



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη 26-11-2019



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 2315

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54630

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-333245

Fax : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. 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.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 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. Της παρ 2 του άρθρου 68 του Ν. 4587/2016.

5. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ**, με έδρα στην θέση Τάκα στους Φιλιάτες του Ν. Θεσπρωτίας -Τ.Κ. 46300, κατά: α) της με αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 2013 β) της με αριθ.

..... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 2014 και γ) της με αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

7. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

8. Τα νέα στοιχεία που προσκομίστηκαν με την υπ' αριθ. πρωτ./.....ενδικοφανή προσφυγή, με την οποία υπέβαλε συνημμένα για επεξεργασία, τα ακόλουθα:

- Το από 20.11.2012 ιδιωτικό συμφωνητικό, και το οποίο έχει κατατεθεί στη Δ.Ο.Υ. Ηγουμενίτσας με αριθ. κατάθεσηςμεταξύ της προσφεύγουσας και της «.....» (σχετ. 2 ενδικοφανούς προσφυγής) και Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιώνεκδόσεως της-.....
- Την από 1.10.2010 σύμβαση παροχής ανεξάρτητων υπηρεσιών μεταξύ της προσφεύγουσας και τουτουκαι το οποίο έχει κατατεθεί στο τμήμα κοινωνικής επιθεώρησης Θεσπρωτίας με αριθ. κατάθεσης(σχετ. 3 ενδικοφανούς προσφυγής και Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών Νοεκδόσεως του
- την με αριθ.Πρώτη περίληψη κατασχετηρίου εκθέσεως κινητών για την διενέργεια αναγκαστικού πλειστηριασμού της δικαστικής επιμελήτριας διορισμένης στο Πρωτοδικείο Θεσπρωτίας(σχετ. 4 ενδικοφανούς προσφυγής).
- την με αριθ.....«περίληψη κατακυρωτικής εκθέσεως» της συμβολαιογράφου Ηγουμενίτσας(ΣΧΕΤ.5), στην οποία και αναφέρονται διεξοδικά τα εκπλειστηριασθέντα κινητά στις 14-12-2016.
- την με αριθ.«έκθεση αναγκαστικής κατάσχεσης κινητών πραγμάτων» της δικαστικής επιμελήτριας διορισμένης στο Πρωτοδικείο Θεσπρωτίας **(ΣΧΕΤ.16,**
- ΤΙΜ.εκδόσεως τηςΑΕ –ΑΦΜ (σχετ.6)
- Εγχειρίδιο της εταιρείας «Ingersoll Rand» που αφορά αεροσυμπιεστές που αναφέρονται στο ανωτέρω σχετ. 6 (σχετ.6β)
- τα Τιμολόγια με αριθ.καιτης εταιρείας «.....ΑΕΒΕ»_ΑΦΜ **(ΣΧΕΤ. 7).**
- το με αριθ. 31/30.11.2012 τιμολόγιο της εταιρείας «.....» **(ΣΧΕΤ. 8)**
- το με αριθ. 14/8.8.2012 τιμολόγιο της εταιρείας «.....» **(ΣΧΕΤ. 9)**
- το με αριθ 18/31.8.2012 τιμολόγιο της εταιρείας «.....» **(ΣΧΕΤ. 10)**
- το με αριθ. 36/31.12.2012 τιμολόγιο της εταιρείας «.....» **(ΣΧΕΤ. 11)**
- το τιμολόγιο με αριθ. 43/29.3.2013 της εταιρείας «.....» **(ΣΧΕΤ. 12)**

- 3-2013/31.1.2013 τιμολόγιο της εταιρείας «.....» (ΣΧΕΤ. 14)
- το με αριθ. 21/13.9.2012 τιμολόγιο της εταιρείας «.....» (ΣΧΕΤ. 15)

9. Την υπ. αριθ.Πράξη Αναπομπής της **Δ.Ε.Δ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ** προς τη **Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων** με αίτημα να προβεί σε συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις, εξετάζοντας τα νέα στοιχεία σε συνδυασμό με τους προβαλλόμενους στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή λόγους και να αποστείλει στην Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών το σχετικό της πόρισμα.

11. Την από **01/11/2019** «Έκθεση Συμπληρωματικών Ελεγκτικών Επαληθεύσεων», της **Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων**, που διαβιβάστηκε στην υπηρεσία μας με το υπ. αριθ. ΕΜΠέγγραφο της (αρ. πρωτ. εισερχ. **ΕΜΠ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ ΕΜΠ**), στην οποία αναφέρονται τα αποτελέσματα των συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων, που διενεργήθηκαν από την **Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων** κατόπιν της επεξεργασίας των προαναφερόμενων νέων στοιχείων.

12. Την **εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.**

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής προσφυγή της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ**, της προσφεύγουσας, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

-Με την με αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 2013, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά ΦΠΑ 17.485,21€, πρόσθετος φόρος του άρθρου 58Α Ν.4174/2013 ύψους 8.742,08€ και τόκοι του άρθρου 53 Ν. 4174/2013 ύψους 8.296,33€ ήτοι συνολικό ποσό ύψους 34.524,54€.

-Με την με αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 2014, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά ΦΠΑ ύψους 1.150€ και πρόσθετος φόρος του άρθρου 58Α Ν.4174/2013 ύψους 345€ ήτοι συνολικό ποσό ύψους 1.495,00€.

-Με την με αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 2016, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά ΦΠΑ ύψους 142.192,76€ και πρόσθετος φόρος του άρθρου 58Α Ν.4174/2013 ύψους 71.096,38€ ήτοι συνολικό ποσό ύψους 213.289,14€.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της από 28/05/2019 σχετικής έκθεσης ελέγχου, συνεπεία της υπ' αριθμ.εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, κατόπιν του εγγράφου με αρ. πρωτ. ΓΕΔΔσχετικά με την υπ' αριθμ.Απόφαση Δημοσιονομικής Διόρθωσης του Υπουργού Οικονομίας και Ανάπτυξης.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2013 -31/12/2013

Για την φορολογική περίοδο 01/01/2013 - 31/12/2013 ο έλεγχος δεν αναγνώρισε την έκπτωση από το φόρο εκροών των εισροών- δαπανών του παρακάτω φορολογικού στοιχείου :

Τ.Π.Υ.....έκδοσης– ΑΦΜ:..... με την αιτιολογία συμμετοχή στη δαπάνη επαύξεσης της ισχύος ηλεκτρικού ρεύματος βάσει ιδιωτικού συμφωνητικού στις 20/11/2012 αξίας 76.024,40 πλέον Φ.Π.Α. 17.485,61.

Με δεδομένο ότι δεν προσκομίστηκε στον έλεγχο η αναγραφόμενη στο εν λόγω παραστατικό σύμβαση, ο προσδιορισμός του είδους των παρεσχεθεισών υπηρεσιών είναι μη επαρκής και αόριστος, με αποτέλεσμα να μην μπορεί να ελεγχθεί ο τρόπος υπολογισμού της αμοιβής σε σχέση με τις παρεχόμενες υπηρεσίες. Το δε συμβόλαιο μίσθωσης ακινήτου με αριθμό 998 μεταξύ τηςκαι της που προσκομίστηκε στον έλεγχο φέρει ημερομηνία σύνταξης στις 7/3/2013.

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση ο Φ.Π.Α. του παραπάνω στοιχείου ποσού 17.485,61€, τουλάχιστον λόγω μη επαρκούς προσδιορισμού του είδους της παρεχόμενης υπηρεσίας σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 5, 9 παρ.1 του Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και 32 παρ.1β του Ν.2859/2000 (Φ.Π.Α) ΣΤΕ 1899/1990, 2968/1988, 2482/1994, 1018/1996.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2014 -31/12/2014

Για την φορολογική περίοδο 01/01/2014 - 31/12/2014 ο έλεγχος δεν αναγνώρισε την έκπτωση από το φόρο εκροών των εισροών- δαπανών του παρακάτω φορολογικού στοιχείου :

Τ.Π.Υ.αξίας 5.000€ πλέον Φ.Π.Α. 1.150€ με την αιτιολογία υπηρεσίες βάσει σύμβασης .

Με το δεδομένο ότι δεν προσκομίστηκε στον έλεγχο η αναγραφόμενη στο εν λόγω παραστατικό σύμβαση, ο προσδιορισμός του είδους των παρεσχεθεισών υπηρεσιών είναι μη επαρκής και αόριστος, με αποτέλεσμα να μην μπορεί να ελεγχθεί ο τρόπος υπολογισμού της αμοιβής σε σχέση με τις παρεχόμενες υπηρεσίες.

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων, δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση ο Φ.Π.Α. του παραπάνω στοιχείου ποσού 1.150,00€, τουλάχιστον μη επαρκούς προσδιορισμού του είδους της παρεχόμενης υπηρεσίας σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 5, 9 παρ.1 του Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και 32 παρ. 1β του Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α) ΣΤΕ 1899/1990, 2968/1988, 2482/1994, 1018/1996.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2016 -31/12/2016

Κατά τον διενεργηθέντα έλεγχο , με την ως άνω εντολή έλεγχου Φ.Π.Α., διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:
 Η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν διενήργησε διακανονισμό των παγίων στοιχείων της, που απέκτησε κατά τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/ 2012-31/12/2012 και 01/01/2013-31/12/2013 , τα οποία απεικονίζονται ανά λογαριασμό παγίου στον παρακάτω πίνακα :

Λογαριασμός	Αιτιολογία	ΑΞΙΑ χρήσης 2012	ΑΞΙΑ χρήσης 2013	ΣΥΝΟΛΟΝ
11.07.00.0023	Κτίρια - Εγκ/σεις κτιρίων σε ακίνητα τρίτων ΦΠΑ 23%	75105,64	76668,97	151774,61
11.09.00.0023	Λοιπά Τεχνικά Έργα σε Ακίνητα Τρίτων με ΦΠΑ 23%	32552,89	56068,03	88620,92
11.09.00.0013	Λοιπά Τεχνικά Έργα σε Ακίνητα Τρίτων με ΦΠΑ 13%		109,50	
12.07.00.0000	ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ ΑΝΑΚΥΚΛΩΣΗΣ (PET)	1559246,69	531149,2	2090395,89
12.09.00.0023	Λοιπός Μηχαν/κός Εξ/σμός ΦΠΑ 23%	30235,00	16163,23	46398,23
13.02.00.0023	Φ.Ι.Χ. ISUZU IOP 9418	14227,64		14227,64
13.09.00.0023	Λοιπά Μέσα Μεταφοράς με ΦΠΑ 23%	37275,00		37275,00
14.03.00.0023	Ηλεκτρονικοί Υπολογιστές με ΦΠΑ 23%	5420,00	1275,00	6695,00
14.05.00.0000	ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΑ ΟΡΓΑΝΑ	5415,99	18296,00	23711,99
14.05.00.0023	ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΑ ΟΡΓΑΝΑ ΜΕ ΦΠΑ 23%	720,00		720,00
14.08.00.0023	Εξοπλισμός τηλεπικοινωνιών με ΦΠΑ 23%	4126,00	268,72	4394,72
14.09.00.0023	Λοιπός Εξοπλισμός με ΦΠΑ 23%	2628,09	9364,86	11992,95
16.05.00.0023	Λογισμικά προγ/τα Η/Υ		399,00	399,00
16.16.00.0023	Λογισμικά προγ/τα Η/Υ		155,00	155,00
	ΣΥΝΟΛΟΝ	1.766.952,94	709.917,51	2.476.870,45
54.00.28.0013	ΦΠΑ		14,24	
54.00.28.0023	ΦΠΑ	406203,65	163255,84	
	ΣΥΝΟΛΟΝ	406.203,65	163.270,08	

Ο ΦΠΑ που επιβάρυνε τις παραπάνω σχετικές δαπάνες τον οποίο εξέπεσε ή ζήτησε την επιστροφή ή απαλλαγή του, ανέρχεται στο ύψος των 406.203,65€ για το έτος 2012 και 163.270,08 € το έτος 2013. Επειδή η ελεγχόμενη από το έτος 2015 έπαυσε να τα χρησιμοποιεί, για τα ανωτέρω περιγραφέντα πάγια είχε υποχρέωση εφάπαξ διακανονισμού και καταβολής του φόρου απόκτησης ή κατασκευής επενδυτικών αγαθών .

Η διαπίστωση της μη άσκησης παραγωγικής δραστηριότητας της ελεγχόμενης επιχείρησης προέκυψε από τον έλεγχο του οικονομικού αντικειμένου της. Συγκεκριμένα από τον έλεγχο των προσκομισθέντων βιβλίων σε ηλεκτρονική μορφή , των υποβληθείσων δηλώσεων εισοδήματος και Φ.Π.Α. , των συγκεντρωτικών καταστάσεων εσόδων – εξόδων και των ετήσιων οικονομικών

καταστάσεων που δημοσίευσε η εταιρεία στο ΓΕΜΗ με αριθμό προκύπτει ότι μέχρι το 2015 εμφανίζονται έσοδα από πωλήσεις εμπορευμάτων ή προϊόντων, γεγονός που επιβεβαιώνεται και από το με αρ. πρωτ.έγγραφο της Γενικής Γραμματείας Βιομηχανίας του Υπουργείου Οικονομίας και Ανάπτυξης, με το οποίο αποφασίστηκε η απένταξη του επενδυτικού σχεδίου της επιχείρησης, από το πρόγραμμα << Πράσινες Υποδομές 2010>> και η επιστροφή εντόκως της προκαταβολής της δημόσιας επιχορήγησης ποσού 517.876,85€ πλέον νόμιμων τόκων. Συγκεκριμένα στην έκθεση του οργάνου ελέγχου ολοκλήρωσης της επένδυσης, ως ευρήματα αναφέρονται η μη ηλεκτροδότηση των εγκαταστάσεων, η μη παραγωγική λειτουργία του εξοπλισμού, η μη ύπαρξη προσωπικού, η μη ύπαρξη αποθεμάτων πρώτων υλών και έτοιμων ή ημιτελών προϊόντων καθώς και η αδυναμία ελέγχου του οικονομικού αντικειμένου λόγω μη ύπαρξης εγγράφων λογιστηρίου, μηχανογραφικού εξοπλισμού και ηλεκτρονικών υπολογιστών.

Το σύνολο των ως άνω δαπανών που πραγματοποίησε η ελεγχόμενη επιχείρησή για απόκτηση ή κατασκευή επενδυτικών αγαθών (παγίων) με πρώτο έτος χρησιμοποίησης το 2012 και το 2013 αντίστοιχα, έχουν παύσει οριστικά να χρησιμοποιούνται σε φορολογητέες πράξεις από την λήξη της διαχειριστικής περιόδου 31/12/2015 και θεωρείται ότι μετά διατέθηκαν αποκλειστικά και μόνο σε αφορολόγητες πράξεις και υπόκεινται σε εφάπαξ διακανονισμό για τα εναπομείναντα πέμπτα του φόρου εντός του ιδίου έτους της παύσης αυτών. Από τις υποβληθείσες δηλώσεις προέκυψε ότι με τη δήλωση του Ιουνίου του 2016 δεν ενήργησε εφάπαξ διακανονισμό του Φ.Π.Α. των επενδυτικών αγαθών αποκτηθέντα στη χρήση 2012 για το εναπομείναν 1/5 του φόρου των $406.203,65 \cdot 1/5 = 81.240,73\text{€}$ και στη χρήση 2013 για τα εναπομείναντα 2/5 του φόρου των $163.270,08 \cdot 2/5 = 65.308,03\text{€}$. Οπότε για τη φορολογική περίοδο 01/01/2016-31/12/2016 εκδόθηκε πράξη οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., με την οποία καταλογίζεται η διαφορά κύριου φόρου ύψους 142.192,76€ πλέον οι πρόσθετοι φόροι.

Με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις για τα υπό κρίση έτη, ο έλεγχος εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/.....ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, επικαλούμενη τους κάτωθι λόγους:

1. Εσφαλμένη κρίση περί μη αναγνώρισης έκπτωσης Φ.Π.Α. ενός φορολογικού στοιχείου για κάθε μία από τις φορολογικές περιόδους 2013 και 2014.
2. Εσφαλμένη εφαρμογή του άρθρου 33 του Κώδικα Φ.Π.Α. στη φορολογική περίοδο 2016.

Ως προς τους ως άνω ισχυρισμούς της προσφεύγουσας

Επειδή, η προσφεύγουσα, με την υπ' αριθ. πρωτ./.....**ενδικοφανή προσφυγή** μας απέστειλε συνημμένα νέα στοιχεία προς επιβεβαίωση των ισχυρισμών της, τα οποία δεν είχαν προσκομιστεί στη **Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων**, προκειμένου να τα λάβει υπόψη του ο έλεγχος.

Επειδή, τα προσκομιζόμενα στοιχεία, δεν τα είχε στη διάθεσή της η **Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων**, προκειμένου να τα λάβει υπόψη της κατά τον έλεγχο που πραγματοποίησε για την εν λόγω υπόθεση.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, κρίθηκε ότι απαιτούνται πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις σχετικά με την υπό εξέταση υπόθεση. Συγκεκριμένα και προκειμένου να διαμορφωθεί βέβαιη κρίση περί των αποτελεσμάτων του ελέγχου, πρέπει να περιέλθουν σε γνώση του ελέγχου τα νέα προσκομισθέντα στοιχεία, στο βαθμό που αυτά μπορούν να επηρεάσουν την τελική κρίση του ελέγχου.

Κατόπιν των ανωτέρω η Υπηρεσία μας αποφάσισε με την υπ. αρ.Πράξη της, την αναπομπή της υπό εξέτασης υπόθεσης στη **Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων**, προκειμένου να κρίνει εάν μπορούν τα νέα στοιχεία να επηρεάσουν την τελική κρίση του ελέγχου.

Η **Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων**, λαμβάνοντας υπόψη της τα νέα στοιχεία, προχώρησε σε συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις και συνέταξε την από **01/11/2019** «Έκθεση Συμπληρωματικών Ελεγκτικών Επαληθεύσεων», την οποία απέστειλε στην υπηρεσία μας με το υπ. αρ. πρωτ. ΕΜΠέγγραφο της (αρ. πρωτ. εισερχ. **ΕΜΠ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ ΕΜΠ**), όπως αυτή διαμορφώθηκε.

Σύμφωνα με την προαναφερόμενη «Έκθεση Συμπληρωματικών Ελεγκτικών Επαληθεύσεων», η **Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων**, προχώρησε σε νέες ελεγκτικές διαπιστώσεις για τα υπό κρίση έτη, με βάση τα νέα στοιχεία που είχε στη διάθεσή της. Κατόπιν της εξέτασης των ως άνω προσκομισθέντων στοιχείων, ο έλεγχος αποφάνθηκε ότι δύναται να προχωρήσει σε διαφοροποίηση του αρχικού της πορίσματος (ως αυτολεξεί αναφέρεται στην από 28/05/2019 έκθεση Φορολογίας ΦΠΑ), καταλήγοντας στις ακόλουθες διαπιστώσεις:

«Πέραν των αναφερομένων στην από 05/07/2019 Έκθεση απόψεων της Υπηρεσίας μας επί της ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία ΑΦΜ: , για τα νέα στοιχεία αναφέρουμε τα εξής :

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2013 -31/12/2013

Σύμφωνα με το πόρισμα της από 28/05/2019 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α, για την φορολογική περίοδο 01/01/2013 - 31/12/2013 ο έλεγχος δεν αναγνώρισε την έκπτωση από το

φόρο εκροών του Φ.Π.Α. του Τ.Π.Υ.....ΑΕ- ΑΦΜ:.....
αξίας 76.024,40 πλέον Φ.Π.Α. 17.485,61.

Κατά το στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής η προσφεύγουσα προσκομίζει το από 20.11.2012 ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ αυτής και τηςΑΕ, με α.αΔ.Ο.Υ. Ηγουμενίτσας, με το οποίο διευκρινίζονται οι παρεχόμενες υπηρεσίες για τις οποίες εκδόθηκε το ανωτέρω τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών. Κατόπιν των ανωτέρω νέων στοιχείων ο έλεγχος αναγνωρίζει το δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. του παραπάνω στοιχείου που ανέρχεται στο ποσό των 17.485,61€ .

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2014 -31/12/2014

Σύμφωνα με το πόρισμα της από 28/05/2019 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α για την φορολογική περίοδο 01/01/2014 - 31/12/2014 ο έλεγχος δεν αναγνώρισε την έκπτωση από το φόρο εκροών του Φ.Π.Α. του Τ.Π.Υ.αξίας 5.000€ πλέον Φ.Π.Α. 1.150,00€ .

Κατά το στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής η προσφεύγουσα προσκομίζει την από 01.10.2010 σύμβαση παροχής ανεξάρτητων υπηρεσιών με αριθμό 1174/15-10-2010 μεταξύ της και του, με την οποία διευκρινίζονται οι παρεχόμενες υπηρεσίες, για τις οποίες εκδόθηκε το ανωτέρω τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών.

Κατόπιν των ανωτέρω νέων στοιχείων ο έλεγχος αναγνωρίζει το δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. του παραπάνω στοιχείου που ανέρχεται στο ποσό 1150,00€ .

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2016 -31/12/2016

Σύμφωνα με το πόρισμα της από 28/05/2019 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2016 έως 31/12/2016 η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν διενήργησε διακανονισμό των επενδυτικών αγαθών που απέκτησε τις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2012 και 01/01-31/12/2013 και τα οποία είχε παύσει οριστικά να χρησιμοποιεί σε φορολογητέες πράξεις με τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου 31/12/2015 και της καταλογίστηκε για τη χρήση 2012 το εναπομείναν 1/5 του φόρου και για τη χρήση 2013 για τα εναπομείναντα 2/5 του φόρου που εξέπεσε με την αγορά του επενδυτικού αγαθού, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 33β του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000) και την ΠΟΛ 1149/10-7-2015 .

Τα νέα στοιχεία που επικαλείται η προσφεύγουσα με τα οποία εκπλειστηριάστηκε μέρος των κινητών παγίων στοιχείων της , όπως:

- α) η με αρ.περίληψη κατακυρωτικής έκθεσης της συμβολαιογράφου Ηγουμενίτσαςκαι
- β) η με αριθμόέκθεση αναγκαστικής κατάσχεσης κινητών πραγμάτων για να εκτεθούν σε δημόσιο αναγκαστικό πλειστηριασμό στις 4/10/2016 , για τα οποία συντάχθηκε η με αριθμόπρώτη περίληψη κατασχετηρίου εκθέσεως κινητών ,
φέρουν ημερομηνίες μεταγενέστερες της υποχρέωσης που είχε για διακανονισμό των παγίων με την υποβολή της δήλωσης Φ.Π.Α. Ιουνίου 2016 .

Κατόπιν των ανωτέρω και λαμβάνοντας υπόψη:

- Το γεγονός ότι η επιχείρηση έχει θέσει τα πάγια επενδυτικά αγαθά εκτός παραγωγικής δραστηριότητας εντός του έτους 2015 .
 - Τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 30 του Κώδικα ΦΠΑ (κυρ. ν.2859/2000), όπως ισχύει, ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών.
 - 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 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 :..... β) σε αφορολόγητες δραστηριότητες . Ο διακανονισμός ενεργείται εφάπαξ με την εκκαθαριστική δήλωση της διαχειριστικής αυτής περιόδου.
 - Επειδή από 1.1.2014 καταργήθηκε η υποχρέωση υποβολής εκκαθαριστικής δήλωσης στις διατάξεις της ΠΟΛ 1149/10-7-2015 διευκρινίζονται τα εξής:
 - α) Σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 8B του άρθρου 1 του ν.4281/2014 καταργήθηκε η υποχρέωση υποβολής εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ, για τις διαχειριστικές περιόδους που λήγουν από 1.1.2014 και εφεξής από οποιαδήποτε αιτία και για τις διαχειριστικές αυτές περιόδους οι ετήσιοι διακανονισμοί των εκπτώσεων διενεργούνται πλέον με τη δήλωση ΦΠΑ.
 - β) Οι διακανονισμοί των εκπτώσεων της τρέχουσας διαχειριστικής περιόδου διενεργούνται με την καταχώρηση των αντίστοιχων ποσών προς έκπτωση ή καταβολή στη δήλωση ΦΠΑ, του Ιουνίου για τους τηρούντες διπλογραφικό λογιστικό σύστημα, του επόμενου ημερολογιακού έτους από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου.
- Δεν γίνονται αποδεκτοί οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας ότι εσφαλμένα καταλογίστηκε ο Φ.Π.Α. των επενδυτικών αγαθών που εκπλειστηριάστηκαν, επειδή σύμφωνα με τα προσκομισθέντα έγγραφα οι διαδικασίες των κατασχέσεων πραγματοποιήθηκαν σε μεταγενέστερες ημερομηνίες από αυτή που είχε υποχρέωση η προσφεύγουσα να διακανονίσει τα επενδυτικά αγαθά».....»

Ως προς τον επιμέρους ισχυρισμό της προσφεύγουσας

1. Ως προς τον ισχυρισμό ότι είναι εσφαλμένη, η κρίση περί μη αναγνώρισης έκπτωσης Φ.Π.Α. ενός φορολογικού στοιχείου για κάθε μία από τις φορολογικές περιόδους 2013 και 2014.

α). Αναφορικά με την μη αναγνώριση έκπτωσης του ΦΠΑ, ενός τιμολογίου κατά την φορολογική περίοδο 2013 (1^η προσβαλλόμενη πράξη).

Όπως προκύπτει από την από 28/05/2019 Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ Ιωαννίνων, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε τον προς έκπτωση ΦΠΑ ύψους 17.485,61€ του με αριθ. 1/3.1.2013 τιμολογίου καθαρής αξίας 76.024,40€, εκδόσεως της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., το οποίο φέρει αιτιολογία «συμμετοχή στη δαπάνη επαύξησης της ισχύος ηλεκτρικού ρεύματος βάσει ιδιωτικού συμφωνητικού στις 20.11.2012» ισχυριζόμενος ότι η αιτιολογία του παραπάνω τιμολογίου ήταν αόριστη.

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι από προφανή παραδρομή δεν προσκομίστηκε στον έλεγχο, το από 20.11.2012 ιδιωτικό συμφωνητικό, αλλά ιδιωτικό συμφωνητικό με ημερομηνία 7.3.2013 και με την παρούσα προσκόμισε συνημμένα το από 20.11.2012 ιδιωτικό συμφωνητικό

β). Αναφορικά με την μη αναγνώριση έκπτωσης του ΦΠΑ, ενός τιμολογίου κατά την φορολογική περίοδο 2014 (2^η προσβαλλόμενη πράξη).

Όπως προκύπτει από την από 28/05/2019 Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ Ιωαννίνων ο έλεγχος δεν αναγνώρισε τον προς έκπτωση ΦΠΑ ύψους 1.150€ του με αριθ.τιμολογίου, καθαρής αξίας 5.000€, εκδόσεως(ΑΦΜ), με αιτιολογία «υπηρεσίες βάσει σύμβασης».

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι από προφανή παραδρομή δεν προσκομίστηκε η σύμβαση που αναφέρεται στο παραπάνω τιμολόγιο. Με την παρούσα μας προσκόμισε, την από 1.10.2010 σύμβαση παροχής ανεξάρτητων υπηρεσιών που αναφέρεται στην αιτιολογία του ως άνω με αριθ.τιμολογίου

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 31 παρ 1 του Κώδικα ΦΠΑ 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.....».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ 1 του Κώδικα ΦΠΑ ορίζεται ότι: «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 σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν, ...».

Επειδή περαιτέρω με τις διατάξεις του άρθρου 38 παρ 1 του Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Οι υπόχρεοι στο φόρο, που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου, για τις οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30, οφείλουν να υποβάλλουν στη ΔΟΥ, που είναι αρμόδια για την επιβολή του φόρου εισοδήματος τους, τις πιο κάτω δηλώσεις: α. Περιοδική δήλωση για κάθε φορολογική περίοδο, ως εξής: αα) ...ββ) Κάθε ημερολογιακό τρίμηνο και μέχρι την 20ή ημέρα του μήνα που ακολουθεί το τρίμηνο, εφόσον τηρούν βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείωνβ) Εκκαθαριστική δήλωση μέχρι την 25η ημέρα του δεύτερου μήνα που ακολουθεί τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, εφόσον κατά τη λήξη της περιόδου αυτής δεν τηρούσαν βιβλία ή τηρούσαν βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων...».

Επειδή, στο πεδίο εφαρμογής του Φ.Π.Α., με το σύστημα της τιμολόγησης, ο μηχανισμός έκπτωσης είναι το θεμελιώδες στοιχείο που εξασφαλίζει την ουδετερότητα του φόρου. Εκπεστέος δεν είναι οποιοσδήποτε φόρος, αλλά ο φόρος που αναγράφηκε στο τιμολόγιο. Συνεπώς, ο εκδότης τιμολογίου ή άλλου εγγράφου πώλησης, που επέχει θέση τιμολογίου, οφείλει να πληρώσει στο Δημόσιο το Φ.Π.Α. που ανέγραψε στο τιμολόγιό του (με έκπτωση του φόρου εισροών που αναγράφηκε στα τιμολόγια των προμηθευτών του), ενώ ο λήπτης του τιμολογίου, εφόσον πληρούνται και οι λοιπές κατά νόμο προϋποθέσεις, μπορεί να εκπέσει το φόρο που αναγράφεται σε αυτά (Ν.Σκλίας, κοινοτικό Φορολογικό Δίκαιο, σελ. 453 επ., όπου και παραπομπές σε αλλοδαπή νομολογία). Η άσκηση του δικαιώματος της έκπτωσης, όπως είναι λογικό, υπόκειται σε αυστηρούς κανόνες, που βάση έχουν την αρχή της τυπικότητας του φόρου και τούτο για την αποφυγή καταχρήσεων σε βάρος του Δημοσίου, οι οποίες μπορούν να γίνουν με την συμπαιγνία των μερών. Η αυστηρότητα της νομολογίας σε όλα τα Ευρωπαϊκά κράτη δικαιολογείται από αυτή καθεαυτή τη φύση του μηχανισμού λειτουργίας του Φ.Π.Α. Συγκεκριμένα, η αυστηρότητα αυτή εξασφαλίζει την ορθή εφαρμογή του κεντρικού κανόνα που διέπει το μηχανισμό των εκπτώσεων, σύμφωνα με τον οποίο ο φόρος που εκπίπτει από τον πελάτη θα πρέπει να έχει πληρωθεί από τον προμηθευτή του στο Δημόσιο. Συνεπώς, το παραστατικό στοιχείο που αντικρίζει εισροές, για να δικαιολογήσει την έκπτωση, θα πρέπει να έχει εκδοθεί κατά τους νομίμους τύπους και να είναι, κατά περιεχόμενο, επαρκώς συγκεκριμένο. (σχετ. πολ. 1167/2001, Γνωμ. ΝΣΚ 26/2001).

Επειδή από τα συμπληρωματικά στοιχεία που προσκομίστηκαν διαφοροποιείται η αρχική κρίση του ελέγχου, όπως αυτή διατυπώθηκε στην από 28-05-2019 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, ως προς τον ΦΠΑ των ανωτέρω παραστατικών.

α) Η προσφεύγουσα προσκόμισε το από 20.11.2012 ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ αυτής και τηςΑΕ, με α.αΔ.Ο.Υ. Ηγουμενίστας, με το οποίο διευκρινίζονται οι παρεχόμενες υπηρεσίες, για τις οποίες εκδόθηκε το ανωτέρω τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών. Κατόπιν των ανωτέρω νέων στοιχείων ο έλεγχος αναγνώρισε το δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. του παραπάνω στοιχείου που ανέρχεται στο ποσό των 17.485,61€ καθώς η προσφεύγουσα προσκόμισε επαρκή και ικανά αποδεικτικά στοιχεία.

β) Η προσφεύγουσα προσκόμισε την από 01.10.2010 σύμβαση παροχής ανεξάρτητων υπηρεσιών με αριθμό 1174/15-10-2010 μεταξύ της και του, με την οποία διευκρινίζονται οι παρεχόμενες υπηρεσίες, για τις οποίες εκδόθηκε το ανωτέρω τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών.

Κατόπιν των ανωτέρω νέων στοιχείων ο έλεγχος αναγνώρισε το δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. του παραπάνω στοιχείου που ανέρχεται στο ποσό 1.150,00€ καθώς η προσφεύγουσα προσκόμισε επαρκή και ικανά αποδεικτικά στοιχεία .

Κατά συνέπεια οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας ως προς τον ΦΠΑ των ανωτέρω Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών, γίνονται αποδεκτοί .

2. Ως προς τον ισχυρισμό ότι είναι εσφαλμένη η εφαρμογή του άρθρου 33 του Κώδικα Φ.Π.Α. στη φορολογική περίοδο 2016.

Όπως προκύπτει από την από 28/05/2019 Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ Ιωαννίνων ο έλεγχος καταλόγισε στην προσφεύγουσα στη φορολογική περίοδο 2016 ,ΦΠΑ ύψους 146.548,76€, που αντιστοιχεί: α) στο 1/5 του ΦΠΑ αγαθών επένδυσης καθαρής αξίας 1.766.952,94€, που αποκτήθηκαν το έτος 2012 και β) στα 2/5 του ΦΠΑ αγαθών επένδυσης καθαρής αξίας 709.917,51€ που αποκτήθηκαν το έτος 2013, επειδή η προσφεύγουσα δεν προέβη σε διακανονισμό του ΦΠΑ αυτών.

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι στην προκείμενη περίπτωση, κατά το φορολογικό έτος 2016, όπως προκύπτει από την με αριθ.«έκθεση αναγκαστικής κατάσχεσης κινητών πραγμάτων» της δικαστικής επιμελήτριας διορισμένης στο Πρωτοδικείο Θεσπρωτίας, κατασχέθηκε το σύνολο του κινητού εξοπλισμού της εταιρείας της και μεσεγγυούχος ορίστηκε ο FETI BEHITI. Μέρος δε του κατασχεθέντος κινητού εξοπλισμού της εκπλειστηριάστηκε την 14.12.2016 (ήτοι εντός της πενταετίας από την απόκτησή του), ως προκύπτει από την με αριθ.....«περίληψη κατακυρωτικής εκθέσεως» της συμβολαιογράφου Ηγουμενίστας Λουκίας Αθανασίου, στην οποία και αναφέρονται διεξοδικά τα εκπλειστηριασθέντα κινητά.

Εσφαλμένα της καταλογίστηκαν τα ποσά του ΦΠΑ, που αφορούν τον διακανονισμό του ΦΠΑ των αναφερομένων στην παραπάνω «περίληψη κατακυρωτικής εκθέσεως» παγίων της .

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο του 2 Ν. 2859/2000 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 του Ν. 2859/2000 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 του Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι «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 του Ν. 2859/2000 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. 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.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 33 του Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι « 2. Ειδικά για τα αγαθά επένδυσης, η έκπτωση του φόρου που ενεργήθηκε υπόκειται σε πενταετή διακανονισμό με αφετηρία το έτος χρησιμοποίησής 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 χρησιμοποίησής 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, {...}

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 χρησιμοποίησής 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. 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 εκπέσθηκε 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 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 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 της παρ. 3 του άρθρου 33 του ν 2859/2000 στη περίπτωση που ο φορολογούμενος (επενδυτής) σε περίπτωση παράδοσης αγαθών επένδυσης ή οριστικής παύσης της χρησιμοποίησής τους σε φορολογητέες πράξεις, κατά τη διάρκεια της πενταετούς ή δεκαετούς (προκειμένου για τις επαγγελματικές μισθώσεις ακινήτων για τις οποίες γίνεται επιλογή φορολόγησης) περιόδου, ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός μέσα στο ίδιο έτος που γίνεται η παράδοση ή παύση της χρησιμοποίησής τους σε φορολογητέες πράξεις. Ο διακανονισμός αυτός περιλαμβάνει το έτος, στο οποίο γίνεται και τα έτη που απομένουν μέχρι τη λήξη της περιόδου διακανονισμού. Στις περιπτώσεις παράδοσης ή παύσης επενδυτικού αγαθού περιλαμβάνονται η πώληση, η δωρεάν παραχώρηση, η χρησιμοποίηση για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση, η καταστροφή-κλοπή-απώλεια, η παράδοση σε υποκατάστημα που βρίσκεται στην Κοινότητα, η αδρανοποίηση (οριστική και προσωρινή), η παράδοση σε απαλλασσόμενη δραστηριότητα (άρθρου 22) κλπ. Όταν επέλθει η παράδοση ή παύση του επενδυτικού αγαθού εντός της πενταετίας ή δεκαετίας διακανονισμού η επιχείρηση αγνοεί το ποσοστό δικαιώματος έκπτωσης

που έχει για εκείνο το έτος της παράδοσης και για τις ανάγκες του διακανονισμού θεωρεί ότι το επενδυτικό αγαθό χρησιμοποιείται αποκλειστικά είτε σε φορολογητέες; δραστηριότητες (Pro rata 100%) είτε σε αφορολόγητες δραστηριότητες (Pro rata 0%) ανάλογα με την περίπτωση παράδοσης ή παύσης.

Επειδή, με την με αριθμό Ε.Δ.Υ.Ο. 1084562/3755/0014/ΠΟΛ.1177/20-07-1994 με την οποία κοινοποιήθηκε η με αριθμό 142/1994 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών και σύμφωνα με την οποία σε περίπτωση κατά την οποία προκύψει υποχρέωση του υποκειμένου για εφάπαξ διακανονισμό και καταβολή του φόρου, για δαπάνες απόκτησης ή κατασκευής επενδυτικών αγαθών και εφόσον ο φόρος έχει εκπεσθεί ή επιστραφεί, δεν παρέχεται, στον υποκείμενο νέο δικαίωμα έκπτωσης, έστω και αν χρησιμοποιήσει τα συγκεκριμένα επενδυτικά αγαθά για πραγματοποίηση φορολογητέων στο ΦΠΑ πράξεων, μετά την λήξη της πενταετίας.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1075/30.3.1990 Απόδοση ΦΠΑ πλειστηριαζομένων αγαθών Εγκ. 1070540/2601/531/Πολ. 1075/30.3.1990 ορίζεται ότι:Β.α) Κατά τον πλειστηριασμό, εκούσιο ή αναγκαστικό, υποκείμενος στο φόρο είναι ο καθ' ου η εκτέλεση, ο οποίος κατά τεκμήριο είναι και κύριος των εκπλειστηριαζομένων αγαθών κατ' αναλογία με τον πωλητή στην περίπτωση πώλησης, εφόσον τα εκπλειστηριαζόμενα αγαθά (πάγια ή εμπορεύσιμα) είναι αυτά με τα οποία πραγματοποιεί τη συνήθη οικονομική δραστηριότητά του. β) Ο αναλογών στο εκπλειστηρίασμα ΦΠΑ, ως επιρριπτόμενος φόρος, βαρύνει τον υπερθεματιστή, ο οποίος στη περίπτωση αυτή επέχει θέση αγοραστή των εκπλειστηριασθέντων πραγμάτων.γ) Το εκπλειστηρίασμα, ως γνωστόν διαμορφώνεται με βάση την εκτίμηση του εκπλειστηριαζομένου πράγματος από τον δικαστικό επιμελητή, χωρίς αυτός να λαμβάνει υπόψη του τα τυχόν βάρη που έχει το πράγμα, ή άλλες επιβαρύνσεις από φόρους, τέλη κλπ. Επομένως το εκπλειστηρίασμα αποτελεί την καθαρά φορολογητέα αξία, επί της οποίας υπολογίζεται ο ΦΠΑ και συνεπώς (στις περιπτώσεις πλειστηριασμού που θα λαμβάνουν χώρα μετά την έκδοση της εγκυκλίου αυτής) σε καμιά περίπτωση δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι ο ΦΠΑ εμπεριέχεται στο εκπλειστηρίασμα.δ) Ο ΦΠΑ στο δημόσιο αποδίδεται με έκτακτη προσωρινή δήλωση. Υπόχρεος για την υποβολή της δήλωσης και την απόδοση του φόρου, που αναλογεί στο πλειστηρίασμα, είναι ο επί του πλειστηριασμού υπάλληλος (συμβολαιογράφος κτλ.), ο οποίος θα υποβάλει τη δήλωση σε οποιαδήποτε ΔΟΥ, επ' ονόματι του καθ' ου η εκτέλεση, υποκειμένου στο φόρο και θα καταβάλει το φόρο για λογαριασμό του, πριν από την παράδοση των εκπλειστηριασθέντων κινητών πραγμάτων στον υπερθεματιστή ή πριν από την έκδοση της περίληψης της κατακυρωτικής έκθεσης. Σημειώνεται ότι, τα πλήρη στοιχεία του υπερθεματιστή (ονοματεπώνυμο ή επωνυμία, διεύθυνση, επάγγελμα, ΑΦΜ ή ταυτότητα) θα αναγράφονται στο λευκό ορθογώνιο πλαίσιο που υπάρχει στην εμπρόσθια όψη του εντύπου της προσωρινής δήλωσης «ταχυπληρωμής». Μετά την υποβολή της πιο πάνω δήλωσης

και την καταβολή του αναλογούντος φόρου, ο επί του πλειστηριασμού υπάλληλος αναγράφει στην περίληψη της κατακυρωτικής έκθεσης ότι: «Ο αναλογών ΦΠΑ εκ δρχ. καταβλήθηκε στην ΔΟΥ με την από έκτακτη δήλωση» και επισυνάπτει σ' αυτήν, ως αποδεικτικό της καταβολής, το θεωρημένο από την αρμόδια ΔΟΥ αντίγραφο της δήλωσης. Εξυπακούεται ότι στις περιπτώσεις που τα πλειστηριαζόμενα πράγματα ανήκουν σε διαφορετικό φορολογικό συντελεστή ΦΠΑ θα πρέπει να γίνεται διαχωρισμός της αξίας αυτών και ο υπολογισμός του φόρου κατά συντελεστή ΦΠΑ, επισυναπτόμενης σχετικής αναλυτικής κατάστασης κατά ποσότητα, αξία και συντελεστή φορολογίας των πλειστηριαζομένων αγαθών.

ε) Προκειμένου ο υποκείμενος στο φόρο υπερθεματιστής και εφόσον τα εκπλειστηριασθέντα πράγματα προορίζονται να χρησιμοποιηθούν (απ' αυτόν) για διενέργεια φορολογητέων πράξεων, να μπορεί να ασκήσει το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου που κατέβαλε, για την απόκτηση των πραγμάτων αυτών ο επί του πλειστηριασμού υπάλληλος του χορηγεί κυρωμένα αντίγραφα της περίληψης της κατακυρωτικής έκθεσης και της έκτακτης προσωρινής δήλωσης, που αποδόθηκε ο ΦΠΑ, δεδομένου ότι ως δικαιολογητικό για τη νόμιμη παρακράτηση, απόδοση και έκπτωση του αναλογούντος ΦΠΑ αποτελεί το νόμιμο αποδεικτικό στοιχείο της μετάθεσης της κυριότητας, στην συγκεκριμένη περίπτωση. Διευκρινίζεται ότι, σε όσες περιπτώσεις τα συμβαλλόμενα μέρη (καθ' ου και υπερθεματιστής) είναι υποκείμενα στο φόρο και κατά την παράδοση των αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΦΣ ο πωλητής (κύριος των αγαθών) υποχρεούται να εκδώσει τιμολόγιο πώλησης, τότε στο τιμολόγιο αυτό θα αναγραφεί και ο αναλογών φόρος πλην όμως δε θα καταβληθεί εκ νέου στο Δημόσιο, αλλά θα αναγραφούν επί του τιμολογίου αυτού τα στοιχεία της έκτακτης δήλωσης που καταβλήθηκε ο φόρος και ο φόρος αυτός θα απεικονιστεί στον πίνακα Θ' της περιοδικής εκκαθάρισης στον Κωδικό 02 στη στήλη 4 «Λοιπά προστιθέμενα ποσά» δεδομένου ότι το πλειστηρίασμα θα περιληφθεί στην αξία των φορολογητέων εκροών κανονικά (πίνακες Γ και Ζ της περιοδικής εκκαθάρισης).

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 την ΠΟΛ 1149/2015: Π.1149:ΦΠΑ-Διακανονισμοί εκπτώσεων, φορολ. περίοδος αγροτών φπα, ρύθμιση βεβαιωμένων οφειλών κλπ ορίζεται ότι « α) Σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 8B του άρθρου 1 του ν.4281/2014 καταργήθηκε η υποχρέωση υποβολής εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ, για τις διαχειριστικές περιόδους που λήγουν από 1.1.2014 και εφεξής από οποιαδήποτε αιτία και για τις διαχειριστικές αυτές περιόδους οι ετήσιοι διακανονισμοί των εκπτώσεων διενεργούνται πλέον με τη δήλωση ΦΠΑ.

β) Οι διακανονισμοί των εκπτώσεων της τρέχουσας διαχειριστικής περιόδου διενεργούνται με την καταχώρηση των αντίστοιχων ποσών προς έκπτωση ή καταβολή στη δήλωση ΦΠΑ, του Ιουνίου για

τους τηρούντες διπλογραφικό λογιστικό σύστημα, του επόμενου ημερολογιακού έτους από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1205/2015: Π.1205:Κοιν. διατ. άρθρου 2 του Ν. 4336/2015 αναφορικά με το ΦΠΑ και παροχή σχετ. διευκρινίσεων ορίζεται ότι « Ι. ΥΠΟΠΑΡΑΓΡΑΦΟΣ Δ.2 - Παράγραφος 4-

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 4^{ου} 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 το άρθρο 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) ορίζεται ότι: « 1. 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 την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης (ήδη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών) 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. ... Εντός εκατόν είκοσι (120) ημερών από την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής στη Φορολογική Διοίκηση, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης(ήδη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών) εκδίδει απόφαση, την οποία κοινοποιεί στον υπόχρεο, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις

πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο και τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που είναι σχετική με την υπόθεση. Ειδικά μάλιστα στη διάταξη της παρ. 6 του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 επισημαίνεται ρητά ότι: «Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου. ...». Από τη διατύπωση αυτή, συνάγεται ότι η Υπηρεσία μας έχει ευρεία ευχέρεια δράσης στην αιτιολόγηση των αποφάσεων που εκδίδει, αφού, μπορεί να αποδέχεται (άρα μπορεί και να αποκλίνει) τις διαπιστώσεις της αρχικά προσβαλλόμενης πράξης, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου που αποτελεί τη νόμιμη αιτιολογία της. Αυτό σημαίνει ότι η Υπηρεσία μας δύναται, όχι μόνον να συμπληρώνει/διορθώνει την αρχική αιτιολογία που είναι το αυτονόητο, αλλά ακόμα και να την μεταβάλει. Δύναται, δηλαδή, να προβεί σε κάθε ενδεχόμενη ενέργεια, προκειμένου να διαμορφώσει την τελική της κρίση (βλ. ad hoc ΔΕΦΑΘ 3762/2015).

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ Ιωαννίνων διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα έπαυσε οριστικά να χρησιμοποιεί εντός του έτους 2015 επενδυτικά αγαθά για τα οποία διενήργησε έκπτωση του φόρου εισροών και έλαβε επιστροφή Φ.Π.Α., εντός πενταετίας από την απόκτηση τους. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 άρθρου 33 ΦΠΑ Ν.2859/00 για τα αγαθά επένδυσης εφαρμόζεται πενταετής περίοδος διακανονισμού με αφετηρία το έτος χρησιμοποίησής τους. Κατά τον διενεργηθέντα έλεγχο, με την ως άνω εντολή έλεγχου Φ.Π.Α., διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν διενήργησε διακανονισμό των παγίων στοιχείων της, που απέκτησε τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2012-31/12/2012 και 01/01/2013-31/12/2013,

Επειδή η διαπίστωση της μη άσκησης παραγωγικής δραστηριότητας της ελεγχόμενης επιχείρησης προέκυψε από τον έλεγχο του οικονομικού αντικείμενου της. Συγκεκριμένα από τον έλεγχο των προσκομισθέντων βιβλίων σε ηλεκτρονική μορφή, των υποβληθεισών δηλώσεων εισοδήματος και Φ.Π.Α., των συγκεντρωτικών καταστάσεων εσόδων – εξόδων και των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων που δημοσίευσε η εταιρεία στο ΓΕΜΗ με αριθμό προκύπτει ότι μόνο μέχρι το 2015 εμφανίζονται έσοδα από πωλήσεις εμπορευμάτων ή προϊόντων. Γεγονός που επιβεβαιώνεται και από το με αρ. πρωτ.έγγραφο της Γενικής

Γραμματείας Βιομηχανίας του Υπουργείου Οικονομίας και Ανάπτυξης, με το οποίο αποφασίστηκε η απένταξη του επενδυτικού σχεδίου της επιχείρησης, από το πρόγραμμα << Πράσινες Υποδομές 2010>> και η επιστροφή εντόκως της προκαταβολής της δημόσιας επιχορήγησης ποσού 517.876,85€, πλέον νόμιμων τόκων. Συγκεκριμένα στην έκθεση του οργάνου ελέγχου ολοκλήρωσης της επένδυσης, ως ευρήματα αναφέρονται η μη ηλεκτροδότηση των εγκαταστάσεων, η μη παραγωγική λειτουργία του εξοπλισμού, η μη ύπαρξη προσωπικού, η μη ύπαρξη αποθεμάτων πρώτων υλών και ετοιμών ή ημιτελών προϊόντων καθώς και η αδυναμία ελέγχου του οικονομικού αντικειμένου λόγω μη ύπαρξης εγγράφων λογιστηρίου, μηχανογραφικού εξοπλισμού και ηλεκτρονικών υπολογιστών.

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι το σύνολο της ως άνω δαπάνης που πραγματοποίησε η επιχείρησή για απόκτηση ή κατασκευή επενδυτικών αγαθών (παγίων) με πρώτο έτος χρησιμοποίησης το 2012 και το 2013 αντίστοιχα, έχουν παύσει οριστικά να χρησιμοποιούνται σε φορολογητέες πράξεις εντός του έτους 2015 και θεωρείται ότι μετά διατέθηκαν αποκλειστικά και μόνο σε αφορολόγητες πράξεις και υπόκεινται σε εφάπαξ διακανονισμό για τα εναπομείναντα πέμπτα του φόρου εντός του ιδίου έτους της παύσης αυτών.

Επειδή με βάση τις διαπιστώσεις του ελέγχου που αναφέρονται τόσο στην αρχική έκθεση ελέγχου ΦΠΑ, όσο και στη συμπληρωματική έκθεση ελεγκτικών επαληθεύσεων της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ, η οριστική παύση χρησιμοποίησης των επίμαχων παγίων επήλθε εντός του έτους 2015, ήτοι πριν την 31/12/2015, θα έπρεπε κατά τις ισχύουσες διατάξεις περί διακανονισμού παγίων στοιχείων να επιβαρυνθεί η προσφεύγουσα με ποσοστό διακανονισμού και για το έτος 2015. Δηλαδή, για τα πάγια που αποκτήθηκαν και είχαν έναρξη χρήσης το 2012, η αναλογία του διακανονισμού του ΦΠΑ παγίων, θα έπρεπε να διαμορφωθεί στα 2/5, ενώ για τα αντίστοιχα πάγια στοιχεία που αφορούν το 2013, η αναλογία διακανονισμού του ΦΠΑ παγίων θα έπρεπε να διαμορφωθεί στα 3/5.

Επειδή, εν όψει των ανωτέρω, σύμφωνα με την αρχή της μη χειροτέρευσης της θέσης του προσφεύγοντος δεν δύναται να επιβαρυνθεί η με επιπλέον ΦΠΑ από διακανονισμό παγίων.

Επειδή από τα συμπληρωματικά στοιχεία που προσκομίστηκαν δεν διαφοροποιείται η αρχική κρίση του ελέγχου, όπως αυτή διατυπώθηκε στην από 28-05-2019 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, Τα νέα στοιχεία που επικαλείται η προσφεύγουσα με τα οποία εκπλειστηριάστηκε μέρος των κινητών παγίων στοιχείων της, όπως: α) η με αρ.περίληψη κατακυρωτικής έκθεσης της συμβολαιογράφου Ηγουμενίτσαςκαι β) η με αριθμόέκθεση αναγκαστικής κατάσχεσης κινητών πραγμάτων για να εκτεθούν σε δημόσιο αναγκαστικό πλειστηριασμό στις 4/10/2016, για τα οποία

συντάχθηκε η με αριθμόπρώτη περίληψη κατασχετηρίου εκθέσεως κινητών, φέρουν ημερομηνίες μεταγενέστερες από την, ημερομηνία οριστικής παύσης χρησιμοποίησης των επενδυτικών αγαθών, που επήλθε εντός του έτους 2015..

Επειδή η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στην Υπηρεσία μας στοιχεία από τα οποία να αποδεικνύεται ότι στις 31/12/2015 δεν υπήρχε οριστική παύση λειτουργίας της και κατά συνέπεια συνέχιση λειτουργίας των επενδυτικών αγαθών. Ότι από την ίδια υπήρχε η διάθεση και η πρόθεση συνέχισης της λειτουργίας της επιχείρησης προβαίνοντας σε διάφορες ενέργειες, όπως έστω αίτημα για διακανονισμό με την ΔΕΗ, για την σύνδεση ηλεκτρικού ρεύματος, αιτήματα χρηματοδότησης, προσλήψεις προσωπικού, συμφωνίες με προμηθευτές, κλπ. έτσι ώστε να τεθεί και πάλι σε παραγωγική δραστηριότητα.

Κατόπιν όλων όσων ανωτέρω αναφέρουμε ότι, δεν γίνονται αποδεκτοί οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας (εσφαλμένα καταλογίστηκε ο Φ.Π.Α. των επενδυτικών αγαθών που εκπλειστηριάστηκαν), επειδή σύμφωνα με τα προσκομισθέντα έγγραφα οι διαδικασίες των κατασχέσεων πραγματοποιήθηκαν σε μεταγενέστερες ημερομηνίες από αυτή που διαμορφώθηκε το γεγονός της παύσης χρήσης των παγίων, με συνακολούθηση την υποχρέωση η προσφεύγουσα να διακανονίσει τα επενδυτικά αγαθά και να διενεργήσει εφάπαξ διακανονισμό του Φ.Π.Α. των επενδυτικών αγαθών με έναρξη χρησιμοποίησης το έτος 2012 για το εναπομείναν $1/5$ του φόρου των $406.203,65 * 1/5 = 81.240,73\text{€}$ και αντίστοιχα για τα πάγια με έναρξη χρησιμοποίησης το έτος 2013 για τα εναπομείναντα $2/5$ του φόρου των $163.270,08 * 2/5 = 65.308,03\text{€}$ λόγω οριστικής παύσης χρησιμοποίησης αυτών.

Κατά συνέπεια οι ανωτέρω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με αριθμό πρωτοκόλλου/.....ενδικοφανούς προσφυγής του «.....» με ΑΦΜ, και εν προκειμένω:

Α. Τη μερική αποδοχή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής και την τροποποίηση των κάτωθι πράξεων: α) Της με αριθμόοριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2013, β) Της με αριθμό οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, για τους λόγους που αναφέρονται στο σκεπτικό της παρούσας.

Β. Την απόρριψη της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής και την επικύρωση της υπ' αριθμ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Η με αριθμόοριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2013,

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	1.117.996,98	1.117.996,98	1.117.996,98	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών	1.750.439,86	1.674.415,46	1.750.439,86	0,00
Φόρος εκροών	257.139,30	257.139,30	257.139,30	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	422.649,54	405.163,93	422.649,54	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο	165.510,24	146.253,63	165.510,24	0,00
Χρεωστικό υπόλοιπο		17.485,21		
Πρόσθετοι φόροι		17.039,33		
Σύνολο φόρου για καταβολή		35.524,54		
Ποσό για έκπτωση				
Ποσό για επιστροφή	165.510,24	146.253,63	165.510,24	0,00

Η με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2014

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	392.667,01	392.667,01	392.667,01	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών	737.852,75	732.852,75	737.852,75	0,00
Φόρος εκροών	90.313,41	90.313,41	90.313,41	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	90.313,41	89.163,41	90.313,41	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο				
Χρεωστικό υπόλοιπο		1.150,00		
Πρόσθετοι φόροι		395,00		
Σύνολο φόρου για καταβολή		1.495,00		
Ποσό για έκπτωση				
Ποσό για επιστροφή				0,00

Η με αριθμόοριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2016

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών				
Αξία φορολογητέων εισροών				
Φόρος εκροών				
Υπόλοιπο φόρου εισροών	4.356,00	-142.192,76	-142.192,76	146.548,76
Πιστωτικό υπόλοιπο	4.356,00			4.356,00
Χρεωστικό υπόλοιπο		142.192,76	142.192,76	142.192,76
Πρόσθετοι φόροι		71.096,38	71.096,38	71.096,38
Σύνολο φόρου για καταβολή		213.289,14	213.289,14	213.289,14
Ποσό για έκπτωση	4.356,00			4.356,00
Ποσό για επιστροφή				

Επί του οφειλόμενου φόρου, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013.

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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.