



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 18/07/2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

Αριθμός απόφασης: 2481

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312 413
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **11/04/2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, με Α.Φ.Μ. και με έδρα, οδός, κατά της υπ' αριθμόν /**14.03.2025** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ φορολογικής περιόδου 01/01/2024-31/08/2024.
5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση ή άλλως η τροποποίηση.
6. Τις απόψεις του 2ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 11/04/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, με Α.Φ.Μ., η οποία υπεβλήθη **εμπρόθεσμα** και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Η προσφεύγουσα ιδρύθηκε στις 21/09/2023 με δηλωθείσα κύρια δραστηριότητα τη διαχείριση ακίνητης περιουσίας έναντι αμοιβής ή βάσει σύμβασης (ΚΑΔ 68320000).

Στις 05/01/2024 υπέγραψε το υπ' αριθμόν/05-01-2024 **προσύμφωνο** αγοραπωλησίας ακινήτων της συμβολαιογράφου Αθηνών με αντισυμβαλλομένους φυσικά πρόσωπα (πωλητές), με το οποίο συμφωνήθηκε να μεταβιβάστουν μελλοντικά (με απώτατο χρονικό όριο τις 05/01/2027) στην προσφεύγουσα κατά πλήρη κυριότητα νομή και κατοχή αγροτεμάχια συνολικής έκτασης 205.045,89 τ.μ. ευρισκόμενα στην περιοχή της**υπό τον όρο** ότι έως τότε θα έχει δημοσιευτεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως Προεδρικό Διάταγμα με την έγκριση του Ειδικού Πολεοδομικού Σχεδίου (ΕΠΣ) ή Σχεδίου Χωρικής Ανάπτυξης Στρατηγικών Επενδύσεων (ΕΣΧΑΣΕ) σύμφωνα με το άρθρο 11 εδαφ. 2 περ. β' του ν.4759/2020, με το οποίο θα εγκρίνεται το σχέδιο χωροταξίας των ως άνω ακινήτων, λόγω χαρακτηρισμού τους ως Στρατηγική Επένδυση.

Όπως δε προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, η προσφεύγουσα επιθυμεί να αγοράσει την ανωτέρω έκταση γης, προκειμένου να αναπτύξει τον χώρο τουριστικά και οικιστικά μέσω του πλαισίου των «Στρατηγικών Επενδύσεων» της Enterprise Greece.

Σε αυτό το πλαίσιο, έλαβε Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών:

- από διάφορες ελληνικές εταιρείες συνολικού ύψους 102.336,62 €, τα οποία αφορούσαν σε υπηρεσίες εύρεσης ακινήτου στην Ελλάδα και στον νομικό, πολεοδομικό και τεχνικό έλεγχο για την προσδοκώμενη αγορά ακινήτων στην και
- από την αλλοδαπή εταιρείαμε έδρα το Ισραήλ συνολικού ύψους 298.501,00 € (308.567,00 € με εξαίρεση ποσού 10.066,00 €), τα οποία αφορούσαν στα συγκεκριμένα ακίνητα (αγροτεμάχια) που προτίθεται η προσφεύγουσα να αποκτήσει και ειδικότερα σε αμοιβή διαμεσολάβησης, πολεοδομικές και ρυμοτομικές μελέτες, τεχνικές εκτιμήσεις, συμβουλευτικές υπηρεσίες, νομικά και συμβολαιογραφικά έξοδα.

Η προσφεύγουσα είχε συμπεριλάβει στις υποβληθείσες δηλώσεις Φ.Π.Α. ως φορολογητέες εισροές τα ως άνω ποσά των τιμολογίων εκδόσεως **μόνο των ελληνικών** επιχειρήσεων, καθότι αυτά είχαν επιβαρυνθεί με ελληνικό Φ.Π.Α., σε αντίθεση με αυτά της ισραηλινής εταιρείας

Λόγω του ότι η προσφεύγουσα δεν έχει εκκινήσει τη διεξαγωγή φορολογητέας δραστηριότητας εντός της ελληνικής επικράτειας αλλά επιβαρύνθηκε με ελληνικό Φ.Π.Α. από Έλληνες προμηθευτές, υπέβαλε την υπ' αριθμόν/10-09-2024 αίτηση επιστροφής Φ.Π.Α. που αφορούσε στην φορολογική περίοδο 01/01/2024-31/08/2024. Η ανωτέρω αίτηση της προσφεύγουσας, με την οποία αιτήθηκε την επιστροφή Φ.Π.Α. συνολικού ποσού **19.508,26 €**, αποτέλεσε την αιτία για την έκδοση της υπ' αριθμόν/0/9872/26-09-2024 εντολής ελέγχου του 2ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και **απορρίφθηκε**, επειδή κρίθηκε πως η προσφεύγουσα δεν είχε δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος Φ.Π.Α. εισροών των ληφθεισών υπηρεσιών, καθότι

κατά τις στιγμή που τις έλαβε δεν είχε στην κυριότητά της τα σχετικά ακίνητα (αγροτεμάχια) στην (το προσύμφωνο αγοραπωλησίας συντάχθηκε υπό το καθεστώς της αναβλητικής αίρεσης), ήτοι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 30, παρ. 1 του ν.2859/2000 (ήδη άρθρο 35, παρ. 1 του ν.5144/2024).

Εκ του ανωτέρω ποσού, επιμέρους ποσό δαπανών ύψους 5.574,62 € (αναλογούντος Φ.Π.Α. 785,38 €) δεν αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο του 2ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ για τον πρόσθετο λόγο ότι αφορούσε σε δαπάνες στέγασης και μετακίνησης για τους εκπροσώπους της επιχείρησης, για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης βάσει του άρθρου 30, παρ. 4 του ν.2859/2000 (ήδη άρθρο 35, παρ. 4 του ν.5144/2024).

Παράλληλα, αναφορικά με τις υπηρεσίες που η προσφεύγουσα έλαβε από την αλλοδαπή εταιρείαμε έδρα το Ισραήλ, για τις οποίες ο αναλογών Φ.Π.Α. ήταν αποδοτέος στην Ελλάδα από τον παρέχοντα, σύμφωνα με το άρθρο 35, παρ. 1 (γ') του ν.2859/2000 (ήδη άρθρο 40, παρ. 1 (γ') του ν.5144/2024), ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η αλλοδαπή εταιρεία, αν και ήταν υπόχρεη να ορίσει φορολογικό αντιπρόσωπο στην Ελλάδα κατά το άρθρο 36 του ν.2859/2000 (ήδη άρθρο 41 του ν.5144/2024) προκειμένου να αποδώσει τον αναλογούντα Φ.Π.Α. στο Δημόσιο, δεν το έπραξε. Συνεπώς, ο έλεγχος καταλόγισε στην προσφεύγουσα τον μη αποδοθέντα Φ.Π.Α. των 71.640,24 €, σύμφωνα με το άρθρο 35, παρ. 1 (ζ') του ν.2859/2000 (ήδη άρθρο 40, παρ. 1 (ζ') του ν.5144/2024).

Αποτέλεσμα του ελέγχου ήταν έκδοση της από 14/03/2025 Έκθεσης Ελέγχου και η επί αυτής εδραζόμενη υπ' αριθμόν/14.03.2025 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2024-31/08/2024, με την οποία επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα Φ.Π.Α. 71.640,24 € πλέον προστίμου άρθ. 54 του Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ύψους 35.820,12 €, καθώς και ποσού Φ.Π.Α. 4.500,00 € που της είχε επιστραφεί αδικαιολόγητα για τους ίδιους λόγους χωρίς έλεγχο κατόπιν της αρ. πρωτ./23-04-2024 αίτησης επιστροφής που είχε υποβάλει, ήτοι συνολικό καταβλητέο ποσό **111.960,36 €**.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης και την επιστροφή του αιτηθέντος ποσού Φ.Π.Α. των 19.508,26 €, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1^{ος} λόγος: Η έκδοση ή μη του Προεδρικού Διατάγματος περί Στρατηγικής Επένδυσης δεν αναιρεί την υλοποίηση της προσυμφωνημένης αγοραπωλησίας, αφού η ίδια ως αγοράστρια δύναται να αγοράσει τα ακίνητα, ως αυτή επιθυμεί, δηλαδή σύμφωνα με το δικαίωμα της προαίρεσης, γεγονός που καταδεικνύει αδιαμφισβήτητα το είδος της αίρεσης ως διαλυτικής (και όχι αναβλητικής). Είναι νομικά αδιαμφισβήτητη, προφανής και λογικά αυτονόητη η ευθεία έννομη σχέση της ίδιας με τα πωλούμενα ακίνητα και η επί αυτών άμεση (από 05/01/2024) χρήση. Οι εν γένει ενέργειες, ζητηθείσες και ληφθείσες (τιμολογημένες) υπηρεσίες και σχετικές δαπάνες της εντάσσονται στα πλαίσια της εκ μέρους της άσκησης πρόδηλης οικονομικής δραστηριότητας για την προετοιμασία, επιδίωξη και επίτευξη του επενδυτικού και εταιρικού της σκοπού (δηλ. υπαγωγή προετοιμαζόμενης επένδυσης στα ακίνητα της Καλαμάτας στο νόμο περί Στρατηγικών Επενδύσεων).

2^{ος} λόγος: Κατά τον κρίσιμο χρόνο της υποβολής της αίτησης επιστροφής Φ.Π.Α. είχε, αλλά και εξακολουθεί να έχει, τη χρήση των επίμαχων ακινήτων, με όλες τις νομικές συνέπειες που αυτό συνεπάγεται.

3^{ος} λόγος: Αποτελεί θέμα πραγματικό ότι η ίδια δε θα μπορούσε να υποβάλει τη σχετική αίτηση προς τη Διεύθυνση Στρατηγικών Επενδύσεων της Ελληνικής Εταιρείας Επενδύσεων και

Εξωτερικού Εμπορίου Α.Ε., αν δεν είχε λάβει τις επίμαχες υπηρεσίες από τις συμβουλευτικές εταιρείες, για τις οποίες αιτήθηκε τη νόμιμη έκπτωση του Φ.Π.Α..

4^{ος} λόγος: Η οικεία Έκθεση Ελέγχου και η επί αυτής εδραζόμενη προσβαλλόμενη πράξη πάσχουν από έλλειψη σαφούς και επαρκούς αιτιολογίας.

5^{ος} λόγος: Η Φορολογική Αρχή δεν αναφέρει με αρκούντως τεκμηριωμένο τρόπο πώς καταλήγει στο συμπέρασμα ότι συντρέχει λόγος βεβαίωσης-επιβολής σε βάρος της ποσού 111.960,36 € και ταυτόχρονα άρνησης επιστροφής του ποσού των 19.508,26 €.

Ως προς τη μη αναγνώριση της έκπτωσης του Φ.Π.Α. εισροών των υπηρεσιών που παρασχέθηκαν και τιμολογήθηκαν από τις ελληνικές εταιρείες

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 34, παρ. 1 του ν. 2859/2000 (ήδη άρθρο 39, παρ. 1 του ν.5144/2024):

«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. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να ορίζεται ότι, προκειμένου για αγαθά επένδυσης ορισμένων βιομηχανικών και βιοτεχνικών επιχειρήσεων, αντί έκπτωσης ή επιστροφής του φόρου παρέχεται δικαίωμα αναστολής της πληρωμής του ή ρυθμίζεται με άλλο τρόπο. Με τις ίδιες αποφάσεις ρυθμίζεται κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την άσκηση του δικαιώματος αυτού.

[...].».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 30, παρ. 1 του ν. 2859/2000 (ήδη άρθρο 35, παρ. 1 του ν.5144/2024) «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.

...».

Επειδή κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, το δικαίωμα έκπτωσης αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού Φ.Π.Α. και καταρχήν δεν μπορεί να περιοριστεί. Το σύστημα των εκπτώσεων αποβλέπει στην πλήρη απαλλαγή του επιχειρηματία από το βάρος του Φ.Π.Α. που οφείλεται ή καταβλήθηκε στο πλαίσιο όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων του. Το κοινό σύστημα Φ.Π.Α. εξασφαλίζει συνεπώς την πλήρη ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως των σκοπών ή των αποτελεσμάτων τους, υπό τον όρο ότι οι εν λόγω δραστηριότητες υπόκεινται οι ίδιες στον Φ.Π.Α.. Επιπλέον όπως έχει κριθεί με την υπ' αριθμόν ΔΕΕ 110/94 απόφαση, «οσάκις η

διοίκηση έχει δεχθεί την ιδιότητα του υποκειμένου στο φόρο για μια εταιρεία που **έχει δηλώσει την πρόθεσή της να αρχίσει οικονομική δραστηριότητα συνεπαγόμενη φορολογητέες πράξεις, η παραγγελία εκπονήσεως μελέτης αποδοτικότητας όσον αφορά την σχεδιαζόμενη δραστηριότητα μπορεί να θεωρηθεί ως οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια της προπαρατεθείσης διατάξεως, ακόμη και αν η εν λόγω μελέτη έχει ως σκοπό να εξετάσει σε τι βαθμό η σχεδιαζόμενη δραστηριότητα είναι αποδοτική. Λαμβάνοντας υπόψη τις αρχές της ασφάλειας δικαίου και της ουδετερότητας του Φ.Π.Α. όσον αφορά τη φορολογική επιβάρυνση της επιχειρήσεως και εκτός της περιπτώσεως των καταστάσεων που ενέχουν απάτη ή κατάχρηση, η ιδιότητα του υποκειμένου στο φόρο δεν μπορεί να αφαιρεθεί από την εν λόγω εταιρεία με αναδρομικό αποτέλεσμα, εφόσον, ενόψει των αποτελεσμάτων της μελέτης αυτής αποφασίστηκε να μην περάσει η εταιρεία στην εκτελεστική φάση και να τεθεί υπό εκκαθάριση, οπότε από τη σχεδιαζόμενη οικονομική δραστηριότητα δεν προέκυψαν φορολογητέες πράξεις».**

Αναλόγως στην υπόθεση C-280/10 το ΔΕΕ απεφάνθη ότι τα άρθρα 9, 168 και 169 της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ έχουν την έννοια ότι απαγορεύουν εθνική ρύθμιση που δεν παρέχει τη δυνατότητα ούτε στους εταίρους μιας εταιρείας ούτε στην ίδια την εταιρεία να επικαλεστούν δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. που προκαταβλήθηκε για τις επενδύσεις που πραγματοποίησαν οι εταίροι πριν τη σύσταση και την εγγραφή της εν λόγω εταιρείας για τις ανάγκες και προς τον σκοπό ασκήσεως της οικονομικής της δραστηριότητας. Τα άρθρα 168 και 178 στοιχείο α' της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ έχουν την έννοια ότι αντιβαίνει προς αυτά εθνική ρύθμιση κατ' εφαρμογή της οποίας, υπό περιστάσεις όπως αυτές της κύριας δίκης, εταιρεία δεν μπορεί να εκπέσει τον προκαταβληθέντα Φ.Π.Α. σε περίπτωση που το τιμολόγιο που εκδόθηκε πριν την καταχώρηση και την ταυτοποίηση της εν λόγω εταιρείας προς τους σκοπούς του Φ.Π.Α., εκδόθηκε στο όνομα των εταίρων αυτής.

Επειδή και με την ΣτΕ 1408/2005 κρίθηκε ότι «το πρόσωπο το οποίο εκδήλωσε την πρόθεση, επιβεβαιούμενη από αντικειμενικά στοιχεία, να αρχίσει κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα και το οποίο πραγματοποιεί για το σκοπό αυτό δαπάνες επενδύσεων, πρέπει να θεωρείται υποκείμενος στο Φ.Π.Α. και επομένως έχει, υπό την ιδιότητα αυτή, το δικαίωμα αμέσου έκπτωσης του φόρου που κατέβαλε επί των δαπανών για επενδύσεις που έγιναν για τις ανάγκες των πράξεων, στις οποίες παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης, χωρίς να απαιτείται η έναρξη της πραγματικής εκμετάλλευσής της επιχείρησής του. Από τη στιγμή που γεννάται το δικαίωμα έκπτωσης, σύμφωνα με τα παραπάνω, εξακολουθεί να υφίσταται ακόμη και όταν δεν αναμένεται η πραγματοποίηση εκροών από την επιχείρηση».

Επειδή εν προκειμένω, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, προκύπτει σαφώς η πρόθεση της προσφεύγουσας για διενέργεια φορολογητέων πράξεων (ανάπτυξη συγκροτήματος για τουριστική και οικιστική χρήση). Συγκεκριμένα:

- στην υπ' αριθμόν/18-03-2025 αίτηση που υπέβαλε προς τη Διεύθυνση Στρατηγικών Επενδύσεων της Ελληνικής Εταιρείας Επενδύσεων και Εξωτερικού Εμπορίου Α.Ε. αναφέρεται ότι: «Σύμφωνα με το άρθρο 12 του ν.4864/2021, υποβάλλουμε αίτημα για τον χαρακτηρισμό του επενδυτικού σχεδίου “Ανάπτυξη σύγχρονου πολυτελούς τουριστικού παραθεριστικού χωριού στο δυτικό τμήμα της παραλίας του Δήμου Καλαμάτας” ως Στρατηγική Επένδυση του ν.4864/2021 [...]»,
- στη σύμβαση παροχής υπηρεσιών μεταξύ της προσφεύγουσας και της ισραηλινής εταιρείαςαναφέρεται ότι: «Επειδή η εταιρεία (σ.σ. προηγούμενη ονομασία της προσφεύγουσας) ιδρύθηκε για την ανάπτυξη ενός οικοπέδου 200 ντουνάμ (20 εκταρίων), το οποίο βρίσκεται σε προνομιακή τοποθεσία με εκπληκτική

θέα στη θάλασσα. Η προγραμματισμένη ανάπτυξη περιλαμβάνει ένα πολυτελές ξενοδοχείο με περίπου 145 δωμάτια και περίπου 200 οικιστικές μονάδες, όλες σχεδιασμένες να πληρούν υψηλά αρχιτεκτονικά και οικιστικά πρότυπα [...]

- στη σύμβαση παροχής υπηρεσιών μεταξύ της προσφεύγουσας και της ελληνικής εταιρείας αναφέρεται ότι: «*The site is located on a beachfront location, it measures approximately 200,000 m² and is envisaged to be improved with a mixed-use development (the proposed Development) comprising of a full service hotel as well as an additional number of apartments and villas for outright sale* (σ.σ. για άμεση πώληση)».

Επειδή από τα ανωτέρω συνάγεται η πρόθεση της προσφεύγουσας να αναπτύξει και να εκμεταλλευτεί ξενοδοχειακή μονάδα, καθώς και να πωλήσει μεμονωμένες κατοικίες που θα οικοδομηθούν, δραστηριότητες που αμφότερες τυγχάνουν φορολογητέες για σκοπούς Φ.Π.Α. (βλ. άρθρο 8, παρ. 2 του ν.2859/2000 (ήδη άρθ. 11, παρ. 2 του ν. 5144/2024) και άρθρο 6 του ν.2859/2000 (ήδη άρθρο 8 του ν.5144/2024) αντίστοιχα).

Επειδή οι μοναδικές περιπτώσεις κατά τις οποίες η προσφεύγουσα δε θα διενεργούσε τελικά φορολογητέες δραστηριότητες θα ήταν:

- είτε η εκμίσθωση των προς ανέγερση ακινήτων χωρίς την επιλογή για υπαγωγή στον φόρο, κατ' άρθρο 8, παρ. 2 (δii') του ν. 2859/2000 (ήδη άρθρο 11, παρ. 2 (δβ') του ν. 5144/2024),
- είτε η μεταβίβαση των προς ανέγερση ακινήτων με αίτηση για αναστολή εφαρμογής του Φ.Π.Α. κατ' άρθρο 6, παρ. 4α του ν. 2859/2000 (ήδη άρθρο 70, παρ. 1 του ν. 5144/2024).

Επειδή ωστόσο:

- η πρώτη ως άνω περίπτωση δε φαίνεται διόλου πιθανή από τη στιγμή που η προσφεύγουσα σκοπεύει να ανεγείρει ξενοδοχειακή μονάδα προς παροχή ξενοδοχειακών υπηρεσιών και ξεχωριστές ανεξάρτητες πολυτελείς οικίες προς άμεση πώληση, ενώ
- η δεύτερη ως άνω περίπτωση δε βρίσκει εφαρμογή στην περίπτωση της προσφεύγουσας, δεδομένου ότι η εν λόγω διάταξη, όπως έχει περαιτέρω οριστεί με την Α. 1013/2020 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ και ερμηνευτεί με τις Ε. 2006/2020 και Ε. 2221/2021 εγκυκλίους, αφορά κατά κύριο λόγο εργολάβους οικοδομών που πωλούν διαμερίσματα (οριζόντιες ιδιοκτησίες) στο ευρύ κοινό.

Επειδή με βάση όλα τα ανωτέρω, κρίνεται ότι, αν και τα επίμαχα ακίνητα (αγροτεμάχια) δεν ανήκουν ακόμη κατά κυριότητα στην προσφεύγουσα, εντούτοις υφίσταται **ευθεία και άμεση σχέση** μεταξύ των ληφθεισών υπηρεσιών και των εν δυνάμει παρεχόμενων υπηρεσιών και αγαθών και ήταν αναγκαίες προκειμένου να εντοπιστούν να εν λόγω ακίνητα και να υποβληθεί ο σχετικός φάκελος για την ένταξη στον νόμο περί Στρατηγικών Επενδύσεων προς έγκριση.

Επειδή ωστόσο, σύμφωνα με το άρθρο 30, παρ. 4 του ν. 2859/2000 (ήδη άρθρο 35, παρ. 4 του ν.5144/2024):

«Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες:
α) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανιών προϊόντων,

β) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης οиноπνευματωδών ή αλκοολούχων ποτών, εφόσον αυτά προορίζονται για την πραγματοποίηση μη φορολογητέων πράξεων, γ) δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά,

δ) στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης,

ε) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών γενικά.

Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται για τα πιο πάνω μεταφορικά μέσα, εφόσον προορίζονται για πώληση, μίσθωση ή μεταφορά προσώπων με κόμιστρο».

Επειδή συνεπώς, η προσφεύγουσα, σε κάθε περίπτωση, δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης των δαπανών στέγασης και μετακίνησης των εκπροσώπων της ύψους 5.574,62 € (αναλογούντος Φ.Π.Α. 785,38 €).

Επειδή κατά τα λοιπά, από την οικεία Έκθεση Ελέγχου προκύπτει ότι πληρούνται οι λοιπές προϋποθέσεις για την έκπτωση των επίμαχων δαπανών.

Ως εκ τούτου, με την παρούσα κρίνεται ότι η προσφεύγουσα **έχει δικαίωμα έκπτωσης** του Φ.Π.Α. που αναλογεί στις υπηρεσίες που έλαβε, με εξαίρεση αυτές που αφορούν στη στέγαση και μετακίνηση των εκπροσώπων της, ήτοι:

Φορολογητέες εισροές	96.762,00 € (= 102.336,62 – 5.574,62)
Αναλογών Φ.Π.Α. εισροών	23.222,88 € (= 24.008,26 – 785,38)

Ως προς τον καταλογισμό στην προσφεύγουσα του μη αποδοθέντος Φ.Π.Α. εκρών από την ισραηλινή εταιρεία

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 14, παρ. 4 του ν. 2859/2000 (ήδη άρθρο 18, παρ. 4 του ν.5144/2024):

«Παροχή υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα

Ο τόπος παροχής υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα, περιλαμβανομένων των υπηρεσιών εμπειρογνομόνων και κτηματομεσιτών, της παροχής καταλύματος στον ξενοδοχειακό τομέα ή σε τομείς παρεμφερούς χαρακτήρα, όπως σε κατασκηνώσεις διακοπών ή σε τοποθεσίες που έχουν διαμορφωθεί για να χρησιμοποιηθούν ως κατασκήνωση, της παροχής του δικαιώματος χρήσης ακινήτου και της παροχής υπηρεσιών για την προετοιμασία και συντονισμό κατασκευαστικών εργασιών, όπως οι υπηρεσίες αρχιτεκτόνων ή επιχειρήσεων επίβλεψης:

α) Είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον αφορούν ακίνητο το οποίο βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας.

β) Δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον αφορούν ακίνητο το οποίο δεν βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 35, παρ. 1 του ν. 2859/2000 (ήδη άρθρο 40, παρ. 1 του ν.5144/2024):

«Για την παράδοση αγαθών, την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών, υπόχρεοι στο φόρο είναι:

[...]

γ) ο φορολογικός αντιπρόσωπος του εγκατεστημένου εκτός Ελλάδος υποκείμενου στον φόρο, για τις πραγματοποιούμενες από αυτόν πράξεις, για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας, εκτός των πράξεων που αναφέρονται στις κατωτέρω περιπτώσεις ε', στ' και η',

[...]

ζ) ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας λήπτης αγαθών και υπηρεσιών, για τις πράξεις για τις οποίες υπόχρεος, κατ' αρχήν, είναι ο φορολογικός αντιπρόσωπος σύμφωνα με την περίπτωση γ' και για τις οποίες δεν έχει οριστεί φορολογικός αντιπρόσωπος, σύμφωνα με την περίπτωση δ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36,

[...]».

Επειδή μία από τις προϋποθέσεις προκειμένου για την έκπτωση του Φ.Π.Α. εισροών είναι η συμπερίληψη αυτού στο σχετικό πεδίο της υποβληθείσας δήλωσης Φ.Π.Α. (σχετ. αρ. πρωτ. 1131481/7043/0014/ΠΟΛ 1282/1992 έγγραφο της Φορολογικής Διοίκησης).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, όπου παρασχέθηκαν στην προσφεύγουσα υπηρεσίες σχετικές με τα επίμαχα ακίνητα (αγροτεμάχια) στην από την αλλοδαπή εταιρείαμε έδρα το Ισραήλ, για τις οποίες ο αναλογών Φ.Π.Α. ήταν αποδοτέος στην Ελλάδα από την παρέχουσα, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η εν λόγω αλλοδαπή εταιρεία, αν και ήταν υπόχρεη να ορίσει φορολογικό αντιπρόσωπο στην Ελλάδα κατά το άρθρο 36 του ν.2859/2000 προκειμένου να αποδώσει τον αναλογούντα Φ.Π.Α., δεν το έπραξε. Συνεπώς, ο έλεγχος καταλόγισε στην προσφεύγουσα τον μη αποδοθέντα Φ.Π.Α. των 71.640,24 €.

Επειδή όπως προκύπτει από το σώμα της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής (σελ. 33), η προσφεύγουσα αναγνωρίζει ότι ορθώς καταλογίστηκε στην ίδια ο Φ.Π.Α. εκροών που δεν αποδόθηκε από την παρέχουσα τις υπηρεσίες ισραηλινή εταιρεία

Επειδή παράλληλα, η προσφεύγουσα **δε συμπεριέλαβε** τις εν λόγω υπηρεσίες που έλαβε από την ισραηλινή εταιρεία ως φορολογητέες εισροές στις δηλώσεις Φ.Π.Α. που υπέβαλε.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **11/04/2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, με Α.Φ.Μ. και την τροποποίηση της υπ' αριθμόν/14.03.2025 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ φορολογικής περιόδου 01/01/2024-31/08/2024.

Οριστική φορολογική υποχρέωση-καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα:

Ανάλυση	Δήλωση	Έλεγχος	ΔΕΔ	Διαφορά
Αξία φορολογητέων εκροών	0,00	298.501,00	298.501,00	298.501,00
Αξία φορολογητέων εισροών	102.336,62	0,00	96.762,00	5.574,62
Φόρος εκροών	0,00	71.640,24	71.640,24	71.640,24
Υπόλοιπο φόρου εισροών	19.508,26	0,00	3.362,88	16.145,38
Πιστωτικό υπόλοιπο	19.508,26	0,00	8.448,00	11.060,26
Χρεωστικό υπόλοιπο		71.640,24	59.829,36	59.829,36
Πρόστιμο άρθ. 54 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας		35.820,12	29.914,68	29.914,68
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα		4.500,00	0,00	0,00
Σύνολο φόρου για καταβολή		111.960,36	89.744,04	89.744,04
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή	19.508,26	0,00	8.448,00	11.060,26

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.