



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 31/10/2022

Αριθμός απόφασης: 3431

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3**

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

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 τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. 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.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 22/06/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, με έδρα, κατά: α) της υπ' αριθμ. /20-05-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, φορολογικής περιόδου 01/09/2020-31/12/2020, και β) της υπ' αριθμ. /20-05-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/12/2021, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η επανεξέταση, καθώς και την από 20/05/2022 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας της Δ.Ο.Υ. Χανίων.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Χανίων.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 22/06/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθμ./20-05-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, φορολογικής περιόδου 01/09/2020-31/12/2020, δεν αναγνωρίστηκε υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ύψους 96,00 ευρώ.

β) Με την υπ' αριθμ./20-05-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/12/2021, δεν αναγνωρίστηκε υπόλοιπο φόρου για επιστροφή ύψους 23.298,93 ευρώ.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία της από 20/05/2022 έκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας της Δ.Ο.Υ. Χανίων, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ./03-03-2022 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το αίτημα, κατά την υποβολή της με περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. Δ' Τριμήνου 2021, για την επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου φόρου ποσού 23.394,93 ευρώ. Σύμφωνα με το πόρισμα της ως άνω έκθεσης ελέγχου, κατόπιν του ελέγχου των βιβλίων και στοιχείων που προσκομίστηκαν από την προσφεύγουσα εταιρεία, το ποσό φόρου εισροών 23.394,93 ευρώ δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση και το αιτούμενο ποσό επιστροφής του φόρου εισροών δεν έγινε δεκτό στο σύνολο του, καθώς ο έλεγχος έκρινε ότι οι συγκεκριμένες εισροές δεν συνδέονται με υποκείμενη στο Φ.Π.Α. δραστηριότητα.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων και την επιστροφή του επίδικου ποσού Φ.Π.Α. των φορολογικών περιόδων 01/09/2020-31/12/2020 και 01/01/2021-31/12/2021, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Το αίτημά της για επιστροφή του Φ.Π.Α. του επιδικίου χρονικού διαστήματος είναι νόμιμο διότι στην από 21/09/2020 σύμβαση μίσθωσης του οικοπέδου επί του οποίου ανεγείρεται η εξώροφη οικοδομή, στον 3ο όρο αυτής, αναγράφεται επακριβώς ότι η χρήση του οικοπέδου από την εταιρία έγινε «αποκλειστικά και μόνο για την ανέγερση επ' αυτού κατοικιών και την εκμετάλλευση αυτών με αστικές ή επαγγελματικές μισθώσεις». Συνεπώς, από τη σύμβαση μίσθωσης προκύπτει σαφώς ότι η εκμετάλλευση των κατοικιών αφορά αστική ή επαγγελματική μίσθωση, η οποία υπάγεται σε Φ.Π.Α.

2. Από το από 18/09/2020 καταστατικό σύστασης της εταιρείας προκύπτει σαφώς ότι σκοπός της είναι οι εργασίες ανέγερσης κτισμάτων ως αγαθού επένδυσης του άρθρου 33 παρ. 4 του Κώδικα Φ.Π.Α., η άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας με δικαίωμα έκπτωσης Φ.Π.Α. των εισροών τους και η άσκηση εμπορίας οποιασδήποτε μορφής και η ίδρυση και λειτουργία εμπορικών επιχειρήσεων. Για το λόγο αυτό και προς περαιτέρω διευκρίνιση και απόδειξη του σκοπού της εταιρείας για την εκμετάλλευση τουριστικών καταλυμάτων ή κατοικιών με κλειδιά προέβη στην από 06/05/2022 τροποποίηση του καταστατικού, το οποίο καταχωρήθηκε στο ΓΕΜΗ με αριθμό ανακοίνωσης και με νέα επωνυμία, στην οποία αναφέρεται ρητά μεταξύ των σκοπών της εταιρείας είναι η δημιουργία, κατασκευή, μίσθωση και εκμετάλλευση τουριστικών καταλυμάτων, διαμερισμάτων και την άσκηση κάθε μορφής τουριστικών επιχειρήσεων, κυρίως δε την εκμετάλλευση ιδιόκτητων ή μισθωμένων τουριστικών επιπλωμένων κατοικιών με κλειδιά, βιλών και κάθε είδους τουριστικών επιχειρήσεων, τουριστικών και ταξιδιωτικών γραφείων, επιχειρήσεων και τη διαχείριση αυτών στην Ελλάδα και το Εξωτερικό.

3. Από τα παραπάνω στοιχεία αποδεικνύεται με σαφήνεια ότι το οικόπεδο στην οδό, μίσθωσε με σκοπό την ανέγερση κατοικιών για επαγγελματική εκμετάλλευση με τη χρήση αυτών ως ενοικιαζόμενων-επιπλωμένων δωματίων εντός πόλεως. Η χρήση των κατοικιών ως ενοικιαζόμενων-επιπλωμένων δωματίων καθορίστηκε με απόφαση του Υπουργού Τουρισμού και η οικοδομή που ανεγείρεται στο μισθωμένο από αυτήν οικόπεδο πληροί τις προδιαγραφές της απόφασης αυτής. Συνεπώς, σύμφωνα με τα ανωτέρω πληρούνται όλες οι κατά νόμο προϋποθέσεις για την πλήρη ικανοποίηση του αιτήματος επιστροφής του Φ.Π.Α. για τις χρονικές περιόδους 01/09/2020 έως 31/12/2020 και 01/01/2021 έως 31/12/2021.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2859/2000, όπως ίσχυε για την κρινόμενη περίοδο:

«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 8 Παροχή υπηρεσιών

2. Ως παροχή υπηρεσιών λογίζονται επίσης:

α) η εκμετάλλευση ξενοδοχείων, επιπλωμένων δωματίων και οικιών, κατασκηνώσεων και παρόμοιων εγκαταστάσεων, χώρων στάθμευσης κάθε είδους μεταφορικών μέσων και τροχόσπιτων,

β) η διάθεση τροφής και ποτών από ζαχαροπλαστεία, εστιατόρια, κέντρα διασκέδασης και παρόμοιες επιχειρήσεις για επιτόπια κατανάλωση,

γ) η εκτέλεση υπηρεσίας με καταβολή αποζημίωσης ύστερα από επιταγή δημόσιας αρχής ή στο όνομα της ή σε εκτέλεση νόμου,

δ) ι. Η εκμίσθωση βιομηχανοστασίων και χρηματοθυρίδων.

ii. Η εκμίσθωση χώρων για άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας σε μισθωτή υποκείμενο στο φόρο, αυτοτελώς ή στα πλαίσια μικτών συμβάσεων, εφόσον ο εκμισθωτής το επιθυμεί και υποβάλλει για αυτό αίτηση επιλογής φορολόγησης.

Η επιλογή φορολόγησης πραγματοποιείται με υποβολή στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., σχετικής αίτησης από τον εκμισθωτή.

Η αίτηση επιλογής φορολόγησης μπορεί να υποβληθεί είτε πριν την έναρξη χρησιμοποίησης του ακινήτου ή εντός τριάντα (30) ημερών από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου, σε περίπτωση που η επιλογή πραγματοποιείται σε χρόνο μεταγενέστερο, και ισχύει από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου. Ειδικά για την πρώτη εφαρμογή, η αίτηση επιλογής φορολόγησης μπορεί να υποβληθεί μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 2013, με έναρξη εφαρμογής από 1.1.2013, με την προϋπόθεση ότι με την περιοδική δήλωση του Δεκεμβρίου ή του τέταρτου τριμήνου θα καταβληθεί ο φόρος που αναλογεί για το διάστημα από 1.1.2013 μέχρι 31.12.2013.

Η επιλογή φορολόγησης μπορεί να αφορά το σύνολο ή μέρος του οικοδομικού συγκροτήματος. Με την αίτηση προσδιορίζονται οι χώροι για τους οποίους γίνεται επιλογή φορολόγησης.

Η επιλογή φορολόγησης μπορεί να ανακληθεί με υποβολή σχετικής αίτησης που υποβάλλεται εντός τριάντα (30) ημερών από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου και ισχύει από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου.

.....

Άρθρο 22 Απαλλαγές στο εσωτερικό της χώρας

1. Απαλλάσσονται από το φόρο:

.....

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.

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.

.....

3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 έως και 18.

.....

Άρθρο 31 Προσδιορισμός του εκπιπόμενου φόρου

1. Σε περίπτωση που ο υποκείμενος στο φόρο χρησιμοποιεί αγαθά και υπηρεσίες για την πραγματοποίηση πράξεων, για μερικές από τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, ο εκπιπόμενος φόρος ορίζεται σε ποσοστό στα εκατό του συνολικού ποσού του φόρου των κοινών αυτών εισροών.

Το ποσοστό αυτό βρίσκεται με βάση κλάσμα που έχει ως αριθμητή το ποσό του ετήσιου κύκλου εργασιών, χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας, που αφορά πράξεις για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου και ως παρανομαστή το ποσό των πράξεων που αναφέρονται στον αριθμητή, καθώς και των πράξεων για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης.

Στον παρανομαστή του κλάσματος συμπεριλαμβάνονται επίσης και οι επιδοτήσεις, επιχορηγήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, οι οποίες δεν αποτελούν μέρος της φορολογητέας αξίας, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 19.

2. Το δεκαδικό μέρος του ποσοστού που προκύπτει από την εφαρμογή του κλάσματος της προηγούμενης παραγράφου στρογγυλοποιείται στην αμέσως μεγαλύτερη ακέραια μονάδα.

3. Για τον προσδιορισμό του ποσοστού της παραγράφου 1 δε λαμβάνονται υπόψη τα ποσά που προέρχονται:

α) από παράδοση αγαθών που χρησιμοποιούνται από υποκείμενο στο φόρο για πάγια εκμετάλλευση στην επιχείρηση,

β) από παρεπόμενες πράξεις σε ακίνητα, ή από χρηματοδοτικές ή πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις των περιπτώσεων κ', κα', κβ', κγ', κδ' και κε' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του παρόντος, εφόσον πρόκειται για παρεπόμενες της κύριας δραστηριότητας πράξεις.

4. Το ποσοστό που βρίσκεται με τον πιο πάνω τρόπο λαμβάνεται υπόψη για την εκκαθάριση του εκπιπόμενου φόρου του έτους στο οποίο αφορά και για την υποβολή των περιοδικών δηλώσεων του επόμενου έτους.

5. Σε περίπτωση που κατά το χρόνο υποβολής των περιοδικών δηλώσεων δεν υπάρχουν σχετικά στοιχεία ή αυτά που υπάρχουν δεν είναι πλήρη, ο προσδιορισμός του ποσοστού γίνεται προσωρινά από τον υποκείμενο στο φόρο.

6. Κατά παρέκκλιση των πιο πάνω διατάξεων, με απόφαση του αρμόδιου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., μπορεί:

α) να επιτραπεί στον υποκείμενο στο φόρο ή να υποχρεωθεί αυτός να προσδιορίσει ένα ποσοστό για κάθε τομέα της δραστηριότητας του, εφόσον για καθέναν από αυτούς τηρούνται ιδιαίτεροι λογαριασμοί στα βιβλία που προβλέπουν οι διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων,

β) να επιτραπεί στον υποκείμενο στο φόρο ή να υποχρεωθεί αυτός να ενεργήσει την έκπτωση, ανάλογα με την πραγματική διάθεση των αγαθών ή τη χρήση των υπηρεσιών, εφόσον τηρούνται ιδιαίτεροι λογαριασμοί στα βιβλία που προβλέπουν οι διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

.....

8. Ο φόρος που αναλογεί σε πράξεις που δεν παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης εκπίπτει ολόκληρος, εφόσον, για κάθε διαχειριστική περίοδο, δεν υπερβαίνει το ποσό των 30 ευρώ.

.....

Άρθρο 32 Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου

1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36,

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,

γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,

δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κ.Β.Σ.,

ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου.

.....

3. Όταν το ποσό της έκπτωσης είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο στην ίδια περίοδο, η επιπλέον διαφορά μεταφέρεται για έκπτωση σε επόμενη περίοδο ή επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων.

Άρθρο 33 Διακανονισμός εκπτώσεων

1. Η έκπτωση του φόρου που ενεργείται με βάση τις υποβαλλόμενες δηλώσεις ΦΠΑ, υπόκειται σε τελικό διακανονισμό σύμφωνα με τα συνολικά στοιχεία της διαχειριστικής περιόδου, εφόσον:

α) η έκπτωση αυτή είναι μεγαλύτερη ή μικρότερη από εκείνη που είχε δικαίωμα να ενεργήσει ο υποκείμενος στο φόρο,

β) μετά την υποβολή των ανωτέρω δηλώσεων ΦΠΑ, έγιναν μεταβολές που δεν είχαν ληφθεί υπόψη για τον καθορισμό του ποσού των εκπτώσεων, ιδίως στην περίπτωση έκπτωσης στο τίμημα ή ακύρωσης αγορών.

.....

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.

Για τα ακίνητα, η μίσθωση των οποίων υπάγεται στο φόρο, κατόπιν της επιλογής που προβλέπεται στην 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 του φόρου που επιβάρυνε το αγαθό, ανάλογα με τις μεταβολές του δικαιώματος έκπτωσης. Το ποσό του φόρου που εναπομένει για διακανονισμό κατά το χρόνο άσκησης της επιλογής φορολόγησης, διακανονίζεται με βάση συνολική περίοδο δέκα ετών.

3. Σε περίπτωση παράδοσης αγαθών επένδυσης ή οριστικής παύσης της χρησιμοποίησης αυτών σε φορολογητέες πράξεις, κατά τη διάρκεια πενταετίας ή δεκαετίας, προκειμένου για ακίνητα της παραγράφου 2, ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός μέσα στο ίδιο έτος και τα αγαθά αυτά θεωρούνται, για τα έτη που απομένουν, ότι χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά και μόνο:

α) σε φορολογητέες δραστηριότητες, εφόσον πρόκειται:

αα) για παράδοση η οποία υπάγεται στο φόρο,

ββ) για καταστροφή, απώλεια ή κλοπή, που αποδεικνύονται ή δικαιολογούνται με νόμιμα παραστατικά,

γγ) για παράδοση ακινήτων με σύμβαση πώλησης και επαναμίσθωσης (sale and leaseback), σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παρ. 9 του άρθρου 6 του Ν. 1665/1986.

δδ) για παράδοση έργων σύνδεσης σταθμών αυτοπαραγωγής ή ανεξάρτητης παραγωγής μέχρι το δίκτυο της Δ.Ε.Η. Α.Ε. ή του Δ.Ε.Σ.Μ.Η.Ε. Α.Ε., σύμφωνα με όσα ορίζονται στο Ν. 2773/1999 (Α' 286) όπως ισχύει.

β) σε αφορολόγητες δραστηριότητες, στις λοιπές περιπτώσεις

Εάν εντός της περιόδου διακανονισμού, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του παρόντος άρθρου από την πραγματοποίηση της δαπάνης για απόκτηση ή κατασκευή επενδυτικών αγαθών δεν έχει γίνει έναρξη της χρησιμοποίησης αυτών, θεωρείται ότι διατέθηκαν αποκλειστικά και μόνο σε αφορολόγητες πράξεις και ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός με την εκκαθαριστική δήλωση της διαχειριστικής αυτής περιόδου.

Εξαιρείται του ανωτέρω περιορισμού της πενταετίας η πραγματοποίηση της δαπάνης, για την απόκτηση ή την κατασκευή επενδυτικών αγαθών από οργανισμούς, επιχειρήσεις και εταιρίες κοινής ωφέλειας

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.

.....

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) 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.

.....»

Επειδήστην ΠΟΛ.1073/21.7.2004 με θέμα “Διαδικασία και προϋποθέσεις επιστροφής του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 34 του Κώδικα Φ.Π.Α.(2859/2000)” ορίζονται τα εξής:

«ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α

Άρθρο 1

Δικαίωμα επιστροφής

Το πιστωτικό υπόλοιπο του φόρου προστιθέμενης αξίας που προκύπτει μετά την έκπτωση του φόρου εισροών από το φόρο εκροών επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρούσας απόφασης, εφόσον πρόκειται για:

α) πράξεις των άρθρων 24, 25, 26, 27 και 28 του Κώδικα Φ.Π.Α., εφόσον για τις πράξεις αυτές προβλέπεται άμεση απαλλαγή,

β) πράξεις για τις οποίες με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών προβλέπεται αναστολή καταβολής του φόρου,

γ) εισαγωγές, αγορές, κατασκευές επενδυτικών αγαθών, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33 του Κώδικα Φ.Π.Α,

δ) εκροές υπαγόμενες σε χαμηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α. από εκείνο των εισροών τους.

Άρθρο 2

Όριο επιστρεφόμενου ποσού

.....

Για τις κατασκευές ακινήτων, η επιστροφή του φόρου ενεργείται μετά την έναρξη εργασιών κατασκευής και μέχρι του ποσού που αναλογεί στις εργασίες που έχουν εκτελεστεί και τιμολογηθεί κάθε φορολογική ή διαχειριστική περίοδο, για την οποία υποβάλλεται το αίτημα επιστροφής.

Άρθρο 4

Απαιτούμενα Δικαιολογητικά

Για την επιστροφή του φόρου ο υποκείμενος στο φόρο υποβάλλει :

α) Αίτηση επιστροφής εις διπλούν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. με τη συμπλήρωση ειδικού εντύπου, όπως το συνημμένο υπόδειγμα 1. Η αίτηση αυτή υποβάλλεται μετά την υποβολή των δηλώσεων του άρθρου 38 του Κώδικα Φ.Π.Α.

β) Αναλυτική κατάσταση για το σύνολο των πράξεων των περιπτώσεων α , β και γ του άρθρου 1 της παρούσας, από την οποία θα προκύπτουν :

Το είδος, ο αριθμός και η ημερομηνία του σχετικού παραστατικού παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, καθώς και ο αριθμός και η ημερομηνία έκδοσης τυχόν πιστωτικού τιμολογίου ή των διασαφήσεων εισαγωγής.

Το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, ο Α.Φ.Μ. και η αρμόδια Δ.Ο.Υ ή η χώρα του αγοραστή των αγαθών ή του λήπτη των υπηρεσιών για τις πράξεις των περιπτώσεων α και β του άρθρου 1 της παρούσας, ενώ για τις πράξεις της περίπτωσης γ του ίδιου άρθρου τα προαναφερόμενα στοιχεία για τον προμηθευτή των αγαθών ή των τελωνείων εισαγωγής.

Ο αριθμός και η ημερομηνία δικαιολογητικού, με βάση το οποίο πραγματοποιήθηκε η απαλλασσόμενη συναλλαγή, όπως το Ειδικό Διπλότυπο Δελτίο Απαλλαγής από το Φ.Π.Α. ή Δελτίο Προμήθειας Υλικών και Αντικειμένων ή οποιοδήποτε άλλο δικαιολογητικό με το οποίο πραγματοποιήθηκε συναλλαγή χωρίς Φ.Π.Α. όπου αυτό προβλέπεται.

Η συνολική αξία των πράξεων αυτών που απαλλάσσονται του φόρου ή για τις οποίες προβλέπεται αναστολή καταβολής του φόρου.

.....

γ) Υπεύθυνη δήλωση του ν.1599/1986, προκειμένου για τις πράξεις της περίπτωσης γ' του άρθρου 1 της παρούσας, με την οποία δηλώνει ότι τα επενδυτικά αγαθά δεν προορίζονται για μεταπώληση, ότι θα χρησιμοποιηθούν για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων ή απαλλασσομένων με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών (έστω και κατά ποσοστό), καθώς και τον τόπο εγκατάστασής τους. Ειδικά, για τις κατασκευές ακινήτων ο υποκείμενος υποβάλλει με την πρώτη αίτηση, σε φωτοτυπία, τα σχετικά με την επένδυση στοιχεία. Κάθε αίτημα επιστροφής θα συνοδεύεται και από τις σχετικές επιμετρήσεις των εργασιών που έχουν εκτελεσθεί, από τον επιβλέποντα μηχανικό, από τις οποίες να προκύπτει αναλυτικά για το διάστημα που ζητείται η επιστροφή, το είδος των εργασιών κατά ποσότητα και μονάδα μέτρησης.

δ) Κατάσταση για πράξεις της περίπτωσης δ του άρθρου 1 της παρούσας, στην οποία θα αναφέρονται οι αγορές και οι πωλήσεις της φορολογικής ή διαχειριστικής περιόδου για την οποία ζητείται η επιστροφή κατά συντελεστή Φ.Π.Α., το ποσοστό συμμετοχής τους στις συνολικές αγορές ή πωλήσεις της ίδιας περιόδου αντίστοιχα, καθώς και τα ποσά και ποσοστά της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου.

ε) Υπεύθυνη δήλωση του ν.1599/1986, η οποία συνυποβάλλεται σε κάθε περίπτωση με την αναλυτική κατάσταση και στην οποία θα αναφέρεται ότι οι συναλλαγές που θεμελιώνουν το δικαίωμα επιστροφής έχουν πραγματοποιηθεί, τα αναγραφόμενα στην υποβαλλόμενη κατάσταση είναι ακριβή και αληθή και ότι τα σχετικά παραστατικά υπάρχουν και φυλάσσονται στην επιχείρηση.»

Επειδή, περαιτέρω, στην ΠΟΛ. 1063/18.4.2006 με θέμα “Υποβολή δήλωσης έναρξης ή μεταβολής εργασιών, προκειμένου να δηλωθεί η έναρξη εργασιών διαμόρφωσης ή ανέγερσης κτίσματος ή άλλου είδους κατασκευών (ως αγαθού επένδυσης του άρθρ. 33 παρ.4 του Κώδικα Φ.Π.Α) για ίδια άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας(Αρ.Πρ.1034412)” αναφέρονται τα παρακάτω:

«ΓΕΝΙΚΑ

Σύμφωνα με το άρθρ. 5 της 1070576/2627/ΔΜ/ΠΟΛ.1102/14.7.2005 (ΦΕΚ 1062/Β) Α.Υ.Ο.Ο., τα

Φυσικά και Νομικά Πρόσωπα καθώς και οι Ενώσεις Προσώπων της παρ. 1 του άρθρ. 1, για οποιαδήποτε μεταβολή των αρχικά δηλωθέντων στοιχείων, όπως αλλαγή της επωνυμίας, του τόπου εγκατάστασης, του αντικειμένου εργασιών, των μελών ή εταίρων, πραγματοποίηση ενδοκοινοτικών αποκτήσεων ή παραδόσεων αγαθών, ίδρυση ή κατάργηση υποκαταστημάτων - γραφείων - αποθηκών κ.λ.π. υποχρεούνται να υποβάλλουν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. την αντίστοιχη δήλωση μεταβολής εργασιών.

1. Σύμφωνα με τα ανωτέρω η ανέγερση ή η διαμόρφωση κτίσματος (ενοικιαζόμενα δωμάτια, ξενοδοχεία, βιοτεχνικοί χώροι κ.λ.π.) ως αγαθό επένδυσης του άρθρ. 33 παρ. 4 του Κώδικα Φ.Π.Α.(ν. 2859/2000), δεν χαρακτηρίζεται ως υποκατάστημα μέχρι την έναρξη λειτουργίας του, αφού στο εν λόγω ακίνητο δεν ενεργείται παραγωγική ή συναλλακτική δραστηριότητα.

Κατά συνέπεια, στις περιπτώσεις που υποκείμενες σε Φ.Π.Α. επιχειρήσεις ασκούν ήδη κάποια φορολογητέα δραστηριότητα ή απαλλασσόμενη με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους, για την οποία έχουν υποβάλει δήλωση έναρξης εργασιών και στη συνέχεια πρόκειται να διαμορφώσουν ή να ανεγείρουν κτίριο σύμφωνα με τα ανωτέρω, για τη δραστηριότητα αυτή δεν θα υποβάλλουν δήλωση μεταβολής εργασιών, για να δηλώσουν την έναρξη των συγκεκριμένων εργασιών και προκειμένου να τύχουν έκπτωσης και επιστροφής του Φ.Π.Α των δαπανών αυτών οφείλουν:

-να κατέχουν τα νόμιμα τιμολόγια και

-να καταχωρούν τις εν λόγω δαπάνες στα φορολογικά βιβλία που ήδη τηρούν στην έδρα τους.

2. Εξαιρετικά, όμως, οφείλουν να υποβάλλουν δήλωση μεταβολής εργασιών προκειμένου να τύχουν έκπτωσης και επιστροφής του ΦΠΑ των εν λόγω δαπανών, οι:

α) Απαλλασσόμενες επιχειρήσεις, χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους, που θα ανεγείρουν ή θα διαμορφώσουν κτίριο, το οποίο πρόκειται να χρησιμοποιήσουν για την πραγματοποίηση πράξεων υπαγόμενων στο ΦΠΑ ή απαλλασσόμενων με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους, προκειμένου να ενταχθούν σε υπαγόμενο καθεστώς ΦΠΑ, δεδομένου ότι έχουν καταχωρηθεί στις απαλλασσόμενες επιχειρήσεις.

β) Υποκείμενες στο φόρο επιχειρήσεις με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους με έδρα τη λοιπή Ελλάδα, οι οποίες θα ανεγείρουν ή θα διαμορφώσουν κτίριο σε κάποιο νησί του Αιγαίου (όπου εφαρμόζεται μειωμένος συντελεστής Φ.Π.Α. σύμφωνα με το αρθρ. 21 του Κώδικα ΦΠΑ), ώστε να αποδεικνύεται η έναρξη και η διενέργεια των συγκεκριμένων πράξεων και

γ) Υποκείμενες στο φόρο επιχειρήσεις με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους, που θα ανεγείρουν ή θα διαμορφώσουν κτίριο, στο οποίο προτίθενται να ασκήσουν διαφορετική δραστηριότητα από αυτή της έδρας.

Για αυτές ειδικά τις περιπτώσεις, στο αρχείο της Εθνικής Ονοματολογίας Οικονομικών Δραστηριοτήτων προστέθηκαν δύο (2) νέοι Κ.Α.Δ. ο 45211002 «εργασίες διαμόρφωσης ή ανέγερσης κτίσματος ή άλλου είδους κατασκευών (ως αγαθού επένδυσης του άρθρ. 33 παρ. 4 του Κώδικα ΦΠΑ) για ίδια άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας με δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των εισροών τους» και ο 45211003 «εργασίες διαμόρφωσης ή ανέγερσης κτίσματος ή άλλου είδους κατασκευών (ως αγαθού επένδυσης του άρθρ.33 παρ. 4 του Κώδικα ΦΠΑ) για ίδια άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των εισροών τους». Επίσης, για το σκοπό αυτό, στο αρχείο ειδών εγκατάστασης

εσωτερικού έχει προστεθεί νέο είδος εγκατάστασης με την περιγραφή «Υπό κατασκευή εγκατάσταση εσωτερικού» με κωδικό 31.

Επομένως, κατά την υποβολή της ανωτέρω δήλωσης μεταβολής θα χρησιμοποιηθούν κατά περίπτωση οι εν λόγω Κ.Α.Δ. και θα συνυποβληθεί το έντυπο (Μ10) «Δήλωση Εγκατάστασης Εσωτερικού».

3. Με την έναρξη λειτουργίας της επιχείρησης στο εν λόγω κτίριο θα υποβληθεί δήλωση μεταβολής εργασιών, προκειμένου να δηλωθεί αυτό ως έδρα ή ως εγκατάσταση εσωτερικού (υποκατάστημα, αποθήκη κ.λ.π.) κατά περίπτωση, καθώς και η δραστηριότητα που θα ασκηθεί σ' αυτό.

4. Επιχειρήσεις που υποβάλλουν δήλωση έναρξης εργασιών και πρόκειται να ανεγείρουν κτίριο, στο οποίο θα ασκήσουν τη δραστηριότητά τους, σε οικόπεδο που διαθέτουν ή πρόκειται να αποκτήσουν, ως Κ.Α.Δ. θα δηλώνεται ο 45211002 ή ο 45211003 σύμφωνα με τα ανωτέρω και ως έδρα θα δηλωθεί είτε ο χώρος όπου θα γίνει η ανέγερση, οπότε σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθρ. 21 του Κ.Β.Σ. θα υποβληθεί γνωστοποίηση ή θα δοθεί έγκριση από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ για τον τόπο τήρησης των βιβλίων, είτε άλλος χώρος (γραφείο, κατοικία). Με την έναρξη λειτουργίας της επιχείρησης στο χώρο αυτό, θα υποβληθεί δήλωση μεταβολής με την οποία θα αντικατασταθεί ο ανωτέρω Κ.Α.Δ με αυτόν του αντικειμένου δραστηριότητας και κατά περίπτωση το είδος της εγκατάστασης (έδρα , υποκατάστημα κ.λ.π.).

Επισημαίνουμε ότι για τις ανάγκες επιστροφής του ΦΠΑ των εισροών, θα αναγράφεται σε εμφανές σημείο των υποβαλλόμενων δηλώσεων μεταβολής ή έναρξης υποχρεωτικά από το φορολογούμενο, ο Κ.Α.Δ. και η δραστηριότητα, που προτίθεται να ασκήσει στο συγκεκριμένο χώρο.»

Επειδή στο με αριθμ. πρωτ. Δ14Α 1179496 ΕΞ 27.12.2012 έγγραφο της Διεύθυνσης Φ.Π.Α. με θέμα "Δικαίωμα έκπτωσης Φ.Π.Α. επενδυτικών αγαθών" διευκρινίζεται:

«4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 30 του Κώδικα ΦΠΑ (κυρ. ν.2859/2000), όπως ίσχυε, ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών.

Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παραγρ. 3 του άρθρου 33 του ιδίου ως άνω Κώδικα ΦΠΑ, σε περίπτωση παράδοσης αγαθών επένδυσης ή οριστικής παύσης της χρησιμοποίησης αυτών σε φορολογητέες πράξεις, κατά τη διάρκεια της πενταετούς περιόδου, ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός μέσα στο ίδιο έτος και τα αγαθά αυτά θεωρούνται, για τα έτη που απομένουν, ότι χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά και μόνο σε αφορολόγητες δραστηριότητες.

Επίσης, εάν εντός πενταετίας από την πραγματοποίηση της δαπάνης για απόκτηση ή κατασκευή επενδυτικών αγαθών δεν έχει γίνει έναρξη της χρησιμοποίησης αυτών, θεωρείται ότι διατέθηκαν αποκλειστικά και μόνο σε αφορολόγητες πράξεις και ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός με την εκκαθαριστική δήλωση της διαχειριστικής αυτής περιόδου.

Όπως διευκρινίστηκε με την Ε.Α.Υ.Ο. 1084562/3755/Α0014/ΠΟΛ.1177/20.7.1994, η πενταετία προς διακανονισμό του φόρου αρχίζει, από τη συγκεκριμένη ημερομηνία πραγματοποίησης της δαπάνης ήτοι, της έκδοσης εκάστου τιμολογίου και λήγει αμέσως με την παρέλευση της αντίστοιχης ημερομηνίας του πέμπτου έτους (σχ. Γνωμ. Ολομ. Ν.Σ.Κ. 142/1994).

Τέλος, με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του ιδίου άρθρου, ως αγαθά επένδυσης θεωρούνται 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.

5. Επίσης, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 34 του Κώδικα ΦΠΑ, ορίζεται ότι, με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον αφορά αγαθό επένδυσης που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33.

Η διαδικασία και οι προϋποθέσεις της επιστροφής του φόρου καθορίζεται με την Α.Υ.Ο.Ο.1060481/4643/810/Α0014/ΠΟΛ.1073/21.7.2004 (ΦΕΚ 1164/Β/30-7-2004), όπως ισχύει.

6. Εν όψει των ανωτέρω, α) εφόσον δεν συντρέχει περίπτωση καταστρατηγήσεως των διατάξεων που παρέχουν το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου (μη νόμιμα τιμολόγια κλπ) και από τα δεδομένα των τηρούμενων λογιστικών βιβλίων προκύπτει ότι οι δαπάνες για τις οποίες κατεβλήθη ο φόρος, πραγματοποιήθηκαν κατά τον κρίσιμο χρόνο (2.1.2007-31.12.2008) με σκοπό την «κτήση - κατασκευή παγίου επενδυτικού αγαθών ισογείου βιοτεχνίας», ο καταβληθείς από αυτήν φόρος εισροών είναι άμεσα εκπεστέος και δεν εξαρτάται από την πραγματοποίηση φορολογητέων εκροών.»

Επειδή, με την υπ' αριθμ.1131481/ΠΟΛ.1282/1992 ερμηνευτική εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων του ΦΠΑ και διευκρινίστηκε ότι το δικαίωμα έκπτωσης του υποκειμένου στο φόρο για αγαθά επένδυσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών. Συγκεκριμένα στην παρ. 2 του άρθρου 23 «Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου» της εν λόγω ΠΟΛ. αναφέρεται:

«Επομένως, αν ο υποκείμενος στο φόρο επιβαρύνθηκε με φόρο εισροών για επενδυτικά αγαθά, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 33 του ν.2859/2000 (πρώην 26 του ν.1642/1986), το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών που επιβάρυνε τα επενδυτικά αυτά αγαθά και το οποίο ήδη ασκήθηκε σε προηγούμενες φορολογικές περιόδους, δηλαδή αν το δικαίωμα αυτό ασκήθηκε νόμιμα ή όχι, θα κριθεί οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των επενδυτικών αγαθών, καθώς και της εν συνεχεία χρήσης αυτών τουλάχιστον για μια πενταετία. Συνεπώς, αν τα επενδυτικά αγαθά κατά την έναρξη χρησιμοποίησης, χρησιμοποιούνται σε φορολογητέες δραστηριότητες, ο φόρος καλώς εκπέστηκε ή επιστράφηκε, αν όμως χρησιμοποιούνται σε αφορολόγητες δραστηριότητες ή απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης, θα πρέπει να αποδοθεί εφάπαξ στο Δημόσιο ο φόρος που επιβάρυνε την απόκτηση τους και ο οποίος επιστράφηκε στον υποκείμενο ή εκπέστηκε από αυτόν προηγούμενα.»

Επειδή, περαιτέρω, κατά πάγια νομολογία, η ύπαρξη ευθείας και άμεσης σχέσης μεταξύ μιας συγκεκριμένης πράξης εισροών και μιας ή περισσότερων πράξεων εκροών που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης είναι, καταρχήν, αναγκαία για να αναγνωριστεί το δικαίωμα του υποκειμένου στον φόρο να εκπέσει τον Φ.Π.Α. επί των εισροών και για να προσδιοριστεί η έκταση του δικαιώματος αυτού. Το δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. που βαρύνει την απόκτηση αγαθών ή υπηρεσιών εισροών προϋποθέτει ότι οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για την απόκτηση των αγαθών ή των υπηρεσιών αυτών περιλαμβάνονται μεταξύ των συστατικών στοιχείων της τιμής των φορολογούμενων πράξεων εκροών οι οποίες παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης (απόφαση της 14ης Σεπτεμβρίου 2017, IberdrolaInmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, σκέψη 28 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

Επειδή, κατά τα ανωτέρω, αν κατά την έναρξη χρησιμοποίησης των επενδυτικών αγαθών αυτά χρησιμοποιούνται σε φορολογητέες δραστηριότητες ή απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης, θα πρέπει να αποδοθεί στο δημόσιο ο ΦΠΑ που έχει εκπεστεί ή επιστραφεί. Κατά συνέπεια εφόσον τα επενδυτικά αγαθά αγοράζονται με σκοπό να χρησιμοποιηθούν σε φορολογητέες πράξεις, υπάρχει δικαίωμα επιστροφής του Φ.Π.Α. που επιβαρύνθηκε η αγορά τους, ακόμα και αν δεν έχει ξεκινήσει η δραστηριότητα, ωστόσο η αρμόδια Δ.Ο.Υ. έχει δυνατότητα να ελέγξει τα πραγματικά περιστατικά και την πλήρωση των προϋποθέσεων (Σχετ. εγγ. Δ14Α 1107283 ΕΞ 2010, ΔΕΕ C-110/94, C-100/98, C-147/98, C-37/95 και C-400/98) [ΦΠΑ ΑΝΑΛΥΣΗ - ΕΡΜΗΝΕΙΑ, Δ. Σταματόπουλος - Α. Κλωνή, Εκδ. Σταματόπουλου, 2015 σελ. 905].

Επειδή, από τις συνδυασμένες διατάξεις των ανωτέρω άρθρων, προκύπτει, ότι, ο υποκείμενος στο φόρο έχει δικαίωμα να εκπέσει το Φ.Π.Α. των εισροών του (δαπανών, αγορών και παγίων) από το Φ.Π.Α. των εκροών του κατά το μέρος που χρησιμοποιεί τις εισροές του για την πραγματοποίηση πράξεων φορολογητέων ή απαλλασσόμενων με δικαίωμα έκπτωσης. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, ήτοι κατά το χρόνο πραγματοποίησης της παράδοσης των αγαθών και της παροχής των υπηρεσιών.

Επειδή, από την ερμηνεία, των ανωτέρω διατάξεων, καθίσταται σαφές ότι, είτε πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 30 είτε του άρθρου 33 του ν. 2859/2000, ο υποκείμενος στο φόρο αποκτά δικαίωμα προς έκπτωση ή επιστροφή του φόρου των εισροών του. Ο μόνος περιορισμός που τίθεται στην περίπτωση των επενδυτικών αγαθών του άρθρου 33 Κώδικα Φ.Π.Α., συνίσταται στο γεγονός ότι το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών, ως και ότι το δικαίωμα αυτό εκλείπει στη περίπτωση διάθεσης των επενδυτικών αγαθών σε μη φορολογητέες δραστηριότητες πριν τη πάροδο της πενταετίας, γεγονός που συνεπιφέρει κατ' άρθρο 33 παρ. 3 του ίδιου ως άνω Κώδικα τον εφάπαξ διακανονισμό του εκπεσθέντος Φ.Π.Α., ενώ η φορολογική αρχή δύναται να προβεί αμέσως στον καταλογισμό και είσπραξη αυτού, κατά το μη διακανονισθέν μέρος του, χωρίς να απαιτείται η προηγούμενη πάροδος των ετών που απομένουν μέχρι την εκπνοή της ως άνω πενταετίας (σχετ η 418/2003 γνωμοδότηση του ΝΣΚ).

Επειδή, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, με το με αριθμ./25-05-2020 πωλητήριο συμβόλαιο της συμβολαιογράφου Χανίων αγοράστηκε ένα ακίνητο επί της οδού από τους, και και την, οι οποίοι με το από 21/09/2020 μισθωτήριο εκμίσθωσαν το ακίνητο αυτό στην υπό ίδρυση τότε προσφεύγουσα ομόρρυθμη εταιρία με την επωνυμία «.....», με περίοδο ισχύος 21/09/2020 έως 20/09/2040, προκειμένου η τελευταία να προβεί στην ανέγερση πολυώροφου οικοδομής αποτελούμενης από κατοικίες. Στις 25/09/2020 συστάθηκε η προσφεύγουσα εταιρεία με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, διάρκεια 20 έτη και μέλη τους και, με κύριο σκοπό τις εργασίες διαμόρφωσης ανέγερσης κτισμάτων για ίδια άσκηση δραστηριότητας με δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. εισροών της. Στη συνέχεια, στα πλαίσια της υλοποίησης του σκοπού του από 21/09/2020 μισθωτηρίου, εκδόθηκε στις 14/06/2021 η υπ' αριθμ. οικοδομική άδεια ανέγερσης «ΝΕΑΣ ΕΞΑΩΡΟΦΟΥ ΚΤΙΡΙΟΥ ΚΑΤΟΙΚΙΩΝ ΜΕ ΠΥΛΩΤΗ ΕΝΕΡΓΕΙΑΚΗΣ ΚΛΑΣΗΣ Α+» στην οδό

....., με στοιχεία κύριων του έργου τους ιδιοκτήτες του οικοπέδου, καθώς και την προσφεύγουσα εταιρεία (η οποία εμφανίζεται ως μισθωτής) και στις 12/07/2021 κατατέθηκε το υπ' αριθμ. εργολαβικό συμφωνητικό με την «.....» σχετικά με την ανέγερση και κατασκευή του σκελετού της οικοδομής. Με την/04-02-2022 περιοδική δήλωση ΦΠΑ Δ' τριμήνου 2021 η προσφεύγουσα επιχείρηση αιτήθηκε την επιστροφή Φ.Π.Α ύψους **23.394,93 ευρώ** που αποτελεί το σύνολο του υπολοίπου φόρου εισροών έως 31/12/2021 και προκύπτει από τις κάτωθι φορολογητέες εισροές:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2020-31/12/2021				
A/A	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΣΥΝΟΛΟ ΑΞΙΑΣ	ΣΥΝΟΛΟ Φ.Π.Α
1		ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΑ ΥΛΙΚΑ	48.748,96	11.699,77
2		ΜΠΕΤΑ	25.976,80	6.234,44
3		ΕΡΓΟΛΑΒΟΣ ΟΙΚΟΔΟΜΩΝ	14.853,00	3.564,72
4		ΜΕΛΕΤΕΣ -ΕΠΙΒΛΕΨΗ	5.000,00	1.200,00
5		ΗΛΕΚΤΡΟΛΟΓΟΣ ΜΗΧΑΝΙΚΟΣ	2.500,00	600,00
6		ΕΝΟΙΚΙΟ ΟΙΚΟΠΕΔΟΥ	1.200,00	0,00
7		ΤΟΠΟΓΡΑΦΟΣ	400,00	96,00
8		ΔΙΚΗΓΟΡΟΣ	350,00	0,00
ΣΥΝΟΛΟ			99.028,76	23.394,93

Περαιτέρω, σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, από τον έλεγχο προέκυψε ότι:

- Για τα τιμολόγια των παραπάνω 5 σημαντικότερων προμηθευτών (μεγαλύτερη συνολική αξία συναλλαγών) υπάρχουν τα νόμιμα δικαιολογητικά και παρέχεται γι' αυτά δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α των εισροών τους (αφορούν το πάγιο), καθότι αφενός υπάρχουν και είναι καταχωρημένα τα τιμολόγια που αντιστοιχούν στο σύνολο της αξίας τους, καθώς επίσης έχει κατατεθεί στη Δ.Ο.Υ. Χανίων το υπ' αριθμ./12-07-2021 εργολαβικό συμφωνητικό (.....), στο οποίο περιγράφονται γενικά οι εργασίες κατασκευής (άνευ επιμετρήσεων) που θα εκτελεστούν και οι τιμές ανά τετραγωνικό ή κυβικό μέτρο.
- Οι προμηθευτές έχουν καταχωρηθεί με ΑΦΜ και έχουν υποβληθεί οι περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. που αντιστοιχούν στα εκδοθέντα τιμολόγια προς την προσφεύγουσα επιχείρηση.
- Επιπρόσθετα προσκομίστηκαν καρτέλες προμηθευτών και αντίγραφα τραπεζικών εμβασμάτων όπου αποδεικνύεται η τραπεζική εξόφληση του τιμήματος είτε με έμβασμα είτε με μεταχρονολογημένη επιταγή.
- Προσκομίστηκαν τα τηρούμενα βιβλία για τον εργολάβο του έργου (μπετά), ήτοι την εταιρεία «.....», για τους μήνες Ιούλιο, Αύγουστο και Νοέμβριο του 2021, μήνες στους οποίους εκδόθηκαν τα υπ' αριθμ. 1/26-07-21, 2/05-08-21 και υπ' αριθμ. 3/02-11-21 τιμολόγια και επαληθεύτηκε ότι αυτά έχουν συμπεριληφθεί στις δηλούμενες εκροές του προμηθευτή της προσφεύγουσας επιχείρησης.
- Προσκομίστηκε η από 03/03/2022 βεβαίωση πραγματοποιηθεισών εργασιών που εκτελέστηκαν μέχρι την 31/12/2021 από την επιβλέποντα μηχανικό που περιλαμβάνει την ολοκλήρωση των εκσκαφών 215 κ.μ., του φέροντα οργανισμού από οπλισμένο σκυρόδεμα 371 τ.μ. και 20 κ.μ.

σκυροδέματος καθαριότητας και τοιχοποιίας από πλινθοδομή 420 κ.μ., για τις εργασίες αυτές έχουν εκδοθεί τα με αριθμ. 1/26-07-2021, 2/05-08-2021 και 03/02-11-2021 τιμολόγια της εταιρίας ενώ προμηθεύτηκαν από την συνολικά 5.200 τεμ. τούβλα 19X19 και 2.200 τεμ. 19X9, η δε χρηματοδότηση έγινε από ίδια κεφάλαια ύψους 80.000 ευρώ και από δανεισμό της ύψους 350.000 ευρώ, εκταμίευση ποσού 33.914,60 ευρώ κατά το επίμαχο χρονικό διάστημα, ενώ πραγματοποιήθηκαν πιστώσεις από τους προμηθευτές και συνολικού ποσού 14.392,73 ευρώ με μεταχρονολογημένες επιταγές.

Επειδή, ωστόσο, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση το ποσό του φόρου εισροών ύψους 23.394,93 ευρώ και απέρριψε το αίτημα της προσφεύγουσας εταιρείας για την επιστροφή του, με την αιτιολογία ότι τα υπό κρίση τιμολόγια υλικών και παροχής υπηρεσιών που αφορούν κατασκευαστικές δαπάνες, οι οποίες πραγματοποιήθηκαν στην ανέγερση ακινήτου επί οικοπέδου που μισθώνει, δε σχετίζονται με δημιουργία φορολογητέων εσόδων, καθώς δεν προκύπτει αυτή η σχέση/σύνδεση από το σκοπό της εταιρείας με βάση το αρχικό καταστατικό ή την εκδοθείσα οικοδομική άδεια. Συγκεκριμένα, όπως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου, από την υπ' αριθμ. οικοδομική άδεια που εκδόθηκε στις 14/06/2021 με στοιχεία έργου «ΝΕΟ ΕΞΑΩΡΟΦΟ ΚΤΙΡΙΟ ΚΑΤΟΙΚΙΩΝ ΜΕ ΠΥΛΩΤΗ ΕΝΕΡΓΕΙΑΚΗΣ ΚΛΑΣΗΣ Α+» δεν προκύπτει η αποκλειστική χρήση των κατοικιών σε δραστηριότητες οι οποίες υπάγονται στο Φ.Π.Α και η ως άνω προϋπόθεση δεν προκύπτει ούτε από το δημοσιευμένο καταστατικό της εταιρείας, καθώς στους σκοπούς της εταιρείας μεταξύ άλλων συμπεριλαμβάνονται και οι υπηρεσίες εκμίσθωσης και διαχείρισης ιδιόκτητων ή μισθωμένων ακινήτων που προορίζονται για κατοικία, οι οποίες δεν υπάγονται σε Φ.Π.Α.

Επειδή, περαιτέρω, η προσφεύγουσα προσκόμισε στον έλεγχο και επικαλέστηκε τα κάτωθι:

1. Αντίγραφο της από 10/05/2022 τροποποίησης του καταστατικού της με στο ΓΕΜΗ, στην οποία αναφέρεται, μεταξύ των σκοπών της εταιρείας, η δημιουργία, κατασκευή, μίσθωση και εκμετάλλευση τουριστικών καταλυμάτων, διαμερισμάτων και η άσκηση κάθε μορφής τουριστικών επιχειρήσεων, κυρίως δε η εκμετάλλευση ιδιόκτητων ή μισθωμένων τουριστικών επιπλωμένων κατοικιών με κλειδιά, βιλών και κάθε είδους τουριστικών επιχειρήσεων, τουριστικών και ταξιδιωτικών γραφείων, επιχειρήσεων και τη διαχείριση αυτών στην Ελλάδα και το Εξωτερικό.
2. Αντίγραφο του ΦΕΚ-2018 (Καθορισμός τεχνικών και λειτουργικών προδιαγραφών Ενοικιαζόμενων Επιπλωμένων Δωματίων-Διαμερισμάτων και κατάταξη σε κατηγορίες κλειδιών.)
3. Υπεύθυνη Δήλωση (αρ. 8 ν.1599/1986) του νόμιμου εκπροσώπου ότι «η εκμετάλλευση του ακινήτου στην που ανεγείρεται από την εταιρεία «.....» θα αφορά αποκλειστικά στην πραγματοποίηση πράξεων, οι οποίες υπάγονται στον Φ.Π.Α., ενώ σε κάθε άλλη περίπτωση θα διακανονιστεί η όποια έκπτωση ή επιστροφή του φόρου διενεργηθεί. Συγκεκριμένα για ανέγερση ξενοδοχειακής μονάδας διαμερισμάτων.»
4. Υπεύθυνη Δήλωση (αρ. 8 ν.1599/1986) της επιβλέπουσας μηχανικού που δηλώνει, ως μέλος της τεχνικής εταιρείας με Α.Μ., ότι το υπό κατασκευή εξώροφο κτίριο με πυλωτή ενεργειακής κλάσης Α+, ιδιοκτησίας και σύζ., στην οδό για το οποίο έχει εκδοθεί η υπ'αριθμ./14-06-2021 Ο.Α, πληροί τις τεχνικές και

λειτουργικές προδιαγραφές για ενοικιαζόμενα επιπλωμένα διαμερίσματα 3 κλειδιών, σύμφωνα με την υπ' αριθμ./18 Απόφαση (ΦΕΚ-.....-18).

Επειδή στο άρθρο 28παρ. 2 του ν. 4174/2013 ορίζεται:

«2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή στο άρθρο 64 του ν. 4174/2013 ορίζεται:

«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, η προσφεύγουσα εταιρεία από την ημερομηνία ίδρυσής της είχε δηλώσει ως σκοπό της «εργασίες διαμόρφωσης ή ανέγερσης κτίσματος ή άλλου είδους κατασκευών (ως αγαθού επένδυσης του άρθρ. 33 παρ. 4 του Κώδικα ΦΠΑ) για ίδια άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας με δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των εισροών τους». Σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στην ΠΟΛ.1063/18.4.2006, ακόμα και απαλλασσόμενες επιχειρήσεις, χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους, που ανεγείρουν ή διαμορφώνουν κτίριο, το οποίο πρόκειται να χρησιμοποιήσουν για την πραγματοποίηση πράξεων υπαγόμενων στο Φ.Π.Α. ή απαλλασσόμενων με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους, μπορούν να τύχουν έκπτωσης και επιστροφής του Φ.Π.Α. των εν λόγω δαπανών. Εξάλλου, σύμφωνα με τις προπαρατεθείσες διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 30 του Κώδικα Φ.Π.Α. και τις εκδοθείσες εγκυκλίους και οδηγίες της Διοίκησης, για τα αγαθά επένδυσης το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών. Κατά συνέπεια, εφόσον τα επενδυτικά αγαθά αγοράζονται/κατασκευάζονται με σκοπό να χρησιμοποιηθούν σε φορολογητέες πράξεις, υπάρχει δικαίωμα επιστροφής του Φ.Π.Α. που επιβαρύνθηκε η δαπάνη τους, ωστόσο αν κατά την έναρξη χρησιμοποίησης των επενδυτικών αγαθών αυτά χρησιμοποιηθούν σε φορολογητέες δραστηριότητες ή απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης, θα πρέπει να αποδοθεί στο δημόσιο ο Φ.Π.Α. που έχει εκπεστεί ή επιστραφεί.

Επειδή, βάσει των ως άνω εκτεθέντων, η υπό κρίση προσφυγή πρέπει να γίνει δεκτή και ο Προϊστάμενός της Δ.Ο.Υ. Χανίων, ασκώντας κατά νόμιμο τρόπο την εξουσία του και σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του ν.2859/2000, να ικανοποιήσει το αίτημα περί επιστροφής του Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στις δαπάνες κατασκευής του εν λόγω επενδυτικού αγαθού της προσφεύγουσας, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1περ.iii του άρθρου 34 ν.2859/2000.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 22/06/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, και την ακύρωση των υπ' αριθμ./20-05-2022 και/20-05-2022 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, φορολογικής περιόδου 01/09/2020-31/12/2020 και 01/01/2021-31/12/2021 αντίστοιχα.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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.