



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 23-06-2025

Αριθμός απόφασης: 1180

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

ΤΜΗΜΑ : Α8' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 08-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024), εφεξής ΚΦΔ.

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4.Την με ημερομηνία κατάθεσης **..-2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας με την επωνυμία» με ΑΦΜ:, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. κατά: α) της υπ' αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01-2020 – 31-12-2020, β) της υπ' αρ..... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01-2021 – 31-12-2021, γ) της υπ' αρ..... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01-2022 – 31-12-2022, δ) της υπ' αρ..... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01-2023 – 30-04-2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **..-2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία» με ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-α) Με τη με αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01-2020 – 31-12-2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. μειώθηκε για την προσφεύγουσα εταιρία με αντικείμενο εργασιών την αγοραπωλησία ιδιόκτητων ακινήτων το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση από το φόρο εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου σε 93.549,96€ έναντι του δηλωθέντος 111.175,68€ λόγω μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκροών του ΦΠΑ ποσού 17.625,72€ δαπανών (εργασιών και δομικών υλικών βελτίωσης/ανακαίνισης ακινήτων) ύψους 73.440,58€.

-β) Με τη με αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01-2021 – 31-12-2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. εξαλείφθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση από το φόρο εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου ποσού 50.647,06€ και καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, κύριος φόρος ποσού 46.426,78€, πρόστιμο άρθρου 58Α Ν.4987/2022 ποσού 23.213.39€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 69.640,17€, λόγω μη αναγνώρισης: α) προς έκπτωση από τον φόρο εκροών του ΦΠΑ ποσού 79.448,12€ δαπανών (εργασιών και δομικών υλικών βελτίωσης/ανακαίνισης ακινήτων)

ύψους 331.033,70€ (άρθρου 30 του ν.2859/2000) και β) μεταφερόμενου πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενης περιόδου ποσού 17.625,72€.

-γ) Με τη με αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01-2022 – 31-12-2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου προς επιστροφή από 172.673,96€ σε 38,29€, λόγω μη αναγνώρισης: α) προς έκπτωση από τον φόρο εκροών του ΦΠΑ ποσού 121.988,61€ δαπανών (εργασιών και δομικών υλικών βελτίωσης/ανακαίνισης ακινήτων) ύψους 508.285,91€ (άρθρου 30 του ν.2859/2000) και β) του πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενης περιόδου ποσού 50.647,06€.

-δ) Με τη με αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01-2023 – 30-4-2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. εξαλείφθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση από το φόρο εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου ποσού 146.128,87€ και καταλογίσθηκε στην προσφεύγουσα, κύριος φόρος ποσού 5.470,37€, πρόστιμο άρθρου 58Α Ν.4987/2022 ποσού 2.735,18€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 8.205,55€, κατόπιν μη αναγνώρισης: α) προς έκπτωση από τον φόρο εκροών του ΦΠΑ ποσού 10.196,67€ δαπανών (εργασιών και δομικών υλικών βελτίωσης/ανακαίνισης ακινήτων) ύψους 42.486,12€ (βάσει του άρθρου 30 του ν.2859/2000) και β) του ΦΠΑ ποσού 141.402,58€ δαπανών 9ακινήτων που δεν διακανονίστηκε (βάσει του άρθρου 33 ν.2859/2000).

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 22-01-2025 εκθέσεων ελέγχου ΦΠΑ (ν.2859/2000 και ν.5144/11-10-2024) της Δ.Ο.Υ., που συντάχθηκαν σε εκτέλεση των με αρ. εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να τροποποιηθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις, και να της επιστραφεί νομιμοτόκως οποιοδήποτε καταβληθέν έως την έκδοση της απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ποσό ως αχρεωστήτως καταβληθέν, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή των άρθρων 2 και 11 του ν. 5144/2024, καθόσον υπήρξε απόρριψη των δαπανών που αφορούν τα ακίνητα στη (Ακίνητο 1) και στη θέση (Ακίνητο 2)
2. Εσφαλμένη εκτίμηση και πλημμελής εφαρμογή του άρθρου 38 του Ν. 5144/2024 περί μη έκπτωσης των δαπανών ανέγερσης του ακινήτου στη θέση (Ακίνητο 3) στο, καθόσον η εταιρεία μας είχε την πλήρη χρήση του ακινήτου.

3. Εσφαλμένη ουσιαστική εκτίμηση σχετικά με την απόρριψη των δαπανών βελτίωσης και ανακαίνισης ακινήτου στην, (Ακίνητο 4) καθώς θεωρήθηκε ότι το μισθωμένο ακίνητο χρησιμοποιούνταν ως οικία Προς επίρρωση των ισχυρισμών της συνυποβάλει εκ νέου με την ενδικοφανή προσφυγή:

α. Την με α/α/22.04.2020 δήλωση ανάθεσης και ανάληψης μελέτης έργου (για ανέγερση κατοικίας στη θέση)

β. Την με α/α/22.04.2020 δήλωση ανάθεσης & ανάληψης επίβλεψης έργου (για ανέγερση κατοικίας στη)

γ. Την από 16.10.2019 εξουσιοδότηση του προς διεκπεραίωση εργασιών για έκδοση οικοδομικής άδειας (για την ανωτέρω κατοικία)

δ. Την από 16.10.2019 εξουσιοδότηση του προς διεκπεραίωση εργασιών για έκδοση οικοδομικής άδειας (για την ανωτέρω κατοικία)

ε. Το από 31.03.2023 ιδιωτικό συμφωνητικό μίσθωσης ακινήτου μεταξύ της προσφεύγουσας και της εταιρείας «.....» (για αγροτεμάχιο στη θέση «.....»)

στ. Το από 12.12.2022 ιδιωτικό συμφωνητικό επαγγελματικής μίσθωσης ακινήτου μεταξύ της προσφεύγουσας και της εταιρείας «.....» (για αγροτεμάχιο στο)

ζ. Το υπ' αριθ. /20.12.2019 συμβόλαιο αγοράς της συμβολαιογράφου Αθηνών (ποσοστού 99% εξ αδιαιρέτου επί γηπέδου στην θέση)

η. Το υπ' αριθ. /25.04.2019 συμβόλαιο αγοράς του συμβολαιογράφου(ποσοστού 1% εξ αδιαιρέτου επί γηπέδου στην θέση)

Επειδή, με το άρθρο 2 του ν. 2859/2000 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, με την παρ 1 του άρθρου 3 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «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 σύμφωνα με το άρθρο 8, παρ. 2 (δ') του Ν. 2859/2000, όπως ίσχυε κατά τις κρινόμενες φορολογικές περιόδους, «Ως παροχή υπηρεσιών λογίζονται επίσης: ... δ) ... ii. Η εκμίσθωση χώρων για άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας σε μισθωτή υποκείμενο στο φόρο, αυτοτελώς ή στα πλαίσια μικτών συμβάσεων, εφόσον ο εκμισθωτής το επιθυμεί και υποβάλλει για αυτό αίτηση επιλογής φορολόγησης. Η επιλογή φορολόγησης πραγματοποιείται με υποβολή

στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., σχετικής αίτησης από τον εκμισθωτή. Η αίτηση επιλογής φορολόγησης μπορεί να υποβληθεί είτε πριν την έναρξη χρησιμοποίησης του ακινήτου ή εντός τριάντα (30) ημερών από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου, σε περίπτωση που η επιλογή πραγματοποιείται σε χρόνο μεταγενέστερο, και ισχύει από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου. Ειδικά για την πρώτη εφαρμογή, η αίτηση επιλογής φορολόγησης μπορεί να υποβληθεί μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 2013, με έναρξη εφαρμογής από 1.1.2013, με την προϋπόθεση ότι με την περιοδική δήλωση του Δεκεμβρίου ή του τέταρτου τριμήνου θα καταβληθεί ο φόρος που αναλογεί για το διάστημα από 1.1.2013 μέχρι 31.12.2013. 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 που υποβάλλεται εντός τριάντα (30) ημερών από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου και ισχύει από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου. Οι ανωτέρω διατάξεις ισχύουν και για 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, χωρίς να εξετάζεται η εκπλήρωση των προϋποθέσεων που είχαν τεθεί με τις υπουργικές αποφάσεις που είχαν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση της προϊσχύουσας διάταξης. Για τις επιχειρήσεις αυτές δεν απαιτείται η υποβολή νέας αίτησης επιλογής φορολόγησης. Επίσης οι ανωτέρω διατάξεις ισχύουν και για επιχειρήσεις που έχουν επιβάλει Φ.Π.Α. στις πράξεις που καλύπτονται από το πρώτο εδάφιο πριν την 1η Ιανουαρίου 2013 και, κατά συνέπεια οι εν λόγω επιχειρήσεις έχουν δικαίωμα έκπτωσης για τις προηγούμενες χρήσεις για τις οποίες έχει επιβληθεί Φ.Π.Α., εκτός από την περίπτωση που έχουν εκδοθεί πράξεις προσδιορισμού του φόρου οι οποίες έχουν καταστεί καθ' οιονδήποτε τρόπο οριστικές. Στις περιπτώσεις αυτές απαιτείται η υποβολή αίτησης επιλογής φορολόγησης μέχρι 31.12.2013».

Επειδή με την ΠΟΛ 1180/2013 διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι «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 οριζόμενων 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».

Επειδή, στο άρθρο 22 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «Απαλλάσσονται από το φόρο: ...κστ) οι μισθώσεις ακινήτων, εκτός αυτών της περίπτωσης δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 8».

Επειδή, στο άρθρο 30 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η Παράδοση αγαθών και η Παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο...».

Επειδή, στο άρθρο 33 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Η έκπτωση του φόρου που ενεργείται με βάση τις υποβαλλόμενες δηλώσεις ΦΠΑ υπόκειται σε τελικό διακανονισμό σύμφωνα με τα συνολικά στοιχεία της διαχειριστικής περιόδου, εφόσον: α) η έκπτωση αυτή είναι μεγαλύτερη ή μικρότερη από εκείνη που είχε δικαίωμα να ενεργήσει ο υποκείμενος στο φόρο, β) μετά την υποβολή των ανωτέρω δηλώσεων ΦΠΑ, έγιναν μεταβολές που δεν είχαν ληφθεί υπόψη για τον καθορισμό του ποσού των εκπτώσεων, ιδίως στην περίπτωση έκπτωσης στο τίμημα ή ακύρωσης αγορών. [...]. 2. Ειδικά για τα αγαθά επένδυσης η έκπτωση του φόρου που ενεργήθηκε

υπόκειται σε πενταετή διακανονισμό με αφετηρία το έτος χρησιμοποίησής τους. Ο διακανονισμός ενεργείται κάθε έτος για το ένα πέμπτο (1/5) του φόρου που επιβάρυνε το αγαθό, ανάλογα με τις μεταβολές του δικαιώματος έκπτωσης. [...]. 3. [...]. 4« Ως αγαθά επένδυσης, για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, θεωρούνται: α) Τα ενσώματα αγαθά, που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και τίθενται από αυτή σε διαρκή εκμετάλλευση, καθώς και τα κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές που κατασκευάζονται από την υποκείμενη στο φόρο επιχείρηση σε ακίνητο που δεν ανήκει κατά κυριότητα σε αυτήν, αλλά έχει, βάσει οποιασδήποτε έννομης σχέσης, τη χρήση του ακινήτου αυτού, για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα χρόνων. [...]

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον: α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξ αρχής αχρεώστητα ή β) το αχρεώστητο προκύπτει από επιγενόμενο λόγο στις κάτωθι περιπτώσεις: i) προκύπτει ως πιστωτικό υπόλοιπο, το οποίο δεν μεταφέρεται σε επόμενη περίοδο για έκπτωση ή σε περίπτωση μεταφοράς του η έκπτωση δεν κατέστη δυνατή ή ii) [...] ή iii) αφορά αγαθά επένδυσης που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33. [...]»

Επειδή από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι σε περιπτώσεις εκμίσθωσης χώρων όπου ο εκμισθωτής δεν έχει υποβάλει αίτηση επιλογής φορολόγησης, οι σχετικές πράξεις εκμίσθωσης δεν αποτελούν φορολογητέες πράξεις για σκοπούς Φ.Π.Α. και ως εκ τούτου, οι εκμισθωτές δεν έχουν δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. εισροών που διενεργούνται με σκοπό τον προσπορισμό εσόδων από μισθώματα.

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με τις από 22-01-2025 εκθέσεις ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ., αιτία ελέγχου αποτέλεσε η με αρ. πρωτ. /13-09-2023 (ηλεκτρονική) αίτηση της προσφεύγουσας εταιρίας για επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. ύψους 172.673,96€ με την με αρ. ... /13-09-2023 υποβληθείσα τροποποιητική περιοδική δήλωση ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.12.2022 έως 31.12.2022.

Προς τούτο εκδόθηκαν οι με αρ. /25-9-2023 για τη φορολογική περίοδο 01-01-2018-31.12.2022 και /22-11-2024 για τη φορολογική περίοδο 01.01.2023 - 30-4-2023 εντολές ελέγχου από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα Φ.Π.Α. Ν.2859/2000 και της Α.1104/06-05-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ και σύμφωνα με το αρ. πρωτ. Ο. 3024/24-03-2023 έγγραφο παροχής οδηγιών διενέργειας

μερικού επιτόπιου ελέγχου επιστροφής Φ.Π.Α. της Διεύθυνσης Ελεγκτικών Διαδικασιών (ΔΙ.ΕΛ.ΔΙ.) της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας (Γ.Δ.Φ.) της Α.Α.Δ.Ε..

Επειδή, η προσφεύγουσα κατά τη φορολογική περίοδο 01-01-2018 - 31.12.2022 πραγματοποίησε εργασίες βελτίωσης / ανακαίνισης (κατά τον 3^ο μήνα του έτους 2018 έως τον 2^ο μήνα του έτους 2022) σε υφιστάμενο ημιτελές κτίσμα επί αγροτεμαχίου εμβαδού 17.152,59 τ.μ. στη θέση, ιδιοκτησίας της βάσει του υπ' αριθμ. /08-03-2017 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου Αθηνών, (ακίνητο 1), προς τουριστική εκμετάλλευση.

Την 01/11/2024 διενεργήθηκε αυτοψία από τη φορολογική αρχή παρουσία του κ.(μέλος Δ.Σ. της προσφεύγουσας) και διαπιστώθηκε ότι το ως άνω ακίνητο είχε εκμισθωθεί με επαγγελματική μίσθωση, ως τουριστικό κατάλυμα, από το έτος 2023 στην εταιρεία με την επωνυμία "...", με ΑΦΜ, διαχειριστής της οποίας είναι ο ίδιος. (σχετ. η υπ' αρ.30-12-2022 αρχική δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας για το διάστημα από 01/01/2023 έως 31/12/2025 και οι με αρ. /04-05-2023 και /14-03-2024 τροποποιητικές δηλώσεις πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακινήτων).

Περαιτέρω, όπως διαπιστώθηκε, η προσφεύγουσα εξέδωσε συνολικά είκοσι ένα (21) παραστατικά εσόδων για παροχή υπηρεσιών διαμονής συνολικής αξίας 114.655,45 € (καθαρή αξία 101.465,00 €, Φ.Π.Α. 13% 13.190,44€). Το δε ΑΚΙΝΗΤΟ 1 ήταν το μοναδικό δηλωθέν ως αποπερατωμένο κτίσμα της προσφεύγουσας την 01/01/2019 (στην οικεία δήλωση στοιχείων ακινήτων Ε9), και ως εκ τούτου θα μπορούσε να χρησιμοποιηθεί σε φορολογητέες πράξεις (τουριστική εκμετάλλευση). Στις υποβληθείσες αναλυτικές καταστάσεις για τα μισθώματα ακίνητης περιουσίας (έντυπο Ε2) της προσφεύγουσας για τα φορολογικά έτη 2018, 2019, 2020, 2021 και 2022, το ΑΚΙΝΗΤΟ 1 ήταν το μοναδικό ακίνητο που δήλωνε ως επαγγελματική στέγη με είδος χρήσης την ιδιοχρησιμοποίηση. Ως εκ τούτου, ο έλεγχος αναγνωρίζει στην ελεγχόμενη την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων στο ΑΚΙΝΗΤΟ 1, στη θέση από το φορολογικό έτος 2018 έως και το φορολογικό έτος 2022. Την 01.01.2023, ωστόσο, η προσφεύγουσα χρησιμοποίησε σε μη φορολογητέα δραστηριότητα (εκμίσθωση) το ΑΚΙΝΗΤΟ 1 σύμφωνα με τη περ. κστ της παρ.1 του άρθρου 22 του ν.2859/2000. Συνεπώς, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 33 του Ν.2859/2000, όπως ίσχυε, σχετικά με τον διακανονισμό του φόρου των εισροών στην περίπτωση των αγαθών επένδυσης όφειλε με την περιοδική δήλωση ΦΠΑ του 1ου μήνα του έτους 2023 να διακανονίσει το φόρο των εισροών που αφορούν το ΑΚΙΝΗΤΟ 1 ποσού 5.762,28€, ενώ της αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών ποσού 19.188,90€.

Επειδή, η προσφεύγουσα κατά τον 8^ο μήνα του έτους 2019 έως τον 12^ο μήνα του έτους 2022 προέβη σε ανέγερση ακινήτου επί αγροτεμαχίου έκτασης 2.004,23 τ.μ., στη θέση, ιδιοκτησίας της βάσει του υπ' αριθμ. /04-03-2016 συμβολαίου αγοραπωλησίας της συμβολαιογράφου Αθηνών

Την 01/11/2024 διενεργήθηκε αυτοψία από τη φορολογική αρχή παρουσία του κ.(μέλος Δ.Σ. της προσφεύγουσας) και διαπιστώθηκε ότι το ως άνω ακίνητο είχε εκμισθωθεί με επαγγελματική μίσθωση, ως τουριστικό κατάλυμα, από το έτος 2023 στην εταιρεία με την επωνυμία ".....", με ΑΦΜ, διαχειριστής της οποίας είναι ο ίδιος. (σχετ. η υπ' αριθμ. /17-05-2023 αρχική δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης και η με αριθμ. .. /14-03-2024 τροποποιητική δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης για το διάστημα από 01/04/2023 έως 31/12/2025).

Το ΑΚΙΝΗΤΟ 2 εμφανίζεται πρώτη φορά στην δήλωση περιουσιακής κατάστασης Ε9 της προσφεύγουσας για ακίνητα που είχε στην κατοχή της την 01.01.2023 με έτος κατασκευής το έτος 2022. Δεν είχε συμπεριληφθεί δε στην κατάσταση αναλυτικών μισθωμάτων ακίνητης περιουσίας (έντυπο Ε2) για τα φορολογικά έτη 2018,2019,2020,2021,2022 και 2023 (για το διάστημα 01.01.2023 έως 31.03.2023). Από τις επιμετρήσεις του επιβλέποντος μηχανικού που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου, σε συνδυασμό με τις καταχωρημένες δαπάνες στα βιβλία της ελεγχόμενης προκύπτει ότι οι εργασίες, ανέγερσης του ΑΚΙΝΗΤΟΥ 2 μέχρι και το φορολογικό έτος 2022 βρίσκονταν σε εξέλιξη (π.χ. σκυροδέματα., τοιχοποιίες, στρώσεις δαπέδων, υδραυλικές εγκαταστάσεις, ηλεκτρολογικές εγκαταστάσεις, κτλ) και συνεπώς δεν μπορούσε να χρησιμοποιηθεί για την διενέργεια φορολογητέων πράξεων. Επιπλέον η προσφεύγουσα χρησιμοποίησε σε μη φορολογητέα δραστηριότητα το ΑΚΙΝΗΤΟ 2 την 01.04.2023. Συνεπώς, όφειλε να διακανονίσει εφάπαξ με την περιοδική δήλωση ΦΠΑ του 4ου μήνα του έτους 2023 τον φόρο των εισροών ύψους 135.640,30€ που εξέπεσε για δαπάνες καθαρής αξίας 565.167,93 € (από τον 8ο μήνα του έτους 2019 έως τον 4ο μήνα του έτους 2023) και αφορούν στο ΑΚΙΝΗΤΟ 2, καθόσον αυτό χρησιμοποιήθηκε σε απαλλασσόμενη δραστηριότητα από την 01.04.2023.

Επειδή, η προσφεύγουσα κατά τον 2^ο μήνα του έτους 2020 έως τον 12^ο μήνα του έτους 2022 προέβη σε ανέγερση ακινήτου επί αγροτεμαχίου εμβαδού 10.714,19 τ.μ., στη θέση (ακίνητο 3), ιδιοκτησίας της κατά το ποσοστό κυριότητας 99% εξ αδιαιρέτου (με τον να έχει το υπόλοιπο ποσοστό κυριότητας 1%) βάσει του υπ' αριθμ. /20-12-2019 συμβολαίου αγοραπωλησίας της συμβολαιογράφου Αθηνών Εκδόθηκε η υπ' αριθμ.22-04-2020 οικοδομική άδεια που εκδόθηκε από την ΥΔΟΜ, για διώροφη κατοικία με πισίνα και ισόγειο

βοηθητικό κτήριο και η προσφεύγουσα πραγματοποίησε κατασκευαστικές δαπάνες συνολικής καθαρής αξίας 824.704,72€ και ΦΠΑ 24% 197.929,13€ και συγκεκριμένα: α) κατά τη φορολογική περίοδο 01.01.2020-31.12.2020 δαπάνες συνολικής καθαρής αξίας 73.440,58€ πλέον ΦΠΑ 17.625,74€ β) κατά τη φορολογική περίοδο 01.01.2021-31.12.2021 δαπάνες συνολικής καθαρής αξίας 275.006,25€ πλέον ΦΠΑ 66.001,50€ γ) κατά τη φορολογική περίοδο 01.01.2022-31.12.2022 δαπάνες συνολικής καθαρής αξίας 476.257,89€ πλέον ΦΠΑ 114.301,89€ δ) κατά τη φορολογική περίοδο 01.01.2023-30.04.2023 δαπάνες συνολικής καθαρής αξίας 42.486,12€ πλέον ΦΠΑ 10.196,66€.

Για τις ως άνω δαπάνες καθαρής αξίας 824.704,72€ με αναλογούν ΦΠΑ 197.929,13€ η προσφεύγουσα δεν είχε το δικαίωμα έκπτωσης και επιστροφής του φόρου εισροών καθώς δεν είχε την πλήρη κυριότητα του ως άνω ακινήτου, αλλά ακόμη και αν είχε την πλήρη κυριότητα το εν λόγω ακίνητο μισθώθηκε σε άλλη επιχείρηση και δεν χρησιμοποιήθηκε σε φορολογητέες πράξεις.

Όπως διαπιστώθηκε την 01/11/2024 από αυτοψία που διενεργήθηκε από τη φορολογική αρχή παρουσία του κ. (μέλος Δ.Σ. της προσφεύγουσας) το ως άνω ακίνητο είχε εκμισθωθεί με επαγγελματική μίσθωση, ως τουριστικό κατάλυμα, από το έτος 2023 στην εταιρεία με την επωνυμία ".....", με ΑΦΜ, διαχειριστής της οποίας είναι ο ίδιος. (σχετ. η υπ' αριθμ. ../17-05-2023 αρχική δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης και η με αριθμ./14-03-2024 τροποποιητική δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης για το διάστημα από 01/04/2023 έως 31/12/2025, ενώ δεν έχει υπογραφεί συμφωνητικό μίσθωσης.

Επειδή, όμως το ως άνω ακίνητο, χρησιμοποιήθηκε από την 01/04/2023 σε απαλλασσόμενη δραστηριότητα η προσφεύγουσα όφειλε να διακανονίσει εφάπαξ με την περιοδική δήλωση ΦΠΑ του 4^{ου} μήνα τους έτους 2023 τον φόρο εισροών 197.929,13€ των δαπανών καθαρής αξίας 824.704,72€ (σελ.11-18 της οικείας έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ φορολογικών ετών 2019-2022) για τις οποίες είχε ασκηθεί το δικαίωμα έκπτωσης (κατά τον 2^ο μήνα του έτους 2020 έως τον 12^ο μήνα του έτους 2022) και να επιστραφεί στο Δημόσιο, εφόσον δεν χρησιμοποιήθηκαν σε φορολογητέα δραστηριότητα της προσφεύγουσας σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 του Ν.2859/2000.

Επειδή, η προσφεύγουσα πραγματοποίησε δαπάνες βελτίωσης/ ανακαίνισης σε μισθωμένο για το διάστημα από 01/09/2021 έως 31/08/2036 ακίνητο επί της οδού(σχετ. η υπ' αριθμ./11-10-2021 αρχική δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης), ιδιοκτησίαςμε ΑΦΜ, πρόεδρου και διευθύνοντος συμβούλου της προσφεύγουσας, (ακίνητο 4) (το ακίνητο θα

χρησιμοποιούνταν ως εκθεσιακός χώρος για δειγματισμό υλικών σύμφωνα με το από 01/09/2021 ιδιωτικό συμφωνητικό μίσθωσης) συνολικής καθαρής αξίας 88.055,47€ και ΦΠΑ 24% 21.133,31€ και συγκεκριμένα: α) κατά τη φορολογική περίοδο 01.01.2021-31.12.2021 συνολικής καθαρής αξίας 56.027,45€ πλέον ΦΠΑ 13.446,58€ β) κατά τη φορολογική περίοδο 01.01.2022-31.12.2022 συνολικής καθαρής αξίας 32.028,02€ πλέον ΦΠΑ 7.686,73€.

Στο υποσύστημα Μητρώου του πληροφοριακού συστήματος TAXIS δεν βρέθηκε δηλωμένο από την προσφεύγουσα το συγκεκριμένο ακίνητο ως εγκατάσταση εσωτερικού.

Από τη φορολογική αρχή εστάλη το υπ' αριθμ./31-10-2024 έγγραφο, προς την 6^η Υπηρεσία Φορολογικής Εξυπηρέτησης της Α.Α.Δ.Ε. με το οποίο ζητήθηκε να διενεργηθεί αυτοψία προκειμένου να διαπιστωθεί αν η προσφεύγουσα χρησιμοποιεί όντως το ανωτέρω ακίνητο σε φορολογητέες δραστηριότητες,

Ανταποκρινόμενη η 6^η Υπηρεσία Φορολογικής Εξυπηρέτησης με το από 01-11-2024 σημείωμα διαπιστώσεων αυτοψίας γνώρισε στη φορολογική αρχή ότι πρόκειται για ακίνητο με χρήση οικίας, το οποίο δεν έχει δηλωθεί ως εγκατάσταση της προσφεύγουσας στο υποσύστημα Μητρώου του πληροφοριακού συστήματος TAXIS .

Ως εκ τούτου, από τη φορολογική αρχή δεν αναγνωρίστηκε το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου ποσού 21.133,31€ των ανωτέρω δαπανών καθαρής αξίας 88.055,47€, εφόσον το συγκεκριμένο ακίνητο δεν χρησιμοποιήθηκε για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων, αλλά για χρήση οικίας (βάσει του άρθρου 30 του ν.2859/2000).

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 22-01-2025 εκθέσεις ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. και επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **..-2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία» με ΑΦΜ:

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

α) Η υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01-2020 – 31-12-2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

	Ποσά σε €
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	93.549,96

Μη αναγνωρισθέν υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση	17.625,72
---	-----------

β) Η υπ' αρ..... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01-2021 – 31-12-2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

	Ποσά σε €
Κύριος φόρος	46.426,78
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58α του ν.4987/2022	23.213,39
Σύνολο φόρων για καταβολή	69.640,17
Μη αναγνωρισθέν υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση	50.647,06

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν.5104/19.04.2024.

γ) Η υπ' αρ..... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01-2022 – 31-12-2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

	Ποσά σε €
Πιστωτικό υπόλοιπο	75.102,03
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	75.063,74
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή	38,39
Μη αναγνωρισθέν υπόλοιπο φόρου για επιστροφή	172.635,67

δ) Η υπ' αρ..... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01-2023 – 30-04-2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

	Ποσά σε €
Κύριος φόρος	5.470,37
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58α του ν.4987/2022	2.735,18
Σύνολο φόρων για καταβολή	8.205,55
Μη αναγνωρισθέν υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση	146.128,87

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν.5104/19.04.2024.

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελείου
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.