



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ  
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ  
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α1**

**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19  
**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα  
**Τηλέφωνο** : 2131604534  
**ΦΑΞ** : 2131604567

Καλλιθέα

18-7-2016

Αριθμός απόφασης:

2611

**ΑΠΟΦΑΣΗ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

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. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της ....., με δ/ση επαγγελματικής έδρας ....., κατά της υπ' αριθ. .... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010 της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από .... οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από .... και με αριθμό πρωτοκόλλου .... ενδικοφανούς προσφυγής της .... 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αρ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος προστιθέμενης αξίας ποσού 6.605,55 € το οποίο είχε λάβει ως επιστροφή, πλέον πρόσθετου φόρου ύψους 7.926,66 €, ήτοι συνολικό ποσό 14.532,21, αναγνωρίζοντας ως ποσό προς έκπτωση και όχι προς επιστροφή το ποσό ύψους 7.339,50€.

#### Ιστορικό

Δυνάμει της υπ' αριθμ. .... εντολής μερικού ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. .... διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη χρήση 2010, μερικός έλεγχος ΦΠΑ, με αφορμή του με αριθμ.πρωτ. .... πληροφοριακού δελτίου από το Περιφερειακό γραφείο δημοσιονομικού ελέγχου Δυτικής Ελλάδας, αναφορικά με την επιστροφή ΦΠΑ επενδυτικών αγαθών σε επιχειρήσεις μεταξύ των οποίων συμπεριλαμβάνεται και η προσφεύγουσα.

Η προσφεύγουσα με την αριθμ.πρωτ. .... αίτηση επιστροφής ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 2010, αιτήθηκε την επιστροφή του ΦΠΑ ποσού 7.339,50 ευρώ, που αναλογεί επί του Τ.Π.Υ .... έκδοσης .... αξίας 42.289,00 ευρώ. Με την υπ' αριθμ. .... απόφαση επιστροφής ΦΠΑ του αρμόδιου τμήματος ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. .... επεστράφη το 90% αυτού σύμφωνα με την ΠΟΛ 1073/2004, ήτοι ποσού 6.605,55 ευρώ.

Επειδή, από τον υπό κρίση έλεγχο διαπιστώθηκε ότι οι δαπάνες, που αναγράφονται στο παραπάνω τιμολόγιο και αφορούν τη δημιουργία ιστοσελίδας στο διαδίκτυο, ηλεκτρονική διαφήμιση, φωτογράφιση κλπ του Ξενοδοχείου, δεν αποτελούν

επενδυτικά αγαθά κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 33 παρ.4 του ν.2859/2000 (ΦΠΑ), καταλογίστηκε στην επιχείρηση το ποσό των 6.605,55 ευρώ που είχε επιστραφεί με προσαύξηση (120%) 7.926,66 ευρώ, ήτοι 14.531,21 ευρώ και παράλληλα αναγνωρίστηκε ως ποσό για έκπτωση και όχι προς επιστροφή το αιτούμενο ποσό επιστροφής ύψους 7.339,50 ευρώ.

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

1. Η επιστροφή ΦΠΑ είναι ορθή και σύννομη δεδομένου ότι πραγματοποιηθείσα δαπάνη για την κατασκευή διαδικτυακού τόπου και παροχή δικαιώματος χρήσης λογισμικού επιπλέον της μίας χρήσης αποτελούσε πράγματι παγιο αγαθό επένδυσης κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 33 παρ. 4<sup>α</sup> & β του ν. 2859/2000.
2. Η κατασκευασθείσα ιστοσελίδα χρηματοδοτήθηκε από Ευρωπαϊκά προγράμματα και για την κατασκευή της, την άδεια χρήσης λογισμικού και την υποστήριξή της είχε συνάψει την από ..... σύμβαση με τον εκδότη του εν λόγω τιμολογίου ....., με την οποία θα υπήρχε συνεχής λειτουργία και υποστήριξη λειτουργίας για τουλάχιστον 5 χρόνια.
3. Προς επίρρωση των ισχυρισμών της επικαλείται την με αρ. 1004344/9043/1612/A0014/11-1-2008 διοικητική λύση του Τμήματος Α της διεύθυνσης ΦΠΑ της του Υπ. Οικονομικών καθώς και την υπ' αριθμ. ΔΕΕΦ Α 1025709 ΕΞ 2016 /17-2-2016 απάντησης του Τμήματος Α' ΦΠΑ επί του με αρ. πρωτ. .... εγγράφου της Δ.Ο.Υ. Ζακύνθου.

**Επειδή**, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 4 του άρθρου 33 του ν.2859/00, 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.

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

**Επειδή,** σύμφωνα με την 1004344/3048/1612 Α 0014/ΠΕ/11-01-2008 απάντηση του Υπουργείου Οικονομικών ,14η Δ/ση ΦΠΑ:

1.Με τις διατάξεις της περ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 34 του ν.2859/00 προβλέπεται ότι με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται, εφόσον «αφορά αγαθά επένδυσης, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33».

2. Με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 33 του ν.2859/00 προβλέπεται απ ως αγαθα επένδυσης, για την εφαρμογή των διατάξεων του νόμου αυτού, θεωρούνται :

α) Για 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 η χρήση του ακινήτου αυτού, για χρονικό διάστημα εννέα χρόνων. Αν κατά τη διάρκεια του πενταετούς διακανονισμού λήξει η χρήση του ακινήτου, στο οποίο κατασκευάστηκαν τα ανωτέρω κτίσματα π 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 β) τα δικαιώματα χρησιμοποίησης διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, σχεδίου, υποδείγματος, εμπορικού ή βιομηχανικού σήματος και άλλων παρομοίων, εφόσον εξυπηρετούν περισσότερες από μία χρήσεις.

Με βάση τα παραπάνω αναφερόμενα, ερευνητέο στοιχείο προκειμένου οι εν λόγω υπηρεσίες, να θεωρηθούν ή όχι «αγαθά επένδυσης» είναι, εάν καταρχήν πρόκειται για παροχή δικαιώματος χρήσης (λ.χ. να μην αφορούν υπηρεσίες επισκευής είτε συντήρησης υπάρχοντος λογισμικού ή ηλεκτρονικών υπολογιστών, τεχνικής υποστήριξης, και στη συνέχεια, (εφόσον πρόκειται για παροχή δικαιώματος χρήσης λογισμικού), εάν αυτό αφορά περισσότερες από μια χρήσεις (λ.χ. να μην αφορούν υπηρεσίες που παρέχονται έναντι ετήσιας συνδρομής).

Εφόσον η εν λόγω εταιρεία έλαβε υπηρεσίες που αφορούν την παροχή του δικαιώματος χρήσης λογισμικού για περισσότερες από μια χρήσεις, θεωρούνται αυτές, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 33 του ν.2859/00 «αγαθά

επένδυσης» και κατά συνέπεια μπορούν να τύχουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 1 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1073/04 σχετικά με την επιστροφή ΦΠΑ επενδυτικών αγαθών.

Στην αντίθετη περίπτωση, που δεν αφορούν τη μεταβίβαση του δικαιώματος χρήσης Λογισμικού για περισσότερες από μια χρήσεις, δεν θεωρούνται «αγαθά επένδυσης» και ο ΦΠΑ που επιβαρύνθηκαν οι εισροές αυτές μπορεί να επιστραφεί εφόσον δεν συμψηφίζεται σύμφωνα όμως με τις διατάξεις του άρθρου 6 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1073/04.

**Επειδή**, σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1206/30-12-2010** δόθηκαν οι εξής διευκρινήσεις αναφορικά με την εφαρμογή της Π.2869/2389/ΠΟΛ.137/1987 Υπουργικής απόφασης στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις:

Με αφορμή γραπτά και προφορικά ερωτήματα προς την υπηρεσία μας και προκειμένου να διασφαλισθεί η ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων της παραπάνω Υπουργικής Απόφασης, σε ότι αυτές αφορούν τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, διευκρινίζουμε τα ακόλουθα:

Στις διατάξεις της απόφασης αυτής υπάγονται όχι μόνο τα πάγια των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων που έχουν το χαρακτήρα μηχανολογικού εξοπλισμού, αλλά και τα έπιπλα, ο λοιπός εξοπλισμός και τα μεταφορικά μέσα των επιχειρήσεων αυτών, εφόσον σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.) όπως ισχύει, υφίσταται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους. Συνεπώς υπάγονται τα ενσώματα αγαθά τα οποία, σύμφωνα με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και τις γενικά παραδεκτές αρχές της λογιστικής, περιλαμβάνονται στις παραπάνω κατηγορίες παγίων στοιχείων, με δεδομένο ότι έχουν ωφέλιμη διάρκεια ζωής μεγαλύτερη του ενός έτους και εξυπηρετούν τις ανάγκες των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων για περισσότερες της μιας διαχειριστικές περιόδους. Η τυχόν παρεχόμενη από τις διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος δυνατότητα εφάπαξ απόσβεσης των παραπάνω παγίων στοιχείων, δεν επηρεάζει την υπαγωγή τους ή μη στις διατάξεις της απόφασης αυτής. Οποιαδήποτε οδηγία με αντίθετο, σε σχέση με τα παραπάνω περιεχόμενο, παύει να ισχύει από την έκδοση της παρούσας εγκυκλίου.

Οι λοιπές διατάξεις που αφορούν στις προϋποθέσεις και στις διαδικασίες εφαρμογής των Π.2869/2389/ΠΟΛ.137/1987 και Π.5749/3679/ΠΟΛ.246/1987 στις ξενοδοχειακές και στις λοιπές επιχειρήσεις, εξακολουθούν να ισχύουν.

**Επειδή**, σύμφωνα με την παρ.2 του άρθρου 9 του ν.4174/2013 οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή τροποποιηθούν, λόγω αλλαγής της νομοθεσίας.

**Επειδή**, από τα στοιχεία του φακέλου της κρινόμενης υπόθεσης προκύπτει ότι οι αναφερόμενες υπηρεσίες στο με αριθ. .... Τ.Π.Υ εκδόσεως ....., αφορούν αγαθά επένδυσης κατά την έννοια των διατάξεων της παρ.4 του άρθρου 33 ν.2859/2000 και καλώς επεστράφη από την αρμόδια Δ.Ο.Υ ..... το 90% του φόρου επί της αξίας αυτών.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **αποδοχή** της από ..... και με αρ. πρωτ. .... ενδικοφανούς προσφυγής της ..... και την ακύρωση της με αρ. .... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ.

.....

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ  
Ο ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ  
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ  
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΦΑΚΟΣ 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).