



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : **2131604553**

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 23/03/2018

Αριθμός απόφασης:1804

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. Του άρθρου 11 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.)*».

γ. Της παρ.3 του άρθρου 47 του ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

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

ε. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

2. 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.

3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **23/11/2017** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....», **ΑΦΜ**, με έδρα στη, επί της οδού, κατά της **υπ'αριθμ...../2017 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.)**, φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την **υπ'αριθμ...../2017 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.)**, φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση .

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **23/11/2017** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», 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 υπ'αριθμ...../2017 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.), φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ, προσδιορίσθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο της 31/12/2015 από τον έλεγχο στο ποσό των 21.530,3 ευρώ αντί του δηλωθέντος πιστωτικού ποσού 71.711,37 ευρώ ήτοι διαφορά ελέγχου **50.180,44 ευρώ**.

Η ως άνω διαφορά πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. διαπιστώθηκε κατόπιν του πορίσματος ελέγχου της από 18/10/2017 έκθεσης μερικού ελέγχου ΦΠΑ του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ,
.....

Συγκεκριμένα το ως άνω δηλωθέν πιστωτικό υπόλοιπο, η προσφεύγουσα εταιρεία με την δήλωσή της το διαχώρισε σε ποσό για έκπτωση 26.255,19 ευρώ και σε ποσό για επιστροφή 45.486,18 ευρώ. Με την με αριθμ.πρωτ...../2016 αίτηση που υπέβαλε στην Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ ζήτησε την επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ ποσού 45.486,18 ευρώ και εν συνεχεία εκδόθηκε η υπ'αριθμ...../2017 εντολή ελέγχου και διενεργήθηκε έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων ΦΠΑ για την φορολογική περίοδο 01/01/2015-31/12/2015.

Κατόπιν του διενεργηθέντος ελέγχου διαπιστώθηκε διαφορά πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. ποσού **50.180,44 ευρώ** η οποία αναλύεται ως εξής:

α)ποσό **4.694,26 ευρώ** αφορά σε πιστωτικό υπόλοιπο που προέρχεται από τις χρήσεις 2002-2011 και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 του ν.2859/2000 έχει παραγραφεί το δικαίωμα συμψηφισμού του εν λόγω πιστωτικού υπολοίπου.

β)ποσό **45.486,18 ευρώ** αντιστοιχεί σε ΦΠΑ Τιμολογίων τα οποία αφορούσαν σε δαπάνες επενδυτικών αγαθών και συγκεκριμένα δαπάνες ανακαίνισης και λειτουργικής ενοποίησης των τριών κάτωθι κτιρίων:

-κτίριο επί της οδού & επιφάνειας 2.152,07 τ.μ. στο οποίο το ποσοστό συνιδιοκτησίας της προσφεύγουσας εταιρείας είναι 41% ,

-κτίριο επί της οδού επιφάνειας 641,28 τ.μ. στο οποίο το ποσοστό συνιδιοκτησίας της προσφεύγουσας εταιρείας είναι 50% ,

- κτίριο επί της οδού επιφάνειας 1.202,40 τ.μ. το οποίο η προσφεύγουσα εταιρεία κατέχει το 100%.

Οι εν λόγω δαπάνες δεν αναγνωρίσθηκαν από τον έλεγχο καθότι από τα προσκομισθέντα στοιχεία δεν διαπιστώθηκε ότι υφίσταται σύσταση οριζόντιας ιδιοκτησίας στο ενοποιημένο πλέον κτίριο, καθώς επίσης δεν διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία έχει την χρήση του ενοποιημένου κτιρίου με οποιαδήποτε έννομη σχέση (μίσθωση, παραχώρηση χρήσης, χρησικτησία) για χρονικό διάστημα τουλάχιστον (9) εννέα χρόνων.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή, να γίνει δεκτή η με αριθμ.πρωτ...../2016 αίτησή της και να ακυρωθεί η ως άνω προβαλλόμενη πράξη , προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Νόμω και ουσία αβάσιμη η άρνηση της φορολογικής αρχής να κάνει δεκτή την έκπτωση και επιστροφή ΦΠΑ καθώς πληρούνται τόσο οι όροι και οι προϋποθέσεις του άρθρου 33 όσο και οι προϋποθέσεις του άρθρου 30 του ν.2859/2000. Η φορολογική αρχή δεν αμφισβήτησε την πραγματοποίηση των επίμαχων δαπανών και την χρησιμοποίησή τους για την πραγματοποίηση από μέρους της εταιρείας φορολογητέων πράξεων αλλά αυτό καθεαυτό το δικαίωμα της εταιρείας προς άμεση έκπτωση του αναλογούντος σε αυτές φόρου. Ο έλεγχος στον οποίο δικαιούται να προβαίνει η φορολογική αρχή δεν αποτελεί έλεγχο παραγωγικότητας των υποκείμενων δαπανών αλλά έλεγχο πλήρωσης των νομίμων προϋποθέσεων για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης και επιστροφής του αναλογούντος σε αυτές ΦΠΑ.
- Σημειώνεται ότι για τις δαπάνες που πραγματοποίησε για λογαριασμό των λοιπών συνιδιοκτητών η εταιρεία εξέδωσε νόμιμα παραστατικά (τιμολόγια) μετακυλώντας τον αναλογούντα φόρο στους λοιπούς συνιδιοκτήτες, ήτοι η δραστηριότητά της αυτή σχετικά με την οποία διενήργησε έκπτωση φόρου είχε ουσιώδη και ουσιαστική συνάφεια με φορολογητέες πράξεις οι οποίες υπήχθησαν στο φόρο (σχετ.5.1.-5.3) . Επιπλέον για τα έσοδα από την εκμετάλλευση των συγκεκριμένων ακινήτων η προσφεύγουσα εταιρεία έχει υπαχθεί στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ (σχετ.6 και 7).
- Εσφαλμένα η φορολογική αρχή αναφέρει σε ενοποιημένο κτίριο καθώς αφορά λειτουργική ενοποίηση ήτοι δεν πρόκειται για ένα ακίνητο αλλά για τρία ξεχωριστά ακίνητα και συνεπώς το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου που αναλογεί δεν εξαρτάται από την σύσταση ή μη οριζόντιας ιδιοκτησίας.
- Η άρνηση της φορολογικής αρχής να κάνει δεκτό το αίτημα επιστροφής αντίκειται στην Οδηγία 2006/112 του Συμβουλίου. Σε κάθε περίπτωση, σύμφωνα με την νομολογία του Δικαστηρίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ δεν μπορεί κατ' αρχήν να περιορισθεί και αποσκοπεί στην πλήρη απαλλαγή του επιχειρηματία από το βάρος του οφειλόμενου ή καταβληθέντος ΦΠΑ στο πλαίσιο όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων και στη διασφάλιση πλήρους ουδετερότητας ως προς την φορολογική επιβάρυνσή τους υπό την προϋπόθεση ότι οι ίδιες οι δραστηριότητες αυτές υπόκεινται σε ΦΠΑ.

Επειδή στο άρθρο 30 παρ.1 του ν.2859/2000 ορίζεται :

«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».

Επειδή στο άρθρο 32 παρ.1 του ν.2859/2000 ορίζεται:

«1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 36,

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,

γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,

δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κ.Β.Σ.,

ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου.».

Επειδή στο άρθρο 33 παρ.4 (α) του ν.2859/2000 ορίζεται:

«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.».

Επειδή στο άρθρο 22 παρ.2 της έκτης Οδηγίας της Ε.Ε. ορίζεται ότι :

«Κάθε υποκείμενος στον φόρο οφείλει να τηρεί επαρκώς λεπτομερή λογιστικήν, ώστε να καθίσταται δυνατή η εφαρμογή του φόρου προστιθεμένης αξίας και ο έλεγχος της εφαρμογής αυτής από την φορολογική αρχή».

Επειδή στο με αρ. πρωτ:Δ14Α 1110687 ΕΞ 2013/05-07-2013 έγγραφο της 14ης Διεύθυνσης ΦΠΑ της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα « Επιστροφή ΦΠΑ παγίου» της αναφέρεται:

«...»

1. Με το ανωτέρω σχετικό ετέθη υπόψη μας ότι μονοπρόσωπη ΕΠΕ ανέλαβε με εργολαβικό προσύμφωνο από το φυσικό πρόσωπο που αποτελεί και το μοναδικό εταίρο της ΕΠΕ, την ανέγερση οικοδομής επί αντιπαροχή σε οικόπεδο του φυσικού προσώπου, για το οποίο ακίνητο η επιχείρηση υπήχθη στο καθεστώς ΦΠΑ καθώς η οικοδομική άδεια εκδόθηκε το 2007. Μεταξύ των ιδιοκτησιών του εργολαβικού ανταλλάγματος υπάρχει ένας υπόγειος τετραώροφος σταθμός αυτοκινήτων (parking), του οποίου τα χιλιοστά δεν έχουν μεταβιβαστεί στην εργολάβο επιχείρηση παρότι αυτή έχει αποπερατώσει το έργο. Η επιχείρηση

εκμεταλλεύεται το parking ως πάγιο και έχει υποβάλει αίτηση για την επιστροφή ΦΠΑ των εισροών που σχετίζονται με τον υπόγειο σταθμό ως επιστροφή ΦΠΑ επενδυτικού αγαθού. Το ερώτημα που τίθεται είναι αν μπορεί να επιστραφεί ο φόρος αυτός στην επιχείρηση. Κατόπιν, των ανωτέρω σας γνωρίζουμε τα παρακάτω, κατά το μέρος της αρμοδιότητάς μας.

2. Από τις συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 2, 3, 16, 30, 33 και 34 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000), όπως ισχύει, 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.
- Ως αγαθά επένδυσης θεωρούνται 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.
- Ο φόρος επιστρέφεται, με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων, εφόσον ... i) είναι αδύνατο να μεταφερθεί για έκπτωση σε επόμενη διαχειριστική περίοδο ή σε περίπτωση μεταφοράς του για έκπτωση, η έκπτωση αυτή δεν κατέστη δυνατή ή iii) αφορά αγαθά επένδυσης, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33.

3. Σύμφωνα με τις εγκυκλίους ΠΟΛ 1203/1990, ΠΟΛ 1006/1992 και ΠΟΛ 1094/1992, η χρήση του ακινήτου με κάποια έννομη σχέση αποδεικνύεται με ιδιωτικά συμφωνητικά βεβαίας χρονολογίας που πρέπει να είναι νόμιμα θεωρημένα. Στην περίπτωση της μίσθωσης, εκπρόθεσμη σύμβαση μίσθωσης μπορεί να γίνει δεκτή, για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα ΦΠΑ, εφόσον τα καταβαλλόμενα μισθώματα έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία του μισθωτή και έχουν δηλωθεί από τον εκμισθωτή.

4. Από τα πραγματικά περιστατικά και σύμφωνα με τις παραπάνω διατάξεις προκύπτει ότι η κυριότητα επί του σταθμού αυτοκινήτων (parking) δεν έχει μεταβιβαστεί στην επιχείρηση για να θεωρηθεί πάγιό της ενώ η ύπαρξη του προσυμφώνου μεταβίβασης χιλιοστών οικοπέδου και εργολαβικού συμβολαίου δεν αποτελεί σύμβαση παραχώρησης της χρήσης του εν λόγω παγίου. Ερευνητέο είναι αν υπάρχει, σύμφωνα με τα ανωτέρω, σύμβαση μίσθωσης ή άλλης εννόμου σχέσεως περί παραχώρησης της χρήσεως άνευ ανταλλάγματος, που θα μπορούσε να γίνει δεκτή, προκειμένου να επιστραφεί ο ΦΠΑ που αφορά αγαθό επένδυσης. Στην περίπτωση αυτή μπορεί να γίνεται δεκτή η εκπρόθεσμη προσκόμιση των σχετικών αποδεικτικών εγγράφων στη ΔΟΥ, όχι όμως και η εκπρόθεσμη σύνταξή τους.

...

6. Επισημαίνεται, ότι ο έλεγχος των πραγματικών περιστατικών ανήκει στην αρμοδιότητα της οικείας ΔΟΥ.».

Επειδή εν προκειμένω η προσφεύγουσα εταιρεία με την με αριθμ.πρωτ...../2016 αίτηση που υπέβαλε στην Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ ζήτησε την επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ ποσού

45.486,18 ευρώ διότι σύμφωνα με την αίτησή της πραγματοποίησε πράξεις που αφορούν εισαγωγές, αγορές ή κατασκευές επενδυτικών αγαθών.

Επειδή εν προκειμένω, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, στην υπό κρίση διαχειριστική περίοδο πραγματοποιήθηκαν δαπάνες ανακαίνισης και λειτουργικής ενοποίησης των κάτωθι κτιρίων:

- του κτιρίου επί της οδού & επιφάνειας 2.152,07 τ.μ. στο οποίο το ποσοστό συνιδιοκτησίας της προσφεύγουσας εταιρείας είναι 41% ,
- του κτιρίου επί της οδού επιφάνειας 641,28 τ.μ. στο οποίο το ποσοστό συνιδιοκτησίας της προσφεύγουσας εταιρείας είναι 50% ,
- του κτιρίου επί της οδού επιφάνειας 1.202,40 τ.μ. το οποίο η προσφεύγουσα εταιρεία κατέχει το 100%.

Οι δαπάνες αυτές αναλύονται ανά τιμολόγιο στην οικεία έκθεση ελέγχου, είναι συνολικής καθαρής αξίας **197.766,09 ευρώ** (με αναλογούντα ΦΠΑ ποσού **45.486,18 ευρώ**) και καταχωρήθηκαν από την προσφεύγουσα εταιρεία σε λογαριασμό παγίου 16.01.00.0000 «ΚΤΙΡΙΑ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ ΥΠΟ ΕΚΤΕΛΕΣΗ ».

Ωστόσο από τον έλεγχο των παραστατικών διαπιστώθηκε ότι:

- οι εν λόγω δαπάνες είχαν τιμολογηθεί μόνο στο όνομα της προσφεύγουσας εταιρείας και από τον έλεγχο των τιμολογίων διαπιστώθηκε ότι επ' αυτών δεν γίνεται επιμερισμός του κόστους σε κάθε συνιδιοκτήτη καθώς στην αιτιολογία αυτών αναφέρονταν γενικά εργασίες ανακατασκευής στο κτίριο επί της συμβολής &, ήτοι στο ενοποιημένο κτίριο χωρίς να αναφέρεται πουθενά στην τιμολόγηση το ποσοστό που αναλογεί στην προσφεύγουσα εταιρεία .
- δεν υφίσταται συμφωνητικό που να προκύπτει ότι έχει παραχωρηθεί σε αυτή η χρήση από τους λοιπούς συνιδιοκτήτες ώστε να δικαιολογείται το γεγονός του μη επιμερισμού των δαπανών.
- δεν υφίσταται σύσταση οριζόντιας ιδιοκτησίας στο ενοποιημένο πλέον κτίριο που κατασκευάζεται ώστε να καθορισθούν σαφώς και οριστικά τα ποσοστά του κάθε συνιδιοκτήτη.

Επειδή με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα η φορολογική αρχή δεν έκανε δεκτή την έκπτωση και επιστροφή ΦΠΑ καθώς πληρούνται τόσο οι όροι και οι προϋποθέσεις του άρθρου 33 όσο και οι προϋποθέσεις του άρθρου 30 του ν.2859/2000. Ενώ οι τυπικές παραλείψεις των εκδοθέντων τιμολογίων περί μη επιμερισμού των δαπανών δεν μπορούν να έχουν ως αποτέλεσμα τον εκμηδενισμό της δυνατότητας ασκήσεως του δικαιώματος έκπτωσης.

Επειδή ωστόσο για να χαρακτηριστεί ένα ακίνητο ως επενδυτικό αγαθό και να υπάρχει η δυνατότητα έκπτωσης και επιστροφής του ΦΠΑ πρέπει η επιχείρηση είτε να έχει την κυριότητα του, είτε βάσει οποιασδήποτε έννομης σχέσης, να προκύπτει ότι της έχει παραχωρηθεί η χρήση του ακινήτου, για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα χρόνων.

Από τα στοιχεία της υπόθεσης προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εταιρεία και οι λοιποί συνιδιοκτήτες με το από 19/03/2015 Μνημόνιο Συνεννόησης έχουν αναλάβει αμοιβαίως δικαιώματα και υποχρεώσεις για την

ανακατασκευή, λειτουργική ενοποίηση, ανακαίνιση και εμπορική εκμετάλλευση των υπό κρίση ακινήτων. Συγκεκριμένα στο κεφ.2 «Υποχρεώσεις-Δεσμεύσεις των Συμβαλλόμενων Μερών» και στην παρ.1 αναφέρεται ότι :

«Ρητώς συμφωνείται ότι το κόστος του έργου ανακατασκευής θα καταμερισθεί στα Συμβαλλόμενα Μέρη σύμφωνα με τον συνημμένο πίνακα του Παραρτήματος 4, γεγονός το οποίο θα καταγράφεται ρητώς σε όλες τις συμβάσεις με μελετητές εργολάβους και κάθε άλλη σχετική σύμβαση, στις οποίες θα συμβάλλονται και συνυπογράφουν από κοινού όλα τα εδώ Συμβαλλόμενα Μέρη (συνιδιοκτήτες) και όπου οι εκάστοτε αντισυμβαλλόμενοι (μελετητές, εργολάβοι κτλ) θα αναλαμβάνουν την υποχρέωση να τιμολογούν κατά την ως άνω αναλογία τον κάθε συνιδιοκτήτη χωριστά επιμερίζοντας έτσι την συνολική αμοιβή σύμφωνα με τα ποσοστά...».

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία παρά τα ανωτέρω συμφωνηθέντα καταχώρησε στην υπό κρίση περίοδο, στα λογιστικά της βιβλία τις δαπάνες ανακαίνισης και ενοποίησης των υπό κρίση ακινήτων, χωρίς για αυτές στα εκδοθέντα τιμολόγια να έχει γίνει επιμερισμός στους συνιδιοκτήτες, ήτοι καταχώρησε δαπάνες σε ακίνητα στα οποία δεν είχε την κυριότητα σε ποσοστό 100%, ούτε της είχε παραχωρηθεί η χρήση για το ποσοστό που δεν της ανήκει, δεδομένου ότι από το 19/03/2015 Μνημόνιο Συνεννόησης μεταξύ των συνιδιοκτητών, δεν προκύπτει ότι παραχωρείται στην προσφεύγουσα εταιρεία η χρήση των ακινήτων (για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα ετών), προκειμένου να αναλάβει εξ' ολοκλήρου το κόστος της ανακαίνισης και της ενοποίησης των κτιρίων, αντίθετα ρητώς αναφέρεται ότι το κόστος του έργου κατασκευής θα επιμερισθεί στους συνιδιοκτήτες κατά την έκδοση των τιμολογίων.

Επειδή βάσει των ανωτέρω, η προσφεύγουσα εταιρεία όφειλε να τηρεί επαρκή λογιστική παρακολούθηση ως προς τις δαπάνες που της αναλογούν ώστε να καθίσταται δυνατή η εφαρμογή του φόρου προστιθεμένης αξίας και ο έλεγχος της εφαρμογής αυτής από την φορολογική αρχή για την υπό κρίση περίπτωση.

Εν προκειμένω:

α) δεν προκύπτει κανένας επιμερισμός του κόστους στα αντίστοιχα εκδοθέντα παραστατικά ώστε να μπορεί να προσδιορισθεί ο φόρος με τον οποίο έχει επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν στην προσφεύγουσα εταιρεία και να προκύπτει με βέβαιο τρόπο η δυνατότητα έκπτωσης του φόρου. Ως εκ τούτου δεν υφίσταται θέμα τυπικής αλλά ουσιαστικής παράλειψης στα εκδοθέντα παραστατικά δεδομένου επίσης ότι οι εν λόγω δαπάνες αφορούν πρόσωπα που είναι υποκείμενα στο φόρο και πρόσωπα τα οποία δεν είναι υποκείμενα στο φόρο (συνιδιοκτήτες η προσφεύγουσα εταιρεία, η εταιρεία, ΑΦΜ,-μη επιτηδευματίας, ΑΦΜ και-μη επιτηδευματίας, ΑΦΜ)

β) σε κάθε περίπτωση δεν προκύπτει το ποσοστό κυριότητας που τελικώς κατέχει η προσφεύγουσα εταιρεία μετά την συνένωση βάσει συνταχθείσας πράξης σύστασης οριζόντιας ιδιοκτησίας επί οικοδομής καθώς στην προκειμένη περίπτωση συνενώνονται αυτοτελείς ιδιοκτησίες που ανήκουν σε διαφορετικά πρόσωπα και επίσης σημειώνεται ότι δεν προκύπτει και η παραχώρηση της χρήσης στην προσφεύγουσα

εταιρεία από τους λοιπούς συνιδιοκτήτες για περίοδο τουλάχιστον εννέα ετών για το ποσοστό του ακινήτου που δεν της ανήκει, ώστε να πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 33 του ν.2859/2000.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι για τις δαπάνες που πραγματοποίησε για λογαριασμό των λοιπών συνιδιοκτητών εξέδωσε νόμιμα παραστατικά (τιμολόγια) μετακυλίνοντας τον αναλογούντα φόρο στους λοιπούς συνιδιοκτήτες, ήτοι η δραστηριότητά της αυτή σχετικά με την οποία διενήργησε έκπτωσης φόρου είχε ουσιώδη και ουσιαστική συνάφεια με φορολογητέες πράξεις οι οποίες υπήχθησαν στο φόρο (σχετ.5.1.-5.3) και επιπλέον για τα έσοδα από την εκμετάλλευση των συγκεκριμένων ακινήτων η προσφεύγουσα εταιρεία έχει υπαχθεί στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ (σχετ.6 και 7).

Τα προσκομισθέντα τιμολόγια εκδόθηκαν την **31/10/2017**, ήτοι κατόπιν του διενεργηθέντος ελέγχου, και αφορούσαν σύμφωνα με την αιτιολογία αυτών κατασκευαστικές δαπάνες κτιρίου στην για τα έτη 2014, 2015, 2016 και 2017 και αναφέρονται στον παρακάτω πίνακα:

				
ΑΡΙΘΜ.ΤΙΜΟΛΟΓΙΩΝ/ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	1/2017	2/2017	3/2017	ΣΥΝΟΛΟ
ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΗ ΦΑΣΗ ΚΤΙΡΙΟΥ ΕΤΟΥΣ 2014	7.499,56	2.025,00	2.670,02	12.194,58
ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΗ ΦΑΣΗ ΚΤΙΡΙΟΥ ΕΤΟΥΣ 2015	41.607,00	11.223,00	14.812,00	67.642,00
ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΗ ΦΑΣΗ ΚΤΙΡΙΟΥ ΕΤΟΥΣ 2016	171.344,00	46.213,00	60.996,00	278.553,00
ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΗ ΦΑΣΗ ΚΤΙΡΙΟΥ ΕΤΟΥΣ 2017	210.229,00	56.697,89	74.836,00	341.762,89
	430.679,56	116.158,89	153.314,02	700.152,47

Ωστόσο στη δεδομένη στιγμή δεν κρίνεται το θέμα της χρήσης ή όχι των επενδυτικών αγαθών σε φορολογητέες πράξεις αλλά το θέμα της κυριότητας ή της παραχώρησης της χρήσης του ακινήτου, θέμα το οποίο αποτελεί την αρχική προϋπόθεση έκπτωσης και επιστροφής ΦΠΑ, στις σχετικές διατάξεις του ν.2859/2000 περί επενδυτικών αγαθών.

Άλλωστε για τα ως άνω τιμολόγια που εκδόθηκαν από την προσφεύγουσα εταιρεία στους συνιδιοκτήτες δεν προκύπτει βάσει των προσκομισθέντων στοιχείων εάν αφορούν τα υπό κρίση παραστατικά δαπανών και με τι τρόπο συσχετίζονται με αυτά.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **23/11/2017** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγή της εταιρείας «.....», **ΑΦΜ**, και την επικύρωση της υπ'αριθμ...../2017 Οριστικής πράξης διορθωτικού

προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.), φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ.

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

Φορολογική περίοδος 01/01/2015-31/12/2015

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ					
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ		235.873,97	38.108,00	38.108,00	-197.765,97
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ					
ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΡΟΩΝ		71.711,37	21.530,93	21.530,93	-50.180,44
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ		71.711,37	21.530,93	21.530,93	-50.180,44
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ					
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΑΡΘΡΟΥ 58Α Ν.4174/2013					
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΑΡΘΡΟΥ 53 Ν.4174/2013					
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ					
Υπόλοιπο φόρου	ΓΙΑ ΕΚΠΤΩΣΗ	26.225,19			-26.225,19
	ΓΙΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ	45.486,18	21.530,93	21.530,93	-23.955,25

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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 .