



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 10/04/2019
Αριθμός απόφασης:1211

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

ΦΑΞ : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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

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

ε. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

2. 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.

3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **11/12/2018** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....», **ΑΦΜ**, με έδρα επί της κατά της **υπ'αριθμ...../2018 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.),** φορολογικής περιόδου 01/03/2017-31/03/2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την **υπ'αριθμ...../2018 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.),** φορολογικής περιόδου 01/03/2017-31/03/2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση .

5. Τις απόψεις της **Δ.Ο.Υ. Σπάρτης.**

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος **A2** όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **11/12/2018** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της «.....», 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...../2018 **Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.)**, φορολογικής περιόδου 01/03/2017-31/03/2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ καταλογίσθηκε στη προσφεύγουσα εταιρεία φόρος προστιθέμενης αξίας 63.340,24 ευρώ πλέον πρόστιμο του άρθρου 58^A του ν.4174/2013 ποσού 31.670,12 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό **95.010,36 ευρώ**.

Η ως άνω διαφορά φόρου καταλογίσθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από 29/10/2018 έκθεσης μερικού ελέγχου ΦΠΑ της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης,

Συγκεκριμένα διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα εταιρεία δυνάμει της υπ'αριθμ...../2018 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου και διαπιστώθηκε, ότι η προσφεύγουσα εταιρεία είχε υποβάλει έξι (6) διαδοχικές αιτήσεις επιστροφής ΦΠΑ συνολικού ποσού 278.527,44 ευρώ, μεταξύ των αιτήσεων συμπεριλαμβάνονταν και η αίτηση επιστροφής ΦΠΑ με αριθμό/2012 για ποσό 83.620,61 ευρώ το οποίο της επεστράφη με την με αριθμ...../2012 Απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης και αφορούσε πιστωτικό υπόλοιπο της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011.

Από τα στοιχεία του Μητρώου TAXIS προέκυψε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία την 23/06/2017 με την υπ' αριθμ..... δήλωση μεταβολής διέκοψε την δραστηριότητα «εργασίες διαμόρφωσης ή ανέγερσης κτίσματος» και δήλωσε έναρξη κύριας δραστηριότητας «Υπηρεσίες Ξενοδοχείου ύπνου, πολυτελείας και Α' κατηγορίας, χωρίς εστιατόριο». Ενώ και από επιτόπια αυτοψία του υπό κρίση ελέγχου την 09/08/2017 διαπιστώθηκε η έναρξη της παραγωγικής λειτουργίας της ξενοδοχειακής μονάδας.

Κατόπιν αυτών τίθεται θέμα εφάπαξ διακανονισμού και καταβολής του ΦΠΑ, που της επιστράφηκε για το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ επενδυτικών αγαθών της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, διότι τα εν λόγω επενδυτικά αγαθά δεν χρησιμοποιήθηκαν εντός πενταετίας από την αγορά ή κατασκευή αυτών, καθώς όπως ανωτέρω αναφέρθηκε η προσφεύγουσα εταιρεία έκανε έναρξη κύριας δραστηριότητας την 23/06/2017. Συνεπώς το ποσό των **83.620,61 ευρώ** καταλογίσθηκε από τον έλεγχο ως διαφορά φόρου.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, προσβάλλει την υπ'αριθμ...../2018 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) προβάλλοντας ως βασικό ισχυρισμό ότι η καθυστέρηση στην ολοκλήρωση της ξενοδοχειακής μονάδας οφείλεται στο γεγονός ότι το έργο κατασκευής έχει υπαχθεί στις διατάξεις του αναπτυξιακού νόμου ν3299/2004 και χρηματοδοτείται μόνο μέσω αυτού με τις ανάλογες καθυστερήσεις. Ενώ από την άλλη εξαιτίας της οικονομικής κρίσης δεν είναι εφικτή η αποπεράτωση με άλλο τρόπο πέραν της ως άνω χρηματοδότησης. Συνεπώς θα πρέπει και η

φορολογική αρχή να παρατείνει την περίοδο παραγραφής του δικαιώματος διακανονισμού, τουλάχιστον να παραταθεί για την χρονική διάρκεια υλοποίησης των επενδυτικών σχεδίων που έχουν ενταχθεί σε διατάξεις αναπτυξιακών νόμων.(Προς τούτο έχει υποβάλει αίτημα στην Διεύθυνση ΦΠΑ).

Επειδή στο άρθρο 33 παρ.2 και 3 του ν.2859/2000 ορίζεται:

«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...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.».

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 εν προκειμένω, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου η προσφεύγουσα εταιρεία είχε υποβάλει έξι (6) διαδοχικές αιτήσεις επιστροφής ΦΠΑ συνολικού ποσού 278.527,44 ευρώ, μεταξύ των αιτήσεων συμπεριλαμβάνονταν και η αίτηση επιστροφής ΦΠΑ για ποσό **83.620,61 ευρώ** το οποίο της επεστράφη και αφορούσε πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ επενδυτικών αγαθών της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011.

Από τα στοιχεία του Μητρώου TAXIS προέκυψε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία την **23/06/2017** με την υποβολή της υπ' αριθμ..... δήλωσης μεταβολής, διέκοψε την δραστηριότητα «εργασίες διαμόρφωσης ή ανέγερσης κτίσματος» και δήλωσε έναρξη κύριας δραστηριότητας «Υπηρεσίες Ξενοδοχείου ύπνου, πολυτελείας και Α' κατηγορίας, χωρίς εστιατόριο». Ενώ και από επιτόπια αυτοψία του υπό κρίση ελέγχου την 09/08/2017 διαπιστώθηκε η έναρξη της παραγωγικής λειτουργίας της ξενοδοχειακής μονάδας.

Κατόπιν των ανωτέρω προκύπτει ότι η πενταετία από την πραγματοποίηση των δαπανών απόκτησης και κατασκευής των επενδυτικών αγαθών της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011 για τα οποία έλαβε επιστροφή ποσού **83.620,61 ευρώ**, ολοκληρώθηκε το έτος 2016 και η προσφεύγουσα εταιρεία είχε υποχρέωση να προβεί σε διακανονισμό του φόρου των εισροών της καταβάλλοντας μέσω της δήλωσης ΦΠΑ που υπεβλήθη για το Μάρτιο του 2017 το φόρο που

της επεστράφη, με αναγραφή στον πίνακα ε και στον κωδικό 423 «ποσά διακανονισμών προς καταβολή προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου».

Ωστόσο η προσφεύγουσα εταιρεία δεν προέβη στον προβλεπόμενο διακανονισμό και ορθώς ο έλεγχος καταλόγισε το ποσό στην περιοδική δήλωση ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου Μαρτίου 2017 σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 33 του ν.2859/2000 και τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1205/15-09-2015.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **11/12/2018** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....»,
ΑΦΜ

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

Φορολογική περίοδος 01/03/2017-31/03/2017

Φ.Π.Α.

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(1)-(2)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΩΝ				
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΩΝ	18.142,57	18.142,57	18.142,57	0,00
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΩΝ	0,00	0,00	0,00	0,00
ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΡΩΝ	4.354,21	4.354,21	4.354,21	0,00
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΠΡΟΗΓ.ΦΟΡΟΛ.ΠΕΡΙΟΔΟΥ	15.926,16	15.926,16	15.926,16	0,00
ΑΦΑΙΡΟΥΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΑΠΟ ΤΟ ΦΟΡΟ ΕΙΣΡΩΝ (ΠΟΣΟ ΔΙΑΚΑΝΟΝΙΣΜΟΥ)	0,00	83.620,61	83.620,61	-83.620,61
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΩΝ	20.280,37	-63.340,24	-63.340,24	83.620,61
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	20.280,37	0,00	0,00	20.280,37
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	0,00	63.340,24	63.340,24	63.340,24
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 58/58Α Κ.Φ.Δ.		31.670,12	31.670,12	31.670,12
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	0,00	95.010,36	95.010,36	95.010,36
Υπόλοιπο φόρου	ΓΙΑ ΕΚΠΤΩΣΗ	20.280,37	0,00	0,00
	ΓΙΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ	0,00	0,00	0,00

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

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

Ακριβές αντίγραφο

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

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 .