



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**



**ΑΑΔΕ**  
Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 29.12.2021

Αριθμός απόφασης: 3712

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &**

**ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης**

**Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 08-10**

**Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νίκη**

**Τηλέφωνο : 2313-332241**

**E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr**

**Url : www.aade.gr**

#### **ΑΠΟΦΑΣΗ**

#### **Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπόψη:

**1. Τις διατάξεις :**

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

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. Του άρθρου 10 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

δ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2017/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης ....**08.2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... με **ΑΦΜ:** ....., κατοίκου ..... κατά: α) της υπ' αρ. ....**08.2020** Οριστικής

πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φπα, φορολογικής περιόδου 01.10.2020 – 31.12.2020 και β) της υπ' αρ. ....08.2021 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01.01.2021 – 31.03.2021, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

5. Τις ως άνω πράξεις διοικητικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., τις οποίες ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της αρμόδιας ΔΟΥ .

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από ....08.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με την υπ' ....08.2021 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.10.2020 – 31.12.2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., με μείωση του πιστωτικού υπολοίπου κατά το ποσό των 72,00€, λόγω μη αναγνώρισης δαπάνης καθαρής αξίας 300,00€ με αναλογούνται Φ.Π.Α. εισροών ύψους 72,00€,(Α.Π.Υ. ..../09.12.2020 εκδόσεως ..... με ΑΦΜ .....) από την εκκαθάριση της οποίας δεν προέκυψε πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση.

- Με την υπ' ....08.2021 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φπα, φορολογικής περιόδου 01.01.2021 – 31.03.2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., με μείωση του πιστωτικού υπολοίπου κατά το ποσό των 240,00€, λόγω μη αναγνώρισης δαπάνης καθαρής αξίας 1.000,00€ με αναλογούνται Φ.Π.Α. εισροών ύψους 240,00€ (Τ.Π.Υ. ....29.03.2021 εκδόσεως ..... ) και της διαγραφής του πιστωτικού υπολοίπου προηγ.περιόδου ύψους 72,00€ από την εκκαθάριση της οποίας δεν προέκυψε πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση.

Οι ως άνω διαφορές πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. , προέκυψαν στα πλαίσια γενόμενου ελέγχου στα βιβλία του προσφεύγοντα, δυνάμει της υπ' αρ. ....05.2021 εντολής ελέγχου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... κατά την διενέργεια μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. της φορολογικής περιόδου 01.10.2020 έως 31.03.2021. Βάσει της από 30.07.2021 θεωρηθείσας Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας ΦΠΑ της ως άνω φορολογικής αρχής διαπιστώθηκαν τα κάτωθι: Αίτια ελέγχου αποτέλεσε η με αρ. ....28.04.2021 αίτηση επιστροφής του προσφεύγοντα ύψους 312,00€, βάσει της με αρ. ....28.04.2021 υποβληθείσας αρχικής περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2021 – 31.03.2021 στην οποία δηλώθηκε το ποσό επιστροφής στον κωδ. 503 της δήλωσης.

## ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Ο προσφεύγων προέβη σε προκαταρκτικές ενέργειες προς την ΔΕΔΔΗΕ με σκοπό την πραγματοποίηση επένδυσης Φωτοβολταϊκού σταθμού, σε μισθωμένο αγροτεμάχιο εκτάσεως 2.250 τ.μ. στη θέση ....., ιδιοκτησίας ..... με ΑΦΜ ..... (μητέρα του προσφεύγοντα)- και συντάχθηκε το υπ' αρ. ....12.2020 μισθωτήριο συμβόλαιο.

Ακολούθως υποβλήθηκε από τον προσφεύγοντα η υπ' αρ. ....12.2020 αίτηση σύνδεσης στο δίκτυο φωτοβολταϊκού σταθμού ισχύος 177,60W, προς τη ΔΕΔΔΗΕ ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑΣ ....., με την συνυποβαλλόμενη τεχνική μελέτη με τα τεχνικά χαρακτηριστικά του Φ/Β σταθμού.

Εν συνεχεία πραγματοποίησε συνολικές δαπάνες καθαρής αξίας 300,00€ με αναλογούντα Φ.Π.Α. εισροών ύψους 72,00€€, (Α.Π.Υ. .... / 09.12.2020 εκδόσεως ..... με ΑΦΜ .....), για τη φορολογική περίοδο 01.10.2020 - 31.12.2020 και συνολικές δαπάνες καθαρής αξίας 1.000,00€ με αναλογούντα Φ.Π.Α. εισροών ύψους 240,00€, (Τ.Π.Υ. .... / 29.03.2021 εκδόσεως ΔΕΔΔΗΕ με ΑΦΜ .....) για τη φορολογική περίοδο 01.01.2021 - 31.03.2021.

Με το με αρ. πρωτ. ....04.2021 έγγραφο της ΔΕΔΔΗΕ εγκρίθηκε η αίτηση σύνδεσης με όρους και προϋποθέσεις που απαιτούνται για την οριστική σύνδεση.

Στις 22.06.2021 με την με αρ. .... δήλωση μεταβολής εργασιών δηλώθηκε στο τμήμα Μητρώου του συστήματος taxis η νέα δραστηριότητα με ΚΑΔ 35.11.10.09 «ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΗΛΕΚΤΡΙΚΗΣ ΕΝΕΡΓΕΙΑΣ ΑΠΟ ΦΒ», με ημερομηνία έναρξης 11.06.2021

Οι ως άνω δαπάνες βρέθηκαν καταχωρημένες στις οικονομικές καταστάσεις των μηνών Δεκεμβρίου του 2010 και Μαρτίου του 2021 και από τον έλεγχο δεν αναγνωρίστηκε το δικαίωμα έκπτωσης του φ.π.α. εισροών:

-Επειδή, στα ως άνω φορολογικά στοιχεία (Α.Π.Υ. και Τ.Π.Υ.) αναγραφόταν η διεύθυνση της οικίας του προσφεύγοντα ..... και όχι η διεύθυνση της επαγγελματικής έδρας του προσφεύγοντα.

-Επειδή, δεν δηλώθηκε στη Δ.Ο.Υ. η υπό κατασκευή αγαθού επένδυσης άρθρου 33 παρ. 4 του ν. 2859/2000.

-Επειδή, στις 22.06.2021 με την με αρ. .... δήλωση μεταβολής εργασιών δηλώθηκε στο τμήμα Μητρώου του συστήματος taxis η δραστηριότητα παραγωγής ηλεκτρικού ρεύματος, με ημερομηνία έναρξης 11.06.2021, μεταγενέστερα της έκδοσης των φορολογικών στοιχείων δαπανών στις 09.12.2020 και στις 29.03.2021.

Κατόπιν των ανωτέρω εκδόθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. .... οι προσβαλλόμενες πράξεις

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση των παραπάνω Πράξεων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

Τα παραστατικά δαπανών αφορούν δαπάνες εκπόνησης ηλεκτρομηχανολογικής μελέτης προς αδειοδότηση φωτοβολταϊκού έργου. Δεν σχετίζεται με παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας ή κατασκευή παγίων. Ο συγκεκριμένος ΚΑΔ 35.11.10.09 –Πώληση kWh στο Δίκτυο- πραγματοποιείται εφόσον εξετασθεί ο φάκελος της μελέτης από το ΔΕΔΔΗΕ, όπως συνέβη

μεταγενέστερα. Οι συγκεκριμένες δαπάνες αφορούν δαπάνες υπηρεσίας μηχανολόγου μηχανικού. Επειδή το έργο βρισκόταν σε πρώιμο στάδιο καθώς ο ΔΕΔΔΗΕ θα μπορούσε να αποφανθεί αδυναμία Σύνδεσης λόγω κορεσμού του Δικτύου. Συνεπώς οι δαπάνες αυτές εντάσσονται στη φάση μελέτης- αδειοδότησης του έργου και συνδέονται με τους σκοπούς της επαγγελματικής του δραστηριότητας και να του επιστραφεί το αιτηθέν πιστωτικό υπόλοιπο ύψους 312,00€ ή να μεταφερθεί για έκπτωση στην επόμενη φορολογική περίοδο.

**Επειδή, σύμφωνα τις διατάξεις του ν.2859/2000 όπως ισχύει ορίζονται μεταξύ άλλων : Άρθρο 8. Παροχή υπηρεσιών 1.Παροχή υπηρεσιών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη που δε συνιστά παράδοση αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 έως 7. Η πράξη αυτή μπορεί να συνίσταται ιδίως σε: α) μεταβίβαση ή παραχώρηση της χρήσης ενός άυλου αγαθού, β) υποχρέωση για παράλειψη ή ανοχή μιας πράξης ή κατάστασης. 3. Αν ο υποκείμενος στο φόρο μεσολαβεί σε παροχή υπηρεσιών, ενεργώντας στο όνομά του, αλλά για λογαριασμό άλλων προσώπων, θεωρείται ότι λαμβάνει και παρέχει τις υπηρεσίες αυτές. Άρθρο 14. Τόπος παροχής υπηρεσιών 1.Ορισμοί Για τους σκοπούς της εφαρμογής του παρόντος άρθρου: α) Υποκείμενος στον φόρο ο οποίος ασκεί επίσης δραστηριότητες ή πραγματοποιεί συναλλαγές που δεν θεωρούνται φορολογητέες παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών σύμφωνα με το άρθρο 2 θεωρείται ως υποκείμενος στον φόρο όσον αφορά όλες τις υπηρεσίες που παρέχονται σε αυτόν.....2.Γενικοί κανόνες Με την επιφύλαξη των επόμενων παραγράφων: α) Ο τόπος παροχής υπηρεσιών προς υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο, που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή, είναι ο τόπος όπου το εν λόγω πρόσωπο έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας. Ωστόσο, εάν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται σε μόνιμη εγκατάσταση του υποκείμενου στον φόρο προσώπου που βρίσκεται σε τόπο διαφορετικό από τον τόπο όπου έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας, ως τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκεται η μόνιμη εγκατάστασή του. Ελλείψει τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, ως τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται ο τόπος της μόνιμης κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του υποκείμενου στον φόρο στον οποίο παρέχονται οι υπηρεσίες. β) Ο τόπος παροχής υπηρεσιών προς μη υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο είναι ο τόπος της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας του παρέχοντος τις υπηρεσίες. Ωστόσο, εάν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται από μόνιμη εγκατάσταση του παρέχοντος που βρίσκεται σε τόπο διαφορετικό από τον τόπο της έδρας της οικονομικής του δραστηριότητας, ως τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκεται η μόνιμη αυτή εγκατάσταση. Ελλείψει τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, ως τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται ο τόπος της μόνιμης κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του παρέχοντος. Άρθρο 30. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου 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. **Άρθρο 32. Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου** 1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης αυτής 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, 3. Όταν το ποσό της έκπτωσης είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο στην ίδια περίοδο, η επιπλέον διαφορά μεταφέρεται για έκπτωση σε επόμενη περίοδο, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων. Κατ' εξαίρεση, η διαφορά αυτή επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34. **Άρθρο 36. Υποχρεώσεις των υποκειμένων στο φόρο** 1. Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται να υποβάλλει τις δηλώσεις που προβλέπονται στο άρθρο 10 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Α' 170). 2. Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται επίσης: α) να τηρεί λογιστικά αρχεία (βιβλία) και να εκδίδει στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις της κείμενης νομοθεσίας, εκτός αν είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος -μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης και δεν διαθέτει εγκατάσταση στην Ελλάδα β) να επιδίδει τις προβλεπόμενες από τις διατάξεις του άρθρου 38 δηλώσεις.....

**Επειδή**, με την παρ. 1 του άρθρου 10 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως αυτό ισχύει, ορίζεται μεταξύ άλλων: 1α. Κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που πρόκειται να καταστεί υπόχρεο σε καταβολή ή παρακράτηση φόρου, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία ή σε υποβολή οποιασδήποτε δήλωσης που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα υποβάλλει δήλωση εγγραφής στο φορολογικό μητρώο.

Στη δήλωση εγγραφής περιλαμβάνονται τα προσωπικά στοιχεία του φορολογούμενου, σε περίπτωση φυσικού προσώπου, καθώς και η επωνυμία, ο διακριτικός τίτλος και η έδρα, σε περίπτωση νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας. Προκειμένου για νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες, η δήλωση εγγραφής υποβάλλεται εντός τριάντα (30) ημερών από τη νόμιμη σύσταση αυτών. β. Κάθε πρόσωπο, φυσικό ή νομικό, ή νομική οντότητα, που πρόκειται να ασκήσει δραστηριότητες επιχειρηματικού περιεχομένου υποβάλλει δήλωση έναρξης στο φορολογικό μητρώο. Η δήλωση έναρξης υποβάλλεται πριν την πραγματοποίηση της πρώτης συναλλαγής στο πλαίσιο άσκησης της επιχειρηματικής δραστηριότητας. Εάν δεν έχει προηγηθεί δήλωση εγγραφής, αυτή γίνεται ταυτόχρονα με τη δήλωση έναρξης. Προκειμένου για νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες που πρόκειται να ασκήσουν δραστηριότητες επιχειρηματικού περιεχομένου, ως χρόνος έναρξης θεωρείται ο χρόνος της νόμιμης σύστασης αυτών. Η δήλωση έναρξης υποβάλλεται εντός τριάντα (30) ημερών από τη

νόμιμη σύσταση. Στη δήλωση έναρξης περιλαμβάνονται ο τόπος άσκησης της επιχειρηματικής δραστηριότητας, σε περίπτωση φυσικού προσώπου, τυχόν υποκαταστήματα, το αντικείμενο των εργασιών, το τηρούμενο λογιστικό σύστημα καθώς και το καθεστώς φόρου προστιθέμενης αξίας στο οποίο υπάγεται ο φορολογούμενος.

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), ορίζουν, ότι: "Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια 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, από τα διαλαμβανόμενα του φακέλου και ειδικότερα από την από 30.07.2021 θεωρηθείσα Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας ΦΠΑ της ως άνω φορολογικής αρχής, προκύπτει ότι ο προσφεύγων πραγματοποίησε συνολικές δαπάνες καθαρής αξίας 300,00€ με αναλογούντα Φ.Π.Α. εισροών ύψους 72,00€, (Α.Π.Υ. .... / 09.12.2020 εκδόσεως .....), για τη φορολογική περίοδο 01.01.2020 – 31.12.2020 και συνολικές δαπάνες καθαρής αξίας 1.000,00€ με αναλογούντα Φ.Π.Α. εισροών ύψους 240,00€, (Τ.Π.Υ. .... / 29.03.2021 εκδόσεως ΔΕΔΔΗΕ με ΑΦΜ ..... ) για τη φορολογική περίοδο 01.01.2021 – 31.12.2021.

-Επειδή, ο προσφεύγων υπέβαλε στις **22.06.2021** την με αρ. .... δήλωση μεταβολής εργασιών με την οποία δηλώθηκε στο τμήμα Μητρώου του συστήματος taxis η νέα δραστηριότητα με ΚΑΔ 35.11.10.09 «ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΗΛΕΚΤΡΙΚΗΣ ΕΝΕΡΓΕΙΑΣ ΑΠΟ ΦΒ» – με ημερομηνία έναρξης 11.06.2021, μετά την έκδοση των ως άνω φορολογικών στοιχείων - δαπανών (στις 09.12.2020 και στις 29.03.2021).

Επειδή, τα φωτοβολταϊκά στοιχεία, καθώς και τα αιολικά πάρκα, θεωρούνται εγκαταστάσεις παραγωγής ηλεκτρικού ρεύματος. Ιδίως δε, οι οντότητες που εκμεταλλεύονται φωτοβολταϊκά πάρκα, αποτελούν εξ ορισμού μονάδες παραγωγικής δραστηριότητας, υπό την έννοια ότι εγκαθιστούν τα πάρκα, είτε σε ειδικές κτηριακές κατασκευές, είτε στην ύπαιθρο, ενώ ως επιχειρήσεις, έχουν αποκλειστικό σκοπό την εμπορία της παραγόμενης ενέργειας, μέσω συμφωνίας που συνάπτεται με τον αρμόδιο Διαχειριστή Ηλεκτρικής Ενέργειας.

Επειδή, με τη ΠΟΛ 1155/2018 ορίζονται τα εξής: «1. Από τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000), όπως ισχύει, προκύπτει ότι ο υποκείμενος στον ΦΠΑ δικαιούται να εκπέσει από τον φόρο που αναλογεί στις εκροές του τον φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι εισροές του, εφόσον πρόκειται να χρησιμοποιηθούν σε πράξεις φορολογητέες εντός ή εκτός

του εσωτερικού της χώρας ή και απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης (αντίστοιχα άρθρα 168 και 169 της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ, στο εξής Οδηγία ΦΠΑ). 2. Σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 1 του άρθρου 32 του Κώδικα ΦΠΑ, το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στον φόρο κατέχει, μεταξύ άλλων, βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών, καθώς και 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 (αντίστοιχο άρθρο 178 της Οδηγίας ΦΠΑ). 3. Όπως προκύπτει από τον συνδυασμό των διατάξεων του άρθρου 36 του Κώδικα ΦΠΑ και του άρθρου 10 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013), όπως ισχύουν, οι υποκείμενοι στον φόρο υποχρεούνται να υποβάλλουν δήλωση έναρξης πριν την πραγματοποίηση της πρώτης συναλλαγής στο πλαίσιο της οικονομικής τους δραστηριότητας. Σε περίπτωση, ωστόσο, που η δήλωση έναρξης υποβάλλεται εκπρόθεσμα, δηλαδή η εν λόγω δήλωση υποβάλλεται με αναδρομική ισχύ σε σχέση με τον χρόνο υποβολής της, υφίσταται η υποχρέωση υποβολής των δηλώσεων ΦΠΑ του άρθρου 38 του Κώδικα ΦΠΑ για φορολογικές περιόδους από τη δηλωθείσα ως ημερομηνία έναρξης. Οι ανωτέρω υποχρεώσεις καταλαμβάνουν τόσο τους εγκατεστημένους εντός Ελλάδος υποκειμένους, όσο και τους μη εγκατεστημένους εντός Ελλάδος υποκειμένους που ασκούν φορολογητέα στο εσωτερικό της χώρας μας οικονομική δραστηριότητα. 4. Σύμφωνα με νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (στο εξής ΔΕΕ), η άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ των εισροών εξαρτάται από ουσιαστικές προϋποθέσεις, ήτοι ότι ο υποκείμενος στον φόρο αποκτά αγαθά ή λαμβάνει υπηρεσίες από άλλον υποκείμενο στο φόρο, που εκ των υστέρων χρησιμοποιεί για τις ανάγκες των φορολογητέων πράξεών του, και όχι από τυπικές προϋποθέσεις, όπως η καθυστερημένη υποβολή δήλωσης έναρξης εργασιών ή η έκδοση τιμολογίων χωρίς επαρκείς πληροφορίες (ενδεικτικά C-516/14, C-385/09). Κατά συνέπεια, εφόσον η φορολογική αρχή διαθέτει τα αναγκαία στοιχεία για να διαπιστώσει ότι πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις, δεν μπορεί να επιβάλει, όσον αφορά το δικαίωμα του υποκειμένου στον φόρο να προβεί σε έκπτωση του φόρου αυτού, επιπλέον προϋποθέσεις οι οποίες θα μπορούσαν να έχουν ως αποτέλεσμα την κατάργηση της δυνατότητας ασκήσεως του εν λόγω δικαιώματος. Στο πλαίσιο αυτό, επισημαίνεται από το ΔΕΕ ότι απόκειται στον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος ζητεί την έκπτωση του ΦΠΑ να αποδείξει ότι πληροί τις προϋποθέσεις που απαιτούνται για να απολαύει του δικαιώματος αυτού (C-516/14, σκέψεις 42 και 46). Επίσης, όσον αφορά τη διόρθωση τιμολογίων, το ΔΕΕ έκρινε ότι η διόρθωση τιμολογίου παράγει αναδρομικά αποτελέσματα, οπότε το δικαίωμα έκπτωσης που ασκείται βάσει του διορθωμένου τιμολογίου αφορά το έτος κατά τη διάρκεια του οποίου είχε αρχικώς εκδοθεί το

εν λόγω τιμολόγιο (C-518/14, σκέψη 43). 5. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι πρέπει να παρέχεται η δυνατότητα άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ των εισροών που συνδέονται με την υπαγόμενη στον ΦΠΑ οικονομική δραστηριότητα του υποκειμένου στον φόρο, ακόμη κι αν οι εισροές πραγματοποιήθηκαν πριν την ημερομηνία υποβολής της δήλωσης έναρξης, στον βαθμό βέβαια που ανάγονται στο χρονικό διάστημα που καταλαμβάνει η εκπρόθεσμα δηλωθείσα ημερομηνία έναρξης εργασιών, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας.

**Επειδή**, όπως προκύπτει από τις συνδυαστικές διατάξεις, του άρθρου 10, του ΚΦΔ και του άρθρου 36 του ν. 2859/2000, ο προσφεύγων είχε υποχρέωση να δηλώσει την νέα δραστηριότητα της ατομικής του επιχείρησης, πριν από την πραγματοποίηση εσόδων- εξόδων από την συγκεκριμένη δραστηριότητα, συνεπώς, ως υποκείμενος στο Φ.Π.Α. στερείται του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου για πράξεις που ενήργησε πριν από την υποβολή της δήλωσης της προσθήκης νέας δραστηριότητας και την δήλωση της τοποθεσίας της εγκατάστασης των πάνελ ως "υποκατάστημα".

**Επειδή**, εν προκειμένω κατά το χρόνο που πραγματοποιήθηκαν οι ως άνω δαπάνες για τις οποίες ο προσφεύγων αιτήθηκε της επιστροφής φ.π.α. ύψους 312,00 δεν είχε πραγματοποιήσει επέκταση της δραστηριότητας του ως προς την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας, ορθώς η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε το δικαίωμα έκπτωσης του φ.π.α. των ως άνω δαπανών και περαιτέρω δεν ικανοποίησε το αίτημα επιστροφής φ.π.α. (αρ.πρωτ...../28.4.2021 αίτηση).

**Επειδή**, ο φορολογικός έλεγχος διενεργήθηκε στα πλαίσια της νομιμότητας και της χρηστής Διοίκησης, όπως αποδεικνύεται από τις βάσιμες και πλήρως αιτιολογημένες διαπιστώσεις που διατυπώνονται στην από 30.07.2021 θεωρηθείσα Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας ΦΠΑ της ως άνω φορολογικής αρχής, οι οποίες αιτιολογούνται πλήρως, εμπεριστατωμένα και σύμφωνα με τα πραγματικά δεδομένα και γεγονότα που έλαβαν χώρα.

**Επειδή**, η άσκηση του δικαιώματος της επιβολής και έκπτωσης του φόρου υπόκειται σε αυστηρούς κανόνες, που βάση έχουν την αρχή της τυπικότητας του φόρου και η αυστηρότητα της νομολογίας σε όλα τα Ευρωπαϊκά κράτη δικαιολογείται από αυτή καθεαυτή τη φύση του μηχανισμού λειτουργίας του Φ.Π.Α., έτσι ώστε να αντιμετωπιστούν περιπτώσεις καταδολιευτικής, σε βάρος του Δημοσίου συμπεριφοράς, και ως εκ τούτου, οι προβαλλόμενοι εκ του αντιθέτου, ισχυρισμοί του προσφεύγοντα απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Για τους ανωτέρω λόγους

## Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης .....**2021** και αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... με ΑΦΜ: ....., και την επικύρωση: α) της υπ' αρ. ....**08.2021** Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φπα, φορολογικής περιόδου 01.10.2020 – 31.12.2020 και β) της υπ' αρ. **08.2021** Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01.01.2021 – 31.03.2021, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

### Οριστική φορολογική υποχρέωση βάσει της παρούσας απόφασης

Η υπ' αρ. ....**08.2021** Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φπα, φορολογικής περιόδου 01.10.2020 – 31.12.2020

| ΑΝΑΛΥΣΗ                    | ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ | ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ | ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ |
|----------------------------|---------------|---------------|----------------|
| Αξία φορολογητέων εκροών   | 0,00          | 0,00          | 0,00           |
| Αξία φορολογητέων εισροών  | 300,00        | 0,00          | 0,00           |
| Φόρος εκροών που αναλογεί  | 0,00          | 0,00          | 0,00           |
| Φόρος εισροών που αναλογεί | 72,00         | 0,00          | 0,00           |
| Πιστωτικό υπόλοιπο         | 72,00         | 0,00          | 0,00           |
| Ποσό για έκπτωση           | 72,00         | 0,00          | 0,00           |

Η υπ' αρ. ....**08.2021** Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φπα, φορολογικής περιόδου 01.01.2021 – 31.03.2021

| ΑΝΑΛΥΣΗ                                  | ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ | ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ | ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ |
|------------------------------------------|---------------|---------------|----------------|
| Αξία φορολογητέων εκροών                 | 0,00          | 0,00          | 0,00           |
| Αξία φορολογητέων εισροών                | 1.000,00      | 0,00          | 0,00           |
| Φόρος εκροών που αναλογεί                | 0,00          | 0,00          | 0,00           |
| Φόρος εισροών που αναλογεί               | 240,00        | 0,00          | 0,00           |
| Πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης περιόδου | 72,00         |               |                |
| Πιστωτικό υπόλοιπο                       | 312,00        | 0,00          | 0,00           |
| Ποσό για έκπτωση                         | 312,00        | 0,00          | 0,00           |

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

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**

**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