



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**  
**ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ**  
**ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ**

**Αριθμός Γνωμοδοτήσεως 387/2013**  
**ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ**  
**Α' ΤΑΚΤΙΚΗ ΟΛΟΜΕΛΕΙΑ**  
**Συνεδρίαση της 14<sup>ης</sup> Νοεμβρίου 2013**

**Σύνθεση:**

**Πρόεδρος:** Ιωάννης Σακελλαρίου, Πρόεδρος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους.

**Μέλη:** Μιχαήλ Απέσσος, Αλέξανδρος Καραγιάννης, Αντιπρόεδροι του ΝΣΚ, Ιωάννης Διονυσόπουλος, Ιωάννα Καραγιαννοπούλου, Ανδρέας Χαρλαύτης, Ανδρέας Γραμματικός, Θεόδωρος Ψυχογιός, Ευγενία Βελώνη, Αικατερίνη Γρηγορίου, Στυλιανή Χαριτάκη, Δημήτριος Χανής, Νικόλαος Δασκαλαντωνάκης, Ευφροσύνη Μπερνικόλα, Γαρυφαλιά Σκιάνη, Ελένη Σβολοπούλου, Δημήτριος Μακαρονίδης, Αλέξανδρος Ροϊλός, Ευστράτιος Συνοίκης, Ευαγγελία Σκαλτσά, Ελένη Πασαμιχάλη, Χριστίνα Διβάνη και Σταύρος Σπυρόπουλος, Νομικοί Σύμβουλοι.

**Εισηγητής:** Θεόδωρος Ψυχογιός, Νομικός Σύμβουλος του Κράτους.

**Ερωτήματα:** Υπ' αριθ. πρωτ. α) Δ. 14<sup>Α</sup> 1109578 ΕΞ 2011/2-8-11/14<sup>η</sup> Δνση Φ.Π.Α. Υπουργείου Οικονομικών, β) Δ14Α 1092537 ΕΞ 2013/31-5-13/14<sup>η</sup> Δ/νση ΦΠΑ/12<sup>η</sup> Δ/νση Φορολογίας Εισοδήματος/Υπουργείο Οικονομικών.

**Περίληψη ερωτημάτων:** Ερωτάται: α) Αν πρόκειται για ανάθεση έργου εκ μέρους της Γ.Γ.Α., με αμοιβή σε είδος προς την εκτελούσα τελικώς το έργο «Γήπεδο Α.Ε.», (παραχώρηση της χρήσης του κατασκευαστικού έργου για 49 χρόνια) και, αν επενδυτικό αγαθό (άυλο) της «Γήπεδο Α.Ε.» συνιστά το ανωτέρω ενοχικό δικαίωμα, με συνέπεια να απαιτείται τιμολόγηση της εκτελεσθείσης εργολαβίας από τη «Γήπεδο Α.Ε.» και λήψη


προσήκοντος φορολογικού στοιχείου για το εκχωρούμενο σε αυτή δικαίωμα από τη Γ.Γ.Α. ή β) αν η εταιρεία «Γήπεδο Α.Ε.» ανεγείρει δικό της επενδυτικό αγαθό σε ακίνητο τρίτου, του οποίου έχει την κατοχή, με έννομη σχέση, για διάστημα άνω των εννέα ετών και συνεπώς δεν υπάρχει εργολαβία ούτε περαιτέρω υποχρέωση προς τιμολόγησή της, αλλ' αντιθέτως υφίσταται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου που βάρυνε την κατασκευή του έργου, ως επενδυτικού αγαθού, κατά το άρθρο 33§4 ΚωδΦΠΑ.

-----

**I. Α.** Στο έγγραφο με αριθμ. πρωτ. Δ. 14<sup>Α</sup> 1109578 ΕΞ 2011/2-8-11/14<sup>η</sup> Δνση Φ.Π.Α του Υπουργείου Οικονομικών εκτίθενται τα εξής:

1. Με το ν. 3693/2008 και την από 24.10.2008 Σύμβαση μεταξύ της Γενικής Γραμματείας Αθλητισμού (Γ.Γ.Α.) και του Αθλητικού Σωματείου με την επωνυμία «Αθλητική Ένωση Λάρισας» παραχωρήθηκε στο δεύτερο η χρήση, διοίκηση και διαχείριση ακινήτου για 49 έτη με τον όρο ότι το Σωματείο (ή οποιοσδήποτε τρίτος έλκει από αυτό δικαιώματα και υποχρεώσεις), αναλαμβάνει με δικές του δαπάνες τη δημιουργία αθλητικού κέντρου και συνοδών εμπορικών χρήσεων και 12 γηπέδων αντισφαίρισης, τα οποία θα έπρεπε να παραχωρηθούν (πλην 4 γηπέδων) στο φορέα διοργάνωσης μεσογειακών αγώνων, οι οποίοι είχαν αναληφθεί από τη χώρα μας για τις ανάγκες εκτέλεσης αυτών. Μετά τη λήξη των 49 ετών, η χρήση των έργων επανέρχεται στη Γ.Γ.Α. Με την ίδια σύμβαση ορίζεται ότι οι εργασίες θα εκτελεστούν σύμφωνα με τα αναφερόμενα στη σύμβαση (παραρτήματα Β' και Γ'), με βάση σχέδια και μελέτες της Γ.Γ.Α., σε χρόνο που ομοίως καθορίζεται από τη σύμβαση. Επίσης καθορίζονται ρήτρες, ασφάλειες και εγγυήσεις για την καλή εκτέλεση του συνόλου του έργου.

2. Με την από 12.12.2008 Σύμβαση Εκχώρησης, το Αθλητικό Σωματείο με την επωνυμία «Αθλητική Ένωση Λάρισας» εκχωρεί στην εταιρεία «Γήπεδο Λάρισας Α.Ε.» το σύνολο των δικαιωμάτων που του έχουν παραχωρηθεί κατά τα ανωτέρω. Η εταιρεία «Γήπεδο Αθλητικές Εγκαταστάσεις Λάρισας Α.Ε.», συνεστήθη με το υπ' αριθμ. 2000/1.7.2005 καταστατικό, με σκοπό την κατασκευή, ανακατασκευή και εκμετάλλευση ποδοσφαιρικού γηπέδου και λοιπών συναφών αθλητικών, εμπορικών και λοιπών εγκαταστάσεων στην ευρύτερη περιοχή της πόλης της Λάρισας, σε δικό της ακίνητο ή σε ακίνητο που θα της παραχωρηθεί κατά χρήση. Για



την υλοποίηση του σκοπού της η εταιρεία, μεταξύ άλλων, μπορεί να παραχωρεί με αντάλλαγμα τη χρήση του γηπέδου και των λοιπών αθλητικών εγκαταστάσεων στην «ΠΑΕ ΑΕΛ 1964».

3. Με το από 5.2.2010 Συμφωνητικό μεταξύ της «Γήπεδο Λάρισας Α.Ε.» και της «ΠΑΕ ΑΕΛ 1964», η «Γήπεδο Λάρισας Α.Ε.» παραχωρεί στην ΠΑΕ για είκοσι (20) έτη τη χρήση του γηπέδου, για τη διεξαγωγή των αγώνων ποδοσφαίρου εθνικών και διεθνών διοργανώσεων της ομάδας της ΠΑΕ, καθώς και για τη διεξαγωγή αθλητικών, πολιτιστικών και λοιπών εκδηλώσεων της ΠΑΕ. Επίσης, η «Γήπεδο Λάρισας Α.Ε.» παραχωρεί στην ΠΑΕ, κατά χρήση, πλην του γηπέδου, τους ιδιαίτερους χώρους διαμονής και παρακολούθησης αγώνων και εκδηλώσεων (σουίτες), τα εκδοτήρια των εισιτηρίων, ως και τις εν γένει λειτουργίες εξυπηρέτησης φιλάθλων, παικτών, προπονητών, διαιτητών και τύπου στις αθλητικές εγκαταστάσεις ποδοσφαίρου του ακινήτου. Το γήπεδο θα χρησιμοποιηθεί από την ΠΑΕ ως έδρα της ομάδας της και για τους φιλικούς και επίσημους αγώνες, εθνικούς, ευρωπαϊκούς και διεθνείς, στο πλαίσιο της συμμετοχής της σε σχετικές διοργανώσεις, πρωταθλήματα κλπ.

4. Με το από 21.12.2010 έγγραφό της η «Γήπεδο Λάρισας Α.Ε.» διορθώνει και συμπληρώνει το αρχικό έγγραφό της, που περιήλθε στην υπηρεσία μας στις 22.10.2010, στο οποίο αναφέρεται ότι την εκμετάλλευση του γηπέδου, των αθλητικών εγκαταστάσεων, κυλικείων κλπ. την έχει η «ΠΑΕ ΑΕΛ 1964» και ερωτά εάν η εταιρεία έχει δικαίωμα επιστροφής του ΦΠΑ, που έχει επιβαρυνθεί από την κατασκευή των εν λόγω εγκαταστάσεων. Στο έγγραφο αυτό επισυνάπτεται το από 20.9.2010 ιδιωτικό συμφωνητικό, με το οποίο τροποποιείται το από 5.2.2010 Συμφωνητικό μεταξύ της «Γήπεδο Λάρισας Α.Ε.» και της «ΠΑΕ ΑΕΛ 1964». Βάσει του τροποποιημένου συμφωνητικού η «Γήπεδο Λάρισας Α.Ε.» παραχωρεί στην «ΠΑΕ ΑΕΛ 1964» τη χρήση του γηπέδου (κερκίδες, αγωνιστικό χώρο κλπ.) αποκλειστικά και μόνο για τη διεξαγωγή των αγώνων ποδοσφαίρου, των προπονήσεων και άλλων αθλητικών εκδηλώσεων της ΠΑΕ, ενώ διατηρεί το δικαίωμα να παραχωρεί η ίδια, χωρίς τη συγκατάθεση της ΠΑΕ, τη χρήση του γηπέδου για τη διεξαγωγή αγώνων άλλων ομάδων, καθώς και για την πραγματοποίηση αθλητικών, πολιτιστικών και λοιπών εκδηλώσεων. Κατά τα λοιπά, η «Γήπεδο Λάρισας Α.Ε.» παραχωρεί κατά χρήση στην ΠΑΕ, εκτός των κερκίδων και του αγωνιστικού χώρου, τους ιδιαίτερους χώρους διαμονής και παρακολούθησης αγώνων και εκδηλώσεων (σουίτες), τα εκδοτήρια των εισιτηρίων, καθώς και τους χώρους εξυπηρέτησης φιλάθλων,

παικτών κλπ. κατά το χρόνο που η ΠΑΕ κάνει χρήση του γηπέδου για τις δραστηριότητές της. Για πρώτη φορά στο εν λόγω έγγραφο, αναφέρεται ότι θα κατασκευαστεί εμπορικό κέντρο, το οποίο μαζί με το γήπεδο και τις βοηθητικές του εγκαταστάσεις θα λειτουργήσει υπό ενιαία διαχείριση και εκμετάλλευση από την εταιρεία «Γήπεδο Λάρισας Α.Ε.». Σημειώνεται ότι την αποκλειστική αρμοδιότητα σχετικά με την υπαγωγή ή μη του συνόλου της επιφάνειας των εμπορικών χώρων του αθλητικού κέντρου στο καθεστώς ΦΠΑ, έχει η οικεία Δ.Ο.Υ., στην οποία υποβάλλονται προς έλεγχο των πραγματικών περιστατικών, τα απαραίτητα στοιχεία προκειμένου να διαπιστωθεί εάν πληρούνται οι προϋποθέσεις που προβλέπονται με τις ΑΥΟ ΠΟΛ. 1112/2007 και ΠΟΛ. 1056/2009, καθώς και τις οδηγίες που δόθηκαν με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1081/2008.

5. Τέλος, με το έγγραφό της που επιδόθηκε με δικαστικό επιμελητή στις 10.6.2011 υποβάλλεται τεχνική περιγραφή του ακινήτου, από την οποία προκύπτει η επιφάνεια και ο αριθμός των καταστημάτων ανά κτίριο, επισυνάπτεται σύμβαση της εταιρίας με την εταιρία «B...S» για τη φύλαξη του συγκροτήματος και αιτείται να γίνει δεκτή η αίτηση επιλογής εμπορικού κέντρου. Σημειώνεται ότι από τα συμφωνητικά μίσθωσης που έχουν προσκομιστεί στην Υπηρεσία μας προκύπτει ότι η εταιρεία εκμισθώνει προς τρίτους τους χώρους των στεγάστρων του σταδίου, για την εγκατάσταση φωτοβολταϊκών συστημάτων, το εστιατόριο και τα κυλικεία του σταδίου, καθώς και εμπορικό κατάστημα, ενώ παραχωρεί στην εταιρεία «C...E» το αποκλειστικό δικαίωμα χρήσης τμήματος του γηπέδου, προκειμένου να λειτουργήσει σταθμός βάσης κινητής τηλεφωνίας».

Με βάση τα ανωτέρω περιστατικά, υποβλήθηκαν στο ΝΣΚ τα υπό στοιχ. α' και β' ερωτήματα, που εκτίθενται στην αρχή της παρούσης.

**Β. 1.** Επί των ανωτέρω ερωτημάτων, το Α' Τμήμα του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους εξέδωσε την υπ' αριθμ. **177/2012** γνωμοδότηση, με την οποία γνωμοδότησε, κατά πλειοψηφία, ότι η εταιρεία «Γήπεδο Λάρισας Α.Ε.» (μετ' εκχώρηση των δικαιωμάτων του ως άνω αθλητικού σωματείου προς αυτή) ανήγειρε τις αθλητικές εγκαταστάσεις στο πλαίσιο σύμβασης έργου με τη Γενική Γραμματεία Αθλητισμού και, κατά συνέπεια, (α) η μεν ως άνω εταιρεία έχει υποχρέωση τιμολόγησης της αξίας της αμοιβής της προς τη Γ.Γ.Α., που ισούται με την ωφέλεια της εταιρείας από την παραχωρηθείσα χρήση των εγκαταστάσεων, με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών που κατέβαλε αυτή για την κατασκευή του έργου, κατ' εφαρμογή των άρθρων 30 έως και 32 του Κώδικα Φ.Π.Α., και όχι του άρθρου 33 του ίδιου Κώδικα



(β) η δε Γ.Γ.Α. έχει υποχρέωση τιμολόγησης της παραχώρησης της χρήσης των εγκαταστάσεων προς την ως άνω εταιρεία, χρεώνοντας την τελευταία με τον αναλογούντα φόρο προστιθέμενης αξίας.

2. Ακολουθως, με το έγγραφο αριθμ. Δ14Α 1092537 ΕΞ 2013/31-5-13/14<sup>η</sup>Δ/νση ΦΠΑ/12<sup>η</sup>/Δ/νση Φορολογίας Εισοδήματος του Υπουργείου Οικονομικών, εζητήθη η υποβολή των ως άνω ερωτημάτων στην Ολομέλεια του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους.

**II. 1. Από τις διατάξεις του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000), ορίζονται τα εξής:**

**Άρθρο 1. Επιβολή του φόρου**

«Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του αντισυμβαλλομένου.»

**Άρθρο 2. Αντικείμενο του φόρου**

«1. Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα».(...)

**Άρθρο 3. Υποκείμενοι στο φόρο**

«1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής (...).»

**Φορολογητέες πράξεις**

**Άρθρο 6. Παράδοση ακινήτων**

«1. Παράδοση ακινήτων είναι η μεταβίβαση αποπερατωμένων ή ημιτελών κτιρίων ή τμημάτων τους και του οικοπέδου που μεταβιβάζεται μαζί με αυτά ως ενιαία ιδιοκτησία ή ιδανικών μεριδίων οικοπέδου επί των οποίων εφαρμόζεται το αμάχητο τεκμήριο της παραγράφου 1 του άρθρου 2 του α.ν. 1521/1950 (ΦΕΚ 245 Α') που κυρώθηκε με το ν. 1587/1950 (ΦΕΚ 294 Α'), εφόσον πραγματοποιείται από επαχθή αιτία πριν από την πρώτη εγκατάσταση σε αυτά. Για την εφαρμογή του παρόντος νόμου θεωρούνται: α) ως κτίρια, τα κτίσματα γενικά και οι κάθε είδους κατασκευές που συνδέονται με τα κτίσματα ή με το έδαφος κατά τρόπο σταθερό και μόνιμο (...).

2. Παράδοση ακινήτων θεωρείται επίσης: α) ..... β) η εκτέλεση εργασιών στα ακίνητα, με μίσθωση έργου, ανεξάρτητα αν διαθέτει τα υλικά ο εργοδότης ή ο εργολάβος. Εργασίες κατά την πιο πάνω έννοια είναι και οι

εκσκαφές, οι κατεδαφίσεις, η κατασκευή οικοδομών, οδών, γεφυρών, υδραγωγείων, υδραυλικών και αποχετευτικών έργων, ηλεκτρολογικών και μηχανολογικών εγκαταστάσεων και τεχνικών γενικά έργων, καθώς και οι συμπληρώσεις, επεκτάσεις, διαρρυθμίσεις και επισκευές, εκτός από τις εργασίες συνήθους συντήρησης των έργων αυτών.».

**Άρθρο 7.** Πράξεις θεωρούμενες ως παράδοση αγαθών

«1. (...). 2. Επίσης, ως παράδοση αγαθών θεωρούνται οι ακόλουθες πράξεις, εφόσον η απόκτηση των αγαθών ή κατά περίπτωση των υλικών ή των υπηρεσιών από τα οποία έχουν παραχθεί αυτά παρέχει στον υποκείμενο δικαίωμα έκπτωσης του φόρου: α)...β)...γ) η ιδιοκατοίκηση, η παράδοση σε μη φορολογητέα δραστηριότητα του ιδίου υποκειμένου, η μίσθωση, η δωρεάν παραχώρηση της χρήσης ή η χρησιμοποίηση για οποιονδήποτε σκοπό ξένο προς την επιχείρηση, των ακινήτων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 6.».

**Άρθρο 8.** Παροχή υπηρεσιών

«1. Παροχή υπηρεσιών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη που δε συνιστά παράδοση αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 έως 7. Η πράξη αυτή μπορεί να συνίσταται ιδίως σε: α) μεταβίβαση ή παραχώρηση της χρήσης ενός άυλου αγαθού, β) υποχρέωση για παράλειψη ή ανοχή μιας πράξης ή κατάστασης. (...).».

**Άρθρο 22.** Απαλλαγές στο εσωτερικό της χώρας

«1. Απαλλάσσονται από το φόρο: α)...β)... κστ') οι μισθώσεις ακινήτων, εκτός αυτών της περίπτωσης δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 8».

**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.(...)».

**Άρθρο 33.** Διακανονισμός εκπτώσεων

«1. Η έκπτωση του φόρου που ενεργείται με βάση τις περιοδικές δηλώσεις, οι οποίες υποβάλλονται σύμφωνα με την περίπτωση α' της παραγράφου 1 του άρθρου 38, υπόκειται σε τελικό διακανονισμό κατά την υποβολή της

προβλεπόμενης από το ίδιο άρθρο εκκαθαριστικής δήλωσης, εφόσον: α) η έκπτωση αυτή είναι μεγαλύτερη ή μικρότερη από εκείνη που είχε δικαίωμα να ενεργήσει ο υποκείμενος στο φόρο, β) (.....)

2. Ειδικά για τα αγαθά επένδυσης, η έκπτωση του φόρου που ενεργήθηκε υπόκειται σε πενταετή διακανονισμό με αφετηρία το έτος χρησιμοποίησής τους. (.....). Για τα εμπορικά κέντρα, για τα οποία πραγματοποιείται επιλογή φορολόγησης, σύμφωνα με την περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 8, η έκπτωση του φόρου που ενεργήθηκε υπόκειται σε δεκαετή διακανονισμό με αφετηρία το έτος χρησιμοποίησής τους. Ο διακανονισμός ενεργείται κάθε έτος για το ένα δέκατο (1/10) 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.(...) β) τα δικαιώματα χρησιμοποίησης διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, σχεδίου, υποδείγματος, εμπορικού ή βιομηχανικού σήματος και άλλων παρόμοιων, εφόσον εξυπηρετούν περισσότερες από μία χρήσεις.»

#### **Άρθρο 34. Επιστροφή του φόρου**

«1. «Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον: α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξαρχής αχρεώστητα ή β) το αχρεώστητο προκύπτει από επιγενόμενο λόγο στις κάτωθι περιπτώσεις: i).....ii.....iii) αφορά αγαθά επένδυσης, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33 ....».

2. Από τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2 και 3 του άρθρου **50** του **ν. 3693/2008** (ΦΕΚ 174Α/25.8.2008), προβλέπονται τα ακόλουθα:

«1. Η Γενική Γραμματεία Αθλητισμού (Γ.Γ.Α.) μπορεί να παραχωρήσει υπό όρους τη χρήση, διοίκηση και διαχείριση του ακινήτου εκτάσεως εκατόν σαράντα τριών χιλιάδων πεντακοσίων τετραγωνικών μέτρων και δύο εκατοστών του τετραγωνικού μέτρου (143.500,02 m<sup>2</sup>) που βρίσκεται στη θέση Μεζούρλο Νεάπολης του Δήμου Λάρισας, όπως το ακίνητο αυτό

φαίνεται με στοιχεία 1, 2, 2', 3', 4', 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 1 στο από 26.3.2008 διάγραμμα κλίμακας 1:1000, το οποίο θεωρήθηκε από τον Προϊστάμενο της Διεύθυνσης Μελετών της Γενικής Γραμματείας Αθλητισμού και του οποίου αντίτυπο σε φωτοσμίκρυνση δημοσιεύεται με τον παρόντα νόμο στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, στο αθλητικό σωματείο με την επωνυμία «Αθλητική Ένωση Λάρισας» (εφεξής «σωματείο»), που ιδρύθηκε με την υπ' αριθμ. 113/1969 απόφαση του Πρωτοδικείου Λάρισας με έδρα τη Λάρισα, το καταστατικό του οποίου καταχωρήθηκε στο βιβλίο αναγνωρισμένων Σωματείων του Πρωτοδικείου Λάρισας με αύξοντα αριθμό 664/1969, όπως αυτό έχει τροποποιηθεί και ισχύει σήμερα. Από την παραχώρηση εξαιρείται το υπάρχον κλειστό γυμναστήριο το οποίο παραμένει στην ιδιοκτησία της Γ.Γ.Α. Η διάρκεια της παραχώρησης ορίζεται σε σαράντα εννέα έτη, με την επιφύλαξη όσων ορίζονται στην περίπτωση γ' της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού, και με τον όρο ότι το σωματείο ή ο οποιοσδήποτε τρίτος που έλκει από αυτό δικαιώματα και υποχρεώσεις αναλαμβάνει, με δικές του δαπάνες κατά τα οριζόμενα στις επόμενες παραγράφους:

A) τη δημιουργία αθλητικού κέντρου, συνοδών και εμπορικών χρήσεων, το οποίο θα περιλαμβάνει αθλητικές εγκαταστάσεις ενός γηπέδου ποδοσφαίρου χωρητικότητας 16.000 θέσεων και τα κτίρια διαφόρων χρήσεων όπως αυτά προβλέπονται στην υπ' αριθμ. 34723/24.8.2007 απόφαση του Υπουργού Περιβάλλοντος, Χωροταξίας και Δημόσιων Έργων (ΦΕΚ 395/3.9.2007 Τεύχος Αναγκαστικών Απαλλοτριώσεων και Πολεοδομικών Θεμάτων) και Β) την κατασκευή σε τμήμα της ανωτέρω έκτασης που εμφανίζεται στο ως άνω διάγραμμα με στοιχεία 24, 25, 26, 1, 23, 24 ιδιοκτησίας Δήμου Λαρισαίων και έχει παραχωρηθεί στη Γ.Γ.Α. με την υπ' αριθμ. 22/17.1.2008 απόφαση δημοτικού συμβουλίου δώδεκα γηπέδων αντισφαίρισης, όπως αυτά ορίζονται ως υπαίθριες αθλητικές εγκαταστάσεις στην παραπάνω αναφερόμενη απόφαση του Υπουργού Περιβάλλοντος, Χωροταξίας και Δημόσιων Έργων. Το σύνολο των αθλητικών εγκαταστάσεων και των συνοδών χρήσεων θα παραχωρηθούν, πλην των τεσσάρων εκ των δώδεκα γηπέδων αντισφαίρισης άνευ ανταλλάγματος, στον φορέα διοργάνωσης των Μεσογειακών Αγώνων του έτους 2013 για τις ανάγκες τέλεσης των αγώνων αυτών. Η ευθύνη και το κόστος για τη δημιουργία των ειδικών υποδομών, προσαρμογών και προσθηκών που θα απαιτηθούν για την τέλεση των Μεσογειακών Αγώνων του έτους 2013 αναλαμβάνονται από τον φορέα που θα έχει τη σχετική αρμοδιότητα και δεν ανήκουν στις υποχρεώσεις του σωματείου. Η παραχώρηση του ακινήτου αρχίζει από την ημερομηνία υπογραφής της





προβλεπόμενης στην επόμενη παράγραφο σύμβασης. Μετά τη λήξη της παραχώρησης η χρήση, διοίκηση και διαχείριση όλων των κτιριακών και μη εγκαταστάσεων του ακινήτου, μετά των συστατικών και παραρτημάτων τους και όλου του εξοπλισμού τους, όπως θα έχουν διαμορφωθεί και σε όποια κατάσταση ευρίσκονται το χρόνο εκείνον, επανέρχονται στη Γενική Γραμματεία Αθλητισμού, άνευ ουδεμίας αποζημιώσεως του σωματείου ή οποιουδήποτε τρίτου.

2. Με σύμβαση που καταρτίζεται μεταξύ της Γενικής Γραμματείας Αθλητισμού και του σωματείου καθορίζονται: α) Οι ειδικότεροι όροι και προϋποθέσεις της παραχώρησης. β) Οι αθλητικές και τεχνικές προδιαγραφές των αθλητικών εγκαταστάσεων ποδοσφαίρου, οι οποίες πρέπει να είναι κατάλληλες για τη διεξαγωγή των αγώνων των εθνικών ελληνικών ομάδων ποδοσφαίρου και αγώνων ποδοσφαίρου εθνικών και διεθνών διοργανώσεων και τη διεξαγωγή των αθλητικών και άλλων εκδηλώσεων του σωματείου αυτού. γ) Οι αθλητικές και τεχνικές προδιαγραφές των αθλητικών εγκαταστάσεων αντισφαίρισης και των συνοδευτικών τους, οι οποίες θα καθοριστούν με βάση τις υπάρχουσες σήμερα εγκαταστάσεις κατά είδος, χρήση, μέγεθος και ποιοτικά χαρακτηριστικά. Κατά τη διάρκεια της παραχώρησης το πρόγραμμα της διάθεσης και λειτουργίας των γηπέδων για την τέλεση και τη διεξαγωγή επίσημων διοργανώσεων ή για την άσκηση της προπονητικής δραστηριότητας θα γίνεται σύμφωνα με όσα ορίζονται στην ως άνω υπ' αριθμ. 22/17.1.2008 απόφαση του Δημοτικού Συμβουλίου του Δήμου Λαρισαίων. Η κατασκευή των δώδεκα γηπέδων αντισφαίρισης, εκ των οποίων τα οκτώ γήπεδα θα χρησιμοποιηθούν για τις ανάγκες των Μεσογειακών Αγώνων του έτους 2013, θα πρέπει να ολοκληρωθεί σταδιακά εντός χρονικής περιόδου δεκαοκτώ μηνών από την έκδοση της οικοδομικής άδειας κατά τρόπο τέτοιο ώστε για καθένα από τα υπάρχοντα γήπεδα που καταστρέφεται να αντικαθίσταται από νέο εντός προθεσμίας σαράντα πέντε ημερών από την καταστροφή του παλαιού. Η διάρκεια της παραχώρησης της χρήσης του τμήματος του ακινήτου επί του οποίου θα κατασκευαστούν τα γήπεδα αντισφαίρισης μετά των συνοδευτικών τους εγκαταστάσεων ορίζεται σε δεκαπέντε έτη μετά το πέρας της προθεσμίας του προηγούμενου εδαφίου, μετά την πάροδο της οποίας η χρήση, διοίκηση και διαχείριση όλων των εγκαταστάσεων του ακινήτου, μετά των συστατικών και παραρτημάτων τους και όλου του εξοπλισμού τους, όπως θα έχουν διαμορφωθεί και σε όποια κατάσταση ευρίσκονται το χρόνο εκείνον επανέρχονται αυτοδικαίως στο Δήμο Λαρισαίων, άνευ ουδεμίας αποζημιώσεως του σωματείου ή οποιουδήποτε τρίτου, ο οποίος Δήμος θα έχει εφεξής την αποκλειστική

ευθύνη συντήρησης και λειτουργίας των εν λόγω εγκαταστάσεων. δ) Το χρονοδιάγραμμα δημιουργίας όλων των αθλητικών εγκαταστάσεων. ε) Οι παρεχόμενες ασφάλειες, εγγυήσεις και ρήτρες που επιβάλλονται για την καλή και εμπρόθεσμη πραγματοποίηση των πιο πάνω εργασιών και επεμβάσεων. στ) Οι όροι και ο τρόπος της διάθεσης από το σωματείο των απαιτούμενων θέσεων στάθμευσης για τις ανάγκες λειτουργίας του υφιστάμενου κλειστού γυμναστηρίου, οι οποίες θα διατίθενται άνευ ανταλλάγματος για την τέλεση των αγώνων. ζ) Οι ειδικότεροι όροι και προϋποθέσεις της τυχόν εκχώρησης δικαιωμάτων και υποχρεώσεων, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην επόμενη παράγραφο του παρόντος. η) Ποσοστό δεκαπέντε τοις εκατό (15%) επί των εσόδων από τα εισιτήρια και την εκμετάλλευση των διαφημιστικών χώρων του γηπέδου ποδοσφαίρου θα καταβάλλεται στη Γενική Γραμματεία Αθλητισμού. Η υποχρέωση της ως άνω καταβολής αρχίζει δεκαπέντε χρόνια μετά την έκδοση της άδειας λειτουργίας του γηπέδου ποδοσφαίρου, μη εφαρμοζομένων των διατάξεων των παραγράφων 2, 3 και 4 του άρθρου 56 και του άρθρου 67 του ν. 2725/1999 (ΦΕΚ 121 Α'), όπως ισχύει. θ) Ο τρόπος παραχώρησης της χρήσης των αθλητικών εγκαταστάσεων στον φορέα διοργάνωσης των Μεσογειακών Αγώνων του έτους 2013, ο χρόνος της χρήσεως των εγκαταστάσεων, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει τη χρονική περίοδο από 15 Ιανουαρίου έως και 15 Αυγούστου 2013, καθώς και ο χρόνος χρήσης τους από τον παραπάνω φορέα για την πραγματοποίηση των δοκιμαστικών συναντήσεων των αγώνων (test events). ι) Κάθε άλλη σχετική λεπτομέρεια.

3. α. Με την ίδια σύμβαση το σωματείο αναλαμβάνει την υποχρέωση δημιουργίας όλων των εγκαταστάσεων αθλητικών, εμπορικών και λοιπών συνοδευτικών χρήσεων, και την εκτέλεση όλων των συναρτώμενων εργασιών, όπως ενδεικτικώς της διαμόρφωσης του περιβάλλοντος χώρου, των χώρων στάθμευσης, των περιφράξεων και φυτεύσεων αυτού. Όλες οι δαπάνες των εργασιών κατασκευής των αθλητικών εγκαταστάσεων και των συνοδών και εμπορικών χρήσεων, καθώς και οι δαπάνες συντήρησης και λειτουργίας τους, βαρύνουν εξ ολοκλήρου το σωματείο, το οποίο για την κάλυψή τους, καθώς και για την εκτέλεση των σχετικών εργασιών, μπορεί να εκχωρεί δικαιώματα και υποχρεώσεις του, που απορρέουν από την προβλεπόμενη στην παράγραφο 2 του παρόντος άρθρου σύμβαση, σε τρίτους, ύστερα από έγκριση της Γενικής Γραμματείας Αθλητισμού, μη εφαρμοζομένων των παραγράφων 2, 3 και 4 του άρθρου 56 και του άρθρου 67 του ν. 2725/1999. β. Η κατασκευή θα γίνει σύμφωνα με τους όρους και περιορισμούς δόμησης και χρήσης που ορίζονται στην απόφαση που αναφέρεται στην παράγραφο 1 και σύμφωνα με τις αθλητικές και τεχνικές



προδιαγραφές που θα καθορισθούν με τη σύμβαση της παραγράφου 2 του παρόντος άρθρου. Για την έγκριση των περιβαλλοντικών όρων του έργου εφαρμόζεται η περίπτωση στ' της παραγράφου 6 του άρθρου 2 του ν. 3010/2002 (ΦΕΚ 91 Α'), όπως αυτό τροποποίησε το άρθρο 4 του ν. 1650/1986 (ΦΕΚ 160 Α').».

3. Τέλος, από τις διατάξεις των άρθρων **681** έως **684 Αστικού Κώδικα**, ορίζονται τα εξής:

#### ΣΥΜΒΑΣΗ ΕΡΓΟΥ

##### **Άρθρο 681.** Έννοια

«Με τη σύμβαση έργου ο εργολάβος έχει υποχρέωση να εκτελέσει το έργο και ο εργοδότης να καταβάλει τη συμφωνημένη αμοιβή.».

##### **Άρθρο 682**

«Αμοιβή λογίζεται πως έχει συμφωνηθεί σιωπηρά, αν το έργο συνηθίζεται να εκτελέσει μόνο με αμοιβή. Η διάταξη του άρθρου 650 εφαρμόζεται αναλόγως.».

##### **Άρθρο 683**

«Όταν πρόκειται για σύμβαση κατασκευής έργου, σε περίπτωση αμφιβολίας, αν την ύλη που απαιτείται για το σκοπό αυτό τη χορηγεί ο εργολάβος, εφαρμόζονται οι διατάξεις για την πώληση και αν τη χορηγεί ο εργοδότης εφαρμόζονται οι διατάξεις για τη σύμβαση έργου.»

##### **Άρθρο 684.** Υποκατάσταση άλλου

«Ο εργολάβος δεν έχει δικαίωμα να υποκαταστήσει άλλον στην εκτέλεση του έργου, εκτός αν προκύπτει το αντίθετο από τη σύμβαση ή από τη φύση του έργου.».

**III. 1.** Με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ΚωδΦΠΑ εκφράζεται η αρχή της ουδετερότητας του φόρου προστιθέμενης αξίας, με την πρόβλεψη ότι ο υποκείμενος στο φόρο δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο, που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών (φόρος εκροών), το φόρο, με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν (φόρος εισροών), εφόσον, βεβαίως, συντρέχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις που αναφέρονται στα άρθρα 31 επόμενου του πιο πάνω Κώδικα.

Εξάλλου, σύμφωνα με τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 33 ΚωδΦΠΑ, προκύπτει ότι ο φόρος προστιθέμενης αξίας, που καταβάλλεται, από υποκείμενο στο φόρο, για την κατασκευή επενδυτικών αγαθών δύναται επίσης να εκπεσθεί, ενώ, συγχρόνως, προβλέπεται πενταετής (ή δεκαετής) διακανονισμός της έκπτωσης.

Ως επενδυτικά αγαθά, κατά την παράγραφο 4 περίπτ. α' του ως άνω άρθρου, θεωρούνται 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 (περίπτωση που σαφώς προσήκει στο διδόμενο ιστορικό του τεθέντος ερωτήματος).

2. Από την ερμηνεία, συνεπώς, τόσο των διατάξεων των άρθρων 30-32 ΚωδΦΠΑ όσο και του άρθρου 33 του ίδιου Κώδικα, καθίσταται σαφές ότι, είτε πληρούνται οι προϋποθέσεις των άρθρων 30 επόμε. είτε αυτές του άρθρου 33, ο υποκείμενος στο φόρο αποκτά το δικαίωμα προς έκπτωση (ή επιστροφή, κατ' άρθρ. 34 παράγρ. 1 περίπτ. iii) του φόρου των εισροών του. Ο μόνος περιορισμός, που τίθεται στην περίπτωση εφαρμογής του άρθρου 33, συνίσταται στο γεγονός ότι το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των επενδυτικών αγαθών (βλ. άρθρ. 30 παρ. 1 εδ. 3) ως και ότι το δικαίωμα αυτό εκλείπει στην περίπτωση διάθεσης των επενδυτικών αγαθών σε μη φορολογητέες δραστηριότητες πριν από την πάροδο της πενταετίας (άρθρ. 33 παρ. 3, επίσης βλ. ΓνωμΝΣΚ 418/03, Γ. Κριεκούκια, Φορολογική μεταχείριση της ανέγερσης κτιρίων σε έδαφος κυριότητας τρίτων κλπ., Φορολ. Επιθεώρηση 1999, σελ. 1490).

3. Κατά την διαλογική συζήτηση, που διεξήχθη στην Ολομέλεια μεταξύ των μελών της υποστηρίχθηκαν δύο απόψεις, ως ακολούθως:

**A.** Κατά την άποψη της πλειοψηφίας, που απαρτίστηκε από τον Πρόεδρο του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους Ιωάννη Σακελλαρίου, τον Αντιπρόεδρο του Ν.Σ.Κ. Μιχαήλ Απέσσο και τους Νομικούς Συμβούλους Ιωάννη Διονυσόπουλο, Ιωάννα Καραγιαννοπούλου, Ανδρέα Γραμματικό, Ευγενία Βελώνη, Αικατερίνη Γρηγορίου, Στυλιανή Χαριτάκη, Νικόλαο Δασκαλαντωνάκη, Ευφροσύνη Μπερνικόλα, Ελένη Σβολοπούλου, Δημήτριο Μακαρονίδη, Αλέξανδρο Ροϊλό, Ευστράτιο Συνοίκη, Ευαγγελία Σκαλτσά, Ελένη Πασαμιχάλη, Χριστίνα Διβάνη και Σταύρο Σπυρόπουλο (**ψηφοί 18**), από τη σαφή γραμματική διατύπωση της διάταξης του άρθρου 33§4 περ. α' ΚωδΦΠΑ, προκύπτει ότι αυτή χαρακτηρίζει ως επενδυτικά αγαθά τα επί αλλοτρίου γηπέδου κτίσματα, που κατασκευάζει ο υποκείμενος στο φόρο, εφόσον του παραχωρείται, με έννομη σχέση, η χρήση αυτών για διάστημα τουλάχιστον εννέα ετών, χωρίς να προβαίνει σε άλλες διακρίσεις ή να αξιώνει, για την εφαρμογή της, άλλη, επιπρόσθετη, προϋπόθεση (όπως π.χ. την ανυπαρξία σύμβασης έργου μεταξύ των μερών για την κατασκευή των κτισμάτων). Τούτο σημαίνει

ότι-εφόσον, ασφαλώς, συντρέχουν και οι λοιπές νόμιμες προϋποθέσεις, που ορίζονται στα παρατεθέντα άρθρα 30 επόμε. του ΚωδΦΠΑ - η εταιρεία δύναται νομίμως να αξιώσει την έκπτωση ή επιστροφή του καταβληθέντος, για την κατασκευή του έργου, φόρου επί των εισροών της, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 33 ΚωδΦΠΑ, δηλαδή, χωρίς να υποχρεούται να τιμολογήσει το έργο στη Γ.Γ.Α. και, συνεπώς, χωρίς την επιβάρυνση της τελευταίας με φόρο εκροών, υποκείμενης, πάντως, της έκπτωσης του φόρου εισροών στον αναφερθέντα πενταετή διακανονισμό και στις προϋποθέσεις που τον διέπουν.

Πάντως, ανεξαρτήτως της ως άνω ερμηνευτικής παραδοχής, είναι προφανές ότι, σε κάθε περίπτωση, ενδείκνυται, εν προκειμένω, η εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 33, καθόσον, από το διδόμενο ιστορικό, δεν προκύπτει ότι η υπό κρίση σύμβαση, κατά τα προέχοντα χαρακτηριστικά της, εντάσσεται, μετά βεβαιότητας, στην έννοια της σύμβασης έργου, δεδομένου ότι η παραχώρηση της χρήσης των αθλητικών εγκαταστάσεων στην εταιρεία επί πολύ μεγάλο χρονικό διάστημα (δηλ. για 49 έτη) αποδυναμώνει το βασικό στοιχείο της σύμβασης έργου, που είναι η κατασκευή των επικειμένων (αθλητικών εγκαταστάσεων) για λογαριασμό του εργοδότη (Γ.Γ.Α.). Και τούτο, διότι η τελευταία, αν και κατέστη κυρία των κατασκευασθέντων έργων (άρθρ. 953 και 954 αριθ. 1 Α.Κ.), λόγω της συμφωνηθείσης παραχώρησής τους στην εταιρεία, θα αποκτήσει, εν τέλει, την κατοχή και τη χρήση αυτών, όταν θα έχουν ήδη καταστεί αυτά πεπαλαιωμένα και, προφανώς, λίαν μειωμένης λειτουργικότητας. Απεναντίας, η συμφωνηθείσα διαρκής και πολύχρονη χρήση των αθλητικών εγκαταστάσεων και των συνοδών έργων, εκ μέρους της εταιρείας, για τους επιχειρηματικούς της σκοπούς ενισχύει έντονα το χαρακτήρα των έργων αυτών ως επενδυτικών της αγαθών, πράγμα που εν τέλει καθιστά το στοιχείο αυτό άκρως καθοριστικό για την προσήκουσα φορολογική αντιμετώπιση της συγκεκριμένης συναλλαγής.

Το γεγονός δε ότι η Γ.Γ.Α. είναι κυρία της ακίνητης έκτασης, επί της οποίας η εταιρεία ανήγειρε τις αθλητικές εγκαταστάσεις δεν δύναται να αποτελέσει βάσιμο επιχείρημα προς αποφυγή της εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 33 ΚωδΦΠΑ, κατ' επίκληση των γενικών διατάξεων του Αστικού Κώδικα περί συμβάσεως έργου, αλλά, αντιθέτως, συγκροτεί τη βασική προϋπόθεση εφαρμογής των ως άνω διατάξεων του άρθρου 33, ως προς τον τρόπο έκπτωσης του φόρου, σύμφωνα με τη ρητή και σαφώς ειδική ρύθμιση της παραγράφου 4α' του εν λόγω άρθρου, η οποία, άλλως, θα καθίστατο άνευ αντικειμένου.

Τέλος, ούτε οι προαναφερθείσες συμβατικές ρήτρες, με τις οποίες η εταιρεία δεσμεύεται, έναντι της Γ.Γ.Α., ως προς τις τεχνικές και ποιοτικές προδιαγραφές του έργου, το χρόνο κατασκευής αυτού, τις εγγυήσεις καλής εκτέλεσης κλπ., δεν άγουν, ασφαλώς, στο συμπέρασμα περί συγκρότησης έννομης σχέσης στο πλαίσιο σύμβασης έργου, αφού είναι προφανές ότι οι εν λόγω ρήτρες απέβλεπαν, πρωτίστως, στην ικανοποίηση κανόνων δημοσίας τάξεως, σχετικούς με την ασφάλεια και λειτουργικότητα των χώρων άθλησης και μαζικής προσέλευσης του κοινού, αλλά και στην εμπρόθεσμη παράδοση των εγκαταστάσεων για την τέλεση των Μεσογειακών Αγώνων, υπό την αιγίδα της Γ.Γ.Α.

Επομένως, κατά την άποψη της πλειοψηφίας, η εταιρεία δικαιούται έκπτωσης ή επιστροφής του Φ.Π.Α. των εισροών που κατέβαλε για την κατασκευή των ως άνω αθλητικών εγκαταστάσεων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 33§§2,4 του Κώδικα Φ.Π.Α., χωρίς να υπέχει υποχρέωση έκδοσης φορολογικού στοιχείου προς τη Γ.Γ.Α. ως προς την αξία κατασκευής των ως άνω εγκαταστάσεων.

**Β.** Κατά την άποψη της μειοψηφίας, που απαρτίστηκε από τον Αλέξανδρο Καραγιάννη, Αντιπρόεδρο του ΝΣΚ και τους Νομικούς Συμβούλους Ανδρέα Χαρλαύτη, Θεόδωρο Ψυχογιό, Δημήτριο Χανή και Γαρυφαλιά Σκιάνη (**ψηφοί 5**), εάν, εν προκειμένω, ήθελε κριθεί ότι η εκτέλεση των έργων από την εταιρεία «Γήπεδο Λάρισας Α.Ε.» έλαβε χώρα στο πλαίσιο σύμβασης μίσθωσης έργου με τη Γ.Γ.Α., ως εργοδότης, η έκπτωση του φόρου εισροών, που κατέβαλε η εταιρεία, θα πρέπει να λάβει χώρα βάσει των γενικών διατάξεων των άρθρων 30 - 32 ΚωδΦΠΑ, δοθέντος ότι στην εν λόγω περίπτωση το προέχον στοιχείο της συναλλαγής είναι η παράδοση ακινήτων, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 6§2β' του ίδιου Κώδικα, δυνάμει της οποίας θεωρείται ως παράδοση ακινήτων και η εκτέλεση εργασιών στα ακίνητα, με μίσθωση έργου, ανεξάρτητα αν διαθέτει τα υλικά ο εργοδότης ή ο εργολάβος, στις οποίες, μεταξύ άλλων, συγκαταλέγονται οι εργασίες για κατασκευή οικοδομών και τεχνικών γενικά έργων, ενώ, ευλόγως, οι διατάξεις του άρθρου 33, ως προς την έκπτωση ή επιστροφή του φόρου, ευρίσκουν έδαφος εφαρμογής μόνον επί απουσίας τιαούτης σύμβασης.

Η ως άνω παραδοχή συνάδει απόλυτα και προς το νομοθετικό σκοπό της θέσπισης των διατάξεων του άρθρου 33 (παράγρ. 2, 3 και 4), οι οποίες, σύμφωνα προς την τελολογική τους ερμηνεία, αποβλέπουν στην έκπτωση ή επιστροφή του φόρου εισροών επί των επενδυτικών αγαθών, ενόψει της συνήθους αδυναμίας του επενδυτή να προβεί σε ανάπτυξη οικονομικής δραστηριότητας, υπό την έννοια του άρθρου 3 παρ.1

ΚωδΦΠΑ, πριν από την ολοκλήρωση της επένδυσης, με συνέπεια να τελεί και σε αυτονόητη αδυναμία είσπραξης συμψηφιστέου φόρου εκροών (Βλ. και Ιω. Καλλέργη, «Θέματα Φ.Π.Α. για επενδύσεις που πραγματοποιούνται από υποκείμενους στο φόρο σε μισθούμενα ακίνητα», Λογιστής 2002, σελ. 606 επ.). Η αδυναμία, όμως, αυτή δεν συντρέχει, όταν ο επιτηδευματίας δεν προβαίνει απλώς σε επενδυτικές δραστηριότητες, αλλά σε ανάπτυξη πλήρους οικονομικής - παραγωγικής δραστηριότητας (πραγματοποιώντας παραδόσεις αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, κατά το άρθρο 2 ΚωδΦΠΑ), από την οποία προκύπτει φόρος εκροών, συμψηφιστέος προς τον καταβληθέντα φόρο εισροών, ως εν προκειμένω, λόγω της εκτέλεσης των αναφερθέντων έργων για λογαριασμό τρίτου (ήτοι της Γ.Γ.Α.), δυνάμει συγκεκριμένης σύμβασης, η οποία φέρει προδήλως το χαρακτήρα σύμβασης έργου.

Συγκεκριμένα, η σύμβαση αυτή, παρά το γεγονός ότι δεν καταρτίστηκε ούτε εξελίχθηκε στο πλαίσιο των διατάξεων περί συμβάσεων δημοσίων έργων (ν. 1418/84, π.δ. 609/85 κλπ.) και, ανεξάρτητα αν δεν χαρακτηρίζεται ρητώς από τα μέρη ως σύμβαση μίσθωσης έργου, εντούτοις, κέκτηται, κατ' ουσία, τα βασικά χαρακτηριστικά της εν λόγω σύμβασης, κατά τα οριζόμενα στις σχετικές διατάξεις του Αστικού Κώδικα (βλ. άρθρα 681 επόμεν.), δυνάμει να χαρακτηριστεί ως τέτοια, από τη φορολογική αρχή, προκειμένου να προβεί στη φορολογική αντιμετώπιση της συγκεκριμένης συναλλαγής.

Και τούτο, διότι, με την εν λόγω σύμβαση, συμφωνείται ρητώς η κατασκευή, από το ως άνω συμβληθέν αθλητικό σωματείο (και, μετά την αναφερθείσα εκχώρηση, από την εταιρεία «Γήπεδο Λάρισας Α.Ε.») των συγκεκριμένων αθλητικών εγκαταστάσεων, για λογαριασμό της έχουσας την κυριότητα του εδάφους Γ.Γ.Α. (βλ. άρθρ. 953 και 954 αριθ. 1 Α.Κ.) και μάλιστα, δυνάμει σχεδίων, που υπέβαλε η τελευταία για τον καθορισμό των τεχνικών και ποιοτικών προδιαγραφών της κατασκευής και δη εντός συγκεκριμένων χρονικών προθεσμιών, ενώ, συγχρόνως, συμφωνούνται ασφάλειες, εγγυήσεις και ρήτρες για την καλή και εμπρόθεσμη πραγματοποίηση των σχετικών εργασιών από την εταιρεία, εκ των οποίων σαφώς γεννώνται αγώγιμες αξιώσεις της Γ.Γ.Α., κατά τα άρθρα 686 επόμεν. Α.Κ.

Περαιτέρω, είναι προφανές ότι η αμοιβή της εταιρείας συνίσταται στην ωφέλειά της από την προς αυτήν παραχώρηση, άνευ χρηματικού ανταλλάγματος, της χρήσης των εγκαταστάσεων, επί 15 έτη, μετά την έναρξη λειτουργίας του γηπέδου (βλ. Απ. Γεωργιάδη, Ενοχικό Δίκαιο, Ειδικό Μέρος Τόμος II, σελ. 252, όπου γίνεται δεκτό ότι, επί μισθώσεως έργου, η αμοιβή του εργολάβου δύναται να συνίσταται στην, επί ορισμένο

χρόνο, εκμετάλλευση του έργου, επίσης βλ. Φ. Τσετσέκο, Μίσθωση έργου, σελ. 55, Ν. Παπαντωνίου, Ε.Ε.Ν. 42 - 667). Σε κάθε περίπτωση, ακόμη και αν δεν υφίστατο η ως άνω ρήτρα περί παραχώρησης των εγκαταστάσεων, θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι έχει, σιωπηρώς, συμφωνηθεί αμοιβή, κατ' εφαρμογή του τεκμηρίου του άρθρου 682 Α.Κ., αφού, ευλόγως, έργα, όπως το προαναφερόμενο, συνηθίζεται να εκτελούνται μόνο με αμοιβή.

Εξάλλου, ο ερμηνευτικός κανόνας του άρθρου 683 Α.Κ., ως προς τον, εν αμφιβολία, προσήκοντα χαρακτηρισμό της σύμβασης, με κριτήριο τη χορήγηση της απαιτούμενης ύλης από τον εργοδότη, λειτουργεί, εν προκειμένω, υπέρ της παραδοχής ότι πρόκειται για σύμβαση έργου, δεδομένου ότι, κατ' ομόφωνη ερμηνευτική θέση, το έδαφος αποτελεί πάντα το κύριο πράγμα (ή την κύρια ύλη), ανεξάρτητα από την αξία των υλικών που ενώνονται με αυτό, κατά την κατασκευή των επικειμένων (βλ. Γεωργιάδη - Σταθόπουλο, Ερμην. Α.Κ., τόμος Γ', σελ. 614, 615, Καυκά, Ενοχ. Δίκαιο έκδ. Ε', σελ. 801, Ζέπο, Ενοχ. Δίκ. ΙΙ, σελ. 381 σημ. 2, Δεληγιάννη, ΕρμΑΚ άρθρ. 683, αρ. 20, Φ.Τσετσέκο, Μίσθωση Έργου, σελ. 135 κλπ.).

Εν πάση περιπτώσει, εφόσον συντρέχουν τα λοιπά στοιχεία συγκρότησης της έννομης σχέσης της σύμβασης έργου, ως εν προκειμένω, τότε το πρόσωπο που χορηγεί την απαιτούμενη ύλη, δεν είναι κρίσιμο για την επιβολή του φόρου, λόγω παράδοσης ακινήτων, κατά τη ρητή πρόβλεψη του άρθρου 6 παρ. 2β' ΚωδΦΠΑ.

Επομένως, η προεκτεθείσα ερμηνευτική παραδοχή, ως προς τη νομική μορφή της εξεταζόμενης σύμβασης, δημιουργεί την, κατ' εφαρμογή των αναφερθεισών διατάξεων των άρθρων 1, 2, 3, 6 παρ. 2β', 30, 31 και 32 του ΚωδΦΠΑ, υποχρέωση της εταιρείας, ως υποκείμενης στο φόρο, να προβεί στην έκδοση φορολογικού στοιχείου προς την εργοδότηρια Γενική Γραμματεία Αθλητισμού (Υπουργείο Πολιτισμού και Αθλητισμού), αναγράφοντας την αξία της πιο πάνω αναφερόμενης αμοιβής της επί του έργου (που ισούται με την ωφέλεια που αποκομίζεται από την, άνευ χρηματικού ανταλλάγματος, παραχώρηση της χρήσης των αθλητικών εγκαταστάσεων επί 15 έτη), με χρέωση του αναλογούντος φόρου εκροών και με ταυτόχρονη υποχρέωση της Γ.Γ.Α. προς καταβολή του εν λόγω φόρου στη τιμολογούσα εταιρεία. Από τον ως άνω φόρο, η εταιρεία θα εκπέσει τον αντίστοιχο φόρο εισροών, αποκλεισμένης της εφαρμογής των διατάξεων των παραγράφων 2 και 4 περίπτ. α' του άρθρου 33 ΚωδΦΠΑ.

**IV.** Ενόψει των ανωτέρω, επί των τεθέντων ερωτημάτων το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Α' Τακτική Ολομέλεια) γνωμοδοτεί, κατά



πλειοψηφία, ότι η εταιρεία «Γήπεδο Λάρισας Α.Ε.» μετά την εκχώρηση προς αυτή των συμβατικών δικαιωμάτων και υποχρεώσεων του σωματείου «Αθλητική Ένωση Λάρισας» και την εκ μέρους της ανέγερση των αναφερθεισών αθλητικών εγκαταστάσεων επί ακινήτου εκτάσεως που παραχώρησε η Γενική Γραμματεία Αθλητισμού στο πιο πάνω αθλητικό σωματείο, δικαιούται να τύχει, από την αρμόδια φορολογική αρχή, εκπτώσεως ή επιστροφής του φόρου προστιθέμενης αξίας επί των εισροών της, ήτοι επί των δαπανών που κατέβαλε για την κατασκευή των ως άνω αθλητικών εγκαταστάσεων, ως επενδυτικών αγαθών, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 33§§2,4 του Κώδικα Φ.Π.Α., χωρίς υποχρέωση τιμολόγησης, προς τη Γ.Γ.Α., της αξίας των εν λόγω δαπανών.

**Θεωρήθηκε**

**Αθήνα, 9 -12- 2013**

**Ο Πρόεδρος**

**Ιωάννης Σακελλαρίου**  
**Πρόεδρος του ΝΣΚ**



**Ο εισηγητής**

**Θεόδωρος Ψυχαγιός**  
**Νομικός Σύμβουλος του Κράτους**