



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 22/04/2019

Αριθμός απόφασης: 1261

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ Α2**

**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19

**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα

**Τηλέφωνο** : 213 1604526

**ΦΑΞ** : 213 1604567

### **ΑΠΟΦΑΣΗ**

#### **Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. 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.)*».

δ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 21/12/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου .....ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία ".....", ΑΦΜ ....., εδρεύουσας στη Καλλιθέα Αττικής, επί της οδού .....κατά της σιωπηρής (τεκμαιρόμενης) απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ της υπ' αριθ. πρωτ. ....../28-08-2018 αίτησης με θέμα "*Ρύθμιση υποχρέωσης δετούς διακανονισμού ΦΠΑ επενδυτικών αγαθών (ανέγερση οικοδομής και λοιπός εξοπλισμός), σύμφωνα με το άρθρο 33 Ν. 2859/2000, ανάκληση τροποποιητικών δηλώσεων ΦΠΑ και επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 Ν 2859/2000*" και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 21/12/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου .....ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία ".....", 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:

Η προσφεύγουσα εταιρεία, μετά από αιτήσεις της στο Υπουργείο Οικονομίας και Ανάπτυξης, υπάχθηκε στις διατάξεις του Ν.3299/2004 με τις υπ' αριθμ. ....../30.12.2006 και ....../22.06.2007 αποφάσεις. Μετά την υπαγωγή της ξεκίνησε την επένδυση της ανεγείροντας κτίριο σε ιδιόκτητο οικόπεδο που βρίσκεται στην Καλλιθέα Αττικής επί της οδού .....

Οι εργασίες ανέγερσης του κτιρίου ξεκίνησαν στις 16/07/2008 και αμέσως διακόπηκαν επειδή η ΚΣΤ Εφορεία Προϊστορικών και Κλασικών Αρχαιοτήτων διέταξε την διακοπή των εργασιών, για τη διεξαγωγή ανασκαφικής έρευνας για το χρονικό διάστημα από 08/10/2008 έως 27/05/2010.

Η απαγόρευση των εργασιών ανέγερσης διήρκησε από 08/10/2008 έως 07/05/2010, διάστημα κατά το οποίο η προσφεύγουσα εταιρεία διενήργησε δαπάνες για τις ανάγκες των εκσκαφικών εργασιών καθ' υπόδειξη της Αρχαιολογικής Υπηρεσίας και την αντιστήριξη πρानών των εκσκαφών αυτών.

Μετά την 07/05/2010, που έπαυσε η δέσμευση της Αρχαιολογικής Υπηρεσίας, η προσφεύγουσα επανέλαβε τις εργασίες της με αποτέλεσμα μέσα στη χρήση του έτους 2012 να έχουν ολοκληρωθεί οι εργασίες της επένδυσης κατά ποσοστό 50%.

Στη συνέχεια υπέβαλε αίτηση στο Τμήμα Ελέγχου του Ν. 3299/2004 ζητώντας να διενεργηθεί έλεγχος διαπίστωσης ολοκλήρωσης των εργασιών της επένδυσης κατά 50% ώστε να της χορηγηθεί η 1<sup>η</sup> δόση της επιδότησης που αναλογούσε στο έργο και ανήρχετο στο ποσό των  $(1.613.199,00 + 1.557.769,00) = 3.170.968,00$  ευρώ  $\times 50\% = 1.585.484,00$  ευρώ. Ο έλεγχος διενεργήθηκε και με τις με αρ.πρωτ. ....και ....../25.02.2015 εκθέσεις του προβλεπόμενου από το Ν 3299/2004 Κεντρικού Οργάνου Ελέγχου, επιβεβαιώθηκε η ολοκλήρωση του 50% του επενδυτικού έργου. Ωστόσο μέχρι και σήμερα δεν έχει γίνει η εκταμίευση της 1<sup>ης</sup> δόσης της εγκριθείσης επιδότησης για την επένδυση, εκτιμώμενου ποσού 1.585.484,00 ευρώ.

Προς τούτο η προσφεύγουσα προέβη στην υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων ΦΠΑ , με τις οποίες συνολικά κατέβαλε για κύριο φόρο προστιθέμενης αξίας  $(81.993,69 + 148.907,32 + 108.317,07 + 346.668,42 + 258.741,68) = 944.628,18$  ευρώ και πρόσθετο φόρο και προσαυξήσεις  $(28.287,82 + 9.783,21) = 38.071,03$  ευρώ.

Στη συνέχεια υπέβαλε την με αρ. πρωτ. ....../28-08-2018 αίτηση της με θέμα "Ρύθμιση υποχρέωσης 5ετούς διακανονισμού ΦΠΑ επενδυτικών αγαθών (ανέγερση οικοδομής και λοιπός εξοπλισμός), σύμφωνα με το άρθρο 33 Ν. 2859/2000, ανάκληση τροποποιητικών δηλώσεων ΦΠΑ και επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 Ν 2859/2000" η οποία απορρίφθηκε σιωπηρώς από τον προϊστάμενο της Φ.Α.Ε. Πειραιά.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση προσφυγή, ζητά:

Α) να γίνει δεκτή η ως άνω με αρ. πρωτ. ....../28-08-2018 αίτηση της.

Β) να ανακληθούν οι τροποποιητικές δηλώσεις ΦΠΑ και να επιστραφούν τα καταβληθέντα ποσά φόρων και προσαυξήσεων ως αχρεωστήτως καταβληθέντων νομιμοτόκως από την καταβολή τους, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Τα δύο αυτά ανασταλτικά γεγονότα, ήτοι η δέσμευση της Αρχαιολογικής Υπηρεσίας και η μη εκταμίευση της 1<sup>ης</sup> δόσης της εγκριθείσας επιδότησης για την επένδυση, που δεν οφείλονται στην εταιρεία, αλλά αποτελούν γεγονότα ανεξάρτητα της θελήσεώς της, οδήγησαν στην καθυστέρηση της ολοκλήρωσης της επένδυσης, με αποτέλεσμα να μη μπορέσει να χρησιμοποιήσει τη συγκεκριμένη επένδυση λόγω περιστάσεων ανεξαρτήτων της θελήσεώς της.
- Λόγω της καθυστέρησης αυτής της χρήσης του επενδυτικού αγαθού, η προσφεύγουσα αναγκάστηκε από νομική πλάνη και λανθασμένη ερμηνεία της περ. β' παρ. 3 άρθρου 33 Ν. 2859/2000, σε συνδυασμό με την παρ. 2 του ιδίου άρθρου, επειδή είχε παρέλθει πενταετία (5ετία) να υποβάλλει τροποποιητικές δηλώσεις ΦΠΑ, με τις οποίες συνολικά κατέβαλε για κύριο φόρο προστιθέμενης αξίας 944.628,18 ευρώ και πρόσθετο φόρο και προσαυξήσεις 38.071,03 ευρώ.
- Όπως έχει δεχτεί συναφώς το Δ.Ε.Ε., όταν ο υποκείμενος στον φόρο δεν μπόρεσε να χρησιμοποιήσει τα αγαθά ή τις υπηρεσίες, για τα οποία έγινε η έκπτωση στο πλαίσιο φορολογούμενων πράξεων, λόγω περιστάσεων ανεξαρτήτων από τη θέλησή του, εξακολουθεί να υφίσταται το δικαίωμα έκπτωσης, διότι στην περίπτωση αυτή δεν υπάρχει κανένας κίνδυνος απάτης ή κατάχρησης που να μπορεί να δικαιολογήσει τη μεταγενέστερη επιστροφή των ποσών που εξέπεσαν (απόφαση της 8ης Ιουνίου 2000, C-396/98, Schloßstrasse, Συλλογή 2000, σ. I-4279, σκέψη 42).
- το Δικαστήριο Ευρωπαϊκής Ένωσης αποφάσισε ότι: «Το άρθρο 168, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112/EΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχει την έννοια ότι ο υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος έχει αποκτήσει επενδυτικό αγαθό ενεργώντας ως πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο και το έχει εντάξει στην περιουσία της επιχείρησης, έχει το δικαίωμα να εκπέσει τον επιβληθέντα κατά την απόκτηση του αγαθού αυτού φόρο προστιθέμενης αξίας κατά τη φορολογική περίοδο κατά την οποία κατέστη απαιτητός ο φόρος, ανεξάρτητα από το γεγονός ότι το εν λόγω αγαθό δεν άρχισε να χρησιμοποιείται αμέσως για επαγγελματικούς σκοπούς. Στο εθνικό δικαστήριο εναπόκειται να εξακριβώσει αν ο υποκείμενος στον φόρο απέκτησε το επενδυτικό αγαθό για τις ανάγκες της οικονομικής δραστηριότητάς του και να εκτιμήσει ενδεχομένως αν υφίσταται καταχρηστική πρακτική».
- Αρχή της υπεροχής του κοινοτικού Δικαίου.
- Το άρθρο 33 παρ 2 και 3 Ν 2859/2000 οφείλει να μείνει ανεφάρμοστο κατά το μέτρο που υποβάλλει στο Φ.Π.Α. τις ανωτέρω κατηγορίες εκροών της εταιρείας μας, ως αντίθετη με την ερμηνεία του άρθρου 168 της Οδηγίας 2006/112/EΚ όπως ερμηνεύτηκε από το Δικαστήριο Ευρωπαϊκής Ένωσης.

**Επειδή** η προσφεύγουσα εταιρεία, μετά από αιτήσεις της στο Υπουργείο Οικονομίας και Ανάπτυξης, υπήχθη στις διατάξεις του Ν.3299/2004 με τις υπ' αριθμ. ....../30.12.2006 και ....../22.06.2007 αποφάσεις και ξεκίνησε την επένδυση της ανεγείροντας κτίριο σε ιδιόκτητο οικόπεδο που βρίσκεται στην Καλλιθέα Αττικής επί της οδού ..... Οι εργασίες ανέγερσης του κτιρίου ξεκίνησαν στις 16/07/2008 και αμέσως διακόπηκαν επειδή η ΚΣΤ Εφορεία Προϊστορικών και Κλασικών Αρχαιοτήτων διέταξε την διακοπή των εργασιών, για τη διεξαγωγή ανασκαφικής έρευνας για το χρονικό διάστημα από 08/10/2008 έως 27/05/2010. Μετά την 07/05/2010, που έπαυσε η δέσμευση της Αρχαιολογικής Υπηρεσίας, η προσφεύγουσα επανέλαβε τις εργασίες της με αποτέλεσμα μέσα στη χρήση του έτους 2012 να έχουν ολοκληρωθεί οι εργασίες της επένδυσης κατά ποσοστό 50%.

Στη συνέχεια υπέβαλε αίτηση στο Τμήμα Ελέγχου του Ν. 3299/2004 ζητώντας να διενεργηθεί έλεγχος διαπίστωσης ολοκλήρωσης των εργασιών της επένδυσης κατά 50% ώστε να χορηγηθεί η 1<sup>η</sup> δόση της επιδότησης και ο έλεγχος με τις με αρ.πρωτ. ....και ...../25.02.2015 εκθέσεις του προβλεπόμενου από το Ν 3299/2004 Κεντρικού Οργάνου Ελέγχου, επιβεβαίωσε την η ολοκλήρωση του 50% του επενδυτικού έργου.

**Επειδή** μέχρι και σήμερα δεν έχει γίνει η εκταμίευση της 1<sup>ης</sup> δόσης της εγκριθείσης επιδότησης για την επένδυση, εκτιμώμενου ποσού 1.585.484,00 ευρώ κι έχει παρέλθει πενταετία, η προσφεύγουσα προέβη στην υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων ΦΠΑ , με τις οποίες συνολικά κατέβαλε για κύριο φόρο προστιθέμενης αξίας 944.628,18 ευρώ και πρόσθετο φόρο και προσαυξήσεις 38.071,03 ευρώ.

**Επειδή**, οι διατάξεις του Ν. 2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/07-11-2000), ορίζουν, ότι:

**«Άρθρο 2. Αντικείμενο του φόρου**

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, β) ....., γ)....

**Άρθρο 3. Υποκείμενοι στο φόρο**

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,β).....

**Άρθρο 16. Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης στην παράδοση αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών**

1.Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών και η παροχή των υπηρεσιών.

Η παράδοση των αγαθών συντελείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά.

Όταν ο προμηθευτής των αγαθών αναλαμβάνει την υποχρέωση αποστολής τους, η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο αρχίζει η αποστολή, εκτός αν ο προμηθευτής αναλαμβάνει και την υποχρέωση συναρμολόγησης ή εγκατάστασης των αγαθών, οπότε η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο αποπεράτωσης των εργασιών αυτών.

**Άρθρο 30. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου**

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.

**Άρθρο 33. Διακανονισμός εκπτώσεων**

2.Ειδικά για τα αγαθά επένδυσης, η έκπτωση του φόρου που ενεργήθηκε υπόκειται σε πενταετή διακανονισμό με αφετηρία το έτος χρησιμοποίησης 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 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) .....δδ .....

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.

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. 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.....

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

**Επειδή** στο με αριθμ.πρωτ. **Δ14Α 1179496 ΕΞ 27.12.2012** έγγραφο της Διεύθυνσης ΦΠΑ με θέμα «Δικαίωμα έκπτωσης Φ.Π.Α. επενδυτικών αγαθών» διευκρινίζεται:

«... 4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 30 του Κώδικα ΦΠΑ (κυρ.

ν.2859/2000), όπως ίσχυε, ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών.

Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παραγρ. 3 του άρθρου 33 του ιδίου ως άνω Κώδικα ΦΠΑ, σε περίπτωση παράδοσης αγαθών επένδυσης ή οριστικής παύσης της χρησιμοποίησης αυτών σε φορολογητέες πράξεις, κατά τη διάρκεια της πενταετούς περιόδου, ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός μέσα στο ίδιο έτος και τα αγαθά αυτά θεωρούνται, για τα έτη που απομένουν, ότι χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά και μόνο σε αφορολόγητες δραστηριότητες.

Επίσης, 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).

Τέλος, με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του ιδίου άρθρου, ως αγαθά επένδυσης θεωρούνται 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.

γ) εάν τα πάγια δεν έχουν χρησιμοποιηθεί ακόμα και έως σήμερα, η πενταετία από την πραγματοποίηση της δαπάνης (π.χ. 1.1.2007 - 31.12.2007) ολοκληρώνεται το έτος 2012 (άρθρο, 33.3.β του Κώδικα ΦΠΑ και ΠΟΛ.1177/20.7.1994) και η επιχείρηση οφείλει να διακανονίσει το φόρο των εισροών του έτους 2007 στην εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ έτους 2012. Κατ' ανάλογο τρόπο διακανονίζεται ο φόρος για τα επόμενα του 2007 έτη (π.χ. του έτους 2008 ο φόρος πρέπει να διακανονισθεί στην εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ έτους 2013 κ.ο.κ.)...».

**Επειδή** και με το με αριθμ.πρωτ. **Δ14Α 1083851 ΕΞ 22-5-2013 έγγραφο της Διεύθυνσης ΦΠΑ** αναφέρεται ότι εάν εντός της 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.

**Επειδή** στην παράγραφο 4 περ.3 της ΠΟΛ 1205/15-09-2015 της Γ.Γ.Δ.Ε. ορίζεται :  
«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**, διακανονισμός είναι η διαδικασία με την οποία ο νόμος επιδιώκει την αποκατάσταση του ακριβούς ποσού των εκπτώσεων ΦΠΑ, για τις οποίες το ύψος του ποσού που εκπέσθηκε για κάποια αιτία μεταβλήθηκε μέσα στη διαχειριστική περίοδο. Σύμφωνα δε, με την παράγραφο 1 του άρθρου 33 του Κώδικα ΦΠΑ (Ν. 2859/2000), οι εκπτώσεις που διενήργησε ο υποκείμενος στο φόρο με βάση τις υποβαλλόμενες δηλώσεις ΦΠΑ, υπόκειται σε τελικό διακανονισμό, σύμφωνα με τα συνολικά στοιχεία της διαχειριστικής περιόδου, στις περιπτώσεις που από τις διατάξεις του άρθρου αυτού, παρέχεται το δικαίωμα ή επιβάλλεται ένας τέτοιος διακανονισμός.

Ο λόγος που διενεργούνται οι διακανονισμοί αυτοί είναι να γίνουν στις εκπτώσεις που πραγματοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια της χρήσης οι απαραίτητες διορθώσεις, ώστε οι εκπτώσεις αυτές να είναι, εκείνες που πραγματικά δικαιούνται να διενεργήσει ο κάθε υποκείμενος.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου αυτού διακανονισμοί διενεργούνται μεταξύ άλλων και στη μη χρησιμοποίηση των επενδυτικών αγαθών, εντός πενταετίας ή δεκαετίας (προκειμένου για

τα ακίνητα για τα οποία γίνεται επιλογή φορολόγησης εκμίσθωσης με ΦΠΑ), από την πραγματοποίηση της δαπάνης για την απόκτηση ή την κατασκευή τους.

Ο διακανονισμός έχει την έννοια ότι, η επιχείρηση πρέπει να υπολογίζει τη μεταβολή μεταξύ του δικαιώματος έκπτωσης του εκάστοτε έτους της απόκτησης από αυτό του έτους της πρώτης χρησιμοποίησης καθενός επενδυτικού αγαθού, οπότε αν η διαφορά αυτή είναι θετική ή αρνητική, δικαιούται να συμψηφίζει ή υποχρεώνεται να καταβάλλει αντίστοιχα, τη διαφορά των ποσοστών του δικαιώματος έκπτωσης για το 1/5 του φόρου που κατέβαλε κατά την αγορά του επενδυτικού αγαθού.

Αν μετά την πάροδο της πενταετίας τα επενδυτικά αγαθά αρχίσουν να χρησιμοποιούνται δε γεννάται εκ των υστέρων δικαίωμα επαναδιακανονισμού (συμψηφισμού) του φόρου τους. Εξαιρείται του περιορισμού αυτού της πενταετίας η πραγματοποίηση δαπανών απόκτησης ή κατασκευής επενδυτικών αγαθών από οργανισμούς, επιχειρήσεις και εταιρείες κοινής ωφέλειας.

Ο εφάπαξ διακανονισμός του ΦΠΑ που καταβλήθηκε για την απόκτηση ή την κατασκευή επενδυτικών αγαθών διενεργείται, εφόσον συμπληρώθηκε, ημερολογιακά, πενταετία από την πραγματοποίηση της δαπάνης και δεν έχει γίνει έναρξη της χρησιμοποίησης των επενδυτικών αυτών αγαθών.

**Επειδή,** από τις συνδυασμένες διατάξεις των ανωτέρω άρθρων, προκύπτει, ότι, ο υποκείμενος στο φόρο έχει δικαίωμα να εκπέσει το ΦΠΑ των εισροών του (δαπανών, αγορών και παγίων) από το ΦΠΑ των εκροών του κατά το μέρος που χρησιμοποιεί τις εισροές του για την πραγματοποίηση πράξεων φορολογητέων ή απαλλασσόμενων με δικαίωμα έκπτωσης. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, ήτοι κατά το χρόνο πραγματοποίησης της παράδοσης των αγαθών και της παροχής των υπηρεσιών.

Ως αγαθά επένδυσης θεωρούνται 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.

Εάν εντός της 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.

Ως εκ τούτου, ο εφάπαξ διακανονισμός του ΦΠΑ κάθε δαπάνης για την κατασκευή του επενδυτικού αγαθού διενεργείται, εφόσον συμπληρώθηκε, ημερολογιακά, πενταετία από την πραγματοποίηση της δαπάνης μέχρι τη θέση σε λειτουργία του επενδυτικού αγαθού.

**Επειδή,** από την ερμηνεία, των ανωτέρω διατάξεων, καθίσταται σαφές ότι, είτε πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 30 είτε του άρθρου 33 του ν. 2859/2000, ο υποκείμενος στο φόρο αποκτά δικαίωμα προς έκπτωση ή επιστροφή του φόρου των εισροών του. Ο μόνος περιορισμός που τίθεται στην περίπτωση των επενδυτικών αγαθών του άρθρου 33 Κώδικα ΦΠΑ, συνίσταται στο γεγονός ότι το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών, ως και ότι το δικαίωμα αυτό εκλείπει στη περίπτωση διάθεσης των επενδυτικών αγαθών σε μη φορολογητέες δραστηριότητες πριν τη πάροδο της πενταετίας, γεγονός που συνεπιφέρει κατ' άρθρο 33§3 του ίδιου ως άνω Κώδικα τον εφάπαξ διακανονισμό του εκπεσθέντος ΦΠΑ, ενώ η φορολογική αρχή δύναται να προβεί αμέσως στον καταλογισμό και είσπραξη αυτού, κατά το μη διακανονισθέν μέρος του, χωρίς να απαιτείται η προηγούμενη

πάροδος των ετών που απομένουν μέχρι την εκπνοή της ως άνω πενταετίας (σχετ η 418/2003 γνωμοδότηση του ΝΣΚ)

**Επειδή**, κατά τη σαφή γραμματική διατύπωση του προτελευταίου εδαφίου της παρ. 3 του άρθρου 33 του ν 2859/2000 στη περίπτωση που ο φορολογούμενος (επενδυτής) δεν χρησιμοποίησε το οικείο επενδυτικό αγαθό εντός της κατά τα ανωτέρω προβλεπόμενης πενταετούς περιόδου διακανονισμού, ως εν προκειμένω, θεσπίζεται εκ του νόμου τεκμήριο περί της μη χρησιμοποίησης αυτού σε φορολογητέες πράξεις, πράγμα που σημαίνει ότι όλες οι εκπτώσεις που αυτός διενήργησε κατά τη πραγματοποίηση των δαπανών κατασκευής του αγαθού αυτού χάνουν το νόμιμο έρεισμά τους με αντίστοιχη δημιουργία υποχρέωσης του επενδυτή προς επιστροφή στο Δημόσιο του εκπεσθέντος ΦΠΑ (φόρου εισροών) μέσω της υποχρέωσης διενέργειας εφάπαξ διακανονισμού για το σύνολο του ποσού. Το κατά τα ανωτέρω θεσπισθέν τεκμήριο δεν ανατρέπεται κατά την αδιάστικτη γραμματική διατύπωση της προαναφερθείσης διάταξης στις περιπτώσεις που η μη χρησιμοποίησης του οικείου επενδυτικού αγαθού εντός της πενταετούς προθεσμίας από την πραγματοποίηση της δαπάνης δεν ανάγεται σε υπαιτιότητα του επενδυτή, αλλά οφείλεται σε εξωγενείς παράγοντες ανεξάρτητους από τη θέλησή τους.

Κατόπιν των ανωτέρω προκύπτει ότι η πενταετία από την πραγματοποίηση των δαπανών απόκτησης και κατασκευής των επενδυτικών αγαθών της προσφεύγουσας των διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2008, 01/01-31/12/2009, 01/01-31/12/2010, 01/01-31/12/2011 και 01/01-31/12/2012 ολοκληρώθηκε τα έτη 2013, 2014, 2015, 2016 και 2017 αντίστοιχα και επομένως η προσφεύγουσα εταιρεία ορθώς προέβη σε διακανονισμό του ΦΠΑ κατασκευής του προαναφερθέντος επενδυτικού αγαθού με την υποβολή των παρακάτω τροποποιητικών δηλώσεων ΦΠΑ.

| Α/Α ΔΗΛΩΣΗΣ      | ΧΡΟΝΟΣ<br>ΠΟΥ ΑΦΟΡΑ | ΚΥΡΙΟΣ<br>ΦΟΡΟΣ € | ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ<br>ΦΟΡΟΣ € | ΣΥΝΟΛΟ €   |
|------------------|---------------------|-------------------|----------------------|------------|
| ...../26.04.2016 | 2008                | 81.993,69         | 28.287,82            | 110.281,51 |
| ...../26.04.2016 | 2009                | 148.907,32        | 9.783,21             | 158.690,53 |
| ...../26.04.2016 | 2010                | 108.317,07        | 0,00                 | 108.317,07 |
| ...../27.04.2017 | 2011                | 346.668,42        | 0,00                 | 346.668,42 |
| ...../27.04.2018 | 2012                | 258.741,68        | 0,00                 | 258.741,68 |

**Επειδή**, σύμφωνα με την Οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου της 28ης Νοεμβρίου 2006 (2006/112/ΕΕ) Σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας

**«Άρθρο 167**

*Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο προς έκπτωση φόρος γίνεται απαιτητός.*

**Άρθρο 168**

*Στο βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο έχει το δικαίωμα, στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιεί τις πράξεις του, να εκπέμπει από τον οφειλόμενο φόρο τα ακόλουθα ποσά: α) ....., β).....*

**ΚΕΦΑΛΑΙΟ V**

**Διακανονισμός των εκπτώσεων**



#### **Άρθρο 184**

Η αρχικά πραγματοποιηθείσα έκπτωση διακανονίζεται όταν είναι ανώτερη ή κατώτερη από την έκπτωση, την οποία δικαιούταν να πραγματοποιήσει ο υποκείμενος στον φόρο.

#### **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 κατασκευάστηκε το αγαθό.

Ωστόσο, τα κράτη μέλη μπορούν να χρησιμοποιούν ως βάση για το διακανονισμό μια περίοδο πέντε ακέραιων 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.

#### **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.

#### **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.

#### **Άρθρο 190**

Για τους σκοπούς των άρθρων 187, 188, 189 και 191, τα κράτη μέλη μπορούν να θεωρούν αγαθά επένδυσης υπηρεσίες που έχουν χαρακτηριστικά παρεμφερή με αυτά που αποδίδονται συνήθως στα αγαθά επένδυσης.

#### **Άρθρο 191**

Όταν η εφαρμογή των άρθρων 187 και 188 έχει αμελητέα αποτελέσματα, σε κάποιο κράτος μέλος, το συγκεκριμένο κράτος μέλος μπορεί, έπειτα από διαβούλευση με την επιτροπή ΦΠΑ, να μην εφαρμόζει τις διατάξεις αυτές, λαμβανομένης υπόψης της συνολικής επίπτωσης του ΦΠΑ στο ενδιαφερόμενο κράτος μέλος και της ανάγκης απλουστεύσεων διοικητικής φύσης, με τον όρο ότι δεν προκύπτουν στρεβλώσεις των όρων του ανταγωνισμού.»

**Επειδή,** η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος

(ΣΤΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος. Σε συνέχεια της προηγούμενης σκέψης, η αρχή της νομιμότητας συνεπάγεται την υποχρέωση της Δημόσιας Διοίκησης, να τηρεί τους ανωτέρω κανόνες.

**Επειδή**, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

την απόρριψη της με αριθ. πρωτ. ..../21-12-2018 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία ".....", ΑΦΜ ....., κατά της σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Πειραιά της με αρ. πρωτ. ..../28-08-2018 αίτησης με θέμα *"Ρύθμιση υποχρέωσης 5ετούς διακανονισμού ΦΠΑ επενδυτικών αγαθών (ανέγερση οικοδομής και λοιπός εξοπλισμός), σύμφωνα με το άρθρο 33 Ν. 2859/2000, ανάκληση τροποποιητικών δηλώσεων ΦΠΑ και επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 Ν 2859/2000"*.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

**Ακριβές Αντίγραφο**

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ  
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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

**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.