



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 1.5.2024

Αριθμός απόφασης: 1261

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 10440 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 2131312348
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.»(ΦΕΚ Α' 58)

γ. 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 (ΑΑΔΕ)».

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

ε. 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)».

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 από και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία με έδρα, κατά των με αριθμό Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικών ετών 2019, 2020, 2021, 2022, 2023, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση, και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, 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 των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτος 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά υπολοίπου φόρου για έκπτωση ύψους 1.100,02 €.

Με την αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτος 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά φόρου ύψους 415,55 € πλέον προστίμου άρθρου 58/58^A του ν. 4987/2022 ύψους 207,77 €.

Με την αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτος 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά φόρου ύψους 13.234,95 € πλέον προστίμου άρθρου 58/58^A του ν. 4987/2022 ύψους 6.617,48 €.

Με την αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτος 2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά υπολοίπου φόρου για έκπτωση ύψους 3.092,56 €.

Με την αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτος 2023 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά υπολοίπου φόρου για έκπτωση ύψους 1.211,44 €.

Οι προσβαλλόμενες πράξης εδράζονται επί των από εκθέσεων μερικού ελέγχου ΦΠΑ και ΕΛΠ & ΚΦΔ, που συντάχθηκαν βάσει των αρ., εντολών φορολογικού ελέγχου του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, κατόπιν της με αριθμό αίτησης επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. ποσού 5.843,79 € 1ου τριμήνου έτους 2023.

Η προσφεύγουσα εταιρεία δραστηριοποιείται στην ενοικίαση επιπλωμένων δωματίων, και ειδικότερα έχει μισθώσει με την με αριθμό συμβολαιογραφική πράξη μίσθωσης τριώροφο ακίνητο στη δημοτική ενότητα, με επιφάνεια κάθε ορόφου 66,05 τ.μ. και συνολική επιφάνεια 198,15 τ.μ., σε οικόπεδο 78,70 τ.μ., με διάρκεια μίσθωσης 20 έτη (από 19/08/2013 έως 19/08/2033), στο οποίο διενεργήθηκαν εργασίες για την αλλαγή χρήσης από κατοικία σε ενοικιαζόμενα δωμάτια, βάσει της υπ' αριθμ..... εκδοθείσας άδειας έγκρισης δόμησης. Βάσει της αριθμ. πρωτ. Απόφασης του Υπουργείου Ανάπτυξης η ελεγχόμενη επιχείρηση εντάχθηκε στο πρόγραμμα «Αγροτικής Ανάπτυξης της Ελλάδας 2007-2013» για το έργο «Μετατροπή τριώροφης παραδοσιακής κατοικίας σε παραδοσιακό ξενώνα

Οι δαπάνες για τις οποίες ζητήθηκε η επιστροφή ΦΠΑ ποσού 5.843,79 € με την με αριθμό αίτηση επιστροφής, αφορούν δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν μετά το έτος 2018 (έτος ολοκλήρωσης του έργου «Μετατροπή τριώροφης παραδοσιακής κατοικίας σε παραδοσιακό ξενώνα»).

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο στην προσφεύγουσα εταιρεία, προέκυψε ότι έχουν διενεργηθεί δαπάνες για επενδυτικά αγαθά ως κατωτέρω:

ΕΤΗ	ΦΠΑ ΕΠΕΝΔΥΤΙΚΩΝ ΑΓΑΘΩΝ α' τριμήνου (βάσει περιοδικής δήλωσης και μητρώου παγίων)	ΦΠΑ ΕΠΕΝΔΥΤΙΚΩΝ ΑΓΑΘΩΝ β' τριμήνου (βάσει περιοδικής δήλωσης και μητρώου παγίων)	ΦΠΑ ΕΠΕΝΔΥΤΙΚΩΝ ΑΓΑΘΩΝ γ' τριμήνου (βάσει περιοδικής δήλωσης και μητρώου παγίων)	ΦΠΑ ΕΠΕΝΔΥΤΙΚΩΝ ΑΓΑΘΩΝ δ' τριμήνου (βάσει περιοδικής δήλωσης και μητρώου παγίων)	ΣΥΝΟΛΟ ΦΠΑ ΕΠΕΝΔΥΤΙΚΩΝ ΑΓΑΘΩΝ (βάσει περιοδικής δήλωσης και μητρώου παγίων)	ΕΤΟΣ ΠΑΡΑΓΡΑΦΗΣ 5 ετίας διακανονισμού (άρθρο 33 ν. 2859/2000)	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ ΔΙΑΚΑΝΟΝΙΣΜΟΥ (ΑΡ. 33 2859/2000)	ΕΤΟΣ ΠΑΡΑΓΡΑΦΗΣ 5 ετίας έκδοσης πράξης καταλογισμού (άρθρο 36 ν. 4987/2022)
2013	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2018	α' τρίμηνο 2019	2024
2014	0,00	0,00	1.596,45	0,00	1.596,45	2019	α' τρίμηνο 2020	2025
2015	0,00	0,00	3.785,02	9.836,07	13.621,09	2020	α' τρίμηνο 2021	2026
2016	425,50	0,00	0,00	0,00	425,50	2021	α' τρίμηνο 2022	2027
2017	0,00	2.687,19	135,48	1.140,00	3.962,67	2022	α' τρίμηνο 2023	2028
ΣΥΝΟΛΟ	425,50	2.687,19	5.516,95	10.976,07	19.605,71			

Ο φόρος εισροών που επιβάρυνε την αγορά των παγίων είτε της επιστράφηκε είτε μεταφέρθηκε ως πιστωτικό υπόλοιπο για συμψηφισμό σε επόμενη φορολογική περίοδο.

Η ελεγχόμενη υπέβαλε στο Υπουργείο Τουρισμού την με α/α γνωστοποίηση λειτουργίας τουριστικού καταλύματος την

Ωστόσο, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση τύποις εμφανίζεται να έχει τεθεί σε λειτουργία με σκοπό την παράκαμψη της υποχρέωσης διακανονισμού του φόρου εισροών που επιβάρυνε την αγορά των παγίων, καθώς σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου:

1. Με βάση τα παραστατικά εσόδων προκύπτει ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν παρείχε υπηρεσίες διανυκτέρευσης σε βαθμό που να τεκμηριώνουν τη λειτουργία της εταιρείας ως τουριστικό κατάλυμα κατά τα έτη 2019, 2020, 2021 και έως τον μήνα Νοέμβριο του έτους 2022.

Ο έλεγχος δεν αναγνώρισε και έκρινε ως εικονικά τα στοιχεία εσόδων που εκδόθηκαν τα φορολογικά έτη 2019 και 2020. Σύμφωνα με την υπό κρίση έκθεση ελέγχου, η εικονικότητα εδράζεται στο γεγονός ότι με βάση τις εγγραφές στο βιβλίο εσόδων, τα οποία προσκομίστηκαν στον έλεγχο εκδόθηκαν τα παρακάτω φορολογικά στοιχεία εσόδων (το έτος 2021 δεν εκδόθηκε κανένα στοιχείο εσόδου):

Ένα παραστατικό εσόδου το έτος 2019:

Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών Νο με καθαρή αξία 400,00 € πλέον Φ.Π.Α. 52,00 €, στον πελάτη και

Δύο παραστατικά εσόδων το έτος 2020:

Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών με καθαρή αξία 100,00 € πλέον Φ.Π.Α. 13,00 €, στον πελάτη και

Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών με καθαρή αξία 100,00 € πλέον Φ.Π.Α. 13,00 €, στον πελάτη

Ωστόσο με βάση τα σχετικά παραστατικά τα οποία προσκομίστηκαν στον έλεγχο, η Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών με καθαρή αξία 400,00 € πλέον Φ.Π.Α. 52,00 €, έχει εκδοθεί στον πελάτη και όχι στον πελάτη (αδερφό του νόμιμου εκπροσώπου) βάσει των εγγραφών στα βιβλία. Επίσης στα ανωτέρω εκδοθέντα παραστατικά αναγράφεται το ονοματεπώνυμο του πελάτη και ως διεύθυνση αναγράφεται μόνο η πόλη και όχι συγκεκριμένα η οδός και ο αριθμός, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις:

2. Επίσης, από τον έλεγχο του μητρώου παγίων που αποκτήθηκαν από την έναρξη λειτουργίας το έτος 2013 έως τον Μάρτιο του έτους 2023, διαπιστώνεται ότι η ελεγχόμενη δεν είχε την δυνατότητα να λειτουργήσει ως τουριστικό κατάλυμα, κατά τα έτη 2019, 2020, 2021 και έως τον μήνα Νοέμβριο του έτους 2022. Σύμφωνα με το μητρώο παγίων, η ελεγχόμενη τα έτη αυτά πραγματοποίησε αγορές παγίων τα οποία ήταν απαραίτητα για την λειτουργία της, ενδεικτικά αναφέρονται τα κάτωθι:

καμπίνες ντουζιέρας (τεμάχια 5 – Τιμολόγιο Πώλησης),

καθρέπτες 5x5 (τεμάχια 5 – Τιμολόγιο Πώλησης),

εξαεριστήρας (τεμάχια 5 – Τιμολόγιο Πώλησης - ΔΑ),

ντους επιτοίχιο μαύρο (τεμάχια 4 – Τιμολόγιο Πώλησης - ΔΑ),

παντζούρι εσωτερικό ραμποτέ (τεμάχια 17 – Τιμολόγιο Πώλησης - ΔΑ).

Όπως προκύπτει από το μητρώο παγίων η ελεγχόμενη δεν έχει πραγματοποιήσει αγορές αντίστοιχων παγίων κατά τα προηγούμενα χρόνια, δηλαδή πριν το έτος 2019.

3. Η ελεγχόμενη επιχείρηση τα έτη 2019, 2020 και 2021 δεν είχε κατανάλωση ρεύματος σε βαθμό που να αποδεικνύει την λειτουργία της.

Με βάση τα ανωτέρω, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι μέχρι τον μήνα Νοέμβριο του έτους 2022 δεν είχε γίνει έναρξη της χρησιμοποίησης των παγίων που αγοράστηκαν κατά τα έτη 2014, 2015, 2016 και μέχρι τον Νοέμβριο του έτους 2017, εντός της πενταετίας από την πραγματοποίηση της δαπάνης, και άρα θεωρείται ότι διατέθηκαν αποκλειστικά και μόνο σε αφορολόγητες πράξεις και ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός.

Περαιτέρω, από την επιτόπια αυτοψία που διενεργήθηκε από τον έλεγχο την στην έδρα της προσφεύγουσας διαπιστώθηκε ότι δεν υπήρχε το σύνολο των επενδυτικών αγαθών που αναγράφονται στο αρ. Τιμολόγιο – Δελτίο Αποστολής της συνολικής καθαρής αξίας ύψους 4.583,41 € πλέον ΦΠΑ ύψους 1.100,02 €

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων και την επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου ποσού 5.843,79 € που αιτήθηκε με την με αριθμό αίτηση επιστροφής, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Παραβίαση της οδηγίας 2006/112/ΕΚ και της πάγιας νομολογίας του ΔΕΕ και του ΣΤΕ. Παράνομη διενέργεια διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ βάσει της ανίσχυρης διάταξης της παρ. 3γ του άρθρου 33 του ν. 2859/2000.

Για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών που αντιστοιχεί σε δαπάνες επενδυτικών αγαθών αρκεί ο υποκείμενος στον φόρο να είχε πράγματι την πρόθεση να χρησιμοποιήσει τα οικεία αγαθά ή τις υπηρεσίες για την άσκηση των οικονομικών δραστηριοτήτων στο πλαίσιο των οποίων άσκησε το δικαίωμά του προς έκπτωση και δεν απαιτείται να συντρέχει ως προϋπόθεση η ουσιαστική εν τοις πράγμασι χρησιμοποίηση των εν λόγω αγαθών. Το δικαίωμα έκπτωσης, άπαξ γεννηθέν κατά τα ανωτέρω, εξακολουθεί να υφίσταται ακόμη και όταν δεν αναμένεται άμεσα η πραγματοποίηση εκροών από την επιχείρηση. Κατ' ακολουθίαν των ανωτέρω, και δεδομένου ότι δεν επιτρέπονται αποκλίσεις από το δικαίωμα της έκπτωσης, παρά μόνο στις περιπτώσεις που προβλέπονται ρητώς από την ως Οδηγία 2006/112/ΕΚ, κατ' αρχάς η διάταξη του άρθρου 33 παρ. 3 εδαφ. γ' του Ν. 2958/2000, η οποία προσέθεσε ανεπίτρεπτα στο κατά τα ανωτέρω δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ, μία περιοριστική προϋπόθεση που δεν προβλέπεται στην ανωτέρω Οδηγία, δηλαδή την χρονική προϋπόθεση της χρησιμοποίησης του επενδυτικού αγαθού σε μία πενταετία από την απόκτησή του, αντίκειται στο πνεύμα και στο γράμμα της Οδηγίας και είναι ανίσχυρη.

2. Η φορολογική αρχή δεν έλαβε υπόψη λόγους ανωτέρω βίας, τα capital controls και την πανδημία του κορονοϊού.
3. Η έκθεση ελέγχου αποδομείται πλήρως. Είναι πραγματική η διαμονές των πελατών της προσφεύγουσας στον ξενώνα τα έτη 2019 και 2020.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν. 4987/2022 ορίζεται ότι:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, ως προς την ουσία της υπόθεσης, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2859/2000:

Άρθρο 30 Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου

1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.

Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.

Ειδικά για τα 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.

.....

3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 έως και 18.

.....

Άρθρο 31 Προσδιορισμός του εκπιπόμενου φόρου

1. Σε περίπτωση που ο υποκείμενος στο φόρο χρησιμοποιεί αγαθά και υπηρεσίες για την πραγματοποίηση πράξεων, για μερικές από τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, ο εκπιπόμενος φόρος ορίζεται σε ποσοστό στα εκατό του συνολικού ποσού του φόρου των κοινών αυτών εισροών.

Το ποσοστό αυτό βρίσκεται με βάση κλάσμα που έχει ως αριθμητή το ποσό του ετήσιου κύκλου εργασιών, χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας, που αφορά πράξεις για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου και ως παρανομαστή το ποσό των πράξεων που αναφέρονται στον αριθμητή, καθώς και των πράξεων για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης.

Στον παρανομαστή του κλάσματος συμπεριλαμβάνονται επίσης και οι επιδοτήσεις, επιχορηγήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, οι οποίες δεν αποτελούν μέρος της φορολογητέας αξίας, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 19.

2. Το δεκαδικό μέρος του ποσοστού που προκύπτει από την εφαρμογή του κλάσματος της προηγούμενης παραγράφου στρογγυλοποιείται στην αμέσως μεγαλύτερη ακέραια μονάδα.

3. Για τον προσδιορισμό του ποσοστού της παραγράφου 1 δε λαμβάνονται υπόψη τα ποσά που προέρχονται:

α) από παράδοση αγαθών που χρησιμοποιούνται από υποκείμενο στο φόρο για πάγια εκμετάλλευση στην επιχείρηση,

β) από παρεπόμενες πράξεις σε ακίνητα, ή από χρηματοδοτικές ή πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις των περιπτώσεων κ', κα', κβ', κγ', κδ' και κε' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του παρόντος, εφόσον πρόκειται για παρεπόμενες της κύριας δραστηριότητας πράξεις.

4. Το ποσοστό που βρίσκεται με τον πιο πάνω τρόπο λαμβάνεται υπόψη για την εκκαθάριση του εκπιπτόμενου φόρου του έτους στο οποίο αφορά και για την υποβολή των περιοδικών δηλώσεων του επόμενου έτους.

.....

Άρθρο 33 Διακανονισμός εκπτώσεων

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. 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. 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. 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.

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

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

α) σε φορολογητέες δραστηριότητες, εφόσον πρόκειται:

αα) για παράδοση η οποία υπάγεται στο φόρο,

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

γγ) για παράδοση ακινήτων με σύμβαση πώλησης και επαναμίσθωσης (.....), 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.

.....

Άρθρο 34 Επιστροφή του φόρου

1. Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον:

α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξ αρχής 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.

Επειδή στο με αριθμ. πρωτ. Δ14Α 1179496 ΕΞ 27.12.2012 έγγραφο της Διεύθυνσης Φ.Π.Α. με θέμα "Δικαίωμα έκπτωσης Φ.Π.Α. επενδυτικών αγαθών" διευκρινίζεται:

«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 ιδίου 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.

Όπως διευκρινίστηκε με την Ε.Α.Υ.Ο. 1084562/3755/Α0014/ΠΟΛ.1177/20.7.1994, η πενταετία προς διακανονισμό του φόρου αρχίζει, από τη συγκεκριμένη ημερομηνία πραγματοποίηση της δαπάνης ήτοι, της έκδοσης εκάστου τιμολογίου και λήγει αμέσως με την παρέλευση της αντίστοιχης ημερομηνίας του πέμπτου έτους (σχ. Γνωμ. Ολομ. Ν.Σ.Κ. 142/1994). Τέλος, με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του ιδίου άρθρου, ως αγαθά επένδυσης θεωρούνται τα ενσώματα αγαθά, πού ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και τίθενται από αυτή σε διαρκή εκμετάλλευση, καθώς και τα κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές πού κατασκευάζονται από την υποκείμενη στο φόρο επιχείρηση σε ακίνητο πού δεν ανήκει κατά κυριότητα σε αυτήν, αλλά έχει, βάσει οποιασδήποτε έννομης σχέσης, τη χρήση του ακινήτου αυτού, για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα χρόνων.

5. Επίσης, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 34 του Κώδικα ΦΠΑ, ορίζεται ότι, με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον αφορά αγαθό επένδυσης που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33.

Η διαδικασία και οι προϋποθέσεις της επιστροφής του φόρου καθορίζεται με την Α.Υ.Ο.Ο.1060481/4643/810/Α0014/ΠΟΛ.1073/21.7.2004 (ΦΕΚ 1164/Β/30-7-2004), όπως ισχύει.

6. Εν όψει των ανωτέρω, α) εφόσον δεν συντρέχει περίπτωση καταστρατηγήσεως των διατάξεων που παρέχουν το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου (μη νόμιμα τιμολόγια κλπ) και από τα δεδομένα των τηρούμενων λογιστικών βιβλίων προκύπτει ότι οι δαπάνες για τις οποίες κατεβλήθη ο φόρος, πραγματοποιήθηκαν κατά τον κρίσιμο χρόνο (2.1.2007 - 31.12.2008) με σκοπό την «κτήση - κατασκευή παγίου επενδυτικού αγαθών ισογείου βιοτεχνίας», ο καταβληθείς από αυτήν φόρος εισροών είναι άμεσα εκπεστέος και δεν εξαρτάται από την πραγματοποίηση φορολογητέων εκροών.

Ως εκ τούτου, εν προκειμένω, δεν τίθεται θέμα εφάπαξ διακανονισμού του εκπεσθέντος φόρου εισροών των παγίων κτισμάτων της επιχείρησης, εφόσον δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις της παρ. 3 του άρθρου 33 του Κώδικα ΦΠΑ (κυρ. ν.2859/2000).

β) εάν τα αγαθά επένδυσης χρησιμοποιήθηκαν σε φορολογητέες πράξεις (έναρξη πενταετούς διακανονισμού) από την ελεγχόμενη επιχείρηση, αλλά για την ελεγχόμενη/ες χρήση/εις ο έλεγχος αποδείξει ότι αυτά δεν χρησιμοποιήθηκαν π.χ. τα έτη 2006, 2010 κλπ. μπορεί να αναζητήσει (καταλογίσει) το φόρο που αντιστοιχεί στο έτος που δεν χρησιμοποιήθηκαν.

Στην περίπτωση αυτή, το βάρος της απόδειξης φέρει ο έλεγχος, διότι η μη πραγματοποίηση φορολογητέων εκροών δεν σημαίνει και μη χρησιμοποίηση των παγίων.

γ) εάν τα πάγια δεν έχουν χρησιμοποιηθεί ακόμα και έως σήμερα, η πενταετία από την πραγματοποίηση της δαπάνης (π.χ. 1.1.2007 - 31.12.2007) ολοκληρώνεται το έτος 2012 (άρθρο, 33.3.β του Κώδικα ΦΠΑ και ΠΟΛ.1177/20.7.1994) και η επιχείρηση οφείλει να διακανονίσει το φόρο των εισροών του έτους 2007 στην εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ έτους 2012. Κατ' ανάλογο τρόπο διακανονίζεται ο φόρος για τα επόμενα του 2007 έτη (π.χ. του έτους 2008 ο φόρος πρέπει να διακανονισθεί στην εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ έτους 2013 κ.ο.κ.).»

Επειδή και στο με αριθμ. πρωτ. Δ14Α 1083851 ΕΞ 22.5.2013 έγγραφο της Διεύθυνσης ΦΠΑ αναφέρεται ότι εάν εντός της πενταετίας από την πραγματοποίηση της δαπάνης για απόκτηση ή κατασκευή επενδυτικών αγαθών δεν έχει γίνει έναρξη της χρησιμοποίησης αυτών, θεωρείται ότι διατέθηκαν αποκλειστικά και μόνο σε αφορολόγητες πράξεις και ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός με την εκκαθαριστική δήλωση της διαχειριστικής αυτής περιόδου.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ.1205/15.09.2015 της Γ.Γ.Δ.Ε.:

«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. 1149/2015. 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 εκπώσεων της τρέχουσας διαχειριστικής περιόδου διενεργούνται με την καταχώρηση των αντίστοιχων ποσών προς έκπτωση ή καταβολή στη δήλωση ΦΠΑ που αφορά τον τρίτο μήνα (για τους τηρούντες διπλογραφικό λογιστικό σύστημα) και το πρώτο τρίμηνο (για τους τηρούντες απλογραφικό λογιστικό σύστημα ή για τους μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία), της επόμενης διαχειριστικής περιόδου.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ.:

«2. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν. Η τυχόν μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης δεν ισχύει αναδρομικά σε περίπτωση που συνεπάγεται τη χειροτέρευση της θέσης των φορολογουμένων.»

Επειδή, όπως προκύπτει από τα ανωτέρω, διακανονισμός είναι η διαδικασία με την οποία ο νόμος επιδίδει την αποκατάσταση του ακριβούς ποσού των εκπώσεων ΦΠΑ, για τις οποίες το ύψος του ποσού που εκπέσθηκε για κάποια αιτία μεταβλήθηκε μέσα στη διαχειριστική περίοδο. Κρίσιμο σημείο για τους διακανονισμούς αυτούς, είναι αφενός ο χρόνος της πραγματοποίησης της δαπάνης και αφετέρου ο χρόνος έναρξης της χρησιμοποίησης των επενδυτικών αγαθών. Σύμφωνα δε, με την παράγραφο 3 του άρθρου 33 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000), διακανονισμοί διενεργούνται μεταξύ άλλων και στη μη χρησιμοποίηση των επενδυτικών αγαθών, εντός πενταετίας ή δεκαετίας (προκειμένου για τα ακίνητα για τα οποία γίνεται επιλογή φορολόγησης εκμίσθωσης με ΦΠΑ), από την πραγματοποίηση της δαπάνης για την απόκτηση ή την κατασκευή τους. Ειδικότερα ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός και θεωρείται ότι διατέθηκαν αποκλειστικά και μόνο σε αφορολόγητες πράξεις, οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για την απόκτηση ή κατασκευή επενδυτικών αγαθών, εφόσον εντός πενταετίας από την πραγματοποίηση της κάθε συγκεκριμένης δαπάνης, δεν έχει γίνει έναρξη της χρησιμοποίησής τους. Ο εν λόγω εφάπαξ διακανονισμός του ΦΠΑ που καταβλήθηκε για την απόκτηση ή την κατασκευή επενδυτικών αγαθών διενεργείται, εφόσον συμπληρώθηκε, ημερολογιακά, πενταετία από την πραγματοποίηση της δαπάνης και δεν έχει γίνει έναρξη της χρησιμοποίησης των επενδυτικών αυτών αγαθών.

Επειδή, σύμφωνα με την αρ. 1124/2023 Απόφαση του ΣτΕ: «...8.Περαιτέρω, η αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ επιτάσσει να θεωρούνται και οι πρώτες επενδυτικές δαπάνες

(προπαρασκευαστικές δραστηριότητες) που πραγματοποιούνται για τις ανάγκες και ενόψει της άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας ως δαπάνες αναγόμενες σε οικονομικές δραστηριότητες, θα ήταν δε αντίθετο προς την αρχή αυτή να θεωρείται ότι οι εν λόγω δραστηριότητες αρχίζουν μόνον κατά τον χρόνο πραγματοποίησης του φορολογητέου εσόδου (αποφάσεις ΔΕΚ της 14.2.1985, C- 268/83, σκ. 23, της 21.3.2000, C- 110/98-147/98, κ.λπ. σκ. 45 κ.ά.). Πάντως, δεν αντίκειται προς το άρθρο 4 της Έκτης Οδηγίας το να απαιτεί μια φορολογική αρχή η δηλούμενη πρόθεση ενάρξεως οικονομικών δραστηριοτήτων που έχουν ως αποτέλεσμα την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων να επιβεβαιώνεται από αντικειμενικά στοιχεία (βλ. αποφάσεις ΔΕΚ της 14.2.1985, C- 268/83, σκ. 23-24, της 29.2.1996, C-110/94, σκ. 20, της 21.3.2000, C-110/98-147/98, κ.λπ. σκ. 45 κ.ά.). Εξάλλου, το δικαίωμα έκπτωσης, άπαξ γεννηθεί, εξακολουθεί να υφίσταται ακόμη και αν τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν φορολογητέες πράξεις στο πλαίσιο της σχεδιαζόμενης οικονομικής δραστηριότητας ή ο υποκείμενος στον φόρο δεν μπόρεσε να χρησιμοποιήσει τα αγαθά ή τις υπηρεσίες ως προς τα οποία υφίσταται το δικαίωμα έκπτωσης στο πλαίσιο φορολογητέων πράξεων, λόγω περιστάσεων ανεξάρτητων από τη θέλησή του (αποφάσεις ΔΕΚ της 29.2.1996, C-110/94, σκ. 20, της 8.6. 2000, C-98/98, σκ. 22, της 15.1.1998, C-37/95, σκ. 20, ΔΕΕ της 17.10.2018, C-249/17, σκ. 18., της 12.11.2020, C- 734/19 σκ.32 επ.). Αντιθέτως, όμως, όταν τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που παρέχονται στον υποκείμενο στον φόρο σχετίζονται με δραστηριότητες, οι οποίες είτε απαλλάσσονται από τον φόρο είτε δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, τότε δεν είναι δυνατή ούτε είσπραξη φόρου επί των εκροών ούτε έκπτωση του φόρου επί των εισροών (αποφάσεις ΔΕΚ της 30.3.2006, C- 184/04, σκ. 24, της 29.10.2009, C-29/08, σκ. 59, ΔΕΕ της 14.9.2017 C-132/16, σκ. 30, της 28.2.2018, C-672/16, σκ.30). ...»

Επειδή, σύμφωνα με την αρ. Απόφαση του ΔεΦ Χανίων: «...4. Επειδή, κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων, δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου (εισροών) που επιβάρυνε επενδυτικό αγαθό (δικαίωμα το οποίο έχει ήδη γεννηθεί με την απόκτηση του αγαθού και μόνο η έκτασή του καθορίζεται από την σχεδιαζόμενη χρήση του) εξακολουθεί κατ' αρχήν να υφίσταται ακόμη και αν τελικώς ο υποκείμενος στον φόρο δεν το χρησιμοποιεί λόγω περιστάσεων ανεξαρτήτων της βουλήσεώς του (ΔΕΕ, απόφαση της) κατ' εξοχήν δε τέτοια περίπτωση είναι όταν η χρήση του αγαθού καθίσταται νόμω αδύνατος συνεπεία πράξεων ή παραλείψεων της διοικήσεως, και δη παρανόμων (ΣτΕ 1862/2019). Κρίσιμο δε στοιχείο για την ερμηνεία της αόριστης νομικής έννοιας των “περιστατικών ανεξαρτήτων της θέλησης” του φορολογούμενου αποτελεί η πρόθεση του για τη χρήση του επενδυτικού αγαθού (ΣτΕ 1111/2020). Περαιτέρω, έχει κριθεί (.....) ότι ο στενός και άμεσος δεσμός, ο οποίος πρέπει να υφίσταται μεταξύ του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών και της πραγματοποίησης φορολογούμενων πράξεων διαρρηγγύεται μόνον αν ο υποκείμενος στον φόρο δεν έχει πλέον την πρόθεση να χρησιμοποιήσει τα οικεία αγαθά και υπηρεσίες για να πραγματοποιήσει πράξεις στις οποίες επιβάλλεται φόρος επί των εκροών, ή τα χρησιμοποιούσε για να πραγματοποιήσει απαλλασσόμενες πράξεις. Κατ' ακολουθία των ανωτέρω, μόνη η καθυστέρηση στην έναρξη χρήσης του επενδυτικού αγαθού δεν μπορεί να δικαιολογήσει τον διακανονισμό και μάλιστα εφάπαξ του ΦΠΑ επί των εισροών, εφόσον η πρόθεση χρήσης του υποκείμενου στο φόρο είναι ενεργή...»

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, μέχρι τον μήνα Νοέμβριο του έτους 2022 δεν είχε γίνει έναρξη της χρησιμοποίησης των επενδυτικών αγαθών που αγοράστηκαν κατά τα έτη 2014, 2015, 2016 και μέχρι τον Νοέμβριο του έτους 2017, ήτοι τα

εν λόγω επενδυτικά αγαθά άρχισαν να χρησιμοποιούνται μετά την πάροδο πενταετίας από την πραγματοποίηση των σχετικών δαπανών, και άρα θεωρείται ότι διατέθηκαν αποκλειστικά και μόνο σε αφορολόγητες πράξεις και ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός.

Επειδή, όπως προκύπτει από την υπό κρίση έκθεση ελέγχου,

1. Η προσφεύγουσα εταιρεία λειτουργεί ως ξενώνας , μετά την ολοκλήρωση, το έτος 2018, των εργασιών μετατροπής αυτού από κατοικία σε παραδοσιακό ξενώνα.
2. Η προσφεύγουσα προέβη σε απαραίτητες προπαρασκευαστικές ενέργειες για τη λειτουργία της (ήτοι στη σύσταση της προσφεύγουσας εταιρείας, στην εκμίσθωση του ακινήτου και μετατροπή αυτού σε παραδοσιακό ξενώνα, στην ένταξη στο Τοπικό Πρόγραμμα της Ομάδας Τοπικής Δράσης για τη χρηματοδότηση των εργασιών μετατροπής, γνωστοποίηση έναρξης λειτουργίας τουριστικού καταλύματος στο Υπουργείο Τουρισμού).
3. Με την από αυτοψία που διενήργησε ο έλεγχος στην έδρα της προσφεύγουσας διαπιστώθηκε ότι είχαν πραγματοποιηθεί δαπάνες αγοράς λευκών ειδών, ειδών οικιακού και ξενοδοχειακού εξοπλισμού (ντουλάπες, ραφιέρες, ντουλαπι ρεσεψιόν, καρέκλες, μαξιλάρια κλπ), μονάδων κλιματισμού, παντζούρια, καθρέφetes, καμπίνες ντους (που αφορούν τα με αρ. παραστατικά αγορών, όπως καταγράφονται στους σελ 13-17 της έκθεσης ελέγχου)
4. Από τις δηλώσεις Ε3 που έχουν υποβληθεί από το φορολογικό έτος 2019 και μετά προκύπτει ότι έχουν πραγματοποιηθεί λειτουργικές δαπάνες, καθώς και έσοδα (πλην του έτους 2021), τα οποία κατά τα έτη 2019, 2020, 2022 είναι χαμηλά, ωστόσο θα πρέπει να ληφθεί υπόψη ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση λειτουργεί στην , ήτοι σε έναν κατεχοχόν χειμερινό προορισμό, καθώς και οι περιορισμοί που υπήρχαν λόγω της πανδημίας Covid-19.
5. Η προσφεύγουσα υπέβαλε στο Υπουργείο Τουρισμού την α/α γνωστοποίηση έναρξης λειτουργίας τουριστικού καταλύματος την
6. Σύμφωνα με το από εκδοθέν φύλλο ελέγχου της Επιτροπής Παρακολούθησης Συνεχιζόμενων Πράξεων (αναφορικά με τη με αριθμ. πρωτ. 6η αίτηση πληρωμής συνολικά για το έργο που εντάχθηκε σύμφωνα με τη με αριθμ. απόφαση ένταξης στο Τοπικό Πρόγραμμα της Ομάδας Τοπικής Δράσης στις διαπιστώθηκε με επιτόπια επίσκεψη στο χώρο υλοποίησης του έργου ότι εκτελέστηκαν οι επιλέξιμες εργασίες σύμφωνα με τα στοιχεία του Πίνακα προβλεπομένων – εκτελεσθεισών εργασιών που συνοδεύει το αίτημα πληρωμής και ότι η πράξη είναι λειτουργική και αποδίδει το προγραμματισμένο αποτέλεσμα που περιγράφεται στην μελέτη, βάσει της οποίας αξιολογήθηκε και εγκρίθηκε.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τις προαναφερθείσες διατάξεις και νομολογία και κυρίως την αρχή της ουδετερότητας η αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ - που επιτάσσει να θεωρούνται και οι πρώτες επενδυτικές δαπάνες που πραγματοποιούνται για τις ανάγκες και ενόψει της άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας ως δαπάνες αναγόμενες σε οικονομικές δραστηριότητες, θα ήταν δε αντίθετο προς την αρχή αυτή να θεωρείται ότι οι εν λόγω δραστηριότητες αρχίζουν μόνον κατά τον χρόνο πραγματοποίησης του φορολογητέου εσόδου (ΣτΕ 1124/2023) – κρίνεται ότι εν προκειμένω ο έλεγχος δεν παρείχε σαφή επαρκή και ειδική αιτιολογία ως προς τη διαπίστωση ότι η προσφεύγουσα εταιρεία όφειλε να προβεί σε εφάπαξ διακανονισμό του ΦΠΑ των επενδυτικών αγαθών που πραγματοποιήθηκαν τα έτη 2015-2017.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω:

1. Εσφαλμένα καταλογίστηκε με τις αρ. Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικών ετών 2021, 2022, 2023, το ποσό ΦΠΑ που αναλογεί στις δαπάνες επενδυτικών αγαθών που πραγματοποιηθήκαν τα έτη 2015-2017.

2. Με την αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2020 καταλογίστηκε ορθώς ο αναλογών ΦΠΑ ύψους 1.596,44 € που αφορούσε τις δαπάνες επενδυτικών αγαθών έτους 2014, δεδομένου ότι οι εν λόγω δαπάνες πραγματοποιήθηκαν στο σύνολό τους πριν την, ημερομηνία γνωστοποίησης έναρξης λειτουργίας τουριστικού καταλύματος στο Υπουργείο Τουρισμού.

Επειδή, περαιτέρω, με την αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2019 καταλογίστηκε, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις ανωτέρω διατάξεις, το ποσό ΦΠΑ ύψους 1.100,02 € που αναλογεί σε δαπάνες συνολικής καθαρής αξίας ύψους 4.583,41 € του αρ. Τιμολογίου - Δελτίου Αποστολής της δεδομένου ότι από την επιτόπια αυτοψία που διενεργήθηκε από τον έλεγχο την στην έδρα της προσφεύγουσας διαπιστώθηκε ότι δεν υπήρχε το σύνολο των επενδυτικών αγαθών που αναγράφονταν στο εν λόγω τιμολόγιο. Σε κάθε περίπτωση, με την υπό κρίση προσφυγή δεν προβάλλεται σχετικός ισχυρισμός για το ανωτέρω ποσό.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας γίνονται μερικώς δεκτοί για τις αρ. Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικών ετών 2021, 2022, 2023,

Επειδή, περαιτέρω, η με αριθμό αίτηση επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου ποσού 5.843,79 € 1^{ου} τριμήνου 2023 λόγω της οποίας διενεργήθηκε ο υπό κρίση έλεγχος ΦΠΑ, πρέπει σύμφωνα με τα ανωτέρω να γίνει δεκτή.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την και συγκεκριμένα:

Α.Την αποδοχή αυτής ως προς τις αρ. Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικών ετών 2021, 2022, 2023 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ και ακύρωση αυτών, και

Β. Την απόρριψη αυτής ως προς τις με αριθμό των με αριθμό Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικών ετών 2019, 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ.

Οριστική συνολική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας:

Αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2019

Διαφορά	Διαφορά Βάσει Ελέγχου/ΔΕΔ
Διαφορά πιστωτικού υπολοίπου	1.100,02 €
Διαφορά υπολοίπου φόρου για έκπτωση	1.100,02 €

Αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2020

Διαφορά	Διαφορά Βάσει Ελέγχου/ΔΕΔ
---------	---------------------------

Διαφορά φόρου	415,55 €
Πρόστιμο άρθρου 58/58 ^A του ν. 4987/2022	207,77 €
Σύνολο φόρου για καταβολή	623,32 €
Διαφορά υπολοίπου φόρου για έκπτωση	2.280,92 €

Αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2021

Διαφορά	Διαφορά Βάσει Ελέγχου	Διαφορά Βάσει ΔΕΔ
Διαφορά φόρου	13.234,95 €	0,00 €
Πρόστιμο άρθρου 58/58 ^A του ν. 4987/2022	6.617,48 €	0,00 €
Σύνολο φόρου για καταβολή	19.852,43 €	0,00 €
Διαφορά υπολοίπου φόρου για έκπτωση	2.667,06 €	2.280,92 €

Αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2022

Διαφορά	Διαφορά Βάσει Ελέγχου	Διαφορά Βάσει ΔΕΔ
Διαφορά πιστωτικού υπολοίπου	3.092,56 €	2.280,92 €
Διαφορά υπολοίπου φόρου για έκπτωση	3.092,56 €	2.280,92 €

Αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2023

2023	δήλωσης	ελέγχου	ΔΕΔ
Χρεωστικό υπόλοιπο	368,93	4.331,60	368,93
Πιστωτικό προηγούμενη περιόδου	8.804,16	5.711,60	6.523,24
Ποσό που ζητήθηκε για επιστροφή	5.843,79	0,00	5.843,79
Πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση	2.591,44	1.380,00	310,52

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
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.