



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 06/03/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 638

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 09.11.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της νομικής οντότητας με την επωνυμία «.....» (διακριτικός τίτλος: «.....»), ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής, με έδρα στη Αττικής, οδός αριθμός, νόμιμα εκπροσωπούμενης, κατά δήλωσή της με την εν λόγω ενδικοφανή προσφυγή, από τον, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, κάτοικος, οδός αριθμός, κατά της υπ' αριθμ. /9.10.2023 πράξης διορθωτικού

προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 2^{ου} Ελεγκτικού Κέντρου (ΕΛ.ΚΕ.) Αττικής, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την αναφερθείσα στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, της οποίας ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση, καθώς και την από 09.10.2023 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 09.11.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της νομικής οντότητας με την επωνυμία «.....» (διακριτικός τίτλος: «.....»), ΑΦΜ, 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' αριθμ./9.10.2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2021-31.12.2021 του Προϊσταμένου του 2^{ου} Ελεγκτικού Κέντρου (ΕΛ.ΚΕ.) Αττικής δεν επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κανένα ποσό ΦΠΑ, έγινε ωστόσο εν μέρει δεκτή η υπ' αριθμ. πρωτ./4.2.2022 αίτησή του για επιστροφή ποσού ΦΠΑ συνολικού ύψους 335.207,67 € και ειδικότερα έγινε δεκτή κατά ποσό ΦΠΑ συνολικού ύψους 275.700,69 €, ενώ κατά το υπολειπόμενο ποσό ΦΠΑ συνολικού ύψους 59.506,98 € απορρίφθηκε με την αιτιολογία ότι οι σχετικές εισροές αποτελούν δαπάνες για έργα που δεν έχουν ολοκληρωθεί και μέρος των αντίστοιχων λειτουργικών δαπανών και επομένως, αφού τα έργα αυτά δεν έχουν υποβληθεί και αξιολογηθεί, δεν είναι δυνατή η συσχέτιση των εν λόγω δαπανών με μελλοντικές εκροές (φορολογητέες ή απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης) και συνεπώς δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του οικείου ΦΠΑ εισροών.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του το προσφεύγον ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση, της ως άνω πράξης του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και την επιστροφή του ως άνω ποσού ΦΠΑ συνολικού ύψους 59.506,98 € εντόκως από την καταβολή του, άλλως από την άσκηση της εν λόγω ενδικοφανούς προσφυγής, ή άλλως την αναγνώριση του δικαιώματός του να μεταφέρει το ποσό αυτό σε επόμενη φορολογική περίοδο προς έκπτωση από το ΦΠΑ των εκροών του, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

1) Εσφαλμένη και παράνομη αιτιολογία. Από το ως άνω συνολικό ποσό:

α) ποσό ΦΠΑ συνολικού ύψους 28.924,54 € αφορά σε εισροές σχετιζόμενες με έργα για την υποστήριξη των δομών του, με σκοπό τη δημιουργία εσόδων που αφορούν τη φορολογητέα δραστηριότητά του, ενώ

β) ποσό ΦΠΑ συνολικού ύψους 32.895,64 € αφορά σε εισροές σχετιζόμενες με έργα που δεν έχουν ολοκληρωθεί και συνδέονται με μελλοντικά έσοδα ή με τη λειτουργία του ευρύτερα και στοχεύουν στην υποστήριξη όλων των μονάδων υποδομής και των έργων γενικότερα, ήτοι στη διεξαγωγή της εμπορικής δραστηριότητας καθ' αυτής.

Επίκληση των υπ' αριθμ./2005 και/2021 αποφάσεων του Συμβουλίου της Επικρατείας και των αποφάσεων του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (και πρώην Δικαστηρίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων) στην υπόθεση/95, στις συνεκδικαζόμενες υποθέσεις/98 και/98 και στην υπόθεση/94 (αλλά και στις υποθέσεις/98,/02,/2011 και/16), καθώς και των υπ' αριθμ. πρωτ. Δ14Α ΕΞ 2010 και Δ14Α ΕΞ 2012/ 27.12.2012 εγγράφων του Υπουργείου Οικονομικών.

- 2) Η μη αντιμετώπιση της υπό κρίση περίπτωσης κατά τον προσήκοντα τρόπο θα παρέβλεπε και θα παραβίαζε προδήλως την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, καθώς και τη φύση και λειτουργία του ΦΠΑ ως εμμέσου φόρου καταναλώσεως, θα συνιστούσε κατάφωρη παραβίαση της αρχής της αναλογικής ισότητας και της ίσης μεταχείρισης, καθώς θα ήταν δυσανάλογα επαχθής γι' αυτό, και δεν θα ήταν σύμφωνη με τις αρχές της χρηστής διοίκησης και της προστατευομένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου.

Περαιτέρω, το προσφεύγον ζητά να κληθεί να παραστεί ενώπιον της Υπηρεσίας μας προς ανάπτυξη των διαλαμβανόμενων στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρισμών του.

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 01.01.2021-31.12.2021: «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 01.01.2021-31.12.2021), κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΠΑ για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος (όπως εν προκειμένω το προσφεύγον) ήταν **η τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού μήνα**.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 1-3 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυαν κατά την τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού μήνα της περιόδου 01.01.2021-31.12.2021 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για την περίοδο 01.01.2021-31.12.2021 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. [...]. 2. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου παρέχεται επίσης στον υποκείμενο κατά το μέρος που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται: α) για την πραγματοποίηση στο εξωτερικό των δραστηριοτήτων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 4, εφόσον αυτές θα παρείχαν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, αν είχαν πραγματοποιηθεί στο εσωτερικό της χώρας, β) για την παροχή υπηρεσιών και την παράδοση αγαθών που απαλλάσσονται από το φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων λ' και λγ' της παραγράφου 1 του άρθρου 22, αντίστοιχα, γ) για τις πράξεις που απαλλάσσονται από τον φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 24, 25, 26, 27 και 28, δ) [...]. 3. **Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός**, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16, 17 και 18. [...].»

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 01.01.2021-31.12.2021 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για την περίοδο 01.01.2021-31.12.2021 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) προκειμένου για παροχή υπηρεσιών, κατά το χρόνο έκδοσης του φορολογικού στοιχείου, όταν αυτό εκδίδεται σε χρόνο προγενέστερο της παροχής των υπηρεσιών, 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) κατά το χρόνο είσπραξης της προκαταβολής που πραγματοποιείται πριν την ολοκλήρωση της παροχής των υπηρεσιών, οι οποίες φορολογούνται στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη, σύμφωνα με την περίπτωση α' της παραγράφου 2 του άρθρου 14, ε) κατά το χρόνο που έχει συμφωνηθεί η καταβολή κάθε δόσης σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, για τις οποίες η αντιπαροχή καταβάλλεται περιοδικά, στ)

κατά τη λήξη κάθε ημερολογιακού έτους, προκειμένου για υπηρεσίες, οι οποίες φορολογούνται στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη, σύμφωνα με την περίπτωση α' της παραγράφου 2 του άρθρου 14, εφόσον πρόκειται για υπηρεσίες που παρέχονται συνεχώς και η παροχή τους συνεχίζεται και μετά τη λήξη του ημερολογιακού έτους και δεν έχουν οριστεί ή πραγματοποιηθεί τμηματικές καταβολές έναντι λογαριασμού ή πληρωμές στη διάρκεια της περιόδου παροχής τους, ζ) [...]. 3. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυαν κατά την τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού μήνα της περιόδου 01.01.2021-31.12.2021 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για την περίοδο 01.01.2021-31.12.2021 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 εισαγωγή των αγαθών, σύμφωνα με το άρθρο 10 του παρόντος. [...]. 2. Όταν τα εισαγόμενα αγαθά υπόκεινται σε δασμούς, γεωργικές εισφορές ή φόρους ισοδυνάμου αποτελέσματος, που έχουν θεσπισθεί στα πλαίσια κοινής πολιτικής, η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός κατά το χρόνο που η φορολογική υποχρέωση γεννάται και γίνονται απαιτητές από το Δημόσιο οι παραπάνω επιβαρύνσεις. 3. [...]. 4. Όταν τα εισαγόμενα αγαθά δεν υπόκεινται σε καμία επιβάρυνση της παραγράφου 2, η φορολογική υποχρέωση γεννάται κατά την είσοδο των αγαθών στο τελωνειακό έδαφος και ο φόρος γίνεται απαιτητός κατά το χρόνο που λαμβάνεται υπόψη για την επιβολή των δασμών, σύμφωνα με τις διατάξεις της τελωνειακής νομοθεσίας.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυαν κατά την τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού μήνα της περιόδου 01.01.2021-31.12.2021 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για την περίοδο 01.01.2021-31.12.2021 για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος): «1. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών. Η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών πραγματοποιείται κατά το χρόνο που τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά. Όταν ο προμηθευτής των αγαθών αναλαμβάνει την υποχρέωση αποστολής τους, η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών πραγματοποιείται κατά το χρόνο, κατά τον οποίο αρχίζει η αποστολή. 2. Ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο 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.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 παρ. 1-4 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυαν κατά την τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού μήνα της περιόδου 01.01.2021-31.12.2021 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για την περίοδο 01.01.2021-31.12.2021 για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος): «1. Σε περίπτωση που ο υποκείμενος στο φόρο χρησιμοποιεί αγαθά και υπηρεσίες για την πραγματοποίηση πράξεων, για μερικές από τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, ο εκπιπτόμενος φόρος ορίζεται σε ποσοστό στα εκατό του συνολικού ποσού του φόρου των κοινών αυτών εισροών. Το ποσοστό αυτό βρίσκεται με βάση κλάσμα που έχει ως αριθμητή το ποσό του ετήσιου κύκλου εργασιών, χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας, που αφορά πράξεις, για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, και ως παρονομαστή το ποσό των πράξεων που αναφέρονται στον αριθμητή, καθώς και των πράξεων, για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης. Στον παρονομαστή του κλάσματος συμπεριλαμβάνονται επίσης και οι επιδοτήσεις,

επιχορηγήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, οι οποίες δεν αποτελούν μέρος της φορολογητέας αξίας, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 19. 2. Το δεκαδικό μέρος του ποσοστού που προκύπτει από την εφαρμογή του κλάσματος της προηγούμενης παραγράφου στρογγυλοποιείται στην αμέσως μεγαλύτερη ακέραια μονάδα. 3. Για τον προσδιορισμό του ποσοστού της παραγράφου 1 δε λαμβάνονται υπόψη τα ποσά που προέρχονται: α) από παράδοση αγαθών που χρησιμοποιούνται από υποκείμενο στο φόρο για πάγια εκμετάλλευση στην επιχείρηση, β) από παρεπόμενες πράξεις σε ακίνητα, ή από χρηματοδοτικές ή πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις των περιπτώσεων κ', κα', κβ', κγ', κδ' και κε' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του παρόντος, εφόσον πρόκειται για παρεπόμενες της κύριας δραστηριότητας πράξεις. 4. Το ποσοστό που βρίσκεται με τον πιο πάνω τρόπο λαμβάνεται υπόψη για την εκκαθάριση του εκπιπτόμενου φόρου του έτους, στο οποίο αφορά, και για την υποβολή των περιοδικών δηλώσεων του επόμενου έτους.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 32 παρ. 3 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυε κατά την τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού μήνα της περιόδου 01.01.2021-31.12.2021 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για την περίοδο 01.01.2021-31.12.2021 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 παρ. 1-4 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυαν κατά την τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού μήνα της περιόδου 01.01.2021-31.12.2021 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για την περίοδο 01.01.2021-31.12.2021 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) [...], 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. [...]. β) Τα δικαιώματα χρησιμοποίησης διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, σχεδίου, υποδείγματος, εμπορικού ή βιομηχανικού σήματος και άλλων παρόμοιων, εφόσον εξυπηρετούν περισσότερες από μία χρήσεις.»

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 01.01.2021-31.12.2021 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για την περίοδο 01.01.2021-31.12.2021 για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος), αλλά και κατά την 31.1.2022 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για την περίοδο 01.01.2022-31.01.2022 για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος): «1. Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον: α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξαρχής αχρεώσητο 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) αφορά πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 30 [...] ή iii) αφορά αγαθά επένδυσης που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 42 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού μήνα της περιόδου 01.01.2021-31.12.2021 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για την περίοδο 01.01.2021-31.12.2021 για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος), αλλά και κατά την 04.02.2022 (ημερομηνία υποβολής της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./4.2.2022 αίτησης του προσφεύγοντος): «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 εντός ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή έγγραφου αιτήματος του φορολογουμένου, εκτός εάν προβλέπεται μικρότερο χρονικό διάστημα από άλλη διάταξη της φορολογικής νομοθεσίας. [...]. 3. [...]. 5. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα μπορούν να ορίζονται οι λεπτομέρειες για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.»

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 01.01.2021-31.12.2021 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για την περίοδο 01.01.2021-31.12.2021 για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης

διπλογραφικού λογιστικού συστήματος), αλλά και κατά την 04.02.2022 (ημερομηνία υποβολής της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./4.2.2022 αίτησης του προσφεύγοντος): «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, όπως κρίθηκε με την απόφαση της 06.10.2022 του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης στην υπόθεση/21 (.....,): «...**42.** Υπενθυμίζεται ότι η απόκτηση των αγαθών ή των υπηρεσιών **από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί υπό την ιδιότητα αυτή είναι ακριβώς το κρίσιμο στοιχείο** για την εφαρμογή του συστήματος ΦΠΑ και, συνεπώς, του μηχανισμού έκπτωσης. **Η υφιστάμενη ή σχεδιαζόμενη χρήση των αγαθών ή των υπηρεσιών καθορίζει μόνο την έκταση της αρχικής έκπτωσης**, την οποία δικαιούται ο υποκείμενος στο 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** (απόφαση της^{ns} Νοεμβρίου,,/19,, σκέψη 33 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). **43.** Το Δικαστήριο έχει επίσης επανειλημμένως κρίνει ότι το δικαίωμα έκπτωσης, άπαξ και γεννηθεί, εξακολουθεί να υφίσταται, ακόμη και αν η σκοπούμενη οικονομική δραστηριότητα δεν πραγματοποιήθηκε τελικώς και, ως εκ τούτου, δεν διενεργήθηκαν φορολογούμενες πράξεις στο πλαίσιο αυτής (αποφάσεις της 29ης) ή αν ο υποκείμενος στον φόρο δεν μπόρεσε να χρησιμοποιήσει τα αγαθά ή τις υπηρεσίες, συνεπεία των οποίων πραγματοποιήθηκε έκπτωση, στο πλαίσιο φορολογούμενων πράξεων λόγω περιστάσεων ανεξάρτητων από τη βούλησή του (αποφάσεις της και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). **44.** Τυχόν άλλη ερμηνεία δεν θα ήταν συμβατή με την αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ όσον αφορά τη φορολογική επιβάρυνση της επιχείρησης. Θα μπορούσε να δημιουργήσει, κατά τη φορολογική μεταχείριση πανομοιότυπων επενδυτικών δραστηριοτήτων, αδικαιολόγητες διαφορές μεταξύ των επιχειρήσεων που ήδη διενεργούν φορολογούμενες πράξεις και άλλων επιχειρήσεων που επιδιώκουν, με επενδύσεις, να αρχίσουν δραστηριότητες από τις οποίες θα προκύψουν φορολογούμενες πράξεις. Ομοίως, μεταξύ των τελευταίων αυτών επιχειρήσεων θα δημιουργούνταν αυθαίρετες διαφορές, καθόσον η οριστική αποδοχή των εκπτώσεων θα εξαρτιόταν από το εάν οι εν λόγω επενδύσεις καταλήγουν ή όχι σε φορολογούμενες πράξεις (αποφάσεις της).»

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με τις παρ. 6-10 της υπ' αριθμ. Ε.2059/2022 εγκυκλίου του Διοικητή της ΑΑΔΕ: «6. Ως προς το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ επί των δαπανών που σχετίζονται με τα έσοδα από επιδοτήσεις, επισημαίνονται τα ακόλουθα: ...Σύμφωνα με τη νομολογία του ΔΕΕ, όταν τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που παρέχονται στον υποκείμενο στον φόρο σχετίζονται με δραστηριότητες οι οποίες δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, δεν είναι δυνατή ούτε η είσπραξη του φόρου επί των εκροών ούτε η έκπτωση του φόρου επί των εισροών (ΔΕΕ). 7. Στην πράξη έχει παρατηρηθεί ότι οι επιχειρήσεις που πραγματοποιούν τόσο πράξεις που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης όσο και πράξεις εξαιρούμενες του ΦΠΑ συγχέουν την κατάργηση της υποχρέωσης υπολογισμού του κλάσματος επιμερισμού του ΦΠΑ επί των κοινών τους δαπανών (pro rata), (άρ. 31 παρ. 1 του Κώδικα), με τον γενικότερο περιορισμό του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών που χρησιμοποιήθηκαν μόνο για την τέλεση πράξεων εκτός πεδίου ΦΠΑ. Εντούτοις, (όπως εξάλλου αναφέρεται και στην εγκύκλιο ΠΟΛ.1056/2002) η μόνη διαφοροποίηση σε σχέση με την διάταξη του άρθρου 31 του Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυε προ της τροποποίησης που επήλθε με την παρ. 3 του άρθρου 9 του ν. 2954/2001 [...], είναι ότι δεν δημιουργείται κλάσμα από την επιχείρηση που πραγματοποιεί πράξεις που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης και πράξεις εξαιρούμενες του ΦΠΑ, δηλαδή πράξεις εκτός του πεδίου εφαρμογής, όπως π.χ. αποζημιώσεις, οικονομικές ενισχύσεις και γενικότερα επιδοτήσεις μη φορολογητέες (που δεν αποτελούν αντιπαροχή και δεν συνδέονται άμεσα με την τιμή της διάθεσης των αγαθών). Επομένως, δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών που αναλογεί τόσο σε πράξεις απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ όσο και σε πράξεις που είναι εκτός πεδίου εφαρμογής του ΦΠΑ. Σε κάθε περίπτωση, προκειμένου να προσδιορισθεί το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, θα εξετάζεται ο προορισμός αυτών των εισροών, αν δηλαδή προορίζονται και τελικά αν χρησιμοποιήθηκαν για την πραγματοποίηση των παραπάνω πράξεων (φορολογητέων, απαλλασσόμενων με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, απαλλασσομένων χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, εκτός του πεδίου εφαρμογής του ΦΠΑ) (βλ. εγκύκλιο ΠΟΛ.1057/1992). 8. Συνεπώς, όταν ένα υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο πραγματοποιεί μόνο πράξεις που του παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών και πράξεις εκτός πεδίου ΦΠΑ, όπως εν προκειμένω οι επιδοτήσεις, θα πρέπει να εξετάζεται ο προορισμός των εισροών που πραγματοποιεί, αν δηλαδή πραγματοποιούνται στα πλαίσια άσκησης της υπαγόμενης στον ΦΠΑ δραστηριότητάς τους ή αν πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της δραστηριότητάς τους, η οποία στερείται οικονομικού χαρακτήρα και επομένως εξαιρείται του ΦΠΑ, προκειμένου για τον προσδιορισμό του δικαιώματος έκπτωσης. Αντίθετα, **ο τρόπος χρηματοδότησης των εισροών αυτών, είτε μέσω εσόδων προερχομένων από οικονομικές δραστηριότητες είτε μέσω επιδοτήσεων, δεν ασκεί επιρροή για τον καθορισμό του δικαιώματος έκπτωσης, καθόσον ο λόγος που δικαιολογεί την έκπτωση του ΦΠΑ που καταβλήθηκε επί των εισροών είναι η χρησιμοποίηση των αγαθών και υπηρεσιών που αποκτήθηκαν ως εισροές για φορολογητέες πράξεις** (βλέπετε και πρόσφατη απόφαση ΔΕΕ). 9. Κατόπιν των ανωτέρω διευκρινίζεται ότι κάθε επιδότηση [...] θα πρέπει να εξετάζεται διακριτά και μεμονωμένα με βάση τους όρους που ορίζονται στο εκάστοτε πρόγραμμα - πλαίσιο στήριξης, προκειμένου για τον προσδιορισμό της ενδεδειγμένης φορολογικής μεταχείρισης. 10. α. Όταν μια επιδότηση δεν πληροί τις προϋποθέσεις για την υπαγωγή της σε ΦΠΑ, θεωρούμενη ως εξαιρούμενη του ΦΠΑ πράξη, δεν δύναται να θεμελιώσει δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών/δαπανών που σχετίζονται με αυτή, στον βαθμό που η επιδότηση προορίζεται να χρηματοδοτήσει τη δραστηριότητα του υποκείμενου στο φόρο προσώπου, η οποία στερείται

οικονομικού χαρακτήρα. **Δύναται, ωστόσο, να εκπεσθεί στο σύνολό του ο ΦΠΑ επί των εισροών των κοινών δαπανών, ήτοι αυτών που πραγματοποιούνται τόσο για πράξεις του παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης όσο και για την είσπραξη των επιδοτήσεων, υπό την προϋπόθεση ότι δεν υπολογίζεται η αναλογία έκπτωσης του φόρου (pro rata) για άλλον λόγο. β. [...]. γ. Ο ΦΠΑ των εισροών για τον οποίο δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης κατά τα ανωτέρω, δεν λογίζεται, βάσει των περί ΦΠΑ διατάξεων, ως ανακτήσιμη δαπάνη.»**

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την παρ. 3 της υπ' αριθμ./...../ΠΟΛ.1056/11.2.2002 εγκυκλίου του Υπουργείου Οικονομικών: «Αναλογία έκπτωσης Φ.Π.Α. (Prorata). Α. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 9 του ν. 2954/2001 αντικαταστάθηκαν οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του κώδικα Φ.Π.Α. [...] που αφορούν τον προσδιορισμό του εκπιπόμενου φόρου εισροών. Με τις νέες διατάξεις ορίζεται ότι στην περίπτωση που ο υποκείμενος χρησιμοποιεί αγαθά και υπηρεσίες για την πραγματοποίηση πράξεων που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης (π.χ. φορολογητέες, απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης, φορολογητέες εκτός Ελλάδος) και για την πραγματοποίηση πράξεων που δεν παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης (π.χ. απαλλασσόμενων χωρίς δικαίωμα έκπτωσης ή πράξεων με αναστολή του δικαιώματος έκπτωσης - νέα ακίνητα κ.λπ.), ο εκπιπόμενος φόρος των κοινών εισροών που αφορά τις πράξεις αυτές ορίζεται σε ποσοστό στα εκατό του συνολικού ποσού του φόρου. Το ποσοστό αυτό, το οποίο θα εφαρμοστεί στο φόρο των κοινών εισροών, προκειμένου να προσδιοριστεί ο εκπιπόμενος ή μη φόρος αυτών, βρίσκεται με βάση κλάσμα που έχει ως αριθμητή το ποσό του ετήσιου κύκλου εργασιών, χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας, που αφορά πράξεις, για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, και ως παρανομαστή το ποσό των πράξεων που αναφέρονται στον αριθμητή, καθώς και των πράξεων, για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης. Οι πράξεις που από τις διατάξεις του κώδικα Φ.Π.Α. [...] παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους είναι [...]. Εάν η επιχείρηση εκτός από πράξεις που παραπάνω αναφέρθηκαν πραγματοποιεί και πράξεις που από τις διατάξεις του ίδιου κώδικα Φ.Π.Α. δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, θα πρέπει να δημιουργήσει το κλάσμα που προαναφέρθηκε προκειμένου να προσδιοριστεί ο εκπιπόμενος φόρος των κοινών εισροών, δηλαδή των εισροών που χρησιμοποιήθηκαν για την πραγματοποίηση των πράξεων, για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, καθώς και για την πραγματοποίηση πράξεων, για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης. Ως πράξεις, για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, μπορεί να αναφερθούν κυρίως: [...]. **Η διαφοροποίηση με την παλαιά διάταξη είναι ότι δεν δημιουργείται πλέον κλάσμα από την επιχείρηση που πραγματοποιεί πράξεις που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης και πράξεις εξαιρούμενες του Φ.Π.Α. δηλαδή πράξεις εκτός του πεδίου εφαρμογής, όπως π.χ. αποζημιώσεις, οικονομικές ενισχύσεις και γενικότερα επιδοτήσεις μη φορολογητέες** (που δεν αποτελούν αντιπαροχή και δεν συνδέονται άμεσα με την τιμή της διάθεσης των αγαθών). [...].»

Επειδή, όπως κρίθηκε με την απόφαση της 16.9.2021 του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης στην υπόθεση/20 (.....,): «...**50**. Συναφώς, πρώτον, από το άρθρο 168 της οδηγίας ΦΠΑ προκύπτει ότι, για τη γένεση του δικαιώματος έκπτωσης, αφενός, ο ενδιαφερόμενος πρέπει να είναι «υποκείμενος στον φόρο», κατά την έννοια της εν λόγω οδηγίας, και, αφετέρου, τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που προβάλλονται προς θεμελίωση του εν λόγω δικαιώματος πρέπει να χρησιμοποιούνται στο στάδιο των εκροών από τον υποκείμενο στον φόρο για τις ανάγκες των φορολογητέων πράξεων του και, σε επίπεδο εισροών, τα εν λόγω αγαθά ή οι εν λόγω υπηρεσίες πρέπει να παρέχονται από άλλον υποκείμενο στον φόρο (απόφαση της 5ης

.....). **51.** Αντιθέτως, όταν τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που παρέχονται στον υποκείμενο στον φόρο σχετίζονται με δραστηριότητες, οι οποίες απαλλάσσονται από τον φόρο ή δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, δεν είναι δυνατή ούτε η είσπραξη φόρου επί των εκροών ούτε η έκπτωση του φόρου επί των εισροών (πρβλ. αποφάσεις της 14ης). **52.** Από τη νομολογία αυτή προκύπτει ότι **ο λόγος που δικαιολογεί την έκπτωση του ΦΠΑ που καταβλήθηκε επί των εισροών είναι η χρησιμοποίηση των αγαθών και υπηρεσιών που αποκτήθηκαν ως εισροές για φορολογητέες πράξεις.** Με άλλα λόγια, **ο τρόπος χρηματοδότησης των αγορών αυτών, είτε μέσω εσόδων προερχομένων από οικονομικές δραστηριότητες είτε μέσω επιδοτήσεων από τον κρατικό προϋπολογισμό, δεν ασκεί επιρροή για τον καθορισμό του δικαιώματος έκπτωσης.** **53.** Δεύτερον, στο μέτρο που υποκείμενος στον φόρο χρησιμοποιεί τα αγαθά και τις υπηρεσίες που απέκτησε ως εισροές τόσο για πράξεις παρέχουσες δικαίωμα έκπτωσης όσο και για πράξεις που δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, πρέπει επίσης να προστεθεί ότι από τα άρθρα 173 έως 175 της οδηγίας ΦΠΑ προκύπτει ότι ο υπολογισμός αναλογίας έκπτωσης για τον προσδιορισμό του εκπεστέου ΦΠΑ περιορίζεται, κατ' αρχήν, στα αγαθά και στις υπηρεσίες που χρησιμοποιήθηκαν από τον υποκείμενο στον φόρο για την ταυτόχρονη πραγματοποίηση οικονομικών πράξεων που παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση και πράξεων, οι οποίες δεν παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση (πρβλ. αποφάσεις της 14ης Δεκεμβρίου 2016,), όπως είναι οι πράξεις που απαλλάσσονται από τον φόρο (.....). **54.** Αντιθέτως, εφόσον ο ΦΠΑ επί των εισροών που επιβάρυνε δαπάνες στις οποίες υποβλήθηκε υποκείμενος στον φόρο δεν μπορεί να θεμελιώσει δικαίωμα προς έκπτωση, στο μέτρο που αφορά **δραστηριότητες**, οι οποίες, λαμβανομένου υπόψη του **μη οικονομικού χαρακτήρα τους**, **δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής** της οδηγίας ΦΠΑ (.....), **οι εν λόγω δραστηριότητες δεν πρέπει να συμπεριλαμβάνονται στον υπολογισμό της αναλογίας έκπτωσης** δυνάμει των άρθρων 173 έως 175 της οδηγίας ΦΠΑ (πρβλ. απόφαση της 29ης Απριλίου 2004,, σκέψη 54 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).»

Ως προς τον πρώτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, με την υπ' αριθμ./9.10.2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2021-31.12.2021 του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής δεν επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κανένα ποσό ΦΠΑ, έγινε ωστόσο εν μέρει δεκτή η υπ' αριθμ. πρωτ./4.2.2022 αίτησή του για επιστροφή ποσού ΦΠΑ συνολικού ύψους 335.207,67 € και ειδικότερα έγινε δεκτή κατά ποσό ΦΠΑ συνολικού ύψους 275.700,69 €, ενώ κατά το υπολειπόμενο ποσό ΦΠΑ συνολικού ύψους 59.506,98 € απορρίφθηκε με την αιτιολογία ότι οι σχετικές εισροές αποτελούν δαπάνες για έργα που δεν έχουν ολοκληρωθεί και μέρος των αντίστοιχων λειτουργικών δαπανών και επομένως, αφού τα έργα αυτά δεν έχουν υποβληθεί και αξιολογηθεί, δεν είναι δυνατή η συσχέτιση των εν λόγω δαπανών με μελλοντικές εκροές (φορολογητέες ή απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης) και συνεπώς δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του οικείου ΦΠΑ εισροών.

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του το προσφεύγον προβάλλει ότι η ως άνω αιτιολογία του υπό κρίση ελέγχου είναι εσφαλμένη και παράνομη, ειδικότερα δε ότι:

α) Βασική προϋπόθεση για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης από τον υποκείμενο στο φόρο είναι ότι τα αγαθά που έχουν αγοραστεί ή εισαχθεί και οι υπηρεσίες που έχουν ληφθεί χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων, οι οποίες υπάγονται στο φόρο. Σύμφωνα δε με το άρθρο 30 παρ. 3 Κώδικα ΦΠΑ το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο ΦΠΑ καθίσταται απαιτητός με βάση τις διατάξεις των άρθρων 16, 17 και 18. Ειδικότερα, σύμφωνα με το άρθρο 16 Κώδικα ΦΠΑ η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός από το Δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών, χωρίς να τίθεται κάποια συγκεκριμένη προθεσμία για αυτό.

β) Σύμφωνα με πάγια νομολογία (βλ. ΣτΕ 1408/2005 και ΣτΕ 257/2021), αν δεν υπάρχουν στοιχεία που ενέχουν απάτη ή κατάχρηση, το δικαίωμα έκπτωσης, άπαξ γεννηθέν, εξακολουθεί να υφίσταται, ακόμη και αν τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν φορολογητέες πράξεις στο πλαίσιο της σχεδιαζόμενης οικονομικής δραστηριότητας ή ο υποκείμενος στο φόρο δεν μπόρεσε να χρησιμοποιήσει τα αγαθά ή τις υπηρεσίες, ως προς τα οποία υφίσταται το δικαίωμα έκπτωσης στο πλαίσιο φορολογητέων πράξεων, λόγω περιστάσεων ανεξάρτητων από τη θέλησή του. Δηλαδή, το πρόσωπο, το οποίο εκδήλωσε την πρόθεση, επιβεβαιούμενη από αντικειμενικά στοιχεία, να αρχίσει, κατά τρόπο ανεξάρτητο, οικονομική δραστηριότητα και το οποίο πραγματοποιεί για το σκοπό αυτό δαπάνες επενδύσεων, πρέπει να θεωρείται ως υποκείμενος στον φόρο και, επομένως, έχει, υπό την ιδιότητα αυτή, το δικαίωμα αμέσου εκπώσεως του φόρου, τον οποίο κατέβαλε επί των δαπανών για επενδύσεις που έγιναν για τις ανάγκες των πράξεων, στις οποίες σκοπεύει να προβεί και οι οποίες παρέχουν δικαίωμα εκπώσεως, χωρίς να απαιτείται προς τούτο και η έναρξη της πραγματικής εκμετάλλευσης της επιχείρησής του. Έτσι, εξασφαλίζεται η ουδετερότητα του ΦΠΑ με την αποφυγή αυθαίρετης διάκρισης μεταξύ δαπανών επενδύσεων πραγματοποιούμενων πριν από την πραγματική εκμετάλλευση μιας επιχείρησης και των δαπανών που πραγματοποιούνται κατά την διάρκεια της εκμετάλλευσης αυτής.

γ) Όπως έχει κριθεί και από το ΔΕΕ σε πληθώρα αποφάσεών του για δαπάνες που προηγούνται της κανονικής πραγματοποίησης οικονομικών πράξεων (αποφάσεις στην υπόθεση/95, στις συνεκδικαζόμενες υποθέσεις/98 και/98 και στην υπόθεση/94 (αλλά και στις υποθέσεις/98,/02,/2011 και/16)), το δικαίωμα της έκπτωσης υπάρχει ανεξαρτήτως του αν η δραστηριότητα θα πραγματοποιηθεί και θα προκύψουν υπαγόμενες σε ΦΠΑ πράξεις. Η θέση αυτή έχει αναγνωριστεί και γίνει αποδεκτή από τη Φορολογική Διοίκηση (ενδεικτικά υπ' αριθμ. πρωτ./14.7.2003 έγγραφο).

δ) Ειδικά για τα αγαθά επένδυσης, όπου το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών, σύμφωνα με το υπ' αριθμ. Δ1..... ΕΞ 2010 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών, εφόσον τα επενδυτικά αγαθά αγοράζονται με σκοπό να χρησιμοποιηθούν σε φορολογητέες πράξεις, υπάρχει δικαίωμα επιστροφής του ΦΠΑ, με τον οποίο επιβαρύνθηκε η αγορά τους, ακόμα κι αν δεν έχει ξεκινήσει η δραστηριότητά τους.

Προς επίρρωση των ανωτέρω, με το έγγραφο υπ' αριθμ. Δ14Α ΕΞ 27.12.2012 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών η Φορολογική Διοίκηση αναγνώρισε ότι, εφόσον δε συντρέχει περίπτωση καταστρατήγησης των διατάξεων που παρέχουν το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου (μη νόμιμα τιμολόγια κλπ.) και από τα δεδομένα των τηρούμενων λογιστικών βιβλίων προκύπτει ότι οι δαπάνες, για τις οποίες καταβλήθηκε ο φόρος, πραγματοποιήθηκαν κατά τον κρίσιμο χρόνο με σκοπό την «κτήση - κατασκευή παγίου επενδυτικού αγαθού ισογείου βιοτεχνίας», ο

καταβληθείς από αυτήν φόρος εισροών είναι άμεσα εκπεστέος και δεν εξαρτάται από την πραγματοποίηση φορολογητέων εκροών.

Υπό το φως των ανωτέρω, εσφαλμένα και παράνομα δεν έγινε δεκτό προς έκπτωση και επιστροφή το ως άνω υπό κρίση ποσό ΦΠΑ συνολικού ύψους 59.506,98 € και συγκεκριμένα α) ποσό ΦΠΑ συνολικού ύψους 28.924,54 €, που αφορά σε εισροές σχετιζόμενες με έργα για την υποστήριξη των δομών του, με σκοπό τη δημιουργία εσόδων που αφορούν τη φορολογητέα δραστηριότητά του, και β) ποσό ΦΠΑ συνολικού ύψους 32.895,64 €, που αφορά σε εισροές σχετιζόμενες με έργα που δεν έχουν ολοκληρωθεί και συνδέονται με μελλοντικά έσοδα ή με τη λειτουργία του ευρύτερα και στοχεύουν στην υποστήριξη όλων των μονάδων υποδομής και των έργων γενικότερα, ήτοι στη διεξαγωγή της εμπορικής δραστηριότητας καθ' αυτής.

Επειδή, οι ισχυρισμοί αυτοί του προσφεύγοντος πρέπει, επί της ουσίας τους, να γίνουν δεκτοί ως νόμω βάσιμοι. Κι αυτό, γιατί:

α) Όπως προκύπτει από την ερμηνεία των προπαρατεθεισών διατάξεων του άρθρου 30 Κώδικα ΦΠΑ (όπως ίσχυαν κατά την τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού μήνα της περιόδου 01.01.2021-31.12.2021 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για την περίοδο 01.01.2021-31.12.2021 για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος)) υπό το πρίσμα των ως άνω κριθέντων με την προπαρατεθείσα απόφαση της 06.10.2022 του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης στην υπόθεση και ειδικότερα των κριθέντων στη σκέψη 42 της απόφασης αυτής, κρίσιμο στοιχείο για τη θεμελίωση και αναγνώριση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από το ΦΠΑ εκροών είναι η απόκτηση των σχετικών αγαθών ή των υπηρεσιών **από υποκείμενο στο ΦΠΑ που ενεργεί υπό την ιδιότητα αυτή**, ενώ αντίθετα **η υφιστάμενη ή σχεδιαζόμενη χρήση των αγαθών ή των υπηρεσιών καθορίζει μόνο την έκταση της αρχικής έκπτωσης που δικαιούται ο υποκείμενος στο φόρο και, φυσικά, την έκταση ενδεχόμενων διακανονισμών στο μέλλον, αλλά δεν επηρεάζει τη γένεση του δικαιώματος έκπτωσης.**

Εν προκειμένω, όπως αναφέρεται και στη συμπροσβαλλόμενη με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, ως συνιστώσα την αιτιολογία της, από 09.10.2023 οικεία έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής (παρ. 8, σελ. 18), το προσφεύγον, καίτοι μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικό πρόσωπο, είναι υποκείμενο στο ΦΠΑ ως ασκών κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα και έχει ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς. Συνεπώς, είχε, καταρχήν, το δικαίωμα να εκπέσει από τις φορολογητέες και τις απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης εκροές του το ως άνω υπό κρίση συνολικό ποσό ΦΠΑ εισροών, είναι δε αδιάφορο συναφώς (δηλαδή ως προς το αν έχει γεννηθεί ή όχι για το προσφεύγον το εν λόγω δικαίωμα) το αν κατά την πραγματοποίηση των εν λόγω εισροών, αλλά και μέχρι τις ημερομηνίες έκδοσης και κοινοποίησης της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, οι εισροές αυτές είχαν συσχετιστεί με συγκεκριμένες εκροές.

β) Όπως προκύπτει από την ερμηνεία των προπαρατεθεισών διατάξεων του άρθρου 31 Κώδικα ΦΠΑ (όπως ίσχυαν κατά την τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού μήνα της περιόδου 01.01.2021-31.12.2021 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για την περίοδο 01.01.2021-31.12.2021 για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος)) υπό το πρίσμα των ως άνω κριθέντων με την προπαρατεθείσα απόφαση της 16.9.2021 του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης στην υπόθεση/20 (.....) και ειδικότερα των κριθέντων στη σκέψη 52 της

απόφασης αυτής, **ο λόγος που δικαιολογεί την έκπτωση του ΦΠΑ εισροών είναι η χρησιμοποίηση των αγαθών και υπηρεσιών που αποκτήθηκαν για φορολογητέες πράξεις**, ενώ αντίθετα **η χρηματοδότηση των αγορών αυτών μέσω επιδοτήσεων δεν ασκεί επιρροή για τον καθορισμό του δικαιώματος έκπτωσης**.

Συνεπώς, εν προκειμένω το προσφεύγον είχε, καταρχήν, το δικαίωμα να εκπέσει από τις φορολογητέες και τις απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης εκροές του το ως άνω υπό κρίση συνολικό ποσό ΦΠΑ εισροών, είναι δε αδιάφορο συναφώς (δηλαδή ως προς το αν έχει γεννηθεί ή όχι για το προσφεύγον το εν λόγω δικαίωμα) το γεγονός ότι οι εισροές του σε μεγάλο βαθμό επιχορηγούνταν. Οι δε επιχορηγήσεις και οι σχετικές εισροές πραγματοποιήθηκαν στο πλαίσιο της οικονομικής του δραστηριότητας (έρευνα, καινοτομία, παραγωγή καινοτόμων προϊόντων).

Εξάλλου, ούτε από τον υπό κρίση έλεγχο, που πραγματοποιήθηκε κατόπιν αιτήματος επιστροφής και στο πλαίσιο συνοπτικών επαληθεύσεων σύμφωνα με τα οριζόμενα στο υπ' αριθμ. πρωτ./2023 έγγραφο, δε διαπιστώθηκε διάκριση επιχορηγήσεων που να αφορούν σε δραστηριότητα πέραν των ανωτέρω και οι οποίες στερούνται οικονομικού χαρακτήρα. Η μερική αποδοχή του αιτήματος επιστροφής βασίστηκε στην επιφύλαξη του ελέγχου ότι κατά το χρόνο του ελέγχου το σύνολο των υπό κρίση εισροών δεν προκύπτει να συσχετίζεται με υφιστάμενες εκροές ή με μελλοντικά έσοδα.

γ) Όπως προκύπτει σαφώς από τη συμπροσβαλλόμενη με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, ως συνιστώσα την αιτιολογία της, από 09.10.2023 οικεία έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής (παρ. 12.5, σελ. 27), το προσφεύγον δε διενήργησε pro-rata (για τις κοινές εισροές) και ο έλεγχος, δεδομένου ότι αυτό διενεργεί φορολογητέες πράξεις, απαλλασσόμενες πράξεις με δικαίωμα έκπτωσης και επίσης πράξεις εξαιρούμενες του ΦΠΑ (επιχορηγήσεις) και επικαλούμενος τις διατάξεις του άρθρου 31 Κώδικα ΦΠΑ και τις σχετικές εγκυκλίους, δεν έθεσε κανένα ζήτημα επ' αυτού. Από αυτό συνάγεται ότι σε κάθε περίπτωση το προσφεύγον δε διενήργησε κατά την κρίσιμη ως άνω περίοδο 01.01.2021-31.12.2021 πράξεις απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης, γι' αυτό και δεν είχε υποχρέωση να προβεί σε pro-rata.

δ) Περαιτέρω, από κανένα σημείο της συμπροσβαλλόμενης με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, ως συνιστώσας την αιτιολογία της, από 09.10.2023 οικείας έκθεσης ελέγχου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής δεν προκύπτει ότι οποιοδήποτε μέρος του ως άνω υπό κρίση ποσού ΦΠΑ καλύφθηκε από οποιασδήποτε μορφής επιχορήγηση.

Δεδομένων όλων των ανωτέρω και όπως προκύπτει από τη συνδυασμένη ερμηνεία των προπαρατεθεισών διατάξεων (όπως ίσχυαν κατά την τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού μήνα της περιόδου 01.01.2021-31.12.2021 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για την περίοδο 01.01.2021-31.12.2021 για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος)), το προσφεύγον είχε, κατά τις ημερομηνίες που το ως άνω υπό κρίση συνολικό ποσό ΦΠΑ έγινε αντίστοιχα απαιτητό, δικαίωμα έκπτωσής του από το ΦΠΑ των εκροών του και, κατά την 04.02.2022 (ημερομηνία υποβολής της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./4.2.2022 αίτησής του), αξίωση προς επιστροφή του ως πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, 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 υποκείμενο στο ΦΠΑ εγκατεστημένο στην Ελλάδα.

Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο πρώτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να γίνει δεκτός ως νόμω βάσιμος.

Επειδή, δεδομένης της αποδοχής κατά τα ανωτέρω του πρώτου λόγου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής **παρέλκει** η εξέταση του δεύτερου λόγου της.

Επειδή, όπως κρίθηκε περαιτέρω με την απόφαση της 06.10.2022 του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης στην υπόθεση/21 (.....): «...**45.** Εντούτοις, όσον αφορά το ζήτημα πώς η αρχή που υπογραμμίστηκε στην απόφαση της 29ης Φεβρουαρίου 1996,), κατά την οποία το δικαίωμα έκπτωσης εξακολουθεί να υφίσταται ακόμη και όταν η δραστηριότητα παύει πριν διενεργηθούν υποκείμενες στον φόρο πράξεις στο πλαίσιο αυτής, πρέπει να συνδυάζεται με τους κανόνες της οδηγίας περί ΦΠΑ σχετικά με τον διακανονισμό των εκπώσεων, υπενθυμίζεται ότι το Δικαστήριο έχει, αφενός, κρίνει ότι ο προβλεπόμενος στα άρθρα 184 έως 187 της οδηγίας περί ΦΠΑ μηχανισμός διακανονισμού αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του συστήματος έκπτωσης ΦΠΑ που θεσπίζεται με την οδηγία και αποσκοπεί στην καθιέρωση στενού και άμεσου δεσμού μεταξύ του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ που καταβάλλεται επί των εισροών και της χρήσης των οικείων αγαθών ή υπηρεσιών για πράξεις στις οποίες επιβάλλεται φόρος εκροών. Αφετέρου, το Δικαστήριο έχει επισημάνει ότι, όταν τα αγαθά που παραδίδονται ή οι υπηρεσίες που παρέχονται στον υποκείμενο στον φόρο χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες πράξεων οι οποίες απαλλάσσονται από τον φόρο ή δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, δεν είναι δυνατή ούτε η είσπραξη του φόρου εκροών ούτε η έκπτωση του φόρου εισροών (διάταξη της 18ης Μαΐου 2021,, σκέψη 42 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). **46.** Επιπλέον, το Δικαστήριο έχει υπενθυμίσει ότι το άρθρο 184 της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει τη γένεση της υποχρέωσης διακανονισμού του ΦΠΑ κατά τον ευρύτερο δυνατό τρόπο και ότι η διατύπωσή του δεν αποκλείει *a priori* καμία από τις πιθανές περιπτώσεις εσφαλμένης έκπτωσης, καθόσον το γενικής φύσης περιεχόμενο της υποχρέωσης διακανονισμού επιβεβαιώνεται από τη ρητή απαρίθμηση, στο άρθρο 185, παράγραφος 2, της εν λόγω οδηγίας, των επιτρεπόμενων από την οδηγία εξαιρέσεων (πρβλ. διάταξη της σκέψη 43 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). **47.** Το Δικαστήριο έχει εξάλλου επισημάνει ότι, όταν, λόγω περιστάσεων ανεξάρτητων της βούλησής του, ο υποκείμενος στον φόρο δεν κάνει χρήση μιας υπηρεσίας ή ενός αγαθού, όπως ενός ακινήτου, συνεπεία του οποίου πραγματοποιήθηκε έκπτωση στο πλαίσιο φορολογούμενων πράξεων, δεν αρκεί, προκειμένου να αποδειχθεί η ύπαρξη «μεταβολών» κατά την έννοια του άρθρου 185 της οδηγίας περί ΦΠΑ, το ακίνητο να παραμένει κενό μετά την καταγγελία της σύμβασης μίσθωσής του, ενώ αποδεικνύεται ότι ο υποκείμενος στον φόρο έχει πάντοτε την πρόθεση να το εκμεταλλευθεί στο πλαίσιο φορολογούμενης δραστηριότητας και λαμβάνει τα αναγκαία για τον σκοπό αυτόν μέτρα, διότι τούτο θα είχε ως αποτέλεσμα τον περιορισμό του δικαιώματος έκπτωσης μέσω διατάξεων που εφαρμόζονται στους διακανονισμούς (απόφαση της 28ης Φεβρουαρίου 2018,, σκέψη διάταξη της 18ης Μαΐου 2021,). **48.** Επομένως, αν ο υποκείμενος στον φόρο δεν έχει πλέον την πρόθεση να χρησιμοποιήσει τα οικεία αγαθά ή υπηρεσίες για να διενεργήσει πράξεις στις οποίες επιβάλλεται φόρος εκροών ή τα χρησιμοποιεί για να διενεργήσει απαλλασσόμενες πράξεις, όπερ εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει, ο στενός και άμεσος δεσμός ο οποίος πρέπει να υφίσταται μεταξύ του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ που καταβάλλεται επί των εισροών και της διενέργειας σκοπούμενων πράξεων που υπόκεινται στον φόρο διαρρηγνύεται και πρέπει να εφαρμοστεί ο προβλεπόμενος στα άρθρα 184 έως 187 της οδηγίας

περί ΦΠΑ μηχανισμός διακανονισμού (πρβλ. διάταξη της και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). **49.** Εν προκειμένω, από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως προκύπτει ότι, λόγω της θέσης του υπό εκκαθάριση, αφενός, και της διαγραφής του από το μητρώο των υποκειμένων στον ΦΠΑ, αφετέρου, ο οικείος υποκείμενος στον φόρο δεν έχει πλέον, και μάλιστα οριστικώς, καμία πρόθεση να χρησιμοποιήσει τα επενδυτικά αγαθά που δημιουργήθηκαν για φορολογούμενες πράξεις. Εφόσον η εν λόγω κατάσταση επιβεβαιωθεί, όπερ εναπόκειται πάντως στο αιτούν δικαστήριο να επαληθεύσει, διαπιστώνεται ότι ο «στενός και άμεσος δεσμός», κατά την έννοια της νομολογίας που υπομνήσθηκε στη σκέψη 45 της παρούσας απόφασης, ο οποίος πρέπει να υφίσταται μεταξύ του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ που καταβάλλεται επί των εισροών και της διενέργειας πράξεων στις οποίες επιβάλλεται φόρος εκροών διαρρηγνύεται και ότι πρέπει να εφαρμοστεί ο προβλεπόμενος στα άρθρα 184 έως 187 της οδηγίας περί ΦΠΑ μηχανισμός διακανονισμού. **50.** Εντούτοις, υπογραμμίζεται ότι τα πράγματα θα μπορούσαν να έχουν άλλως σε περίπτωση κατά την οποία η θέση υπό εκκαθάριση του οικείου υποκειμένου στον φόρο είχε εντούτοις ως συνέπεια τη διενέργεια φορολογούμενων πράξεων, για παράδειγμα την πώληση στοιχείων του ενεργητικού με σκοπό την τακτοποίηση των οφειλών του, έστω και αν τούτο δεν εμπίπτει στην αρχικώς σκοπούμενη οικονομική δραστηριότητα του υποκειμένου στον φόρο. **51.** Συναφώς, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, δεδομένου ότι η δραστηριότητα πρέπει να εξετάζεται αυτή καθαυτήν, ανεξαρτήτως των σκοπών ή των αποτελεσμάτων της, το γεγονός και μόνον ότι, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του εσωτερικού δικαίου, η έναρξη της διαδικασίας πτώχευσης του υποκειμένου στον φόρο μεταβάλλει τους σκοπούς των πράξεων που διενεργεί ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο, υπό την έννοια ότι οι σκοποί αυτοί δεν συντείνουν πλέον στη βιώσιμη εκμετάλλευση της επιχείρησής του, αλλά αποκλειστικώς στην εκκαθάρισή της προς τακτοποίηση των χρεών μετά τη διάλυσή της, δεν μπορεί, αυτό καθαυτό, να επηρεάσει τον οικονομικό χαρακτήρα των πράξεων που διενεργούνται στο πλαίσιο της επιχείρησης αυτής (απόφαση της 3ης Ιουνίου 2021, , σκέψη 38). **52.** Ως εκ τούτου, ορθώς το Δικαστήριο έχει αποφανθεί ότι τα άρθρα 184 έως 186 της οδηγίας περί ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση ή πρακτική σύμφωνα με την οποία η έναρξη διαδικασίας πτώχευσης επιχείρησης, η οποία συνεπάγεται την εκκαθάριση των στοιχείων του ενεργητικού της προς όφελος των πιστωτών της, γεννά αυτομάτως την υποχρέωση της επιχείρησης να προβεί σε διακανονισμό των εκπτώσεων του ΦΠΑ στις οποίες προέβη για αγαθά που της παραδόθηκαν ή για υπηρεσίες που της παρασχέθηκαν πριν από την κήρυξή της σε πτώχευση, οσάκις η έναρξη της διαδικασίας αυτής δεν εμποδίζει την εξακολούθηση της οικονομικής δραστηριότητας της επιχείρησης, κατά την έννοια του άρθρου 9 της οδηγίας, μεταξύ άλλων, για τους σκοπούς της εκκαθάρισής της (απόφαση της 3ης Ιουνίου 2021,). **53.** Εν προκειμένω, από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως συνάγεται ότι τα αγαθά ή οι υπηρεσίες του υποκειμένου στον φόρο «δεν πωλήθηκαν», όπερ εναπόκειται πάντως στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει. **54.** Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των ανωτέρω σκέψεων, στο πρώτο σκέλος του υποβληθέντος προδικαστικού ερωτήματος πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 184 έως 187 της οδηγίας περί ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι ο υποκείμενος στον φόρο υπέχει την υποχρέωση να προβεί σε διακανονισμό των εκπτώσεων του ΦΠΑ που καταβλήθηκε επί των εισροών για την απόκτηση αγαθών ή υπηρεσιών προοριζόμενων για την παραγωγή επενδυτικών αγαθών σε περίπτωση κατά την οποία, λόγω της απόφασης του ιδιοκτήτη ή του μοναδικού μετόχου του υποκειμένου στον φόρο να τον θέσει υπό εκκαθάριση καθώς και λόγω της αίτησης και της επίτευξης της

διαγραφής του υποκειμένου στον φόρο από το μητρώο των υποκειμένων στον ΦΠΑ, τα δημιουργηθέντα επενδυτικά αγαθά δεν χρησιμοποιήθηκαν και δεν πρόκειται ποτέ να χρησιμοποιηθούν στο πλαίσιο φορολογούμενων οικονομικών δραστηριοτήτων, όπερ εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει. **55.** Δεύτερον, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, τα άρθρα 167, 168, 184 και 185 της οδηγίας περί ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών για αγαθά ή υπηρεσίες που αποκτήθηκαν με σκοπό τη διενέργεια φορολογούμενων πράξεων διατηρείται όταν έχουν εγκαταλειφθεί τα αρχικώς προβλεφθέντα επενδυτικά έργα λόγω περιστάσεων ανεξάρτητων από τη βούληση του υποκειμένου στον φόρο και ότι δεν πρέπει να γίνει διακανονισμός του ως άνω ΦΠΑ αν ο υποκείμενος στον φόρο έχει ακόμη την πρόθεση να εκμεταλλευτεί τα εν λόγω αγαθά στο πλαίσιο φορολογούμενης δραστηριότητας (απόφαση της 12ης Νοεμβρίου 2020,).

56. Η εφαρμογή της ανωτέρω νομολογίας προϋποθέτει ότι ο υποκείμενος στον φόρο εξακολουθεί να έχει την πρόθεση να χρησιμοποιήσει τα αγαθά ή τις υπηρεσίες για φορολογούμενες πράξεις, προϋπόθεση η οποία δεν πληρούται σε περίπτωση όπως αυτή της διαφοράς της κύριας δίκης όπου, όπως προκύπτει από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως, ο υποκείμενος στον φόρο τέθηκε υπό εκκαθάριση και διαγράφηκε από το μητρώο των υποκειμένων στον ΦΠΑ. **57.** Επομένως, το γεγονός ότι η θέση του υποκειμένου στον φόρο υπό εκκαθάριση και, ως εκ τούτου, η εγκατάλειψη της σκοπούμενης οικονομικής δραστηριότητας που υπόκειται στον φόρο ενδέχεται να δικαιολογούνται από λόγους που μπορούν να χαρακτηριστούν ως περιστάσεις ανεξάρτητες από τη βούλησή του δεν επηρεάζει την υποχρέωση του υποκειμένου στον φόρο να προβεί σε διακανονισμό των εκπώσεων ΦΠΑ. **58.** Επιπλέον, δεν εναπόκειται στη φορολογική αρχή να εκτιμήσει το βάσιμο των λόγων που οδήγησαν τον υποκείμενο στον φόρο να παραιτηθεί από την αρχικώς σκοπούμενη οικονομική δραστηριότητα, δεδομένου ότι το κοινό σύστημα ΦΠΑ εξασφαλίζει την ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι δραστηριότητες υπόκεινται καταρχήν και οι ίδιες στον ΦΠΑ (απόφαση της 12ης Νοεμβρίου 2020....., σκέψη 35 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). [...].»

Επειδή, η χρήση των αγαθών / υπηρεσιών που αποκτήθηκαν στο πλαίσιο έργων έρευνας και στα οποία / στις οποίες αφορά το ως άνω υπό κρίση συνολικό ποσό ΦΠΑ, θα καθορίσει την έκταση της αρχικής έκπτωσης που δικαιούται εν προκειμένω το προσφεύγον και την έκταση τυχόν απαιτούμενων διακανονισμών στο μέλλον -αν από τη διακριτή παρακολούθηση επιχορηγήσεων/έργων/εκροών προκύψει σχετική υποχρέωση για το προσφεύγον-, υπό το πρίσμα των διατάξεων της ισχύουσας νομοθεσίας και των ως άνω κριθέντων συναφώς με την απόφαση της 06.10.2022 του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης στην υπόθεση/21 (.....) και ειδικότερα των κριθέντων στις σκέψεις 45-58 της απόφασης αυτής, ενώ σε κάθε περίπτωση η ορθή ή μη απόδοση του ΦΠΑ δύναται να διαπιστωθεί στα πλαίσια ενός μεταγενέστερου πλήρους ελέγχου από την αρμόδια υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης.

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 παρ. 2 και 4 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την 04.02.2022 (ημερομηνία υποβολής της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./4.2.2022 αίτησης του προσφεύγοντος): «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 εντός ενενήντα (90) ημερών από την παραλαβή από τη Φορολογική Διοίκηση της αίτησης επιστροφής φόρου του φορολογουμένου. Για τους σκοπούς του προηγούμενου εδαφίου, εάν το υπερβάλλον ποσό φόρου συμψηφιστεί με άλλες οφειλές, το ποσό θεωρείται ότι επιστράφηκε κατά το 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 τις διατάξεις των άρθρων 2 και 3 της υπ' αριθμ. ΔΠΕΙΣ 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), όπως ίσχυε κατά την 04.02.2022 (ημερομηνία υποβολής της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./4.2.2022 αίτησης του προσφεύγοντος): «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 2 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. 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 1^η.1.2014.»

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του το προσφεύγον ζητά περαιτέρω να του επιστραφεί εντόκως, και συγκεκριμένα από την καταβολή του, άλλως από την άσκηση της εν λόγω ενδικοφανούς προσφυγής, το ως άνω αιτηθέν ποσό ΦΠΑ. Ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει, ενόψει των προπαρατεθεισών διατάξεων του άρθρου 53 παρ. 2 και 4 ν. 4174/2013 και των άρθρων 2 και 3 της υπ' αριθμ. ΔΠΕΙΣ ΕΞ 2013/31.12.2013 απόφασης του Υπουργού Οικονομικών (όπως ίσχυαν κατά την 04.02.2022 (ημερομηνία υποβολής της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./4.2.2022 αίτησης του προσφεύγοντος)), να γίνει δεκτός ως νόμω βάσιμος, δεδομένου ότι η σχετική αξίωσή του δεν έχει παραγραφεί, κατ' ακολουθίαν δε, και κατ' αποδοχή ως νόμω βάσιμου του ειδικότερου σχετικού ισχυρισμού του, πρέπει να του 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 του 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 ΕΞ 2013/31.12.2013 απόφασης του Υπουργού Οικονομικών (όπως ίσχυε κατά την 04.02.2022 (ημερομηνία υποβολής της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ. /4.2.2022 αίτησης του προσφεύγοντος)) 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), με ημερομηνία έναρξης του υπολογισμού των τόκων την ημερομηνία άσκησης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής (09.11.2023) κατά το ειδικότερο συναφώς αίτημα του προσφεύγοντος.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την αποδοχή της από 09.11.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της νομικής οντότητας με την επωνυμία «.....» (διακριτικός τίτλος: «.....»), ΑΦΜ, **την ακύρωση** της υπ' αριθμ. /9.10.2023 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής **και την έντοκη επιστροφή** του ως άνω αιτηθέντος ποσού ΦΠΑ συνολικού ύψους 59.506,98 €, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 42 και 53 ν. 4174/2013, κατά την ειδικότερη ως άνω ανάλυση.

Οριστική συνολική φορολογική απαίτηση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας:

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ (σε €)	ΕΛΕΓΧΟΥ (σε €)	ΔΕΔ (σε €)	ΔΙΑΦΟΡΑ (σε €)
		1	2	3	3 - 1 = 4
Αξία φορολογητέων εκροών		210.717,82	210.717,82	210.717,82	-
Αξία φορολογητέων εισροών		2.080.688,88	1.693.901,78	2.080.688,88	-
Φόρος εκροών		50.572,26	50.572,26	50.572,26	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών		385.779,93	326.272,95	385.779,93	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο		335.207,67	275.700,69	335.207,67	0,00
Χρεωστικό υπόλοιπο					
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α ΚΦΔ					
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα					
Σύνολο φόρου για καταβολή					
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση				
	για επιστροφή	335.207,67	275.700,69	335.207,67	0,00

Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά				
-------------------------------	--	--	--	--

(ακύρωση της υπ' αριθμ. / 9.10.2023 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής)

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στο προσφεύγον.

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.