



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 07-03-2025

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 576

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312-366, -347

E-mail : ded.ath@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.»(ΦΕΚ Α' 58)

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009)».

2. Την ΠΟΛ.1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με διακριτικό τίτλο και Α.Φ.Μ., και με έδρα στην κατά

α) της με αρ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (ως άρθρο 85 του Κ.Φ.Δ. (ν. 5104/2024)) / Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2021 – 31/12/2021 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, β) της με αρ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (ως άρθρο 85 του Κ.Φ.Δ. (ν. 5104/2024)) / Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2022 – 31/12/2022 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, γ) της με αρ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (ως άρθρο 85 του Κ.Φ.Δ. (ν. 5104/2024)) / Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2023 – 31/12/2023 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και δ) της με αρ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (ως άρθρο 85 του Κ.Φ.Δ. (ν. 5104/2024)) / Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2024 – 31/12/2024 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Το με IDσυμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας με τα συνοδευτικά αρχεία που επισυνάφθηκαν στις 27-01-2025 και στις 11-02-2025.

8. Τη με αρ.απόφαση της Υπηρεσίας μας περί παράτασης προθεσμίας έκδοσης απόφασης.

9. Τη με αρ.απόφαση αναπομπής της Υπηρεσίας μας.

10. Το απόΠόρισμα του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής επί της ως άνω απόφασης αναπομπής της Υπηρεσίας μας.

11. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με διακριτικό τίτλο και Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά τη μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με τη με αρ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (ως άρθρο 85 του Κ.Φ.Δ. (ν. 5104/2024)) / Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2021 – 31/12/2021 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής προσδιορίστηκε διαφορά υπολοίπου φόρου για έκπτωση ύψους **115.812,00€**.

β) Με τη με αρ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (ως άρθρο 85 του Κ.Φ.Δ. (ν. 5104/2024)) / Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2022 – 31/12/2022 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής προσδιορίστηκε διαφορά υπολοίπου φόρου για έκπτωση ύψους **459.733,75€**.

γ) Με τη με αρ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (ως άρθρο 85 του Κ.Φ.Δ. (ν. 5104/2024)) / Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2023 – 31/12/2023 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής προσδιορίστηκε διαφορά υπολοίπου φόρου για έκπτωση ύψους **545.344,15€**.

δ) Με τη με αρ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (ως άρθρο 85 του Κ.Φ.Δ. (ν. 5104/2024)) / Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2024 – 31/12/2024 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής προσδιορίστηκε διαφορά υπολοίπου φόρου για έκπτωση ύψους **545.344,15€**.

Οι προσαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της απόέκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. του 2ου ΕΛΚΕ Αττικής σύμφωνα με την οποία διενεργήθηκε μερικός έλεγχος ΦΠΑ για τα φορολογικά έτη 2021, 2022, 2023 και 2024 στην προσφεύγουσα εταιρεία, η οποία σύμφωνα με τα στοιχεία μητρώου του συστήματος Taxis είναι ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία, εκπροσωπούμενη από τον διευθύνοντα

σύμβουλό της και πρόεδρο του Διοικητικού Συμβουλίου, κ., υπαγόμενη σε κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, με διπλογραφικά βιβλία και με κύρια δραστηριότητα

Σύντομο Ιστορικό

Ο υπό κρίση έλεγχος διενεργήθηκε βάσει της με αριθ.εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, για το χρονικό διάστημα από 01-10-2020 έως 29-02-2024. Αφορμή του ελέγχου ήταν η με αρ.αίτηση επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. ποσού 848.429,18€ που υπέβαλε η προσφεύγουσα εταιρεία με την περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. μηνός Φεβρουαρίου 2024 στη Φ.Α.Ε. Αθηνών, για δαπάνες αγοράς παγίων και κατασκευαστικές εργασίες που πραγματοποίησε για τη λειτουργία τουκατά τα κρινόμενα έτη.

Στις 10-04-2024 ο έλεγχος, μεταξύ άλλων, κοινοποίησε στην προσφεύγουσα εταιρεία τη με αρ. πρωτ. 2^ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣπρόσκληση του άρθρου 14 ν. 4789/13, προκειμένου, μέσα στην εκ του νόμου ταχθείσα προθεσμία, να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα λογιστικά της αρχεία και στοιχεία. Ανταποκρινόμενη στην ως άνω πρόσκληση του ελέγχου, η προσφεύγουσα εταιρεία προσκόμισε τα κάτωθι:

- Το από 01-09-2020 συμφωνητικό με την εταιρεία, το οποίο αφορά την επαγγελματική μίσθωση τμήματος οικοπέδου 496 τ.μ., (εκ της συνολικής επιφάνειας 796 τ.μ.) στην περιοχήμαζί με κτίρια και χώρους ελεύθερης διέλευσης (117,50 τ.μ.) και τραπεζοκαθίσματα (237,40 τ.μ.), για την περίοδο από 01-09-2020 έως 13-01-2028, με δικαίωμα μονομερούς ανανέωσης του μισθωτή για επιπρόσθετη περίοδο επτά ετών, ήτοι από 14-01-2028 μέχρι 13-01-2035 υπό την αίρεση της καταβολής ποσού 0,6 εκατ. ευρώ στην εκμισθώτρια. Το ετήσιο μίσθωμα συμφωνήθηκε στα 50.000€ για το πρώτο έτος, με ετήσια αναπροσαρμογή, και δηλώθηκε ηλεκτρονικά στις(με την υπ' αριθμ. εκπρόθεσμη Δήλωση Μίσθωσης).

- Το από 01-09-2020 συμφωνητικό με την εταιρεία, το οποίο αφορά την υπομίσθωση τμήματος οικοπέδου 300 τ.μ. (εκ της συνολικής επιφάνειας 796 τ.μ.) στην περιοχή, συμπεριλαμβανομένου χώρου ελεύθερης διέλευσης 47,92 τ.μ. και χώρου με τραπεζοκαθίσματα 215,91 τ.μ., για την περίοδο από 01-09-2020 έως 13-01-2028, με δικαίωμα μονομερούς ανανέωσης του μισθωτή για επιπρόσθετη περίοδο επτά ετών, ήτοι από 14-01-2028 μέχρι 13-01-2035 υπό την αίρεση της καταβολής ποσού 0,6 εκατ. ευρώ στην εκμισθώτρια. Το ετήσιο μίσθωμα συμφωνήθηκε στα 50.000€ για το πρώτο έτος, με ετήσια αναπροσαρμογή, και δηλώθηκε ηλεκτρονικά στις(με την

υπ' αριθμ. εκπρόθεσμη Δήλωση Μίσθωσης). Η υπομίσθωση λύθηκε στις 19-04-2022 με την υπ' αριθμ. τροποποιητική δήλωση.

- Την υπ' αριθμ. πράξη της σχετικά με την έγκριση εργασιών δόμησης μικρής κλίμακας άρθρου 29§2 του ν. 4495/2017, και ειδικότερα για εργασίες χρωματισμού ή επισκευών με χρήση ικριωμάτων και εσωτερικές διαρρυθμίσεις – εργασίες αλλαγής χρήσης, με περίοδο ισχύος από 19-02-2021 έως 19-02-2022.

- Την υπ' αριθμ. πράξη της σχετικά με την έγκριση εκτέλεσης εργασιών άρθρου 29§2 του ν. 4495/2017, όπως η αντικατάσταση παλιών δεξαμενών νερού και σηπτικών δεξαμενών λόγω παλαιότητας, με περίοδο ισχύος από 29-05-2021.

- Την υπ' αριθμ. έκθεση αυτοψίας της (υπηρεσία δόμησης), σύμφωνα με την οποία κρίθηκε ότι οι εκσκαφές στο ακίνητο ήταν αυθαίρετες.

- Το υπ' αριθμ. έγγραφο της Πολεοδομίας, με το οποίο χορηγήθηκε προθεσμία 20 ημερών για την αποκατάσταση των καταγεγραμμένων αυθαίρετων εκσκαφών στο ακίνητο ιδιοκτησίας της προσφεύγουσας.

- Την υπ' αριθμ. πράξη της , με την οποία εγκρίθηκε η εκτέλεση εργασιών άρθρου 29§2 του ν. 4495/2017 για την αποκατάσταση των αυθαίρετων εκσκαφών με επαναφορά της αρχικής στάθμης με επίχωση και την αποκατάσταση δαπεδόστρωσης και τοιχείου από λιθοδομή με περίοδο ισχύος από 29-06-2021 (ΘΕΡΑΠΕΙΑ).

- Το υπ' αριθμ. πρωτ. έγγραφο της Εφορείας Αρχαιοτήτων, μετά από αυτοψία, με το οποίο διαπιστώθηκε ότι το αρχικό σκάμμα αποκαταστάθηκε. Παράλληλα, χορηγήθηκε έγκριση για την ολοκλήρωση των εργασιών αποκατάστασης του σκάμματος και την κατασκευή σηπτικής δεξαμενής.

- Το υπ' αριθμ. πρωτ. ΟΙΚ έγγραφο της Πολεοδομίας, με το οποίο χορηγήθηκε άρση της διακοπής των οικοδομικών εργασιών στην εγκατάσταση της προσφεύγουσας.

- Το υπ' αριθμ. πρωτ. ΟΙΚ έγγραφο της Πολεοδομίας, με το οποίο βεβαιώθηκε η ολοκλήρωση των εργασιών συμμόρφωσης και αποκατάστασης στην περιοχή Επιπλέον, αποφασίστηκε η θεραπεία της υπ' αριθμ. έκθεσης αυτοψίας και επιβλήθηκε πρόστιμο 500€.

- Την υπ' αριθμ. πράξη της Διεύθυνσης , με την οποία εγκρίθηκε η εκτέλεση εργασιών δόμησης μικρής κλίμακας άρθρου 29§2 του ν. 4495/2017 για εσωτερικές διαρρυθμίσεις, αντικατάσταση λουτρών, WC, τουαλετών, αντικατάσταση εξωτερικών επιχρισμάτων, μόνωση στέγης, επάλειψη υφιστάμενων

διαπεδοστρώσεων με τσιμεντοκονία και επισκευή πέργκολας με περίοδο ισχύος από 20-01-2022 έως 20-01-2023.

Κατόπιν των ανωτέρω, διενεργήθηκαν ελεγκτικές επαληθεύσεις σύμφωνα με την με αρ. πρωτ. ΔΕΛ Α 1197280 ΕΞ /24-12-2013 Εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., όπως αντικαταστάθηκε και ισχύει με το αριθ. πρωτ. Ο.3024/24-03-2023 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελεγκτικών Διαδικασιών (ΔΙ.ΕΛ.ΔΙ.) της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας (Γ.Δ.Φ.) με θέμα «Οδηγίες διενέργειας μερικού επιτόπιου ελέγχου επιστροφής Φ.Π.Α.». Ο έλεγχος αφορούσε τις φορολογικές περιόδους 01/01/2021 - 31/12/2021, 01/01/2022 - 31/12/2022, 01/01/2023 - 31/12/2023 και 01/01/2024 - 29/02/2024. Από την εξέταση των δαπανών που πραγματοποίησε η επιχείρηση για κατασκευαστικές εργασίες, βάσει των εγκρίσεων που είχαν εκδοθεί, προέκυψαν διαφορές στις φορολογητέες εισροές, οι οποίες καταγράφηκαν στο υπ' αριθμ.Σημείωμα Διαπιστώσεων Έλεγχου και στις σχετικές πράξεις προσωρινού προσδιορισμού ΦΠΑ. Ακολούθως, η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε τις με αριθμ. πρωτ.έγγραφες απόψεις, συνοδευόμενες από αποδεικτικά έγγραφα, προκειμένου να υποστηρίξει τους ισχυρισμούς της.

Μεταξύ των εγγράφων που προσκομίστηκαν, περιλαμβάνονται οι υπ' αριθμ.καιάδειες λειτουργίας καταστήματος υγειονομικού ενδιαφέροντος. Επιπλέον, κατατέθηκε η υπ' αριθμ.έκθεση αυτοψίας της Πολεοδομίας, η οποία διαπίστωσε εκσκαφές όγκου 151,80 μ³ στο ακίνητο με ΚΑΕΚτης προσφεύγουσας επιχείρησης στην, χωρίς σχετική άδεια ή έγκριση πολεοδομίας. Επίσης, υποβλήθηκαν αντίγραφα ηλεκτρονικών μισθωτηρίων, περιλαμβανομένων του υπ' αριθμ.για την αρχική μίσθωση με την εταιρεία, του υπ' αριθμ.για τη λύση της αρχικής μίσθωσης και του υπ' αριθμ.για νέα μίσθωση, η οποία περιλάμβανε αλλαγή στον αριθμό της αρχικής μίσθωσης από την υπεκμισθώτρια εταιρεία. Αναφορικά με τις ενδοομιλικές δαπάνες του 2022 με την εταιρεία, προσκομίστηκαν συμφωνητικό κατανομής δαπανών, συνοπτικός πίνακας ενδοομιλικών συναλλαγών με αποδεικτικό υποβολής, ισοζύγιο της με τα ποσά που επαναχρεώθηκαν στη, καθώς και φάκελος τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών για το 2022. Για τις ενδοομιλικές δαπάνες του 2023, υποβλήθηκε το υπ' αριθμ.τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών με την εταιρεία, συνοδευόμενο από συμφωνητικό και αποδεικτικό υποβολής με την τριμηνιαία

κατάσταση, καθώς και συνοπτικό πίνακα ενδοομιλικών συναλλαγών με αποδεικτικό υποβολής.

Ο έλεγχος, αφού εξέτασε τις απόψεις της προσφεύγουσας εταιρείας και τα προσκομισθέντα έγγραφα, έκανε δεκτούς μόνο ορισμένους ισχυρισμούς. Συγκεκριμένα, αναφορικά με τις ενδοομιλικές δαπάνες του 2022 και 2023, οι ισχυρισμοί έγιναν αποδεκτοί, καθώς οι δαπάνες περιλαμβάνονται στον συνοπτικό πίνακα και τον φάκελο τεκμηρίωσης του ομίλου, ενώ τεκμηριώνονται από τα συμφωνητικά και τις αντίστοιχες δαπάνες των αντισυμβαλλόμενων εταιρειών και Σχετικά με τις κατασκευαστικές δαπάνες των ετών 2021, 2022 και 2023, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας δεν έγιναν δεκτοί, καθώς δεν προσκομίστηκαν τα απαιτούμενα δικαιολογητικά (επιμετρήσεις μηχανικού, τεχνικές εκθέσεις, φορτωτικά έγγραφα, κ.λπ.) βάσει τουεγγράφου της Διεύθυνσης Ελεγκτικών Διαδικασιών (ΔΙ.ΕΛ.ΔΙ.) της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας (Γ.Δ.Φ.). Ωστόσο, για λόγους χρηστής διοίκησης, ο έλεγχος αναγνώρισε ότι εργασίες ποσού 25.000€ εκτελέστηκαν νομότυπα, ήτοι αναγνώρισε ως εκπιπόμενο ΦΠΑ εισροών το ποσό των 6.000€ (=25.000,00€ x 24%) για κάθε άδεια εργασιών μικρής κλίμακας (υπ' αριθμ. καιπράξεις της).

Κατόπιν των ως άνω, οι οριστικές διαφορές βάσει ελέγχου διαμορφώθηκαν ως εξής:

Φορολογική Περίοδος	Διαφορά Φορολογητέων Εισροών	Διαφορά ΦΠΑ Εισροών
01/01/2021 - 31/12/2021	482.550,00€	115.812,00€
01/01/2022 - 31/12/2022	1.433.007,33€	343.921,75€
01/01/2023 - 31/12/2023	356.710,00€	85.610,40€

Ως εκ τούτου, κρίθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία δικαιούται επιστροφής πιστωτικού ΦΠΑ ύψους 303.085,03€, σύμφωνα με το άρθρο 34 του Ν. 2859/2000, όπως αυτό εφαρμόστηκε για την εν λόγω φορολογική περίοδο, ήτοι το αιτούμενο ποσό επιστροφής (848.429,18€) μειώθηκε κατά 545.344,15€, λόγω διαφορών που διαπιστώθηκαν στις εκπιπόμενες δαπάνες.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων Φ.Π.Α., υποστηρίζοντας ότι η φορολογική αρχή ερμήνευσε και εφάρμοσε εσφαλμένα τις διατάξεις των άρθρων 30, 32, 33 και 34 του ν. 2859/2000 και της Ε. 2019/2022, ενώ παράλληλα παρανόησε τα πραγματικά περιστατικά. Επικαλείται ότι η ίδια τήρησε όλες τις ουσιαστικές και τυπικές προϋποθέσεις για την έκπτωση και επιστροφή του ΦΠΑ ετών 2021-2023, σύμφωνα με τις διατάξεις της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ και τα άρθρα 9, 168, 178, 184-187, 189 και 273. Ειδικότερα, η προσφεύγουσα αμφισβητεί την απαίτηση προσκόμισης μη προβλεπόμενων από τον νόμο στοιχείων, όπως επιμετρήσεις και τεχνικές εκθέσεις μηχανικών για τα έτη 2021-2023, καθώς και παραστατικά διακίνησης για το 2021, υποστηρίζοντας ότι οι δαπάνες τεκμηριώνονται επαρκώς με νόμιμα τιμολόγια. Επιπλέον, απορρίπτει ως αυθαίρετους και μη σύννομους τους ισχυρισμούς της φορολογικής αρχής, η οποία απέρριψε την έκπτωση ΦΠΑ επικαλούμενη αυθαίρετες εργασίες (2021), υπέρβαση προϋπολογισμού άδειας μικρής κλίμακας (2022) και έλλειψη άδειας εργασιών (2023), τονίζοντας ότι οι δαπάνες πραγματοποιήθηκαν στο πλαίσιο της οικονομικής της δραστηριότητας και συνάδουν με τις διατάξεις του Κώδικα ΦΠΑ και της σχετικής Οδηγίας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1-3 του ν. 2859/2000 (ΦΕΚ Α.248), ορίζεται ότι:

«1. Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου.

Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεος σε βάρος του αντισυμβαλλομένου.

2. 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,

β) η εισαγωγή αγαθών στο εσωτερικό της χώρας,

γ) η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιείται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο,....

3. 1. Στο φόρο υπόκειται:

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 του ν. 2859/2000 (ΦΕΚ Α.248), ορίζεται ότι:

«1. Παροχή υπηρεσιών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη που δε συνιστά παράδοση αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 έως 7. Η πράξη αυτή μπορεί να συνίσταται ιδίως σε:

- α) μεταβίβαση ή παραχώρηση της χρήσης ενός άυλου αγαθού,
- β) υποχρέωση για παράλειψη ή ανοχή μιας πράξης ή κατάστασης.

2. Ως παροχή υπηρεσιών λογίζονται επίσης:

α) η εκμετάλλευση ξενοδοχείων, επιπλωμένων δωματίων και οικιών, κατασκηνώσεων και παρόμοιων εγκαταστάσεων, ακινήτων για βραχυχρόνια διαμονή, αν ο εκμισθωτής είναι νομικό πρόσωπο ή φυσικό πρόσωπο που διαθέτει τουλάχιστον τρία (3) ακίνητα για βραχυχρόνια διαμονή, χώρων στάθμευσης κάθε είδους μεταφορικών μέσων και τροχόσπιτων,

β) η διάθεση τροφής και ποτών από εστιατόρια, ζαχαροπλαστεία, 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) i. Η εκμίσθωση βιομηχανοστασίων και χρηματοθυρίδων.

ii. Η εκμίσθωση χώρων για άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας σε μισθωτή υποκείμενο στον φόρο, αυτοτελώς ή στο πλαίσιο μικτών συμβάσεων, εφόσον ο εκμισθωτής το επιλέγει. Για τους σκοπούς εφαρμογής της παρούσας υποπερίπτωσης, ο εκμισθωτής υποβάλλει αίτηση επιλογής φορολόγησης στη Φορολογική Διοίκηση είτε πριν την έναρξη χρησιμοποίησης του ακινήτου είτε και μετά την έναρξη, οποτεδήποτε. Εάν η αίτηση υποβληθεί μετά την έναρξη χρησιμοποίησης του ακινήτου, η επιλογή φορολόγησης ισχύει από την επόμενη φορολογική περίοδο. 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 στη Φορολογική Διοίκηση και η ανάκληση ισχύει από την επόμενη φορολογική περίοδο.

ε) οι εργασίες φασόν επί ενσώματων κινητών αγαθών. Ως εργασία φασόν νοείται η εκτέλεση εργασιών παραγωγής, κατασκευής ή συναρμολόγησης ενσώματων κινητών αγαθών, με σύμβαση μίσθωσης έργου, από υλικά και αντικείμενα που παραδίδονται από τον εργοδότη στον εργολάβο για το σκοπό αυτόν, ανεξάρτητα αν ο εργολάβος χρησιμοποιεί και δικά του υλικά. Η διάταξη της περίπτωσης αυτής ισχύει και όταν ο εργοδότης είναι υποκείμενος στο φόρο εγκατεστημένος σε άλλο κράτος-μέλος, εφόσον τα υλικά και αντικείμενα αποστέλλονται από το κράτος του εργοδότη και τα αγαθά που παράγονται ή κατασκευάζονται ή συναρμολογούνται από τον εργολάβο μεταφέρονται ή αποστέλλονται στον εργοδότη στο κράτος μέλος, στο οποίο αυτός είναι εγκατεστημένος.

3. Αν ο υποκείμενος στο φόρο μεσολαβεί σε παροχή υπηρεσιών, ενεργώντας στο όνομά του, αλλά για λογαριασμό άλλων προσώπων, θεωρείται ότι λαμβάνει και παρέχει τις υπηρεσίες αυτές.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν. 2859/2000 (ΦΕΚ Α.248), ορίζεται ότι:

«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.....

3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16, 17 και 18...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 2859/2000 (ΦΕΚ Α.248), ορίζεται ότι:

«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 Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων,

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.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 του ν. 2859/2000 (ΦΕΚ Α.248), ορίζεται ότι:

«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. Δεν ενεργείται διακανονισμός σε περιπτώσεις καταστροφής, απώλειας ή κλοπής που αποδεικνύονται ή δικαιολογούνται, καθώς και σε περιπτώσεις χορήγησης δώρων μέχρις αξίας 10 ευρώ και δειγμάτων τα οποία διατίθενται για το σκοπό της επιχείρησης.....

.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.

4. Ως αγαθά επένδυσης, για την εφαρμογή του παρόντος Κώδικα, 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 στον 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. Στην αξία των αγαθών επένδυσης δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης....».

Η παρ. 4 διαμορφώθηκε ως άνω με το άρθρο 32 του ν. 5024/2023 (ΦΕΚ Α` 41/24.02.2023) και με την οποία καταργήθηκε η προϋπόθεση για χρήση του ακινήτου για τουλάχιστον εννέα (9) έτη από την επιχείρησης. Πριν από την ανωτέρω τροποποίηση, η διάταξη είχε ως εξής:

«α) Τα ενσώματα αγαθά, που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και τίθενται από αυτή σε διαρκή εκμετάλλευση, καθώς και τα κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές που κατασκευάζονται από την υποκείμενη στο φόρο επιχείρηση σε ακίνητο που δεν ανήκει κατά κυριότητα σε αυτήν, αλλά έχει, βάσει οποιασδήποτε έννομης σχέσης, τη χρήση του ακινήτου αυτού, για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα χρόνων. Αν κατά τη διάρκεια του πενταετούς διακανονισμού λήξει η χρήση του ακινήτου, στο οποίο κατασκευάστηκαν τα ανωτέρω κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές, ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός κατά τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου 3. Στην αξία των αγαθών επένδυσης δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης.»

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

«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.»

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 αφαίρεσας του Φ.Π.Α. που επιβάρυνε άμεσα τις προηγούμενες 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 πράξεων 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 εκροών της τον αναλογούντα φόρο, με τον οποίο επιβαρύνθηκαν οι ένδικες δαπάνες βελτιώσεων κλπ επί των κτιρίων, τα οποία χρησιμοποίησε για την άσκηση υπαγόμενης στο φόρο

δραστηριότητας, προϋπόθεση η οποία, άλλωστε, δεν αμφισβητήθηκε από την φορολογική αρχή. [...].»

Επειδή, επιπλέον, και σε ενωσιακό επίπεδο στις διατάξεις της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου της 28ης Νοεμβρίου 2006 σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, προβλέπονται τα εξής:

«Άρθρο 1

- 1. Η παρούσα οδηγία θεσπίζει το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ).**
- 2. Η βασική αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ συνίσταται στην επιβολή επί των αγαθών και των υπηρεσιών ενός γενικού φόρου κατανάλωσης, ακριβώς ανάλογου με την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών, όποιος και αν είναι ο αριθμός των πράξεων, που παρεμβάλλονται στη διαδικασία παραγωγής και διανομής πριν από το στάδιο επιβολής του φόρου.**

Σε κάθε πράξη, ο ΦΠΑ, που υπολογίζεται στην τιμή του αγαθού ή της υπηρεσίας, με τον συντελεστή που εφαρμόζεται στο αγαθό αυτό ή στην υπηρεσία αυτή, είναι απαιτητός μετά την αφαίρεση του ποσού του φόρου, ο οποίος επιβάρυνε άμεσα το κόστος των διαφόρων στοιχείων, τα οποία συνθέτουν την τιμή.

Το κοινό σύστημα ΦΠΑ εφαρμόζεται μέχρι και το στάδιο του λιανικού εμπορίου.

Άρθρο 2

- 1. Στον ΦΠΑ υπόκεινται οι ακόλουθες πράξεις:**

α) Οι παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή,....

Άρθρο 9

- 1. Νοείται ως «υποκείμενος στον φόρο» οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο σκοπό και τα αποτελέσματα της δραστηριότητας αυτής.**

Ως «οικονομική δραστηριότητα» θεωρείται κάθε δραστηριότητα του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, περιλαμβανομένων και των δραστηριοτήτων εξόρυξης, των αγροτικών δραστηριοτήτων καθώς και των δραστηριοτήτων των ελεύθερων επαγγελματιών. Ως οικονομική δραστηριότητα θεωρείται, επίσης, η

εκμετάλλευση ενσώματου ή άυλου αγαθού, με σκοπό ιδίως την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα.

Άρθρο 24

1. Ως "παροχή υπηρεσιών" νοείται κάθε πράξη η οποία δεν αποτελεί παράδοση αγαθών.

Άρθρο 25

Η παροχή υπηρεσιών μπορεί να συνίσταται, μεταξύ άλλων, σε μία από τις ακόλουθες πράξεις:

- α) στην εκχώρηση άυλου αγαθού, το οποίο αντιπροσωπεύεται ή όχι από τίτλο,
- β) στην υποχρέωση για παράλειψη ή ανοχή μιας πράξης ή κατάστασης,
- γ) στην εκτέλεση υπηρεσίας κατόπιν επιταγής της δημόσιας αρχής ή στο όνομά της ή σε εκτέλεση νόμου.

Άρθρο 167

Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο προς έκπτωση φόρος γίνεται απαιτητός.

Άρθρο 168

Στο βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο έχει το δικαίωμα, στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιεί τις πράξεις του, να εκπίπτει από τον οφειλόμενο φόρο τα ακόλουθα ποσά:

- α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εν λόγω κράτος μέλος ΦΠΑ για τα αγαθά που του παραδόθηκαν ή πρόκειται να του παραδοθούν και για τις υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο,...

Άρθρο 178

Για να έχει τη δυνατότητα άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης, ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να πληροί τις ακόλουθες προϋποθέσεις: α) για την προβλεπόμενη στο άρθρο 168, στοιχείο α), έκπτωση, όσον αφορά τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, να κατέχει τιμολόγιο, το οποίο έχει εκδοθεί σύμφωνα με τα άρθρα 220 έως 236 και τα άρθρα 238, 239 και 240», ήτοι να περιέχει, μεταξύ άλλων, ως υποχρεωτικές ενδείξεις για σκοπούς ΦΠΑ, την ημερομηνία έκδοσης, τον αλληλοδιάδοχο αριθμό, ο

οποίος χαρακτηρίζει το τιμολόγιο με μοναδικό τρόπο, τον ΑΦΜ-ΦΠΑ, την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχομένων υπηρεσιών, το πλήρες, όνομα και την πλήρη διεύθυνση του υποκειμένου στο φόρο, ο οποίος πραγματοποίησε την πράξη παράδοσης ή παροχής των υπηρεσιών.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ), ορίζεται ότι:

«1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.

.....

5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1003/31-12-2014 με θέμα «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» διευκρινίζεται ότι:

«Άρθρο 9: Περιεχόμενο τιμολογίου

Παράγραφος 1

9.1.1 Η παράγραφος αυτή (στοιχεία α έως ιζ) καθορίζει το υποχρεωτικό από την Οδηγία 2006/112/ΕΕ περιεχόμενο του τιμολογίου. Σημειώνεται ότι, με τις διατάξεις του στοιχείου (στ) της παραγράφου αυτής παρέχεται η δυνατότητα μη αναγραφής στο τιμολόγιο του είδους και της έκτασης των παρεχόμενων υπηρεσιών, υπό την προϋπόθεση ότι οι ενδείξεις αυτές (έκταση και είδος παρεχόμενων υπηρεσιών) προκύπτουν από άλλα έγγραφα, όπως είναι οι τυχόν καταρτισθείσες συμβάσεις, συμφωνητικά, καθώς και λοιπά έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο.»

Επειδή, επιπλέον, στο με αριθ. πρωτ.έγγραφο της Διεύθυνσης Ελεγκτικών Διαδικασιών (ΔΙ.ΕΛ.ΔΙ.) της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας (Γ.Δ.Φ.) με θέμα «Οδηγίες διενέργειας μερικού επιτόπιου ελέγχου επιστροφής Φ.Π.Α.» διευκρινίζονται τα εξής:

«2.2. Αγορές και Κατασκευές επενδυτικών αγαθών. Ως αγαθά επένδυσης για σκοπούς Φ.Π.Α. θεωρούνται: [...]

Στην περίπτωση κατασκευής ακινήτων, ως επενδυτικών αγαθών, προσκομίζονται στον έλεγχο:

▪ Οι επιμετρήσεις εκτελεσθεισών εργασιών από τον επιβλέποντα μηχανικό, από τις οποίες να προκύπτει αναλυτικά, κατά τμήμα του έργου, το είδος των εργασιών κατά ποσότητα και μονάδα μέτρησης.

Εξετάζονται επίσης:

▪ η μελέτη της επένδυσης, η άδεια οικοδομής (στις περιπτώσεις που έχει εκδοθεί) και ο τρόπος χρηματοδότησης της επένδυσης.

Η χρήση του ακινήτου με κάποια έννομη σχέση αποδεικνύεται με ιδιωτικά συμφωνητικά βεβαίας χρονολογίας, ή με συμβολαιογραφική πράξη ή με το καταστατικό εταιρίας όταν παραχωρείται η χρήση ακινήτου από το μέλος στο νομικό πρόσωπο που συμμετέχει. Στην περίπτωση της μίσθωσης, εκπρόθεσμη σύμβαση μίσθωσης μπορεί να γίνει δεκτή, για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα Φ.Π.Α., εφόσον τα καταβαλλόμενα μισθώματα έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία του μισθωτή και έχουν δηλωθεί από τον εκμισθωτή (σχετ. οι με αριθ. ΠΟΛ. 1203/1990, ΠΟΛ.1006/1992 και ΠΟΛ.1094/1992 εγκύκλιοι Υπ. Οικονομικών).

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 8 των Ε.Λ.Π. (ν. 4308/2014) ορίζεται ότι:

«1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας.

2. Κάθε έγγραφο που περιλαμβάνει όλες τις πληροφορίες που απαιτούνται για το τιμολόγιο θεωρείται τιμολόγιο, με την προϋπόθεση ότι ο παραλήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών που υπόκεινται σε τιμολόγηση αποδέχεται το έγγραφο αυτό.

3. Κάθε έγγραφο ή μήνυμα που τροποποιεί και αναφέρεται ειδικά και αναμφισβήτητα σε ένα αρχικό τιμολόγιο, θεωρείται τιμολόγιο.

4. Ο όρος «τιμολόγιο» μπορεί να υποκαθίσταται αναλόγως των καθιερωμένων πρακτικών σε διάφορους κλάδους της οικονομίας.

5. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται τιμολόγιο για κάθε πώληση. Ο πωλητής αγαθών ή υπηρεσιών εκδίδει το τιμολόγιο πώλησης. Εναλλακτικά, ο πωλητής μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση τιμολογίου από το λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών (αυτο-τιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή. Η συμφωνία για έκδοση τιμολογίου από το λήπτη αγαθών ή υπηρεσιών ή από άλλο τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίζει ότι θα εκδοθεί τιμολόγιο, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη. [...]

10. Οι οντότητες που υπόκεινται στις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου όταν συναλλάσσονται ως αγοραστές με πρόσωπα μη υπόχρεα στην έκδοση τιμολογίου, εκδίδουν σχετικό παραστατικό προς τεκμηρίωση και αναγνώριση της συναλλαγής. Το παραστατικό αυτό αναφέρει:

α) Την ημερομηνία έκδοσης.

β) Την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του αντισυμβαλλόμενου.

γ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών.

δ) Την ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών.

ε) Την αξία μονάδας αγαθού ή υπηρεσίας, κατά περίπτωση, και το συνολικό ποσό της συναλλαγής.

στ) Το είδος και το ποσό τυχόν φορολογικών επιβαρύνσεων. [...]

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 9 των Ε.Λ.Π. (ν. 4308/2014) ορίζεται ότι:

1. Το τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

α) Την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.

β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές τιμολογίων, ο οποίος χαρακτηρίζει το τιμολόγιο με μοναδικό τρόπο.

γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών.

- δ) Τον Α.Φ.Μ. του πελάτη, με βάση τον οποίο έλαβε χώρα η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών.
- ε) Την πλήρη επωνυμία και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή και του πελάτη που αποκτά τα αγαθά ή λαμβάνει τις υπηρεσίες.
- στ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, εκτός εάν η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών προκύπτει από άλλα έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο.
- ζ) Την ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών, εφόσον η ημερομηνία αυτή δεν συμπίπτει με την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.
- η) Την αξία αγαθών ή υπηρεσιών ανά συντελεστή Φ.Π.Α., την αξία που απαλλάσσεται Φ.Π.Α., την αξία μονάδας αγαθού ή υπηρεσίας χωρίς Φ.Π.Α., καθώς και την αξία κάθε έκπτωσης ή επιστροφής, εάν δεν συμπεριλαμβάνονται στην τιμή μονάδας.
- θ) Το συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται.
- ι) Το ποσό του οφειλόμενου Φ.Π.Α., εκτός εάν εφαρμόζεται ειδικό καθεστώς, σύμφωνα με το οποίο η πληροφορία αυτή παραλείπεται.
- ια) Τον όρο «Αυτο-τιμολόγηση», όταν το τιμολόγιο εκδίδεται από τον λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών.
- ιβ) Όταν η πράξη απαλλάσσεται από Φ.Π.Α., η διάταξη της εθνικής νομοθεσίας (ν. 2859/2000) ή η διάταξη της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ ή άλλη διάταξη, σύμφωνα με την οποία η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών απαλλάσσεται από το φόρο αυτόν.
- ιγ) Όταν ο λήπτης είναι υπόχρεος καταβολής του Φ.Π.Α., η αναφορά «Αντίστροφη επιβάρυνση».
- ιδ) Επί ενδοκοινοτικής παράδοσης ενός καινούργιου μεταφορικού μέσου, τα στοιχεία που προβλέπονται από την ισχύουσα νομοθεσία περί Φ.Π.Α., βάσει της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ.
- ιε) Όταν εφαρμόζεται το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους των πρακτορείων ταξιδίων, η αναφορά «Καθεστώς περιθωρίου – Ταξιδιωτικά πρακτορεία».
- ιστ) Ο όρος «Καθεστώς περιθωρίου – Μεταχειρισμένα αγαθά» ή «Καθεστώς περιθωρίου – Έργα τέχνης» ή «Καθεστώς περιθωρίου – Αντικείμενα συλλεκτικής και αρχαιολογικής αξίας», όταν εφαρμόζεται ένα από τα ειδικά καθεστώτα που ισχύουν στον τομέα των μεταχειρισμένων αγαθών και των αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής και αρχαιολογικής αξίας, αντίστοιχα.

ιζ) Όταν ο υπόχρεος στο Φ.Π.Α. είναι φορολογικός αντιπρόσωπος κατά την έννοια της ισχύουσας νομοθεσίας περί Φ.Π.Α. και της σχετικής Οδηγίας 2006/112/ΕΚ, τα πλήρη στοιχεία του εν λόγω προσώπου, καθώς και τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) αυτού.

Επειδή, όπως κρίθηκε με την απόφαση της 16.9.2021 του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης στην υπόθεση C-21/20 (Balgarska Natsionalna televizia, ECLI:EU:C:2021:743, σκέψεις 50 και 52): «...50. Συναφώς, πρώτον, από το άρθρο 168 της οδηγίας ΦΠΑ προκύπτει ότι, για τη γένεση του δικαιώματος έκπτωσης, αφενός, ο ενδιαφερόμενος πρέπει να είναι «υποκείμενος στον φόρο», κατά την έννοια της εν λόγω οδηγίας, και, αφετέρου, τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που προβάλλονται προς θεμελίωση του εν λόγω δικαιώματος πρέπει να χρησιμοποιούνται στο στάδιο των εκροών από τον υποκείμενο στον φόρο για τις ανάγκες των φορολογητέων πράξεών του και, σε επίπεδο εισροών, τα εν λόγω αγαθά ή οι εν λόγω υπηρεσίες πρέπει να παρέχονται από άλλον υποκείμενο στον φόρο (απόφαση της 5ης Ιουλίου 2018, *Marle Participations*, C-320/17, EU:C:2018:537, σκέψη 26 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία, και της 3ης Ιουλίου 2019, *The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge*, C-316/18, EU:C:2019:559, σκέψη 23). 51. [...]. 52. Από τη νομολογία αυτή προκύπτει ότι ο λόγος που δικαιολογεί την έκπτωση του ΦΠΑ που καταβλήθηκε επί των εισροών είναι η χρησιμοποίηση των αγαθών και υπηρεσιών που αποκτήθηκαν ως εισροές για φορολογητέες πράξεις. [...].»

Επειδή, 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, *Lucretiu 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). 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 τη διάταξη του άρθρου 9 παρ. 1 ν. 4308/2014.

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 444/2017 του ΣτΕ, κρίθηκε ότι: « 6. ... ότι η κατοχή τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που αποδεικνύει ότι πράγματι έλαβε χώρα η συναλλαγή στην οποία στηρίζεται η αίτηση εκπτώσεως αποτελεί μεν προϋπόθεση για την άσκηση του εν λόγω δικαιώματος (που αποσκοπεί στην πλήρη απαλλαγή του επιχειρηματία από το βάρος του οφειλομένου ή καταβληθέντος Φ.Π.Α. στο πλαίσιο όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων του και στην διασφάλιση πλήρους ουδετερότητας ως προς την φορολογική επιβάρυνσή τους υπό την προϋπόθεση ότι οι ίδιες οι δραστηριότητες αυτές υπόκεινται σε Φ.Π.Α.),πλην, τυπικές παραλείψεις στο περιεχόμενό του ή παραβάσεις λογιστικών υποχρεώσεων δεν μπορούν να έχουν ως αποτέλεσμα τον εκμηδενισμό της δυνατότητας ασκήσεως του δικαιώματος εκπτώσεως, εφ' όσον πάντως η φορολογική αρχή διαθέτει τα αναγκαία στοιχεία για να διαπιστώσει ότι πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις για την έκπτωση.»

Επειδή, ο παρών έλεγχος διενεργήθηκε βάσει της υπ' αριθμ.εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Αττικής για το χρονικό διάστημα από 01-10-2020 έως

29-02-2024, με αφορμή τη με αριθμ.αίτηση επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. ποσού 848.429,18€, που υπέβαλε η προσφεύγουσα εταιρεία, για δαπάνες αγοράς παγίων και κατασκευαστικές εργασίες που πραγματοποίησε για τη λειτουργία τουκατά τα κρινόμενα έτη.

Επειδή, στις 10-04-2024 ο έλεγχος κάλεσε την προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπ' αριθμ. πρωτ. 2ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣπρόσκληση, να προσκομίσει τα λογιστικά της αρχεία και στοιχεία.

Επειδή, η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε, προσκομίζοντας συμφωνητικά μίσθωσης και υπομίσθωσης (01-09-2020) με τις εταιρείες πράξεις έγκρισης εργασιών δόμησης μικρής κλίμακας άρθρου 29§2 του ν. 4495/2017 της(υπ' αριθμ.), καθώς και έγγραφα συμμόρφωσης και αποκατάστασης αυθαίρετων εκσκαφών (υπ' αριθμ.). Επιπλέον, η προσφεύγουσα κατέθεσε άδειες λειτουργίας καταστήματος υγειονομικού ενδιαφέροντος (υπ' αριθμ.και), αντίγραφα μισθωτηρίων, καθώς και συμφωνητικά, πίνακες και φακέλους τεκμηρίωσης ενδοομιλικών δαπανών για τα έτη 2022 και 2023.

Επειδή, ο έλεγχος, εξετάζοντας τα προσκομισθέντα στοιχεία αναγνώρισε μόνο εν μέρει ορισμένους ισχυρισμούς. Πιο συγκεκριμένα:

- Για τις ενδοομιλικές δαπάνες του 2022 και 2023, οι ισχυρισμοί έγιναν αποδεκτοί, καθώς οι δαπάνες περιλαμβάνονται στον συνοπτικό πίνακα και τον φάκελο τεκμηρίωσης του ομίλου, ενώ τεκμηριώνονται από τα συμφωνητικά και τις αντίστοιχες δαπάνες των αντισυμβαλλόμενων εταιρειών και

- Για τις κατασκευαστικές δαπάνες των ετών 2021, 2022 και 2023, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας δεν έγιναν δεκτοί, καθώς δεν προσκομίστηκαν τα απαιτούμενα δικαιολογητικά (επιμετρήσεις μηχανικού, τεχνικές εκθέσεις, φορτωτικά έγγραφα, κ.λπ.) βάσει τουεγγράφου της Διεύθυνσης Ελεγκτικών Διαδικασιών (ΔΙ.ΕΛ.ΔΙ.) της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας (Γ.Δ.Φ.). Ωστόσο, για λόγους χρηστής διοίκησης, ο έλεγχος αναγνώρισε ότι εργασίες ποσού 25.000€ εκτελέστηκαν νομότυπα, ήτοι αναγνώρισε ως εκπιπόμενο ΦΠΑ εισροών το ποσό των 6.000€ (=25.000,00€ x 24%) για κάθε άδεια εργασιών μικρής κλίμακας (υπ' αριθμ. καιπράξεις της).

Επειδή, ειδικότερα, ο έλεγχος, αφού εξέτασε τις απόψεις της προσφεύγουσας και τα προσκομισθέντα δικαιολογητικά έγγραφα, δεν αναγνώρισε Φ.Π.Α. εισροών που αντιστοιχεί στα παρακάτω φορολογικά στοιχεία:

Φορολογικό έτος 2021

ΕΚΔΟΤΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ	Α/Α - ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΚΑΘ. ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.
.....		166.000,00	39.840,00
.....		300.000,00	72.000,00
.....		41.550,00	9.972,00

Φορολογικό έτος 2022

ΕΚΔΟΤΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ	Α/Α - ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΚΑΘ. ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.
.....		1.433.007,33	343.921,75

Φορολογικό έτος 2023

ΕΚΔΟΤΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ	Α/Α - ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΚΑΘ. ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.
.....		326.110,00	78.266,40
.....		15.600,00	3.744,00
.....		15.000,00	3.600,00

Πιο συγκεκριμένα, ο έλεγχος απέρριψε το Φ.Π.Α. των ως άνω φορολογικών στοιχείων διότι:

- διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία δεν τήρησε όσα προβλέπονται με τοέγγραφο της Διεύθυνσης Ελεγκτικών Διαδικασιών (ΔΙ.ΕΛ.ΔΙ.) της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας (Γ.Δ.Φ.) καθώς
- δεν προσκόμισε επιμετρήσεις εκτελεσθεισών εργασιών από μηχανικό, από τις οποίες να προκύπτει αναλυτικά το είδος των εργασιών κατά ποσότητα και μονάδα μέτρησης που εκτελέστηκαν σε κάθε τιμολόγιο
- δεν διευκρινίστηκε από τις επιμετρήσεις εκτελεσθεισών εργασιών αρμόδιου μηχανικού εάν στα εν λόγω τιμολόγια περιλαμβάνονται και εργασίες που έγιναν στην ιδιοκτησία και κρίθηκαν αυθαίρετες με την υπ' άρ.....έκθεση αυτοψίας της (υπηρεσία δόμησης),
- οι παραπάνω εργασίες εκτελέστηκαν με πράξη έγκρισης εργασιών δόμησης μικρής κλίμακας άρθρ.29 παρ.2 ν. 4495/2017 τηςκαι σύμφωνα με

τις ισχύουσες διατάξεις της παρ.2.παρ.29 ν.4495/2017 ο προϋπολογισμός του έργου δεν δύναται να ξεπερνά τις 25.000 ευρώ, ενώ οι εκτελεσθείσες εργασίες έχουν συνολικό εργολαβικό αντάλλαγμα 1.483.007,33 ευρώ

- δεν τέθηκαν στην διάθεση του ελέγχου τα δικαιολογητικά που συνυποβλήθηκαν από τον μηχανικό της ελεγχόμενης επιχείρησης για τη χορήγηση των υπ' αρ.καιΕγκρίσεων εργασιών δόμησης μικρής κλίμακας βάσει των διατάξεων του άρθρ. 29 του Ν.4495/17 και πιο συγκεκριμένα δεν τέθηκε στην διάθεση του ελέγχου ο προϋπολογισμός του έργου και η τεχνική έκθεση του μηχανικού από τα οποία θα προέκυπτε το ύψος των εργασιών που εγκρίθηκε να εκτελεστούν με τις εν λόγω πράξεις, Συνεπώς, βάσει των στοιχείων που τέθηκαν στη διάθεσή του για τα κρινόμενα φορολογικά έτη 2021, 2022 και 2023, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε την έκπτωση Φ.Π.Α. εισροών των ως άνω φορολογικών στοιχείων καθώς η προσφεύγουσα δεν τήρησε τις σχετικές διατάξεις και ουδέποτε προσκόμισε τις απαιτούμενες επιμετρήσεις εκτελεσθεισών εργασιών από μηχανικό, που να περιγράφουν αναλυτικά το είδος, την ποσότητα και τη μονάδα μέτρησης των εργασιών ή τα απαιτούμενα συνοδευτικά φορτωτικά έγγραφα για να αποδειχθεί η φυσική μεταφορά και εγκατάσταση του εξοπλισμού. Επιπλέον, για ορισμένες από τις εργασίες, δεν προσκομίστηκαν οι απαραίτητες άδειες έγκρισης εργασιών, ενώ για άλλες ξεπεράστηκε το όριο προϋπολογισμού για τις εργασίες μικρής κλίμακας, καθιστώντας αδύνατη την αναγνώριση του Φ.Π.Α. εισροών.

Επειδή, στην παρούσα ενδικοφανή προσφυγή καθώς και με το με IDσυμπληρωματικό υπόμνημά της, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι:

α) Η φορολογική αρχή εσφαλμένα απέρριψε την έκπτωση Φ.Π.Α. εισροών των ως άνω τιμολογίων για το έτος 2021, επικαλούμενη αυθαίρετες εργασίες και παρερμηνεύοντας τα πραγματικά περιστατικά. Επιπλέον, αμφισβητεί την απαίτηση προσκόμισης επιμετρήσεων εργασιών από μηχανικό, ισχυριζόμενη ότι η συγκεκριμένη απαίτηση δεν προβλέπεται από τη νομοθεσία.

β) Η φορολογική αρχή εσφαλμένα δεν αναγνώρισε την έκπτωση του αναλογούντος Φ.Π.Α. εισροών για τα φορολογικά έτη 2022 και 2023 καθώς οι εργασίες υπερέβαιναν τον προϋπολογισμό άδειας μικρής κλίμακας και για το 2023 δεν υπήρχε άδεια εργασιών. Αντιθέτως, η προσφεύγουσα τονίζει ότι οι δαπάνες πραγματοποιήθηκαν στο πλαίσιο της οικονομικής της δραστηριότητας και συνάδουν με τις διατάξεις του Κώδικα ΦΠΑ και της σχετικής Οδηγίας.

Επειδή, προς επίρρωση των ισχυρισμών της, η προσφεύγουσα επισύναψε στις 27/01/2025 και στις 11/02/2025 μεταξύ άλλων, τα κάτωθι δικαιολογητικά στοιχεία:

1. Την υποβολή του από 02-06-2021 ιδιωτικού συμφωνητικού με την εταιρείαστην κατάσταση συμφωνητικών της παρ. 16 αρ. 8 του ν. 1882/1990 (Σχετ. 42)
2. Την από 01-10-2021 εξόφληση του τιμολογίου τηςμέσω τραπεζής (Σχετ. 43)
3. Την εξόφληση του τιμολογίου της εταιρείαςμέσω τραπεζής (Σχετ. 44)
4. Την εξόφληση τιμολογίου της εταιρείας «.....» μέσω τραπεζής (Σχετ. 45)
5. Την υποβολή των από 06-05-2021 και 31-05-2021 ιδιωτικών συμφωνητικών με τις εταιρείεςκαι «.....» στην κατάσταση συμφωνητικών της παρ. 16 αρ. 8 του ν. 1882/1990 (Σχετ. 46)
6. Την υποβολή των Στοιχείων Διαχείρισης Αποβλήτων της εταιρείας και «.....» επί της οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθ.αδεια εκτέλεσης εργασιών της(Σχετ. 47)
7. Τη με αρ. πράξηςΤεχνική Έκθεση της προσφεύγουσας εταιρείας με την εταιρεία «.....» (Σχετ. 48).
8. Την από 25-05-2022 εξόφληση του ΤΔΠ τηςμέσω τραπεζής (Σχετ. 49)
9. Τα δελτία αποστολής της εταιρείαςπρος την(Σχετ. 50)
10. Την από 20-04-2023 εξόφληση της ΤΠΥ τηςμέσω τραπεζής (Σχετ. 51)
11. Την από 31-08-2023 εξόφληση της ΤΠΥτης εταιρείας «.....» μέσω τραπεζής (Σχετ. 52)
12. Φωτογραφίες εργασιών από την(Σχετ. 53)
13. Τα μισθωτήρια του ακινήτου στη κατά τα ελεγχόμενα έτη (Σχετ. 54), από τα οποία αποδεικνύεται ότι ουδέποτε λύθηκε η μίσθωση κατά τα κρινόμενα έτη
14. Το από 30-08-2023 συμφωνητικό μίσθωσης – άδεια χρήσης αιγιαλού (Σχετ. 55)
15.- Ενημερωτικό σημείωμα για τις ημέρες εργασίας βάση των οποίων υπολογίζονται οι κατ' ελάχιστα καταβλητέες ασφαλιστικές εισφορές (Σχετ.61)
16. Τεχνική - αιτιολογημένη έκθεση με αρ.(Σχετ. 68)
17. ΚΑΤΟΨΗ ΕΠΙΠΕΔΟ Α Β (Σχετ. 66)
18. (Σχετ. 60)
19. (1) (Σχετ. 56)
20. Τεχνική έκθεση με αρ.(Σχετ. 69)
21. Αρχιτεκτονική γνωμοδότηση με αρ.(Σχετ. 65)
22. (Σχετ. 57)

23. ΑΝΑΤΟΛΙΚΗ ΟΨΟΤΟΜΗ (Σχετ. 64)

24. Αναλυτικός προϋπολογισμός με α/ασυνολικού ποσού 12.096,00€ (Σχετ. 63)

25. Τοπογραφικό (Σχετ. 70)

26.(Σχετ. 62)

27. Πίνακας 3 συμπληρωματικός για τον προσδιορισμό του αριθμού των ημερομισθίων ανά μονάδα οικοδομικής εργασίας (Σχετ. 67)

Επειδή, τα ως άνω στοιχεία δεν τα είχε στη διάθεση του ο έλεγχος προκειμένου να τα λάβει υπόψη του κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, με την υπ' αριθ.Απόφαση Αναπομπής της Υπηρεσίας μας κρίθηκε ότι απαιτούνται πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις από την αρμόδια φορολογική αρχή. Σε εκτέλεση της ως άνω απόφασης, διαβιβάστηκε το απόΠόρισμα του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής επί του συμπληρωματικού υπομνήματος της προσφεύγουσας. Σύμφωνα με το εν λόγω Πόρισμα, ο έλεγχος, αφού εξέτασε τα νέα δεδομένα, δεν μεταβάλλει την αρχική του θέση.

Πιο συγκεκριμένα το πόρισμα καταλήγει ως εξής:

«Επειδή, η προσφεύγουσα βάσει των εκδοθέντων τιμολογίων εκτέλεσε εργασίες συνολικής αξίας σχεδόν € 2,50 εκατ. € με την έκδοση αδειών μικρής κλίμακας μέγιστου ποσού (με ΦΠΑ) 25.000,00 ή και χωρίς έκδοση οικοδομικών αδειών κατά παράβαση των σχετικών πολεοδομικών κανονισμών.

-Επειδή, η ελεγχόμενη ΔΕΝ προσκόμισε αναλυτικές πιστοποιήσεις με υπογραφή του επιβλέποντος μηχανικού καθώς και τους προϋπολογισμούς των εργασιών που έχουν εγκριθεί και συνεπώς αποδειχθεί από την αρμόδια πολεοδομική υπηρεσία όπως ορίζει η με αρ. Ο. 3024/24.03.2023 οδηγία του Διοικητή της ΑΑΔΕ με τις απαιτούμενες ελεγκτικές επαληθεύσεις για την επιστροφή ΦΠΑ.

-Επειδή με τα επιπλέον στοιχεία που προσκόμισε η προσφεύγουσα δεν αποδεικνύεται ότι οι κρινόμενες εργασίες έγιναν νομότυπα ΚΑΙ ΟΤΙ ΑΥΤΕΣ ΑΦΟΡΟΥΝ ΤΟ ΣΥΓΚΕΚΡΙΜΕΝΟ ΕΡΓΟ,

-Κατόπιν των ανωτέρω, και δεδομένης της έλλειψης πολεοδομικής άδειας που καθιστά τα έργα παράνομα και μη αποδείξιμα και συνακόλουθα καθιστά μη νόμιμη τη σχετική τιμολόγηση, δεν είναι εφικτή η έκπτωση του σχετικού ΦΠΑ εισροών. Επιπρόσθετα, τεκμαίρεται η κατάχρηση της σχετικής πολεοδομικής νομοθεσίας από την προσφεύγουσα καθώς το εύρος των σχετικών εργασιών απαιτούσε την έκδοση

οικοδομικής άδειας.

-Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές περιγράφονται αναλυτικά στην με ημερομηνία θεώρησης έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι αιτιολογημένες.

Για τους ανωτέρω λόγους προτείνουμε την ΑΠΟΡΡΙΨΗ της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, ως νόμω και ουσία αβάσιμη.».

Επειδή, από το σύνολο των ως άνω στοιχείων και δικαιολογητικών που προσκόμισε η προσφεύγουσα προς τεκμηρίωση των προβαλλόμενων ισχυρισμών της καθώς και από το συμπληρωματικό πόρισμα της αρμόδια φορολογικής αρχής επί της με αριθ.απόφασης αναπομπής της Υπηρεσίας μας προκύπτουν αναλυτικά τα κάτωθι για τις τεχνικές κατασκευαστικές δαπάνες το ΦΠΑ εισροών των οποίων ο έλεγχος έκρινε ότι δεν εκπίπτει:

A) Αναφορικά με τα τιμολόγια της εταιρείας «.....συνολικής καθαρής αξίας 166.000,00€ πλέον Φ.Π.Α. 39.840,00€, προκύπτουν τα εξής:

- Τα εκδοθέντα τιμολόγια (ΤΠΥ) αναγράφουν στο πεδίο «Περιγραφή Εργασιών – Υπηρεσιών» Κατασκευαστικές εργασίες – Οικοδομικές εργασίες, παραπέμποντας στο από 02-06-2021 ιδιωτικό συμφωνητικό που είχε υπογραφεί μεταξύ της προσφεύγουσας εταιρείας και της εταιρείαςμε κύρια δραστηριότητακαι έδρα

- Σύμφωνα δε με το ιδιωτικό συμφωνητικό της 02-06-2021, οι δύο πλευρές συμφώνησαν στην εκτέλεση των εξής οικοδομικών εργασιών στο έργο που ελήφθη στην περιοχή: 1) Χωματουργικές εργασίες, ήτοι εκσκαφές και απομάκρυνση μπαζών, 2) απολογιστικές εργασίες, 3) εργασίες μπετού, τοιχεία αντιστήριξης, υπόγεια δεξαμενή νερού και δεξαμενή λυμάτων και κατασκευή σκάλας, 4) εργασίες γκρο μπετού.

- Το ως άνω από 02-06-2021 ιδιωτικό συμφωνητικό είχε κατατεθεί στιςμε τη με αρ. δήλωσηστην αρμόδια φορολογική αρχή.

- Η προσφεύγουσα έχει προσκομίσει τα σχετικά αποδεικτικά εξόφλησης του συνολικού ποσού μέσω ηλεκτρονικού μέσου κατά το φορολογικό έτος 2021.

- Υφίσταται αυτοψία καθώς συντάχθηκε η με αρ.έκθεση αυτοψίας, στην οποία διαπιστώθηκε ότι μια εκσκαφή, και κατ' επέκταση η δόμηση που πραγματοποιήθηκε σε αυτή, κρίθηκε αυθαίρετη σύμφωνα με το άρθρο 94 του ν. 4495/2017. Ωστόσο, με το υπ' αριθ. πρωτ.έγγραφο της πολεοδομίας χορηγήθηκε προθεσμία

είκοσι ημερών προκειμένου να αποκατασταθεί η ως άνω αυθαίρετη εκσκαφή. Στη συνέχεια, με τη με αριθ.άδεια εκτέλεσης εργασιών της
.....εγκρίθηκαν οι εργασίες αποκατάστασης σκάμματος εκσκαφής στην αρχική στάθμη. Επιπλέον, με το υπ' αριθ.έγγραφο της Εφορείας Αρχαιοτήτων
διαπιστώθηκε ότι το σκάμμα της εκσκαφής αποκαταστάθηκε και χορηγήθηκε έγκριση για συνέχιση των εργασιών για την αντικατάσταση δεξαμενής νερού και την κατασκευή σηπτικής δεξαμενής για λόγους χρήσης και υγιεινής. Τέλος, με το με αριθ. πρωτ.έγγραφο της πολεοδομίας χορηγήθηκε άρση της διακοπής οικοδομικών εργασιών στην εγκατάσταση της εταιρείας μας, ενώ με το με αριθ. πρωτ.έγγραφο της πολεοδομίας βεβαιώθηκε η αποκατάσταση των εργασιών, σε συνέχεια του ως άνω εγγράφου της Εφορείας Αρχαιοτήτων, επιβεβαιώνοντας τη συμμόρφωση με τις ισχύουσες πολεοδομικές διατάξεις.

Επειδή, από τα ανωτέρω στοιχεία προκύπτει ότι υφίσταται κατατεθειμένο ιδιωτικό συμφωνητικό, τα σχετικά τιμολόγια έχουν εκδοθεί σύμφωνα με τις διατάξεις των Ε.Λ.Π., καθώς περιγράφονται σε αυτά αναλυτικά οι εκτελεσθείσες εργασίες και γίνεται ρητή παραπομπή στο συμφωνητικό. Επιπλέον, το περιεχόμενο του συμφωνητικού είναι εναρμονισμένο με τις περιγραφές στα τιμολόγια ως προς το είδος των εργασιών, ενώ η εταιρεία διαθέτει το αντίστοιχο αντικείμενο δραστηριότητας και εδρεύει στη, όπου και εκτελέστηκαν οι εργασίες. Επιπλέον, από το σύστημα taxis προκύπτει ότι η προμηθεύτρια εταιρεία έχει συμπεριλάβει τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία στο mydata και έχει υποβάλει περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α.. Εξάλλου και στην οικεία έκθεση ελέγχου δεν αμφισβητείται η δυνατότητα του προμηθευτή να πραγματοποιήσει τις εν λόγω συναλλαγές. Περαιτέρω, η πραγματοποίηση των εν λόγω εργασιών δεν αμφισβητείται, καθώς επιβεβαιώνεται από τη σχετική έκθεση αυτοψίας και τις μεταγενέστερες διαδικασίες αποκατάστασης, που εγκρίθηκαν από τις αρμόδιες αρχές (Πολεοδομικές Υπηρεσίες και Εφορεία Αρχαιοτήτων). Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας σχετικά με τα τιμολόγια συνολικής καθαρής αξίας 166.000,00€ πλέον Φ.Π.Α. 39.840,00€ κρίνεται βάσιμος και αποδεκτός.

Ως εκ τούτου, με την παρούσα απόφαση κρίνεται ότι η εταιρεία δικαιούται να εκπέσει το Φ.Π.Α. εισροών των εν λόγω δαπανών.

Β) Αναφορικά με το τιμολόγιο της εταιρείας «.....-συνολικής καθαρής αξίας 300.000,00€ πλέον Φ.Π.Α. 72.000,00€ προκύπτουν τα εξής:

- Το με αρ.τιμολόγιο της εταιρείας «.....- αναγράφει μια λίστα από προϊόντα που αφορούν σε εξοπλισμό εστιατορίου με μια γενική περιγραφή για καθένα και τη συνολική καθαρή αξία των προϊόντων ύψους 300.000,00€ πλέον Φ.Π.Α. 72.000,00€, χωρίς ανάλυση των τιμών ανά προϊόν, παρά το γεγονός ότι το συνολικό κόστος ανέρχεται σε σημαντικό χρηματικό ποσό.

- δεν προσκομίστηκε κανένα αποδεικτικό στοιχείο εξόφλησης των ως άνω τιμολογίων, ούτε συνοδευτικά φορτωτικά έγγραφα (παραστατικά διακίνησης, δελτία αποστολής) που να αποδεικνύουν τη φυσική μεταφορά των αγαθών από την έδρα της συναλλασσόμενης εταιρείας στηπρος τη ή την εγκατάσταση του εξοπλισμού στις εγκαταστάσεις της προσφεύγουσας

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τόσο τις παραλείψεις στο περιεχόμενο του ως άνω τιμολογίου (δεν περιλαμβάνει, τα προβλεπόμενα από τη διάταξη του άρθρου 9 παρ. 1 ν. 4308/2014) όσο και την έλλειψη κρίσιμων αποδεικτικών στοιχείων για την πληρωμή του υπό κρίση τιμολογίου, για τη φυσική μεταφορά των αγαθών από την έδρα της συναλλασσόμενης εταιρείας προς τη ή την εγκατάσταση του εξοπλισμού στις εγκαταστάσεις της προσφεύγουσας δημιουργούνται ουσιώδη κενά ως προς την πλήρωση των ουσιαστικών προϋποθέσεων για την έκπτωση του Φ.Π.Α. του εν λόγω φορολογικού στοιχείου, ήτοι δεν αποδεικνύεται ότι τα εν λόγω αγαθά χρησιμοποιήθηκαν σε φορολογητέες πράξεις.

Συνεπώς, ορθώς ο έλεγχος δεν αναγνώρισε την έκπτωση του αναλογούντος Φ.Π.Α. εισροών ποσού του ως άνω τιμολογίου και οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Γ) Αναφορικά με τα τιμολόγια της εταιρείαςσυνολικής καθαρής αξίας 57.150,00€ πλέον Φ.Π.Α. 13.716,00€ προκύπτουν τα εξής:

- Στα με αρ. ΤΔΠ, ΤΙΜ της εταιρείαςαναφέρεται στην περιγραφή ότι πωλήθηκαν πάτωμα και καναπέδες με τόπο φόρτωσης την έδρα της εταιρείας στην

- δεν προσκομίστηκε κανένα συνοδευτικό φορτωτικό έγγραφο (παραστατικά διακίνησης, δελτία αποστολής) που να αποδεικνύει τη φυσική μεταφορά των αγαθών από την έδρα της συναλλασσόμενης εταιρείας (.....) προς τη ή την εγκατάσταση του εξοπλισμού στις εγκαταστάσεις της προσφεύγουσας

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, η έλλειψη κρίσιμων αποδεικτικών στοιχείων για τη φυσική μεταφορά των αγαθών από την έδρα της συναλλασσόμενης εταιρείας προς τη ή την εγκατάσταση του πατώματος στις εγκαταστάσεις της προσφεύγουσας δημιουργούν ουσιώδη κενά ως προς την πλήρωση των ουσιαστικών προϋποθέσεων για την έκπτωση του Φ.Π.Α. των εν λόγω φορολογικών στοιχείων, ήτοι δεν αποδεικνύεται ότι τα εν λόγω αγαθά χρησιμοποιήθηκαν σε φορολογητέες πράξεις.

Συνεπώς, ορθώς ο έλεγχος δεν αναγνώρισε την έκπτωση του αναλογούντος Φ.Π.Α. εισροών ποσού των ως άνω τιμολογίων και οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Δ) Αναφορικά με τα τιμολόγια της εταιρείας, με Α.Φ.Μ., για τα φορολογικά έτη 2022 και 2023, προκύπτουν τα εξής:

- Τα ιδιωτικά συμφωνητικά και οι πρόσθετες πράξεις της εταιρείας, καθώς και τα συνοδευτικά τους παραρτήματα (ένα μέρος των οποίων έχει προσκομιστεί), περιλαμβάνουν μόνο γενικές περιγραφές των εργασιών. Δεδομένου ότι οι εργασίες αυτές αφορούν σημαντικά χρηματικά ποσά, η έλλειψη αναλυτικής περιγραφής και τιμολόγησης δημιουργεί κενά ως προς τη τεκμηρίωσή τους.

- Τα εκδοθέντα τιμολόγια φέρουν όλα την ίδια γενική και αόριστη περιγραφή, «Οικοδομικές εργασίες με προμήθεια υλικών με σκοπό την ανακαίνιση καταστήματος υγειονομικού ενδιαφέροντος στην περιοχή στη» με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατή η ταυτοποίηση των τιμολογηθεισών εργασιών βάσει των κρινόμενων στοιχείων. Επιπλέον, στο σύνολο των τιμολογίων εκδόσεως της εταιρείας δεν γίνεται καμία αναφορά σε αντίστοιχα ιδιωτικά συμφωνητικά με αποτέλεσμα να μην τεκμηριώνεται η σύνδεσή τους με αυτά.

- Δεδομένου των ανωτέρω ελλείψεων των ιδιωτικών συμφωνητικών και εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων σημειώνεται ότι δεν προσκομίστηκαν ούτε σχετικές επιμετρήσεις εκτελεσθεισών εργασιών από μηχανικό που να αναλύουν το είδος των εργασιών κατά ποσότητα και μονάδα μέτρησης, προκειμένου να τεκμηριωθούν οι αναγραφόμενες εργασίες. Εκ του λόγου αυτού, τα προσκομισθέντα δελτία αποστολής της εταιρείας προς την, στα οποία αναγράφεται μεταφορά οικοδομικών υλικών (όπως άμμος, τούβλα, τσιμέντο, πέτρα, χαλίκι, γαρμπίλι, ασβέστης) με προορισμό τη δεν δύναται να αξιολογηθούν καθώς δεν συσχετίζονται με συγκεκριμένο κόστος υλικών και εργασίας.

- Από την τεχνική έκθεση των μηχανικών και τον προϋπολογισμό του έργου, που είχαν συνυποβληθεί για τη χορήγηση της με αρ.Εγκρισης Εργασιών Δόμησης Μικρής Κλίμακας, προκύπτει ότι ο προϋπολογισμός του έργου ανερχόταν στο ποσό των 12.096,00€. Παρότι το ποσό αυτό βρίσκεται εντός του ορίου των 25.000,00€ που απαιτείται για την εν λόγω αδειοδότηση, απέχει σημαντικά από τα ποσά που τελικά τιμολογήθηκαν για τις εξεταζόμενες εργασίες, δημιουργώντας ασάφεια ως προς το εύρος και την πραγματική έκταση των εκτελεσθεισών εργασιών. Επισημαίνεται ότι οι εν λόγω εργασίες δεν έχουν πιστοποιηθεί από αρμόδιες πολεοδομικές υπηρεσίες.

- Στα συνοδευτικά παραρτήματα των ιδιωτικών συμφωνητικών που συνάφθηκαν με τη συναλλασσόμενη εταιρεία γίνεται αναφορά σε επιπλέον υλικά και εξοπλισμό, όπως βαφές, βερνίκια, υδραυλικό εξοπλισμό, πόρτες και ξύλινα πατώματα, μάρμαρα, πλακάκια για τα οποία δεν υφίστανται παραστατικά διακίνησης αλλά ούτε και συσχέτισή τους με στοιχεία κόστους υλικών και εργασίας. Επιπλέον, στο παράρτημα αναφέρεται ότι όλα τα υλικά και αγαθά θα μεταφέρονταν από την στη με φορτηγά από μεταφορικές εταιρείες, χωρίς όμως να προσκομίζεται σχετική τεκμηρίωση ή φορτωτικά παραστατικά που να επιβεβαιώνουν αυτή τη μεταφορά.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, από το σύνολο των προσκομισθέντων δικαιολογητικών προκύπτουν ουσιώδεις ελλείψεις και ασάφειες που δεν επιτρέπουν την τεκμηρίωση των συναλλαγών και τη συσχέτισή τους με φορολογητέες πράξεις της προσφεύγουσας. Συνεπώς, ορθώς ο έλεγχος δεν αναγνώρισε την έκπτωση του αναλογούντος Φ.Π.Α. εισροών των ως άνω παραστατικών εκδόσεως της εταιρείας για τα φορολογικά έτη 2022 και 2023 και οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας ότι οι εν λόγω πλημμέλειες είναι τυπικές και δεν δύναται να περιορίσουν το δικαίωμα έκπτωσης απορρίπτονται ως αβάσιμοι καθώς από κανένα άλλο στοιχείο δεν επιβεβαιώνονται οι κρινόμενες συναλλαγές (φορτωτικά έγγραφα, πολεοδομικές αρχές κτλ).

Ε) Αναφορικά με το με αρ. ΤΠΥ τιμολόγιο της εταιρείας, με έδρα στη για το φορολογικό έτος 2023, προκύπτουν τα εξής:

- Το κρινόμενο τιμολόγιο αφορά παροχή υπηρεσιών ποσού 15.000,00€ πλέον ΦΠΑ ύψους 3.600,00€ με περιγραφή Αποτυπώσεις, σύνταξη διαγραμμάτων για Αρχαιολογία και Κτημ. Υπ. – Εγκρίσεις για ΚΥΕ στη
- Το εν λόγω τιμολόγιο έχει εξοφληθεί μέσω τραπεζής.

- Υφίσταται ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ της προσφεύγουσας και της εταιρείας «..... το οποίο έχει κατατεθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.
- Υποβολή Στοιχείων Διαχείρισης Αποβλήτων της εταιρείας «.....», βάσει των οποίων εκδόθηκε η υπ' αριθ.άδεια εκτέλεσης εργασιών από την -
- Τεχνική Έκθεση με αρ. πράξης, η οποία συντάχθηκε στο πλαίσιο της συνεργασίας της προσφεύγουσας εταιρείας με την «.....».
- Τεχνική - αιτιολογημένη έκθεση με αρ., συνταχθείσα από τους αρχιτέκτονα μηχανικόκαι τοπογράφο μηχανικό
- Τεχνική έκθεση με αρ., υπογεγραμμένη επίσης από τους αρχιτέκτονα μηχανικόκαι τοπογράφο μηχανικό
- Αρχιτεκτονική γνωμοδότηση με αρ., στην οποία ως μελετητής αναγράφεται η εταιρεία «.....» .
- Αντίγραφα τοπογραφικών διαγραμμάτων, τα οποία φέρουν τη σφραγίδα της εταιρείας «.....».

Επειδή, υπό το πρίσμα όλων των ανωτέρω στοιχείων, για την υπό κρίση συναλλαγή υφίσταται αφενός νόμιμο φορολογικό στοιχείο το οποίο περιλαμβάνει, τα προβλεπόμενα από τη διάταξη του άρθρου 9 παρ. 1 ν. 4308/2014 και αφετέρου η συναλλαγή τεκμηριώνεται από πλήθος άλλων δικαιολογητικών και τεχνικών εκθέσεων τα οποία μάλιστα έχουν κατατεθεί στις αρμόδιες Πολυεδομικές Υπηρεσίες. Επιπλέον, η εκδότρια επιχείρηση, με κύρια δραστηριότηταείχε την δυνατότητα να πραγματοποιήσει τις εν λόγω συναλλαγές και, από το σύστημα *taxis* προκύπτει ότι έχει συμπεριλάβει το εν λόγω φορολογικό στοιχείο στο *mydata* και έχει αποδώσει το Φ.Π.Α. του έτους 2023 με τις οικείες δηλώσεις ΦΠΑ. Ως εκ τούτου, με την παρούσα απόφαση κρίνεται ότι η προσφεύγουσα δικαιούται να εκπέσει το Φ.Π.Α. εισροών του εν λόγω τιμολογίου.

Επειδή, περαιτέρω, δεδομένου ότι πρόκειται για αγαθ επένδυσης, σημειώνεται σε κάθε περίπτωση ότι η έκπτωση του ΦΠΑ υπόκειται σε 5ετή διακανονισμό σύμφωνα με τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 33 παρ. 2 Κώδικα ΦΠΑ.

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με διακριτικό τίτλο και Α.Φ.Μ., και την τροποποίηση:

α) της με αρ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (ως άρθρο 85 του Κ.Φ.Δ. (ν. 5104/2024)) / Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2021 – 31/12/2021 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

β) της με αρ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (ως άρθρο 85 του Κ.Φ.Δ. (ν. 5104/2024)) / Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2022 – 31/12/2022 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

γ) της με αρ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (ως άρθρο 85 του Κ.Φ.Δ. (ν. 5104/2024)) / Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2023 – 31/12/2023 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και

δ) της με αρ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (ως άρθρο 85 του Κ.Φ.Δ. (ν. 5104/2024)) / Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2024 – 31/12/2024 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

- Υπ' αρ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (ως άρθρο 85 του Κ.Φ.Δ. (ν. 5104/2024)) / Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2021 – 31/12/2021

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Διαφορά πιστωτικού υπολοίπου	115.812,00 €	75.972,00
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	115.812,00 €	75.972,00

- Υπ' αρ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (ως άρθρο 85 του Κ.Φ.Δ. (ν. 5104/2024)) / Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2022 – 31/12/2022

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Διαφορά πιστωτικού υπολοίπου	459.733,75 €	419.893,75

Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	459.733,75 €	419.893,75
----------------------------	--------------	------------

- Υπ' αρ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (ως άρθρο 85 του Κ.Φ.Δ. (ν. 5104/2024)) / Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2023 – 31/12/2023

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Διαφορά πιστωτικού υπολοίπου	545.344,15 €	501.904,15
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	545.344,15 €	501.904,15

- Υπ' αρ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (ως άρθρο 85 του Κ.Φ.Δ. (ν. 5104/2024)) / Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2024 – 31/12/2024

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Διαφορά πιστωτικού υπολοίπου	545.344,15 €	501.904,15
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	545.344,15 €	501.904,15

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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.