



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 09/04/2021

Αριθμός απόφασης: 1171

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 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

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), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1273/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 5597/21-12-2020).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 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 08/09/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, με έδρα, οδός, κατά της υπ' αριθμ./2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου του

Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, φορολογικής περιόδου 01/01/2020 - 31/03/2020, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ./2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, φορολογικής περιόδου 01/01/2020 - 31/03/2020, της οποίας ζητείται η επανεξέταση, καθώς και την από 30/07/2020 οικεία έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 08/09/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του Ιδρύματος με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, φορολογικής περιόδου 01/01/2020 - 31/03/2020, δεν αναγνωρίστηκε ως ποσό επιστροφής Φ.Π.Α. το ποσό των 12.658,34 ευρώ, όπως αιτήθηκε το με τη με αριθμ./2020 περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. α' τριμήνου 2020, αλλά υπολογίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο ποσού 1.643,51 ευρώ για μεταφορά στην επόμενη περίοδο.

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε συνεπεία της από 30/07/2020 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ./2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ. ύστερα από την υποβολή της με αριθμ./2020 περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. α' τριμήνου 2020, με την οποία προσδιορίστηκε αιτούμενο ποσό Φ.Π.Α. προς επιστροφή 12.658,34 ευρώ.

Το, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως τροποποίηση, της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Από 01/01/2020 έως 31/03/2020 πραγματοποίησε επενδυτικές δαπάνες στον κύριο χώρο κυριότητάς του, επί της οδού, συνολικού ύψους 6.281,86 ευρώ, για τις οποίες αντιστοιχεί Φ.Π.Α. ύψους 1.507,65 ευρώ, ο οποίος πρέπει να του επιστραφεί.
2. Από 01/01/2020 έως 31/03/2020 πραγματοποίησε επενδυτικές δαπάνες στον αποθηκευτικό χώρο κυριότητάς του, επί της οδού αριθ. στο Ναύπλιο, συνολικού ύψους 29.538,67 ευρώ, για τις οποίες αντιστοιχεί Φ.Π.Α. ύψους 7.089,28 ευρώ, ο οποίος πρέπει να του επιστραφεί, καθώς ο αποθηκευτικός αυτός χώρος είναι άρρηκτα συνδεδεμένος με την όλη λειτουργία, το οποίο είναι πρακτικά αδύνατον να λειτουργήσει χωρίς την ύπαρξή του, δεδομένου ότι εκεί είναι αποθηκευμένα τα διάφορα αντικείμενα που κατά καιρούς εκτίθενται.

3. Από 01/01/2020 έως 31/03/2020 πραγματοποίησε στο ακίνητο με την ονομασία «κτίριο – αμαξοστάσιο του ΟΣΕ» στο Ναύπλιο, το οποίο χρησιμοποιεί ως μόνιμο εκθετήριο, επενδυτικές δαπάνες συνολικού ύψους 9.485,00 ευρώ, για τις οποίες αντιστοιχεί Φ.Π.Α ύψους 2.276,40 ευρώ, ο οποίος πρέπει να του επιστραφεί.

4. Για όλες αυτές τις δαπάνες προέκυψε φόρος προστιθέμενης αξίας και πιστωτικό υπόλοιπο ποσού 10.873,33 ευρώ, το οποίο δε μετέφερε σε επόμενη περίοδο για έκπτωση και ως εκ τούτου πρέπει να του επιστραφεί, ενώ για έκπτωση πρέπει να υπολογισθεί ποσό 1.185,01 ευρώ, το οποίο αντιστοιχεί σε δαπάνες που πραγματοποίησε (αγορές αντικειμένων) για τη λειτουργία του Πωλητηρίου, οι οποίες κακώς είχαν χαρακτηριστεί αρχικά ως επενδυτικές δαπάνες.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **ν. 2859/2000**, όπως ίσχυε για την κρινόμενη περίοδο:

«Άρθρο 22 Απαλλαγές στο εσωτερικό της χώρας

1. Απαλλάσσονται από το φόρο:

.....

ιστ) η παροχή υπηρεσιών πολιτιστικής ή μορφωτικής φύσης και η στενά συνδεδεμένη με αυτές παράδοση αγαθών, από νομικά πρόσωπα ή άλλους οργανισμούς ή ιδρύματα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, τα οποία λειτουργούν νόμιμα και έχουν σκοπούς πολιτιστικούς ή μορφωτικούς, εφόσον δεν οδηγούν σε στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού. Στις υπηρεσίες αυτές περιλαμβάνονται ιδίως οι παρεχόμενες σε επισκέπτες μουσείων, μνημείων, αρχαιολογικών ή άλλων παρόμοιων χώρων, καθώς και η οργάνωση καλλιτεχνικών εκδηλώσεων, εκθέσεων και διαλέξεων,

.....

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 ακίνητα που έχουν υπαχθεί σε καθεστώς αναστολής της παραγράφου 4α του άρθρου 6, το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, που προσδιορίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 7 του άρθρου 31, αναστέλλεται καθ' όλη τη διάρκεια της περιόδου της παραγράφου 4α του άρθρου 6. 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.

Οι μεταβολές στην αναλογία χρήσης των αγαθών επένδυσης που αναφέρονται στο προηγούμενο εδάφιο λαμβάνονται υπόψη υπό τους όρους που προβλέπονται στα άρθρα 31 και 33

.....

3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 έως και 18.

.....

Άρθρο 31 Προσδιορισμός του εκπιπόμενου φόρου

1. Σε περίπτωση που ο υποκείμενος στο φόρο χρησιμοποιεί αγαθά και υπηρεσίες για την πραγματοποίηση πράξεων, για μερικές από τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, ο εκπιπόμενος φόρος ορίζεται σε ποσοστό στα εκατό του συνολικού ποσού του φόρου των κοινών αυτών εισροών.

Το ποσοστό αυτό βρίσκεται με βάση κλάσμα που έχει ως αριθμητή το ποσό του ετήσιου κύκλου εργασιών, χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας, που αφορά πράξεις για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου και ως παρανομαστή το ποσό των πράξεων που αναφέρονται στον αριθμητή, καθώς και των πράξεων για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης. Στον παρανομαστή του κλάσματος συμπεριλαμβάνονται επίσης και οι επιδοτήσεις, επιχορηγήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, οι οποίες δεν αποτελούν μέρος της φορολογητέας αξίας, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 19.

2. Το δεκαδικό μέρος του ποσοστού που προκύπτει από την εφαρμογή του κλάσματος της προηγούμενης παραγράφου στρογγυλοποιείται στην αμέσως μεγαλύτερη ακέραια μονάδα.

3. Για τον προσδιορισμό του ποσοστού της παραγράφου 1 δε λαμβάνονται υπόψη τα ποσά που προέρχονται:

α) από παράδοση αγαθών που χρησιμοποιούνται από υποκείμενο στο φόρο για πάγια εκμετάλλευση στην επιχείρηση,

β) από παρεπόμενες πράξεις σε ακίνητα, ή από χρηματοδοτικές ή πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις των περιπτώσεων κ', κα', κβ', κγ', κδ' και κε' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του παρόντος, εφόσον πρόκειται για παρεπόμενες της κύριας δραστηριότητας πράξεις.

4. Το ποσοστό που βρίσκεται με τον πιο πάνω τρόπο λαμβάνεται υπόψη για την εκκαθάριση του εκπιπόμενου φόρου του έτους στο οποίο αφορά και για την υποβολή των περιοδικών δηλώσεων του επόμενου έτους.

5. Σε περίπτωση που κατά το χρόνο υποβολής των περιοδικών δηλώσεων δεν υπάρχουν σχετικά στοιχεία ή αυτά που υπάρχουν δεν είναι πλήρη, ο προσδιορισμός του ποσοστού γίνεται προσωρινά από τον υποκείμενο στο φόρο.

6. Κατά παρέκκλιση των πιο πάνω διατάξεων, με απόφαση του αρμόδιου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., μπορεί:

α) να επιτραπεί στον υποκείμενο στο φόρο ή να υποχρεωθεί αυτός να προσδιορίσει ένα ποσοστό

για κάθε τομέα της δραστηριότητας του, εφόσον για καθέναν από αυτούς τηρούνται ιδιαίτεροι λογαριασμοί στα βιβλία που προβλέπουν οι διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, β) να επιτραπεί στον υποκείμενο στο φόρο ή να υποχρεωθεί αυτός να ενεργήσει την έκπτωση, ανάλογα με την πραγματική διάθεση των αγαθών ή τη χρήση των υπηρεσιών, εφόσον τηρούνται ιδιαίτεροι λογαριασμοί στα βιβλία που προβλέπουν οι διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

7. Προκειμένου για πράξεις σε ακίνητα που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 6, η έκπτωση του φόρου εισροών ενεργείται σύμφωνα με το ποσοστό συμμετοχής της κάθε ιδιοκτησίας στο συνολικό φόρο εισροών, ο οποίος διαμορφώνεται με βάση την πραγματική διάθεση των αγαθών και υπηρεσιών ανά οικοδομή, όπως προκύπτει από τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.

8. Ο φόρος που αναλογεί σε πράξεις που δεν παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης εκπίπτει ολόκληρος, εφόσον, για κάθε διαχειριστική περίοδο, δεν υπερβαίνει το ποσό των 30 ευρώ.

9. Στην περίπτωση παράδοσης καινούργιου μεταφορικού μέσου, που απαλλάσσεται, σύμφωνα με την περίπτωση β' της παραγράφου 1 του άρθρου 28, ο προς έκπτωση φόρος δεν μπορεί να υπερβεί το ποσό του φόρου που αναλογεί στην αξία παράδοσης.

Άρθρο 32 Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου

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,

γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,

δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κ.Β.Σ.,

ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου.

2. Σε περίπτωση καταβολής του φόρου από τον υπόχρεο, για τον οποίο προβλέπουν οι διατάξεις των περιπτώσεων β', γ' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 35, το δικαίωμα έκπτωσης μπορεί να ασκηθεί, εφόσον αυτός κατέχει δικαιολογητικά σχετικά με την πραγματοποίηση της φορολογητέας πράξης από τον εγκαταστημένο στο εξωτερικό υποκείμενο στο φόρο και αποδεικτικό καταβολής του φόρου.

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.

Άρθρο 33 Διακανονισμός εκπτώσεων

.....

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.

Ως αγαθά επένδυσης της παρούσας περίπτωσης νοούνται και εκείνα που εκμεταλλεύονται, σύμφωνα με το σκοπό τους. οι εταιρείες του άρθρου 2 του Ν.1665/1986 (ΦΕΚ 194 Α').

Ως αγαθά επένδυσης της παρούσας περίπτωσης νοούνται επίσης και οι δαπάνες που καταβάλλει η επιχείρηση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο Ν. 2773/1999, όπως ισχύει, για την κατασκευή μη ιδιόκτητου δικτύου σύνδεσης του σταθμού αυτοπαραγωγής ή ανεξάρτητης παραγωγής μέχρι το δίκτυο της Δ.Ε.Η. Α.Ε. ή του Δ.Ε.Σ.Μ.Η.Ε. Α.Ε.

.....

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.»

Επειδή, με την υπ' αριθμ. **1131481/ΠΟΛ.1282/1992** 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. Συγκεκριμένα στην παρ. 2 του άρθρου 23 «Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου» της εν λόγω ΠΟΛ. αναφέρεται:

«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, κατά τα ανωτέρω, 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 (Σχετ. 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, εν προκειμένω, από τον έλεγχο που πραγματοποίησε η Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου στα βιβλία και στοιχεία του, για την ελεγχόμενη περίοδο 01/01/2020 - 31/12/2020, κατόπιν της με αριθμ. πρωτ./2020 αίτησης επιστροφής Φ.Π.Α., με την οποία ζητούσε ποσό για επιστροφή 12.658,34 ευρώ με την αιτιολογία «Ζ. Αδυναμία Μεταφ. Π.Υ. Εκκ.» διαπιστώθηκε ότι το εν λόγω πιστωτικό υπόλοιπο, το οποίο μετέφερε προς επιστροφή έχει προκύψει από επενδυτικά αγαθά που έγιναν στις παρακάτω δύο εγκαταστάσεις του:

α) Αποθήκη: Ένα ιδιόκτητο τριώροφο κτίριο επιφάνειας συνολικής 240,00 τ.μ. επί της οδού στο, το οποίο χρησιμοποιείται ως αποθηκευτικός χώρος εκθεμάτων του Μουσείου.

β) Μόνιμη έκθεση: Ένα κτίριο με την ονομασία «κτίριο- Αμαξοστάσιο του Ο.Σ.Ε.», το οποίο έχει παραχωρήσει ο Δήμος με την υπ' αριθμ./1986 απόφαση του Δ.Σ. του Δήμου και έχει ανανέωση της δωρεάν παραχώρησης με την υπ' αριθμ./2002 απόφαση για μία εικοσαετία, δηλ. έως τις 23-08-2022.

Επειδή, σύμφωνα με τα όσα αναγράφονται στην από 30/07/2020 οικεία έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, έπειτα από επιτόπια αυτοψία που διενεργήθηκε πριν από την ολοκλήρωση του ελέγχου στις εγκαταστάσεις του προσφεύγοντος στις 16/07/2020, παρουσία υπαλλήλου του, διαπιστώθηκε ότι πέραν των φορολογητέων πράξεων που διενεργούνται σε μόνιμη έκθεση

(πωλητήριο) μόνο στην έδρα του κεντρικού καταστήματος, διενεργούνται παράλληλα και απαλλασσόμενες εκροές στο κεντρικό και στην δηλωμένη εγκατάσταση ως μόνιμη έκθεση κτίριο - Αμαξοστάσιο του Ο.Σ.Ε., ενώ η εγκατάσταση επί της οδού, δηλωμένη ως αποθήκη, λειτουργεί αποκλειστικά ως χώρος αποθήκευσης εκθεμάτων του μουσείου (ενδυμασίες κλπ), χωρίς πάλι να διενεργούνται φορολογητέες πράξεις. Οι απαλλασσόμενες εκροές έγκειται στα εισιτήρια εισόδου πελατών απαλλασσόμενα Φ.Π.Α., σύμφωνα με το άρθρο 22 παρ. 1στ' του Ν.2859/2000 του κώδικα Φ.Π.Α. Τα απαλλασσόμενα έσοδα δεν προκύπτουν από την υποβληθείσα περιοδική δήλωση Φ.Π.Α., ούτε από τα βιβλία της επιχείρησης. Συνεπώς το Ίδρυμα διενεργεί φορολογητέες πράξεις αποκλειστικά στο κεντρικό κατάστημα που διατηρεί επί της οδού στο, οι οποίες συνίστανται στην πώληση εκθεμάτων. Ενώ διενεργούνται επιπλέον και απαλλασσόμενες εκροές, οι οποίες προέρχονται από τα εισιτήρια εισόδου στο Μουσείο. Τόσο στην αποθήκη που διατηρεί επί της οδού στο, όσο και στην έκθεση στο κτίριο - αμαξοστάσιο Ο.Σ.Ε., το οποίο έχει παραχωρήσει στο ο Δήμος, δε διενεργούνται φορολογητέες πράξεις.

Επειδή από το προσκομιζόμενο απόσπασμα πρακτικού της από 27/09/2019 συνεδρίασης του Συμβουλίου Αρχιτεκτονικής, από τις από 23/06/2020 επιμετρήσεις εργασιών του πολιτικού μηχανικού και από το με αριθμ. πρωτ./2019 έγγραφο της Εφορείας Αρχαιοτήτων, προκύπτει ότι εργασίες ανακαίνισης και βελτίωσης πραγματοποιήθηκαν στις ως άνω εγκαταστάσεις και όχι στο κεντρικό κατάστημα του επί της οδού στο Το, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αόριστα προβάλλει τον ισχυρισμό ότι από 01/01/2020 έως 31/03/2020 πραγματοποιήθηκαν επενδυτικές δαπάνες στο κεντρικό κατάστημα του, επί της οδού, συνολικού ύψους 6.281,86 ευρώ, για τις οποίες αντιστοιχεί Φ.Π.Α ύψους 1.507,65 ευρώ, ο οποίος πρέπει να του επιστραφεί, χωρίς να αποδεικνύει τον εν λόγω ισχυρισμό, ήτοι ότι οι εν λόγω εργασίες αφορούν το κεντρικό κτίριο. Εξάλλου, όπως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου, τα ως άνω φορολογικά στοιχεία, με βάση τα οποία αιτήθηκε την επιστροφή του Φ.Π.Α. έχουν εκδοθεί με διεύθυνση, ανεξάρτητα από το κτίριο στο οποίο έγιναν εργασίες, διότι κατά το χρόνο εκτέλεσης των εργασιών η αποθήκη που διατηρεί επί της οδού και η έκθεση στο κτίριο - αμαξοστάσιο Ο.Σ.Ε. δεν είχαν δηλωθεί στη Φορολογική Διοίκηση ως εγκαταστάσεις εσωτερικού, αλλά δηλώθηκαν εκπροθέσμως, με την με αριθμ./2020 δήλωση μεταβολής εργασιών προς το τμήμα Μητρώου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, έπειτα από την κοινοποίηση του με αριθμ. πρωτ./2020 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου.

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη του τις διατάξεις των άρθρων 22, 31, 34 και 48 του ν. 2859/2000, ορθώς προέβη στην εκκαθάριση του φόρου για το α'

τρίμηνο 2020 και οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές περιγράφονται αναλυτικά στην από 30/07/2020 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 08/09/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, και την επικύρωση της υπ' αριθμ. /2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, φορολογικής περιόδου 01/01/2020 - 31/03/2020.

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

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	Δ.Ε.Δ.
Αξία φορολογητέων εκροών	5.817,59	5.817,59	5.817,59
Αξία φορολογητέων εισροών	58.313,83	12.732,76	12.732,76
Φόρος εκροών	1.095,83	1.095,83	1.095,83
Υπόλοιπο φόρου εισροών	13.754,17	2.739,34	2.739,34
Πιστωτικό υπόλοιπο	12.658,34	1.643,51	1.643,51
Χρεωστικό υπόλοιπο			
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.			
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα			
Σύνολο φόρου για καταβολή			
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	12.658,34	1.643,51	1.643,51
Υπόλοιπο φόρου για καταβολή			

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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.