



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 22.07.2020

Αριθμός απόφασης: 1541

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

Fax : 2131604567

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 1036990 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)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει

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

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30.03.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν.4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), όπως τροποποιήθηκε με την Α 1122/2020 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31.05.2020)

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **20.02.2020** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή: α)της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ εδρευούσης στον, επί της οδού, αριθ., β)του συνυπεύθυνου του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου, επί της οδού, αριθ., γ)της αλληλεγγύως υπεύθυνου του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου

....., επί της οδού, αριθ., κατά των κάτωθι πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου:

- της αρ./2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1.01.2013-31.12.2013,
- της αρ./2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1.01.2014-31.12.2014,
- της αρ./2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 1.01.2015-31.12.2015,
- της αρ./2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 1.01.2017-31.12.2017,
- της αρ./2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 1.01.2018-31.12.2018,
- της αρ./2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 1.01.2019-31.12.2019
- της αρ./2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ν.4174/2013 για το φορολογικό έτος 2015.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Την από 3.03.2020 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **20.02.2020** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», του συνυπεύθυνου του, της αλληλεγγύως υπεύθυνου του, 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:

α)Με την αρ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, φορολογικής περιόδου 1.01.2013-31.12.2013, ο έλεγχος δεν εντόπισε διαφορά στην αξία των δηλωθέντων φορολογητέων εισροών και στο πιστωτικό υπόλοιπο φόρου εισροών, ήτοι 47.011,77 ευρώ.

β)Με την αρ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, φορολογικής περιόδου 1.01.2014-31.12.2014 ο έλεγχος δεν εντόπισε διαφορά στην αξία των δηλωθέντων φορολογητέων εισροών και στο πιστωτικό υπόλοιπο φόρου εισροών, ήτοι 62.005,93 ευρώ.

γ)Με την αρ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, φορολογικής περιόδου 1.01.2015-31.12.2015 ο

έλεγχος προσδιόρισε την αξία των φορολογητέων εκροών σε 2.160,00 ευρώ, τον φόρο εκροών σε 280,80 ευρώ, το πιστωτικό υπόλοιπο σε 280,80 ευρώ, ενώ το υπόλοιπο φόρου για επιστροφή ανέρχονταν σε 4.363,63 ευρώ και το υπόλοιπο φόρου για επιστροφή σε 57.648,81 ευρώ.

δ)Με την αρ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, φορολογικής περιόδου 1.01.2017-31.12.2017 ο έλεγχος προσδιόρισε την αξία των φορολογητέων εκροών σε 1.140,00 ευρώ, τον φόρο εκροών σε 148,20 ευρώ και το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ανέρχονταν σε 314,61 ευρώ.

ε)Με την αρ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, φορολογικής περιόδου 1.01.2018-31.12.2018 ο έλεγχος καταλόγισε Φ.Π.Α. 39.161,83 ευρώ, πλέον πρόστιμα του άρθρου 58/58Α του Κ.Φ.Δ. 19.580,91 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 58.742,74 ευρώ.

στ)Με την αρ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, φορολογικής περιόδου 1.01.2019-31.12.2019 ο έλεγχος καταλόγισε Φ.Π.Α. 14.573,95 ευρώ, πλέον πρόστιμα του άρθρου 58/58Α του Κ.Φ.Δ. 7.286,97 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 21.860,92 ευρώ.

ζ)Με την αρ./2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος νομικού προσώπου πρόστιμο 500 ευρώ για το φορολογικό έτος 2015, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ν.4174/2013.

Η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλλε στην Δ.Ο.Υ. Πύργου την αριθ. πρωτ./2016 αίτηση επιστροφής Φ.Π.Α. για τη φορολογική περίοδο 1.12.2015-31.12.2015 ποσού 57.648,84 ευρώ, επειδή πραγματοποίησε δαπάνες για αγορά-κατασκευή επενδυτικών αγαθών (άρθρο 33 παρ. 4 του ν.2859/2000).

Δυνάμει της αριθ./2019 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα εταιρεία για τη φορολογική περίοδο 1.12.2015-31.12.2015, σύμφωνα με τις διατάξεις των ΠΟΛ 1073/2004 & ΠΟΛ 1067/2013, καθώς στην υπό έλεγχο φορολογική περίοδο μεταφέρθηκε για συμψηφισμό πιστωτικό υπόλοιπο από προηγούμενη ανέλεγκτη φορολογική περίοδο. Σύμφωνα με το πόρισμα της από 20.01.2020 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α., ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του ότι η επιχείρηση με την επωνυμία «.....» έχει πραγματοποιήσει κατά τις φορολογικές περιόδους από 1.01.2013-31.12.2013, 1.01.2014-31.12.2014 και 1.01.2015-31.03.2015 αγορές-κατασκευή επενδυτικών αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α΄ της παρ. 4 του άρθρου 33 του ν.2859/2000, έκρινε ότι η επιχείρηση έχει δικαίωμα επιστροφής ποσού 57.648,81 ευρώ και δικαίωμα έκπτωσης σε επόμενη περίοδο 4.363,63 ευρώ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν.2859/2000, καθόσον δεν έχει παραγραφεί το προς επιστροφή δικαίωμα του Φ.Π.Α.

Δυνάμει της ίδιας ως άνω εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου συντάχθηκε η από 20.01.2020 Έκθεση Ελέγχου Προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ., σύμφωνα με την οποία ο έλεγχος διαπίστωσε τα εξής: α)η ελεγχόμενη δεν υπέβαλλε δήλωση μεταβολής στο τμήμα μητρώου, προκειμένου να δηλώσει την δραστηριότητα καλλιέργειας τριφυλλίου για τη διαχειριστική περίοδο

1.01-31.12.2015, β)υπέβαλλε ανακριβώς την περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. για την φορολογική περίοδο 1.10.2015-31.10.2015 δίχως να προκύπτει φόρος για καταβολή, γ)υπέβαλλε ανακριβώς την αρχική περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. για τη φορολογική περίοδο 1.11.2015-31.11.2015 δίχως να προκύπτει φόρος για καταβολή, δ)υπέβαλλε ανακριβώς την αρχική περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. για τη φορολογική περίοδο 1.12.2015-31.12.2015 δίχως να προκύπτει φόρος για καταβολή και ε)υπέβαλλε ανακριβώς την κατάσταση φορολογικών στοιχείων πελατών-προμηθευτών για το έτος 2015 κατά παράβαση των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 14 του ν.4174/2013.

Δυνάμει της αριθ./2019 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα για την φορολογική περίοδο από 1.01.2017-31.03.2019. Σύμφωνα με την από 20.01.2020 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Πύργου, η προσφεύγουσα είχε υπαχθεί σε πρόγραμμα ενίσχυσης της Αποκεντρωμένης Διοίκησης Πελοποννήσου, Δυτικής Ελλάδας και Ιονίου για την υλοποίηση της επένδυσης με την αριθ. πρωτ. Απόφαση με το κίνητρο της επιχορήγησης. Η ανωτέρω απόφαση υπαγωγής αφορούσε την δημιουργία νέας μονάδας παραγωγής τυροκομικών προϊόντων δυναμικότητας 1.300 κιλών επεξεργασμένου αγελαδινού γάλακτος ημερησίως στη θέση του Δήμου, της περιφερειακής ενότητας συνολικής ενισχυόμενης δαπάνης 587.081,00 ευρώ και συνολικού κόστους δαπάνης 587.081,00 ευρώ.

Ο έλεγχος στις 7.05.2019 πραγματοποίησε αυτοψία στο χώρο της επένδυσης και διαπίστωσε ότι υπάρχει βιομηχανικό κτίριο 450 τ.μ. κατασκευασμένο από μεταλλικό σκελετό, περιμετρικά του κτιρίου υπήρχε δάπεδο τσιμεντοστρωμένο και φράχτης με σύρμα, ο αύλειος χώρος ήταν χορταριασμένος και υπήρχαν διάσπαρτα οικοδομικά υλικά, στον εξωτερικό χώρο δεν υπήρχε πινακίδα με τα στοιχεία της ελεγχόμενης επιχείρησης, δεν υπήρχε υπάλληλος ή εργάτης στο χώρο, δεν υπήρχε επαγγελματικό αυτοκίνητο ούτε ζώντα ζώα στον προαύλιο χώρο του κτιρίου, ο εσωτερικός χώρος του κτιρίου βρέθηκε κενός ενώ υπήρχε σκόνη και υλικά οικοδομών, δεν υπήρχαν μηχανήματα και έτοιμα προϊόντα ή είδη συσκευασίας και η επιχείρηση δεν βρισκόταν σε λειτουργία.

Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η επιχείρηση δεν είχε χρησιμοποιήσει τα επενδυτικά αυτά αγαθά, ως εκ τούτου υποχρεούται σε εφάπαξ διακανονισμό του Φ.Π.Α. των εισροών της εντός της πενταετίας από την πραγματοποίηση της δαπάνης αγοράς ή κατασκευής, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 33. Από τον έλεγχο των υποβληθέντων δηλώσεων Φ.Π.Α. προέκυψε ότι η ελεγχόμενη δεν υπέβαλλε τροποποιητικές δηλώσεις Φ.Π.Α. ώστε να διακανονίσει το Φ.Π.Α. των δαπανών της κατασκευής επενδυτικών αγαθών.

Ειδικότερα ο έλεγχος διαπίστωσε ότι: α)η προσφεύγουσα πραγματοποίησε δαπάνες για αγορά-κατασκευή επενδυτικών αγαθών και εξέπεσε το φόρο αυτών ως εξής: στη χρήση 2012 δαπάνες αξίας 15.645,40 ευρώ & ΦΠΑ 3.598,42 ευρώ, στη χρήση 2013 δαπάνες αξίας 171.636,74 ευρώ & Φ.Π.Α. 39.476,44 ευρώ, στη χρήση 2014 δαπάνες 63.365,00 ευρώ & Φ.Π.Α. 14.573,95 ευρώ, τέλος στη χρήση 2015 δεν πραγματοποίησε δαπάνες για αγορά-κατασκευή επενδυτικών αγαθών, β)η προσφεύγουσα δεν διενήργησε εφάπαξ διακανονισμό του Φ.Π.Α. των δαπανών

κατασκευής των επενδυτικών αγαθών ως εξής: το φορολογικό έτος 2017 ποσό Φ.Π.Α. 3.598,42 ευρώ που αφορούν δαπάνες κατασκευής επενδυτικών αγαθών αξίας 15.645,40 ευρώ που διενήργησε στη χρήση 2012, το φορολογικό έτος 2018 ποσό Φ.Π.Α. 39.476,44 ευρώ που αφορούν δαπάνες κατασκευής επενδυτικών αγαθών αξίας 171.636,74 ευρώ που διενήργησε στη χρήση 2013 και το φορολογικό έτος 2019 ποσό Φ.Π.Α. 14.573,95 ευρώ που αφορούν δαπάνες κατασκευής επενδυτικών αγαθών αξίας 63.365,00 ευρώ που διενήργησε στη χρήση 2014 και γ)τα δεδομένα των τηρηθέντων βιβλίων δεν μεταφέρθηκαν ορθώς στη αριθ./2017 υποβληθείσα αρχική δήλωση της φορολογικής περιόδου 1.10.2017-31.10.2017, συγκεκριμένα εισροές καθαρής αξίας 1.140,00 ευρώ και Φ.Π.Α. 148,20 ευρώ δεν μεταφέρθηκαν στην υποβληθείσα αρχική περιοδική δήλωση. Κατόπιν των ανωτέρω εκδόθηκε το με αριθ. πρωτ./2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων με συνημμένες τις προσωρινές πράξεις Προσδιορισμού Φ.Π.Α. ετών 2017, 2018, 2019 το οποίο επιδόθηκε νόμιμα στον εκπρόσωπο της προσφεύγουσας, σε απάντηση του οποίου κατατέθηκε το με αριθ. πρωτ./2019 υπόμνημα με τις αντιρρήσεις της οι οποίες όμως δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο με συνεπεία την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Οι προσφεύγοντες με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητούν να αναγνωριστεί το δικαίωμα της εταιρείας προς έκπτωση και επιστροφή Φ.Π.Α., να ακυρωθεί ως εσφαλμένη η κρίση περί μη έναρξης χρησιμοποίησης των επενδυτικών αγαθών και να γίνει δεκτή η αίτηση της εταιρείας για επιστροφή Φ.Π.Α. και μάλιστα εντόκως, ακυρούμενων απάντων των σχετικώς επιβληθέντων προστίμων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Η προσφεύγουσα υπέβαλλε νομίμως και εμπροθέσμως τον Απρίλιο του 2016 αίτημα προς τη Δ.Ο.Υ. Πύργου για επιστροφή εκπεστέου Φ.Π.Α. που αφορούσε την αγορά επενδυτικών αγαθών και συγκεκριμένα την ανέγερση και κατασκευή βιομηχανικού κτιρίου μετά των απαραίτητων και συνοδευτικών αυτών εργασιών διαμόρφωσης και αποπεράτωσης αγαθά τα οποία αποκτήθηκαν τα έτη 2013 και 2014. Το αίτημά της έπρεπε να διεκπεραιωθεί εντός 15 ημερών από τη λήψη του αιτήματος σύμφωνα με την ΠΟΛ 1093/2012 και εφόσον δεν είχε εκδοθεί εντολή ελέγχου.
- Η κρίση των ελεγκτών περί δήθεν μη έναρξης χρησιμοποίησης των επενδυτικών αγαθών ερείδεται σε εσφαλμένες και αδιάφορες ως προς την αληθή αξιολόγηση του αντικειμένου της ελεγκτέας δραστηριότητας.
- Σύμφωνα με το περιεχόμενο των εκθέσεων ελέγχου διαπιστώθηκε η προσήκουσα ολοκλήρωση και αποπεράτωση των υπό έλεγχο κτιριακών εγκαταστάσεων της εταιρείας και συνεπώς, παρίσταται όλως ανακριβής και αυθαίρετη η κρίση ότι δήθεν αυτές δεν ξεκίνησαν να χρησιμοποιούνται.
- Κρίσιμο στοιχείο είναι η προσκόμιση σχετικών αποδεικτικών εγγράφων, τα οποία ενίσχυσαν τον ισχυρισμό της περί πραγματοποίησης εκροών κατά την ελεγχόμενη περίοδο έστω και σε ισχνό επίπεδο που αφορά την προετοιμασία της έναρξης της επιχειρηματικής δραστηριότητας της εταιρείας, στοιχείο που τα ελεγκτικά όργανα δεν έδωσαν την δέουσα σημασία. Όσον αφορά τον ισχυρισμό του ελέγχου ότι δεν έχει υποβληθεί δήλωση μεταβολής για τη

δραστηριότητα «καλλιέργεια τριφυλλιού», παρόλο που έχει υποβληθεί η δήλωση ΟΣΔΕ με την καλλιέργεια «.....» δεν ευσταθεί και κείται πέραν πάσης λογικής.

- Όσον αφορά τον ισχυρισμό των ελεγκτικών οργάνων ότι τα οικεία παραστατικά (τιμολόγια) δεν προσκομίστηκε στον έλεγχο «συνοδευτικό μεταφοράς» αντικρούει ισχυριζόμενη ότι το συγκεκριμένο έγγραφο έχει καταργηθεί προ πολλού από τη φορολογική χρήση. Πλημμελής τρόπος διενέργειας του ελέγχου και εσφαλμένη εξαγωγή συμπεράσματος ότι δήθεν τα επενδυτικά αγαθά δεν χρησιμοποιήθηκαν ποτέ.

Επειδή, για πράξεις που εκδίδονται από 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 63 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) όπως ισχύει: «ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα επανεξέτασης της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. ...».

Ειδικότερα, όσον αφορά τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, σύμφωνα με την παρ. 1 του ίδιου άρθρου και νόμου (Κ.Φ.Δ.), αυτές εμπροθέσμως και παραδεκτώς προσβάλλονται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/07-11-2000), ορίζουν, ότι:

«Άρθρο 2. Αντικείμενο του φόρου

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)

Άρθρο 3. Υποκείμενοι στο φόρο

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.....

Άρθρο 16. Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης στην παράδοση αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών

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.

Άρθρο 30. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου

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.

Άρθρο 33. Διακανονισμός εκπτώσεων

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

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

Άρθρο 34 Επιστροφή του φόρου

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

α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξ αρχής 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, αντι 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.

2.

3. Η Επιστροφή του φόρου πραγματοποιείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 και κατά το μέρος που ο υποκείμενος στον φόρο ενεργεί πράξεις με Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών του στο κράτος - μέλος εγκατάστασης του.

4. Δεν παρέχεται δικαίωμα επιστροφής:

α) Στην περίπτωση που ο αιτών στο κράτος - μέλος στο οποίο είναι εγκατεστημένος:

αα) δεν είναι υποκείμενος στον φόρο προστιθέμενης αξίας,

ββ) πραγματοποιεί αποκλειστικά και μόνο παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών που απαλλάσσονται από τον φόρο χωρίς Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών του,

γγ) υπάγεται στο καθεστώς απαλλαγής για μικρές επιχειρήσεις,

δδ) υπάγεται στο Ειδικό καθεστώς αγροτών.

β) Για ποσά φόρου με τα οποία επιβαρύνονται οι παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται στο εσωτερικό της χώρας, οι οποίες υπάγονται ή πρέπει να υπάγονται στην απαλλαγή που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 24 και των περιπτώσεων α', β' και γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 28.

γ) Για ποσά φόρου τα οποία έχουν τιμολογηθεί εσφαλμένα.

5. Η Επιστροφή του φόρου που προβλέπεται από τις διατάξεις της παραγράφου 2 γίνεται κατόπιν υποβολής αίτησης και δεν μπορεί να αφορά περίοδο μικρότερη των τριών μηνών ή μεγαλύτερη ενός ημερολογιακού έτους εκτός της περίπτωσης που η περίοδος αυτή αφορά το υπόλοιπο ενός ημερολογιακού έτους.».

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 ιδίου 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 πραγματοποίηση 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 ιδίου 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 πάντα 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 και με το με αριθμ. πρωτ. **Δ14Α 1083851 ΕΞ 22-5-2013** έγγραφο της Διεύθυνσης ΦΠΑ αναφέρεται ότι 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.

Επειδή εν προκειμένω η προσφεύγουσα επιχείρηση στις χρήσεις 2012-2014 πραγματοποίησε δαπάνη για απόκτηση ή κατασκευή επενδυτικών αγαθών και συγκεκριμένα για τη δημιουργία νέας μονάδας παραγωγής τυροκομικών προϊόντων δυναμικότητας 1.300 κιλών επεξεργασμένου αγελαδινού γάλακτος ημερησίως στη θέση του Δήμου

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 εκτέθηκε για κάποια αιτία μεταβλήθηκε μέσα στη διαχειριστική περίοδο. Σύμφωνα δε, με την παράγραφο 1 του άρθρου 33 του Κώδικα ΦΠΑ (Ν. 2859/2000), οι εκπτώσεις που διενήργησε ο υποκείμενος στο φόρο με βάση τις υποβαλλόμενες δηλώσεις ΦΠΑ, υπόκειται σε τελικό διακανονισμό, σύμφωνα με τα συνολικά στοιχεία της διαχειριστικής περιόδου, στις περιπτώσεις που από τις διατάξεις του άρθρου αυτού, παρέχεται το δικαίωμα ή επιβάλλεται ένας τέτοιος διακανονισμός.

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 δε 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 εκτέσει το 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 κατά την αδιάστικτη γραμματική διατύπωση της προαναφερθείσας διάταξης στις περιπτώσεις που η μη χρησιμοποίησης 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.

Οι περιπτώσεις στις οποίες δεν διενεργείται διακανονισμός του φόρου των επενδυτικών αγαθών, διότι θεωρείται ότι διατέθηκαν σε φορολογητέες δραστηριότητες προβλέπονται ρητά από

τις προαναφερθείσες διατάξεις του άρθρου 33 του Ν. 2859/2000. Λοιπές περιπτώσεις μη διενέργειας του διακανονισμού της έκπτωσης του φόρου των επενδυτικών αγαθών, δεν προβλέπονται από τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις. Αντιθέτως, ορίζεται ρητά ότι εάν εντός της περιόδου του πενταετούς διακανονισμού 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.

Επειδή εν προκειμένω η προσφεύγουσα εταιρεία δεν χρησιμοποίησε εντός της πενταετίας από την πραγματοποίηση της δαπάνης απόκτησης / κατασκευής επενδυτικών αγαθών, τα επενδυτικά αγαθά, ως εκ τούτου θεωρείται ότι αυτά διατέθηκαν αποκλειστικά και μόνο σε αφορολόγητες πράξεις και σύμφωνα με το άρθρο 33 παρ. 3 του ν.2859/2000 η προσφεύγουσα όφειλε να διενεργήσει εφάπαξ διακανονισμό του φόρου των εισροών που αφορούσε τις κατασκευαστικές δαπάνες.

Επειδή ο έλεγχος διενήργησε αυτοψία και διαπίστωσε τη μη λειτουργία της επιχείρησης σε συνδυασμό με μη διενέργεια εφάπαξ διακανονισμού του Φ.Π.Α. για δαπάνες κατασκευαστικών αγαθών που εκτέσθηκαν τις χρήσεις 2012, 2013, 2014 .

Επειδή, σύμφωνα με την Οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου της 28ης Νοεμβρίου 2006 (2006/112/ΕΕ) Σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας

«Άρθρο 167

Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο προς έκπτωση φόρος γίνεται απαιτητός.

Άρθρο 168

Στο βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο έχει το δικαίωμα, στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιεί τις πράξεις του, να εκπέμπει από τον οφειλόμενο φόρο τα ακόλουθα ποσά: α), β).....

ΚΕΦΑΛΑΙΟ V

Διακανονισμός των εκπτώσεων

Άρθρο 184

Η αρχικά πραγματοποιηθείσα έκπτωση διακανονίζεται όταν είναι ανώτερη ή κατώτερη από την έκπτωση, την οποία δικαιούταν να πραγματοποιήσει ο υποκείμενος στον φόρο.

Άρθρο 187

1. Σχετικά με τα αγαθά επένδυσης, ο διακανονισμός διενεργείται εντός περιόδου πέντε ετών, περιλαμβανομένου του έτους, κατά τη διάρκεια του οποίου αποκτήθηκε ή κατασκευάστηκε το αγαθό.

Ωστόσο, τα κράτη μέλη μπορούν να χρησιμοποιούν ως βάση για το διακανονισμό μια περίοδο πέντε ακέραιων ετών από την έναρξη της χρησιμοποίησης του αγαθού.

Όσον αφορά τα ακίνητα αγαθά επένδυσης, η διάρκεια της περιόδου που λαμβάνεται ως βάση υπολογισμού των διακανονισμών μπορεί να επεκτείνεται έως 20 έτη.

2. Κάθε έτος ο διακανονισμός αφορά μόνο το ένα πέμπτο ή, σε περίπτωση παράτασης της περιόδου διακανονισμού, το αντίστοιχο τμήμα του ΦΠΑ, ο οποίος επιβάρυνε τα αγαθά επένδυσης. Ο διακανονισμός που αναφέρεται στο πρώτο εδάφιο πραγματοποιείται ανάλογα με τις μεταβολές του δικαιώματος έκπτωσης, οι οποίες επέρχονται κατά τη διάρκεια των επόμενων ετών σε σχέση με το δικαίωμα έκπτωσης, που ισχύει κατά το έτος απόκτησης, κατασκευής ή, ενδεχομένως, πρώτης χρήσης του αγαθού.

Άρθρο 188

1. Σε περίπτωση παράδοσής του κατά τη διάρκεια της περιόδου του διακανονισμού, το αγαθό επένδυσης θεωρείται σαν να είχε χρησιμοποιηθεί από τον υποκείμενο στον φόρο για την οικονομική δραστηριότητά του έως τη λήξη της περιόδου διακανονισμού.

Η οικονομική δραστηριότητα θεωρείται ως εξ ολοκλήρου απαλλασσόμενη στην περίπτωση κατά την οποία η παράδοση του αγαθού επένδυσης απαλλάσσεται από τον φόρο.

Άρθρο 189

Για την εφαρμογή των άρθρων 187 και 188, τα κράτη μέλη μπορούν να λαμβάνουν τα ακόλουθα μέτρα:

- α) να καθορίζουν την έννοια των αγαθών επένδυσης,
- β) να προσδιορίζουν το ποσό του ΦΠΑ, το οποίο πρέπει να λαμβάνεται υπόψη για το διακανονισμό,
- γ) να λαμβάνουν κάθε αναγκαίο μέτρο, ώστε να αποτρέπεται το ενδεχόμενο να προκύπτουν αδικαιολόγητα πλεονεκτήματα από τους διακανονισμούς,
- δ) να επιτρέπουν απλουστεύσεις διοικητικής φύσεως.

Άρθρο 190

Για τους σκοπούς των άρθρων 187, 188, 189 και 191, τα κράτη μέλη μπορούν να θεωρούν αγαθά επένδυσης υπηρεσίες που έχουν χαρακτηριστικά παρεμφερή με αυτά που αποδίδονται συνήθως στα αγαθά επένδυσης.

Άρθρο 191

Όταν η εφαρμογή των άρθρων 187 και 188 έχει αμελητέα αποτελέσματα, σε κάποιο κράτος μέλος, το συγκεκριμένο κράτος μέλος μπορεί, έπειτα από διαβούλευση με την επιτροπή ΦΠΑ, να μην εφαρμόζει τις διατάξεις αυτές, λαμβανομένης υπόψη της συνολικής επίπτωσης του ΦΠΑ στο ενδιαφερόμενο κράτος μέλος και της ανάγκης απλουστεύσεων διοικητικής φύσης, με τον όρο ότι δεν προκύπτουν στρεβλώσεις των όρων του ανταγωνισμού.»

Επειδή, οι ρυθμίσεις των δύο 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.

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. Σε συνέχεια της προηγούμενης σκέψης, η αρχή της νομιμότητας συνεπάγεται την υποχρέωση της Δημόσιας Διοίκησης, να τηρεί τους ανωτέρω κανόνες.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 20.01.20 υπό κρίση εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Πύργου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **20.02.2020** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής: α)της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ εδρευούσης στον, επί της οδού, αριθ., β)του συνυπεύθυνου του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου, επί της οδού, αριθ., γ)της αλληλεγγύως υπεύθυνου του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου, επί της οδού, αριθ., και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων: α)της αρ./2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1.01.2013-31.12.2013, β)της αρ./2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1.01.2014-31.12.2014, γ)της αρ./2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 1.01.2015-31.12.2015, δ)της αρ./2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 1.01.2017-31.12.2017, ε)της αρ./2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 1.01.2018-31.12.2018, στ)της αρ./2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 1.01.2019-31.12.2019 και ζ)της αρ./2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ν.4174/2013 για το φορολογικό έτος 2015.

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

- 1. Η με αριθμό/20 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, φορολογικής περιόδου 1.01.2013-31.12.2013**
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση 47.011,77 €
- 2. Η με αριθμό/20 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, φορολογικής περιόδου 1.01.2014-31.12.2014**
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση 62.005,93 €

3. Η με αριθμό/20 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, φορολογικής περιόδου 1.01.2015-31.12.2015

Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση 280,80 €

Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή 57.648,81 €

4. Η με αριθμό/20 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, φορολογικής περιόδου 1.01.2017-31.12.2017

Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση 4.339,42 €

5. Η με αριθμό/20 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, φορολογικής περιόδου 1.01.2018-31.12.2018

Σύνολο φόρου για καταβολή 58.742,74 €

Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση 4.339,42 €

6. Η με αριθμό/20 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, φορολογικής περιόδου 1.01.2019-31.12.2019

Σύνολο φόρου για καταβολή 21.860,92 €

7. Η με αριθμό/2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, φορολογικού έτους 2015

Πρόστιμο για καταβολή 500 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
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.