



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Καλλιθέα, 28/1/2015

Αριθμός απόφασης: 275

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 5/11/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου..... ενδικοφανή προσφυγή του....., ΑΦΜ....., με έδρα την Αλεξανδρούπολη, 2^ο χλμ Αλεξανδρούπολης Μάκρης, κατά της υπ' αριθ..../1-10-2014 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ, φορολογικής περιόδου 1/10/2010-31/12/2010, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ' αριθμ..../1-10-2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ, φορολογικής περιόδου 1/10/2010-31/12/2010 της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης 30/9/2014 οικεία έκθεση ελέγχου.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την από 28/1/2015 εισήγηση του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 5/11/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου..... ενδικοφανή προσφυγή του....., 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. .../1-10-2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 24.572,05 €, πλέον πρόσθετος φόρος ποσού 29.486,46 € (λόγω ανακρίβειας) στη φορολογική περίοδο 1/10/2010 – 31/12/2010.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον, δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση φόρος εισροών που αναλογεί σε τιμολόγια που έλαβε ο ελεγχόμενος – προσφεύγων για εργασίες και επενδυτικά αγαθά, που δεν χρησιμοποιήθηκαν για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων.

Συγκεκριμένα, σύμφωνα με την με ημερομηνία θεώρησης 30/9/2014, έκθεση ελέγχου επιστροφής Φ.Π.Α της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, δυνάμει της οποίας εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη, και συγκεκριμένα στο Κεφ. 4.3 (σελίδα 6), αναφέρεται ότι: *«ο έλεγχος διαπίστωσε ότι μέρος της συγκροτήματος του ξενοδοχείου....., και συγκεκριμένα αίθουσες σεμιναρίων ανήκουν ιδιωτικά στον..... (τις οποίες και εκμισθώνει) και όχι στην ατομική του επιχείρηση, ενώ οι ανωτέρω εργασίες και τα επενδυτικά αγαθά αφορούν τόσο στην ατομική του επιχείρηση όσο και ιδιωτικά.Δεδομένου ότι το έσοδο από την εκμίσθωση αιθουσών δεν υπάγεται στο φόρο (Φ.Π.Α.) και δεν καταχωρείται στα βιβλία της επιχείρησης αλλά μόνο στο Ε2 του....., δεν υφίσταται δικαίωμα έκπτωσης του καταβληθέντος Φ.Π.Α. εισροών για τις εργασίες και τα επενδυτικά αγαθά που αφορούν τις αίθουσες αυτές, διότι δεν χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση φορολογούμενων πράξεων».*

Οι παραπάνω διαπιστώσεις προέκυψαν κατόπιν επανελέγχου που διενήργησε η ως άνω Δ.Ο.Υ., στην κρινόμενη φορολογική περίοδο, λόγω επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου που έλαβε η ελεγχόμενη επιχείρηση κατόπιν της υπ' αριθμ..../18-1-2011 αίτησής της.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά τη διόρθωση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Η διαπίστωση, εκ μέρους του ελέγχου, ότι οι αίθουσες σεμιναρίων ανήκουν ιδιωτικά στον ίδιο, είναι εσφαλμένη καθόσον αποτελούν μέρος της επενδυτικής πρότασης της επιχείρησης.
2. Το αίτημά του, για σύναψη ιδιωτικού συμφωνητικού μίσθωσης ως επιχείρηση δεν έγινε δεκτό από τον μισθωτή των ακινήτων (Οργανισμός Τουριστικής Εκπαίδευσης και Κατάρτισης), με το

αιτιολογικό ότι μετείχε στο διαγωνισμό ως ιδιώτης.

3. Οι αίθουσες ανακαινίστηκαν και εκσυγχρονίστηκαν για την εύρυθμη λειτουργία της επιχείρησης.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις **του άρθρου 30 § 1 ν. 2858/2000** 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 22 § 1 περ. κστ' του ν. 2858/2000** ορίζεται ότι: «**1.** Απαλλάσσονται από το φόρο: **κστ)** οι μισθώσεις ακινήτων, εκτός αυτών της περίπτωσης δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 8».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της **περ. δ' της παρ.2 του άρθρου 8 του ν. 2858/2000**, όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4110/23.1.2013, ορίζεται ότι: «**2.** Ως παροχή υπηρεσιών λογίζονται επίσης: **α)**..... **δ)** η μίσθωση βιομηχανοστασίων και χρηματοθυρίδων. Επίσης, η μίσθωση χώρων, αυτοτελώς ή στα πλαίσια μικτών συμβάσεων, που πραγματοποιείται από επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται εμπορικά κέντρα ή τα εμπορευματικά κέντρα του ν. 3333/2005 (ΦΕΚ 91 Α'), εφόσον ο υποκείμενος το επιθυμεί και υποβάλλει για αυτό αίτηση επιλογής φορολόγησης.

Επειδή σύμφωνα με τα οριζόμενα στην εγκύκλιο **ΠΟΛ 1180/18-7-2013 του Γ.Γ.Δ.Ε (Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 17 του ν. 4110/23.1.2013 (ΦΕΚ 17Α), σχετικά με τη χορήγηση δυνατότητας επιλογής φορολόγησης των επαγγελματικών μισθώσεων και παροχή οδηγιών για την εφαρμογή τους)** ορίζεται ότι:

«**1.** Με τις διατάξεις του κοινοποιούμενου **άρθρου 17** τροποποιούνται οι διατάξεις της περίπτωσης **δ)** της **παραγράφου 2** και της **παραγράφου 5 του άρθρου 8**, καθώς και της **παραγράφου 3 του άρθρου 33** του Κώδικα ΦΠΑ, προβλέποντας τη δυνατότητα επιλογής υπαγωγής στο ΦΠΑ των επαγγελματικών μισθώσεων ακινήτων με παράλληλη έκπτωση του φόρου εισροών που επιβαρύνει την κατασκευή και τη συντήρηση των εν λόγω ακινήτων.

2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 αντικαθίσταται η περίπτωση δ) της παραγράφου 2 του άρθρου 8 του Κώδικα ΦΠΑ.

Το σημείο (i) της περίπτωσης αυτής επαναλαμβάνει την υποχρεωτική επιβολή ΦΠΑ στην εκμίσθωση βιομηχανοστασίων και χρηματοθυρίδων.

Με το σημείο (ii) της περίπτωσης αυτής παρέχεται η δυνατότητα υπαγωγής στο ΦΠΑ όλων των επαγγελματικών μισθώσεων ακινήτων, σε αντίθεση με την προηγούμενη διάταξη με την οποία η επιλογή φορολόγησης ίσχυε μόνο για τα εμπορικά κέντρα και τα εμπορευματικά κέντρα, υπό συγκεκριμένες προϋποθέσεις.

Ως «επαγγελματική μίσθωση» θεωρείται κάθε μίσθωση ακινήτου για την άσκηση οικονομικής δραστηριότητας από μισθωτή υποκείμενο στο φόρο.

3. Η υπαγωγή στο Φ.Π.Α. γίνεται κατόπιν επιλογής του εκμισθωτή- εκμεταλλευτή του ακινήτου, που πραγματοποιείται με την υποβολή αίτησης επιλογής φορολόγησης στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Η επιλογή φορολόγησης μπορεί να αφορά το σύνολο ή μέρος ενός ακινήτου ή οικοδομικού συγκροτήματος. Με την αίτηση προσδιορίζονται επακριβώς και οι χώροι για τους οποίους γίνεται η επιλογή φορολόγησης. Επισημαίνεται ότι η επιλογή αφορά και μισθώσεις που είχαν συναφθεί πριν την 1.1.2013, εφόσον υποβληθεί αίτηση επιλογής φορολόγησης η οποία ισχύει από την υποβολή της.

Δικαίωμα επιλογής φορολόγησης έχουν οι εκμεταλλευτές ακινήτων που τα εκμισθώνουν σε άλλες επιχειρήσεις για την άσκηση της εμπορικής τους δραστηριότητας παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών. Εκμεταλλευτής ακινήτου είναι τόσο το πρόσωπο που διαθέτει κυριότητα επί του ακινήτου, όσο και κάθε πρόσωπο που διαθέτει με οποιονδήποτε τρόπο δικαίωμα εκμετάλλευσής του (π.χ. υπεκμίσθωση, επικαρπία κλπ.).

Για τις επιχειρήσεις εκμετάλλευσης εμπορικών κέντρων, οι οποίες είχαν υποβάλλει αίτηση επιλογής φορολόγησης και είχαν λάβει σχετική βεβαίωση υπαγωγής στο φόρο από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 2012, ακόμη και στην περίπτωση που δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις που προβλέπονταν από την ΑΥΟ ΠΟΛ.1112/5.10.2007 όπως τροποποιήθηκε με την ΑΥΟ ΠΟΛ.1056/16.4.2009, η εν λόγω αίτηση θεωρείται ως αίτηση επιλογής φορολόγησης με τις κοινοποιούμενες διατάξεις και κατά συνέπεια δεν απαιτείται υποβολή νέας αίτησης. Η επιλογή φορολόγησης στην περίπτωση αυτή ισχύει από το χρόνο που είχε υποβληθεί η αίτηση.

Παρότι η επιλογή ασκείται από τον εκμισθωτή - εκμεταλλευτή του ακινήτου, σε κάθε περίπτωση είναι αυτονόητο ότι για την τυχόν επιβολή ΦΠΑ σε μίσθωση ακινήτου και για την επιλογή φορολόγησης απαιτείται η σύμφωνη γνώμη του αντισυμβαλλομένου (μισθωτή), προκειμένου να αποφεύγονται διενέξεις, ειδικά σε συμβάσεις που έχουν υπογραφεί πριν την επιλογή φορολόγησης, οι οποίες προφανώς πρέπει να τροποποιηθούν.

Σε περίπτωση που ο κύριος ή εκμεταλλευτής ακινήτου παραχωρεί το δικαίωμα εκμετάλλευσης σε άλλο πρόσωπο, δικαίωμα επιλογής φορολόγησης μπορεί να έχουν και οι δύο, η δε επιλογή φορολόγησης του ενός είναι ανεξάρτητη από την επιλογή ή όχι του άλλου.

Σε περίπτωση συγκυριότητας ακινήτου, η αίτηση επιλογής φορολόγησης δεν απαιτείται να ασκηθεί από κοινού εφόσον δεν επιθυμούν όλοι οι συγκύριοι τη φορολόγηση με ΦΠΑ. Μπορεί το ποσοστό του ενός να επιβαρύνεται με χαρτόσημο ενώ το ποσοστό του άλλου, που υποβάλει αίτηση επιλογής φορολόγησης, να επιβαρύνεται με ΦΠΑ.

Επειδή ο προσφεύγων δεν υπέβαλε αίτηση επιλογής φορολόγησης (με υπαγωγή στο Φ.Π.Α) για τις επίμαχες επαγγελματικές μισθώσεις, αν και είχε τέτοιο δικαίωμα καθόσον η επιλογή αυτή αφορά και σε μισθώσεις που είχαν συναφθεί πριν την 1/1/2013, σύμφωνα με τα παραπάνω.

Επειδή, σύμφωνα με τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενήργησε η φορολογούσα αρχή και περιγράφονται στο κεφάλαιο 4.3 (σε. 6) της προαναφερθείσας έκθεσης ελέγχου, «*το έσοδο από την εκμίσθωση των αιθουσών δεν υπάγεται στο φόρο (Φ.Π.Α) και δεν καταχωρείται στα βιβλία της επιχείρησης αλλά μόνο στο Ε2 του....., δεν υφίσταται δικαίωμα έκπτωσης του καταβληθέντος Φ.Π.Α. εισροών για τις εργασίες και τα επενδυτικά αγαθά που αφορούν τις αίθουσες αυτές, διότι δεν χρησιμοποιούνται για την παραγματοποίηση φορολογούμενων πράξεων*».

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην με ημερομηνία θεώρησης 30/9/2014, έκθεση ελέγχου επιστροφής Φ.Π.Α της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, 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.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου/5-11-2014 ενδικοφανούς προσφυγής του, **Α.Φ.Μ.**

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

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

Φορολογική περίοδος 1/10/2010- 31/12/2010

Διαφορά Φ.Π.Α	24.572,05 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	29.486,46 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	54. 058,51

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).