



**5η Διημερίδα Ε.Ε.Ν.ε-Θέμας:
Επίκαιρα Ζητήματα Φορολογικού & Ασφαλιστικού Δικαίου
Ανάπτυξη & Προοπτικές**

**Ζητήματα διακανονισμού Φ.Π.Α. σε περίπτωση παύσης
δραστηριότητας επενδυτικού αγαθού –
Νομολογιακές εξελίξεις – Προβληματισμοί**

Στυλιανός Χρ. Παπαδημητρίου
Δικηγόρος / Φορολογικός Σύμβουλος
Εταίρος Δικ. Εταιρείας
“ΚΕΡΑΜΕΥΣ-ΠΑΠΑΔΗΜΗΤΡΙΟΥ-ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ
ΚΑΙ ΣΥΝΕΡΓΑΤΕΣ” (KPP Law Firm)

Η παρούσα αφορά στο ζήτημα του διακανονισμού Φ.Π.Α. επενδυτικού αγαθού σε περιπτώσεις, κατά τις οποίες παύει η δραστηριότητά του λόγω γεγονότων ανεξαρτήτων της βούλησης της επιχείρησης, εντός της οριζόμενης από τον Νόμο περιόδου διακανονισμού.

Σημαντική η ανάγκη εννοιολογικής προσέγγισης του εν λόγω ζητήματος υπό το πρίσμα της εξέτασης των νομικών όρων, που το απαρτίζουν. Έτσι, θα εκκινήσουμε επισημαίνοντας τις έννοιες και τα βασικότερα χαρακτηριστικά του διακανονισμού ΦΠΑ των επενδυτικών αγαθών με στόχο την ομαλότερη εξοικείωση με το υπόψιν νομικό ζήτημα και τις αμιγώς φορολογικές και νομικές του αποχρώσεις.

ΕΠΕΝΔΥΤΙΚΑ ΑΓΑΘΑ: ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΗ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ

Ως αγαθά επένδυσης νοούνται τα ενσώματα αγαθά, κινητά και ακίνητα, που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και τίθενται από αυτήν σε διαρκή εκμετάλλευση, δηλαδή για περισσότερες από μία χρήσεις.

ΔΙΑΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ ΕΚΠΤΩΣΕΩΝ: ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΗ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ

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, αλλά η μεταβολή επήλθε μετά τον χρόνο υποβολής των οικείων δηλώσεων ΦΠΑ.

Ο διακανονισμός των εκπτώσεων προβλέπεται στις διατάξεις του άρθρου 33 του κώδικα ΦΠΑ (καθώς και στα άρθρα 184-192 οδηγίας 2006/112/ΕΚ).

Ο ΔΙΑΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ ΛΟΓΩ ΠΑΥΣΗΣ ΤΗΣ ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΣΗΣ ΕΠΕΝΔΥΤΙΚΟΥ ΑΓΑΘΟΥ ΣΤΗΝ ΠΕΝΤΑΕΤΗ Η ΔΕΚΑΕΤΗ ΠΕΡΙΟΔΟ

Σε περίπτωση παράδοσης αγαθών επένδυσης ή οριστικής παύσης της χρησιμοποίησής τους σε φορολογητέες πράξεις, κατά τη διάρκεια της πενταετούς ή δεκαετούς περιόδου (ακίνητα με ΦΠΑ), ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός μέσα στο ίδιο έτος που γίνεται η παράδοση ή παύση της χρησιμοποίησής τους σε φορολογητέες πράξεις.

Κρίσιμο σημείο για τους διακανονισμούς αυτούς, είναι αφενός ο χρόνος της πραγματοποίησης της δαπάνης και αφετέρου ο χρόνος έναρξης της χρησιμοποίησης των επενδυτικών αγαθών.

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

**ΤΟ ΕΙΔΙΚΟΤΕΡΟ ΖΗΤΗΜΑ ΤΟΥ ΔΙΑΚΑΝΟΝΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α. ΣΕ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ
ΠΑΥΣΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ ΠΑΓΙΟΥ ΕΝΟΨΕΙ ΤΗΣ ΠΡΟΣΦΑΤΗΣ
ΝΟΜΟΛΟΓΙΑΣ ΤΟΥ Σ.Τ.Ε., ΣΕ ΣΥΝΔΥΑΣΜΟ ΚΑΙ ΜΕ ΤΗ ΝΟΜΟΛΟΓΙΑ ΤΟΥ
Δ.Ε.Ε – ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΗΣ ΕΝΝΟΙΑΣ ΤΩΝ ΠΕΡΙΣΤΑΣΕΩΝ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΩΝ ΤΗΣ
ΒΟΥΛΗΣΕΩΣ ΤΟΥ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟΥ ΣΤΟ ΦΟΡΟ**

Η ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΟΥΔΕΤΕΡΟΤΗΤΑΣ ΤΟΥ Φ.Π.Α. ΣΕ ΣΧΕΣΗ ΜΕ ΤΟ ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΕΚΠΤΩΣΗΣ Φ.Π.Α. ΕΠΕΝΔΥΤΙΚΩΝ ΑΓΑΘΩΝ

Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ) επιβάλλεται σε κάθε συναλλαγή παραγωγής ή διανομής, κατόπιν αφαιρέσεως του ΦΠΑ που επιβάρυνε άμεσα τις προηγούμενως πραγματοποιηθείσες πράξεις.

Σύμφωνα με πάγια νομολογία του ΔΕΕ, το δικαίωμα προς έκπτωση αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού ΦΠΑ και δεν μπορεί, κατ' αρχήν, να περιοριστεί.

(βλ. αποφάσεις της 6ης Οκτωβρίου 2005, C-243/03, Επιτροπή κατά Γαλλίας, σκέψη 28, της 8ης Ιανουαρίου 2002, C-409/99, Metropol και Stadler, Συλλογή 2002, σ. I-81, σκέψη 42, της 19ης Σεπτεμβρίου 2000, C-177/99 και C- 181/99, Amrafrance και Sanofi, Συλλογή 2000, σ. I-7013, σκέψη 34, της 6ης Ιουλίου 1995, C- 62/93, BP Σουπεργκαζ, Συλλογή 1995, σ. I-1883, σκέψη 18, κ.ά.).

Αποσκοπεί στην πλήρη απαλλαγή του επιχειρηματία από το βάρος του οφειλομένου ή καταβληθέντος ΦΠΑ στο πλαίσιο όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων του και στη διασφάλιση πλήρους ουδετερότητας ως προς τη φορολογική του επιβάρυνση, ασχέτως των σκοπών ή των αποτελεσμάτων του, υπό την προϋπόθεση ότι οι ίδιες οι δραστηριότητες αυτές υπόκεινται σε ΦΠΑ

(βλ. αποφάσεις της 14ης Φεβρουαρίου 1985, 268/83, Rompelman, Συλλογή 1985, σ. 655, σκέψη 19, της 21ης Σεπτεμβρίου 1988, 50/87, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή 1998, σ. I-4797, σκέψη 15, της 15ης Ιανουαρίου 1998, C-37/95, Ghent Coal Terminal, Συλλογή 1998, σ. I-1, σκέψη 15, της 26ης Μαΐου 2005)

ΟΙ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΗΣ ΟΔΗΓΙΑΣ 2006/112/ΕΚ ΠΕΡΙ ΔΙΑΚΑΝΟΝΙΣΜΟΥ ΤΟΥ Φ.Π.Α.
ΕΠΕΝΔΥΤΙΚΩΝ ΑΓΑΘΩΝ ΚΑΙ Η ΑΠΟΚΛΙΣΗ ΑΠΟ ΑΥΤΕΣ ΤΩΝ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΩΝ
ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ Κ.Φ.Π.Α.

Από τις διατάξεις των άρθρων 168, 185 παρ. 1, 187 παρ. 1 και 188 της Οδηγίας 2006/112/ ΕΚ («Οδηγίας Φ.Π.Α.») προκύπτει ότι υποχρέωση διακανονισμού του Φ.Π.Α., ο οποίος βάρυνε την αγορά ενός επενδυτικού αγαθού γεννάται, εφόσον μετά την έναρξη χρήσης του αγαθού επένδυσης:

- Είτε έγιναν μεταβολές των στοιχείων που ελήφθησαν υπόψη για τον καθορισμό του ποσού της έκπτωσης του φόρου, μεταξύ άλλων σε περίπτωση ακύρωσης πωλήσεων ή επίτευξης εκπτώσεων στο τίμημα
- Είτε το πάγιο χρησιμοποιηθεί για τη διενέργεια πράξεων μη υπαγόμενων σε ΦΠΑ ή απαλλασσόμενων του ΦΠΑ,
- Είτε παραδοθεί (πωληθεί) χωρίς το τίμημα να υπαχθεί σε ΦΠΑ.

ΟΙ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΗΣ ΟΔΗΓΙΑΣ 2006/112/ΕΚ ΠΕΡΙ ΔΙΑΚΑΝΟΝΙΣΜΟΥ ΤΟΥ Φ.Π.Α.
ΕΠΕΝΔΥΤΙΚΩΝ ΑΓΑΘΩΝ ΚΑΙ Η ΑΠΟΚΛΙΣΗ ΑΠΟ ΑΥΤΕΣ ΤΩΝ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΩΝ
ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ Κ.Φ.Π.Α.

Στο άρθρο 33 παρ.3 του ελληνικού Κώδικα ΦΠΑ (Ν. 2859/2000) ορίζεται ως περίπτωση διακανονισμού και η περίπτωση παράδοσης αγαθών επένδυσης ή οριστικής παύσης της χρησιμοποίησης αυτών σε φορολογητέες πράξεις, κατά τη διάρκεια πενταετίας ή δεκαετίας, προκειμένου για ακίνητα.

Από την παράθεση και αντιπαραβολή των διατάξεων προκύπτει:

ότι η **παύση** της χρησιμοποίησης **ενός αγαθού επένδυσης** σε φορολογητέες πράξεις, κατά τη διάρκεια της πενταετίας, η οποία αναφέρεται στον ελληνικό Κώδικα ΦΠΑ, ως λόγος που δικαιολογεί τη διενέργεια εφάπαξ διακανονισμού, **δεν αποτελεί, με βάση την Οδηγία ΦΠΑ, αυτοτελή λόγο αποκλεισμού του δικαιώματος έκπτωσης**, καθώς η εν λόγω παύση δεν αναφέρεται **(ΡΗΤΑ)** ως αυτοτελής λόγος μεταξύ των περιπτώσεων διενέργειας διακανονισμού της έκπτωσης ΦΠΑ με βάση της διατάξεις της Οδηγίας Φ.Π.Α..

ΟΙ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΗΣ ΟΔΗΓΙΑΣ 2006/112/ΕΚ ΠΕΡΙ ΔΙΑΚΑΝΟΝΙΣΜΟΥ ΤΟΥ Φ.Π.Α.
ΕΠΕΝΔΥΤΙΚΩΝ ΑΓΑΘΩΝ ΚΑΙ Η ΑΠΟΚΛΙΣΗ ΑΠΟ ΑΥΤΕΣ ΤΩΝ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΩΝ
ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ Κ.Φ.Π.Α.

Συνακόλουθα, η διάταξη του άρθρου 33 παρ. 3 του ελληνικού Κώδικα ΦΠΑ, πρέπει να ερμηνεύεται εναρμονισμένη με τις διατάξεις της Οδηγίας του ΦΠΑ, σύμφωνα με όσα έχει κρίνει η νομολογία του ΔΕΕ για την παύση χρησιμοποίησης του αγαθού, ως λόγο αποκλεισμού του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ, αντιμετωπίζοντας και το ζήτημα της παύσης αυτής στις περιπτώσεις που υποκινείται από παράγοντες ανεξάρτητους της βουλήσεως του υποκειμένου.

ΝΟΜΟΛΟΓΙΑ ΤΟΥ Σ.Τ.Ε.

Η υπ' αρ. **1862/2019** απόφαση του ΣτΕ έκρινε -> δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών που επιβάρυνε επενδυτικό αγαθό, υφίσταται ακόμη και αν τελικώς ο υποκείμενος στον φόρο δεν το χρησιμοποιεί, λόγω περιστάσεων ανεξαρτήτων της βουλήσεώς του.

Κατ' εξοχήν δε τέτοια περίπτωση που αποκλείει τον διακανονισμό είναι, σύμφωνα με το ΣτΕ όταν η χρήση του αγαθού καθίσταται νόμω αδύνατος συνεπεία πράξεων ή παραλείψεων της διοικήσεως (πρβλ. ΣτΕ 827/1984, 7μ.), και δη παρανόμων.

ΝΟΜΟΛΟΓΙΑ ΤΟΥ Σ.Τ.Ε.

Με βάση την απόφαση του ΣτΕ, υιοθετήθηκε η σχετική πάγια νομολογία του Δ.Ε.Ε., σύμφωνα με την οποία η έκπτωση του ΦΠΑ :

- Αποτελεί **δικαίωμα του υποκειμένου** στο φόρο, το οποίο συνιστά αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού ΦΠΑ και γεννάται ήδη με την απόκτηση του επενδυτικού αγαθού.
- Τελεί σε **άμεση σχέση** με τις θεμελιώδεις αρχές της **ουδετερότητας του ΦΠΑ και της ισότητας της φορολογικής μεταχείρισης**.
- Κατ' αρχήν, **δεν επιτρέπεται να περιορίζεται** παρά μόνο στις περιπτώσεις, οι οποίες προβλέπονται ρητώς στην Οδηγία ΦΠΑ, εκ των οποίων δεν χωρεί απόκλιση από τις διατάξεις της εσωτερικής νομοθεσίας των Κρατών – Μελών.
- **Περιορισμός του ανωτέρω δικαιώματος δεν χωρεί** ακόμη και αν τελικώς ο υποκείμενος στον φόρο δεν χρησιμοποιεί το επενδυτικό αγαθό, λόγω περιστάσεων ανεξαρτήτων της βουλήσεώς του.
- Κατ' εξοχήν τέτοια περίπτωση που αποκλείει τον διακανονισμό είναι όταν η χρήση του αγαθού καθίσταται **νόμω αδύνατος συνεπεία κυριαρχικών πράξεων του νομοθέτη ή παραλείψεων της διοικήσεως** (δηλαδή νομοθετικής μεταβολής, ανάκλησης της άδειας λειτουργίας της επιχείρησης χωρίς υπαιτιότητά της, απαλλοτρίωσης κλπ)

ΕΓΚΥΚΛΙΟΣ 2200/2019

Η **Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων** (Α.Α.Δ.Ε.) στηριζόμενη στην εν λόγω απόφαση εξέδωσε την υπ' αριθμ. **2200/2019 Εγκύκλιο** με οδηγίες ως προς την υποχρέωση διακανονισμού φόρου εισροών για επενδυτικό αγαθό που δεν ετέθη σε λειτουργία εντός 5ετίας από την απόκτηση του (άρθρο 33 ΚΦΠΑ) και αποδέχτηκε ότι:

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

Σύμπλευση της Διοίκησης με το ΣτΕ -> είναι θετικό ότι η Διοίκηση συμμορφώνεται άμεσα με το ΣτΕ και προβαίνει σε ενδεικτική αναφορά των περιπτώσεων που δε γεννούν υποχρέωση προς διακανονισμό, όπως πχ η μη ολοκλήρωση των επενδυτικών σχεδίων μιας επιχείρησης, που έχουν ενταχθεί στους αναπτυξιακούς νόμους 3299/2004, 3908/2011, 4399/2016, η παράταση ολοκλήρωσης των επενδυτικών σχεδίων μίας επιχείρησης κ.α.

Από τη γραμματική διατύπωση της Εγκυκλίου προκύπτει η δυνατότητα υπαγωγής και άλλων περιστάσεων στην έκπτωση του ΦΠΑ, οι οποίες θα κριθούν ad hoc και in concreto.

ΝΟΜΟΛΟΓΙΑ ΤΟΥ Δ.Ε.Ε. ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΙΔΙΟ ΝΟΜΙΚΟ ΖΗΤΗΜΑ

- **C-110/94 (INZO)**: Το δικαίωμα προς έκπτωση, άπαξ γεννηθεί, εξακολουθεί να υφίσταται ακόμη και αν η σχεδιαζόμενη οικονομική δραστηριότητα δεν συνεπήχθη φορολογητέες πράξεις. Ακόμη και οι πρώτες επενδυτικές δαπάνες που πραγματοποιούνται για τις ανάγκες μιας επιχειρήσεως, μπορούν να θεωρούνται ως οικονομικές δραστηριότητες κατά την κοινοτική νομοθεσία ΦΠΑ.
- **C-400/98 (Breitsohl)**: Το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ που καταβλήθηκε επί πράξεων, που διενεργήθηκαν ενόψει της πραγματοποιήσεως ενός σχεδίου οικονομικής δραστηριότητας, εξακολουθεί να υφίσταται έστω και αν η φορολογική αρχή γνωρίζει, ήδη κατά τον καθορισμό του φόρου για πρώτη φορά, ότι η σκοπούμενη οικονομική δραστηριότητα, που έπρεπε να έχει ως αποτέλεσμα την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων, δεν θα ασκηθεί.

ΝΟΜΟΛΟΓΙΑ ΤΟΥ Δ.Ε.Ε. ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΙΔΙΟ ΝΟΜΙΚΟ ΖΗΤΗΜΑ

- **C-37/95 (Ghent Coal Terminal)**: το δικαίωμα προς έκπτωση εξακολουθεί να υφίσταται, όταν ο υποκείμενος στον φόρο δεν μπόρεσε να χρησιμοποιήσει τα αγαθά ή τις υπηρεσίες, συνεπεία των οποίων πραγματοποιήθηκε η έκπτωση, λόγω περιστάσεων ανεξαρτήτων της θελήσεως του. Στην περίπτωση αυτή δεν υφίσταται κανένας κίνδυνος απάτης ή καταχρήσεως δυνάμενος να δικαιολογεί μεταγενέστερη επιστροφή των εκπεσθέντων φόρων.

ΝΟΜΟΛΟΓΙΑ ΤΟΥ Δ.Ε.Ε. ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΙΔΙΟ ΝΟΜΙΚΟ ΖΗΤΗΜΑ

-C-672/16 (Imofloresmira): Το δικαίωμα εκπτώσεως εξακολουθεί καταρχήν να υφίσταται, ακόμη και αν τελικώς ο υποκείμενος στον φόρο δεν χρησιμοποιεί, λόγω περιστάσεων ανεξάρτητων της βουλήσεώς του, τα εν λόγω αγαθά ή υπηρεσίες συνεπεία των οποίων πραγματοποιήθηκε έκπτωση στο πλαίσιο φορολογούμενων πράξεων

Διαφορετική ερμηνεία της οδηγίας -> ασυμβίβαστη προς την αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ, καθώς θα μπορούσε να δημιουργήσει αδικαιολόγητες και αυθαίρετες διαφορές μεταξύ των επιχειρήσεων που ήδη πραγματοποιούν φορολογητέες πράξεις και άλλων επιχειρήσεων που επιδιώκουν, με επενδύσεις, να αρχίσουν δραστηριότητες από τις οποίες θα προκύψουν φορολογητέες πράξεις. Ομοίως, μεταξύ των τελευταίων αυτών επιχειρήσεων θα δημιουργούνταν αυθαίρετες διαφορές, καθόσον η οριστική αποδοχή των εκπτώσεων θα εξαρτιόταν από το ζήτημα αν οι επενδύσεις αυτές καταλήγουν ή όχι σε φορολογητέες πράξεις.

Η ΕΙΔΙΚΟΤΕΡΗ ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΗΣ ΕΝΝΟΙΑΣ ΤΩΝ «ΠΕΡΙΣΤΑΣΕΩΝ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΩΝ ΤΗΣ ΒΟΥΛΗΣΕΩΣ» - ΟΧΙ ΜΟΝΟ ΚΥΡΙΑΡΧΙΚΕΣ ΠΡΑΞΕΙΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ Η ΝΟΜΟΘΕΤΗ

Ο εύλογος προβληματισμός που τίθεται είναι, εάν με βάση την νομολογία του Δ.Ε.Ε., σε συνδυασμό και με τις Αρχές της φορολογικής Ουδετερότητας και της Αναλογικότητας η διατήρηση του δικαιώματος έκπτωσης του Φ.Π.Α. εισροών που βάρυνε την απόκτηση ή την κατασκευή επενδυτικού αγαθού, υφίσταται ακόμη και στην περίπτωση παύσης της χρησιμοποίησής του σε φορολογητέες πράξεις.

Το δικαίωμα του υποκειμένου στον φόρο να διατηρήσει το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών υφίσταται και σε περίπτωση ύπαρξης προϋποθέσεων, οι οποίες ανατρέπουν κατ' αντικειμενική κρίση την εκπεφρασμένη βούληση του υποκειμένου στον φόρο να εκμεταλλευτεί το επενδυτικό αγαθό στο πλαίσιο φορολογούμενης δραστηριότητας:

Βασικό στοιχείο για διατήρηση του δικαιώματος έκπτωσης -> η πρόθεση της επιχείρησης να το εκμεταλλευθεί στο πλαίσιο φορολογούμενης δραστηριότητας ≠ ανεξάρτητες περιστάσεις

ΝΟΜΟΛΟΓΙΑ: C-672/16 (Imofloresmira), **C-110/94** (INZO) και **C-400/98** (Breitsohl): η μη χρησιμοποίηση του αγαθού επένδυσης «για λόγους ανεξάρτητους της βουλήσεως του ιδιοκτήτη του, εφόσον αποδεικνύεται ότι αυτός είχε πάντοτε πρόθεση να το εκμεταλλευθεί στο πλαίσιο φορολογούμενης δραστηριότητας και λαμβάνει τα αναγκαία για τον σκοπό αυτό μέτρα», δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι συνιστά μεταβολή των στοιχείων που ελήφθησαν υπόψη για τον καθορισμό του ποσού της έκπτωσης του φόρου, η οποία δικαιολογεί ή επιτρέπει τον διακανονισμό του φόρου.

ΠΕΡΙΣΤΑΣΕΙΣ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΕΣ ΤΗΣ ΒΟΥΛΗΣΕΩΣ – ΕΝΝΟΙΑ ΑΝΩΤΕΡΑΣ ΒΙΑΣ – ΣΧΕΣΗ ΤΟΥΣ

Η έννοια της ανωτέρας βίας περιλαμβάνει δύο βασικά στοιχεία που είναι κρίσιμα για την ερμηνεία της:

- Αντικειμενικό στοιχείο, το οποίο σχετίζεται με τη φύση των περιστάσεων: οι περιστάσεις πρέπει να είναι μη φυσιολογικές, απρόβλεπτες και ξένες προς το επικαλούμενο την εν λόγω εξαίρεση πρόσωπο.
- Υποκειμενικό στοιχείο, η υποχρέωση του ενδιαφερομένου «να προφυλαχθεί από τις συνέπειες του μη φυσιολογικού γεγονότος, λαμβάνοντας τα κατάλληλα μέτρα χωρίς να υποβληθεί σε υπερβολικές θυσίες» (Απόφαση της 18ης Δεκεμβρίου 2007, Société Pipeline Méditerranée et Rhône).

ΠΕΡΙΣΤΑΣΕΙΣ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΕΣ ΤΗΣ ΒΟΥΛΗΣΕΩΣ -ΑΝΩΤΕΡΑ ΒΙΑ

Το ΔΕΕ δεν κάνει χρήση του όρου «ανωτέρα βία» -> αναφέρεται στην ύπαρξη περιστάσεων ανεξάρτητων της βουλήσεώς του υποδηλώνοντας, ότι στις εν λόγω περιστάσεις, δεν περιλαμβάνονται μόνο γεγονότα ανωτέρας βίας, δηλαδή γεγονότα ξένα και απρόβλεπτα προς την επιχείρηση, **αλλά και λοιπά γεγονότα και περιστάσεις, τα οποία, χωρίς να συνιστούν ανωτέρα βία, κατ' αντικειμενική κρίση, δύναται να ανατρέψουν τη βούλησή του, είτε να ξεκινήσει είτε να συνεχίσει την παραγωγική λειτουργία ενός επενδυτικού αγαθού.**

Η υπ' αρ. **1862/2019** απόφασή ΣτΕ αναφέρει: ως «κατ'εξοχήν τέτοια περίπτωση που αποκλείει τον διακανονισμό είναι όταν η χρήση του αγαθού καθίσταται νόμω αδύνατος, συνεπεία πράξεων ή παραλείψεων της Διοικήσεως (ΣτΕ 827/1984) και δη παράνομων».

Η χρήση της φράσεως «**κατ' εξοχήν τέτοια περίπτωση**», έχει την έννοια ότι οι πράξεις ή παραλείψεις της Διοίκησης, που καθιστούν αδύνατη τη χρήση επενδυτικού αγαθού, συνιστούν μεν περιπτώσεις που αποκλείουν τον διακανονισμό, χωρίς, ωστόσο, να αποκλείονται και λοιπές περιστάσεις, οι οποίες, ομοίως, κατ' αντικειμενική κρίση, οδηγούν στο ίδιο αποτέλεσμα, παρά την αρχική βούληση του υποκειμένου στον φόρο να αρχίσει ή να εξακολουθήσει την παραγωγική λειτουργία επενδυτικού αγαθού.

ΠΕΡΙΣΤΑΣΕΙΣ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΕΣ ΤΗΣ ΒΟΥΛΗΣΕΩΣ - ΑΝΩΤΕΡΑ ΒΙΑ

Επομένως, πέραν των περιπτώσεων που η παύση δραστηριότητας ενός επενδυτικού αγαθού οφείλεται σε απρόβλεπτες και ξένες προς την επιχείρηση έξωθεν επεμβάσεις, ως περιστάσεις ανεξάρτητες της βουλήσεως του υποκειμένου στον φόρο, οι οποίες δύνανται, κατ' αντικειμενική κρίση, να ανατρέψουν την εκπεφρασμένη βούλησή του για συνέχιση της χρησιμοποίησης ενός επενδυτικού αγαθού σε δραστηριότητα υπαγόμενη στον ΦΠΑ συνιστούν και γεγονότα, τα οποία ανάγονται σε απρόοπτη μεταβολή, επί τω δυσμενέστερο, των εν γένει οικονομικών συνθηκών, στις οποίες στήριξε ο υποκείμενος στον φόρο την πρόθεσή του να ξεκινήσει ή να συνεχίσει την παραγωγική λειτουργία ενός επενδυτικού αγαθού και οι οποίες επηρεάζουν αρνητικά τη δυνατότητα χρήσης ενός επενδυτικού αγαθού, αναγκάζοντας κατ' ουσίαν την επιχείρηση να διακόψει την παραγωγική λειτουργία του.

ΠΕΡΙΣΤΑΣΕΙΣ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΕΣ ΤΗΣ ΒΟΥΛΗΣΕΩΣ - ΑΝΩΤΕΡΑ ΒΙΑ

Στις περιπτώσεις αυτές η παύση της χρησιμοποίησης του επενδυτικού αγαθού δεν αποτελεί επιχειρηματική επιλογή, απορρέουσα από ελεύθερη επιχειρηματική πρόθεση και βούληση, αλλά εξαναγκαστική επιλογή υποκινούμενη από παράγοντες ανεξάρτητους της βούλησης του υποκειμένου στον φόρο, όπως:

- Αντικειμενική αδυναμία εξεύρεσης μισθωτή σε ακίνητο που μισθώνεται με ΦΠΑ.
- Δαπάνες μελετών επενδυτικών αγαθών όπου κρίνει η επιχείρηση ότι δεν είναι οικονομικά σύμφορη η επένδυση και λόγω οικονομικών δυσκολιών τίθεται σε διαδικασία εκκαθάρισης.
- Δαπάνες κατασκευής ακινήτων για επαγγελματική δραστηριότητα, υπαγόμενη στο ΦΠΑ, η οποία δεν υλοποιήθηκε συνεπεία μη χρηματοδότησης από πιστωτικό ίδρυμα.
- Οικονομική κρίση που οδηγεί την επιχείρηση σε αίτηση υπαγωγής σε καθεστώς εξυγίανσης, η οποία δεν τελεσφόρησε και επήλθε, συνεπεία αυτής, διακοπή της δραστηριότητας.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ:

1) Όλες οι περιστάσεις (είτε θεωρηθεί ότι αποτελούν γεγονότα ανωτέρας βίας είτε όχι) οι οποίες δεν απορρέουν από πρόθεση του υποκειμένου στον φόρο να προβεί σε παύση της οικονομικής δραστηριότητας ενός επενδυτικού αγαθού, οι οποίες, κατ' αντικειμενική κρίση, δύνανται να επηρεάσουν αρνητικά την εκπεφρασμένη βούληση του υποκειμένου στον φόρο να ξεκινήσει ή να συνεχίσει την παραγωγική λειτουργία ενός επενδυτικού αγαθού, επιβάλλουν τη μη διενέργεια διακανονισμού εκπτώσεων.

2) Ο περιορισμός του δικαιώματος έκπτωσης χωρεί μόνο σε «περιπτώσεις απάτης ή καταχρήσεως, στις οποίες ο ενδιαφερόμενος υποκρίθηκε ότι επιθυμεί να ασκήσει συγκεκριμένη οικονομική δραστηριότητα, αλλά στην πραγματικότητα επιδίωξε να προσθέσει στην ιδιωτική του περιουσία αγαθά δυνάμει να αποτελέσουν το αντικείμενο εκπτώσεως (αποφάσεις INZO και Imofloresmira).

3) Μόνο σε αυτές τις περιπτώσεις ο περιορισμός του δικαιώματος έκπτωσης του Φ.Π.Α. είναι σύμφωνος με την Αρχή της αναλογικότητας και δεν καθιστά υπό αμφισβήτηση το εν λόγω δικαίωμα με την πρόβλεψη προϋποθέσεων, που υπερβαίνουν το μέτρο το οποίο είναι αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού.

Ευχαριστούμε
για την προσοχή σας

Στυλιανός Χρ. Παπαδημητρίου
Δικηγόρος/Φορολογικός Σύμβουλος

K_L P_A P_W