



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 04/10/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 2702

ΤΜΗΜΑ : Α3 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213-1312 349
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58).

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

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

δ. Της υπ' αριθμ. Α.1165/22.11.2022 (ΦΕΚ Β' 6009/25.11.2022) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 10.5.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Μυκόνου, με έδρα στο Μυκόνου, κατά των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
-----	----------------	-------------------	------------------------------------	-------------	-------------------------------------	----------------------------

1	/2024	12.4.2024	15.4.2024	ΦΠΑ	01/11/2021 - 31/12/2021	-
2	/2024	12.4.2024	15.4.2024	ΦΠΑ	01/01/2022 - 31/12/2022	-
3	/2024	12.4.2024	15.4.2024	ΦΠΑ	01/01/2023 - 31/12/2023	-

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις αναφερθείσες στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση, καθώς και την από 12.4.2024 οικεία έκθεση ελέγχου της ίδιας Προϊσταμένης.

6. Τις απόψεις της Προϊσταμένης της ως άνω φορολογικής αρχής.

7. Το υπ' αριθμ. πρωτ./25.7.2024 υπόμνημα της προσφεύγουσας επί της ως άνω ενδικοφανούς προσφυγής της και τα προσκομιζόμενα με αυτό σχετικά έγγραφα - νέα στοιχεία.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

* * * * *

Επί της από 10.5.2024 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- 1) Με την υπ' αριθμ./12.4.2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.11.2021-31.12.2021 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου δεν επιβλήθηκε κανένα ποσό ΦΠΑ σε βάρος της προσφεύγουσας, ενώ αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από το συνολικό ΦΠΑ εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου ολόκληρο το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ που προέκυπτε από την υποβολή της οικείας υπ' αριθμ./2022 δήλωσής της ΦΠΑ για την περίοδο 12.11.2021-31.12.2021 συνολικού ύψους 116,13 €.
- 2) Με την υπ' αριθμ./12.4.2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2022-31.12.2022 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου δεν επιβλήθηκε κανένα ποσό ΦΠΑ σε βάρος της προσφεύγουσας, ωστόσο περιορίστηκε το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ που προέκυπτε από την υποβολή των οικείων δηλώσεών της ΦΠΑ για την εν λόγω φορολογική περίοδο συνολικού ύψους 33.974,41€ στο ποσό των 374,41 €.
- 3) Με την υπ' αριθμ./12.4.2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2023-31.12.2023 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου δεν επιβλήθηκε κανένα ποσό ΦΠΑ σε βάρος της προσφεύγουσας, ωστόσο περιορίστηκε το διατυπωθέν με την υπ' αριθμ./2024 δήλωσή της ΦΠΑ δ' τριμήνου φορολογικής περιόδου 01.01.2023-31.12.2023 αίτημά της για επιστροφή ποσού ΦΠΑ συνολικού ύψους 40.000,00 € στο ποσό των 5.160,48 € (αριθμός ηλεκτρονικής

αίτησης 88/5.1.2024), το δε υπόλοιπο ποσό συνολικού ύψους 34.839,52 € δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από το συνολικό ΦΠΑ εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου, ενώ παράλληλα δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από το συνολικό ΦΠΑ εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου πιστωτικό υπόλοιπο συνολικού ύψους 27.320,48 €.

Οι διαφορές αυτές ΦΠΑ προέκυψαν επί τη βάση της από 12.4.2024 οικείας έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, σύμφωνα με την οποία επαναπροσδιορίστηκαν:

α) οι φορολογητέες εισροές της επιχείρησης του προσφεύγοντος κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2022-31.12.2022 με την **αφαίρεση** από τις συνολικές δηλωθείσες φορολογητέες εισροές της της περιόδου αυτής ποσού φορολογητέων εισροών συνολικού ύψους **140.000,00 €** λόγω αμφιβολίας (μη απόδειξης) του πραγματικού ύψους των δαπανών που πραγματοποιήθηκαν για το πάγιο (ακίνητο) που είχε εκμισθώσει (αναλογών ΦΠΑ συνολικού ύψους 33.600,00 €) και

β) οι φορολογητέες εισροές της επιχείρησης του προσφεύγοντος κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2023-31.12.2023 με την **αφαίρεση** από τις συνολικές δηλωθείσες φορολογητέες εισροές της της περιόδου αυτής ποσού φορολογητέων εισροών συνολικού ύψους **119.000,00 €** λόγω αμφιβολίας (μη απόδειξης) του πραγματικού ύψους των δαπανών που πραγματοποιήθηκαν για το πάγιο (ακίνητο) που είχε εκμισθώσει (αναλογών ΦΠΑ συνολικού ύψους 28.559,99 €),

ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Φορολογητέες εισροές	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
01.01.2022-31.12.2022	141.076,16 €	1.076,16 €
01.01.2023-31.12.2023	228.596,03 €	109.596,03 €

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση, των ως άνω πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, προβάλλοντας, συνοπτικά, το λόγο ότι η μη αναγνώριση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ των τιμολογίων που εκδόθηκαν από την εταιρεία με ΑΦΜ και αφορούν στις ως άνω δαπάνες είναι μη νόμιμη δεδομένης της ανενδοίαστης πραγματοποίησης-υλοποίησης της μεταξύ τους σύμβασης.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 παρ. 1, 2 και 4 Κώδικα ΦΠΑ (που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 2859/2000), όπως ίσχυαν για πράξεις (συναλλαγές) που διενεργήθηκαν εντός των μηνών Νοεμβρίου 2022, Δεκεμβρίου 2022 και Ιουλίου 2023 (μήνες, κατά τους οποίους εκδόθηκαν αντίστοιχα τα υπό κρίση/22.11.2022,/5.12.2022 και/3.7.2023 που εξέδωσε η εταιρεία με ΑΦΜ προς την προσφεύγουσα, στο ΦΠΑ των οποίων (τιμολογίων) αφορά η υπό κρίση υπόθεση): «1. Οι υπόχρεοι στο φόρο που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου, για τις οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30, οφείλουν να υποβάλλουν δήλωση ΦΠΑ για κάθε φορολογική περίοδο. 2. Η φορολογική περίοδος ορίζεται ως εξής: α) ένας **ημερολογιακός μήνας**, προκειμένου για υπόχρεους, οι οποίοι χρησιμοποιούν **διπλογραφικό** λογιστικό σύστημα [...], β) ένα **ημερολογιακό τρίμηνο**, προκειμένου για υπόχρεους, οι οποίοι χρησιμοποιούν **απλογραφικό** λογιστικό σύστημα [...]. 2α. [...]. 4. Η δήλωση ΦΠΑ υποβάλλεται

μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα που ακολουθεί τη λήξη της φορολογικής περιόδου. [...].»

Επειδή, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 38 Κώδικα ΦΠΑ, όπως αυτές ίσχυαν για τους μήνες Νοέμβριο 2022, Δεκέμβριο 2022 και Ιούλιο 2023, κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΠΑ για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος (όπως εν προκειμένω η προσφεύγουσα) ήταν **η τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού τριμήνου**.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυαν κατά την 30.11.2022, την 31.12.2022 και την 31.7.2023 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για τους μήνες Νοέμβριο 2022, Δεκέμβριο 2022 και Ιούλιο 2023 για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος): «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.** 1.α. [...]. [...]. 1.α. [...]. 3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16, 17 και 18. [...]. 4. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 16 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυαν κατά την 30.11.2022, την 31.12.2022 και την 31.7.2023 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για τους μήνες Νοέμβριο 2022, Δεκέμβριο 2022 και Ιούλιο 2023 για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος): «1. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών και η παροχή των υπηρεσιών. Η παράδοση των αγαθών συντελείται κατά το χρόνο, κατά τον οποίο τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά. Όταν ο προμηθευτής των αγαθών αναλαμβάνει την υποχρέωση αποστολής τους, η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο, κατά τον οποίο αρχίζει η αποστολή, εκτός αν ο προμηθευτής αναλαμβάνει και την υποχρέωση συναρμολόγησης ή εγκατάστασης των αγαθών, οπότε η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο αποπεράτωσης των εργασιών αυτών. 2. Κατ' εξαίρεση, ο φόρος γίνεται απαιτητός: α) κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, με εξαίρεση τις παροχές υπηρεσιών, οι οποίες φορολογούνται στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη, σύμφωνα με την περίπτωση α' της παραγράφου 2 του άρθρου 14, β) προκειμένου για παροχή

υπηρεσιών, κατά το χρόνο έκδοσης του φορολογικού στοιχείου, όταν αυτό εκδίδεται σε χρόνο προγενέστερο της παροχής των υπηρεσιών, γ) [...], ε) κατά το χρόνο που έχει συμφωνηθεί η καταβολή κάθε δόσης σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, για τις οποίες η αντιπαροχή καταβάλλεται περιοδικά, στ) [...]. 3. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 παρ. 1 και 3-5 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυαν κατά την 30.11.2022, την 31.12.2022 και την 31.7.2023 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για τους μήνες Νοέμβριο 2022, Δεκέμβριο 2022 και Ιούλιο 2023 για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος): «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 εκπιπτόμενος 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 παρονομαστή το ποσό των πράξεων που αναφέρονται στον αριθμητή, καθώς και των πράξεων, για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης. Στον παρονομαστή 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. [...]. 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) [...]. 4. Το ποσοστό που βρίσκεται με τον πιο πάνω τρόπο λαμβάνεται υπόψη για την εκκαθάριση του εκπιπτόμενου 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.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυαν κατά την 30.11.2022, την 31.12.2022 και την 31.7.2023 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για τους μήνες Νοέμβριο 2022, Δεκέμβριο 2022 και Ιούλιο 2023 για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος): «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) [...], 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) [...]. 2. [...]. 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.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 παρ. 1-3 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυαν κατά την 30.11.2022, την 31.12.2022 και την 31.7.2023 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για τους μήνες Νοέμβριο 2022, Δεκέμβριο 2022 και Ιούλιο 2023 για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος): «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. [...]. Οι διακανονισμοί που αφορούν εκπτώσεις που διενεργήθηκαν σε μία διαχειριστική περίοδο περιλαμβάνονται σε δήλωση ΦΠΑ που υποβάλλεται το αργότερο μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του τέταρτου μήνα από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου. [...]. 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, 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) [...], γγ) για παράδοση ακινήτων με σύμβαση πώλησης και επαναμίσθωσης (sale and lease back), σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παρ. 9 του ν. 1665/1986, δδ) [...], 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. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 παρ. 4 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυαν κατά την 30.11.2022 και την 31.12.2022 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για τους μήνες Νοέμβριο 2022 και Δεκέμβριο 2022 για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος): «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) [...]»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 παρ. 4 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυαν κατά την 31.7.2023 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για το μήνα Ιούλιο 2023 για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος): «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. 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) [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 34 παρ. 1 εδ. α΄ Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυε κατά την 30.11.2022, την 31.12.2022 και την 31.7.2023 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για τους μήνες Νοέμβριο 2022, Δεκέμβριο 2022 και Ιούλιο 2023 για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος): «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) [...] ή iii) αφορά αγαθά επένδυσης που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33.»

Επειδή, η διάταξη του άρθρου 34 παρ. 1 εδ. α΄ περ. β΄ υποπερ. i Κώδικα ΦΠΑ τροποποιήθηκε ως άνω με τη διάταξη του άρθρου 1 παρ. 6 ν. 4281/2014, η τροποποιηθείσα δε διάταξη άρχισε να ισχύει, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 253 παρ. 2 ν. 4281/2014, από τη δημοσίευση του νόμου αυτού στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης, ήτοι από 08.08.2014. Πριν την τροποποίησή της η διάταξη όριζε ότι ο ΦΠΑ επιστρέφεται, εφόσον το αχρεώστητο προκύπτει από επιγενόμενο λόγο στις περιπτώσεις, μεταξύ άλλων, που «είναι αδύνατο να μεταφερθεί για έκπτωση σε επόμενη διαχειριστική περίοδο ή σε περίπτωση μεταφοράς του για έκπτωση η έκπτωση αυτή δεν κατέστη δυνατή» (οι υπόλοιπες περιπτώσεις ισχύουν ως είχαν).

Επειδή, σύμφωνα τα αναφερόμενα στην Αιτιολογική Έκθεση επί της ως άνω διάταξης του άρθρου 1 παρ. 6 ν. 4281/2014: «Με την προτεινόμενη διάταξη της παραγράφου 6 προβλέπεται ότι το δικαίωμα επιστροφής υφίσταται **ανεξάρτητα από την αιτία, στην οποία οφείλεται η δημιουργία του πιστωτικού υπολοίπου**. Με τη διάταξη αυτή ευθυγραμμίζεται πλήρως η εθνική νομοθεσία με τις διατάξεις του κοινοτικού δικαίου (οδηγία 2006/112/EK).»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν συναφώς με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1006/1992 εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών («Διευκρινίσεις για το δικαίωμα έκπτωσης ή επιστροφής του Φ.Π.Α. που βαρύνει τα ακίνητα ή άλλου είδους κατασκευές που κατασκευάζονται από μία επιχείρηση σε ακίνητο που ανήκει κατά κυριότητα σε τρίτους αλλά έχει παραχωρηθεί σ' αυτήν η χρήση του»): «...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, χρησιμικησία κ.λπ.)** [...]. 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 ή με το καταστατικό εταιρίας, όταν παραχωρείται η χρήση ακινήτου από το μέλος στο νομικό πρόσωπο που συμμετέχει. [...]. 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 [...].»

Επειδή, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 1108/2021 απόφαση (5μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψεις 4, 6 και 7 της απόφασης): «**4.** ...σύμφωνα με τη θεμελιώδη αρχή που διαπνέει το σύστημα του Φ.Π.Α. και προκύπτει από το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας, ο Φ.Π.Α. επιβάλλεται σε κάθε συναλλαγή παραγωγής ή διανομής, κατόπιν αφαιρέσεως του Φ.Π.Α. που επιβάρυνε άμεσα τις προηγούμενως πραγματοποιηθείσες πράξεις. Στο άρθρο 17 παρ. 2 της οδηγίας διατυπώνεται η αρχή της εκπτώσεως των ποσών που τιμολογούνται ως Φ.Π.Α. για τα αγαθά που παραδίδονται ή τις υπηρεσίες που παρέχονται στον υποκείμενο στο φόρο, εφόσον τα εν λόγω αγαθά ή υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογούμενων πράξεών του. Κατά την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (βλ. απόφαση της 21ης Ιουνίου 2012, συν. υποθ. C-80/11, [...] και C-142/11, [...], σκέψεις 37-39, καθώς και την εκεί μνημονευόμενη νομολογία), το δικαίωμα των υποκειμένων στον φόρο να εκπίπτουν από τον οφειλόμενο Φ.Π.Α. τον Φ.Π.Α. επί των εισροών, ο οποίος οφείλεται ή αποδόθηκε σε σχέση με τα αγαθά που απέκτησαν ή τις υπηρεσίες που τους παρασχέθηκαν, συνιστά θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος Φ.Π.Α. που έχει καθιερώσει ο νομοθέτης της Ένωσης. Το εν λόγω δικαίωμα προς έκπτωση αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του Φ.Π.Α. και δεν μπορεί, καταρχήν, να περιορίζεται (βλ. και αποφάσεις της 6ης Οκτωβρίου 2005, C-243/03, [...], σκέψη 28, της 8ης Ιανουαρίου 2002, C- 409/99, [...] και [...], Συλλογή 2002, σ I-81, σκέψη 42, της 19ης Σεπτεμβρίου 2000, C-177/99 και C-188/99, [...] και [...], σκέψη 34, της 6ης Ιουλίου 1995, C-62/93, [...] σκέψη 18, κ.ά.), ασκείται δε πάραυτα για το σύνολο των φόρων που έχουν επιβληθεί στις πράξεις εισροών. Σκοπός του συστήματος των εκπτώσεων είναι να απαλλαγεί πλήρως ο επιχειρηματίας από την επιβάρυνση του Φ.Π.Α. που οφείλεται ή αποδίδεται στο πλαίσιο του συνόλου των οικονομικών του δραστηριοτήτων. Το κοινό σύστημα του Φ.Π.Α. εξασφαλίζει με τον τρόπο αυτό την **ουδετερότητα** ως προς την φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι δραστηριότητες αυτές υπόκεινται καταρχήν στον Φ.Π.Α. (βλ. αποφάσεις της 14ης Φεβρουαρίου 1985, 268/83, [...], σκέψη 19, της 21ης Σεπτεμβρίου 1988, 50/87, [...], σκέψη 15, της 15ης Ιανουαρίου 1998, C- 37/95, [...] σκέψη 15, της 26ης Μαΐου 2005, C-465/03, [...], σκέψη 34, της 15ης Δεκεμβρίου 2005, C-63/04, [...], σκέψη 51, κ.ά.). **5.** [...] **6.** Επειδή από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων του ν. 1642/1986, ερμηνευόμενων υπό το φως της έκτης οδηγίας περί Φ.Π.Α., όπως έχει, κατά τα ανωτέρω, ερμηνευθεί από το Δικαστήριο της Ένωσης (βλ. επίσης την απόφαση ΔΕΚ της 6ης Μαρτίου 2008, C- 98/07 [...] A/S, [...] A/S, σκέψη 33, κατά την οποία «από το γράμμα της διατάξεως [του άρθρου 20 παρ. 4] προκύπτει με σαφήνεια ότι η δυνατότητα που παρέχεται στα κράτη μέλη αφορά αποκλειστικώς και μόνον την εφαρμογή των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 20, το οποίο ρυθμίζει τον διακανονισμό των εκπτώσεων»), συνάγεται ότι υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο, που πραγματοποιεί σε μισθωμένο ακίνητο δαπάνες ανέγερσης, προσθήκης ή βελτίωσης υφιστάμενων κτιρίων, τα οποία χρησιμοποιεί (ή κατά το μέρος που χρησιμοποιεί) για την πραγματοποίηση φορολογούμενων πράξεων, έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, με το οποίο επιβαρύνθηκαν οι εν λόγω δαπάνες, **ανεξάρτητα από τη διάρκεια της μισθωτικής σχέσης**. Η έκπτωση αυτή διακανονίζεται, περαιτέρω, κατά τους όρους και προϋποθέσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 26 του ν. 1642/1986 (κατά τον χρόνο υποβολής τη εκκαθαριστικής δηλώσεως). Σε περίπτωση, εξάλλου, που οι ως άνω δαπάνες εμπίπτουν στην έννοια των επενδυτικών αγαθών, κατ' άρθρο 26 παρ. 4 του ν. 1642/1986 (στην αξία των οποίων, ωστόσο,

δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης, ως προς τις οποίες, όμως, δε θίγεται, κατά τα ανωτέρω, το δικαίωμα έκπτωσης), τότε: α) το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης (και όχι απόκτησης) των αγαθών αυτών (δια του τελικού διακανονισμού του φόρου που προκύπτει από τη σύγκριση του δικαιώματος έκπτωσης του έτους πρώτης χρησιμοποίησης με το αντίστοιχο του έτους απόκτησης), β) η εν λόγω έκπτωση υπόκειται σε πενταετή διακανονισμό (με αφετηρία το έτος χρησιμοποίησης), ο οποίος διενεργείται κάθε έτος για το ένα πέμπτο (1/5) του φόρου που επιβάρυνε τα πιο πάνω αγαθά (εφαρμοζόμενης, κατά τα λοιπά, της παρ. 1 του ίδιου άρθρου) και γ) παρέχεται στο υποκείμενο του φόρου το προβλεπόμενο στο άρθρο 27 παρ. 1 περ. δ) (αυτοτελές) δικαίωμα επιστροφής του φόρου [βλ. σχετικώς και τα αναφερόμενα στην αιτιολογική έκθεση επί του ν. 1882/1990, με το άρθρο 24 παρ. 3 του οποίου αντικαταστάθηκε η περίπτωση α) της παραγρ. 4 του άρθρου 26 του ν. 1642/1986, κατά τα οποία -εν όψει, προδήλως, της ως άνω παρεχόμενης δυνατότητας επιστροφής (ανάκτησης) του φόρου- “η διάταξη σκοπεί στην ενίσχυση της επενδυτικής προσπάθειας, καθώς δίνει τη δυνατότητα στις επιχειρήσεις να αποκτούν επενδυτικά αγαθά αναγκαία για τη λειτουργία τους μη επιβαρυνμένα με φόρο προστιθέμενης αξίας”]. 7. ...Κατά την κρίση του δικάσαντος διοικητικού εφετείου, από τον συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 23 παρ. 1 και 26 παρ. 4 του ν. 1642/1986 προκύπτει “α) ότι ο υποκείμενος στον φόρο προστιθέμενης αξίας δικαιούται, μεταξύ άλλων, να εκπέσει από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης (πωλήσεως) αγαθών και το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι αγορές αγαθών επένδυσης, β) ότι το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου αυτού κρίνεται οριστικά κατά τον χρόνο χρησιμοποίησης των εν λόγω αγαθών επένδυσης, γ) ότι τέτοια αγαθά για την εφαρμογή των παραπάνω διατάξεων θεωρούνται και τα κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές που κατασκευάζονται από την υποκείμενη στο φόρο επιχείρηση σε ακίνητο που δεν ανήκει μεν κατά κυριότητα σε αυτή, έχει όμως βάσει οποιασδήποτε έννομης σχέσης τη χρήση του ακινήτου για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα ετών και δ) ότι η χρονική αυτή προϋπόθεση πρέπει απαραίτητως να συντρέχει κατά το χρόνο γενέσεως του δικαιώματος της εκπτώσεως του φόρου, δηλαδή κατά το χρόνο χρησιμοποίησης των επενδυτικών αγαθών. Εν όψει αυτών, το εφετείο δέχθηκε ακολούθως, ότι στη συγκεκριμένη περίπτωση δεν ήταν δυνατή η έκπτωση “του φόρου των αγαθών επένδυσης”, διότι “το έτος [...], που κρίνεται οριστικά το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, δηλαδή το έτος χρησιμοποίησης των επενδυτικών αυτών αγαθών, δεν υφίστατο η χρονική προϋπόθεση της 9ετούς χρήσεως των ακινήτων βάσει οποιασδήποτε έννομης σχέσης, αφού τα τότε ισχύοντα μισθωτήρια είχαν διάρκεια 6 ετών”. Σύμφωνα, όμως, με τα εκτεθέντα στην προηγούμενη σκέψη, η κρίση αυτή της αναιρεσιβαλλομένης είναι μη νόμιμη. Τούτο διότι, ανεξαρτήτως αν οι ως άνω δαπάνες για εγκαταστάσεις και βελτιώσεις σε μισθωμένα ακίνητα (τρίτων) συνιστούσαν επενδυτικά αγαθά (ζήτημα το οποίο θα ήταν εξεταστέο αν η κρινόμενη διαφορά αφορούσε την επιστροφή του φόρου) η αναιρεσείουσα είχε, πάντως, δικαίωμα να εκπέσει από τον φόρο των εκρών της τον αναλογούντα φόρο, με τον οποίο επιβαρύνθηκαν οι ένδικες δαπάνες βελτιώσεων κ.λπ. επί των κτιρίων, τα οποία χρησιμοποίησε για την άσκηση υπαγόμενης στο φόρο δραστηριότητας, προϋπόθεση η οποία, άλλωστε, δεν αμφισβητήθηκε από την φορολογική αρχή. [...].»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 40 παρ. 1 εδ. α' ν. 4495/2017 («Δικαιολογητικά για τη χορήγηση της οικοδομικής άδειας»), όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία έκδοσης της υπ' αριθμ./1.12.2020 οικείας οικοδομικής άδειας της Υπηρεσίας Δόμησης (Υ.ΔΟΜ) Σύρου-Ερμούπολης του Δήμου Σύρου-Ερμούπολης (01.12.2020): **«Για την έκδοση οικοδομικής άδειας υποβάλλονται** στο ηλεκτρονικό σύστημα τα εξής δικαιολογητικά και

μελέτες, όπου απαιτούνται, σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία: α) αίτηση του κυρίου ή του έχοντος νόμιμο δικαίωμα με τις δηλώσεις αναθέσεων - αναλήψεων, β) εγκρίσεις άλλων υπηρεσιών και διοικητικών οργάνων, όπου απαιτούνται, γ) τίτλοι ιδιοκτησίας, πρόσφατο πιστοποιητικό ιδιοκτησίας ή κτηματογραφικό φύλλο και απόσπασμα κτηματογραφικού διαγράμματος για κάθε ακίνητο, δ) αποδεικτικά στοιχεία νομιμότητας των τυχόν υφιστάμενων κτισμάτων, ε) αρχιτεκτονική μελέτη, στην οποία εμπεριέχεται η μελέτη παθητικής πυροπροστασίας και η μελέτη προσβασιμότητας για άτομα με αναπηρία, όπου απαιτείται, στ) στατική μελέτη, ζ) μελέτες ηλεκτρομηχανολογικών εγκαταστάσεων, η) μελέτη ενεργειακής απόδοσης κτιρίου, θ) μελέτη χρονικού προγραμματισμού εκτέλεσης έργου, ι) μελέτη υδραυλικών εγκαταστάσεων και αποχετεύσεων, ια) μελέτη ενεργητικής πυροπροστασίας, σύμφωνα με τις διατάξεις για την πυροπροστασία, όπου απαιτείται, ιβ) μελέτη καύσιμου αερίου εγκεκριμένη από την αρμόδια εταιρεία παροχής αερίου, ιγ) σχέδιο και φάκελος ασφάλειας και υγείας του έργου, όπου απαιτείται σύμφωνα με τις διατάξεις του π.δ. 305/1996 [...], ιδ) στοιχεία για τη διαχείριση των αποβλήτων (ΣΔΑ) παρέχοντας τουλάχιστον τις πληροφορίες της παραγράφου 2 του άρθρου 7 της κοινής υπουργικής απόφασης υπ` αριθμ. 36259/1757/Ε103/2010 [...], τα οποία συνοδεύονται από αντίγραφο της υπογεγραμμένης σύμβασης του διαχειριστή των Αποβλήτων Εκσκαφών, Κατασκευών και Κατεδαφίσεων (ΑΕΚΚ) με εγκεκριμένο σύστημα εναλλακτικής διαχείρισης (ΣΕΔ) ΑΕΚΚ ή απόφαση έγκρισης ΑΣΕΔ από το Δ.Σ. του Ε.Ο.ΑΝ. Για τις περιφερειακές ενότητες στις οποίες δεν υπάρχει εγκεκριμένο ΣΣΕΔ ΑΕΚΚ, αντί του αντιγράφου της υπογεγραμμένης σύμβασης, απαιτείται υπεύθυνη δήλωση του διαχειριστή των ΑΕΚΚ για τη διασφάλιση της διαχείρισης των παραγόμενων ΑΕΚΚ αλλά και για τη συνεργασία του με ΣΕΔ ΑΕΚΚ σε οποιαδήποτε φάση εκτέλεσης των οικοδομικών εργασιών εγκριθεί η λειτουργία του στην αντίστοιχη Περιφερειακή Ενότητα, ιε) συμβολαιογραφική δήλωση των προβλεπόμενων χώρων στάθμευσης, σύμφωνα με το άρθρο 1 του ν. 1221/1981 [...], και πιστοποιητικό μεταγραφής της στο υποθηκοφυλακείο ή καταχώρισής της στο κτηματολογικό γραφείο. Σε περίπτωση εξαγοράς, αντί της συμβολαιογραφικής δήλωσης υποβάλλεται αποδεικτικό καταβολής της απαιτούμενης εισφοράς, ιστ) αιτιολογική έκθεση της παρ. 1 του άρθρου 3 του ν. 1577/1985 [...], ιζ) αποδεικτικά κατάθεσης των απαιτούμενων εισφορών του ιδιοκτήτη του έργου υπέρ του Δημοσίου, ΕΦΚΑ και δήμου, ιη) αντίγραφο απόδειξης παροχής υπηρεσιών ή τιμολόγιο που αφορά την καταβολή της συμφωνηθείσας αμοιβής των μελετητών μηχανικών, καθώς και το ΦΕΜ αυτής, ιθ) τοπογραφικό διάγραμμα εξαρτημένο από το κρατικό σύστημα συντεταγμένων, σύμφωνα με τις ισχύουσες προδιαγραφές, κ) διάγραμμα κάλυψης, σύμφωνα με τις ισχύουσες προδιαγραφές. [...].»

Επειδή, όπως προκύπτει από τη συμπροσβαλλόμενη με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, ως συνιστώσα την αιτιολογία τους, από 12.4.2024 οικεία έκθεση ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, ο υπό κρίση έλεγχος διατύπωσε επιφυλάξεις ως προς τις δαπάνες εργασιών που αναγράφονται στα υπό κρίση τιμολόγια και δεν αναγνώρισε το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών, αναφέροντας επί της ουσίας ότι:

α) στα βιβλία της προσφεύγουσας και σε χρόνο που είχαν πραγματοποιηθεί εργασίες (08.07.2022) δεν έχουν καταχωρηθεί αγορές υλικών, ενώ τα υπό κρίση τιμολόγια δεν κάνουν αναλυτική αναφορά σε εργασίες και επιμετρήσεις ούτε σε συγκεκριμένα στοιχεία διακίνησης, αφορούσαν αποκλειστικά σε εργασίες και εκδόθηκαν μεταγενέστερα (Νοέμβριος 2022),

β) όπως προκύπτει από τις υποβληθείσες δηλώσεις πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας, η προσφεύγουσα φέρεται να μίσθωσε αρχικά από τη μία (1) εκ των δύο (2) ομορρύθμων εταίρων της εδαφική έκταση 6.520,00 τ.μ., χωρίς στην οικεία δήλωση να

γίνεται καμία αναφορά στο υφιστάμενο κτίσμα 72,28 τ.μ. (υπ' αριθμ./19.1.2022 και/1.3.2022 δηλώσεις), ενώ στη συνέχεια φέρεται να μίσθωσε κατοικία 180,13 τ.μ. με ισόγειες αθλητικές εγκαταστάσεις 51,57 τ.μ. κειμένων επί γηπέδου έκτασης 6.658,23 τ.μ. (υπ' αριθμ./6.2.2024 δήλωση), ενώ από την υπ' αριθμ. πρωτ./14.6.2023 έκθεση αυτοψίας-πόρισμα (αρχικού ελέγχου) του ελεγκτή δόμησης (ΑΦΜ) συνάγεται ότι διαπιστώθηκαν τα δηλωθέντα από την προσφεύγουσα με την οικεία αίτηση ελέγχου, ότι δηλαδή επί της εν λόγω εδαφικής έκτασης υφίσταται κτίσμα συνολικής επιφάνειας 405,20 τ.μ., στην οποία συμπεριλαμβάνεται η επιφάνεια του διώροφου κτιρίου κατοικιών (260,10 τ.μ.), του γκαράζ (37,57 τ.μ.) του ημιυπαίθριου χώρου (8,92 τ.μ.), της εξωτερικής κλίμακας ανόδου (3,78 τ.μ.), του μικρού μπαρ πισίνας (9,14 τ.μ.), των δεξαμενών και του βιομηχανοστασίου πισίνας (85,78 τ.μ.), καθώς και μία πισίνα (51,57 τ.μ.).

Από τα παραπάνω δημιουργήθηκαν ερωτηματικά στον υπό κρίση έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Σύρου για το είδος και το ύψος της τελικώς χρησιμοποιηθείσας δαπάνης και κατ' επέκταση για το ύψος του εκπεστέου ΦΠΑ που αντιστοιχεί για το πάγιο που μίσθωσε η προσφεύγουσα για την άσκηση της παραγωγικής της δραστηριότητας επιφάνειας 180,13 τ.μ. πλέον της πισίνας εμβαδού 51,57 τ.μ.

Επειδή, με το μοναδικό λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι η μη αναγνώριση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ των τιμολογίων που εκδόθηκαν από την εταιρεία με ΑΦΜ και αφορούν στις ως άνω δαπάνες είναι μη νόμιμη δεδομένης της ανενδοίαστης πραγματοποίησης-υλοποίησης της μεταξύ τους σύμβασης (που είχε κατατεθεί στη Φορολογική Διοίκηση), της πραγματοποίησης των αναγραφόμενων στα τιμολόγια εργασιών, της εξόφλησης αυτών και της απόδοσης των παρακρατούμενων φόρων, η δε ολοκλήρωση των εργασιών, που αφορούσε την ανέγερση διώροφου κτίριο κατοικιών με γκαράζ, δεξαμενές και πισίνα με μικρό μπαρ στο πλαίσιο της υπ' αριθμ./1.12.2020 οικοδομικής άδειας, επιβεβαιώθηκε από το αρμόδιο όργανο, η ίδια δε έχει προβεί σε αίτηση στις αρμόδιες αρχές για χορήγηση βεβαίωσης για σκοπούς ηλεκτροδότησης και σε γνωστοποίηση έναρξης λειτουργίας τουριστικού καταλύματος.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας πρέπει, επί της ουσίας του, να γίνει δεκτός ως νόμω βάσιμος, γιατί:

α) Όπως προκύπτει σαφώς από την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (απόφαση της 11.12.2014 στην υπόθεση C-590/13, Idexx Laboratories Italia Srl, ECLI:EU:C:2014:2429, σκέψη 43· απόφαση της 15.9.2016 στην υπόθεση C-516/14, Barlis 06 - Investimentos Imobiliários e Turísticos SA, ECLI:EU:C:2016:690, σκέψη 40· απόφαση της 15.9.2016 στην υπόθεση C-518/14, Senatex GmbH, ECLI:EU:C:2016:691, σκέψη 28· απόφαση της 19.10.2017 στην υπόθεση C-101/16, SC Paper Consult SRL, ECLI:EU:C:2017:775, σκέψη 39· απόφαση της 21.3.2018 στην υπόθεση C-533/16, Volkswagen AG, ECLI:EU:C:2018:204, σκέψη 41· απόφαση της 21.11.2018 στην υπόθεση C-664/16, Lucrețiu Hadrian Vădan, ECLI:EU:C:2018:933, σκέψη 39· απόφαση της 03.09.2020 στην υπόθεση C-610/19, Vikingo Fővállalkozó Kft., ECLI:EU:C:2020:673, σκέψη 43· απόφαση της 18.3.2021 στην υπόθεση C-895/19, A., ECLI:EU:C:2021:216, σκέψη 36· απόφαση της 11.11.2021 στην υπόθεση C-281/2020, Ferimet SL, ECLI:EU:C:2021:910, σκέψη 26· απόφαση της 09.12.2021 στην υπόθεση C-154/2020, Kemwater ProChemie s. r. o., ECLI:EU:C:2021:989, σκέψη 24), για την αναγνώριση και την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από το ΦΠΑ εκροών πρέπει σε κάθε περίπτωση να πληρούνται σωρευτικά οι **ουσιαστικές** προϋποθέσεις. Οι

προϋποθέσεις αυτές είναι **τρεις (3)** και συγκεκριμένα (i) η επιχείρηση που πραγματοποίησε τις σχετικές δαπάνες/αγορές να είναι υποκείμενη στο ΦΠΑ, (ii) η επιχείρηση που προέβη στις σχετικές πωλήσεις/παροχές υπηρεσιών να είναι επίσης υποκείμενη στο ΦΠΑ και (iii) η λήπτρια επιχείρηση να (προτίθεται να) χρησιμοποιήσει τις ληφθείσες υπηρεσίες/αγορές σε φορολογητέες πράξεις (ή σε πράξεις απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης).

β) Πέραν από την πλήρωση των ως άνω τριών (3) ουσιαστικών προϋποθέσεων το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από το ΦΠΑ εκροών εξαρτάται και από την πλήρωση ορισμένων **τυπικών** προϋποθέσεων, ήτοι προϋποθέσεων που διευκολύνουν αφενός την απόδειξη εκ μέρους της επιχείρησης-υποκείμενης στο ΦΠΑ και αφετέρου τον έλεγχο από τις φορολογικές αρχές της πλήρωσης των ουσιαστικών προϋποθέσεων. Μεταξύ αυτών των τυπικών προϋποθέσεων ιδιαίτερης σημασίας είναι η κατοχή από τη λήπτρια επιχείρηση-υποκείμενη στο ΦΠΑ νόμιμου φορολογικού παραστατικού-τιμολογίου, ήτοι τιμολογίου που (πρέπει να) περιλαμβάνει, καταρχήν, τα προβλεπόμενα από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 9 παρ. 1 ν. 4308/2014 (όπως ίσχυε κατά την 30.11.2022, την 31.12.2022 και την 31.7.2023 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για τους μήνες Νοέμβριο 2022, Δεκέμβριο 2022 και Ιούλιο 2023 για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος)- ενσωματωθέν άρθρο 226 της υπ' αριθμ. 2006/112/ΕΚ Οδηγίας του Συμβουλίου της 28.11.2006, όπως ίσχυε κατά τις ίδιες αυτές τρεις (3) κρίσιμες ημερομηνίες).

Στην υπό κρίση περίπτωση, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Σύρου έκρινε ότι κανένα από τα τρία (3) ως άνω υπό κρίση τιμολόγια δεν περιείχε ειδική («αναλυτική») και συγκεκριμένη αναφορά περί της ποσότητας και του είδους των παραδοθέντων αγαθών, καθώς και της έκτασης και του είδους των παρασχεθεισών υπηρεσιών, κατά παράβαση της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 9 παρ. 1 στοιχείο σ' ν. 4308/2014 (όπως ίσχυε κατά τις ως άνω τρεις (3) κρίσιμες ημερομηνίες- ενσωματωθέν άρθρο 226 αριθμός 6 της υπ' αριθμ. 2006/112/ΕΚ Οδηγίας του Συμβουλίου της 28.11.2006, όπως ίσχυε κατά τις ίδιες αυτές τρεις (3) κρίσιμες ημερομηνίες) και αμφισβήτησε, επί τη βάση αυτή, το σύνολο των τριών (3) οικείων δαπανών.

Υπό αυτό το πρίσμα, από τη συμπροσβαλλόμενη με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, ως συνιστώσα την αιτιολογία τους, από 12.4.2024 οικεία έκθεση ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου συνάγεται ότι στην υπό κρίση περίπτωση από τον υπό κρίση έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Σύρου αμφισβητήθηκε η τρίτη από τις ως άνω τρεις (3) ουσιαστικές προϋποθέσεις για την αναγνώριση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από το ΦΠΑ εκροών λόγω μη απόδειξης (αμφιβολίας περί) του ακριβούς είδους και ύψους των δαπανών (από αυτές, στις οποίες αφορούν τα ως άνω υπό κρίση τιμολόγια) που χρησιμοποιήθηκαν για σκοπούς άσκησης της δραστηριότητάς της.

Ωστόσο, τα υπό κρίση τιμολόγια (εκδοθέντα στο πλαίσιο σχετικού συμφωνητικού (ανάθεσης) εργολαβίας μεταξύ της προσφεύγουσας και της εκδότριας αυτών εταιρείας με ΑΦΜ), που, όπως προκύπτει από το προσκομισθέν από την προσφεύγουσα αποδεικτικώς φωτοαντίγραφο του, φέρεται να θεωρήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Μυκόνου στις 21.11.2022, επομένως σε ημερομηνία προγενέστερη των ημερομηνιών έκδοσης και των τριών (3) τιμολογίων (22.11.2022, 05.12.2022, 03.07.2023)) περιέχουν σαφή αναφορά τουλάχιστον (i) της επωνυμίας της παρέχουσας τις υπό κρίση υπηρεσίες/τα υπό κρίση αγαθά επιχείρησης, (ii) της επωνυμίας της λήπτριας επιχείρησης (ήτοι της προσφεύγουσας), (iii) των ΑΦΜ αμφοτέρων των εταιρειών, (iv) της καθαρής αξίας καθενός τιμολογίου, (v) του αναλογούντος κατά περίπτωση

ΦΠΑ, καθώς και αναφορά (vi) του αντικειμένου των παρασχεθεισών υπηρεσιών και των παραδοθέντων αγαθών (έστω και χωρίς λεπτομερή και εξειδικευμένη κατά ποσότητα/έκταση και είδος περιγραφή). Οι πληροφορίες αυτές αποτελούν καταρχήν, υπό το πρίσμα των συνθηκών που συντρέχουν στην υπό κρίση περίπτωση, επαρκή στοιχεία, προκειμένου να θεωρηθούν και τα τρία (3) ως άνω υπό κρίση τιμολόγια ως νόμιμα παραστατικά/αποδεικτικά στοιχεία, κατά την έννοια της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 32 παρ. 1 στοιχείο β΄ Κώδικα ΦΠΑ (όπως ίσχυε κατά τις ως άνω τρεις (3) κρίσιμες ημερομηνίες-ενσωματωθέν άρθρο 178 στοιχείο α΄ της υπ' αριθμ. 2006/112/ΕΚ Οδηγίας του Συμβουλίου της 28.11.2006, όπως ίσχυε κατά τις ίδιες αυτές τρεις (3) κρίσιμες ημερομηνίες), και κατά τούτο να θεωρηθεί ότι πληρούται η σχετική τυπική προϋπόθεση για την αναγνώριση και άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από το ΦΠΑ εκροών.

Σημειωτέον δε ότι από τον υπό κρίση έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Σύρου δεν τέθηκε ζήτημα εικονικότητας των οικείων συναλλαγών ή περί μη δυνατότητας του εκδότη των υπό κρίση τιμολογίων να πραγματοποιήσει τις αναφερόμενες σε αυτά κατασκευαστικές εργασίες, ενώ εξάλλου δε διαπιστώθηκε καταχώρηση παραστατικών αγορών και δαπανών στα λογιστικά αρχεία της προσφεύγουσας εκδοθέντων από άλλες επιχειρήσεις που να αφορούν στις ίδιες κατασκευαστικές εργασίες

γ) Η μη αναγνώριση από τη Δ.Ο.Υ. Σύρου, στο σύνολό του, του δικαιώματος της προσφεύγουσας να εκπέσει το ΦΠΑ εισροών που αναλογεί στα ως άνω υπό κρίση τιμολόγια από το ΦΠΑ εκροών της και κατ' επέκταση και του δικαιώματός της προς επιστροφή του σχετικού πιστωτικού υπολοίπου (στη βάση μάλιστα επιφύλαξης ως προς την επιφάνεια που τελικώς έχει δομηθεί στην υπό κρίση εδαφική έκταση και ως προς το αν αυτή τελικώς χρησιμοποιείται στο σύνολό της για την άσκηση της δραστηριότητάς της) δε δικαιολογείται επαρκώς (ειδικά μάλιστα αν ληφθεί υπόψη ότι ο υπό κρίση έλεγχος δεν αφορούσε σε πλήρη έλεγχο της προσφεύγουσας, αλλά σε επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, ήτοι αποτελούσε έναν εκ της φύσης του λιγότερο εκτεταμένο έλεγχο) από τη στιγμή που:

(i) Και τα τρία (3) τιμολόγια παραπέμπουν, με σχετική αναφορά επ' αυτών, ρητά στην υπ' αριθμ./1.12.2020 οικεία οικοδομική άδεια της Υπηρεσίας Δόμησης (Υ.ΔΟΜ) του Δήμου, στο τέλος δε αυτής έχει τεθεί η υπ' αριθμ. πρωτ./...../15.6.2023 βεβαίωση του Δήμου Σύρου-Ερμούπολης ότι «οι οικοδομικές εργασίες αποπερατώθηκαν σύμφωνα με την άδεια», με αναφορά στο υπ' αριθμ. πρωτ./23/Ιούνιος 2023 πιστοποιητικό ελέγχου κατασκευής (ΠΕΚ) της Υ.ΔΟΜ της Δ/νσης Πολεοδομίας του Δήμου Σύρου-Ερμούπολης. Η οικοδομική άδεια αφορούσε στην ανέγερση διώροφου συγκροτήματος πέτρινων κατοικιών, με γκαράζ, δεξαμενές και πισίνα με μικρό μπαρ σε ακίνητο στο (ΚΑΕΚ) για πραγματοποιούμενη επιφάνεια δόμησης 180,13 τ.μ., μέγιστο ύψος κτιρίου 7,00 μ., δύο (2) ορόφους και μία (1) θέση στάθμευσης και χορηγήθηκε (σύμφωνα με τα ρητώς διαλαμβανόμενα στο σχετικό προσκομισθέν από την προσφεύγουσα αποδεικτικώς φωτοαντίγραφο του οικείου εγγράφου), αφού λήφθηκαν υπόψη η σχετική υπ' αριθμ. αίτηση και τα συνημμένα σε αυτήν στοιχεία και μελέτες (που προβλέπονται από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 40 παρ. 1 εδ. α΄ ν. 4495/2017, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία έκδοσης της υπ' αριθμ./1.12.2020 οικείας οικοδομικής άδειας της Υ.ΔΟΜ του Δήμου (01.12.2020)), στα οποία δεν προκύπτει από κανένα από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και κυρίως από τη συμπροσβαλλόμενη με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, ως συνιστώσα την αιτιολογία τους, από 12.4.2024 οικεία έκθεση ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου ότι δεν είχε πρόσβαση, για οποιονδήποτε λόγο, ο υπό κρίση έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Σύρου (όπως και

σε έντυπα που είχαν τυχόν υποβληθεί στη Φορολογική Διοίκηση ή σε άλλη δημόσια αρχή από την εργολήπτρια και εκδότρια των τριών (3) ως άνω υπό κρίση τιμολογίων εταιρεία αναφορικά με το κόστος του συνολικού αναληφθέντος έργου).

Το ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./23/Ιούνιος 2023 πιστοποιητικό ελέγχου κατασκευής (ΠΕΚ) της Υ.ΔΟΜ της Δ/σης Πολεοδομίας του Δήμου εκδόθηκε κατόπιν των (1) υπ' αριθμ. πρωτ./26.6.2022 πορίσματος (αρχικού ελέγχου) της ελέγκτριας (ΑΦΜ), το οποίο εκδόθηκε κατόπιν της υπ' αριθμ./26.6.2022 αίτησης ελέγχου και σύμφωνα με το οποίο όλα τα ελεγχθέντα στοιχεία βρέθηκαν σύμφωνα με την άδεια δόμησης και τα υποβαλλόμενα σχέδια και δε διαπιστώθηκαν παραβάσεις, και (2) υπ' αριθμ. πρωτ./14.6.2023 πορίσματος (αρχικού ελέγχου) του ελεγκτή δόμησης (ΑΦΜ), το οποίο εκδόθηκε κατόπιν της υπ' αριθμ./2.6.2023 αίτησης ελέγχου και σύμφωνα με το οποίο επίσης όλα τα ελεγχθέντα στοιχεία βρέθηκαν σύμφωνα με την άδεια δόμησης και τα υποβαλλόμενα σχέδια και μελέτες και δε διαπιστώθηκαν παραβάσεις.

Σημειωτέον δε ότι η προσφεύγουσα υπέβαλε στο Τμήμα Προσόδων του Δήμου την υπ' αριθμ./20.6.2023 αίτησή της για χορήγηση βεβαίωσης για 1^η ηλεκτροδότηση του ως άνω υπό κρίση ακινήτου και την υπ' αριθμ./27.6.2023 γνωστοποίηση λειτουργίας τουριστικού καταλύματος, σύμφωνα με τα προσκομισθέντα από αυτήν αποδεικτικώς έγγραφα.

(ii) Για το υπό κρίση ακίνητο η προσφεύγουσα έλαβε από την στις 23.3.2022 δάνειο ύψους 181.300,00 €, ενώ για την κάλυψη δαπανών πάσης φύσεως μηχανολογικού και λοιπού εξοπλισμού, καθώς και για την αγορά επαγγελματικού μέσου μεταφοράς έλαβε από την ίδια τράπεζα επίσης στις 23.3.2022 δάνειο ύψους 38.700,00 €, αμφότερα στα πλαίσια της υπ' αριθμ./23.3.2022 σύμβασης πίστωσης με ανοιχτό αλληλόχρεο λογαριασμό μέχρι του ποσού των 220.000,00 € με την τράπεζα.

(iii) Από τα προσκομισθέντα από την προσφεύγουσα αποδεικτικώς φωτοαντίγραφα παραστατικών της προκύπτει σαφώς ότι και τα τρία (3) αυτά τιμολόγια έχουν εξοφληθεί ολοσχερώς, κατά καθαρή αξία και αναλογούντα ΦΠΑ.

Παράλληλα, έχουν υποβληθεί οι σχετικές δηλώσεις απόδοσης παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος εργολάβων και έχουν εξοφληθεί ολοσχερώς τα σχετικά τρία (3) οφειλόμενα ποσά, όπως προκύπτει σαφώς από τις σχετικές καρτέλες που τηρούνται στα πληροφοριακά συστήματα της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ).

(iv) Σύμφωνα με τα δεδομένα που περιέχονται στα πληροφοριακά συστήματα της ΑΑΔΕ η εκδότρια εταιρεία με ΑΦΜ έχει καταχωρήσει και τα τρία (3) τιμολόγια στην ειδική ηλεκτρονική εφαρμογή της Φορολογικής Διοίκησης για την καταχώρηση/γνωστοποίηση των παραστατικών εσόδων από τις επιχειρήσεις («myDATA»), υπό αυτό δε το πρίσμα θα ήταν αντίθετο με τα διδάγματα της κοινής λογικής να μην τα έχει συμπεριλάβει στις υποβληθείσες δηλώσεις της ΦΠΑ των οικείων φορολογικών περιόδων και κατ' επέκταση να μην έχει αποδώσει τον αναλογούντα ΦΠΑ, καθώς αυτό θα συνιστούσε τη διάπραξη φοροδιαφυγής με δόλο, ευχερώς διαπιστώσιμης.

(v) Από τις σχετικές καρτέλες που τηρούνται στα πληροφοριακά συστήματα της ΑΑΔΕ προκύπτει σαφώς ότι κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας η εκδότρια των ως άνω τριών (3) υπό κρίση τιμολογίων εταιρεία με ΑΦΜ δεν έχει ληξιπρόθεσμες οφειλές φορολογικής φύσης προς τη Φορολογική Διοίκηση (πέραν ενός ποσού που αφορά στη δήλωσή της φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων (ΦΕνπ) φορολογικού

έτους 2023), έχει δε υποβάλει δηλώσεις ΦΠΑ και για τις τρεις (3) ως άνω υπό κρίση φορολογικές περιόδους 01.11.2022-30.11.2022, 01.12.2022-31.12.2022 και 01.07.2023-31.12.2023.

δ) Εξάλλου, όπως προκύπτει από την υπ' αριθμ./1.3.2022 δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας, το οικόπεδο, επί του οποίου η προσφεύγουσα θέλησε να ανεγείρει κτίσματα ή/και άλλου είδους κατασκευές για ίδια άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας (σύμφωνα με τη δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση δραστηριότητά της για το χρονικό διάστημα 12.11.2021-16.06.2023), το είχε μισθώσει από το ένα από τα δύο πρόσωπα που ασκούν τη διαχείρισή της..... (ΑΦΜ), στο οποίο ανήκε κατά πλήρη (100%) κυριότητα και το οποίο είναι και το ένα από τα δύο ομόρρυθμα μέλη της και μάλιστα κατά ποσοστό συμμετοχής σ' αυτήν 50% (όσο κατέχει και το άλλο ομόρρυθμο μέλος της που ασκεί επίσης τη διαχείρισή της, (ΑΦΜ), σύζυγος της εν λόγω διαχειρίστριας), για το χρονικό διάστημα 01.02.2022-31.01.3039, δηλαδή για δεκαεπτά (17) χρόνια.

Επομένως, η προσφεύγουσα τόσο κατά τις ημερομηνίες έκδοσης των τριών (3) ως άνω υπό κρίση τιμολογίων (22.11.2022, 05.12.2022, 03.07.2023), όσο και κατά τη φερόμενη ως ημερομηνία υπογραφής του σχετικού συμφωνητικού (ανάθεσης) εργολαβίας με την εκδότριά τους εταιρεία (27.8.2022), αλλά και κατά την ημερομηνία θεώρησης του συμφωνητικού από τη Δ.Ο.Υ. Μυκόνου (21.11.2022), κατείχε («είχε τη χρήση», σύμφωνα με την ορολογία που χρησιμοποιείται στην εν λόγω διάταξη του άρθρου 33 παρ. 4 Κώδικα ΦΠΑ) το υπό κρίση οικόπεδο δυνάμει σύμβασης μίσθωσης διάρκειας δεκαεπτά (17) ετών και συνεπώς υφίστατο κατά τις ημερομηνίες αυτές η έννομη σχέση, δυνάμει της οποίας ένα πρόσωπο κατέχει («έχει τη χρήση», σύμφωνα με την ορολογία που χρησιμοποιείται στην εν λόγω διάταξη του άρθρου 33 παρ. 4 Κώδικα ΦΠΑ) ένα οικόπεδο που δεν του ανήκει κατά κυριότητα και επί του οποίου κατασκευάζει κτίσμα/-τα ή/και άλλου είδους κατασκευές, τα οποία/τις οποίες πρόκειται να θέσει σε διαρκή εκμετάλλευση από αυτό για σκοπούς άσκησης επιχειρηματικής ή επαγγελματικής δραστηριότητας εκ μέρους του.

ε) Όπως προκύπτει από τη συμπροσβαλλόμενη με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, ως συνιστώσα την αιτιολογία τους, από 12.4.2024 οικεία έκθεση ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου (σελ. 1-2 αυτής), η προσφεύγουσα έχει δηλώσει ως κύρια δραστηριότητά της τις «.....» (Κωδικός 55201104), υπαγόμενη στο ΦΠΑ, με ημερομηνία έναρξης δραστηριότητας τη 12^η.11.2021, ενώ παράλληλα και για το διάστημα μέχρι 16.6.2023 είχε δηλώσει ως δραστηριότητά της και τις «ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΔΙΑΜΟΡΦΩΣΗΣ Ή ΑΝΕΓΕΡΣΗΣ ΚΤΙΣΜΑΤΟΣ Ή ΑΛΛΟΥ ΕΙΔΟΥΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΩΝ (ΩΣ ΑΓΑΘΟΥ ΕΠΕΝΔΥΣΗΣ ΤΟΥ ΑΡΘΡ. 33 ΠΑΡ. 4 ΤΟΥ ΚΩΔΙΚΑ ΦΠΑ) ΓΙΑ ΙΔΙΑ ΑΣΚΗΣΗ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ ΜΕ ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΕΚΠΤΩΣΗΣ ΤΟΥ ΦΠΑ ΤΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ ΤΟΥΣ» (Κωδικός 41202001).

Περαιτέρω, όπως προκύπτει από τις υποβληθείσες δηλώσεις της ΦΠΑ β' , γ' και δ' τριμήνου 2023 (αλλά και την ειδική ηλεκτρονική εφαρμογή της Φορολογικής Διοίκησης για την καταχώρηση/γνωστοποίηση των παραστατικών εσόδων από τις επιχειρήσεις («myDATA»)), η προσφεύγουσα πραγματοποίησε εντός του 2023 φορολογητέες εκροές.

Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο μοναδικός λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να γίνει δεκτός ως νόμω βάσιμος.

Επειδή, όπως προκύπτει σαφώς από τη συμπροσβαλλόμενη με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, ως συνιστώσα την αιτιολογία τους, από 12.4.2024 οικεία έκθεση ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, δεν αμφισβητήθηκε εν προκειμένω από τον υπό κρίση έλεγχο

της Δ.Ο.Υ. Σύρου η συνδρομή καμιάς άλλης από τις προϋποθέσεις που προβλέπονταν από την ισχύουσα κατά την 30.11.2022, την 31.12.2022 και την 31.7.2023 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για τους μήνες Νοέμβριο 2022, Δεκέμβριο 2022 και Ιούλιο 2023 για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος) νομοθεσία για την επιστροφή του ως άνω πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ της προσφεύγουσας.

Επειδή, σημειωτέον ότι, σε κάθε περίπτωση, επί επενδυτικών αγαθών (όπως εν προκειμένω) ο εκπεσθείς ή επιστραφείς ΦΠΑ υπόκειται σε 5ετή (καταρχήν) διακανονισμό, σύμφωνα με τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 33 παρ. 2 και 3 Κώδικα ΦΠΑ.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

τη μερική αποδοχή της από 10.5.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, **και:**

α) την επικύρωση της κάτωθι πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος
1	/2024	12.4.2024	15.4.2024	ΦΠΑ	01/11/2021 - 31/12/2021

και β) την τροποποίηση των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος
2	/2024	12.4.2024	15.4.2024	ΦΠΑ	01/01/2022 - 31/12/2022
3	/2024	12.4.2024	15.4.2024	ΦΠΑ	01/01/2023 - 31/12/2023

Οριστική συνολική φορολογική απαίτηση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας:

Φορολογική περίοδος 01.11.2021-31.12.2021

	Βάσει δηλώσεων (σε €)	Βάσει ελέγχου (σε €)	Βάσει απόφασης ΔΕΔ (σε €)	Διαφορά (σε €)
	1	2	3	4 = 3 - 1
Αξία φορολογητέων εκροών	0,00	0,00	0,00	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών	483,87	483,87	483,87	0,00

Φόρος εκροών		-	-	-	-
Υπόλοιπο φόρου εισροών		116,13	116,13	116,13	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο		116,13	116,13	116,13	0,00
Χρεωστικό υπόλοιπο		-	-	-	-
Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ		-	-	-	-
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα		-	-	-	-
Σύνολο φόρου για καταβολή		-	-	-	-
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	116,13	116,13	116,13	0,00
	για επιστροφή	-	-	-	-
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά		-	-	-	-

Φορολογική περίοδος 01.01.2022-31.12.2022

		Βάσει δηλώσεων (σε €)	Βάσει ελέγχου (σε €)	Βάσει απόφασης ΔΕΔ (σε €)	Διαφορά (σε €)
		1	2	3	4 = 3 - 1
Αξία φορολογητέων εκροών		0,00	0,00	0,00	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών		141.076,16	1.076,16	141.076,16	0,00
Φόρος εκροών		-	-	-	-
Υπόλοιπο φόρου εισροών		33.974,41	374,41	33.974,41	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο		33.974,41	374,41	33.974,41	0,00
Χρεωστικό υπόλοιπο		-	-	-	-
Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ		-	-	-	-
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα		-	-	-	-
Σύνολο φόρου για καταβολή		-	-	-	-
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	33.974,41	374,41	33.974,41	0,00
	για επιστροφή	-	-	-	-
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά		-	-	-	-

Φορολογική περίοδος 01.01.2023-31.12.2023

		Βάσει δηλώσεων (σε €)	Βάσει ελέγχου (σε €)	Βάσει απόφασης ΔΕΔ (σε €)	Διαφορά (σε €)
		1	2	3	4 = 3 - 1
Αξία φορολογητέων εκροών		135.260,77	135.260,77	135.260,77	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών		228.596,03	109.596,03	228.596,03	0,00
Φόρος εκροών		17.583,91	17.583,91	17.583,91	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών		50.929,98	22.369,99	50.929,98	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο		67.320,48	5.160,48	67.320,48	0,00
Χρεωστικό υπόλοιπο		-	-	-	-
Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ		-	-	-	-
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα		-	-	-	-
Σύνολο φόρου για καταβολή		-	-	-	-
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	27.320,48	0,00	27.320,48	0,00
	για επιστροφή	40.000,00	5.160,48	40.000,00	0,00
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά		-	-	-	-

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην προσφεύγουσα.

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
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.