



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 20/11/2019

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

Αριθμός απόφασης: 2284

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

ΦΑΞ : 2313-333258

e-mail : ded.thess@aade.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), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 968/2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - γ. Της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).
- 2.** Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
- 3.** Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
- 4.** Την από 28/06/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με την επωνυμία «..... Ο.Ε.» με Α.Φ.Μ., κατά της υπ' αριθ./.....05.2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής

περιόδου 01/10/2018 – 31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./....05.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/10/2018 – 31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 28/06/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «..... Ο.Ε.» με 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./....05.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/10/2018 – 31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ εξαλείφθηκε ποσό 24.000,00€ προς επιστροφή λόγω μη αναγνώρισης του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου εισροών με τον οποίο επιβαρύνθηκε απόκτηση παγίων και δη ακινήτων του άρθρου 6 του ν.2859/2000, συνολικής καθαρής αξίας 100.000,00€ πλέον ΦΠΑ 24.000,00€, ενώ επιπροσθέτως, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο φόρου και κατ' επέκταση το δικαίωμα μεταφοράς προς έκπτωση από το φόρο εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου, από 358,56€ σε 98,64€, ήτοι κατά το ποσό των 259,92€, λόγω μη αναγνώρισης της αξίας και του Φ.Π.Α. δαπανών για την αγορά των εν λόγω ακινήτων, ποσού 1.083,00€ πλέον ΦΠΑ 259,92€, από τις φορολογητέες εισροές και τον Φ.Π.Α. αυτών.

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 20/05/2019 έκθεσης μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. Ν.2859/2000 της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ./2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της, κατόπιν της υπ' αριθ. 6052/2019 αίτησης επιστροφής Φ.Π.Α. της προσφεύγουσας.

Η προσφεύγουσα ομόρρυθμη εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης με την οποία δεν ικανοποιήθηκε η υπ' αριθ. 6052/2019 αίτησή της για επιστροφή ΦΠΑ προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι η προσβαλλόμενη πράξη στερείται παντελώς κάθε πραγματικού και νομικού ερείσματος και είναι προδήλως παράνομη καθόσον επάγεται τον ανεπίτρεπτο και αδικαιολόγητο περιορισμό του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ.

Επειδή, με το άρθρο 64 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις*

περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, με το άρθρο 30 του ν.2859/2000 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.** Στην περίπτωση που αγαθά επένδυσης χρησιμοποιούνται, τόσο για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων του υποκειμένου στο φόρο, όσο και για ιδιωτική χρήση του ίδιου ή του προσωπικού του, ή, γενικότερα για σκοπούς άλλους από της επιχείρησης, ο Φ.Π.Α. που βαρύνει τις δαπάνες που συνδέονται με τα επενδυτικά αυτά αγαθά εκπίπτει μόνο κατ' αναλογία του ποσοστού της χρησιμοποίησής τους για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων της επιχείρησης... 3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 έως και 18...».

Επειδή, με το άρθρο 32 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36, β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,... 3. Όταν το ποσό της έκπτωσης είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο στην ίδια περίοδο, η επιπλέον διαφορά μεταφέρεται για έκπτωση σε επόμενη περίοδο ή επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων».

Επειδή, με το άρθρο 33 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, ... 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... 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,...».

Επειδή, με το άρθρο 34 του ν.2859/2000, όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 1 του ν.4281/2014 (ΦΕΚ Α' 160/08.08.2014) και ισχύει, 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...».

Επειδή, από την αιτιολογική έκθεση του άρθρου 1 του ν.4281/2014 (ΦΕΚ Α' 160/08.08.2014) προκύπτει ότι το δικαίωμα επιστροφής υφίσταται, ανεξάρτητα από την αιτία στην οποία οφείλεται η δημιουργία του πιστωτικού υπολοίπου. Με την διάταξη αυτή ευθυγραμμίζεται πλήρως η εθνική νομοθεσία με τις διατάξεις του κοινοτικού δικαίου (Οδηγία 2006/112/ΕΚ).

Επειδή, με την υπ' αριθ. 1131481/ΠΟΛ. 1282/23.12.1992 ερμηνευτική εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων του ΦΠΑ και διευκρινίστηκε ότι το δικαίωμα έκπτωσης του υποκειμένου στο φόρο για

αγαθά επένδυσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών. Επομένως, αν ο υποκείμενος στο φόρο επιβαρύνθηκε με φόρο εισροών για επενδυτικά αγαθά, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 33 του ν.2859/2000 (πρώην 26 του ν.1642/1986), το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών που επιβάρυνε τα επενδυτικά αυτά αγαθά και το οποίο ήδη ασκήθηκε σε προηγούμενες φορολογικές περιόδους, δηλαδή αν το δικαίωμα αυτό ασκήθηκε νόμιμα ή όχι, θα κριθεί οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των επενδυτικών αγαθών, καθώς και της εν συνεχεία χρήσης αυτών τουλάχιστον για μια πενταετία. Συνεπώς, αν τα επενδυτικά αγαθά κατά την έναρξη χρησιμοποίησης, χρησιμοποιούνται σε φορολογητέες δραστηριότητες, ο φόρος καλώς εκπέστηκε ή επιστράφηκε, αν όμως χρησιμοποιούνται σε αφορολόγητες δραστηριότητες ή απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης, θα πρέπει να αποδοθεί εφάπαξ στο Δημόσιο ο φόρος που επιβάρυνε την απόκτηση τους και ο οποίος επιστράφηκε στον υποκείμενο ή εκπέστηκε από αυτόν προηγούμενα.

Επειδή, για την οριστικοποίηση της έκπτωσης του ΦΠΑ, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 30 του ΦΠΑ, ειδικά για τα αγαθά επένδυσης όπως αυτά ορίζονται στο άρθρο 33 παρ. 4, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών. Ως εκ τούτου, η έκπτωση του φόρου που διενεργεί μια επιχείρηση ή η επιστροφή του φόρου που λαμβάνει μια επιχείρηση για επενδυτικά αγαθά, μέχρι την έναρξη χρησιμοποίησης αυτών, τελεί υπό την αίρεση ότι τα αγαθά αυτά θα χρησιμοποιηθούν εντός πενταετίας από τη δαπάνη για απόκτηση ή την κατασκευή τους για τη διενέργεια πράξεων φορολογητέων ή αφορολόγητων με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών. Επομένως, αν κατά την έναρξη χρησιμοποίησης των επενδυτικών αγαθών αυτά χρησιμοποιούνται σε φορολογητέες δραστηριότητες ή απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης, θα πρέπει να αποδοθεί στο δημόσιο ο ΦΠΑ που έχει εκπεστεί ή επιστραφεί. Κατά συνέπεια εφόσον τα επενδυτικά αγαθά αγοράζονται με σκοπό να χρησιμοποιηθούν σε φορολογητέες πράξεις, υπάρχει δικαίωμα επιστροφής του ΦΠΑ που επιβαρύνθηκε η αγορά τους, ακόμα και αν δεν έχει ξεκινήσει η δραστηριότητα, ωστόσο η αρμόδια Δ.Ο.Υ. έχει δυνατότητα να ελέγξει τα πραγματικά περιστατικά και την πλήρωση των προϋποθέσεων (Σχέτ. εγγ. Δ14Α 1107283 ΕΞ 2010, ΔΕΕ C-110/94, C-100/98, C-147/98, C-37/95 και C-400/98) [ΦΠΑ ΑΝΑΛΥΣΗ – ΕΡΜΗΝΕΙΑ, Δ. Σταματόπουλος – Α. Κλωνή, Εκδ. Σταματόπουλου, 2015 σελ. 905].

Επειδή, με το άρθρο 202 του Αστικού Κώδικα ορίζεται ότι: «Αν με τη δικαιοπραξία εξαρτήθηκε η ανατροπή των αποτελεσμάτων της από γεγονός μελλοντικό και αβέβαιο (αίρεση διαλυτική), μόλις συμβεί το γεγονός παύει η ενέργεια της δικαιοπραξίας και επανέρχεται αυτοδικαίως η προηγούμενη κατάσταση». Ενόψει της διάταξης αυτής, ο διαλυτικός όρος που περιέχεται στη σύμβαση πώλησης και μεταβίβασης της κυριότητας ακινήτου, σύμφωνα με τον οποίο, σε περίπτωση που ο αγοραστής, ο οποίος ανέλαβε την υποχρέωση για ορισμένη ενέργεια μέσα σε τακτή προς τούτο προθεσμία, δεν προέβη στην εκπλήρωση αυτής που μπορεί να

συνίσταται και στην καταβολή μέρους του πιστωθέντος τιμήματος, θα εκπίπτει από κάθε δικαίωμα του που απορρέει από την πώληση και το πωληθέν θα καθίσταται αναγόραστο και θα επιστραφεί χωρίς άλλη διατύπωση στην κυριότητα του πωλητή, αποτελεί αναμφίβολα παρεμβολή στη σύμβαση διαλυτικής αφέσεως, υπό την οποία τελεί όχι μόνο η κατά το άρθρο 1033 του ΑΚ συμφωνία για τη μεταβίβαση της κυριότητας, αλλά και η ενοχική δικαιοπραξία της πώλησης, η οποία αποτελεί, κατά την παραπάνω διάταξη, την νόμιμη αιτία της μεταβίβασης. Όταν δε η διαλυτική αυτή αίρεση πληρωθεί γιατί πέρασε άπρακτη η προθεσμία μέσα στην οποία όφειλε ο αγοραστής να ενεργήσει, τότε, κατά τη βούληση των μερών, που σαφώς εκφράστηκε και είναι σύμφωνη με τα οριζόμενα στην παραπάνω διάταξη του άρθρου 202 του ΑΚ, ανατρέπεται η όλη σύμβαση τόσο κατά την ενοχική όσο και κατά την εμπράγματη ενέργεια της, με την έννοια ότι παύει αυτή να ισχύει μόνο αν επέλθει το αιρετικό γεγονός και επανέρχεται αυτοδικαίως η προηγούμενη κατάσταση, άρα και η κυριότητα στον πωλητή, χωρίς να απαιτείται οποιαδήποτε άλλη ενέργεια του και μάλιστα δήλωση υπαναχωρήσεως, η οποία, άλλωστε, εφόσον κατά τη βούληση των συμβαλλομένων αυτοδικαίως ατονεί η σύμβαση μόλις πληρωθεί η αίρεση, στερείται κάθε έννοιας και αντικειμένου (ΑΠ 2099/2009, ΑΠ 848/2008, 1017/1988).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, με το υπ' αριθ. 13995/22.06.2018 συμβόλαιο αγοραπωλησίας της συμβολαιογράφου Λάρισας, η προσφεύγουσα απέκτησε κατά πλήρη κυριότητα, νομή και κατοχή μία υπόγεια αποθήκη καθαρής επιφάνειας 6,84 τ.μ. και ένα διαμέρισμα – γραφείο (επαγγελματικό χώρο) εμβαδού 62,14 τ.μ., κτισμένα επί οικοπέδου εντός του οικισμού του Δήμου, έναντι 100.000,00€ πλέον ΦΠΑ 24.000,00€. Για τη σύνταξη του ανωτέρω συμβολαίου κατέβαλε επιπροσθέτως για αμοιβή συμβολαιογράφου ποσό 1.083,00€ πλέον ΦΠΑ 259,92€. Η πώληση τελεί υπό τη διαλυτική αίρεση της εξόφλησης του τιμήματος εντός καθορισμένης προθεσμίας. Συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα κατέβαλε στην πωλήτρια ποσό 49.686,00€ έναντι του συμφωνηθέντος τιμήματος, το δε υπόλοιπο ποσό των 50.314€ ανέλαβε την υποχρέωση να καταβάλει έως την 31/12/2022, με παρακράτηση στο τέλος κάθε έτους ποσοστού 25% των αμοιβών της από την πωλήτρια. Η προσφεύγουσα επιβάρυνε τις φορολογητέες εισροές του β' τριμήνου του 2018 με το ποσό του τιμήματος και των συμβολαιογραφικών εξόδων 101.083,00€ και τον ΦΠΑ αυτών με φόρο 24.259,92€. Εκ του προαναφερθέντος ποσού, η προσφεύγουσα, με την υπ' αριθ. πρωτ. 6052/2019 αίτηση σε συνδυασμό με την περιοδική δήλωση ΦΠΑ δ' τριμήνου του 2018, ζήτησε την επιστροφή ΦΠΑ ποσού 24.000,00€. Ακολούθως, με την από 20/05/2019 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ απερρίφθη το αίτημα της προσφεύγουσας καθώς κρίθηκε ότι τα προαναφερθέντα ακίνητα δεν εξυπηρετούν την παραγωγική και συναλλακτική δραστηριότητά της (χωματουργικές εργασίες) αλλά αποτελούν προδήλως εξοχική κατοικία που χρησιμοποιείται για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση και εξυπηρετεί αποκλειστικά ανάγκες στέγασης, φιλοξενίας και ψυχαγωγίας και συνεπώς, δεν παρέχεται το κατ' άρθρο 30 του ν.2859/2000 δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος

ΦΠΑ. Στην εν λόγω κρίση η ελεγκτική αρχή κατέληξε έπειτα από αυτοψία που πραγματοποιήθηκε, σύμφωνα με την οποία η εσωτερική διαρρύθμιση του χώρου παραπέμπει σε θερινή κατοικία με ενιαίο χώρο κουζίνας – καθιστικού πλέον δύο υπνοδωματίων και μπάνιου. Το ακίνητο δεν ηλεκτροδοτείται ούτε έχει τηλεφωνική σύνδεση, στον εξοπλισμό συμπεριλαμβάνεται και τζάκι ενώ δεν περιλαμβάνεται ελάχιστος ελεύθερος οικοπεδικός χώρος για εναπόθεση υλικών και μηχανημάτων. Κατά τον χρόνο της αυτοψίας (28/03/2019) δεν βρέθηκε επίπλωση ούτε ενδείξεις επαγγελματικής δραστηριότητας. Ο δε οικισμός τηςς είναι αποκλειστικά καλοκαιρινός παραθαλάσσιος οικισμός με ελάχιστους μόνιμους κατοίκους την υπόλοιπη περίοδο του έτους, στον οποίο δεν στεγάζονται επιχειρήσεις, πλην αυτών με εποχιακή δραστηριότητα προς εξυπηρέτηση των καλοκαιρινών επισκεπτών. Επίσης, η ελεγκτική αρχή έκρινε ότι λόγω του υφιστάμενου όρου της διαλυτικής αίρεσης δεν ικανοποιούνται οι απαιτήσεις της κυριότητας και της χρήσης των άρθρων 33 και 34 του ν.2859/2000. Ωστόσο, η κρίση της ελεγκτικής αρχής εδράζεται επί εικασίας διότι, όπως η ίδια καταγράφει στην οικεία έκθεση ελέγχου ΦΠΑ επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, το ακίνητο δεν έχει χρησιμοποιηθεί – έως την ημέρα της αυτοψίας τουλάχιστον (28/03/2019) – καθώς στερείται ηλεκτροδότησης και επίπλωσης. Συνεπώς, το δικαίωμα έκπτωσης θα κριθεί οριστικά κατά τον χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης του επενδυτικού αγαθού. Η δε έκπτωση του φόρου ή η επιστροφή του φόρου τελεί υπό την αίρεση ότι το ακίνητο αυτό θα χρησιμοποιηθεί εντός πενταετίας από τη δαπάνη για απόκτηση ή την κατασκευή του για τη διενέργεια πράξεων φορολογητέων ή αφορολόγητων με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών. Επιπροσθέτως, η κρίση της ελεγκτικής αρχής περί μη ικανοποίησης των προϋποθέσεων κυριότητας του επενδυτικού αγαθού λόγω του υφιστάμενου όρου της διαλυτικής αίρεσης στερείται νομικής βάσης καθώς η κυριότητα του ακινήτου μεταβιβάζεται εξ αρχής στον αγοραστή.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί ανεπίτρεπτου και αδικαιολόγητου περιορισμού του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ και κατ' επέκταση επιστροφής του, προβάλλεται λυσιτελώς και κρίνεται βάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **αποδοχή** της υπ' αριθ./28.06.2019 ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «..... Ο.Ε.» με Α.Φ.Μ. και την τροποποίηση της υπ' αριθ./.....05.2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.

Υπ' αριθ./....05.2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ
της φορολογικής περιόδου 01/10/2018 – 31/12/2018

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Φόρος εκροών	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Υπόλοιπο φόρου εισροών	24.358,56 €	98,64 €	24.358,56 €	24.259,92 €
Πιστωτικό υπόλοιπο	24.358,56 €	98,64 €	24.358,56 €	24. 259,92 €
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	358,56 €	98,64 €	358,56 €	259,92 €
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή	24.000,00 €	0,00 €	24.000,00 €	24.000,00 €

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

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.