



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 01-04-2025

Αριθμός απόφασης: 538

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α8' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 08-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.5104/2024 ΦΕΚ Α' 58/19.04.2024), εφεξής ΚΦΔ.
- β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».
- γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων
- δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. 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 με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4.Την με ημερομηνία κατάθεσης**2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία, κατά: α) της με αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01.01.2022-31.12.2022 και β) της με αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01.01.2023-30.04.2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **02.12.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «..... η οποία κατατέθηκε 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:

Με την με αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01.01.2022-31.12.2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση σε 5.740,33€ από 82.980,50€ βάσει δηλώσεων, λόγω μη αναγνώρισης του δικαιώματος έκπτωσης από το φόρο εκροών ΦΠΑ ποσού 77.240,17€ αγορών/δαπανών (μηχανημάτων - τεχνικών εγκαταστάσεων - λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού κ.λ.π.) ύψους 331.197,60€ για την κατασκευή/εγκατάσταση φωτοβολταϊκού υποσταθμού παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας στη θέση» της Δημοτικής Ενότητας και Περιφερειακής Ενότητας

Με την με αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01.01.2023-30.04.2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση σε 7.877,12€ από 396.669,78€ βάσει δηλώσεων λόγω α) μη αναγνώρισης μεταφερόμενου πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενης περιόδου 77.240,17€ και β) μη αναγνώρισης του δικαιώματος έκπτωσης από το φόρο εκροών ΦΠΑ ποσού 311.552,49€ των αγορών/δαπανών (μηχανημάτων - τεχνικών εγκαταστάσεων - λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού κ.λ.π.) ύψους 1.298.135,41€ για την κατασκευή/εγκατάσταση φωτοβολταϊκού

υποσταθμού παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας στη θέση» της Δημοτικής Ενότητας και Περιφερειακής Ενότητας

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν με βάση την από 31.10.2024 έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ (ν.2859/2000) της Δ.Ο.Υ., δυνάμει της με αρ.-2024 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Αίτια ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό26-09-2023 αίτημα ανάκλησης της με αριθμό/26-05-2023 αίτησης επιστροφής ποσού 391.289,42€, η οποία περιλαμβανόταν στην ειδική κατάσταση της Διεύθυνσης Ελέγχων της Α.Α.Δ.Ε. με τον τίτλο «Επιστροφές Φ.Π.Α. τελευταίου RUN ..) κατόπιν ελέγχου» (αρ. πρωτ.-2023 Δ.Ο.Υ.) για την οποία είχε εκδοθεί η με αριθμό-06-2023 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για την φορολογική περίοδο 01/10/2021-30/04/2023.

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι αιτούμενο ποσό των 391.289,42€ προς επιστροφή, που στη συνέχεια ανακλήθηκε από την ίδια την προσφεύγουσα, είχε μεταφερθεί προς έκπτωση στην επόμενη φορολογική περίοδο 01/05/2023-31/05/2023 με τη με αρ. ...-02 2024 δήλωση ΦΠΑ που υπέβαλε.

Κατόπιν των ανωτέρω εκδόθηκε η με αρ. ...-07-2024 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για την φορολογική περίοδο 01/10/2021-30/04/2023 για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του ν.2859/2000 και της ΠΟΛ. 1124/18.06.2015.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθούν, οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τον κάτωθι λόγο:

Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 30 και 32 του ν. 2859/2000 σχετικά με το δικαίωμα έκπτωσης Φ.Π.Α. εισροών. Για την έκπτωση και επιστροφή του Φ.Π.Α. των δαπανών που συνδέονται με την κατασκευή φωτοβολταϊκού πάρκου και του οικείου υποσταθμού δεν απαιτείται να υπάρχει ήδη έννομη σχέση με το ακίνητο ούτε να έχουν ξεκινήσει οι εργασίες κατασκευής. Οι υπό κρίση δαπάνες δεν αμφισβητείται ότι συνδέονται με την κατασκευή φωτοβολταϊκού πάρκου και του οικείου υποσταθμού. Με τις αρ. 499/2024, 523/2024, 587/2024 και 1930/2024 αποφάσεις της Δ.Ε.Δ. έγιναν αποδεκτές αιτήσεις επιχειρήσεων σχετικά με το δικαίωμα έκπτωσης και επιστροφής Φ.Π.Α. εισροών σε περιπτώσεις που δεν υφίστατο έννομη σχέση με το ακίνητο για την κατασκευή και λειτουργία φωτοβολταϊκού πάρκου, καθώς υπήρχε η πρόθεση να πραγματοποιηθεί φορολογητέα δραστηριότητα.

Επειδή, με την παρ. 1 του άρθρου 27 του Ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: 1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα».

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ.1 του άρθρου 30 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 ακίνητα που έχουν υπαχθεί σε καθεστώς αναστολής της παραγράφου 4α του άρθρου 6, το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, που προσδιορίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 7 του άρθρου 31, αναστέλλεται καθ' όλη τη διάρκεια της περιόδου της παραγράφου 4α του άρθρου 6.

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.»

Επειδή, με το άρθρο 32 παρ. 1 και 3 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. 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,... 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 της παρ. 4 του άρθρου 33 ν.2859/2000 ορίζεται ότι: « 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 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, με τις διατάξεις του άρθρου 34 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) αφορά πράξεις, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 30, καθώς και πράξεις για τις οποίες με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών προβλέπεται αναστολή καταβολής του φόρου ή οφείλεται σε διαφορά συντελεστών εκροών- εισροών ή
- iii) αφορά αγαθά επένδυσης, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33.»

Επειδή, σύμφωνα με την Α.1104/6.5.2020 (ΦΕΚ Β' 1895/18.5.2020) απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ), όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία υποβολής από την προσφεύγουσα της υπ' αριθμ. πρωτ. 3629/26-05-2023 αίτησης επιστροφής: «Άρθρο 1. Δικαίωμα επιστροφής. Ο φόρος επιστρέφεται, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων, όταν καταβλήθηκε στο Δημόσιο αχρεωστήτως, είτε εξαρχής ή από επιγενόμενο λόγο. Άρθρο 2. Επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. μέσω διαδικασίας ανάλυσης κινδύνου. 1. Αίτηση Επιστροφής. Η αίτηση επιστροφής Φ.Π.Α. δημιουργείται ηλεκτρονικά με την υποβολή της δήλωσης Φ.Π.Α., εφόσον στην δήλωση αυτή ο υποκείμενος στον 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. [...]. Άρθρο 3. [...]. Άρθρο 5. Ανάκληση αίτησης επιστροφής. Το πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. που ζητείται για επιστροφή δεν μεταφέρεται προς έκπτωση στην επόμενη φορολογική περίοδο, εκτός εάν η αίτηση επιστροφής ανακληθεί εγγράφως με υποβολή σχετικού αιτήματος [...]. »

Επειδή, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 1108/2021 απόφαση (5μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψεις 4, 6 και 7 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 προηγούμενως 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. 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 ... 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. ..

6. Επειδή από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων του ν. 1642/1986, ερμηνευόμενων υπό το φως της έκτης οδηγίας περί Φ.Π.Α., όπως έχει, κατά τα ανωτέρω, ερμηνευθεί από το Δικαστήριο της Ένωσης (βλ. επίσης την απόφαση ΔΕΚ της 6ης Μαρτίου 2008, C-98/07 [...] A/S, [...] A/S, σκέψη 33, κατά την οποία «από το γράμμα της διατάξεως [του άρθρου 20 παρ. 4] προκύπτει με σαφήνεια ότι η δυνατότητα που παρέχεται στα κράτη μέλη αφορά αποκλειστικώς και μόνον την εφαρμογή των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 20, το οποίο ρυθμίζει τον διακανονισμό των εκπτώσεων»), συνάγεται ότι υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο, που πραγματοποιεί σε μισθωμένο ακίνητο δαπάνες ανέγερσης, προσθήκης ή βελτίωσης υφιστάμενων κτιρίων, τα οποία χρησιμοποιεί (ή κατά το μέρος που χρησιμοποιεί) για την πραγματοποίηση φορολογούμενων πράξεων, έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, με το οποίο επιβαρύνθηκαν οι εν λόγω δαπάνες, ανεξάρτητα από τη διάρκεια της μισθωτικής σχέσης. Η έκπτωση αυτή διακανονίζεται, περαιτέρω, κατά τους όρους και προϋποθέσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 26 του ν. 1642/1986 (κατά τον χρόνο υποβολής της εκκαθαριστικής δηλώσεως). Σε περίπτωση, εξάλλου, που οι ως άνω δαπάνες εμπίπτουν στην έννοια των επενδυτικών αγαθών, κατ' άρθρο 26 παρ. 4 του ν. 1642/1986 (στην αξία των οποίων, ωστόσο, δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης, ως προς τις οποίες, όμως, δε θίγεται, κατά τα ανωτέρω, το δικαίωμα έκπτωσης), τότε: α) το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης (και όχι απόκτησης) των αγαθών αυτών (δια

του τελικού διακανονισμού του φόρου που προκύπτει από τη σύγκριση του δικαιώματος έκπτωσης του έτους πρώτης χρησιμοποίησης με το αντίστοιχο του έτους απόκτησης), β) η εν λόγω έκπτωση υπόκειται σε πενταετή διακανονισμό (με αφετηρία το έτος χρησιμοποίησης), ο οποίος διενεργείται κάθε έτος για το ένα πέμπτο (1/5) του φόρου που επιβάρυνε τα πιο πάνω αγαθά (εφαρμοζόμενης, κατά τα λοιπά, της παρ. 1 του ίδιου άρθρου) και γ) παρέχεται στο υποκείμενο του φόρου το προβλεπόμενο στο άρθρο 27 παρ. 1 περ. δ) (αυτοτελές) δικαίωμα επιστροφής του φόρου [βλ. σχετικώς και τα αναφερόμενα στην αιτιολογική έκθεση επί του ν. 1882/1990, με το άρθρο 24 παρ. 3 του οποίου αντικαταστάθηκε η περίπτωση α) της παραγρ. 4 του άρθρου 26 του ν. 1642/1986, κατά τα οποία -εν όψει, προδήλως, της ως άνω παρεχόμενης δυνατότητας επιστροφής (ανάκτησης) του φόρου- “η διάταξη σκοπεί στην ενίσχυση της επενδυτικής προσπάθειας, καθώς δίνει τη δυνατότητα στις επιχειρήσεις να αποκτούν επενδυτικά αγαθά αναγκαία για τη λειτουργία τους μη επιβαρυνμένα με φόρο προστιθέμενης αξίας”].

7. ...Κατά την κρίση του δικάσαντος διοικητικού εφετείου, από τον συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 23 παρ. 1 και 26 παρ. 4 του ν. 1642/1986 προκύπτει “α) ότι ο υποκείμενος στον φόρο προστιθέμενης αξίας δικαιούται, μεταξύ άλλων, να εκπέσει από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης (πωλήσεως) αγαθών και το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι αγορές αγαθών επένδυσης, β) ότι το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου αυτού κρίνεται οριστικά κατά τον χρόνο χρησιμοποίησης των εν λόγω αγαθών επένδυσης, γ) ότι τέτοια αγαθά για την εφαρμογή των παραπάνω διατάξεων θεωρούνται και τα κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές που κατασκευάζονται από την υποκείμενη στο φόρο επιχείρηση σε ακίνητο που δεν ανήκει μεν κατά κυριότητα σε αυτή, έχει όμως βάσει οποιασδήποτε έννομης σχέσης τη χρήση του ακινήτου για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα ετών και δ) ότι η χρονική αυτή προϋπόθεση πρέπει απαραίτητως να συντρέχει κατά το χρόνο γενέσεως του δικαιώματος της εκπώσεως του φόρου, δηλαδή κατά το χρόνο χρησιμοποίησης των επενδυτικών αγαθών. Εν όψει αυτών, το εφετείο δέχθηκε ακολούθως, ότι στη συγκεκριμένη περίπτωση δεν ήταν δυνατή η έκπτωση “του φόρου των αγαθών επένδυσης”, διότι “το έτος [...], που κρίνεται οριστικά το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, δηλαδή το έτος χρησιμοποίησης των επενδυτικών αυτών αγαθών, δεν υφίστατο η χρονική προϋπόθεση της 9ετούς χρήσεως των ακινήτων βάσει οποιασδήποτε έννομης σχέσης, αφού τα τότε ισχύοντα μισθωτήρια είχαν διάρκεια 6 ετών”. Σύμφωνα, όμως, με τα εκτεθέντα στην προηγούμενη σκέψη, η κρίση αυτή της αναιρεσιβαλλομένης είναι μη νόμιμη. Τούτο διότι, ανεξαρτήτως αν οι ως άνω δαπάνες για εγκαταστάσεις και βελτιώσεις σε μισθωμένα ακίνητα (τρίτων) συνιστούσαν επενδυτικά αγαθά (ζήτημα το οποίο θα ήταν εξεταστέο αν η κρινόμενη διαφορά αφορούσε την επιστροφή του

φόρου) η αναιρεσείουσα είχε, πάντως, δικαίωμα να εκπέσει από τον φόρο των εκροών της τον αναλογούντα φόρο, με τον οποίο επιβαρύνθηκαν οι ένδικες δαπάνες βελτιώσεων κλπ επί των κτιρίων, τα οποία χρησιμοποίησε για την άσκηση υπαγόμενης στο φόρο δραστηριότητας, προϋπόθεση η οποία, άλλωστε, δεν αμφισβητήθηκε από την φορολογική αρχή. [...].»

Επειδή, στο άρθρο 76 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 πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή στο άρθρο 77 του Ν.5104/2022 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα εταιρεία συστάθηκε στις 01-06-2021 με αριθμό ΓΕΜΗ εδρεύουσα αρχικά στην για το χρονικό διάστημα από 01/06/2021 - 06/04/2022 σε ισόγειο γραφείο σύμφωνα με την υποβληθείσα Δήλωση Πληροφοριακών Στοιχείων Μίσθωσης Ακίνητης Περιουσίας με αριθμό

Για το χρονικό διάστημα από 06/04/2022 - 29/12/2022 ως έδρα δηλώθηκε σε ισόγειο γραφείο σύμφωνα με την υποβληθείσα Δήλωση Πληροφοριακών Στοιχείων Μίσθωσης Ακίνητης Περιουσίας με αριθμό

Για το χρονικό διάστημα 29/12/2022-19/04/2023 η έδρα της μεταφέρθηκε επί της οδούσύμφωνα με την υποβληθείσα Δήλωση Πληροφοριακών Στοιχείων Μίσθωσης Ακίνητης Περιουσίας με αριθμό

Και από την 19/04/2023 η έδρα της μεταφέρθηκε ξανά σύμφωνα με την υποβληθείσα Δήλωση Πληροφοριακών Στοιχείων Μίσθωσης Ακίνητης Περιουσίας με αριθμό

Την 26/04/2023 με την με αρ. δήλωση που υποβλήθηκε στη Δ.Ο.Υ. ... από τη προσφεύγουσα δηλώθηκε υποκατάστημα για την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας από σταθμούς συμπαραγωγής ηλεκτρισμού και θερμότητας στηνστη θέση

Για τη λειτουργία της παραπάνω εγκατάστασης εκδόθηκε η με αριθμό πρωτ.-2023 απόφαση της Προϊσταμένης της Γενικής Διεύθυνσης Διοικητικών Υπηρεσιών και Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης του Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων για την παραχώρηση με τίμημα της χρήσης ακινήτου εμβαδού 316.734,50 τ.μ. στη θέση» του Δήμου με σκοπό την εγκατάσταση φωτοβολταϊκού πάρκου και διάρκεια της παραχώρησης τα σαράντα (40) έτη από 12-04-2023 έως 12/04/2063, καθώς και η με αριθμό πρωτ. ...-2023 απόφαση

του Γραμματέα της Αποκεντρωμένης Διοίκησης ... για τη χορήγηση άδειας εγκατάστασης φωτοβολταϊκού σταθμού παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας εγκατεστημένης και μέγιστης ισχύος παραγωγής 19,9843 MW στη θέση» της Κοινότητας ... του Δήμου, με διάρκεια ισχύος τρία (3) έτη από την ημερομηνία έκδοσής της (ήτοι έως την 14/04/2026), η οποία δεν έχει ανακληθεί σύμφωνα με την απάντηση με αριθμό πρωτ....-2024 (αρ.εισ.πρωτ.....-2024) της Διεύθυνσης Τεχνικού Ελέγχου της Αποκεντρωμένης Διοίκησης στο με αριθμό πρωτ...../04-09-2024 σχετικό αίτημα της Δ.Ο.Υ.

Τηρεί διπλογραφικά βιβλία ν.4308/2014 των ΕΛΠ και υπάγεται σε κανονικό καθεστώς ΦΠΑ. Σύμφωνα με το άρθρο 3 του καταστατικού της ο σκοπός της εταιρίας είναι: 1)η κατασκευή, εγκατάσταση, επένδυση, διαχείριση, αξιοποίηση, λειτουργία και εν γένει εκμετάλλευση μονάδων παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας, ήτοι αιολικών, υδροηλεκτρικών, φωτοβολταϊκών και πάσης φύσεως ενεργειακών έργων και σταθμών παραγωγής ενέργειας παραγόμενης από ανανεώσιμες πηγές ενέργειας, αλλά και από συμβατικές πηγές ενέργειας καθώς και η κατασκευή, εγκατάσταση, λειτουργία, επένδυση, διαχείριση και εκμετάλλευση έργων επεξεργασίας ύδατος και 2)η διάθεση/πώληση της παραγόμενης ηλεκτρικής ενέργειας από ανανεώσιμες πηγές ενέργειας, αλλά και από συμβατικές πηγές σε τρίτους.

Επειδή, από την από 31.10.2024 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. προκύπτει ότι κατά την υπό κρίση φορολογική περίοδο 01.01.2022 - 30.04.2023 η προσφεύγουσα πραγματοποίησε αγορές και εισαγωγές επενδυτικών αγαθών (πάγια) (αγορά πάνελ, μηχανολογικός εξοπλισμός κ.λ.π.) συνολικού ύψους 1.619.969,46€, με αναλογούντα ΦΠΑ 388.792,66€, ήτοι α) κατά τη φορολογική περίοδο 01.01.2022 - 31.12.2022 συνολικού ύψους 321.834,05€ με ΦΠΑ 77.240,17€ και β) κατά τη φορολογική περίοδο 01.01.2023-30.04.2023 ύψους 1.298.135,41€ με ΦΠΑ 311.552,49€ για την κατασκευή/εγκατάσταση φωτοβολταϊκού υποσταθμού παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας, στη θέση» της Δημοτικής και Περιφερειακής Ενότητας (σελ. 20-24 της οικείας έκθεσης ελέγχου).

Η Δ.Ο.Υ. εξέτασε τα ακόλουθα προσκομισθέντα από την προσφεύγουσα έγγραφα:

1.Την από 28/12/2021 σύμβαση για την χρηματοδότηση, κατασκευή, εγκατάσταση, λειτουργία και συντήρηση υποσταθμού έως 500 MVA στο Δήμο της Π.Ε. μεταξύ της (που ενεργεί για λογαριασμό 14 εταιριών μεταξύ των οποίων είναι και η προσφεύγουσα εταιρία) με αρ. ΓΕΜΗ» με ΑΦΜ που ανέλαβε την κατασκευή του υποσταθμού.

Στην ανωτέρω σύμβαση προβλέπεται στο πεδίο «τίμημα και όροι πληρωμής» το εξής: «Ως γενική αρχή (με την επιφύλαξη τυχόν εξαιρέσεων που καθορίζονται στην ρήτρα 5 της Συμφωνίας), τα Μέρη της Συμφωνίας χρηματοδοτούν τις αντίστοιχες υποχρεώσεις πληρωμής τους σύμφωνα με

το Αναλογικό Μερίδιο μεγαβατόρων τους (όπως ορίζεται στο Παράρτημα 2 (Υπολογισμός του αναλογικού μεριδίου MW), με βάση την αναμενόμενη χωρητικότητα MWp του φωτοβολταϊκού έργου κάθε μέρους».

2. Την με αριθμό .../2020 βεβαίωση παραγωγού (αρ. μητρώου αδειών ΠΑΕ ΑΔ-...) που έλαβε η προσφεύγουσα από τη Ρυθμιστική Αρχή Ενέργειας (όπως τροποποιήθηκε με την υπ'αρ. /26-10-2021 απόφαση προέδρου ΠΑΕ για τη μεταβίβασή της από την ΙΚΕ και την υπ'αρ. /25-02-2022 απόφαση για την αλλαγή της επωνυμίας της, κατόπιν της μετατροπής της σε μονοπρόσωπη ανώνυμη εταιρία) για φωτοβολταϊκό σταθμό παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας, εγκατεστημένης ισχύος 13,9843 MW και μέγιστης ισχύος παραγωγής 19,9843 MW, στη θέση»

3. Την απάντηση του Συμβουλίου Λογιστικής Τυποποίησης (ΣΛΟΤ) με αριθμ.πρωτ....ΕΞ/04.10.2010 για τη λογιστική αντιμετώπιση δαπάνης για την κατασκευή υποσταθμού ΔΕΗ σε φωτοβολταϊκό πάρκο όπου αναφέρεται ότι: «Με δεδομένο ότι ο υποσταθμός είναι απαραίτητος για την λειτουργία του πάρκου, το κόστος κατασκευής του προσαυξάνει την αξία του πάρκου και συνεπώς καταχωρείται ως πάγιο στοιχείο.»

4. Την με αριθμό .../08-05-2023 πράξη της Υπηρεσίας Δόμησης έγκρισης εργασιών δόμησης μικρής κλίμακας με διάρκεια ισχύος έως 08/05/2024 για το έργο «Εκσκαφές και δοκιμαστικές τομές εδάφους, τοποθέτηση εργοταξιακών οικίσκων και εγκατάσταση περίφραξης στη θέση «...» επί του υπ'αρ....., Δήμου, Π.Ε. της προσφεύγουσας εταιρείας».

5. Την από 29/12/2021 Σύμβαση «με το κλειδί στο χέρι» (turnkey) μεταξύ της προσφεύγουσας (ιδιοκτήτριας) και της .. (αναδόχου) για την κατασκευή φωτοβολταϊκού έργου ισχύος 19,9735 MW που περιλαμβάνει τον ηλιακό σταθμό «....., η οποία κατατέθηκε ως σύμβαση τεχνικού έργου στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. .. στις 09/05/2023 με ημερομηνία έναρξης των εργασιών την 15/05/2023 και έλαβε αριθμό καταχώρησης .. /11-05-2023.

6. Την απόφαση .. /14-08-2023 του Μονομελούς Πρωτοδικείου για διαδικασία ασφαλιστικών μέτρων βάσει της οποίας «Αναστέλλεται προσωρινώς το σύνολο των - εκ μέρους της δεύτερης καθ'ης η αίτηση Μονοπρόσωπης Ανώνυμης Εταιρείας με την(προσφεύγουσας εταιρείας)» και των προστηθέντων αυτής εκτελέσεως των εργασιών (επιπεδοποιήσεως, εκσκαφών, διενέργειας δικιμαστικών τομών, τοποθετήσεως οικίσκων ή λοιπού εξοπλισμού και εγκαταστάσεως φωτοβολταϊκών πάνελς κ.λ.π.) εντός του γηπέδου εγκαταστάσεως για τον φωτοβολταϊκό σταθμό ισχύος 19,9843 MW με Βεβαίωση Παραγωγού .../2020, όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει, στη θέση» (σε συνάρτηση με την υπ' αριθ. πρωτ. .../8.3.2022 Α.Ε.Π.Ο. του Συντονιστή της Α.Δ.Η.Δ.Μ.), απέχοντας προσωρινώς

από τις εν λόγω εργασίες σε απόσταση μικρότερη των πεντακοσίων (500,00) μέτρων περιμετρικώς των ορίων του Οικισμού Καλαμιάς (όπως έχουν οριοθετηθεί με την υπ' αριθμ. ../09-12-1986 Απόφαση του Νομάρχη και τα συνημμένα σε αυτή στοιχεία, ήτοι σχεδιάγραμμα οριοθετήσεως Οικισμών και πίνακα, ΦΕΚ Δ'1987), επιτρέποντας προσωρινώς την εκτέλεση εργασιών (σύμφωνα με τις διατάξεις της κείμενης Νομοθεσίας και βάσει των κατά Νόμο αδειών και εγκρίσεων) μόνον πέραν της προαναφερόμενης αποστάσεως και έως τις συντεταγμένες των αδειών.»

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψε ότι οι ως άνω δαπάνες καταχωρήθηκαν στα βιβλία της προσφεύγουσας. Σημειώνεται ότι κατά τη φορολογική περίοδο 01.01.2022-31.12.2022 η προσφεύγουσα έλαβε από την αγγλική επιχείρηση «.....» το υπ' αριθ. ...-04-2022 τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών καθαρής αξίας 399.686,00€ για προμήθεια βάσει της από 24/02/2022 συμφωνίας για υπηρεσίες ανάπτυξης φωτοβολταϊκού πάρκου (development and construction management services agreement), που σύμφωνα με την νόμιμη εκπρόσωπο της προσφεύγουσας εκδόθηκε εκ παραδρομής και ακολούθησε η έκδοση αντίστοιχου πιστωτικού τιμολογίου, οπότε δεν υφίστατο οικονομική συναλλαγή. Στις 29/05/2023 η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της το με αριθμό πιστωτικό τιμολόγιο με το οποίο ακυρώθηκε το προαναφερθέν υπ' αριθ.24-02-2022 τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών.

Από την αυτοψία που διενεργήθηκε την 20/09/2024 στην δηλωθείσα διεύθυνση (τοποθεσία «.....») εγκατάστασης του επενδυτικού αγαθού (φωτοβολταϊκού σταθμού) της προσφεύγουσας εταιρίας, διαπιστώθηκε ότι δεν πραγματοποιήθηκαν εργασίες όπως διαμόρφωσης του χώρου, με την εκσκαφή και απομάκρυνση χωμάτων και πετρωμάτων, περίφραξης χώρου, δεν βρέθηκαν εγκατεστημένα φωτοβολταϊκά πλαίσια, αντιστροφείς ισχύος, οικίσκοι, καλωδιώσεις και τυχόν άλλος μηχανολογικός εξοπλισμός.

Στη συνέχεια, ελεγκτές της φορολογικής αρχής μετέβησαν στον Υποσταθμό ισχύος 500MVA της εταιρείας με ΑΦΜ στην κτηματική περιοχή Κοινότητας όπου διαπιστώθηκε η κατασκευή, η εγκατάσταση και η λειτουργία του. Προς απόδειξη, λήφθηκαν φωτογραφίες από τις εν λόγω τοποθεσίες.

Στις 26/03/2024 και στις 16/04/2024, η προσφεύγουσα προέβη στην πώληση του βασικού εξοπλισμού του φωτοβολταϊκού πάρκου, ήτοι των αντιστροφέων ισχύος (inverters) και των φωτοβολταϊκών πλαισίων (solar modules) αντίστοιχα, στην επιχείρηση ως αναλυτικά περιγράφεται στην από 04/12/2024 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. για την προσφεύγουσα για τα έτη 2023 και 2024.

Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος έκρινε ότι η προσφεύγουσα δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των ως άνω αγορών και δαπανών (παγίων) άρθρου 30 του ν. 2859/2000 που σχετίζονται με την κατασκευή επενδυτικού αγαθού ήτοι του υποσταθμού ισχύος 500MVA στη θέση», της εταιρείας «..... με τον διαμοιρασμό των εξόδων για την κατασκευή του (καθώς ο υποσταθμός συνδέεται με τη λειτουργία του πάρκου και θεωρείται αγαθό επένδυσης), δεδομένου ότι κατά την υπό κρίση φορολογική περίοδο 01.01.2022-30.04.2023 δεν είχε οποιασδήποτε έννομη σχέση χρήσης ακινήτου για την εγκατάσταση του φωτοβολταϊκού σταθμού.

Οι δε εργασίες κατασκευής του επενδυτικού αγαθού έχουν ανασταλεί προσωρινά με την υπ'αρ. ./14-08-2023 απόφασης του Μονομελούς Πρωτοδικείου για τη λήψη ασφαλιστικών μέτρων και την προσωρινή αναστολή των εν λόγω εργασιών σε απόσταση μικρότερη των πεντακοσίων (500,00) μέτρων περιμετρικά των ορίων του Οικισμού Καλαμιάς, δεδομένου ότι δεν προσκομίστηκε από την προσφεύγουσα άλλη δικαστική απόφαση η οποία να καταργεί ή να τροποποιεί την ως άνω δικαστική απόφαση.

Δεν εκδόθηκε άλλη άδεια εγκατάστασης φωτοβολταϊκού πάρκου στην περιοχή αρμοδιότητας της Αποκεντρωμένης Διοίκησης ..., σύμφωνα με την αρ. πρωτ./05-09-2024 απάντηση της Διεύθυνσης Τεχνικού Ελέγχου της Αποκεντρωμένης Διοίκησης στο με αριθμό πρωτ...../04-09-2024 σχετικό αίτημα της Δ.Ο.Υ

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, η προσφεύγουσα ουδέποτε πήρε από το Υπουργείο Αγροτικής Ανάπτυξης έγκριση παραχώρησης γης επί του εδάφους όπου προτίθετο να κατασκευάσει φωτοβολταϊκό σταθμό. Επομένως δεν είχε έννομη σχέση επί του ακινήτου όπου επρόκειτο να κατασκευάσει Φωτοβολταϊκό σταθμό.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθ. 30 του ν.2859/2000 ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών.

Ωστόσο το εν λόγω επενδυτικό αγαθό δεν επρόκειτο να χρησιμοποιηθεί (με βάση τα έως τώρα δεδομένα) και τούτο γιατί:

-η προσφεύγουσα δεν είχε λάβει έγκριση χρήσης γης από το Υπουργείο Αγροτικής Ανάπτυξης και είχε πουλήσει τα πάνελ που αγόρασε για το συγκεκριμένο φωτοβολταϊκό πάρκο και
- με την υπ' αριθ./2023 Απόφαση Ασφαλιστικών Μέτρων του Μονομελούς Πρωτοδικείου διατάχθηκε η προσωρινή αναστολή εργασιών σε απόσταση μικρότερη των πεντακοσίων μέτρων περιμετρικώς των ορίων του Οικισμού Καλαμιάς.

Κατόπιν των ανωτέρω ορθώς από τη Δ.Ο.Υ. κρίθηκε ότι η προσφεύγουσα δεν είχε δικαίωμα έκπτωσης και συνεπώς ούτε επιστροφής του Φ.Π.Α. 388.792,66€, που αναλογούσε σε δαπάνες ύψους 1.619.969,46€, που πραγματοποίησε κατά τη φορολογική περίοδο 01.01.2022 -30.04.2024 και σχετίζονταν με την κατασκευή και λειτουργία του υπό κρίση φωτοβολταϊκού σταθμού αφού το εν λόγω επενδυτικό αγαθό δεν επρόκειτο να χρησιμοποιηθεί για μελλοντικές φορολογητέες εκροές από την πώληση ηλεκτρικής ενέργειας.

Ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός προς προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή, με τις με αρ. 499/2024, 523/2024, 587/2024 και 1930/2024 αποφάσεις προς ΔΕΔ εξετάσθηκαν διαφορετικά πραγματικά περιστατικά και φορολογικά ζητήματα.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη προς με ημερομηνία κατάθεσης **02.12.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής προς ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

α) Η με αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01.01.2022-31.12.2022 του Προϊσταμένου προς Δ.Ο.Υ.

	Ποσό ελέγχου
Υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση	5.740,33€
Μη αναγνωρισθέν πιστωτικό υπόλοιπο προς επιστροφή	77.240,17€

β) Η με αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01.01.2023-30.04.2023 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

	Ποσό ελέγχου
Υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση	7.877,12€
Μη αναγνωρισθέν πιστωτικό υπόλοιπο προς επιστροφή	388.792,66€

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ

**ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
Α/Α
ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ**

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.