



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 17-05-2018
Αριθμός Απόφασης: 958

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νίκη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013).
 - β. Του άρθρου 11 της με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκ. Δ.ΟΡΓ.Α1036960ΕΞ2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ968Β/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».
 - γ. Της Απόφασης ΠΟΛ.1064/28-04-2017 του Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ55Β/16-01-2014).
2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της Ομόρρυθμης Εταιρίας με την επωνυμία, με **ΑΦΜ**, με έδρα στο, κατά της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., (ελεγχόμενης περιόδου **01/06/2014 – 30/06/2014**) και της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., (ελεγχόμενης περιόδου **01/06/2015 – 30/06/2015**) του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της Ομόρρυθμης Εταιρίας με την επωνυμία, με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσαν οι αιτήσεις επιστροφής Φ.Π.Α. που υπέβαλε η ελεγχόμενη στη **Δ.Ο.Υ.** με αριθ. πρωτ. και με αριθ. πρωτ. Με την με αριθ. πρωτ. αίτηση επιστροφής Φ.Π.Α. η προσφεύγουσα ζητούσε την επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. ποσού ΕΥΡΩ 84.795,28, της φορολογικής περιόδου 01/01/2010 – 31-12-2010 και με την με αριθ. πρωτ. αίτηση επιστροφής Φ.Π.Α. η προσφεύγουσα ζητούσε την επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. ποσού ΕΥΡΩ 32.555,00, της φορολογικής περιόδου 01/01/2011 – 31-12-2011, επειδή πραγματοποίησε απόκτηση – κατασκευή επενδυτικών αγαθών (κατασκευή). Κατά τη διάρκεια των ελέγχων επιστροφής Φ.Π.Α., και συγκεκριμένα κατά την αυτοψία που πραγματοποιήθηκε, διαπιστώθηκε ότι για τα πάγια επενδυτικά αγαθά (τα οποία αφορούσαν την κατασκευή και λειτουργία μονάδας) δεν έγινε έναρξη χρησιμοποίησής τους, εντός της διάρκειας της πενταετούς περιόδου και κατόπιν των ανωτέρω εκδόθηκε η υπ. αριθ. εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α., για την προσφεύγουσα επιχείρηση.

Από τον έλεγχο που έγινε στην προσφεύγουσα από τη **Δ.Ο.Υ.**, σύμφωνα με τις διατάξεις του Φ.Π.Α. (Ν.2859/00), σε εκτέλεση της υπ. αριθ. εντολής μερικού ελέγχου, για τις χρήσεις 2014 - 2016 (ελεγχόμενη περίοδος 01/01/2014 – 31/12/2016) συντάχθηκε η από Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α. και Προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρα 33 του Ν.2859/2000 και Άρθρα 53 και 58Α του Ν.4174/2013).

Απόρροια των διαπιστώσεων της προαναφερόμενης από Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α. και Προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρα 33 του Ν.2859/2000 και Άρθρα 53 και 58^Α του Ν.4174/2013) ήταν η έκδοση, της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., (ελεγχόμενης περιόδου **01/06/2014 – 30/06/2014**) και της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., (ελεγχόμενης περιόδου **01/06/2015 – 30/06/2015**) του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**

Με τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., (ελεγχόμενης περιόδου **01/06/2014 – 30/06/2014**), του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογίστηκε ποσό φόρου ύψους **ΕΥΡΩ 306.394,49**.

Με τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., (ελεγχόμενης περιόδου **01/06/2015 – 30/06/2015**), του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογίστηκε ποσό φόρου ύψους **ΕΥΡΩ 179.941,64**.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά να ακυρωθεί ή να τροποποιηθεί η προσβαλλόμενη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., (ελεγχόμενης περιόδου **01/06/2014 – 30/06/2014**) και με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., (ελεγχόμενης περιόδου **01/06/2015 – 30/06/2015**), του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, για τους παρακάτω λόγους:

1. Εσφαλμένως η **Δ.Ο.Υ.** στηρίχθηκε στο γεγονός ότι το δεν λειτούργησε μέσα στην προθεσμία που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 33 παρ. 2 του ν. 2859/2000 και ως εκ τούτου η προσφεύγουσα όφειλε να διακανονίσει εφάπαξ με το κλείσιμο των ανωτέρω διαχειριστικών περιόδων, τα ποσά του ΦΠΑ που επεστράφησαν. Και τούτο διότι η ολοκλήρωση του ανωτέρω αναπτυξιακού έργου παρατάθηκε έως το έτος 2018.
2. Εν προκειμένω, εσφαλμένως καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα το ποσό των 306.394,49 ευρώ για το φορολογικό έτος 2014 και το ποσό 179.941,64 ευρώ για το φορολογικό έτος 2015, καθώς έχει παρέλθει η εκ του νόμου (άρθρο 57 παρ. 5 του Ν.2859/2000) προβλεπόμενη τριετία και επομένως, έχουν παραγραφεί οι όποιες απαιτήσεις του Δημοσίου.

Αναφορικά με τους ανωτέρω ισχυρισμούς της προσφεύγουσας αυτοί πρέπει να απορριφθούν ως απαράδεκτοι, νόμω και ουσία αβάσιμοι και αστήρικτοι για τους παρακάτω λόγους:

Σχετικά με τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 του άρθρου 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.

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

Στην περίπτωση που αγαθά επένδυσης χρησιμοποιούνται, τόσο για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων του υποκειμένου στο φόρο, όσο και για ιδιωτική χρήση του ίδιου ή του προσωπικού του, ή, γενικότερα για σκοπούς άλλους από της επιχείρησης, ο Φ.Π.Α. που βαρύνει τις δαπάνες που συνδέονται με τα επενδυτικά αυτά αγαθά εκπίπτει μόνο κατ' αναλογία του ποσοστού της χρησιμοποίησής τους για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων της επιχείρησης.

Οι μεταβολές στην αναλογία χρήσης των αγαθών επένδυσης που αναφέρονται στο προηγούμενο εδάφιο λαμβάνονται υπόψη υπό τους όρους που προβλέπονται στα άρθρα 31 και 33».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1-3 του άρθρου 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. 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.

(Το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 33 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την περίπτωση 4 της υποπαραγράφου Δ2 της παραγράφου Δ του άρθρου 2 του νόμου [4336/2015](#), και ισχύει από την υπογραφή από τα συμβαλλόμενα μέρη της Σύμβασης Χρηματοδοτικής Διευκόλυνσης της ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΥ Β' του άρθρου 3 του ανωτέρω νόμου [4336/2015](#) ήτοι από 19.8.2015 σύμφωνα και με την [επίσημη ανακοίνωση της υπογραφής της σύμβασης](#). Η προηγούμενη μορφή της παραγράφου είχε ως ακολούθως: «Οι διακανονισμοί που αφορούν τις εκπτώσεις που διενεργήθηκαν σε μία διαχειριστική περίοδο περιλαμβάνονται σε δήλωση Φ.Π.Α. που υποβάλλεται το αργότερο μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του έβδομου μήνα του επόμενου ημερολογιακού έτους, από το έτος που έληξε η διαχειριστική περίοδος»).

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.Σε περίπτωση παράδοσης αγαθών επένδυσης ή οριστικής παύσης της χρησιμοποίησής αυτών σε φορολογητέες πράξεις, κατά τη διάρκεια πενταετίας ή δεκαετίας, προκειμένου για ακίνητα

της παραγράφου 2, ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός μέσα στο ίδιο έτος και τα αγαθά αυτά θεωρούνται, για τα έτη που απομένουν, ότι χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά και μόνο:

α) σε φορολογητέες δραστηριότητες, εφόσον πρόκειται:

αα) για παράδοση η οποία υπάγεται στο φόρο,

ββ) για καταστροφή, απώλεια ή κλοπή, που αποδεικνύονται ή δικαιολογούνται με νόμιμα παραστατικά,

γγ) για παράδοση ακινήτων με σύμβαση πώλησης και επαναμίσθωσης (sale and lease back), σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παρ. 9 του άρθρου 6 του ν. 1665/1986.

δδ) για παράδοση έργων σύνδεσης σταθμών αυτοπαραγωγής ή ανεξάρτητης παραγωγής μέχρι το δίκτυο της Δ.Ε.Η. Α.Ε. ή του Δ.Ε.Σ.Μ.Η.Ε. Α.Ε., σύμφωνα με όσα ορίζονται στο ν. 2773/1999 (Α' 286) όπως ισχύει.

β) σε αφορολόγητες δραστηριότητες, στις λοιπές περιπτώσεις.

Εάν εντός της περιόδου διακανονισμού, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του παρόντος άρθρου από την πραγματοποίηση της δαπάνης για απόκτηση ή κατασκευή επενδυτικών αγαθών δεν έχει γίνει έναρξη της χρησιμοποίησης αυτών, θεωρείται ότι διατέθηκαν αποκλειστικά και μόνο σε αφορολόγητες πράξεις και ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός με την εκκαθαριστική δήλωση της διαχειριστικής αυτής περιόδου.

Εξαιρείται του ανωτέρω περιορισμού της πενταετίας η πραγματοποίηση της δαπάνης, για την απόκτηση ή την κατασκευή επενδυτικών αγαθών από οργανισμούς, επιχειρήσεις και εταιρίες κοινής ωφέλειας.....».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1149/2015 ορίζεται ότι: «Με την παράγραφο 1 του άρθρου 22 του ν.4321/2015 προστίθεται νέο εδάφιο στο τέλος της παραγράφου 1 του άρθρου 33 του Κώδικα ΦΠΑ, σύμφωνα με το οποίο οι διακανονισμοί των εκπτώσεων, που διενεργήθηκαν σε μία διαχειριστική περίοδο, περιλαμβάνονται σε δήλωση ΦΠΑ που υποβάλλεται το αργότερο μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του έβδομου μήνα, του επόμενου ημερολογιακού έτους, από το έτος που έληξε η διαχειριστική περίοδος. Ειδικότερα διευκρινίζονται τα εξής:

α) Σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 8B του άρθρου 1 του ν.4281/2014 καταργήθηκε η υποχρέωση υποβολής εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ, για τις διαχειριστικές περιόδους που λήγουν από 1.1.2014 και εφεξής από οποιαδήποτε αιτία (λήξη διαχειριστικής περιόδου π.χ. 31.12.2014 ή 30.6.2014, παύση εργασιών, κλπ) και για τις διαχειριστικές αυτές περιόδους οι ετήσιοι διακανονισμοί των εκπτώσεων διενεργούνται πλέον με τη δήλωση ΦΠΑ.

β) Οι διακανονισμοί των εκπτώσεων της τρέχουσας διαχειριστικής περιόδου διενεργούνται με την καταχώρηση των αντίστοιχων ποσών προς έκπτωση ή καταβολή στη δήλωση ΦΠΑ, του Ιουνίου για τους τηρούντες διπλογραφικό λογιστικό σύστημα και του δευτέρου τριμήνου, για τους τηρούντες απλογραφικό λογιστικό σύστημα ή για τους μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία, του επόμενου ημερολογιακού έτους από τη λήξη

της διαχειριστικής περιόδου. Κατ' εξαίρεση σε περίπτωση παύσης εργασιών ισχύουν τα αναφερόμενα στο σημείο στ'.».....

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1205/2015 ορίζεται ότι:«Παράγραφος 4

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής αντικαταστάθηκε το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 33 του Κώδικα ΦΠΑ, όπως τροποποιήθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 22 του ν.4321/2015 (Α' 32) και ορίζεται ότι εφεξής 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. Η διάταξη αυτή ισχύει, σύμφωνα με το άρθρο 4 του ν.4336/2015 από την υπογραφή της Σύμβασης Χρηματοδοτικής Διευκόλυνσης που έλαβε χώρα στις 19.8.2015. Στο πλαίσιο αυτό για διαχειριστικές περιόδους που έληξαν έως και 18.8.2015 ισχύουν τα αναφερόμενα στην παράγραφο 1 του άρθρου 22 του ν.4321/2015 σύμφωνα με τις διευκρινίσεις που δόθηκαν με την ΠΟΛ.1149/10.7.2015. Για διαχειριστικές περιόδους που λήγουν από 19.8.2015 και εφεξής ισχύουν οι νέες διατάξεις.

3. Εφόσον η λήξη της διαχειριστικής περιόδου συμπίπτει με λήξη φορολογικής περιόδου, οι διακανονισμοί των εκπτώσεων της τρέχουσας διαχειριστικής περιόδου διενεργούνται με την καταχώρηση των αντίστοιχων ποσών προς έκπτωση ή καταβολή στη δήλωση ΦΠΑ που αφορά τον τρίτο μήνα (για τους τηρούντες διπλογραφικό λογιστικό σύστημα) και το πρώτο τρίμηνο (για τους τηρούντες απλογραφικό λογιστικό σύστημα ή για τους μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία), της επόμενης διαχειριστικής περιόδου».....

Επειδή, στα άρθρα 187, 188 και 189 της Οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου της 28ης Νοεμβρίου 2006 "σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας" ορίζεται ότι:

Στο Άρθρο 187. 1. Σχετικά με τα αγαθά επένδυσης, ο διακανονισμός διενεργείται εντός περιόδου πέντε ετών, περιλαμβανομένου του έτους, κατά τη διάρκεια του οποίου αποκτήθηκε ή κατασκευάσθηκε το αγαθό.

Ωστόσο, τα κράτη μέλη μπορούν να χρησιμοποιούν ως βάση για το διακανονισμό μια περίοδο πέντε ακεραίων ετών από την έναρξη της χρησιμοποίησης του αγαθού.

Όσον αφορά τα ακίνητα αγαθά επένδυσης, η διάρκεια της περιόδου που λαμβάνεται ως βάση υπολογισμού των διακανονισμών μπορεί να επεκτείνεται έως 20 έτη.

2. Κάθε έτος ο διακανονισμός αφορά μόνο το ένα πέμπτο ή, σε περίπτωση παράτασης της περιόδου διακανονισμού, το αντίστοιχο τμήμα του ΦΠΑ, ο οποίος επιβάρυνε τα αγαθά επένδυσης.

Ο διακανονισμός που αναφέρεται στο πρώτο εδάφιο πραγματοποιείται ανάλογα με τις μεταβολές του δικαιώματος έκπτωσης, οι οποίες επέρχονται κατά τη διάρκεια των επόμενων ετών σε σχέση με το δικαίωμα έκπτωσης, που ισχύει κατά το έτος απόκτησης, κατασκευής ή, ενδεχομένως, πρώτης χρήσης του αγαθού

Στο Άρθρο 188.

1. Σε περίπτωση παράδοσής του κατά τη διάρκεια της περιόδου του διακανονισμού, το αγαθό επένδυσης θεωρείται σαν να είχε χρησιμοποιηθεί από τον υποκείμενο στον φόρο για την οικονομική δραστηριότητά του έως τη λήξη της περιόδου διακανονισμού.

Η οικονομική δραστηριότητα θεωρείται ως εξ ολοκλήρου φορολογούμενη στην περίπτωση κατά την οποία η παράδοση του αγαθού επένδυσης φορολογείται.

Η οικονομική δραστηριότητα θεωρείται ως εξ ολοκλήρου απαλλασσόμενη στην περίπτωση κατά την οποία η παράδοση του αγαθού επένδυσης απαλλάσσεται από τον φόρο.

2. Ο διακανονισμός της παραγράφου 1 γίνεται μια φορά μόνο για όλον τον εναπομένοντα χρόνο της περιόδου διακανονισμού. Εντούτοις, εφόσον η παράδοση του αγαθού επένδυσης απαλλάσσεται από τον φόρο, τα κράτη μέλη μπορούν να μην απαιτούν διακανονισμό όταν ο αποκτών είναι υποκείμενος στον φόρο και χρησιμοποιεί το εν λόγω αγαθό επένδυσης αποκλειστικά για πράξεις για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ

Στο Άρθρο 189.

Για την εφαρμογή των άρθρων 187 και 188, τα κράτη μέλη μπορούν να λαμβάνουν τα ακόλουθα μέτρα:

- α) να καθορίζουν την έννοια των αγαθών επένδυσης,
- β) να προσδιορίζουν το ποσό του ΦΠΑ, το οποίο πρέπει να λαμβάνεται υπόψη για το διακανονισμό,
- γ) να λαμβάνουν κάθε αναγκαίο μέτρο, ώστε να αποτρέπεται το ενδεχόμενο να προκύπτουν αδικαιολόγητα πλεονεκτήματα από τους διακανονισμούς,
- δ) να επιτρέπουν απλουστεύσεις διοικητικής φύσεως.

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά από το ΔΕΕ, το οποίο έχει αποσαφηνίσει τα κριτήρια που πρέπει να πληροί ο φορολογούμενος για να ασκήσει το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ με το οποίο επιβαρύνθηκε: α) πρέπει να είναι «υποκείμενος στον φόρο» κατά την έννοια της οδηγίας ΦΠΑ και β) τα οικεία αγαθά και οι οικείες υπηρεσίες που επιβαρύνθηκαν με ΦΠΑ να προορίζονται για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων του φορολογουμένου (C-137/02, C -4/94, C - 1 65/86). Περαιτέρω, κατά το ΔΕΕ, η ύπαρξη ευθείας και άμεσης σχέσης μεταξύ μιας συγκεκριμένης εισροής και μιας ή περισσότερων εκροών που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης είναι αναγκαία προϋπόθεση προκειμένου να αναγνωρισθεί υπέρ του υποκειμένου στο φόρο δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών και να καθορισθεί η έκταση του δικαιώματος αυτού (C-32/03, C-98/98, C-435/05).

Επειδή, στο αριθμ. πρωτ. Δ14Α 1179496 ΕΞ 27.12.2012 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών “Δικαίωμα έκπτωσης Φ.Π.Α. επενδυτικών αγαθών” ορίζεται ότι: «...εάν εντός πενταετίας από την πραγματοποίηση της δαπάνης για απόκτηση ή κατασκευή επενδυτικών αγαθών δεν έχει γίνει έναρξη της χρησιμοποίησης αυτών, θεωρείται ότι διατέθηκαν αποκλειστικά και μόνο σε αφορολόγητες πράξεις και ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός με την εκκαθαριστική

δήλωση της διαχειριστικής αυτής περιόδου. Όπως διευκρινίστηκε με την Ε.Α.Υ.Ο. 1084562/3755/Α0014/ΠΟΛ.1177/20.7.1994, η πενταετία προς διακανονισμό του φόρου αρχίζει, από τη συγκεκριμένη ημερομηνία πραγματοποίησης της δαπάνης ήτοι, της έκδοσης εκάστου τιμολογίου και λήγει αμέσως με την παρέλευση της αντίστοιχης ημερομηνίας του πέμπτου έτους (σχ. Γνωμ. Ολομ. Ν.Σ.Κ. 142/1994)..».

Επειδή, όταν επιχείρηση υποκείμενη στο ΦΠΑ με δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των εισροών, που αγοράζει ή κατασκευάζει επενδυτικά αγαθά (κινητά ή ακίνητα) για τις ανάγκες της και κατά συνέπεια εκπίπτει αμέσως τον ΦΠΑ των σχετικών εισροών - αγορών της ή ακόμα παίρνει και επιστροφή αυτού, θα χρειαστεί να διακανονίσει - αποδώσει το ΦΠΑ που εξέπεσε αν μέχρι τη λήξη της περιόδου διακανονισμού (πενταετία ή δεκαετία) δεν άρχισε η χρησιμοποίηση αυτών των επενδυτικών αγαθών. Στην περίπτωση αυτή θα χρειαστεί να ενεργήσει εφάπαξ διακανονισμό του ΦΠΑ που εξέπεσε και τυχόν μεταγενέστερη χρησιμοποίηση του αγαθού σε φορολογητέα ως προς τον ΦΠΑ δραστηριότητα, δεν παρέχει εκ νέου δικαίωμα έκπτωσης (ΠΟΛ. 1282/1992).

Σημειώνεται ότι, για τον υπολογισμό της λήξης της περιόδου διακανονισμού (πενταετία ή δεκαετία όπου προβλέπεται) λαμβάνεται υπόψη και ο χρόνος της πραγματοποίησης της σχετικής δαπάνης. Τα παραπάνω ισχύουν και την περίπτωση αγοράς μηχανολογικού και λοιπού εξοπλισμού με αναστολή καταβολής ΦΠΑ, σύμφωνα με την ΚΥΑ Π. 2869/1987.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της οδηγίας ΦΠΑ, ο υποκείμενος στο φόρο αυτό έχει δικαίωμα έκπτωσης στο βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες προορίζονται για την πραγματοποίηση υπαγόμενων σε ΦΠΑ πράξεων (άρθρο 168 οδηγίας ΦΠΑ), ενώ το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο κατά τον οποίο ο προς έκπτωση φόρος γίνεται απαιτητός, δηλαδή τον χρόνο πραγματοποίησης της παράδοσης των αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών (άρθ. 167 και 163 οδηγίας ΦΠΑ). Ως προς τον διακανονισμό των εκπτώσεων που αφορούν σε επενδυτικά αγαθά, με τα άρθρα 187,188 και 189 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ τίθενται οι κανόνες παρακολούθησης των αρχικά χορηγηθεισών εκπτώσεων, εφόσον έχει ξεκινήσει να ασκεί την φορολογητέα της δραστηριότητα η επιχείρηση. Αυτό ισχύει τόσο στην περίπτωση που η περίοδος του διακανονισμού ξεκινά από την απόκτηση ή κατασκευή του επενδυτικού αγαθού, όσο και στην περίπτωση που τα κ-μ έχουν επιλέξει την δυνατότητα να ξεκινά η περίοδος διακανονισμού από την πρώτη χρήση του επενδυτικού αγαθού (όπως η Ελλάδα) (ΦΠΑ Ανάλυση –Ερμηνεία Δ. Σταματόπουλος-Α. Κλωνή εκδόσεις 2005 σελ. 874-875).

Επειδή, με τις διατάξεις του δευτέρου εδαφίου της παρ. 3 του άρθρου 33 ορίζεται ότι, εάν μια επιχείρηση αγοράζει ή κατασκευάζει επενδυτικά αγαθά για τις ανάγκες της, το φόρο των οποίων συμψήφισε ή έλαβε επιστροφή κατά περίπτωση, εφόσον μέσα σε μια πενταετία από τότε που πραγματοποίησε, ολικά ή μερικά, τη σχετική δαπάνη δεν άρχισε η χρησιμοποίηση αυτών των επενδυτικών αγαθών, τότε θεωρείται ότι το αγαθό αυτό χρησιμοποιήθηκε αποκλειστικά σε

αφορολόγητη δραστηριότητα, χωρίς δικαίωμα έκπτωσης. Στην περίπτωση αυτή υποχρεούνται με την εκκαθαριστική δήλωση της

πέμπτης διαχειριστικής περιόδου να ενεργήσει εφάπαξ διακανονισμό του φόρου που συμψήφισε ή της επιστράφηκε, κατά περίπτωση.

Τυχόν δε μεταγενέστερη χρησιμοποίηση του αγαθού, έστω και σε φορολογητέα δραστηριότητα, δεν παρέχει περαιτέρω δικαίωμα έκπτωσης ή επιστροφής του φόρου. Σημειώνεται ότι, για τον υπολογισμό της πενταετίας λαμβάνεται υπόψη και ο χρόνος της πραγματοποίησης της σχετικής δαπάνης.

Επίσης επισημαίνεται στην περίπτωση που δεν γίνει εμπρόθεσμος διακανονισμός θα επιβάλλονται οι προσαυξήσεις και τα πρόστιμα που προβλέπονται με το ν.2523/1997. Τα παραπάνω ισχύουν και στην περίπτωση μη καταβολής του αναλογούντος ΦΠΑ κατά την αγορά ή κατασκευή των επενδυτικών αγαθών με εφαρμογή της ΑΥΟ Π.2869/1987 (ΦΠΑ Φ. Τσιατούρας εκδόσεις 2012 σελ. 705-706).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, όπως αναφέρεται στην από Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α. και Προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρα 33 του Ν.2859/2000 και Άρθρα 53 και 58Α του Ν.4174/2013) στην ενότητα ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ – ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ: «Από τον έλεγχο των βιβλίων της ελεγχόμενης και από έλεγχο Μ.Υ.Φ. στο σύστημα ΤΑΧΙΣ η ελεγχόμενη δεν είχε καμία συναλλαγή στις χρήσεις 2014-2015-2016. Από αυτοψίες που διενεργήθηκαν στην έδρα της ελεγχόμενης (χώρος κατασκευής του) στις 01/11/2016 και 07/02/2017 διαπιστώθηκε ότι το δεν είχε τεθεί σε λειτουργία». Συνεπώς, ορθώς ο έλεγχος κατάληξε στο συμπέρασμα ότι εφόσον το δεν λειτούργησε, η προσφεύγουσα, κατά εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 33 του Ν.2859/2000, είχε υποχρέωση να καταβάλει με την περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. Ιουνίου 2014, το ποσό ύψους ΕΥΡΩ 169.597,31 που της είχε επιστραφεί για την περίοδο 04/10/2007 – 31/12/2008 και με την περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. Ιουνίου 2015 να καταβάλει το ποσό ύψους ΕΥΡΩ 104.678,09 που της είχε επιστραφεί για την περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2009. Η οποιαδήποτε δε παράταση πήρε η προσφεύγουσα για να ολοκληρώσει την επένδυση δεν επηρεάζει την εφαρμογή του Ν.2859/2000.

Σχετικά με το δεύτερο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή στην παρ. 1 του άρθρου 2 ν. 4174/2013, σχετικά με το πεδίο εφαρμογής του νέου Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις του Κώδικα ισχύουν για τα εξής δημόσια έσοδα:

...β. Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.)...».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 42 ν. 4174/2013: «4. Η αξίωση για επιστροφή φόρου, ο οποίος καταβλήθηκε αχρεώστητα παραγράφεται κατά το χρόνο που παραγράφεται το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου, σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 36 του Κώδικα αναφορικά με την αντίστοιχη φορολογική υποχρέωση από την οποία πηγάζει η αξίωση προς επιστροφή».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 και 2 του άρθρου 36 ν. 4174/2013: «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.

Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

- α) εάν ο φορολογούμενος υποβάλει αρχική ή τροποποιητική δήλωση εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, για περίοδο ενός έτους από τη λήξη της πενταετίας,
- β) εάν ζητηθούν πληροφορίες από χώρα της αλλοδαπής, για όσο χρονικό διάστημα απαιτηθεί για τη διαβίβαση των εν λόγω πληροφοριών προσαυξημένο κατά ένα έτος από την παραλαβή τους από τη Φορολογική Διοίκηση,
- γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά».

Περαιτέρω στα δύο τελευταία εδάφια της παρ. 11 του άρθρου 72 ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «11....Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό».

Επειδή σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις των [άρθρων 2 § 1 β](#) και [42 § 4](#) του ν. [4174/2013](#) (Κ.Φ.Δ.) για διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από 1.1.2014 προβλέπεται ότι η αξίωση για επιστροφή φόρου, ο οποίος καταβλήθηκε αχρεώστητα παραγράφεται κατά το χρόνο που παραγράφεται το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού

φόρου, σύμφωνα με το άρθρο 36 § § 1 και 2 του ίδιου Κώδικα αναφορικά με την αντίστοιχη φορολογική υποχρέωση από την οποία πηγάζει η αξίωση προς επιστροφή, ήτοι εντός 5 ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής εκκαθαριστικής δήλωσης. Η εν λόγω προθεσμία παραγραφής δεν μεταβάλλεται, για τις χρήσεις από 1.1.2014 και μετά που καταργήθηκε η υποβολή εκκαθαριστικής δήλωσης των υποκειμένων, δεδομένου ότι με το δεύτερο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 36 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης μπορεί να γίνει εντός 5 ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.

Επειδή καταχρηστικά και αναπόδεικτα επικαλείται η προσφεύγουσα τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 57 ν. 2859/2000 περί "τριετίας", διότι αφενός δεν τυγχάνουν εφαρμογής για χρήσεις από το 2014 και μετά, όπως εν προκειμένω, αλλά οι διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 42 ν. 4174/2013 "περί πενταετίας" και αφετέρου, στην προκειμένη περίπτωση, εφόσον πρόκειται για καταλογισμό φόρου, συνεπεία της μη καταβολής του με την περιοδική δήλωση 6^{ου} του 2014 και 6^{ου} του 2015, τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις περί του δικαιώματος του δημοσίου για καταλογισμό φόρου και συγκεκριμένα οι διατάξεις της παρ. 1 και 2 του άρθρου 36 ν. 4174/2013.

Συνεπώς ο ισχυρισμός περί παραγραφής απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος, δεδομένου ότι για την προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή ΦΠΑ φορολογικής περιόδου Ιουνίου 2014 και Ιουνίου 2015 τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 36 ν. 4174/2013 περί πενταετίας και ως εκ τούτου δεν είχε παρέλθει ο χρόνος παραγραφής κατά το χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων προσδιορισμού ΦΠΑ.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της Ομόρρυθμης Εταιρίας με την επωνυμία, με **ΑΦΜ** και την επικύρωση της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., (ελεγχόμενης περιόδου **01/06/2014 – 30/06/2014**) και της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., (ελεγχόμενης περιόδου **01/06/2015 – 30/06/2015**) του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**

Η φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση τη με αριθμό
Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Φ.Π.Α., (ελεγχόμενης περιόδου **01/06/2014 – 30/06/2014**), του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Ελεγχόμενη Περίοδος 01/06/2014 – 30/06/2014	
Χρεωστικό Υπόλοιπο	169.597,31
Τόκοι / Πρόστιμο 58 ^A Ν.4174/2013	136.797,18
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	306.394,49

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση τη με αριθμό
Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Φ.Π.Α., (ελεγχόμενης περιόδου **01/06/2015 – 30/06/2015**), του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Ελεγχόμενη Περίοδος 01/06/2015 – 30/06/2015	
Χρεωστικό Υπόλοιπο	104.678,09
Τόκοι / Πρόστιμο 58 ^A Ν.4174/2013	75.263,55
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	179.941,64

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

ο Προϊστάμενος
Της Υποδιεύθυνσης – Επανεξέτασης
και Νομικής Υποστήριξης

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η :

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.