



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 08/12/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 2107

ΤΜΗΜΑ : Α1 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604537
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ.
- β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/ 26-10-2020) 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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
- δ. Την με αριθμό Α.1165/22-11-2022 Απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).
- ε. Της ΠΟΛ 1076/23-04-2018 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1456 /26-04-2018).

2. Την ΠΟΛ.1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, με έδρα, όπως εκπροσωπείται νόμιμα, κατά: α) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/10/2021-31/12/2021 και β) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2022-30/09/2022 του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής .

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη όλων των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/10/2021-31/12/2021 του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής διαγράφηκε πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ ύψους 2.546,30 ευρώ.

Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2022-30/09/2022 του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής διαγράφηκε πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ ύψους 76.989,21 ευρώ.

Από τον Προϊστάμενο του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής εκδόθηκε η με αριθμό εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ, κατόπιν υποβολής εκ μέρους της προσφεύγουσας της υπ' αρ. πρωτ..... αίτησης επιστροφής ΦΠΑ από απόκτηση επενδυτικών αγαθών προς τη Δ.Ο.Υ Χολαργού (.....), με την οποία αιτήθηκε προς επιστροφή ποσό 76.989,21 ευρώ ως πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ της φορολογικής περιόδου 01/07/2022-30/09/2022.

Από τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε για την φορολογική περίοδο 01/01/2022-31/12/2022 καθώς και για την φορολογική περίοδο 01/10/2021-31/12/2021, από την οποία η προσφεύγουσα εταιρεία εντάχθηκε στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, ο έλεγχος κατέληξε στην διαπίστωση ότι κατά τα οριζόμενα στα αρ. 8, 22, 30, 31, 32, 33, 34 του Ν.2859/2000, του Ν.4172/2013 αρ. 39Α και του Ν.4446/2026 αρ. 111, κατά την υπό κρίση περίοδο οι δραστηριότητες της προσφεύγουσας απαλλάσσονται του Φ.Π.Α. Επομένως, κατά την κρίση του ελέγχου η προσφεύγουσα κατά τα αρ. 32 και 33 του Ν.2859/2000 δεν δύναται να εκπέσει το Φ.Π.Α των εισροών. Σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου : «δεν υφίσταται για την υπό έλεγχο περίοδο Πιστωτικό Υπόλοιπο Φ.Π.Α και, άρα, δεν συντρέχει λόγος επιστροφής του αιτηθέντος ποσού €76.989,21»

Συγκεκριμένα ο έλεγχος σύμφωνα με τα άρθρα 30-34 του Ν. 2859/2000 και δεδομένων των κατωτέρω:

-της μη πραγματοποίησης φορολογητέων (υποκείμενων στο Φ.Π.Α.) εκροών από την προσφεύγουσα λόγω της δραστηριότητας αυτής, ήτοι – ΚΑΔ 55201104, η οποία δυνάμει του άρ. 39Α του Ν. 4172/2013 απαλλάσσεται του Φ.Π.Α.

-της μη παροχής από την προσφεύγουσα υπηρεσιών περιποίησης πελατών ανάλογων και ανταγωνιστικών του ξενοδοχειακού τομέα, όπως προβλέπεται από την ΠΟΛ 1059/2018-, τέτοιων ώστε το σύνολο του τιμήματος -όπως ρητά ορίζεται στην ΠΟΛ 1059/2018- να υπόκειται σε Φ.Π.Α.,

κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η προσφεύγουσα δεν πραγματοποίησε εκροές υποκείμενες στο Φ.Π.Α., και άρα δεν δύναται να προβεί σε έκπτωση του Φ.Π.Α. των εισροών κατά τα άρ. 32-33 του ν. 2859/2000.

Θα πρέπει μάλιστα να διευκρινιστεί ότι η προσφεύγουσα αιτείται με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή την επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ ποσού 2.546,30 ευρώ της φορολογικής περιόδου 01/10/2021-31/12/2021 μαζί με την επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου ποσού 76.989,21 ευρώ της φορολογικής περιόδου 01/01/2022-30/09/2022. Το ποσό των 2.546,30 ευρώ αντιστοιχεί σε πιστωτικό υπόλοιπο το οποίο δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση

(και όχι προς επιστροφή), έχει, δε, μεταφερθεί και συμπεριλαμβάνεται στο συνολικό ποσό των **76.989,21 ευρώ** της φορολογικής περιόδου 01/01/2022-30/09/2022, του οποίου απορρίφθηκε η επιστροφή. Επομένως, το 3ο ΕΛ.ΚΕ. Απτικής απέρριψε την επιστροφή συνολικού πιστωτικού ποσού **ΦΠΑ 76.989,21 ευρώ** και συνεπώς η προσφεύγουσα νομιμοποιείται να ζητήσει μόνο την επιστροφή του ποσού αυτού.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά : α) την επανεξέταση των προσβαλλόμενων πράξεων κατά το σκέλος που δεν αναγνωρίζουν την αξία των φορολογητέων εισροών και τον προκύπτοντα φόρο φορολογητέων εισροών κατά τα εις άρθρο 34 παρ. 1 του ν.2859/2000 οριζόμενα και β) την επιστροφή νομιμοτόκως του πιστωτικού υπολοίπου των 2.546,30 ευρώ φορολογικής περιόδου 01/10/21-31/12/2021 και του πιστωτικού υπολοίπου των 76.989,21 ευρώ φορολογικής περιόδου 01/01/2022-30/09/2022, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Έλλειψη σαφούς, ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας.
- Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 34 παρ. 1 του ν.2859/2000.

-Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, το δικαίωμα έκπτωσης αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού Φ.Π.Α. και καταρχήν δεν μπορεί να περιοριστεί. Το σύστημα των εκπτώσεων αποβλέπει στην πλήρη απαλλαγή του επιχειρηματία από το βάρος του Φ.Π.Α. που οφείλεται ή καταβλήθηκε στο πλαίσιο όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων του. Το κοινό σύστημα Φ.Π.Α. εξασφαλίζει συνεπώς την πλήρη ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως των σκοπών ή των αποτελεσμάτων τους, υπό τον όρο ότι οι εν λόγω δραστηριότητες υπόκεινται οι ίδιες στον Φ.Π.Α.

-Από 08/08/2014 (ημερομηνία δημοσίευσης στο ΦΕΚ του Ν. 4281/2014), ο τρόπος χειρισμού του πιστωτικού υπολοίπου που προκύπτει σε μία δεδομένη φορολογική περίοδο εναπόκειται στη διακριτική ευχέρεια του υποκειμένου στο φόρο, δύναται δηλαδή να αποφασίσει εάν θα το μεταφέρει σε επόμενες περιόδους προς έκπτωση/συμψηφισμό με μελλοντικό Φ.Π.Α. εκροών ή θα αιτηθεί άμεσα την επιστροφή του, με την επιφύλαξη πάντα των διατάξεων περί παραγραφής (Αποφ. ΔΕΔ).

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 30, παρ. 1 του Ν. 2859/2000 : «Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο. Ειδικά για τα ακίνητα που έχουν υπαχθεί σε καθεστώς αναστολής της παραγράφου 4α του άρθρου 6, το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, που προσδιορίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 7 του άρθρου 31, αναστέλλεται καθ' όλη τη διάρκεια της περιόδου της παραγράφου 4α του άρθρου 6. Ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών. Στην περίπτωση που αγαθά επένδυσης χρησιμοποιούνται, τόσο για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων του υποκειμένου στο φόρο, όσο και για ιδιωτική χρήση του ίδιου ή του προσωπικού του, ή, γενικότερα για σκοπούς άλλους από της επιχείρησης, ο Φ.Π.Α. που βαρύνει τις δαπάνες που συνδέονται με τα επενδυτικά αυτά αγαθά εκπίπτει μόνο κατ' αναλογία του ποσοστού της χρησιμοποίησής τους για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων της

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

Επειδή οι διατάξεις των άρθρων 32, παρ. 3, 33 παρ. 2 & 4 και 34, παρ. 1 του Ν. 2859/2000, μετά την τροποποίησή τους με το άρθρο 1 του Ν. 4281/2014, έχουν ως εξής:

Άρθρο 32, παρ. 3: «Όταν το ποσό της έκπτωσης είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο στην ίδια περίοδο, η επιπλέον διαφορά μεταφέρεται για έκπτωση σε επόμενη περίοδο ή επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων»

Άρθρο 33 παρ. 2 & 4: «2. Ειδικά για τα αγαθά επένδυσης, η έκπτωση του φόρου που ενεργήθηκε υπόκειται σε πενταετή διακανονισμό με αφετηρία το έτος χρησιμοποίησης 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».

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. 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.[...]

Άρθρο 34, παρ. 1: «Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον: α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξαρχής αχρεώστητα ή β) το αχρεώστητο προκύπτει από επιγενόμενο λόγο στις κάτωθι περιπτώσεις: i) προκύπτει ως πιστωτικό υπόλοιπο το οποίο δεν μεταφέρεται σε επόμενη περίοδο για έκπτωση ή σε περίπτωση μεταφοράς του η έκπτωση δεν κατέστη δυνατή ή, ii) αφορά πράξεις, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 30, καθώς και πράξεις για τις οποίες με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών προβλέπεται αναστολή καταβολής του φόρου ή οφείλεται σε διαφορά συντελεστών εκροών- εισροών ή iii) αφορά αγαθά επένδυσης, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να ορίζεται ότι, προκειμένου για αγαθά επένδυσης ορισμένων βιομηχανικών και βιοτεχνικών επιχειρήσεων, αντί έκπτωσης ή επιστροφής του φόρου παρέχεται δικαίωμα αναστολής της πληρωμής του ή ρυθμίζεται με άλλο τρόπο. Με τις ίδιες αποφάσεις ρυθμίζεται κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την άσκηση του δικαιώματος αυτού».

Επειδή σύμφωνα με την Αιτιολογική Έκθεση του Ν. 4281/2014: «Με την προτεινόμενη διάταξη της παραγράφου 6 προβλέπεται ότι το δικαίωμα επιστροφής υφίσταται, ανεξάρτητα από την αιτία στην οποία οφείλεται η δημιουργία του πιστωτικού υπολοίπου. Με τη διάταξη αυτή ευθυγραμμίζεται πλήρως η εθνική νομοθεσία με τις διατάξεις του κοινοτικού δικαίου (οδηγία 2006/112/ΕΚ)».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 183 της Ευρωπαϊκής Οδηγίας Φ.Π.Α. (2006/112/ΕΚ) «Όταν το ποσό των εκπτώσεων υπερβαίνει τον οφειλόμενο ΦΠΑ για μία φορολογική περίοδο, τα κράτη

μέλη μπορούν είτε να μεταφέρουν την επιπλέον διαφορά στην επόμενη φορολογική περίοδο είτε να προβαίνουν στην επιστροφή της με βάση τη διαδικασία που καθορίζουν».

Επειδή περαιτέρω, με την απόφαση του ΔΕΕ επί της υπόθεσης κρίθηκε, μεταξύ άλλων, ότι:

«Όπως επισημάνθηκε στο μέρος Ι, με τίτλο «Αρχή της ουδετερότητας», του παρόντος δελτίου, η υπόθεση αυτή αφορά τη μη αναγνώριση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ που είχε επιβληθεί κατά την αγορά διαμερίσματος (σκέψη 2).

Συναφώς, το Δικαστήριο έκρινε ότι ο υποκείμενος στον φόρο ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή, όταν ενεργεί για τις ανάγκες της οικονομικής δραστηριότητάς του, κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112 (σκέψη 40). Στην περίπτωση αυτή, η εταιρία μπορεί να εκπέσει πλήρως και αμέσως τον ΦΠΑ που βάρυνε το αγαθό που έχει ενταχθεί εξ ολοκλήρου στην περιουσία της επιχείρησής της, έστω και αν το αγαθό αυτό δεν χρησιμοποιήθηκε αμέσως για τις ανάγκες της οικονομικής δραστηριότητας της (σκέψη 45). Εφόσον έχει γεννηθεί, το δικαίωμα έκπτωσης εξακολουθεί να υφίσταται εάν δεν υπάρχουν στοιχεία που ενέχουν απάτη ή κατάχρηση. Επομένως, το δικαίωμα έκπτωσης ισχύει όταν ο υποκείμενος στον φόρο δεν μπόρεσε να χρησιμοποιήσει τα αγαθά ή τις υπηρεσίες, για τα οποία έγινε η έκπτωση, στο πλαίσιο φορολογούμενων πράξεων, λόγω περιστάσεων ανεξάρτητων από τη θέλησή του, διότι στην περίπτωση αυτή δεν υπάρχει κανένας κίνδυνος απάτης ή κατάχρησης που να μπορεί να δικαιολογήσει τη μεταγενέστερη επιστροφή των ποσών που εξέπεσαν (σκέψη 47). Επομένως, το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος έχει αποκτήσει επενδυτικό αγαθό ενεργώντας με την ιδιότητά του αυτή και το έχει εντάξει στην περιουσία της επιχείρησής του έχει το δικαίωμα να εκπέσει τον επιβληθέντα κατά την απόκτηση του αγαθού αυτού ΦΠΑ κατά τη φορολογική περίοδο κατά την οποία κατέστη απαιτητός ο φόρος, ανεξάρτητα από το γεγονός ότι το εν λόγω αγαθό δεν άρχισε να χρησιμοποιείται αμέσως για επαγγελματικούς σκοπούς (σκέψη 52)».

Επειδή και σύμφωνα με την ΣτΕ 1408/2005 κρίθηκε ότι «το πρόσωπο το οποίο εκδήλωσε την πρόθεση, επιβεβαιούμενη από αντικειμενικά στοιχεία, να αρχίσει κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα και το οποίο πραγματοποιεί για το σκοπό αυτό δαπάνες επενδύσεων, πρέπει να θεωρείται υποκείμενος στο Φ.Π.Α. και επομένως έχει, υπό την ιδιότητα αυτή, το δικαίωμα αμέσους έκπτωσης του φόρου που κατέβαλε επί των δαπανών για επενδύσεις που έγιναν για τις ανάγκες των πράξεων, στις οποίες παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης, χωρίς να απαιτείται η έναρξη της πραγματικής εκμετάλλευσης της επιχείρησής του. Από τη στιγμή που γεννάται το δικαίωμα έκπτωσης, σύμφωνα με τα παραπάνω, εξακολουθεί να υφίσταται ακόμη και όταν δεν αναμένεται η πραγματοποίηση εκροών από την επιχείρηση.»

Επειδή μετά την ίδρυση της εταιρείας (.....) η προσφεύγουσα την δημιούργησε υποκατάστημα στον τόπο υλοποίησης της επένδυσης για την υλοποίηση του επενδυτικού σχεδιασμού της ξενοδοχειακής επιχείρησης, με μοναδικό ΚΑΔ τον 55.20.11.04, που αναφέρεται σε Υπηρεσίες Ενοικίασης Επιπλωμένων Δωματίων ή Διαμερισμάτων σύμφωνα με την κωδικοποίηση της Δ.Ο.Υ. και όπως απορρέει από τις υποχρεώσεις της εγκριτικής απόφασης υλοποίησης της Δράσης του ΕΣΠΑ. Στα πλαίσια των υποχρεώσεών της η προσφεύγουσα εταιρεία για το χρονικό διάστημα 02.04.2021 έως 30.09.2021 πραγματοποίησε απαλλασσόμενες δραστηριότητες του ΦΠΑ, και έκτοτε με βάση την από 01.10.2021 δήλωσή της στο τμήμα μητρώου εντάχθηκε στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ,

συνεπεία της οποίας υπέβαλε περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ από τις οποίες προέκυψε το πιστωτικό υπόλοιπο που αιτήθηκε για επιστροφή από την τότε αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ υποβάλλοντας την υπ' αριθμ. πρωτ. αίτηση επιστροφής.

Επειδή ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η προσφεύγουσα δεν πραγματοποίησε εκροές υποκείμενες στο Φ.Π.Α., και άρα δεν δύναται να προβεί σε έκπτωση του Φ.Π.Α. των εισροών κατά τα άρ. 32-33 του ν. 2859/2000 βασίζοντας το πόρισμα του στα εξής :

-τη μη πραγματοποίηση φορολογητέων (υποκείμενων στο Φ.Π.Α.) εκροών από την προσφεύγουσα λόγω της δραστηριότητας αυτής, ήτοι ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΕΝΟΙΚΙΑΣΗΣ ΕΠΙΠΛΩΜΕΝΩΝ ΔΩΜΑΤΙΩΝ Ή ΔΙΑΜΕΡΙΣΜΑΤΩΝ ΓΙΑ ΜΙΚΡΗ ΔΙΑΡΚΕΙΑ – ΚΑΔ 55201104, η οποία δυνάμει του άρ. 39Α του Ν. 4172/2013 απαλλάσσεται του Φ.Π.Α.

-τη μη παροχή από την προσφεύγουσα υπηρεσιών περιποίησης πελατών ανάλογων και ανταγωνιστικών του ξενοδοχειακού τομέα, όπως προβλέπεται από την ΠΟΛ 1059/2018-, τέτοιων ώστε το σύνολο του τιμήματος -όπως ρητά ορίζεται στην ΠΟΛ 1059/2018- να υπόκειται σε Φ.Π.Α.

Επειδή από επισκόπηση των στοιχείων του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης προκύπτουν τα παρακάτω:

-η προσφεύγουσα εταιρεία για το χρονικό διάστημα 02.04.2021 έως 30.09.2021 πραγματοποίησε απαλλασσόμενες δραστηριότητες του ΦΠΑ, και έκτοτε με βάση την από δήλωσή της στο τμήμα μητρώου εντάχθηκε στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, συνεπεία της οποίας υπέβαλε περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ από τις οποίες προέκυψε το πιστωτικό υπόλοιπο που αιτήθηκε για επιστροφή από την τότε αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ υποβάλλοντας την υπ' αριθμ. πρωτ. αίτηση επιστροφής για το χρονικό διάστημα από 01/10/2021(ένταξη στο καθεστώς ΦΠΑ) και έως 30/9/2022,

-μετά την ίδρυση της εταιρείας (.....) η προσφεύγουσα την δημιούργησε υποκατάστημα στον τόπο υλοποίησης της επένδυσης για την υλοποίηση του επενδυτικού σχεδιασμού της ξενοδοχειακής επιχείρησης, με μοναδικό ΚΑΔ τον 55.20.11.04, που αναφέρεται σε Υπηρεσίες Ενοικίασης Επιπλωμένων Δωματίων ή Διαμερισμάτων σύμφωνα με την κωδικοποίηση της Δ.Ο.Υ. και όπως απορρέει από τις υποχρεώσεις της εγκριτικής απόφασης υλοποίησης της Δράσης του ΕΣΠΑ,

-η προσφεύγουσα εταιρεία δεν είχε πραγματοποιήσει εκροές Φ.Π.Α. στο υπό κρίση χρονικό διάστημα γιατί βρισκόταν στην διαδικασία κατασκευής της τουριστικής μονάδας, και η αποπεράτωση και έκδοση σήματος λειτουργίας αναμενόταν το καλοκαίρι του 2023, ώστε η επιχείρηση να λειτουργήσει σύμφωνα με τις υποχρεώσεις του προγράμματος και την κείμενη νομοθεσία.

Επειδή δεδομένου ότι σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις και αποφάσεις δικαστηρίων, ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος έχει αποκτήσει επενδυτικό αγαθό ενεργώντας με την ιδιότητά του αυτή και το έχει εντάξει στην περιουσία της επιχείρησής του έχει το δικαίωμα να εκπέσει τον επιβληθέντα κατά την απόκτηση του αγαθού αυτού ΦΠΑ κατά τη φορολογική περίοδο κατά την οποία κατέστη απαιτητός ο φόρος, ανεξάρτητα από το γεγονός ότι το εν λόγω αγαθό δεν άρχισε να χρησιμοποιείται αμέσως για επαγγελματικούς σκοπούς.

Επειδή από τις ανωτέρω διατάξεις προκύπτει ότι ο υποκείμενος στο φόρο έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου που επιβάρυνε το αγαθό επένδυσης κατά την ημερομηνία που ο φόρος κατέστη απαιτητός (ήτοι κατά την έκδοση του τιμολογίου), ανεξάρτητα αν το εν λόγω αγαθό

δεν έχει χρησιμοποιηθεί (.....), το δικαίωμα δε αυτό, κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης του αγαθού αυτού (άρθρο 30§1 του κώδικα ΦΠΑ), ενώ αν αυτό δεν χρησιμοποιηθεί για μια πενταετία από την ως άνω ημερομηνία, ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός (άρθρο 33§4 του κώδικα ΦΠΑ).

Επειδή κατά πάγια νομολογία, πρόσωπο που προβαίνει σε δαπάνες επενδύσεως με πρόθεση, η οποία επιβεβαιώνεται από αντικειμενικά στοιχεία, να ασκήσει οικονομική δραστηριότητα υπό την έννοια του εν λόγω άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ πρέπει να θεωρείται ως υποκείμενος στον φόρο. Επομένως, έχει, υπό αυτή του την ιδιότητα, συμφώνως προς τα άρθρα 167 επ. της εν λόγω οδηγίας, το δικαίωμα να εκπίπτει αμέσως τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα ΦΠΑ επί των δαπανών επενδύσεως που πραγματοποιήθηκαν για τις ανάγκες των πράξεων στις οποίες σκοπεύει να προβεί και οι οποίες παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση, σκέψη 27 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Το εν λόγω δικαίωμα εκπτώσεως γεννάται, συμφώνως προς τα άρθρα 63 και 167 της οδηγίας ΦΠΑ, κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο προς έκπτωση φόρος γίνεται απαιτητός, ήτοι κατά την παράδοση των αγαθών (απόφαση, σκέψη 36 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Περαιτέρω, η αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ όσον αφορά τη φορολογική επιβάρυνση της επιχειρήσεως απαιτεί να θεωρούνται οι πρώτες δαπάνες επενδύσεως, που πραγματοποιούνται για τις ανάγκες και ενόψει μιας επιχειρήσεως, ως οικονομικές δραστηριότητες, θα ήταν δε αντίθετο προς την αρχή αυτή να αρχίζουν οι σχετικές δραστηριότητες μόνον κατά τον χρόνο που υφίσταται πραγματική εκμετάλλευση ενός ακινήτου, δηλαδή όταν γεννάται το φορολογητέο εισόδημα. Οποιαδήποτε άλλη ερμηνεία του άρθρου 4 της έκτης οδηγίας θα επιβάρυνε τον επιχειρηματία με το κόστος του ΦΠΑ στο πλαίσιο της οικονομικής του δραστηριότητας χωρίς να του δίνει τη δυνατότητα να τον εκπίπτει, σύμφωνα με το άρθρο 17, και θα διέκρινε αυθαίρετα μεταξύ των επενδυτικών δαπανών πριν και κατά την πραγματική εκμετάλλευση ενός ακινήτου. (ΔΕΕ Υπόθεση).

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση η προσφεύγουσα δήλωσε την πρόθεση της να αρχίσει από 01/10/2021 οικονομική δραστηριότητα συνεπαγόμενη φορολογητέες πράξεις (υποβάλλοντας την υπ' αριθ. δήλωση μεταβολής) και η φορολογική αρχή δέχθηκε την ιδιότητά της αυτή, νομίμως εξέπεσε τον φόρο με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα επενδυτικά της αγαθά, ενώ δεν υποχρεούνταν στην εφαρμογή των διατάξεων περί πενταετούς διακανονισμού αφού δεν είχε αρχίσει ακόμα η εκμετάλλευση του ακινήτου (και συνεπώς δεν είχε έσοδα φορολογητέα ή μη), ούτε, δεδομένης της μη χρησιμοποίησης του εν λόγω ακινήτου, έχει παρέλθει πενταετία από το χρονικό σημείο που ο φόρος εισροών των αγαθών αυτών κατέστη απαιτητός.

Επειδή συνεπώς, σύμφωνα με τα προεκτεθέντα, κρίνεται πως μη ορθώς απορρίφθηκε από τον έλεγχο τα αίτημα της προσφεύγουσας για επιστροφή ΦΠΑ ποσού €76.989,21 το οποίο προέρχεται από απόκτηση επενδυτικών αγαθών.

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, ο έλεγχος δύναται, κατά τις φορολογικές περιόδους που ακολουθούν την κρινόμενη, να επανέλθει με νέα(ες) εντολή(ές) ελέγχου, προκειμένου να κρίνει

την εκπαισιμότητα κατ' έτος του 1/5 του επίμαχου Φ.Π.Α. εισροών, ανάλογα με την (κατά την εκάστοτε περίοδο) χρησιμοποίηση του ακινήτου σε φορολογητέα ή μη δραστηριότητα.

Ως προς την έντοκη επιστροφή:

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 42 του ΚΦΔ: «1. Εάν ο φορολογούμενος δικαιούται επιστροφή φόρου, η Φορολογική Διοίκηση, αφού συμψηφίσει τους οφειλόμενους από τον φορολογούμενο φόρο με το ποσό προς επιστροφή, προβαίνει στην επιστροφή της τυχόν προκύπτουσας διαφοράς. 2. Το επιστρεπτέο ποσό καταβάλλεται στον φορολογούμενο εντός ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή έγγραφου αιτήματος του φορολογουμένου, εκτός εάν προβλέπεται μικρότερο χρονικό διάστημα από άλλη διάταξη της φορολογικής νομοθεσίας.»

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ. 2 και 4 του άρθρου 53 του ΚΦΔ: «2. Σε περίπτωση καταβολής υπερβάλλοντος ποσού φόρου (αχρεώστητη καταβολή), καταβάλλονται τόκοι στον φορολογούμενο για τη χρονική περίοδο από την ημερομηνία αίτησης επιστροφής του υπερβάλλοντος ποσού φόρου μέχρι την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του, εκτός εάν η επιστροφή φόρου ολοκληρωθεί εντός ενενήντα (90) ημερών από την παραλαβή από τη Φορολογική Διοίκηση της αίτησης επιστροφής φόρου του φορολογουμένου. Για τους σκοπούς του προηγούμενου εδαφίου, εάν το υπερβάλλον ποσό φόρου συμψηφιστεί με άλλες οφειλές, το ποσό θεωρείται ότι επιστράφηκε κατά το χρόνο διενέργειας του συμψηφισμού. 3. [...]. 4. Ο Υπουργός Οικονομικών με απόφασή του, ορίζει τα επιτόκια υπολογισμού τόκων, καθώς και όλες τις αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 13 του άρθρου 70 του ΚΦΔ: «13. Η παρ. 2 του άρθρου 53 του Κώδικα εφαρμόζεται για αιτήσεις επιστροφής που υποβάλλονται από την 1η.1.2014 και εφεξής.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 2 και 3 της υπ' αριθ. ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ 2013/31.12.2013 (ΦΕΚ Β' 19/10.1.2014) απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κατάθεσης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, με την οποία διατυπώνεται (και) αίτημα του προσφεύγοντος για επιστροφή του τυχόν προκύπτοντος ως αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού Χ που αφορά σε Φόρο: «2. Το ύψος του επιτοκίου υπολογισμού των τόκων της παραγράφου 2 του άρθρου 53 του ν. 4174/2013 (Α' 170) που καταβάλλονται στον φορολογούμενο ορίζεται ως το επιτόκιο Κύριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (ΜΡΟ) που ισχύει κατά την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του φόρου, πλέον πέντε και εβδομήντα πέντε (5,75) εκατοστιαίες μονάδες, ετησίως. 3. Το επιτόκιο των ανωτέρω παραγράφων δεν μεταβάλλεται κατά το μέρος που αφορά το επιτόκιο των πράξεων Κύριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (ΜΡΟ) πριν την εκάστοτε σωρευτική μεταβολή αυτού κατά μία (1) εκατοστιαία μονάδα λαμβανομένου ως βάση υπολογισμού του επιτοκίου που ισχύει κατά την έναρξη ισχύος της παρούσας.»

Επειδή, από τις προαναφερθείσες διατάξεις προκύπτει ότι, από την 01.01.2014 και μετά, η Φορολογική Διοίκηση, εφόσον διενεργεί επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού φόρου ή

εισφοράς, μετά την πάροδο των 90 ημερών από την υποβολή της σχετικής αίτησης του φορολογούμενου, οφείλει να υπολογίζει και να επιστρέφει τόκους. Η τοκοφορία αρχίζει από την ημερομηνία υποβολής του σχετικού αιτήματος και οι τόκοι υπολογίζονται, σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις και αποφάσεις περί καθορισμού των επιτοκίων του άρθρου 53 του ΚΦΔ, μέχρι και την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού φόρου ή εισφοράς.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω αναφερόμενα, το αίτημα της προσφεύγουσας περί έντοκης επιστροφής κρίνεται βάσιμο και πρέπει να γίνει αποδεκτό.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία και την **τροποποίηση**:

α) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/10/2021-31/12/2021 του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ως προς τη μεταφορά του πιστωτικού υπολοίπου στην επόμενη περίοδο.

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

Ανάλυση	Ποσά (€)
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	2.546,30
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή	0,00

β) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2022-30/09/2022 του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

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

Ανάλυση	Ποσά (€)
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	0,00
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή	76.989,21

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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