, από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως συνάγεται ότι τα αγαθά ή οι υπηρεσίες του υποκειμένου στον φόρο «δεν πωλήθηκαν», όπερ εναπόκειται πάντως στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει. 54. Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των ανωτέρω σκέψεων, στο πρώτο σκέλος του υποβληθέντος προδικαστικού ερωτήματος πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 184 έως 187 της οδηγίας περί ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι ο υποκείμενος στον φόρο υπέχει την υποχρέωση να προβεί σε διακανονισμό των εκπτώσεων του ΦΠΑ που

καταβλήθηκε επί των εισροών για την απόκτηση αγαθών ή υπηρεσιών προοριζόμενων για την παραγωγή επενδυτικών αγαθών σε περίπτωση κατά την οποία, λόγω της απόφασης του ιδιοκτήτη ή του μοναδικού μετόχου του υποκειμένου στον φόρο να τον θέσει υπό εκκαθάριση καθώς και λόγω της αίτησης και της επίτευξης της διαγραφής του υποκειμένου στον φόρο από το μητρώο των υποκειμένων στον ΦΠΑ, τα δημιουργηθέντα επενδυτικά αγαθά δεν χρησιμοποιήθηκαν και δεν πρόκειται ποτέ να χρησιμοποιηθούν στο πλαίσιο φορολογούμενων οικονομικών δραστηριοτήτων, όπερ εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει. 55. Δεύτερον, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, τα άρθρα 167, 168, 184 και 185 της οδηγίας περί ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών για αγαθά ή υπηρεσίες που αποκτήθηκαν με σκοπό τη διενέργεια φορολογούμενων πράξεων διατηρείται όταν έχουν εγκαταλειφθεί τα αρχικώς προβλεφθέντα επενδυτικά έργα λόγω περιστάσεων ανεξάρτητων από τη βούληση του υποκειμένου στον φόρο και ότι δεν πρέπει να γίνει διακανονισμός του ως άνω ΦΠΑ αν ο υποκείμενος στον φόρο έχει ακόμη την πρόθεση να εκμεταλλευτεί τα εν λόγω αγαθά στο πλαίσιο φορολογούμενης δραστηριότητας (απόφαση της 12ης Νοεμβρίου 2020, ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, σκέψη 46). 56. Η εφαρμογή της ανωτέρω νομολογίας προϋποθέτει ότι ο υποκείμενος στον φόρο εξακολουθεί να έχει την πρόθεση να χρησιμοποιήσει τα αγαθά ή τις υπηρεσίες για φορολογούμενες πράξεις, προϋπόθεση η οποία δεν πληρούται σε περίπτωση όπως αυτή της διαφοράς της κύριας δίκης όπου, όπως προκύπτει από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως, ο υποκείμενος στον φόρο τέθηκε υπό εκκαθάριση και διαγράφηκε από το μητρώο των υποκειμένων στον ΦΠΑ. 57. Επομένως, το γεγονός ότι η θέση του υποκειμένου στον φόρο υπό εκκαθάριση και, ως εκ τούτου, η εγκατάλειψη της σκοπούμενης οικονομικής δραστηριότητας που υπόκειται στον φόρο ενδέχεται να δικαιολογούνται από λόγους που μπορούν να χαρακτηριστούν ως περιστάσεις ανεξάρτητες από τη βούλησή του δεν επηρεάζει την υποχρέωση του υποκειμένου στον φόρο να προβεί σε διακανονισμό των εκπώσεων ΦΠΑ. 58. Επιπλέον, δεν εναπόκειται στη φορολογική αρχή να εκτιμήσει το βάσιμο των λόγων που οδήγησαν τον υποκείμενο στον φόρο να παραιτηθεί από την αρχικώς σκοπούμενη οικονομική δραστηριότητα, δεδομένου ότι το κοινό σύστημα ΦΠΑ εξασφαλίζει την ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι δραστηριότητες υπόκεινται καταρχήν και οι ίδιες στον ΦΠΑ (απόφαση της 12ης Νοεμβρίου 2020, ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, σκέψη 35 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). [...].»

Επειδή, εν προκειμένω, από την από 4.9.2024 οικεία έκθεση ελέγχου επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις προκύπτουν τα εξής:

- Η προσφεύγουσα, υποκείμενη σε Φ.Π.Α. επιχείρηση, διενήργησε αγορές και κατασκευές επενδυτικών αγαθών σε ακίνητα τρίτων.
- Η προσφεύγουσα απέκτησε επενδυτικά αγαθά για τα οποία υπάρχουν επιμετρήσεις εργασιών από τον επιβλέποντα μηχανικό, η μελέτη της επένδυσης, η άδεια οικοδομής και ο τρόπος χρηματοδότησης της επένδυσης.
- Όπως προκύπτει από την από 19.09.2019 ανακοίνωση ΓΕΜΗ και από το taxisnet η προσφεύγουσα προέβη σε έναρξη εργασιών στις 19.09.2019 με αντικείμενο εργασιών δραστηριότητες τηλεφωνικών κέντρων και η παροχή υπηρεσιών τηλεφωνικού κέντρου, με έδρα την και συγκεκριμένα επί της οδού Εν συνεχεία, με την από 06.11.2019 απόφαση του Διοικητικού Συμβουλίου έγινε μεταφορά της έδρας και των γραφείων της επί της οδού, στην Τέλος με βάση το από 28.02.2020 Πρακτικό του Διοικητικού

Συμβουλίου της Ανώνυμης Εταιρείας ακολούθησε και νέα μεταφορά της έδρας και των γραφείων της επί της οδού

- Η επιχείρηση από ενάρξεως των εργασιών της στεγάσθηκε σε ακίνητα τρίτων και έχουν υπογραφεί τα κάτωθι μισθωτήρια:

α. το με αριθμό καταχώρησης/17.09.2019 μισθωτήριο για το ακίνητο 3ου ορόφου επιφανείας 21.20 τμ της οδού ιδιοκτησίας, με ΑΦΜ, με διάρκεια μίσθωσης από 18.09.2019 έως 31.03.2020 το οποίο λύθηκε 31.10.2019 (πράξη λύσης/31.10.2019),

β. το με αριθμό καταχώρησης/07.11.2019 μισθωτήριο για το ακίνητο 6ου ορόφου επιφανείας 15 τμ της οδού Ιδιοκτησίας, με ΑΦΜ με διάρκεια μίσθωσης από 01.11.2019 έως 31.10.2020 το οποίο λύθηκε 28.02.2020 (πράξη/28.02.2020),

γ. το με αριθμό καταχώρησης/06.03.2020 μισθωτήριο για συγκρότημα ακινήτων που εκτείνονται στη συμβολή των οδών ιδιοκτησίας, με ΑΦΜ με διάρκεια μίσθωσης από 28.02.2020 έως 30.06.2025 το οποίο λύθηκε 01.01.2021 (πράξη/24.02.2021) και συντάχθηκε νέο με αριθμό καταχώρησης/12.02.2021 με διάρκεια μίσθωσης από 01.01.2021 έως 31-08-2029.

- Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι έχει υπογραφεί στις 01.12.2020, μια σύμβαση κατασκευής για το κτίριο που βρίσκεται η έδρα της προσφεύγουσας και με την εταιρεία, με Α.Φ.Μ.: και αντικείμενο εργασιών ΑΝΑΠΤΥΞΗ ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΩΝ ΣΧΕΔΙΩΝ η οποία έχει κάνει έναρξη στις 20/03/2023.

- Από τα στοιχεία που τέθηκαν στην διάθεση του ελέγχου προέκυψε ότι η προσφεύγουσα είχε προβεί σε κατασκευές του μισθωμένου κτιρίου από τον Μάρτιο του 2020 μέχρι Δεκέμβριο του 2020 και είχε λάβει φορολογικά στοιχεία από την εταιρεία ως κάτωθι:

Μήνας	Έτος	Αριθμός στοιχείων	Καθαρή αξία	ΦΠΑ
Μάρτιος	2020	2	497.183,15	119.323,96
Ιούνιος	2020	1	199.053,56	47.772,85
Ιούλιος	2020	1	231.583,00	55.579,92
Δεκέμβριος	2020	1	527.843,51	126.682,44
ΣΥΝΟΛΟΝ		5	1.455.663,22	349.359,17

- Λαμβάνοντας υπόψη όλα τα ανωτέρω ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι οι ανωτέρω δαπάνες, συνολικού ποσού καθαρού ποσού 1.455.663,22 €, επί των οποίων αναλογεί Φ.Π.Α. ποσού 349.359,17 €, φαίνεται να πραγματοποιήθηκαν σε χρονική περίοδο που δεν υπήρχε 9ετής μίσθωση του κτηρίου και συνεπώς δεν είναι εκπεστέες σύμφωνα με το άρθρο 33 του Ν.2859/2000 και δεν αναγνωρίζονται από τον έλεγχο.

Επειδή, ο έλεγχος έκρινε ότι η προσφεύγουσα δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης Φ.ΠΑ., και συνεπώς ούτε επιστροφής του Φ.ΠΑ. που αναλογεί στις ανωτέρω δαπάνες σε ακίνητο που δεν της ανήκει κατά κυριότητα, αφού κατά τον χρόνο γένεσης του δικαιώματος έκπτωσης για τις ανωτέρω δαπάνες κρίθηκε ότι δεν πληρείται η προϋπόθεση της εννεαετούς χρήσης του ακινήτου (έννομη σχέση) επί του οποίου πραγματοποιήθηκαν οι σχετικές κατασκευές.

Επειδή, από τον υπό κρίση έλεγχο δεν αμφισβητήθηκε η συνδρομή καμιάς άλλης από τις προϋποθέσεις που προβλέπονταν από την ισχύουσα νομοθεσία για την έκπτωση και επιστροφή του ως άνω πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ της προσφεύγουσας.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή προβάλλεται η αιτίαση ότι οι ισχυρισμοί του Ελέγχου είναι καθόλα αβάσιμοι για το λόγο ότι, παρόλο που οι δαπάνες κατασκευής-ανακαίνισης των εγκαταστάσεων της Εταιρείας πραγματοποιήθηκαν στο ελεγχόμενο διάστημα από 28.02.2020 έως 30.12.2020, εντός της αρχικής μίσθωσης με διάρκεια από 28.02.2020 έως 30.06.2025, ήτοι πενταετούς διάρκειας και όχι εντός της χρονικής διάρκειας από 1.1.2021 έως 31.08.2029 του νέου μισθωτηρίου με εννεαετή διάρκεια, εντούτοις το δικαίωμα επιστροφής ασκήθηκε από την Εταιρεία σε χρόνο κατά τον οποίο υφίσταται η εννεαετής διάρκεια της μίσθωσης, με αποτέλεσμα να πληρείται ο ορισμός του επενδυτικού αγαθού που θέτει το αρ. 33 παρ. 4 του Κώδικα Φ.Π.Α., όπως ίσχυε και εφαρμόζεται εν προκειμένω από τη φορολογική αρχή, αν και τούτη η εφαρμογή είναι σε κάθε περίπτωση εσφαλμένη, καθότι η προϋπόθεση της εννεαετίας αποτελεί παράνομη πρόσθετη προϋπόθεση στην περίπτωση επιστροφής σε αντίθεση με την άσκηση της αρχικής έκπτωσης.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1013/7.1.2014, και την ΠΟΛ 1162/3.8.2018 που την αντικατέστησε, οι εκμισθωτές ακίνητης περιουσίας υποχρεούνται να δηλώνουν όλα τα πληροφοριακά στοιχεία των αρχικών ή τροποποιητικών μισθώσεων, μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την έναρξη της μίσθωσης ή την τροποποίησή της, ανεξάρτητα αν πρόκειται για γραπτή ή προφορική συμφωνία. Όσοι υποχρεούνται και δεν δηλώνουν τα στοιχεία των μισθώσεων ή τα δηλώνουν ελλιπώς ή εκπρόθεσμα, υπόκεινται στις κυρώσεις που προβλέπονται από τις ισχύουσες διατάξεις του ΚΦΔ.

Επειδή, όπως προκύπτει από το από 31.10.2019 συμφωνητικό μίσθωσης μεταξύ της προσφεύγουσας και της επιχείρησης, ΑΦΜ, η οποία έχει στην αποκλειστική κυριότητα, νομή και κατοχή της το συγκρότημα κτηρίων με την επωνυμία CAPITOL, το οποίο βρίσκεται στην Αθήνα, επί των οδών συμφώνησαν τη μίσθωση συνολικής επιφανείας 6.524,93 τ.μ. για διάστημα από 28.2.2020 έως 30.5.2025. Για την εν λόγω μίσθωση υπεβλήθη η υπ' αριθ. /6.3.2020 Δήλωση Πληροφοριακών Στοιχείων Μίσθωσης Ακίνητης Περιουσίας.

Επειδή, περαιτέρω, την 18.12.2020 υπεγράφη μεταξύ της προσφεύγουσας και της ιδιοκτήτριας επιχείρησης τροποποίηση της ανωτέρω συμφωνίας και η περίοδος μίσθωσης ορίστηκε σε 1.1.2021 έως 31.8.2029. Για την εν λόγω μίσθωση υπεβλήθη εκπρόθεσμα η υπ' αριθ. /12.2.2021 Δήλωση Πληροφοριακών Στοιχείων Μίσθωσης Ακίνητης Περιουσίας.

Επειδή, όπως προκύπτει από τα πληροφοριακά συστήματα της ΑΑΔΕ και το προσκομισθέν υπ' αριθ. /7.11.2023 Συμβόλαιο της Συμβολαιογράφου, την 7.11.2023, λύθηκε η ως άνω συμφωνία μίσθωσης λόγω πώλησης του ακινήτου από την επιχείρηση, ΑΦΜ, η οποία κατά ρητή πρόβλεψη υπεισήλθε στα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις της εκμισθώτριας, στην οποία έκτοτε η προσφεύγουσα καταβάλλει μισθώματα.

Επειδή η προσφεύγουσα, υποκείμενη στον Φ.Π.Α. επιχείρηση, είχε, κατ' αρχήν, σύμφωνα με την προπαρατεθείσα νομολογία, το δικαίωμα να εκπέσει από τις φορολογητέες εκροές της (και τις τυχόν απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης εκροές) τα ως άνω υπό κρίση συνολικά ποσά Φ.Π.Α. εισροών προοριζόμενων για την υπαγόμενη στον Φ.Π.Α. δραστηριότητά της. Σημειώνεται

σε κάθε περίπτωση ότι η κρίση των εν λόγω δαπανών ως επενδυτικών σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 33 του Κώδικα Φ.Π.Α. (στο πλαίσιο των οποίων είχαν υποβληθεί στη σχετική πλατφόρμα της Φορολογικής Διοίκησης δηλώσεις πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας σε σχέση με την προαναφερθείσα εγκατάσταση) ενδέχεται να επηρεάζει την έκταση της αρχικής έκπτωσης που δικαιούται η προσφεύγουσα και, κατ' επέκταση, την έκταση ενδεχόμενων διακανονισμών, στους οποίους η προσφεύγουσα έχει υποχρέωση να προβεί από τις ανωτέρω διατάξεις (ελεγκτέων από τη φορολογική αρχή), αλλά δεν επηρεάζει τη γένεση του δικαιώματος έκπτωσης (βλ. την προπαρατεθείσα υπ' αριθ. 1108/2021 απόφαση (5μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 4 της απόφασης)).

Επειδή, σε κάθε περίπτωση η έκταση της αρχικής έκπτωσης που δικαιούται εν προκειμένω η προσφεύγουσα θα καθοριστεί από τη χρήση των αγαθών / υπηρεσιών, στις οποίες αφορούν τα ως άνω υπό κρίση συνολικά ποσά ΦΠΑ, χρήση η οποία θα καθορίσει φυσικά και την έκταση τυχόν απαιτούμενων διακανονισμών στο μέλλον, υπό το πρίσμα και των ως άνω κριθέντων συναφώς με την απόφαση της 06.10.2022 του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης στην υπόθεση C-293/21 (Vittamed technologijos, ECLI:EU:C:2022:763) και ειδικότερα των κριθέντων στις σκέψεις 45-58 της απόφασης αυτής, επί επενδυτικών δε αγαθών ο εκπεσθείς ΦΠΑ υπόκειται σε 5ετή διακανονισμό, σύμφωνα με τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 33 παρ. 2 και 3 Κώδικα ΦΠΑ.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, ο ως άνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ότι έχει δικαίωμα έκπτωσης από τις φορολογητέες εκροές της των ως άνω υπό κρίση συνολικών ποσών Φ.Π.Α. εισροών, ύψους 349.359,17 €, βάσιμα προβάλλεται.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της από 9.10.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, Α.Φ.Μ., και την **ακύρωση** των με αριθμό των με αριθμό/4.9.2024 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικών περιόδων 1.1.2020- 31.12.2020, 1.1.2021- 31.12.2021, 1.1.2022- 31.12.2022, 1.1.2023- 31.12.2023 και 1.1.2024- 30.4.2024, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

Οριστική συνολική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας:

Α) Φορολογική περίοδος 1.1.2020- 31.12.2020:

	Βάσει δήλωσης (1)	Βάσει Ελέγχου (2)	Βάσει ΔΕΔ (3)	Διαφορά (3)-(1)
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	526.269,49	349.359,17	526.269,49	0,00

(Ως η υπ' αριθ...../4.9.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ)

Β) Φορολογική περίοδος 1.1.2021- 31.12.2021:

	Βάσει δήλωσης (1)	Βάσει Ελέγχου (2)	Βάσει ΔΕΔ (3)	Διαφορά (3)-(1)
--	----------------------	----------------------	------------------	--------------------

Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	1.303.581,70	954.222,53	1.303.581,70	0,00
----------------------------	--------------	------------	--------------	------

(Ως η υπ' αριθ...../4.9.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ)

Γ) Φορολογική περίοδος 1.1.2022- 31.12.2022:

	Βάσει δήλωσης (1)	Βάσει Ελέγχου (2)	Βάσει ΔΕΔ (3)	Διαφορά (3)-(1)
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	1.923.131,30	1.573.772,13	1.923.131,30	0,00

(Ως η υπ' αριθ. /4.9.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ)

Δ) Φορολογική περίοδος 1.1.2023- 31.12.2023:

	Βάσει δήλωσης (1)	Βάσει Ελέγχου (2)	Βάσει ΔΕΔ (3)	Διαφορά (3)-(1)
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	2.516.168,83	2.166.809,66	2.516.168,83	0,00

(Ως η υπ' αριθ. /4.9.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ)

Ε) Φορολογική περίοδος 1.1.2024- 30.4.2024:

	Βάσει δήλωσης (1)	Βάσει Ελέγχου (2)	Βάσει ΔΕΔ (3)	Διαφορά (3)-(1)
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή	2.516.168,83	2.166.809,66	2.516.168,83	0,00

(Ως η υπ' αριθ...../4.9.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ)

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

Ακριβές Αντίγραφο

Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης

Επίλυσης Διαφορών

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

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.