



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 10/01/2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 38

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 από και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, Κέντρο Φορολογικών Διαδικασιών και Εξυπηρέτησης (ΚΕΦΟΔΕ) Αττικής, με έδρα νόμιμα εκπροσωπούμενης, κατά δήλωσή της με την εν λόγω ενδικοφανή προσφυγή, από τον, ΚΕΦΟΔΕ Αττικής, κάτοικο, κατά των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 3^{ου} Ελεγκτικού Κέντρου (ΕΛ.ΚΕ.) Αττικής:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1				ΦΠΑ	01/01/2023 - 30/06/2023	0,00 €
2				ΦΠΑ	01/07/2023 - 31/07/2023	0,00 €
3				ΦΠΑ	01/08/2023 - 30/09/2023	0,00 €

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις αναφερθείσες στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την απόοικεία έκθεση ελέγχου του ιδίου Προϊσταμένου.

6. Τις απόψεις της ως άνω φορολογικής αρχής.

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

* * * * *

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

- 1) Με την υπ' αριθμ. / πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2023-30.06.2023 του Προϊσταμένου του 3^{ου} Ελεγκτικού Κέντρου (ΕΛ.ΚΕ.) Αττικής δεν επιβλήθηκε κανένα ποσό ΦΠΑ σε βάρος της προσφεύγουσας, ωστόσο περιορίστηκε το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ που προέκυπτε από την υποβολή των οικείων δηλώσεων της ΦΠΑ για την εν λόγω φορολογική περίοδο προς έκπτωση από το συνολικό ΦΠΑ εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου συνολικού ύψους 269.490,78 € στο ποσό των 188.962,96 €.
- 2) Με την υπ' αριθμ. / πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.07.2023-31.07.2023 του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής δεν επιβλήθηκε κανένα ποσό ΦΠΑ σε βάρος της προσφεύγουσας, ωστόσο περιορίστηκε μεν το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ που προέκυπτε από την υποβολή της οικείας δήλωσής της ΦΠΑ για την εν λόγω φορολογική περίοδο προς έκπτωση από το συνολικό ΦΠΑ εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου συνολικού ύψους 251.862,66 € στο ποσό των 171.334,84 €, αλλά αναγνωρίστηκε προς επιστροφή πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ συνολικού ύψους 21.188,96 €.
- 3) Με την υπ' αριθμ. / πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.08.2023-30.09.2023 του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής δεν επιβλήθηκε κανένα ποσό ΦΠΑ σε βάρος της προσφεύγουσας, ωστόσο περιορίστηκε το διατυπωθέν με την υπ' αριθμ. οικεία δήλωσή της ΦΠΑ Σεπτεμβρίου 2023 (φορολογική περίοδος 01.09.2023-30.09.2023) αίτημά της για επιστροφή ποσού ΦΠΑ συνολικού ύψους

257.919,10 € στο ποσό των 173.966,06 € (αριθμός ηλεκτρονικής αίτησης)
(που προέκυπτε μεν από τιμολόγια εκδοθέντα εντός του Ιουλίου 2020, ο σχετικός όμως ΦΠΑ έγινε απαιτητός εντός του 2023, αφού τότε φέρονται να πραγματοποιήθηκαν οι εισαγωγές των οικείων αγαθών), το δε υπόλοιπο ποσό συνολικού ύψους 83.953,04 € δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από το συνολικό ΦΠΑ εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου, αλλά αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από το συνολικό ΦΠΑ εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου πιστωτικό υπόλοιπο συνολικού ύψους 4.582,71 €.

Σύμφωνα με την απόοικεία έκθεση ελέγχου επιστροφής ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής ο λόγος περιορισμού των ως άνω δικαιωμάτων έκπτωσης και επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ της προσφεύγουσας αντίστοιχα ήταν ότι μέχρι την ημερομηνία έκδοσης της εν λόγω έκθεσης ελέγχου (.....) δεν είχε γίνει η εγκατάσταση της επένδυσης (επενδυτικών αγαθών), στην οποία αφορούσε ο αιτηθείς προς επιστροφή ΦΠΑ εισροών, και η λειτουργία της, δεδομένου ότι, αν και η προσφεύγουσα προσδοκούσε σε συνεργασία ως προς την εναλλακτική πηγή ενέργειας (με χρήση υδροποιημένου φυσικού αερίου) εργοστασίου τρίτου υποκειμένου στο ΦΠΑ (με ΑΦΜ), σε χώρο του οποίου είχαν μεταφερθεί τα επενδυτικά αγαθά, εντούτοις διαπιστώθηκε η έλλειψη προοπτικής για ειδική αδειοδότηση, τεκμηριωμένη από πλευράς τρίτου με την έκδοση σχετικών αδειών για χρήση φυσικού αερίου ως εναλλακτικού καυσίμου και συνεπώς επί της ουσίας δεν ετίθετο ζήτημα έναρξης χρησιμοποίησης των επενδυτικών αγαθών.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των ως άνω πράξεων, την αποδοχή της ως άνω αίτησής της επιστροφής ΦΠΑ και την επιστροφή του αιτηθέντος ποσού συνολικού ύψους 83.953,04 € εντόκως από την ημερομηνία υποβολής της εν λόγω αίτησής της (.....), άλλως από την πάροδο 4 μηνών από την έκδοση της οικείας εντολής ελέγχου (ήτοι από), άλλως από την πάροδο 30 ημερών από την ολοκλήρωση του ελέγχου και τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου (ήτοι από), προβάλλοντας, συνοπτικά, το λόγο ότι εν προκειμένω ερμηνεύτηκαν εσφαλμένα τα άρθρα 30 και 33 Κώδικα ΦΠΑ ως προς το χρόνο, κατά τον οποίο κρίνεται το δικαίωμα έκπτωσης, ειδικότερα δε ότι είναι πρόωρη και κατά τούτο μη νόμιμη η κρίση της φορολογικής αρχής για τη θέση σε λειτουργία των επενδυτικών αγαθών πριν την παρέλευση 5ετίας από την απόκτησή τους και ότι οι πράξεις αυτές είναι αντίθετες με εγκυκλίους και με την πάγια νομολογία του ΣΤΕ και του ΔΕΕ, αφού τελικά παραβιάζεται η αρχή της ουδετερότητας που διέπει το κοινό σύστημα ΦΠΑ.

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 01.01.2023-30.09.2023: «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 01.01.2023-30.09.2023, κρίσιμος χρόνος για τον προσδιορισμό του ΦΠΑ για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ που χρησιμοποιούσαν διπλογραφικό λογιστικό σύστημα (όπως εν προκειμένω η προσφεύγουσα) ήταν η **τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού μήνα** (δηλαδή εν προκειμένω η τελευταία ημέρα του μήνα πραγματοποίησης της εισαγωγής των ως άνω υπό κρίση αγαθών).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 παρ. 1 και 2 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυαν κατά την ως άνω κρίσιμη εν προκειμένω ημερομηνία (.....): **«1. Ως εισαγωγή αγαθών, κατά την έννοια του άρθρου 2, θεωρείται: α) Η είσοδος στο εσωτερικό της χώρας αγαθών που δεν πληρούν της προϋποθέσεις των άρθρων 9 και 10 της Συνθήκης περί ιδρύσεως της Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας ή προκειμένου για αγαθά υπαγόμενα στη συνθήκη περί ιδρύσεως της Ευρωπαϊκής Κοινότητας Άνθρακα και χάλυβα, που δεν βρίσκονται σε ελεύθερη κυκλοφορία, της χώρας αγαθών προερχομένων από τρίτες χώρες, εκτός από αυτά που αναφέρονται στην περίπτωση α΄. 2. Η εισαγωγή αγαθών πραγματοποιείται στην Ελλάδα, εφόσον τα αγαθά βρίσκονται στο εσωτερικό της χώρας κατά το χρόνο της εισόδου των στο εσωτερικό της Κοινότητας.»**

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 1 και 3 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυαν κατά την ως άνω κρίσιμη εν προκειμένω ημερομηνία (.....): **«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 17 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυαν κατά την ως άνω κρίσιμη εν προκειμένω ημερομηνία (.....): **«1. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η εισαγωγή των αγαθών, σύμφωνα με το άρθρο 10 του παρόντος. [...]. 2. Όταν τα εισαγόμενα αγαθά υπόκεινται σε δασμούς, γεωργικές εισφορές ή φόρους ισοδυνάμου αποτελέσματος, που έχουν θεσπισθεί στα πλαίσια κοινής πολιτικής, η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός κατά το χρόνο που η φορολογική υποχρέωση γεννάται και γίνονται απαιτητές από το Δημόσιο οι παραπάνω επιβαρύνσεις. 3. [...]. 4. Όταν τα εισαγόμενα αγαθά δεν υπόκεινται σε καμία επιβάρυνση της παραγράφου 2, η φορολογική υποχρέωση γεννάται κατά την είσοδο των αγαθών**

στο τελωνειακό έδαφος και ο φόρος γίνεται απαιτητός κατά το χρόνο που λαμβάνεται υπόψη για την επιβολή των δασμών, σύμφωνα με τις διατάξεις της τελωνειακής νομοθεσίας.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 32 παρ. 3 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυε κατά την ως άνω κρίσιμη εν προκειμένω ημερομηνία (.....): «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 ως άνω κρίσιμη εν προκειμένω ημερομηνία (.....): «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 τη διάταξη του άρθρου 34 παρ. 1 εδ. α' Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυε κατά την ως άνω κρίσιμη εν προκειμένω ημερομηνία (.....), αλλά και κατά την 30.9.2023 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για τον προσδιορισμό του ΦΠΑ για το Σεπτέμβριο 2023 (μήνα, στον οποίο αφορούσε η ως άνω υπ' αριθμ.δήλωση ΦΠΑ Σεπτεμβρίου 2023

της προσφεύγουσας, με την οποία διατυπώθηκε το ως άνω υπό κρίση αίτημά της για επιστροφή ποσού ΦΠΑ συνολικού ύψους 257.919,10 €): «Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον: α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξ αρχής αχρεώστητα ή β) το αχρεώστητο προκύπτει από επιγενόμενο λόγο στις κάτωθι περιπτώσεις: i) προκύπτει ως πιστωτικό υπόλοιπο, το οποίο δεν μεταφέρεται σε επόμενη περίοδο για έκπτωση ή σε περίπτωση μεταφοράς του η έκπτωση δεν κατέστη δυνατή ή ii) [...] ή iii) αφορά αγαθά επένδυσης που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 42 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας («ΚΦΔ», που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 4987/2022), όπως ίσχυαν κατά την ως άνω κρίσιμη εν προκειμένω ημερομηνία (.....), αλλά και κατά την(ημερομηνία υποβολής της ως άνω υπ' αριθμ.δήλωσης ΦΠΑ Σεπτεμβρίου 2023 (φορολογική περίοδος 01.09.2023-30.09.2023) της προσφεύγουσας-αίτησής της): «1. Εάν ο φορολογούμενος δικαιούται επιστροφή φόρου, η Φορολογική Διοίκηση, αφού συμψηφίσει τους οφειλόμενους από τον φορολογούμενο φόρους με το ποσό προς επιστροφή, προβαίνει στην επιστροφή της τυχόν προκύπτουσας διαφοράς. 2. Το επιστρεπτέο ποσό καταβάλλεται στον φορολογούμενο μέσα σε ενενήντα (90) ημέρες από την υποβολή έγγραφου αιτήματος του φορολογούμενου, εκτός εάν προβλέπεται μικρότερο χρονικό διάστημα από άλλη διάταξη της φορολογικής νομοθεσίας. [...]. 3. [...]. 5. Με απόφαση του Διοικητή μπορούν να ορίζονται οι λεπτομέρειες για την εφαρμογή του παρόντος.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1 και 2 της υπ' αριθμ. Α.1104/6.5.2020 (ΦΕΚ Β' 1895/18.5.2020) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ), όπως ίσχυαν κατά την ως άνω κρίσιμη εν προκειμένω ημερομηνία (.....), αλλά και κατά την(ημερομηνία υποβολής της ως άνω υπ' αριθμ.δήλωσης ΦΠΑ Σεπτεμβρίου 2023 (φορολογική περίοδος 01.09.2023-30.09.2023) της προσφεύγουσας-αίτησής της): «Με την παρούσα απόφαση καθορίζεται η διαδικασία επιστροφής του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 34 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000), όπως ισχύει. **Άρθρο 1:** Δικαίωμα επιστροφής. Ο φόρος επιστρέφεται, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων, όταν καταβλήθηκε στο Δημόσιο αχρεωστήτως, είτε εξ αρχής ή από επιγενόμενο λόγο. **Άρθρο 2:** Επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. μέσω διαδικασίας ανάλυσης κινδύνου. 1. Αίτηση Επιστροφής. Η αίτηση επιστροφής Φ.Π.Α. δημιουργείται ηλεκτρονικά με την υποβολή της δήλωσης Φ.Π.Α., εφόσον στη δήλωση αυτή ο υποκείμενος στο φόρο έχει αθροιστικά: -συμπληρώσει τον κωδικό 503 (Αιτούμενο ποσό για επιστροφή), -επιλέξει μια από τις αιτίες επιστροφής, πλην της μείωσης χρεωστικού υπολοίπου, - συμπληρώσει την ένδειξη «ΤΡΑΠΕΖΑ» και τον αριθμό λογαριασμού IBAN. [...]. Δεν υποβάλλεται έντυπη αίτηση, εφόσον για το ίδιο αιτούμενο ποσό έχει υποβληθεί αίτηση επιστροφής ηλεκτρονικά σύμφωνα με τα ανωτέρω. Δεύτερη αίτηση δεν παράγει έννομα αποτελέσματα. [...]. Ανεξάρτητα από τον τρόπο υποβολής του αιτήματος επιστροφής, με αυτό δεν συνυποβάλλεται κανένα δικαιολογητικό για την αιτία δημιουργίας του υπολοίπου ποσού προς επιστροφή. [...]. 2. Αξιολόγηση της αίτησης επιστροφής από τη Φορολογική Διοίκηση. [...].»

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

Επειδή, 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 εκπτώσεως 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. τον 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 εκπτώσεων 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 televizia, 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 09.12.2021 του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης στην υπόθεση C-154/20 (Kemwater ProChemie s. r. o., ECLI:EU:C:2021:989, σκέψη

24): «Πρέπει να υπομνησθεί ότι το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ εξαρτάται από την τήρηση τόσο ουσιαστικών όσο και τυπικών προϋποθέσεων. Όσον αφορά τις ουσιαστικές προϋποθέσεις, από το άρθρο 168, στοιχείο α΄, της οδηγίας 2006/112 προκύπτει ότι, για να μπορεί να γίνει χρήση του εν λόγω δικαιώματος, πρέπει αφενός ο ενδιαφερόμενος να είναι «υποκείμενος στον φόρο», κατά την έννοια της οδηγίας. Αφετέρου πρέπει, αρχικά, τα αγαθά ή οι υπηρεσίες των οποίων γίνεται επίκληση προς θεμελίωση δικαιώματος προς έκπτωση να παραδοθούν ή να παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο και, εν συνεχεία, τα εν λόγω αγαθά ή οι εν λόγω υπηρεσίες να χρησιμοποιηθούν από τον υποκείμενο στον φόρο για τις ανάγκες των δικών του φορολογητέων πράξεων. Όσον αφορά τις ειδικότερες λεπτομέρειες ασκήσεως του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ, οι οποίες αποτελούν τυπικές προϋποθέσεις, το άρθρο 178, στοιχείο α΄, της εν λόγω οδηγίας προβλέπει ότι ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να κατέχει τιμολόγιο εκδοθέν σύμφωνα με τα άρθρα 220 έως 236 και τα άρθρα 238 έως 240 της ίδιας οδηγίας (απόφαση της 11ης Νοεμβρίου 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, σκέψη 26 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία)» (πάγια νομολογία· βλ. και 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-281/20, Ferimet SL, ECLI:EU:C:2021:910, σκέψη 26).

Επειδή, όπως κρίθηκε με την απόφαση της 06.10.2022 του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης στην υπόθεση C-293/21 (Vittamed tehnologijos, 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 δημιουργούνταν αυθαίρετες διαφορές, καθόσον η οριστική αποδοχή των εκπτώσεων θα εξαρτιόταν από το εάν οι εν λόγω επενδύσεις καταλήγουν ή όχι σε φορολογούμενες πράξεις (αποφάσεις της 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 το μοναδικό λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι εν προκειμένω ερμηνεύτηκαν εσφαλμένα τα άρθρα 30 και 33 Κώδικα ΦΠΑ ως προς το χρόνο, κατά τον οποίο κρίνεται το δικαίωμα έκπτωσης, ειδικότερα δε ότι είναι πρόωρη και κατά τούτο μη νόμιμη η κρίση της φορολογικής αρχής για τη θέση σε λειτουργία των επενδυτικών αγαθών πριν την παρέλευση 5ετίας από την απόκτησή τους και ότι οι πράξεις αυτές είναι αντίθετες με εγκυκλίους και με την πάγια νομολογία του ΣτΕ και του ΔΕΕ, αφού τελικά παραβιάζεται η αρχή της ουδετερότητας που διέπει το κοινό σύστημα ΦΠΑ.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας 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 (βλ. ενδεικτικά απόφαση της 09.12.2021 του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης στην υπόθεση C-154/20, *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 εκροών 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).

Στην υπό κρίση περίπτωση και όπως προκύπτει από την απόοικεία έκθεση ελέγχου επιστροφής ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, που συνιστά την αιτιολογία των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, ο έλεγχος έκρινε ότι η προσφεύγουσα δεν είχε δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών που αφορούσε στις υπό κρίση διασαφήσεις από το ΦΠΑ εκροών της με την αιτιολογία ότι μέχρι την ημερομηνία έκδοσης της εν λόγω έκθεσης ελέγχου (.....) δεν είχε γίνει η εγκατάσταση της επένδυσης (επενδυτικών αγαθών), στην οποία αφορούσε ο αιτηθείς προς επιστροφή ΦΠΑ εισροών, και η λειτουργία της, δεδομένου ότι, αν και η προσφεύγουσα προσδοκούσε σε συνεργασία ως προς την εναλλακτική πηγή ενέργειας (με χρήση υγροποιημένου φυσικού αερίου) εργοστασίου τρίτου υποκειμένου στο ΦΠΑ, σε χώρο του οποίου είχαν μεταφερθεί τα επενδυτικά αγαθά, εντούτοις διαπιστώθηκε η έλλειψη προοπτικής για ειδική αδειοδότηση, τεκμηριωμένη από πλευράς τρίτου με την έκδοση σχετικών αδειών για χρήση φυσικού αερίου ως εναλλακτικού καυσίμου και συνεπώς επί της ουσίας δεν ετίθετο ζήτημα έναρξης χρησιμοποίησης των επενδυτικών αγαθών. Υπό αυτό το πρίσμα, από την έκθεση ελέγχου συνάγεται ότι στην υπό εξέταση περίπτωση από τον υπό κρίση έλεγχο του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ.

Απτικής αμφισβητήθηκε η τρίτη από τις ως άνω τρεις (3) ουσιαστικές προϋποθέσεις για την αναγνώριση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από το ΦΠΑ εκροών λόγω μη τεκμηρίωσης της χρησιμοποίησης των αγορών σε φορολογητέες πράξεις (ή σε πράξεις απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης).

β) Εντούτοις, όπως προκύπτει από την ερμηνεία των προπαρατεθεισών διατάξεων του άρθρου 30 Κώδικα ΦΠΑ (όπως ίσχυαν κατά την ως άνω κρίσιμη εν προκειμένω ημερομηνία (.....)) 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, η προσφεύγουσα είναι υποκείμενη στο ΦΠΑ ως ασκούσα κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα. Συνεπώς, είχε, καταρχήν, το δικαίωμα να εκπέσει από τις φορολογητέες και τις απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης εκροές της το ως άνω υπό κρίση συνολικό ποσό ΦΠΑ εισροών, είναι δε αδιάφορο συναφώς (δηλαδή ως προς το αν έχει γεννηθεί ή όχι για την προσφεύγουσα το εν λόγω δικαίωμα) το αν κατά τις ημερομηνίες έκδοσης και κοινοποίησης των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων οι εισροές αυτές είχαν συσχετιστεί με συγκεκριμένες εκροές (συνακόλουθα είναι αδιάφορη η διαπίστωση του ελέγχου ότι κατά τις ημερομηνίες αυτές αφενός δεν είχε «γίνει» (κατά τη διατύπωση που χρησιμοποιείται στην οικεία έκθεση ελέγχου) ούτε η λειτουργία της επένδυσης ούτε έστω η εγκατάστασή της και αφετέρου δεν υφίστατο προοπτική χρησιμοποίησης των επενδυτικών αγαθών από τη συγκεκριμένη ως άνω αντισυμβαλλόμενη της προσφεύγουσας (με ΑΦΜ)) -πολλώ μάλλον που κατά τις ημερομηνίες αυτές δεν είχε παρέλθει ακόμα η προβλεπόμενη από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 33 παρ. 3 εδ. β' Κώδικα ΦΠΑ (όπως ίσχυε κατά την ως άνω κρίσιμη εν προκειμένω ημερομηνία (.....)) 5ετία από το έτος απόκτησης των επενδυτικών αγαθών-, αφού κατά την προπαρατεθείσα απόφαση της 06.10.2022 του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης στην υπόθεση C-293/21 (Vittamed technologijos, ECLI:EU:C:2022:763, σκέψη 43 αυτής), το δικαίωμα έκπτωσης, άπαξ και γεννηθεί, εξακολουθεί να υφίσταται, ακόμη και αν

- η σκοπούμενη οικονομική δραστηριότητα δεν πραγματοποιήθηκε τελικώς και, ως εκ τούτου, δε διενεργήθηκαν φορολογούμενες πράξεις στο πλαίσιο αυτής (πολλώ μάλλον επομένως αν μόνο μία μεμονωμένη συναλλαγή με έναν αντισυμβαλλόμενο δεν πραγματοποιήθηκε, ενώ πραγματοποιούνται άλλες συναλλαγές με άλλους αντισυμβαλλόμενους, εν προκειμένω δε ούτε ο υπό κρίση έλεγχος έκρινε ούτε από κανένα άλλο από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι δεν είναι δυνατή η χρησιμοποίηση των ως άνω κρίσιμων επενδυτικών αγαθών σε άλλες φορολογητέες πράξεις ή απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών) 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 (όπως φαίνεται να έχει συμβεί εν προκειμένω),

γ) Δεδομένων όλων των ανωτέρω και όπως προκύπτει από τη συνδυασμένη ερμηνεία των προπαρατεθεισών διατάξεων (όπως ίσχυαν κατά την ως άνω κρίσιμη εν προκειμένω ημερομηνία (.....)), η προσφεύγουσα είχε, κατά τις ημερομηνίες που το ως άνω υπό κρίση συνολικό ποσό ΦΠΑ έγινε αντίστοιχα απαιτητό, δικαίωμα έκπτωσής του από το ΦΠΑ των εκροών της και, κατά την(ημερομηνία υποβολής της ως άνω υπ' αριθμ.αίτησής της), αξίωση προς επιστροφή του ως άνω πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 παρ. 1 εδ. α' Κώδικα ΦΠΑ και κατ' εφαρμογή της διαδικασίας που καθορίστηκε με τα άρθρα 1 και 2 της υπ' αριθμ. Α.1104/2020 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ ως υποκείμενη στο ΦΠΑ εγκατεστημένο στην Ελλάδα.

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

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 52 παρ. 4 εδ. α' ν. 5104/2024, όπως ίσχυε κατά την(ημερομηνία άσκησης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, με την οποία διατυπώθηκε από την προσφεύγουσα και αίτημα έντοκης επιστροφής του αιτηθέντος προς επιστροφή ποσού των 83.953,04 €): *«Σε περίπτωση καταβολής υπερβάλλοντος ποσού φόρου (αχρεώστητη καταβολή) καταβάλλονται τόκοι στον φορολογούμενο για τη χρονική περίοδο από την ημερομηνία αίτησης επιστροφής του υπερβάλλοντος ποσού φόρου μέχρι την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του, εκτός εάν η επιστροφή φόρου ολοκληρωθεί μέσα σε ενενήντα (90) ημέρες από την παραλαβή από τη Φορολογική Διοίκηση της αίτησης επιστροφής φόρου του φορολογούμενου.»*

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 84 παρ. 4 ν. 5104/2024, όπως ίσχυε κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία άσκησης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής (16.9.2024): *«Πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των ν. 4174/2013 [...] και 4987/2022 [...] εξακολουθούν να ισχύουν.»*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 2 και 3 της υπ' αριθμ. ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ 2013/31.12.2013 (ΦΕΚ Β' 19/10.1.2014) απόφασης του Υπουργού Οικονομικών (που εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση της διάταξης του άρθρου 53 παρ. 4 ν. 4174/2013), όπως ίσχυε κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία άσκησης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής (16.9.2024): *«2. Το ύψος του επιτοκίου υπολογισμού των τόκων της παραγράφου 2 του άρθρου 53 του ν. 4174/2013 [...] που καταβάλλονται στον φορολογούμενο ορίζεται ως το επιτόκιο πράξεων Κύριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (ΜΡΟ) που ισχύει κατά την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του φόρου, πλέον πέντε και εβδομήντα πέντε (5,75) εκατοστιαίες μονάδες, ετησίως. 3. Το επιτόκιο των άρθρων 1 και 2 της παρούσας δεν μεταβάλλεται κατά το μέρος που αφορά το επιτόκιο των πράξεων Κύριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (ΜΡΟ) πριν την εκάστοτε σωρευτική μεταβολή αυτού κατά δύο (2) εκατοστιαίες μονάδες λαμβανομένου ως βάσης υπολογισμού του επιτοκίου που ισχύει κατά την ημερομηνία έναρξης ισχύος της παρούσας, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 4. 4. Η παρούσα απόφαση τίθεται σε ισχύ από 1.1.2014.»*

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου μόνου παρ. 1 της υπ' αριθμ. Α.1121/3.8.2023 (ΦΕΚ Β' 5009/9.8.2023) απόφασης του Υπουργού Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών, όπως ίσχυε κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία άσκησης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής (16.9.2024): *«Κατ' εξαίρεση των οριζομένων στο άρθρο 3 της υπό στοιχεία ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ 2013/31.12.2013 [...] απόφασης του Υπουργού Οικονομικών και για δύο (2) έτη από την*

ημερομηνία δημοσίευσης της παρούσας απόφασης, το επιτόκιο των άρθρων 1 και 2 της υπό στοιχεία ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ 2013/31.12.2013 απόφασης του Υπουργού Οικονομικών δεν μεταβάλλεται κατά το μέρος που αφορά το επιτόκιο των πράξεων Κύριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (ΜΡΟ) πριν την εκάστοτε σωρευτική μεταβολή αυτού κατά πέντε (5) εκατοστιαίες μονάδες λαμβανομένου ως βάσης υπολογισμού του επιτοκίου που ίσχυε κατά την 1η.1.2014.»

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα ζητά περαιτέρω να της επιστραφεί το αιτηθέν προς επιστροφή ποσό συνολικού ύψους 83.953,04 € εντόκως από την ημερομηνία υποβολής της εν λόγω αίτησής της (.....), άλλως από την πάροδο 4 μηνών από την έκδοση της οικείας εντολής ελέγχου (ήτοι από), άλλως από την πάροδο 30 ημερών από την ολοκλήρωση του ελέγχου και τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου (ήτοι από). Ο ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας πρέπει, ενόψει των προπαρατεθεισών διατάξεων του άρθρου 52 παρ. 4 εδ. α' ν. 5104/2024, του άρθρου 84 παρ. 4 ν. 5104/2024 και των άρθρων 2 και 3 της υπ' αριθμ. ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ 2013/31.12.2013 απόφασης του Υπουργού Οικονομικών (όπως ίσχυαν κατά την(ημερομηνία άσκησης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, με την οποία διατυπώθηκε από την προσφεύγουσα το αίτημα αυτό έντοκης επιστροφής του εν λόγω ποσού), να γίνει δεκτός ως νόμω βάσιμος, δεδομένου ότι η σχετική αξίωσή της δεν έχει παραγραφεί, κατ' ακολουθίαν δε, και κατ' αποδοχή ως νόμω βάσιμου του ειδικότερου σχετικού ισχυρισμού της, πρέπει να της επιστραφεί το ως άνω ποσό και να της καταβληθούν συναφώς τόκοι υπολογιζόμενοι με το επιτόκιο των πράξεων Κύριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (ΜΡΟ) που θα ισχύει κατά την ημερομηνία ειδοποίησής της για την επιστροφή του, προσαυξημένο (το επιτόκιο) κατά 5,75% και υπολογισμένο σε ετήσια βάση, σύμφωνα με τα οριζόμενα με την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 2 της υπ' αριθμ. ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ 2013/31.12.2013 απόφασης του Υπουργού Οικονομικών και την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου μόνου παρ. 1 της υπ' αριθμ. Α.1121/3.8.2023 απόφασης του Υπουργού Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών (όπως αμφότερες ίσχυαν κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία άσκησης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής (16.9.2024)).

Επειδή, σε κάθε περίπτωση η έκταση της αρχικής έκπτωσης που δικαιούται εν προκειμένω το προσφεύγον θα καθοριστεί από τη χρήση των αγαθών / υπηρεσιών, στις οποίες αφορά το ως άνω υπό κρίση συνολικό ποσό ΦΠΑ, χρήση η οποία θα καθορίσει φυσικά και την έκταση τυχόν απαιτούμενων διακανονισμών στο μέλλον σύμφωνα με το άρθρο 33 παρ. 1-4 Κώδικα ΦΠΑ, 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.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την αποδοχή της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, **την ακύρωση** των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος
-----	----------------	-------------------	------------------------------------	-------------	-------------------------------------

1			18.7.2024	ΦΠΑ	01/01/2023 - 30/06/2023
2			18.7.2024	ΦΠΑ	01/07/2023 - 31/07/2023
3			18.7.2024	ΦΠΑ	01/08/2023 - 30/09/2023

και την έντοκη επιστροφή του ως άνω αιτηθέντος ποσού ΦΠΑ συνολικού ύψους 83.953,04 €, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 42 ΚΦΔ και 52 ν. 5104/2024.

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

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		570.102,97	570.102,97	570.102,97	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών		1.113.186,45	763.382,11	1.113.186,45	0,00
Φόρος εκροών		136.824,71	136.824,71	136.824,71	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών		406.315,49	325.787,67	406.315,49	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο		269.490,78	188.962,96	269.490,78	0,00
Χρεωστικό υπόλοιπο		-	-	-	-
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α ΚΦΔ		-	-	-	-
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα		-	-	-	-
Σύνολο φόρου για καταβολή		-	-	-	-
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	269.490,78	188.962,96	269.490,78	0,00
	για επιστροφή	-	-	-	-
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά		-	-	-	-

(ακύρωση της υπ' αριθμ. / πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2023-30.06.2023 του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής)

Φορολογική περίοδος 01.07.2023-31.07.2023

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ (σε €)	ΕΛΕΓΧΟΥ (σε €)	ΔΕΔ (σε €)	ΔΙΑΦΟΡΑ (σε €)
---------	--	-------------------	-------------------	---------------	-------------------

		1	2	3	3 - 1 = 4
Αξία φορολογητέων εκροών		139.763,85	139.763,85	139.763,85	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών		154.601,37	154.601,37	154.601,37	0,00
Φόρος εκροών		33.543,32	33.543,32	33.543,32	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών		306.594,94	226.067,12	306.594,94	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο		273.051,62	192.523,80	273.051,62	0,00
Χρεωστικό υπόλοιπο		-	-	-	-
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α ΚΦΔ		-	-	-	-
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα		-	-	-	-
Σύνολο φόρου για καταβολή		-	-	-	-
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	251.862,66	171.334,84	251.862,66	0,00
	για επιστροφή	21.188,96	21.188,96	21.188,96	0,00
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά		-	-	-	-

(ακύρωση της υπ' αριθμ./.....πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.07.2023-31.07.2023 του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής)

Φορολογική περίοδος 01.08.2023-30.09.2023

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ (σε €)	ΕΛΕΓΧΟΥ (σε €)	ΔΕΔ (σε €)	ΔΙΑΦΟΡΑ (σε €)
	1	2	3	3 - 1 = 4
Αξία φορολογητέων εκροών	9.092,57	9.092,57	9.092,57	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών	53.478,76	53.478,76	53.478,76	0,00
Φόρος εκροών	2.182,22	2.182,22	2.182,22	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	264.684,03	177.305,77	264.684,03	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο	262.501,81	178.548,77	262.501,81	0,00
Χρεωστικό υπόλοιπο	-	-	-	-
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α ΚΦΔ	-	-	-	-

Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα		-	-	-	-
Σύνολο φόρου για καταβολή		-	-	-	-
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	4.582,71	4.582,71	4.582,71	0,00
	για επιστροφή	257.919,10	173.966,06	257.919,10	0,00
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά		-	-	-	-

(ακύρωση της υπ' αριθμ. / πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.08.2023-30.09.2023 του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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.