



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 01/02/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 292

ΤΜΗΜΑ : Α3 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604552
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας («ΚΦΔ», που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 4987/2022, ΦΕΚ Α΄ 206).

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

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β΄ 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

δ. Της υπ' αριθμ. Α.1165/22.11.2022 (ΦΕΚ Β΄ 6009/25.11.2022) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β΄ 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Πειραιά, με έδρα, νόμιμα εκπροσωπούμενης, κατά δήλωσή της με την εν λόγω ενδικοφανή προσφυγή, από τον Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής, κατά των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 3^{ου} Ελεγκτικού Κέντρου (ΕΛ.ΚΕ.) Αττικής:

| A/A | Αριθμός πράξης | Ημερομηνία πράξης | Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης | Είδος φόρου | Διαχειριστική / φορολογική περίοδος | ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ |
|-----|----------------|-------------------|------------------------------------|-------------|-------------------------------------|----------------------------|
| 1 | | | - | ΦΠΑ | 01/10/2020 - 31/12/2020 | - |
| 2 | | | - | ΦΠΑ | 01/01/2021 - 31/12/2021 | - |
| 3 | | | - | ΦΠΑ | 01/01/2022 - 31/12/2022 | - |
| 4 | | | - | ΦΠΑ | 01/01/2023 - 31/01/2023 | - |

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις αναφερθείσες στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, των οποίων ζητείται, καθ' ερμηνεία του εγγράφου της ως άνω ενδικοφανούς προσφυγής συνολικά, η τροποποίηση, καθώς και την από οικεία έκθεση ελέγχου του ιδίου Προϊσταμένου.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της ως άνω υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης.

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 εταιρείας με την επωνυμία, 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:

- 1) Με την υπ' αριθμ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.10.2020-31.12.2020 του Προϊσταμένου του 3^{ου} Ελεγκτικού Κέντρου (ΕΛ.ΚΕ.) Αττικής δεν επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κανένα ποσό ΦΠΑ, ωστόσο δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από το συνολικό ΦΠΑ εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ συνολικού ύψους 5.476,80 €.
- 2) Με την υπ' αριθμ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2021-31.12.2021 του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής δεν επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κανένα ποσό ΦΠΑ, ωστόσο δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από το συνολικό ΦΠΑ εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ συνολικού ύψους 5.476,80 €.
- 3) Με την υπ' αριθμ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2022-31.12.2022 του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής δεν επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κανένα ποσό ΦΠΑ, ωστόσο δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από το συνολικό ΦΠΑ εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ συνολικού ύψους 17.476,80 €.

- 4) Με την υπ' αριθμ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2023-31.01.2023 του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής δεν επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κανένα ποσό ΦΠΑ, ωστόσο περιορίστηκε το διατυπωθέν με την υπ' αριθμ. οικεία δήλωσή της ΦΠΑ Ιανουαρίου φορολογικής περιόδου 01.01.2023-31.12.2023 αίτημά της για επιστροφή ποσού ΦΠΑ συνολικού ύψους 228.203,49 € στο ποσό των 139.702,36 €, αναγνωρίστηκε όμως προς έκπτωση από το συνολικό ΦΠΑ εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου πιστωτικό υπόλοιπο συνολικού ύψους 71.024,33 €.

Οι ως άνω περιορισμοί του δικαιώματος έκπτωσης του εκάστοτε ΦΠΑ εισροών από τον οικείο ΦΠΑ εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου, καθώς και ο ως άνω περιορισμός του αιτηθέντος προς επιστροφή ΦΠΑ εισροών, προέκυψαν επί τη βάση της από οικείας έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, σύμφωνα με την οποία επαναπροσδιορίστηκαν:

- α) οι φορολογητέες εισροές της προσφεύγουσας κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.10.2020-31.12.2020 με την **αφαίρεση** από τις συνολικές δηλωθείσες φορολογητέες εισροές της περιόδου αυτής ποσού φορολογητέων εισροών συνολικού ύψους 22.820,00 € (αναλογών ΦΠΑ 5.476,80 €) και ειδικότερα:
- (i) ποσού φορολογητέων εισροών συνολικού ύψους **11.000,00 €** (αναλογών ΦΠΑ **2.640,00 €**), επειδή το οικείο τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών (υπ' αριθμ. τιμολόγιο, εκδοθέν από την επιχείρηση με ΑΦΜ) έφερε ημερομηνία προγενέστερη των φερόμενων ως ημερομηνιών παροχής των σχετικών ληφθεισών υπηρεσιών και
 - (ii) ποσού φορολογητέων εισροών συνολικού ύψους **11.820,00 €** (αναλογών ΦΠΑ **2.836,80 €**), επειδή οι σχετικές υπηρεσίες (σχετικό το υπ' αριθμ. τιμολόγιο, εκδοθέν από την επιχείρηση με ΑΦΜ) αφορούσαν σε πράξεις απαλλασσόμενες του ΦΠΑ χωρίς δικαίωμα έκπτωσης των ΦΠΑ εισροών (συγκεκριμένα, συνίσταντο σε εργασίες που αφορούσαν σε εταιρικά μερίδια).
- β) το μεταφερόμενο από την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2021-31.12.2021 προς έκπτωση από το συνολικό ΦΠΑ εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ λόγω αντίστοιχου (ισόποσου) περιορισμού του μεταφερόμενου από την προηγούμενη φορολογική περίοδο 01.10.2020-31.12.2020 προς έκπτωση από το συνολικό ΦΠΑ εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ από το συνολικό ποσό των 62.717,04 € στο συνολικό ποσό των 57.240,24 € (διαφορά **5.476,80 €**).
- γ) **αφενός** οι φορολογητέες εισροές της προσφεύγουσας κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2022-31.12.2022 με την **αφαίρεση** από τις συνολικές δηλωθείσες φορολογητέες εισροές της περιόδου αυτής ποσού φορολογητέων εισροών συνολικού ύψους **50.000,00 €** (αναλογών ΦΠΑ **12.000,00 €**), επειδή οι σχετικές υπηρεσίες (σχετικό το υπ' αριθμ. τιμολόγιο, εκδοθέν από την επιχείρηση με ΑΦΜ) αφορούσαν σε πράξεις απαλλασσόμενες του ΦΠΑ χωρίς δικαίωμα έκπτωσης των ΦΠΑ εισροών (συγκεκριμένα, συνίσταντο σε εργασίες που αφορούσαν σε εταιρικά μερίδια), και **αφετέρου** το μεταφερόμενο από την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2022-31.12.2022 προς

έκπτωση από το συνολικό ΦΠΑ εκρών της επόμενης φορολογικής περιόδου πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ λόγω αντίστοιχου (ισόποσου) περιορισμού του μεταφερόμενου από τη φορολογική περίοδο 01.10.2021-31.12.2021 προς έκπτωση από το συνολικό ΦΠΑ εκρών της επόμενης φορολογικής περιόδου πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ από το συνολικό ποσό των 37.927,94 € στο συνολικό ποσό των 32.451,14 € (διαφορά **5.476,80 €**) και

- δ) το μεταφερόμενο από την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2023-31.03.2023 προς έκπτωση από το συνολικό ΦΠΑ εκρών της επόμενης φορολογικής περιόδου πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ λόγω αντίστοιχου (ισόποσου) περιορισμού του μεταφερόμενου από την προηγούμενη φορολογική περίοδο 01.10.2022-31.12.2022 προς έκπτωση από το συνολικό ΦΠΑ εκρών της επόμενης φορολογικής περιόδου πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ από το συνολικό ποσό των 274.225,81 € στο συνολικό ποσό των 256.749,01 € (διαφορά **17.476,80 €**), και τελικά
- ε) το αιτηθέν προς επιστροφή ποσό συνολικού ύψους 228.203,49 € στο συνολικό ποσό των 157.179,16 € (το οποίο, κατόπιν αφαίρεσης του ως άνω ποσού των 17.476,80 € από το ποσό του δηλωθέντος πιστωτικού υπολοίπου, προσδιορίστηκε στο ποσό των 139.702,36 €), το δε υπολειπόμενο ποσό των 71.024,33 € μεταφέρθηκε προς έκπτωση από το συνολικό ΦΠΑ εκρών της επόμενης φορολογικής περιόδου λόγω του ότι δεν αποδείχθηκε, μέχρι την ημερομηνία έκδοσης της εν λόγω έκθεσης ελέγχου (.....), ότι οι σχετικές εισροές χρησιμοποιήθηκαν για τη διενέργεια φορολογητέων πράξεων, δεδομένου ότι δεν είχε ξεκινήσει η «υλοποίηση» της (εκάστοτε) επένδυσης -ενώ το ποσό των 157.719,16 € αφορούσε σε φωτοβολταϊκά πάρκα, για τα οποία είτε είχε ξεκινήσει το κατασκευαστικό στάδιο είτε είχαν επιπλέον διενεργηθεί φορολογητέες εκροές.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα ζητά, καθ' ερμηνεία του εγγράφου αυτής (της ενδικοφανούς προσφυγής) συνολικά, την τροποποίηση των ως άνω πράξεων του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

- 1) Παντελώς εσφαλμένη, αυθαίρετη και σε αντίθεση με θεμελιώδεις αρχές της φορολογίας ΦΠΑ η μη επιστροφή του ποσού συνολικού ύψους 71.024,33 €, που αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από το ΦΠΑ εκρών της επόμενης φορολογικής περιόδου.
- 2) Παντελώς εσφαλμένη, αυθαίρετη και σε αντίθεση με θεμελιώδεις αρχές της φορολογίας ΦΠΑ η μη επιστροφή του ποσού συνολικού ύψους 8.621,75 €, που αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από το ΦΠΑ εκρών της επόμενης φορολογικής περιόδου.
- 3) Παντελώς εσφαλμένη, αυθαίρετη και σε αντίθεση με θεμελιώδεις αρχές της φορολογίας ΦΠΑ η μη αναγνώριση προς έκπτωση από το ΦΠΑ εκρών της επόμενης φορολογικής περιόδου του ως άνω ποσού συνολικού ύψους 2.640,00 €.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 παρ. 1, 2 και 4 Κώδικα ΦΠΑ (που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 2859/2000), όπως ίσχυαν για πράξεις (συναλλαγές) που διενεργήθηκαν εντός της περιόδου 01.10.2020-31.01.2023: «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 (όπως αυτές ίσχυαν για πράξεις (συναλλαγές) που διενεργήθηκαν εντός της περιόδου 01.10.2020-31.01.2023), 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 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυαν κατά την τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού μήνα της περιόδου 01.10.2020-31.01.2023 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για την περίοδο 01.10.2020-31.01.2023 για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος): «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 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυαν κατά την τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού μήνα της περιόδου 01.10.2020-31.01.2023 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για την περίοδο 01.10.2020-31.01.2023 για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος): «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 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυε κατά την τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού μήνα της περιόδου 01.10.2020-31.01.2023 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για την περίοδο 01.10.2020-31.01.2023 για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος): «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 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυαν κατά την τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού μήνα της περιόδου 01.10.2020-31.01.2023 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για την περίοδο 01.10.2020-31.01.2023 για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος): «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, όπως ίσχυε κατά την τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού μήνα της περιόδου 01.10.2020-31.01.2023 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για την περίοδο 01.10.2020-31.01.2023 για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος): «Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον: α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξαρχής 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. [...].»

Επειδή, η διάταξη του άρθρου 34 παρ. 1 εδ. α΄ περ. β΄ υποπερ. i 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 αχρεώσητο 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), όπως ίσχυαν κατά την τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού μήνα της περιόδου 01.10.2020-31.01.2023 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για την περίοδο 01.10.2020-31.01.2023 για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος): «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), όπως ίσχυαν κατά την τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού μήνα της περιόδου 01.10.2020-31.01.2023 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για την περίοδο 01.10.2020-31.01.2023 για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος): «*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 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 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, όπως ίσχυε κατά την τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού μήνα της περιόδου 01.10.2020-31.01.2023 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για την περίοδο 01.10.2020-31.01.2023 για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος): «*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.*»

Ως προς το ως άνω ποσό συνολικού ύψους 71.024,33 €

Επειδή, ως προς το ως άνω ποσό συνολικού ύψους 71.024,33 € η προσφεύγουσα προβάλλει ότι είναι παντελώς εσφαλμένη, αυθαίρετη και σε αντίθεση με θεμελιώδεις αρχές της φορολογίας ΦΠΑ η μη επιστροφή του επί τη βάση του ότι δικαίωμα επιστροφής του ΦΠΑ υφίσταται για τα φωτοβολταϊκά πάρκα, για τα οποία έχει ξεκινήσει το κατασκευαστικό στάδιο, καθώς και για αυτά, για τα οποία έχουν διενεργηθεί φορολογητέες εκροές, δεδομένου ότι:

α) Αν ο υποκείμενος στο φόρο επιβαρύνθηκε με ΦΠΑ εισροών για επενδυτικά αγαθά, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 33, το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών, που επιβάρυνε τα επενδυτικά αυτά αγαθά και το οποίο ήδη ασκήθηκε σε προηγούμενες φορολογικές περιόδους, δηλαδή αν το δικαίωμα αυτό ασκήθηκε νόμιμα ή όχι, θα κριθεί οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των επενδυτικών αγαθών, καθώς και της εν συνεχεία χρήσης αυτών τουλάχιστον για μια 5ετία. Συνεπώς, αν τα επενδυτικά αγαθά κατά την έναρξη χρησιμοποίησης χρησιμοποιούνται σε φορολογητέες δραστηριότητες, ο φόρος καλώς εκπέστηκε ή επιστράφηκε, αν όμως χρησιμοποιούνται σε αφορολόγητες δραστηριότητες ή απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης, θα πρέπει να αποδοθεί εφάπαξ στο Δημόσιο ο φόρος που επιβάρυνε την απόκτησή τους και ο οποίος επιστράφηκε στον υποκείμενο ή εκπέστηκε από αυτόν προηγούμενα. Στην περίπτωση της δεν έχει γίνει έναρξη χρησιμοποίησης των ελεγχθέντων επενδυτικών αγαθών. Το φωτοβολταϊκό πάρκο στη θέση

αναμένεται να τεθεί σταδιακά σε λειτουργία το 2024, το φωτοβολταϊκό πάρκο στη θέση αναμένεται να πωληθεί ως μεταβίβαση αγαθού επιχείρησης (υποκατάστημα) σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ. 4 ν. 2859/2000 και τα υπόλοιπα έργα είναι σε φάση ανάπτυξης. Επομένως, ο έλεγχος εσφαλμένα έκρινε ότι ο φόρος πρέπει να εκπεστεί και όχι να επιστραφεί.

β) Εφόσον δε συντρέχει περίπτωση καταστρατήγησης των διατάξεων που παρέχουν το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου (μη νόμιμα τιμολόγια κ.λπ.) και από τα δεδομένα των τηρούμενων λογιστικών βιβλίων προκύπτει ότι οι δαπάνες, για τις οποίες κατεβλήθη ο φόρος, πραγματοποιήθηκαν κατά τον κρίσιμο χρόνο (01.10.2020-31.01.2023) με σκοπό την κτήση - κατασκευή πάγιων επενδυτικών αγαθών και συγκεκριμένα φωτοβολταϊκών πάρκων, ο καταβληθείς από αυτήν ΦΠΑ εισροών είναι άμεσα επιστρεπτός και δεν εξαρτάται από την πραγματοποίηση φορολογητέων εκροών.

γ) Εφόσον δεν έχει παρέλθει η 5ετία από την πραγματοποίηση της δαπάνης, ο καταβληθείς από αυτήν ΦΠΑ εισροών είναι άμεσα επιστρεπτός και δεν εξαρτάται από την πραγματοποίηση φορολογητέων εκροών.

δ) Όπως προκύπτει από τις προαναφερόμενες διατάξεις, καταρχήν μιν, όταν μετά την έκπτωση του ΦΠΑ εισροών από το ΦΠΑ εκροών απομένει πιστωτικό υπόλοιπο, αυτό μεταφέρεται προς έκπτωση στην επόμενη περίοδο, σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 32 ν. 2859/2000. Κατ' εξαίρεση όμως, σύμφωνα με το άρθρο 34 παρ. 1 του ίδιου νόμου, η διαφορά αυτή (το πιστωτικό υπόλοιπο) δε μεταφέρεται, αλλά επιστρέφεται, εφόσον αφορά, μεταξύ άλλων, τα αγαθά επένδυσης που προβλέπουν οι διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 33 του νόμου αυτού.

ε) Δεν προβλέπεται από καμία διάταξη η δυνατότητα των φορολογικών ελεγκτών να διαχωρίζουν τα ποσά σε ποσά προς έκπτωση και ποσά προς επιστροφή. Περαιτέρω, η πρόθεση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με την απόφαση Α.1104/2020 ήταν η μη ύπαρξη πρόσθετων προϋποθέσεων για την επιστροφή του ΦΠΑ. Σε αντιδιαστολή με την ΠΟΛ.1067/2013, η οποία έθετε προϋποθέσεις για την επιστροφή του ΦΠΑ, η απόφαση Α.1104/2020 αναφέρει ότι ο φόρος επιστρέφεται, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων, όταν καταβλήθηκε στο Δημόσιο αχρεωστήτως είτε εξαρχής ή από επιγενόμενο λόγο.

Επειδή, όπως προεκτέθηκε, κατά τον υπό κρίση έλεγχο διαπιστώθηκε ότι από το αιτηθέν προς επιστροφή ποσό ΦΠΑ δεν υφίσταται δικαίωμα έκπτωσης ως προς το ΦΠΑ εισροών ποσού 17.476,80 €. Για το υπόλοιπο ποσό των **210.726,69 €** η ελεγκτική αρχή έκανε τον εξής διαχωρισμό:

- αναγνώρισε ότι υφίσταται το δικαίωμα έκπτωσης και επιστροφής για το ποσό των **139.702,36 €**, διότι, όπως αναφέρεται στη συμπροσβαλλόμενη με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, ως συνιστώσα την αιτιολογία τους, από οικεία έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, αφορά σε δαπάνες για τα φωτοβολταϊκά πάρκα, για τα οποία έχει ξεκινήσει το κατασκευαστικό στάδιο και επίσης έχουν διενεργηθεί φορολογητέες εκροές
- για το υπόλοιπο ποσό των **71.024,33 €**, το οποίο αφορά σε δαπάνες για τα υπόλοιπα projects φωτοβολταϊκών (έξοδα μίσθωσης αγροτεμαχίων, έξοδα μηχανικών για μελέτες και διαδικασίες αδειοδοτήσεων), δεδομένου ότι κατά το χρόνο του ελέγχου δεν είχε ξεκινήσει η υλοποίηση της επένδυσης και δεν είχαν διενεργηθεί φορολογητέες πράξεις, ο έλεγχος δε δέχθηκε την επιστροφή του εν λόγω ποσού, αλλά αποδέχθηκε τη μεταφορά του για έκπτωση στην επόμενη φορολογική περίοδο, επικαλούμενος τις διατάξεις του άρθρου 30 Κώδικα ΦΠΑ.

Όπως αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου, για τις τελευταίες αυτές δαπάνες σχετικά με τα υπόλοιπα projects φωτοβολταϊκών (που αφορούν σε έξοδα μίσθωσης αγροτεμαχίων, έξοδα μηχανικών για μελέτες και διαδικασίες αδειοδοτήσεων) αφενός διαπιστώθηκε και δεν αμφισβητήθηκε από τον έλεγχο η πραγματοποίησή τους με την ύπαρξη των προβλεπόμενων νομίμων δικαιολογητικών, αφετέρου, όπως αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου, η προσφεύγουσα (έναρξη επιχείρησης) κατά το χρόνο του ελέγχου ως προς την εν λόγω δραστηριότητά της βρισκόταν στη διαδικασία εύρεσης αγροτεμαχίων και περαιτέρω διαδικασιών αδειοδότησης, ώστε να μπορέσει να εγκαταστήσει φωτοβολταϊκά πάνελ και εξοπλισμό. Από την επεξεργασία των στοιχείων που τέθηκαν υπόψη του ελέγχου διαπιστώθηκε ότι οι μισθώσεις αγροτεμαχίων είναι περίπου πενήντα (50), συνήθως αφορούν μεγάλη διάρκεια μίσθωσης (άνω των 20 ετών) και για κάποια όμως από τα ανωτέρω projects υποβλήθηκαν 20 μισθωτήρια λύσης μεταγενέστερα και έχει ξεκινήσει η κατασκευή για δύο (2) φωτοβολταϊκούς σταθμούς. Επίσης, ως προς τα έσοδα από τη δραστηριότητά της αναφέρεται ότι πραγματοποιεί κυρίως έσοδα από μεταβιβάσεις εταιρικών μεριδίων και έχει επίσης διενεργήσει εκροές ως προς τη δραστηριότητα τη σχετιζόμενη με τα φωτοβολταϊκά, τιμολογώντας τμηματικά βάσει των σχετικών συμβάσεων (όπως αναφέρεται αναλυτικά στη σελ. 23 της έκθεσης ελέγχου). Ο έλεγχος στις γενικές παρατηρήσεις επισημαίνει την περίπτωση αρνητικής διαφοράς ΦΠΑ εκρών-εισρών, καθότι υφίσταται απόκλιση μεταξύ του κόστους των εισρών και της τιμολογηθείσας αξίας εκρών.

Ωστόσο, όπως προκύπτει από τη συνδυασμένη ερμηνεία των προπαρατεθεισών διατάξεων (όπως ίσχυαν κατά την 31.1.2023 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για την περίοδο 01.01.2023-31.01.2023 για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος)) και κυρίως δεδομένου ότι κατόπιν της τροποποίησης της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 34 παρ. 1 εδ. α' περ. β' υποπερ. i Κώδικα ΦΠΑ δίνεται η δυνατότητα επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, χωρίς να εξετάζεται η αιτία δημιουργίας του, οι ως άνω δαπάνες ως προπαρασκευαστικές του σταδίου κατασκευής των φωτοβολταϊκών έχουν πραγματοποιηθεί από την προσφεύγουσα, η οποία είναι υπόχρεη σε ΦΠΑ, αφορούν σε οικονομική της δραστηριότητα, η οποία υπάγεται στο ΦΠΑ, η προσφεύγουσα έχει διενεργήσει φορολογητέες εκροές στο πλαίσιο της εν λόγω δραστηριότητάς της και συνεπώς, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, η προσφεύγουσα είχε κατά την ως άνω κρίσιμη ημερομηνία (31.1.2023) δικαίωμα έκπτωσης (κάτι που προκύπτει σαφώς από την ως άνω προσβαλλόμενη υπ' αριθμ. πράξη, σύμφωνα με την οποία το υπό κρίση αιτηθέν προς επιστροφή ποσό αναγνωρίστηκε, στο σύνολό του, προς έκπτωση από το ΦΠΑ εκρών της/των επόμενης/-ων φορολογικής/-ών περιόδου/-ων) και ταυτόχρονα και αξίωση προς επιστροφή είτε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 παρ. 1 εδ. α' περ. β' υποπερ. i 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 (αν θεωρηθεί ότι οι σχετικές δαπάνες δε συναρτώνται με κατασκευή ή απόκτηση επενδυτικού αγαθού) είτε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 παρ. 1 εδ. α' περ. β' υποπερ. iii Κώδικα ΦΠΑ (αν θεωρηθεί, όπως φαίνεται να προκύπτει έμμεσα από τη συμπροσβαλλόμενη με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, ως συνιστώσα την αιτιολογία τους, από οικεία έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, ότι οι σχετικές δαπάνες συναρτώνται με κατασκευή ή απόκτηση επενδυτικού αγαθού). Για το λόγο αυτό, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας ως προς το ως άνω ποσό συνολικού ύψους 71.024,33 € πρέπει, επί της ουσίας τους, να γίνουν δεκτοί ως νόμω βάσιμοι.

Σημειώνεται ότι ο 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. 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 γενικές παρατηρήσεις, καθότι ο υπό κρίση μερικός έλεγχος επιστροφής λόγω του αντικειμένου του διενεργήθηκε στα πλαίσια συγκεκριμένων και συνοπτικών διαδικασιών, δύνανται να ληφθούν υπόψη από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής στο πλαίσιο ελέγχου που μπορεί να διενεργηθεί σύμφωνα με τις προβλεπόμενες διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ).

Ως προς το ως άνω ποσό συνολικού ύψους 8.621,75 €

Επειδή, δεδομένων α) της αποδοχής κατά τα ανωτέρω των ισχυρισμών της προσφεύγουσας ως προς το ως άνω ποσό συνολικού ύψους 71.024,33 € και β) του ότι το ως άνω ποσό συνολικού ύψους 8.621,75 € περιλαμβάνεται στο ποσό αυτό των 71.024,33 €, **παρέλκει** η εξέταση των ισχυρισμών της ως προς το ποσό των 8.621,75 €.

Ως προς το ως άνω ποσό συνολικού ύψους 2.640,00 €

Επειδή, ως προς το ως άνω ποσό συνολικού ύψους 2.640,00 € η προσφεύγουσα προβάλλει ότι είναι παντελώς εσφαλμένη, αυθαίρετη και σε αντίθεση με θεμελιώδεις αρχές της φορολογίας ΦΠΑ η μη αναγνώρισή του προς έκπτωση από το ΦΠΑ εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου, δεδομένου ότι η ίδια είχε προσκομίσει σχετικό πίνακα με αναφορά στις σχετικές εργασίες που διενεργήθηκαν, προκειμένου να προχωρήσει η διαδικασία αδειοδότησης των φωτοβολταϊκών πάρκων και σχετικά παραστατικά, και ειδικότερα για τη θέση

α) Προσκόμισε μισθωτήριο και έγκριση εργασιών δόμησης μικρής κλίμακας, τα οποία δεν αποδέχεται ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τις ημερομηνίες των εγγράφων. Ωστόσο, τόσο το μισθωτήριο συμβόλαιο όσο και η δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης με αριθμό δήλωσης είναι σε ισχύ και δεν έχουν λυθεί.

β) Επίσης, η έγκριση εργασιών δόμησης μικρής κλίμακας έχει πάντα ισχύ ενός έτους. Όπως είναι γνωστό, η αδειοδότηση του φωτοβολταϊκού πάρκου μπορεί να πάρει πάνω από τέσσερα χρόνια. Αν θα έπρεπε οι εταιρείες να ανανεώνουν συνεχώς τα έγγραφα, τα οποία έληγαν, θα επιβαρυνόντουσαν με μεγάλα κόστη. Για το λόγο αυτό, ο ΔΕΔΔΗΕ απαιτεί την ανανέωση των δικαιολογητικών μετά την αδειοδότηση. Η ανανέωση της έγκρισης εργασιών δόμησης μικρής κλίμακας γίνεται με τα υπάρχοντα έγγραφα, με βάση τα τωρινά δεδομένα ηλεκτρονικά μέσα σε μία ώρα, όπως ενημερώθηκε από το μηχανικό της. Με βάση τα ανωτέρω ο έλεγχος εσφαλμένα θεώρησε ότι το συγκεκριμένο έγγραφο δεν είναι σε ισχύ. Το συγκεκριμένο έγγραφο χρειάστηκε κατά τις αιτήσεις προσφορών σύνδεσης και τότε το εν λόγω έγγραφο ήταν σε ισχύ.

Επειδή, όπως προκύπτει από τη συμπροσβαλλόμενη με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, ως συνιστώσα την αιτιολογία τους, από οικεία έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, ο υπό κρίση έλεγχος βασίστηκε στον πίνακα που προσκόμισε η ίδια η προσφεύγουσα, μη αναγνωρίζοντας την έκπτωση του σχετικού ΦΠΑ εισροών -κατ' επιμερισμό της συνολικής σχετικής εισροής που προκύπτει από το υπ' αριθμ. τιμολόγιο της επιχείρησης με ΑΦΜ στο φωτοβολταϊκό πάρκο «.....»επί τη βάσει των ισχυρισμών της ίδιας της προσφεύγουσας- με την αιτιολογία ότι τα σχετικά προσκομισθέντα αποδεικτικώς έγγραφα είναι μεταγενέστερα του τιμολογίου και ως εκ τούτου

δεν τεκμηριώνεται με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) ο ισχυρισμός της ότι η σχετική εισροή αναλογεί επιμεριστικά στο εν λόγω φωτοβολταϊκό πάρκο. Υπό αυτό το πρίσμα, τα ως άνω προβαλλόμενα από την προσφεύγουσα δεν αποτελούν στην ουσία τους απάντηση στην αιτιολογία αυτή και συνεπώς **παρέλκει** η εξέταση τους.

Επειδή, περαιτέρω, η προσφεύγουσα δεν προβάλλει κανέναν ισχυρισμό αναφορικά με α) το ως άνω ποσό φορολογητέων εισροών συνολικού ύψους **11.820,00 €** (αναλογών ΦΠΑ **2.836,80 €**), που δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από το ΦΠΑ εκροών (και συνακόλουθα ούτε προς επιστροφή), επειδή οι σχετικές υπηρεσίες αφορούσαν σε πράξεις απαλλασσόμενες του ΦΠΑ χωρίς δικαίωμα έκπτωσης των ΦΠΑ εισροών, και β) το ως άνω ποσό φορολογητέων εισροών συνολικού ύψους **50.000,00 €** (αναλογών ΦΠΑ **12.000,00 €**), που επίσης δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από το ΦΠΑ εκροών (και συνακόλουθα ούτε προς επιστροφή), επειδή οι σχετικές υπηρεσίες αφορούσαν σε πράξεις απαλλασσόμενες του ΦΠΑ χωρίς δικαίωμα έκπτωσης των ΦΠΑ εισροών. Από αυτό συνάγεται ότι σε κάθε περίπτωση **αποδέχεται**, καταρχήν, τη μη αναγνώριση των δύο (2) αυτών ποσών προς έκπτωση από το ΦΠΑ εκροών (και συνακόλουθα τη μη επιστροφή τους).

Επειδή, εξάλλου, όπως προκύπτει σαφώς από τη συμπροσβαλλόμενη με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, ως συνιστώσα την αιτιολογία τους, από οικεία έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, δεν αμφισβητήθηκε εν προκειμένω από τον υπό κρίση έλεγχο του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής η συνδρομή καμιάς άλλης από τις προϋποθέσεις που προβλέπονταν από την ισχύουσα κατά την 31.1.2023 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για την περίοδο 01.01.2023-31.01.2023 για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος) νομοθεσία για την επιστροφή του ως άνω πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ της προσφεύγουσας.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

τη μερική αποδοχή της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία και συγκεκριμένα:

- **την αποδοχή της** σ' ό,τι αφορά στην επιστροφή του ως άνω ποσού συνολικού ύψους 71.024,33 € και

- **την απόρριψή της** σ' ό,τι αφορά στη μη αναγνώριση προς έκπτωση από το ΦΠΑ εκροών και συνακόλουθα προς επιστροφή του ως άνω ποσού συνολικού ύψους 2.640,00 €,

και:

α) την επικύρωση των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής:

| A/A | Αριθμός πράξης | Ημερομηνία πράξης | Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης | Είδος φόρου | Διαχειριστική / φορολογική περίοδος |
|-----|----------------|-------------------|------------------------------------|-------------|-------------------------------------|
| 1 | | | - | ΦΠΑ | 01/10/2020 - 31/12/2020 |
| 2 | | | - | ΦΠΑ | 01/01/2021 - 31/12/2021 |
| 3 | | | - | ΦΠΑ | 01/01/2022 - 31/12/2022 |

και β) την τροποποίηση της κάτωθι πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου του ιδίου Προϊσταμένου:

| A/A | Αριθμός πράξης | Ημερομηνία πράξης | Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης | Είδος φόρου | Διαχειριστική / φορολογική περίοδος |
|-----|----------------|-------------------|------------------------------------|-------------|-------------------------------------|
| 4 | | | - | ΦΠΑ | 01/01/2023 - 31/01/2023 |

Η συνολική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική συνολική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας:

Φορολογική περίοδος 01.10.2020-31.12.2020

| | |
|--|--------------------------|
| Διαφορά κύριου φόρου | - |
| ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας των οικείων υποβληθεισών δηλώσεων ΦΠΑ μηνών Οκτωβρίου, Νοεμβρίου και Δεκεμβρίου 2020 | - |
| ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας) | ≡ |
| Υπόλοιπο ΦΠΑ εισροών που δεν εκπίπτει από το ΦΠΑ εκροών της επόμενης περιόδου (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας) | <u>5.476,80 €</u> |

(ως η ως άνω υπ' αριθμ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.10.2020-31.12.2020 του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής)

Φορολογική περίοδος 01.01.2021-31.12.2021

| | |
|--|--------------------------|
| Διαφορά κύριου φόρου | - |
| ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας των οικείων υποβληθεισών δηλώσεων ΦΠΑ για όλους τους μήνες του 2021 | - |
| ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας) | ≡ |
| Υπόλοιπο ΦΠΑ εισροών που δεν εκπίπτει από το ΦΠΑ εκροών της επόμενης περιόδου (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας) | <u>5.476,80 €</u> |

(ως η ως άνω υπ' αριθμ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2021-31.12.2021 του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής)

Φορολογική περίοδος 01.01.2022-31.12.2022

| | |
|---|---|
| Διαφορά κύριου φόρου | - |
| ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας των οικείων υποβληθεισών δηλώσεων ΦΠΑ για όλους τους μήνες του 2021 | - |

| | |
|--|---------------------------|
| ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας) | - |
| Υπόλοιπο ΦΠΑ εισροών που δεν εκπίπτει από το ΦΠΑ εκροών της επόμενης περιόδου (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας) | <u>17.476,80 €</u> |

(ως η ως άνω υπ' αριθμ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2022-31.12.2022 του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής)

Φορολογική περίοδος 01.01.2023-31.01.2023

| | Βάσει δηλώσεων (σε €) | Βάσει ελέγχου (σε €) | Βάσει απόφασης ΔΕΔ (σε €) | Διαφορά (σε €) |
|--------------------------------------|--------------------------|-------------------------|------------------------------|-------------------|
| | 1 | 2 | 3 | 4 = 3 - 1 |
| Αξία φορολογητέων εκροών | 193.200,00 | 193.200,00 | 193.200,00 | 0,00 |
| Αξία φορολογητέων εισροών | 1.440,35 | 1.440,35 | 1.440,35 | 0,00 |
| Φόρος εκροών | 46.368,00 | 46.368,00 | 46.368,00 | 0,00 |
| Υπόλοιπο φόρου εισροών | 274.571,49 | 257.094,69 | 257.094,69 | 17.476,80 |
| Πιστωτικό υπόλοιπο | 228.203,49 | 210.726,69 | 210.726,69 | 17.476,80 |
| Υπόλοιπο φόρου | για έκπτωση | - | 71.024,33 | - |
| | για επιστροφή | 228.203,49 | 139.702,36 | 17.476,80 |
| Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά | - | - | - | - |

(κατά τροποποίηση της ως άνω υπ' αριθμ. πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2023-31.01.2023 του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
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.