



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 17.11.2017

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 2207

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333254

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

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. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' 22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2014 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2014, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «.....», 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 υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2014, μειώθηκε

- το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση της προσφεύγουσας κατά 128,80 € και
- το υπόλοιπο φόρου για επιστροφή της προσφεύγουσας κατά 17.455,47 €, λόγω κατασκευής και απόκτησης επενδυτικών αγαθών σε ακίνητο που δεν ανήκει κατά κυριότητα στην ίδια. Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε βάσει της από05.2017 έκθεσης μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

- 1) Πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 33 παρ. 4 του Ν. 2859/2000 για έκπτωση του Φ.Π.Α. καθώς τα επενδυτικά αγαθά κατασκευάστηκαν επί ακινήτου που ανήκει κατά πλήρη κυριότητα αποκλειστικά στα μέλη της εταιρίας.
- 2) Σε κάθε περίπτωση, δια του υπ' αριθ. αρχικού03.2011 ιδιωτικού συμφωνητικού μίσθωσης καθώς και της υπ' αριθ.11.2014 πράξης τροποποίησης αυτού του συμβολαιογράφου Χαλκιδικής καλύπτονται όλες οι προϋποθέσεις που αναφέρονται στις ΠΟΛ. 1006/1992 και ΠΟΛ. 1094/1992.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 34 παρ. 1 περ. β' υποπερ. iii' του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον: β) το αχρεώστητο προκύπτει από επιγενόμενο λόγο στις κάτωθι περιπτώσεις: iii) αφορά αγαθά επένδυσης, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 33 παρ. 4 περ. α' του ανωτέρω νόμου 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**. Αν κατά τη διάρκεια του πενταετούς διακανονισμού λήξει η χρήση του ακινήτου, στο οποίο κατασκευάστηκαν τα ανωτέρω κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές, ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός κατά τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου 3. Στην αξία των αγαθών επένδυσης δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης. Ως αγαθά επένδυσης της παρούσας περίπτωσης νοούνται και εκείνα που εκμεταλλεύονται, σύμφωνα με το σκοπό τους, οι εταιρείες του άρθρου 2 του ν.1665/1986 (ΦΕΚ 194 Α). Ως αγαθά επένδυσης της παρούσας περίπτωσης νοούνται επίσης και οι δαπάνες που καταβάλλει η επιχείρηση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο ν. 2773/1999, όπως ισχύει, για την κατασκευή μη ιδιόκτητου δικτύου σύνδεσης του σταθμού αυτοπαραγωγής ή ανεξάρτητης παραγωγής μέχρι το δίκτυο της Δ.Ε.Η. Α.Ε. ή του Δ.Ε.Σ.Μ.Η.Ε. Α.Ε.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1006/1992 ορίζεται ότι: «...θεωρούνται ως επενδυτικά αγαθά, εκτός των άλλων και τα κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές που κατασκευάζονται από υποκείμενη στο φόρο επιχείρηση, που ενεργεί φορολογητέες ή αφορολόγητες πράξεις με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών της, σε ακίνητο που δεν ανήκει κατά κυριότητα σ' αυτήν, πλην όμως έχει τη χρήση του ακινήτου αυτού με οποιαδήποτε έννομη σχέση, (μίσθωση, παραχώρηση της χρήσης, χρησικτησία κ.λπ.) για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα (9) χρόνων. Η ρύθμιση αυτή έγινε για κατασκευές που πραγματοποιήθηκαν από 1.1.87, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 9 του Ν. 1947/91. Η παραχώρηση της χρήσης και η χρονική διάρκεια αυτής (των εννέα χρόνων), θα αποδεικνύονται με ιδιωτικό συμφωνητικό το οποίο θα πρέπει να φέρει βεβαία χρονολογία, ή με συμβολαιογραφική πράξη ή με το καταστατικό 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 τη λήξη τους θα είναι συνολικής διάρκειας τουλάχιστον 9 χρόνων. Ειδικότερα, επισημαίνεται ότι, τα μεν ιδιωτικά μισθωτήρια συμβόλαια θα πρέπει να έχουν εμπρόθεσμα κατατεθεί για θεώρηση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. 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**, για την εκτύπωση ημερησίων εφημερίδων και όχι για άλλες χρήσεις.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1094/1992 ορίζεται ότι: «... 2. Περαιτέρω, με την 1003880/175/Α0014/ ΠΟΛ. 1006/14.1.92 εγκύκλιό μας δόθηκαν σχετικές οδηγίες για την ορθή εφαρμογή των πιο πάνω διατάξεων. Με την εγκύκλιο αυτή διευκρινίστηκε ότι η παραχώρηση της χρήσης και η χρονική διάρκεια αυτής θα αποδεικνύονται με ιδιωτικό συμφωνητικό, το οποίο θα

πρέπει να φέρει βεβαία χρονολογία ή με συμβολαιογραφική πράξη, η οποία, εφόσον η μίσθωση είναι πάνω από 9 χρόνια, πρέπει να έχει μεταγραφεί, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 618 του Α.Κ. ή με το καταστατικό της εταιρίας που θα έχει δημοσιευθεί νόμιμα, από το οποίο **θα πρέπει να προκύπτει διάρκεια ορισμένου χρόνου (όχι αόριστος) τουλάχιστον εννέα ετών.** Με την ίδια εγκύκλιο διευκρινίστηκε ότι η διάρκεια των μισθώσεων μπορεί να είναι και μικρότερη των εννέα ετών, ανανεούμενη όμως πριν από τη λήξη της είναι συνολικής διάρκειας, τουλάχιστο, εννέα ετών. Στο σημείο αυτό διευκρινίζεται ότι μπορεί μεν η διάρκεια των μισθώσεων να είναι μικρότερη από εννέα έτη, πλην όμως, θα πρέπει κατά το χρόνο γένεσης του δικαιώματος έκπτωσης να συντρέχει η προϋπόθεση αυτή που ορίζεται από το νόμο. Δηλαδή, αν μια αρχική μίσθωση συμφωνείται για χρονική διάρκεια 5 ετών, δεν παρέχεται στο μισθωτή δικαίωμα να ζητήσει επιστροφή του φόρου για τυχόν κατασκευές που πραγματοποίησε στο μισθωμένο ακίνητο κατά την πενταετία αυτή. Εάν, στη συνέχεια και πριν από τη λήξη της αρχικής μίσθωσης, αυτή παραταθεί για άλλα πέντε χρόνια, τότε θα δικαιούται επιστροφής του φόρου που επιβάρυνε τυχόν νέες κατασκευές που πραγματοποίησε κατά το χρόνο της νέας μίσθωσης, γιατί θα ληφθεί υπόψη αθροιστικά και η πρώτη πενταετία της αρχικής μίσθωσης. ... Εξυπακούεται βέβαια ότι θα πρέπει να ερευνάται σε κάθε περίπτωση εάν τα καταβαλλόμενα μισθώματα έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία του μισθωτή και έχουν δηλωθεί από τον εκμισθωτή, κατά τις σχετικές διατάξεις, ενώ για την εκπρόθεσμη προσκόμιση της σύμβασης μίσθωσης για θεώρηση και κάθε άλλη παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας, θα επιβάλλονται οι κυρώσεις που ορίζονται στο νόμο.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, στη Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ κατατέθηκε το με αριθμ.03.2011 Ιδιωτικό Συμφωνητικό Μίσθωσης, σύμφωνα με το οποίο η, μία εκ των δύο μελών της προσφεύγουσας, εκμισθώνει στην προσφεύγουσα εταιρία αγροτεμάχιο 6.546 τ.μ., διάρκειας αορίστου χρόνου αντί ορισμένου και συγκεκριμένα άνω των εννέα ετών όπως ορίζει το άρθρο 33 παρ.4 του ν.2859/2000, ότι πρέπει να είναι η διάρκεια της χρήσης ακινήτου ώστε να θεωρούνται τα αγαθά , αγαθά επένδυσης.

Επειδή, στη συνέχεια η προσφεύγουσα υπέβαλλε την με αριθμ.10.2014 εκπρόθεσμη δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας με την οποία μετέβαλλε την διάρκεια ισχύος της μίσθωσης του ανωτέρω ακινήτου σε εννεαετή και συγκεκριμένα με διάστημα 14/03/2011-13/03/2020 και κατόπιν, υπέβαλλε το με αριθμ.11.2014 συμβολαιογραφικό μισθωτήριο συμβόλαιο του Συμβολαιογράφου Χαλκιδικής με το οποίο τροποποιεί το από/03/2011 ιδιωτικό συμφωνητικό μίσθωσης ως προς τη διάρκεια του χρόνου μίσθωσης (δεκαπενταετής παράταση έως 2029), **έγγραφα τα οποία τροποποιούσαν τη διάρκεια της αρχικής μίσθωσης** έτσι ώστε η διάρκεια της μίσθωσης να είναι άνω των εννέα ετών.

Κατά συνέπεια, για τις δαπάνες που πραγματοποίησε η προσφεύγουσα πριν την τροποποίηση του μισθωτηρίου συμβολαίου, στις 01/10/2014, δεν έχει δικαίωμα επιστροφής ή έκπτωσης του φόρου, ενώ για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2014 αναγνωρίσθηκε προς έκπτωση ο Φ.Π.Α. δαπανών που πραγματοποίησε βάσει του υπ' αριθ. ΤΙΜ

.....10.2014, εκδόσεως – Α.Φ.Μ., καθαρής αξίας 2.760,94 € πλέον Φ.Π.Α. 635,03 €.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και επαρκώς αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ:

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2014

Μείωση υπόλοιπου φόρου για έκπτωση	128,80€
Μείωση υπόλοιπου φόρου για επιστροφή	17.455,47€

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 Δ/ΝΣΗΣ 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.