



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 14.05.2020

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

Αριθμός απόφασης: 810

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), 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 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 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 Ε. 2043/6-4-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30-3-2020 ΠΝΠ (Α' 75) σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού.

5. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ., κατά της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΣΤΟΡΙΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΣΤΟΡΙΑΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
8. Το με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΙ 2020 ΕΜΠ/..... συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας.
9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα καθώς και του υπ' αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΙ 2020 ΕΜΠ/..... συμπληρωματικού υπομνήματος της προσφεύγουσας και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΣΤΟΡΙΑΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία Φ.Π.Α. 102.762,87 €, πλέον προστίμου άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. ποσού 51.381,44 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 154.144,31 €, ενώ μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση κατά 9.161,11 €.

Η εν λόγω πράξη εδράζεται επί της από 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:

- Σύμφωνα με την Ε. 2200/2019 με θέμα: «Οδηγίες ως προς την υποχρέωση διακανονισμού φόρου εισροών για επενδυτικό αγαθό που δεν ετέθη σε λειτουργία εντός 5ετίας από την απόκτηση του (άρθρο 33 ΚΦΠΑ).» και τη με αριθμό 1862/2019 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών που επιβάρυνε επενδυτικό αγαθό εξακολουθεί να υφίσταται ακόμη και αν τελικώς ο υποκείμενος στο φόρο δεν το χρησιμοποιεί λόγω περιστάσεων ανεξαρτήτων της βουλήσεώς του, κατ' εξοχήν δε τέτοια περίπτωση που αποκλείει το διακανονισμό είναι όταν η χρήση του αγαθού καθίσταται νόμω αδύνατος συνεπεία πράξεων ή παραλείψεων της διοικήσεως, και δη παρανόμων.

- Η επένδυσή τους έχει υπαχθεί στον αναπτυξιακό νόμο με αριθμό 3299/2004, του οποίου τα σχέδια έλαβαν παρατάσεις ολοκλήρωσης της επένδυσης με τους νόμους 4013/2011, 4072/2013, 4242/2014, 4399/2016, 4582/2018 και 4635/2019 μέχρι τις 31/12/2020.
- Το έργο περατώθηκε και άρχισε η εκμετάλλευση του ξενοδοχείου από, συνεπώς ο διακανονισμός της πενταετίας αρχίζει από την έναρξη της λειτουργίας της επένδυσης και η προσβαλλόμενη πράξη δεν είναι νόμιμη.

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 χρησιμοποίησής 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, 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 την Οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου της 28ης Νοεμβρίου 2006 (2006/112/ΕΕ) αναφορικά 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 φορολογούμενη στην περίπτωση κατά την οποία η παράδοση του αγαθού επένδυσης φορολογείται.

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, με την απόφαση ΣΤΕ 1862/2019 κρίθηκε ότι δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών που επιβάρυνε επενδυτικό αγαθό εξακολουθεί να υφίσταται ακόμη και αν τελικώς ο υποκείμενος στον φόρο δεν το χρησιμοποιεί λόγω περιστάσεων ανεξαρτήτων της βουλήσεώς του, όπως λόγω παράνομων πράξεων ή παραλείψεων της διοικήσεως.

Επειδή, με την Ε. 2200/2019 της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα: «Οδηγίες ως προς την υποχρέωση διακανονισμού φόρου εισροών για επενδυτικό αγαθό που δεν ετέθη σε λειτουργία εντός 5ετίας από την απόκτηση του (άρθρο 33 ΚΦΠΑ)» ορίζεται ότι: «2. Με τη με αριθμό 1862/2019 απόφαση το Συμβούλιο της Επικρατείας έκρινε ότι δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών που επιβάρυνε επενδυτικό αγαθό εξακολουθεί κατ' αρχήν να υφίσταται ακόμη και αν τελικώς ο υποκείμενος στο φόρο δεν το χρησιμοποιεί λόγω περιστάσεων ανεξαρτήτων της βουλήσεώς του, κατ' εξοχήν δε τέτοια περίσταση που αποκλείει το διακανονισμό είναι όταν η χρήση του αγαθού καθίσταται νόμω αδύνατος συνεπεία πράξεων ή παραλείψεων της διοικήσεως, και δη παρανόμων.

3. Επομένως σε περιπτώσεις που προκύπτει με ασφάλεια, είτε από νόμο είτε από δικαστική απόφαση, ότι η μη χρησιμοποίηση του επενδυτικού αγαθού εντός πενταετίας οφείλεται σε περιστάσεις ανεξάρτητες της βουλήσεως του υποκειμένου, η υποχρέωση του υποκειμένου προς διακανονισμό του φόρου εισροών δεν γεννάται.

4. Ενδεικτικά μια τέτοια περίπτωση αποτελεί η μη ολοκλήρωση των επενδυτικών σχεδίων που έχουν ενταχθεί στους αναπτυξιακούς νόμους 3299/2004, 3908/2011, 4399/2016 και τα οποία επενδυτικά σχέδια, όπως μας γνώρισε το Υπουργείο Ανάπτυξης, έχουν πάρει παράταση ολοκλήρωσης με συγκεκριμένους νόμους. Ειδικότερα, τα επενδυτικά σχέδια που έχουν υπαχθεί στον ν. 3299/2004 έλαβαν παρατάσεις ολοκλήρωσης με τους ν.4013/2011, ν.4072/2012, ν.4146/2013, ν.4242/2014 και ν.4399/2016, ν.4582/2018, ν.4635/2019, με τελευταία ημερομηνία παράτασής τους την 31.12.2020. Ωστόσο, η τελευταία αυτή οριζόντια παράταση, περιλαμβάνει τα επενδυτικά σχέδια, τα οποία έληγαν την 31.12.2016 και τα οποία μέχρι την 31.03.2017 είχαν αποδεδειγμένα υλοποιηθεί σε ποσοστό 50% του εγκεκριμένου κόστους τους. Επιπλέον τα επενδυτικά σχέδια που έχουν υπαχθεί στον ν. 3908/2011 έλαβαν οριζόντιες παρατάσεις ολοκλήρωσής τους με τους ν. 4399/2016, ν.4508/2017, ν.4582/2018, και ν.4635/2019, με τελευταία ημερομηνία παράτασής τους την 31.12.2020. Εφόσον οι υποκείμενοι αποδεικνύουν ότι έχουν

δικαίωμα παράτασης ολοκλήρωσης του επενδυτικού σχεδίου με βεβαίωση από την αρμόδια αρχή, ότι τα επενδυτικά σχέδια που είχαν ενταχθεί στους συγκεκριμένους αναπτυξιακούς νόμους έχουν πάρει παράταση ολοκλήρωσης, δεν οφείλουν να διακανονίσουν τον φόρο εισροών που αντιστοιχεί σε αυτά τα επενδυτικά αγαθά, για όσο χρόνο διαρκεί η παράταση ολοκλήρωσης, παρότι τα επενδυτικά αυτά αγαθά δεν ετέθησαν σε λειτουργία εντός πενταετίας από την απόκτησή τους.

5. Συγκεκριμένα, τα δικαιολογητικά που οφείλουν να έχουν οι υποκείμενες στον φόρο επιχειρήσεις προκειμένου να αποδεικνύουν το δικαίωμα παράτασης ολοκλήρωσης του επενδυτικού σχεδίου ώστε να μην υπάρχει η υποχρέωση διακανονισμού του φόρου είναι τα παρακάτω:

ι. Για τα επενδυτικά σχέδια που έχουν υπαχθεί στον ν. 3299/2004 προκειμένου να διαπιστώνεται το δικαίωμα παράτασης της υλοποίησης της επένδυσης απαιτείται η σχετική απόφαση υπαγωγής του επενδυτικού σχεδίου στις διατάξεις του ως άνω νόμου, καθώς και σχετική βεβαίωση από τον αρμόδιο φορέα υποδοχής του επενδυτικού σχεδίου, ότι το επενδυτικό σχέδιο δικαιούται παράτασης (μέχρι 31-12-2020). Επισημαίνεται ότι ο φορέας που έχει εκδώσει την αρχική απόφαση υπαγωγής του επενδυτικού σχεδίου στις διατάξεις του αναπτυξιακού νόμου είναι και αρμόδιος για την έκδοση της σχετικής βεβαίωσης περί δικαιώματος παράτασης του εν λόγω επενδυτικού σχεδίου. ...»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο Υπουργός και ο Υφυπουργός Οικονομίας και Οικονομικών με την αριθ. πρωτ. απόφασή του, υπήγαγε την εταιρεία «.....» στις διατάξεις του Ν. 3299/2004, προς ενίσχυση επενδυτικού σχεδίου της με το κίνητρο της επιχορήγησης για την ίδρυση κλασικού ξενοδοχείου 3 αστέρων με αποκατάσταση - επανάχρηση διατηρητέου και προσθήκη κατ' επέκταση νέου κτιρίου στον Νομό Φλώρινας, Δήμου Φλώρινας, συνολικής δαπάνης δύο εκατομμυρίων επτακοσίων χιλιάδων ευρώ (2.700.000 €) (Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών - Γενική Γραμματεία Επενδύσεων και Ανάπτυξης - Γενική Διεύθυνση Ιδιωτικών Επενδύσεων - Διεύθυνση Έγκρισης και Ελέγχου Ιδιωτικών Επενδύσεων - Τμήμα Αξιολόγησης και Έγκρισης Επενδυτικών Σχεδίων).

Επειδή, σύμφωνα με την από έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΚΑΣΤΟΡΙΑΣ η προσφεύγουσα ξεκίνησε την κατασκευή κτιρίου (ξενοδοχειακής μονάδας) στο Δημοτικό Διαμέρισμα Φλώρινας ως επενδυτικό αγαθό από το έτος 2008 (σχετική η με αριθμό άδεια της πολεοδομίας Φλώρινας για την ανέγερση «Ξενοδοχείου κλασικού τύπου 3* με αποκατάσταση – επανάχρηση διατηρητέου και προσθήκη σε επέκταση νέου κτιρίου και κοπή δέντρων»).

Επειδή, στο με αριθ. πρωτ. έγγραφο του Υπουργείου Ανάπτυξης και Επενδύσεων - Γενικής Γραμματείας Ιδιωτικών Επενδύσεων και ΣΔΙΤ - Γενικής Διεύθυνσης Ιδιωτικών Επενδύσεων - Διεύθυνσης Αναπτυξιακών Νόμων με θέμα: «Επενδυτικό σχέδιο με αριθμό φακέλου ΥΠΕ/.....» αναφέρεται ότι με βάση τα στοιχεία που τηρούνται στην Υπηρεσία τους, το υπό κρίση επενδυτικό σχέδιο (που αφορά στην ίδρυση κλασικού ξενοδοχείου 3* με αποκατάσταση - επανάχρηση διατηρητέου και προσθήκη κατ' επέκταση νέου κτιρίου), έχει κατά 50% υλοποιηθεί σύμφωνα με την με αριθμό έκθεση ελέγχου του Κεντρικού Οργάνου Ελέγχου και επομένως καταλαμβάνεται

από τις διατάξεις του άρθρου 163 του ν. 4635/2019 (Α' 167) και η προθεσμία ολοκλήρωσής του παρατείνεται έως τις 31.12.2020.

Επειδή, με την αριθμό γνωστοποίησης λειτουργίας τουριστικού καταλύματος με ημερομηνία υποβολής στο Υπουργείο Ανάπτυξης και Επενδύσεων δηλώθηκε η έναρξη λειτουργίας τουριστικού καταλύματος της, ΑΦΜ

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

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

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

Επειδή, βάσει των ανωτέρω:

- το υπό κρίση επενδυτικό σχέδιο είχε υπαχθεί στον αναπτυξιακό νόμο 3299/2004, βάσει της υπ' αριθ. απόφασης του Υπουργού και Υφυπουργού Οικονομίας και Οικονομικών,
- η προθεσμία για την ολοκλήρωσή του παρατάθηκε έως τις 31.12.2020 βάσει του υπ' αριθ. εγγράφου του Υπουργείου Ανάπτυξης και Επενδύσεων - Γενικής Γραμματείας Ιδιωτικών Επενδύσεων και ΣΔΙΤ - Γενικής Διεύθυνσης Ιδιωτικών Επενδύσεων - Διεύθυνσης Αναπτυξιακών Νόμων, καθώς είχε κατά 50% υλοποιηθεί, σύμφωνα με την με αριθμό έκθεση ελέγχου του Κεντρικού Οργάνου Ελέγχου,
- το ξενοδοχείο άρχισε να λειτουργεί στις, σύμφωνα με την με αριθμό γνωστοποίησης λειτουργίας τουριστικού καταλύματος με ημερομηνία υποβολής στο Υπουργείο Ανάπτυξης και Επενδύσεων.

Ως εκ τούτου η χρήση του επενδυτικού αγαθού για φορολογητέες πράξεις δεν είχε μεν ξεκινήσει εντός πενταετίας από την πραγματοποίηση των δαπανών για την κατασκευή, αλλά αυτό οφειλόταν σε περιστάσεις ανεξάρτητες της βούλησης της προσφεύγουσας, ήτοι στις παρατάσεις που είχαν χορηγηθεί για τα υπαχθέντα στον Ν. 3299/2004 επενδυτικά σχέδια από τη Διοίκηση, ως ορίζεται στην υπ' αριθ. Ε. 2200/2019 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. σε συνδυασμό με την ΣτΕ 1862/2019. Επομένως, η υποχρέωση της προσφεύγουσας προς διακανονισμό του φόρου εισροών, ποσού 112.197,64 € που πραγματοποίησε κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2009 δεν είχε γεννηθεί με το πέρας της πενταετίας και ο σχετικός ισχυρισμός της κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ. /..... ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ. και την ακύρωση της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΣΤΟΡΙΑΣ.

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

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2015

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.	Διαφορά απόφασης Δ.Ε.Δ. - ελέγχου
Αξία φορολογητέων εισροών	23.716,90€	23.716,90€	23.716,90€	0,00€
Φόρος εισροών	5.388,47€	5.388,47€	5.388,47€	0,00€
Πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης περιόδου	7.754,92€	8.028,58€	7.754,92€	-273,66€
Αφαιρούμενα ποσά από το γενικό σύνολο του φόρου εισροών	0,00€	112.197,64€	0,00€	-112.197,64€
Υπόλοιπο φόρου εισροών	13.143,39€	-98.780,59€	13.143,39€	111.923,98€
Πιστωτικό υπόλοιπο φόρου	13.143,39€	3.982,28€	13.143,39€	9.161,11€
Χρεωστικό υπόλοιπο φόρου		102.762,87€		-102.762,87€
Πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ.		51.381,44€		-51.381,44€
Σύνολο φόρου για καταβολή		154.144,31€		-154.144,31€
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	13.143,39€		13.143,39€	13.143,39€

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.