



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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2109586156

ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα

16/02/2015

Αριθμός απόφασης:

579

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 20/11/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου/24-11-2014 ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «"....." », Α.Φ.Μ, που εδρεύει στοκαι τελεί σε κατάσταση εκκαθάρισης νόμιμα εκπροσωπούμενη από τον διαχειριστή και εκκαθαριστή τηςτου κάτοικο κατά της υπ' αριθ./15-7-2014 πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ' αριθ./15-7-2014 πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 15/07/2014 οικεία έκθεση ελέγχου.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από 12/02/2015 εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 20/11/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου/24-11-2014 ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «"....." », Α.Φ.Μ, 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' αρ./15-07- πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας ΦΠΑ ποσού 16.043,54 €, πλέον 2887,84 € πρόσθετος φόρος.

Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω επαναβεβαίωσης από τη Δ.Ο. Υ Α' Πατρών με την ως άνω πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α του ποσού ΦΠΑ που επιστράφηκε στην προσφεύγουσα από τη Δ.Ο.Υ Αργοστολίου προς ικανοποίηση της επιστροφής ΦΠΑ χωρίς έλεγχο της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012.

Ειδικότερα, στην προσφεύγουσα διενεργήθηκε προσωρινός έλεγχος ΦΠΑ (άρθρου 34 του Ν 2859/2000) ύστερα από την με αρ./08-08-2013 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ που εκδόθηκε συνέπεια της με αρ. πρωτ./04-04-2013 αίτησης της προσφεύγουσας με την οποία αιτούνταν την επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ αξίας ποσού 16.043,54 ευρώ που προερχόταν από δαπάνες επενδυτικών αγαθών σε μισθωμένο ακίνητο και συγκεκριμένα δαπάνες ανακαίνισης του κτηρίου στο οποίο λειτουργούσε η επιχείρηση .

Σύμφωνα με την από 02/06/2014 έκθεση προσωρινού ελέγχου του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ Α' Πατρών , προκύπτει ότι ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ Αργοστολίου με τις με αρ./27-12-2013 και/27-12-2013 αποφάσεις του επέστρεψε στην προσφεύγουσα το ως άνω αιτούμενο ποσό χωρίς έλεγχο μετά από το με αρ. πρωτ. έγγραφο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων. Η Δ.Ο.Υ Α' Πατρών προχώρησε στην ολοκλήρωσή του προσωρινού ελέγχου που είχε ήδη ξεκινήσει και απέρριψε το αίτημα επιστροφής της προσφεύγουσας, λόγω ότι δεν προσκομίσθηκε στον έλεγχο οικοδομική άδεια για την ανακαίνιση του καταστήματος και λόγω ότι η προσφεύγουσα διέκοψε τις εργασίες της την 16/04/2014. Με την προσαλλόμενη πράξη καταλόγισε το ποσό των 16.043,54 ευρώ με τις ανάλογες προσαυξήσεις.

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

1. Ο έλεγχος διαπίστωσε την εκτέλεση των εργασιών και τις αντίστοιχες δαπάνες για τις οποίες ζητείται η επιστροφή του Φ.Π.Α, ουδεμία επιρροή έχει η έκδοση ή μη οικοδομικής άδειας καθώς αυτό δεν προβλέπεται από καμία διάταξη.

2. Πρέπει να γίνει δεκτό κατ' εφαρμογή της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης προς τη διοίκηση, ότι δεν μπορεί η διοίκηση να απαιτεί από το φορολογούμενο χρήματα τα οποία του κατέβαλλε, δημιουργώντας του την εμπιστοσύνη ότι του ανήκουν, τα οποία αυτός τα ανάλωσε και οιαδήποτε ανάκλησή τους.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 30 του Κώδικα ΦΠΑ (κυρ. ν.2859/2000), όπως ίσχυε, ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών.

Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παραγρ. 3 του άρθρου 33 του ίδιου ως άνω Κώδικα ΦΠΑ, σε περίπτωση παράδοσης αγαθών επένδυσης ή οριστικής παύσης της χρησιμοποίησης αυτών σε φορολογητέες πράξεις, κατά τη διάρκεια της πενταετούς περιόδου, ενεργείται εφάπαξ

διακανονισμός μέσα στο ίδιο έτος και τα αγαθά αυτά θεωρούνται, για τα έτη που απομένουν, ότι χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά και μόνο σε αφορολόγητες δραστηριότητες.

Όπως διευκρινίστηκε με την Ε.Α.Υ.Ο. 1084562/3755/Α0014/ΠΟΛ.1177/20.7.1994, η πενταετία προς διακανονισμό του φόρου αρχίζει, από τη συγκεκριμένη ημερομηνία πραγματοποίησης της δαπάνης ήτοι, της έκδοσης εκάστου τιμολογίου και λήγει αμέσως με την παρέλευση της αντίστοιχης ημερομηνίας του πέμπτου έτους (σχ. Γνωμ. Ολομ. Ν.Σ.Κ. 142/1994).

Επίσης, με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του ιδίου άρθρου, 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.

Τέλος, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 34 του Κώδικα ΦΠΑ, ορίζεται ότι, με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον αφορά αγαθό επένδυσης που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33.

Η διαδικασία και οι προϋποθέσεις της επιστροφής του φόρου καθορίζεται από το άρθρο 34 Ν.2859/ΠΟΛ 1090/2012 (σχετ. Δ14 Α 1179496/27-12-2012) σε συνδυασμό με την Α.Υ.Ο.Ο.1060481/4643/810/Α0014/ΠΟΛ.1073/21.7.2004 (ΦΕΚ 1164/Β/30-7-2004), όπως ισχύει.

Επειδή, στην υπό κρίση υπόθεση διενεργήθηκε προσωρινός έλεγχος στην προσφεύγουσα εταιρεία συνέπεια της με αρ. πρωτ./04-04-2013 αίτησής της με την οποία αιτούνταν την επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, της φορολογικής περιόδου 28/04/2011-30/09/2011 με την εκκαθαριστική δήλωση της χρήσης 2012 αξίας ποσού 16.043,54 ευρώ που προερχόταν από δαπάνες επενδυτικών αγαθών σε μισθωμένο ακίνητο και συγκεκριμένα δαπάνες ανακαίνισης του κτηρίου στο οποίο λειτουργούσε η επιχείρηση. Σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου όπως καταγράφονται στην από 02/06/2014 έκθεση προσωρινού ελέγχου του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ Α΄ Πατρών, για το εν λόγω κτήριο προσκομίστηκε ιδιωτικό συμφωνητικό επαγγελματικής μίσθωσης με διάρκεια μίσθωσης εννέα ετών το οποίο κατατέθηκε στη Δ.Ο.Υ Αργοστολίου. Επίσης έγινε έλεγχος στις δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν λόγω της ανακαίνισης του καταστήματος το χρονικό διάστημα 28/04/2011-30/09/2011 και από την αυτοψία που πραγματοποιήθηκε στο χώρο της επιχείρησης την 24/10/2013 διαπιστώθηκε ότι είχαν πραγματοποιηθεί όλες οι εργασίες που περιγράφονται στην πιστοποίηση εργασιών του πολιτικού- μηχανικού και το κατάστημα είχε τεθεί σε λειτουργία. Για τις εν λόγω εργασίες προσκομίστηκε, α) αναλυτική κατάσταση των δαπανών, β) όλα τα προβλεπόμενα παραστατικά, γ) πιστοποίηση εργασιών του πολιτικού μηχανικού και δ) υπεύθυνη δήλωση του εκπροσώπου της εταιρείας ότι τα επενδυτικά αγαθά δεν προοριζόταν για μεταπώληση. Τέλος όλα τα εν λόγω παραστατικά ήταν καταχωρημένα στο τηρούμενο από την επιχείρηση βιβλίων Εσόδων Εξόδων .

Ο έλεγχος ενώ διαπίστωσε σύμφωνα με τα ανωτέρω ότι τηρήθηκαν όλα τα προβλεπόμενα σύμφωνα με την ΑΥ01060481/4643/810/Α0014/ΠΟΛ1073/21-7-2004, απέρριψε το αίτημα επιστροφής της προσφεύγουσας, λόγω του ότι δεν προσκομίστηκε στον έλεγχο οικοδομική άδεια για τις εκτελεσθείσες εργασίες ανακαίνισης του καταστήματος, δικαιολογητικό που το θεώρησε απαραίτητο για την επιστροφή του αναλογούντος ΦΠΑ των δαπανών αυτών επικαλούμενος το με αρ. Πρωτ./18-08-2008 έγγραφο της Πολεοδομίας Πατρών, σύμφωνα με το οποίο για τις εργασίες ανακαίνισης απαιτείται η έκδοση οικοδομικής άδειας το οποίο όμως δεν αφορά την υπό κρίση υπόθεση αλλά υπόθεση με παρεμφερείς εργασίες ανακαίνισης.

Επίσης απέρριψε το αίτημα επιστροφής της προσφεύγουσας και λόγω ότι η προσφεύγουσα διέκοψε τις εργασίες της την 16/04/2014 και καταλόγισε το ποσό των 16.043,54 ευρώ με τις ανάλογες προσαυξήσεις.

Επειδή, το γεγονός ότι η επιχείρηση μπορεί να υπέπεσε σε πιθανή πολεοδομική παράβαση δεν της στερεί το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου διότι από καμία διάταξη δεν προκύπτει ότι για την επιστροφή ΦΠΑ λόγω επενδύσεων απαιτείται η έκδοση οικοδομικής άδειας .

Επειδή σύμφωνα με το υπ αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Λ Α 1197280 ΕΞ 2013 έγγραφο της Δ/σης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα «Προσωρινός έλεγχος για την ικανοποίηση αιτήσεων επιστροφής Φ.Π.Α.», στην παρ. 2.4 ορίζεται ότι: 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.

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.

Εξετάζονται επίσης:

- η μελέτη της επένδυσης, η αδεία οικοδομής (στις περιπτώσεις που έχει εκδοθεί) και ο τρόπος χρηματοδότησης της επένδυσης.

Σύμφωνα με τις εγκυκλίους ΠΟΛ 1203/1990, ΠΟΛ.1006/14.1.1992 και ΠΟΛ.1094/7.5.1992, 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.....»

Επειδή η Δ.Ο.Υ Αργοστολίου προέβη στην έγκριση επιστροφής του ΦΠΑ της διαχειριστικής περιόδου 01/01/201-31/12/2012 σύμφωνα με το με αρ. πρωτ. /18-12-2013 στο οποίο στην περ. β και γ της παρ. 3 αυτού προβλέπεται ότι (β) Στην περίπτωση έναρξης προσωρινού ελέγχου η επιστροφή διενεργείται μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου μόνο εάν το σχετικό ΑΦΕΚ είναι δυνατό να εκδοθεί εντός 15 ημερών από την παραλαβή του ηλεκτρονικού αρχείου. Γ) Στις λοιπές περιπτώσεις (π.χ εντολή προσωρινού ή τακτικού ελέγχου, έναρξη προσωρινού) η επιστροφή διενεργείται άμεσα και ο έλεγχος ολοκληρώνεται μετά την επιστροφή.»

Επειδή, πλημμελώς αιτιολογημένα ο έλεγχος έκρινε ότι δεν δικαιούται η προσφεύγουσα την επιστροφή ΦΠΑ και καταλόγισε σ'αυτήν το ποσό ΦΠΑ που της επιστράφηκε από τη Δ.Ο.Υ Αργοστολίου, με το αιτιολογικό ότι δεν προσκομίστηκε οικοδομική άδεια για τις εργασίες αυτές, εφόσον δεν συντρέχει περίπτωση καταστρατηγήσεως των διατάξεων που παρέχουν το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου διότι όπως πιο πάνω αναφέρθηκε, ο έλεγχος διαπίστωσε την ύπαρξη νόμιμων δικαιολογητικών καταχωρημένων στα βιβλία της επιχείρησης , οι δαπάνες για τις οποίες κατεβλήθη ο φόρος, πραγματοποιήθηκαν κατά τον κρίσιμο χρόνο και αφορούν δαπάνες επενδυτικών αγαθών, υπήρχε επιμέτρηση των εκτελεσθεισών εργασιών, από τον επιβλέποντα μηχανικό καθώς και μισθωτήριο του ακινήτου νόμιμα θεωρημένου διάρκειας εννέα ετών .

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία διέκοψε τις εργασίες της στις 16/04/2014, τίθεται θέμα διακανονισμού του εκπεσθέντος φόρου εισροών των εν λόγω επενδυτικών αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 3 του άρθρου 33 του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000).

Επειδή η διακοπή εργασιών μίας εταιρείας συνεπάγεται όσον αφορά τα αγαθά επένδυσης που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33, τον έλεγχο των τυχόν υποχρεώσεων που απορρέουν στον φόρο προστιθέμενης αξίας. Ο λόγος είναι ότι παρ' όλο που για τα στοιχεία αυτά η επιχείρηση ασκεί νομίμως το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ που τους αναλογεί κατά την ημερομηνία πραγματοποίησης της δαπάνης, έχει παράλληλα την υποχρέωση παρακολούθησης τους επί πενταετία και την υποχρέωση επίσης διακανονισμού του αναλογούντος στα υπόλοιπα έτη ΦΠΑ σε περίπτωση παράδοσης αγαθών επένδυσης ή οριστικής παύσης της χρησιμοποίησης αυτών σε φορολογητέες πράξεις πριν την παρέλευση της πενταετίας αυτής.

Όπως προκύπτει , στην υπό κρίση υπόθεση δεν έχει παρέλθει η πενταετία από την ημερομηνία πραγματοποίησης των δαπανών αυτών. Κατά συνέπεια υπάρχει υποχρέωση διακανονισμού του ΦΠΑ για τα υπολειπόμενα έτη μέχρι την συμπλήρωση της πενταετίας και **η φορολογική αρχή πρέπει να καταλογίσει το φόρο που αντιστοιχεί στο έτος που έπαψαν να χρησιμοποιούνται .**

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την αποδοχή της με αρ. πρωτ./24-11-2014 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας "....." με Α.Φ.Μ και την ακύρωση της με αρ./15-7-2014 πράξης προσδιορισμού Φ.Π.Α του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 για τους λόγους νομικής πλημμέλειας.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

α.α. ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ

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).