



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 26/02/2024

Αριθμός απόφασης: 499

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604552

E-mail: ded.ath@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 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 (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».
- δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/Τ.Β' /25.11.2022).

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / Τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την που εδρεύει νομίμως εκπροσωπούμενης, κατά της με αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.05.2023-31.05.2023, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την αναφερθείσα στην ανωτέρω παράγραφο 4 προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης οικεία έκθεση μερικού ελέγχου επιστροφής ΦΠΑ του ίδιου Προϊσταμένου.
6. Την από έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.05.2023-31.05.2023 του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, δεν επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κανένα ποσό ΦΠΑ, απορρίφθηκε όμως η με αριθ. πρωτ. αίτησή της περί επιστροφής ΦΠΑ συνολικού ύψους **35.432,13 ευρώ** που συνυποβλήθηκε με την υπ' οικεία δήλωση ΦΠΑ μηνός Μαΐου 2023 προς τη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών (φορολογική περίοδος 01.05.2023-31.05.2023) ενώ το ως άνω ποσό αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από το ΦΠΑ εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου, ήτοι μεταφέρθηκε από τον έλεγχο ως εκπιπτόμενο ποσό (πιστωτικό υπόλοιπο) στην επόμενη φορολογική περίοδο.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε συνεπεία της από οικείας έκθεσης μερικού ελέγχου φόρου προστιθέμενης αξίας (επιστροφής ΦΠΑ) του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ. εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου – ελέγχου επιστροφής ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, για τη φορολογική περίοδο από 01.05.2023-31.05.2023. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η με αριθ. υποβληθείσα περιοδική δήλωση ΦΠΑ μηνός Μαΐου 2023 προς την Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ και την υπ' αριθ. πρωτ. συνυποβληθείσα αίτηση επιστροφής ΦΠΑ, με την οποία η προσφεύγουσα εταιρεία, με δηλωθείσα κύρια δραστηριότητα την κατασκευή μονάδων παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας, αιτήθηκε την επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ της ανωτέρω περιόδου ποσού 35.432,13 ευρώ.

Σύμφωνα με την ως άνω έκθεση ελέγχου, ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη ότι:

α) Η προσφεύγουσα εταιρεία δεν έχει λάβει την οριστική άδεια λειτουργίας φωτοβολταϊκού πάρκου και εγκατάστασης και δεν υπάρχουν επαρκή στοιχεία από τα οποία να προκύπτουν ότι η οριστική άδεια εντέλει θα δοθεί. Η εταιρεία έχει ολοκληρώσει τα δύο πρώτα στάδια αδειοδότησης χωρίς να έχει ολοκληρωθεί το τρίτο στάδιο σχετικά με την οριστική προσφορά σύνδεσης. Με βάση τα εμπορικά δεδομένα, το αναφερόμενο στάδιο είναι κρίσιμο καθόσον το δίκτυο ηλεκτροδότησης δύναται να είναι κορεσμένο και να απαιτούνται σημαντικά κόστη προκειμένου το φωτοβολταϊκό πάρκο να συνδεθεί στο δίκτυο ηλεκτροδότησης. Επίσης η εταιρεία έχει προβεί μόνο στη σύναψη προσυμφώνων, τα οποία δύναται υπό όρους να ανακληθούν. Ακόμη δεν έχει προβεί σε αγορά του εξοπλισμού των πάνελ. Ο αναλογούν πραγματικός - μη πλασματικός ΦΠΑ, τον οποίο έχει εκπέσει η προσφεύγουσα εταιρεία αφορά δαπάνες εσωτερικού, ώστε να αποκτήσει την τελική άδεια λειτουργίας και το σχετικός κόστος εν μέρει λογίζεται ως δαπάνη και εν μέρει συγκεντρώνεται σε λογαριασμούς της ομάδας 15 Ακίνητοποιήσεις υπό εκτέλεση - προκειμένου να ολοκληρωθούν τα δύο πρώτα στάδια,

β) Η προσφεύγουσα εταιρεία δεν έχει διενεργήσει φορολογητέες εκροές (πωλήσεις), για τις οποίες να υπάρχει σχετικό δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος φόρου εισροών, αλλά και η μελλοντική διενέργεια των φορολογητέων εκροών είναι σχετικά αβέβαιη. Η εταιρεία έχει δηλώσει γραφεία επί της, χωρίς να έχει δηλωθεί στο μητρώο η λειτουργία υποκαταστήματος από το οποίο θα παράγεται ηλεκτρική ενέργεια μέσω φωτοβολταϊκών,

γ) Το σχετικό δικαίωμα έκπτωσης φόρου για τα πάγια στοιχεία κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 30 του Κώδικα ΦΠΑ (κυρ. ν.2859/2000),

δ) Λόγω της μη εγκατάστασης παγίων ο έλεγχος αδυνατεί να προβεί σε αυτοψία, όπως ορίζεται στην Οδηγία Ο.3024/24-03-2023,

ε) Η προσφεύγουσα εταιρεία βρίσκεται σε διαδικασία έκδοσης άδειας λειτουργίας και εγκατάστασης των επενδυτικών αγαθών, χωρίς να είναι απολύτως βέβαιο ότι εντέλει θα ληφθεί η άδεια λειτουργίας του φωτοβολταϊκού πάρκου. Κατά συνέπεια δεν καθίσταται βέβαιο το γεγονός ότι η προσφεύγουσα εντέλει θα έχει στο μέλλον φορολογητέες εκροές από την πώληση ηλεκτρικής ενέργειας, ώστε να της δίνεται το δικαίωμα έκπτωσης επομένως και επιστροφής του ΦΠΑ,

ε) Οι επικαλούμενες αποφάσεις του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης αναφέρονται στο δικαίωμα έκπτωσης και όχι στο δικαίωμα επιστροφής,

έκρινε ότι δε δύναται να εγκριθεί ποσό προς επιστροφή, καθόσον δεν υπάρχουν επαρκή στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ότι η οριστική άδεια θα δοθεί στην προσφεύγουσα εταιρεία και ότι με ορίζοντα πενταετίας θα διενεργηθούν φορολογητέες εκροές για τις οποίες να υπάρχει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εισροών, ωστόσο κατόπιν ελέγχου των παραστατικών εξόδων/δαπανών έκρινε ότι για τα εν λόγω έξοδα/δαπάνες παρέχεται το δικαίωμα έκπτωσης φόρου και μεταφοράς του ως πιστωτικό υπόλοιπο στην επόμενη φορολογική περίοδο, ήτοι 01/06/2023-30/06/2023, η κρίση, δε, της έκπτωσης και επιστροφής του φόρου εισροών πρέπει να γίνει με ορίζοντα πενταετίας, δεδομένης της οριστικής αδειοδότησης της επιχείρησης και της διενέργειας φορολογητέων εκροών.

Ως εκ τούτου ο έλεγχος απέρριψε συνολικά την επιστροφή στην προσφεύγουσα εταιρεία του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ κατά ποσό 35.432,13 ευρώ, το οποίο μεταφέρθηκε ως εκπιπτόμενο ποσό (πιστωτικό υπόλοιπο) στην επόμενη φορολογική περίοδο.

Στη συνέχεια, με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις του ελέγχου, εκδόθηκε από Προϊστάμενο του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής η με αριθμ. προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/05/2023-31/05/2023.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, να γίνει δεκτή η υπ' αριθμ. αίτησή της και να επιστραφεί σε αυτήν το ποσό των 35.432,13 ευρώ εντόκως, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 53 παρ. 2 του ν.4987/2022, από την ημερομηνία υποβολής της αίτησης επιστροφής της, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 30, 32 και 34 του Κώδικα Φ.Π.Α. σχετικά με το δικαίωμα έκπτωσης και επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, καθώς η εταιρεία έχει το δικαίωμα επιστροφής του αιτηθέντος πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, παρά το γεγονός ότι δεν έχει λάβει ακόμη την οριστική άδεια λειτουργίας και δεν έχει πραγματοποιήσει φορολογητέες εκροές. Προς επίρρωση του ως άνω ισχυρισμού επικαλείται αποφάσεις του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης καθώς και την υπ' αριθμ. 257/2021 απόφαση του

Συμβουλίου της Επικρατείας.

- Σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης και του Συμβουλίου της Επικρατείας σχετικά με το δικαίωμα έκπτωσης και επιστροφής ΦΠΑ, δεν καταλείπεται καμία αμφιβολία ότι όταν δεν έχει ξεκινήσει ακόμα η φορολογητέα δραστηριότητα υφίσταται δικαίωμα έκπτωσης και επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ και αν τελικά δεν διενεργηθεί ποτέ η φορολογητέα δραστηριότητα τότε μόνο υπάρχει υποχρέωση διακανονισμού του εκπεσθέντος και επιστραφέντος ΦΠΑ. Σύμφωνα με την αριθ. 257/2021 απόφαση το ΣτΕ λαμβάνοντας υπόψιν και την πάγια νομολογία του ΔΕΕ έκρινε ότι το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ, απόρροια του οποίου αποτελεί και το δικαίωμα επιστροφής του ΦΠΑ, εφόσον γεννηθεί και δεν συντρέχει περίπτωση απάτης ή καταστρατήγησης εξακολουθεί να υφίσταται, ακόμη και εάν δεν πραγματοποιήθηκαν φορολογητέες εκροές. Οποιαδήποτε άλλη ερμηνεία θα ήταν αντίθετη με την αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ.
- Με βάση την ανωτέρω ανάλυση του νομοθετικού πλαισίου και της νομολογίας, στην προκειμένη περίπτωση πληρούνται όλες οι προϋποθέσεις για την έκπτωση και την επιστροφή ΦΠΑ. Το γεγονός ότι δεν έχει αρχίσει ακόμα η φορολογητέα δραστηριότητα της εταιρείας και δεν έχουν διενεργηθεί φορολογητέες εκροές ουδόλως επηρεάζει το δικαίωμα επιστροφής της εταιρείας δεδομένου ότι, όπως έχει γίνει αποδεκτό από το ΔΕΕ, δεν είναι υποχρεωτικό οι φορολογητέες πράξεις να διενεργούνται άμεσα με την πραγματοποίηση των δαπανών, ενώ οι προαναφερθείσες διατάξεις του Κώδικα ΦΠΑ δεν θέτουν ως προϋπόθεση για την επιστροφή του ΦΠΑ να έχει ήδη ξεκινήσει η φορολογητέα δραστηριότητα. Η υποβληθείσα από μέρους της αίτηση επιστροφής ΦΠΑ είναι σε πλήρη συμμόρφωση με τα προβλεπόμενα στον Κώδικα ΦΠΑ και την σχετική απόφαση Α. 1104/2020.
- Στην προκειμένη περίπτωση η Φορολογική Αρχή συγχέει το δικαίωμα έκπτωσης και επιστροφής ΦΠΑ με τους κανόνες διακανονισμού ΦΠΑ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 παρ. 1, 2 και 4 του ν.2859/2000 (ΦΠΑ):

«1. Οι υπόχρεοι στο φόρο που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου, για τις οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30, οφείλουν να υποβάλλουν δήλωση ΦΠΑ για κάθε φορολογική περίοδο.

2. Η φορολογική περίοδος ορίζεται ως εξής: α) ένας ημερολογιακός μήνας, προκειμένου για υπόχρεους, οι οποίοι χρησιμοποιούν διπλογραφικό λογιστικό σύστημα [...], β) ένα ημερολογιακό τρίμηνο, προκειμένου για υπόχρεους, οι οποίοι χρησιμοποιούν απλογραφικό λογιστικό σύστημα, καθώς και για μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. 2α. [...].

4. Η δήλωση ΦΠΑ υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα που ακολουθεί τη λήξη της φορολογικής περιόδου. [...].»

Επειδή, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 38 Κώδικα ΦΠΑ, κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΠΑ για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος (όπως εν προκειμένω η προσφεύγουσα) ήταν η τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού μήνα.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 1 και 3 του ν.2859/2000:

«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. Στην περίπτωση που αγαθά επένδυσης χρησιμοποιούνται τόσο για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων του υποκειμένου στο φόρο, όσο και για ιδιωτική χρήση του ίδιου ή του προσωπικού του ή γενικότερα για σκοπούς άλλους από της επιχείρησης, ο Φ.Π.Α. που βαρύνει τις δαπάνες που συνδέονται με τα επενδυτικά αυτά αγαθά εκπίπτει μόνο κατ' αναλογία του ποσοστού της χρησιμοποίησής τους για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων της επιχείρησης. Οι μεταβολές στην αναλογία χρήσης των αγαθών επένδυσης που αναφέρονται στο προηγούμενο εδάφιο λαμβάνονται υπόψη υπό τους όρους που προβλέπονται στα άρθρα 31 και 33. 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 16 παρ. 1 και 2 του ν.2859/2000:

«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. Η παράδοση των αγαθών συντελείται κατά το χρόνο, κατά τον οποίο τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά. Όταν ο προμηθευτής των αγαθών αναλαμβάνει την υποχρέωση αποστολής τους, η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο, κατά τον οποίο αρχίζει η αποστολή, εκτός αν ο προμηθευτής αναλαμβάνει και την υποχρέωση συναρμολόγησης ή εγκατάστασης των αγαθών, οπότε η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο αποπεράτωσης των εργασιών αυτών.

2. Κατ' εξαίρεση, ο φόρος γίνεται απαιτητός: α) κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, με εξαίρεση τις παροχές υπηρεσιών, οι οποίες φορολογούνται στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη, σύμφωνα με την περίπτωση α' της παραγράφου 2 του άρθρου 14, β) [...], γ) κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου και το αργότερο τη 15^η του επόμενου μήνα από αυτόν, κατά τον οποίο γεννήθηκε η φορολογική υποχρέωση, προκειμένου για παραδόσεις αγαθών που απαλλάσσονται από το φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 28, δ) [...], ε) κατά το χρόνο που έχει συμφωνηθεί η καταβολή κάθε δόσης σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, για τις οποίες η αντιπαροχή καταβάλλεται περιοδικά, στ) [...]. 3. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 32 παρ. 3 του ν.2859/2000: «Όταν το ποσό της έκπτωσης είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο στην ίδια περίοδο, η επιπλέον διαφορά μεταφέρεται για έκπτωση σε επόμενη περίοδο ή επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 του ν.2859/2000: «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. [...]. Οι διακανονισμοί που αφορούν εκπτώσεις που διενεργήθηκαν σε μία διαχειριστική περίοδο περιλαμβάνονται σε δήλωση ΦΠΑ που υποβάλλεται το αργότερο μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του τέταρτου μήνα από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου. [...]. 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. Σε περίπτωση παράδοσης αγαθών επένδυσης ή οριστικής παύσης της χρησιμοποίησης αυτών σε φορολογητέες πράξεις κατά τη διάρκεια πενταετίας [...], 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) [...], δδ) για παράδοση έργων σύνδεσης σταθμών αυτοπαραγωγής ή ανεξάρτητης παραγωγής μέχρι το δίκτυο της Δ.Ε.Η. Α.Ε. ή του Δ.Ε.Σ.Μ.Η.Ε. Α.Ε., σύμφωνα με όσα ορίζονται στο ν. 2773/1999 [...], 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. [...]. 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. Αν κατά τη διάρκεια του πενταετούς διακανονισμού λήξει η χρήση του ακινήτου, στο οποίο κατασκευάστηκαν τα ανωτέρω κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές, ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός κατά τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου 3. Στην αξία των αγαθών επένδυσης δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης. [...]. Ως αγαθά επένδυσης της παρούσας περίπτωσης νοούνται επίσης και οι δαπάνες που καταβάλλει η επιχείρηση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο ν. 2773/1999 [...] για την κατασκευή μη ιδιόκτητου δικτύου σύνδεσης του σταθμού αυτοπαραγωγής ή ανεξάρτητης παραγωγής μέχρι το δίκτυο της Δ.Ε.Η. Α.Ε. ή του Δ.Ε.Σ.Μ.Η.Ε. Α.Ε. β) [...]. 5. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 34 παρ. 1 εδ. α' Κώδικα ΦΠΑ του ν.2859/2000:

«1. Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον: α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξ αρχής αχρεώσητα ή β) το αχρεώσητο 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, η διάταξη του άρθρου 34 παρ. 1 εδ. α' περ. β' υποπερ. ι Κώδικα ΦΠΑ τροποποιήθηκε ως άνω με τη διάταξη του άρθρου 1 παρ. 6 ν. 4281/2014, η τροποποιηθείσα δε διάταξη άρχισε να ισχύει, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 253 παρ. 2 ν. 4281/2014, από τη δημοσίευση του νόμου αυτού στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης, ήτοι από 08.08.2014. Πριν την τροποποίησή της η διάταξη όριζε ότι ο ΦΠΑ επιστρέφεται, εφόσον το αχρεώστητο προκύπτει από επιγενόμενο λόγο στις περιπτώσεις, μεταξύ άλλων, που «είναι αδύνατο να μεταφερθεί για έκπτωση σε επόμενη διαχειριστική περίοδο ή σε περίπτωση μεταφοράς του για έκπτωση η έκπτωση αυτή δεν κατέστη δυνατή» (οι υπόλοιπες περιπτώσεις ισχύουν ως είχαν).

Επειδή, σύμφωνα τα αναφερόμενα στην Αιτιολογική Έκθεση επί της ως άνω διάταξης του άρθρου 1 παρ. 6 ν. 4281/2014: «Με την προτεινόμενη διάταξη της παραγράφου 6 προβλέπεται ότι το δικαίωμα επιστροφής υφίσταται ανεξάρτητα από την αιτία, στην οποία οφείλεται η δημιουργία του πιστωτικού υπολοίπου. Με τη διάταξη αυτή ευθυγραμμίζεται πλήρως η εθνική νομοθεσία με τις διατάξεις του κοινοτικού δικαίου (οδηγία 2006/112/ΕΚ).»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 42 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας («ΚΦΔ», που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 4987/2022): «1. Εάν ο φορολογούμενος δικαιούται επιστροφή φόρου, η Φορολογική Διοίκηση, αφού συμψηφίσει τους οφειλόμενους από τον φορολογούμενο φόρους με το ποσό προς επιστροφή, προβαίνει στην επιστροφή της τυχόν προκύπτουσας διαφοράς. 2. Το επιστρεπτέο ποσό καταβάλλεται στον φορολογούμενο μέσα σε ενενήντα (90) ημέρες από την υποβολή έγγραφου αιτήματος του φορολογούμενου, εκτός εάν προβλέπεται μικρότερο χρονικό διάστημα από άλλη διάταξη της φορολογικής νομοθεσίας. [...]. 3. [...]. 5. Με απόφαση του Διοικητή μπορούν να ορίζονται οι λεπτομέρειες για την εφαρμογή του παρόντος.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1 και 2 της υπ' αριθμ. Α.1104/6.5.2020 (ΦΕΚ Β' 1895/18.5.2020) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ): «Με την παρούσα απόφαση καθορίζεται η διαδικασία επιστροφής του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 34 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000), όπως ισχύει. Άρθρο 1: Δικαίωμα επιστροφής. Ο φόρος επιστρέφεται, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων, όταν καταβλήθηκε στο Δημόσιο αχρεωστήτως, είτε εξ αρχής 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 στη δήλωση αυτή ο υποκείμενος στο 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. [...]. 2. Αξιολόγηση της αίτησης επιστροφής από τη Φορολογική Διοίκηση. [...].»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 183 εδ. α' της υπ' αριθμ. 2006/112/ΕΚ Οδηγίας του Συμβουλίου της 28.11.2006: «Όταν το ποσό των εκπτώσεων υπερβαίνει τον οφειλόμενο ΦΠΑ για μία φορολογική περίοδο, τα κράτη μέλη μπορούν είτε να μεταφέρουν την επιπλέον διαφορά στην επόμενη φορολογική περίοδο είτε να προβαίνουν στην επιστροφή της με βάση τη διαδικασία που καθορίζουν.»

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή ισχυρίζεται ότι με βάση το νομοθετικό πλαίσιο και την νομολογία, στην προκειμένη περίπτωση πληρούνται όλες οι προϋποθέσεις για την έκπτωση και την επιστροφή ΦΠΑ. Το γεγονός ότι δεν έχει αρχίσει ακόμα η φορολογητέα δραστηριότητα της εταιρείας και δεν έχουν διενεργηθεί φορολογητέες εκροές ουδόλως επηρεάζει το δικαίωμα επιστροφής της εταιρείας δεδομένου ότι, όπως έχει γίνει αποδεκτό από το ΔΕΕ, δεν είναι υποχρεωτικό οι φορολογητέες πράξεις να διενεργούνται άμεσα με την πραγματοποίηση των δαπανών, ενώ οι προαναφερθείσες διατάξεις του Κώδικα ΦΠΑ δεν θέτουν ως προϋπόθεση για την επιστροφή του ΦΠΑ να έχει ήδη ξεκινήσει η φορολογητέα δραστηριότητα. Η υποβληθείσα από μέρους της αίτηση επιστροφής ΦΠΑ είναι σε πλήρη συμμόρφωση με τα προβλεπόμενα στον Κώδικα ΦΠΑ και την σχετική απόφαση Α. 1104/2020.

Επειδή, εν προκειμένω σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται στην οικεία έκθεση ελέγχου, από τον έλεγχο σχετικά με τις δαπάνες για τις οποίες έχει εκπεσθεί ο ΦΠΑ και αν υπάρχουν τα νόμιμα δικαιολογητικά και παρέχεται γι' αυτές δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ, προέκυψε ότι οι δαπάνες εσωτερικού της προσφεύγουσας εταιρείας, της οποίας η κύρια δραστηριότητα είναι η κατασκευή μονάδων παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας και παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας από φωτοβολταϊκά συστήματα χωρίς ωστόσο να έχει λάβει την απαραίτητη άδεια εγκατάστασης φωτοβολταϊκών συστημάτων από τις αρμόδιες αρχές, αφορούν αποκλειστικά δαπάνες μηχανικών/λογιστών/νομικών κτλ., ώστε να αποκτήσει την τελική άδεια λειτουργίας και το σχετικό κόστος εν μέρει λογίζεται ως δαπάνη και εν μέρει συγκεντρώνεται σε λογαριασμούς της ομάδας 15 Ακίνητοποιήσεις υπό εκτέλεση. Από τον έλεγχο των πέντε (5) μεγαλύτερων δαπανών για αγορές, πάγια και λοιπές δαπάνες που πραγματοποίησε η επιχείρηση στην ελεγχόμενη περίοδο, για τις οποίες έχει εκπεσθεί ο ΦΠΑ καθώς και έξι (6) δειγματοληπτικών επιπλέον της προσφεύγουσας, διαπιστώθηκε ότι:

- Η προσφεύγουσα εταιρεία έχει τα νόμιμα τιμολόγια και υπάρχει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος φόρου.
- Οι προμηθευτές φέρουν ΑΦΜ.
- Για τους αναφερόμενους προμηθευτές, ανακτήθηκαν από την μηχανογραφική εφαρμογή myData οι σχετικές καταχωρήσεις εξόδων/δαπανών.
- Τα αναφερόμενα τιμολόγια αφορούν λήψη υπηρεσιών και δεν υφίστανται παραστατικά διακίνησης.
- Προσκομίστηκαν extrait της Τράπεζας και της από τα οποία προκύπτει η εξόφληση μέσω τραπέζης.
- Δεδομένης της λήψης υπηρεσιών δεν δύναται να διενεργηθεί αυτοψία.
- Τα αναφερόμενα τιμολόγια αφορούν δαπάνες εσωτερικού για τις οποίες εκπέσθηκε ΦΠΑ εισροών, ο οποίος ζητήθηκε από την προσφεύγουσα εταιρεία με την υποβληθείσα αίτηση επιστροφής.

- Οι συμβαλλόμενες επιχειρήσεις είναι σε συναλλακτική θέση να παράσχουν τις τιμολογούμενες υπηρεσίες.

Επειδή, από τον έλεγχο των προσκομισθέντων δικαιολογητικών ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η επιχείρηση έχει μεν λάβει Άδεια Παραγωγού και Απόφαση Έγκρισης Περιβαλλοντικών Όρων, ωστόσο δεν έχει λάβει Οριστική Προσφορά Σύνδεσης, Άδεια Εγκατάστασης, Άδεια Πώληση ηλεκτρικής ενέργειας/Συμμετοχή στην αγορά και Άδεια Λειτουργίας, δηλαδή η προσφεύγουσα βρίσκεται σε διαδικασία έκδοσης άδειας λειτουργίας και εγκατάστασης των επενδυτικών αγαθών, χωρίς να είναι απολύτως βέβαιο ότι εντέλει θα ληφθεί η άδεια λειτουργίας του φωτοβολταϊκού πάρκου. Κατά συνέπεια δεν καθίσταται βέβαιο το γεγονός ότι η προσφεύγουσα εταιρεία εντέλει θα έχει στο μέλλον φορολογητέες εκροές από την πώληση ηλεκτρικής ενέργειας, ώστε να της δίνεται το δικαίωμα έκπτωσης επομένως και επιστροφής του ΦΠΑ. Επομένως ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη ότι: α) η επιχείρηση δεν έχει λάβει την οριστική άδεια λειτουργίας φωτοβολταϊκού πάρκου και εγκατάστασης και δεν υπάρχουν επαρκή στοιχεία από τα οποία να προκύπτουν ότι η οριστική άδεια εντέλει θα δοθεί, β) δεν έχει διενεργήσει φορολογητέες εκροές (πωλήσεις), για τις οποίες να υπάρχει σχετικό δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος φόρου εισροών, αλλά και η μελλοντική διενέργεια των φορολογητέων εκροών είναι σχετικά αβέβαιη, γ) το αιτούμενο πιστωτικό υπόλοιπο σχηματίστηκε από δαπάνες εσωτερικού με κυριότερο προμηθευτή την επιχείρηση δ) το σχετικό δικαίωμα έκπτωσης φόρου για τα πάγια στοιχεία κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 30 του Κώδικα ΦΠΑ (κυρ. ν.2859/2000), ε) λόγω της μη εγκατάστασης παγίων ο έλεγχος αδυνατεί να προβεί σε αυτοψία, όπως ορίζεται στην Οδηγία, **έκρινε ότι δε δύναται να εγκριθεί ποσό προς επιστροφή**, καθόσον δεν υπάρχουν επαρκή στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ότι η οριστική άδεια θα δοθεί στην προσφεύγουσα επιχείρηση και ότι με ορίζοντα πενταετίας θα διενεργηθούν φορολογητέες εκροές για τις οποίες να υπάρχει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εισροών. **Ωστόσο ύστερα από τον σχετικό έλεγχο των παραστατικών εξόδων/δαπανών έκρινε ότι για τα εν λόγω έξοδα/δαπάνες παρέχεται το δικαίωμα έκπτωσης φόρου και μεταφοράς του ως πιστωτικό υπόλοιπο στην επόμενη φορολογική περίοδο, ήτοι 01/06/2023-30/06/2023.**

Επειδή, η ως άνω η κρίση αυτή του ελέγχου δεν είναι ορθή καθώς από τη στιγμή που, όπως προκύπτει σαφώς από την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, το υπό κρίση αιτηθέν προς επιστροφή ποσό αναγνωρίστηκε, στο σύνολό του, προς έκπτωση από το ΦΠΑ εκροών της/των επόμενης/-ων φορολογικής/-ών περιόδου/-ων, η προσφεύγουσα είχε, όπως προκύπτει από τη συνδυασμένη ερμηνεία των προπαρατεθεισών διατάξεων (όπως ίσχυαν κατά την τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού μήνα της περιόδου 03.12.2020-31.05.2023 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για την περίοδο 03.12.2020-31.05.2023) για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος)), κατά την, ημερομηνία υποβολής της ως άνω υπ' αριθμ. δήλωσής της ΦΠΑ Μαΐου 2023 (φορολογική περίοδος 01.01.2023-31.05.2023)- με συνυποβαλλόμενη την υπ' αριθμ. αίτησής της, αξίωση προς επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ που προέκυψε με την υποβολή της εν λόγω δήλωσης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 παρ. 1 εδ. α' Κώδικα ΦΠΑ και κατ' εφαρμογή της διαδικασίας που καθορίστηκε με τα άρθρα 1 και 2 της υπ' αριθμ. Α.1104/2020 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ ως υποκείμενη στο ΦΠΑ εγκατεστημένη στην Ελλάδα. Εξάλλου, όπως προκύπτει σαφώς από τη συμπεριλαμβανόμενη με την

ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, ως συνιστώσα την αιτιολογία της από οικεία έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, **δεν αμφισβητήθηκε εν προκειμένω από τον υπό κρίση έλεγχο του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής η συνδρομή καμιάς άλλης από τις προϋποθέσεις που προβλέπονταν από την ισχύουσα νομοθεσία για την επιστροφή του ως άνω πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ της προσφεύγουσας.**

Επειδή, εξάλλου, η άρνηση του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής να δεχθεί την αίτηση επιστροφής είναι αντίθετη με τη θεμελιώδη στη νομοθεσία ΦΠΑ αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, δεδομένου ότι αφενός το ως άνω αιτηθέν προς επιστροφή ποσό αντιστοιχεί σε πραγματικές δαπάνες της, για τις οποίες υφίστανται νόμιμα τιμολόγια, και αφετέρου η αρχή της ουδετερότητας επιτάσσει τη δυνατότητα του φορολογούμενου προσώπου να εισπράξει τη συνολική του απαίτηση που συνίσταται σε πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ εντός ευλόγου χρόνου χωρίς την ύπαρξη κινδύνου για πρόκληση οικονομικής ζημιάς.

Για τους λόγους αυτούς, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πρέπει να γίνει δεκτός ως νόμω βάσιμος και ως εκ τούτου παρέλκει η εξέταση των λοιπών ισχυρισμών της.

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (π.χ. απόφαση της 06.10.2022 στην υπόθεση) η απόκτηση των αγαθών ή των υπηρεσιών από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί υπό την ιδιότητα αυτή είναι ακριβώς το κρίσιμο στοιχείο για την εφαρμογή του συστήματος ΦΠΑ και συνεπώς του μηχανισμού έκπτωσης, η δε υφιστάμενη ή σχεδιαζόμενη χρήση των αγαθών ή των υπηρεσιών καθορίζει μόνον την έκταση της αρχικής έκπτωσης, την οποία δικαιούται ο υποκείμενος στον φόρο βάσει του άρθρου 168 της οδηγίας περί ΦΠΑ, και την έκταση ενδεχόμενων διακανονισμών κατά τις επόμενες περιόδους, αλλά δεν επηρεάζει τη γένεση του δικαιώματος έκπτωσης. Ως προς τους ενδεχόμενους διακανονισμούς επισημαίνεται ειδικότερα ότι επί επενδυτικών αγαθών ο εκπεσθείς ή επιστραφείς ΦΠΑ υπόκειται σε 5ετή διακανονισμό, σύμφωνα με τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 33 παρ. 2 και 3 Κώδικα ΦΠΑ (βλ. συναφώς και την ίδια ως άνω απόφαση της 06.10.2022 του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης στην υπόθεση). Συνεπώς, και στην υπό κρίση περίπτωση ο αιτηθείς προς επιστροφή ΦΠΑ εισροών, στο βαθμό που αφορά σε επενδυτικά αγαθά, υπόκειται σε 5ετή διακανονισμό κατά τις διατάξεις αυτές. Επίσης σημειώνεται ότι τα στοιχεία που τέθηκαν από τον έλεγχο ως διαπιστώσεις / επισημάνσεις αναφορικά με τη μη συσχέτιση των υπό κρίση εισροών με φορολογητέες εκροές κατά το χρόνο του ελέγχου, καθότι ο υπό κρίση μερικός έλεγχος επιστροφής λόγω του αντικειμένου του διενεργήθηκε στα πλαίσια συγκεκριμένων και συνοπτικών διαδικασιών, δύνανται να διερευνηθούν από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου που μπορεί να διενεργηθεί σύμφωνα με τις προβλεπόμενες διατάξεις του ΚΦΔ.

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 παρ. 2 ΚΦΔ: «2. Σε περίπτωση καταβολής υπερβάλλοντος ποσού φόρου (αχρεώστητη καταβολή), καταβάλλονται τόκοι στον φορολογούμενο για τη χρονική περίοδο από την ημερομηνία αίτησης επιστροφής του υπερβάλλοντος ποσού φόρου μέχρι την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του, εκτός εάν η επιστροφή φόρου ολοκληρωθεί μέσα σε ενενήντα (90) ημέρες από την

παραλαβή από τη Φορολογική Διοίκηση της αίτησης επιστροφής φόρου του φορολογούμενου. Για τους σκοπούς του πρώτου εδαφίου, εάν το υπερβάλλον ποσό φόρου συμψηφιστεί με άλλες οφειλές, το ποσό θεωρείται ότι επιστράφηκε κατά τον χρόνο διενέργειας του συμψηφισμού. 3. [...]. 4. Ο Υπουργός Οικονομικών, με απόφασή του, ορίζει τα επιτόκια υπολογισμού τόκων, καθώς και όλες τις αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 71 παρ. 2 ΚΦΔ: «Κανονιστικές αποφάσεις ή άλλες διοικητικές πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση διατάξεων του ν. 4174/2013 ή του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ.), όπως ισχύει μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος Κώδικα, εξακολουθούν να ισχύουν.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 2 και 3 της υπ' αριθμ. ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ 2013/31.12.2013 (ΦΕΚ Β' 19/10.1.2014) απόφασης του Υπουργού Οικονομικών (που εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση της διάταξης του άρθρου 53 παρ. 4 ν. 4174/2013): «2. Το ύψος του επιτοκίου υπολογισμού των τόκων της παραγράφου 2 του άρθρου 53 του ν. 4174/2013 [...] που καταβάλλονται στον φορολογούμενο ορίζεται ως το επιτόκιο πράξεων Κύριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (ΜΡΟ) που ισχύει κατά την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του φόρου, πλέον πέντε και εβδομήντα πέντε (5,75) εκατοστιαίες μονάδες, ετησίως. 3. Το επιτόκιο των άρθρων 1 και 3 της παρούσας δεν μεταβάλλεται κατά το μέρος που αφορά το επιτόκιο των πράξεων Κύριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (ΜΡΟ) πριν την εκάστοτε σωρευτική μεταβολή αυτού κατά δύο (2) εκατοστιαίες μονάδες λαμβανομένου ως βάσης υπολογισμού του επιτοκίου που ισχύει κατά την ημερομηνία έναρξης ισχύος της παρούσας, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 4.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου μόνου παρ. 2 της υπ' αριθμ. Α.1153/2.11.2022 (ΦΕΚ Β' 5635/2.11.2022) απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, όπως ίσχυε κατά την (ημερομηνία υποβολής της ως άνω υπ' αριθμ. δήλωσης ΦΠΑ Μαΐου 2023 (φορολογική περίοδος 01.01.2023-31.05.2023) της προσφεύγουσας- και της με αριθ. αίτησής της): «Κατ' εξαίρεση και για ένα έτος από την ημερομηνία δημοσίευσης της παρούσας απόφασης, το επιτόκιο των άρθρων 1 και 2 της υπό στοιχεία ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ/31.12.2013 απόφασης του Υπουργού Οικονομικών [...] δεν μεταβάλλεται κατά το μέρος που αφορά το επιτόκιο των πράξεων Κύριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (ΜΡΟ) πριν την εκάστοτε σωρευτική μεταβολή αυτού κατά τέσσερις (4) εκατοστιαίες μονάδες λαμβανομένου ως βάσης υπολογισμού του επιτοκίου που ίσχυε κατά την 1η.1.2014.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου μόνου παρ. 1 της υπ' αριθμ. Α.1121/3.8.2023 (ΦΕΚ Β' 5009/9.8.2023) απόφασης του Υπουργού Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών, όπως ισχύει κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: «Κατ' εξαίρεση των οριζόμενων στο άρθρο 3 της υπό στοιχεία ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ 2013/31.12.2013 [...] απόφασης του Υπουργού Οικονομικών και για δύο (2) έτη από την ημερομηνία δημοσίευσης της παρούσας απόφασης, το επιτόκιο των άρθρων 1 και 2 της υπό στοιχεία ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ 2013/31.12.2013 απόφασης του Υπουργού Οικονομικών δεν μεταβάλλεται κατά το μέρος που αφορά το επιτόκιο των

πράξεων Κύριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (ΜΡΟ) πριν την εκάστοτε σωρευτική μεταβολή αυτού κατά πέντε (5) εκατοστιαίες μονάδες λαμβανομένου ως βάσης υπολογισμού του επιτοκίου που ίσχυε κατά την 1η.1.2014.»

Επειδή, από τις προαναφερθείσες διατάξεις προκύπτει ότι, από την 01/01/2014 και μετά, η Φορολογική Διοίκηση εφόσον διενεργεί επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού φόρου ή εισφοράς, μετά την πάροδο των 90 ημερών από την υποβολή της σχετικής αίτησης του φορολογούμενου, οφείλει να υπολογίζει και να επιστρέφει τόκους. Η τοκοφορία αρχίζει από την ημερομηνία υποβολής του σχετικού αιτήματος και οι τόκοι υπολογίζονται, σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις και αποφάσεις περί καθορισμού των επιτοκίων του άρθρου 53 του ΚΦΔ, μέχρι και την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού φόρου ή εισφοράς.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα ζητά περαιτέρω να της επιστραφεί εντόκως, και συγκεκριμένα από την υποβολή της ως άνω υπ' αριθμ. σχετικής αίτησής της (υπ' αριθμ. δήλωσής της ΦΠΑ Μαΐου 2023 (φορολογική περίοδος 01.05.2023-31.05.2023), το ως άνω αιτηθέν ποσό ΦΠΑ. Ο ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας πρέπει, ενόψει των προπαρατεθεισών διατάξεων του άρθρου 53 παρ. 2 και 4 ΚΦΔ και των άρθρων 2 και 3 της υπ' αριθμ. ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ 2013/31.12.2013 απόφασης του Υπουργού Οικονομικών (όπως ίσχυαν κατά την, ημερομηνία υποβολής της ως άνω υπ' αριθμ. δήλωσής της ΦΠΑ Μαΐου 2023 (φορολογική περίοδος 01.05.2023-31.05.2023)- αίτησής της), να γίνει δεκτός ως νόμω βάσιμος, δεδομένου ότι η σχετική αξίωσή της δεν έχει παραγραφεί, κατ' ακολουθίαν δε, και κατ' αποδοχή ως νόμω βάσιμου του ειδικότερου σχετικού ισχυρισμού της, πρέπει να της επιστραφεί το ως άνω ποσό ΦΠΑ νομιμοτόκως, με το επιτόκιο των πράξεων Κύριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (ΜΡΟ) που θα ισχύει κατά την ημερομηνία ειδοποίησής της για την επιστροφή του, προσαυξημένο (το επιτόκιο) κατά 5,75% και υπολογισμένο σε ετήσια βάση, σύμφωνα με τα οριζόμενα με την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 2 της υπ' αριθμ. ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ 2013/31.12.2013 απόφασης του Υπουργού Οικονομικών (όπως ίσχυε κατά την, ημερομηνία υποβολής της ως άνω υπ' αριθμ. δήλωσής της ΦΠΑ Μαΐου 2023 (φορολογική περίοδος 01.05.2023-31.05.2023)- και της με αριθ. αίτησής της) και την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου μόνου παρ. 1 της υπ' αριθμ. Α.1121/3.8.2023 απόφασης του Υπουργού Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών (όπως ισχύει κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία που εδρεύει νομίμως εκπροσωπούμενης, την ακύρωση της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου

01.01.2023-31.05.2023, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ και την έντοκη επιστροφή του ως άνω αιτηθέντος ποσού ΦΠΑ συνολικού ύψους 35.432,13 ευρώ, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 42 και 53 ΚΦΔ.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.