



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, **21/01/2025**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: **94**

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α3 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213-1312 349
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58).

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 απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του συνεταιρισμού με την επωνυμία, Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, με έδρα στην, νόμιμα εκπροσωπούμενου, κατά δήλωσή του με την εν λόγω ενδικοφανή προσφυγή, κατά α) των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας :

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1				ΦΠΑ	01/01/2021 - 31/12/2021	0,00 €
2				ΦΠΑ	01/01/2022 - 31/12/2022	59.321,97 €
3				ΦΠΑ	01/01/2023 - 30/06/2023	261.602,70 €

και β) της υπ' αριθμ.πράξης επιβολής προστίμου της ίδιας Προϊσταμένης, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις αναφερθείσες στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξεις α) διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου και β) επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την απόοικεία έκθεση ελέγχου της ίδιας Προϊσταμένης.

6. Το υπ' αριθμ. πρωτ.υπόμνημα του προσφεύγοντος επί της ως άνω ενδικοφανούς προσφυγής του και τα προσκομιζόμενα με αυτό έγγραφα.

7. Την υπ' αριθμ.πράξη αναπομπής της Υπηρεσίας μας.

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

* * * * *

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του συνε-ταιρισμού με την επωνυμία, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

I. ΦΠΑ

- 1) Με την υπ' αριθμ./.....πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2021-31.12.2021 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. δεν επιβλήθηκε κανένα ποσό ΦΠΑ σε βάρος του προσφεύγοντος, ωστόσο περιορίστηκε το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ που προέκυπτε από την υποβολή των οικείων δηλώσεων του ΦΠΑ για την εν λόγω φορολογική περίοδο προς έκπτωση από το συνολικό ΦΠΑ εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου συνολικού ύψους 22.680,00 € στο ποσό των 1.290,47 €.
- 2) Με την υπ' αριθμ./.....πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2022-31.12.2022 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΠΑ ποσού 39.547,98 €, πλέον 19.773,99 € προστίμου άρθρου 54 παρ. 2 ν. 5104/2024 λόγω ανακρίβειας των οικείων υποβληθεισών δηλώσεων του ΦΠΑ α' , β' , γ' και δ' τριμήνων φορολογικής περιόδου 01.01.2022-31.12.2022, ήτοι συνολικό ποσό 59.321,97 €, στο σώμα δε της πράξης υπάρχει η επισήμανση ότι «το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με το άρθρο 53 του Κ.Φ.Δ., όπως ισχύει», ενώ παράλληλα δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από το συνολικό ΦΠΑ εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ συνολικού ύψους 35.026,15 €.
- 3) Με την υπ' αριθμ./.....πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2023-30.06.2023 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΠΑ ποσού 174.401,80 €, πλέον 87.200,90 € προστίμου άρθρου 54 παρ. 2 ν. 5104/2024 λόγω ανακρίβειας των οικείων υποβληθεισών δηλώσεων του ΦΠΑ α' και β' τριμήνων φορολογικής περιόδου 01.01.2023-31.12.2023, ήτοι συνολικό ποσό 261.602,70 €, στο σώμα δε της πράξης υπάρχει η επισήμανση ότι «το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με το άρθρο 53 του Κ.Φ.Δ., όπως ισχύει», ενώ παράλληλα δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από το συνολικό ΦΠΑ εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ συνολικού ύψους 5.144,35 €.

Οι διαφορές αυτές ΦΠΑ προέκυψαν επί τη βάσει της απόοικείας έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με την οποία επαναπροσδιορίστηκαν:

α) οι φορολογητέες εισροές του προσφεύγοντος κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2021-31.12.2021 με την **αφαίρεση** από τις συνολικές δηλωθείσες φορολογητέες εισροές του της περιόδου αυτής ποσού φορολογητέων εισροών συνολικού ύψους **89.123,05 €** (μη αναγνωρισθείς προς έκπτωση ΦΠΑ συνολικού ύψους 21.389,53 €) λόγω

- (i) μη χρησιμοποίησης του ακινήτου εγκατάστασης του εκάστοτε σταθμού παραγωγής ενέργειας επί τη βάσει συγκεκριμένης έννομης σχέσης (αναφορικά με δύο (2) τιμολόγια καθαρής αξίας 18.123,05 € και 1.000,00 € αντίστοιχα)-
- (ii) μη χρησιμοποίησης του ακινήτου εγκατάστασης ενός άλλου σταθμού παραγωγής ενέργειας επί τη βάσει συγκεκριμένης έννομης σχέσης και μη απόδειξης ότι το οικείο παραστατικό σχετίζεται με την επιχείρηση (αναφορικά με ένα (1) τιμολόγιο καθαρής αξίας 1.000,00 €)- και
- (iii) ελλιπούς περιγραφής του είδους των παρεχόμενων υπηρεσιών (αναφορικά με τρία (3) τιμολόγια καθαρής αξίας 1.000,00 €, 36.500,00 € και 31.500,00 € αντίστοιχα),

β) οι φορολογητέες εισροές του προσφεύγοντος κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2022-31.12.2022 με την **αφαίρεση** από τις συνολικές δηλωθείσες φορολογητέες εισροές του της περιόδου αυτής ποσού φορολογητέων εισροών συνολικού ύψους **221.602,50 €** (μη αναγνωρισθείς προς έκπτωση ΦΠΑ συνολικού ύψους 53.184,60 €) λόγω

- (i) μη χρησιμοποίησης του ακινήτου εγκατάστασης του εκάστοτε σταθμού παραγωγής ενέργειας επί τη βάσει συγκεκριμένης έννομης σχέσης (αναφορικά με τρία (3) τιμολόγια καθαρής αξίας 22.373,60 €, 16.243,45 € και 34.693,70 € αντίστοιχα)-
- (ii) μη χρησιμοποίησης του ακινήτου εγκατάστασης άλλων σταθμών παραγωγής ενέργειας επί τη βάσει συγκεκριμένης έννομης σχέσης και μη απόδειξης ότι το οικείο παραστατικό σχετίζεται με την επιχείρηση (αναφορικά με τέσσερα (4) τιμολόγια καθαρής αξίας 31.193,55 €, 81.000,00 €, 34.598,20 € και 1.000,00 € αντίστοιχα)- και
- (iii) ελλιπούς περιγραφής του είδους των παρεχόμενων υπηρεσιών (αναφορικά με ένα (1) τιμολόγιο καθαρής αξίας 500,00 €),

[Σημειωτέον ότι, ενώ σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην έκθεση ελέγχου δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση και τα ποσά ΦΠΑ που προκύπτουν από δύο (2) τιμολόγια με καθαρές αξίες 80.000,00 € και 33.533,20 € αντίστοιχα, προφανώς εκ παραδρομής τα ποσά αυτά δεν έχουν περιληφθεί στην υπ' αριθμ./.....πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2022-31.12.2022 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.]

γ) αφενός οι φορολογητέες εκροές του προσφεύγοντος κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2023-30.06.2023 με την **προσθήκη** στις συνολικές δηλωθείσες φορολογητέες εκροές

του της περιόδου αυτής ποσού φορολογητέων εκροών (τεκμαρτών) συνολικού ύψους **97.840,49 €** (μη αποδοθείς ΦΠΑ συνολικού ύψους 23.481,72 €), που αφορούσαν σε απαλλασσόμενες αγορές παγίων β' τριμήνου 2023, και αφετέρου οι φορολογητέες εισροές του προσφεύγοντος κατά την ίδια ελεγχθείσα περίοδο (i) με την προσθήκη στις συνολικές δηλωθείσες φορολογητέες εισροές του της περιόδου αυτής ποσού φορολογητέων εισροών (τεκμαρτών) συνολικού ύψους **97.840,49 €** (αναγνωρισθείς προς έκπτωση ΦΠΑ συνολικού ύψους 23.481,72 €), που αφορούσαν σε απαλλασσόμενες αγορές παγίων β' τριμήνου 2023, και (ii) με την αφαίρεση από τις συνολικές δηλωθείσες φορολογητέες εισροές του της περιόδου αυτής ποσού φορολογητέων εισροών συνολικού ύψους **1.310.500,00 €** λόγω μη χρησιμοποίησης του ακινήτου εγκατάστασης του εκάστοτε σταθμού παραγωγής ενέργειας επί τη βάσει συγκεκριμένης έννομης σχέσης (αναφορικά με τριάντα επτά (37) τιμολόγια συνολικής καθαρής αξίας 1.310.000,00 €) και ελλιπούς περιγραφής του είδους των παρεχόμενων υπηρεσιών (αναφορικά με ένα (1) τιμολόγιο καθαρής αξίας 500,00 €) (μη αναγνωρισθείς προς έκπτωση ΦΠΑ συνολικού ύψους 314.520,00 €),

ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Φορολογητέες εκροές		Φορολογητέες εισροές	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
01.01.2021-31.12.2021	-	-	94.500,00 €	5.376,95 €
01.01.2022-31.12.2022	1.255.075,26 €	1.255.075,26 €	1.308.067,41 €	1.086.464,91 €
01.01.2023-30.06.2023	1.065.129,88 €	1.162.970,37 €	1.597.254,87 €	384.595,36 €

II. Πρόστιμο άρθρου 53 ν. 5104/2024

Με την υπ' αριθμ.πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ένα (1) πρόστιμο του άρθρου 53 παρ. 2 ν. 5104/2024 ύψους 250,00 € λόγω μη ανταπόκρισης στο υπ' αριθμ. πρωτ. 14168/2024 αίτημα της ίδιας Προϊσταμένης για παροχή στοιχείων άρθρου 14 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ), και ειδικότερα για προσκόμιση των λογιστικών ή εξωλογιστικών αρχείων της, εντός πέντε (5) εργάσιμων ημερών από την κοινοποίησή του, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 παρ. 5 ν. 4308/2014 και του άρθρου 14 ν. 5104/2024.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των ως άνω πράξεων, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

- 1) Σ' ό,τι αφορά στις ως άνω πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.: Οι πράξεις αυτές δεν είναι

νόμιμες και έπρεπε να αναγνωριστεί προς έκπτωση από το ΦΠΑ εκροών ο μη αναγνωρισθείς με αυτές ΦΠΑ εισροών. Επικαλείται και προσκομίζει συγκεκριμένα στοιχεία (έγγραφα) ανά έργο (σταθμό παραγωγής ενέργειας), στο οποίο αφορά ο εκάστοτε μη αναγνωρισθείς ΦΠΑ εισροών.

- 2) Σ' ό,τι αφορά στην ως άνω πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.: Η επιβολή του προστίμου είναι μη νόμιμη, γιατί ανταποκρίθηκε στον έλεγχο, προσκόμισε και έθεσε στη διάθεσή του όλα τα αιτηθέντα έγγραφα.

Ως προς τον πρώτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

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 01.01.2021-30.06.2023: «1. Οι υπόχρεοι στο φόρο που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου, για τις οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30, οφείλουν να υποβάλλουν δήλωση ΦΠΑ για κάθε φορολογική περίοδο. 2. Η φορολογική περίοδος ορίζεται ως εξής: α) ένας **ημερολογιακός μήνας**, προκειμένου για υπόχρεους, οι οποίοι χρησιμοποιούν **διπλογραφικό λογιστικό σύστημα [...]**, β) ένα **ημερολογιακό τρίμηνο**, προκειμένου για υπόχρεους, οι οποίοι χρησιμοποιούν **απλογραφικό λογιστικό σύστημα**, καθώς και για μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. 2α. [...]. 4. Η δήλωση ΦΠΑ υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα που ακολουθεί τη λήξη της φορολογικής περιόδου. [...].»

Επειδή, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 38 Κώδικα ΦΠΑ, όπως αυτές ίσχυαν για πράξεις (συναλλαγές) που διενεργήθηκαν εντός της περιόδου 01.01.2021-30.06.2023, κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΠΑ για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ που χρησιμοποιούσαν απλογραφικό λογιστικό σύστημα (όπως εν προκειμένω οι προσφεύγων) ήταν η τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού τριμήνου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 1 και 3 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυαν κατά την τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού τριμήνου της περιόδου 01.01.2021-30.06.2023 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για την περίοδο 01.01.2021-30.06.2023 (περίοδο, εντός της οποίας φέρονται να πραγματοποιήθηκαν οι ως άνω υπό κρίση αγορές αγαθών/λήψεις υπηρεσιών) για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ που χρησιμοποιούσαν απλογραφικό λογιστικό σύστημα): «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο, με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών που

πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται **κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο. [...]. Ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών. Στην περίπτωση που αγαθά επένδυσης χρησιμοποιούνται τόσο για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων του υποκειμένου στο φόρο, όσο και για ιδιωτική χρήση του ίδιου ή του προσωπικού του ή γενικότερα για σκοπούς άλλους από της επιχείρησης, ο Φ.Π.Α. που βαρύνει τις δαπάνες που συνδέονται με τα επενδυτικά αυτά αγαθά εκπίπτει μόνο κατ' αναλογία του ποσοστού της χρησιμοποίησής τους για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων της επιχείρησης. Οι μεταβολές στην αναλογία χρήσης των αγαθών επένδυσης που αναφέρονται στο προηγούμενο εδάφιο λαμβάνονται υπόψη υπό τους όρους που προβλέπονται στα άρθρα 31 και 33. 1.α. [...]. 3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16, 17 και 18. [...]. 4. [...].»**

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 16 παρ. 1 και 2 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυαν κατά την τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού τριμήνου της περιόδου 01.01.2021-30.06.2023 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για την περίοδο 01.01.2021-30.06.2023 (περίοδο, εντός της οποίας φέρονται να πραγματοποιήθηκαν οι ως άνω υπό κρίση αγορές αγαθών/λήψεις υπηρεσιών) για τους υποκειμένους στο ΦΠΑ που χρησιμοποιούσαν απλογραφικό λογιστικό σύστημα): «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) [...], ε) κατά το χρόνο που έχει συμφωνηθεί η καταβολή κάθε δόσης σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, για τις οποίες η αντιπαροχή καταβάλλεται περιοδικά, στ) [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 32 παρ. 3 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυε κατά την τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού τριμήνου της περιόδου 01.01.2021-30.06.2023 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για την περίοδο 01.01.2021-30.06.2023 (περίοδο, εντός της οποίας φέρονται να πραγματοποιήθηκαν οι ως άνω υπό κρίση αγορές αγαθών/λήψεις υπηρεσιών) για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ που χρησιμοποιούσαν απλογραφικό λογιστικό σύστημα): «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 τριμήνου της περιόδου 01.01.2021-30.06.2023 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για την περίοδο 01.01.2021-30.06.2023 (περίοδο, εντός της οποίας φέρονται να πραγματοποιήθηκαν οι ως άνω υπό κρίση αγορές αγαθών/λήψεις υπηρεσιών) για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ που χρησιμοποιούσαν απλογραφικό λογιστικό σύστημα): «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) [...]. 5. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 παρ. 4 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυαν από τις 28.2.2023 και κατά την τελευταία ημέρα του α' και του β' ημερολογιακού τριμήνου της περιόδου 01.01.2023-31.12.2023 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για την περίοδο 01.01.2023-30.06.2023 (περίοδο, εντός της οποίας φέρονται να πραγματοποιήθηκαν οι ως άνω υπό κρίση αγορές αγαθών/λήψεις υπηρεσιών) για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ που χρησιμοποιούσαν απλογραφικό λογιστικό σύστημα): «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. 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) [...].»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 183 εδ. α' της υπ' αριθμ. 2006/112/ΕΚ Οδηγίας του Συμβουλίου της 28.11.2006, όπως ίσχυε κατά την τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού τριμήνου της περιόδου 01.01.2021-30.06.2023 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για την περίοδο 01.01.2021-30.06.2023 (περίοδο, εντός της οποίας φέρονται να πραγματοποιήθηκαν οι ως άνω υπό κρίση αγορές αγαθών/λήψεις υπηρεσιών) για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ που χρησιμοποιούσαν απλογραφικό λογιστικό σύστημα): «Όταν το ποσό των εκπώσεων υπερβαίνει τον οφειλόμενο ΦΠΑ για μία φορολογική περίοδο, τα κράτη μέλη μπορούν είτε να μεταφέρουν την επιπλέον διαφορά στην επόμενη

φορολογική περίοδο είτε να προβαίνουν στην επιστροφή της με βάση τη διαδικασία που καθορίζουν.»

Επειδή, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 1108/2021 απόφαση (5μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 4 της απόφασης): «4. ...σύμφωνα με τη θεμελιώδη αρχή που διαπνέει το σύστημα του Φ.Π.Α. και προκύπτει από το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας, ο Φ.Π.Α. επιβάλλεται σε κάθε συναλλαγή παραγωγής ή διανομής, κατόπιν αφαιρέσεως του Φ.Π.Α. που επιβάρυνε άμεσα τις προηγούμενες πραγματοποιηθείσες πράξεις. Στο άρθρο 17 παρ. 2 της οδηγίας διατυπώνεται η αρχή της εκπώσεως των ποσών που τιμολογούνται ως Φ.Π.Α. για τα αγαθά που παραδίδονται ή τις υπηρεσίες που παρέχονται στον υποκείμενο στο φόρο, εφόσον τα εν λόγω αγαθά ή υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογούμενων πράξεών του. Κατά την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (βλ. απόφαση της 21ης Ιουνίου 2012, συν. υποθ. C-80/11, [...] και C- 142/11, [...], σκέψεις 37-39, καθώς και την εκεί μνημονευόμενη νομολογία), το δικαίωμα των υποκειμένων στον φόρο να εκπίπτουν από τον οφειλόμενο Φ.Π.Α. επί των εισροών, ο οποίος οφείλεται ή αποδόθηκε σε σχέση με τα αγαθά που απέκτησαν ή τις υπηρεσίες που τους παρασχέθηκαν, συνιστά θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος Φ.Π.Α. που έχει καθιερώσει ο νομοθέτης της Ένωσης. Το εν λόγω δικαίωμα προς έκπτωση αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του Φ.Π.Α. και δεν μπορεί, καταρχήν, να περιορίζεται (βλ. και αποφάσεις της 6ης Οκτωβρίου 2005, C-243/03, [...], σκέψη 28, της 8ης Ιανουαρίου 2002, C- 409/99, [...] και [...], Συλλογή 2002, σ I-81, σκέψη 42, της 19ης Σεπτεμβρίου 2000, C-177/99 και C-188/99, [...] και [...], σκέψη 34, της 6ης Ιουλίου 1995, C- 62/93, [...] σκέψη 18, κ.ά.), ασκείται δε πάραυτα για το σύνολο των φόρων που έχουν επιβληθεί στις πράξεις εισροών. Σκοπός του συστήματος των εκπώσεων είναι να απαλλαγεί πλήρως ο επιχειρηματίας από την επιβάρυνση του Φ.Π.Α. που οφείλεται ή αποδίδεται στο πλαίσιο του συνόλου των οικονομικών του δραστηριοτήτων. Το κοινό σύστημα του Φ.Π.Α. εξασφαλίζει με τον τρόπο αυτό την ουδετερότητα ως προς την φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι δραστηριότητες αυτές υπόκεινται καταρχήν στον Φ.Π.Α. (βλ. αποφάσεις της 14ης Φεβρουαρίου 1985, 268/83, [...], σκέψη 19, της 21ης Σεπτεμβρίου 1988, 50/87, [...], σκέψη 15, της 15ης Ιανουαρίου 1998, C- 37/95, [...] σκέψη 15, της 26ης Μαΐου 2005, C-465/03, [...], σκέψη 34, της 15ης Δεκεμβρίου 2005, C-63/04, [...], σκέψη 51, κ.ά.). 5. [...]»

Επειδή, όπως κρίθηκε με την απόφαση της 16.9.2021 του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης στην υπόθεση C-21/20 (Balgarska Natsionalna televizija, ECLI:EU:C:2021:743, σκέψεις 50 και 52): «...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 πράξεών 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 Ιουλίου 2018, *Marle Participations*, C-320/17, EU:C:2018:537, σκέψη 26 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία, και της 3ης Ιουλίου 2019, *The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge*, C-316/18, EU:C:2019:559, σκέψη 23). **51.** [...]. **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. [...].»

Επειδή, όπως κρίθηκε με την απόφαση της 06.10.2022 του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης στην υπόθεση C-293/21 (*Vittamed technologijos*, ECLI:EU:C:2022:763, σκέψεις 42-44): «...**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 12ης Νοεμβρίου 2020, *ITH Comercial Timișoara*, C-734/19, EU:C:2020:919, 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 Φεβρουαρίου 1996, *INZO*, C-110/94, EU:C:1996:67, σκέψη 20, και της 17ης Οκτωβρίου 2018, *Ryanair*, C-249/17, EU:C:2018:834, σκέψη 25) 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 15ης Ιανουαρίου 1998, *Ghent Coal Terminal*, C-37/95, EU:C:1998:1, σκέψη 20, της 17ης Οκτωβρίου 2018, *Ryanair*, C-249/17, EU:C:2018:834, σκέψη 25, καθώς και της 12ης Νοεμβρίου 2020, *ITH Comercial Timișoara*, C-734/19, EU:C:2020:919, σκέψη 34 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 δημιουργούνται 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 29ης Φεβρουαρίου 1996, *INZO*, C-110/94, EU:C:1996:67, σκέψη 22, και της 17ης Οκτωβρίου 2018, *Ryanair*, C-249/17, EU:C:2018:834, σκέψη 25).»

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει, σ' ό,τι αφορά στις ως άνω πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., ότι οι πράξεις αυτές δεν είναι νόμιμες και ότι έπρεπε να αναγνωριστεί προς έκπτωση από το ΦΠΑ εκρών ο μη αναγνωρισθείς με αυτές ΦΠΑ εισροών, επικαλείται δε και προσκομίζει συγκεκριμένα στοιχεία (έγγραφα, π.χ. μισθωτήρια, συμφωνητικά, εξοφλήσεις κ.ά.) ανά έργο (σταθμό παραγωγής ενέργειας), στο οποίο αφορά ο εκάστοτε μη αναγνωρισθείς ΦΠΑ εισροών.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει, επί της ουσίας του, να γίνει δεκτός ως νόμω βάσιμος. Κι αυτό, γιατί:

Α) Όπως προκύπτει σαφώς από την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (απόφαση της 11.12.2014 στην υπόθεση C-590/13, *Idexx Laboratories Italia Srl*, ECLI:EU:C:2014:2429, σκέψη 43· απόφαση της 15.9.2016 στην υπόθεση C-516/14, *Barlis 06 - Investimentos Imobiliários e Turísticos SA*, ECLI:EU:C:2016:690, σκέψη 40· απόφαση της 15.9.2016 στην υπόθεση C-518/14, *Senatex GmbH*, ECLI:EU:C:2016:691, σκέψη 28· απόφαση της 19.10.2017 στην υπόθεση C-101/16, *SC Paper Consult SRL*, ECLI:EU:C:2017:775, σκέψη 39· απόφαση της 21.3.2018 στην υπόθεση C-533/16, *Volkswagen AG*, ECLI:EU:C:2018:204, σκέψη 41· απόφαση της 21.11.2018 στην υπόθεση C-664/16, *Lucrețiu Hadrian Vădan*, ECLI:EU:C:2018:933, σκέψη 39· απόφαση της 03.09.2020 στην υπόθεση C-610/19, *Vikingo Fővállalkozó Kft.*, ECLI:EU:C:2020:673, σκέψη 43· απόφαση της 18.3.2021 στην υπόθεση C-895/19, *A.*, ECLI:EU:C:2021:216, σκέψη 36· απόφαση της 11.11.2021 στην υπόθεση C-281/2020, *Ferimet SL*, ECLI:EU:C:2021:910, σκέψη 26· απόφαση της 09.12.2021 στην υπόθεση C-154/2020, *Kemwater ProChemie s. r. o.*, ECLI:EU:C:2021:989, σκέψη 24), για την αναγνώριση και την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από το ΦΠΑ εκρών πρέπει σε κάθε περίπτωση να πληρούνται σωρευτικά οι ουσιαστικές προϋποθέσεις. Οι προϋποθέσεις αυτές είναι τρεις (3) και συγκεκριμένα (i) η επιχείρηση που πραγματοποίησε τις σχετικές δαπάνες/αγορές να είναι υποκείμενη στο ΦΠΑ, (ii) η επιχείρηση που προέβη στις σχετικές πωλήσεις/παροχές υπηρεσιών να είναι επίσης υποκείμενη στο ΦΠΑ και (iii) η λήπτρια επιχείρηση να (προτίθεται να) χρησιμοποιήσει τις ληφθείσες υπηρεσίες/αγορές σε φορολογητέες πράξεις (ή σε πράξεις απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης).

Β) Πέραν από την πλήρωση των ως άνω τριών (3) ουσιαστικών προϋποθέσεων το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από το ΦΠΑ εκροών εξαρτάται και από την πλήρωση ορισμένων τυπικών προϋποθέσεων, ήτοι προϋποθέσεων που διευκολύνουν αφενός την απόδειξη εκ μέρους της επιχείρησης-υποκείμενης στο ΦΠΑ και αφετέρου τον έλεγχο από τις φορολογικές αρχές της πλήρωσης των ουσιαστικών προϋποθέσεων. Μεταξύ αυτών των τυπικών προϋποθέσεων ιδιαίτερης σημασίας είναι η κατοχή από τη λήπτρια επιχείρηση-υποκείμενη στο ΦΠΑ νόμιμου φορολογικού παραστατικού-τιμολογίου, ήτοι τιμολογίου που (πρέπει να) περιλαμβάνει, καταρχήν, τα προβλεπόμενα από τη διάταξη του άρθρου 9 παρ. 1 ν. 4308/2014 (όπως ίσχυε κατά την τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού τριμήνου της περιόδου 01.01.2021-30.06.2023 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για την περίοδο 01.01.2021-30.06.2023 (περίοδο, εντός της οποίας φέρονται να πραγματοποιήθηκαν οι ως άνω υπό κρίση αγορές αγαθών/λήψεις υπηρεσιών) για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ που χρησιμοποιούσαν απλογραφικό λογιστικό σύστημα)- ενσωματωθέν άρθρο 226 της υπ' αριθμ. 2006/112/ΕΚ Οδηγίας του Συμβουλίου της 28.11.2006, όπως ίσχυε κατά τις ίδιες αυτές τρεις (3) κρίσιμες ημερομηνίες).

Γ) Στην υπό κρίση περίπτωση και όπως προκύπτει από τη συμπροσβαλλόμενη με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, ως συνιστώσα την αιτιολογία τους, απόοικεία έκθεση ελέγχου ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. έκρινε ότι ο προσφεύγων δεν είχε δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών που αφορούσε στα ως άνω υπό κρίση τιμολόγια (πώλησης και παροχής υπηρεσιών αντίστοιχα) που έλαβε από τις ημεδαπές εταιρείες με ΑΦΜ από το ΦΠΑ εκροών της με την αιτιολογία:

α) για εκείνα που αφορούν στην Εγκατάσταση Νο 1 (θέση), ότι κατά το χρόνο γένεσης του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών δεν πληρούται η προϋπόθεση της έννομης σχέσης επί του ακινήτου, στο οποίο αυτά αφορούν (κατοχή ή 9ετής μίσθωση για μισθώσεις προ της 24.2.2023, μίσθωση ανεξαρτήτως διάρκειας για μισθώσεις μετά την 24.2.2023) (σελ. 8-9 της έκθεσης ελέγχου),

β) για εκείνα που αφορούν στην Εγκατάσταση Νο 4 (θέση), ότι δεν προκύπτει ότι οι σχετικές εισροές σχετίζονται με τη λειτουργία του προσφεύγοντος, δεδομένου ότι δεν προσκομίστηκε στον έλεγχο συμφωνητικό μίσθωσης του αγροτεμαχίου, στο οποίο πραγματοποιήθηκε η κατασκευή του έργου, ούτε αποδεικτικό δήλωσης μίσθωσης στο taxisnet, ενώ ειδικά αναφορικά με το δεύτερο τιμολόγιο δεν προσκομίστηκε αποδεικτικό εξόφλησης της συναλλαγής (σελ. 12 της έκθεσης ελέγχου),

γ) για εκείνα που αφορούν στην Εγκατάσταση Νο 5 (θέση), ότι δεν πληρούται η προϋπόθεση της έννομης σχέσης επί του ακινήτου, στο οποίο πραγματοποιήθηκε το έργο, κατά την ημερομηνία έκδοσης των παραστατικών (σελ. 14 της έκθεσης ελέγχου),

δ) για εκείνα που αφορούν στην Εγκατάσταση Νο 6 (θέση), ότι κατά το χρόνο γένεσης του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών δεν πληρούται η προϋπόθεση της έννομης σχέσης επί του ακινήτου, στο οποίο αυτά αφορούν (κατοχή ή 9ετής μίσθωση για μισθώσεις προ της 24.2.2023), όπως επίσης δεν πληρούνται οι λοιπές προϋποθέσεις έκπτωσης και επιστροφής του ΦΠΑ κατά τα οριζόμενα στις ισχύουσες διατάξεις (σελ. 15-16 της έκθεσης ελέγχου),

ε) για εκείνα που αφορούν στην Εγκατάσταση Νο 7 (θέση), ότι κατά το χρόνο γένεσης του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών δεν πληρούται η προϋπόθεση της έννομης σχέσης επί του ακινήτου, στο οποίο αυτά αφορούν (κατοχή ή 9ετής μίσθωση για μισθώσεις προ της 24.2.2023, μίσθωση ανεξαρτήτως διάρκειας για μισθώσεις μετά την 24.2.2023) (σελ. 17-19 της έκθεσης ελέγχου),

στ) για εκείνα που αφορούν στη θέση, ότι δεν πληρούται η προϋπόθεση της έννομης σχέσης επί του ακινήτου, στο οποίο πραγματοποιήθηκε το έργο, ούτε αποδεικνύεται ότι οι σχετικές εισροές σχετίζονται με τη λειτουργία του προσφεύγοντος, δεδομένου ότι δεν έχει δηλωθεί έναρξη εργασιών, δεν προσκομίστηκε στον έλεγχο συμφωνητικό μίσθωσης του αγροτεμαχίου, στο οποίο πραγματοποιήθηκε η κατασκευή του έργου, και δεν προσκομίστηκε αποδεικτικό τραπεζικής εξόφλησης (σελ. 19 της έκθεσης ελέγχου),

ζ) για εκείνα που αφορούν στη θέση, ότι δεν πληρούται η προϋπόθεση της έννομης σχέσης επί του ακινήτου, στο οποίο πραγματοποιήθηκε το έργο, ούτε αποδεικνύεται ότι οι σχετικές εισροές σχετίζονται με τη λειτουργία του προσφεύγοντος, δεδομένου ότι δεν έχει υποβληθεί δήλωση στο Τμήμα Μητρώου της Δ.Ο.Υ., με την οποία να δηλώνεται εγκατάσταση στη θέση, δεν προσκομίστηκε στον έλεγχο συμφωνητικό μίσθωσης του χώρου, στον οποίο αφορούν τα παραστατικά, ούτε αποδεικτικό δήλωσης μίσθωσης στο taxisnet, και δεν προσκομίστηκε αποδεικτικό τραπεζικής εξόφλησης για το δεύτερο και το τρίτο τιμολόγιο (σελ. 20 της έκθεσης ελέγχου),

η) για εκείνα που αφορούν στη θέση, ότι δεν πληρούται η προϋπόθεση της έννομης σχέσης επί του ακινήτου, στο οποίο πραγματοποιήθηκε το έργο, ούτε αποδεικνύεται ότι οι σχετικές εισροές σχετίζονται με τη λειτουργία του προσφεύγοντος, δεδομένου ότι δεν έχει δηλωθεί έναρξη εργασιών, δεν προσκομίστηκε στον έλεγχο συμφωνητικό μίσθωσης του αγροτεμαχίου, στο οποίο πραγματοποιήθηκε η κατασκευή του έργου, και δεν προσκομίστηκε αποδεικτικό τραπεζικής εξόφλησης (σελ. 21 της έκθεσης ελέγχου),

θ) για εκείνα που κρίθηκε ότι έχουν **ελλιπή περιγραφή**, ότι δεν πληρούνται η προϋπόθεση της κατοχής νόμιμου τιμολογίου, δεδομένου ότι από το περιεχόμενο των τιμολογίων δεν προκύπτει επαρκής περιγραφή του είδους των παρεχόμενων υπηρεσιών, δηλαδή σε ποιο έργο αναφέρονται, ενώ δεν προσκομίστηκαν άλλα στοιχεία, όπως συμβάσεις κ.λπ., από τα οποία να είναι εφικτός ο συσχετισμός των τιμολογίων με κάποιο συγκεκριμένο έργο (σελ. 22 της έκθεσης ελέγχου).

Δ) Εντούτοις, όπως προκύπτει από την ερμηνεία των προπαρατεθεισών διατάξεων του άρθρου 30 Κώδικα ΦΠΑ (όπως ίσχυαν κατά την τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού τριμήνου της περιόδου 01.01.2021-30.06.2023 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για την περίοδο 01.01.2021-30.06.2023 (περίοδο, εντός της οποίας φέρονται να πραγματοποιήθηκαν οι ως άνω υπό κρίση αγορές αγαθών/λήψεις υπηρεσιών) για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ που χρησιμοποιούσαν απλογραφικό λογιστικό σύστημα)) υπό το πρίσμα των ως άνω κριθέντων με την προπαρατεθείσα απόφαση της 06.10.2022 του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης στην υπόθεση C-293/21 (Vittamed technologijos, ECLI:EU:C:2022:763) 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 προκύπτει από τη συμπεροβαλλόμενη με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, ως συνιστώσα την αιτιολογία τους, απόοικεία έκθεση ελέγχου ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., ο προσφεύγων ήταν κατά την υπό κρίση περίοδο (01.01.2021-30.06.2023) υποκείμενος στο ΦΠΑ ως ασκών κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα (σελ. 1-3 της έκθεσης ελέγχου) και δε διενήργησε στο εσωτερικό της Ελλάδας κατά την εν λόγω περίοδο πράξεις απαλλασσόμενες του ΦΠΑ χωρίς δικαίωμα έκπτωσης (σελ. 23 της έκθεσης). Ειδικότερα, οι εισροές, στις οποίες αναφέρονται τα υπό κρίση παραστατικά, αφορούν κατά βάση σε συμμετοχές ΑΠΕ και αγορές/δαπάνες στο πλαίσιο κατασκευής και σύνδεσης φωτοβολταϊκών σταθμών. Όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου, ο έλεγχος δεν αμφισβήτησε την πραγματοποίηση των σχετικών δαπανών, αλλά αντιθέτως αναφέρει ότι για την κατασκευή λήφθηκαν χρηματοδοτήσεις που αφορούν σε σημαντικό κόστος του κατασκευαστικού έργου, ενώ εξάλλου δεν καταγράφεται καμία περίπτωση μη δυνατότητας παράδοσης των αγαθών/παροχής των υπηρεσιών από τον εκάστοτε αντισυμβαλλόμενο

προμηθευτή (εν προκειμένω), κάτι που σημαίνει ότι από την πλευρά του ελέγχου δεν τέθηκε ζήτημα μη πραγματοποίησης («εικονικότητας») των οικείων συναλλαγών.

Συνεπώς, κατά την τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού τριμήνου της περιόδου 01.01.2021-30.06.2023 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για την περίοδο 01.01.2021-30.06.2023 (περίοδο, εντός της οποίας φέρονται να πραγματοποιήθηκαν οι ως άνω υπό κρίση αγορές αγαθών/λήψεις υπηρεσιών) για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ που χρησιμοποιούσαν απλογραφικό λογιστικό σύστημα) πληρούνταν αμφότερες οι βασικές προϋποθέσεις για τη γένεση του εκάστοτε δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών του από το ΦΠΑ εκροών του για τον προσφεύγοντα, όπως αυτές έχουν εξειδικευτεί από τις προπαρατεθείσες αποφάσεις του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης στις υποθέσεις C-21/20 και C-293/21.

Ως εκ τούτου ο προσφεύγων είχε, καταρχήν, σύμφωνα και με την προπαρατεθείσα νομολογία, το δικαίωμα να εκπέσει από τις φορολογητέες εκροές του (και τις τυχόν απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης εκροές του) τα ως άνω υπό κρίση συνολικά ποσά ΦΠΑ εισροών προοριζόμενων για την υπαγόμενη σε ΦΠΑ δραστηριότητά του. Σημειώνεται σε κάθε περίπτωση ότι η κρίση των εν λόγω δαπανών ως επενδυτικών σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 33 Κώδικα ΦΠΑ (στο πλαίσιο των οποίων είχαν υποβληθεί στη σχετική ηλεκτρονική πλατφόρμα της Φορολογικής Διοίκησης δηλώσεις πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας σε σχέση με τις προαναφερθείσες εγκαταστάσεις) ενδέχεται να επηρεάζει την έκταση της αρχικής έκπτωσης που δικαιούται ο προσφεύγων και, κατ' επέκταση, την έκταση ενδεχόμενων διακανονισμών, στους οποίους ο προσφεύγων έχει υποχρέωση να προβεί από τις ανωτέρω διατάξεις (ελεγκτέων από τη φορολογική αρχή), αλλά δεν επηρεάζει τη γένεση του δικαιώματος έκπτωσης (βλ. την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. 1108/2021 απόφαση (5μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 4 της απόφασης).

Ε) Εξάλλου, σ' ό,τι αφορά στα τιμολόγια που κρίθηκε ότι έχουν ελλιπή περιγραφή:

- Τα τιμολόγια που έχουν εκδοθεί από την εταιρεία έχουν ίδια περιγραφή με όλα τα υπόλοιπα που εκδόθηκαν από το πρόσωπο αυτό, η μόνη τους δε διαφορά είναι η μη αναγραφή της εγκατάστασης/έργου/θέσης, στο οποίο αφορούν (πολλώ μάλλον που από την αντιπαραβολή των κωδικών πληρωμής των εν λόγω τιμολογίων με τα υπόλοιπα, στα οποία αναγράφεται και η εγκατάσταση/έργο/θέση, μπορεί να συναχθεί η εγκατάσταση/έργο/θέση, στην οποία αφορούν, όπως π.χ. συμβαίνει με το υπ' αριθμ. Γ), που συνάγεται σαφώς ότι αφορά στη θέση).
- Από το πεδίο «Παρατηρήσεις» του τιμολογίου που εκδόθηκε από τον υποκείμενο σε ΦΠΑ («.....») με ΑΦΜ και εκείνου που εκδόθηκε από τον υποκείμενο σε

ΦΠΑ (.....) με ΑΦΜ (σε συνδυασμό με το πεδίο «Περιγραφή» προκύπτει με επάρκεια η παρασχεθείσα υπηρεσία αντίστοιχα και συγκεκριμένα ότι το πρώτο αφορά σε έκδοση βεβαίωσης ολοκλήρωσης φωτοβολταϊκού σταθμού συνολικής ισχύος 922,14 Wp στη θέση και το δεύτερο σε βεβαίωση ολοκλήρωσης εργασιών του έργου «Φ/Β σταθμός ισχύος 499,95 kWp» στη θέση

- Ο υπό κρίση έλεγχος δεν έθεσε ζήτημα εικονικότητας των συναλλαγών, στις οποίες αφορούν τα τιμολόγια αυτά.

ΣΤ) Δεδομένων όλων των ανωτέρω και όπως προκύπτει από τη συνδυασμένη ερμηνεία των προπαρατεθεισών διατάξεων (όπως ίσχυαν κατά την τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού τριμήνου της περιόδου 01.01.2021-30.06.2023 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για την περίοδο 01.01.2021-30.06.2023 (περίοδο, εντός της οποίας φέρονται να πραγματοποιήθηκαν οι ως άνω υπό κρίση αγορές αγαθών/λήψεις υπηρεσιών) για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ που χρησιμοποιούσαν απλογραφικό λογιστικό σύστημα)), ο προσφεύγων είχε, κατά τις ημερομηνίες που τα ως άνω υπό κρίση συνολικά ποσά ΦΠΑ έγιναν αντίστοιχα απαιτητά, δικαίωμα έκπτωσής τους από το ΦΠΑ των εκροών του.

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

Επειδή, περαιτέρω, σ' ό,τι αφορά στις απαλλασσόμενες αγορές παγίων β' τριμήνου 2023 συνολικού ποσού 97.840,49 €, που κατά τον έλεγχο δε δηλώθηκαν με την οικεία δήλωση ΦΠΑ (σελ. 3-4 και 28 της έκθεσης ελέγχου), ο προσφεύγων δεν αμφισβητεί τις σχετικές διαπιστώσεις του ελέγχου, γεγονός από το οποίο συνάγεται ότι τις αποδέχεται.

Επειδή, εξάλλου, όπως κρίθηκε περαιτέρω με την απόφαση της 06.10.2022 του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης στην υπόθεση C-293/21 (Vittamed technologijos, ECLI:EU:C:2022:763, σκέψεις 45-58): «...**45.** Εντούτοις, όσον αφορά το ζήτημα πώς η αρχή που υπογραμμίστηκε στην απόφαση της 29ης Φεβρουαρίου 1996, INZO (C-110/94, EU:C:1996:67), 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, Skellefteå Industrihus, C-248/20, EU:C:2021:394, 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 18ης Μαΐου 2021, Skellefteå Industrihus, C-248/20, EU:C:2021:394, 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, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, σκέψη 47· διάταξη της 18ης Μαΐου 2021, Skellefteå Industrihus, C-248/20, EU:C:2021:394, σκέψη 44). 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 διαρρηγγύεται και πρέπει να εφαρμοστεί ο προβλεπόμενος στα άρθρα 184 έως 187 της οδηγίας περί ΦΠΑ μηχανισμός διακανονισμού (πρβλ. διάταξη της 18ης Μαΐου 2021, Skellefteå Industrihus, C-248/20, EU:C:2021:394, σκέψεις 45 και 46 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, *Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava* κ.λπ., C-182/20, EU:C:2021:442, 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, *Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava* κ.λπ., C-182/20, EU:C:2021:442, σκέψη 45). 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, *ITH Comercial Timișoara*, C-734/19, EU:C:2020:919, σκέψη 46). 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 εκπτώσεων 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, *ITH Comercial Timișoara*, C-734/19, EU:C:2020:919, σκέψη 35 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). [...].»

Επειδή, σε κάθε περίπτωση η έκταση της αρχικής έκπτωσης που δικαιούται εν προκειμένω ο προσφεύγων θα καθοριστεί από τη χρήση των αγαθών / υπηρεσιών, στις οποίες αφορούν τα ως άνω υπό κρίση συνολικά ποσά ΦΠΑ, χρήση η οποία θα καθορίσει φυσικά και την έκταση τυχόν απαιτούμενων διακανονισμών στο μέλλον, υπό το πρίσμα και των ως άνω κριθέντων συναφώς με την απόφαση της 06.10.2022 του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης στην υπόθεση C-

293/21 (Vittamed technologijos, ECLI:EU:C:2022:763) και ειδικότερα των κριθέντων στις σκέψεις 45-58 της απόφασης αυτής, επί επενδυτικών δε αγαθών ο εκπεσθείς ΦΠΑ υπόκειται σε 5ετή διακανονισμό, σύμφωνα με τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 33 παρ. 2 και 3 Κώδικα ΦΠΑ.

Ως προς το δεύτερο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, με το δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει, σ' ό,τι αφορά στην ως άνω πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., ότι η επιβολή του προστίμου είναι μη νόμιμη, γιατί ο ίδιος ανταποκρίθηκε στον έλεγχο, προσκόμισε και έθεσε στη διάθεσή του όλα τα αιτηθέντα έγγραφα.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως ουσία αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί απ' την αντιπαραβολή των αιτηθέντων από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. με το υπ' αριθμ. πρωτ.αίτημά της στοιχείων και εκείνων που προσκόμισε ο προσφεύγων προκύπτει σαφώς ότι δεν προσκομίστηκαν στον υπό κρίση έλεγχο της Δ.Ο.Υ. όλα τα αιτηθέντα με το εν λόγω αίτημα στοιχεία. Για το λόγο αυτό, ο δεύτερος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως ουσία αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

τη μερική αποδοχή της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του συνεταιρισμού με την επωνυμία και συγκεκριμένα:

α) την απόρριψή της σ' ό,τι αφορά στην ως άνω υπ' αριθμ.πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. **και την επικύρωση** της πράξης αυτής και

β) την αποδοχή της σ' ό,τι αφορά στις κάτωθι πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος
1				ΦΠΑ	01/01/2021 - 31/12/2021
2				ΦΠΑ	01/01/2022 - 31/12/2022
3				ΦΠΑ	01/01/2023 - 30/06/2023

και την τροποποίηση των πράξεων αυτών.

Η συνολική φορολογική υποχρέωση και απαίτηση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική συνολική φορολογική υποχρέωση και απαίτηση του προσφεύγοντος - καταλογιζόμενο και αναγνωριζόμενο προς έκπτωση ποσό με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας:

Ι. ΦΠΑ

Φορολογική περίοδος 01.01.2021-31.12.2021

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ (σε €)	ΕΛΕΓΧΟΥ (σε €)	ΔΕΔ (σε €)	ΔΙΑΦΟΡΑ (σε €)
		1	2	3	3 - 1 = 4
Αξία φορολογητέων εκροών		-	-	-	-
Αξία φορολογητέων εισροών		94.500,00	5.376,95	94.500,00	0,00
Φόρος εκροών		-	-	-	-
Υπόλοιπο φόρου εισροών		22.680,00	1.290,47	22.680,00	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο		22.680,00	1.290,47	22.680,00	0,00
Χρεωστικό υπόλοιπο		-	-	-	-
Πρόστιμα άρθρου 54 παρ. 2 ν. 5104/2024		-	-	-	-
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα		-	-	-	-
Σύνολο φόρου για καταβολή		-	-	-	-
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	22.680,00	1.290,47	22.680,00	0,00
	για επιστροφή	-	-	-	-

(κατά τροποποίηση της υπ' αριθμ./.....πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2021-31.12.2021 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.)

Φορολογική περίοδος 01.01.2022-31.12.2022

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ (σε €)	ΕΛΕΓΧΟΥ (σε €)	ΔΕΔ (σε €)	ΔΙΑΦΟΡΑ (σε €)
		1	2	3	3 - 1 = 4
Αξία φορολογητέων εκροών		1.255.075,26	1.255.075,26	1.255.075,26	0,00

Αξία φορολογητέων εισροών		1.308.067,41	1.086.464,91	1.308.067,41	0,00
Φόρος εκροών		301.218,06	301.218,06	301.218,06	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών		313.564,21	260.379,61	313.564,21	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο		12.346,15	-	35.026,15	0,00
Χρεωστικό υπόλοιπο		-	40.838,45	-	-
Πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης φορολογικής περιόδου		22.680,00	1.290,47	22.680,00	0,00
Διαφορά		-	39.547,98	-	-
Συνολικό χρεωστικό υπόλοιπο		-	39.547,98	-	-
Συνολικό πιστωτικό υπόλοιπο		35.026,15	-	35.026,15	0,00
Πρόστιμα άρθρου 54 παρ. 2 ν. 5104/2024		-	19.773,99	-	-
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα		-	-	-	-
Σύνολο φόρου για καταβολή		-	59.321,97	-	-
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	35.026,15	-	35.026,15	0,00
	για επιστροφή	-	-	-	-

(κατά τροποποίηση της υπ' αριθμ./.....πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2022-31.12.2022 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.)

Φορολογική περίοδος 01.01.2023-30.06.2023

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ (σε €)	ΕΛΕΓΧΟΥ (σε €)	ΔΕΔ (σε €)	ΔΙΑΦΟΡΑ (σε €)
	1	2	3	3 - 1 = 4
Αξία φορολογητέων εκροών	1.065.129,88	1.162.970,37	1.162.970,37	97.840,49
Αξία φορολογητέων εισροών	1.597.254,87	384.595,36	1.695.095,36	97.840,49
Φόρος εκροών	242.289,56	265.771,28	265.771,28	23.481,72
Υπόλοιπο φόρου εισροών	382.407,76	91.369,48	405.889,48	23.481,72
Πιστωτικό υπόλοιπο	140.118,20	-	140.118,20	0,00

Χρεωστικό υπόλοιπο		-	174.401,80	-	-
Πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης φορολογικής περιόδου		35.026,15	-	35.026,15	0,00
Διαφορά		-	174.401,80	-	-
Συνολικό χρεωστικό υπόλοιπο		-	174.401,80	-	-
Συνολικό πιστωτικό υπόλοιπο		175.144,35	-	175.144,35	0,00
Πρόστιμα άρθρου 54 παρ. 2 ν. 5104/2024		-	87.200,90	-	-
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή		170.000,00	-	170.000,00	0,00
Σύνολο φόρου για καταβολή		-	261.602,70	-	-
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	5.144,35	-	5.144,35	0,00
	για επιστροφή	-	-	-	-

(κατά τροποποίηση της υπ' αριθμ. / πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2023-30.06.2023 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.)

II. Πρόστιμο άρθρου 53 ν. 5104/2024

Πρόστιμο άρθρου 53 παρ. 2 ν. 5104/2024 συνολικού ύψους **250,00 €**

(ως η ως άνω υπ' αριθμ. πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.)

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον προσφεύγοντα.

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**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.