



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 07.05.2019

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 1062

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333254

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

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 ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 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. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ., κατά της υπ' αριθ. οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2018, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 και των υπ' αριθ. και οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικών ετών 2015, 2016 και 2017 αντίστοιχα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2018, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 και τις υπ' αριθ., και οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικών ετών 2015, 2016 και 2017 αντίστοιχα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ., 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' αριθ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2018 επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία πρόστιμο 100,00 €, λόγω μη υποβολής δήλωσης μεταβολής του τόπου επαγγελματικής εγκατάστασής της.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία φόρος ποσού 13.893,32 €, πλέον τέλους επιτηδεύματος 3986/2011 ποσού 800,00 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 ν. 4174/2013 λόγω μη υποβολής δήλωσης ποσού 6.946,66 €, δη σύνολο φόρων τελών και εισφορών για καταβολή 21.639,98 €.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία Φ.Π.Α. 2.033,00 €, πλέον προστίμου άρθρου 58^Α ν. 4174/2013 1.016,50 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 3.049,50 €, ενώ αυξήθηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση κατά 52,69 € (από 3.530,14 € σε 3.582,83 €).

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία Φ.Π.Α. 272,83 €, πλέον προστίμου άρθρου 58^Α ν. 4174/2013 136,42 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 409,25 €.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία Φ.Π.Α. 41.527,75 €, πλέον προστίμου άρθρου 58^Α ν. 4174/2013 20.763,88 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 62.291,63 €, ενώ μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση κατά 30,80 € (από 1.146,39 € σε 1.115,59 €).

Όπως διαπιστώθηκε από τον έλεγχο, η προσφεύγουσα δεν διενήργησε εφάπαξ διακανονισμό με τις δηλώσεις Φ.Π.Α. του Μαρτίου των ετών 2015, 2016 και 2017 αντίστοιχα, ως όφειλε: α) για δαπάνες που πραγματοποίησε για την κατασκευή κτιρίου (επενδυτικού αγαθού) στην οδό στα Ιωάννινα, το οποίο δεν εντάχθηκε στην παραγωγική της δραστηριότητα και δεν

χρησιμοποιήθηκε εντός πενταετίας και β) για δαπάνες που πραγματοποίησε για το κτίριο στην οδό στα Ιωάννινα, το οποίο έπαυσε να χρησιμοποιείται από τον μήνα του 2017 και εφεξής (δη εντός πενταετίας) και βάσει του άρθρου 33 παρ. 3 του ν. 2859/2000 θεωρείται ότι οι δαπάνες αυτές διατέθηκαν σε αφορολόγητες δραστηριότητες.

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται επί των από12.2018 εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Η αδράνεια της επιχείρησης από το τέλος του 2017 και κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους 2018, έχει προσωρινό και όχι μόνιμο χαρακτήρα, όπως εσφαλμένα υπολαμβάνει η φορολογική αρχή συνεπώς η έκπτωση και η επιστροφή Φ.Π.Α. για την κατασκευή επενδυτικών αγαθών, τόσο για το πάγιο επί της οδού όσο και για το πάγιο επί της οδού, που δεν έχει ενταχθεί μέχρι σήμερα στην παραγωγική δραστηριότητα, είναι καθ' όλα νόμιμη.
- 2) Δεν υπήρχε λόγος αποφυγής υποβολής της σχετικής δήλωσης φόρου εισοδήματος καθόσον δεν προέκυπταν κέρδη αλλά ζημιές της επιχείρησης, πλην όμως, ιδιαιτέρως σοβαροί λόγοι οδήγησαν στην μη υποβολή της.
- 3) Ουδεμία αλλαγή του τύπου επαγγελματικής εγκατάστασης της εταιρείας δεν έχει λάβει χώρα, όσον αφορά την έδρα της εταιρείας. Η εταιρεία εξακολουθεί να δραστηριοποιείται στην ίδια διεύθυνση και είναι έτοιμη να επαναλειτουργήσει, μόλις οι συνθήκες βελτιωθούν.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 2 παρ. 1 του Ν. 2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/07-11-2000), ορίζεται ότι: «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)....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ. 1 του ανωτέρω νόμου, ορίζεται ότι: «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 τύπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής, β).....

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 16 παρ. 1 του ανωτέρω νόμου, ορίζεται ότι: «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.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ. 1 του ανωτέρω νόμου, 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.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 33 του ανωτέρω νόμου, ως ίσχυε τις χρήσεις 2009, 2010, 2011 και 2012, οριζόταν ότι: «1. Η έκπτωση του φόρου που ενεργείται με βάση τις περιοδικές δηλώσεις, οι οποίες υποβάλλονται σύμφωνα με την περίπτωση α της παραγράφου 1 του άρθρου 38 υπόκειται σε τελικό διακανονισμό κατά την υποβολή της προβλεπόμενης από το ίδιο άρθρο εκκαθαριστικής δήλωσης, 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 περιοδικών δηλώσεων έγιναν μεταβολές που δεν είχαν ληφθεί υπόψη για τον καθορισμό του ποσού των εκπτώσεων, όπως 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.

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

3. 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:

α) σε φορολογητέες δραστηριότητες, εφόσον πρόκειται: αα) για παράδοση η οποία υπάγεται στο φόρο και ο φόρος που αναλογεί στην παράδοση αυτή είναι τουλάχιστον ίσος με το φόρο που αναλογεί στα εναπομένοντα έτη της πενταετούς περιόδου διακανονισμού, ββ) ... γγ) ... δδ) ...

β) σε αφορολόγητες δραστηριότητες, στις λοιπές περιπτώσεις.

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.

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 σχεδίου, ευρεσιτεχνίας, υποδείγματος, εμπορικού ή βιομηχανικού σήματος και άλλων παρόμοιων, εφόσον εξυπηρετούν περισσότερες από μία χρήσεις.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 33 του ανωτέρω νόμου, ως ίσχυε για τη χρήση 2013, οριζόταν ότι: «1. Η έκπτωση του φόρου που ενεργείται με βάση τις περιοδικές δηλώσεις, οι οποίες υποβάλλονται σύμφωνα με την περίπτωση α της παραγράφου 1 του άρθρου 38 υπόκειται σε τελικό διακανονισμό κατά την υποβολή της προβλεπόμενης από το ίδιο άρθρο εκκαθαριστικής δήλωσης, 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 περιοδικών δηλώσεων έγιναν μεταβολές που δεν είχαν ληφθεί υπόψη για τον καθορισμό του ποσού των εκπτώσεων, όπως 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.

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

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 και ο φόρος που αναλογεί στην παράδοση αυτή είναι τουλάχιστον ίσος με το φόρο που αναλογεί στα εναπομένοντα έτη της πενταετούς περιόδου διακανονισμού, ββ) ... 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 σχεδίου, ευρεσιτεχνίας, υποδείγματος, εμπορικού ή βιομηχανικού σήματος και άλλων παρόμοιων, εφόσον εξυπηρετούν περισσότερες από μία χρήσεις.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1 παρ. 8 του ν. 4281/2014 ορίζεται ότι: «... Ειδικά η υποχρέωση υποβολής εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ καταργείται για διαχειριστικές περιόδους που λήγουν μετά την 1 Ιανουάριου 2014.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 33 του ανωτέρω νόμου, ως ισχύει από τις 19.08.2015, 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.»

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. 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 δικαιούται 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, δεν 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 τον 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 στις περιπτώσεις που η μη χρησιμοποίηση 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.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με την από12.2018 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ η προσφεύγουσα ξεκίνησε την κατασκευή κτιρίου στην οδό στα Ιωάννινα ως επενδυτικό αγαθό από το έτος 2009. Το πάγιο αυτό στην οδό στα Ιωάννινα δεν τέθηκε εντός πενταετίας (αλλά ούτε και μέχρι την12.2018, ημερομηνία σύνταξης της οικείας έκθεσης ελέγχου από τη φορολογική αρχή) στην παραγωγική δραστηριότητα της επιχείρησης, συνεπώς για τις δαπάνες κατασκευής του εν λόγω αγαθού των χρήσεων 2009, 2010 και 2011 ο χρόνος διακανονισμού του φόρου εισροών συμπληρώνεται ημερολογιακά μετά την παρέλευση πενταετίας (ήτοι κατά τα έτη 2014, 2015 και 2016 αντίστοιχα).

Επιπροσθέτως, στα τέλη του 2017 αλλά και επανειλημμένα εντός του έτους 2018 υπάλληλοι της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ μετέβησαν στην έδρα της προσφεύγουσας στην οδό στα Ιωάννινα και βρήκαν την επιχείρηση κλειστή. Σύμφωνα με τις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. της προσφεύγουσας, η προσφεύγουσα εμφανίζει μηδενικές εκροές από τον μήνα του 2017 και έπειτα και από τον μήνα 2018 και έπειτα μηδενικές εκροές και εισροές. Περαιτέρω, σύμφωνα με το υπ' αριθ.08.2018 έγγραφο του, επήλθε διακοπή της παροχής ρεύματος λόγω χρέους στην επιχείρηση με ΑΦΜ στην οδό από τις09.2017. Βάσει των ανωτέρω προκύπτει ότι η επιχείρηση στην οδό στα Ιωάννινα δεν πραγματοποιεί φορολογητέες πράξεις από το του 2017. Βάσει των ανωτέρω διαπιστώσεων η φορολογική αρχή για το κτίριο στην οδό στα Ιωάννινα, το οποίο άρχισε να πραγματοποιεί φορολογητέες εκροές τον του 2013, προέβη στον διακανονισμό του εναπομείναντος 1/5 του Φ.Π.Α. των φορολογητέων εισροών που αφορούν στο ακίνητο διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2012 και 01/01-31/12/2013 λόγω παύσης χρησιμοποίησης του επενδυτικού αγαθού κατά το έτος 2017.

Επειδή, η προσφεύγουσα επιχείρηση προέβη σε έκπτωση του φόρου δαπανών που πραγματοποίησε για την κατασκευή των ανωτέρω επενδυτικών αγαθών, ποσού 420.557,47 €, για τις διαχειριστικές περιόδους/2007-...../2014 που της επεστράφησαν με τις υπ' αριθ. αποφάσεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ.

Επειδή, καθόσον η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν προέβη, ως όφειλε, σε εφάπαξ διακανονισμό του εκπεσθέντος Φ.Π.Α., η αρμόδια φορολογική αρχή, σύμφωνα με το άρθρο 33 του ν. 2859/2000, ορθώς προχώρησε στον καταλογισμό του Φ.Π.Α. των δαπανών των προαναφερθέντων επενδυτικών αγαθών και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί προσωρινής και όχι μόνιμης αδράνειας της επιχείρησης από το τέλος του 2017 και κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους 2018, βάσει της οποίας η έκπτωση και η επιστροφή Φ.Π.Α. για την κατασκευή επενδυτικών αγαθών είναι καθ' όλα νόμιμη απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 45 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «Σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπόκεινται: **α)** οι κεφαλαιουχικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή, ...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 68 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «**1.** Τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες υποχρεούνται να δηλώνουν ηλεκτρονικά όλα τα εισοδήματά τους στη Φορολογική Διοίκηση. **2.** Η δήλωση υποβάλλεται μέχρι και την τελευταία εργάσιμη ημέρα του έκτου μήνα από το τέλος του φορολογικού έτους. ... **4.** Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται ειδικότερα ο τρόπος και ο χρόνος υποβολής, ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, καθώς και τα δικαιολογητικά ή άλλα στοιχεία τα οποία συνυποβάλλονται με αυτήν. ...»

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν υπήρχε λόγος αποφυγής υποβολής της σχετικής δήλωσης φόρου εισοδήματος καθόσον δεν προέκυπταν κέρδη αλλά ζημιές της επιχείρησης, πλην όμως, ιδιαιτέρως σοβαροί λόγοι οδήγησαν στην μη υποβολή της, απορρίπτεται ως αόριστος και άνευ νομικού ερείσματος.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 36 παρ. 1 περ. β' του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «**1.** Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται να υποβάλλει τις παρακάτω δηλώσεις: ... **β)** δήλωση μεταβολών-μετάταξης, με την οποία δηλώνει οποιαδήποτε μεταβολή, όπως αλλαγή της επωνυμίας, του τόπου επαγγελματικής του εγκατάστασης, του αντικειμένου εργασιών, την πραγματοποίηση ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών και παραδόσεων αγαθών που απαλλάσσονται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28, την ίδρυση ή κατάργηση υποκαταστημάτων, την αλλαγή των τηρούμενων βιβλίων Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και του καθεστώτος φόρου προστιθέμενης αξίας που ανήκει. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται εντός τριάντα (30) ημερών από το χρόνο που έγιναν οι μεταβολές αυτές. ...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 54 παρ. 1^α και παρ. 2^α του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «**1.** Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: **α)** δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα ή υποβάλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου, ... **2.** Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που

αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: α) εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περίπτωση α' της παραγράφου 1 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων α', β', γ', δ' στ' και ιγ' της παραγράφου 1, ...»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, βάσει της οικείας έκθεσης ελέγχου της φορολογικής αρχής η προσφεύγουσα επιχείρηση έχει σταματήσει να λειτουργεί εντός του έτους 2017, ήτοι έχει τεθεί εκτός παραγωγικής δραστηριότητας. Περαιτέρω η προσφεύγουσα επικαλείται ότι τελεί σε προσωρινή αδράνεια για λόγους οικονομικούς που την αφορούν και ουδεμία αλλαγή του τόπου επαγγελματικής εγκατάστασης της εταιρείας δεν έχει λάβει χώρα, όσον αφορά την έδρα της εταιρείας. Βάσει των ανωτέρω δεν αποδεικνύεται η αλλαγή του τόπου επαγγελματικής εγκατάστασης της προσφεύγουσας κατά τον του 2017, ούτε στοιχειοθετείται σχετική παράβαση και επιβολή προστίμου βάσει του άρθρου 54 παρ. 1^α και 2^α του ν. 4174/2013 συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται αποδεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ. /..... ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ. και ειδικότερα:

α) την ακύρωση της υπ' αριθ. οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ και

β) την επικύρωση της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 και των υπ' αριθ., και οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικών ετών 2015, 2016 και 2017 αντίστοιχα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ.

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

Υπ' αριθ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2016

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Πρόστιμο	100,00 €	0,00 €

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017

Διαφορά φόρου	13.893,32 €
Τέλος επιτηδεύματος ν. 3986/2011	800,00 €
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	6.946,66 €
Σύνολο φόρων τελών και εισφορών για καταβολή	21.639,98 €

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015

Αύξηση υπόλοιπου φόρου για έκπτωση	52,69 €
Διαφορά φόρου	2.033,00 €
Πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ.	1.016,50 €
Σύνολο φόρου για καταβολή	3.049,50 €

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016

Διαφορά φόρου	272,83 €
Πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ.	136,42 €
Σύνολο φόρου για καταβολή	409,25 €

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017

Μείωση υπόλοιπου φόρου για έκπτωση	30,80 €
Διαφορά φόρου	41.527,75 €
Πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ.	20.763,88 €
Σύνολο φόρου για καταβολή	62.291,63 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

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.