



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 17/05/2019

Αριθμός απόφασης: 1571

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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 534

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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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 **18/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», **ΑΦΜ**, που εδρεύει στην επί της οδού, κατά της υπ' αριθ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την από 21/12/2018 οικεία έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου επιστροφής ΦΠΑ (ν.2859/2000 και ΔΕΛ Α 1197280 ΕΞ 2013/24-12-2013) της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **18/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής 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:

Με την υπ' αριθμ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΠΑ ποσού 213.540,11€, πλέον πρόσθετος φόρος ποσού 106.770,06€, **ήτοι συνολικό ποσό 320.310,17€**. Επιπροσθέτως προσδιορίστηκε υπόλοιπο φόρου για επιστροφή ύψους 390.888,33€ αντί του δηλωθέντος ύψους 899.797,78€, ήτοι προέκυψε διαφορά υπολοίπου για επιστροφή ύψους 508.909,45€.

Η ως άνω προσβαλλόμενη Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ κατόπιν του πορίσματος της από 21/12/2018 έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου Φ.Π.Α., της ίδιας Δ.Ο.Υ., η οποία συντάχθηκε κατόπιν της με αριθ./.../...../2018 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ..

Αιτία της ως άνω εντολής αποτέλεσε η με αριθ./2018 αίτηση της προσφεύγουσας για επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ ύψους 899.797,78€, των φορολογικών περιόδων 01/12/2017-31/07/2018, που προέρχεται από αγορές και κατασκευές επενδυτικών αγαθών.

Συγκεκριμένα, σύμφωνα με το ως άνω πόρισμα, η διαφορά ΦΠΑ προέκυψε λόγω του ότι η προσφεύγουσα:

- Δεν συμπεριέλαβε στις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ των μηνών Ιανουαρίου ως και Απριλίου 2018 ποσά που αφορούν σε αναπροσαρμογή του φόρου των κοινών δαπανών- εισροών, λόγω pro-rata, με αποτέλεσμα την μη μείωση του φόρου εισροών κατά το συνολικό ποσό των 17.763,83€.
- Δεν πραγματοποίησε διακανονισμό για τα πάγια που καταχώρησε στα βιβλία της τη χρήση 2012, ως όφειλε, και δεν κατέβαλε το ποσό των 702.834,73€ με την υποβολή της περιοδικής δήλωσης του Μαρτίου 2018, με αποτέλεσμα την μη μείωση του φόρου εισροών κατά το ποσό αυτό, κατά παράβαση του άρθρου 33 του ν. 2859/2000.
- Δεν συμπεριέλαβε στην περιοδική ΦΠΑ του Ιουνίου 2018, την διαφορά που προέκυψε από το ποσό του τελικού διακανονισμού βάσει pro-rata της φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017, με αποτέλεσμα την μη μείωση του φόρου εισροών κατά το συνολικό ποσό των 1.851,00€.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά α) την ακύρωση άλλως την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης και β) την επιστροφή εντόκως από της καταβολής του οποιοδήποτε ποσού εκ του καταλογισθέντος (κύριου και πρόσθετου) φόρου, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 53§2 του ν.4174/2013, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Η Εταιρεία δεν υποχρεούται σε διακανονισμό του ΦΠΑ που αναλογεί στην αξία κατασκευής / αγοράς επενδυτικού αγαθού, δηλαδή επί των δαπανών (εισροών) ανακαίνισης του ξενοδοχειακού της συγκροτήματος, επειδή η μη έναρξη χρησιμοποίησης αυτού εντός της προθεσμίας του προτελευταίου εδαφίου της παρ.3 του άρθρου 33 του Κώδικα ΦΠΑ δεν ανάγεται σε δική της υπαιτιότητα, αλλά σε ενέργειες (πράξεις και παραλείψεις) της Διοίκησης, δηλαδή σε περιστάσεις ανεξάρτητες από τη βούληση της εταιρείας. Συγκεκριμένα, έχει παγίως κριθεί ότι, σε περίπτωση αδυναμίας χρησιμοποίησης παγίου στοιχείου επιχείρησης, ενώ από το νόμο τίθεται συγκεκριμένη προς τούτο προθεσμία προκειμένου η επιχείρηση να υπαχθεί σε ευνοϊκές φορολογικές διατάξεις, η υπαγωγή στις ευνοϊκές αυτές διατάξεις δεν αναιρείται, εάν η αδυναμία της επιχείρησης ανάγεται σε κυριαρχική ενέργεια της Διοίκησης η οποία και κατέστησε ανέφικτη τη χρησιμοποίηση αυτή [ΣΤΕ 4819/1983 (αδην.), 827/1984 (ΝοΒ 1985, 808), 335/1994 (Λογιστής 1994, 1635), ΔΠρΘεσ 3874/1997 (ΔΦΝ 1998, 1029), ΣΤΕ 1531/2009)].
2. Ο διακανονισμός του ΦΠΑ που αναλογεί στις δαπάνες (εισροές) ανακαίνισης του ξενοδοχειακού συγκροτήματος, κατ' εφαρμογή του προτελευταίου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 33 του Κώδικα ΦΠΑ, αντίκειται στις ρυθμίσεις της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ. Οι ρυθμίσεις των δυο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 3 του άρθρου 33 του ν.2859/2000, έχουν τεθεί κατά μη προβλεπόμενη παρέκκλιση από την Οδηγία ΦΠΑ, καθώς αντίστοιχες ρυθμίσεις δεν περιλαμβάνονται ούτε στο άρθρο 187 αυτής, ούτε σε άλλα άρθρα σχετικά με το θέμα του διακανονισμού ΦΠΑ των επενδυτικών αγαθών. Τα ανωτέρω συνάγονται και από τη σχετική νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΔΕΕ).
3. Η υποχρέωση της Εταιρείας σε διακανονισμό του ΦΠΑ που αναλογεί στην αξία κατασκευής/αγοράς επενδυτικού αγαθού συνιστά διακριτική μεταχείριση σε βάρος της. Εν προκειμένω, το επενδυτικό αγαθό αφορά σε ακίνητο (ξενοδοχειακό συγκρότημα), το οποίο και θα εκμεταλλεύεται η Εταιρεία, παρέχοντας υπηρεσίες προσωρινού καταλύματος (μίσθωση δωματίων) στους επισκέπτες/τουρίστες, πράξη η οποία υπάγεται σε ΦΠΑ, κατά το άρθρο 8 παρ.2 περ. α' του Κώδικα ΦΠΑ. Πλην όμως, η χρήση από την Εταιρεία του εν λόγω επενδυτικού αγαθού / ακινήτου (ξενοδοχείου) από νομικής πλευράς συνιστά μίσθωση ακινήτου (δωματίων), δηλαδή πράξη υπαγόμενη σε ΦΠΑ και κατά το άρθρο 8 παρ.2 περ. δ' του Κώδικα ΦΠΑ. Επομένως, κατ' εφαρμογή της συνταγματικά κατοχυρωμένης αρχής της φορολογικής ισότητας, όπως και της αρχής της ουδετερότητας του συστήματος ΦΠΑ, αλλά και για λόγους χρηστής διοίκησης, πρέπει να γίνει δεκτό ότι, και στην περίπτωση μας, εφόσον ήθελε υποτεθεί ότι τίθεται ζήτημα διακανονισμού του ΦΠΑ λόγω μη έναρξης της

χρησιμοποίησης του ακινήτου εντός συγκεκριμένης περιόδου από την πραγματοποίηση της σχετικής δαπάνης (γεγονός που ουδόλως αποδεχόμαστε), η περίοδος αυτή πρέπει να είναι δεκαετής, όπως συμβαίνει και με τα ακίνητα η μίσθωση των οποίων υπάγεται σε ΦΠΑ, και όχι πενταετής.

4. Κατά σύμφωνη με την Οδηγία 2006/112/EK ερμηνεία του προτελευταίου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 33 του Κώδικα ΦΠΑ, ο ΦΠΑ που αναλογεί στην αξία κατασκευής / αγοράς του επενδυτικού αγαθού είναι άμεσα εκπεστέος, δεδομένου ότι η Εταιρεία είχε πρόθεση να χρησιμοποιήσει το εν λόγω πάγιο (ξενοδοχείο) σε φορολογητέες πράξεις, χωρίς η έκπτωση του να συναρτάται (δια της διαδικασίας του διακανονισμού) με την περαιτέρω πραγματοποίηση ή μη φορολογητέων εκροών εντός της πενταετούς περιόδου από την κατασκευή του. Εν προκειμένω, η Εταιρεία ξεκίνησε την κατασκευή του έργου αναβάθμισης και εκσυγχρονισμού του ξενοδοχειακού της συγκροτήματος, με σκοπό να το χρησιμοποιήσει ενεργώντας ως υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 του Κώδικα ΦΠΑ. Επομένως, βάσει και της 1408/2005 απόφασης του ΣτΕ, η οποία εκδόθηκε κατ' επίκληση της νομολογίας του ΔΕΕ (σκέψη 4) και έχοντας λάβει υπόψη της (σκέψη 3) και την κρίσιμη ρύθμιση του Κώδικα ΦΠΑ (πρώην άρθρο 26 παρ.3 ν. 1642/1986), δεν τίθεται θέμα διακανονισμού του φόρου εισροών του εν λόγω επενδυτικού αγαθού ποσού, καθώς δεν συντρέχει εν προκειμένω περίπτωση καταστρατηγήσεως των διατάξεων που παρέχουν το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου. Συνεπώς, ο καταβληθείς από την Εταιρεία φόρος εισροών είναι άμεσα εκπεστέος και η έκπτωση αυτή δεν συναρτάται (δια της διαδικασίας διακανονισμού) από την πραγματοποίηση φορολογητέων εκροών, δεδομένου ότι:

α. Κατά τον χρόνο διενέργειας των δαπανών για την κατασκευή του επενδυτικού αγαθού (επενδυτικού σχεδίου εκσυγχρονισμού και αναβάθμισης του ξενοδοχειακού συγκροτήματος) η Εταιρεία είχε αναπτύξει δραστηριότητα και πραγματοποιούσε φορολογητέες πράξεις, συνεπώς δεν μπορεί να της αμφισβητηθεί η ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο προσώπου.

β. Κατά τον χρόνο διενέργειας των δαπανών για την κατασκευή του επενδυτικού αγαθού, η Εταιρεία μας είχε πρόθεση να χρησιμοποιήσει το επενδυτικό αγαθό (ξενοδοχειακό συγκρότημα) σε φορολογητέες πράξεις, όπως, μεταξύ άλλων, προκύπτει και από την απόφαση περί υπαγωγής του επενδυτικού σχεδίου στις διατάξεις του ν.3299/2004 (Σχ. 1).

γ. Το συγκεκριμένο επενδυτικό αγαθό (ξενοδοχείο) από τη φύση του δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί παρά μόνο για τη διενέργεια φορολογητέων πράξεων, και

δ. Η κατασκευή του επενδυτικού αγαθού είχε ήδη κατά την ελεγχόμενη χρήση ξεκινήσει και συνεχίζεται, πλέον, αδιάλειπτα, προκειμένου να χρησιμοποιηθεί άμεσα, η δε μελλοντική χρήση του είναι απολύτως βεβαία.

5. [Επικουρικός λόγος] Δεδομένου ότι το εν λόγω επενδυτικό αγαθό είναι ακίνητο (ξενοδοχειακό συγκρότημα), η περίοδος εντός της οποίας πρέπει να γίνει έναρξη χρησιμοποίησης του

(σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 33 στην οποία παραπέμπει η ανωτέρω διάταξη της παραγράφου 3 του ίδιου άρθρου), είναι 10ετής.

6. [Επικουρικός λόγος] Διότι εσφαλμένα ο έλεγχος καταλόγισε σε βάρος της εταιρείας πρόστιμο του άρθρου 58^Α του ν. 4174/2013.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **33§§1,2,3 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.»

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.»

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 **34§1 του ν. 2859/2000** ορίζεται ότι:

«1. Με την επιφύλαξη των σχετικών με την Παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον:

α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξαρχής 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) αφορά πράξεις, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 30, καθώς και πράξεις για τις οποίες με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών προβλέπεται αναστολή καταβολής του φόρου ή οφείλεται σε διαφορά συντελεστών εκροών- εισροών ή

iii) αφορά αγαθά επένδυσης, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33.

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να ορίζεται ότι, προκειμένου για αγαθά επένδυσης ορισμένων βιομηχανικών και βιοτεχνικών επιχειρήσεων, αντί έκπτωσης ή επιστροφής του φόρου παρέχεται δικαίωμα αναστολής της πληρωμής του ή ρυθμίζεται με άλλο τρόπο.

Με τις ίδιες αποφάσεις ρυθμίζεται κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την άσκηση του δικαιώματος αυτού.»

Επειδή, εν προκειμένω, διενεργήθηκε έλεγχος σε βάρος της προσφεύγουσας δυνάμει της με αριθ./.../...../2018 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ.

Επειδή, αιτία της ως άνω εντολής αποτέλεσε η με αριθ./2018 αίτηση της προσφεύγουσας για επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ ύψους 899.797,78€, των φορολογικών περιόδων 01/12/2017-31/07/2018, που προέρχεται από αγορές και κατασκευές επενδυτικών αγαθών.

Επειδή, σε εκτέλεση της ως άνω εντολής, διενεργήθηκε έλεγχος στα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας, και κατά τον οποίο διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

α) Η προσφεύγουσα, κατόπιν της με αριθμ./2008 άδειας οικοδομής της Νομαρχιακής Αυτοδιοίκησης Κέρκυρας προχώρησε στον εκσυγχρονισμό, ανακαίνιση επέκταση και αναβάθμιση

από 4* σε 5* του ιδιόκτητου ξενοδοχείου «.....» που βρίσκεται στις του Δήμου της νήσου Κέρκυρας.

β) Η ως άνω επένδυση παρακολουθείται στα βιβλία της προσφεύγουσας μέσω του λογαριασμού 15. «Ακίνητοποιήσεις Υπό Εκτέλεση» ο οποίος την **31/12/2017** παρουσιάζει χρεωστικό υπόλοιπο ύψους **32.070.703,22€** και την **31/07/2018** χρεωστικό υπόλοιπο ύψους **38.635.414,16€**.

γ) Δεν συμπεριέλαβε στην περιοδική ΦΠΑ του Ιουνίου 2018, την διαφορά που προέκυψε από το ποσό του τελικού διακανονισμού βάσει pro-rata της φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017, με αποτέλεσμα την μη μείωση του φόρου εισροών κατά το συνολικό ποσό των **1.851,00€**,

δ) Δεν συμπεριέλαβε στις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ των μηνών Ιανουαρίου ως και Απριλίου 2018 ποσά που αφορούν σε αναπροσαρμογή του φόρου των κοινών δαπανών- εισροών, λόγω pro-rata, με αποτέλεσμα την μη μείωση του φόρου εισροών κατά το συνολικό ποσό των **17.763,83€**, βάσει του ποσοστού μείωσης της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου (ποσοστό pro-rata 2017 στο 56%), κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 31 του ν.2859/2000 και της ΠΟΛ.1149/2015.

ε) Η προσφεύγουσα, από τη χρήση 2012 έως και την διάρκεια του παρόντος ελέγχου, από το ανακαινιζόμενο ξενοδοχείο δεν πραγματοποίησε φορολογητέες εκροές (έσοδα), καθόσον αυτό δεν έχει τεθεί ακόμη σε λειτουργία.

στ) Τη χρήση 2012, η προσφεύγουσα πραγματοποίησε εργασίες ανακαίνισης και αναβάθμισης του ιδιόκτητου ξενοδοχείου και οι σχετικές δαπάνες, για αγορά ή κατασκευή επενδυτικών αγαθών, (φορολογητέες εισροές) συνολικής αξίας **3.059.252,12€** έχουν καταχωρηθεί στο Λ/15 «Ακίνητοποιήσεις Υπό Εκτέλεση».

ζ) Ο αναλογών ΦΠΑ, των ως άνω επενδυτικών δαπανών ποσού **702.834,73€** , λόγω αδυναμίας συμψηφισμού, ζητήθηκε και επεστράφη στην προσφεύγουσα μετά από προσωρινό έλεγχο που έγινε από τη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, δυνάμει των με αριθ./2012 και/2013 εντολών ελέγχου.

η) Η προσφεύγουσα, δεν πραγματοποίησε διακανονισμό για τα πάγια που καταχώρησε στα βιβλία της τη χρήση 2012, ως όφειλε, και δεν κατέβαλε το ποσό των **702.834,73€** με την υποβολή της περιοδικής δήλωσης του Μαρτίου 2018, με αποτέλεσμα την μη μείωση του φόρου εισροών κατά το ποσό αυτό, κατά παράβαση του άρθρου 33 του ν. 2859/2000.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο υπό κρίση έλεγχος προχώρησε **α)** στο καταλογισμό του ποσού των 722.449,5€ (=702.834,73€+17.763,83€+1.851,00€) μειώνοντας αντίστοιχα το αιτούμενο προς επιστροφή ποσό, με αποτέλεσμα να προκύπτει χρεωστικό ποσό φόρου για καταβολή ύψους 213.540,11€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4174/2013, προερχόμενο από την περιοδική δήλωση μηνός Μαρτίου 2018 και **β)** στην επιστροφή του ποσού των 390.888,33 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν.2859/2000, όπως αναλυτικά εμφανίζεται στο πίνακα που ακολουθεί:

Πιστωτικό υπόλοιπο της 31/12/2018 βάσει ελέγχου	1.077.962,20 €
Ποσό προς έκπτωση βάσει ελέγχου	687.073,87 €

Αιτούμενο ποσό προς επιστροφή της φορολογικής περιόδου 1/12/2017 έως 31/12/2018 βάσει της με αριθ. πρωτ./2018 αίτησης επιστροφής ΦΠΑ	899.797,78 €
Μείον ΦΠΑ που δεν αναγνωρίζεται	508.909,45 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΠΡΟΣ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	390.888,33 €

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 33 του ν. 2859/2000 και στις σχετικές ΠΟΛ., που ορίζεται ότι «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», δεν περιλαμβάνονται πιθανές εξαιρέσεις ή αντικειμενικές δυσκολίες που πιθανά να προκύψουν κατά τη διάρκεια του επενδυτικού έργου, οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας είναι αβάσιμοι.

Επειδή, με την 2006/112/ΕΚ Ευρωπαϊκή οδηγία θεσπίστηκε το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, την οποία οδηγία η χώρα μας την ενσωμάτωσε στο εθνικό της δίκαιο με το ν. 2859/2000 (Κώδικας ΦΠΑ).

Επομένως, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι το άρθρο 33 του ν.2859/2000 αντίκειται στις ρυθμίσεις της 2006/112/ΕΚ Ευρωπαϊκής οδηγίας είναι αβάσιμος.

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 και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, η κρίση περί συμμόρφωσης των διατάξεων του άρθρου 33 του νόμου 2859/2000 με την ευρωπαϊκή έννομη τάξη δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα της Διοίκησης, η οποία σε κάθε περίπτωση δεσμεύεται από τις κατά το κρίσιμο χρονικό διάστημα ισχύουσες διατάξεις νόμων.

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. *Συνεπώς, η διοίκηση μπορεί να ενεργήσει μόνο ό,τι επιτρέπεται από τους κανόνες αυτούς.*

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, η προσφεύγουσα προσκομίζει το με αριθ. πρωτ./2018 έγγραφο του Υπ. Οικονομίας και Ανάπτυξης στο οποίο αναφέρονται τα εξής: «Σε απάντηση του ανωτέρω σχετικού, επειδή τα πρακτικά της με αριθ./2018 Συνεδρίασης της Γνωμοδοτικής επιτροπής του ν.4399/2016 βρίσκονται σε στάδιο επεξεργασίας, σας ενημερώνουμε ότι η Επιτροπή αποφάσισε ομόφωνα την έγκριση της παράτασης της προθεσμίας ολοκλήρωσης της επένδυσης για λόγους ανωτέρας βίας έως 31-03-2019.».

Επειδή, παρόλο που η μη έναρξη χρησιμοποίησης του ξενοδοχειακού συγκροτήματος εντός της πενταετούς προθεσμίας του προτελευταίου εδαφίου της παρ.3 του άρθρου 33 του Κώδικα ΦΠΑ, δεν ανάγεται σε υπαιτιότητα της προσφεύγουσας, αλλά σε περιστάσεις ανεξάρτητες από τη βούληση της, στις προαναφερόμενες διατάξεις του άρθρου 33 του ν.2859/2000, δεν ορίζονται περιπτώσεις εξαιρέσεων εφαρμογής της διάταξης για λόγους ανωτέρας βίας ή αντικειμενικών δυσκολιών που δύναται να προκύψουν κατά τη διάρκεια του επενδυτικού έργου.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 21/12/2018 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018, της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Ως εκ τούτου, ορθώς ο έλεγχος προχώρησε σε διακανονισμό παγίων μειώνοντας το φόρο των εισροών του έτους 2012 στην περιοδική δήλωση ΦΠΑ Μαρτίου 2018 και η κρινόμενη ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **18/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», **ΑΦΜ**

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

Φορολογική Περίοδος 01/01-31/12/2018

Φ.Π.Α.	213.540,11 €
Πρόσθετος φόρος	106.770,06 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	320.310,17 €

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Διαφορά
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή	899.797,78€	390.888,33€	508.909,45 €

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.