



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 20/09/2019

Αριθμός απόφασης: 2664

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

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 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.)».

δ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

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

1. Την από 22.04.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, με ΑΦΜ, κατοίκου κατά α) της υπ.αρ...../2019 οριστικής πράξης προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικής περιόδου 1/7/2014-31/12/2014, β) της υπ.αρ...../2019

οριστικής πράξης προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικής περιόδου 1/1/2015-31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα

2. Τις ως ανωτέρω αναφερόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η επανεξέταση και η ακύρωση τους.
3. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου
4. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 22-4-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, του του, με ΑΦΜ, 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...../2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/07/2014-31/12/2014, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα Φ.Π.Α. ποσόν 1.842,26 ευρώ (Χ.Υ.), πλέον πρόστιμο ανακρίβειας (άρθρου 58Α ΚΦΔ) ποσόν 552,68 ευρώ, ήτοι **συνολικό ποσόν φόρου για καταβολή ύψους 2.394,94 ευρώ.**
- Με την υπ.αρ...../2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα Φ.Π.Α. ποσόν 4.438,08 (Χ.Υ.) ευρώ, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας (άρθρου 58Α ΚΦΔ) ποσόν 1.550,47 ευρώ, ήτοι **συνολικό ποσόν φόρου για καταβολή ύψους 5.988,55 ευρώ**

Ο προσφεύγων υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Πύργου, την με αρ. **πρωτ...../2016 αίτηση επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου της φορολογικής περιόδου 01/01/2015 - 31/12/2015 ποσού 35.096,31 ευρώ**, επειδή πραγματοποίησε δαπάνες για κατασκευή επενδυτικών αγαθών (Άρθρο 33 παρ.4 Ν.2859/2000).

Με την με αριθ. /2018 εντολή, διενεργήθηκε έλεγχος για την φορολογική περίοδο από 01/07/2014 - 31/12/2015 και όπως αναφέρεται στην από 20-03-2019 έκθεση μερικού έλεγχου Φ.Π.Α. και τηρήθηκαν οι προβλεπόμενες προϋποθέσεις των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.4174/2013. Με βάση το πόρισμα της έκθεσης, ο έλεγχος έκρινε ότι η ελεγχόμενη οντότητα δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης Φ.Π.Α., συνεπώς και επιστροφής Φ.Π.Α. που αναλογεί στις δαπάνες ανέγερσης κτιρίων Ξενοδοχείων τύπου επιπλωμένων διαμερισμάτων τριών (3) αστέρων και προσθήκης κατ' επέκταση – αλλαγή χρήσης υπάρχοντος βιομηχανικού κτιρίου που πραγματοποιήθηκε σε αγροτεμάχιο έκτασης 9.174,60 τμ που βρίσκεται στην κτηματική περιφέρεια του Δ.Δ. του Δήμου, διότι κατά τον χρόνο γένεσης του δικαιώματος έκπτωσης (συνεπώς και επιστροφής) του ΦΠΑ δεν πρόέκυψε ότι ο προσφεύγων κατείχε την κυριότητα ή την χρήση του ακινήτου για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα ετών σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 33 ν.2859/2000 και των

ΠΟΛ.1203/1990,1006/1992,1094/1992, γεγονός που καθιστά τις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ των ελεγχόμενων φορολογικών περιόδων ανακριβείς. Οι δαπάνες που καταχωρηθήκαν στις υποβληθείσες δηλώσεις για τις οποίες ο προσφεύγων εξέπεσε τον αναλογούντα ΦΠΑ, προσδιορίστηκαν για την χρήση 2014 σε 107.279,00 ευρώ και για την χρήση 2015 σε 113.882,73 ευρώ. (σελ, 9 έκθεσης έλεγχου) Ο έλεγχος εξέδωσε τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις Φ.Π.Α. καταλόγισε τις διαφορές κυρίου φόρου και το πρόστιμο λόγω ανακρίβειας.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να επανεξεταστεί η υπόθεση του κατά το νόμο και την ουσία επί σκοπώ όπως ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις και να γίνει δεκτή η αίτηση του επιστροφής ΦΠΑ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής ότι η χρήση του επίμαχου ακινήτου για την ανέγερση του ξενοδοχείου είναι αστική-εμπορική και όχι γεωργική-αγροτική είναι αβάσιμος.
- 2) Κακώς και παρά το νόμο η φορολογική αρχή θεώρησε ότι όφειλε να έχει θεωρήσει το μισθωτήριο συμφωνητικό στη Δ.Ο.Υ.
- 3) Κακώς και παρά το νόμο ο έλεγχος θεώρησε ότι έγγραφο βεβαίας χρονολογίας για την απόδειξη της κατ' ελάχιστο θετούς χρήσης του άρθρου 33 παρ.4 ΚΦΠΑ, είναι μόνον αυτό που θεωρείται στη Δ.Ο.Υ.
- 4) Κακώς και παρά το νόμο η προσβαλλόμενη έκθεση έλεγχου δεν αποδέχτηκε το συμβολαιογραφικό συμφωνητικό μίσθωσης για το λόγο ότι δεν έχουν δηλωθεί τα μισθώματα στις δηλώσεις φορολογίας του ιδίου και των γονέων του.
- 5) Αβασίμως στο νόμο και την ουσία η προσβαλλόμενη έκθεση έλεγχου θεώρησε ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 33 παρ.4 ΚΦΠΑ για την επιστροφή του Φ.Π.Α.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 ν.2859/2000 ΚΦΠΑ ορίζεται ότι:

Άρθρο 30 Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου

«1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η Παράδοση αγαθών και η Παροχή 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.

Ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών.

Στην περίπτωση που αγαθά επένδυσης χρησιμοποιούνται, τόσο για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων του υποκειμένου στο φόρο, όσο και για ιδιωτική χρήση του ίδιου ή του προσωπικού του, ή, γενικότερα για σκοπούς άλλους από της επιχείρησης, ο Φ.Π.Α. που βαρύνει

τις δαπάνες που συνδέονται με τα επενδυτικά αυτά αγαθά εκπίπτει μόνο κατ' αναλογία του ποσοστού της χρησιμοποίησής τους για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων της επιχείρησης. Οι μεταβολές στην αναλογία χρήσης των αγαθών επένδυσης που αναφέρονται στο προηγούμενο εδάφιο λαμβάνονται υπόψη υπό τους όρους που προβλέπονται στα άρθρα 31 και 33.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 ν.2859/2000 ΚΦΠΑ ορίζεται ότι:

Άρθρο 33 Διακανονισμός εκπτώσεων

«1)..... 2). Ειδικά για τα αγαθά επένδυσης, η έκπτωση του φόρου που ενεργήθηκε υπόκειται σε πενταετή διακανονισμό με αφετηρία το έτος χρησιμοποίησής τους.

«Ο διακανονισμός ενεργείται κάθε έτος για το ένα πέμπτο (1/5) του φόρου που επιβάρυνε το αγαθό, ανάλογα με τις μεταβολές του δικαιώματος έκπτωσης.».....3)..... 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.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 ν.2859/2000 ΚΦΠΑ ορίζεται ότι:

Άρθρο 34 Επιστροφή του φόρου

"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."

Επειδή, σύμφωνα με την πολ..1006/14.1.1992

Διευκρινήσεις για το δικαίωμα έκπτωσης ή επιστροφής του ΦΠΑ που βαρύνει τα ακίνητα ή άλλου είδους κατασκευές που κατασκευάζονται από μία επιχείρηση σε ακίνητο που ανήκει

κατά κυριότητα σε τρίτους αλλά έχει παραχωρηθεί σε αυτήν η χρήση του. Με αφορμή ερωτήματα που υποβλήθηκαν στην Υπηρεσία μας, σχετικά με το πιο πάνω θέμα, διευκρινίζονται τα εξής:

Όπως είναι γνωστό, με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 24 του ν. 1882/1990 (ΦΕΚ 43Α) αντικαταστάθηκαν και συμπληρώθηκαν οι διατάξεις της περίπτ. α' της παραγ. 4 του άρθρου 26 του Ν. 1642/1986 περί ΦΠΑ. Σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές 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.τ.λ.) για χρονικό διάστημα τουλάχιστο 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. 1947/1991.

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 εταιρίας, 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.

Επειδή, σύμφωνα με την πολ..1094/7.5.1992

Δικαίωμα έκπτωσης ή επιστροφής ΦΠΑ που επιβάρυνε δαπάνη ανέγερσης κτισμάτων σε μισθωμένο ακίνητο, σε περίπτωση εκπρόθεσμης προσκόμισης για θεώρηση στον αρμόδιο Προϊστάμενο ΔΟΥ του οικείου ιδιωτικού συμφωνητικού.

Με αφορμή ερωτήματα που υποβλήθηκαν στην υπηρεσία μας, σχετικά με το πιο πάνω θέμα, παρέχουμε τις παρακάτω διευκρινίσεις:

1 . Με τις διατάξεις της [περίπτωσης α' της παραγρ. 4 του άρθρου 26](#) του ν. 1642/86, όπως αντικαταστάθηκε και ισχύει με τις διατάξεις της παραγρ. 3 του άρθρου 24 του ν. 1882/90, ορίζεται η έννοια του επενδυτικού αγαθού, για την εφαρμογή των διατάξεων του νόμου αυτού. Σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές θεωρούνται επενδυτικά αγαθά και τα κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές που κατασκευάζονται από το υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο σε ακίνητο που δεν ανήκει κατά κυριότητα σ' αυτό, αλλά έχει τη χρήση αυτού, με βάση οποιαδήποτε έννομη σχέση για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα (9) ετών.

2. Περαιτέρω, με την 1003880/175 /ΑΟΟ14/ΠΟΛ.[1006/14.1.1992](#) 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 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 τα 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 μία 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.

3. Εξάλλου, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του ν. 4045/1960 (ΦΕΚ 74 Α'), όπως αυτές αντικαταστάθηκαν με την παράγρ. 2 του άρθρου 16 του ν. 1828/1990 ορίζεται ότι, ιδιωτικά έγγραφα μίσθωσης αστικών ακινήτων, ασχέτως ποσού μισθώματος, η γεωργικών ακινήτων εφόσον το μίσθωμα είναι ανώτερο των πέντε χιλιάδων (5.000) δραχμών κατά μήνα, προσκομίζονται από τον εκμισθωτή για θεώρηση μέσα σε τριάντα (30) μέρες από τη σύνταξή τους, στον προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας που είναι αρμόδιος για τη φορολογία του. Τα έγγραφα αυτά δύναται και ο μισθωτής να τα προσκομίζει για θεώρηση στον προϊστάμενο της

Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας που είναι αρμόδιος για τη φορολογία του εκμισθωτή. Τα έγγραφα αυτά υποβάλλονται σε δύο (2) αντίγραφα, από τα οποία το ένα επιστρέφεται θεωρημένο σ' αυτόν που τα προσκόμισε και με τις διατάξεις του τέταρτου εδαφίου της παραγράφου 3 του ίδιου άρθρου και νομοθετήματος ορίζεται ότι όσοι δεν προσκομίζουν τα έγγραφα μίσθωσης ακινήτου για θεώρηση ή τα προσκομίζουν εκπρόθεσμα, καθώς και οι συμβολαιογράφοι που δεν εφαρμόζουν τις υποχρεώσεις που προβλέπονται από την παράγραφο αυτή, υπόκεινται σε πρόστιμο που ορίζεται στο άρθρο 73 του ν.δ. 3323/1955.

4. Τέλος, με τις διατάξεις της παραγρ. 16 του άρθρου 8 του ν. [1882/1990](#) ορίζεται ότι τα συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών και τρίτων για οιαδήποτε συναλλαγή θεωρούνται, μέσα σε δέκα (10) ημέρες από την ημερομηνία κατάρτισης και υπογραφής τους, από την αρμόδια ΔΟΥ, άλλως είναι ανίσχυρα και δεν έχουν κανένα έννομο αποτέλεσμα.

5. Ύστερα από τα παραπάνω, σε κάθε περίπτωση που γίνεται εκπρόθεσμη προσκόμιση στον Προϊστάμενο της ΔΟΥ σύμβασης μίσθωσης ακινήτου για θεώρηση, εφαρμόζονται οι προαναφερθείσες διατάξεις των παραγράφων 1 και 3, του άρθρου 3 του ν. 4045/1960, όπως ισχύουν, οι οποίες, ως ειδικές κατ'εξουσιοδότηση των γενικών διατάξεων της παραγρ. 16 του άρθρου 8 του ν. [1882/1990](#).

6. Κατά συνέπεια, τα οικεία μισθωτήρια θα γίνονται δεκτά για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 1642/86, ως προς το δικαίωμα έκπτωσης και επιστροφής του φόρου προστιθέμενης αξίας. 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.

7. Κάθε διαταγή μας με αντίθετο περιεχόμενο παύει να ισχύει αφότου εκδόθηκε.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής στα οποία περιλαμβάνεται και η από 20-03-2019 έκθεση έλεγχου ΦΠΑ Ν.2859/2000 της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Πύργου, προκύπτει ότι με το αριθμό/8-4-2003 πληρεξούσιο της συμβ/φου Πύργου Ο ΚΟΣ ΤΟΥ (πατέρας του προσφεύγοντα) παρείχε προς την σύζυγο του (μητέρα του προσφεύγοντα) να διαχειρίζεται και να εκμεταλλεύεται το σύνολο της γεωργικής του εκμετάλλευσης (15 αγροτεμάχια) και ειδικά το δικαίωμα να εκμισθώνει τα ακίνητα του και με το αριθμό/2003 συμβολαιογραφικό συμφωνητικό μίσθωσης ακινήτων της ίδιας ως άνω συμβολαιογράφου, το οποίο μεταγράφηκε στα βιβλία Μεταγραφών του Δήμου σε τόμο και αριθμό στις 9-5-2003. Η κα συζ. εκμίσθωσε στον προσφεύγοντα

(υιός) το σύνολο της γεωργικής εκμετάλλευσης (15 αγροτεμάχια), με ετήσιο μίσθωμα 50 ευρώ, για χρονική διάρκεια τριάντα(30) ετών, με χρήση του μισθίου αγροτική εκμετάλλευση από τον μισθωτή.

Επειδή, με το από 14-2-2014 ιδιωτικό συμφωνητικό μίσθωσης ακινήτου, με θεωρημένο το γνήσιο της υπογραφής των εμφανισθέντων, στις 14-2-2014, από τον κων πρόεδρο του Τ.Κ. Δήμου, ο κος του, (πατέρας του προσφεύγοντα) εκμίσθωσε στον προσφεύγοντα ένα αγροτεμάχιο συνολικής έκτασης 44.076,79 τμ. του οποίου έχει την επικαρπία, για διάρκεια εννέα(9) ετών, ήτοι από 14-2-2014 έως 13-2-2023, με ετήσιο μίσθωμα 100,00 ευρώ, χρήση αγροτική, αστική εκμετάλλευση ή όποια άλλη κατά την απόλυτη κρίση του μισθωτή και χωρίς δικαίωμα υπομίσθωσης ή η καθ' οιονδήποτε τρόπο παραχώρησης της χρήσης του μισθίου. Το εν λόγω ιδιωτικό συμφωνητικό μίσθωσης ακινήτου δεν έχει θεωρηθεί από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Πύργου. Στην συνέχεια, όπως αναφέρεται (σελ. 8) της έκθεσης έλεγχου, για την εκμίσθωση του ανωτέρω ακινήτου, ήτοι ακίνητο έκτασης 44.076,79 τμ (εντός του οποίου βρίσκεται έκταση 9174,60 τμ) με τα υφιστάμενα εντός αυτού κτίσματα, ο επικαρπωτής(πατέρας του προσφεύγοντα) υπέβαλε εκπρόθεσμα στις 30/11/2017 την με αρ. /2017 δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας μέσω της ηλεκτρονικής εφαρμογής της ΑΑΔΕ, την οποία αποδέχτηκε ο προσφεύγων (μισθωτής), με είδος μίσθωσης επαγγελματική/εμπορική με την ίδια περίοδο ισχύος 14/2/2014 -13/02/2023. Επίσης, στην έκθεση έλεγχου αναφέρεται ότι, στις υποβληθείσες δηλώσεις Φ.Ε. 2015 & 2016 δεν δηλώνεται μίσθωμα από τον επικαρπωτή για το συγκεκριμένο ακίνητο, ούτε έχουν καταχωρηθεί μισθώματα στα λογιστικά βιβλία και τις δηλώσεις Φ.Ε. του μισθωτή. Επιπλέον, ο προσφεύγων με το αριθμό /2005 συμβόλαιο γονικής παροχής ακινήτου (μεταγράφηκε στα βιβλία μεταγραφών του Δήμου στις 09-12-2005 στον τόμο αριθ.....) απέκτησε από τον πάτερα του το δικαίωμα της φιλής κυριότητας του ανωτέρω ακινήτου.(τίτλος κτήσης για τον παρέχοντα γονέα η υπ.αρ..... /2005 πράξη αποδοχής κληρονομιάς).

Επειδή, με την αρ. πρωτ..... /04-07-2012 απόφαση του Ειδικού Γραμματέα κοινοτικών πόρων και υποδομών του Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης & Τροφίμων, εγκρίθηκε για τον προσφεύγοντα το επενδυτικό σχέδιο, ίδρυση επτά (7) τουριστικών κατοικιών στο Δ.Δ. του Δήμου στο Μέτρο 313B του Προγράμματος Αγροτικής Ανάπτυξης της Ελλάδος 2007-2013(ΠΑΑ) (προσκομίζεται στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή).

Επειδή, όπως αναφέρεται στην έκθεση έλεγχου (σελ. 3 & 9), ο προσφεύγων (ατομική επιχείρηση) κατά την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο (01/07/2014-31/12/2015) διέθετε την υπό κατασκευή εγκατάσταση εσωτερικού και την έχει δηλώσει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.(αρ.δηλ..... /2007) ,

A/A	Είδος Εγκατ.	Διεύθυνση Εγκατ.	Περιγραφή	Έναρξη	Λήξη
1.	Υπό Κατασκευή Εγκατάσταση		Εργασίες διαμόρφωσης η ανέγερσης κτίσματος η άλλου είδους κατασκευών (ως αγαθού επένδυσης του άρθρου 33 παρ.4 του κώδικα ΦΠΑ) για ίδια άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας με δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των εισροών της	07/12/2007	30/10/2017

Στην συνέχεια, ο προσφεύγων, μεταξύ άλλων δήλωσε ως δραστηριότητα όπως παρακάτω:

Κωδικός	Περιγραφή	Έναρξη	Λήξη
55101000	Υπηρεσίες παροχής δωματίων η μονάδας καταλύματος για επισκέπτες, με καθημερινή καθαριότητα (εκτός της χρονομεριστικής μίσθωσης)	30/10/2017	

Επειδή, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στις εγκαταστάσεις της επιχείρησης στις 12-10-2018 διαπιστώθηκε η πραγματοποίηση των πράξεων (κατασκευές ακινήτων) για τις οποίες υποβλήθηκε το αίτημα επιστροφής ΦΠΑ (σελ.11 έκθεσης έλεγχου) και από τον έλεγχο δεν εγείρεται ζήτημα ότι οι προμηθευτές (εκδότες των φορολογικών στοιχείων δαπανών) δεν είχαν την δυνατότητα να παρέχουν τις υπηρεσίες που αναφέρονται στα φορολογικά στοιχεία δαπανών τα οποία έλαβε ο προσφεύγων και καταχώρησε στα βιβλία του.

Επειδή, με το με αρ.πρωτ.ΔΕ/...../2019 έγγραφο του Υπουργείου Τουρισμού το επενδυτικό έργο (τουριστικό κατάλυμα ξενοδοχείο εποχιακής λειτουργίας τριών αστέρων) υπάγεται στις Πρότυπες Περιβαλλοντικές Δεσμεύσεις(ΠΠΔ) που περιγράφονται στην υπ. αριθμ...../2012(ΦΕΚ 3438/Β') ΚΥΑ και χορηγήθηκε άδεια σε υποβολή γνωστοποίησης σύμφωνα με τη με αριθμό/2017 ΚΥΑ(ΦΕΚ 1750/Β') «Απλούστευση της διαδικασίας έναρξης λειτουργίας τουριστικών καταλυμάτων» (προσκομίζεται στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή).

Επειδή, με το με αριθμό/2003 συμβολαιογραφικό συμφωνητικό μίσθωσης ακινήτων της συμβολαιογράφου, ο προσφεύγων μίσθωσε το σύνολο των ακινήτων του πατέρα του, για χρονική διάρκεια τριάντα(30) ετών, ως εκ τούτου έχει την χρήση όλων των ακινήτων πέραν των εννέα(9) ετών, πληρείται η προϋπόθεση της κατ' ελάχιστον εννεαετούς διάρκειας της μίσθωσης του ακινήτου, όπως προβλέπεται στην παρ.4 του άρθρου 33 του Ν.2859/2000 ΚΦ.Π.Α. και το γεγονός ότι η μίσθωση έγινε με χρήση αγροτική εκμετάλλευση, δεν συνιστά λόγο να μη γίνει δεκτή για λόγους ΦΠΑ, σύμφωνα με το άρθρο 33 παρ.4 του Ν.2859/2000.

Επειδή, με το άρθρο 171 του Ν.2717/1999

« 2.Η χρονολογία των ιδιωτικών εγγράφων καθίσταται βέβαιη για τους τρίτους μόνον όταν αυτά θεωρηθούν από συμβολαιογράφο ή από άλλον αρμόδιο κατά το νόμο δημόσιο υπάλληλο..»

**Επειδή, με το από 14-2-2014 ιδιωτικό συμφωνητικό μίσθωσης ακινήτου, με θεωρημένο το γνήσιο της υπογραφής των εμφανισθέντων στις 14-2-2014 από τον κόν
..... πρόεδρο του Τ.Κ. Δήμου, ως εκ τούτου κατέστη βέβαιης χρονολογίας στις 14-02-2014, ο κος του πατέρας του προσφεύγοντα εκμίσθωσε στον προσφεύγοντα ένα αγροτεμάχιο συνολικής έκτασης 44.076,79 τμ. (εντός του οποίου βρίσκεται έκταση 9.174,60 τμ στην οποία ο προσφεύγων ανήγειρε τα κτίσματα) του οποίου έχει την επικαρπία, για διάρκεια εννέα(9) ετών, ήτοι από 14-2-2014 έως 13-2-2023, με ετήσιο μίσθωμα 100,00 ευρώ, χρήση αγροτική, αστική εκμετάλλευση ή όποια άλλη κατά την απόλυτη κρίση του μισθωτή και χωρίς δικαίωμα υπομίσθωσης ή η καθ' οιονδήποτε τρόπο παραχώρησης της χρήσης του μισθίου**

Επειδή, σύμφωνα με την πολ.1013 / 7.1.2014

«1. Οι εκμισθωτές ακίνητης περιουσίας υποχρεούνται να δηλώνουν όλα τα πληροφοριακά στοιχεία των αρχικών ή τροποποιητικών μισθώσεων, μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την έναρξη της μίσθωσης ή την τροποποίησή της, ανεξάρτητα αν πρόκειται για γραπτή ή προφορική συμφωνία.»

Επειδή, ο προσφεύγων υπέβαλε εκπρόθεσμα στις 30/11/2017 την με αρ./2017 δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας μέσω της ηλεκτρονικής εφαρμογής της ΑΑΔΕ, την οποία αποδέχτηκε ο προσφεύγων(μισθωτής), για το αγροτεμάχιο συνολικής έκτασης 44.076,79 τμ. (εντός του οποίου βρίσκεται έκταση 9.174,60 τμ στην οποία ο προσφεύγων ανήγειρε τα κτίσματα) με είδος μίσθωσης επαγγελματική/εμπορική με την ίδια περίοδο ισχύος 14/2/2014-13/02/2023 που αναφέρεται στο από 14-2-2014 ιδιωτικό συμφωνητικό μίσθωσης ακινήτου.

Επειδή, το γεγονός ότι η εν λόγω μίσθωση δηλώθηκε εκπρόθεσμα στις 30-11-2017, ενώ το ιδιωτικό συμφωνητικό μίσθωσης εννεαετούς διάρκειας έχει συνταχτεί και έχει θεωρηθεί το γνήσιο της υπογραφής στις 14-2-2014, δεν συνιστά λόγο να μη γίνει δεκτή για σκοπούς Φ.Π.Α. σύμφωνα με το άρθρο 33 παρ.4 του Ν.2859/2000.

Επειδή, η υποχρέωση της δήλωσης των μισθωμάτων στις δηλώσεις Φ.Ε. του επικαρπωτή και τις καταχωρήσεις αυτών στα λογιστικά βιβλία και στις δηλώσεις Φ.Ε. του μισθωτή, δεν αποτελούν προϋπόθεση για την έκπτωση και κατ' επέκταση επιστροφή Φ.Π.Α., σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 33 του Ν.2859/2000 ΚΦ.Π.Α.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν.4174/2013 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 τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

«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».

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 22.04.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, του του, με ΑΦΜ, **α)** την ακύρωση, της υπ.αρ...../2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/07/2014-31/12/2014 συνολικού ποσού φόρου για καταβολή ύψους 2.394,94 ευρώ, της υπ.αρ...../2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015 συνολικού ποσού φόρου για καταβολή ύψους **5.988,55** ευρώ και **β)** την επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου της φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015 ποσού 35.096,31 ευρώ.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ

Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ

ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Ο ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΗΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ

ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ α.α.

ΙΩΑΝΝΗΣ ΚΑΜΠΟΣΟΣ

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.