

ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ

ΕΤΑΙΡΙΚΗ ΔΡΑΣΗ - ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ - ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ - ΕΡΓΑΤΙΚΑ ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΑ

ΕΤΟΣ 2018 / ΤΕΥΧΟΣ 5

Κυριακή Παππά

*Δικηγόρος, Μ.Δ.Ε., LL.M.,
PgD, Συνεργάτης της Δικηγορικής
Εταιρείας «Γιαννατσής και Ψαράκης»*

*Δικαίωμα έκπτωσης και
επιστροφής ΦΠΑ επί αγαθών
επένδυσης, ιδίως επί κτισμάτων
κυριότητας τρίτου*



ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ

ΑΝΑΤΥΠΟ

Κυριακή Παππά

*Δικηγόρος, Μ.Δ.Ε., LL.M., PgD, Συνεργάτης της Δικηγορικής
Εταιρείας «Γιαννατσής και Ψαράκης»*

***Δικαίωμα έκπτωσης και επιστροφής ΦΠΑ
επί αγαθών επένδυσης, ιδίως επί κτισμάτων
κυριότητας τρίτου***

*Ανάτυπο από την «ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ»
Τεύχος 5 / Έτος 2018*



ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ

Μαυρομιάλη 23, 106 80 Αθήνα • Τηλ.: 210 3678 800 • Fax: 210 3678 819
<http://www.nb.org> • e-mail: info@nb.org

Δικαίωμα έκπτωσης και επιστροφής ΦΠΑ επί αγαθών επένδυσης, ιδίως επί κτισμάτων κυριότητας τρίτου

Κυριακή Παππά

Δικηγόρος, Μ.Δ.Ε., LL.M., PgD, Συνεργάτης της Δικηγορικής Εταιρείας «Γιαννατσής και Ψαράκης»

Ο υποκείμενος στο φόρο έχει δικαίωμα να εκπέσει το ΦΠΑ των εισροών του (δαπανών, αγορών και παγίων) από το ΦΠΑ των εκροών του κατά το μέρος που χρησιμοποιεί τις εισροές του για την πραγματοποίηση πράξεων φορολογητέων ή απαλλασσόμενων με δικαίωμα έκπτωσης. Ως αγαθά επένδυσης (πάγια) θεωρούνται τα ενσώματα αγαθά, που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και τίθενται από αυτή σε διαρκή εκμετάλλευση. Η έννοια και οι προϋποθέσεις έκπτωσής τους σύμφωνα με αποφάσεις της φορολογικής διοίκησης.

I. Έννοια αγαθών επένδυσης

Σχετικά με το ζήτημα της έννοιας των αγαθών επένδυσης, δηλαδή των παγίων που τίθενται από την επιχείρηση σε διαρκή εκμετάλλευση, σκόπιμο είναι να ανατρέξουμε πρωταρχικά στη νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης το οποίο τα όρισε εξαρχής ως εξής: «Αγαθά τα οποία, χρησιμοποιούμενα για τους σκοπούς μιας οικονομικής δραστηριότητας, διακρίνονται από το διαρκή χαρακτήρα και την αξία τους, ώστε το κόστος κτήσης τους δεν θεωρείται ως τρέχον έξοδο, αλλά αποσβήνεται κατά τη διάρκεια περισσότερων χρήσεων. Αποφασιστικό στοιχείο για το χαρακτηρισμό ενός αγαθού ως αγαθού επένδυσης είναι η διάρκεια χρησιμοποίησής του και η εφαρμογή μεθόδων απόσβεσης της αξίας του. Ελλείπει διατάξεων στην Οδηγία, ως προς τον χαρακτηρισμό της μεθόδου απόσβεσης, τα κράτη-μέλη διαθέτουν σχετικό περιθώριο εκτίμησης, σεβόμενα την ουσιώδη διαφορά ανάμεσα στα αγαθά επένδυσης και τα άλλα αγαθά που χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση». Επομένως, σύμφωνα με τα ως άνω κριθέντα και εντός των πλαισίων του άρθρου 20 παρ. 4 της Οδηγίας ΦΠΑ, τα κράτη-μέλη έχουν το δικαίωμα να ορίζουν την έννοια των επενδυτικών αγαθών.

Στο άρθρο 33, στην παρ. 4 του Ν 2859/2000, προβλέπεται η έννοιά τους, όπως αυτή διαμορφώνεται για την ικανοποίηση των σκοπών του ΦΠΑ. Ως τέτοια, θεωρούνται καταρχήν, τα ενσώματα αγαθά (κινητά ή ακίνητα), με την προϋπόθεση όμως ότι ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και ότι τίθενται από αυτήν σε διαρκή εκμετάλλευση. Μια ακόμη σημαντική κατηγορία επενδυτικών αναγκών είναι αυτή που ορίζεται στο πλαίσιο του άρθρου 33 παρ. 4 περ. α' του Ν 2859/2000, σε συνδυασμό με το άρθρο 30 του ίδιου νόμου. Συγκεκριμένα, προβλέπεται ότι θεωρούνται επενδυτικά αγαθά και τα κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές που κατασκευάζονται από υποκείμενη στον φόρο επιχείρηση που ενεργεί φορολογητέες ή απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου πράξεις, σε ακίνητο που δεν ανήκει κατά κυριότητα

Περιεχόμενα

- I. Έννοια αγαθών επένδυσης
- II. Οι προϋποθέσεις για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης κατά την ερμηνευτική θέση της φορολογικής διοίκησης
- III. Κριτικές παρατηρήσεις
- IV. Συμπεράσματα

σ' αυτήν, έχει όμως την χρήση του ακινήτου αυτού για τουλάχιστον 9 χρόνια με οποιαδήποτε έννομη σχέση (μίσθωση, παραχώρηση της χρήσης, χρησικτησία).

II. Οι προϋποθέσεις για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης κατά την ερμηνευτική θέση της φορολογικής διοίκησης

Η φορολογική διοίκηση με σειρά εγκυκλίων της (ενδεικτικά Πολ. 1006/1992, Πολ. 1094/1992 κ.λπ.) δέχεται ότι για το δικαίωμα έκπτωσης ή επιστροφής ΦΠΑ θεωρούνται ως επενδυτικά αγαθά, εκτός των άλλων, και τα κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές που κατασκευάζονται από υποκείμενη στον φόρο επιχείρηση, που ενεργεί φορολογητέες ή αφορολόγητες πράξεις με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών της, σε ακίνητο που δεν ανήκει κατά κυριότητα σε αυτήν, πλην όμως έχει την χρήση του ακινήτου αυτού με οποιαδήποτε έννομη σχέση για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα (9) ετών.

Η παραχώρηση της χρήσης και η χρονική διάρκεια αυτής (των εννέα χρόνων) απαιτεί να αποδεικνύονται με ιδιωτικό συμφωνητικό το οποίο θα φέρει βέβαιη χρονολογία ή με συμβολαιογραφική πράξη ή με το καταστατικό της εταιρείας, όταν παραχωρείται η χρήση ακινήτου από το μέλος στο νομικό πρόσωπο που συμμετέχει. Οι παραπάνω πράξεις μπορεί να είναι μικρότερης διάρκειας (π.χ. 2 ή 3 ετών), οι οποίες όμως ανανεούμενες πριν από την λήξη τους θα είναι συνολικής διάρκειας τουλάχιστον εννέα (9) ετών. Εδώ διευκρινίζεται ότι η εν λόγω ανανέωση της μίσθωσης που είναι μικρότερη των εννέα (9) ετών, πρέπει να γίνεται κατά το χρόνο γένεσης του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου. Έτσι, αν π.χ. για μία αρχική μίσθωση έχει συμφωνηθεί για χρονικό διάστημα πέντε ετών, δεν παρέχεται στον μισθωτή το δικαίωμα να εκπέσει το φόρο των εισροών για τα αγαθά επένδυσης (κτίσματα κ.λπ.) που έχει κατασκευάσει στο μισθωμένο οικόπεδο, ούτε να ζητήσει την επιστροφή αυτού κατά την πενταετία αυτή. Όμως, αν στη συνέχεια και πριν από τη λήξη της αρχικής πενταετούς μίσθωσης αυτή παραταθεί για άλλα πέντε χρόνια, τότε θα έχει δικαίωμα επιστροφής του φόρου που επιβάρυνε τις τυχόν νέες κατασκευές που πραγματοποιήθηκαν κατά τον χρόνο της νέας μίσθωσης.

Επισημαίνεται ότι τα μεν ιδιωτικά μισθωτήρια συμβόλαια θα πρέπει να έχουν εμπρόθεσμα κατατεθεί για θεώρηση στην αρμόδια ΔΟΥ του εκμισθωτή, κυρωμένο αντίγραφο του οποίου θα πρέπει να κατέχει ο μισθωτής, οι δε συμβολαιογραφικές ή άλλες πράξεις, με βάση τις οποίες θα αποδεικνύεται η έννομη σχέση της χρήσης από το χρήστη-μισθωτή, θα πρέπει να έχουν

μεταγραφεί, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 618 του Αστικού Κώδικα. Σε περίπτωση δε παραχώρησης της χρήσης του ακινήτου σε υφιστάμενο ή συνιστώμενο νομικό πρόσωπο, η διάρκεια του νομικού αυτού προσώπου πρέπει να αναφέρεται ρητά στο συστατικό του έγγραφο και να είναι άνω των εννέα (9) ετών και όχι αόριστης διάρκειας. Έχει δε γίνει δεκτό με την Πολ. 1094/1992 ότι ο μισθωτής δύναται να προσκομίσει εκπρόθεσμα προς θεώρηση στην αρμόδια ΔΟΥ το οικείο συμφωνητικό μίσθωσης καταβάλλοντας το σχετικό αυτοτελές πρόστιμο οπότε εν συνεχεία η φορολογική αρχή υποχρεούται να εφαρμόσει τις εν λόγω διατάξεις της περ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 34 του Ν 2859/2000, αναφορικά με την επιστροφή του φόρου που επιβάρυνε την κατασκευή ή αγορά επενδυτικών αγαθών, εφόσον συντρέχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις. Εξυπακούεται ότι η θεώρηση (πλέον ανάρτηση) στην αρμόδια ΔΟΥ του οικείου συμφωνητικού, έστω και εκπρόθεσμα, θα πρέπει να προηγείται της υποβολής του αιτήματος επιστροφής του ΦΠΑ.

III. Κριτικές παρατηρήσεις

Επί των ανωτέρω ερμηνευτικών θέσεων της φορολογικής διοίκησης επισημαίνονται τα ακόλουθα:

Από τις διατάξεις του άρθρου 33 παρ. 4 περ. α' του Ν 2859/2000 δεν προκύπτει ότι η ύπαρξη του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου εισροών που προέρχονται από δαπάνες (κατασκευής κ.λπ.) οι οποίες ενεργούνται σε ακίνητα τρίτων εξαρτάται από το χρονικό διάστημα των ακινήτων αυτών, δηλαδή από το γεγονός ότι η χρήση του ακινήτου έχει παραχωρηθεί στον χρήστη για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα χρόνων.

Πράγματι με την διάταξη αυτή που αναφέρεται στο διακανονισμό των εκπτώσεων, θεωρούνται ως ενσώματα αγαθά υποκείμενα σε πενταετή διακανονισμό όχι μόνο τα ενσώματα αγαθά που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση του υποκείμενου στο φόρο, αλλά και τα κτίσματα και πάσης φύσεως κατασκευές που γίνονται από αυτό σε ακίνητα (οικόπεδα) τρίτων τα οποία έχουν παραχωρηθεί σ' αυτόν από τον κύριο για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα ετών.

Κατά τη γνώμη της γράφουσας δεν ευσταθεί η ερμηνεία που έχει δοθεί στην σχολιαζόμενη διάταξη από την Φορολογική Διοίκηση (Πολ. 1203/1990), σύμφωνα με την οποία η μη ύπαρξη της εν λόγω εννεαετούς τουλάχιστον παραχώρησης της χρήσης του ακινήτου από τον κύριο στην χρήση, στερεί τον τελευταίο από το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών δηλαδή του φόρου που αναλογεί στις δαπάνες ανέγερσης των κτισμάτων στο ακίνητο του τρίτου. Τούτο δε διότι η αναγνώριση ή μη του δικαιώματος έκπτωσης

σης του φόρου εισροών ρυθμίζεται από το άρθρο 30 του Ν 2859/2000 και φυσικά στο άρθρο αυτό παρέχεται από τον νόμο απεριόριστο δικαίωμα έκπτωσης του φόρου για τις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών. Ο μόνος περιορισμός που υπάρχει στο άρθρο αυτό είναι ότι «*ειδικά για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών*». Δηλαδή η κανονική ή μη έκπτωση του φόρου εισροών κρίνεται οριστικά από το γεγονός αν κατά τον χρόνο έναρξης τα επενδυτικά αγαθά χρησιμοποιούνται σε φορολογικές ή αφορολόγητες δραστηριότητες ή σε απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης, καθώς και σε ποιες από τις δραστηριότητες αυτές χρησιμοποιήθηκαν στην συνέχεια μέσα στην περίοδο του πενταετούς διακανονισμού. Εν προκειμένω, κατά την άποψή του η διάταξη αυτή αναφέρεται αποκλειστικά και μόνο στο διακανονισμό των εκπτώσεων, όπου η διαδικασία αυτού εφαρμόζεται και στην περίπτωση κατά την οποία κατασκευάζονται κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές από τον χρήστη σε έδαφος που του παραχωρείται από τον κύριο, για χρονική περίοδο τουλάχιστον εννέα ετών.

IV. Συμπεράσματα

Η στέρηση του δικαιώματος έκπτωσης από την υποκείμενη στο φόρο επιχείρηση για δαπάνες που πραγματοποίησε σε ακίνητο κυριότητας τρίτου επί του οποίου είχε καθ' όλη την επίμαχη χρονική περίοδο δικαίωμα χρήσης, οδηγεί άμεσα στην στρέβλωση του ανταγωνισμού αφενός, δεδομένου ότι για την υποκείμενη στο φόρο επιχείρηση ο ΦΠΑ θα αποτελέσει εν τέλει κόστος

της κατασκευής που θα έχει ως έμμεση συνέπεια την αύξηση του κόστους των υπηρεσιών της επιχείρησης και κατ' επέκταση την προσαύξηση της φορολογητέας βάσης με το ποσό του ΦΠΑ, για το οποίο δεν αναγνωρίζεται δικαίωμα έκπτωσης και αφετέρου στην καταστράτηγηση της βασικής αρχής που προβλέπει την απόλυτη ουδετερότητα του φόρου στο κοινό σύστημα του ΦΠΑ, θέτοντας έτσι την υποκείμενη στον φόρο επιχείρηση σε μειονεκτικότερη θέση έναντι του υποκειμένου εκείνου που ενεργεί τις ίδιες δαπάνες σε ιδιόκτητα ακίνητα, πράγμα που είναι αντίθετο με τη φιλοσοφία και τις γενικές αρχές του συστήματος ΦΠΑ και της ευρωπαϊκής φιλοσοφίας εφαρμογής των διατάξεων του νομοθετικού αυτού πλαισίου.

Τέλος, επισημαίνεται ότι σκοπός της διαμόρφωσης του άρθρου 33 παρ. 4 Ν 2859/2000 ήταν ακριβώς για να διευκολυνθούν οι επενδύσεις που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις σε ακίνητα τρίτων προκειμένου να ανακτούν τον ΦΠΑ που επιβαρύνονται για αυτές. Χαρακτηριστικά, η Πολ. 1203/1990 αναφέρει: «*Η διάταξη αυτή αποβλέπει στην ενίσχυση της επενδυτικής προσπάθειας και στην κάλυψη περιπτώσεων, στις οποίες ο επενδυτής πραγματοποιεί την επένδυση σε ακίνητο κυριότητας τρίτου, όπως π.χ. στις περιπτώσεις χρησιμοποίησης δημόσιου θαλάσσιου ή άλλου χώρου για οστρακοκαλλιέργεια, ιχθυοκαλλιέργεια κ.λπ., και στην άρση κατά το δυνατόν των προβλημάτων που έχουν δημιουργηθεί στην πράξη από την εφαρμογή τη διάταξης με την αρχική της μορφή, σχετικά με την έννοια των αγαθών επένδυσης και του δικαιώματος έκπτωσης και επιστροφής του φόρου που έχει επιβαρύνει αυτά*».



ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ ΑΕΒΕ

ΑΘΗΝΑ Μαυρομικάλη 23, Τηλ.: 210 3678800 (30 γραμμές), ΑΘΗΝΑ Μαυρομικάλη 2, Τηλ.: 210 3607521,
ΠΕΙΡΑΙΑΣ Φίλωνος 107-109, Τηλ.: 80 111 70 111, ΘΕΣ/ΝΙΚΗ Φράγκων 1, Τηλ.: 2310 532134,
ΠΑΤΡΑ Κανάρη 28-30, Τηλ.: 2610 361600

www.nb.org • e-mail: info@nb.org