



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Καλλιθέα, 18-5-2015

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 2051

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2109578520

ΦΑΞ : 210 9531321

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

γ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την από 2/3/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, με έδρα την ΣΚΙΑΘΟ Ν. Μαγνησίας, οδός, κατά της υπ' αριθ./13-1-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008-31/12/2008, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ' αριθ./13-1-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008-31/12/2008, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την από 29/4/2015 εισήγηση του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 3/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./13-1-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας συνολικό ποσό φόρου ύψους 16.344,78 € (κύριος φόρος ποσού 357,16€, πλέον πρόσθετος φόρος, λόγω ανακρίβειας, ποσού 428,59 € , πλέον ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα ύψους 15.559,03 €) στη διαχειριστική περίοδο 1/1/2008 – 31/12/2008.

Η διαφορά φόρου προέκυψε : α) λόγω μη αναγνώρισης από τον έλεγχο, της έκπτωσης του Φ.ΠΑ. που αναλογεί σε κατασκευαστικές δαπάνες που πραγματοποίησε η ελεγχόμενη - προσφεύγουσα στη διαχειριστική περίοδο 1/1/2008-31/12/2008 σε μισθωμένο ακίνητο, β) λόγω καταλογισμού από τον έλεγχο, στην ως άνω διαχειριστική περίοδο, του ποσού Φ.Π.Α που επιστράφηκε στην προσφεύγουσα, ύψους 15.559,03 €, καθόσον δεν είχε δικαίωμα επιστροφής του Φ.Π.Α. των κατασκευαστικών δαπανών σε μισθωμένο ακίνητο, δεδομένου ότι η μίσθωση του εν λόγω ακινήτου, βάσει του οικείου μισθωτηρίου, είναι διάρκειας μικρότερης των εννέα (9) ετών.

Αιτία ελέγχου, σύμφωνα με την με ημερομηνία θεώρησης 9/1/2015 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, βάσει της οποίας εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη, είναι η με αριθμ. πρωτ./23-4-2009 αίτηση της προσφεύγουσας στη Δ.Ο.Υ. ΣΚΙΑΘΟΥ, περί επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου ποσού 17.847,29 €, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 έως 31/12/2008.

Με βάση την ως άνω αίτηση, η προσφεύγουσα έλαβε επιστροφή Φ.Π.Α. ύψους 15.559,03 (17.847,29 X 90% του αιτούμενου ποσού) χωρίς έλεγχο με την αριθμ./23-4-2009 απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΚΙΑΘΟΥ, κατά τα οριζόμενα στην ΑΥΟ 1060481/4643/810/ΠΟΛ.1073/21-7-2014 «Διαδικασία και προϋποθέσεις επιστροφής Φ.Π.Α, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 34 του κώδικα Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000), με υπόλοιπο ποσό προς επιστροφή (ποσοστό 10% του αιτούμενου ποσού) ύψους 1.046,55 €.

Σύμφωνα με την ως άνω έκθεση ελέγχου, και συγκεκριμένα στο κεφάλαιο 4.5. ΕΙΔΙΚΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ (σελ. 13) αναφέρεται ότι: «.... Ο ξενώνας που επεκτάθηκε κατ' έκταση με προσθήκη τριώροφης οικοδομής με υπόγειο, σύμφωνα με την με αριθμό .../2002 εκδοθείσα άδεια οικοδομής είναι μισθωμένο με το με αριθμό/11-4-2015 μισθωτήριο συμβόλαιο

για χρονικό διάστημα έξι (6) ετών από 1/5/2005 έως 30/4/2011. Συνεπώς κατά τη χρήση 2008 δεν συντρέχει η θετία που απαιτείται για να έχει η ελεγχόμενη το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών των κατασκευαστικών δαπανών».

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

1. Η εν λόγω μίσθωση , ως αμιγώς εμπορική μίσθωση η οποία διέπεται από τις διατάξεις του ν. 2235/1994 και 2741/1999 έχει εννεαετή ή άλλως δωδεκαετή διάρκεια.
2. Οι επικαλούμενες από τη Δ.Ο.Υ διατάξεις, οι οποίες υποστηρίζουν το πόρισμα του ελέγχου της, στηρίζονται σε προγενέστερους νόμους οι οποίοι σήμερα δεν ισχύουν.
3. Δεν έχει παραγραφεί η αξίωση της προσφεύγουσας για την επιστροφή του υπολοίπου 10% ποσού 1.046,55 €.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 § 1 ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: « 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 σ' αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 § 4 ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: « 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 σ' αυτήν, αλλά έχει, βάσει οποιασδήποτε έννομης σχέσης, τη χρήση του ακινήτου αυτού, για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα χρόνων».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της εγκυκλίου ΠΟΛ.1006/14.1.1992 (**Διευκρινίσεις για το δικαίωμα έκπτωσης ή επιστροφής του Φ.Π.Α. που βαρύνει τα ακίνητα ή άλλου είδους κατασκευές που κατασκευάζονται από μία επιχείρηση σε ακίνητο που ανήκει κατά κυριότητα σε τρίτους αλλά έχει παραχωρηθεί σ' αυτήν η χρήση του**) ορίζεται μεταξύ άλλων ότι:

«Όπως είναι γνωστό, με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 24 του Ν. 1882/1980 (ΦΕΚ 43 Α') αντικαταστάθηκαν και συμπληρώθηκαν οι διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγρ. 4 του άρθρου

26 του Ν. 1642/1986 περί Φ.Π.Α. Σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές θεωρούνται ως επενδυτικά αγαθά, εκτός των άλλων και τα κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές που κατασκευάζονται από υποκείμενη στο φόρο επιχείρηση, που ενεργεί φορολογητέες ή αφορολόγητες πράξεις με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών της, σε ακίνητο που δεν ανήκει κατά κυριότητα σ' αυτήν, πλην όμως έχει τη χρήση του ακινήτου αυτού με οποιαδήποτε έννομη σχέση, (μίσθωση, παραχώρηση της χρήσης, χρησικτησία κλπ.) για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα (9) χρόνων.Η παραχώρηση της χρήσης και η χρονική διάρκεια αυτής (των εννέα χρόνων), θα αποδεικνύονται με ιδιωτικό συμφωνητικό το οποίο θα πρέπει να φέρει βεβαία χρονολογία, ή με συμβολαιογραφική πράξη ή με το καταστατικό εταιρίας, όταν παραχωρείται η χρήση ακινήτου από το μέλος στο νομικό πρόσωπο που συμμετέχει.

Οι παραπάνω πράξεις μπορεί να είναι μικρότερης διάρκειας (π.χ. 2 ή 3 ετών), οι οποίες όμως ανανεούμενες πριν από τη λήξη τους θα είναι συνολικής διάρκειας τουλάχιστον 9 χρόνων».

Περαιτέρω με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1094/7-5-1992 με θέμα «**Δικαίωμα έκπτωσης ή επιστροφής ΦΠΑ που επιβάρυνε δαπάνη ανέγερσης κτισμάτων σε μισθωμένο ακίνητο, σε περίπτωση εκπρόθεσμης προσκόμισης για θεώρηση στον αρμόδιο Προϊστάμενο ΔΟΥ του οικείου ιδιωτικού συμφωνητικού**», δόθηκαν επιπλέον διευκρινήσεις και συγκεκριμένα:

«2. Στο σημείο αυτό διευκρινίζεται ότι μπορεί μεν η διάρκεια των μισθώσεων να είναι μικρότερη από τα εννέα έτη, πλην όμως, θα πρέπει κατά το χρόνο γένεσης του δικαιώματος έκπτωσης να συντρέχει η προϋπόθεση αυτή που ορίζεται από το νόμο. Δηλαδή, αν μία αρχική μίσθωση συμφωνείται για χρονική διάρκεια 5 ετών, δεν παρέχεται στο μισθωτή δικαίωμα να ζητήσει επιστροφή του φόρου για τυχόν κατασκευές που πραγματοποίησε στο μισθωμένο ακίνητο κατά την πενταετία αυτή. Εάν, στη συνέχεια και πριν από τη λήξη της αρχικής μίσθωσης, αυτή παραταθεί για άλλα πέντε χρόνια, τότε θα δικαιούται επιστροφής του φόρου που επιβάρυνε τυχόν νέες κατασκευές που πραγματοποίησε κατά το χρόνο της νέας μίσθωσης, γιατί θα ληφθεί υπόψη αθροιστικά και η πρώτη πενταετία της αρχικής μίσθωσης».

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση, χρόνος γένεσης του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου, είναι η διαχειριστική περίοδος 1/1/2008 έως 31/12/2008, οι δε κατασκευαστικές δαπάνες, για τις οποίες η προσφεύγουσα έλαβε επιστροφή Φ.Π.Α., έγιναν σε ακίνητο του οποίου είχε τη χρήση από 1/5/2005 έως 30/4/2011, σύμφωνα με το υπ' αριθμ./11-4-2005 ιδιωτικό συμφωνητικό επαγγελματικής μίσθωσης κατατεθειμένο στη Δ.Ο.Υ. ΣΚΙΑΘΟΥ, δεν συντρέχει η οριζόμενη από το νόμο προϋπόθεση για επιστροφή του φόρου .

Επειδή οι προϋποθέσεις έκπτωσης και επιστροφής του φόρου ορίζονται ρητά από τις διατάξεις του κώδικα Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000) ενώ ο ν. 2235/1994 που επικαλείται η προσφεύγουσα ρυθμίζει θέματα επαγγελματικών μισθώσεων.

Επειδή δεν υφίσταται υπόλοιπο ποσό φόρου ύψους 1.046,55€, (ποσοστό 10% του αιτούμενου ποσού) προς επιστροφή, καθόσον ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση τις

επίμαχες κατασκευαστικές δαπάνες για το μισθωμένο ακίνητο.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην με ημερομηνία θεώρησης 9/1/2015, έκθεση ελέγχου επιστροφής Φ.Π.Α του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 2/3/2015 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, **Α.Φ. Μ.**

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση :

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2008 - 31/12/2008

Διαφορά Φ.Π.Α	357,16 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	428,59 €
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα	15.559,03 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	16.344,78 €

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

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ α.α.

Ακριβές αντίγραφο

Ο/Η υπάλληλος του τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΚΑΚΙΩΡΑΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).