



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 06.04.2023

Αριθμός απόφασης: 720

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α8' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 08-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 ΦΕΚ Α΄ 206), εφεξής ΚΦΔ.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β΄ 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β΄ 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2017/30.08.2016 (ΦΕΚ Β΄ 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4 Τη με ημερομηνία κατάθεσης2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, κατά: α) της με αριθμό2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.08.2021 – 31.12.2021, β) της με αριθμό2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2022 – 31.05.2022 και γ) της με αρ. πρωτ.2022 γνωστοποίησης πιστωτικού υπολοίπου φορολογικής περιόδου 01.05.2022 – 31.05.2022 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α8΄ - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής εταιρίας με την επωνυμία «.....» με 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 τη με αριθμό2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.08.2021 – 31.12.2021, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., δεν αναγνωρίστηκε **στην προσφεύγουσα** εταιρία (αναψυκτήριο), πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση ύψους 5.520,00€.

-Με τη με αριθμό2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2022 – 31.05.2022, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ..... δεν αναγνωρίστηκε **στην προσφεύγουσα**, πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση προηγούμενης φορολογικής περιόδου ύψους 5.520,00€.

Με τη με αρ. πρωτ.2022 γνωστοποίηση πιστωτικού υπολοίπου φορολογικής περιόδου 01.05.2022 – 31.05.2022 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. γνωστοποιήθηκε στην προσφεύγουσα η μη αναγνώριση πιστωτικού υπολοίπου προς έκπτωση ύψους 5.520,00€,

προκειμένου να υποβάλλει τροποποιητικές δηλώσεις ΦΠΑ στις επόμενες φορολογικές περιόδους, μειώνοντας το μεταφερόμενο πιστωτικό υπόλοιπο κατά το ποσό αυτό.

Η εν λόγω μείωση πιστωτικού υπολοίπου προς έκπτωση προέκυψε στο πλαίσιο διενεργηθέντος μερικού ελέγχου φορολογίας φ.π.α., φορολογικής περιόδου 01.08.2021 έως 31.05.2022 δυνάμει της υπ' αρ.2022 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.....

Αγία ελέγχου αποτέλεσε η με αρ.2022 αίτηση της προσφεύγουσας εταιρίας για επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. ύψους 5.000,00€ με την με αρ.2022 υποβληθείσα περιοδική δήλωση ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.05.2022 έως 31.05.2022. Το εν λόγω πιστωτικό υπόλοιπο δημιουργήθηκε λόγω αδυναμίας συμψηφισμού του ΦΠΑ εισροών με το ΦΠΑ εκροών.

Ειδικότερα, από την φορολογική αρχή δεν αναγνωρίσθηκε το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από τον φόρο εκροών του φορολογικού στοιχείου με αρ.2021 Τ.Π.Υ. εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης με ΑΦΜ με αντικείμενο εργασιών καφέ – κρεπερί, καθαρής αξίας 23.000,00€ και ΦΠΑ 5.520,00€ που αφορούσε την αποζημίωση που δόθηκε από την προσφεύγουσα (νέα μισθώτρια) στην εκδότρια επιχείρηση, ως μισθώτρια του ακινήτου που βρίσκεται στην επί της οδού, ιδιοκτησίας με ΑΦΜ0, λόγω πρόωρης αποχώρησης από το εν λόγω ακίνητο.

Για την λύση της μίσθωσης (με ημερομηνία λύσης της μίσθωσης την 31.08.2021) είχε υποβληθεί από την πρώην μισθώτρια επιχείρηση, η με αρ.2021 τροποποιητική δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας για χρονικό διάστημα από 01.03.2020 έως 28.02.2029- (ΑΤΑΚ ισόγειο κατάστημα και υπόγειο), με τη συναίνεση του ιδιοκτήτη.

Ακολούθως στις 03.09.2021 είχε υποβληθεί η με αρ.2021 δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας για χρονικό διάστημα από 01.09.2021 έως 31.08.2033- (ΑΤΑΚ ισόγειο κατάστημα και υπόγειο), μεταξύ του ως άνω ιδιοκτήτη και της προσφεύγουσας εταιρίας.

Η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ της δαπάνης αυτής από το φόρο εκροών επειδή, θεωρείται δαπάνη απαλλασσόμενη του ΦΠΑ, καθώς η αποζημίωση λόγω πρόωρης λύσης εμπορικής μίσθωσης περιλαμβάνεται στην έννοια της «μίσθωσης ακινήτου» και απαλλάσσεται του ΦΠΑ, όπως απαλλάσσονται και τα μισθώματα ακινήτων.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενη ότι:

Εσφαλμένα η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε την εν λόγω δαπάνη καθώς δεν ταυτίζεται με τον όρο «μίσθωμα», αλλά πρόκειται για αντιπαροχή λόγω παραχώρησης του μισθίου (σχετ. ΠΟΛ.1179/1998 και άρθρο 8 του ν.2859/2000) και δεν εμπίπτει στην απαλλακτική διάταξη της περ. κοτ' της παρ. 1 του άρθρου 22 του ν. 2859/2000 και υπάγεται σε ΦΠΑ με συντελεστή 24%.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 παρ.1 του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.): «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.».

Επειδή, με το άρθρο 2 του ν. 2859/2000 - αντικείμενο φόρου- ορίζεται ότι: 1. Αντικείμενο του φόρου είναι:

α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα...»

Επειδή, με το άρθρο 3 του ν. 2859/2000 - υποκείμενοι στο φόρο - ορίζεται ότι: 1. Στο φόρο υπόκεινται:

α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής,

β) κάθε πρόσωπο, το οποίο πραγματοποιεί περιστασιακά παράδοση ενός καινούργιου μεταφορικού μέσου, το οποίο αποστέλλεται ή μεταφέρεται προς άλλο κράτος μέλος,

γ) κάθε πρόσωπο, το οποίο πραγματοποιεί ευκαιριακά πράξεις του άρθρου 6, εφόσον με δήλωσή του ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α..»

Επειδή, με το άρθρο 4 του ν. 2859/2000 - οικονομική δραστηριότητα- ορίζεται ότι: 1.Οικονομική δραστηριότητα, κατά την έννοια της διάταξης της παραγράφου 1 του άρθρου 3, θεωρείται

οποιαδήποτε από τις δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή αυτού που παρέχει υπηρεσίες...».

Επειδή, με το **άρθρο 8** του ν. 2859/2000 Παροχή υπηρεσιών όπως τροποποιήθηκε με το Ν.4211/2013, ορίζεται ότι **1.** Παροχή υπηρεσιών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη που δε συνιστά παράδοση αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 έως 7. Η πράξη αυτή μπορεί να συνίσταται ιδίως σε: α) μεταβίβαση ή παραχώρηση της χρήσης ενός άυλου αγαθού, β) υποχρέωση για παράλειψη ή ανοχή μιας πράξης ή κατάστασης, όπως είναι π.χ. η ανάληψη υποχρέωσης για μη άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας σε ορισμένο μέρος ή σε όλη τη χώρα, κ.λπ. (Ε 10/87).

Επειδή, με το άρθρο 30 του ν. 2859/2000 - Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου- ορίζεται ότι: «**1.** Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης ή 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. **Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.**

Επειδή, για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης, απαραίτητη προϋπόθεση είναι η ύπαρξη των οριζόμενων από το άρθρο 32 παρ. 1 β' του Κώδικα ΦΠΑ, νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν.

Επειδή, στο άρθρο **64** του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ΚΦΔ «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, στο άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται: “Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.”.

Επειδή, εν προκειμένω, η εν λόγω δαπάνη αφορά την καταβολή αποζημίωσης από την προσφεύγουσα (νέα μισθώτρια) στον προηγούμενο μισθωτή με ΑΦΜ, λόγω πρόωρης λύσης- αποχώρησης εμπορικής μίσθωσης, από το μισθωμένο ακίνητο στην, επί της οδούιδιοκτησίας με ΑΦΜ

Συνδυαστικά, από τις διατάξεις των άρθρων 2,3,4 και 8 παρ. 1 περ.β΄ του ν.2859/2000, προκύπτει ότι η αποζημίωση ύψους 23.000,00€ που καταβλήθηκε από την προσφεύγουσα, ως αποκατάσταση ζημίας που υπέστη από υπαιτιότητά της ο προηγούμενος μισθωτής με ΑΦΜ ασκών ατομική επιχείρηση (καφέ – κρεπερί), ο οποίος εξέδωσε το με αρ.2021 Τ.Π.Υ. αξίας 23.000,00€ και ΦΠΑ 5.520,00€, **υπάγεται σε ΦΠΑ**, επειδή, αφορά πράξη η οποία συνίσταται σε ανάληψη υποχρέωσης του προηγούμενου μισθωτή να αποχωρήσει από το κατάστημα επί της οδού με ανταμοιβή και να λειτουργήσει η προσφεύγουσα ως νέα μισθώτρια στο κατάστημα αυτό με παρεμφερές αντικείμενο εργασιών (αναψυκτήριο). Η πράξη αυτή είναι φορολογητέα και έχει δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ.(Άρθρο 8 παρ.1 περ.β΄).

Κατόπιν των ανωτέρω δεν προκύπτει ζήτημα μεταβολής του δηλωθέντος μεταφερόμενου πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής εταιρίας με την επωνυμία «..... με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας βάσει της παρούσας απόφασης:

Η με αριθμό2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.08.2021 – 31.12.2021** του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.....

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ
---------	------------------	--------------------------

Πιστωτικό υπόλοιπο	17.895,47€	23.215,47€
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	17.895,47€	23.215,47€
Μη αναγνωρισθέν πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση	5.520,00€	0,00€

Η με αριθμό**2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2022 - 31.05.2022** του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.....

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ
Πιστωτικό υπόλοιπο	11.829,81€	17.349,81€
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	6.829,81€	12.349,81€
Μη αναγνωρισθέν πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση	5.520,00€	0,00€
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή	5.000,00€	5.000,00€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ 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