



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 22/01/2025

Αριθμός απόφασης: 99

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ Α6**

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312351

Email : ded.ath@aade.gr

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. Της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Τη με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης .....και με αριθμό πρωτοκόλλου .....ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία ....., με έδρα στον

....., κατά της υπ' αριθ. ....Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ φορολογικής περιόδου 01/01/2023-31/12/2023 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση άλλως τροποποίηση, καθώς και την οικεία Έκθεση Ελέγχου.

6. Τις απόψεις του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης .....και με αριθμό πρωτοκόλλου .....ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία ....., η οποία υπεβλήθη **εμπρόθεσμα** και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

## ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθ. ....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, φορολογικής περιόδου 01/01/2023-31/12/2023, μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου εισροών που εμφάνιζε η προσφεύγουσα κατά το ποσό των 358.101,12€ και προσδιορίστηκε διαφορά υπολοίπου φόρου για έκπτωση ποσού **358.101,12€**, ήτοι από 468.078,98€ σε 109.977,86€.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από .....Έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου επιστροφής Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, η οποία συντάχθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε βάσει της υπ' αριθ. ....εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ για την φορολογική περίοδο 01/01/2023-31/01/2024.

Η προσφεύγουσα με την υπ' αριθ. πρωτ. ....αίτησή της (αριθ. περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α .....), ζήτησε την επιστροφή ποσού 400.000€, που αποτελεί μέρος του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ της φορολογικής περιόδου 01/01/2023-31/01/2024 λόγω αδυναμίας συμψηφισμού.

Αρ. Δήλ.	Έτος Δήλ.	Είδος	Φορολ. περίοδος (ΑΠΟ)	Φορολ. περίοδος (ΕΩΣ)	Συνολικές Εκροές	Φορολογητέες Εκροές	Φορολογητέες Εισροές	Πιστωτικό Υπόλοιπο Περιόδου	ΠΡΟΗΓ. Π.Υ.	ΤΕΛΙΚΟ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ
----------	-----------	-------	-----------------------	-----------------------	------------------	---------------------	----------------------	-----------------------------	-------------	---------------------------

7227	2024	A	01/01/2024	31/01/2024	0,00	0,00	10.292,00	2.470,08	468.078,98	470.549,06
					Ποσό για έκπτωση					70.549,96
					Αίτηση επιστροφής 1082/2024					400.000,00

Συνεπεία της αναφερόμενης αίτησης και της αξιολόγησής της από την Δ/νση ελέγχων (.....) εξεδόθη η ανωτέρω εντολή μερικού επιτόπιου ελέγχου Φ.Π.Α. από τον Προϊστάμενο του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, αντίγραφο της οποίας κοινοποιήθηκε (e-Κοινοποίηση) ηλεκτρονικά την .....στην προσφεύγουσα. Βάσει της ανωτέρω εντολής διενεργήθηκε την ....., μερικός έλεγχος στα λογιστικά αρχεία της για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 2859/2000 «Κωδικοποίηση ΦΠΑ» και της .....

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι:

- Η κύρια δραστηριότητα της προσφεύγουσας με ημερομηνία έναρξης .....είναι η .....
- Την .....υπεγράφη η Σύμβαση Παροχής Υπηρεσιών .....μεταξύ της ..... (Δ.Ο.Υ. ....) καλούμενη ως «Εργολάβος» και της προσφεύγουσας ..... (κατόπιν μετατράπηκε σε .....) με ΑΦΜ ..... καλούμενη ως «Εταιρεία». Η προαναφερόμενη σύμβαση υποβλήθηκε με την υπ' αριθ. ....Κατάσταση Συμφωνητικών (παρ. 16 άρ. 8 ν 1882/1990) στη Δ.Ο.Υ. .... (.....).
- Η προσφεύγουσα προέβη στην ..... με πλήθος Ιδιωτικών Συμφωνητικών, Προσυμφώνων Μίσθωσης Γης και Προσυμφώνων Παραχώρησης Δουλείας Χρήσης, σε διάφορες περιοχές των ....., όπως αυτές απεικονίζονται στον πίνακα των σελ. 15-19 της έκθεσης ελέγχου.
- Από τον έλεγχο στα Βιβλία της προσφεύγουσας και συγκεκριμένα στον λογαριασμό 15.02 με την ονομασία «Μηχανήματα – Τεχνικές Εγκαταστάσεις – Λοιπός Μηχανολογικός Εξοπλισμός Υπό Εκτέλεση» διαπιστώθηκε ότι έλαβε και καταχώρησε τα παρακάτω Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών, από την ....., όπως φαίνεται στον παρακάτω πίνακα (My Data Έξοδα):

ΑΦΜ ΑΝΤΙΣ/ΝΟΥ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΑΝΤΙΣ/ΝΟΥ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΠΑΡΑΣΤΑ ΤΙΚΟΥ	ΗΜ/ΝΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ	ΕΙΔΟΣ ΠΑΡΑΣΤΑ ΤΙΚΟΥ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
.....	.....	.....	.....	Τ.Π.Υ.	140.400,00	33.696,00	174.096,00
.....	.....	.....	.....	Τ.Π.Υ.	286.000,00	68.640,00	354.640,00
.....	.....	.....	.....	Τ.Π.Υ.	78.000,00	18.720,00	96.720,00
.....	.....	.....	.....	Τ.Π.Υ.	75.608,00	18.145,92	93.753,92
.....	.....	.....	.....	Τ.Π.Υ.	114.400,00	27.456,00	141.856,00
.....	.....	.....	.....	Τ.Π.Υ.	483.600,00	116.064,00	599.664,00
.....	.....	.....	.....	Τ.Π.Υ.	145.600,00	34.944,00	180.544,00

.....	.....	.....	.....	Τ.Π.Υ.	58.240,00	13.977,60	72.217,60
.....	.....	.....	.....	Τ.Π.Υ.	110.240,00	26.457,60	136.697,60
				<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>1.492.088,00</b>	<b>358.101,12</b>	<b>1.850.189,12</b>

Όλα τα παραπάνω Τ.Π.Υ. που έλαβε η προσφεύγουσα είχαν ως αιτιολογία .....

Κατόπιν ο έλεγχος συνέταξε και κοινοποίησε ηλεκτρονικά, την ....., στη θυρίδα της προσφεύγουσας στο TAXISnet, το με αρ. πρωτ. ΕΛ.ΚΕ. ...., Αίτημα Παροχής Πληροφοριών του άρθρου 14 του ν.4987/2022, ζητώντας εξηγήσεις για τα παρακάτω θέματα, που αφορούσαν τα παραπάνω ληφθέντα Τ.Π.Υ.:

A) Για το θέμα της εξασφάλισης γης, ήτοι:

1) Ποια υπηρεσία ήταν ακριβώς αυτή που «εξασφαλίζει τη γη»

2) Με ποιον τρόπο και πόσο τιμολογείται η ανωτέρω υπηρεσία.

B) Για το θέμα της ανάπτυξης φωτοβολταϊκών πάρκων σε κάθε ένα από τα παραπάνω παραστατικά:

1) Πόσο είναι το ποσό της τιμολόγησης σε κάθε ένα από τα παραπάνω παραστατικά.

2) Ποιες υπηρεσίες αφορούν και να προσκομιστούν τυχόν σχετικές μελέτες, συμβάσεις και Κάθε άλλο σχετικό έγγραφο.

Η προσφεύγουσα μέσω της λογιστριάς της απάντησε ως εξής:

«[...]Σύμφωνα με το .....αναπτύσσει έργα ..... για τη .....μέχρι να φτάσουν το στάδιο κατασκευής και έχοντας ολοκληρώσει όλη την αδειοδοτική διαδικασία, όπως φαίνεται και στη σελ. 16 (.....).

Για την ανάπτυξη των έργων εξασφαλίζεται η Γη όπως θα δείτε με τα υπογεγραμμένα προσύμφωνα και στη σελ 33 του .....όπου περιγράφονται οι υπηρεσίες που προσφέρει ο ..... για την ανάπτυξη των έργων και μέσα σε αυτά είναι η εξασφάλιση της γης. Αυτή η εξασφάλιση γίνεται για την ανάπτυξη ενός Φ/Β έργου που βάσει μελέτης υπολογίζεται η ισχύς του (MW).

Στη σελ 13 ..... βλέπουμε και το τίμημα ανάπτυξης έργου για τον ..... που ορίζεται 26000 €/MW. Και στη σελ 38 .....βρίσκουμε τα ποσοστά πληρωμής των ..... Τα τιμολόγια που έχουν κοπεί αναφέρονται στο ....., το οποίο είναι η εξασφάλιση της Γης και αντιπροσωπεύουν το 20% του τιμήματος ανάπτυξης για κάθε έργο και αντιστοίχως έχουν υπολογιστεί τα ποσά.[..]»

Η .....αποτελεί την από .....Σύμβαση Παροχής Υπηρεσιών και Ανάπτυξης που υπογράφηκε μεταξύ της προσφεύγουσας και της .....

Ο έλεγχος λόγω του γεγονότος ότι η προσφεύγουσα:

i) δεν προσκόμισε τις σχετικές μελέτες που ορίζουν τα φωτοβολταϊκά έργα ώστε να καταστεί γνωστός ο αριθμός αυτών, η ακριβής οριοθέτησή τους, ήτοι το μέρος το οποίο θα

αναπτυχθεί το κάθε ένα χωριστά, η ισχύς του κάθε φωτοβολταϊκού έργου, ώστε να γίνουν γνωστά τα ποσά επί των οποίων θα υπολογιστούν τα ορόσημα πληρωμής και κυρίως του αρχικού ποσοστού 20%.

ii) στο σύνολο των ληφθέντων Τ.Π.Υ. στην περιγραφή των παρασχεθέντων υπηρεσιών δεν γίνεται μνεία ότι εκδίδονται βάσει της προαναφερόμενης Σύμβασης (.....).

iii) σε ορισμένα δε Τ.Π.Υ., όπως τα υπ' αριθμ. .... η περιγραφή είναι πλήρως ασαφής και αόριστη .....

iv) λόγω του άρθρου 130 του ν. 4819/2021

v) λόγω του ότι δεν έχει δηλωθεί ως εγκατάσταση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., η αγορά ή ενοικίαση χώρου (εργοταξίου) για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας και

vi) δεν πραγματοποιήθηκαν επενδυτικές δαπάνες, όπως αγορές επενδυτικών αγαθών, ήτοι φωτοβολταϊκά συστήματα, διαμόρφωση περιβάλλοντος χώρου κ.λ.π.,

διαπίστωσε ότι δεν πληρούνται τα αναφερόμενα στις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 33 του ν. 2859/2000, και απέρριψε τις προαναφερθείσες δαπάνες αφαιρώντας τον φόρο εισροών αυτών των δαπανών από το σύνολο του φόρου εισροών για το φορολογικό έτος 2023 ως ακολούθως:

**ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2023**

	ΒΑΣΕΙ ΥΠΟΒΛΗΘΕΙΣΩΝ ΠΕΡΙΟΔΙΚΩΝ ΔΗΛΩΣΕΩΝ 01/01/2023 - 31/12/2023		ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ 01/01/2023 - 31/12/2023		ΔΙΑΦΟΡΑ
	ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	
<b>A. ΕΚΡΟΣΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ</b>					
Φορολογητέες εκροές 13 % (Κωδ. 301)					
Φορολογητέες εκροές 24 % (Κωδ. 303)	55.000,00	13.200,00	55.000,00	13.200,00	
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ (Κωδ. 307)</b>	<b>55.000,00</b>	<b>13.200,00</b>	<b>55.000,00</b>	<b>13.200,00</b>	
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΕΚΡΟΩΝ (Κωδ. 311)</b>	<b>55.000,00</b>		<b>55.000,00</b>		
Κύκλος Εργασιών Φ.Π.Α. (Κωδ 312)	0,00		0,00		
<b>B. ΕΙΣΡΟΣΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ</b>					
Αγορές και δαπάνες στο εσωτερικό της χώρας (Κωδ. 361)	13.044,52	3.130,69	13.044,52	3.130,69	
Αγορές και εισαγωγές επενδυτικών αγαθών (Κωδ.362)	1.659.474,60	398.273,90	167.386,60	40.172,78	358.101,12
Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών (κωδ. 364)					
Λοιπές Πράξεις Λήπτη (κωδ. 366)	55.000,00	13.200,00	55.000,00	13.200,00	
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ (Κωδ. 367)</b>	<b>1.727.519,12</b>	<b>414.604,59</b>	<b>235.431,12</b>	<b>56.503,47</b>	<b>358.101,12</b>

ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ (Κωδ. 430)		414.604,59		56.503,47	358.101,12
Γ. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ					
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ (Κωδ. 470)		401.404,59		43.303,47	358.101,12
Πιστωτικό υπόλοιπο προηγ. Φορολογικής Περιόδου (Κωδ. 401)		66.674,39		66.674,39	
Ποσό για έκπτωση (Κωδ. 502)		468.078,98		109.977,86	358.101,12
Ποσό για επιστροφή (Κωδ. 503)		0,00		0,00	0,00

Ακολούθως, εκδόθηκε το υπ' αριθμ. ....Σημείωμα Διαπιστώσεων και οι υπ' αριθ. ....Προσωρινοί Διορθωτικοί Προσδιορισμοί ΦΠΑ για την κρινόμενη περίοδο 01/01/2023-31/01/2024:

A/A	ΑΡΙΘΜΟΣ ΠΡΑΞΕΩΝ ΠΡΟΣΩΡΙΝΟΥ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.	ΦΟΡ/ΚΟ ΕΤΟΣ	ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	ΜΕΙΩΣΗ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΥ ΥΠΟΛΟΙΠΟΥ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΥ ΥΠΟΛΟΙΠΟΥ
1	.....	2023	468.078,98	358.101,12	109.977,86
2	.....	2024	70.549,06	0,00	70.549,06

Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε στο ως άνω Σημείωμα Διαπιστώσεων με το με αριθ. πρωτ. ΕΛ.ΚΕ. ....έγγραφο Υπόμνημα, μαζί με τα συνημμένα σε αυτό.

Επί του ως άνω υπομνήματος ο έλεγχος επεσήμανε ότι παρά την ύπαρξη συμβάσεως την οποία επικαλούνταν η προσφεύγουσα και την οποία αναλυτικά παρέθετε στο υπόμνημά της, κανένα νέο διευκρινιστικό στοιχείο δεν προσκομιζόταν για την φύση των εν λόγω δαπανών οι οποίες περιγράφονταν με τον γενικόλογο τίτλο ως ....., καθώς όλα τα εκδοθέντα Τιμολόγια με κανένα τρόπο δεν συσχετιζόνταν με το επικληθέν συμφωνητικό, αφορούσαν δε όλα δαπάνες παροχής υπηρεσιών πολύ μεγάλου ύψους, ασαφείς, αόριστες, μη τεκμηριωμένες, οι οποίες από πουθενά δεν προέκυπτε ότι αφορούσαν την δραστηριότητα της προσφεύγουσας έστω και σε μέλλοντα χρόνο. Επιπλέον ο έλεγχος επεσήμανε ότι οι εν λόγω φερόμενες ως υπηρεσίες οι οποίες μάλιστα φαίνεται να έλαβαν χώρα για ..... σε μέρη (.....) και χρόνο όπου ήδη δεν επιτρεπόταν η υποβολή νέων αιτήσεων στη Ρυθμιστική Αρχή Ενέργειας (ΡΑΕ) και η έκδοση νέων Βεβαιώσεων Ειδικών Έργων για την υλοποίηση υβριδικών σταθμών Ανανεώσιμων Πηγών Ενέργειας (Α.Π.Ε.), δεδομένης και της μη ύπαρξης πουθενά οποιασδήποτε άλλης εγκατάστασης-εργοταξίου της προσφεύγουσας, δεν μπορούσαν να χαρακτηρισθούν ως επενδυτικές δαπάνες, (όπως αγορές επενδυτικών αγαθών, ήτοι .....,) και ότι δεν πληρούνταν τα αναφερόμενα στις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 33 του ν. 2859/2000.

Για τους λόγους αυτούς ο έλεγχος ενέμεινε στις αρχικές του θέσεις και δεν αναγνώρισε προς έκπτωση ποσό Φ.Π.Α. ύψους 358.101,12 € το οποίο αντιστοιχεί σε Τ.Π.Υ. συνολικής καθαρής αξίας 1.492.088,00€ εκδόσεως της επιχείρησης ..... Ως εκ τούτου ο έλεγχος έκρινε ότι η προσφεύγουσα με βάση την υπ' αρ. πρωτ. ....αίτηση επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου ποσού 400.000,00€ δικαιούται επιστροφής ποσού ύψους 41.898,88 ευρώ (400.000 - 358.101,12) και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως τροποποίηση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Παράνομος και εσφαλμένος χαρακτηρισμός των δαπανών της Εταιρείας ως «γενικών, αορίστων και μη ποσοτικά προσδιορισμένων».
- Εσφαλμένος ισχυρισμός του Ελέγχου ότι δεν επιτρεπόταν η υποβολή νέων αιτήσεων στη Ρυθμιστική Αρχή Ενέργειας (ΡΑΕ) και η έκδοση νέων βεβαιώσεων για την υλοποίηση υβριδικών σταθμών Α.Π.Ε. σε νησιωτικά συμπλέγματα όταν εκδόθηκαν τα σχετικά Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών από την αντισυμβαλλόμενη Εταιρεία .....  
Πρόθεση της Εταιρείας είναι να καταθέσει αίτηση στις αρχές του 2025 όταν θα ανοίξει το δίκτυο και θα επιτρέπεται η υποβολή νέων αιτήσεων. Ωστόσο, για να μπορέσει η Εταιρεία να είναι έτοιμη να καταθέσει αίτηση, θα πρέπει να έχουν προηγηθεί όλες οι απαραίτητες ενέργειες για την εξασφάλιση της γης για την ανάπτυξη των φωτοβολταϊκών πάρκων, τη σύνταξη ιδιωτικών συμφωνητικών, ήτοι των Προσυμφώνων Μισθώσεως Γης και Προσυμφώνων Παραχωρήσεως Δουλείας Χρήσεως σε διάφορες περιοχές των ....., την εκπόνηση των τεχνικών μελετών και της τεχνικής περιγραφής του έργου, καθώς και της λήψεως των απαιτούμενων εγκρίσεων από τις εκάστοτε αρμόδιες αρχές για την εγκατάσταση σταθμού Α.Π.Ε. στα συγκεκριμένα οικόπεδα/εκτάσεις γης.
- Εσφαλμένη κρίση του Ελέγχου ότι δεν πραγματοποιήθηκαν οι επενδυτικές δαπάνες (όπως, σχετικές μελέτες, αγορές επενδυτικών αγαθών, .....), στις οποίες αναλογεί το πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. ύψους 358.101,12 Ευρώ που δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση/επιστροφή.
- Εφόσον τα επενδυτικά αγαθά αγοράζονται/κατασκευάζονται με σκοπό να χρησιμοποιηθούν σε φορολογητέες πράξεις, υφίσταται δικαίωμα επιστροφής του Φ.Π.Α. που επιβαρύνθηκε η αγορά/κατασκευή τους, ακόμα και αν δεν έχει ξεκινήσει η δραστηριότητά του υποκειμένου στο φόρο. Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. έχει δικαίωμα να ελέγξει τα πραγματικά περιστατικά και την πλήρωση των προϋποθέσεων.

- Εσφαλμένος ισχυρισμός του Ελέγχου περί μη υπάρξεως και δηλώσεως ως εγκαταστάσεως στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. της αγοράς ή ενοικίασης χώρου (εργοταξίου) για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας.
- Παραβίαση αρχών της χρηστής διοικήσεως και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου.

**Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 1 και 3 του ν.2859/2000, ορίζεται ότι:**

«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. [...]

**3.Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16, 17 και 18.[...]**»

**Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 16 παρ. 1 και 2 του ν.2859/2000, ορίζεται ότι:**

«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,[...]

γ) κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου και το αργότερο τη 15η του επόμενου μήνα από αυτόν κατά τον οποίο γεννήθηκε η φορολογική υποχρέωση, προκειμένου για παραδόσεις αγαθών που απαλλάσσονται από το φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 28,[...]

ε) κατά το χρόνο που έχει συμφωνηθεί η καταβολή κάθε δόσης σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, για τις οποίες η αντιπαροχή καταβάλλεται περιοδικά,[...]

**Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.2859/2000, ορίζεται ότι:**

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

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

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

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

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

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

3.Όταν το ποσό της έκπτωσης είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο στην ίδια περίοδο, η επιπλέον διαφορά μεταφέρεται για έκπτωση σε επόμενη περίοδο ή επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων.»

**Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 34 παρ. 1 του ν.2859/2000, ορίζεται ότι:**

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

α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξαρχής αχρεώσητα ή

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

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

ii) [...] ή

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

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να ορίζεται ότι, προκειμένου για αγαθά επένδυσης ορισμένων βιομηχανικών και βιοτεχνικών επιχειρήσεων, αντί έκπτωσης ή επιστροφής του φόρου παρέχεται δικαίωμα αναστολής της πληρωμής του ή ρυθμίζεται με άλλο τρόπο. Με τις ίδιες αποφάσεις ρυθμίζεται κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την άσκηση του δικαιώματος αυτού.»

**Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 33 του ν.2859/2000, ορίζεται ότι:**

«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 στον φόρο,[...]

δδ) για παράδοση έργων σύνδεσης σταθμών αυτοπαραγωγής ή ανεξάρτητης παραγωγής μέχρι το Ελληνικό Δίκτυο Διανομής Ηλεκτρικής Ενέργειας (ΕΔΔΗΕ) ή το Ελληνικό Σύστημα Μεταφοράς Ηλεκτρικής Ενέργειας (ΕΣΜΗΕ), σύμφωνα με τις περ. ιδ) και ιε) της παρ. 3 του άρθρου 2 του ν. 4001/2011 (Α' 179),

β) σε αφορολόγητες δραστηριότητες, στις λοιπές περιπτώσεις.

Αν εντός πενταετίας ή δεκαετίας, κατά περίπτωση, από την πραγματοποίηση της δαπάνης για απόκτηση ή κατασκευή επενδυτικών αγαθών δεν έχει γίνει έναρξη της χρησιμοποίησής τους, θεωρείται ότι αυτά 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 του παρόντος Κώδικα, 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 στον 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 της περιόδου του διακανονισμού λήξει η χρήση του ακινήτου, στο οποίο κατασκευάστηκαν τα ανωτέρω κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές, ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός κατά την παρ. 3. Στην αξία των αγαθών επένδυσης δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης.[...]

Ως αγαθά επένδυσης νοούνται και εκείνα που εκμεταλλεύονται, σύμφωνα με τον σκοπό τους, οι εταιρείες του άρθρου 2 του ν. 1665/1986, καθώς και οι δαπάνες που καταβάλλει η επιχείρηση, για την κατασκευή μη ιδιόκτητου δικτύου σύνδεσης του σταθμού αυτοπαραγωγής ή ανεξάρτητης παραγωγής μέχρι το Ελληνικό Δίκτυο Διανομής Ηλεκτρικής Ενέργειας (ΕΔΔΗΕ) ή το Ελληνικό Σύστημα Μεταφοράς Ηλεκτρικής Ενέργειας (ΕΣΜΗΕ), σύμφωνα με τις περ. (ιδ) και (ιε) της παρ. 3 του άρθρου 2 του ν. 4001/2011.»

**Επειδή**, στο με αριθ. πρωτ. **Δ14Α 1179496 ΕΞ 27-12-2012** έγγραφο της Διεύθυνσης Φ.Π.Α. με θέμα «Δικαίωμα έκπτωσης Φ.Π.Α. επενδυτικών αγαθών», διευκρινίζεται ότι:

«4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 30 του Κώδικα ΦΠΑ (κυρ. ν.2859/2000), όπως ίσχυε, ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών.

Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παραγρ. 3 του άρθρου 33 του ίδιου ως άνω Κώδικα ΦΠΑ, σε περίπτωση παράδοσης αγαθών επένδυσης ή οριστικής παύσης της χρησιμοποίησης αυτών σε φορολογητέες πράξεις, κατά τη διάρκεια της πενταετούς περιόδου, ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός μέσα στο ίδιο έτος και τα αγαθά αυτά θεωρούνται, για τα έτη πού απομένουν, ότι χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά και μόνο σε αφορολόγητες δραστηριότητες.

Επίσης, εάν εντός πενταετίας 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.

Όπως διευκρινίστηκε με την Ε.Α.Υ.Ο. 1084562/3755/Α0014/ΠΟΛ.1177/20.7.1994, η πενταετία προς διακανονισμό του φόρου αρχίζει, από τη συγκεκριμένη ημερομηνία πραγματοποίηση της δαπάνης ήτοι, της έκδοσης εκάστου τιμολογίου και λήγει αμέσως με την παρέλευση της αντίστοιχης ημερομηνίας του πέμπτου έτους (σχ. Γνωμ. Ολομ. Ν.Σ.Κ. 142/1994).

Τέλος, με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του ίδιου άρθρου, ως αγαθά επένδυσης θεωρούνται τα ενσώματα αγαθά, πού ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και τίθενται από αυτή σε διαρκή εκμετάλλευση, καθώς και τα κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές πού κατασκευάζονται από την υποκείμενη στο φόρο επιχείρηση σε ακίνητο πού δεν ανήκει κατά κυριότητα σε αυτήν, αλλά έχει, βάσει οποιασδήποτε έννομης σχέσης, τη χρήση του ακινήτου αυτού, για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα χρόνων.

5. Επίσης, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 34 του Κώδικα ΦΠΑ, ορίζεται ότι, με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον αφορά αγαθό επένδυσης που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33.

Η διαδικασία και οι προϋποθέσεις της επιστροφής του φόρου καθορίζεται με την Α.Υ.Ο.Ο.1060481/4643/810/Α0014/ΠΟΛ.1073/21.7.2004 (ΦΕΚ 1164/Β/30-7-2004), όπως ισχύει.

6. Εν όψει των ανωτέρω, α) εφόσον δεν συντρέχει περίπτωση καταστρατηγήσεως των διατάξεων που παρέχουν το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου (μη νόμιμα τιμολόγια κλπ) και από τα δεδομένα των τηρούμενων λογιστικών βιβλίων προκύπτει ότι οι δαπάνες για τις οποίες κατεβλήθη ο φόρος, πραγματοποιήθηκαν κατά τον κρίσιμο χρόνο (2.1.2007-31.12.2008) με σκοπό την «κτήση - κατασκευή παγίου επενδυτικού αγαθών ισογείου βιοτεχνίας», ο καταβληθείς από αυτήν φόρος εισροών είναι άμεσα εκπεστέος και δεν εξαρτάται από την πραγματοποίηση φορολογητέων εκροών.».

**Επειδή,** στην ΠΟΛ.1282/1992 ερμηνευτική εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων του ΦΠΑ και διευκρινίστηκε ότι το δικαίωμα έκπτωσης του υποκειμένου στο φόρο για αγαθά επένδυσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών. Συγκεκριμένα στην παρ. 2 του άρθρου 23 «Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου» της εν λόγω ΠΟΛ. Αναφέρεται ότι: «Επομένως, αν ο υποκείμενος στο φόρο επιβαρύνθηκε με φόρο εισροών για επενδυτικά αγαθά, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 33 του ν.2859/2000 (πρώην 26 του ν.1642/1986), το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών που επιβάρυνε τα επενδυτικά αυτά

αγαθά και το οποίο ήδη ασκήθηκε σε προηγούμενες φορολογικές περιόδους, δηλαδή αν το δικαίωμα αυτό ασκήθηκε νόμιμα ή όχι, θα κριθεί οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των επενδυτικών αγαθών, καθώς και της εν συνεχεία χρήσης αυτών τουλάχιστον για μια πενταετία. Συνεπώς, αν τα επενδυτικά αγαθά κατά την έναρξη χρησιμοποίησης, χρησιμοποιούνται σε φορολογητέες δραστηριότητες, ο φόρος καλώς εκπέστηκε ή επιστράφηκε, αν όμως χρησιμοποιούνται σε αφορολόγητες δραστηριότητες ή απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης, θα πρέπει να αποδοθεί εφάπαξ στο Δημόσιο ο φόρος που επιβάρυνε την απόκτηση τους και ο οποίος επιστράφηκε στον υποκείμενο ή εκπέστηκε από αυτόν προηγούμενα.».

**Επειδή**, κατά τα ανωτέρω, αν κατά την έναρξη χρησιμοποίησης των επενδυτικών αγαθών αυτά χρησιμοποιούνται σε φορολογητέες δραστηριότητες ή απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης, θα πρέπει να αποδοθεί στο δημόσιο ο ΦΠΑ που έχει εκπεστεί ή επιστραφεί. Κατά συνέπεια εφόσον τα επενδυτικά αγαθά αγοράζονται με σκοπό να χρησιμοποιηθούν σε φορολογητέες πράξεις, υπάρχει δικαίωμα επιστροφής του Φ.Π.Α. που επιβαρύνθηκε η αγορά τους, ακόμα και αν δεν έχει ξεκινήσει η δραστηριότητα, ωστόσο η αρμόδια Δ.Ο.Υ. έχει δυνατότητα να ελέγξει τα πραγματικά περιστατικά και την πλήρωση των προϋποθέσεων (Σχετ. εγγ. Δ14Α 1107283 ΕΞ 2010, ΔΕΕ C-110/94, C-100/98, C-147/98, C-37/95 και C-400/98) [ΦΠΑ ΑΝΑΛΥΣΗ - ΕΡΜΗΝΕΙΑ, Δ. Σταματόπουλος - Α. Κλωνή, Εκδ. Σταματόπουλου, 2015 σελ. 905].

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 130 του Ν. 4819/2021, ορίζεται ότι:

**«1. Από την έναρξη ισχύος του παρόντος δεν επιτρέπεται η υποβολή νέων αιτήσεων στη Ρυθμιστική Αρχή Ενέργειας (ΡΑΕ) και η έκδοση νέων Βεβαιώσεων Ειδικών Έργων για την υλοποίηση υβριδικών σταθμών Ανανεώσιμων Πηγών Ενέργειας (Α.Π.Ε.) σε νησιωτικά συστήματα που έχουν διασυνδεθεί ή τελούν υπό διασύνδεση ή αναμένεται να διασυνδεθούν μερικώς ή ολικώς με το Ελληνικό Σύστημα Μεταφοράς Ηλεκτρικής Ενέργειας (Ε.Σ.Μ.Η.Ε.) της περιόδου 2019-2028 μέχρι την 31η.12.2024, σύμφωνα με το εγκεκριμένο Δεκαετές Πρόγραμμα Ανάπτυξης (ΔΠΑ) του Ε.Σ.Μ.Η.Ε. της περιόδου 2019-2028 που εγκρίθηκε με την από 27.3.2020 απόφαση της ΡΑΕ (Β' 1048). Εκκρεμείς αιτήσεις χορήγησης αδειών παραγωγής ή Βεβαιώσεων Ειδικών Έργων απορρίπτονται χωρίς να απαιτείται να έχει προηγηθεί εξέτασή τους.**

**2. Έως τις 31.12.2021, αναστέλλονται η υποβολή αιτήσεων, η χορήγηση αδειών παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας, η περιβαλλοντική αδειοδότηση και η χορήγηση προσφορών σύνδεσης για την αδειοδότηση σταθμών που συνδυάζουν μονάδες Α.Π.Ε. με διατάξεις αποθήκευσης ηλεκτρικής ενέργειας και έχουν λάβει άδεια παραγωγής, σύμφωνα με τον υπό στοιχεία Δ5-**

ΗΛ/Β/Φ.1/ οικ.17951/6.12.2000 Κανονισμό Αδειών Παραγωγής και Προμήθειας Ηλεκτρικής Ενέργειας (Β' 1498) ή εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ίδιου Κανονισμού.

3. Η παρ. 1 δεν εφαρμόζεται για τις αιτήσεις τροποποίησης αδειών παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας ή Βεβαιώσεων Ειδικών Έργων που έχουν ήδη χορηγηθεί για την εγκατάσταση υβριδικών σταθμών Α.Π.Ε. στην ..... και στα λοιπά μη διασυνδεδεμένα νησιωτικά συστήματα. Η παρ. 2 δεν εφαρμόζεται για σταθμούς αντλησιοταμίευσης.»

**Επειδή, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του άρθρου 130 του Ν. 4819/2021:**

**«Αιτιολογική έκθεση**

Με την προτεινόμενη ρύθμιση προβλέπεται ότι σε μη διασυνδεδεμένα νησιά που αναμένεται να διασυνδεθούν με το ΕΣΜΗΕ εντός των επόμενων τριών ετών δεν υποβάλλονται νέες αιτήσεις για την εγκατάσταση υβριδικών σταθμών σύμφωνα με τους περιορισμούς και τους όρους που καθορίζονται στον ν.3468/2006 (Α' 129), για υβριδικούς σταθμούς που εγκαθίστανται σε Μη Διασυνδεδεμένα Νησιά, καθώς η ολοκλήρωση της ισχύουσας αδειοδοτικής διαδικασίας και η θέση τους σε λειτουργία σε αυτόνομο νησιωτικό σύστημα, είναι πρακτικώς και χρονικώς αδύνατο να έχουν επιτευχθεί με τους όρους της αίτησής τους, πριν την πλήρη διασύνδεση. Σε συμμόρφωση, επομένως, αφενός, με την αρχή ασφάλειας δικαίου, προκειμένου να μην δημιουργηθούν εύλογες προσδοκίες στους αιτούντες που είναι αντικειμενικώς αδύνατον να ικανοποιηθούν και αφετέρου, με την αρχή ισότητας που επιβάλλει την ανόμοια αντιμετώπιση ανόμοιων καταστάσεων, προβλέπεται παύση της αδειοδότησης των υβριδικών σταθμών. Αντίθετα, δεν επηρεάζεται η τροποποίηση ήδη αδειοδοτημένων υβριδικών σταθμών στα νησιά αυτά, προς διασφάλιση ήδη διαμορφωμένων εννόμων καταστάσεων και δικαιωμάτων.

Παράλληλα, ορίζεται ότι μέχρι τη θέσπιση του νομοθετικού πλαισίου για την αδειοδότηση οντοτήτων που συνδυάζουν διατάξεις αποθήκευσης ηλεκτρικής ενέργειας και παραγωγής από ..... και την εναρμόνιση με το νέο πλαίσιο αδειοδότησης των σταθμών ....., αναστέλλεται η αδειοδότηση οντοτήτων που συνδυάζουν διατάξεις αποθήκευσης ηλεκτρικής ενέργειας και παραγωγής από .....

Με τις προτεινόμενες παραγράφους 4,5 και 6 προβλέπεται ο σχεδιασμός και η εφαρμογή δεσμευτικού χάρτη ενεργειών και χρονοδιαγράμματος υλοποίησης αυτών, με σκοπό την ανάπτυξη της δραστηριότητας αποθήκευσης ηλεκτρικής ενέργειας και συμμετοχής μονάδων αποθήκευσης στην αγορά ηλεκτρικής ενέργειας και σε μηχανισμούς ισχύος, σε συμμόρφωση με την κείμενη νομοθεσία και ιδίως με την Οδηγία (ΕΕ) 2019/944 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 5ης Ιουνίου 2019 σχετικά με τους κοινούς κανόνες για την εσωτερική αγορά ηλεκτρικής ενέργειας και την τροποποίηση της οδηγίας 2012/27/ΕΕ (αναδιατύπωση) (EEL 158/125).

Οι προτεινόμενες διατάξεις στοχεύουν στην έγκαιρη και αποτελεσματική εποπτεία των αρμοδίων φορέων, με σκοπό την υλοποίηση των σχετικών υποχρεώσεών τους, προβλέπεται δε ειδικά η επιβολή κυρώσεων, σε περίπτωση παραβίασης αυτών.»

**Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 76 του Ν. 5104/2024, ορίζεται ότι:**

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.»

**Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 33 παρ. 2 του Ν. 5104/2024, ορίζεται ότι:**

«[...] η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.[...]»

**Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 6 του Ν. 5104/2024, ορίζεται ότι:**

«6. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου).[...]»

**Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, ορίζεται ότι:**

«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

**Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα με την υπ' αριθ. πρωτ. ....αίτησή της (αριθ. περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α .....), ζήτησε την επιστροφή ποσού 400.000€, που αποτελεί μέρος του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ της φορολογικής περιόδου 01/01/2023-31/01/2024 λόγω αδυναμίας συμψηφισμού. Συνεπεία της αναφερόμενης αίτησης διενεργήθηκε μερικός έλεγχος στα λογιστικά αρχεία της προσφεύγουσας για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 2859/2000 και ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση ποσό Φ.Π.Α. ύψους 358.101,12**

€ το οποίο αντιστοιχεί στα κάτωθι Τ.Π.Υ. συνολικής καθαρής αξίας 1.492.088,00€ εκδόσεως της επιχείρησης .....

ΑΡΙΘΜΟΣ ΠΑΡ/ΚΟΥ	ΗΜ/ΝΙΑ ΠΑΡ/ΚΟΥ	ΑΦΜ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΟ
2	.....	.....	.....	140.400,00	33.696,00	174.096,00
3	.....	.....	.....	286.000,00	68.640,00	354.640,00
4	.....	.....	.....	78.000,00	18.720,00	96.720,00
5	.....	.....	.....	75.608,00	18.145,92	93.753,92
6	.....	.....	.....	114.400,00	27.456,00	141.856,00
7	.....	.....	.....	483.600,00	116.064,00	599.664,00
8	.....	.....	.....	145.600,00	34.944,00	180.544,00
9	.....	.....	.....	58.240,00	13.977,60	72.217,60
10	.....	.....	.....	110.240,00	26.457,60	136.697,60
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>				<b>1.492.088,00</b>	<b>358.101,12</b>	<b>1.850.189,12</b>

**Επειδή**, η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι είναι εσφαλμένος ο ισχυρισμός του Ελέγχου ότι δεν επιτρεπόταν η υποβολή νέων αιτήσεων στη Ρυθμιστική Αρχή Ενέργειας (ΡΑΕ) και η έκδοση νέων βεβαιώσεων για την υλοποίηση υβριδικών σταθμών Α.Π.Ε. σε νησιωτικά συμπλέγματα όταν εκδόθηκαν τα σχετικά Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών από την αντισυμβαλλομένη Εταιρεία ..... Επιπλέον, ισχυρίζεται ότι υφίσταται δικαίωμα επιστροφής του Φ.Π.Α. ακόμα και αν δεν έχει ξεκινήσει η δραστηριότητά του υποκειμένου στο φόρο, εφόσον τα επενδυτικά αγαθά αγοράζονται/κατασκευάζονται με σκοπό να χρησιμοποιηθούν σε φορολογητέες πράξεις.

**Επειδή**, από την έναρξη ισχύος του νόμου 4819/2021 αρ.130 δεν επιτρέπεται η υποβολή νέων αιτήσεων στη Ρυθμιστική Αρχή Ενέργειας (ΡΑΕ) και η έκδοση νέων Βεβαιώσεων Ειδικών Έργων για την υλοποίηση υβριδικών σταθμών Ανανεώσιμων Πηγών Ενέργειας (Α.Π.Ε.) σε νησιωτικά συστήματα που έχουν διασυνδεθεί ή τελούν υπό διασύνδεση ή αναμένεται να διασυνδεθούν μερικώς ή ολικώς με το Ελληνικό Σύστημα Μεταφοράς Ηλεκτρικής Ενέργειας (Ε.Σ.Μ.Η.Ε.) της περιόδου 2019-2028 μέχρι την 31η.12.2024, σύμφωνα με το εγκεκριμένο Δεκαετές Πρόγραμμα Ανάπτυξης (ΔΠΑ) του Ε.Σ.Μ.Η.Ε. της περιόδου 2019-2028 που εγκρίθηκε με την από 27.3.2020 απόφαση της ΡΑΕ (Β' 1048). Εκκρεμείς αιτήσεις χορήγησης αδειών παραγωγής ή Βεβαιώσεων Ειδικών Έργων απορρίπτονται χωρίς να απαιτείται να έχει προηγηθεί εξέτασή τους.

**Επειδή**, από τα αναφερόμενα στο άρθρο 30 του Ν. 4819/2021 και στην αιτιολογική του έκθεση, «Με την προτεινόμενη ρύθμιση προβλέπεται ότι σε μη διασυνδεδεμένα νησιά που



**αναμένεται να διασυνδεθούν με το ΕΣΜΗΕ εντός των επόμενων τριών ετών δεν υποβάλλονται νέες αιτήσεις για την εγκατάσταση υβριδικών σταθμών σύμφωνα με τους περιορισμούς και τους όρους που καθορίζονται στον ν.3468/2006 (Α' 129), για υβριδικούς σταθμούς που εγκαθίστανται σε Μη Διασυνδεδεμένα Νησιά, καθώς η ολοκλήρωση της ισχύουσας αδειοδοτικής διαδικασίας και η θέση τους σε λειτουργία σε αυτόνομο νησιωτικό σύστημα, είναι πρακτικώς και χρονικώς αδύνατο να έχουν επιτευχθεί με τους όρους της αίτησής τους, πριν την πλήρη διασύνδεση. Σε συμμόρφωση, επομένως, αφενός, με την αρχή ασφάλειας δικαίου, προκειμένου να μην δημιουργηθούν εύλογες προσδοκίες στους αιτούντες που είναι αντικειμενικώς αδύνατον να ικανοποιηθούν και αφετέρου, με την αρχή ισότητας που επιβάλλει την ανόμοια αντιμετώπιση ανόμοιων καταστάσεων, προβλέπεται παύση της αδειοδότησης των υβριδικών σταθμών.» προκύπτει σαφώς ότι δεν υποβάλλονται νέες αιτήσεις για την εγκατάσταση υβριδικών σταθμών σε μη διασυνδεδεμένα νησιά που αναμένεται να διασυνδεθούν με το ΕΣΜΗΕ μέχρι 31/12/2024.**

**Επειδή, από το Μητρώο του συστήματος Taxisnet προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εταιρεία με ημερομηνία έναρξης .....υπάγεται σε κανονικό καθεστώς ΦΠΑ και δηλώνει ως κύρια δραστηριότητα .....**

**Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, από τα προσύμφωνα παραχώρησης δουλείας χρήσης γης και από άλλα έγγραφα τα οποία προσκομίστηκαν από την προσφεύγουσα τόσο στον έλεγχο όσο και με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, προκύπτει ότι σκοπός της προσφεύγουσας είναι να δραστηριοποιηθεί στην ....., όπου ισχύει η απαγόρευση έκδοσης νέων αδειών αρ. 130 ν. 4819/2021.**

**Επειδή, η προσφεύγουσα έκανε έναρξη στις .....ήτοι σε μεταγενέστερο χρόνο από την έναρξη ισχύος του Ν. 4819/2021 άρ. 30, (που αρχίζει από την ημερομηνία δημοσίευσής τους την εφημερίδα της Κυβερνήσεως στις .....) και ως εκ τούτου δεν δικαιούτο να υποβάλει στη ΡΑΕ αίτηση για την υλοποίηση υβριδικών σταθμών Ανανεώσιμων Πηγών Ενέργειας (Α.Π.Ε.).**

**Επειδή, η προσφεύγουσα προχώρησε σε δαπάνες για την υλοποίηση υβριδικών σταθμών Ανανεώσιμων Πηγών Ενέργειας (Α.Π.Ε.) στην ....., όπου ισχύει η απαγόρευση έκδοσης νέων αδειών αρ. 130 ν. 4819/2021, χωρίς να έχει την έγκριση της ΡΑΕ, από τη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών και στοιχείων προκύπτει ότι είναι πρακτικά αδύνατον οι συγκεκριμένες δαπάνες να χρησιμοποιηθούν σε φορολογητέες δραστηριότητες δεδομένης της απαγόρευσης και συνεπώς η προσφεύγουσα δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης ή επιστροφής του ΦΠΑ ύψους 358.101,12€ με τον οποίο επιβαρύνθηκαν**

οι κρινόμενες δαπάνες συνολικής καθαρής αξίας 1.492.088,00€. Συνεπώς, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

**Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην με ημερομηνία θεώρησης .....Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου Επιστροφής Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

### **Αποφασίζουμε**

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης .....και με αριθμό πρωτοκόλλου .....ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία ..... και την **επικύρωση** της υπ' αριθ. ....Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ φορολογικής περιόδου 01/01/2023-31/12/2023.

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

	<b>ΔΗΛΩΣΗΣ</b>	<b>ΕΛΕΓΧΟΥ</b>	<b>ΔΙΑΦΟΡΑ</b>
Αξία φορολογητέων εκροών	55.000,00	55.000,00	
Αξία φορολογητέων εισροών	1.727.519,12	235.431,12	1.492.088,00
Φόρος εκροών	13.200,00	13.200,00	
Υπόλοιπο φόρου εισροών	481.278,98	123.177,86	358.101,12
Πιστωτικό υπόλοιπο	468.078,98	109.977,86	358.101,12
Χρεωστικό υπόλοιπο			
Πρόστιμο άρθρου 58 <sup>Α</sup> Κ.Φ.Δ.			
Σύνολο φόρου για καταβολή			
<b>Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση</b>	<b>468.078,98</b>	<b>109.977,86</b>	<b>358.101,12</b>

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ακριβές Αντίγραφο**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ  
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**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.