



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 01/12/2025

Αριθμός απόφασης: 3534

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 – 10
Ταχ. Κώδικας : 546 39 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332239, 240
e-mail : ded.thess@aade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.5104/2024 ΦΕΚ Α' 58/19.04.2024), εφεξής ΚΦΔ,
- 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)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017),
- δ. της με αριθμό Α.1165/22.11.2022 Απόφασης 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 ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

3. Την από 02/07/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με την επωνυμία «..... Α.Ε.» με ΑΦΜ, κατά των υπ' αριθ. 8/....06.2025, ...9/....06.2025, ...0/....06.2025, ...1/....06.2025, ...2/....06.2025 και 3/....06.2025 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ των φορολογικών περιόδων 01/01/2019 – 31/12/2019, 01/01/2020 – 31/12/2020, 01/01/2021 – 31/12/2021, 01/01/2022 – 31/12/2022, 01/01/2023 – 31/12/2023 και 01/01/2024 – 31/12/2024, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις υπ' αριθ. 8/....06.2025, ...9/....06.2025, ...0/....06.2025, ...1/....06.2025, ...2/....06.2025 και 3/....06.2025 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ των φορολογικών περιόδων 01/01/2019 – 31/12/2019, 01/01/2020 – 31/12/2020, 01/01/2021 – 31/12/2021, 01/01/2022 – 31/12/2022, 01/01/2023 – 31/12/2023 και 01/01/2024 – 31/12/2024, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 02/07/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «..... Α.Ε.» με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε 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:

Με την υπ' αριθ. 8/....06.2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2019, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση από το φόρο εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου, της προσφεύγουσας εταιρείας, με αντικείμενο δραστηριότητας την εκμίσθωση και διαχείριση ιδιοκτητήτων ή μισθωμένων ακινήτων, από 30.430,79€ σε 14.032,66€, ήτοι κατά το ποσό των 16.398,13€, κατόπιν διαπίστωσης εσφαλμένου διακανονισμού έκπτωσης του φόρου (prorata) ποσού 16.398,13€, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 – 33 του ν.2859/2000.

Με την υπ' αριθ. 9/....06.2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2020 – 31/12/2020, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση από το φόρο εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου, της προσφεύγουσας εταιρείας, από 36.228,16€ σε 3.594,98€, ήτοι κατά το ποσό των 32.633,18€, κατόπιν α) μη αναγνώρισης πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενης φορολογικής περιόδου ποσού 16.398,13€, και β) διαπίστωσης εσφαλμένου διακανονισμού έκπτωσης του φόρου (prorata) ποσού 16.235,05€, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 – 33 του ν.2859/2000.

Με την υπ' αριθ. 0/....06.2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2021 – 31/12/2021, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση από το φόρο εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου, της προσφεύγουσας εταιρείας, από 59.067,50€ σε 4.980,94€, ήτοι κατά το ποσό των 54.086,56€, κατόπιν α) μη αναγνώρισης πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενης φορολογικής περιόδου ποσού 32.633,18€, και β) διαπίστωσης εσφαλμένου διακανονισμού έκπτωσης του φόρου (prorata) ποσού 21.453,38€, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 – 33 του ν.2859/2000.

Με την υπ' αριθ. 1/....06.2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2022 – 31/12/2022, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ.

ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση από το φόρο εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου, της προσφεύγουσας εταιρείας, από 59.291,59€ σε 4.980,94€, ήτοι κατά το ποσό των 54.310,65€, κατόπιν α) μη αναγνώρισης πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενης φορολογικής περιόδου ποσού 54.086,56€, και β) διαπίστωσης εσφαλμένου διακανονισμού έκπτωσης του φόρου (prorata) ποσού 224,09€, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 - 33 του ν.2859/2000.

Με την υπ' αριθ. 2/....06.2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2023 - 31/12/2023, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση από το φόρο εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου, της προσφεύγουσας εταιρείας, από 64.437,06€ σε 4.980,94€, ήτοι κατά το ποσό των 59.456,12€, κατόπιν α) μη αναγνώρισης πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενης φορολογικής περιόδου ποσού 54.310,65€, και β) διαπίστωσης εσφαλμένου διακανονισμού έκπτωσης του φόρου (prorata) ποσού 5.145,47€, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 - 33 του ν.2859/2000.

Με την υπ' αριθ. 3/....06.2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2024 - 31/12/2024, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, εξαλείφθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση από το φόρο εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου, της προσφεύγουσας εταιρείας, ποσού 40.742,05€ και το πιστωτικό υπόλοιπο για επιστροφή ποσού 7.284,38€ και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, κύριος φόρος ποσού 17.205,47€ πλέον προστίμου ανακρίβειας (άρθρου 54 ΚΦΔ) ποσού 8.602,74€, ήτοι συνολικό ποσό 25.808,21€, κατόπιν α) μη αναγνώρισης πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενης φορολογικής περιόδου ποσού 59.456,12€, και β) διαπίστωσης εσφαλμένου διακανονισμού έκπτωσης του φόρου (prorata) ποσού 5.775,78€, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 - 33 του ν.2859/2000 και 35 - 38 του ν.5144/2024.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της από 02/06/2025 έκθεσης ΦΠΑ (ν.2859/2000) του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, που συντάχθηκε έπειτα από έλεγχο που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ./0/9876/21.02.2025 εντολής του Προϊσταμένου του, κατόπιν της υπ' αριθ./30.01.2025 αίτησης της προσφεύγουσας εταιρείας για επιστροφή ΦΠΑ, της φορολογικής περιόδου 01/12/2024 - 31/12/2024, ποσού 7.284,38€.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν οι προαναφερθείσες πράξεις, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Εσφαλμένη εφαρμογή και ερμηνεία της κείμενης νομοθεσίας. Δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις για χαρακτηρισμό των επαγγελματικών δαπανών ως κοινών. Παντελής απουσία αιτιολογίας για την κρίση αυτή του ελέγχου.
2. Η έκπτωση του φόρου εισροών με τον οποίο επιβαρύνθηκαν οι δαπάνες των φορολογικών ετών 2020 - 2024 πρέπει να κριθεί στην πενταετία, δεδομένου ότι αυτές αφορούν σε επενδυτικά αγαθά.
3. Πλημμελής αιτιολογία της έκθεσης ελέγχου. Ο έλεγχος δεν ανταποκρίνεται στο βάρος της απόδειξης.

Επειδή, με το άρθρο 76 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, με το άρθρο 27 του ανωτέρω Κώδικα ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα... 8. Μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου συντάσσεται έκθεση ελέγχου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου και συνοδεύεται από πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον απαιτείται. Η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου είναι πλήρως αιτιολογημένη και περιέχει, εκτός από τον προσδιοριζόμενο φόρο, τα πρόστιμα που αντιστοιχούν σε παραβάσεις που έχουν διαπιστωθεί...».

Επειδή, με το άρθρο 33 παρ. 2 του ίδιου Κώδικα ορίζεται ότι: «...Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου...».

Επειδή, με το άρθρο 36 παρ. 6 του ίδιου Κώδικα ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου)...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 167 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 347), «Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο προς έκπτωση φόρος γίνεται απαιτητός», ενώ με το άρθρο 168 ορίζεται ότι «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,...».

Επίσης, σύμφωνα με το άρθρο 173 της ανωτέρω οδηγίας, «1. Όσον αφορά τα αγαθά και τις υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται από υποκείμενο στον φόρο για την πραγματοποίηση τόσο πράξεων που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης και προβλέπονται στα άρθρα 168, 169 και 170, όσο και πράξεων, οι οποίες δεν παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης, η έκπτωση επιτρέπεται μόνο για το μέρος του ΦΠΑ, το οποίο αναλογεί στο ποσό που αφορά τις πράξεις της πρώτης κατηγορίας. Η αναλογία έκπτωσης καθορίζεται σύμφωνα με τα άρθρα 174 και 175, για το σύνολο των πράξεων

που πραγματοποιούνται από τον υποκείμενο στον φόρο...». Εν συνεχεία, με το άρθρο 174 της ίδιας οδηγίας ορίζεται ότι: «1. Η αναλογία έκπτωσης προκύπτει από το κλάσμα που περιλαμβάνει τα ακόλουθα ποσά: α) στον αριθμητή, το συνολικό ποσό του ετήσιου κύκλου εργασιών, χωρίς ΦΠΑ, που αναφέρεται στις πράξεις οι οποίες δημιουργούν δικαίωμα έκπτωσης, σύμφωνα με τα άρθρα 168 και 169, β) στον παρονομαστή, το συνολικό ποσό του ετήσιου κύκλου εργασιών, χωρίς ΦΠΑ, που αναφέρεται στις πράξεις που περιλαμβάνονται στον αριθμητή, καθώς και στις πράξεις που δεν δημιουργούν δικαίωμα έκπτωσης...» και με το άρθρο 175 της αυτής οδηγίας προβλέπεται ότι: «1. Η αναλογία έκπτωσης καθορίζεται σε ετήσια βάση, εκφράζεται σε ποσοστό επί τοις εκατό και στρογγυλοποιείται σε αριθμό που δεν υπερβαίνει την ανώτερη μονάδα».

Επιπλέον, σύμφωνα με το άρθρο 184 της εν λόγω οδηγίας, «Η αρχικά πραγματοποιηθείσα έκπτωση διακανονίζεται όταν είναι ανώτερη ή κατώτερη από την έκπτωση, την οποία δικαιούταν να πραγματοποιήσει ο υποκείμενος στον φόρο...», με το άρθρο 186 της ίδιας οδηγίας ορίζεται ότι: «Τα κράτη μέλη καθορίζουν τον τρόπο εφαρμογής των άρθρων 184 και 185» και με το άρθρο 187 της αυτής οδηγίας προβλέπεται ότι: «1. Σχετικά με τα αγαθά επένδυσης, ο διακανονισμός διενεργείται εντός περιόδου πέντε ετών, περιλαμβανομένου του έτους, κατά τη διάρκεια του οποίου αποκτήθηκε ή κατασκευάστηκε το αγαθό. Ωστόσο, τα κράτη μέλη μπορούν να χρησιμοποιούν ως βάση για το διακανονισμό μια περίοδο πέντε ακέραιων ετών από την έναρξη της χρησιμοποίησης του αγαθού. Όσον αφορά τα ακίνητα αγαθά επένδυσης, η διάρκεια της περιόδου που λαμβάνεται ως βάση υπολογισμού των διακανονισμών μπορεί να επεκτείνεται έως 20 έτη...», ενώ με το άρθρο 189 προβλέπεται ότι «Για την εφαρμογή των άρθρων 187 και 188, τα κράτη μέλη μπορούν να λαμβάνουν τα ακόλουθα μέτρα: α) να καθορίζουν την έννοια των αγαθών επένδυσης, β) να προσδιορίζουν το ποσό του ΦΠΑ, το οποίο πρέπει να λαμβάνεται υπόψη για το διακανονισμό,...».

Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 219 της ίδιας οδηγίας, «Κάθε έγγραφο ή μήνυμα, που μεταβάλλει το αρχικό τιμολόγιο και αναφέρεται ειδικά και μετά βεβαιότητας στο αρχικό τιμολόγιο, εξομοιώνεται με τιμολόγιο» και το άρθρο 220 της ίδιας οδηγίας προβλέπει τα εξής: «Κάθε υποκείμενος στον φόρο οφείλει να εξασφαλίζει την έκδοση τιμολογίου από τον ίδιο, από τον αποκτώντα αγαθά ή τον λήπτη υπηρεσιών ή, στο όνομά του και για λογαριασμό του, από τρίτον, στις ακόλουθες περιπτώσεις: 1) για τις παραδόσεις αγαθών ή τις παροχές υπηρεσιών, τις οποίες πραγματοποιεί προς άλλον υποκείμενο στον φόρο ή προς μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο,...», ενώ με το άρθρο 226 ορίζεται ότι: «Με την επιφύλαξη των ειδικών διατάξεων που προβλέπονται στην παρούσα οδηγία, μόνον οι ακόλουθες ενδείξεις είναι υποχρεωτικές για τους σκοπούς του ΦΠΑ, όσον αφορά τα τιμολόγια που εκδίδονται κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 220 και 221: 1) η ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου,... 6) η ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, 7) η ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών ή η ημερομηνία κατά την οποία καταβλήθηκε η προκαταβολή που αναφέρεται στο άρθρο 220, σημεία 4) και 5), εφόσον η εν λόγω ημερομηνία είναι καθορισμένη και διαφέρει από την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου,...».

Επειδή, με το άρθρο 22 του ν.2859/2000 (προϊσχύοντος Κώδικα ΦΠΑ), ως ίσχυε μέχρι την κατάργησή του με το άρθρο 71 παρ. 5 του ν.5144/2024, στις 11/10/2024, οριζόταν ότι: «1.

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

Επειδή, με το άρθρο 30 του ανωτέρω νόμου οριζόταν 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... Ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών...».

Επειδή, με το άρθρο 31 του ίδιου νόμου οριζόταν ότι: «1. Σε περίπτωση που ο υποκείμενος στο φόρο χρησιμοποιεί αγαθά και υπηρεσίες για την πραγματοποίηση πράξεων, για μερικές από τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, ο εκπιπτόμενος φόρος ορίζεται σε ποσοστό στα εκατό του συνολικού ποσού του φόρου των κοινών αυτών εισροών. Το ποσοστό αυτό βρίσκεται με βάση κλάσμα που έχει ως αριθμητή το ποσό του ετήσιου κύκλου εργασιών, χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας, που αφορά πράξεις για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου και ως παρονομαστή το ποσό των πράξεων που αναφέρονται στον αριθμητή, καθώς και των πράξεων για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης. Στον παρονομαστή του κλάσματος συμπεριλαμβάνονται επίσης και οι επιδοτήσεις, επιχορηγήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, οι οποίες δεν αποτελούν μέρος της φορολογητέας αξίας, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 19. 2. Το δεκαδικό μέρος του ποσοστού που προκύπτει από την εφαρμογή του κλάσματος της προηγούμενης παραγράφου στρογγυλοποιείται στην αμέσως μεγαλύτερη ακέραια μονάδα. 3. Για τον προσδιορισμό του ποσοστού της παραγράφου 1 δε λαμβάνονται υπόψη τα ποσά που προέρχονται: α) από παράδοση αγαθών που χρησιμοποιούνται από υποκείμενο στο φόρο για πάγια εκμετάλλευση στην επιχείρηση, β) από παρεπόμενες πράξεις σε ακίνητα, ή από χρηματοδοτικές ή πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις των περιπτώσεων κ', κα', κβ', κγ', κδ', και κε' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του παρόντος, εφόσον πρόκειται για παρεπόμενες της κύριας δραστηριότητας πράξεις. 4. Το ποσοστό που βρίσκεται με τον πιο πάνω τρόπο λαμβάνεται υπόψη για την εκκαθάριση του εκπιπτόμενου φόρου του έτους στο οποίο αφορά και για την υποβολή των περιοδικών δηλώσεων του επόμενου έτους...».

Επειδή, με το άρθρο 32 του ίδιου νόμου οριζόταν 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,... δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κ.Β.Σ.,... 3. Όταν το ποσό της έκπτωσης είναι

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

Επειδή, με το άρθρο 33 του ίδιου νόμου οριζόταν 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,... 2. Ειδικά για τα αγαθά επένδυσης, η έκπτωση του φόρου που ενεργήθηκε υπόκειται σε πενταετή διακανονισμό με αφετηρία το έτος χρησιμοποίησής τους. Ο διακανονισμός ενεργείται κάθε έτος για το ένα πέμπτο (1/5) του φόρου που επιβάρυνε το αγαθό, ανάλογα με τις μεταβολές του δικαιώματος έκπτωσης. Για τα ακίνητα, η μίσθωση των οποίων υπάγεται στο φόρο, κατόπιν της επιλογής που προβλέπεται στην περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 8, η έκπτωση του φόρου που ενεργήθηκε υπόκειται σε δεκαετή διακανονισμό με αφετηρία το έτος χρησιμοποίησής τους. Ο διακανονισμός ενεργείται κάθε έτος για το ένα δέκατο του φόρου που επιβάρυνε το αγαθό, ανάλογα με τις μεταβολές του δικαιώματος έκπτωσης. Το ποσό του φόρου που εναπομένει για διακανονισμό κατά το χρόνο άσκησης της επιλογής φορολόγησης, διακανονίζεται με βάση συνολική περίοδο δέκα ετών... 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,... Στην αξία των αγαθών επένδυσης δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης...».

Επειδή, με το άρθρο 34 του ίδιου νόμου οριζόταν ότι: «1. Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον: α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξ αρχής αχρεώστητα ή β) το αχρεώστητο προκύπτει από επιγενόμενο λόγο στις κάτωθι περιπτώσεις: i) προκύπτει ως πιστωτικό υπόλοιπο το οποίο δεν μεταφέρεται σε επόμενη περίοδο για έκπτωση ή σε περίπτωση μεταφοράς του η έκπτωση δεν κατέστη δυνατή...».

Επειδή, με το άρθρο 27 του ν.5144/2024 (Κώδικας Φόρου Προστιθέμενης Αξίας), ως ισχύει από 11/10/2024, ορίζεται ότι: «1. Απαλλάσσονται από τον φόρο:... κε) οι μισθώσεις ακινήτων, εκτός αυτών της περ. δ) της παρ. 2 του άρθρου 11,...».

Επειδή, με το άρθρο 35 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει από τον φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, τον 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 τον 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 στον φόρο. Ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται κατά τον χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών...».

Επειδή, με το άρθρο 36 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Σε περίπτωση που ο υποκείμενος στον φόρο χρησιμοποιεί αγαθά και υπηρεσίες για την πραγματοποίηση πράξεων, για μερικές από τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, ο εκπιπτόμενος φόρος ορίζεται σε ποσοστό επί τοις

εκατό του συνολικού ποσού του φόρου των κοινών αυτών εισροών. Το ποσοστό αυτό ανευρίσκεται με βάση κλάσμα που έχει ως αριθμητή το ποσό του ετήσιου κύκλου εργασιών, χωρίς ΦΠΑ, που αφορά σε πράξεις για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου και ως παρονομαστή το ποσό των πράξεων που αναφέρονται στον αριθμητή, καθώς και των πράξεων για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης. Στον παρονομαστή του κλάσματος συμπεριλαμβάνονται οι επιδοτήσεις, επιχορηγήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, οι οποίες δεν αποτελούν μέρος της φορολογητέας αξίας, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 24. 2. Το δεκαδικό μέρος του ποσοστού που προκύπτει από το κλάσμα της παρ. 1 στρογγυλοποιείται στην αμέσως μεγαλύτερη ακέραια μονάδα. 3. Για τον προσδιορισμό του ποσοστού της παρ. 1 δεν λαμβάνονται υπόψη τα ποσά που προέρχονται: α) από παράδοση αγαθών που χρησιμοποιούνται από υποκείμενο στον φόρο για πάγια εκμετάλλευση στην επιχείρηση, β) από παρεπόμενες πράξεις σε ακίνητα, ή από χρηματοδοτικές εργασίες ή πράξεις των περ. ιθ), κ), κα), κβ), κγ) και κδ) της παρ. 1 του άρθρου 27, εφόσον αυτές είναι παρεπόμενες της κύριας δραστηριότητας. 4. Το ποσοστό που βρίσκεται με την εφαρμογή των παρ. 1 έως 3 λαμβάνεται υπόψη για την εκκαθάριση του εκπιπτόμενου φόρου του έτους στο οποίο αφορά και για την υποβολή των δηλώσεων του επόμενου έτους...».

Επειδή, με το άρθρο 37 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στον φόρο: α) έχει πραγματοποιήσει έναρξη εργασιών σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.5104/2024, Α' 58), β) κατέχει νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο παραστατικό που επέχει θέση τιμολογίου, από το οποίο αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,... δ) κατέχει νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο παραστατικό που επέχει θέση τιμολογίου ή, αν δεν κατέχει τέτοιο, έχει υποβάλει δήλωση ΦΠΑ για την οικεία φορολογική περίοδο για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις αγαθών και υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στον φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρισθεί στα τηρούμενα λογιστικά του αρχεία (βιβλία),... 2. Όταν το ποσό της έκπτωσης είναι μεγαλύτερο από το ποσό του οφειλόμενου φόρου στην ίδια περίοδο, η επιπλέον διαφορά μεταφέρεται για έκπτωση σε επόμενη περίοδο ή επιστρέφεται, σύμφωνα με το άρθρο 39, με την επιφύλαξη των διατάξεων περί παραγραφής».

Επειδή, με το άρθρο 38 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Η έκπτωση του φόρου που ενεργείται με βάση τις υποβαλλόμενες δηλώσεις ΦΠΑ υπόκειται σε τελικό διακανονισμό σύμφωνα με τα συνολικά στοιχεία του φορολογικού έτους, εφόσον: α) η έκπτωση αυτή είναι μεγαλύτερη ή μικρότερη από εκείνη που είχε δικαίωμα να ενεργήσει ο υποκείμενος στον φόρο,... 2. Ειδικά για τα αγαθά επένδυσης, η έκπτωση του φόρου που ενεργήθηκε υπόκειται σε πενταετή διακανονισμό με αφετηρία το έτος χρησιμοποίησής τους. Ο διακανονισμός ενεργείται κάθε έτος για το ένα πέμπτο (1/5) του φόρου που επιβάρυνε το αγαθό, ανάλογα με τις μεταβολές του δικαιώματος έκπτωσης. Για τα ακίνητα, η μίσθωση των οποίων υπάγεται στον φόρο, κατόπιν της επιλογής που προβλέπεται στην περ. δ) της παρ. 2 του άρθρου 11, η έκπτωση του φόρου που ενεργήθηκε υπόκειται σε δεκαετή διακανονισμό με αφετηρία το έτος χρησιμοποίησής τους. Ο διακανονισμός ενεργείται κάθε έτος για το ένα δέκατο (1/10) του φόρου που επιβάρυνε το αγαθό, ανάλογα με τις μεταβολές του δικαιώματος έκπτωσης. Το ποσό του φόρου που εναπομένει για διακανονισμό κατά τον χρόνο άσκησης της επιλογής φορολόγησης, διακανονίζεται με βάση συνολική περίοδο δέκα (10) 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... Στην αξία των αγαθών επένδυσης δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης...».

Επειδή, με το άρθρο 39 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Με την επιφύλαξη των διατάξεων περί παραγραφής, ο φόρος επιστρέφεται εφόσον καταβλήθηκε στο Δημόσιο αχρεώστητα...».

Επειδή, με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1056/2002 της 14^{ης} Διεύθυνσης ΦΠΑ παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή, μεταξύ άλλων, των διατάξεων περί αναλογίας έκπτωσης ΦΠΑ (prorata) και διευκρινίστηκε ότι «στην περίπτωση που ο υποκείμενος χρησιμοποιεί αγαθά και υπηρεσίες για την πραγματοποίηση πράξεων που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης (π.χ. φορολογητέες, απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης, φορολογητέες εκτός Ελλάδος) και για την πραγματοποίηση πράξεων που δεν παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης (π.χ. απαλλασσόμενων χωρίς δικαίωμα έκπτωσης ή πράξεων με αναστολή του δικαιώματος έκπτωσης - νέα ακίνητα κ.λπ.), ο εκπιπτόμενος φόρος των κοινών εισροών που αφορά τις πράξεις αυτές ορίζεται σε ποσοστό στα εκατό του συνολικού ποσού του φόρου. Το ποσοστό αυτό, το οποίο θα εφαρμοστεί στο φόρο των κοινών εισροών, προκειμένου να προσδιοριστεί ο εκπιπτόμενος ή μη φόρος αυτών, βρίσκεται με βάση κλάσμα που έχει ως αριθμητή το ποσό του ετήσιου κύκλου εργασιών, χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας, που αφορά πράξεις για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου και ως παρονομαστή το ποσό των πράξεων που αναφέρονται στον αριθμητή, καθώς και των πράξεων για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης. Οι πράξεις που από τις διατάξεις του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους είναι οι φορολογητέες (πωλήσεις με Φ.Π.Α., παροχές υπηρεσιών με Φ.Π.Α. κ.λπ.), οι απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης όπως αυτές προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 30, παραγρ. 1 και 2 του ίδιου Κώδικα και υλοποιούνται με τις οικείες αποφάσεις και εγκυκλίου (π.χ. εξαγωγές, ενδοκοινοτικές παραδόσεις, πωλήσεις με την ΑΥΟ ΠΟΛ. 1262/93, πωλήσεις σε πρεσβείες κ.λπ.), καθώς και οι πράξεις οι φορολογητέες εκτός Ελλάδος (π.χ. αμοιβή για αρχιτεκτονικό σχέδιο από Έλληνα Αρχιτέκτονα για ακίνητο που βρίσκεται στο Λονδίνο). Εάν η επιχείρηση εκτός από πράξεις που παραπάνω αναφέρθηκαν πραγματοποιεί και πράξεις, που από τις διατάξεις του ίδιου Κώδικα Φ.Π.Α., δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, θα πρέπει να δημιουργήσει το κλάσμα που προαναφέρθηκε προκειμένου να προσδιοριστεί ο εκπιπτόμενος φόρος των κοινών εισροών, δηλαδή των εισροών που χρησιμοποιήθηκαν για την πραγματοποίηση των πράξεων, για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, καθώς και για την πραγματοποίηση πράξεων για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης. Ως πράξεις για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης μπορεί να αναφερθούν κυρίως α) οι πράξεις του άρθρου 22 Ν.2859/2000, (π.χ. υπηρεσίες υγείας, εκπαίδευσης, ασφαλιστικές και αντασφαλιστικές εργασίες, μισθώσεις ακινήτων, παράδοση εφημερίδων και περιοδικών από πρακτορεία, εφημεριδοπώλες και λοιπούς λιανοπωλητές, κ.λπ.)...».

Επειδή, με την υπ' αριθ. πρωτ. Π.4336/3162/Εγκ.10/10.07.1987 ερμηνευτική εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του ΦΠΑ και διευκρινίστηκε ότι: «...125. Έννοια αγαθών επένδυσης. Στην επόμενη παράγραφο 4 ορίζεται η έννοια των αγαθών επένδυσης, που ισχύει βέβαια μόνο για την εφαρμογή των διατάξεων του

κοινοποιούμενου νόμου. Ειδικότερα: σύμφωνα με τη διάταξη αυτή ως αγαθά επένδυσης θεωρούνται: α. Τα ενσώματα αγαθά, κινητά ή ακίνητα, που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και θέτονται απ' αυτή σε διαρκή εκμετάλλευση. Ακολούθως από την ίδια διάταξη ορίζεται ότι στην αξία τους δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες που γίνονται για την επισκευή και τη συντήρησή τους. Εξ αντιδιαστολής συνάγεται ότι περιλαμβάνονται και προσαυξάνουν την αξία των αγαθών επένδυσης οι δαπάνες που γίνονται για προσθήκες και βελτιώσεις που γίνονται σ' αυτά...».

Επειδή, κατά πάγια νομολογία, το δικαίωμα των υποκειμένων στον φόρο να εκπίπτουν από τον οφειλόμενο ΦΠΑ τον ΦΠΑ επί των εισροών ο οποίος οφείλεται ή καταβλήθηκε σε σχέση με τα αγαθά που απέκτησαν ή τις υπηρεσίες που τους παρασχέθηκαν συνιστά θεμελιώδη αρχή του καθιερωθέντος από τον νομοθέτη της Ένωσης κοινού συστήματος ΦΠΑ (C-140/17, σκέψη 28 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Το καθεστώς των εκπτώσεων σκοπεί στην πλήρη απαλλαγή του υποκειμένου στον φόρο από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε στο πλαίσιο του συνόλου των οικονομικών δραστηριοτήτων του. Κατά συνέπεια, το κοινό σύστημα ΦΠΑ εξασφαλίζει ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως των σκοπών ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω δραστηριότητες υπόκεινται, καταρχήν, οι ίδιες στον ΦΠΑ (C-140/17, σκέψη 29 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Ομοίως, ο μηχανισμός διακανονισμού τον οποίο προβλέπει η οδηγία ΦΠΑ, ο οποίος αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του εν λόγω καθεστώτος εκπτώσεων, αποσκοπεί στον ακριβέστερο υπολογισμό των εκπτώσεων, ώστε να διασφαλίζεται η φορολογική ουδετερότητα, κατά τρόπον ώστε οι πράξεις που έχουν διενεργηθεί σε προγενέστερο στάδιο να εξακολουθούν να παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης μόνον στο μέτρο που εξυπηρετούν την παροχή υπηρεσιών που υπόκεινται στον φόρο αυτόν (C-374/19, σκέψη 20). Επιπλέον, σύμφωνα με το άρθρο 168 της Οδηγίας ΦΠΑ, κάθε υποκείμενος δικαιούται έκπτωση εφόσον οι εισροές χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογητέων δραστηριοτήτων του. Το δικαίωμα γεννάται ήδη από τη στιγμή που πραγματοποιείται η δαπάνη, υπό την προϋπόθεση ότι υπάρχει πρόθεση έναρξης φορολογητέας δραστηριότητας. Ωστόσο, το δικαίωμα έκπτωσης ως θεμελιώδης αρχή του ΦΠΑ, δεν μπορεί να ασκείται καταχρηστικά ή χωρίς επαρκή σύνδεση μεταξύ εισροών και φορολογητέων πράξεων, επιτρέποντας στις φορολογικές αρχές να ζητούν ουσιαστική τεκμηρίωση με επαρκή αποδεικτικά στοιχεία που να δείχνουν ότι οι δαπάνες σχετίζονται με την έναρξη φορολογητέας παραγωγικής δραστηριότητας (βλ. C-527/23). Τουτέστιν, βασική προϋπόθεση για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης από τον υποκείμενο στο φόρο είναι η χρήση των υπηρεσιών που έχουν ληφθεί για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο γιατί σε διαφορετική περίπτωση δεν υπάρχει δικαίωμα εφαρμογής του μηχανισμού της έκπτωσης και ο ΦΠΑ των εισροών αποτελεί κόστος για την επιχείρηση. Ειδικά για τα αγαθά επένδυσης το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης της χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών. Στην περίπτωση που ο υποκείμενος στον ΦΠΑ έχει μικτή δραστηριότητα ενεργώντας πράξεις που υπάγονται στον ΦΠΑ, καθώς και πράξεις που απαλλάσσονται από το φόρο αυτό, χωρίς να παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης, έχει πλήρες δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των εισροών που χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά για τις υπαγόμενες στο ΦΠΑ πράξεις, δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των εισροών που χρησιμοποιήθηκαν για τις απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης πράξεις και μερικό δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των κοινών εισροών, σύμφωνα με την αναλογία των εσόδων που πραγματοποιεί από πράξεις που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης προς το σύνολο των πράξεων με και χωρίς δικαίωμα έκπτωσης (βλ. ΦΠΑ Ανάλυση –

Ερμηνεία, Δ. Σταματόπουλος – Α. Κλωνή, Εκδ. Σταματόπουλου, 2015 σελ. 798 επ.). Περαιτέρω, κατά το ΔΕΕ (C-32/03), η ύπαρξη ευθείας και άμεσης σχέσης μεταξύ μιας συγκεκριμένης εισροής και μιας ή περισσότερων εκροών που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης είναι αναγκαία προϋπόθεση προκειμένου να αναγνωρισθεί υπέρ του υποκειμένου στο φόρο δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών και να καθορισθεί η έκταση του δικαιώματος αυτού (οπ.π., σελ. 818). Επιπλέον, στην περίπτωση που επιχείρηση διατηρεί δύο κλάδους, έναν με φορολογητέες ως προς τον ΦΠΑ δραστηριότητες και έναν με μη υπαγόμενες στον ΦΠΑ, τότε θα κάνει prorata για τις αγορές και κοινές δαπάνες που χρησιμοποιεί και στους δύο κλάδους. Αντίθετα, για τις αγορές που χρησιμοποιούνται μόνον στον κλάδο που υπάγεται στον ΦΠΑ θα εκπέσει όλον τον ΦΠΑ των αγορών, ενώ για τις αγορές που χρησιμοποιούνται μόνο στον απαλλασσόμενο του ΦΠΑ κλάδο δεν θα πραγματοποιήσει καθόλου έκπτωση (οπ.π., σελ. 831). Επιπρόσθετα, στην περίπτωση που ένα αγαθό επένδυσης πωλείται ή παύει να χρησιμοποιείται για πράξεις υπαγόμενες σε ΦΠΑ, κατά τη διάρκεια της περιόδου για την οποία υπάρχει υποχρέωση για διακανονισμό, πρέπει να γίνει εφάπαξ διακανονισμός για τα υπόλοιπα έτη μέχρι τη συμπλήρωση της πενταετίας ή δεκαετίας του διακανονισμού. Αυτό ισχύει ανεξάρτητα αν το πάγιο κατά το χρόνο πώλησης ή παύσης χρησιμοποίησής του διατίθεται αποκλειστικά σε φορολογητέα δραστηριότητα ή σε φορολογητέα και μη φορολογητέα δραστηριότητα (οπ.π., σελ. 867). Σημειωτέο δε ότι η έννοια των αγαθών επένδυσης για τους σκοπούς ΦΠΑ θεωρούνται τα ενσώματα αγαθά (κινητά ή ακίνητα), που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και θέτονται απ' αυτή σε διαρκή εκμετάλλευση (περισσότερες από μία χρήσεις).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, μεταξύ των οποίων, η από 02/06/2025 έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, για την προσφεύγουσα εταιρεία, που έχει ως αντικείμενο εργασιών α) την εκμίσθωση και διαχείριση ιδιόκτητων ή μισθωμένων ακινήτων, β) την παροχή επιχειρηματικών συμβουλών και άλλων συμβουλών διαχείρισης, και γ) την παροχή υπηρεσιών σχεδιασμού εσωτερικών χώρων και εκμεταλλεύεται ένα οικοδομικό συγκρότημα κείμενο επί της οδού -, στην Αθήνα, προκύπτει ότι κατά την εκκαθάριση της περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ της φορολογικής περιόδου 01/12/2024 - 31/12/2024 προέκυψε πιστωτικό υπόλοιπο 48.026,43€ εκ των οποίων ποσό για έκπτωση 40.742,05€ και ποσό προς επιστροφή 7.284,38€ (κωδ. 502 και 503 αντίστοιχα). Η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε την με αριθμό/30.01.2025 αίτηση, με την οποία ζήτησε την επιστροφή του προαναφερόμενου ποσού των 7.284,39€. Με αφορμή την αίτηση αυτή και μετά την έκδοση της με αριθ. εντολής/2025 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ διενεργήθηκε μερικός έλεγχος για την εξακρίβωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων των ν.2589/2000 και 5144/2024, στα αριθμητικά δεδομένα των δηλώσεων ΦΠΑ των φορολογικών περιόδων 01/01/2019 - 31/12/2019, 01/01/2020 - 31/12/2020, 01/01/2021 - 31/12/2021, 01/01/2022 - 31/12/2022, 01/01/2023 - 31/12/2023 και 01/01/2024 - 31/12/2024 και σε εκείνα που προκύπτουν από τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) της προσφεύγουσας εταιρείας, από τον οποίο διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα: α) δεν πραγματοποιήθηκαν υποκείμενες σε ΦΠΑ εκροές για τις υπό κρίση περιόδους παρά μόνον για τη φορολογική περίοδο 01/01/2021 - 31/12/2021 ποσού 300,00€ πλέον ΦΠΑ 72,00€, οι δε μη υποκείμενες στον Φ.Π.Α εκροές για τις περιόδους 01/01/2019 - 31/12/2019, 01/01/2020 - 31/12/2020, 01/01/2021 - 31/12/2021 και 01/01/2022 - 31/12/2022 ανήλθαν σε 37.066,54€, 31.949,56€, 7.915,72€ και 1.330,71€ αντίστοιχα και αφορούν σε εκμίσθωση

ακινήτων και λοιπά έσοδα, β) οι υποκείμενες στο ΦΠΑ εισροές αφορούν, μεταξύ άλλων, δαπάνες για συντηρήσεις κτιρίων, αμοιβές δικηγόρων, συμβολαιογράφων, μηχανικών κ.λπ. και ανήλθαν, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2019 – 31/12/2019 σε 13.134,97€ για αγορές και δαπάνες στο εσωτερικό της χώρας και σε 38.368,94€ για λοιπές πράξεις λήπτη που αφορούν σε παροχές υπηρεσιών από τρίτες χώρες, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2020 – 31/12/2020 σε 31.146,11€ για αγορές και δαπάνες στο εσωτερικό της χώρας, σε 1.210,00€ για λοιπές πράξεις λήπτη και σε 42.280,35€ για ενδοκοινοτικές λήψεις υπηρεσιών, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2021 – 31/12/2021 σε 80.437,70€ για αγορές και δαπάνες στο εσωτερικό της χώρας και σε 41.885,99€ για αγορές και εισαγωγές επενδυτικών αγαθών (παγίων), για τη φορολογική περίοδο 01/01/2022 – 31/12/2022 σε 8.235,99€ για αγορές και δαπάνες στο εσωτερικό της χώρας και σε 26.830,94€ για αγορές και εισαγωγές επενδυτικών αγαθών (παγίων), ενώ πραγματοποίησε και διακανονισμό εκπώσεων προηγούμενων φορολογικών περιόδων (2019 – 2021) ποσού 8.196,93€, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2023 – 31/12/2023 σε 21.256,69€ για αγορές και δαπάνες στο εσωτερικό της χώρας και σε 301,00€ για αγορές και εισαγωγές επενδυτικών αγαθών (παγίων), και για τη φορολογική περίοδο 01/01/2024 – 31/12/2024 σε 23.994,57€ για αγορές και δαπάνες στο εσωτερικό της χώρας και σε 4.474,00€ για αγορές και εισαγωγές επενδυτικών αγαθών (παγίων), ενώ διέγραψε πιστωτικό υπόλοιπο της φορολογικής περιόδου 01/12/2018 – 31/12/2018, ποσού 23.146,41€, λόγω παραγραφής, γ) μεταξύ των εισροών για τις οποίες η προσφεύγουσα εταιρεία εξέπεσε τον αναλογούντα ΦΠΑ και μέρος αυτού ζήτησε την επιστροφή του, και οι οποίες (εισροές) καταχωρίστηκαν στον κωδ. 362 [Αγορές & εισαγωγές επενδ. αγαθών (πάγια)] των περιοδικών δηλώσεων αφορούν δαπάνες για συντηρήσεις κτιρίων, αμοιβές δικηγόρων, μηχανικών κ.λπ.. Οι δαπάνες αυτές, όμως, όπως δέχθηκε ο έλεγχος, των 21.034,52€, 41.885,99€, 26.830,94€, 301,00€ και 474,00€ στις φορολογικές περιόδους 01/01/2019 – 31/12/2019, 01/01/2021 – 31/12/2021, 01/01/2022 – 31/12/2022, 01/01/2023 – 31/12/2023 και 01/01/2024 – 31/12/2024 αντίστοιχα, δεν αποτελούν αγορές παγίων και επενδυτικών αγαθών που τίθενται σε διαρκή εκμετάλλευση, αλλά πρόκειται για λειτουργικές δαπάνες της προσφεύγουσας εταιρείας και άρα, πρέπει να προστεθούν στις κοινές δαπάνες των αντίστοιχων περιόδων, ο δε αναλογών σε αυτές ΦΠΑ δεν αφορά ΦΠΑ παγίων ώστε να κριθεί η εκπαισιμότητά του κατά το χρόνο έναρξης της εκμετάλλευσης των επενδυτικών αγαθών και ως εκ τούτου πρέπει, κατά τον έλεγχο, να προσδιοριστεί το ποσοστό του εκπιπόμενου φόρου σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 31 του ν.2859/2000 και 36 του ν.5144/2024, ήτοι με βάση κλάσμα που έχει ως αριθμητή το ποσό του ετήσιου κύκλου εργασιών, χωρίς ΦΠΑ, που αφορά σε πράξεις για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου και ως παρονομαστή το ποσό των πράξεων που αναφέρονται στον αριθμητή, καθώς και των πράξεων για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης.

Κατόπιν αυτών ο έλεγχος, επαναπροσδιόρισε α) για τη φορολογική περίοδο 01/01/2019 – 31/12/2019, το σύνολο των κοινών δαπανών σε 72.538,43€ και τον φόρο που αντιστοιχεί στις κοινές δαπάνες στο ύψος των 17.193,60€, β) για τη φορολογική περίοδο 01/01/2020 – 31/12/2020, το σύνολο των κοινών δαπανών σε 74.636,46€ και τον φόρο που αντιστοιχεί στις κοινές δαπάνες στο ύψος των 17.816,34€, γ) για τη φορολογική περίοδο 01/01/2021 – 31/12/2021, το σύνολο των κοινών δαπανών σε 122.323,69€ και τον φόρο που αντιστοιχεί στις κοινές δαπάνες στο ύψος των 27.701,16€, δ) για τη φορολογική περίοδο 01/01/2022 – 31/12/2022, το σύνολο των κοινών δαπανών σε 35.066,93€ και τον φόρο που αντιστοιχεί στις

κοινές δαπάνες στο ύψος των 8.530,24€, ε) για τη φορολογική περίοδο 01/01/2023 – 31/12/2023, το σύνολο των κοινών δαπανών σε 21.557,69€ και τον φόρο που αντιστοιχεί στις κοινές δαπάνες στο ύψος των 5.145,47€, και στ) για τη φορολογική περίοδο 01/01/2024 – 31/12/2024, το σύνολο των κοινών δαπανών σε 24.468,57€ και τον φόρο που αντιστοιχεί στις κοινές δαπάνες στο ύψος των 5.775,78€. Με βάση τα παραπάνω, η ελεγκτική αρχή επιμέρισε σε εκπεστέο και μη από τον φόρο εκροών τον φόρο με τον οποίο επιβαρύνθηκαν οι κοινές δαπάνες ως κάτωθι:

Φορολογικό έτος	2019	2020	2021	2022	2023	2024
Φορολογητέες εκροές με δικαίωμα έκπτωσης (μείον την αξία παγίων, ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και αυτοπαραδόσεων)	0,00	0,00	300,00	0,00	0,00	0,00
Απαλλασσόμενες εκροές με δικαίωμα έκπτωσης	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Άθροισμα πράξεων με δικαίωμα έκπτωσης	0,00	0,00	300,00	0,00	0,00	0,00
Απαλλασσόμενες και εξαιρούμενες εκροές χωρίς δικαίωμα έκπτωσης	37.066,54	18.208,08	6.218,06	1.330,71	0,80	0,00
Άθροισμα πράξεων με ή χωρίς δικαίωμα έκπτωσης	37.066,54	18.208,08	6.518,06	1.330,71	0,80	0,00
Ποσοστό εκπιπτόμενου φόρου (κλάσμα)	0%	0%	5%	0%	0%	
Ποσοστό μη εκπιπτόμενου φόρου (κλάσμα)	100,00%	100,00%	95,00%	100,00%	100,00%	100,00%
Σύνολο φόρου κοινών δαπανών (εισροών)	17.193,60	17.816,34	27.701,16	8.530,24	5.145,47	5.775,78
Μη εκπιπτόμενος φόρος κοινών δαπανών (εισροών) βάσει ελέγχου	17.193,60	17.816,34	26.316,10	8.530,24	5.145,47	5.775,78
Μη εκπιπτόμενος φόρος κοινών δαπανών (εισροών) βάσει δήλωσης	795,47	1.581,29	6.247,78	8.306,15	0,00	0,00
Διαφορά μη εκπιπτόμενου φόρου κοινών δαπανών (εισροών)	16.398,13	16.235,05	20.068,32	224,09	5.145,47	5.775,78

Με τα δεδομένα αυτά, εκδόθηκαν οι 8/.....06.2025, ...9/.....06.2025, ...0/.....06.2025, ...1/.....06.2025 και 2/.....06.2025 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ των φορολογικών περιόδων 01/01/2019 – 31/12/2019, 01/01/2020 – 31/12/2020, 01/01/2021 – 31/12/2021, 01/01/2022 – 31/12/2022 και 01/01/2023 – 31/12/2023, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, με τις οποίες περιορίστηκε το προς έκπτωση ή επιστροφή ποσό πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ και με την υπ' αριθ. 3/.....06.2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ της φορολογικής περιόδου 01/01/2024 – 31/12/2024 εξαλείφθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση από το φόρο εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου ποσού 40.742,05€ και το πιστωτικό υπόλοιπο για επιστροφή ποσού 7.284,38€ και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, κύριος φόρος ποσού 17.205,47€ πλέον προστίμου ανακρίβειας (άρθρου 54 ΚΦΔ) ποσού 8.602,74€, ήτοι συνολικό ποσό 25.808,21€.

Επειδή, με το άρθρο 77 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα και αναιτιολόγητα ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει προς έκπτωση τον ΦΠΑ που αναλογεί στις κάτωθι επενδυτικές δαπάνες οι οποίες αποσκοπούσαν στην έκδοση οικοδομικής άδειας για την αξιοποίηση και εκμετάλλευση του ακινήτου:

ΑΡ.ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΗΜ/ΝΙΑ ΚΤΗΣΗΣ	ΑΞΙΑ ΚΤΗΣΗΣ
INV 37		13/9/2021	17.100,00
INV 112		1/10/2021	2.776,00
INV 158		21/10/2021	1.000,00
INV 630		10/11/2021	820,00
INV 327		1/12/2021	2.069,16
INV 9889		1/12/2021	3.944,16
INV 9890		1/12/2021	4.396,67
INV 252		1/12/2021	925,83
INV 29		1/12/2021	4.210,83
INV 179		1/12/2021	3.356,67
INV 76		1/12/2021	1.096,67
INV 702		14/12/2021	200,00
ΣΥΝΟΛΟ ΕΤΟΥΣ 2021			41.895,99
INV 410		1/4/2022	4.000,00
INV 2		4/4/2022	12.045,00
INV 13		3/6/2022	1.000,00
INV 1549		15/6/2022	3.169,00
ΣΥΝΟΛΟ ΕΤΟΥΣ 2022			20.214,00

Επικουρικά, ισχυρίζεται ότι σε κάθε περίπτωση θα πρέπει να εφαρμοστεί η μέθοδος prorata βάσει των χιλιοστών των μισθωμένων ακινήτων επί του συνόλου του κτίσματος και μόνο για τους μήνες που ήταν μισθωμένοι χώροι κατά τα έτη 2020 και 2021.

Επιπροσθέτως, η προσφεύγουσα εταιρεία διατείνεται ότι η έκπτωση του φόρου εισροών με τον οποίο επιβαρύνθηκαν οι δαπάνες των φορολογικών ετών 2019 – 2024 πρέπει να κριθεί στην πενταετία, δεδομένου ότι αυτές αφορούν σε επενδυτικά αγαθά. Οι δαπάνες δε αυτές αφορούν σε αμοιβές για μελέτες, καθώς και αμοιβές συμβολαιογράφων, δικηγόρων, μηχανικών και λοιπών επαγγελματιών, όπως επίσης και λοιπά έξοδα συναφή προς τη διαδικασία αδειοδότησης, σχεδιασμού ή ανακαίνισης του ακινήτου κ.λπ., ως κάτωθι:

A/A	Είδος Δαπάνης (Αγορά, Πάγιο, Δαπάνη)	Αρ.-Ημερομηνία Έκδοσης Στοιχείου	Στοιχεία εκδότη (Επωνυμία - Α.Φ.Μ.- Δ.Ο.Υ.)	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α.24%
1	Αμοιβή για αρχιτεκτονική μελέτη και έκδοση αδείας του κτιρίου στην οδό	ΤΠΥ28/09-05-2019		6.000,00	1.440,00
2	Αμοιβή για μελέτη εφαρμογής - Αμοιβή για σύνταξη τεύχους δημοπράτησης του κτιρίου στην οδό	ΤΠΥ29/09-05-2019		15.680,00	3.763,20
3	Έκδοση πιστωτικού τιμολογίου για το ΤΠΥ20/24-12-2018	Π.Τ.3/19-12-2019		-322,74	-77,46
4	Έκδοση πιστωτικού τιμολογίου για το ΤΠΥ49/24-12-2018	Π.Τ.01/20-12-2019		-322,74	-77,46
ΣΥΝΟΛΟ 2019				21.034,52	5.048,28
1	Σύνταξη συμβολαίου για μετατροπή επιχείρησης	ΤΠΥ-ΑΥΤ112/30-07-2021		2.766,00	663,84
2	Άδεια κατεδάφισης αυθαίρετων κατασκευών στην	ΤΠΥ158/21-10-2021		1.000,00	240,00
3	Παροχή νομικών υπηρεσιών	ΤΠΥ29/21-07-2021		4.210,83	1.010,60

4	Παροχή νομικών υπηρεσιών	ΤΠΥ252/29-10-2021		925,83	222,20
5	Παροχή νομικών υπηρεσιών	ΤΠΥ9889/30-06-2021		3.944,16	946,60
6	Παροχή νομικών υπηρεσιών	ΤΠΥ9890/30-06-2021		4.396,67	1.055,20
7	Παροχή νομικών υπηρεσιών	ΤΠΥ179/30-07-2021		3.356,67	805,60
8	Παροχή νομικών υπηρεσιών	ΤΠΥ327/30-09-2021		2.069,16	496,60
9	Παροχή νομικών υπηρεσιών	ΤΠΥ76/31-08-2021		1.096,67	263,20
10	Παροχή νομικών υπηρεσιών	ΤΠΥ702/14-12-2021		200,00	48,00
11	Παροχή νομικών υπηρεσιών	ΤΠΥ630/10-11-2021		820,00	196,80
12	Στατική μελέτη αλλαγής χρήσης κτιρίου επί της οδού	ΤΠΥ37/13-09-2021		17.100,00	4.104,00
ΣΥΝΟΛΟ 2021				41.885,99	10.052,64
1	Υπηρεσίες μηχανικού-Ηλεκτρονική Διαχείριση έκδοσης άδειας	ΤΠΥ13/03-06-2022		1.000,00	240,00
2	Παροχή νομικών υπηρεσιών	ΤΠΥ1549/15-06-2022		3.169,00	760,56
3	Παροχή νομικών υπηρεσιών	ΤΠΥ1086/04-04-2022		316,94	76,07
4	Αρχιτεκτονική Μελέτη	ΤΠΥ2/04-04-2022		12.045,00	2.890,80
5	Μελέτη και επίβλεψη υλοποίησης εργασιών ηλεκτρολογικών και μηχανολογικών εγκαταστάσεων	ΤΠΥ410/11-03-2022		4.000,00	960,00
6	Μελέτη και επίβλεψη υλοποίησης εργασιών ηλεκτρολογικών και μηχανολογικών εγκαταστάσεων	ΤΠΥ459/27-07-2022		6.300,00	1.512,00
ΣΥΝΟΛΟ 2022				26.830,94	6.439,43
1	Παροχή νομικών υπηρεσιών	ΤΠΥ4565/20-12-2023		301,00	72,24
ΣΥΝΟΛΟ 2023				301,00	72,24
1	Παροχή νομικών υπηρεσιών	ΤΠΥ4812/29-01-2024		253,00	60,72

2	Παροχή νομικών υπηρεσιών	ΤΠΥ5079/06-03-2024	221,00	53,04
ΣΥΝΟΛΟ 2024			474,00	113,76

Όσον αφορά τα τιμολόγια στα οποία αναγράφεται απλώς η ένδειξη «παροχή νομικών υπηρεσιών» δεν πληρούν, κατ' αρχήν, τις απαιτήσεις των παραγράφων 6 και 7 του άρθρου 226 της οδηγίας 2006/112 περί αναγραφής της έκτασης και του είδους των παρεχόμενων υπηρεσιών, αλλά και της ημερομηνίας κατά την οποία ολοκληρώθηκε η παροχή υπηρεσιών. Επιπροσθέτως, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν συνυπέβαλε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή συμπληρωματικά έγγραφα που να περιέχουν αναλυτική περιγραφή των επίμαχων νομικών υπηρεσιών και να μπορούν να εξομοιωθούν με τιμολόγια, βάσει του άρθρου 219 της εν λόγω οδηγίας, ως έγγραφα που τροποποιούν τα αρχικά τιμολόγια και παραπέμπουν σε αυτά ειδικώς και άνευ αμφισημίας. Επομένως, δεδομένων των ανωτέρω, δεν καθίσταται δυνατή η σύνδεση των εν λόγω δαπανών με φορολογητέα δραστηριότητα και συνεπώς, δεν δύναται να ασκηθεί το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ καθότι υφίσταται αδυναμία στη διακρίβωση περί πλήρωσης των ουσιαστικών προϋποθέσεων του δικαιώματος αυτού (πρβλ. C-516/14, EU:C:2016:690 σκέψεις 35, 43 και 44).

Επίσης, το υπ' αριθ. 112/30.07.2021 τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών του συμβολαιογράφου , καθαρής αξίας 2.776,00€ πλέον ΦΠΑ 663,84€, αφορά στη σύνταξη του υπ' αριθ. συμβολαίου μετατροπής της προσφεύγουσας εταιρείας από Ι.Κ.Ε. σε Α.Ε. και ως εκ τούτου αποτελεί σε κάθε περίπτωση λειτουργική δαπάνη και δεν εμπίπτει στην έννοια των επενδυτικών αγαθών, ώστε να υπόκειται σε πενταετή ή δεκαετή διακανονισμό.

Επιπλέον, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι οι δαπάνες για αρχιτεκτονικές και λοιπές μελέτες αφορούν υπηρεσίες, οι οποίες δεν συνδέθηκαν με την πραγματοποίηση φορολογητέας δραστηριότητας ούτε κατέληξαν στη δημιουργία επενδυτικού αγαθού, κατά την έννοια των άρθρων 33 του ν.2859/2000 και 38 του ν.5144/2024, δεδομένου ότι δεν υφίστανται στοιχεία υλοποίησής τους (ήτοι ανέγερση κτιρίου ή βελτίωση ή επέκταση υφιστάμενου), αλλά και ούτε τέθηκε σε χρήση το υφιστάμενο κτίριο σε φορολογητέα δραστηριότητα, με την επισήμανση ότι ουδέποτε υπέβαλε η προσφεύγουσα εταιρεία αίτηση επιλογής φορολόγησης και υπαγωγής σε καθεστώς ΦΠΑ της εκμίσθωσης χώρων για άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας σε μισθωτή υποκείμενο στο φόρο με παράλληλη έκπτωση του φόρου εισροών που επιβαρύνει την κατασκευή και τη συντήρηση του εν λόγω οικοδομικού συγκροτήματος. Ήτοι, δεν διακρίβώνεται η ύπαρξη ευθείας και άμεσης σχέσης μεταξύ των δαπανών για αρχιτεκτονικές και λοιπές μελέτες και της εκμετάλλευσης του οικοδομικού συγκροτήματος για την πραγματοποίηση φορολογητέας δραστηριότητας που παρέχει δικαίωμα έκπτωσης, ώστε να αναγνωρισθεί υπέρ της υποκείμενης στο φόρο προσφεύγουσας εταιρείας δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών και να καθορισθεί η έκταση του δικαιώματος αυτού. Ως εκ τούτου, δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις των άρθρων 30 παρ. 1 του ν.2859/2000 και 35 παρ. 1 του ν.5144/2024 περί δικαιώματος έκπτωσης διότι οι εισροές δεν προορίζονται ή τελικώς δεν χρησιμοποιήθηκαν για την άσκηση φορολογητέων πράξεων. Επομένως, ο φόρος προστιθέμενης αξίας που επιβάρυνε τις εν λόγω υπηρεσίες δεν είναι εκπεστέος και ορθώς δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από την ελεγκτική αρχή.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία υποστηρίζει ότι η αιτιολογία της έκθεσης ελέγχου επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι πλημμελής. Ωστόσο, από τα διαλαμβανόμενα στην από 02/06/2025 έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ προκύπτει ότι οι φορολογητέες και οι απαλλασσόμενες εκροές με δικαίωμα ή χωρίς δικαίωμα έκπτωσης, οι δαπάνες/αγορές οι οποίες ελήφθησαν υπόψη για τον προσδιορισμό των κοινών εισροών και τον υπολογισμό της prorata, καθώς και τα σύνολα του επιμερισμένου φόρου των κοινών εισροών αναφέρονται αναλυτικά και ανά στήλη (σελίδες 23 – 27). Επιπλέον, η ελεγκτική αρχή αιτιολογεί σαφώς ότι δεν δέχεται συγκεκριμένα τιμολόγια, διότι αυτά δεν αφορούν εισροές για αγορές παγίων και επενδυτικών αγαθών. Επομένως, εξειδικεύονται επαρκώς οι λόγοι για τους οποίους η ελεγκτική αρχή δεν έκανε αποδεκτό τον επιμερισμό του φόρου των κοινών εισροών που διενήργησε η προσφεύγουσα εταιρεία για τα έτη 2019 - 2021, αλλά και αυτόν των επόμενων υπό κρίση ετών 2022 – 2024 για τα οποία η προσφεύγουσα εταιρεία δεν επιμέρισε τον φόρο των κοινών δαπανών, διαλαμβάνοντας πλήρη και επαρκή αιτιολογία.

Κατά συνέπεια, οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Αποφασίζουμε

την **απόρριψη** της υπ' αριθ. πρωτ./02.07.2025 ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «..... Α.Ε.» με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

**Η υπ' αριθ. 8/....06.2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ
φορολογικής περιόδου 01/01/2019 - 31/12/2019**

Πιστωτικό υπόλοιπο που δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση	16.398,13€
--	------------

**Η υπ' αριθ. 9/....06.2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ
φορολογικής περιόδου 01/01/2020 - 31/12/2020**

Πιστωτικό υπόλοιπο που δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση	32.633,18€
--	------------

**Η υπ' αριθ. 0/....06.2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ
φορολογικής περιόδου 01/01/2021 - 31/12/2021**

Πιστωτικό υπόλοιπο που δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση	54.086,56€
--	------------

**Η υπ' αριθ. 1/....06.2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ
φορολογικής περιόδου 01/01/2022 - 31/12/2022**

Πιστωτικό υπόλοιπο που δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση	54.310,65€
--	------------

**Η υπ' αριθ. 2/....06.2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ
φορολογικής περιόδου 01/01/2023 - 31/12/2023**

Πιστωτικό υπόλοιπο που δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση	59.456,12€
--	------------

**Η υπ' αριθ. 3/....06.2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ
φορολογικής περιόδου 01/01/2024 - 31/12/2024**

Πιστωτικό υπόλοιπο που δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση	40.742,05€
Κύριος φόρος	17.205,47€
Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 2 ΚΦΔ	8.602,74€
Σύνολο φόρου προς καταβολή	25.808,21€

** Επί των οφειλόμενων φόρων και προστίμων θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ΚΦΔ.*

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

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.