



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 553

FAX : 213 1604 567

ΚΑΛΛΙΘΕΑ 02.07.2019

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 2167

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 ισχύει.

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 11 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.)*»

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440 /τ. Β' /27.04.2017) «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».

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. Την από 04.03.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία " ", η οποία εδρεύει στην ΑΘΗΝΑ, επί της οδού αρ., με ΑΦΜ , κατά της σιωπηρής (τεκμαιρόμενης) απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ της υπ' αριθ. πρωτ. /07.11.2018 δήλωσης επιφύλαξης του άρθρου 20 παρ. 1 Ν. 4174/2013, σχετικά με την υποχρέωση επιστροφής ποσού 1.887.150,61 € (πλέον τόκων € 82.657,20) που αφορά ΦΠΑ δαπανών χρήσης 2007 και κάθε άλλης συναφούς, προγενέστερης ή μεταγενέστερης, πράξης ή παράλειψης, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 04.03.20149 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία " ΑΕ", ΑΦΜ , 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:

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση προσφυγή, ζητά:

Α) να γίνει δεκτή η παρούσα Προσφυγή.

Β) να ακυρωθεί η τεκμαιρόμενη σιωπηρή απόρριψη από τη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ της από 06.11.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου /07.11.2018 έγγραφης επιφύλαξης κατ' άρθρο 20 παρ. 1 εδ. δ' Ν. 4174/2013.

Γ) να επιστραφεί το ποσό του 1.969.807,81 € νομιμοτόκως από 30.10.2018 ημερομηνία καταβολής του εν λόγω ποσού στη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. το πλαίσιο για τον εφάπαξ διακανονισμό.

2. έλλειψη ευθύνης της εταιρείας για την απόδοση του επίδικου φπα απουσία σχετικής πρόβλεψης στη Σύμβαση εξυγίανσης.

3. έλλειψη ευθύνης της εταιρείας για απόδοση του φπα δαπανών βάσει των διατάξεων των άρθρων 1 – 5 Ν. 2166/1993.

4. έλλειψη υποχρέωσης της εταιρείας για καταβολή του ένδικου φπα λόγω αναστολής της δεκαετούς προθεσμίας διακανονισμού.

5. γενικά περί ανωτέρας βίας.

6. η ανωτέρα βία ως νόμιμος λόγος απαλλαγής από υποχρεώσεις στο φορολογικό δίκαιο

Επειδή, η εταιρεία με την επωνυμία " Ανώνυμη Εταιρεία" (η «Εταιρεία») στο πλαίσιο της συμμετοχής της στο αναπτυξιακό έργο ".....", είχε αναλάβει την κατασκευή ακινήτου στην περιοχή του το οποίο προοριζόταν να χρησιμοποιηθεί ως εμπορικό κέντρο, η υλοποίηση του οποίου προβλέφθηκε αρχικώς δυνάμει των άρθρων και Ν./2006.

Προς τούτο δε είχαν εκδοθεί τόσο η απαιτούμενη οικοδομική άδεια και η πράξη αναθεώρησης αυτής από την Υπηρεσία Πολεοδομίας του Δήμου Αθηναίων όσο και η οικεία Υπουργική Απόφαση περί έγκρισης των περιβαλλοντικών όρων (ΑΕΠΟ), μετά την απόκτηση των οποίων η Εταιρεία εκκίνησε τις εργασίες κατασκευής του Ακινήτου. Στο πλαίσιο αυτό και κατ' εφαρμογή των άρθρων 8 και 22 Ν. 2859/2009, ως ίσχυαν, η ως άνω Εταιρεία υπέβαλλε τη με αρ. πρωτ. /30.12.2018 αίτηση προς την αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών, για την υπαγωγή της μίσθωσης των χώρων του υπό ανέγερση εμπορικού κέντρου στο καθεστώς ΦΠΑ. Με την από 13.01.2009 Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών έγινε δεκτή η ως άνω αίτηση της Εταιρείας και επί τη βάσει αυτής εκδόθηκε και η οικεία βεβαίωση της ως άνω Υπηρεσίας. Ακολούθως, η Εταιρεία, καθόσον είχε πλέον δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ που αντιστοιχούσε στις δαπάνες ανέγερσης του Ακινήτου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 33 Ν. 2859/2000, υπέβαλλε στη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών τις υπ' αρ./2009,/2009 και/2009 αιτήσεις δυνάμει των οποίων ζήτησε όπως της επιστραφεί ο ΦΠΑ δαπανών που αφορούσε τις χρήσεις 2006, 2007 και 2008, και στις 10.02.2009 επεστράφη στην Εταιρεία ποσό ΦΠΑ ύψους 6.439.049,55 €, για τις χρήσεις 2007 και 2008.

Επειδή, ήδη από τις αρχές Δεκεμβρίου 2008 και ενώ το έργο βρισκόταν στο στάδιο εργασιών οπλισμένου σκυροδέματος σε τμήμα του Β' ορόφου καθώς και λοιπών οικοδομικών εργασιών ολοκλήρωσης των υπογείων χώρων, διατάχθηκε από το Συμβούλιο της Επικρατείας προσωρινή αναστολή των οικοδομικών εργασιών κατόπιν υποβολής σχετικής αιτήσεως από ομάδα κατοίκων της περιοχής. Ακολούθως με την υπ' αρ. /2009 απόφαση του ΣτΕ ακυρώθηκαν τόσο η οικεία ΑΕΠΟ όσο και η πράξη αναθεώρησης της άδειας οικοδομής που είχε εκδοθεί για την ανέγερση του Ακινήτου καθόσον κρίθηκε ότι οι διατάξεις του άρθρου του Ν. /2006, δυνάμει των οποίων αυτές εκδόθηκαν, στο μέτρο που συνεπάγονται τη μείωση των κοινόχρηστων χώρων πέραν του αναγκαίου για την υλοποίηση του έργου είναι αντίθετες προς το άρθρο 24 του Συντάγματος. Μετά την έκδοση της ως άνω απόφασης, οι εργασίες κατασκευής του Ακινήτου στην περιοχή του διεκόπησαν οριστικά.

Επειδή, το 2013 και εφόσον η Εταιρεία τελούσε ήδη κατά το χρόνο εκείνο σε αδυναμία εκπλήρωσης των ληξιπρόθεσμων υποχρεώσεών της, ζήτησε με αίτησή της ενώπιον του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Αθηνών το άνοιγμα της προβλεπόμενης στα άρθρα 99-106 ΠτΚ (όπως ίσχυαν κατά τον κρίσιμο χρόνο) διαδικασίας εξυγίανσης. Με τη δε υπ' αρ. /2013 απόφαση του ως άνω δικαστηρίου έγινε δεκτή η ως άνω αίτηση και διατάχθηκε το άνοιγμα της διαδικασίας εξυγίανσης κατ' άρθρο 99 επ. ΠτΚ. Ακολούθως, η Εταιρεία, κατόπιν σχετικών διαπραγματεύσεων με το σύνολο σχεδόν των πιστωτών της, πέτυχε τη σύναψη με αυτούς συμφωνίας εξυγίανσης η οποία επικυρώθηκε με την υπ' αρ. /2015 απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Αθηνών.

Επειδή, στο πλαίσιο της εν λόγω συμφωνίας εξυγίανσης υπογράφηκε μεταξύ της Εταιρείας και δύο εκ των πιστωτών της, ήτοι της και της (οι «Πιστώτριες») το από 25.07.2014 ιδιωτικό συμφωνητικό (το οποίο αποτέλεσε μέρος της συμφωνίας που επικυρώθηκε με την υπ' αρ. /2015 απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Αθηνών) με το οποίο, μεταξύ άλλων, συμφωνήθηκε αφενός όπως λάβει χώρα απόσχιση του κλάδου δραστηριότητας των εμπορικών κέντρων της Εταιρείας, εισφορά αυτού (του κλάδου) σε θυγατρική της Εταιρείας με ταυτόχρονη εισφορά σε αυτήν και του Ακινήτου, αφετέρου όπως μεταβιβαστεί το σύνολο των μετοχών της ως άνω θυγατρικής στις Πιστώτριες σε ποσοστό 50% σε κάθε μία. Πράγματι δυνάμει της από 18.05.2016 και με αριθμό συμβολαιογραφικής πράξης απόσχισης κλάδου κατά τις διατάξεις του Κ.Ν. 2190/1920 και του Ν. 2166/1993 (η «Σύμβαση Απόσχισης») έλαβε χώρα η απόσχιση του κλάδου Κατασκευής και Αξιοποίησης Εμπορικών Κέντρων από την Εταιρεία και η εισφορά του στην προσφεύγουσα (ως θυγατρική της Εταιρείας). Κατόπιν με την από 29.7.2016 Σύμβαση Αγοραπωλησίας Μετοχών μεταβιβάστηκε το σύνολο των μετοχών σε θυγατρικές των Πιστωτριών κατά ποσοστό 50% σε εκάστη.

Ως αποτέλεσμα των ως άνω, η προσφεύγουσα εταιρεία έχει από το 2016 και μέχρι σήμερα στην κυριότητα της το Ακίνητο, η κατασκευή του οποίου δεν έχει ακόμα ολοκληρωθεί καθώς εξακολουθούν να συντρέχουν εξωγενείς παράγοντες και νομικά κωλύματα.

Επειδή, οι διατάξεις του [άρθρου](#) 8 του ν. 2859/2000, όπως τροποποιήθηκαν με το ν. 3522/2006, ορίζουν, ότι:

“2.Ως παροχή υπηρεσιών λογίζονται επίσης:

δ) η μίσθωση βιομηχανοστασίων και χρηματοθυρίδων. Επίσης, η μίσθωση, αυτοτελώς ή στα πλαίσια μικτών συμβάσεων, χώρων που πραγματοποιείται από επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται εμπορικά κέντρα εφόσον ο υποκείμενος το επιθυμεί και υποβάλλει για αυτό αίτηση επιλογής φορολόγησης,

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1112/5.10.2007 Καθορισμός της έννοιας του εμπορικού κέντρου, των προϋποθέσεων, της διαδικασίας και των λεπτομερειών άσκησης της επιλογής φορολόγησης της μίσθωσης χώρων αυτού.

“Άρθρο 4 Έκπτωση φόρου εισροών

1. Το δικαίωμα έκπτωσης προσδιορίζεται ανάλογα με την επιφάνεια για την οποία έγινε επιλογή φορολόγησης.

2. Στην περίπτωση που η επιλογή φορολόγησης πραγματοποιείται μετά την έναρξη λειτουργίας του εμπορικού κέντρου, με την υποβολή της αίτησης επιλογής φορολόγησης, συνυποβάλλονται στοιχεία από τα οποία προκύπτει ο ΦΠΑ που καταβλήθηκε για την κατασκευή, ή την παραχώρηση του δικαιώματος εκμετάλλευσης του εμπορικού κέντρου, καθώς και ο φόρος που αναλογεί στα εναπομένοντα έτη του διακανονισμού. Ο φόρος αυτός εκπίπτει με την περιοδική δήλωση που υποβάλλεται για τη φορολογική περίοδο εντός της οποίας πραγματοποιήθηκε η επιλογή φορολόγησης και υπόκειται σε διακανονισμό κατά τα υπόλοιπα έτη της δεκαετούς περιόδου διακανονισμού. Για το εν λόγω ποσό του φόρου υπάρχει δικαίωμα επιστροφής, σύμφωνα με τη διαδικασία της ΑΥΟ ΠΟΛ 1073/2004”.

Επειδή, σύμφωνα με την από 13.01.2019 Έκθεσης Ελέγχου για την Επιλογή Φορολόγησης των Μισθώσεων Χώρων Εμπορικών Κέντρων, της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, κρίθηκε ότι “πληρούνται οι όροι της Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ 1112/2007 για την επιλογή φορολόγησης της μίσθωσης των χώρων ολόκληρου του εμπορικού κέντρου και κατά συνέπεια η επιλογή φορολόγησης του συγκεκριμένου ακινήτου, γίνεται αποδεκτή.”

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, β).....”

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. Για τα ακίνητα, η μίσθωση των οποίων υπάγεται στο φόρο, κατόπιν της επιλογής που προβλέπεται στην περίπτωση δ’ της παραγράφου 2 του άρθρου 8, η έκπτωση του φόρου που ενεργήθηκε υπόκειται σε δεκαετή διακανονισμό με αφετηρία το έτος χρησιμοποίησής τους. Ο διακανονισμός ενεργείται κάθε έτος για το ένα δέκατο του φόρου που επιβάρυνε το αγαθό, ανάλογα με τις μεταβολές του δικαιώματος έκπτωσης. Το ποσό του φόρου που εναπομένει για διακανονισμό κατά το χρόνο άσκησης της επιλογής φορολόγησης, διακανονίζεται με βάση συνολική περίοδο δέκα ετών.

3. Σε περίπτωση παράδοσης αγαθών επένδυσης ή οριστικής παύσης της χρησιμοποίησης αυτών σε φορολογητέες πράξεις, κατά τη διάρκεια πενταετίας ή δεκαετίας, προκειμένου για ακίνητα της παραγράφου 2, ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός μέσα στο ίδιο έτος και τα αγαθά αυτά θεωρούνται, για τα έτη που απομένουν, ότι χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά και μόνο:

α) σε φορολογητέες δραστηριότητες, εφόσον πρόκειται:

αα) για παράδοση η οποία υπάγεται στο φόρο,

ββ) για καταστροφή, απώλεια ή κλοπή, που αποδεικνύονται ή δικαιολογούνται με νόμιμα παραστατικά, γγ)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.

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.”

Επειδή στην παράγραφο 4 περ.3 της ΠΟΛ 1205/15-09-2015 της Γ.Γ.Δ.Ε. ορίζεται :

«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, η κατασκευή του ως άνω Ακινήτου δεν έχει ακόμα ολοκληρωθεί και δεν έχει τεθεί σε λειτουργία μέχρι την 31-12-2017, η προσφεύγουσα, σύμφωνα με το προτελευταίο εδάφιο της παραγράφου 3 του άρθρου 33 του Ν. 2859/2000, προέβη σε διακανονισμό του ΦΠΑ κατασκευής του προαναφερθέντος Ακινήτου του έτους 2007, για το οποίο η δεκαετία μη θέσης σε λειτουργία / χρήση έληξε στις 31-12-2017.

Προς τούτου, υπέβαλε την από 29.10.2018 τροποποιητική δήλωση ΦΠΑ Μαρτίου 2018 (με επιφύλαξη) με την οποία προέβη σε εφάπαξ διακανονισμό ΦΠΑ ποσού 1.887.150,61 € ο οποίος είχε επιστραφεί στην Εταιρεία (ήτοι η – **Α.Ε.**) το 2009.

Σημειώνεται ότι η προσφεύγουσα έχει ήδη καταβάλλει στη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών το ποσό του 1.887.150,61 € που προέκυψε βάσει της από 29.10.2018 δήλωσης ΦΠΑ πλέον τόκους του άρθρου 53 Ν. 4174/2013 ποσού 82.657,20 € (ήτοι συνολικό ποσό 1.969.807,81 €). Προς υποστήριξη δε της τροποποιητικής δήλωσης υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών την με αρ. πρωτ. /07.11.2018 “ΔΗΛΩΣΗ ΕΠΙΦΥΛΑΞΗΣ”, κατ’ άρθρο 20 παρ. 1 εδ. δ’ Ν. 4174/2013.

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 εκτέσθηκε 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 ή δεκαετίας κατά περίπτωση τα επενδυτικά αγαθά αρχίσουν να χρησιμοποιούνται δε γεννάνται 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 ή δεκαετία 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 εκπέσει 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 γεννάνται 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 ή δεκαετίας κατά περίπτωση 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 ή δεκαετία 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 ή δεκαετίας, 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 ή δεκαετίας.

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 ή δεκαετούς 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 χρησιμοποίηση του οικείου επενδυτικού αγαθού εντός της πενταετούς ή δεκαετούς προθεσμίας από την πραγματοποίηση της δαπάνης δεν ανάγεται σε υπαιτιότητα του επενδυτή, αλλά οφείλεται σε εξωγενείς παράγοντες ανεξάρτητους από τη θέλησή του.

Ως εκ τούτου, ορθώς η προσφεύγουσα προέβη σε διακανονισμό του ΦΠΑ κατασκευής του προαναφερθέντος Ακινήτου του έτους 2007, για το οποίο η δεκαετία μη θέσης σε λειτουργία / χρήση έληξε στις 31-12-2017.

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 πράξεων του, ο υποκείμενος στον φόρο έχει το δικαίωμα, στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιεί τις πράξεις του, να εκπίπτει 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, 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, ως ισχυρίζεται και η ίδια η προσφεύγουσα.

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.

Επειδή, σε συνέχεια της προηγούμενης σκέψης, η αρχή της νομιμότητας συνεπάγεται την υποχρέωση της Δημόσιας Διοίκησης, δηλαδή των δημόσιων νομικών προσώπων και των οργάνων τους, να τηρούν τους ανωτέρω κανόνες.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, με την παρέλευση απράκτου τριμήνου από την υποβολή της από 07.11.2018 επιφύλαξης, απορρίφθηκε σιωπηρώς από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, το αίτημα να εγκρίνει την επιστροφή α) ποσού € 1.887.150,61 που αφορά ΦΠΑ κατασκευαστικής περιόδου και β) τόκων ποσού € 82.657,20, οι οποίοι επιβλήθηκαν επί του ποσού των € 1.887.150,61 βάσει του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013.

Επειδή, ως προς τον ισχυρισμό “περί έλλειψη ευθύνης της εταιρείας για την απόδοση του επίδικου φπα απουσία σχετικής πρόβλεψης στη Σύμβαση εξυγίανσης”, που επικαλείται η προσφεύγουσα αφορά στις

εσωτερικές σχέσεις των συμβαλλομένων και ουδόλως επηρεάζει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων της προσφεύγουσας, και ως εκ τούτου, δεν εξετάζονται στο πλαίσιο της ενδικοφανούς προσφυγής.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με αριθ. πρωτ. /04.03.2019 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία " ΑΕ", ΑΦΜ , κατά της σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ της με αρ. πρωτ. /07.11.2018 δήλωσης επιφύλαξης του άρθρου 20 παρ. 1 Ν. 4174/2013, σχετικά με την υποχρέωση επιστροφής ποσού 1.887.150,61 € (πλέον τόκων € 82.657,20) που αφορά ΦΠΑ δαπανών χρήσης 2007

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.

