



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη : 07/11/2017

Αριθμός απόφασης: **2144**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' 22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης ...-**2017** με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «. ...» – **Α.Φ.Μ.** ..., με διακριτικό τίτλο «. . .. άνευ δραστηριότητας και διεύθυνση έδρας στη Θεσσαλονίκη, επί της οδού ... αριθ. ... - Τ.Κ. ..., νομίμως εκπροσωπούμενης, κατά: α) της με αριθμό .../.../...-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/12/2015-31/12/2015, β) της με αριθμό .../.../...2017 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2015 και της συνημμένης έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την **εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.**

Επί της από ...2017 και με **αριθμό πρωτοκόλλου** ... ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας εταιρίας, 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' αριθμ. .../-/-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης φορολογικής περιόδου 01/12/2015-31/12/2015, διαγράφηκε το αιτούμενο πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. προς επιστροφή στην προσφεύγουσα επιχείρηση, ύψους 60.041,12 €, λόγω της μη αναγνώρισης του δικαιώματος έκπτωσης των φορολογητέων εισροών.

-Με την υπ' αριθμ. .../-/-2017 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 100,00 €, λόγω της υποβολής ανακριβούς περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ της φορολογικής περιόδου 01/12/2015-31/12/2015.

Οι ανωτέρω πράξεις προέκυψαν κατόπιν της διενέργειας μερικού φορολογικού ελέγχου στις φορολογικές περιόδους 01/12/2014-31/12/2014 και 01/12/2015-31/12/2015 από την Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, με βάση το άρθρο 34 του ν. 2859/2000, την ΔΕΛ ΦΠΑ Α 1197280 ΕΞ 24-12-2013, το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει των υπ' αριθμ. 48 και .../-/-2017 σχετικών εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσαν: α) η με αριθμ. πρωτ. .../-/-2015 αίτηση επιστροφής ΦΠΑ που υπέβαλλε η προσφεύγουσα επιχείρηση στην Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης για τη φορολογική περίοδο 01/12/2014-31/12/2014 με την οποία αιτείται ποσό επιστροφής ύψους 102.093,46 € και β) η με αριθμ. πρωτ. .../-/-2016 αίτηση επιστροφής ΦΠΑ που υπέβαλλε η προσφεύγουσα επιχείρηση στην Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης για τη φορολογική περίοδο 01/12/2015-31/12/2015 με την οποία αιτείται ποσό επιστροφής ύψους 60.041,12 €. Συγκεκριμένα, από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν από τον έλεγχο, βάσει των παραπάνω εντολών, διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

- Η προσφεύγουσα επιχείρηση υπέβαλε περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ. για τις υπό κρίση περιόδους.
- Έγινε έλεγχος αν έχουν αναγραφεί ορθά, κατά αξία και κωδικό ανάλογα με το συντελεστή Φ.Π.Α. οι εισροές (αγορές και δαπάνες) και οι εκροές (έσοδα) στις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. των ελεγχόμενων φορολογικών περιόδων, όπως αυτά προκύπτουν συνολικά

από τους οικείους λογαριασμούς του τηρουμένου ισοζυγίου. Οι υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. θεωρήθηκαν ανακριβείς διότι αναγράφουν τα δεδομένα ως η προσφεύγουσα να έχει δικαίωμα έκπτωσης ΦΠΑ των εισροών της, ενώ αυτό δεν υφίσταται.

- Έγινε έλεγχος εάν μεταφέρθηκαν σωστά τα δεδομένα των βιβλίων στους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και στις δηλώσεις και από τον έλεγχο προέκυψε πως δεν συντρέχει τέτοια περίπτωση.

- Διενεργήθηκε έλεγχος εάν για δαπάνες της παραγράφου 4 του άρθρου 30 του ν.2859/200 ποσού άνω των 50.000 δρχ. ή των 147 €, εκτέσθηκε ο αναλογούν Φ.Π.Α. χωρίς να υπάρχει τέτοιο δικαίωμα) και δεν διαπιστώθηκαν παρατυπίες ή παραλείψεις.

- Διενεργήθηκε έλεγχος εάν μετά την υποβολή σχετικής αίτησης για επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου, η επιχείρηση κατά το χρόνο που εκκρεμεί η επιστροφή, όχι νόμιμα συνέχισε να μεταφέρει προς συμψηφισμό και έκπτωση, στις επόμενες περιόδους το ποσό του οποίου ζήτησε την επιστροφή, των διατάξεων περί παραγραφής ως προς το μεταφερόμενο πιστωτικό υπόλοιπο των χρήσεων 2011-2013 ύψους 53.528,71 € στη φορολογική περίοδο 01/12/2014-31/12/2015, και δεν διαπιστώθηκαν παρατυπίες ή παραλείψεις.

- Επιπλέον, από τις πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν διαπιστώθηκε ότι:

- Στην προσφεύγουσα, βάσει της Σύμβασης Παραχώρησης που κυρώθηκε με τον Ν.3535/2007 και υπεγράφη μεταξύ του Ελληνικού Δημοσίου και της εταιρείας, ανατέθηκε το έργο «. ...» έναντι συμβατικού ανταλλάγματος. Στις 30 Ιουλίου 2009 η προσφεύγουσα, κατόπιν εντολής του Διατραπεζικού Εκπροσώπου και σύμφωνα με τα οριζόμενα στη Σύμβαση Παραχώρησης, προέβη σε Γνωστοποίηση Καταγγελίας της Σύμβασης Παραχώρησης προς το Δημόσιο για Γεγονός Αθέτησης Δημοσίου. Στις 28 Σεπτεμβρίου 2009 το Δημόσιο αμφισβήτησε την ισχύ της ως άνω καταγγελίας προσφεύγοντας σε διαιτησία.

- Λαμβάνοντας υπόψη τα παραπάνω και σύμφωνα με τα όσα ορίζουν τα ΔΠΧΑ, η Διοίκηση της Εταιρείας χαρακτήρισε το παραπάνω έργο ως διακοπέν κατά την 31 Δεκεμβρίου 2009 και προέβηκε στη διαγραφή όλων των σχετικών με το έργο κονδυλίων του ενεργητικού και στο λογαριασμό αντίστοιχου εσόδου αποζημίωσης από το Δημόσιο, σύμφωνα με τα όσα ορίζει η Σύμβαση Παραχώρησης. Στις 26 Ιουλίου 2010 δημοσιεύτηκε η απόφαση του Διαιτητικού Δικαστηρίου, το οποίο είχε συγκροτηθεί στα πλαίσια του άρθρου 33 της Σύμβασης Παραχώρησης του έργου «., .», σύμφωνα με την οποία επιδικάστηκε ποσό ύψους € 43,7εκ. υπέρ της Εταιρείας Παραχώρησης.

- Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτιστεί σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ), περιλαμβανομένων των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ) και διερμηνειών που έχουν εκδοθεί από την Επιτροπή Διερμηνειών των

Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση, καθώς και τα ΔΠΧΑ που έχουν εκδοθεί από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΣΔΛΠ). Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις κατά την 31 Δεκεμβρίου 2014 και 31 Δεκεμβρίου 2015 συντάχθηκαν με τη παραδοχή της μη συνεχιζόμενης δραστηριότητας (non going-concern).

Με βάση όλα τα παραπάνω ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα δεν άσκησε και ούτε πρόκειται να ασκήσει φορολογητέα ή απαλλασσόμενη δραστηριότητα και ως εκ τούτου δεν δικαιούται να εκπέσει τον ΦΠΑ εισροών, διότι σύμφωνα με το άρθρο 30 του Κώδικα ΦΠΑ, η έκπτωση παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.

Ο φόρος εισροών των υπό κρίση φορολογικών περιόδων αντιστοιχεί σε δαπάνες κυρίως αμοιβών δικηγόρων. Συνεπώς μετά την οριστική διακοπή του έργου δεν μπορούν να έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του Ν.3535/2007 περί «Κατασκευών περιόδου Τ1» και «Ενιαίου Αγαθού Επένδυσης» (άρθρα 3 και 36).

Με βάση τις παραπάνω διαπιστώσεις και τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν από τον έλεγχο, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα υπέβαλλε ανακριβείς δηλώσεις ΦΠΑ για τις φορολογικές περιόδους 01/12/2014-31/12/2014 και 01/12/2015- 31/12/2015, καθώς δεν προκύπτει έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, λόγω του ότι δεν δικαιούται να εκπέσει το ΦΠΑ εισροών των υπό κρίση περιόδων και επέβαλε τις κυρώσεις του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013), όπως διαμορφώνεται παρακάτω:

Φορολογική περίοδος 01/12/2015 - 31/12/2015

ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ ΠΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ (που ζητείται με την αίτηση)	60.041,12
ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ ΠΟΥ ΕΠΙΣΤΡΕΦΕΤΑΙ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	0,00
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 54 Ν. 4174/2013	100,00

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου .../...-2017 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, επικαλούμενη τους κάτωθι λόγους:

- 1) Η απόρριψη της αίτησης επιστροφής ΦΠΑ και, συνακόλουθα, η επιβολή προστίμου αντίκειται στα άρθρα 30 και 33 του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000), καθώς και στα άρθρα 167 έως 192 της Οδηγίας 2006/112/EK, όπως έχουν ερμηνευθεί από το Δικαστήριο της Ε.Ε. Είναι συνεπώς, προφανές, ότι υφίσταται άμεση και αιτιώδης σχέση μεταξύ των ανωτέρω

δαπανών και των υποχρεώσεων που είχε αναλάβει η προσφεύγουσα από τη Σύμβαση Παραχώρησης. Ως εκ τούτου, έχει πλήρες δικαίωμα έκπτωσης, άρα και επιστροφής, του ΦΠΑ των δαπανών που αποτέλεσαν αντικείμενο του ελέγχου (και σε κάθε περίπτωση του ΦΠΑ των νομικών υπηρεσιών). Τα ανωτέρω επιβεβαιώνονται και από την απόφαση της 3^{ης} Μαρτίου 2005 του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (πρώην ΔΕΚ) στην υπόθεση C-32/03, με την οποία κρίθηκε ότι ένα πρόσωπο, το οποίο έχει παύσει μια οικονομική δραστηριότητα, αλλά συνεχίζει να πληρώνει ΦΠΑ για την απόκτηση αγαθών και υπηρεσιών που προορίζονταν για τη δραστηριότητα αυτή, εξακολουθεί να έχει το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ, τον οποίο κατέβαλε σχετικά με τα ποσά αυτά, αρκεί να υφίσταται ευθεία και άμεση σχέση μεταξύ των διενεργηθεισών πληρωμών και της σχεδιαζόμενης, αλλά μετέπειτα ακυρωθείσας οικονομικής δραστηριότητας, υπό την προϋπόθεση ότι δεν υπήρχε πρόθεση απάτης ή κατάχρησης εκ μέρους του υποκείμενου στο φόρο.

- 2) Η απόρριψη της αίτησης επιστροφής ΦΠΑ και συνακόλουθα, η επιβολή προστίμου αντίκειται στο δεδικασμένο που προκύπτει από την από 25-5-2015 απόφαση του Διαιτητικού Δικαστηρίου του άρθρου 33.3 της Σύμβασης Παραχώρησης, καθώς και από την .../2017 τελεσίδικη απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης. Με την από 25-5-2015 απόφαση του Διαιτητικού Δικαστηρίου του άρθρου 33.3 της Σύμβασης Παραχώρησης, η οποία επικυρώθηκε (και) με την .../2017 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης, κρίθηκε ότι η προσφεύγουσα είχε δικαίωμα επιστροφής του ΦΠΑ των εισροών της, όχι μόνο μέχρι την καταγγελία της Σύμβασης Παραχώρησης (30-7-2009), αλλά και για όλη την περίοδο μετά από την καταγγελία (που είχε αποτελέσει αντικείμενο ελέγχου από τη ΔΟΥ Θεσσαλονίκης, δυνάμει της υπ' αριθ. .../4-3-2013 εντολής). Σημειώνεται, εξάλλου, ότι ο ισχυρισμός του ελέγχου ότι οι υπό κρίση δαπάνες δεν καταλαμβάνονται από τα «δεδικασμένα» (βίο) του Διαιτητικού Δικαστηρίου του άρθρου 33.3 της Σύμβασης Παραχώρησης και του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης, διότι οι αποφάσεις αυτές αναφέρονται σε ΦΠΑ αγαθών επένδυσης, και όχι ΦΠΑ δαπανών, είναι εσφαλμένος. Είναι, επομένως, προφανές ότι, ανεξαρτήτως του τελικού πορίσματος του αρχικού ελέγχου (σελ.39), ο ΦΠΑ των εισροών των χρήσεων 2010 και 2011 [δηλαδή μετά την καταγγελία της Σύμβασης Παραχώρησης (30-7-2009)], ο οποίος και κρίθηκε συνολικά επιστρεπτέος με τις αποφάσεις αυτές αφορούσε δαπάνες και όχι αγαθά επένδυσης.

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί πλήρους δικαιώματος έκπτωσης, άρα και επιστροφής, του ΦΠΑ των δαπανών που αποτέλεσαν αντικείμενο του ελέγχου, διότι υφίσταται άμεση και αιτιώδης σχέση μεταξύ των ανωτέρω δαπανών και των υποχρεώσεων που είχε αναλάβει η προσφεύγουσα από τη Σύμβαση Παραχώρησης, επικαλούμενη την υπόθεση C-32/03 του ΔΕΚ, καθώς η απόρριψη της

αίτησης επιστροφής ΦΠΑ και συνακόλουθα, η επιβολή προστίμου αντίκειται στο δεδικασμένο που προκύπτει από απόφαση του Διαιτητικού Δικαστηρίου και από την τελεσίδικη απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης.

Επειδή, στο Ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248) - εφεξής και Κώδικας ΦΠΑ - ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

Στο άρθρο 1 ότι: «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 υπόχρεο σε βάρος του Αντισυμβαλλομένου», στο άρθρο 2 παρ 1 ότι, « 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,» στο άρθρο 3 παρ 1, ότι, « 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,...» στο δε άρθρο 16 παρ 1 ότι, «1. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών και η παροχή των υπηρεσιών...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **30 παρ 1 και 3** του ως άνω νόμου, μεταξύ άλλων 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.** Ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών..... 3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 έως και 18.».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 33 παρ 2,3 και 4** του Κώδικα ΦΠΑ ορίζεται ότι: «2. Ειδικά για τα αγαθά επένδυσης, η έκπτωση του φόρου που ενεργήθηκε υπόκειται σε πενταετή διακανονισμό με αφετηρία το έτος χρησιμοποίησης 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.....3. Σε περίπτωση παράδοσης αγαθών επένδυσης ή οριστικής παύσης της χρησιμοποίησης αυτών σε φορολογητέες πράξεις, κατά τη διάρκεια πενταετίας ή δεκαετίας, προκειμένου για ακίνητα της παραγράφου 2, ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός μέσα στο ίδιο έτος

και τα αγαθά αυτά θεωρούνται, για τα έτη που απομένουν, ότι χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά και μόνο: α) σε φορολογητέες δραστηριότητες, εφόσον πρόκειται: αα) για παράδοση η οποία υπάγεται στο φόρο, ββ) για καταστροφή, απώλεια ή κλοπή, που αποδεικνύονται ή δικαιολογούνται με νόμιμα παραστατικά, γγ)δδ)..... β) σε αφορολόγητες δραστηριότητες, στις λοιπές περιπτώσεις. Εάν εντός της περιόδου διακανονισμού, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του παρόντος άρθρου από την πραγματοποίηση της δαπάνης για απόκτηση ή κατασκευή επενδυτικών αγαθών δεν έχει γίνει έναρξη της χρησιμοποίησης αυτών, θεωρείται ότι διατέθηκαν αποκλειστικά και μόνο σε αφορολόγητες πράξεις και ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός με την εκκαθαριστική δήλωση της διαχειριστικής αυτής περιόδου. Εξαιρείται του ανωτέρω περιορισμού της πενταετίας η πραγματοποίηση της δαπάνης, για την απόκτηση ή την κατασκευή επενδυτικών αγαθών από οργανισμούς, επιχειρήσεις και εταιρίες κοινής ωφέλειας, ...», στην παρ 4 του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι, «4. Ως αγαθά επένδυσης, για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, θεωρούνται: α) Τα ενσώματα αγαθά, που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και τίθενται από αυτή σε διαρκή εκμετάλλευση, καθώς και τα κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές που κατασκευάζονται από την υποκείμενη στο φόρο επιχείρηση σε ακίνητο που δεν ανήκει κατά κυριότητα σε αυτήν, αλλά έχει, βάσει οποιασδήποτε έννομης σχέσης, τη χρήση του ακινήτου αυτού, για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα χρόνων.... Στην αξία των αγαθών επένδυσης δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης...»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 34 παρ 1 του Κώδικα ΦΠΑ ορίζεται 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 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.....

3. Η επιστροφή του φόρου πραγματοποιείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 και κατά το μέρος που ο υποκείμενος στον φόρο ενεργεί πράξεις με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών του στο κράτος -μέλος εγκατάστασής του....»

Επειδή, το άρθρο 1 παρ 2 της οδηγίας **2006/112/ΕΚ** του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το **κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας**, ορίζει ότι: «*Η βασική αρχή του κοινού συστήματος του φόρου προστιθέμενης αξίας συνίσταται στην επιβολή επί των αγαθών και των υπηρεσιών ενός γενικού φόρου καταναλώσεως, ακριβώς αναλόγου προς την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών, όσος και αν είναι ο αριθμός των συναλλαγών, οι οποίες διενεργούνται κατά την πορεία της παραγωγής και της διανομής προ του σταδίου επιβολής του φόρου. Σε κάθε συναλλαγή ο φόρος προστιθέμενης αξίας, υπολογιζόμενος επί της τιμής του αγαθού ή της υπηρεσίας, με τον εφαρμοστέο στο αγαθό αυτό ή στην υπηρεσία αυτή συντελεστή, είναι απαιτητός μετ' αφαίρεση του ποσού του φόρου προστιθέμενης αξίας, ο οποίος επιβάρυνε άμεσα το κόστος των διαφόρων στοιχείων, τα οποία συνθέτουν την τιμή. Το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας εφαρμόζεται μέχρι και του σταδίου του λιανικού εμπορίου.*».

Το άρθρο 2, της ως άνω οδηγίας ορίζει: «*Στον φόρο προστιθέμενης αξίας υπόκεινται: 1.οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στο φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητα του αυτήν*». Κατά το άρθρο 9, παράγραφοι 1 και 2, της εν λόγω οδηγίας ορίζεται ότι «*1. θεωρείται ως "υποκείμενος στον φόρο" οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, μία από τις οικονομικές δραστηριότητες που αναφέρονται στην παράγραφο 2, ανεξαρτήτως του επιδιωκόμενου σκοπού των αποτελεσμάτων της δραστηριότητας αυτής. 2.Οικονομικές δραστηριότητες, κατά την έννοια της παραγράφου 1, είναι όλες οι δραστηριότητες 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. 2. Εκτός από τα πρόσωπα της παραγράφου 1, θεωρείται επίσης ως υποκείμενο στον φόρο κάθε πρόσωπο το οποίο διενεργεί ευκαιριακά παράδοση καινούργιου μεταφορικού μέσου που αποστέλλεται ή μεταφέρεται προς τον αποκτώντα από τον πωλητή, τον αποκτώντα ή για λογαριασμό τους, εκτός του εδάφους κράτους μέλους αλλά εντός του εδάφους της Κοινότητας.....*», κατά το άρθρο 14, της ως άνω οδηγίας, «*1. Ως «παράδοση αγαθών» θεωρείται η μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, ενσώματο αγαθό. 2. Εκτός από την πράξη της παραγράφου 1, ως παράδοση αγαθών νοούνται οι κατωτέρω πράξεις: α) η μεταβίβαση,, β) η υλική παράδοση αγαθού με βάση σύμβαση, η οποία προβλέπει την εκμίσθωση αγαθού για ορισμένη περίοδο ή την πώληση αγαθού με δόσεις, με τον όρο της παρακράτησης της κυριότητας το αργότερο μέχρι την αποπληρωμή του τιμήματος, γ) η μεταβίβαση αγαθού, 3. Τα κράτη μέλη μπορούν να θεωρούν παράδοση αγαθών την εκτέλεση ορισμένων εργασιών σε ακίνητα.*» κατά δε το άρθρο 15, «*Εξομοιώνονται με «ενσώματα αγαθά» 2. Τα κράτη μέλη μπορούν να θεωρούν ενσώματα αγαθά: α) ορισμένα δικαιώματα σε ακίνητα, β) τα εμπράγματα δικαιώματα, τα οποία παρέχουν στον δικαιούχο δικαίωμα χρήσης σε ακίνητα, γ), την περιέλευση κατά κυριότητα ή κατ' επικαρπία, ακινήτου ή τμήματος ακινήτου. γ) στην*

εκτέλεση υπηρεσίας κατόπιν επιταγής της δημόσιας αρχής ή στο όνομά της ή σε εκτέλεση νόμου.». Το δε άρθρο 167, ορίζει: «Το δικαίωμα προς έκπτωση γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίον ο εκπεστέος φόρος γίνεται απαιτητός.», και στο άρθρο 168 ορίζεται ότι: «Κατά το μέτρο που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες **χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεων του, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπίπτει από τον φόρο, για τον οποίον είναι υπόχρεος:** α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εν λόγω κράτος μέλος φόρο προστιθεμένης αξίας για αγαθά, που του παρεδόθησαν ή πρόκειται να του παραδοθούν, καθώς και για υπηρεσίες που του παρεσχέθησαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο, β)....». Το δε άρθρο 250 παρ 1, ορίζει: «Κάθε υποκείμενος στον φόρο οφείλει να υποβάλλει δήλωση ΦΠΑ που να περιλαμβάνει όλα τα απαραίτητα δεδομένα για την εξακρίβωση του ποσού του φόρου που έχει καταστεί απαιτητός και του ποσού των εκπτώσεων που πρέπει να πραγματοποιηθούν, περιλαμβανομένου, κατά τον βαθμό που είναι αναγκαίος για τον προσδιορισμό της βάσης επιβολής του φόρου, του συνολικού ποσού των πράξεων των σχετικών με τον φόρο αυτό και με τις εν λόγω εκπτώσεις καθώς και του ποσού των απαλλασσόμενων πράξεων.»

Επειδή, κατά την άσκηση των εξουσιών τους, τα κ-μ οφείλουν να τηρούν τις γενικές αρχές του δικαίου που αποτελούν τμήμα της έννομης τάξης της Ένωσης, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται ειδικότερα **οι αρχές της ασφάλειας δικαίου και της αναλογικότητας καθώς και η αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης** (βλ., C-286/94, C-340/95, C-401/95 και C-47/96, C-384/04, C-271/06). Όσον αφορά, ειδικότερα, την αρχή της αναλογικότητας, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, σύμφωνα με την αρχή αυτή, τα μέτρα που τα κ-μ έχουν την ευχέρεια να λαμβάνουν κατά τα προεκτεθέντα δεν πρέπει να βαίνουν πέραν του αναγκαίου μέτρου για την επίτευξη των σκοπών της επακριβούς εισπράξεως του φόρου και της αποφυγής των καταστρατηγήσεων (C-188/09, σκέψη 26).

Επειδή, «η αρχή της αναλογικότητας, κατά τη νομολογία του ΔΕΕ, επιτρέπει στα κ-μ να λαμβάνουν μέτρα ή να θέτουν προϋποθέσεις, -όταν το επιτρέπει η οδηγία-, που σκοπό έχουν την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής ή την αντιμετώπιση της φορολογικής απάτης. Τα μέτρα αυτά κρίνονται ότι είναι συμβατά με το κοινοτικό δίκαιο όταν: **α)** δεν καθιστούν δυσχερή την άσκηση δικαιωμάτων, **β)** είναι αναγκαία για τη διασφάλιση των δημοσίων εσόδων και **γ)** δεν είναι δυσανάλογα σε σχέση με τις αρχές και τους σκοπούς του κοινού συστήματος ΦΠΑ (C-177/99 και 181/99).» (ΦΠΑ Ανάλυση-Ερμηνεία Δημήτρης Σταματόπουλος-Άννα Κλώνη Ν. 2859/2000-Άρθρο 30. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου- έκδοση 2015, Νομολογία ΔΕΕ σελ. 819).

Επειδή, «το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ συνιστά, ως αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ, **θεμελιώδη αρχή εγγενή στο κοινό σύστημα ΦΠΑ και δεν μπορεί καταρχήν να περιοριστεί** (βλ. C-25/07,C-74/08).

Προκαταρκτικά, το καθεστώς των εκπτώσεων αποβλέπει στο να απαλλάσσεται ο επιχειρηματίας από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε στο πλαίσιο όλων των οικονομικών του δραστηριοτήτων. Κατά συνέπεια, το κοινό σύστημα ΦΠΑ εξασφαλίζει **πλήρη ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση** όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω δραστηριότητες υπόκεινται, κατ' αρχήν, αυτές οι ίδιες, στον ΦΠΑ (βλ., 268/83, C-37/95, C-110/98 έως C- 47/98, C-98/98).

Οι βασικές αρχές ως προς το δικαίωμα έκπτωσης συνοψίζονται ως εξής:

- α) ο ΦΠΑ εκπίπτει εις ολόκληρο, με την προϋπόθεση ότι τα αγαθά και οι υπηρεσίες για **τα οποία** καταβλήθηκε χρησιμοποιούνται **για φορολογητέες πράξεις**.
- β) ο ΦΠΑ εκπίπτει για το **σύνολο των φορολογητέων πράξεων** και
- γ) ο ΦΠΑ εκπίπτει **άμεσα** και δεν προϋποθέτει την πραγματική χρήση των αγαθών και των υπηρεσιών για τις οποίες καταβλήθηκε (C-37/95,110/98,400/98,32/03,177/03),
- δ) η άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης δεν εκτείνεται στον φόρο που οφείλεται αποκλειστικά επειδή αναγράφεται στο τιμολόγιο π.χ. αναγραφή ΦΠΑ σε απαλλασσόμενη ασφαλιστική υπηρεσία).(C-342/87).

Επίσης, το Δικαστήριο έχει αποσαφηνίσει **τα κριτήρια** που πρέπει να πληροί ο φορολογούμενος για να ασκήσει το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ με το οποίο επιβαρύνθηκε:

- α) πρέπει να είναι **«υποκείμενος στον φόρο»** κατά την έννοια της οδηγίας ΦΠΑ και β) τα οικεία αγαθά και οι οικείες υπηρεσίες που επιβαρύνθηκαν με ΦΠΑ να προορίζονται για **την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων** του φορολογουμένου (C-137/02, C -4/94, C-165/86).

Περαιτέρω, κατά το ΔΕΕ, η **ύπαρξη ευθείας και άμεσης σχέσης μεταξύ μιας συγκεκριμένης εισροής και μιας ή περισσοτέρων 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 (C-32/03)**. Ανάλογη είναι και η απόφαση στην υπόθεση C-98/98 καθώς και στην υπόθεση C-435/05...». (ΦΠΑ Ανάλυση-Ερμηνεία Δημήτρης Σταματόπουλος-Άννα Κλώνη Ν. 2859/2000-Άρθρο 30. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου- έκδοση 2015, Νομολογία ΔΕΕ σελ. 818).

Επειδή, στο διατακτικό της υπόθεσης **C-32/2003** του ΔΕΚ, την οποία και επικαλείται η προσφεύγουσα, ορίζεται ότι: «Το άρθρο 4, παράγραφοι 1 έως 3, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με φόρους κύκλου εργασιών, Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι ένα πρόσωπο, το οποίο έχει παύσει μια εμπορική δραστηριότητα αλλά συνεχίζει να πληρώνει το μίσθωμα και τους λογαριασμούς για τους επαγγελματικούς χώρους που χρησίμευσαν για τη δραστηριότητα αυτή, λόγω του γεγονότος ότι η σύμβαση μισθώσεως έχει ρήτρα μη καταγγελίας, θεωρείται

υποκείμενο στον φόρο υπό την έννοια του άρθρου αυτού και δύναται να προχωρήσει σε έκπτωση του ΦΠΑ τον οποίο κατέβαλε σχετικά με τα ποσά αυτά, αρκεί να υφίσταται **άμεση σχέση μεταξύ των γενομένων πληρωμών και της εμπορικής δραστηριότητας** και αρκεί να έχει αποδειχθεί ότι δεν υπήρχε σκοπός φοροδιαφυγής ή καταστρατηγήσεως.».

Επειδή, βάσει της ως άνω απόφασης C-32/03 του ΔΕΚ, «εν προκειμένω, πρέπει να υπομνησθεί ευθύς εξ αρχής ότι, κατά το γράμμα του άρθρου 4, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, η έννοια του υποκειμένου στον φόρο ορίζεται σε σχέση με την έννοια της **οικονομικής δραστηριότητας**. Συγκεκριμένα, η ύπαρξη τέτοιας δραστηριότητας είναι εκείνη που δικαιολογεί τον χαρακτηρισμό του υποκειμένου στον φόρο, στον οποίο η έκτη οδηγία αναγνωρίζει δικαίωμα εκπτώσεως (σκέψη 19), «βάσει των ίδιων σκέψεων, πράξεις, όπως οι πληρωμές στις οποίες η Fini Η υποχρεώθηκε να συνεχίσει να προβαίνει κατά το χρονικό διάστημα εκκαθάρισεως της επιχειρήσεως εστιάσεως, πρέπει να θεωρηθούν μέρος της οικονομικής δραστηριότητας υπό την έννοια του άρθρου 4 της έκτης οδηγίας (σκέψη 24), «ωστόσο, μεταξύ μιας συγκεκριμένης εισροής και μιας ή περισσοτέρων εκροών που παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως είναι αναγκαίο να υπάρχει **άμεση σχέση προκειμένου να αναγνωριστεί στον υποκείμενο στον φόρο δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου εισροών και να καθοριστεί η έκταση του δικαιώματος αυτού** (προαναφερθείσα απόφαση Midland Bank, σκέψη 24)» (σκέψη 26), «συγκεκριμένα, εφόσον η σύμβαση μισθώσεως συνήφθη από τη Fini Η για να μπορέσει να διαθέτει τους αναγκαίους επαγγελματικούς χώρους για την άσκηση της δραστηριότητας εστιάσεως και λαμβανομένου υπόψη του γεγονότος ότι οι επαγγελματικοί χώροι όντως χρησιμοποιήθηκαν για τη δραστηριότητα αυτή, πρέπει να γίνει δεκτό ότι η υποχρέωση της εταιρίας να συνεχίσει να πληρώνει το μίσθωμα και τους λογαριασμούς μετά την παύση της εν λόγω δραστηριότητας **απορρέει ευθέως από την άσκηση της δραστηριότητας αυτής**. Υπό τις συνθήκες αυτές, η διάρκεια της υποχρεώσεως πληρωμής του μισθώματος και των λογαριασμών για τους πιο πάνω επαγγελματικούς χώρους δεν έχει σημασία για το ζήτημα αν υπάρχει οικονομική δραστηριότητα υπό την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, αρκεί το χρονικό αυτό διάστημα να είναι **απολύτως αναγκαίο για την ολοκλήρωση των εργασιών εκκαθάρισεως**» (σκέψεις 28-29) και «κατά συνέπεια, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 4, παράγραφοι 1 έως 3, της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι ένα πρόσωπο, το οποίο έχει παύσει μια εμπορική δραστηριότητα αλλά συνεχίζει να πληρώνει το μίσθωμα και τους λογαριασμούς για τους επαγγελματικούς χώρους που χρησίμευσαν για τη δραστηριότητα αυτή, λόγω του γεγονότος ότι η σύμβαση μισθώσεως έχει ρήτρα μη καταγγελίας, θεωρείται υποκείμενο στον φόρο υπό την έννοια του άρθρου αυτού και δύναται να προχωρήσει σε έκπτωση του ΦΠΑ τον οποίο κατέβαλε σχετικά με τα ποσά αυτά, αρκεί να υφίσταται **άμεση σχέση μεταξύ των γενομένων πληρωμών και της εμπορικής δραστηριότητας** και αρκεί να έχει αποδειχθεί ότι δεν υπήρχε σκοπός φοροδιαφυγής ή καταστρατηγήσεως» (σκέψη 35).

Επειδή, «πράγματι, αφενός, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι η ύπαρξη ευθείας και άμεσης σχέσεως εξαρτάται από αντικειμενικά στοιχεία (απόφαση της 8ης Ιουνίου 2000, C-98/98, Midland Bank, Συλλογή 2000, σ. 4177, σκέψη 32) και από τον αντικειμενικό χαρακτήρα της επίμαχης πράξεως (απόφαση της 6ης Απριλίου 1995, C-4/94, BLP Group, Συλλογή 1995, σ. 1983, σκέψη 24), (σκέψη 16 **C-104/12**). Εν προκειμένω, λαμβανομένου υπόψη του αντικειμενικού χαρακτήρα της παροχής δικηγορικών υπηρεσιών, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η εν λόγω παροχή σκοπούσε ευθέως και αμέσως στη διεκδίκηση αποζημίωσης από το Ελληνικό Δημόσιο, λόγω ακύρωσης του έργου.

Επειδή, «η ευθεία και άμεση σχέση που έχει κριθεί, με τη νομολογία του Δικαστηρίου, ως καθοριστικής σημασίας για την ερμηνεία της φράσεως για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεών του, κατά την έννοια του άρθρου 17, παράγραφος 2, στοιχείο α΄, της [έκτης οδηγίας], καθορίζεται βάσει του αντικειμενικού περιεχομένου της υπηρεσίας που παρασχέθηκε στον υποκείμενο στον φόρο ή βάσει της γενεσιουργού αιτίας της παρασχεθείσας υπηρεσίας» (σκέψη 18 **C-104/12**).

Επειδή, οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις με βάση τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ), συντάσσονται υπό την προϋπόθεση ότι ισχύουν δύο ουσιώδεις παραδοχές (assumptions). Οι παραδοχές αυτές είναι: α) Η Αρχή της Συνεχούς Επιχειρηματικής Δραστηριότητας, ήτοι οι λογιστικές καταστάσεις πρέπει να συντάσσονται στη βάση της συνεχούς επιχειρηματικής δραστηριότητας (going concern). Η διοίκηση της επιχείρησης θα πρέπει να προβαίνει στην εκτίμηση της δυνατότητας συνέχισης της επιχειρηματικής δραστηριότητας για διάστημα τουλάχιστον πέραν των δώδεκα μηνών, και β) η Αρχή των δεδουλευμένων.

Επειδή, στο **άρθρο 17 παρ 1** (Γενικές αρχές σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων) του **Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ)** ορίζεται ότι: «1. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις συντάσσονται με σαφήνεια, σύμφωνα με τις θεμελιώδεις παραδοχές του δουλευμένου και της συνέχισης της δραστηριότητας, καθώς και τις ακόλουθες γενικές αρχές: α) Οι λογιστικές πολιτικές χρησιμοποιούνται με συνέπεια από περίοδο σε περίοδο, ώστε να διασφαλίζεται η συγκρισιμότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών.....» και συνεπώς ο τρόπος σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων δεν είναι νομικά αδιάφορος διότι επιβάλλεται από τη φορολογική νομοθεσία, τουλάχιστον για το φορολογικό έτος 2015. Στις συνταχθείσες χρηματοοικονομικές καταστάσεις της προσφεύγουσας, που καταρτίστηκαν με βάση τα ΔΠΧΑ για τα υπό κρίση έτη, η Διοίκηση εκτίμησε ότι η παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας δεν είναι ενδεδειγμένη για την κατάρτιση τους, χαρακτηρίζοντας το έργο «ως διακοπέν» κατά την

31/12/2009 και προέβη στη διαγραφή όλων των σχετικών με το έργο κονδυλίων του Ενεργητικού και του αντίστοιχου εσόδου αποζημίωσης από το Δημόσιο.

Επειδή, «χάριν της ουδετερότητας της φορολογήσεως, οι προπαρασκευαστικές πράξεις θεωρήθηκαν ως αποτελούσες ήδη μέρος της οικονομικής δραστηριότητας και, επομένως, ελήφθη υπόψη η σχέση μεταξύ των προπαρασκευαστικών ενεργειών και των μεταγενεστέρων οικονομικών δραστηριοτήτων. Αν όμως ο ενδιαφερόμενος δεν ασκήσει αργότερα οικονομική δραστηριότητα, οι σκέψεις αυτές δεν μπορούν να διατηρηθούν. Δεν υπάρχει κανένας λόγος να χορηγείται δικαίωμα εκπτώσεως όταν δεν υπάρχει καν οικονομική δραστηριότητα.» (σκέψη 31 C-110/94).

Επειδή, «ο φόρος προστιθεμένης αξίας καθίσταται απαιτητός πάντοτε από τον τελικό καταναλωτή. Αυτό σημαίνει ότι πρόκειται για μια αλυσίδα διαδοχικών παροχών. Ο υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος πραγματοποιεί πράξεις και παρέχει υπηρεσίες σε άλλους, δεν βρίσκεται στο τέλος της αλυσίδας και, επομένως, μπορεί να διεκδικεί έκπτωση από τον φόρο. Ο ΦΠΑ καθίσταται απαιτητός, το πρώτον, από τον τελικό καταναλωτή, προς τον οποίον ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο παρείχε υπηρεσίες. Αν όμως ο «υποκείμενος στον φόρο» δεν πραγματοποιεί πράξεις και, επομένως, δεν παρέχει υπηρεσίες, αυτός είναι στην πράξη ο τελικός καταναλωτής. Αυτό σημαίνει ότι ο φόρος προστιθεμένης αξίας καθίσταται απαιτητός από αυτόν. Αν του αναγνωριζόταν δικαίωμα εκπτώσεως, οι δραστηριότητές του θα έμεναν αφορολόγητες», (σκέψη 32 C-110/94). Αυτό θα προσέκρουε σε θεμελιώδη αρχή του συστήματος του ΦΠΑ. Για τον λόγο αυτό, δεν μπορεί να παραχωρηθεί στην προσφεύγουσα, εν προκειμένω, δικαίωμα εκπτώσεως. Δεν αμφισβητείται ότι η προσφεύγουσα ουδέποτε άσκησε οικονομική δραστηριότητα, επομένως, ουδέποτε πραγματοποίησε φορολογητέες πράξεις. Αυτό σημαίνει ότι θα πρέπει να αντιμετωπισθεί ως τελικός καταναλωτής, ο δε φόρος προστιθεμένης αξίας πρέπει να καταστεί απαιτητός από αυτήν.

Επειδή, η ομοιόμορφη φορολογική βάση, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, καθορίζεται βάσει του αντικειμενικού περιεχομένου του αγαθού ή της υπηρεσίας που έλαβε ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο. Εν προκειμένω, η παροχή δικηγορικών υπηρεσιών, με σκοπό τη διεκδίκηση αποζημίωσης από το Ελληνικό Δημόσιο, λόγω ακύρωσης του έργου, δεν παρέχει στην προσφεύγουσα το δικαίωμα να εκπέσει ως φόρο εισροών τον οφειλόμενο επί των εν λόγω παρασχεθεισών υπηρεσιών φόρο προστιθεμένης αξίας.

Επειδή, σύμφωνα με το διατακτικό της υπόθεσης C-110/94 «ακόμη και οι πρώτες επενδυτικές δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για τις ανάγκες μιας επιχείρησης μπορούν να θεωρούνται ως οικονομικές δραστηριότητες κατά την έννοια του άρθρου 4 της έκτης οδηγίας 77/388, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους

κύκλου εργασιών, η δε φορολογική αρχή πρέπει, στο πλαίσιο αυτό, να λαμβάνει υπόψη τη δηλωθείσα πρόθεση της επιχειρήσεως να αναλάβει δραστηριότητες υποκειμένες στον φόρο προστιθεμένης αξίας. Οσάκις η διοίκηση έχει δεχθεί την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο για μια εταιρία που έχει δηλώσει την πρόθεσή της να αρχίσει οικονομική δραστηριότητα συνεπαγομένη φορολογητέες πράξεις, η παραγγελία εκπονήσεως μελέτης αποδοτικότητας όσον αφορά τη σχεδιαζόμενη δραστηριότητα μπορεί να θεωρηθεί ως οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια της προπαρατεθείσας 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 φόρου προστιθεμένης αξίας όσον αφορά τη φορολογική επιβάρυνση της επιχειρήσεως, και εκτός της περιπτώσεως των καταστάσεων που ενέχουν απάτη ή κατάχρηση, η ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο δεν μπορεί να αφαιρεθεί από την εν λόγω εταιρία με αναδρομικό αποτέλεσμα, εφόσον, ενόψει των αποτελεσμάτων της μελέτης αυτής, αποφασίστηκε να μην περάσει η εταιρία στην εκτελεστική φάση και να τεθεί υπό εκκαθάριση, οπότε από τη σχεδιαζόμενη οικονομική δραστηριότητα δεν προέκυψαν φορολογητέες πράξεις.».

Επειδή, σύμφωνα με τη Σύμβαση Παραχώρησης του Έργου, η οποία κυρώθηκε με το Ν. 3535/2007, στο άρθρο 1, στην παρ 36. **Φορολογικά Θέματα - Αναφορές 36.1 Φορολογικά Θέματα** ορίζεται ότι: **36.1.5 (α) Για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 33 του ν. 2859/2000, οι Κατασκευές Περιόδου T1 θεωρούνται ως «Ενιαίο Αγαθό Επένδυσης», όπως αυτό ορίζεται στην περίπτωση α' της παραγράφου 4 του άρθρου 33 του ως άνω νόμου. Οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 33 του ίδιου νόμου, εφαρμόζονται ανάλογα στο παρόν Έργο, χωρίς εκ τούτου να θεωρείται καθ' οιονδήποτε τρόπο ο Παραχωρησιούχος ως Οργανισμός ή Επιχείρηση ή Εταιρεία Κοινής Ωφέλειας. b) Το πιστωτικό υπόλοιπο που προκύπτει σε κάθε φορολογική περίοδο από την έκπτωση του φόρου των εισροών για τα αγαθά και τις υπηρεσίες, με την εξαίρεση των δαπανών που αναφέρονται στην παραγρ. 4 του άρθρου 30 του ν. 2859/2000, επιστρέφεται στον Παραχωρησιούχο ανεξάρτητα από το βαθμό ολοκλήρωσης του Έργου ή των επί μέρους κατασκευών (ή τμημάτων του). c) Η επιστροφή του κατά τα ανωτέρω πιστωτικού υπολοίπου του Φ.Π.Α. προς τον Παραχωρησιούχο διενεργείται εντός των εκάστοτε προβλεπομένων από τις ισχύουσες διατάξεις προθεσμιών και πάντως όχι πέραν των εξήντα (60) ημερών από την υποβολή της σχετικής αίτησης. Ειδικά για την πρώτη επιστροφή η ανωτέρω προθεσμία δεν μπορεί να υπερβεί τους έξι (6) μήνες. Σε περίπτωση υπέρβασης της προθεσμίας αυτής το Ελληνικό Δημόσιο υποχρεούται να καταβάλει στον Παραχωρησιούχο τόκο υπερημερίας επί του προς επιστροφή ποσού, υπολογιζόμενο από την πρώτη ημέρα που ακολουθεί μετά την εξηκοστή (60) ημέρα από την υποβολή της σχετικής αίτησης επιστροφής, με επιτόκιο που καθορίζεται εκάστοτε σύμφωνα με την εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών υπ' αριθμ. 105 7005/4547-19-0016/1132 της 11 Μαΐου 1995, όπως αυτή κάθε φορά ισχύει.».**

Επειδή περαιτέρω στην παρ. 3.1.37 του ως άνω νόμου ορίζεται ότι: «Εγκεκριμένο Χρονοδιάγραμμα Εφαρμογής Μελετών - Κατασκευών Περιόδου T1» ή «Εγκεκριμένο *01000412302070068* Χρονοδιάγραμμα» είναι το Χρονοδιάγραμμα Εφαρμογής της Περιόδου Μελετών - Κατασκευών που υποχρεούται να καταρτίσει ο Παραχωρησιούχος, όπως έχει εγκριθεί από τον Ανεξάρτητο Μηχανικό και θα προσαρτηθεί στην παρούσα σε αντικατάσταση του Χρονοδιαγράμματος Προσφοράς του Προσαρτήματος 6.», στην παρ 3.1.60 ορίζεται ότι: «Κατασκευές» ή «Κατασκευές του Έργου» είναι καθετί που, σύμφωνα με τους όρους της Σύμβασης Παραχώρησης, είναι αναγκαίο προκειμένου να κατασκευαστεί, να συντηρείται, να λειτουργεί και να τελεί υπό εκμετάλλευση το Έργο. Οι Κατασκευές διακρίνονται περαιτέρω σε: i) «Κατασκευές Περιόδου T1» που είναι όλες όσες απαιτούνται για την εν γένει πλήρη και άρτια ολοκλήρωση του κατά την φυσική υπόσταση Έργου, ώστε τούτο να είναι έτοιμο να αποδοθεί στη χρήση του κοινού, δηλαδή να αρχίσει η Λειτουργία τούτου. Στις Κατασκευές της Περιόδου T1 περιλαμβάνονται οι μελέτες - κατασκευές των έργων τόσο του Έργου Παραχώρησης, όσο και των Τοπικών Έργων.», στην παρ 33.1.2 ότι: «Από την Ημερομηνία Έναρξης Παραχώρησης, όλες οι Διαφορές που ανακύπτουν μεταξύ των Συμβαλλομένων θα επιλύονται σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος Άρθρου. ...», στην παρ 33.3.1 ότι: «Οποιαδήποτε Διαφορά που δεν είναι Τεχνική Διαφορά, καθώς και οι Διαφορές του Άρθρου 33.1.2 (i), (ii) και (iii) θα επιλύονται από τη συμφωνούμενη με το παρόν άρθρο Διαιτησία, αποκλειόμενης κάθε άλλης δικαιοδοσίας», τέλος δε, στην παρ 33.3.9 ότι: «Η Διαιτητική Απόφαση είναι οριστική και αμετάκλητη και δεν υπόκειται σε κανένα τακτικό ή έκτακτο ένδικο μέσο, αποτελεί δε τίτλο εκτελεστό χωρίς να χρειάζεται να κηρυχθεί αυτό από τα τακτικά Δικαστήρια και τα Μέρη δεσμεύονται να συμμορφωθούν αμέσως με τους όρους της.».

Επειδή το Διαιτητικό Δικαστήριο, με την από 25-5-2015 οριστική απόφαση του, αφού έκρινε ότι η διαιτητική συμφωνία εξακολουθεί να ευρίσκεται σε ισχύ παρά την καταγγελία της Σύμβασης Παραχώρησης και ότι η προς ερμηνεία παρ 36.1.5 της Σύμβασης ρυθμίζει α) την έννοια του ενιαίου αγαθού επένδυσης, β) την εξαίρεση της προσφεύγουσας από την υποχρέωση διακανονισμού σε περίπτωση μη ενάρξεως χρήσεως των επενδυτικών αγαθών και γ) την επιστροφή σ' αυτήν του πιστωτικού υπολοίπου που προκύπτει σε κάθε φορολογική περίοδο από την έκπτωση του φόρου των εισροών για τα αγαθά και τις υπηρεσίες, ανεξάρτητα από το βαθμό ολοκλήρωσης του έργου ή των επί μέρους κατασκευών (ή τμημάτων του) και καθιερώνει φορολογικό ευεργέτημα με ειδικό όρο αυτής, ο οποίος αποτελεί αυτοτελές και αυτόνομο περιεχόμενο της Συμβάσεως, αφού οι διατάξεις αυτές, οι οποίες αποτελούν αυτοτελείς και αυτόνομες συμβατικές ρήτρες προκύπτουσες ευθέως από αυτήν αλλά και τον ουσιαστικό νόμο, μετά τη νομοθετική κύρωσή της, δεν παραπέμπουν απλώς σε διατάξεις φορολογικού νόμου αλλά, αντιθέτως αποτελούσες νομοθέτηση κατά παραπομπή, διατυπώνουν ειδική και ευθεία εξαίρεση

από αυτές, ήτοι από το άρθρο 33 του Ν 2859/2000, αποφάνθηκε ότι έχει δικαιοδοσία για την επίλυση των εν λόγω διαφορών. Περαιτέρω, το ίδιο Δικαστήριο, αφού έκρινε αφενός μεν ότι η στέρηση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ που καταβλήθηκε επί πράξεων που διενεργήθηκαν ενόψει της πραγματοποιήσεως οικονομικής δραστηριότητας κατ' αρχήν υπαγόμενης στον ΦΠΑ, έστω και αν η οικονομική δραστηριότητα αυτή τελικά δεν ασκηθεί, αντίκειται στη διάταξη του άρθρου 36.1.5 της Σύμβασης και δεν έρχεται σε αντίθεση με την Οδηγία ΦΠΑ, αφετέρου δε ότι όταν ο υποκείμενος στον φόρο δεν μπόρεσε να χρησιμοποιήσει τα αγαθά ή τις υπηρεσίες, για τα οποία έγινε η έκπτωση στο πλαίσιο φορολογούμενων πράξεων, λόγω περιστάσεων ανεξαρτήτων από τη θέλησή του, εξακολουθεί να υφίσταται το δικαίωμα της έκπτωσης, διότι στην περίπτωση αυτή δεν υπάρχει κανένας κίνδυνος απάτης ή κατάχρησης που να μπορεί να δικαιολογήσει τη μεταγενέστερη επιστροφή των ποσών που εξέπεσε η προσφεύγουσα.

Επειδή σύμφωνα με την **υπ' αριθ./2017 απόφαση** του Τριμελούς Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης τμήμα Ε', την οποία επικαλείται η προσφεύγουσα με την παρούσα, «...όταν κατά την εκδίκαση διοικητικής διαφοράς ενώπιον διοικητικού δικαστηρίου προσκομίζεται απόφαση του διαιτητικού δικαστηρίου που προβλέπεται από την ως άνω Σύμβαση, με την οποία επιλύεται μεταξύ των ίδιων διαδίκων ζήτημα που τίθεται και ενώπιον του εν λόγω δικαστηρίου, το τελευταίο αυτό έχει την εξουσία να ελέγξει αν το ζήτημα που επιλύθηκε υπαγόταν στη δικαιοδοσία του διαιτητικού δικαστηρίου, άπαξ δε και δεχθεί ότι η προσκομιζόμενη απόφαση εκδόθηκε εντός των ορίων της δικαιοδοσίας του διαιτητικού δικαστηρίου, δεν μπορεί να ελέγξει την ορθότητα της λύσης που δόθηκε από το δικαστήριο αυτό ως προς το ζήτημα που έκρινε, αλλά οφείλει να τη σεβαστεί στο πλαίσιο της περαιτέρω κρίσης του περί των ζητημάτων που υπάγονται στη δικαιοδοσία του (βλ. ΣτΕ 752/2008, 2624/2013, 582, 4248/2015 κ.ά.) (σκέψη15), «...με τα δεδομένα αυτά, εφόσον κατά προαναφερόμενα η από 28-5- 2015 απόφαση του Διαιτητικού Δικαστηρίου είναι δεσμευτική, το Δικαστήριο τούτο, ενόψει των όσων έγιναν δεκτά με την τελευταία, κρίνει ότι πρέπει να αναγνωρισθεί ότι η προσφεύγουσα είχε δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ που κατέβαλε για επενδυτικά αγαθά κατά την περίοδο από 14-8-2006 έως 31-12- 2010 (3.178.974,84 ευρώ), χωρίς να έχει υποχρέωση να προβεί σε εφάπαξ διακανονισμό αυτού, σύμφωνα με το άρθρο 33 παρ. 3 του Ν 2859/2000... Περαιτέρω, κατόπιν του περιορισμού που έγινε με τη διαιτητική απόφαση του οφειλόμενου από το Δημόσιο ΦΠΑ για την συνολική περίοδο από 14-8-2006 έως 31-12-2011 σε 323.181,72 ευρώ, πρέπει να διαταχθεί η επιστροφή στην προσφεύγουσα ποσού 82.928,43 ευρώ, από το αιτούμενο για τη διαχειριστική περίοδο 1/1- 31/12/2010 συνολικό ποσό των 248.835,11 ευρώ, του οποίου την επιστροφή αρνήθηκε η φορολογική αρχή, κατά μερική παραδοχή του σχετικού αιτήματος της κρινόμενης προσφυγής.» (σκέψη18).

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου

άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Εφόσον συντρέχουν οι ανωτέρω προϋποθέσεις, τότε ούτε από τις σχετικές διατάξεις, αλλά ούτε από τα νομολογιακώς κριθέντα δύναται να υποστηριχθεί η άποψη ότι υφίσταται το σχετικό δικαίωμα του λήπτη προς έκπτωση του ΦΠΑ, το γεγονός δε, ότι ενδεχομένως η προσφεύγουσα προσέφυγε στο Διαιτητικό Δικαστήριο, όχι «κατ' επιλογή της», αλλά λόγω του ότι αποτελούσε υποχρέωση της από τη Σύμβαση Παραχώρησης, δεν δύναται να στοιχειοθετήσει νόμιμο δικαίωμα της έκπτωσης των ως άνω δαπανών της, που αφορούν σε αμοιβές δικηγόρων από παρασχεθείσες νομικές υπηρεσίες, για χρονικό διάστημα μετά τη διακοπή της δραστηριότητας της, δεδομένου ότι η φορολογική αρχή απέδειξε, με βάση αντικειμενικά στοιχεία, ότι δεν υφίσταται άμεση σχέση μεταξύ των γενόμενων πληρωμών και της εμπορικής δραστηριότητας της προσφεύγουσας, στα πλαίσια εκτέλεσης του αναληφθέντος τεχνικού έργου.

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από .../2017 έκθεση ελέγχου φορολογίας ΦΠΑ, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από .../2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «. ...» – **Α.Φ.Μ.** ...,

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Α. Φ.Π.Α

Φορολογική Περίοδος 01/12/2015 – 31/12/2015	
Πιστωτικό υπόλοιπο για επιστροφή βάσει δήλωσης	60.041,12
Πιστωτικό υπόλοιπο για επιστροφή βάσει ελέγχου	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο με την παρούσα απόφαση	0,00 €

Β. ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΚΦΔ

Πρόστιμο ΚΦΔ άρθρου 54 ν. 4174/2013	Φορολογικό έτος 2015
	100,00 €

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

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

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

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.