



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Καλλιθέα

22-07-2015

Αριθμός απόφασης: 3140

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9587340
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 με αριθ.Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014)Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την από 15.04.2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της «.....» ΑΦΜ, έδρα -, Τ.Κ., κατά των κατά των Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α με αριθμό/17-3-2015 ,φορολ/κής περιόδου 01.04-30.06.2014 και/17-3-2015 φορολ/κής περιόδου 01.07-30.09.2014 του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Οι Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α με αριθμό/17-3-2015 φορολ/κής περιόδου 01.04-30.06.2014 και/17-3-2015 φορολ/κής περιόδου 01.07-30.09.2014 του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την από 15/07/2015 εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 15.04.2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της «.....» 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:

Με την αριθμό/17-3-2015 Οριστική Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α του κ. Προϊσταμένου της **ΔΟΥ ΚΟΖΑΝΗΣ**, δεν είναι δυνατή η επιστροφή ποσού 5.883,04 ευρώ για το Β' τρίμηνο και το σύνολο πιστωτικού υπολοίπου φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) ποσού 9.740,84 μεταφέρεται στο επόμενο τρίμηνο για συμψηφισμό.

Με την αριθμό/17-3-2015 Οριστική Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α του κ. Προϊσταμένου της **ΔΟΥ ΚΟΖΑΝΗΣ**, το πιστωτικό υπόλοιπο του ΦΠΑ της ελεγχόμενης επιχείρησης το Γ Τρίμηνο του 2014 διαμορφώνεται στο ποσό των 34.268,52 ευρώ εκ των οποίων ποσό 24.503,41 ευρώ το οποίο αντιστοιχεί σε κατασκευή επενδυτικών αγαθών αξίας 106.536,58 ($106.536,58 \times 23\% = 24.503,41$) ευρώ επιστρέφεται, ενώ στο επόμενο τρίμηνο για συμψηφισμό μεταφέρεται ποσό 9.765,11 ευρώ.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Η προσφεύγουσα έκανε έναρξη εργασιών στις 12.07.2007 με αντικείμενο «εργασίες διαμόρφωση ή ανέγερσης κτισμάτων», με σκοπό την κατασκευή ξενοδοχείου στην θέση του του Δήμου Αφού ολοκληρώθηκε η κατασκευή, το ξενοδοχείο τέθηκε σε λειτουργία στις 26.10.2010 οπότε και διακόπηκε η αρχική δραστηριότητα. Την ίδια ημερομηνία (26.10.2010) δηλώθηκε στο μητρώο της αρμόδιας φορολογικής αρχής ως νέα δραστηριότητα η «παροχή υπηρεσιών ξενοδοχείου ύπνου». Κατά την διάρκεια του Β τριμήνου του 2014 η προσφεύγουσα ξεκίνησε εργασίες για την ανέγερση και νέου κτιρίου «Νέου ξενοδοχείου κλασικού τύπου τριών αστέρων καθώς και την νομιμοποίηση πισίνας και την αποπεράτωση αυτής», σύμφωνα με την από 21.07.2014 άδεια δόμησης (σε χρόνο δηλαδή μεταγενέστερο του διαστήματος 01.04.2014-30.06.2014 για το οποίο η προσφεύγουσα ζητά την επιστροφή του ΦΠΑ), την κατασκευή του νέου κτιρίου αφορά η αίτηση επιστροφής της εταιρείας.

Η διαφορά φόρου προέκυψε μετά από Μερικό έλεγχο Φ.Π.Α που έγινε από την ΔΟΥ ΚΟΖΑΝΗΣ σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.2859/2000, κατόπιν των :

- με αριθ. πρωτ. /12.08.2014 αίτησης της προσφεύγουσας προς την ΔΟΥ ΚΟΖΑΝΗΣ, προκειμένου να επιστραφεί το πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α ποσού **5.883,04 ευρώ**, λόγω κατασκευής επενδυτικών αγαθών κόστους 25.578,50 ευρώ, ($25.578,50 \times 23\% = 5.883,06$) για το χρονικό διάστημα από 01.04.2014 έως 30.06.2014 (Β Τρίμηνο 2014), σύμφωνα με τις διατάξεις της ΑΥΟ ΠΟΛ.1090/2.4.2012, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την ΠΟΛ.1067/3.4.2013.

- με αρ. πρωτ. /02.10.2014 αίτησης της προσφεύγουσας προς την ΔΟΥ ΚΟΖΑΝΗΣ για την επιστροφή του ποσού των **24.503,41 ευρώ** λόγω κατασκευής επενδυτικών αγαθών κόστους 106.536,58 ευρώ ($106.536,58 \times 23\% = 24.503,41$), για το χρονικό διάστημα από 01.07.2014 έως 30.09.2014 (Γ Τρίμηνο 2014), σύμφωνα με τις διατάξεις της ΑΥΟ ΠΟΛ. 1090/02.04.2012 και ΠΟΛ. 1067/03.04.2013.

Κατά των ανωτέρω Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α η προσφεύγουσα κατέθεσε την/15-4-2015 ενδικοφανή προσφυγή με την οποία ζητά την ακύρωση τους, για τους εξής λόγους:

1. Η αξιοποίηση των υλικών έγινε μετά την έκδοση της Οικοδομικής Άδειας, όπως αποδεικνύεται από τα ΤΠΥ για τις αντίστοιχες εργασίες.

2. **Βασική προτεραιότητα σε ένα επενδυτικό σχέδιο είναι η υλοποίησή του σε προκαθορισμένο χρονικό διάστημα και όχι το αν συνδέονται άμεσα στο χρόνο η πραγματοποίηση των εργασιών με την προμήθεια των υλικών.**
3. **Παράνομο θα ήταν, επίσης, να γίνουν οι εργασίες πριν την έκδοση της Άδειας και όχι οι αγορές των υλικών. Ή να προηγείται χρονικά, της έκδοσης των παραστατικών Αγορών, η έκδοση των παραστατικών Παροχής Υπηρεσιών.**
4. **Βάσει των Όρων Δόμησης της Πολεοδομίας για την έκδοση της Οικοδομικής Άδειας προβλέπεται ότι η κατασκευή του έργου δεν άρχισε χωρίς να προηγηθεί έλεγχος από τον Ελεγκτή Δόμησης. Ο Ελεγκτής δόμησης ενέκρινε τις εργασίες θεμελίωσης του κτηρίου κι εξέδωσε το ΤΠΥ παραστατικό ημ/νια 29.07.2014 αρ. 42.**

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 2 ΠΟΛ.1073/2004 ορίζεται ότι :

Για τις κατασκευές ακινήτων, η επιστροφή του φόρου ενεργείται **μετά την έναρξη εργασιών κατασκευής** και μέχρι του ποσού που αναλογεί στις εργασίες που έχουν εκτελεστεί και τιμολογηθεί κάθε φορολογική ή διαχειριστική περίοδο, για την οποία υποβάλλεται το αίτημα επιστροφής.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 4παρ.γ ΠΟΛ.1073/2004 ορίζεται ότι :

Για την επιστροφή του φόρου ο υποκείμενος στο φόρο υποβάλλει
α),β)

γ) Υπεύθυνη δήλωση του ν.1599/1986, προκειμένου για τις πράξεις της περίπτωσης γ' του άρθρου 1 της παρούσας, με την οποία δηλώνει ότι τα επενδυτικά αγαθά δεν προορίζονται για μεταπώληση, ότι θα χρησιμοποιηθούν για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων ή απαλλασσομένων με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών (έστω και κατά ποσοστό), καθώς και τον τόπο εγκατάστασής τους. **Ειδικά, για τις κατασκευές ακινήτων ο υποκείμενος υποβάλλει με την πρώτη αίτηση, σε φωτοτυπία, τα σχετικά με την επένδυση στοιχεία. Κάθε αίτημα επιστροφής θα συνοδεύεται και από τις σχετικές επιμετρήσεις των εργασιών που έχουν εκτελεσθεί, από τον επιβλέποντα μηχανικό, από τις οποίες να προκύπτει αναλυτικά για το διάστημα που ζητείται η επιστροφή, το είδος των εργασιών κατά ποσότητα και μονάδα μέτρησης.**

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ.33 παρ.4 Ν.2859/2000 ορίζεται ότι :

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 σ' αυτήν, αλλά έχει, βάσει οποιασδήποτε έννομης σχέσης, τη χρήση του ακινήτου αυτού, για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα χρόνων.

Στην περίπτωση κατασκευής ακινήτων, ως επενδυτικών αγαθών, προσκομίζονται στον έλεγχο:

Οι επιμετρήσεις εκτελεσθεισών εργασιών, από τον επιβλέποντα μηχανικό, από τις οποίες να προκύπτει αναλυτικά κατά τμήμα του έργου, το είδος των εργασιών κατά ποσότητα και μονάδα μέτρησης.

Επειδή η οικοδομική άδεια είχε εκδοθεί στις 12.07.2014, σε χρόνο δηλαδή μεταγενέστερο του διαστήματος 01.04.2014-30.06.2014 για το οποίο η προσφεύγουσα ζητά την επιστροφή του ΦΠΑ.

Επειδή η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε επιμέτρηση εργασιών για το διάστημα 01.04.2014-30.06.2014(Β' τρίμηνο) για την κατασκευή επενδυτικών αγαθών κόστους 25.578,50 ευρώ, $(25.578,50 \times 23\% = 5.883,06)$

Επειδή εκ των άνω προκύπτει ότι το αιτούμενο για επιστροφή από την προσφεύγουσα πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ Β τριμήνου του 2014 (ποσού 5.883,04 ευρώ) δεν επιστρέφεται, το δε πιστωτικό υπόλοιπο του ΦΠΑ της προσφεύγουσας το Β Τρίμηνο του 2014 διαμορφώνεται στο ποσό των 9.740,84 ευρώ και μεταφέρετε στο σύνολο του στο επόμενο τρίμηνο για συμψηφισμό.

Επειδή το πιστωτικό υπόλοιπο του ΦΠΑ της προσφεύγουσας το Γ Τρίμηνο του 2014 διαμορφώνεται στο ποσό των 34.268,52 ευρώ εκ των οποίων ποσό 24.503,41 ευρώ το οποίο αντιστοιχεί σε κατασκευή επενδυτικών αγαθών αξίας 106.536,58 $(106.536,58 \times 23\% = 24.503,41)$ ευρώ επιστρέφεται, ενώ στο επόμενο τρίμηνο για συμψηφισμό μεταφέρεται ποσό 9.765,11 ευρώ.

Επειδή σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1090/2.4.2012** (Διαδικασία επιστροφής ΦΠΑ προς τις επιχειρήσεις –επιτηδευματίες)

Το πιστωτικό υπόλοιπο που προκύπτει με την υποβολή περιοδικών ή εκκαθαριστικών δηλώσεων ΦΠΑ, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο δεν επιθυμεί τη μεταφορά του για συμψηφισμό στην επόμενη φορολογική ή διαχειριστική περίοδο, επιστρέφεται από το δημόσιο, ως εξής:

1. Ο υποκείμενος στο φόρο υποβάλλει αίτηση επιστροφής ηλεκτρονικά μέσω του ειδικού συστήματος TAXISnet.

2,3

4. Οι αρμόδιες Δ.Ο.Υ. υποχρεούνται: α) Να πραγματοποιήσουν την επιστροφή για όσες αιτήσεις επιστροφής δεν απαιτείται προσωρινός έλεγχος εντός δέκα πέντε (15) ημερών από την παραλαβή του αρχείου, σύμφωνα με το άρθρο 2 της παρούσας και στη συνέχεια ενημερώνουν τη ΓΓΠΣ, απολογιστικά.

β) Να διενεργήσουν προσωρινό έλεγχο για τις αιτήσεις επιστροφής που απαιτείται το αργότερο εντός δύο (2) μηνών από την παραλαβή του αρχείου.

γ) Στην περίπτωση που από τον ανωτέρω προσωρινό έλεγχο κριθεί απαραίτητο, διενεργείται τακτικός έλεγχος, ο οποίος ολοκληρώνεται εντός πέντε (5) μηνών από την υποβολή της αίτησης επιστροφής, εκτός από την περίπτωση που η αίτηση επιστροφής αφορά φορολογική περίοδο για την οποία δεν έχει παρέλθει η προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, οπότε ο έλεγχος ολοκληρώνεται εντός πέντε (5) μηνών από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1067/3.4.2013 παρ.5** ορίζεται ότι:

Οι διατάξεις της ΑΥΟ ΠΟΛ.1073/21.7.2004 που αφορούν τον τρόπο επιστροφής, ήτοι χωρίς ή κατόπιν ελέγχου ή βάσει υπολογισμού ορίων καταργούνται, εφαρμοζόμενων των διατάξεων της ΑΥΟ ΠΟΛ.1090/2.4.2012, όπως τροποποιούνται με την παρούσα. Η διάταξη αυτή ισχύει και για αιτήσεις που έχουν υποβληθεί μέχρι την έκδοση της παρούσας. Από την έκδοση της παρούσας καταργούνται επίσης διατάξεις της ΑΥΟ ΠΟΛ.1073/21.7.2004 που αφορούν το χρόνο γένεσης του δικαιώματος υποβολής αιτήματος επιστροφής. Μέχρι την υιοθέτηση της ηλεκτρονικής

υποβολής της αίτησης επιστροφής, συνεχίζουν να ισχύουν οι διατάξεις της ΑΥΟ ΠΟΛ.1073/21.7.2004, όσον αφορά τον τρόπο υποβολής της αίτησης, τα δικαιολογητικά που τη συνοδεύουν καθώς και τις ενέργειες της Δ.Ο.Υ. για τη διαχείριση της αίτησης.

Επειδή ο έλεγχος διενήργησε τις ελεγκτικές επαληθεύσεις σύμφωνα με διατάξεις της ΠΟΛ 1073/2004- όπως αυτή τροποποιήθηκε με τις ΠΟΛ 1090/2012, ΠΟΛ 1067/2013 καθώς και με το έγγραφο 1197280/ΕΞ2013/24-12-2013 -και οι οποίες δεν έχουν καταργηθεί αλλά μόνο τροποποιηθεί ως προς την διαδικασία επιστροφής ήτοι χωρίς ή κατόπιν ελέγχου.

Επειδή οι από 13/03/2015 εκθέσεις ελέγχου της ΔΟΥ ΚΟΖΑΝΗΣ, είναι πλήρως εμπεριστατωμένες και σε κανένα σημείο τους δεν προκύπτει ασάφεια ως προς τον τρόπο του ελέγχου και την εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 2859/2000 Φ.Π.Α. Επιπλέον στις εκθέσεις ελέγχου, εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου που προσδιορίζει το τελικό πιστωτικό υπόλοιπο Φ.ΠΑ, όπως αυτό προσδιορίζεται στις από 13/03/2015 εκθέσεις ελέγχου της ΔΟΥ ΚΟΖΑΝΗΣ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με αρ. πρωτ./15.04.2015 ενδικοφανούς προσφυγής της «.....» κατά των Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α με αριθμό/17-3-2015 ,φορολ/κής περιόδου 01.04-30.06.2014 και/17-3-2015 φορολ/κής περιόδου 01.07-30.09.2014 του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση

Οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός ΦΠΑ φορ.περιόδου **01.04-30.06.2014**

ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	9.740,84 €
ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΕΠΙΣΤΡΕΦΕΤΑΙ	0,00
Φ'ΟΡΟΣ ΓΙΑ ΕΚΠΤΩΣΗ	9.740,84 €

Οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός ΦΠΑ φορ.περιόδου **01.07-30.09.2014**

ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	34.268,52 €
ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΕΠΙΣΤΡΕΦΕΤΑΙ	24.503,41
Φ'ΟΡΟΣ ΓΙΑ ΕΚΠΤΩΣΗ	9.765,11 €

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

α/α

**Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστηρίξης**

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 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).