



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 24 / 01 / 2020

Αριθμός Απόφασης **158**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) 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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από 26/09/2019 και με αριθ. πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία με διακριτικό τίτλο «.....», με ΑΦΜ:, που εδρεύει στη, οδός (κτίριο), κατά των από 05/08/2019 και αριθμούς, και Οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, χρήσεων 2014, 2015 και 2016 αντίστοιχα, που εξέδωσε η προϊσταμένη της ΔΟΥ Παλλήνης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,

5. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις της προϊσταμένης της ΔΟΥ Παλλήνης, καθώς και την από 05/08/2019 έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ της ίδιας ΔΟΥ, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση,

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής,

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από **26/09/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανούς προσφυγής** της εταιρείας με την επωνυμία, με **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων έγινε στις **26/08/2019**, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Σύντομο Ιστορικό

Με βάση την υπ' αριθ./...../2017 εντολή ελέγχου της Προϊσταμένης της ΔΟΥ Παλλήνης, σε αντικατάσταση της υπ' αριθ./...../2017 εντολής, διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα **μερικός έλεγχος ΦΠΑ** για τις χρήσεις **2014, 2015 και 2016**, δυνάμει: **α)** της υπ' αρ./2016 περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ φορολογικής περιόδου **3^{ου} Τριμήνου 2016**, με την οποία **δεσμεύθηκε ΦΠΑ** ποσού **5.980,00€ προς επιστροφή** και **β)** της υπ' αρ./2016 αίτησης **επιστροφής ΦΠΑ** που υπέβαλε η προσφεύγουσα, για επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ ποσού 5.980,00€ βάσει της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1073/21-07-2004. Το ανωτέρω ποσό **επεστράφη** στην προσφεύγουσα δυνάμει των υπ' αρ./2017 και/2017 αποφάσεων επιστροφής του τμήματος Φ.Π.Α. της ίδιας ΔΟΥ.

Ωστόσο, από τον διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψε ότι η προσφεύγουσα δεν είχε δικαίωμα επιστροφής Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, δεδομένου ότι δεν πραγματοποίησε φορολογητέες εκροές κατά την ελεγχόμενη περίοδο 03/06/2010 – 30/09/2016, και επομένως δεν προέβη σε έκπτωση του φόρου εισροών από το φόρο εκροών.

Κατόπιν αυτών, από την προϊσταμένη της ΔΟΥ Παλλήνης εκδόθηκαν οι κατωτέρω Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ:

- Η υπ' αριθμ./2019 Πράξη, φορολογικής περιόδου **01/01-31/12/2014**, με την οποία μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση κατά 165,32€,
- Η υπ' αριθμ./2019 Πράξη, φορολογικής περιόδου **01/01-31/12/2015**, με την οποία μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση κατά 823,25€, και
- Η υπ' αριθμ./2019 Πράξη, φορολογικής περιόδου **01/01-31/12/2016**, με την οποία **καταλογίστηκε** το ποσό των **5.980,00€**, το οποίο είχε ήδη επιστραφεί στην προσφεύγουσα χωρίς έλεγχο.

Εν συνεχεία συντάχθηκε η από **05/08/2019** έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. ν. 2859/2000 και εκδόθηκαν την ίδια ημέρα οι υπ' αριθ./2019,/2019 και/2019 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ των χρήσεων **2014, 2015 και 2016** αντίστοιχα, με τις οποίες το συνολικό ποσό ΦΠΑ ύψους **5.980,00€**, μεταφέρθηκε ως πιστωτικό προς έκπτωση της φορολογικής περιόδου του 3^{ου} τριμήνου 2016 (και όχι ως πιστωτικό προς επιστροφή). Επομένως, το συγκεκριμένο ποσό, δεδομένου ότι ήδη είχε επιστραφεί χωρίς έλεγχο στην προσφεύγουσα, καταλογίστηκε σε βάρος της.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την **ακύρωση** των ανωτέρω πράξεων της Προϊσταμένης της ΔΟΥ Παλλήνης, προβάλλοντας ότι έγινε εσφαλμένη εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 3§1, 30§1, 32§3 και 34§1 του Κώδικα ΦΠΑ και συγκεκριμένα ότι το επίμαχο ποσό είχε καταβληθεί για δαπάνη επενδυτικών αγαθών αναγκαίων για τη λειτουργία της επιχείρησής, πριν από την έναρξη της πραγματικής εκμεταλλεύσεως αυτής και, επομένως, το δικαίωμα για την επιστροφή του φόρου είχε γεννηθεί και ήταν ανεξάρτητο από την πραγματοποίηση εκροών. Μόνη δε η καθυστέρηση της πραγματικής εκμεταλλεύσεως της επιχείρησής και η μη πραγματοποίηση εκροών δεν εμποδίζει τη γέννηση του δικαιώματος αυτού.

Επειδή με τις διατάξεις του **ν. 2859/2000** (Α' 248), ορίζονται μεταξύ των άλλων τα ακόλουθα: Στο **άρθρο 3** ότι: «**1)** Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε νομικό ή φυσικό 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, [...]»

Στο **άρθρο 30** 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».

Στο **άρθρο 32** ότι: «**1)** ..., **2)** ..., **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.

Στο **άρθρο 34** ότι: «**1)** Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον: **α)** καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξαρχής αχρεώσητα 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 Υπ. 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».

Περαιτέρω, κατ' εφαρμογή του άρθρου 32§1 του ν. 2859/2000, εκδόθηκε η υπ' αριθμ. **ΠΟΛ. 1073/21-7-2004** (Β' 1164) Απόφαση, σύμφωνα με την οποία:

«**Άρθρο 1.** Το πιστωτικό υπόλοιπο του φόρου προστιθέμενης αξίας που προκύπτει μετά την έκπτωση του φόρου εισροών από το φόρο εκροών επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρούσας απόφασης, εφόσον πρόκειται για **α)** πράξεις των άρθρων 24 , 25 , 26 , 27 και 28 του Κώδικα ΦΠΑ, εφόσον για τις πράξεις αυτές προβλέπεται άμεση απαλλαγή, **β)** πράξεις για τις οποίες με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών προβλέπεται αναστολή καταβολής του φόρου, **γ)** εισαγωγές, αγορές, κατασκευές επενδυτικών αγαθών, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33 του Κώδικα ΦΠΑ, **δ)** εκροές υπαγόμενες σε χαμηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α. από εκείνο των εισροών τους [...]

Άρθρο 6. 1) Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας, ο οποίος: **α)** προκύπτει ως πιστωτικό υπόλοιπο, μετά την έκπτωση του φόρου εισροών από το φόρο εκροών, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 34 του Κώδικα ΦΠΑ, εκτός από αυτές που ρυθμίζονται με το άρθρο 1 της παρούσας, **β)** είναι αδύνατο να μεταφερθεί για έκπτωση σε επόμενη διαχειριστική περίοδο, ή σε περίπτωση μεταφοράς του για έκπτωση, δεν κατέστη δυνατός ο συμψηφισμός όλου ή μέρους αυτού, **γ)** καταβλήθηκε στο δημόσιο αχρεώσητα, επιστρέφεται, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις παραγράφους 2 και 3 του άρθρου αυτού [...] 2) ... 3) [...] Ο υποκείμενος στο φόρο ή ο υπόχρεος κατά περίπτωση, δικαιούται να ζητήσει το πιστωτικό υπόλοιπο του Φ.Π.Α. με τη διαδικασία του άρθρου αυτού, εφόσον έχει εξαντλήσει πρώτα τη δυνατότητα μεταφοράς του για συμψηφισμό. Σε περιπτώσεις, όμως, που είναι αδύνατος ο συμψηφισμός στην επόμενη ή επόμενες διαχειριστικές περιόδους, μπορεί να ζητηθεί χωρίς να απαιτείται να εξαντληθεί η δυνατότητα μεταφοράς του. **Αδυναμία συμψηφισμού** του πιστωτικού υπολοίπου στην επόμενη ή σε

επόμενες διαχειριστικές περιόδους συνήθως υπάρχει, όταν ο υποκείμενος πραγματοποιεί αποκλειστικά ή κατά κύριο λόγο απαλλασσόμενες πράξεις με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους ή διακόπτει τις εργασίες της επιχείρησής του ή η αξία των φορολογητέων εκροών είναι χαμηλότερη από την αξία των φορολογητέων εισροών κ.λπ. Ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. κρίνει σε κάθε περίπτωση εάν συντρέχει αδυναμία συμψηφισμού. 4) [...]».

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση, από τα στοιχεία το φακέλου (έκθεση ελέγχου και έκθεση Απόψεων της αρμόδιας φορολογικής Αρχής) προκύπτει ότι η προσφεύγουσα σε όλες τις ελεγχόμενες χρήσεις **δεν πραγματοποίησε εκροές**. Το έτος 2013, έλαβε το υπ' αριθμ./2013 **Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών** εκδόσεως της επιχείρησής: «.....» με ΑΦΜ:, ποσού **26.000€** πλέον ΦΠΑ ποσού **5.980€**. Το είδος και η μορφή της σχετικής παρεχόμενης υπηρεσίας προσδιορίζεται στο από **05/10/2013** συναφθέν συμφωνητικό μεταξύ των δύο αντισυμβαλλόμενων (α/α κατάστασης Δ' τριμήνου στο taxis/2014), το οποίο αφορά την έκδοση αδειών και εγκρίσεων για την εγκατάσταση ηλεκτρικού σταθμού και συγκεκριμένα έκδοση προκαταρκτικής περιβαλλοντικής εκτίμησης και αξιολόγησης.

Επειδή η ανωτέρω ληφθείσα από την προσφεύγουσα υπηρεσία, **δεν συνιστά επενδυτικό αγαθό**, αλλά **έξοδο ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης** (δαπάνη πολυετούς απόσβεσης κατά το ΕΓΛΣ) δεδομένου ότι αφορά την εκτέλεση προπαρασκευαστικών εργασιών οι οποίες, ελλείψει μηχανολογικού εξοπλισμού και εργασιών διασύνδεσης με το φορέα παροχής ενέργειας δεν δύναται να χαρακτηριστεί ως περιουσιακό στοιχείο / αγαθό επένδυσης καθώς δεν πληροί την απαραίτητη προϋπόθεση χαρακτηρισμού της ως περιουσιακού στοιχείου / αγαθού επένδυσης, ήτοι την αποκόμιση οφέλους πέραν της ετήσιας περιόδου. Ως εκ τούτου το εν λόγω ποσό ΦΠΑ, δεν δύναται να επιστραφεί στην προσφεύγουσα, δεδομένου ότι δεν αφορά αγαθό επένδυσης.

Περαιτέρω, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα δεν έχει πραγματοποιήσει εκροές, καταχώρησε δε στα βιβλία της το υπ' αριθμ./2013 **Τ.Π.Υ.**, και όπως προαναφέραμε δεν αφορά αγαθό επένδυσης, πλην όμως, **είναι δυνατή η αντιμετώπιση αυτού ως δαπάνη** και κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου **34§1 περ. β' υποπερ. ι)** του **κώδικα ΦΠΑ** και της **ΠΟΛ.1073/2014 (Άρθρο 6§1 περ. β')**, να της επιστραφεί **λόγω αδυναμίας συμψηφισμού**, δεδομένου ότι η αίτηση επιστροφής ΦΠΑ υπεβλήθη εντός τριετίας από την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης, ήτοι στις **28/10/2016** (αρ. πρωτ./2016), αλλά και αφού ληφθούν υπόψη τις **αρχές της χρηστής διοίκησης**.

Επειδή για τις υπ' αριθμ./2019 και/2019 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ δεν προβάλλονται λόγοι ακύρωσης ή τροποποίησής τους,

Αποφασίζουμε

Την **μερική αποδοχή** της από **26/09/2019** και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησής με διακριτικό τίτλο «.....», με **ΑΦΜ:**, που εδρεύει στη, οδός αρ. (κτίριο), και

- α) την **επικύρωση** των υπ' αριθμ./2019 και/2019 Οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού **ΦΠΑ** χρήσεων **2014** και **2015** αντίστοιχα, που εξέδωσε η προϊσταμένη της ΔΟΥ Παλλήνης
- β) την **ακύρωση** της υπ' αριθμ./2019 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού **ΦΠΑ** χρήσης **2016**, που εξέδωσε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Παλλήνης

Οριστική Φορολογική υποχρέωση – καταβαλλόμενο ποσό βάσει απόφασης

- ✓ Με την υπ' αριθμ./2019 φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2014, μείωση του πιστωτικού υπολοίπου στο ποσό των **6.775,93€**,
- ✓ Με την υπ' αριθμ./2019 φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2015, μείωση του πιστωτικού υπολοίπου στο ποσό των **6.118,00€**,
- ✓ Με την υπ' αριθμ./2019 φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016, **ΜΗΔΕΝ**

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 Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ 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.