



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Θεσσαλονίκη 28/05/2020

Αριθμός απόφασης: **980**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Τηλέφωνο : 2313-333254
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), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

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

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 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. Την Ε. 2043/6-4-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30-3-2020 ΠΝΠ (Α' 75) σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού»

5. Την με ημερομηνία κατάθεσης ...-**2020** με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή και το με αριθ. πρωτ.-**2020** συμπληρωματικό υπόμνημα της ... - **Α.Φ.Μ.** ..., κατά: α) της με αριθμό ...-**2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, και β) της με αριθμό ...-**2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου .../2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης 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. Κατερίνης, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ...-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της ... - Α.Φ.Μ. ..., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και του με αριθ. πρωτ. ...-2020 συμπληρωματικού υπομνήματος και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

--Με την υπ' αριθμ. ...-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ-επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, μειώθηκε το προς έκπτωση πιστωτικό υπόλοιπο από 5.919,65 €, (βάσει δήλωσης), σε 4.770,18 € (βάσει ελέγχου) και καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο του άρθρου 58Α του Ν. 4174/2013 ύψους 3.628,93 €, πλέον ποσού ύψους 7.257,85 € που επιστράφηκε αδικαιολόγητα, λόγω αδυναμίας συμψηφισμού του εν λόγω ποσού, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 10.886,78 €.

--Με την υπ' αριθμ. ...-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ- επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/05/2019, μειώθηκε το προς έκπτωση πιστωτικό υπόλοιπο από 5.919,65 €, (βάσει δήλωσης), σε 4.770,18 € (βάσει ελέγχου) και καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο του άρθρου 58Α του Ν. 4174/2013 ύψους 4.102,87 €, πλέον ποσού ύψους 8.205,74 € που της επιστράφηκε αδικαιολόγητα, λόγω αδυναμίας συμψηφισμού του εν λόγω ποσού, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 12.308,61 €.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν, ερειδόμενες στην από 10/12/2019 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2013-06/05/2019, με βάση το άρθρο 33 του ν. 2859/2000, το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ. .../31-05-2019 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα:

Κατά τα έτη 2013 - 2018, πραγματοποίησε εργασίες αποκατάστασης και επισκευής διώροφης παραδοσιακής λιθόκτιστης οικίας προϋφιστάμενης του 1955, αποτελούμενης από ισόγειο εμβαδού 75 τμ. και πρώτο όροφο εμβαδού 75 τμ., κείμενης επί οικοπέδου συνολικής επιφάνειας 468,40 τμ, εντός των ορίων του οικισμού ..., καθώς και προσθήκη βοηθητικών χώρων, για την ίδρυση δύο (2) «τουριστικών επιπλωμένων κατοικιών», ενώ προέβη και σε αγορά ή

κατασκευή επενδυτικών αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 του Ν. 2859/2000, και δήλωσε:

α) στο έτος 2013, φορολογητέες εισροές συνολικής αξίας 31.555,79 €, με αναλογούντα ΦΠΑ 7.257,85 €, (συντ. 24%), και,

β) στο έτος 2014, φορολογητέες εισροές συνολικής αξίας 35.674,60 € με αναλογούντα ΦΠΑ 8.205,74 € (συντ. 24%), ως επενδυτικές δαπάνες, τις οποίες καταχώρησε εμπρόθεσμα, στα τηρούμενα βιβλία της και για τις οποίες, λόγω αδυναμίας συμψηφισμού αιτήθηκε και έλαβε επιστροφή ΦΠΑ, ποσού 7.257,83 €, για το έτος 2013 και 8.205,74 € για το 2014, με βάση τις υπ' αριθ. .../25-06-2014, .../08-05-2015 και .../08-05-2015 αποφάσεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης.

Τα ληφθέντα στοιχεία αγορών-επισκευών, φέρουν ημερομηνία έκδοσης, την 24-09-2013 το πρώτο τιμολόγιο και την 25-06-2018 το τελευταίο.

Η έκπτωση του φόρου που ενεργήθηκε, με βάση τις υποβαλλόμενες δηλώσεις ΦΠΑ, για τα εν λόγω επενδυτικά αγαθά υπόκεινται σε πενταετή διακανονισμό, με αφετηρία το έτος χρησιμοποίησής τους.

Σημειώνεται ότι η προσφεύγουσα, με την υπ' αριθ. .../18.07.2012 απόφαση ένταξης/χρηματοδότησης της «...», εντάχθηκε στο τοπικό πρόγραμμα LEADER του Ν. Πιερίας, βάσει της προκύπτει ότι θα χρηματοδοτηθεί με συνολικό ποσό 75.608,00€ για την πραγματοποίηση της ως άνω επένδυσής της με τίτλο «Αποκατάσταση και επισκευή διώροφης παραδοσιακής κατοικίας προϋφιστάμενης του 1955 και προσθήκη βοηθητικών χώρων για ίδρυση δύο (2) τουριστικών επιπλωμένων κατοικιών».

Από τον περαιτέρω έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας, διαπιστώθηκε ότι δεν χρησιμοποιήθηκαν οι ως άνω δύο (2) τουριστικές κατοικίες εντός του προβλεπόμενου χρόνου από τις σχετικές διατάξεις του Ν. 2859/2000 (ΚΦΠΑ), ήτοι πενταετίας από την πραγματοποίηση της δαπάνης για την κατασκευή τους, ούτε διενεργήθηκε διακανονισμός του φόρου που εξέπεσε/επιστράφηκε βάσει αυτών από την προσφεύγουσα, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1205/2015 και ο έλεγχος συμπέρανε ότι τα εν λόγω επενδυτικά αγαθά διατέθηκαν αποκλειστικά σε αφορολόγητες δραστηριότητες, χωρίς το δικαίωμα έκπτωσης, κατά τα οριζόμενα στην παρ 2 του άρθρου 33 του Ν. 2859/2000 .

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου .../16-01-2020 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, ισχυριζόμενη:

- Εσφαλμένα με τις προσβαλλόμενες πράξεις κρίθηκε ότι δεν υφίστατο το δικαίωμά της, έκπτωσης του φόρου εισροών, που επιβάρυνε το επενδυτικό αγαθό, ήτοι τις εργασίες αποκατάστασης και επισκευής διώροφης παραδοσιακής κατοικίας προϋφιστάμενης του 1955 και προσθήκης βοηθητικών χώρων για ίδρυση δύο (2) τουριστικών επιπλωμένων

κατοικιών, καθώς η χρησιμοποίησή τους θα μπορούσε να λάβει χώρα μετά την πλήρη αποπεράτωση της κατασκευής τους και τον εξοπλισμό τους και κυρίως μετά την έκδοση της απαιτούμενης διοικητικής άδειας λειτουργίας, εν προκειμένω από τον Ελληνικό Οργανισμό Τουρισμού. Οι εργασίες, έγιναν σταδιακά, καθόσον δεν είχε την οικονομική δυνατότητα ολοκλήρωσής τους άμεσα και συνολικά, με αποτέλεσμα να μην μπορούν να χρησιμοποιηθούν οι εν λόγω κατοικίες πριν αυτές ολοκληρωθούν, ώστε να ελεγχθεί το έργο και να αδειοδοτηθεί. Στην περίπτωση της η άδεια εκδόθηκε στις 21-06-2018 και συνεπώς από τότε και μόνο θα μπορούσε να κάνει χρήση των καταλυμάτων και να τα διαθέτει προς ενοικίαση, αφού τότε αυτά είχαν αποκτήσει τις προβλεπόμενες προδιαγραφές για την σύννομη και ασφαλή λειτουργία τους. (Συνυποβάλλει αντίγραφο της με αριθμ. .../21-6-2018 άδειας του Ε.Ο.Τ.). Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών που επιβάρυνε το εν λόγω επενδυτικό αγαθό εξακολουθούσε να υφίσταται μέχρι την ημερομηνία που κατέστη δυνατή η χρήση του. Σύμφωνα με την με αριθμό Ε2200/20-12-2019 οδηγία της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας, σε συμμόρφωση με το διατακτικό της με αριθμό 1862/2019 απόφασης του Σ.τ.Ε, δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εξακολουθεί κατ' αρχήν να υφίσταται ακόμη και αν τελικώς ο υποκείμενος στον φόρο δεν το χρησιμοποιεί λόγω περιστάσεων ανεξάρτητων της βούλησής του.

Ως προς τον ανωτέρω ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.....».

Επειδή, με τη ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής **Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν** σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του

οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 30 παρ 1 και 3** του Ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248), 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. 3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16, 17 και 18. [...]».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 32 παρ 1 και 3** του Ν. 2859/2000, 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 ατής 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, [...]. 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».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 33**, όπως τροποποιήθηκε με παρ. 3 του άρθρου 17 του Ν. 4110/2013 (ΦΕΚ Α' 17/23-01-2013) και ισχύει φια πράξεις που πραγματοποιούνται από 01/01/2013, του Ν. 2859/2000, ορίζεται ότι: «1. Η έκπτωση του φόρου που ενεργείται με βάση τις περιοδικές δηλώσεις, οι οποίες υποβάλλονται σύμφωνα με την περίπτωση α της παραγράφου 1

του άρθρου 38 . υπόκειται σε τελικό διακανονισμό κατά την υποβολή της προβλεπόμενης από το ίδιο άρθρο εκκαθαριστικής δήλωσης, εφόσον:

α) η έκπτωση αυτή είναι μεγαλύτερη ή μικρότερη από εκείνη που είχε δικαίωμα να ενεργήσει ο υποκείμενος στο φόρο,

β) μετά την υποβολή των περιοδικών δηλώσεων έγιναν μεταβολές που δεν είχαν ληφθεί υπόψη για τον καθορισμό του ποσού των εκπτώσεων, όπως στην περίπτωση έκπτωσης στο τίμημα ή ακύρωσης αγορών. Δεν ενεργείται διακανονισμός σε περιπτώσεις καταστροφής, απώλειας ή κλοπής που αποδεικνύονται ή δικαιολογούνται, καθώς και σε περιπτώσεις χορήγησης δώρων μέχρις αξίας 10 ευρώ και δειγμάτων τα οποία διατίθενται για το σκοπό της επιχείρησης.

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

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 και ο φόρος που αναλογεί στην παράδοση αυτή είναι τουλάχιστον ίσος με το φόρο που αναλογεί στα εναπομένοντα έτη της πενταετούς περιόδου διακανονισμού

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

γγ) για παράδοση ακινήτων με σύμβαση πώλησης και επαναμίσθωσης (sale and lease back), σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παρ. 9 του άρθρου 6 του Ν. 1665/1986.

δδ) για παράδοση έργων σύνδεσης σταθμών αυτοπαραγωγής ή ανεξάρτητης παραγωγής μέχρι το δίκτυο της Δ.Ε.Η. Α.Ε. ή του Δ.Ε.Σ.Μ.Η.Ε. Α.Ε., σύμφωνα με όσα ορίζονται στο Ν. 2773/1999 (Α' 286) όπως ισχύει.

β) σε αφορολόγητες δραστηριότητες, στις λοιπές περιπτώσεις.

Εάν εντός της περιόδου διακανονισμού, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του παρόντος άρθρου από την πραγματοποίηση της δαπάνης για απόκτηση ή κατασκευή επενδυτικών αγαθών δεν έχει γίνει έναρξη της χρησιμοποίησης αυτών, θεωρείται ότι διατέθηκαν αποκλειστικά και μόνο σε αφορολόγητες πράξεις και ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός με την εκκαθαριστική δήλωση της διαχειριστικής αυτής περιόδου.

Εξαιρείται του ανωτέρω περιορισμού της πενταετίας η πραγματοποίηση της δαπάνης, για την απόκτηση ή την κατασκευή επενδυτικών αγαθών από οργανισμούς, επιχειρήσεις και εταιρίες κοινής ωφέλειας.

4. Ως αγαθά επένδυσης, για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, θεωρούνται:

α) Τα ενσώματα αγαθά, που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και τίθενται από αυτή σε διαρκή εκμετάλλευση, καθώς και τα κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές που κατασκευάζονται από την υποκείμενη στο φόρο επιχείρηση σε ακίνητο που δεν ανήκει κατά κυριότητα σε αυτήν, αλλά έχει, βάσει οποιασδήποτε έννομης σχέσης, τη χρήση του ακινήτου αυτού, για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα χρόνων. Αν κατά τη διάρκεια του πενταετούς διακανονισμού λήξει η χρήση του ακινήτου, στο οποίο κατασκευάστηκαν τα ανωτέρω κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές, ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός κατά τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου 3. Στην αξία των αγαθών επένδυσης δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης.

Ως αγαθά επένδυσης της παρούσας περίπτωσης νοούνται και εκείνα που εκμεταλλεύονται, σύμφωνα με το σκοπό τους. οι εταιρείες του άρθρου 2 [...]

β) [...]

5. Η διαφορά του φόρου που προκύπτει για τα αγαθά επένδυσης με βάση τον τελικό ετήσιο διακανονισμό δεν καταβάλλεται ούτε εκπίπτει, εφόσον δεν υπερβαίνει το ποσό των 30 ευρώ».

Επειδή με την ΕΔΥΟ Π.4336/3162/Εγκ.10/10.7.1987 του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα «Οδηγίες για την εφαρμογή του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και άλλες διατάξεις» του Ν.1642/1986, στο άρθρο 26, ορίζεται ότι: «Άρθρο 26 Διακανονισμός των εκπτώσεων 121. Περιπτώσεις και προϋποθέσεις ενέργειας του διακανονισμού. Με τις διατάξεις του άρθρου 26 προβλέπεται διακανονισμός των εκπτώσεων που έγιναν κατά τον υπολογισμό του οφειλόμενου στο Δημόσιο φόρου με βάση τις προσωρινές δηλώσεις, οι οποίες υποβλήθηκαν από τον υποκείμενο στο φόρο καθ' όλη τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου. Με το διακανονισμό αυτό επιδιώκεται από το νόμο η τακτοποίηση, δηλαδή η αποκατάσταση στο ακριβές ποσό των εκπτώσεων εκείνων για τις οποίες το ύψος του ποσού που εκπέσθηκε, για κάποια αιτία, μεταβλήθηκε μέσα στη διαχειριστική περίοδο, αλλά η μεταβολή επήλθε μετά από το χρόνο υποβολής των προσωρινών δηλώσεων. [...] 123. Διακανονισμός εκπτώσεων στα αγαθά επένδυσης. Όσα αναφέρθηκαν στην προηγούμενη παράγραφο, κατά το μέτρο που έχουν γενική εφαρμογή (τακτοποιήσεις λαθών, εκπτώσεις κ.λπ.), ισχύουν τόσο για τα αποκτώμενα από την επιχείρηση εμπορεύσιμα αγαθά, όσο και για τα αποκτώμενα αγαθά επένδυσης (πάγια περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης). Ειδικά όμως για τα αγαθά επένδυσης, οι διατάξεις της παρ. 2 ορίζουν επί πλέον ότι η έκπτωση του φόρου που έγινε κατά την απόκτησή τους, υπόκειται σε πενταετή διακανονισμό. Τούτο, γιατί θεωρείται ότι το αγαθό επένδυσης εξυπηρετεί την επιχείρηση για μία πενταετία. Αφετηρία της πενταετίας αποτελεί το έτος της έναρξης της χρησιμοποίησης του αγαθού επένδυσης στην επιχείρηση. Διευκρινίζεται σχετικά, ότι ημερομηνία για την έναρξη χρησιμοποίησης των αγαθών επένδυσης λαμβάνεται πάντοτε η 1η Ιανουαρίου κάθε έτους, ανεξάρτητα με τον πραγματικό χρόνο που χρησιμοποιήθηκε το αγαθό μέσα στο έτος αυτό. Ο εν λόγω διακανονισμός ενεργείται μόνο σε περίπτωση μεταβολής (σε σχέση με το έτος έναρξης της πενταετίας) του δικαιώματος έκπτωσης και αφορά στο 1/5 του φόρου που επιβάρυνε το αγαθό, για καθένα έτος της πενταετίας. Έτσι, σύμφωνα με τ' ανωτέρω, σε

κάθε περίπτωση αγοράς αγαθού επένδυσης από υποκείμενη στο φόρο επιχείρηση, αυτή αφενός δικαιούται να εκπέσει ολόκληρο το ποσό του ΦΠΑ που επιβάρυνε την αγορά, κατά το χρόνο διενέργειας της αγοράς, αφετέρου υποχρεούται να παρακολουθεί για μια πενταετία το αγαθό επένδυσης. Αν μέσα στα πέντε χρόνια, από την πρώτη χρησιμοποίηση του αγαθού επένδυσης, επέλθει μεταβολή στις εργασίες της επιχείρησης συνεπαγόμενη μεταβολή στο δικαίωμα έκπτωσης, τότε η επιχείρηση υποχρεούται να κάνει διακανονισμό για το 1/5 του φόρου, που επιβάρυνε το αγαθό επένδυσης και για κάθε χρόνο που υπάρχει μεταβολή (διαφοροποίηση στην έκπτωση)».

Επειδή, με το Αρ. πρωτ. **Δ14Α 1179496 ΕΞ 27.12.2012** έγγραφο της ΓΓΔΕ (14^η Διεύθυνση), με θέμα «Δικαίωμα έκπτωσης Φ.Π.Α. επενδυτικών αγαθών», διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι: «4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 30 του Κώδικα ΦΠΑ (κυρ. ν.2859/2000), όπως ίσχυε, ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παραγρ. 3 του άρθρου 33 του ίδιου ως άνω Κώδικα ΦΠΑ, σε περίπτωση παράδοσης αγαθών επένδυσης ή οριστικής παύσης της χρησιμοποίησης αυτών σε φορολογητέες πράξεις, κατά τη διάρκεια της πενταετούς περιόδου, ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός μέσα στο ίδιο έτος και τα αγαθά αυτά θεωρούνται, για τα έτη που απομένουν, ότι χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά και μόνο σε αφορολόγητες δραστηριότητες. Επίσης, εάν εντός πενταετίας από την πραγματοποίηση της δαπάνης για απόκτηση ή κατασκευή επενδυτικών αγαθών δεν έχει γίνει έναρξη της χρησιμοποίησης αυτών, θεωρείται ότι διατέθηκαν αποκλειστικά και μόνο σε αφορολόγητες πράξεις και ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός με την εκκαθαριστική δήλωση της διαχειριστικής αυτής περιόδου.[...]».

Επειδή, με την εγκύκλιο **ΠΟΛ. 1205/15-09-2015** της ΓΓΔΕ με θέμα «Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 2 του ν. 4336/2015 (ΦΕΚ Α' 94/14.08.2015) αναφορικά με το ΦΠΑ και παροχή σχετικών διευκρινίσεων», ορίζεται, μεταξύ άλλων, 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 εκπώσεις που διενεργήθηκαν σε μία διαχειριστική περίοδο περιλαμβάνονται σε δήλωση ΦΠΑ που υποβάλλεται το αργότερο μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του τέταρτου μήνα από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου. 2. Η διάταξη αυτή ισχύει, σύμφωνα με το άρθρο 4 του ν.4336/2015 από την υπογραφή της Σύμβασης Χρηματοδοτικής Διευκόλυνσης που έλαβε χώρα στις 19.8.2015. Στο πλαίσιο αυτό για διαχειριστικές περιόδους που έληξαν έως και 18.8.2015 ισχύουν τα αναφερόμενα στην παράγραφο 1 του άρθρου 22 του ν.4321/2015 σύμφωνα με τις διευκρινίσεις που δόθηκαν με την ΠΟΛ.1149/10.7.2015. 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 με την εγκύκλιο **Ε 2200/2019**, παρασχέθηκαν οι ακόλουθες οδηγίες αναφορικά με την υποχρέωση διακανονισμού του φόρου εισροών επενδυτικού αγαθού που δεν χρησιμοποιήθηκε εντός 5ετίας από την απόκτηση ή κατασκευή του (άρθρο 33), σε συμμόρφωση με την απόφαση του [ΣτΕ 1862/2019](#):

«1. Σύμφωνα με την [παράγραφο 3 του άρθρου 33](#) του Κώδικα ΦΠΑ 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 περιόδου. [...]

Για διαχειριστικές περιόδους που λήγουν από 19.8.2015 και εφεξής, οι διακανονισμοί περιλαμβάνονται σε δήλωση ΦΠΑ που υποβάλλεται το αργότερο μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του τέταρτου μήνα από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου. (σχετ. Εγκύκλιος ΠΟΛ.1205/2015).

2. Με τη με αριθμό [1862/2019](#) απόφαση το Συμβούλιο της Επικρατείας έκρινε ότι δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών που επιβάρυνε επενδυτικό αγαθό εξακολουθεί κατ' αρχήν να υφίσταται ακόμη και αν τελικώς ο υποκείμενος στο φόρο δεν το χρησιμοποιεί λόγω περιστάσεων ανεξαρτήτων της βουλήσεώς του, κατ' εξοχήν δε τέτοια περίπτωση που αποκλείει το διακανονισμό είναι όταν η χρήση του αγαθού καθίσταται νόμω αδύνατος συνεπεία πράξεων ή παραλείψεων της διοικήσεως, και δη παρανόμων.

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

4. Ενδεικτικά μια τέτοια περίπτωση αποτελεί η μη ολοκλήρωση των επενδυτικών σχεδίων που έχουν ενταχθεί στους αναπτυξιακούς νόμους [3299/2004](#), [3908/2011](#), [4399/2016](#) και τα οποία επενδυτικά σχέδια, όπως μας γνώρισε το Υπουργείο Ανάπτυξης, έχουν πάρει παράταση ολοκλήρωσης με συγκεκριμένους νόμους.

Ειδικότερα, τα επενδυτικά σχέδια που έχουν υπαχθεί στον ν. [3299/2004](#) έλαβαν παρατάσεις ολοκλήρωσης με τους ν. [4013/2011](#), ν. [4072/2012](#), ν. [4146/2013](#), ν. [4242/2014](#) και ν. [4399/2016](#), ν. [4582/2018](#), ν. [4635/2019](#), με τελευταία ημερομηνία παράτασής τους την 31.12.2020. Ωστόσο, η

τελευταία αυτή οριζόντια παράταση, περιλαμβάνει τα επενδυτικά σχέδια, τα οποία έληγαν την 31.12.2016 και τα οποία μέχρι την 31.03.2017 είχαν αποδεδειγμένα υλοποιηθεί σε ποσοστό 50% του εγκεκριμένου κόστους τους.

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

iv. Σε περίπτωση εξατομικευμένης παράτασης που οφείλεται σε λόγους ανωτέρας βίας, απαιτείται η σχετική απόφαση υπαγωγής στις διατάξεις του εκάστοτε αναπτυξιακού νόμου, καθώς και σχετική βεβαίωση από τον αρμόδιο φορέα υποδοχής του επενδυτικού σχεδίου, ότι το σχετικό επενδυτικό σχέδιο δικαιούται παράτασης.[...]».

Επειδή, με την υπ' αριθ. 1862/2019 απόφασή του το ΣτΕ έκρινε ότι δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών που επιβάρυνε επενδυτικό αγαθό εξακολουθεί κατ' αρχήν να υφίσταται ακόμη και αν τελικώς ο υποκείμενος στο φόρο δεν το χρησιμοποιεί, λόγω περιστάσεων ανεξαρτήτων της βουλήσεώς του, κατ' εξοχήν δε τέτοια περίπτωση που αποκλείει το διακανονισμό είναι όταν η χρήση του αγαθού καθίσταται νόμω αδύνατος συνεπεία πράξεων ή παραλείψεων της διοίκησης, και δη παρανόμων.

Η ανωτέρω απόφαση του ΣτΕ εκδόθηκε με βάση το σκεπτικό του ΔΕΕ στην υπόθεση C-672/2016, στην οποία ρητά μνημονεύεται ότι δεν υφίσταται υποχρέωση διακανονισμού του φόρου εισροών εκ μέρους του υποκειμένου στο φόρο, λόγω περιστάσεων ανεξαρτήτων της βούλησής του, βασιζόμενο στις παλαιότερες σχετικές αποφάσεις C-37/1995 και C- 110/1994.

Επειδή το άρθρο 184 της οδηγίας **2006/112** του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, ορίζει ότι: « Η αρχικά πραγματοποιηθείσα έκπτωση διακανονίζεται όταν είναι ανώτερη ή κατώτερη από την έκπτωση, την οποία δικαιούταν να πραγματοποιήσει ο υποκείμενος στον φόρο. ».

Σο άρθρο 185, ορίζεται ότι: «1. Ο διακανονισμός διενεργείται, ιδίως, όταν, μετά την υποβολή της δήλωσης ΦΠΑ, έγιναν μεταβολές των στοιχείων που ελήφθησαν υπόψη για τον καθορισμό του ποσού της έκπτωσης του φόρου, μεταξύ άλλων σε περίπτωση ακύρωσης πωλήσεων ή επίτευξης εκπτώσεων στο τίμημα.2. Κατά παρέκκλιση από την παράγραφο 1, δεν διενεργείται διακανονισμός στην περίπτωση πράξεων, για τις οποίες δεν έγινε ολική ή μερική πληρωμή, σε περίπτωση καταστροφής, απώλειας ή κλοπής που αποδεικνύονται ή δικαιολογούνται δεόντως και στην περίπτωση αναλήψεων για τη χορήγηση δώρων μικρής αξίας και δειγμάτων του άρθρου 16. ».

Στο άρθρο 186 ορίζεται ότι: «Τα κράτη μέλη καθορίζουν τον τρόπο εφαρμογής των άρθρων 184 και 185. ».

Στο άρθρο 187 ορίζεται ότι: «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.».

Στο άρθρο 188 ορίζεται ότι: «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. Η οικονομική δραστηριότητα θεωρείται ως εξ ολοκλήρου απαλλασσόμενη στην περίπτωση κατά την οποία η παράδοση του αγαθού επένδυσης απαλλάσσεται από τον φόρο. 2. Ο διακανονισμός της παραγράφου 1 γίνεται μια φορά μόνο για όλον τον εναπομένοντα χρόνο της περιόδου διακανονισμού. Εντούτοις, εφόσον η παράδοση του αγαθού επένδυσης απαλλάσσεται από τον φόρο, τα κράτη μέλη μπορούν να μην απαιτούν διακανονισμό όταν ο αποκτών είναι υποκείμενος στον φόρο και χρησιμοποιεί το εν λόγω αγαθό επένδυσης αποκλειστικά για πράξεις για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ.».

Στο άρθρο 189 ορίζεται ότι: «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.».

Στο άρθρο 190, ορίζεται ότι: «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.».

Στο άρθρο 191 ορίζεται ότι: «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, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, «ως επενδυτικά αγαθά» νοούνται τα χρησιμοποιούμενα στο πλαίσιο ορισμένης οικονομικής δραστηριότητας αγαθά που διακρίνονται για τον διαρκή χαρακτήρα τους και την αξία τους, με συνέπεια το κόστος της αγοράς τους να μην καταχωρίζεται κανονικά στις τρέχουσες δαπάνες, αλλά να αποσβέννεται κατανεμόμενο σε περισσότερες της μιας χρήσεις. (βλ. C -51/1976, C-98/2007, C-118/2011).

Επειδή, «σύμφωνα με την **παρ. 2 του άρθρου 33 ΦΠΑ**, για αγαθά επένδυσης εφαρμόζεται πενταετής περίοδος διακανονισμού 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. [...]

Η πενταετία (ή η δεκαετία για τα μισθωμένα με ΦΠΑ ακίνητα) αρχίζει το έτος έναρξης της χρησιμοποίησής του επενδυτικού αγαθού και για τον υπολογισμό το κάθε έτος λαμβάνεται υπόψη, χωρίς να υπολογίζονται κλάσματα μηνών ή ημερών. Δηλαδή, ημερομηνία για την έναρξη χρησιμοποίησής των αγαθών επένδυσης λαμβάνεται πάντοτε η 1^η Ιανουαρίου κάθε έτους, ανεξάρτητα με τον πραγματικό χρόνο που χρησιμοποιήθηκε το αγαθό μέσα στο έτος αυτό.[...]

Συγκεκριμένα, σε κάθε περίπτωση απόκτησης επενδυτικού αγαθού, η επιχείρηση που υπάγεται στο ΦΠΑ και έχει δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των εισροών της:

- δικαιούται** να εκπέσει όλο το ΦΠΑ της απόκτησης κατά το χρόνο αυτό ή ακόμα και να λάβει επιστροφή του **και**

- υποχρεούται** να παρακολουθεί το επενδυτικό αγαθό για πέντε έτη (δέκα για μισθωμένο με ΦΠΑ ακίνητο) και αν στο διάστημα αυτό επέλθει μεταβολή του δικαιώματος έκπτωσης (χρησιμοποιεί το πάγιο και για δραστηριότητα που δεν του παρέχει δικαίωμα έκπτωσης) τότε πρέπει να κάνει διακανονισμό με το κλείσιμο του έτους μέσω της δήλωσης ΦΠΑ.[...]

Σύμφωνα με τις διατάξεις του **προτελευταίου εδαφίου της παρ. 3 του άρθρου 33 ΦΠΑ**, ορίζεται ότι, εάν εντός της περιόδου διακανονισμού, 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.

Σημειώνεται ωστόσο ότι μετά το ν.4281/14 η υποχρέωση υποβολής εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ καταργείται για διαχειριστικές περιόδους που λήγουν μετά την 1^η Ιανουαρίου 2014, [...]

Δηλαδή, επιχείρηση υποκείμενη στο ΦΠΑ με δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των εισροών, που αγοράζει ή κατασκευάζει επενδυτικά αγαθά (κινητά ή ακίνητα) για τις ανάγκες της και κατά συνέπεια εκπίπτει αμέσως τον ΦΠΑ των σχετικών εισροών - αγορών της ή ακόμα παίρνει και

επιστροφή αυτού, θα χρειαστεί να διακανονίσει - αποδώσει το ΦΠΑ που εξέπεσε αν μέχρι τη λήξη της περιόδου διακανονισμού (πενταετίας ή δεκαετίας) δεν άρχισε η χρησιμοποίηση αυτών των επενδυτικών αγαθών. Στην περίπτωση αυτή θα χρειαστεί να ενεργήσει εφάπαξ διακανονισμό του ΦΠΑ που εξέπεσε ενώ τυχόν μεταγενέστερη χρησιμοποίηση του αγαθού σε φορολογητέα ως προς τον ΦΠΑ δραστηριότητα δεν παρέχει εκ νέου δικαίωμα έκπτωσης (ΠΟΛ. 1282/1992).

Σημειώνεται ότι, για τον υπολογισμό της λήξης της περιόδου διακανονισμού (πενταετίας ή δεκαετίας όπου προβλέπεται) λαμβάνεται υπόψη και ο χρόνος της πραγματοποίησης της σχετικής δαπάνης. Τα παραπάνω ισχύουν και την περίπτωση αγοράς μηχανολογικού και λοιπού εξοπλισμού με αναστολή καταβολής ΦΠΑ, σύμφωνα με την ΚΥΑ Π. 2869/1987. [...]» (ΦΠΑ Ανάλυση-Ερμηνεία Ν. 2859/2000, Δημήτρης Σταματόπουλος-Άννα Κλωνή, έκδοση 2015, σελ 864, 873-874).

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».

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται, ότι οι εργασίες στις κατοικίες, έγιναν σταδιακά, και δεν υπήρχε δυνατότητα χρησιμοποίησης τους πριν αυτές ολοκληρωθούν, προκειμένου να αδειοδοτηθεί το έργο. Στην προκειμένη περίπτωση, η άδεια εκδόθηκε στις 21-06-2018 και επομένως το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών που επιβάρυνε το εν λόγω επενδυτικό αγαθό εξακολουθούσε να υφίσταται μέχρι την ημερομηνία που κατέστη δυνατή η χρήση του.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση και σύμφωνα με την από 10/12/2019 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης:

Η προσφεύγουσα πραγματοποίησε εργασίες αποκατάστασης και επισκευής καθώς και προσθήκης βοηθητικών χώρων σε διώροφη παραδοσιακή λιθόκτιστη οικία κείμενη εντός των ορίων του οικισμού ... και διενήργησε φορολογητέες δαπάνες:

- τη φορολογική περίοδο 01.01.2013-31.12.2013, καθαρής αξίας 31.555,79 € με αναλογούντα Φ.Π.Α. 7.257,85 € τη φορολογική περίοδο 01.01.2014-31.12.2014, καθαρής αξίας 35.674,60 € με αναλογούντα Φ.Π.Α. 8.205,74 € τη φορολογική περίοδο 01.01.2015 - 31.12.2015, καθαρής αξίας 14.010,21€ με αναλογούντα Φ.Π.Α. 3.222,30 € τη φορολογική περίοδο 01.01.2017-31.12.2017 καθαρής αξίας 15.995.84 € με αναλογούντα Φ.Π.Α. 3.679,04 € και τη φορολογική περίοδο 01.01.2018 -31.12.2018 καθαρής αξίας 332,42 €, με αναλογούντα Φ.Π.Α. 79,78 €.

Προέβη δε σε έκπτωση του φόρου δαπανών που πραγματοποίησε για την κατασκευή του επενδυτικού αγαθού, ως ακολούθως:

- τη φορολογική περίοδο 01.01.2013-31.12.2013 ποσού 7.257,83 €, που της επεστράφη με την υπ' αριθ. .../23-06-2014 απόφαση επιστροφής Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, με προσωρινό έλεγχο,
- τη φορολογική περίοδο 01.01.2014-31.12.2014 ποσού 7.384,64 €, που της επεστράφη με την υπ' αριθ. .../08-05-2015 απόφαση επιστροφής Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης,
- τη φορολογική περίοδο 01.01.2014-31.12.2014 ποσού 820,51 €, , που της επεστράφη με την υπ' αριθ. .../08-5-2015 απόφαση επιστροφής Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης,
- τη φορολογική περίοδο 01.01.2015-31.12.2015 ποσού 2.900,07 €, που της επεστράφη με την υπ' αριθ. .../19-5-2016 απόφαση επιστροφής Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης και,
- τη φορολογική περίοδο 01.01.2015-31.12.2015 ποσού 322,23 €, που της επεστράφη με την υπ' αριθ. .../19-5-2016 απόφαση επιστροφής Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης.

Επειδή περαιτέρω η φορολογική αρχή διαπίστωσε αφενός ότι οι δαπάνες κατασκευής της επένδυσης (ανακαίνιση-βελτίωση της ήδη υπάρχουσας οικίας) από την προσφεύγουσα ξεκίνησαν το έτος 2013 και κατά την 31-12-2017, κατά μέγιστο, συμπληρώθηκε η εκ του νόμου οριζόμενη πενταετία, βάσει της παρ 3 του άρθρο 33 παρ.3 του ν.2859/2000, εντός της οποίας έπρεπε να θέσει σε λειτουργία το επενδυτικό αγαθό, (πραγματοποιώντας φορολογητέες εκροές), αφετέρου ότι δεν υπέβαλε δήλωση ΦΠΑ μέχρι την 30/04/2018, προκειμένου να προβεί σε διακανονισμό φόρου, για τις εν λόγω δαπάνες που πραγματοποίησε το 2013, συνολικού ποσού 31.555,79 € με αναλογούντα φόρο 7.257,85 €, ο οποίος της επεστράφη, κατόπιν προσωρινού ελέγχου από τη φορολογική αρχή. Αντίστοιχα και για τις δαπάνες κατασκευής του επενδυτικού αγαθού που πραγματοποιήθηκαν κατά το φορολογικό έτος 2014, η πενταετία συμπληρώθηκε κατά μέγιστο την 31-12-2018, χωρίς η προσφεύγουσα να θέσει σε λειτουργία το επενδυτικό αγαθό, (πραγματοποιώντας φορολογητέες εκροές) και χωρίς να υποβάλει περιοδική δήλωση ΦΠΑ μέχρι την 30/04/2019, προκειμένου να προβεί σε διακανονισμό φόρου, για τις εν λόγω δαπάνες του 2014, συνολικού ποσού 31.555,79 € με αναλογούντα φόρο 7.257,85 €, που της επεστράφη από τη φορολογική αρχή.

Επειδή, το εν λόγω επενδυτικό αγαθό δεν τέθηκε σε λειτουργία εντός των ετών 2017 και 2018 και καθόσον η προσφεύγουσα δεν προέβη, ως όφειλε, σε εφάπαξ διακανονισμό του εκπεσθέντος Φ.Π.Α., η αρμόδια φορολογική αρχή, σύμφωνα με το προτελευταίο εδάφιο της παραγράφου 3 του άρθρου 33 του ν. 2859/2000, ορθώς θεώρησε ότι διατέθηκαν αποκλειστικά και μόνο σε αφορολόγητες πράξεις και προχώρησε στον καταλογισμό του επιστραφέντος Φ.Π.Α. των

δαπανών που πραγματοποιήθηκαν κατά τα έτη 2013 και 2014 για το ανωτέρω επενδυτικό αγαθό στις φορολογικές περιόδους 01.01.2013-31.12.2013 και 01.01.2014-31.12.2014.

Επειδή η εγκύκλιος Ε2200/2019 που επικαλείται η προσφεύγουσα ορίζει ότι η υποχρέωση του υποκειμένου προς διακανονισμό του φόρου εισροών δεν γεννάται σε περιπτώσεις όπου προκύπτει με ασφάλεια, είτε από νόμο είτε από δικαστική απόφαση, ότι η μη χρησιμοποίηση του επενδυτικού αγαθού εντός πενταετίας οφείλεται σε περιστάσεις ανεξάρτητες της βουλήσεως του υποκειμένου, αναφέροντας ενδεικτικά τις περιπτώσεις που δε γεννούν υποχρέωση προς διακανονισμό, όπως πχ η μη ολοκλήρωση των επενδυτικών σχεδίων μιας επιχείρησης, που έχουν ενταχθεί στους αναπτυξιακούς νόμους 3299/2004, 3908/2011, 4399/2016, η παράταση ολοκλήρωσης των επενδυτικών σχεδίων μίας επιχείρησης κ.λ.π.

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου δεν προκύπτει η προσφεύγουσα να είχε δικαίωμα παράτασης ολοκλήρωσης του επενδυτικού σχεδίου, η δε υπ' αριθμ. .../21-6-2018 άδεια του Ε.Ο.Τ., που επικαλείται, δεν αποδεικνύει κάτι τέτοιο.

Επισημαίνεται δε, ότι το πρώτο εκδοθέν στοιχείο εσόδου είναι η υπ' αριθ. .../05-07-2019 Απόδειξη παροχής υπηρεσιών.

Επειδή, αν μετά την πάροδο της πενταετίας τα επενδυτικά αγαθά αρχίσουν να χρησιμοποιούνται, δε γεννάται εκ των υστέρων δικαίωμα επαναδιακανονισμού (συμψηφισμού) του φόρου τους.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 10/12/2019 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες, ενώ ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της ημερομηνία κατάθεσης **...-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της ... - **Α.Φ.Μ.**

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθμ. **...-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018

Μη αναγνώριση πιστωτικού υπόλοιπου προς έκπτωση	1.149,47
Πρόστιμο αρ. 58Α ν. 4174/2013	3.628,93
Καταλογισμός ΦΠΑ που επιστράφηκε αδικαιολόγητα	7.257,85
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	10.886,78 €

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

Υπ' αριθμ...-**2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/05/2019

Μη αναγνώριση πιστωτικού υπόλοιπου προς έκπτωση	1.149,47
Πρόστιμο αρ. 58Α ν. 4174/2013	4.102,87
Καταλογισμός ΦΠΑ που επιστράφηκε αδικαιολόγητα	8.205,74
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	12.308,61 €

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 στην υπόχρεη.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.