



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 23/12/2019

Αριθμός απόφασης: 3689

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604529

Fax : 2131604567

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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017) .
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών. «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».
4. Την από **23-07-2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία ".....", Α.Φ.Μ, με έδρα στην, επί τη οδού, τελούσης υπό εκκαθάριση δια των εκκαθαριστών αυτής , κατά της υπ' αριθ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/12/2018 – 31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Την ως άνω πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, της οποίας ζητείται η ακύρωση ή τροποποίηση, καθώς τη και με ημερομηνία θεώρησης 14/06/2019 οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **23/07/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της τελούσης υπό εκκαθάριση εταιρείας με την επωνυμία “.....”, Α.Φ.Μ, 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’ αριθ. υπ’ αριθμ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, μειώθηκε το συνολικό πιστωτικό υπόλοιπο περιόδου από 157.681,82 € σε **28.045,01 €**.

Η προβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε μετά τον μερικό έλεγχο ΦΠΑ, που διενεργήθηκε στη προσφεύγουσα από τη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών βάσει των διατάξεων του Ν. 2859/2000 και σύμφωνα με την/2019 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ.

Αιτία του ελέγχου ήταν η με αριθμό πρωτ./2019 αίτηση της προσφεύγουσας για επιστροφή ΦΠΑ συνολικού ποσού 157.681,82 €, λόγω αδυναμίας μεταφοράς πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ σε επόμενη φορολογική περίοδο καθόσον η επιχείρηση τελεί σε εκκαθάριση.

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα μεταξύ των άλλων είχε λάβει και τα παρακάτω Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών, τα οποία είχε καταχωρήσει στα βιβλία της στο λογαριασμό 15.01.00 «Ακίνητοποιήσεις υπό εκτέλεση», από την εταιρεία, βάσει του από 02/04/2018 ιδιωτικού συμφωνητικού εργολαβίας :

A/A	ΑΡ. ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.
1/30-09-2018	30.000,00	7.200,00
2/28-11-2018	425.000,00	102.000,00
3/28-11-2018	85.000,00	20.400,00
	ΣΥΝΟΛΟ	540.000,00	129.600,00

Τα εν λόγω Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών αφορούσαν οικοδομικές εργασίες που έγιναν σε ακίνητο ιδιοκτησίας της προσφεύγουσας (ξενοδοχειακή μονάδα), το οποίο βρίσκεται στην Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη ότι το εν λόγω ακίνητο πουλήθηκε από την προσφεύγουσα δυνάμει του με αριθμό/2018 συμβολαίου αγοραπωλησίας, θεώρησε ότι το αγαθό επένδυσης και παρεπόμενα οι ως άνω κατασκευαστικές δαπάνες επί αυτού, χρησιμοποιήθηκαν και μόνο σε αφορολόγητες δραστηριότητες καθώς η πώληση του ακινήτου ήταν πράξη μη υπαγόμενη σε φόρο. Προς τούτο και καθόσον υπάρχει υποχρέωση εφάπαξ διακανονισμού σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 33 του Ν. 2859/2000, δεν αναγνώρισε προς επιστροφή ποσό φόρου 129.600,00 €, που αντιστοιχεί στο ΦΠΑ των ανωτέρω τιμολογίων.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση της παραπάνω προβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- Στην κυριότητα της ανήκε ημιτελής οικοδομή, επί ιδιόκτητου οικοπέδου που βρίσκεται στη νήσο Η οικοδομή αυτή ουδέποτε χρησιμοποιήθηκε για κάποια χρήση αφού ως ημιτελής ουδέποτε ήταν κατάλληλη για οιονδήποτε σκοπό.
- Η προσφεύγουσα εταιρεία τελούσα σε στάδιο εκκαθάρισης και προκειμένου να μεταβιβάσει το εν λόγω ακίνητο προέβη επ' αυτού σε εργασίες για τις οποίες έλαβε όλα τα σχετικά τιμολόγια παροχής υπηρεσιών .
- Για τις εργασίες αυτές, τα σχετικά τιμολόγια παροχής υπηρεσιών με το αναλογούν ποσό ΦΠΑ επιβάρυναν το σύνολο των φορολογητέων εισροών και δημιουργήθηκε το συνολικό πιστωτικό υπόλοιπο το οποίο ζητήθηκε προς επιστροφή .
- Η φορολογική διοίκηση δεν αιτιολόγησε με τρόπο σαφή, ειδικό και επαρκή τις διαπιστώσεις για μη αναγνώριση του ποσού του πιστωτικού υπολοίπου για επιστροφή,
- Η πραγματοποιηθείσα πώληση του ακινήτου έγινε αφού σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.4548/2018 ΦΕΚ Α'104/13.06.2018 άρθρο 168,παρ. 3, οι εκκαθαριστές μπορούν να ενεργήσουν και νέες πράξεις εφόσον με αυτές εξυπηρετούνται η εκκαθάριση και το συμφέρον της εταιρίας.
- Ο έλεγχος ισχυρίζεται εσφαλμένα ότι το ακίνητο ιδιοκτησίας της το οποίο μεταβιβάστηκε στις 29.10.2018 αποτελεί τόσον αυτό όσον και οι επ' αυτού κατασκευαστικές δαπάνες, επενδυτικό αγαθό γιατί δεν δικαιολογεί και δεν τεκμηριώνει αυτόν τον ισχυρισμό αφού ουδέποτε η επιχείρηση δραστηριοποιήθηκε και λειτούργησε και ήδη έχει επέλθει λύση αυτής και έχει τεθεί σε εκκαθάριση, άρα ουδόςως δεν ετέθη σε διαρκή εκμετάλλευση αυτό.

Επειδή, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας διαπιστώθηκε ότι τα υπό κρίση τιμολόγια παροχής υπηρεσίας έχουν καταχωρηθεί στο λογ/σμό 15.01.000 «Ακίνητοποιήσεις υπό εκτέλεση».

Επειδή, οι υπο κρίση δαπάνες αποτελούν κατασκευαστικές δαπάνες και πραγματοποιήθηκαν από 30.09.2018 έως 28.11.2018 στο ιδιόκτητο ακίνητο (ξενοδοχειακή μονάδα) της προσφεύγουσας επιχείρησης που βρίσκεται στη θέση της περιφέρειας της τέως κοινότητας, τέως Δήμου, νυν Δήμου, της περιφερειακής Ενότητας της περιφέρειας Το ακίνητο αυτό δυνάμει του αριθμ./2018 συμβολαίου αγοραπωλησίας της συμβολαιογράφου συζ., **μεταβιβάστηκε κατά πλήρη κυριότητα, νομή και κατοχή** στην εταιρεία με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/07-11-2000), ορίζουν, ότι:

«Άρθρο 2. Αντικείμενο του φόρου

1. Αντικείμενο του φόρου είναι:

- α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,
- β), γ)....

Άρθρο 3. Υποκείμενοι στο φόρο

1. Στο φόρο υπόκειται:

α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής, β).....

Άρθρο 16. Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης στην παράδοση αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών

1. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών και η παροχή των υπηρεσιών.

Η παράδοση των αγαθών συντελείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά.

Όταν ο προμηθευτής των αγαθών αναλαμβάνει την υποχρέωση αποστολής τους, η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο αρχίζει η αποστολή, εκτός αν ο προμηθευτής αναλαμβάνει και την υποχρέωση συναρμολόγησης ή εγκατάστασης των αγαθών, οπότε η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο αποπεράτωσης των εργασιών αυτών.

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 αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών.

Άρθρο 33. Διακανονισμός εκπτώσεων

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.....

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)δδ

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.....

β) τα δικαιώματα χρησιμοποίησης διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, σχεδίου, υποδείγματος, εμπορικού ή βιομηχανικού σήματος και άλλων παρόμοιων, εφόσον εξυπηρετούν περισσότερες από μία χρήσεις.»

Επειδή στο με αριθμ. πρωτ. **Δ14Α 1179496 ΕΞ 27.12.2012** έγγραφο της Διεύθυνσης ΦΠΑ 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 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 πού 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 ίδιου 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.

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, διακανονισμός είναι η διαδικασία με την οποία ο νόμος επιδιώκει την αποκατάσταση του ακριβούς ποσού των εκπτώσεων ΦΠΑ, για τις οποίες το ύψος του ποσού που εκπέσθηκε για κάποια αιτία μεταβλήθηκε μέσα στη διαχειριστική περίοδο. Σύμφωνα δε, με την παράγραφο 1 του άρθρου 33 του Κώδικα ΦΠΑ (Ν. 2859/2000), οι εκπτώσεις που διενήργησε ο υποκείμενος στο φόρο με βάση τις υποβαλλόμενες δηλώσεις ΦΠΑ, υπόκειται σε τελικό διακανονισμό, σύμφωνα με τα συνολικά στοιχεία της διαχειριστικής περιόδου, στις περιπτώσεις που από τις διατάξεις του άρθρου αυτού, παρέχεται το δικαίωμα ή επιβάλλεται ένας τέτοιος διακανονισμός.

Ο λόγος που διενεργούνται οι διακανονισμοί αυτοί είναι να γίνουν στις εκπτώσεις που πραγματοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια της χρήσης οι απαραίτητες διορθώσεις, ώστε οι εκπτώσεις αυτές να είναι, εκείνες που πραγματικά δικαιούται να διενεργήσει ο κάθε υποκείμενος.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου αυτού διακανονισμοί διενεργούνται μεταξύ άλλων και στη μη χρησιμοποίηση των επενδυτικών αγαθών, εντός πενταετίας ή δεκαετίας (προκειμένου για τα ακίνητα για τα οποία γίνεται επιλογή φορολόγησης εκμίσθωσης με ΦΠΑ), από την πραγματοποίηση της δαπάνης για την απόκτηση ή την κατασκευή τους.

Ο διακανονισμός έχει την έννοια ότι, η επιχείρηση πρέπει να υπολογίζει τη μεταβολή μεταξύ του δικαιώματος έκπτωσης του εκάστοτε έτους της απόκτησης από αυτό του έτους της πρώτης χρησιμοποίησης καθενός επενδυτικού αγαθού, οπότε αν η διαφορά αυτή είναι θετική ή αρνητική, δικαιούται να συμψηφίζει ή υποχρεώνεται να καταβάλλει αντίστοιχα, τη διαφορά των ποσοστών του δικαιώματος έκπτωσης για το 1/5 του φόρου που κατέβαλε κατά την αγορά του επενδυτικού αγαθού.

και δεν έχει γίνει έναρξη της χρησιμοποίησης των επενδυτικών αυτών αγαθών.

Επειδή, από τις συνδυασμένες διατάξεις των ανωτέρω άρθρων, προκύπτει, ότι, ο υποκείμενος στο φόρο έχει δικαίωμα να εκπέσει το ΦΠΑ των εισροών του (δαπανών, αγορών και παγίων) από το ΦΠΑ των εκροών του κατά το μέρος που χρησιμοποιεί τις εισροές του για την πραγματοποίηση πράξεων φορολογητέων ή απαλλασσόμενων με δικαίωμα έκπτωσης. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, ήτοι κατά το χρόνο πραγματοποίησης της παράδοσης των αγαθών και της παροχής των υπηρεσιών.

Επειδή, από την ερμηνεία, των ανωτέρω διατάξεων, καθίσταται σαφές ότι, είτε

πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 30 είτε του άρθρου 33 του ν. 2859/2000, ο υποκείμενος στο φόρο αποκτά δικαίωμα προς έκπτωση ή επιστροφή του φόρου των εισροών του. Ο μόνος περιορισμός που τίθεται στην περίπτωση των επενδυτικών αγαθών του άρθρου 33 Κώδικα ΦΠΑ, συνίσταται στο γεγονός ότι το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών, ως και ότι το δικαίωμα αυτό εκλείπει στη περίπτωση διάθεσης των επενδυτικών αγαθών σε μη φορολογητέες δραστηριότητες πριν τη πάροδο της πενταετίας, γεγονός που συνεπιφέρει κατ' άρθρο 33§3 του ίδιου ως άνω Κώδικα τον εφάπαξ διακανονισμό του εκπαισθέντος ΦΠΑ, ενώ η φορολογική αρχή δύναται να προβεί αμέσως στον καταλογισμό και είσπραξη αυτού, κατά το μη διακανονισθέν μέρος του, χωρίς να απαιτείται η προηγούμενη πάροδος των ετών που απομένουν μέχρι την εκπνοή της ως άνω πενταετίας (σχετ η 418/2003 γνωμοδότηση του ΝΣΚ)

Επειδή, εν προκειμένω, τα υπό κρίση τιμολόγια παροχής υπηρεσίας δεν αφορούν τρέχουσες ή συνήθεις δαπάνες της επιχείρησης αλλά κατασκευαστικές δαπάνες, οι οποίες πραγματοποιήθηκαν σε πάγιο και συγκεκριμένα σε ακίνητο, ιδιοκτησίας της προσφεύγουσας και δεν σχετίζονται με δημιουργία φορολογητέων εσόδων. Οι δαπάνες αυτές χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά και μόνο σε αφορολόγητες πράξεις καθώς η πώληση του ακινήτου ιδιοκτησίας της προσφεύγουσας ήταν πράξη μη υπαγόμενη σε φόρο.

Όπως προαναφέρθηκε, ο υποκείμενος στο φόρο έχει δικαίωμα να εκπέσει το ΦΠΑ των εισροών του (δαπανών, αγορών και παγίων) από το ΦΠΑ των εκροών του κατά το μέρος που χρησιμοποιεί τις εισροές του για την πραγματοποίηση πράξεων φορολογητέων ή απαλλασσόμενων με δικαίωμα έκπτωσης και ως εκ τούτου ορθώς ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς επιστροφή ποσό φόρου 129.600,00 €, που αντιστοιχεί στο ΦΠΑ των υπό κρίση τιμολογίων.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 14/06/2019 έκθεσης μερικού ελέγχου Φ.Π.Α., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, **η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί στο σύνολό της.**

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με αριθ. πρωτ./23-07-2019 ενδικοφανούς προσφυγής της τελούσης υπό εκκαθάριση εταιρείας με την επωνυμία ".....", Α.Φ.Μ και την επικύρωση της υπ' αριθμ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/12/2018 – 31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών.

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

Αξία φορολογητέων εισροών	15.750,00 €
Υπόλοιπο φόρου εισροών	3.780,00 €
Πιστωτικό Υπόλοιπο προηγούμενης φορολογικής περιόδου	24.265,01 €
Πιστωτικό Υπόλοιπο	28.045,01 €

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 ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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.