



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 20-02-2017

Αριθμός απόφασης: 1548

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604563

ΦΑΞ : 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).

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

γ. Του Π.Δ. 111/14 (ΦΕΚ Α' 178) «Οργανισμός του Υπ. Οικονομικών».

δ. Του άρθρου 6 της αριθ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

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

στ. Της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).

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

3. Την με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/ 30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 21/10/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου επί της οδού, κατά α) της υπ' αριθμ./2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011 και β) της υπ' αριθμ./2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. α) Την υπ' αριθμ./2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011 και β) την υπ' αριθμ./2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 21/09/2016 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της ημερομηνία κατάθεσης 21/10/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ, 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:

- 1) Με την υπ' αριθμ./2016 (taxis:/2016) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, προέκυψε σε βάρος του προσφεύγοντος Φ.Π.Α ποσού 18.965,28 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 22.758,34€, ήτοι συνολικό ποσό 41.723,62€.
- 2) Με την υπ' αριθμ./2016 (taxis:/2016) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, προέκυψε σε βάρος του προσφεύγοντος Φ.Π.Α ποσού 16.041,33 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 13.474,72€, ήτοι συνολικό ποσό 29.516,05€.

Οι ως άνω διαφορές φόρου προέκυψαν από το πόρισμα της από 21/09/2016 έκθεσης Μερικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ν. 2859/00) του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, για τα έτη 2009, 2010, 2011, 2012, και 2013 η οποία συντάχθηκε κατόπιν του ελέγχου που διενεργήθηκε βάσει της με αριθμ./05-12-2013 εντολής ελέγχου όπως αντικαταστάθηκε από την με αριθμ./08-06-2016 εντολή μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ. και ΚΦΑΣ.

Αιτία της ως άνω εντολής αποτέλεσε η με αριθ. πρωτ./22-06-2012 αίτηση του προσφεύγοντος με την οποία ζητάει να του επιστραφεί, λόγω αδυναμίας συμψηφισμού, το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ που υπάρχει την 31/03/2012, ποσού 78.434,47€.

Σύμφωνα με το πόρισμα της ως άνω έκθεσης, ο έλεγχος δεν ενέκρινε την επιστροφή του ως άνω ποσού και συγκεκριμένα:

- α) για τη Διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2007 ο έλεγχος έκρινε ότι το πιστωτικό υπόλοιπο της χρήσης 2007, ποσό 32.932,57€ έχει ήδη παραγραφεί.
- β) για τη Διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2008 ο έλεγχος έκρινε ότι το πιστωτικό υπόλοιπο της χρήσης 2008, ποσό 47.065,64€ έχει ήδη παραγραφεί και επομένως δεν δύναται να μεταφερθεί στην επόμενη χρήση για συμψηφισμό.
- γ) για τη Διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2009 ο έλεγχος προσδιόρισε πιστωτικό υπόλοιπο για μεταφορά 0,00€.
- δ) για τη Διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2010 ο έλεγχος προσδιόρισε πιστωτικό υπόλοιπο για μεταφορά σε 15.612,02€
- ε) για τη Διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2011 ο έλεγχος προσδιόρισε χρεωστικό υπόλοιπο 18.965,28€.
- στ) για τη Διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2012 ο έλεγχος προσδιόρισε πιστωτικό υπόλοιπο για μεταφορά σε 23,00€
- ζ) για τη Διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2013 ο έλεγχος προσδιόρισε χρεωστικό υπόλοιπο 18.965,28€ .

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων και της οικείας έκθεσης μερικού προσδιορισμού ν.2859/2000,προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι ακυρωτέες λόγω τυπικών πλημμελειών καθώς:
 - Στο σώμα τους φέρουν τουλάχιστον δύο διαφορετικές ημερομηνίες.
 - Κακώς η φορολογική αρχή έκρινε ότι έπρεπε να εκδώσει στοιχείο αυτοπαράδοσης για το υπό κρίση συμβόλαιο γονικής παροχής και να καταβληθεί ο αναλογών φόρος καθώς ελλείπει το στοιχείο της επαχθούς αιτίας.
 - Στην υπ' αριθμ./2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. το ποσό των €29.516,05 έχει καταχωρηθεί στην στήλη υπόλοιπο φόρου για έκπτωση και όχι στη στήλη σύνολο φόρου για καταβολή.
 - Κακώς η φορολογική αρχή έκρινε ότι έπρεπε να καταβάλει ΦΠΑ για την αξία μιας οριζόντιας ιδιοκτησίας (..... θέση στάθμευσης) που δεν είχε ακόμη πωλήσει.
2. Η από 21/09/2016 έκθεση ελέγχου μερικού προσδιορισμού ΦΠΑ βάσει της οποίας στηρίχθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι ακυρωτέα λόγω πρόδηλων σφαλμάτων όπως:
 - Ο προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων είναι όλως τυχαίος, αυθαίρετος και ανατιολόγητος και βασίζεται στις διατάξεις του εισοδήματος και όχι του ΦΠΑ.
 - Στο σκεπτικό της έκθεσης δεν καθίσταται σαφές εάν οι δήθεν παρατυπίες του που αποτυπώνονται στην έκθεση προβλέπονται βάσει νόμου.
3. Εσφαλμένη κρίση της φορολογικής αρχής περί παραγραφής του δικαιώματος για επιστροφή του φόρου λόγω δήθεν παρέλευσης της τριετίας, καθώς εν προκειμένω, η αξίωση υπόκειται σε πενταετή παραγραφή.
4. Μη τήρηση της διαδικασίας της προηγούμενης της έκδοσης των επίμαχων καταλογιστικών πράξεων ακρόασης και προσβολή των αρχών χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης – Καταχρηστική συμπεριφορά της φορολογικής διοίκησης.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν. 2859/2000:

«1. Παράδοση ακινήτων είναι η μεταβίβαση αποπερατωμένων ή ημιτελών κτιρίων ή τμημάτων τους και του οικοπέδου που μεταβιβάζεται μαζί με αυτά ως ενιαία ιδιοκτησία ή ιδανικών μεριδίων οικοπέδου επί των οποίων εφαρμόζεται το αμάχητο τεκμήριο της παραγράφου 1 του άρθρου 2 του α.ν. 1521/1950 (ΦΕΚ 245 Α) που κυρώθηκε με το ν. 1587/1950 (ΦΕΚ 294 Α), εφόσον πραγματοποιείται από επαχθή αιτία πριν από την πρώτη εγκατάσταση σε αυτά.

Για την εφαρμογή του παρόντος νόμου θεωρούνται:

α) ως κτίρια, τα κτίσματα γενικά και οι κάθε είδους κατασκευές που συνδέονται με τα κτίσματα ή με το έδαφος κατά τρόπο σταθερό και μόνιμο,

β) ως πρώτη εγκατάσταση, η πρώτη χρησιμοποίηση με οποιονδήποτε τρόπο των κτιρίων ύστερα, από την ανέγερσή τους, όπως είναι η ιδιοκατοίκηση, η ιδιόχρηση, η μίσθωση ή άλλη χρήση».

2. Παράδοση ακινήτων θεωρείται επίσης:

α) η μεταβίβαση της ψιλής κυριότητας, η σύσταση, η μεταβίβαση ή η παραίτηση από το δικαίωμα προσωπικής ή πραγματικής δουλείας, η παραχώρηση του δικαιώματος αποκλειστικής χρήσης επί κοινόκτητων κυρίων, βοηθητικών ή ειδικών χώρων κτισμάτων ή επί κοινόκτητου τμήματος οικοπέδου, καθώς και η μεταβίβαση του δικαιώματος άσκησης της επικαρπίας των ακινήτων της παραγράφου 1.»

β) η εκτέλεση εργασιών στα ακίνητα, με μίσθωση έργου, ανεξάρτητα αν διαθέτει τα υλικά ο εργοδότης ή ο εργολάβος. Εργασίες κατά την πιο πάνω έννοια είναι και οι εκσκαφές, οι

κατεδαφίσεις, η κατασκευή οικοδομών, οδών, γεφυρών, υδραγωγείων, υδραυλικών και αποχετευτικών έργων, ηλεκτρολογικών και μηχανολογικών εγκαταστάσεων και τεχνικών γενικά έργων, καθώς και οι συμπληρώσεις, επεκτάσεις, διαρρυθμίσεις και επισκευές, εκτός από τις εργασίες συνήθους συντήρησης των έργων αυτών.

3. Στις περιπτώσεις της παραγράφου 1 και στην περίπτωση α' της παραγράφου 2, στις οποίες επιβάλλεται ο φόρος του παρόντος νόμου, δεν επιβάλλεται φόρος μεταβίβασης ακινήτων.

4. Οι διατάξεις της παραγράφου 1 και της περίπτωσης α της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού εφαρμόζονται για ακίνητα, των οποίων η άδεια κατασκευής εκδίδεται ή αναθεωρείται από 1ης Ιανουαρίου 2006. εφόσον μέχρι την ημερομηνία αναθεώρησης δεν έχουν αρχίσει οι εργασίες κατασκευής. Εφόσον έχει κατατεθεί πλήρης φάκελος στην πολεοδομία και έχει υπογραφεί προσύμφωνο και εργολαβικό συμβόλαιο κατασκευής μέχρι την 25.11.2005, μπορεί να χορηγηθεί εξαίρεση από την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου αυτής, με αίτηση των ενδιαφερομένων."

5. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ορίζεται κάθε διαδικαστικό θέμα και λεπτομέρεια για την εφαρμογή του άρθρου αυτού.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 7§2 περιπτ. γ' του ν. 2859/2000:

«2. Επίσης, ως Παράδοση αγαθών θεωρούνται οι ακόλουθες πράξεις, εφόσον η απόκτηση των αγαθών ή κατά περίπτωση των υλικών ή των υπηρεσιών από τα όποια έχουν παραχθεί αυτά παρέχει στον υποκείμενο δικαίωμα έκπτωσης του φόρου:

γ) η ιδιοκατοίκηση, η παράδοση σε μη φορολογητέα δραστηριότητα του ιδίου υποκειμένου, η μίσθωση, η δωρεάν παραχώρηση της χρήσης ή η χρησιμοποίηση για οποιονδήποτε σκοπό ξένο προς την επιχείρηση, των ακινήτων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 6».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 31§§1, 7 του ν. 2859/2000:

«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 εκπιπτόμενος 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 παρονομαστή το ποσό των πράξεων που αναφέρονται στον αριθμητή, καθώς και των πράξεων για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης.

Στον παρονομαστή 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".

7. Προκειμένου για πράξεις σε ακίνητα που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 6, η έκπτωση του φόρου εισροών ενεργείται σύμφωνα με το ποσοστό συμμετοχής της κάθε ιδιοκτησίας στο συνολικό φόρο εισροών, ο οποίος διαμορφώνεται με βάση την πραγματική διάθεση των αγαθών και υπηρεσιών ανά οικοδομή, όπως προκύπτει από τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ...»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 57§5 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι:

«5. Η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς Επιστροφή του φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία εμπρόθεσμης υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης που αφορά τη

διαχειριστική περίοδο εντός της οποίας γεννήθηκε το δικαίωμα έκπτωσης αυτού ή μετά (3) τρία έτη από την ημερομηνία εμπρόθεσμης υποβολής της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής. Σε περίπτωση μη υποβολής ή υποβολής των ανωτέρω δηλώσεων εκπροθέσμως, η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία που οι δηλώσεις αυτές όφειλαν να είχαν υποβληθεί εμπροθέσμως.»

Επειδή, με την ΠΟΛ.1067/02.05.06 με θέμα: «Τήρηση βιβλίου κοστολογίου οικοδομών από τον επιτηδευματία που ασχολείται με την κατασκευή και πώληση οικοδομών - Έκδοση στοιχείου Παράδοση κτισμάτων στον οικοπεδούχο» ορίζεται ότι:

«Με την 1024754/187/0015/ΠΟΛ.1039/9.3.2006 Α.Υ.Ο.Ο. (ΦΕΚ 311Β'/15-3-2006) όπως ισχύει, ο επιτηδευματίας που ασχολείται με την κατασκευή και πώληση οικοδομών και για κάθε «οικοδομή» που υπάγεται στις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 6 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000) όπως ισχύει μετά την τροποποίησή του με το ν. 3427/2005 (ΦΕΚ 312 Α/27.12.2005), υποχρεούται:

- α) Σε τήρηση θεωρημένου πρόσθετου βιβλίου με τίτλο «βιβλίο κοστολογίου οικοδομών»
- β) Σε έκδοση θεωρημένου διπλότυπου στοιχείου με τίτλο «Παράδοση κτισμάτων» στον κύριο του οικοπέδου, για την οικοδομή που ανεγείρεται με το σύστημα της αντιπαροχής.

Ειδικότερα σε ότι αφορά τις πιο πάνω υποχρεώσεις διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

1. ΤΗΡΗΣΗ «ΒΙΒΛΙΟΥ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΟΥ ΟΙΚΟΔΟΜΩΝ»

Α. ΤΗΡΗΣΗ ΤΟΥ ΒΙΒΛΙΟΥ

1.1. Υπόχρεος τήρησης

Το βιβλίο τηρείται από τον επιτηδευματία που ασχολείται με την κατασκευή και πώληση οικοδομών που υπάγονται στις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 6 του ν. 2859/2000. Δηλαδή από τον επιτηδευματία που κατασκευάζει οικοδομή της οποίας η άδεια εκδίδεται ή αναθεωρείται μετά την 1/1/2006 και εφόσον μέχρι την ημερομηνία αναθεώρησης δεν έχουν αρχίσει εργασίες κατασκευής. Όσον αφορά τις οικοδομές για τις οποίες ο επιτηδευματίας δικαιούται και λαμβάνει εξαίρεση από την υπαγωγή στο ΦΠΑ σύμφωνα με την Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ.1038/2006 δεν υπάρχει υποχρέωση τήρησης του βιβλίου κοστολογίου.

1.2. Έννοια οικοδομής. Τρόπος τήρησης

...

1.3. Τόπος τήρησης

...

1.4. Θεώρηση

Το βιβλίο θεωρείται από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. της έδρας με ΚΩΔ. ΘΕΩΡ. «309». Το βιβλίο αυτό, όπως και κάθε βιβλίο που ορίζεται από τις διατάξεις του ΚΒΣ, πρέπει σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 19 του ιδίου Κώδικα να θεωρείται πριν από την χρησιμοποίησή του. Δηλαδή επί χειρόγραφης τήρησής του πρέπει να θεωρείται πριν από την λήξη της προθεσμίας της πρώτης εμπρόθεσμης ενημέρωσής του και επί μηχανογραφικής τήρησής του πριν από τη λήξη της προθεσμίας της πρώτης εμπρόθεσμης εκτύπωσής του.

1.5. Περιεχόμενο του βιβλίου (περίπτωση Α' της παραγράφου 1 της Α.Υ.Ο.Ο.)

Στο βιβλίο κοστολογίου παρακολουθείται αναλυτικά το κόστος κάθε «οικοδομής». Κόστος οικοδομής: Για την τήρηση του βιβλίου αυτού ως κόστος «οικοδομής» θεωρείται: α) Κάθε δαπάνη αγοράς αγαθών, λήψης υπηρεσιών και γενικά κάθε άλλη επιβάρυνση (π.χ. μισθοδοσία εργατών, εισφορές ΙΚΑ, δημοτικά τέλη κλπ.) που πραγματοποιείται για την ανέγερση και αποπεράτωσή της, ανεξάρτητα από τον χρόνο που πραγματοποιείται (πριν ή μετά από την έκδοση της άδειας ή την υποβολή της δήλωσης μεταβολής του υποκαταστήματος) ή εάν αφορά μία ή περισσότερες «οικοδομές» ή εάν υπάγεται ή όχι στο ΦΠΑ. ...»

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων είχε ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών χρωματισμοί και τοποθέτηση υαλοπινάκων (κύρια δραστηριότητα) και κατασκευαστικές εργασίες για οικιστικά και μη οικιστικά κτίρια (δευτερεύουσα δραστηριότητα).

Επειδή, ο προσφεύγων με το υπ' αριθμ./2006 συμβόλαιο αγοραπωλησίας της Συμβολαιογράφου Αθηνών απέκτησε 50/100 εξ αδιαιρέτου οικόπεδο με δικαίωμα ανέγερσης οικοδομής επί της οδού στο ΑΤΤΙΚΗΣ. Για την ανέγερση της ως άνω οικοδομής εκδόθηκε η υπ' αριθμ./2007 άδεια της Πολεοδομίας του Β' Τομέα της Νομ. Διοίκησης Αθηνών και στις 26/02/2007 ο προσφεύγων έκανε έναρξη υποκαταστήματος (ακίνητο άρθρου 6 του ν. 2859/2000). Για την ως άνω οικοδομή, ο προσφεύγων θεώρησε και τήρησε βιβλίο κοστολογίου οικοδομών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν.2859/2000 και τις ΠΟΛ. 1067/2006 και 1039/2006.

Το συνολικό κόστος ανέγερσης της οικοδομής ανήλθε στο ποσό των 416.282,46€.

Επειδή, ο προσφεύγων με το υπ' αριθμ./2007 συμβόλαιο αγοραπωλησίας της Συμβολαιογράφου Αθηνών απέκτησε οικόπεδο με δικαίωμα ανέγερσης οικοδομής επί της οδού στο ΑΤΤΙΚΗΣ. Για την ανέγερση της ως άνω οικοδομής εκδόθηκε η υπ' αριθμ./2009 άδεια της Πολεοδομίας του Ανατ. Τομέα της Νομ. Διοίκησης Αθηνών και στις 29/04/2015 ο προσφεύγων έκανε έναρξη υποκαταστήματος (ακίνητο άρθρου 6 του ν. 2859/2000) με ημερομηνία έναρξης την 27/04/2009. Για την ως άνω οικοδομή, ο προσφεύγων δεν θεώρησε και δεν τήρησε βιβλίο κοστολογίου οικοδομών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν.2859/2000 και τις ΠΟΛ. 1067/2006 και 1039/2006.

Επειδή, ο προσφεύγων με τη αριθμ./22-06-2012 αίτησή του, που κατέθεσε στο αρμόδιο τμήμα ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΙΔ' ΑΘΗΝΩΝ, ζήτησε να του επιστραφεί το πιστωτικό ΦΠΑ ποσού 78.434,47€ της φορολογικής περιόδου 01/01-31/03/2012, λόγω αδυναμίας συμψηφισμού και σύμφωνα με τις διατάξεις της Πολ. 1073/2004, όπως ίσχυε.

Το πιστωτικό αυτό υπόλοιπο προέρχεται από μεταφορά για συμψηφισμό πιστωτικών υπολοίπων δηλώσεων ΦΠΑ χρήσεων 2007, 2008, 2009, 2010 και 2011 και συγκεκριμένα:

Αρ.Δ ήλωσης	Έτος Δήλωσης	Δ.Ο.Υ. Υποβολής	Είδος Δήλωσης	Έτος Αναφοράς	Διαχ.Περίοδος(ΑΠΟ)	Διαχ.Περίοδος(ΕΩΣ)	Φορολ. Εκροές	Φορολ. Εισροές	Πιστωτικό Υπόλοιπο	Επιστροφή Φ.Π.Α	Φόρος που καταβλήθηκε
.....	2014	1114 ΙΔ' ΑΘΗΝΩΝ	Εκκ/κη	2013	01/01/2013	31/12/2013	0	3.915,66	79.381,04	0	0
.....	2013	1114 ΙΔ' ΑΘΗΝΩΝ	Εκκ/κη	2012	01/01/2012	31/12/2012	0	400	78.503,47	0	0
.....	2012	1114 ΙΔ' ΑΘΗΝΩΝ	Εκκ/κη	2011	01/01/2011	31/12/2011	0	11.286,45	78.411,47	0	0
.....	2011	1114 ΙΔ' ΑΘΗΝΩΝ	Εκκ/κη	2010	01/01/2010	31/12/2010	0	88.142,80	75.815,61	0	0

		N									
.....	2010	1114 ΙΔ΄ ΑΘΗΝΩ N	Εκκ /κη	2009	01/01/2 009	31/12/2009	0	0	56.345,1 5	0	0
.....	2009	1114 ΙΔ΄ ΑΘΗΝΩ N	Εκκ /κη	2008	01/01/2 008	31/12/2008	0	74.383, 56	47.065,5 9	0	0
.....	2008	1114 ΙΔ΄ ΑΘΗΝΩ N	Εκκ /κη	2007	01/01/2 007	31/12/2007	0	0	32.932,5 7	0	0
.....	2007	1114 ΙΔ΄ ΑΘΗΝΩ N	Εκκ /κη	2006	01/01/2 006	31/12/2006	0	0	0	0	0

Επειδή, συνεπεία της ως άνω αίτησης εκδόθηκε η με αριθμ./05-12-2013 εντολή ελέγχου όπως αντικαταστάθηκε από την με αριθμ./08-06-2016 εντολή μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ. και ΚΦΑΣ. Του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ Αθηνών. Ο έλεγχος που διενεργήθηκε βάσει της ως άνω εντολής έκρινε ότι το πιστωτικό υπόλοιπο ποσού 47.065,59€, όπως αυτό είχε διαμορφωθεί την 31/12/2008, βάσει των διατάξεων του άρθρου 57§5 του ν.2859/2000, έχει παραγραφεί, καθώς το αίτημα επιστροφής υποβλήθηκε την 22/06/2012 και η με αριθμ. καταχώρησης εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008 είχε υποβληθεί την 23/02/2009.

Επειδή το πιστωτικό υπόλοιπο που προέκυψε στις χρήσεις 2007 και 2008 βάρυνε (άμεσα ή έμμεσα λόγω μόνης δραστηριότητας) την οικοδομή της οδού (η οποία αποπερατώθηκε μέχρι την 31-3-2008 (βλ. σελ. 8 έκθεσης ελέγχου) της οποίας τα διαμερίσματα Α1, Γ1 & Δ1 πωλήθηκαν με Φ.Μ.Α. τα οποία συμμετέχουν στο συνολικό κόστος με ποσοστό 700/1000. Κατά συνέπεια, ο Φ.Π.Α. που αναλογεί σε αυτά όφειλε βάσει του άρθρου 30 του ν.2859/2000 να διακανονιστεί (ΠΟΛ 1083/25-5-2016), αλλά ο προσφεύγων δεν διενήργησε τον διακανονισμό αυτόν (σελ 7 ,8 έκθεσης).

Το εναπομείναν πιστωτικό υπόλοιπο την 31-12-2008 προερχομένου από τα έτη 2007 και 2008 πιστωτικού υπολοίπου μετά τον διακανονισμό, ποσού 13.272,59 €(βλ. πίνακα που ακολουθεί), εκ των εισροών και δαπανών βαρύνουσες την οικοδομή της οδού (βλ. σελ. 7 έκθεσης), καλυπτόταν στη χρήση 2009 από το Φ.Π.Α του πωληθέντος ακινήτου, πλέον βοηθ. χώρων Ι-,, αντί καθαρής αξίας 141.423,00€ πλέον αναλογούντος Φ.Π.Α. 26.870,37€ του οποίου η πώληση έγινε με Φ.Π.Α. και κατεβλήθη μέρος του Φ.Π.Α. ποσού 16.045,30€, με έκτακτη δήλωση, συνεπώς για το ποσό αυτό των 13.272,59€ δεν συντρέχει θέμα παραγραφής έως την 31-12-2012 και ορθά ζητήθηκε, μαζί με το πιστωτικό μετά διακανονισμό των επιμέρους περιόδων 01-01-2009 έως 31-03-2012 προς επιστροφή με την περιοδική 01-01/31-03-2012. Το ποσό όμως προς επιστροφή πρέπει να περιοριστεί με το ποσό που η προσφεύγουσα όφειλε να διακανονίσει λόγω διάθεσης διαμερισμάτων της οικοδομής με Φ.Μ.Α.

Επειδή, από τον έλεγχο των συμβολαίων μεταβίβασης των υπό κρίση οριζόντιων ιδιοκτησιών της οικοδομής επί της οδού στο ΑΤΤΙΚΗΣ για τα υπό κρίση έτη προέκυψε ότι:

α) τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2010, ο προσφεύγων μεταβίβασε ακίνητα της παραπάνω οικοδομής με συνολικό τίμημα το ποσό των 150.845,25€, βάσει του με αριθμ./2010 συμβολαίου αγοραπωλησίας της Συμβολαιογράφου Αθηνών Για τις ως άνω μεταβιβάσεις καταβλήθηκε Φ.Μ.Α.

β) τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2013, ο προσφεύγων μεταβίβασε ακίνητα της παραπάνω οικοδομής με συνολικό τίμημα το ποσό των 190.501,58€, βάσει του με αριθμ./2013 συμβολαίου αγοραπωλησίας της Συμβολαιογράφου Αθηνών Για τις ως άνω μεταβιβάσεις καταβλήθηκε Φ.Μ.Α. Επειδή, τα ως άνω ποσά, ήτοι το ποσό των 150.845,25 για τη χρήση 2010 και το ποσό των 190.501,58€ για τη χρήση 2013 αποτελούν εκροές απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης, ο προσφεύγων όφειλε να περιορίσει τον ΦΠΑ των κοινών δαπανών – εισροών κατά το μέρος που χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων, απαλλασσόμενων του ΦΠΑ χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, βάσει των διατάξεων του άρθρου 31§7 του ν. 2859/2000, εφαρμόζοντας το σχετικό κλάσμα (pro-rata), και να αφαιρέσει (διακανονίσει) τον φόρο που αναλογεί σε πράξεις που δεν παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης στις χρήσεις από 2010 έως και 2013.

Επειδή, επιπλέον από τον ως άνω έλεγχο των συμβολαίων μεταβίβασης των υπό κρίση οριζόντιων ιδιοκτησιών της οικοδομής επί της οδού στο ΑΤΤΙΚΗΣ προέκυψε ότι ο προσφεύγων πραγματοποίησε γονικές παροχές, συνολικής αξίας 161.622,55€, βάσει του με αριθμ./2011 συμβολαίου αγοραπωλησίας της Συμβολαιογράφου Αθηνών **Επειδή,** οι κανόνες αυτοπαράδοσης ισχύουν και για τα ακίνητα που υπάγονται σε ΦΠΑ, στην περίπτωση διάθεσης νεόδμητου ακινήτου για το οποίο έχει ασκηθεί δικαίωμα έκπτωσης σε άλλη μη υπαγόμενη σε ΦΠΑ δραστηριότητα π.χ. κατοικία, μίσθωση, δωρεάν παραχώρηση της χρήσης σε τέκνο του κατασκευαστή, λαμβάνει χώρα αυτοπαράδοση και υποβάλλεται ειδική δήλωση ΦΠΑ. **Επειδή,** οι γονικές παροχές, δεν συνιστούν μεταβίβαση από επαχθή αιτία ούτε διάθεση σε άλλη μη υπαγόμενη σε ΦΠΑ δραστηριότητα π.χ. κατοικία, μίσθωση, δωρεάν παραχώρηση της χρήσης σε τέκνο του κατασκευαστή, συνεπώς βάσει της παρ. 1 του άρθρου 6 του ν.2859/2000, δεν εμπίπτουν στον Φ.Π.Α. αλλά στον Φ.Μ.Α. (ΠΟΛ 1083/25-5-2006) και δεν πρέπει να εκδοθεί για τις πράξεις αυτές ειδικό στοιχείο αυτοπαράδοσης, όπως ορθά ισχυρίζεται ο προσφεύγων και συνεπώς λανθασμένα κρίθηκε από τη φορολογική αρχή ως φορολογητέα αξία το πόσο των 161.622,55€ όπως προκύπτει από το ως άνω συνταχθέν συμβόλαιο και δεν πρέπει να καταβληθεί ο αναλογών Φ.Π.Α. ποσού 37.173,19€.

Όμως, για την γονική παροχή αυτή, σύμφωνα με τα χιλιοστά που αντιστοιχούν στις ιδιοκτησίες αυτές, ισχύουν οι διατάξεις περί διακανονισμού του φόρου των εισροών βάσει των διατάξεων του άρθρου 31§7 και 30 του ν. 2859/2000. Ο διακανονισμός αυτός, γίνεται με βάσει το κόστος που συμμετέχουν οι ιδιοκτησίες αυτές και το Φ.Π.Α. που εξέπεσε ο κατασκευαστής στην συγκεκριμένη οικοδομή στις χρήσεις 2009-2013.

Επειδή, στην περίπτωση παύσης εργασιών κατασκευαστικής ατομικής επιχείρησης, ορθά κρίθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ΙΓ Αθηνών ότι θεωρείται ότι οι απούλητες ορ. ιδιοκτησίες αυτοπαραδίδονται και εν προκειμένω για την ισόγεια θέση στάθμευσης της οικοδομής της οδού υπάρχει υποχρέωση απόδοσης ΦΠΑ λόγω αυτοπαράδοσης για το ακίνητο αυτό.

Επειδή, ο προσφεύγων διέκοψε τις εργασίες της επιχείρησης του την 31/12/2013.

Επειδή, την ως άνω ημερομηνία, ο προσφεύγων είχε στην κατοχή του μια οριζόντια ιδιοκτησία επί της οδού στο ΑΤΤΙΚΗΣ και συγκεκριμένα μια ισόγεια ΘΕΣΗ ΣΤΑΘΜΕΥΣΗΣ, εξέδωσε το με αριθμ./31-12-2013 Ειδικό Στοιχείο Αυτοπαράδοσης αξίας 17.276,70€, χωρίς να υπολογίσει και να καταβάλει τον αναλογούντα ΦΠΑ., ενώ βάσει των προπαρατεθέντων δεν προέκυπτε φόρος για συμψηφισμό.

Επομένως, ορθώς ο έλεγχος καταλόγισε τον αναλογούντα ΦΠΑ ποσό 3.973,64€ (17.276,70€ Χ 23%).

Συνεπώς, το πιστωτικό υπόλοιπο της χρήσης 2009 (όχι το μεταφερόμενο) ποσού 9.279,53€, της χρήσης 2010 ποσού 19.470,46, της χρήσης 2011 ποσού 2.595,86€ ,της χρήσης 2012 ποσού 92,00€ και της χρήσης 877,57€ που βαρύνει άμεσα ή έμμεσα την ανέγερση της οικοδομής επί της οδού στο ΑΤΤΙΚΗΣ η οποία ολοκληρώθηκε την 2-3-2013 (σελ. 11 έκθεσης), έπρεπε να μεταφερθεί και ακολούθως να διανακονιστεί στα έτη 2010-2012 κατά ποσοστό 580/1000 και στο έτος 2013 κατά τα υπόλοιπα 420/1000 λόγω μεταβίβασης του συνόλου των διαμερισμάτων της οικοδομής με Φ.Μ.Α. και γονική παροχή κατά τα παραπάνω έτη (βλ. παρακάτω).

Κατά συνέπεια τα δεδομένα Φ.Π.Α. κατόπιν της παρούσης απόφασης έχουν ως εξής:

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΕΣ ΠΕΡΙΟΔΟΙ	01-/31- 12-2007	01-/31- 12-2008	01-/31- 12-2009	01-/31- 12-2010	01-/31- 12-2011	01-01/31- 03-2012	01-04/31- 12-2012	01-/31- 12-2013
Φ.Π.Α. εισροών και δαπανών βαρύνουσες (άμεσα ή έμμεσα λόγω μόνης δραστηριότητας) την οικοδομή της οδού (ανά χρήση)	32.932,57	14.133,02						
Πωληθέντα διαμ/τα με Φ.Μ.Α. χιλιοστά οικοδομής οδού		700,00						
Πωληθέντα διαμ/τα με Φ.Π.Α. χιλιοστά οικοδομής οδού		21,00	230,00					49,00
Αξία πωληθέντων/αυτοπαραδοθέντων με Φ.Π.Α. ορ. Ιδιοκτησιών οικοδομής οδού		22.254,25	141.423,00					17.176,70
Φ.Π.Α. πωληθέντων με Φ.Π.Α. ορ. Ιδιοκτησιών οικοδομής οδού		4.228,31	26.870,37					3.950,64
Φ.Π.Α. που καταβλήθηκε με έκτακτη δήλωση πωληθέντων με Φ.Π.Α. ορ. Ιδιοκτησιών οικοδομής οδού		3.381,22	16.045,30					
Φ.Π.Α. εισροών και δαπανών βαρύνουσες (άμεσα ή έμμεσα λόγω μόνης δραστηριότητας) την οικοδομή της οδού/			9.279,53	19.470,46	2.595,86	23,00	69,00	877,57
Πωληθέντα διαμ/τα με Φ.Μ.Α. χιλιοστά οικοδομής/				262,00	318,00			420,00
Διακανονισμός Φ.Π.Α. εισροών και δαπανών βαρύνουσες την οικοδομή της οδού			0,00	7.532,50	10.648,10	13,34	40,02	14.052,49

Διακανονισμός Φ.Π.Α. εισροών και δαπανών βαρύνουσες την οικοδομή της οδού	0,00	32.945,91	0,00					
ΦΠΑ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΔΗΛΩΣΗΣ	32.932,57	47.065,59	56.345,15	75.815,61	78.411,47	78.434,47	78.503,47	79.381,04
ΦΠΑ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΠΑΡΟΥΣΗΣ	32.932,57	13.272,59	11.727,05	23.665,01	15.612,78	15.622,44	28,98	
ΦΠΑ ΠΟΥ ΠΑΡΑΓΡΑΦΗΚΕ ΤΟ ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ-ΕΠΙΣΤΡΟΦΗΣ								
ΑΙΤΟΥΜΕΝΟ ΓΙΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ						78.434,47		
ΦΠΑ ΓΙΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΜΕ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ						15.622,44		
ΦΠΑ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ								17.096,58

Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί του νομίμου της επιστροφής του ως άνω ποσού είναι εν μέρει βάσιμος κατά το ποσό των 15.622,44€ , όμως στην επόμενη χρήση 2013 προκύπτει ποσό προς απόδοση 17.096,58€ με τους νόμιμους πρόσθετους φόρους.

Επειδή, ο έλεγχος πριν την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων επέδωσε στις 05/08/2016 στον προσφεύγοντα το με αριθ. /01-08-2016 Σημείωμα διαπιστώσεων και τους με αριθ. /2016 και /2016 Προσωρινούς Διορθωτικούς Προσδιορισμούς ΦΠΑ προκειμένου να διατυπώσει τις απόψεις του.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη τήρησης της διαδικασίας της προηγούμενης της έκδοσης των επίμαχων καταλογιστικών πράξεων ακρόασης είναι αβάσιμος.

Για τους λόγους αυτούς

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 21/10/2016 και με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος του, ΑΦΜ, και συγκεκριμένα την αποδοχή της ως προς την μη υποχρέωση αυτοπαράδοσης για τις γονικές παροχές, συνολικής αξίας 161.622,55€, βάσει του με αριθμ. /2011 συμβόλαιου αγοραπωλησίας της Συμβολαιογράφου Αθηνών, την αναγνώριση του δικαιώματος επιστροφής ποσού 15.622,44€ την περίοδο 01/01-31/03/2012 συνεπεία της μη παραγραφής μεταφερόμενου ποσού 13.272,59€ από τις χρήσεις 2007 και 2008 και την απόρριψη και καταλογισμό ποσού Φ.Π.Α. 17.096,58€ την χρήση 01/01-31/03/2013 λόγω διακανονισμού φόρου εισροών και υποχρέωσης καταβολής Φ.Π.Α. επί της αυτοπαράδοσης της ισόγειας ΘΕΣΗΣ ΣΤΑΘΜΕΥΣΗΣ, για την οποία εκδόθηκε το με αριθμ. /31-12-2013 Ειδικό Στοιχείο Αυτοπαράδοσης καθαρής αξίας 17.276,70€.

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

Διαχειριστική περίοδος 1/1/-31/12/2011:

Διαφορά Φ.Π.Α . βάσει ελέγχου	18.965,28 €
Διαφορά Φ.Π.Α για καταλογισμό με την παρούσα	0

Διαχειριστική περίοδος 1/1/-31/03/2012:

Ποσό Φ.Π.Α . για επιστροφή βάσει ελέγχου	0 €
Ποσό Φ.Π.Α . για επιστροφή με την παρούσα	15.622,44€

Διαχειριστική περίοδος 1/1/-31/12/2013:

Διαφορά Φ.Π.Α για καταλογισμό βάσει ελέγχου	16.041,33€
Διαφορά Φ.Π.Α για καταλογισμό με την παρούσα	
17.096,58 € περιοριζόμενη στο κατ' έλεγχο ποσό	16.041,33€
Πρόσθετος φόρος άρθρ. 1 & 2 ν.2523/1997 λόγω ανακρίβειας (ως έλεγχος 84%)	13.474,72 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	29.516,05 €

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

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Ακριβές αντίγραφο, η υπάλληλος
του Τμ. 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.