



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 05.05.2023

Αρ. απόφασης: 887

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

### ΑΠΟΦΑΣΗ

#### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

**1.** Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 ΦΕΚ Α΄ 206), εφεξής ΚΦΔ.

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

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

**2.** Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

**3.** Την 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.** Τη με ημερομηνία κατάθεσης .....**2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της προσφεύγουσας Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρίας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ:** ... κατά της υπ' αρ.....**21.12.2022** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού

Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.09.2022 – 30.09.2022 του Προϊσταμένου του ....., καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της υπ' αρ.πρωτ. ....**01.2023** ενδικοφανούς προσφυγής της Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρίας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ:** ..... που 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' αρ. ....**12.2022** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου **01.09.2022 – 30.09.2022** του Προϊσταμένου ..... δεν αναγνωρίστηκε για την προσφεύγουσα εταιρία με αντικείμενο εργασιών τις υπηρεσίες ενοικίασης επιπλωμένων δωματίων πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. προς επιστροφή 89.311,20€ και προς έκπτωση 6.688,80€ που δηλώθηκε με την με αρ.....10-2022 περιοδική δήλωση ΦΠΑ του 9<sup>ου</sup> μήνα του 2022, (σχετική και η με αρ. ....10-2022 (RUN ..) ηλεκτρονική αίτηση επιστροφής ΦΠΑ).

Η φορολογική αρχή έκρινε ότι δεν είναι δυνατή η έκπτωση και επιστροφή του φόρου των επενδυτικών κατασκευαστικών έργων που πραγματοποιήθηκαν από την προσφεύγουσα σε μισθωμένο ακίνητο κυριότητας τρίτου, που βρίσκεται στη .... επί της οδού ..., επειδή, δεν πληρούνταν η προϋπόθεση οποιασδήποτε έννομης σχέσης μίσθωσης διάρκειας τουλάχιστον πέραν των εννέα ετών και ως εκ τούτου δεν νομιμοποιούνταν να πραγματοποιήσει οποιαδήποτε πράξη ανέγερσης ή επισκευής ή διαμόρφωσης επί αυτού.

Η προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται στην από 21.12.2022 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ, δυνάμει της υπ' αρ. ....-10-2022 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου του ..... ισχυριζόμενη:

- 1) Κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 30,32,33,34 του κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000) κρίθηκε ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις για επιστροφή του ποσού των 89.311,20 ευρώ. – Αντίθεση προς το ενωσιακό δίκαιο και την νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Αβάσιμα, και νομικώς εσφαλμένα η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε το φόρο ύψους 96.000,00€, των δαπανών επένδυσης, σε μισθωμένο χώρο ( 1ου και 2ου ορόφου), στη ... επί της οδού .....

Μίσθωσε αρχικά τον πρώτο όροφο του ακινήτου από τον υπεκμισθωτή .....» με ΑΦΜ ..... υποβάλλοντας την με α/α ...../30-03-2022 αρχική και ...../05-04-2022, ...../05-04-2022 τροποποιητικές δηλώσεις πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακινήτων με τις οποίες είχε ορισθεί ως διάρκεια μίσθωσης το διάστημα **01.03.2022 – 31.03.2037**.

Στη συνέχεια συμβλήθηκε με την εταιρία «.....» με ΑΦΜ ..... αναθέτοντάς την διενέργεια οικοδομικών εργασιών, ήτοι εργασιών επισκευής διώροφης οικοδομής με στατιστική ενίσχυση για επτά (7) ενοικιαζόμενα δωμάτια με σαλόνι για πρωϊνό.

Η ως άνω συμβαλλόμενη εταιρία εξέδωσε το με αρ. ..09-9-2022 Τ.Π.Υ. καθαρής αξίας 400.000,00€ ευρώ και Φ.Π.Α. 96.000,00€. Η προσφεύγουσα προς εξόφληση του εν λόγω τιμολογίου προέβαινε σε τμηματικές καταβολές σε τραπεζικό λογαριασμό της αντισυμβαλλόμενης.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι οι εργασίες πραγματοποιήθηκαν, το τιμολόγιο εξοφλήθηκε και οι δαπάνες αφορούσαν επενδυτικό αγαθό και υφίστατο ενεργή μίσθωση για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα ετών.

Μετά την ολοκλήρωση των εργασιών υπεκμίσθωσε σύμφωνα με το καταστατικό της σκοπό τον πρώτο και δεύτερο όροφο του ως άνω ακινήτου στην «..» με ΑΦΜ .... με συνολικό μηνιαίο μίσθωμα 2.500,00€ και με διάρκεια μίσθωσης **01.10.2022 – 31.12.2023**, υποβάλλοντας την υπ'αρ..../23-11-2022 δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης.

Σύμφωνα με την υπ. αρ. 1108/2021 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας, υποκείμενο στο ΦΠΑ πρόσωπο που πραγματοποιεί σε μισθωμένο ακίνητο δαπάνες ανέγερσης προσθήκης ή βελτίωσης υφιστάμενων κτιρίων, τα οποία χρησιμοποιεί (ή κατά το μέρος που χρησιμοποιεί) για την πραγματοποίηση φορολογούμενων πράξεων, έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με το οποίο επιβαρύνθηκαν οι εν λόγω δαπάνες ανεξάρτητα από τη διάρκεια της μισθωτικής σχέσης.

Συνυποβάλλει αντίγραφα της με αρ. ....02.05.2022 κατάστασης συμφωνητικών σύμβασης έργου της παρ.16 του άρθρου 8 του ν. 1882/1990 με την κατασκευάστρια εταιρία «..... .» με ΑΦΜ .....της τεχνικής έκθεσης – αναλυτικής περιγραφής επιμετρήσεων της ως άνω εταιρίας, της με αρ.πράξης .../01.11.2022 οικοδομικής άδειας Δήμου ..... που υποβλήθηκε από τον μηχανικό .....) με την περιγραφή έργου «εσωτερικές διαρρυθμίσεις κτιρίου σε υπόγειο, ισόγειο και πατάρι και διαμερίσματα σε 1<sup>ο</sup> όροφο και δώμα, κατάστασης αναλυτικού προϋπολογισμού ανά ομάδα και είδη εργασιών, αποδεικτικών πληρωμής, ισοζυγίου λογιστικής του 9<sup>ου</sup> μήνα του 2022, του με κωδικό .....11.2022 αιτήματος τελικού ελέγχου του Υπουργείου Ανάπτυξης και Επενδύσεων για την καταβολή της τελικής ενίσχυσης για το

πρόγραμμα «Ανταγωνιστικότητα, Επιχειρηματικότητα και Καινοτομία ΕΠΑνΕΚ – Άξονας 02 ενίσχυση της ίδρυσης και λειτουργίας νέων τουριστικών μικρομεσαίων επιχειρήσεων» του ΕΣΠΑ, του από 20.07.2022 συμφωνητικού αναγνώρισης χρέους και δηλώσεων πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακινήτων.

2) Παντελής έλλειψη αιτιολογίας, άλλως πλημμελής αιτιολογία των διαπιστώσεων του ελέγχου, διότι δεν προσδιορίζεται με αποδεκτό τρόπο ούτε αποδεικνύεται ποιες προϋποθέσεις δήθεν δεν πληρούνται για την επιστροφή του ποσού ΦΠΑ. Μη λήψη υπόψη και αξιολόγηση αποδεικτικών στοιχείων.

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 30 «Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου» του ν.2859/2000 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. [...]. 1.α. [...]. 3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16, 17 και 18. [...]. 4. [...].»

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 33 «Διακανονισμός εκπτώσεων» του ν.2859/2000 (ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΠΑ) ορίζεται ότι: «1. Η έκπτωση του φόρου που ενεργείται με βάση τις υποβαλλόμενες δηλώσεις ΦΠΑ υπόκειται σε τελικό διακανονισμό σύμφωνα με τα συνολικά στοιχεία της διαχειριστικής περιόδου, εφόσον: α) η έκπτωση αυτή είναι μεγαλύτερη ή μικρότερη από εκείνη που είχε δικαίωμα να ενεργήσει ο υποκείμενος στο φόρο, β) μετά την υποβολή των ανωτέρω δηλώσεων ΦΠΑ, έγιναν μεταβολές που δεν είχαν ληφθεί υπόψη για τον καθορισμό του ποσού των εκπτώσεων, ιδίως στην περίπτωση έκπτωσης στο τίμημα ή ακύρωσης αγορών. [...]. 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. [...]. 3. [...]. 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. [...]

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 34 « επιστροφή φόρου» Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυαν κατά την υπό κρίση περίοδο ορίζεται ότι: «1. Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον: α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξαρχής αχρεώστητα ή β) το αχρεώστητο προκύπτει από επιγενόμενο λόγο στις κάτωθι περιπτώσεις: i) προκύπτει ως πιστωτικό υπόλοιπο, το οποίο δεν μεταφέρεται σε επόμενη περίοδο για έκπτωση ή σε περίπτωση μεταφοράς του η έκπτωση δεν κατέστη δυνατή ή ii) [...] ή iii) αφορά αγαθά επένδυσης που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33. [...] 2. [...]»

**Επειδή**, με τις διατάξεις της υπ' αριθμ. Α.1104/6.5.2020 (ΦΕΚ Β' 1895/18.5.2020) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ), όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία υποβολής από την προσφεύγουσα της ως άνω υπ' αρ. πρωτ. 25449/29.06.2022 αίτησής της (29.06.2022): «Άρθρο 1. Δικαίωμα επιστροφής. Ο φόρος επιστρέφεται, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων, όταν καταβλήθηκε στο Δημόσιο αχρεωστήτως, είτε εξαρχής ή από επιγενόμενο λόγο. Άρθρο 2. Επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. μέσω διαδικασίας ανάλυσης κινδύνου. 1. Αίτηση Επιστροφής. Η αίτηση επιστροφής Φ.Π.Α. δημιουργείται ηλεκτρονικά με την υποβολή της δήλωσης Φ.Π.Α., εφόσον στην δήλωση αυτή ο υποκείμενος στον φόρο έχει αθροιστικά: -συμπληρώσει τον κωδικό 503 (Αιτούμενο ποσό για επιστροφή), -επιλέξει μια από τις αιτίες επιστροφής, πλην της μείωσης χρεωστικού υπολοίπου, -συμπληρώσει την ένδειξη «ΤΡΑΠΕΖΑ» και τον αριθμό λογαριασμού IBAN. [...]. Δεν υποβάλλεται έντυπη αίτηση, εφόσον για το ίδιο αιτούμενο ποσό έχει υποβληθεί αίτηση επιστροφής ηλεκτρονικά σύμφωνα με τα ανωτέρω. Δεύτερη αίτηση δεν παράγει έννομα αποτελέσματα. [...]. Ανεξάρτητα από τον τρόπο υποβολής του αιτήματος επιστροφής, με αυτό δεν συνυποβάλλεται κανένα δικαιολογητικό για την αιτία δημιουργίας του υπολοίπου ποσού προς επιστροφή. [...]. Άρθρο 3. [...]. Άρθρο 5. Ανάκληση αίτησης επιστροφής. Το πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. που ζητείται για επιστροφή δεν μεταφέρεται προς έκπτωση στην επόμενη φορολογική περίοδο, εκτός εάν η αίτηση επιστροφής ανακληθεί εγγράφως με υποβολή σχετικού αιτήματος [...]. Άρθρο 6. Μεταβατικές διατάξεις. Οι διατάξεις του άρθρου 4 της παρούσας εφαρμόζονται για αιτήματα επιστροφής που δημιουργούνται από 1.7.2021 και εφεξής. Για αιτήματα που δημιουργούνται μέχρι και 30.6.2021, μετά την ολοκλήρωση των ενεργειών που προβλέπονται στις παρ. 2 και 3 του άρθρου 2 της παρούσας: α) το τμήμα Συμμόρφωσης της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. για την παραλαβή της δήλωσης Φ.Π.Α., για τη φορολογική περίοδο που αφορά το αίτημα επιστροφής, εκδίδει άμεσα Α.Φ.ΕΚ. Σε περίπτωση δε, που το

αίτημα επιστροφής έχει αξιολογηθεί «ΚΑΤΟΠΙΝ ΕΛΕΓΧΟΥ», το Α.Φ.ΕΚ. εκδίδεται μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου. β) Για τις υποθέσεις που δεν έχουν επιλεγεί για έλεγχο, η υποβολή αιτήματος ανάκλησης είναι δυνατή μέχρι την εκκαθάριση του ΑΦΕΚ. Άρθρο 7. Έναρξη ισχύος. Η παρούσα απόφαση ισχύει από τη δημοσίευσή της και από την έναρξη ισχύος αυτής καταργούνται οι ΠΟΛ 1073/2004, 1090/2012 και 1067/2013 αποφάσεις. Εκκρεμείς αιτήσεις κατά τη δημοσίευση της παρούσας, διεκπεραιώνονται κατά τα οριζόμενα σε αυτή. [...].»

**Επειδή**, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αρ. 1108/2021 απόφαση (5μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψεις 4, 6 και 7 της απόφασης): «4. ...σύμφωνα με τη θεμελιώδη αρχή που διαπνέει το σύστημα του Φ.Π.Α. και προκύπτει από το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας, ο Φ.Π.Α. επιβάλλεται σε κάθε συναλλαγή παραγωγής ή διανομής, κατόπιν αφαιρέσεως του Φ.Π.Α. που επιβάρυνε άμεσα τις προηγουμένως πραγματοποιηθείσες πράξεις. Στο άρθρο 17 παρ. 2 της οδηγίας διατυπώνεται η αρχή της εκπτώσεως των ποσών που τιμολογούνται ως Φ.Π.Α. για τα αγαθά που παραδίδονται ή τις υπηρεσίες που παρέχονται στον υποκείμενο στο φόρο, εφόσον τα εν λόγω αγαθά ή υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογούμενων πράξεών του. Κατά την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (βλ. απόφαση της 21ης Ιουνίου 2012, συν. υποθ. C-80/11, [...] και C-142/11, [...], σκέψεις 37-39, καθώς και την εκεί μνημονευόμενη νομολογία), το δικαίωμα των υποκειμένων στον φόρο να εκπίπτουν από τον οφειλόμενο Φ.Π.Α. τον Φ.Π.Α. επί των εισροών, ο οποίος οφείλεται ή αποδόθηκε σε σχέση με τα αγαθά που απέκτησαν ή τις υπηρεσίες που τους παρασχέθηκαν, συνιστά θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος Φ.Π.Α. που έχει καθιερώσει ο νομοθέτης της Ένωσης. Το εν λόγω δικαίωμα προς έκπτωση αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του Φ.Π.Α. και δεν μπορεί, καταρχήν, να περιορίζεται ... ασκείται δε πάραυτα για το σύνολο των φόρων που έχουν επιβληθεί στις πράξεις εισροών. Σκοπός του συστήματος των εκπτώσεων είναι να απαλλαγεί πλήρως ο επιχειρηματίας από την επιβάρυνση του Φ.Π.Α. που οφείλεται ή αποδίδεται στο πλαίσιο του συνόλου των οικονομικών του δραστηριοτήτων. Το κοινό σύστημα του Φ.Π.Α. εξασφαλίζει με τον τρόπο αυτό την ουδετερότητα ως προς την φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι δραστηριότητες αυτές υπόκεινται καταρχήν στον Φ.Π.Α. ..

6. Επειδή από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων του ν. 1642/1986, ερμηνευόμενων υπό το φως της έκτης οδηγίας περί Φ.Π.Α., όπως έχει, κατά τα ανωτέρω, ερμηνευθεί από το Δικαστήριο της Ένωσης (βλ. επίσης την απόφαση ΔΕΚ της 6ης Μαρτίου 2008, C-98/07 [...] A/S, [...] A/S, σκέψη 33, κατά την οποία «από το γράμμα της διατάξεως [του άρθρου 20 παρ. 4] προκύπτει με σαφήνεια ότι η δυνατότητα που παρέχεται στα κράτη μέλη αφορά αποκλειστικώς και μόνον την εφαρμογή των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 20, το οποίο

ρυθμίζει τον διακανονισμό των εκπτώσεων»), συνάγεται ότι υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο, που πραγματοποιεί σε μισθωμένο ακίνητο δαπάνες ανέγερσης, προσθήκης ή βελτίωσης υφιστάμενων κτιρίων, τα οποία χρησιμοποιεί (ή κατά το μέρος που χρησιμοποιεί) για την πραγματοποίηση φορολογούμενων πράξεων, έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, με το οποίο επιβαρύνθηκαν οι εν λόγω δαπάνες, ανεξάρτητα από τη διάρκεια της μισθωτικής σχέσης. Η έκπτωση αυτή διακανονίζεται, περαιτέρω, κατά τους όρους και προϋποθέσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 26 του ν. 1642/1986 (κατά τον χρόνο υποβολής τη εκκαθαριστικής δηλώσεως). Σε περίπτωση, εξάλλου, που οι ως άνω δαπάνες εμπίπτουν στην έννοια των επενδυτικών αγαθών, κατ' άρθρο 26 παρ. 4 του ν. 1642/1986 (στην αξία των οποίων, ωστόσο, δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης, ως προς τις οποίες, όμως, δε θίγεται, κατά τα ανωτέρω, το δικαίωμα έκπτωσης), τότε: α) το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης (και όχι απόκτησης) των αγαθών αυτών (δια του τελικού διακανονισμού του φόρου που προκύπτει από τη σύγκριση του δικαιώματος έκπτωσης του έτους πρώτης χρησιμοποίησης με το αντίστοιχο του έτους απόκτησης), β) η εν λόγω έκπτωση υπόκειται σε πενταετή διακανονισμό (με αφετηρία το έτος χρησιμοποίησης), ο οποίος διενεργείται κάθε έτος για το ένα πέμπτο (1/5) του φόρου που επιβάρυνε τα πιο πάνω αγαθά (εφαρμοζόμενη, κατά τα λοιπά, της παρ. 1 του ίδιου άρθρου) και γ) παρέχεται στο υποκείμενο του φόρου το προβλεπόμενο στο άρθρο 27 παρ. 1 περ. δ) (αυτοτελές) δικαίωμα επιστροφής του φόρου [βλ. σχετικώς και τα αναφερόμενα στην αιτιολογική έκθεση επί του ν. 1882/1990, με το άρθρο 24 παρ. 3 του οποίου αντικαταστάθηκε η περίπτωση α) της παραγρ. 4 του άρθρου 26 του ν. 1642/1986, κατά τα οποία -εν όψει, προδήλως, της ως άνω παρεχόμενης δυνατότητας επιστροφής (ανάκτησης) του φόρου- "η διάταξη σκοπεί στην ενίσχυση της επενδυτικής προσπάθειας, καθώς δίνει τη δυνατότητα στις επιχειρήσεις να αποκτούν επενδυτικά αγαθά αναγκαία για τη λειτουργία τους μη επιβαρυσμένα με φόρο προστιθέμενης αξίας"]].

7. ...Κατά την κρίση του δικάσαντος διοικητικού εφετείου, από τον συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 23 παρ. 1 και 26 παρ. 4 του ν. 1642/1986 προκύπτει "α) ότι ο υποκείμενος στον φόρο προστιθέμενης αξίας δικαιούται, μεταξύ άλλων, να εκπέσει από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης (πωλήσεως) αγαθών και το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι αγορές αγαθών επένδυσης, β) ότι το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου αυτού κρίνεται οριστικά κατά τον χρόνο χρησιμοποίησης των εν λόγω αγαθών επένδυσης, γ) ότι τέτοια αγαθά για την εφαρμογή των παραπάνω διατάξεων θεωρούνται και τα κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές που κατασκευάζονται από την υποκείμενη στο φόρο επιχείρηση σε ακίνητο που δεν ανήκει μεν κατά κυριότητα σε αυτή, έχει όμως βάσει οποιασδήποτε έννομης σχέσης τη χρήση του ακινήτου για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα ετών και δ) ότι η χρονική αυτή προϋπόθεση πρέπει απαραίτητως να συντρέχει κατά το χρόνο

γενέσεως του δικαιώματος της εκπώσεως του φόρου, δηλαδή κατά το χρόνο χρησιμοποίησης των επενδυτικών αγαθών. Εν όψει αυτών, το εφετείο δέχθηκε ακολούθως, ότι στη συγκεκριμένη περίπτωση δεν ήταν δυνατή η έκπτωση “του φόρου των αγαθών επένδυσης”, διότι “το έτος [...], που κρίνεται οριστικά το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, δηλαδή το έτος χρησιμοποίησης των επενδυτικών αυτών αγαθών, δεν υφίστατο η χρονική προϋπόθεση της **9ετούς χρήσεως των ακινήτων** βάσει οποιασδήποτε έννομης σχέσης, αφού τα τότε ισχύοντα μισθωτήρια είχαν διάρκεια 6 ετών”. Σύμφωνα, όμως, με τα εκτεθέντα στην προηγούμενη σκέψη, η κρίση αυτή της αναιρεσιβαλλομένης είναι μη νόμιμη. Τούτο διότι, ανεξαρτήτως αν οι ως άνω δαπάνες για εγκαταστάσεις και βελτιώσεις σε μισθωμένα ακίνητα (τρίτων) συνιστούσαν επενδυτικά αγαθά (ζήτημα το οποίο θα ήταν εξεταστέο αν η κρινόμενη διαφορά αφορούσε την επιστροφή του φόρου) η αναιρεσείουσα είχε, πάντως, δικαίωμα να εκπέσει από τον φόρο των εκροών της τον αναλογούντα φόρο, με τον οποίο επιβαρύνθηκαν οι ένδικες δαπάνες βελτιώσεων κλπ επί των κτιρίων, τα οποία χρησιμοποίησε για την άσκηση υπαγόμενης στο φόρο δραστηριότητας, προϋπόθεση η οποία, άλλωστε, δεν αμφισβητήθηκε από την φορολογική αρχή. [...].»

**Επειδή, με την 1197280/ΔΕΛ/Α/24/12/2013 απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε. με Θέμα: «Προσωρινός έλεγχος για την ικανοποίηση αιτήσεων επιστροφής ΦΠΑ»**

2.4...« Στην περίπτωση κατασκευής ακινήτων, ως επενδυτικών αγαθών, προσκομίζονται στον έλεγχο: «Οι επιμετρήσεις εκτελεσθεισών εργασιών, από τον επιβλέποντα μηχανικό, από τις οποίες να προκύπτει αναλυτικά κατά τμήμα του έργου, το είδος των εργασιών κατά ποσότητα και μονάδα μέτρησης.»

**Επειδή, εν προκειμένω από τα διαλαμβανόμενα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και ειδικότερα από την 21.12.2022 οικεία έκθεση ελέγχου ΦΠΑ, του Προϊσταμένου του ..... (σελ. 1- 9) προκύπτουν τα κάτωθι:**

Με την έναρξη εργασιών την 18.04.2022, η προσφεύγουσα τηρεί διπλογραφικό λογιστικό σύστημα, είναι υπαγόμενη στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, με κύρια δραστηριότητα τις υπηρεσίες ενοικίασης επιπλωμένων δωματίων ή διαμερισμάτων για μικρή διάρκεια (Κωδικός Δραστηριότητας 55.20.11.04), όπως προκύπτει και από το σκοπό του συστατικού εγγράφου της (Γ.Ε.ΜΗ. ....04-2022 ).

Η προσφεύγουσα υπέβαλε στο ....., σύμφωνα με τα οριζόμενα στην Α.1104/2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., την με αρ. ....-10-2022 (RUN .....) ηλεκτρονική αίτηση για επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. ύψους 89.311,20€, που προέκυψε κατά την



φορολογική περίοδο από 01.09.2022 έως 30.9.2022 και δημιουργήθηκε από επενδυτικές δαπάνες (εσωτερική διαρρύθμιση του χώρου και εργασίες επισκευής διώροφης οικοδομής, με στατική ενίσχυση για 7 (επτά) ενοικιαζόμενα δωμάτια, συνολικού κόστους του έργου ύψους 400.000,00€ ευρώ σε χώρο (1<sup>ου</sup> και 2<sup>ου</sup> ορόφου οικοδομής στη ...επί της οδού .....), τρίτου μισθωμένο από την υπεκμισθώτρια εταιρία «.....»

Η προσφεύγουσα ανέθεσε στην κατασκευάστρια εταιρία «.....» με ΑΦΜ ....., η οποία εξέδωσε το με αρ. .../09-9-2022 Τ.Π.Υ. καθαρής αξίας 400.000,00€ ευρώ και Φ.Π.Α. 96.000,00€.

Στο πλαίσιο του ελέγχου η προσφεύγουσα έθεσε στην διάθεση της φορολογικής αρχής, τα τηρούμενα βιβλία, το με αρ. ....-9-2022 Τ.Π.Υ. καθαρής αξίας 400.000,00€ ευρώ και Φ.Π.Α. 96.000,00€ και παραστατικά εξόφλησης του τιμολογίου για το υπό κρίση φορολογικό διάστημα από 01.09.2022 – 30.09.2022 και διαπιστώθηκε ότι καταχωρήθηκαν στα βιβλία της, στο λογ. 11 «κτίρια εγκαταστάσεις κτιρίων» ποσό 282.480,00€, στο λογ. 14 « έπιπλα λοιπός εξοπλισμός» ποσό 89.650,00€ και στο λογ. 61 « ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΤΡΙΤΩΝ (ΜΗΧΑΝΙΚΟΥ)» ποσό 27.870,00€. Διευκρίνισε δε ότι η χρηματοδότηση του έργου προήλθε από εταιρικό κεφάλαιο ύψους 200.000,00 ευρώ και από δανειοδότηση από την εταιρία «.....» με ΑΦΜ ....., σύμφωνα με το από 20.07.2022 ιδιωτικό συμφωνητικό, συνολικού ύψους 296.000,00 ευρώ για την οποία (δανειοδότηση) βεβαιώθηκε χαρτόσημο ποσού 7.259,58 ευρώ.

Για τα μισθωμένα ακίνητα από την υπεκμισθώτρια εταιρία «.....» με ΑΦΜ ..... υποβλήθηκαν από την προσφεύγουσα, οι κάτωθι δηλώσεις πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας:

- 1. Η με αριθμό ..... δήλωση στις 30.03.2022 με διάρκεια μίσθωσης από 01.03.2022 έως 31.03.2037 και μηνιαίο μίσθωμα 482,63 ευρώ με την οποία μισθώθηκε ο πρώτος όροφος εμβαδού 112,58 τ.μ, ( ΑΤΑΚ ..... ) με μελλοντική ανέγερση και δευτέρου ορόφου οικοδομής επί της οδού ..... στην οποία δηλώθηκε ως μισθωτής, ο νόμιμος εκπρόσωπος της προσφεύγουσας ..... με ΑΦΜ ....., επειδή η πρώτη δεν είχε λάβει ακόμη ΑΦΜ από το ΓΕΜΗ).
- 2. Η με αριθμό ..... δήλωση στις 05.04.2022 δηλώθηκε η λύση της ως άνω μίσθωσης (ήτοι, στο όνομα του εκπροσώπου της προσφεύγουσας ..... με ΑΦΜ .....).
- 3. Την ίδια ημέρα (στις 05.04.2022) υποβλήθηκε και η με αριθμό ... δήλωση με ημερομηνία αποδοχής του μισθωτή 27.09.2022 για το ίδιο ως άνω ακίνητο με τον ίδιο εκμισθωτή αλλά με μισθώτρια την προσφεύγουσα, επειδή είχε ολοκληρώσει τη διαδικασία έναρξης εργασιών της και είχε λάβει Α.Φ.Μ., (Γ.Ε.ΜΗ. ....05-04-2022), με διάρκεια μίσθωσης από 01.03.2022 έως 31.03.2037 και μηνιαίο μίσθωμα 482,63 ευρώ.

- 4. Στις **23-11-2022** η προσφεύγουσα ως υπομισθώτρια εκμίσθωσε το ανωτέρω ακίνητο τρίτου συνολικού εμβαδού 204,80 τ.μ. (1<sup>ος</sup> όροφος 112,58 τ.μ. και 2<sup>ος</sup> όροφος 92,30 τ.μ.) στην εταιρία με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ .. με συνολικό μηνιαίο μίσθωμα 2.500,00€ και περίοδο ισχύος της μίσθωσης από **01.10.2022 – 31.12.2023** (σχετ. με αρ. ....**23.11.2022** δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακινήτων).

Από την φορολογική αρχή διαπιστώθηκε ότι η υπεκμισθώτρια εταιρία «.....» με ΑΦΜ .... είχε ήδη εκμισθώσει στην εταιρεία με την επωνυμία «...» με ΑΦΜ ... τον 1<sup>ου</sup> όροφο εμβαδού 100,00 τ.μ. της ως άνω οικοδομής, με συνολικό μηνιαίο μίσθωμα **600,00€** και με διάρκεια μίσθωσης από **06.04.2022 έως 30.06.2032**. υποβάλλοντας την υπ' αρ. ..../**27-07-2022** δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακινήτων με ημερομηνία αποδοχής του μισθωτή στις **27.07.2022**. Ωστόσο στις **19.12.2022** υποβλήθηκε η υπ' αρ. .... τροποποιητική δήλωση με ημερομηνία αποδοχής του μισθωτή **19.12.2022** που ουσιαστικά ανακαλεί την προηγούμενη, καθώς δηλώνεται ως ημερομηνία λύσης της μίσθωσης η **06.04.2022** που συμπίπτει με την ημερομηνία έναρξης της μίσθωσης.

Περαιτέρω από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η αντισυμβαλλόμενη κατασκευάστρια επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ ..... δεν δήλωσε με την με αρ. ..../**25.10.2022** περιοδική δήλωση ΦΠΑ του 9<sup>ου</sup> μήνα του 2022, τις συναλλαγές που πραγματοποίησε με την προσφεύγουσα και δεν αποδόθηκε ο αναλογών φόρος. Προς τούτο στάλθηκε από τη φορολογική αρχή το με αρ. πρωτ. .... **21/12/2022** σχετικό Δελτίο Πληροφοριών στο ..... προκειμένου να προβεί σε έλεγχο για να διαπιστωθούν τυχόν παρατυπίες περί τον ΦΠΑ.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι η φορολογική αρχή αβάσιμα, και νομικώς εσφαλμένα δεν της αναγνώρισε το δικαίωμα έκπτωσης και επιστροφής του ΦΠΑ δαπανών ύψους 96.000,00€, των επενδυτικών αγαθών που πραγματοποίησε σε μισθωμένο χώρο, συνυπέβαλε δε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή εκ νέου αντίγραφα: α) της με αρ. ..../**02.05.2022** κατάστασης συμφωνητικού σύμβασης έργου της παρ.16 του άρθρου 8 του ν. **1882/1990** με την κατασκευάστρια εταιρία «.....» με ΑΦΜ .... και του ιδίου του συμφωνητικού β) της τεχνικής έκθεσης – αναλυτικής περιγραφής επιμετρήσεων της αντισυμβαλλόμενης, γ) της με αρ.πράξης ..../**01.11.2022** οικοδομικής άδειας του Δήμου Θεσσαλονίκης που υποβλήθηκε από τον μηχανικό ...), δ) του με αρ. ../**09-9-2022** Τ.Π.Υ. καθαρής αξίας 400.000,00€ ευρώ και Φ.Π.Α. 96.000,00€ εκδόσεως της εταιρίας «.....» με ΑΦΜ ....., ε) κατάστασης αναλυτικού προϋπολογισμού ανά ομάδα και είδη εργασιών, στ) αποδεικτικών πληρωμών της ....., (**26.07.2022** ποσού **12.000,00€**, **26.07.2022** ποσού **12.400,00€**, **27.07.2022** ποσού **18.940,00€**, **27.07.2022** ποσού **18.900,00€**, **28.07.2022**

ποσού 19.200,00€, 28.07.2022 ποσό 19.000,00€, 29.07.2022 ποσού 19.400,00€, 29.07.2022 ποσού 19.000,00€, 30.07.2022 ποσού 19.050,00€, 30.07.2022 ποσού 19.000,00€, 31.07.2022 ποσού 19.250,00€, 31.07.2022 ποσού 19.000,00€, 01.08.2022 ποσού 19.500,00€, 01.08.2022 ποσό 19.500,00€, 02.08.2022 ποσού 19.950,00€, 02.08.2022 ποσού 19.900,00€, 03.08.2022 ποσού 19.950,00€, 03.08.2022 ποσού 19.900,00€, 04.08.2022 ποσού 19.900,00€, 04.08.2022 ποσού 19.950,00€, 05.08.2022 ποσού 19.950,00€, 05.08.2022 ποσού 19.960,00€, 06.08.2022 ποσού 19.960,00€, 06.08.2022 ποσού 19.900,00€, 07.08.2022 ποσού 19.900,00€, 08.08.2022 ποσού 7.640,00€, 08.08.2022 ποσού 15.000,00€) ζ) το από 20.07.2022 ιδιωτικού συμφωνητικού αναγνώρισης χρέους και αποπληρωμής αυτού μεταξύ της προσφεύγουσας και της εταιρίας .....» με ΑΦΜ ....., συνολικού ύψους 296.000,00 ευρώ, η) ισοζυγίου λογιστικής του 9<sup>ου</sup> μήνα του 2022, θ) του με κωδικό .... /14.11.2022 αιτήματος τελικού ελέγχου του Υπουργείου Ανάπτυξης και Επενδύσεων για την καταβολή της τελικής ενίσχυσης για το πρόγραμμα «Ανταγωνιστικότητα, Επιχειρηματικότητα και Καινοτομία ΕΠΑνΕΚ – Άξονας 02 ενίσχυση της ίδρυσης και λειτουργίας νέων τουριστικών μικρομεσαίων επιχειρήσεων» του ΕΣΠΑ), στα ως άνω μισθωμένα ακίνητα που χρησιμοποιεί για την άσκηση της δραστηριότητας της.

**Επειδή**, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτουν τα κάτωθι:

- Στην με αρ. ....01.11.2022 οικοδομική άδεια του Δήμου Θεσσαλονίκης που υποβλήθηκε από τον μηχανικό .....) και συγκεκριμένα στην περιγραφή του έργου δεν γίνεται αναφορά του έργου για τον δεύτερο όροφο του υπό κρίση ακινήτου επί της οδού .... παρά μόνο σε «εσωτερικές διαρρυθμίσεις κτιρίου σε υπόγειο, ισόγειο και πατάρι και διαμερίσματα σε α' όροφο και δώμα».
- Στο από 02.05.2022 ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ της προσφεύγουσας και της αντισυμβαλλόμενης κατασκευάστριας επιχείρησης με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ ..... δεν γίνεται αναλυτική περιγραφή του ακινήτου όπου επρόκειτο να πραγματοποιηθούν οι κατασκευαστικές εργασίες, ήτοι συνολική επιφάνεια, όροφος ούτε αναφέρεται η διεύθυνσή του.
- Στην έκθεση επιμετρήσεων υπογεγραμμένη από την κατασκευάστρια επιχείρηση με την επωνυμία ..... με ΑΦΜ ..... γίνεται αναφορά για εργασίες στον 1<sup>ο</sup> όροφο και δώμα της οικοδομής επί της οδού .....
- Η κατάσταση αναλυτικού προϋπολογισμού ανά ομάδα και είδη εργασιών, για τις εργασίες δώροφης οικοδομής (7 δωματίων) επίσης δεν αναγράφει τη διεύθυνση του έργου και δεν φέρει υπογραφή του επιβλέποντος μηχανικού.
- Δεν προσκομίσθηκαν ούτε στον έλεγχο αλλά ούτε και με την ενδικοφανή προσφυγή επιμετρήσεις εργασιών από τον επιβλέποντα μηχανικό από τις οποίες να προκύπτει αναλυτικά

κατά τμήμα του έργου, το είδος των εργασιών από τον επιβλέποντα μηχανικό κατά ποσότητα και μονάδα μέτρησης κατά τα οριζόμενα της ΔΕΛ Α.1197280 ΕΚ 2023 και της ΠΟΛ 1104/06.05.2020.

- Στο Ενημερωτικό Σημείωμα του ΕΦΚΑ ...., που προσκόμισε ο προσφεύγων στον έλεγχο, ως κύριος του έργου εμφανίζεται η υπεκμισθώτρια εταιρία .....

**Επειδή**, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι ορθώς από τη φορολογική αρχή δεν αναγνωρίστηκε στην προσφεύγουσα το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών ύψους 96.000,00€ και κατ' επέκταση επιστροφής του ΦΠΑ που αιτήθηκε ύψους 89.311,20€. που αναλογούσε στις κατασκευαστικές δαπάνες.

Πέραν των ανωτέρω εκ του καταστατικού σκοπού της προσφεύγουσας αλλά και στην (αστική) μίσθωση στην οποία προέβη προς την εταιρεία «.....» με ΑΦΜ ...είναι προφανές ότι δεν ασκεί πράξεις υπαγόμενες σε ΦΠΑ.

Επομένως όλες οι σχετικές δαπάνες/βελτιώσεις του ακινήτου που μισθώνει από την «.....» με ΑΦΜ ....., δεν αποτελούν πράξεις που μπορούν να υπαχθούν σε φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν. 2859/2000.

Ως εκ τούτου οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται, ως αβάσιμοι.

#### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την απόρριψη της από .....2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ: .....

#### **Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας βάσει της παρούσας απόφασης:**

Η υπ' αρ. υπ' αρ. ....21.12.2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.09.2022 – 30.09.2022 του Προϊσταμένου του .....

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει Απόφασης ΔΕΔ
Πιστωτικό υπόλοιπο	96.000,00€	0,00€	0,00€
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	6.688,80€	0,00€	0,00€
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή	89.311,20€	0,00€	0,00€

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

Ακριβές αντίγραφο  
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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