



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 20.2.2024

Αριθμός απόφασης: **424**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 20), εφεξής Κ.Φ.Δ.,
β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)»,
γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων,

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 31.10.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης Α.Ε., ΑΦΜ, με έδρα στον ΑΤΤΙΚΗΣ κατά της με αριθμό/26.9.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, φορολογικής περιόδου 1.1.2023-31.12.2023, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθμό/26.9.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, φορολογικής περιόδου 1.1.2023- 31.12.2023, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις του 3ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 31.10.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης Α.Ε., 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 υπ' αριθμ./26.9.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, φορολογικής περιόδου 1.1.2023- 31.12.2023, δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση ποσό ύψους 13.338,15 ευρώ, και απορρίφθηκε το αίτημά της για επιστροφή πιστωτικού υπόλοιπου ποσού 24.895,07 ευρώ.

Συγκεκριμένα ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση α) ΦΠΑ ποσού 8.367,65 € το οποίο έχει υποπέσει στην πενταετή παραγραφή, β) ΦΠΑ ποσού 4.948,45 €, βάσει των υπ' αριθμ./2023 και/2023 Τιμολογίων εκδόσεως της επιχείρησης ΑΦΜ, που αφορά στην αγορά παγίων (έργων τέχνης) καθώς από τα προσκομισθέντα δικαιολογητικά δεν αποδεικνύεται η μεταφορά των παγίων αυτών στον δηλωθέντα τόπο προορισμού και γ) ΦΠΑ ποσού 22,05 € που αντιστοιχεί σε εισοδήματα από απαλλασσόμενα ενοίκια ως υποχρέωση διακανονισμού κοινών εισροών βάσει αναλογίας (pro rata). Επίσης, απέρριψε το αίτημα επιστροφής ΦΠΑ ποσού 24.895,07 €, βάσει του υπ' αριθμ./2023 Τ.Π.Υ. εκδόσεως της επιχείρησης Ο.Ε., ΑΦΜ, που αφορά σε εργολαβικές εργασίες ανέγερσης ισογείου κατοικίας με την αιτιολογία ότι δεν προσδιορίζεται από την προσκομισθείσα οικοδομική άδεια ότι πρόκειται για ανέγερση ακινήτου προς τουριστική εκμετάλλευση.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση, της προσβαλλομένης πράξεως και την αναγνώριση του δικαιώματός της για έκπτωση ΦΠΑ, συνολικού ποσού 29.843,52 €, που επιβάρυνε τις δαπάνες απόκτησης αγαθών επένδυσης (παγίων), καθώς και την έντοκη επιστροφή ΦΠΑ ποσού 24.895,07 €, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των άρθρων 30 και 32 του Κώδικα ΦΠΑ και σε αντίθεση με την πάγια νομολογία του ΔΕΕ και του ΣτΕ, καθώς και με πλημμελή αιτιολογία η φορολογική αρχή έκρινε ότι η προσφεύγουσα δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών του Τ.Π.Υ./31.3.2023 ποσού 24.895,07€, που αφορά δαπάνες ανέγερσης ακινήτου στην περιοχή, και εν συνεχεία απέρριψε το αίτημά της για επιστροφή του φόρου.
- Κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των άρθρων 30 και 32 του Κώδικα ΦΠΑ σε συνδυασμό με τα άρθρα 5, 9 και 11 του ν. 4308/2014, και σε αντίθεση με την πάγια νομολογία του ΔΕΕ και του ΣτΕ, καθώς και με πλημμελή αιτιολογία η φορολογική αρχή έκρινε ότι η προσφεύγουσα δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών των υπ' αριθμ./2023 και/2023 Τιμολογίων εκδόσεως της επιχείρησης για αγορά παγίων (έργων τέχνης).

Επειδή στο άρθρο 63 παρ. 6 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών 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 της φορολογικής αρχής. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση πρέπει να περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής του. Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.»

Επειδή, στην παρ. 1 του άρθρου 2 του ν. 2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α. - ΦΕΚ Α' 248/ 07-11-2000 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,...»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ. 1 του ν. 2859/2000: «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,...»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ. 1 του ν. 2859/2000: «Παράδοση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη με την οποία μεταβιβάζεται το δικαίωμα να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, καθώς και τα ακίνητα του άρθρου 6. Εξομοιώνονται με ενσώματα αγαθά η ηλεκτρική ενέργεια, το αέριο, η θερμότητα ή το ψύχος και παρόμοια αγαθά».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 1 και 3 Κώδικα ΦΠΑ: «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. 1.α. [...]. 3. **Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός**, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16, 17 και 18. [...]. 4. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 32 παρ. 1 και 3 του ν. 2859/2000:

«1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: ... 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 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 Κώδικα ΦΠΑ: «1. Η έκπτωση του φόρου που ενεργείται με βάση τις υποβαλλόμενες δηλώσεις ΦΠΑ υπόκειται σε τελικό διακανονισμό σύμφωνα με τα συνολικά στοιχεία της διαχειριστικής περιόδου, 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 ανωτέρω δηλώσεων ΦΠΑ έγιναν μεταβολές που δεν είχαν ληφθεί υπόψη για τον καθορισμό του ποσού των εκπτώσεων, ιδίως στην περίπτωση έκπτωσης στο τίμημα ή ακύρωσης αγορών. [...]. 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 τέταρτου μήνα από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου. [...]. 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 χρησιμοποίησης αυτών σε φορολογητέες πράξεις κατά τη διάρκεια πενταετίας [...], 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) [...], 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 [...], β) σε αφορολόγητες δραστηριότητες, στις λοιπές περιπτώσεις. Εάν εντός της περιόδου διακανονισμού, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του παρόντος άρθρου από την πραγματοποίηση της δαπάνης για απόκτηση ή κατασκευή επενδυτικών αγαθών δεν έχει γίνει έναρξη της χρησιμοποίησης αυτών, θεωρείται ότι διατέθηκαν αποκλειστικά και μόνο σε αφορολόγητες πράξεις και ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός με την εκκαθαριστική δήλωση της διαχειριστικής αυτής περιόδου. [...]. 4. Ως αγαθά επένδυσης, για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, θεωρούνται: α) Τα ενσώματα αγαθά που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και τίθενται από αυτή σε διαρκή εκμετάλλευση, καθώς και τα κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές που κατασκευάζονται από την υποκείμενη στο φόρο επιχείρηση σε ακίνητο που δεν ανήκει κατά κυριότητα σε αυτήν, αλλά έχει, βάσει οποιασδήποτε έννομης σχέσης, τη χρήση του ακινήτου αυτού για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα χρόνων. Αν κατά τη διάρκεια του πενταετούς διακανονισμού λήξει η χρήση του ακινήτου, στο οποίο κατασκευάστηκαν τα ανωτέρω κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές, ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός κατά τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου 3. Στην αξία των αγαθών επένδυσης δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης. [...]. Ως αγαθά επένδυσης της παρούσας περίπτωσης νοούνται επίσης και οι δαπάνες που καταβάλλει η επιχείρηση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο ν. 2773/1999 [...] για την κατασκευή μη ιδιόκτητου δικτύου σύνδεσης του σταθμού αυτοπαραγωγής ή ανεξάρτητης παραγωγής μέχρι το δίκτυο της Δ.Ε.Η. Α.Ε. ή του Δ.Ε.Σ.Μ.Η.Ε. Α.Ε. β) [...]. 5. [...].»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 34§1 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Με την επιφύλαξη των σχετικών με την Παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον: α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξ αρχής αχρεώσητα ή β) το αχρεώσητο 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, η διάταξη του άρθρου 34 παρ. 1 εδ. α' περ. β' υποπερ. i Κώδικα ΦΠΑ τροποποιήθηκε ως άνω με τη διάταξη του άρθρου 1 παρ. 6 ν. 4281/2014, η τροποποιηθείσα δε διάταξη άρχισε να ισχύει, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 253 παρ. 2 ν. 4281/2014, από τη δημοσίευση του νόμου αυτού στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης, ήτοι από 08.08.2014. Πριν την τροποποίησή της η διάταξη όριζε ότι ο ΦΠΑ επιστρέφεται, εφόσον το αχρεώστητο προκύπτει από επιγενόμενο λόγο στις περιπτώσεις, μεταξύ άλλων, που «είναι αδύνατο να μεταφερθεί για έκπτωση σε επόμενη διαχειριστική περίοδο ή σε περίπτωση μεταφοράς του για έκπτωση η έκπτωση αυτή δεν κατέστη δυνατή» (οι υπόλοιπες περιπτώσεις ισχύουν ως είχαν).

Επειδή, σύμφωνα τα αναφερόμενα στην Αιτιολογική Έκθεση επί της ως άνω διάταξης του άρθρου 1 παρ. 6 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 τις διατάξεις του άρθρου 42 του Κ.Φ.Δ.: «1. Εάν ο φορολογούμενος δικαιούται επιστροφή φόρου, η Φορολογική Διοίκηση, αφού συμψηφίσει τους οφειλόμενους από τον φορολογούμενο φόρους με το ποσό προς επιστροφή, προβαίνει στην επιστροφή της τυχόν προκύπτουσας διαφοράς. 2. Το επιστρεπτέο ποσό καταβάλλεται στον φορολογούμενο μέσα σε ενενήντα (90) ημέρες από την υποβολή έγγραφου αιτήματος του φορολογούμενου, εκτός εάν προβλέπεται μικρότερο χρονικό διάστημα από άλλη διάταξη της φορολογικής νομοθεσίας. [...]. 3. [...]. 5. Με απόφαση του Διοικητή μπορούν να ορίζονται οι λεπτομέρειες για την εφαρμογή του παρόντος.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1 και 2 της υπ' αριθμ. Α.1104/6.5.2020 (ΦΕΚ Β' 1895/18.5.2020) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ): «Με την παρούσα απόφαση καθορίζεται η διαδικασία επιστροφής του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 34 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000), όπως ισχύει. Άρθρο 1: Δικαίωμα επιστροφής. Ο φόρος επιστρέφεται, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων, όταν καταβλήθηκε στο Δημόσιο αχρεωστήτως, είτε εξ αρχής ή από επιγενόμενο λόγο. Άρθρο 2: Επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. μέσω διαδικασίας ανάλυσης κινδύνου. 1. Αίτηση Επιστροφής. Η αίτηση επιστροφής Φ.Π.Α. δημιουργείται ηλεκτρονικά με την υποβολή της δήλωσης Φ.Π.Α., εφόσον στη δήλωση αυτή ο υποκείμενος στο φόρο έχει αθροιστικά: -συμπληρώσει τον κωδικό 503 (Αιτούμενο ποσό για επιστροφή), -επιλέξει μια από τις αιτίες επιστροφής, πλην της μείωσης χρεωστικού υπολοίπου, -συμπληρώσει την ένδειξη «ΤΡΑΠΕΖΑ» και τον αριθμό λογαριασμού IBAN. [...]. Δεν υποβάλλεται έντυπη αίτηση, εφόσον για το ίδιο αιτούμενο ποσό έχει υποβληθεί αίτηση επιστροφής ηλεκτρονικά σύμφωνα με τα ανωτέρω. Δεύτερη αίτηση δεν παράγει έννομα αποτελέσματα. [...]. Ανεξάρτητα από τον τρόπο υποβολής του αιτήματος επιστροφής, με αυτό δεν συνυποβάλλεται κανένα δικαιολογητικό για την αιτία δημιουργίας του υπολοίπου ποσού προς επιστροφή. [...]. 2. Αξιολόγηση της αίτησης επιστροφής από τη Φορολογική Διοίκηση. [...].»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 183 εδ. α' της υπ' αριθμ. 2006/112/ΕΚ Οδηγίας του Συμβουλίου της 28.11.2006: «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, κατά την άσκηση των εξουσιών τους, τα κ-μ οφείλουν να τηρούν τις γενικές αρχές του δικαίου που αποτελούν τμήμα της έννομης τάξης της Ένωσης, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται ειδικότερα οι αρχές της ασφάλειας δικαίου και της αναλογικότητας καθώς και η αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης (βλ., C-286/94, C-340/95, C-401/95 και C-47/96, C-384/04, C-271/06). Όσον αφορά, ειδικότερα, την αρχή της αναλογικότητας, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, σύμφωνα με την αρχή αυτή, τα μέτρα που τα κ-μ έχουν την ευχέρεια να λαμβάνουν κατά τα προεκτεθέντα δεν πρέπει να βαίνουν πέραν του αναγκαίου μέτρου για την επίτευξη των σκοπών της επακριβούς εισπράξεως του φόρου και της αποφυγής των καταστρατηγήσεων (C-188/09, σκέψη 26).

Επειδή, για την έκπτωση του φόρου εισροών από το φόρο εκροών απαιτείται ο προς έκπτωση φόρος να έχει βαρύνει παραδόσεις αγαθών ή παροχή υπηρεσιών **που έγιναν στον υποκείμενο στο φόρο για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων**. Περαιτέρω, για την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως του φόρου αρκεί να έχει εκδοθεί ή να προσκομίζεται για την αγορά των επίμαχων αγαθών ή την παροχή των επίμαχων υπηρεσιών το οικείο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από το οποίο να αποδεικνύεται ότι πράγματι έλαβε χώρα η συναλλαγή που θεμελιώνει το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου (ΣΤΕ 483/2012). Τυπικές παραλείψεις στο περιεχόμενο του τιμολογίου δεν μπορούν να έχουν ως αποτέλεσμα τον περιορισμό του δικαιώματος προς έκπτωση, εφόσον, πάντως, υπάρχουν τα αναγκαία στοιχεία για τη διαπίστωση της συνδρομής των ανωτέρω ουσιαστικών προϋποθέσεων του νόμου. Εξάλλου, για την έκπτωση του ΦΠΑ δεν ερευνάται η παραγωγικότητα της σχετικής δαπάνης, όπως συμβαίνει στη φορολογία εισοδήματος σχετικά με την έκπτωση δαπανών του φορολογούμενου από τα ακαθάριστα έσοδά του, προκειμένου να προσδιορισθεί το φορολογητέο εισόδημα (βλ. ΣΤΕ 3153/2016 - ΣΤΕ 3155/2006- ΣΤΕ 5372/2012).

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (π.χ. απόφαση της 06.10.2022 στην υπόθεση,/21,), η απόκτηση των αγαθών ή των υπηρεσιών από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί υπό την ιδιότητα αυτή είναι ακριβώς το κρίσιμο στοιχείο για την εφαρμογή του συστήματος ΦΠΑ και συνεπώς του μηχανισμού έκπτωσης, η δε **υφιστάμενη ή σχεδιαζόμενη χρήση** των αγαθών ή των υπηρεσιών **καθορίζει μόνον την έκταση της αρχικής έκπτωσης**, την οποία δικαιούται ο υποκείμενος στον φόρο βάσει του άρθρου 168 της οδηγίας περί ΦΠΑ, **και την έκταση ενδεχόμενων διακανονισμών** κατά τις επόμενες περιόδους, αλλά **δεν επηρεάζει τη γένεση του δικαιώματος έκπτωσης**. Ως προς τους ενδεχόμενους διακανονισμούς επισημαίνεται ειδικότερα ότι επί επενδυτικών αγαθών ο εκπεσθείς ή επιστραφείς ΦΠΑ υπόκειται σε 5ετή διακανονισμό, σύμφωνα με τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 33 παρ. 2 και 3 Κώδικα ΦΠΑ (βλ. συναφώς και την ίδια ως άνω απόφαση της 06.10.2022 του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης στην υπόθεση,/21,).

Επειδή, εν προκειμένω, στην προσφεύγουσα επιχείρηση, με κύρια δραστηριότητα τις υπηρεσίες ενοικίασης επιπλωμένων δωματίων, διενεργήθηκε έλεγχος με βάση την με αριθμό εντολή μερικού ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ με αφορμή την με αριθμό καταχώρησης/11.4.2023 αίτηση επιστροφής ΦΠΑ που υπέβαλε η ίδια ηλεκτρονικά.

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, η προσφεύγουσα επιχείρηση, οντότητα υπαγόμενη στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. με κύρια δραστηριότητα τις υπηρεσίες ενοικίασης επιπλωμένων δωματίων, απέκτησε κατά πλήρη κυριότητα με το υπ' αριθ./2017 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου ένα αγροτεμάχιο επιφανείας 13.059 τ.μ. στη θέση, επί του οποίου ανεγείρει νέα ισόγεια κατοικία σύμφωνα με την υπ' αριθ./2022 οικοδομική άδεια της Υπηρεσίας Δόμησης Σύμφωνα με την ίδια άδεια την γενική επίβλεψη των εργασιών έχει αναλάβει η τεχνική εταιρεία Ο.Ε..

Επειδή, στα πλαίσια του εν λόγω ελέγχου διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση έλαβε το αριθ./2023 Τ.Π.Υ. εκδόσεως της επιχείρησης Ο.Ε., ΑΦΜ, καθαρής αξίας 103.729,44 €, πλέον ΦΠΑ 24.895,07 €, με αιτιολογία υπηρεσίες έργου, που αφορά σε εργολαβικές εργασίες ανέγερσης ισόγειου κατοικίας στην περιοχή

Επειδή, κατόπιν επεξεργασίας των δεδομένων και στοιχείων που τέθηκαν υπόψη από την ελεγχόμενη καθώς και κατόπιν επεξεργασίας των στοιχείων που αντλήθηκαν από τα πληροφοριακά συστήματα Taxis και Elenxis ο έλεγχος έκρινε ότι δεν πληρούνται οι νόμιμες προϋποθέσεις για την επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. ποσού 24.894,07 €, διότι η προσκομισθείσα άδεια οικοδομής αναφέρεται σε ανέγερση ισόγειας οικίας, χωρίς να προσδιορίζεται ότι πρόκειται για ανέγερση ακινήτου προς τουριστική εκμετάλλευση.

Επειδή το αρμόδιο ΕΛΚΕ δεν αμφισβητεί την πραγματοποίηση των εργασιών ούτε θέτει θέμα εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, αντιθέτως συμπεραίνει εκ των προτέρων ότι το ακίνητο δεν θα χρησιμοποιηθεί για τουριστική εκμετάλλευση μόνο εκ του γεγονότος της αναγραφής στην άδεια οικοδομής «ανέγερση νέας ισόγειας κατοικίας».

Επειδή με το άρθρο 36 του ν. 4759/2020 προστέθηκε υποπερ. ζζ` στην περ. α` της παρ. 2 του άρθρου 1 του ν. 4276/2014 που προβλέπει τα μικτά τουριστικά καταλύματα μικρής κλίμακας ως νέα κατηγορία τουριστικών καταλυμάτων και η παρ. 2 διαμορφώνεται ως εξής:

«[...] β. Μη κύρια ξενοδοχειακά καταλύματα:

αα. Αυτοεξυπηρετούμενα καταλύματα - τουριστικές επιπλωμένες επαύλεις (βίλες): τουριστικές επιπλωμένες επαύλεις (βίλες) είναι μονοκατοικίες, επιφάνειας τουλάχιστον ογδόντα (80) τ.μ., οι οποίες έχουν ανεξάρτητη εξωτερική προσπέλαση και παρουσιάζουν αυτοτέλεια οικοπέδου/γηπέδου και κτίσματος. **Δομούνται με όρους δόμησης κατοικίας.** Για την ίδρυση και λειτουργία των τουριστικών επιπλωμένων επαύλεων (βιλών) εφαρμόζεται το άρθρο 46 του ν. 4179/2013 (Α` 175).

ββ. Αυτοεξυπηρετούμενα καταλύματα - τουριστικές επιπλωμένες κατοικίες: αυτοεξυπηρετούμενα καταλύματα - τουριστικές επιπλωμένες κατοικίες είναι μεμονωμένες ή σε συγκρότημα μονοκατοικίες, επιφανείας σαράντα (40) τ.μ. τουλάχιστον εκάστη, με αυτοτέλεια λειτουργίας και ανεξάρτητη εξωτερική προσπέλαση. **Δομούνται με όρους δόμησης κατοικίας.** Για την ίδρυση και λειτουργία των τουριστικών επιπλωμένων κατοικιών εφαρμόζεται το άρθρο 46 του ν. 4179/2013. [...]»

Επειδή η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή ισχυρίζεται ότι έχει σκοπό και πρόθεση να εκμεταλλευτεί εμπορικά το επίμαχο ακίνητο στο πλαίσιο της κύριας δραστηριότητάς της χρησιμοποιώντας το ως τουριστική επιπλωμένη κατοικία που θα εκμισθώνει ως μη κύριο ξενοδοχειακό κατάλυμα υπό την έννοια της ανωτέρω διάταξης. Επίσης, ισχυρίζεται ότι η ανέγερση και ο εξοπλισμός με ίδιες δαπάνες σε ιδιόκτητο γεωτεμάχιο κατοικιών αποτελούν πράξεις απόκτησης επενδυτικών αγαθών (οικοδομών) απολύτως απαραίτητων για την άσκηση

της κύριας δραστηριότητάς της που είναι η παροχή υπηρεσιών ενοικίασης επιπλωμένων κατοικιών.

Επειδή με την παρούσα απόφαση κρίνεται ότι οι εν λόγω προπαρασκευαστικές πράξεις (πρώτες δαπάνες επενδύσεως) συνδέονται στενά με την οικονομική δραστηριότητα της προσφεύγουσας «υπηρεσίες ενοικίασης επιπλωμένων δωματίων» που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής ΦΠΑ και συνεπώς αντιμετωπίζονται ως φορολογητέες πράξεις για τις οποίες αυτή έχει δικαίωμα έκπτωσης Φ.Π.Α. εισρών.

Επειδή, περαιτέρω, δεδομένου ότι πρόκειται για αγαθό επένδυσης, σημειώνεται σε κάθε περίπτωση ότι η έκπτωση του ΦΠΑ υπόκειται σε 5ετή διακανονισμό σύμφωνα με τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 33 παρ. 2 Κώδικα ΦΠΑ. Επίσης σημειώνεται ότι ο υπό κρίση μερικός έλεγχος επιστροφής ΦΠΑ διενεργήθηκε στα πλαίσια συγκεκριμένων και συνοπτικών διαδικασιών, ενώ στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου δύναται να διερευνηθεί από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής, σύμφωνα με τις προβλεπόμενες διατάξεις του ΚΦΔ, εάν οι υπό κρίση εισροές θα συσχετιστούν με φορολογητέες εκροές.

Επειδή, οι λοιποί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται καθώς οι διαπιστώσεις του ελέγχου επί αυτών όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου του 3^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 31.10.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης Α.Ε., ΑΦΜ, και την τροποποίηση της με αριθμό/26.9.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό.

Οριστική φορολογική υποχρέωση- καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:
Φορολογική περίοδος 01/01/2023- 31/3/2023:

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	103.947,88	90.609,73	90.609,73
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή	24.895,07	0,00	24.895,07

(Ως η με αριθμό/26.9.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ)

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

Ακριβές Αντίγραφο

Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης

Επίλυσης Διαφορών

Η Προϊστάμενη της

Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

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.