



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 11/04/2017

Αριθμός απόφασης: 2423

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογέιτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604

ΦΑΞ : 213 1604 567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **16/12/2016** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή τηςτου, **ΑΦΜ:**, κατοίκου επί της οδού, κατά της υπ' αριθ./18-11-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./18-11-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και τις από 18/11/2016 οικεία έκθεση ελέγχου της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **16/12/2016** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τηςτου, **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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./18-11-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Φ.Π.Α. ποσού 3.652,00€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58Α του ν. 4174/2013 ποσού 1.826,00 €, ήτοι συνολικό ποσό 5.478,00€ και προσδιόρισε υπόλοιπο φόρου για επιστροφή ποσού 4.220,44€.

Η ως άνω διαφορά Φ.Π.Α. προέκυψε από το πόρισμα της από 18/11/2016 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, η οποία συντάχθηκε κατόπιν της με αριθ./04-03-2016 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, για τη φορολογική περίοδο 27/10/2014-21/12/2015, σύμφωνα με το οποίο, ο έλεγχος δεν έκανε αποδεκτή την υπ' αριθμ./08-01-2016 αίτηση επιστροφής πιστωτικού Φ.Π.Α. ύψους 4.220,44€ της προσφεύγουσας, για τις ως άνω φορολογικές περιόδους καθώς έκρινε ότι τα επίμαχα μηχανήματα ουδέποτε χρησιμοποιήθηκαν και εν συνεχεία πωλήθηκαν σε τρίτη χώρα.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά α) την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης και της επιστροφής σε εκείνη τυχόν καταβληθέντος ποσού και β) την αποδοχή της υπ' αριθμ./08-01-2016 αίτησής της προς τη Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ για επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, περιόδου 27/10/2014-21/12/2015, ποσού ύψους 4.220,44€, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Το «.....» συνιστά το βασικό λειτουργικό εξάρτημα του διαστρωτήρα σκυροδέματος “.....”, άνευ του οποίου το σχετικό μηχανήμα δεν μπορεί να λειτουργήσει καθόλου, δεδομένου ότι το «.....» του παρέχει όλες τις απαραίτητες εντολές προκειμένου να τεθεί σε λειτουργία και να εκτελέσει την σχετική εργασία. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της προσκομίζει και σχετική βεβαίωση της εταιρείας “.....”.
2. Σύμφωνα με το άρθρο 30§1 του ν. 2859/2000 και το άρθρο 168 της Οδηγίας 2006/112ΕΚ του Συμβουλίου της 28^{ης} Νοεμβρίου 2006 απαραίτητη προϋπόθεση για την παροχή δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ συνιστά η χρήση των αγαθών και των υπηρεσιών για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο. Καθ' ερμηνεία δε της έννοιας της χρήσης, ένα αγαθό θεωρείται ότι χρησιμοποιείται για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεων του υποκείμενου στο φόρο προσώπου, αν υπάρχει ευθεία και άμεση σχέση μεταξύ της χρήσης του αγαθού αυτού και της οικονομικής δραστηριότητας του εν λόγω προσώπου.

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 30§1,2 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 χρησιμοποίησής 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.»

2. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου παρέχεται επίσης στον υποκείμενο κατά το μέρος που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται:

α) για την πραγματοποίηση στο εξωτερικό των δραστηριοτήτων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 4, εφόσον αυτές θα παρείχαν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, αν είχαν πραγματοποιηθεί στο εσωτερικό της χώρας,

β) για την Παροχή υπηρεσιών και την Παράδοση αγαθών που απαλλάσσονται από το φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων λ' και λγ' της παραγράφου 1 του άρθρου 22, αντίστοιχα,

γ) για τις πράξεις που απαλλάσσονται από το φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 24, 25, 26, 27 και 28.

δ) ...,ε)... .στ)... .

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **33§§2,3 του ν. 2859/2000** ορίζεται ότι:

«2. Ειδικά για τα αγαθά επένδυσης, η έκπτωση του φόρου που ενεργήθηκε υπόκειται σε πτεναετή διακανονισμό με αφετηρία το έτος χρησιμοποίησής τους.

Ο διακανονισμός ενεργείται κάθε έτος για το ένα πέμπτο (1/5) του φόρου που επιβάρυνε το αγαθό, ανάλογα με τις μεταβολές του δικαιώματος έκπτωσης.»

Για τα ακίνητα, η μίσθωση των οποίων υπάγεται στο φόρο, κατόπιν της επιλογής που προβλέπεται στην περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 8, η έκπτωση του φόρου που ενεργήθηκε υπόκειται σε δεκαετή διακανονισμό με αφετηρία το έτος χρησιμοποίησής τους. Ο διακανονισμός ενεργείται κάθε έτος για το ένα δέκατο του φόρου που επιβάρυνε το αγαθό, ανάλογα με τις

μεταβολές του δικαιώματος έκπτωσης. Το ποσό του φόρου που εναπομένει για διακανονισμό κατά το χρόνο άσκησης της επιλογής φορολόγησης, διακανονίζεται με βάση συνολική περίοδο δέκα ετών.»

3. Σε περίπτωση παράδοσης αγαθών επένδυσης ή οριστικής παύσης της χρησιμοποίησης αυτών σε φορολογητέες πράξεις, κατά τη διάρκεια πενταετίας ή δεκαετίας, 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, με τις διατάξεις του άρθρου **58Α§2 του ν. 4174/2013** ορίζεται ότι:

«2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.

Επειδή, εν προκειμένω, με την υπ' αριθ./27-10-2014 δήλωσή της, η προσφεύγουσα έκανε έναρξη εργασιών ως επιτηδευματίας με αντικείμενο εργασιών «.....».

Επειδή, με την υπ' αριθ./... δήλωσή της, η προσφεύγουσα δήλωσε διακοπή εργασιών με ημερομηνία διακοπής 21/12/2015.

Επειδή, με την υπ' αριθμ./08-01-2016 αίτησή της, η προσφεύγουσα ζήτησε την επιστροφή πιστωτικού Φ.Π.Α. ύψους 4.220,44€, που προκύπτει από αδυναμία συμψηφισμού του Φ.Π.Α. υπαγόμενων εισροών στο φόρο, λόγω απαλλασσόμενων εκροών (εξαγωγή σε τρίτη χώρα).

Επειδή, βάσει της υπ' αριθμ./04-03-2016 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου διενεργήθηκε έλεγχος στα βιβλία και στα στοιχεία της προσφεύγουσας και διαπιστώθηκε ότι το πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. το οποίο αιτείται προς επιστροφή, διαμορφώνεται από φορολογητέες εισροές που αποτελούνται στο σύνολό τους από αγορές παγίων που πωλήθηκαν σε τρίτη χώρα και από φορολογητέες δαπάνες. Οι δαπάνες αφορούν σε έξοδα αναλωσίμων της επιχείρησης, έξοδα παροχής τρίτων και λοιπά έξοδα.

Επειδή, συγκεκριμένα, ο έλεγχος διαπίστωσε την αγορά ενός μηχανήματος διαστρωτήρα σκυροδέματοςμε αριθμό κυκλοφορίαςμετά των απαραίτητων εξαρτημάτων, ανταλλακτικών και σιδερέινων οδηγών από την εταιρεία, ΑΦΜ:συνολικής αξίας 15.878,25€ πλέον Φ.Π.Α. ποσού 3.652,00€. Τα ως άνω μηχανήματα αγοράστηκαν με νόμιμα παραστατικά και συνιστούσαν αγαθά επένδυσης για την προσφεύγουσα για τα οποία παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. υπό την αίρεση της οριστικής κρίσης του διακανονισμού κατά το χρόνο έναρξης της χρησιμοποίησης των παγίων αυτών.

Επειδή, δυνάμει του από 16/06/2015 ιδιωτικού συμφωνητικού μίσθωσης, η προσφεύγουσα μίσθωσε δύο εξαρτήματα του ως άνω μηχανήματος στην εταιρεία τα κάτωθι:

- (εξάρτημα ΜΗΧ. ΕΡΓΟΥ ΜΕ)
- ΤΡΙΠΟΔΑΣ ΤΗΛΕΣΚΟΠΙΚΟΣ (εξάρτημα ΜΗΧ. ΕΡΓΟΥ ΜΕ)

και προς τούτο εξέδωσε το Τ.Π.Υ./16-06-2015 καθαρής αξίας 840,00€ πλέον Φ.Π.Α. 193,20€.

Επειδή, στη συνέχεια, με το αριθμ./01-12-2015 Τιμολόγιο Πώλησης της, η προσφεύγουσα πώλησε το σύνολο των ως άνω μηχανημάτων σε Τρίτη χώρα (εξαγωγή) και συγκεκριμένα στην επιχείρησηέναντι τιμήματος 35.000,00€.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος έκρινε ότι πέρα των ως άνω δύο εξαρτημάτων δεν έγινε χρήση όλου του μηχανήματος και συνεπώς δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 30§1 όπως ισχύει, σύμφωνα με το οποίο η έκπτωση από το φόρο παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο και ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών.

Επειδή, περεταίρω, τόσο στο τιμολόγιο αγοράς των ως άνω αγαθών όσο και στο τιμολόγιο πώλησής τους που εξέδωσε η προσφεύγουσα δεν αναγράφεται διακεκριμένα η αξία των ως άνω μηχανημάτων – εξαρτημάτων.

Επειδή, η προσφεύγουσα ούτε στον έλεγχο ούτε με την υπό κρίση προσφυγή προσκομίζει έγγραφα εκτίμησης της αξίας αυτών των εξαρτημάτων παρά μόνο βεβαίωση της εταιρείας “.....” στην οποία αναφέρεται ότι το «.....» συνιστά το βασικό λειτουργικό εξάρτημα του διαστρωτήρα σκυροδέματος “.....”, άνευ του οποίου το σχετικό μηχάνημα δεν μπορεί να λειτουργήσει.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 18/11/2016 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 27/10/2014- 21/12/2015 της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Ως εκ τούτου, η κρινόμενη ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **16/12/2016** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τηςτου, **ΑΦΜ:**

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Διαχειριστική Περίοδος 27/10/2014- 21/12/2015

Διαφορά φόρου Φ.Π.Α.	3.652,00 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ.	1.826,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	5.478,00 €
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή	4.220,44 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.