



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ  
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ  
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α7 – ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45,  
Ταχ. Κώδικας: 546 30 – Θεσσαλονίκη  
Τηλέφωνο : 2313333260  
ΦΑΞ : 2313333258

Θεσσαλονίκη 04/11/2016

Αριθμός Απόφασης: 1329

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (Φ.Ε.Κ. 170Α'/26-07-2013).
- β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69)
- γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
- δ. Της με αριθμό Δ6Α 1118225 ΕΞ 2013 / 24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 1.893Β'/2013) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
- ε. Της με αριθμό Δ6Α 1198069 ΕΞ 2013 / 30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 3.367Β'/2013) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
- στ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205 ΕΞ 2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 3.250Β'/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της με αριθμό Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 / 08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».
- ζ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α. 1006534 ΕΞ 2015 (ΦΕΚ Β' 165/19-1-2015) Απόφασης της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και

του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε., καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

- η. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ 2562 Β/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».
- θ. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
- ι. Της ΠΟΛ.1002/31-12-2013 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. (Φ.Ε.Κ. 55Β'/16-01-2014).
2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.
  3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... Ενδικοφανή Προσφυγή της εταιρίας ....., με **Α.Φ.Μ.:** ..... και με διεύθυνση: ....., κατά της με αριθμό ..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της ....., Διαχειριστικής Περιόδου .....
  4. Τη με αριθμό ..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., Διαχειριστικής Περιόδου .....
  5. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της ....., ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
  6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 - Επανεξέτασης της Διεύθυνσής μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... Ενδικοφανούς Προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία ....., με **Α.Φ.Μ.:** ..... η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Από τον έλεγχο που έγινε στην προσφεύγουσα από τη ....., σε εκτέλεση της υπ. αριθμ. .... σχετικής εντολής μερικού ελέγχου (επιτόπιου), για τη διαχειριστική περίοδο ....., συντάχθηκε η από ..... Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α..

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η υπ. αριθμ. πρωτ. .... Αίτηση Επιστροφής Φ.Π.Α. της προσφεύγουσας, ύψους ΕΥΡΩ 21.475,84, από το πιστωτικό υπόλοιπο του Φ.Π.Α. της φορολογικής περιόδου ..... λόγω κατασκευής επενδυτικών αγαθών

Απόρροια των διαπιστώσεων της προαναφερόμενης από ..... Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α., της ..... ήταν η έκδοση:

- της με αριθμό ..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της ....., Διαχειριστικής Περιόδου ....., βάσει της οποίας μηδενίστηκε το επιστρεπτέο ποσό Φ.Π.Α..

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά να ακυρωθούν ή να τροποποιηθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις για τους παρακάτω λόγους:

1. Είναι αόριστο και αβάσιμο το σκεπτικό με βάση το οποίο εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.
2. Δεν ανταποκρίνεται στην πραγματικότητα η διαπίστωση του ελέγχου ότι το ακίνητο, πάνω στο οποίο κατασκευάστηκαν τα επενδυτικά αγαθά δεν ανήκει στην κυριότητα της προσφεύγουσας, διότι η πλήρης κυριότητα του ακινήτου ανήκει αποκλειστικά στα μέλη της εταιρίας.
3. Οι τροποποιήσεις που έγιναν στο αρχικό από ..... ιδιωτικό συμφωνητικό μίσθωσης καλύπτουν πλήρως το δικαίωμα επιστροφής του Φ.Π.Α. που αφορά το έτος .....
4. Δεν αποκλείεται ρητά από το Νόμο η μίσθωση αορίστου χρόνου η οποία υπερκαλύπτει την εννεαετή μίσθωση και εφόσον συνήφθη για το συγκεκριμένο σκοπό τεκμαίρεται η υπερεννεαετής ισχύς της
5. Οι παραλείψεις που επικαλείται το σημείωμα ελεγκτικών διαπιστώσεων είναι καθαρά τυπικές και δεν αγγίζουν την ουσία του αιτήματος. Επιπλέον τυχόν εκπρόθεσμη κατάθεση του μισθωτηρίου θεραπεύεται από το Ν.2859/2000 και την ΠΟΛ1094/1992 που δίνουν τη δυνατότητα να ερευνηθεί εάν τα καταβαλλόμενα μισθώματα έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία του μισθωτή και έχουν δηλωθεί από τον εκμισθωτή.
6. Πληρούνται όλα τα κριτήρια της παραγράφου 4 του άρθρου 33 του Ν.2859/2000.

Οι ανωτέρω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθούν ως απαράδεκτοι και προφανώς αβάσιμοι για τους παρακάτω λόγους:

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34, παρ. 1 του Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον:

- α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξ αρχής αχρεώστητα ή
- β) το αχρεώστητο προκύπτει από επιγενόμενο λόγο στις κάτωθι περιπτώσεις:
  - i) προκύπτει ως πιστωτικό υπόλοιπο το οποίο δεν μεταφέρεται σε επόμενη περίοδο για έκπτωση ή σε περίπτωση μεταφοράς του η έκπτωση δεν κατέστη δυνατή ή,

ii) αφορά πράξεις, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 30, καθώς και πράξεις για τις οποίες με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών προβλέπεται αναστολή καταβολής του φόρου ή οφείλεται σε διαφορά συντελεστών εκροών- εισροών ή

iii) **αφορά αγαθά επένδυσης, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33.**

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να ορίζεται ότι, προκειμένου για αγαθά επένδυσης ορισμένων βιομηχανικών και βιοτεχνικών επιχειρήσεων, αντί έκπτωσης ή επιστροφής του φόρου παρέχεται δικαίωμα αναστολής της πληρωμής του ή ρυθμίζεται με άλλο τρόπο. Με τις ίδιες αποφάσεις ρυθμίζεται κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την άσκηση του δικαιώματος αυτού».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33, παρ. 4 του Ν. 2859/2000 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 σε 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 194Α'),

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..

β) τα δικαιώματα χρησιμοποίησης διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, σχεδίου, υποδείγματος, εμπορικού ή βιομηχανικού σήματος και άλλων παρόμοιων, εφόσον εξυπηρετούν περισσότερες από μία χρήσεις.».

**Επειδή**, σύμφωνα με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1006/1992 διευκρινίζεται ότι «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» περαιτέρω 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».

**Επειδή,** σύμφωνα με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1094/1992 έγινε δεκτό ότι σε περίπτωση τροποποίησης – επέκτασης της μίσθωσης έτσι ώστε η συνολική διάρκεια αυτής να υπερβαίνει τα εννέα έτη, η επιχείρηση έχει δικαίωμα επιστροφής του φόρου που αφορά μόνο τις δαπάνες που πραγματοποίησε μετά την παραπάνω τροποποίηση [θα πρέπει κατά το χρόνο γένεσης του δικαιώματος έκπτωσης να συντρέχει η προϋπόθεση αυτή (των εννέα ετών) που ορίζεται από το νόμο].

**Επειδή,** σύμφωνα με την ίδια εγκύκλιο (ΠΟΛ.1094/1992) στην περίπτωση που η τροποποίηση του ιδιωτικού συμφωνητικού με το οποίο η μίσθωση επεκτάθηκε στα εννέα έτη, φέρει χρονολογία υπογραφής προγενέστερη της ημερομηνίας πραγματοποίησης των δαπανών για τις οποίες ζητείται η επιστροφή Φ.Π.Α., αλλά προσκομίστηκε ή θα προσκομισθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. για θεώρηση εκπρόθεσμα, τότε θα γίνονται δεκτά, για την εφαρμογή των διατάξεων του ν.1642/86 (περί Φ.Π.Α.) (νυν ν.2859/2000 κώδικας Φ.Π.Α.), ως προς το δικαίωμα έκπτωσης και επιστροφής του φόρου προστιθέμενης αξίας. Στην περίπτωση αυτή όμως θα 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,** στη Δ.Ο.Υ. .... κατατέθηκε το με αριθμ. .... Ιδιωτικό Συμφωνητικό Μίσθωσης, σύμφωνα με το οποίο η ....., μία εκ των δύο μελών της ελεγχόμενης, εκμισθώνει στην προσφεύγουσα εταιρία αγροτεμάχιο .....τ.μ., διάρκειας αορίστου χρόνου αντί ορισμένου και συγκεκριμένα άνω των εννέα ετών όπως ορίζει το άρθρο 33 παρ.4 του ν.2859/2000, όση πρέπει να είναι η διάρκεια της χρήσης ακινήτου ώστε να θεωρούνται τα αγαθά , αγαθά επένδυσης.

**Επειδή,** στη συνέχεια η εταιρία ..... υπέβαλλε την με αριθμ. .... 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 ..... και κατόπιν, υπέβαλλε το με αριθμ. .... συμβολαιογραφικό μισθωτήριο συμβόλαιο του Συμ/φου ..... με το οποίο τροποποιεί το από ..... ιδιωτικό συμφωνητικό μίσθωσης ως προς τη διάρκεια του χρόνου μίσθωσης (δεκαπενταετής παράταση έως .....), **έγγραφα τα οποία τροποποιούσαν τη διάρκεια της αρχικής μίσθωσης** έτσι ώστε η διάρκεια της μίσθωσης να είναι άνω των εννέα ετών. Δεδομένου όμως ότι, **οι τροποποιήσεις έγιναν μεταγενέστερα** της περιόδου που πραγματοποιήθηκαν οι επενδύσεις (.....), **όταν πραγματοποιήθηκαν οι**

επενδύσεις δεν υπήρχαν οι προϋποθέσεις που ορίζονται από το προαναφερόμενο νομικό πλαίσιο και συνεπώς ορθώς η ..... απέρριψε το αίτημα επιστροφής της προσφεύγουσας.

### Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ. .... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία ....., με **Α.Φ.Μ.:** ..... και την επικύρωση της με αριθμό ..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της ....., Διαχειριστικής Περιόδου .....

Η φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την υπ. αριθμ. .... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της ....., Διαχειριστικής Περιόδου ....., καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

| Διαχ/κή Περίοδος .....                | ΕΥΡΩ        |
|---------------------------------------|-------------|
| Διαφορά φορολογητέων κερδών           | 0,00        |
| Διαφορά φόρου Εισοδήματος             | 0,00        |
| Διαφορά φόρου που επιστρέφεται        | -21.457,84  |
| <b>Πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση</b> | <b>0,00</b> |

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της  
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

ο Προϊστάμενος  
Της Υποδιεύθυνσης - Επανεξέτασης,  
και Νομικής Υποστήριξης

α/α

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

#### 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 Διεύθυνσή μας εντός είκοσι (20) ημερών από την λήξη της προθεσμίας για την άσκησης της (άρθρο 126 Ν.2717/1999).