



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 13/12/2024

Αριθμός απόφασης: 3384

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312349

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.» (ΦΕΚ Α' 58).

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

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

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

4. Την απόκαι με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, με έδρα στην, κατά της με αριθμ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου του

Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/10/2023-31/10/2023, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η επανεξέταση, καθώς και την απόοικεία έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής.

6. Τις απόψεις του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής.

7. Τη με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔΚλήση προς ακρόαση, καθώς και το με αριθμ. Πρακτικό ακρόασης της Υπηρεσίας μας.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό ηλεκτρονικού 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 προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/10/2023-31/10/2023, προσαυξήθηκε η αξία των φορολογητέων εκροών της προσφεύγουσας εταιρείας κατά το ποσό των 44.030,00 ευρώ και ο αναλογών ΦΠΑ εκροών κατά το ποσό των 10.567,20 ευρώ, μειώθηκε η αξία των φορολογητέων εισροών κατά το ποσό των 82.340,00 ευρώ και ο αναλογών ΦΠΑ εισροών κατά το ποσό των 19.761,60 ευρώ, μειώθηκε το δηλωθέν πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ κατά το ποσό των 30.328,80 ευρώ και απορρίφθηκε μερικώς η υπ' αριθμ. πρωτ.αίτηση της προσφεύγουσας για επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ ύψους 645.005,27 ευρώ φορολογικής περιόδου 01/10/2023-31/10/2023.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε συνεπεία της απόοικείας έκθεσης μερικού ελέγχου ΦΠΑ του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ.εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του ως άνω ελεγκτικού κέντρου. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η με αριθμ.αίτηση της προσφεύγουσας εταιρείας για επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/10/2023-31/10/2023 ύψους 645.005,27 ευρώ. Ειδικότερα, από τον έλεγχο διαπιστώθηκαν τα παρακάτω:

Α. Η προσφεύγουσα εταιρεία έλαβε τα παρακάτω φορολογικά στοιχεία και εξέπεσε τον αναλογούντα φόρο εισροών:

A/A	Στοιχείο	Ημερομηνία Εγγράφου	Ημερομηνία Καταχώρισης	Προμηθευτής	Αξία	ΦΠΑ
1					26.270,00	6.304,80
2					17.760,00	4.262,40
3					8.000,00	1.920,00
4					6.750,00	1.620,00
5					5.985,60	1.436,54
6					4.334,40	1.040,26
7					5.000,00	1.200,00
8					4.160,00	998,40
9					2.700,00	648,00
10					938,40	225,22

11	.....	.....	.....	.....	441,60	105,98
ΣΥΝΟΛΟ					82.340,00	19.761,60

Σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται στην ως άνω έκθεση ελέγχου, στα εν λόγω ληφθέντα τιμολόγια δαπανών περιγράφονται αόριστα οι παρασχεθείσες υπηρεσίες ως εξής ανά προμηθευτή:

Προμηθευτής	ΑΦΜ	Περιγραφή υπηρεσίας
.....		
.....		
.....		
.....		
.....		
.....		
.....		
.....		

Περαιτέρω, αναφέρεται ότι η προσφεύγουσα δε διαθέτει προσωπικό για την παραγγελία και αξιοποίηση εξειδικευμένων μελετών, ενώ βάσει της απόσύμβασης μεταξύ των εταιρειώνκαιη προσφεύγουσα εταιρεία: α) ανέθεσε στηντις μελέτες και την κατασκευή όλου του έργου, σύμφωνα με την οριστική μελέτη που της παραχωρήθηκε από τηντις πρόδρομες εργασίες, τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις που αφορούν το έργο, το οποίο έργο θα της παραδοθεί έτοιμο για λειτουργία (τεύχος 1 άρθρο 2 & τεύχος 3), β) διατηρεί το δικαίωμα να ζητά από τον ανάδοχο (.....) κατά τη διάρκεια της πορείας του έργου, οποιεσδήποτε άλλες μελέτες, σχέδια και γραπτές πληροφορίες (τεκμηρίωση) θεωρεί αναγκαία (Τεύχος 2 άρθρα 4 & 25), και γ) η φύλαξη και συντήρηση των εγκαταστάσεων, η ασφάλεια και υγεία του προσωπικού είναι υποχρέωση της αναδόχου εταιρείας(τεύχος 1 άρθρο 2). Με βάση τα ανωτέρω, ο έλεγχος έκρινε ότι η δαπάνη για μελέτες και συμβουλές συνολικής αξίας 82.340,00 ευρώ δε βαρύνει την προσφεύγουσα, αλλά την ανάδοχο εταιρεία, στην οποία ο έλεγχος δε δύναται να εξακριβώσει αν οι εν λόγω υπηρεσίες παρασχέθηκαν. Ως εκ τούτου, δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από το ΦΠΑ εκρών της το ΦΠΑ ποσού 19.761,60 ευρώ που αφορά τα παραπάνω τιμολόγια συνολικής καθαρής αξίας 82.340,00 ευρώ, διότι οι αναγραφόμενες στα τιμολόγια υπηρεσίες δεν παρασχέθηκαν σε αυτήν, όπως ορίζεται από τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 30 του ν.2859/2000.

Β. Για τις παρακάτω πράξεις λήπτη διαπιστώθηκαν διαφορές, καθώς δε μεταφέρθηκαν στις φορολογητέες εκροές της αντίστοιχης δήλωσης:

A/A	Στοιχείο	Ημερομηνία Εγγράφου	Ημερομηνία Καταχώρισης	Προμηθευτής	Αξία	ΦΠΑ
1					26.270,00	6.304,80
2					17.760,00	4.262,40
ΣΥΝΟΛΟ					44.030,00	10.567,20

Ειδικότερα, δεδομένου ότι σύμφωνα με το σύστημα της αντιστροφής της επιβάρυνσης υφίσταται ως προς το λήπτη του αγαθού/της υπηρεσίας η υποχρέωση χρεοπίστωσης του ΦΠΑ στις οικείες φορολογικές δηλώσεις, ο ΦΠΑ ποσού 10.567,20 ευρώ, που αφορά τα ως άνω Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών που εξέδωσε προς την προσφεύγουσα εταιρεία η

.....εταιρεία, θα έπρεπε να καταχωρηθεί από την τελευταία, με βάση την αρχή της αντιστροφής της επιβάρυνσης, τόσο στις εισροές όσο και στις εκροές της οικείας δήλωσης περιόδου Οκτωβρίου 2023. Ως εκ τούτου, το ποσό των 10.567,20 ευρώ καταλογίστηκε από τον έλεγχο, ο οποίος προσαύξησε το φόρο εκροών της προσφεύγουσας εταιρείας για την περίοδο Οκτωβρίου 2023 κατά το ποσό αυτό.

Με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις του ελέγχου, το επιστραφέν ποσό πιστωτικού υπολοίπου φόρου προστιθέμενης αξίας για την φορολογική περίοδο 01/10/2023-31/12/2023 περιορίστηκε στο ποσό των 614.676,47 ευρώ έναντι του αιτηθέντος ποσού 645.005,27 ευρώ και εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής η υπ' αριθμ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/10/2023-31/10/2023.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας του παρακάτω λόγους:

- **Πλήρες δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών που αφορά τις δαπάνες αμοιβών των επίμαχων τιμολογίων.** Η προσβαλλόμενη πράξη ΦΠΑ κατά το μέρος που αφορά στο προσδιορισθέν χρεωστικό υπόλοιπο ΦΠΑ λόγω της μη αποδοχής από τον φορολογικό έλεγχο της έκπτωσης ΦΠΑ εισροών που αντιστοιχεί σε φορολογητέα αξία 82.340 ευρώ (ποσό ΦΠΑ εισροών 19.761,60 ευρώ) είναι παράνομη και ακυρωτέα διότι παραβιάζει το άρθρο 30 του Ν.2859/2000, με βάση το οποίο έχουν ενσωματωθεί στο ελληνικό δίκαιο τα αντίστοιχα άρθρα 168 επ. της Ευρωπαϊκής Οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου (η «Οδηγία ΦΠΑ»), καθώς και το εν γένει θεμελιώδους σημασίας δικαίωμα έκπτωσης του φόρου που αποτελεί βασικό χαρακτηριστικό του κοινού συστήματος ΦΠΑ. Εν προκειμένω, η εταιρεία έχει αναλάβει ως Κύριος του Έργου την υλοποίηση του, όντας υπεύθυνη για τον σχεδιασμό του Έργου, την έκδοση των διοικητικών αδειών, την εκπόνηση των οριστικών μελετών του Έργου και των τροποποιήσεων αυτών, όπου είναι απαραίτητο, καθώς και την συνακόλουθη έγκριση των περιβαλλοντικών όρων του Έργου και των σχετικών τροποποιήσεων. Στο πλαίσιο αυτό, ανέθεσε σε μελετητές και μελετητικές εταιρίες την εκπόνηση επικαιροποίησης αρχικών οριστικών μελετών και άλλες υπηρεσίες απαραίτητες για την ορθή υλοποίηση και εκτέλεση του Έργου. Ο φορολογικός έλεγχος απέρριψε την έκπτωση του ΦΠΑ εισροών που αντιστοιχεί στις εν λόγω αμοιβές που κατέβαλε η εταιρεία, διότι κατά τους ισχυρισμούς του δεν αποδείχθηκε ότι οι οριστικές μελέτες του Έργου πράγματι επικαιροποιήθηκαν, ούτε ότι τα κρινόμενα φορολογικά παραστατικά αφορούσαν σε μελέτες και υπηρεσίες που σχετίζονταν με την επικαιροποίηση των οριστικών μελετών, ούτε ότι οι δαπάνες για τις κρίσιμες παροχές υπηρεσίας βάρυναν την ίδια και όχι την Ανάδοχο Πλην όμως, εσφαλμένα οι φορολογικές αρχές αρνήθηκαν την έκπτωση του ΦΠΑ εισροών που αντιστοιχεί στις κρίσιμες δαπάνες, καθώς αυτές σχετίζονταν άμεσα με τις υποχρεώσεις της εταιρείας ως Κυρίου του Έργου και ειδικότερα με την επικαιροποίηση των οριστικών μελετών που ήταν απαραίτητες για τον σχεδιασμό και την ασφάλεια του Έργου, την εν συνεχεία τροποποίηση των περιβαλλοντικών όρων ή/και άλλες υπηρεσίες απαραίτητες για την ολοκλήρωση του Έργου, έχοντας προς τούτο ευθεία και άμεση σχέση με τις φορολογητέες εκροές της και την εν γένει οικονομική της δραστηριότητα. Προκύπτει δε ευθέως, τόσο από τους σχετικούς όρους των αποφάσεων περιβαλλοντικών όρων όσο και από τις συμβατικές υποχρεώσεις της εταιρείας στο πλαίσιο της Σύμβασης Αναδοχής, ότι η εταιρεία ήταν υπόχρεη στην κάλυψη των σχετικών δαπανών.

• **Παράνομος έλεγχος σκοπιμότητας και παραγωγικότητας των επίμαχων δαπανών.** Σε κάθε περίπτωση, οι κατ' ιδίαν ισχυρισμοί που χρησιμοποιεί η ελεγκτική αρχή για την άρνηση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών σχετικά με την αμφισβήτηση του σκοπού των εν λόγω δαπανών, της χρησιμότητας και παραγωγικότητας τους, της ελλιπούς και αόριστης περιγραφής των υπηρεσιών στα επίμαχα τιμολόγια και της υποχρέωσης ή μη της εταιρείας συμβατικώς να επιβαρύνεται η ίδια ή η αντισυμβαλλόμενη ανάδοχος αυτής τα σχετικά έξοδα είναι μη νόμιμοι και διόλου επιδρούν στο δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών. Επιπλέον, εφόσον προκύπτει η συνδρομή των ουσιαστικών προϋποθέσεων έκπτωσης ή τουλάχιστον αυτή δεν αμφισβητείται ειδικώς από την φορολογική διοίκηση, η κατοχή τιμολογίου στο οποίο αναγράφονται οι υποχρεωτικές ενδείξεις, δηλαδή η τιμή υπηρεσίας και αναλογών επ' αυτής ΦΠΑ, είναι αρκετή για την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως του επίδικου φόρου εισροών, τυχόν δε ελλείψεις στο περιεχόμενό του, δεν μπορούν να έχουν ως αποτέλεσμα τον περιορισμό της ασκήσεως του δικαιώματος εκπτώσεως του φόρου (ΣτΕ 444/2017, 2112/2013). Η φορολογική διοίκηση θεμελιώνει την απόρριψη του δικαιώματός της να εκπέσει το ΦΠΑ των επίμαχων αμοιβών στηριζόμενη αποκλειστικά στην αναγκαιότητα ή μη των επίμαχων δαπανών (αμφισβητώντας την χρησιμότητα των επίδικων υπηρεσιών για την επικαιροποίηση των οριστικών μελετών και την εν γένει εκτέλεση του Έργου), στην επιβάρυνση ή μη της εταιρείας ως Κυρίου του Έργου, ενόψει της Σύμβασης Αναδοχής αυτής με την, να επιβαρυνθεί τα σχετικά έξοδα και στη δήθεν ανεπαρκή περιγραφή των υπηρεσιών στα επίμαχα τιμολόγια. Οι εν λόγω ισχυρισμοί του ελέγχου περί ελλιπούς αιτιολογίας δεν ευσταθούν ωστόσο, καθώς κατά πάγια νομολογία του ΔΕΕ αναφορικά με το ζήτημα της άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών που βάρυνε δαπάνες του υποκειμένου στον φόρο σε περιπτώσεις που διαπιστώνονται τυπικές παραλείψεις επί του ληφθέντος τιμολογίου με βάση το οποίο ασκείται το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ, τυπικές παραλείψεις στο περιεχόμενο του τιμολογίου ή παραβάσεις λογιστικών υποχρεώσεων δεν μπορούν να έχουν ως αποτέλεσμα τον εκμηδενισμό της δυνατότητας ασκήσεως του δικαιώματος έκπτωσης, εφόσον η φορολογική αρχή διαθέτει τα αναγκαία στοιχεία για να διαπιστώσει ότι πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις για την έκπτωση.

• **Μη νόμιμη επιβολή ΦΠΑ εκρών ως προς τις πράξεις λήπτη.** Η προσβαλλόμενη πράξη ΦΠΑ κατά το μέρος που αφορά στο προσδιορισθέν χρεωστικό υπόλοιπο ΦΠΑ ποσού 10.567,20 ευρώ, λόγω διαφορών ως προς τις πράξεις λήπτη που δε μεταφέρθηκαν στις φορολογητέες εκροές της σχετικής δήλωσης ΦΠΑ, είναι παράνομη και ακυρωτέα. Στο πλαίσιο του συστήματος αντιστροφής της επιβάρυνσης η θεμελιώδης αρχή της ουδετερότητας ισχύει ακόμη και εάν το υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο έχει παραλείψει να εκπληρώσει ορισμένες τυπικές προϋποθέσεις, και βάσει της οποίας προκύπτει ότι μη νόμιμα ο φορολογικός έλεγχος καταλόγισε σε βάρος μας διαφορά φόρου εκρών ποσού 10.567,20 ευρώ, καθώς η άρνηση της διοίκησης να αποδεχθεί χρεοπίστωση οφειλόταν αποκλειστικά και μόνο στη μη συμπερίληψη του εν λόγω ποσού στις φορολογητέες εκροές της σχετικής δήλωσης ΦΠΑ. Μάλιστα η εταιρεία προσπάθησε να περιλάβει τις εν λόγω εκροές στη δήλωση ΦΠΑ τη σχετικής περιόδου, ωστόσο λόγω αδυναμίας του συστήματος της ΑΑΔΕ δεν έγινε αποδεκτή η τροποποίηση της σχετικής δήλωσης ΦΠΑ την οποία επιχείρησε να υποβάλει. Ωστόσο, δεδομένης της συνδρομής των ουσιαστικών προϋποθέσεων έκπτωσης για τις επίμαχες δαπάνες αλλά και των προϋποθέσεων ενδοκοινοτικής παροχής υπηρεσίας, η απουσία χρεοπίστωσης εκ μέρους της εταιρείας, ήτοι η μη καταχώριση των σχετικών δαπανών στις εκροές, αλλά μόνο στις εισροές, συνιστά απλώς τυπική περίπτωση που δεν επιδρά στο

δικαίωμα έκπτωσης και δε συνεπάγεται φορολογητέα εκροή για την εταιρεία.

Επειδή σύμφωνα με τα άρθρα 30, 32 και 34 του ν. 2859/2000:

«Άρθρο 30 Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου

1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.

Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.

.....

3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 έως και 18.

.....

Άρθρο 32 Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου

1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36,

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,

γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,

δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κ.Β.Σ.,

ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου.

2. Σε περίπτωση καταβολής του φόρου από τον υπόχρεο, για τον οποίο προβλέπουν οι διατάξεις των περιπτώσεων β', γ' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 35, το δικαίωμα έκπτωσης μπορεί να ασκηθεί, εφόσον αυτός κατέχει δικαιολογητικά σχετικά με την πραγματοποίηση της φορολογητέας πράξης από τον εγκαταστημένο στο εξωτερικό υποκείμενο στο φόρο και αποδεικτικό καταβολής του φόρου.

3. 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.

.....

Άρθρο 34 Επιστροφή του φόρου

1. Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον:

α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξ αρχής αχρεώσητα ή

β) το αχρεώσητο προκύπτει από επιγενόμενο λόγο στις κάτωθι περιπτώσεις:

i) προκύπτει ως πιστωτικό υπόλοιπο το οποίο δεν μεταφέρεται σε επόμενη περίοδο για έκπτωση ή σε περίπτωση μεταφοράς του η έκπτωση δεν κατέστη δυνατή ή

ii) αφορά πράξεις, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 30, καθώς και πράξεις για τις οποίες με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών προβλέπεται αναστολή καταβολής του φόρου ή οφείλεται σε διαφορά συντελεστών εκροών- εισροών ή

iii) αφορά αγαθά επένδυσης, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33

.....
3. Η επιστροφή του φόρου πραγματοποιείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 και κατά το μέρος που ο υποκείμενος στον φόρο ενεργεί πράξεις με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών του στο κράτος - μέλος εγκατάστασής του.

.....
5. Η επιστροφή του φόρου που προβλέπεται από τις διατάξεις της παραγράφου 2 γίνεται κατόπιν υποβολής αίτησης και δεν μπορεί να αφορά περίοδο μικρότερη των τριών μηνών ή μεγαλύτερη ενός ημερολογιακού έτους εκτός της περίπτωσης που η περίοδος αυτή αφορά το υπόλοιπο ενός ημερολογιακού έτους.»

Επειδή, στις διατάξεις της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου της 28ης Νοεμβρίου 2006 (άρθρο 178.α. τρόπος άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης) ορίζεται ότι «για να έχει τη δυνατότητα άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης, ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να πληροί τις ακόλουθες προϋποθέσεις: για την προβλεπόμενη στο άρθρο 168, στοιχείο α', έκπτωση, όσον αφορά τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, να κατέχει τιμολόγιο, το οποίο έχει εκδοθεί σύμφωνα με τα άρθρα 220 έως 236 και τα άρθρα 238, 239 και 240», ήτοι να περιέχει, μεταξύ άλλων, ως υποχρεωτικές ενδείξεις για σκοπούς ΦΠΑ, την ημερομηνία έκδοσης, τον αλληλοδιάδοχο αριθμό, ο οποίος χαρακτηρίζει το τιμολόγιο με μοναδικό τρόπο, τον ΑΦΜ-ΦΠΑ, την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχομένων υπηρεσιών, το πλήρες όνομα και την πλήρη διεύθυνση του υποκειμένου στο φόρο, ο οποίος πραγματοποίησε την πράξη παράδοσης ή παροχής των υπηρεσιών.»

Επειδή, το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ συνιστά, ως αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ, θεμελιώδη αρχή εγγενή στο κοινό σύστημα ΦΠΑ και δεν μπορεί καταρχήν να περιοριστεί (βλ. C-25/07, C-74/08).

Προκαταρκτικά, το καθεστώς των εκπτώσεων αποβλέπει στο να απαλλάσσεται ο επιχειρηματίας από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε στο πλαίσιο όλων των οικονομικών του δραστηριοτήτων. Κατά συνέπεια, το κοινό σύστημα ΦΠΑ εξασφαλίζει πλήρη ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω δραστηριότητες υπόκεινται, κατ' αρχήν, αυτές οι ίδιες, στον ΦΠΑ (βλ., 268/83, C-37/95, C-110/98 έως C-47/98, C-98/98).

Οι βασικές αρχές ως προς το δικαίωμα έκπτωσης συνοψίζονται ως εξής:

α) ο ΦΠΑ εκπίπτει εις ολόκληρο, με την προϋπόθεση ότι τα αγαθά και οι υπηρεσίες για τα οποία καταβλήθηκε χρησιμοποιούνται για φορολογητέες πράξεις.

β) ο ΦΠΑ εκπίπτει για το σύνολο των φορολογητέων πράξεων και

γ) ο ΦΠΑ εκπίπτει άμεσα και δεν προϋποθέτει την πραγματική χρήση των αγαθών και των υπηρεσιών για τις οποίες καταβλήθηκε (C-37/95, C-110/98, C-400/98, C-32/03, C-177/03),

δ) η άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης δεν εκτείνεται στον φόρο που οφείλεται αποκλειστικά επειδή αναγράφεται στο τιμολόγιο π.χ. αναγραφή ΦΠΑ σε απαλλασσόμενη ασφαλιστική υπηρεσία). (C-342/87)

Επίσης, το Δικαστήριο έχει αποσαφηνίσει τα κριτήρια που πρέπει να πληροί ο φορολογούμενος για να ασκήσει το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ με το οποίο επιβαρύνθηκε:

α) πρέπει να είναι «υποκείμενος στον φόρο» κατά την έννοια της οδηγίας ΦΠΑ και β) τα οικεία αγαθά και οι οικείες υπηρεσίες που επιβαρύνθηκαν με ΦΠΑ να προορίζονται για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων του φορολογουμένου (C-137/02, C-4/94, C-165/86).

Περαιτέρω, κατά το ΔΕΕ, η ύπαρξη ευθείας και άμεσης σχέσης μεταξύ μιας συγκεκριμένης εισροής και μιας ή περισσοτέρων εκροών που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης είναι αναγκαία προϋπόθεση προκειμένου να αναγνωρισθεί υπέρ του υποκειμένου στο φόρο δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών και να καθορισθεί η έκταση του δικαιώματος αυτού (C-32/03). Ανάλογη είναι και η απόφαση στην υπόθεση C-98/98 καθώς και στην υπόθεση C-435/05».

Επειδή, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ):

«Άρθρο 3 Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία

1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου

.....

5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.

.....

Άρθρο 9 Περιεχόμενο τιμολογίου

1. Το τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

α) Την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.

β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές τιμολογίων, ο οποίος χαρακτηρίζει το τιμολόγιο με μοναδικό τρόπο.

γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών.

δ) Τον Α.Φ.Μ. του πελάτη, με βάση τον οποίο έλαβε χώρα η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών.

ε) Την πλήρη επωνυμία και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή και του πελάτη που αποκτά τα αγαθά ή λαμβάνει τις υπηρεσίες.

στ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, εκτός εάν η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών προκύπτει από άλλα έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο.

ζ) Την ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών, εφόσον η ημερομηνία αυτή δεν συμπίπτει με την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.

η) Την αξία αγαθών ή υπηρεσιών ανά συντελεστή Φ.Π.Α., την αξία που απαλλάσσεται Φ.Π.Α., την αξία μονάδας αγαθού ή υπηρεσίας χωρίς Φ.Π.Α., καθώς και την αξία κάθε έκπτωσης ή επιστροφής, εάν δεν συμπεριλαμβάνονται στην τιμή μονάδας.

θ) Το συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται.

.....»

Επειδή, στην ΠΟΛ. 1003/2014 με θέμα “Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α΄ 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» - Κωδικοποιημένη” αναφέρεται ότι:

«Άρθρο 9: Περιεχόμενο τιμολογίου

Παράγραφος 1

9.1.1 Η παράγραφος αυτή (στοιχεία α έως ιζ) καθορίζει το υποχρεωτικό από την Οδηγία 2006/112/ΕΕ περιεχόμενο του τιμολογίου. Σημειώνεται ότι, με τις διατάξεις του στοιχείου (στ) της παραγράφου αυτής παρέχεται η δυνατότητα μη αναγραφής στο τιμολόγιο του είδους και της έκτασης των παρεχόμενων υπηρεσιών, υπό την προϋπόθεση ότι οι ενδείξεις αυτές (έκταση και είδος παρεχόμενων υπηρεσιών) προκύπτουν από άλλα έγγραφα, όπως είναι οι τυχόν καταρτισθείσες συμβάσεις, συμφωνητικά, καθώς και λοιπά έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο.»

Επειδή, όπως έχει ήδη κριθεί, τυπικές παραλείψεις στο περιεχόμενο του τιμολογίου ή παραβάσεις λογιστικών υποχρεώσεων δεν μπορούν να έχουν ως αποτέλεσμα τον εκμηδενισμό της δυνατότητας ασκήσεως του δικαιώματος εκπώσεως του ΦΠΑ, εφ’ όσον πάντως η φορολογική αρχή διαθέτει τα αναγκαία στοιχεία για να διαπιστώσει ότι πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις για την έκπτωση (πρβλ. ΔΕΚ, απόφαση της 21 ης Απριλίου 2005, C-25/03, HE, απόφαση της 8ης Μαΐου 2008, C-95-6/07, Ecotrader, απόφαση της 15ης Ιουλίου 2010, C-368/09, Pannon Gép Centrum Kft, απόφαση της 30ης Σεπτεμβρίου 2010, Uszodaépítő Kft, C-392/09, επίσης απόφαση της 29ης Ιουλίου 2010, C-188/09, Dyrektor Izby Skarbowej v. Białymstoku, ΣτΕ 483/2012, ΣτΕ 5372/2012) για την άσκηση του δικαιώματος εκπώσεως του φόρου αρκεί να έχει εκδοθεί ή να προσκομίζεται για την αγορά των επίμαχων αγαθών ή την παροχή των επίμαχων υπηρεσιών το οικείο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από το οποίο να αποδεικνύεται ότι πράγματι έλαβε χώρα η συναλλαγή που θεμελιώνει το δικαίωμα εκπώσεως του φόρου (ΣτΕ 483/2012).

Τυπικές παραλείψεις στο περιεχόμενο του τιμολογίου, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ., δεν μπορούν να έχουν ως αποτέλεσμα τον περιορισμό του δικαιώματος

προς έκπτωση, εφόσον, πάντως, υπάρχουν τα αναγκαία στοιχεία για τη διαπίστωση της συνδρομής των ανωτέρω ουσιαστικών προϋποθέσεων του νόμου» (ΣΤΕ 1030/2014).

Επειδή, η φορολογική αρχή προκειμένου να αποκρούσει την άσκηση του δικαιώματός έκπτωσης του ΦΠΑ, πρέπει να αποδείξει με βάση αντικειμενικά στοιχεία την έλλειψη νομιμότητας των τιμολογίων παροχής υπηρεσιών ή τη μη χρησιμοποίηση των αγαθών/υπηρεσιών που επιβαρύνθηκαν με ΦΠΑ για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων του φορολογουμένου.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 33 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, η οποία συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 76 του ν. 5104/2024 η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.

Επειδή, εν προκειμένω, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτουν τα παρακάτω:

A. Με τις με αριθμ. αποφάσεις της ΡΑΕ χορηγήθηκαν Άδειες Παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας από αντλησιοταμιευτικό (αποθηκευτικό) σταθμό στη θέση και στη θέση Οι ως άνω τροποποιήθηκαν στη συνέχεια με τις με αριθμ. αποφάσεις της Αρχής. Συγκεκριμένα πρόκειται για δύο έργα αντλησιοταμίευσης, ένα στη θέση Δήμου (μέγιστης απορροφούμενης ισχύος 496MW και μέγιστης αποδιδόμενης ισχύος 460MW) και ένα στη θέση Δήμου (μέγιστης απορροφούμενης ισχύος 234MW και μέγιστης αποδιδόμενης ισχύος 220MW) και τα συνοδά τους έργα.

Δυνάμει της υπ' αριθμ. απόφασης της Διϋπουργικής Επιτροπής Στρατηγικών Επενδύσεων, το ως άνω έργο χαρακτηρίστηκε στρατηγική επένδυση και εντάχθηκε στις διαδικασίες στρατηγικών επενδύσεων του Ν. 3894/2010. Δεδομένης της συμπερίληψης του Έργου στον κατάλογο των έργων ευρωπαϊκού ενδιαφέροντος εκδόθηκε η υπό στοιχεία Απόφαση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής με την οποία κρίθηκε ότι η κρατική ενίσχυση για την εγκατάσταση και λειτουργία του Έργου είναι συμβατή με την εσωτερική αγορά. Ως εκ τούτου έτυχε χρηματοδότησης κατασκευής από την Ευρωπαϊκή Ένωση στο πλαίσιο του Ταμείου Ανάκαμψης και Ανθεκτικότητας, δυνάμει του άρθρου 143ΣΤ Ν. 4001/2011 και της υπ' αριθμ. ΑΠ υπουργικής απόφασης, συνολικού ύψους χρηματοδότησης 250 εκ. ευρώ και λειτουργικής ενίσχυσης για 25 έτη από την έναρξη λειτουργίας του.

Περαιτέρω, δυνάμει της υπ' αριθμ. ΑΠ. οικ. υπουργικής απόφασης έγκρισης περιβαλλοντικών όρων («ΑΕΠΟ»), το Έργο αδειοδοτήθηκε περιβαλλοντικά.

B. Με την υπ' αριθμ. Απόφαση του Υπουργού Περιβάλλοντος και Ενέργειας καθορίστηκαν οι όροι, οι προϋποθέσεις και οι διαδικασίες για τη χορήγηση λειτουργικής ενίσχυσης στο Σταθμό Αποθήκευσης Ηλεκτρικής Ενέργειας (B' 2688/2022), όπως τροποποιήθηκε με τη με αριθμ. Απόφαση Υπουργού Περιβάλλοντος και Ενέργειας (B' 4191/2022).

Σύμφωνα με το άρθρο 1 της ως άνω Απόφασης «Κάτοχος (του) Σταθμού Αποθήκευσης Ηλεκτρικής Ενέργειας» ή «Κάτοχος (του)» είναι η εταιρεία «.....», η οποία είναι κύριος, κάτοχος και λειτουργός του Σταθμού Αποθήκευσης Ηλεκτρικής Ενέργειας Επιτρέπεται η δημιουργία 100% θυγατρικής εταιρείας ειδικού σκοπού για την κατασκευή και λειτουργία του, υπό τον όρο της πλήρους μεταβίβασης των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων που αφορούν τον, όπως ειδικότερα καθορίζονται από την κείμενη νομοθεσία, και ιδίως τις διατάξεις του άρθρου 143ΣΤ του ν. 4001/2011 και τις κατ' εξουσιοδότησή του κανονιστικές και ρυθμιστικές αποφάσεις, καθώς επίσης και την οικεία εγκριτική απόφαση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής.

Γ. Τηνσυστάθηκε η προσφεύγουσα εταιρεία 100% θυγατρική εταιρεία της «.....», με σκοπό την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας από υδροηλεκτρικούς σταθμούς και συγκεκριμένα την κατασκευή και λειτουργία του αντλησιοταμιευτικού σταθμού αποθήκευσης ηλεκτρικής ενέργειας ισχύος 680 MW («.....»). Με το απόιδιωτικό συμφωνητικό μετακύλυσης δαπανών τεχνικού έργου μεταβιβάστηκαν οι ήδη εκδοθείσες διοικητικές άδειες προς το νέο κύριο του έργου, δηλαδή την προσφεύγουσα εταιρεία, και οι δαπάνες που είχαν ήδη καλυφθεί και εξοφληθεί μέχρι εκείνη τη στιγμή από τον προηγούμενο κύριο του έργου καταβλήθηκαν εξ ολοκλήρου από την προσφεύγουσα προς την «.....», η οποία εφεξής απαλλάχθηκε από οποιοδήποτε δικαίωμα και υποχρέωση ως προς την κατασκευή και την υλοποίηση του Έργου. Με τις με αριθμ.αποφάσεις της ΡΑΕ μεταβιβάστηκαν οι Άδειες Παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας από αντλησιοταμιευτικό (αποθηκευτικό) σταθμό στη θέση και στη θέσητου Δήμου αντίστοιχα από την εταιρεία «.....» στην προσφεύγουσα εταιρεία

Τελικώς, η αλλαγή φορέα κοινοποιήθηκε και επισήμως στο αρμόδιο Υπουργείο Περιβάλλοντος και Ενέργειας δυνάμει της υπ' αριθμ.επιστολής.

Δ. Στη συνέχεια, δυνάμει της απόσύμβασης μελετών εφαρμογής και κατασκευής έργου η προσφεύγουσα εταιρεία ανέθεσε στηνως ανάδοχο την υλοποίηση του κατασκευαστικού αντικειμένου του Έργου, την παροχή υπηρεσιών οργάνωσης, διαχείρισης και υλοποίησης του Έργου και την εκπόνηση των μελετών εφαρμογής.

Ε. Για τη βελτίωση του υπό εκτέλεση Έργου, η προσφεύγουσα εταιρεία ως Κύριος του Έργου αποφάσισε την υλοποίηση δύο σημαντικών τροποποιήσεων, ήτοι αφενός την υπερύψωση του φράγματος και της στάθμης του ταμιευτήρακατά 5 μέτρα και αφετέρου την ενοποίηση των Σταθμών Παραγωγής του Για την εν λόγω τροποποίηση υποβλήθηκε στο Υπουργείο Περιβάλλοντος και Ενέργειας (ΥΠΕΝ) φάκελος για την αίτηση τροποποίησης των περιβαλλοντικών όρων, η οποία εν τέλει εγκρίθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ. Α.Π. οικ.υπουργικής απόφασης τροποποίησης της με ΑΠ.Απόφασης Έγκρισης Περιβαλλοντικών Όρων.

Επειδή, σύμφωνα με την απόοικεία έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από το φόρο εκροών της προσφεύγουσας, το φόρο εισροών που αντιστοιχεί στα παρακάτω ληφθέντα από την προσφεύγουσα φορολογικά στοιχεία:

A/A	Στοιχείο	Ημερομηνία Εγγράφου	Προμηθευτής	Περιγραφή τιμολογίου	Αξία	ΦΠΑ
1					26.270,00	6.304,80

2	.....	.....	.....	.....	17.760,00	4.262,40
3	.....	.....	.....	.....	8.000,00	1.920,00
4	.....	.....	.....	.....	6.750,00	1.620,00
5	.....	.....	.....	.....	5.985,60	1.436,54
6	.....	.....	.....	.....	4.334,40	1.040,26
7	.....	.....	.....	.....	5.000,00	1.200,00
8	.....	.....	.....	.....	4.160,00	998,40
9	.....	.....	.....	.....	2.700,00	648,00
10	.....	.....	.....	.....	938,40	225,22
11	.....	.....	.....	.....	441,60	105,98
ΣΥΝΟΛΟ					82.340,00	19.761,60

καθώς έκρινε αφενός ότι οι παρασχεθείσες υπηρεσίες περιγράφονται αόριστα, αφετέρου ότι οι ως άνω δαπάνες για μελέτες και συμβουλές συνολικής αξίας 82.340,00 ευρώ δε βαρύνουν την προσφεύγουσα, αλλά την ανάδοχο εταιρεία, αφού σύμφωνα με την απόσύμβαση μεταξύ των εταιρειώνκαιη προσφεύγουσα εταιρεία: α) ανέθεσε στην Α.Ε. τις μελέτες και την κατασκευή όλου του έργου, σύμφωνα με την οριστική μελέτη που της παραχωρήθηκε από τηντις πρόδρομες εργασίες, τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις που αφορούν στο έργο, το οποίο έργο θα της παραδοθεί έτοιμο για λειτουργία (τεύχος 1 άρθρο 2 & τεύχος 3), β) διατηρεί το δικαίωμα να ζητά από τον ανάδοχο (..... Α.Ε.) κατά τη διάρκεια της πορείας του έργου, οποιεσδήποτε άλλες μελέτες, σχέδια και γραπτές πληροφορίες (τεκμηρίωση) θεωρεί αναγκαία (Τεύχος 2 άρθρα 4 & 25), και γ) η φύλαξη και συντήρηση των εγκαταστάσεων, η ασφάλεια και υγεία του προσωπικού είναι υποχρέωση της αναδόχου εταιρείας Α.Ε. (τεύχος 1 άρθρο 2).

Επειδή σύμφωνα με τους όρους της υπ' αριθμ. ΑΠ. οικ.υπουργικής απόφασης έγκρισης περιβαλλοντικών όρωνμε την οποία αδειοδοτήθηκε περιβαλλοντικά το Έργο: «6.1.1. Ο φορέας του έργου και κάθε κατά το νόμο υπόχρεος φέρει αμέριστη την ευθύνη για την τήρηση των περιβαλλοντικών όρων, μέτρων και περιορισμών που επιβάλλονται με την παρούσα απόφαση.

6.1.3 Ο φορέας του Έργου υποχρεούται να λαμβάνει όλα τα απαραίτητα μέτρα ώστε να εξασφαλίζεται:

1. Η τήρηση των περιβαλλοντικών όρων από το σύνολο όσων συμμετέχουν στο έργο.
2. Η δυνατότητα αντιμετώπισης και αποκατάστασης δυσάρεστων περιβαλλοντικά καταστάσεων οφειλόμενων σε ενέργειες ή παραλείψεις κατά παράβαση των περιβαλλοντικών όρων.

6.1.8 Για οποιαδήποτε δραστηριότητα ή εγκατάστασης που υλοποιείται ή λειτουργία στο έργο, θα πρέπει να έχουν εξασφαλισθεί εγκαίρως όλες οι προβλεπόμενες από την κείμενη νομοθεσία άδειες και εγκρίσεις, και να βρίσκονται σε ισχύ, καθ' όλο το διάστημα λειτουργίας της δραστηριότητας ή εγκατάστασης που αφορούν.

6.1.18 Σε κάθε περίπτωση στο στάδιο της οριστικής μελέτης σχεδιασμού του έργου θα πρέπει να εξασφαλιστεί με τις κατάλληλες γεωτεχνικές έρευνες και μελέτες, η ασφαλής κατασκευή και λειτουργία του.»

Επειδή, όπως προκύπτει από τους ορους της απόΣύμβασης Αναδοχής, και ειδικότερα στο Τεύχος 1 αυτής με τίτλο «Συμφωνητικό» η προσφεύγουσα εταιρεία, ως φορέας - κύριος του Έργου, αναφερόμενη ως «Εταιρεία», ανέθεσε στην Ανάδοχο εταιρεία Α.Ε. τα παρακάτω:

«Άρθρο 2: Αντικείμενο της Σύμβασης

1. Την εκπόνηση των μελετών εφαρμογής, σύμφωνα με τις Οριστικές Μελέτες που έχει εκπονήσει ή θα εκπονή η προσφεύγουσα εταιρεία, εφόσον απαιτείται επικαιροποίησή τους. Για τις επικαιροποιημένες μελέτες η προσφεύγουσα θα αναλαμβάνει τις σχετικές τροποποιήσεις αδειών.
2. Την παροχή υπηρεσιών οργάνωσης, διαχείρισης, διοίκησης και συντονισμού της υλοποίησης του Έργου, όπως αναλυτικά αυτές αναφέρονται στις σελίδες 5 και 6 της σύμβασης.
3. Την υλοποίηση του κατασκευαστικού αντικειμένου.»

Περαιτέρω στο Τεύχος 2 αυτής με τίτλο «Γενικοί όροι» αναφέρονται τα παρακάτω:

«Άρθρο 3: Σχέδια και Οδηγίες

1.1. Το Έργο θα εκτελεστεί σύμφωνα με τα εγκεκριμένα από την Εταιρεία σχέδια των Μελετών Εφαρμογής.

1.2. Η Μελέτη Εφαρμογής θα βασίζεται στις εκπονηθείσες από την Εταιρεία Οριστικές Μελέτες του Έργου, η οποία φέρει την ευθύνη της πληρότητας και ορθότητάς τους. Η Εταιρεία εγγυάται ότι στην Οριστική Μελέτη ελήφθησαν υπ' όψιν, ενδεικτικά αλλά όχι περιοριστικά, όλες οι απαιτούμενες προϋποθέσεις για την ορθή Χωροθέτηση του Έργου με βάση τα διατιθέμενα γεωλογικά, γεωτεχνικά, εδαφοτεχνικά και τοπογραφικά στοιχεία της περιοχής όπως επίσης και οι απαιτούμενες προϋποθέσεις, υφιστάμενες στη διεθνή πρακτική, όπου επιτρέπουν την επίτευξη της Ενεργειακής Απόδοσης του Έργου. Εφόσον απαιτηθούν διαφοροποιήσεις, θα γίνουν οι αναγκαίες προσαρμογές σχεδιασμού από την Εταιρεία, προκειμένου στη συνέχεια ο Ανάδοχος να εκπονήσει τις μελέτες εφαρμογής. Σε περίπτωση που απαιτηθεί η έκδοση ή αναθεώρηση αδειών του Έργου στο όνομα της Εταιρείας, ο Ανάδοχος θα της παράσχει την απαιτούμενη συνδρομή.

Τέλος, στο Τεύχος 3 με τίτλο «Οριστική Μελέτη με τις Τεχνικές Προδιαγραφές του Έργου και Σχέδια» περιλαμβάνονται τα παρακάτω:

1. Οριστική μελέτη έργων πολιτικού μηχανικού - κυρίως έργο (γεωτεχνικές - γεωλογικές μελέτες, μελέτη υδραυλικών έργων)
2. Υποστηρικτικές γεωλογικές/γεωτεχνικές μελέτες (γεωτεχνικές - γεωλογικές μελέτες)
3. Τεχνικές προδιαγραφές έργων πολιτικού μηχανικού - κυρίως έργο
4. Οριστική μελέτη και τεχνικές προδιαγραφές ηλεκτρομηχανολογικού εξοπλισμού
5. Προσπελάσεις κυρίως έργου – οριστική μελέτη/προδιαγραφές
6. Έργα διασύνδεσης – οριστική μελέτη και προδιαγραφές
7. Προσπελάσεις έργων διασύνδεσης – οριστική μελέτη/προδιαγραφές.

Στη σελίδα 22 του παραπάνω Τεύχους επισημαίνεται ότι: α) η προσφεύγουσα εταιρεία (ΚΤΕ) είναι υπεύθυνη για τυχόν επικαιροποίηση και αδειοδότηση των Οριστικών μελετών, οι οποίες έχουν λάβει υπόψη τους τον υδραυλικό σχεδιασμό και τις απαιτούμενες διαστασιολογήσεις (ύψος και κλίσεις εκσκαφών, πάχη σκυροδεμάτων και χαλύβδινων κλπ.), με τα διατιθέμενα έως τότε στοιχεία, δεδομένου ότι προ της έκδοσης των Αδειών Εγκατάστασης (10.2022) δεν υπήρχε δυνατότητα πρόσβασης σε όλες τις θέσεις των επιμέρους έργων, ώστε να είναι δυνατή η εκτέλεση περαιτέρω τοπογραφικών εργασιών και γεωλογικών/γεωτεχνικών ερευνών, και β) η Ανάδοχος θα πρέπει να εκπονήσει τις μελέτες εφαρμογής, σύμφωνα με τις γεωλογικές και

γεωτεχνικές συνθήκες και τα τοπογραφικά δεδομένα, που τυχόν θα απαιτηθεί να επικαιροποιήσει με δεδομένη την εξασφάλιση πλήρους πρόσβασης σε όλες τις θέσεις του έργου, ενώ οι μελέτες εφαρμογής θα περιλαμβάνουν λεπτομερή στοιχεία για τα μέτρα προστασίας και αντιστήριξης, τα πάχη των χαλύβδινων επενδύσεων και σκυρομάτων, αναπλύγματα οπλισμών και εν γένει κάθε απαιτούμενη κατασκευαστική λεπτομέρεια για την αρτιότητα και ασφάλεια της κατασκευής.

Επειδή, με βάση τα παραπάνω, η προσφεύγουσα εταιρεία ως Κύριος του Έργου είχε την ευθύνη για την εκπόνηση τόσο των αρχικών οριστικών μελετών του Έργου, δηλαδή των μελετών που αφορούν τον αρχικό σχεδιασμό του Έργου, όσο και των τροποποιήσεων και επικαιροποιήσεων αυτών, η ανάγκη για τις οποίες (τροποποιήσεις) θα προέκυπτε είτε λόγω μεταβολής των γεωλογικών συνθηκών της τοποθεσίας του Έργου, είτε λόγω της καλύτερης εποπτείας και γνώσης του χώρου εργασιών που θα αποκτούσε ο Κύριος του Έργου με την έναρξη ή/και την πρόοδο των εργασιών κατασκευής, είτε λόγω αδειοδοτήσεων ή ανάγκη των οποίων θα προέκυπτε κατά την εκτέλεση του Έργου, είτε λόγω βελτίωσης των λειτουργικών χαρακτηριστικών του Έργου που θα αποφάσιζε ο Κύριος του Έργου και της συνακόλουθης τροποποίησης των αρχικών εγκεκριμένων περιβαλλοντικών όρων του Έργου. Αντιθέτως, η Ανάδοχος εταιρεία ήταν συμβατικώς υπεύθυνη μόνο για την εκπόνηση των μελετών εφαρμογής, ήτοι των μελετών που σχετίζονται με το κατασκευαστικό μέρος του Έργου και όχι τον σχεδιασμό του.

Επειδή, εν προκειμένω, ο έλεγχος απέρριψε την έκπτωση του ΦΠΑ εισροών που αντιστοιχεί στις επίμαχες προαναφερόμενες δαπάνες της προσφεύγουσας, διότι κατά την κρίση του δεν αποδείχθηκε ότι οι οριστικές μελέτες του Έργου πράγματι επικαιροποιήθηκαν, ούτε ότι τα κρινόμενα φορολογικά παραστατικά αφορούσαν μελέτες και υπηρεσίες που σχετίζονταν με την επικαιροποίηση των οριστικών μελετών, κρίνοντας ότι οι δαπάνες για τις κρίσιμες παροχές υπηρεσίας βάρυναν την Ανάδοχο εταιρεία και όχι την προσφεύγουσα.

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία της υπόθεσης, για τη βελτίωση του υπό εκτέλεση Έργου, η προσφεύγουσα εταιρεία ως Κύριος του Έργου αποφάσισε την υλοποίηση δύο σημαντικών τροποποιήσεων, ήτοι αφενός την υπερύψωση του φράγματος και της στάθμης του ταμιευτήρακατά 5 μέτρα και αφετέρου την ενοποίηση των Σταθμών Παραγωγής του Για την εν λόγω τροποποίηση υποβλήθηκε στο Υπουργείο Περιβάλλοντος και Ενέργειας (ΥΠΕΝ) φάκελος για την αίτηση τροποποίησης των περιβαλλοντικών όρων, η οποία εν τέλει εγκρίθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ. Α.Π. οικ.υπουργικής απόφασης τροποποίησης της με ΑΠ.Απόφασης Έγκρισης Περιβαλλοντικών Όρων.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, ισχυρίζεται ότι δεδομένης της σημασίας και του μεγέθους των εν λόγω δύο τροποποιήσεων, αναγκαία ήταν η επικαιροποίηση των αρχικών οριστικών μελετών σχεδιασμού του Έργου και η συνακόλουθη τροποποίηση της ΑΕΠΟ, όπως ίσχυε την δεδομένη χρονική στιγμή. Ως εκ τούτου, στο πλαίσιο των παραπάνω επικαιροποιήσεων των οριστικών μελετών του Έργου και της τροποποίησης της ΑΕΠΟ και όντας υπεύθυνη για τον σχεδιασμό του Έργου, την έκδοση των διοικητικών αδειών, την εκπόνηση των οριστικών μελετών του Έργου και των τροποποιήσεων αυτών, όπου είναι απαραίτητο, καθώς και την συνακόλουθη έγκριση των περιβαλλοντικών όρων του Έργου και

των σχετικών τροποποιήσεων, ανέθεσε σε μελετητές και μελετητικές εταιρίες την εκπόνηση επικαιροποίησης αρχικών οριστικών μελετών και άλλες υπηρεσίες απαραίτητες για την ορθή υλοποίηση και εκτέλεση του Έργου, οι οποίοι εξέδωσαν για τις υπηρεσίες αυτές τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία. Πιο αναλυτικά ισχυρίζεται τα εξής:

(α) Σχετικά με το με α/α 3 τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών εκδόσεως

Αφορά αναθεώρηση οριστικής μελέτης δρόμου προσπέλασης Έργου συνυποβαλλόμενη με τον φάκελο αίτησης τροποποίησης της Ειδικότερα, ενόψει της υπερύψωσης του φράγματος, στο φάκελο αίτησης τροποποίησης της, ο οποίος εκπονήθηκε με φροντίδα της Εταιρείας και υποβλήθηκε από αυτή στην Διεύθυνση Περιβαλλοντικής Αδειοδότησης του Υπουργείου Περιβάλλοντος και Ενέργειας, υποβλήθηκε ως προτεινόμενη η τροποποίηση του δρόμου προσπέλασης της στέψης του φράγματος και του φρέατος θυροφραγμάτωνώστε να προσαρμοστεί κατάλληλα στο νέο υψόμετρο φράγματος. Ειδικότερα, σύμφωνα με την ενότητα 3.1.1.1 του φακέλου αίτησης τροποποίησης της, κρίθηκε ότι χρήζει τροποποίησης ο σχεδιασμός του εν λόγω δρόμου προσπέλασης για τις ανάγκες εκτέλεσης του Έργου, καθορίσθηκε δε επικαιροποιημένο μήκος του δρόμου προσπέλασης σε σχέση με το ήδη περιβαλλοντικά εγκεκριμένο με βάση παλαιότερες Για την τεκμηρίωση και υποστήριξη της σχετικής τροποποίησης οδοποιίας, ήτοι τον σχεδιασμό αυτής από τεχνικής άποψης και τον καθορισμό της θέσης του επικαιροποιημένου μήκους της, η Εταιρεία, ως Κύριος του Έργου, ανέθεσε στη μελετητική εταιρεία την εκπόνηση αναθεώρησης οριστικής μελέτης δρόμου προσπέλασης της στέψης του φράγματος και του φρέατος θυροφραγμάτων Για λόγους ταχύτητας ενόψει της κατάθεσης του Φακέλου Τροποποίησης της συντάχθηκε η σχετική μελέτη με ημερομηνίααπό την εταιρεία και περιλήφθηκε εγκαίρως με κωδικό σχεδίουστα τεχνικά σχέδια του φακέλου της αίτησης τροποποίησης της Ακολουθώντας, η Εταιρεία συνήψε και το προσκομισθέν επίσημο, γραπτό, συμφωνητικό ανάθεσης με την εταιρεία, στις, η δε αναθεώρηση οριστικής μελέτης παραδόθηκε επίσημα στην Εταιρεία στις, κατόπιν της έγκρισής της από την αρμόδια αρχή ως μέρους της τροποποίησης της (βλ. υπ' αριθ. ΑΠ. οικ.υπουργική απόφαση τροποποίησης. Την ίδια ημερομηνία, ήτοι στις, εκδόθηκε και το υπ' αριθ.τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών από την, με την περιγραφή καθαρής αξίας 8.000 ευρώ πλέον ΦΠΑ 1.920 ευρώ.

(β) Σχετικά με το με α/α 7 τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών εκδόσεως

Αφορά μελέτη οδοποιίας βοηθητικού δρόμου 1 συνυποβαλλόμενη με τον φάκελο αίτησης τροποποίησης της λόγω τροποποίησης του Έργου με την υπερύψωση της στέψης του φράγματοςκαι για λόγους εξυπηρέτησης της φάσης κατασκευής και της εισόδου και εξόδου του εργοταξίου κρίθηκε από την Εταιρεία, ως Κύριο του Έργου, απαραίτητη η διάνοιξη του βοηθητικού δρόμου 1 στην περιοχή της, συνολικού μήκους περί τα 2,18 χλμ., υποβλήθηκε δε από την τελευταία ως προτεινόμενη τροποποίηση στην ενότητα 3.1.1.2 του φακέλου αίτησης τροποποίησης της Επιπλέον, λόγω του ότι επρόκειτο για δασική οδό, σύμφωνα με τον όρο 6.1.15 της υπ' αριθ. ΑΠ. οικ. (ΣΧΕΤ. 10) έπρεπε, με ευθύνη του Κυρίου του Έργου, να κατατεθεί μελέτη δασικής οδοποιίας, η οποία έπρεπε να εγκριθεί και να θεωρηθεί αρμοδίως. Η Εταιρεία ανέθεσε την εκπόνηση της παραπάνω μελέτης στην εταιρεία δυνάμει του απόιδιωτικού συμφωνητικού ανάθεσης. Η «Προμελέτη οδοποιίας» βοηθητικού δρόμου 1 συνυποβλήθηκε από την Εταιρεία, με κωδικό

σχεδίουστα τεχνικά σχέδια του φακέλου της αίτησης τροποποίησης της
Επιπλέον, κατόπιν της τροποποίησης της, η εν λόγω μελέτη οδοποιίας υποβλήθηκε για
θεώρηση και έγκριση στην διεύθυνση δασώνκαι εγκρίθηκε με την υπ' αριθμ. πρωτ.
.....απόφαση. Για τα παραπάνω, η Εταιρεία ανέθεσε στην εταιρεία την εκπόνηση
της μελέτης δυνάμει του απόιδιωτικού συμφωνητικού ανάθεσης, εκδόθηκε δε προς
την Εταιρεία το υπ' αριθμ.τιμολόγιο, με την περιγραφή, καθαρής αξίας 5.000
ευρώ πλέον ΦΠΑ 1.200 ευρώ.

(γ) Σχετικά με τα με α/α 9-11 τιμολόγια παροχής υπηρεσιών εκδόσεως:

Αφορούν αναθεώρηση οριστικής μελέτης θραύσης φράγματος και διόδευσης πλημμυρικού
κύματος συνυποβαλλόμενη με τον φάκελο αίτησης τροποποίησης της λόγω
τροποποίησης του Έργου, καθώς στο πλαίσιο της υλοποίησης της τροποποίησης του Έργου
σχετικά με την υπέρυψωση του φράγματοςκατά 5 μέτρα και της συνακόλουθης
αύξησης της χωρητικότητας όγκου ύδατος, κρίθηκε απαραίτητη η εκπόνηση τροποποίησης
της σχετικής αρχικής οριστικής μελέτης που εκπονήθηκε το 2016 στο πλαίσιο του αρχικού
αιτήματος για έκδοση περιβαλλοντικών όρων. Η εκπόνηση της αναθεωρημένης οριστικής
μελέτης ανατέθηκε από την Εταιρεία στην πολιτικό μηχανικό, και περιλήφθηκε ως
Παράρτημα Β στον φάκελο της αίτησης τροποποίησης της που υπέβαλε η Εταιρεία
προς έγκριση στο ΥΠΕΝ. Η Εταιρεία ανέθεσε στην ως άνω πολιτικό μηχανικό την εκπόνηση της
σχετικής μελέτης στο πλαίσιο του απόιδιωτικού συμφωνητικού ανάθεσης, αντικείμενο
του οποίου είναι η εν γένει «εκπόνηση συμπληρωματικών μελετών και μελετών
επικαιροποίησης της οριστικής μελέτης του έργου», εκδόθηκαν δε προς την Εταιρεία με την
περιγραφή αφενός το υπ' αριθμ.τιμολόγιο, καθαρής αξίας 2.700 ευρώ πλέον
ΦΠΑ 648 ευρώ και αφετέρου το υπ' αριθμ.τιμολόγιο, καθαρής αξίας 1.300 ευρώ
πλέον ΦΠΑ 331,20 ευρώ.

(δ) Σχετικά με το με α/α 4 τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών εκδόσεως:

Αφορά υποστηρικτικές υπηρεσίες που σχετίζονται με την άδεια εγκατάστασης που έχει
εκδοθεί για τον Κύριο του Έργου. Ειδικότερα, η Εταιρεία, ως Κύριος του Έργου, εφοδιάσθηκε
με όλες τις απαιτούμενες διοικητικές άδειες για την εκτέλεση και υλοποίηση του Έργου, μεταξύ
άλλων, με τις υπ' αριθμ.άδειες εγκατάστασης, με βάση τις οποίες κατέστη δυνατή η
εγκατάσταση εργοταξίων και η έναρξη των εργασιών. Κατόπιν της έκδοσης των εν λόγω
αδειών και της έναρξης των εργασιών που κατέστησαν δυνατή την προσπέλαση σε όλες τις
θέσεις του Έργου, η Εταιρεία ανέθεσε στην εταιρεία με το απόιδιωτικό
συμφωνητικό ανάθεσης τη γεωλογική και γεωτεχνική υποστήριξη κατά το στάδιο της
βελτίωσης του σχεδιασμού του Έργου (οριστική μελέτη), όπου απαιτείται, μετά την έκδοση των
αδειών εγκατάστασης. Με άλλα λόγια, οι υπηρεσίες που ανέλαβε να προσφέρει η
προς την Εταιρεία αφορούσαν υποστηρικτικές μελέτες και εργασίες που σχετίζονται με την
άδεια εγκατάστασης για την οποία υπεύθυνη είναι η Εταιρεία ως φορέας και κύριος του
Έργου, καθώς και τον εν γένει σχεδιασμό αυτού, ήταν συγχρόνως δε απαραίτητες λόγω της
προόδου των εργασιών και της δυνατότητας προσπέλασης σε όλες τις θέσεις του Έργου. Η
..... συμβλήθηκε με την Εταιρεία συνάπτοντας το απόιδιωτικό συμφωνητικό
ανάθεσης και για τις παρεχόμενες υπηρεσίες (εξέταση χωροθετήσεων, εξέταση εναλλακτικών
λύσεων, κ.λπ.) εξέδωσε το υπ' αριθμ.τιμολόγιο καθαρής αξίας 6.750 ευρώ πλέον ΦΠΑ
1.620 ευρώ.

(ε) Σχετικά με τα με α/α 1-2 τιμολόγια παροχής υπηρεσιών εκδόσεως

Αφορούν αναθεώρηση οριστικών μελετών υδραυλικής ανάλυσης μεταβατικών φαινομένων στο πλαίσιο των τροποποιήσεων του Έργου, καθώς λόγω των δύο σημαντικών τροποποιήσεων που αποφάσισε η Εταιρεία ως Κύριος του Έργου, ήτοι αφενός την υπερύψωση του φράγματος και της στάθμης του ταμιευτήρακατά 5 μέτρα και αφετέρου την ενοποίηση των Σταθμών Παραγωγής του, απαραίτητη ήταν η τροποποίηση του συστήματος προσαγωγήςκαι, όπως επισημάνθηκε στον φάκελο αίτησης τροποποίησης της που υποβλήθηκε προς έγκριση από την Εταιρεία. Στο πλαίσιο της παραπάνω τροποποίησης, η Εταιρεία ανέθεσε την αναθεώρηση της οριστικής μελέτης για την υδραυλική ανάλυση μεταβατικών φαινομένων του Έργου στηνεταιρεία με το απόσυμφωνητικό παροχής υπηρεσιών, δυνάμει του οποίου παραδόθηκε στην Εταιρεία αφενός η αναθεώρηση οριστικής μελέτης υδραυλικής ανάλυσης μεταβατικών φαινομένων (πλήγμα) για την περιοχή τουκαι αφετέρου η αναθεώρηση οριστικής μελέτης υδραυλικής ανάλυσης μεταβατικών φαινομένων (πλήγμα) για την περιοχή του Με βάση τα ανωτέρω η εταιρεία εξέδωσε με αντίστροφη επιβάρυνση τα τιμολόγια υπ' αριθμ.καθαρής αξίας 26.270 ευρώ και 17.760 ευρώ αντίστοιχα.

(στ) Σχετικά με το με α/α 8 τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών εκδόσεως

Στα πλαίσια των υποχρεώσεων που ανέλαβε η Εταιρεία ως Κύριος του Έργου με την απόφαση έγκρισης των περιβαλλοντικών όρων περιλαμβάνεται η λήψη μέτρων για την εν γένει ασφάλεια, την μέριμνα για την τήρηση των περιβαλλοντικών όρων, κλπ. Πιο συγκεκριμένα, δυνάμει του όρου 6.1.3 της υπ' αριθ. ΑΠ.οικ. προβλέφθηκε ότι: «Ο φορέας του Έργου υποχρεούται να λαμβάνει όλα τα απαραίτητα μέτρα ώστε να εξασφαλίζεται: 1. Η τήρηση των περιβαλλοντικών όρων από το σύνολο όσων συμμετέχουν στο έργο. 2. Η δυνατότητα αντιμετώπισης και αποκατάστασης δυσάρεστων περιβαλλοντικά καταστάσεων οφειλόμενων σε ενέργειες ή παραλείψεις κατά παράβαση των περιβαλλοντικών όρων». Στο πλαίσιο αυτό δυνάμει της απόσύμβασης ανάθεσης, η Εταιρεία ανέθεσε στην εταιρεία καθήκοντα συμβούλου ασφάλειας, υγείας και περιβάλλοντος, έλαβε δε για τις εν λόγω υπηρεσίες το υπ' αριθμ.τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών καθαρής αξίας 4.160 ευρώ πλέον ΦΠΑ 998,40 ευρώ.

(ζ) Σχετικά με το με α/α 5-6 τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών εκδόσεως

Στο πλαίσιο σχετικού δικαιώματος που προβλεπόταν από την υπ' αριθ. υπουργική απόφαση, τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις από το Έργο μεταβιβάστηκαν από τον αρχικό φορέαπρος την Εταιρεία. Ενόψει της αλλαγής του φορέα του Έργου, η Εταιρεία όφειλε να υλοποιήσει σειρά ενεργειών, όπως σύνταξη νέων τοπογραφικών διαγραμμάτων για την υπογραφή συμβολαίων μεταβίβασης των γηπέδων του Έργου, σύνταξη ηλεκτρονικής ταυτότητας κτιρίων κλπ. Στο πλαίσιο αυτό ανέθεσε στην μελετητική εταιρεία με το απόιδιωτικό συμφωνητικό την εκπόνηση όλων των απαραίτητων σχεδίων και ελέγχων προκειμένου να συνταχθούν οι συμβολαιογραφικές πράξεις μεταβίβασης προς την Εταιρεία μας (ενδεικτικώς προσκομίζεται η υπ' αριθ.συμβολαιογραφική πράξη αγοραπωλησίας της Συμβολαιογράφου). Για την παροχή των υπηρεσιών της η εξέδωσε προς την Εταιρεία το υπ' αριθμ.τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών καθαρής αξίας 10.320 ευρώ πλέον ΦΠΑ 2.476,80 ευρώ.

Επειδή, σύμφωνα με τους ως άνω ισχυρισμούς της προσφεύγουσας εταιρείας και τα

προσκομισθέντα από αυτήν στοιχεία, σχετικά με τις ως άνω επίμαχες δαπάνες διαπιστώνονται τα εξής:

(α) Σχετικά με το με α/α 3 τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών εκδόσεως

Λαμβάνοντας υπόψιν ότι η δαπάνη στην οποία υποβλήθηκε η προσφεύγουσα για την αμοιβή της εταιρείας αφορούσε αναθεώρηση της οριστικής μελέτης για τον δρόμο προσπέλασης της στέψης του φράγματος και του φρέατος θυροφραγμάτων, ότι η εν λόγω επικαιροποιημένη μελέτη ήταν απαραίτητη λόγω της τροποποίησης του Έργου που αφορούσε την υπερύψωση του φράγματος και της στάθμης του ταμιευτήρακατά 5 μέτρα, ότι η εν λόγω μελέτη ήταν αναγκαία για την στοιχειοθέτηση και τεκμηρίωση της τροποποίησης των περιβαλλοντικών όρων του Έργου και για το λόγο αυτόν συμπεριλήφθηκε με κωδικό σχεδίουστον φάκελο της αίτησης τροποποίησης της που υπέβαλε η Εταιρεία στο ΥΠΕΝ για την τροποποίηση, ότι η Εταιρεία ως Κύριος του Έργου είναι υπεύθυνη για την επικαιροποίηση των οριστικών μελετών, οι οποίες αφορούν το Έργο από άποψη σχεδιασμού, τεχνικής δομής, θέσης, ασφάλειας, κλπ., αναλαμβάνοντας το σχετικό κόστος με βάση και τον επιμερισμό του κόστους μελετών του Έργου, σύμφωνα με τους όρους 6.1.1, 6.1.3 6.1.8 και 6.1.18 της και τις συμβατικές υποχρεώσεις της Εταιρείας στο πλαίσιο της Σύμβασης Αναδοχής και όχι ο Ανάδοχος, προκύπτει ότι η δαπάνη για την εκπόνηση της συγκεκριμένης αναθεώρησης οριστικής μελέτης ήταν απαραίτητη και αναγκαία για την εκτέλεση και ολοκλήρωση του Έργου και συνακόλουθα την άσκηση της οικονομικής δραστηριότητας της Εταιρείας μέσω της παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας από υδροηλεκτρικούς σταθμούς. Ως εκ τούτου, με βάση τα παραπάνω δεδομένα και πληρουμένων όλων των προϋποθέσεων έκπτωσης, καθώς ο έλεγχος δεν αμφισβήτησε ότι πράγματι έλαβαν χώρα οι επίμαχες συναλλαγές που θεμελιώνουν το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, δεν μπορεί να αναιρεθεί το δικαίωμα του λήπτη προς έκπτωση του ΦΠΑ, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται αποδεκτός και με την παρούσα απόφαση αναγνωρίζεται το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ του υπ' αριθμ.τιμολογίου παροχής υπηρεσιών εκδόσεως εταιρείας «.....» ύψους 1.920 ευρώ.

(β) Σχετικά με το με α/α 7 τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών εκδόσεως

Λαμβάνοντας υπόψιν ότι η δαπάνη στην οποία υποβλήθηκε η Εταιρεία για την αμοιβή της εταιρείας αφορούσε μελέτη για την διάνοιξη βοηθητικού δρόμου 1, η εκτέλεση του οποίου ήταν απαραίτητη για την πρόσβαση του εργοταξίου και την εν γένει συνέχιση κατασκευής του Έργου και συνεπώς αποτελούσε υποχρέωση της Εταιρείας σύμφωνα με τους όρους 6.1.1, 6.1.3 6.1.8 και 6.1.18 της και τις συμβατικές υποχρεώσεις της Εταιρείας στο πλαίσιο της Σύμβασης Αναδοχής και όχι υποχρέωση του Αναδόχου, ότι η εν λόγω επικαιροποιημένη μελέτη ήταν απαραίτητη λόγω της τροποποίησης του Έργου και συγκεκριμένα της υπερύψωσης του φράγματος, ότι η εν λόγω μελέτη ήταν αναγκαία για την στοιχειοθέτηση και τεκμηρίωση της τροποποίησης των περιβαλλοντικών όρων του Έργου και για τον λόγο αυτόν συμπεριλήφθηκε με κωδικό σχεδίουστον φάκελο της αίτησης τροποποίησης της που υπέβαλε η Εταιρεία στο ΥΠΕΝ για την τροποποίηση της απόφαση έγκρισης περιβαλλοντικών όρων, και επιπλέον ότι η ίδια μελέτη κατατέθηκε ως δασική μελέτη για θεώρηση και έγκριση στις αρμόδιες αρχές λόγω του ότι οι εργασίες θα λάμβαναν χώρα σε δασική οδό και ως εκ τούτου υπήρχε υποχρέωση του Κυρίου του Έργου να συντάξει σχετική μελέτη δασικής οδοποιίας, σύμφωνα με τον όρο 6.1.15 της υπ' αριθ. ΑΠ.οικ., προκύπτει ότι η δαπάνη για την εκπόνηση της συγκεκριμένης μελέτης ήταν

απαραίτητη και αναγκαία για την εκτέλεση και ολοκλήρωση του Έργου και συνακόλουθα την άσκηση της οικονομικής δραστηριότητας της Εταιρείας μέσω της παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας από υδροηλεκτρικούς σταθμούς. Ως εκ τούτου, με βάση τα παραπάνω δεδομένα και πληρουμένων όλων των προϋποθέσεων έκπτωσης, καθώς ο έλεγχος δεν αμφισβήτησε ότι πράγματι έλαβαν χώρα οι επίμαχες συναλλαγές που θεμελιώνουν το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου, **δεν μπορεί να αναιρεθεί το δικαίωμα του λήπτη προς έκπτωση του ΦΠΑ, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται αποδεκτός και με την παρούσα απόφαση αναγνωρίζεται το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ του υπ' αριθμ.τιμολογίου παροχής υπηρεσιών εκδόσεως εταιρείας «.....» ύψους 1.200 ευρώ.**

(γ) Σχετικά με τα με α/α 9-11 τιμολόγια παροχής υπηρεσιών εκδόσεως

Λαμβάνοντας υπόψιν ότι η δαπάνη στην οποία υποβλήθηκε η Εταιρεία για την αμοιβή της αφορούσε αναθεώρηση της οριστικής μελέτης θραύσης φράγματος και διόδευσης πλημμυρικού κύματος, ότι η εν λόγω επικαιροποιημένη μελέτη ήταν απαραίτητη λόγω της τροποποίησης του Έργου και συγκεκριμένα της υπερύψωσης του φράγματος, ότι η εν λόγω μελέτη ήταν αναγκαία για την στοιχειοθέτηση και τεκμηρίωση της τροποποίησης των περιβαλλοντικών όρων του Έργου και για το λόγο αυτό συμπεριλήφθηκε ως Παράρτημα Β στον φάκελο της αίτησης τροποποίησης της που υπέβαλε η Εταιρεία στο ΥΠΕΝ για την τροποποίηση της απόφαση έγκρισης περιβαλλοντικών όρων, ότι η Εταιρεία, ως Κύριος του Έργου είναι υπεύθυνη για την επικαιροποίηση των οριστικών μελετών, οι οποίες αφορούν το Έργο από άποψη σχεδιασμού, τεχνικής δομής, θέσης, ασφάλειας, κλπ., αναλαμβάνοντας το σχετικό κόστος με βάση και τον επιμερισμό του κόστους μελετών του Έργου, σύμφωνα με τους όρους 6.1.1, 6.1.3 6.1.8 και 6.1.18 της και τις συμβατικές υποχρεώσεις της Εταιρείας στο πλαίσιο της Σύμβασης Αναδοχής και όχι ο Ανάδοχος, προκύπτει ότι η δαπάνη για την εκπόνηση της συγκεκριμένης αναθεώρησης οριστικής μελέτης ήταν απαραίτητη και αναγκαία για την εκτέλεση και ολοκλήρωση του Έργου και συνακόλουθα την άσκηση της οικονομικής δραστηριότητας της Εταιρείας μέσω της παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας από υδροηλεκτρικούς σταθμούς. Ως εκ τούτου, με βάση τα παραπάνω δεδομένα και πληρουμένων όλων των προϋποθέσεων έκπτωσης, καθώς ο έλεγχος δεν αμφισβήτησε ότι πράγματι έλαβαν χώρα οι επίμαχες συναλλαγές που θεμελιώνουν το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου, **δεν μπορεί να αναιρεθεί το δικαίωμα του λήπτη προς έκπτωση του ΦΠΑ, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται αποδεκτός και με την παρούσα απόφαση αναγνωρίζεται το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των υπ' αριθμ.καιτιμολογίων παροχής υπηρεσιών εκδόσεως «.....» συνολικού ύψους 979,20 ευρώ.**

(δ) Σχετικά με το με α/α 4 τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών εκδόσεως

Λαμβάνοντας υπόψιν ότι η παραπάνω δαπάνη αφορά υποστηρικτικές μελέτες και εργασίες που σχετίζονται με την άδεια εγκατάστασης για την οποία υπεύθυνη είναι η Εταιρεία ως φορέας - κύριος του Έργου, και ότι οι παραπάνω ανάγκες προέκυψαν κατόπιν της έκδοσης των αδειών και της έναρξης των εργασιών που κατέστησαν δυνατή την προσπάθεια σε όλες τις θέσεις του Έργου, προκύπτει ότι η δαπάνη ήταν απαραίτητη και αναγκαία για την εκτέλεση και ολοκλήρωση του Έργου και συνακόλουθα την άσκηση της οικονομικής δραστηριότητας της Εταιρείας μέσω της παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας από υδροηλεκτρικούς σταθμούς. Ως εκ τούτου, με βάση τα παραπάνω δεδομένα και πληρουμένων όλων των προϋποθέσεων έκπτωσης, καθώς ο έλεγχος δεν αμφισβήτησε ότι πράγματι έλαβαν χώρα οι επίμαχες συναλλαγές που θεμελιώνουν το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου, **δεν μπορεί να αναιρεθεί το**

δικαίωμα του λήπτη προς έκπτωση του ΦΠΑ, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται αποδεκτός και με την παρούσα απόφαση αναγνωρίζεται το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ του υπ' αριθμ.τιμολογίου παροχής υπηρεσιών εκδόσεως εταιρείας «.....» ύψους 1.620 ευρώ.

(ε) Σχετικά με τα με α/α 1-2 τιμολόγια παροχής υπηρεσιών εκδόσεως

Λαμβάνοντας υπόψιν ότι η δαπάνη στην οποία υποβλήθηκε η Εταιρεία για την αμοιβή της εταιρείας αφορούσε αναθεώρηση των οριστικών μελετών για τις υδραυλικές επιπτώσεις του Έργου στο πλαίσιο των τροποποιήσεων που αποφάσισε ο Κύριος του Έργου, ότι οι εν λόγω επικαιροποιημένες μελέτες ήταν απαραίτητες λόγω των τροποποιήσεων του Έργου, ότι η Εταιρεία, ως Κύριος του Έργου, είναι υπεύθυνη για την επικαιροποίηση των οριστικών μελετών, οι οποίες αφορούν το Έργο από άποψη σχεδιασμού, τεχνικής δομής, θέσης, ασφάλειας, κλπ., αναλαμβάνοντας το σχετικό κόστος με βάση και τον επιμερισμό του κόστους μελετών του Έργου, σύμφωνα με τους όρους 6.1.1, 6.1.3 6.1.8 και 6.1.18 της και τις συμβατικές υποχρεώσεις της Εταιρείας στο πλαίσιο της Σύμβασης Αναδοχής και όχι ο Ανάδοχος, προκύπτει ότι η δαπάνη για την εκπόνηση των συγκεκριμένων αναθεωρήσεων οριστικών μελετών ήταν απαραίτητη και αναγκαία για την εκτέλεση και ολοκλήρωση του Έργου και συνακόλουθα την άσκηση της οικονομικής δραστηριότητας της Εταιρείας μέσω της παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας από υδροηλεκτρικούς σταθμούς. Ως εκ τούτου, με βάση τα παραπάνω δεδομένα και πληρουμένων όλων των προϋποθέσεων έκπτωσης, καθώς ο έλεγχος δεν αμφισβήτησε ότι πράγματι έλαβαν χώρα οι επίμαχες συναλλαγές που θεμελιώνουν το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου, **δεν μπορεί να αναιρεθεί το δικαίωμα του λήπτη προς έκπτωση του ΦΠΑ, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται αποδεκτός και με την παρούσα απόφαση αναγνωρίζεται το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ που αντιστοιχεί στις δαπάνες των υπ' αριθμ. 2023-088 και 223-089 τιμολογίων παροχής υπηρεσιών εκδόσεως εταιρείας ύψους 10.567,20 ευρώ.**

(στ) Σχετικά με το με α/α 8 τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών εκδόσεως

Λαμβάνοντας υπόψιν ότι αφενός η παραπάνω δαπάνη αφορούσε υποχρέωση που έχει αναλάβει η Εταιρεία ως κύριος - φορέας του Έργου στο πλαίσιο των εγκεκριμένων περιβαλλοντικών όρων, δυνάμει του όρου 6.1.3 της υπ' αριθ. ΑΠ.οικ., αφετέρου ότι σχετίζεται με την προσήκουσα εκτέλεση του Έργου, προκύπτει ότι πρόκειται για υπηρεσία απαραίτητη και αναγκαία για την εκτέλεση και ολοκλήρωση του Έργου και συνακόλουθα για την άσκηση της οικονομικής δραστηριότητας της Εταιρείας μέσω της παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας από υδροηλεκτρικούς σταθμούς. Ως εκ τούτου, με βάση τα παραπάνω δεδομένα και πληρουμένων όλων των προϋποθέσεων έκπτωσης, καθώς ο έλεγχος δεν αμφισβήτησε ότι πράγματι έλαβαν χώρα οι επίμαχες συναλλαγές που θεμελιώνουν το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου, **δεν μπορεί να αναιρεθεί το δικαίωμα του λήπτη προς έκπτωση του ΦΠΑ, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται αποδεκτός και με την παρούσα απόφαση αναγνωρίζεται το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ του υπ' αριθμ.τιμολογίου παροχής υπηρεσιών εκδόσεως εταιρείας «.....» ύψους 998,40 ευρώ.**

(ζ) Σχετικά με το με α/α 5-6 τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών εκδόσεως

Προκύπτει σαφώς ότι πρόκειται για δαπάνη αναγκαία για την ολοκλήρωση της σχετικής διαδικασίας αλλαγής του φορέα - κυρίου του Έργου, η οποία δεν μπορεί παρά να αφορά την Εταιρεία και όχι τον Ανάδοχο, και η οποία σχετίζεται άμεσα με την εκτέλεση και ολοκλήρωση του Έργου και συνακόλουθα την άσκηση της οικονομικής δραστηριότητας της Εταιρείας μέσω

της παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας από υδροηλεκτρικούς σταθμούς. Ως εκ τούτου, με βάση τα παραπάνω δεδομένα και πληρουμένων όλων των προϋποθέσεων έκπτωσης, καθώς ο έλεγχος δεν αμφισβήτησε ότι πράγματι έλαβαν χώρα οι επίμαχες συναλλαγές που θεμελιώνουν το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου, δεν μπορεί να αναιρεθεί το δικαίωμα του λήπτη προς έκπτωση του ΦΠΑ, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται αποδεκτός και με την παρούσα απόφαση αναγνωρίζεται το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ του υπ' αριθμ.τιμολογίου παροχής υπηρεσιών εκδόσεως εταιρείας «.....» ύψους 2.476,80 ευρώ.

Επειδή, το άρθρο 193 της οδηγίας ΦΠΑ 2006/112/ΕΚ ορίζει ότι οι υποκείμενοι στο φόρο, οι οποίοι πραγματοποιούν παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών, υποχρεούνται να καταβάλλουν ΦΠΑ. Κατά παρέκκλιση, ο μηχανισμός αντιστροφής της επιβάρυνσης επιτρέπει να χαρακτηριστεί ο λήπτης της παράδοσης ή της παροχής ως ο υπόχρεος του ΦΠΑ. Στο πλαίσιο αυτού του μηχανισμού αντιστροφής της επιβάρυνσης, ο ΦΠΑ δε χρεώνεται από τον προμηθευτή ή τον πάροχο, αλλά οφείλεται από τον πελάτη (υποκείμενος στον φόρο) στη δήλωση ΦΠΑ του. Ο εν λόγω ΦΠΑ, στη συνέχεια, εκπίπτει στην ίδια δήλωση ΦΠΑ και, ως εκ τούτου, στο μέτρο που ο υποκείμενος στον φόρο έχει πλήρες δικαίωμα έκπτωσης, το αποτέλεσμα είναι μηδενικό.

Σύμφωνα με το άρθρο 226 σημεία 11 και 11α, της εν λόγω οδηγίας:

«Με την επιφύλαξη των ειδικών διατάξεων που προβλέπονται στην παρούσα οδηγία, μόνον οι ακόλουθες ενδείξεις είναι υποχρεωτικές για τους σκοπούς του ΦΠΑ, όσον αφορά τα τιμολόγια που εκδίδονται κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 220 και 221: [...] 11) σε περίπτωση απαλλαγής, η αναφορά στην εφαρμοζόμενη διάταξη της παρούσας οδηγίας ή στην αντίστοιχη εθνική διάταξη ή κάθε άλλη αναφορά που υποδηλώνει ότι η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών απαλλάσσεται, 11α) όταν ο λήπτης είναι υπόχρεος καταβολής του φόρου, η αναφορά “Αντίστροφη επιβάρυνση”.»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1156/1997, η οποία ερμήνευσε τις διατάξεις του άρθρου 25 του ν.1642/1986, αντίστοιχο του άρθρου 32 του ν.2859/2000:

«Ειδικότερα, για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης προκειμένου για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις που πραγματοποιεί ο υποκείμενος, [...] προϋπόθεση για την έκπτωση του φόρου που αναλογεί στις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, είναι η πίστωση του λογαριασμού Φ.Π.Α. του δημοσίου με το φόρο αυτό και ο συνυπολογισμός του συγχρόνως στο φόρο εκρών της οικείας περιοδικής δήλωσης. Προκειμένου για λήψεις υπηρεσιών, για τις οποίες καθίσταται ο ίδιος ο υποκείμενος λήπτης των υπηρεσιών υπόχρεος στο φόρο εφόσον αυτές οι πράξεις έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κ.Β.Σ. και ο υποκείμενος κατέχει τα ανάλογα με την περίπτωση των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων στοιχεία, το δικαίωμα έκπτωσης ασκείται κατ' ανάλογο τρόπο με τα προαναφερόμενα, ήτοι χρεώνεται και πιστώνεται ο λογαριασμός Φ.Π.Α. με τον αναλογούντα φόρο που επιβαρύνει την αξία των υπηρεσιών που λήφθηκαν και ο φόρος αυτός συνυπολογίζεται στο φόρο εκρών.

.....»

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω το σύστημα της αντιστροφής της επιβάρυνσης συνεπάγεται ως προς το λήπτη του αγαθού/της υπηρεσίας την υποχρέωση χρεοπίστωσης του ΦΠΑ στις οικείες φορολογικές δηλώσεις. Κατά συνέπεια, στην υπό εξέταση περίπτωση, ο ΦΠΑ ποσού 10.567,20 ευρώ που αφορά τα Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών Νο που εξέδωσε

προς την προσφεύγουσα εταιρεία η εταιρεία θα έπρεπε να καταχωρηθεί από την τελευταία με βάση την αρχή της αντιστροφής της επιβάρυνσης τόσο στις εισροές όσο και στις εκροές της οικείας δήλωσης φορολογικής περιόδου Οκτωβρίου 2023. Η μη καταχώρησή του ανωτέρω ποσού στις εκροές της περιόδου αυτής δε συνιστά «τυπική περίπτωση» κατά τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας αλλά ουσιαστική, καθώς χρέωση και πίστωση του ίδιου ποσού στις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις είναι δύο διαφορετικές ενέργειες που επιτελούν διαφορετική λειτουργία. Ήτοι, η πίστωση αποτελεί απόδοση του φόρου των ενδοκοινοτικών λήψεων υπηρεσιών, ενώ η χρέωση διενεργείται όταν ο φορολογούμενος έχει το δικαίωμα έκπτωσης. Εν προκειμένω, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν απέδωσε, ως όφειλε, το ΦΠΑ ποσού 10.567,20 ευρώ που αφορά τις ενδοκοινοτικές της αποκτήσεις και συγκεκριμένα τα Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών Νοτης εταιρείας, και ως εκ τούτου ορθώς ο έλεγχος το καταλόγισε και προσάυξησε το φόρο εκροών της για την περίοδο Οκτωβρίου 2023 κατά το ποσό αυτό.

Επειδή, όσον αφορά τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας περί προσπάθειάς της να υποβάλει τροποποιητική δήλωση ΦΠΑ περιόδου Οκτωβρίου 2023 και τεχνικής, εκ μέρους του συστήματος, αδυναμίας υποβολής αυτής, σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στη με αριθμ. Α1104/2020 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ η υποβολή τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ σε περίπτωση που υπάρχει εκκρεμής αίτηση επιστροφής ΦΠΑ είναι δυνατή μόνο κατόπιν προηγούμενης υποβολής αιτήματος ανάκλησης, γεγονός που εν προκειμένω δε συνέβη.

Αποφασίζουμε

Τη μερική αποδοχή της απόκαι με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, και την τροποποίηση της υπ' αριθμ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/10/2023-31/10/2023 ως κατωθι:

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης εταιρείας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	0,00	44.030,00	44.030,00	44.030,00
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	2.916.269,18	2.833.929,18	2.916.269,18	
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	0,00	10.567,20	10.567,20	10.567,20
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	1.303.759,44	1.283.997,84	1.303.759,44	
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	1.303.759,44	1.273.430,64	1.293.192,24	-10.567,20
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ				
ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 58Α ΚΦΔ				

ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	0,00	0,00	0,00	0,00
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	658.754,17	658.754,17	658.754,17	0,00
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή	645.005,27	614.676,47	634.438,07	-10.567,20

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

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.