



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 22.05.2019

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

Αριθμός απόφασης: 1231

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 24/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ., κατά της υπ' αριθ./2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΣΤΟΡΙΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΣΤΟΡΙΑΣ, της οποίας 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 24.01.2019 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΣΤΟΡΙΑΣ μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση της προσφεύγουσας εταιρείας κατά 34.799,67 €.

Η εν λόγω πράξη εδράζεται επί της από 27.12.2018 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. της φορολογικής αρχής. Βάσει της ανωτέρω έκθεσης ελέγχου, η προσφεύγουσα δεν διενήργησε εφάπαξ διακανονισμό με την περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. Ιουνίου του έτους 2015, ως όφειλε, για δαπάνες που πραγματοποίησε για την κατασκευή κτιρίου (επενδυτικού αγαθού), που δεν ολοκληρώθηκε με αποτέλεσμα να μην χρησιμοποιηθεί το επενδυτικό αγαθό εντός πενταετίας και βάσει του άρθρου 33 παρ. 3 του ν. 2859/2000 θεωρείται ότι οι δαπάνες αυτές διατέθηκαν αποκλειστικά και μόνο σε αφορολόγητες πράξεις.

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

- Εκ λόγων αντικειμενικής αδυναμίας, που εξομοιώνονται με ανωτέρα βία, η επιχείρηση από λανθασμένους υπολογισμούς και μη σωστούς συμβούλους, οικονομικούς κυρίως, δεν υπολόγισε σωστά τη συνολική δαπάνη κατασκευής και εξοπλισμού του ξενοδοχείου καθώς, ενώ αποφασίστηκε και σχεδιάστηκε μια μικρή ξενοδοχειακή μονάδα, στη συνέχεια διπλασιάστηκε σχεδόν το μέγεθος του κτιρίου και της δαπάνης κατασκευής του.
- Ατυχώς, το 2010 ξεκίνησε η οικονομική κρίση και είναι γνωστές οι δυσκολίες τραπεζικής χρηματοδότησης, με αποτέλεσμα να μην προχωράει το έργο για πολύ καιρό, και να ξεπεραστεί πολύ γρήγορα η πενταετία για χρησιμοποίηση του παγίου που έληγε στις 31/12/2012.
- Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Ανάπτυξης (άρθρο 18 παρ. 5 του ν. 4013/2011, άρθρο 241 παρ. 5 του ν. 4072/2012, άρθρο 24 του ν. 4146/2013, άρθρο 18 παρ. 2 περ. α' του ν. 4399/2016, άρθρο 1 της υπ' αριθ. 4742/20.01.2017 απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Ανάπτυξης, άρθρο 83 παρ. 2 και 3 του ν. 4582/2018) παρατάθηκε η προθεσμία για τη χρήση του παγίου επενδυτικού στοιχείου μέχρι τις 30/06/2019 και τότε θα έχει ασφαλώς ξεκινήσει η λειτουργία του ξενοδοχείου.
- Το ξενοδοχείο προβλέπεται να αρχίσει να λειτουργεί στα τέλη Φεβρουαρίου 2019 και από τότε ξεκινάει η πενταετής περίοδος διακανονισμού.
- Το έτος 2019 που είναι και η αφετηρία και έναρξη λειτουργίας της επένδυσης θα πρέπει να εκληφθεί ως το πρώτο έτος του διακανονισμού διότι άλλως η προσκόλληση στο γράμμα του νόμου αποκλείει από το ευεργετικό αυτό μέτρο, δηλαδή την απαλλαγή από τον Φ.Π.Α., τις επενδύσεις που καθυστερούν να ολοκληρωθούν μέσα στην πενταετία, με αποτέλεσμα να ματαιώνονται στην ουσία οι μικρές σχετικά επενδύσεις, αφού έτσι επιβαρύνονται με τον φόρο αυτό που σήμερα είναι σε ποσοστό 24%.

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 τόπο 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 κρίσιμες περιόδους, ορίζεται 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 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 Ιανουαρίου 2014.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 33 του ν. 2859/2000, ως ίσχυε τον Ιούνιο του 2015, οριζόταν 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 τις εκπτώσεις που διενεργήθηκαν σε μία διαχειριστική περίοδο περιλαμβάνονται σε δήλωση Φ.Π.Α. που υποβάλλεται το αργότερο μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του έβδομου μήνα του επόμενου ημερολογιακού έτους, από το έτος που έληξε η διαχειριστική περίοδος.»

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 ίδιου 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 ίδιου 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, 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.

Αν μετά την πάροδο της πενταετίας τα επενδυτικά αγαθά αρχίσουν να χρησιμοποιούνται, δεν γεννάται εκ των υστέρων δικαίωμα επαναδιακανονισμού (συμψηφισμού) του φόρου τους. 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 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 από 27.12.2018 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΚΑΣΤΟΡΙΑΣ η προσφεύγουσα ξεκίνησε την κατασκευή κτιρίου (ξενοδοχειακής μονάδας) στο Δημοτικό (σχετική η με αριθμό/2008 άδεια της πολεοδομίας για την ανέγερση «.....») ως επενδυτικό αγαθό από το έτος 2008. Το πάγιο επενδυτικό αυτό αγαθό δεν τέθηκε εντός πενταετίας (αλλά ούτε και μέχρι την 27.12.2018, ημερομηνία σύνταξης της οικείας έκθεσης ελέγχου από τη φορολογική αρχή) στην παραγωγική δραστηριότητα της επιχείρησης, ήτοι δεν χρησιμοποιήθηκε, συνεπώς για τις δαπάνες κατασκευής του εν λόγω αγαθού που πραγματοποιήθηκαν στο έτος 2010 ο χρόνος διακανονισμού του φόρου εισροών συμπληρώνεται ημερολογιακά μετά την παρέλευση πενταετίας.

Επειδή, η προσφεύγουσα επιχείρηση προέβη σε έκπτωση του φόρου δαπανών που πραγματοποίησε για την κατασκευή του επενδυτικού αγαθού, ως ακολούθως:

α) ποσού 74.880,37 €, με έτος αναφοράς το 2008, που της επεστράφη με την από/2009 απόφαση επιστροφής Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΛΩΡΙΝΑΣ,

β) ποσού 50.094,75 €, με έτος αναφοράς το 2009, που της επεστράφη με την από/2010 απόφαση επιστροφής Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΛΩΡΙΝΑΣ,

γ) ποσού 62.102,89 €, με έτος αναφοράς το 2009, που της επεστράφη με την από/2010 απόφαση επιστροφής Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΛΩΡΙΝΑΣ,

δ) ποσού 105.969,46 €, με έτος αναφοράς το 2010, που της επεστράφη με την από/2010 απόφαση επιστροφής Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΛΩΡΙΝΑΣ,

ε) ποσού 169.182,56 €, με έτος αναφοράς το 2010, που της επεστράφη με την από/2010 απόφαση επιστροφής Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΛΩΡΙΝΑΣ,

στ) ποσού 18.798,06 €, με έτος αναφοράς το 2010, που της επεστράφη με την από/2011 απόφαση επιστροφής Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΛΩΡΙΝΑΣ.

Επειδή, δεν είχε ολοκληρωθεί η κατασκευή του κτιρίου και δεν είχε τεθεί σε λειτουργία μέχρι την 27.12.2018, και καθόσον η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν προέβη, ως όφειλε, σε εφάπαξ διακανονισμό του εκπεσθέντος Φ.Π.Α., η αρμόδια φορολογική αρχή, σύμφωνα με το προτελευταίο εδάφιο της παραγράφου 3 του άρθρου 33 του ν. 2859/2000, ορθώς προχώρησε στον καταλογισμό του Φ.Π.Α. των δαπανών του προαναφερθέντος επενδυτικού αγαθού του έτους 2010 που επεστράφη στην προσφεύγουσα.

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 την υποπαράγραφο Δ.2. του άρθρου 2 του ν. 4336/2015 ορίζεται ότι: «4. Το τελευταίο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 33 του ν. 2859/2000, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 22 παρ. 1 του ν. 4321/2015 (Α' 32), αντικαθίσταται ως εξής: «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, σύμφωνα με το άρθρο 4 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «Η ισχύς του νόμου αρχίζει από την υπογραφή από τα συμβαλλόμενα μέρη της Σύμβασης Χρηματοδοτικής Διευκόλυνσης της ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΥ Β' του άρθρου 3 (Σ.Σ. από 19/08/2015, βλ. ανακοίνωση του Υπ. Οικονομικών εδώ), εκτός από τις διατάξεις της ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΥ Α' του άρθρου 3, η ισχύς των οποίων αρχίζει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1205/15.09.2015 ορίζεται ότι: «**1.** Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής αντικαταστάθηκε το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 33 του Κώδικα ΦΠΑ, όπως τροποποιήθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 22 του ν.4321/2015 (Α' 32) και ορίζεται ότι εφεξής 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.** Η

διάταξη αυτή ισχύει, σύμφωνα με το άρθρο 4 του ν.4336/2015 από την υπογραφή της Σύμβασης Χρηματοδοτικής Διευκόλυνσης που έλαβε χώρα στις 19.8.2015. Στο πλαίσιο αυτό για διαχειριστικές περιόδους που έληξαν έως και 18.8.2015 ισχύουν τα αναφερόμενα στην παράγραφο 1 του άρθρου 22 του ν.4321/2015 σύμφωνα με τις διευκρινίσεις που δόθηκαν με την ΠΟΛ 1149/2015. Για διαχειριστικές περιόδους που λήγουν από 19.8.2015 και εφεξής ισχύουν οι νέες διατάξεις. **3.** 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 του ν. 2859/2000 και του Δ14Α 1179496 ΕΞ 27.12.2012 για τις δαπάνες κατασκευής του προαναφερθέντος επενδυτικού αγαθού του έτους 2010 ο χρόνος διακανονισμού του φόρου εισροών συμπληρώθηκε ημερολογιακά μετά την παρέλευση πενταετίας, ήτοι κατά το έτος 2015 και στο οποίο όφειλε να διακανονίσει ο έλεγχος το Φ.Π.Α. εισροών του έτους 2010 και όχι στο έτος 2014, όπως εσφαλμένως έπραξε.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι σαν πρώτο έτος του διακανονισμού του Φ.Π.Α. πρέπει να ληφθεί το έτος 2019 απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος. Ωστόσο η φορολογική αρχή όφειλε να εκδώσει οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τις δαπάνες κατασκευής του προαναφερθέντος επενδυτικού αγαθού του έτους 2010 τον Μάρτιο του φορολογικού έτους 2016 και όχι το φορολογικό έτος 31/12/2014 ως έπραξε κατά παράβαση της διαδικασίας που ορίζεται από το άρθρο 33 του ν. 2859/2000 και το Δ14Α 1179496 ΕΞ 27.12.2012..

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 63 παρ. 6 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «**6.** Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. ... Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.»

Επειδή, σύμφωνα με το αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1144776 ΕΞ 2015/03-11-2015 έγγραφο της Δ/σης Ελέγχων, της Γενικής Δ/σης Φορολογικής Διοίκησης, της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα: «Παροχή οδηγιών σχετικά με την ορθή κοινοποίηση των πράξεων προσδιορισμού φόρου και των λοιπών εγγράφων και πράξεων που άπτονται των διαδικασιών ελέγχου, ώστε να διασφαλίζονται τα συμφέροντα του Δημοσίου» στο Κεφάλαιο Β. Λοιπά θέματα στην παράγραφο 1 εδάφιο 4 & 5 αναφέρεται ότι: «Κατόπιν των ανωτέρω επισημαίνουμε την υποχρέωση για επανέκδοση σε κάθε περίπτωση, το ταχύτερο δυνατόν, προς διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, των ακυρωθεισών με δικαστική απόφαση ή με απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, για τυπικούς λόγους (νομική πλημμέλεια), καταλογιστικών πράξεων απαλλαγμένων από τις πλημμέλειες που οδήγησαν στην ακύρωσή τους (σχετ. περ. 96 άρθρο 1 της Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/25-02-2014 Απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε., όπως ισχύει). Υπενθυμίζεται ότι η τυχόν άσκηση ένδικου μέσου, εκ μέρους του Δημοσίου, δεν εμποδίζει και την επανάληψη της σχετικής διοικητικής διαδικασίας προς επανέκδοση της ακυρωθείσας πράξης».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 36 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «**1.** Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5)

ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης. 2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: ... γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης, επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.»

Επειδή, σύμφωνα με τα παραπάνω, η προσβαλλόμενη υπ' αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΣΤΟΡΙΑΣ, ακυρώνεται δια της παρούσας απόφασης για τυπική πλημμέλεια, λόγω διακανονισμού φόρου επενδυτικών αγαθών τα οποία δεν χρησιμοποιήθηκαν εντός πενταετίας από την πραγματοποίηση των δαπανών σε διαφορετικό έτος από το οριζόμενο στις διατάξεις του άρθρου 33 του ν. 2859/2000 και του Δ14Α 1179496 ΕΞ 27.12.2012. Καλείται δε η φορολογική αρχή να εκδώσει νέα πράξη, απαλλαγμένη από την τυπική πλημμέλεια, ήτοι να εκδώσει νέα οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. στο φορολογικό έτος 2016.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./24.01.2019 ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ. και την ακύρωση λόγω τυπικής πλημμέλειας (λόγω διακανονισμού φόρου επενδυτικών αγαθών τα οποία δεν χρησιμοποιήθηκαν εντός πενταετίας από την πραγματοποίηση των δαπανών σε διαφορετικό έτος από το οριζόμενο στις διατάξεις του άρθρου 33 του ν. 2859/2000) της υπ' αριθ./2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΣΤΟΡΙΑΣ.

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.