

ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΠΙΚΡΑΤΕΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ Β΄

Συνεδρίασε δημόσια στο ακροατήριό του στις 14 Φεβρουαρίου 2024, με την εξής σύνθεση: Κωνσταντίνος Κουσούλης, Αντιπρόεδρος, Προεδρεύων, σε αναπλήρωση του Πρόεδρου του Τμήματος, που είχε κώλυμα, Παναγιώτης Τσούκας, Μαρία Σταματοπούλου, Σύμβουλοι, Όλγα-Μαρία Βασιλάκη, Χρήστος Νέγρης, Πάρεδροι. Γραμματέας η Καλλιόπη Ανδρέου.

Πα να δικάσει την από 7 Ιουνίου 2019 αίτηση:

της αστικής εταιρείας με την επωνυμία «ΑΜΥΝΤΑΙΟΝ ΟΙΝΟΣ», που εδρεύει στο Αμύνταιο Φλώρινας (Γυμναστηρίου 7), η οποία παρέστη με τον δικηγόρο Δημήτριο Φινοκαλιώτη (Α.Μ. 7894 Δ.Σ. Θεσσαλονίκης), που τον διόρισε με ειδικό πληρεξούσιο,

κατά της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), η οποία παρέστη με τη Χρυσανγή Γρηγοριάδου, Πάρεδρο του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους.

Με την αίτηση αυτή η αναιρεσεύουσα εταιρεία επιδιώκει να αναιρεθεί η υπ' αριθμ. 317/2019 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης.

Η εκδίκαση άρχισε με την ανάγνωση της εκθέσεως του εισηγητή, Παρέδρου Χρήστου Νέγρη.

Κατόπιν το δικαστήριο άκουσε τον πληρεξούσιο της αναιρεσεύουσας εταιρείας, ο οποίος ανέπτυξε και προφορικά τους προβαλλόμενους λόγους αναιρέσεως και ζήτησε να γίνει δεκτή η αίτηση και την εκπρόσωπο της αναιρεσίβλητης Αρχής, η οποία ζήτησε την απόρριψή της.

Μετά τη δημόσια συνεδρίαση το δικαστήριο συνήλθε σε διάσκεψη σε αίθουσα του δικαστηρίου και

Αφού μελέτησε τα σχετικά έγγραφα

Σκέφθηκε κατά τον Νόμο

1. Επειδή, με την υπό κρίση αίτηση, για την άσκηση της οποίας καταβλήθηκε το νόμιμο παράβολο (με κωδικό πληρωμής 280232980959 0805 0016 έντυπο ηλεκτρονικού παραβόλου της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών), ζητείται η αναίρεση της 317/2019 απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης. Με την απόφαση αυτή απορρίφθηκε προσφυγή της αναιρεσεύουσας εταιρείας, με την οποία είχε ζητήσει α) την ακύρωση της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης από τον Προϊστάμενο της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών ενδικοφανούς προσφυγής της κατά 1) της 339/9.6.2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Καστοριάς, περί καταλογισμού σε βάρος της χρεωστικού υπολοίπου ΦΠΑ ποσού 21.041,77 ευρώ πλέον προσθέτου φόρου λόγω ανακρίβειας της εκκαθαριστικής δήλωσης (ποσού 18.306,34 ευρώ), για τη διαχειριστική περίοδο 1.1.2012-31.12.2012, και 2) της απόρριψης της 10907/23.9.2013 αίτησής της για επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ ποσού 301.092,89 ευρώ, καθώς και β) την έντοκη επιστροφή του ανωτέρω πιστωτικού υπολοίπου από την κατάθεση της αίτησης (23.9.2013), άλλως από την κατάθεση της ενδικοφανούς προσφυγής (23.7.2015), άλλως από την κατάθεση ή κοινοποίηση της προσφυγής.

2. Επειδή, η υπό κρίση αίτηση εμπίπτει, ως εκ του χρόνου καταθέσεώς της, στο πεδίο

εφαρμογής του άρθρου 53 παρ. 3 και 4 του π.δ. 18/1989 (Α' 8), όπως έχει αντικατασταθεί από το άρθρο 12 παρ. 1 του ν. 3900/2010 (Α' 213), η δε παράγραφος 3 στη συνέχεια με το άρθρο 15 παρ. 2 του ν. 4446/2016 (Α' 240). Όπως προκύπτει από την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση και το 24552/22.8.2019 σημείωμα προσδιορισμού διαφοράς του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Καστοριάς, το ποσό της ένδικης διαφοράς υπερβαίνει το κατ' άρθρο 53 παρ. 4 του π.δ. 18/1989 όριο των 40.000 ευρώ.

3. Επειδή, η οδηγία 2006/112/EK του Συμβουλίου της 28ης Νοεμβρίου 2006 σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (L 347, στο εξής «οδηγία ΦΠΑ») ορίζει στο άρθρο 2 ότι: «1. Στον ΦΠΑ υπόκεινται οι ακόλουθες πράξεις: α) Οι παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή, β) [...] γ) οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή, δ) [...] 2. [...]», στο άρθρο 9 ότι: «1. Νοείται ως «υποκείμενος στον φόρο» οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο σκοπό και τα αποτελέσματα της δραστηριότητας αυτής. Ως «οικονομική δραστηριότητα» θεωρείται κάθε δραστηριότητα του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, περιλαμβανομένων και των δραστηριοτήτων εξόρυξης, των αγροτικών δραστηριοτήτων καθώς και των δραστηριοτήτων των ελεύθερων επαγγελματιών. Ως οικονομική δραστηριότητα θεωρείται, επίσης, η εκμετάλλευση ενσώματου ή άυλου αγαθού, με σκοπό ιδίως την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα. 2. [...]», στο άρθρο 24 παρ. 1 ότι: «Ως «παροχή υπηρεσιών» νοείται κάθε πράξη η οποία δεν αποτελεί παράδοση αγαθών», στο άρθρο 73 ότι: «Για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών [...] η βάση επιβολής του φόρου περιλαμβάνει οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή, την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες από τον αποκτώντα, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, περιλαμβανομένων των επιδοτήσεων που συνδέονται άμεσα με την τιμή των πράξεων αυτών», στο άρθρο 167 ότι: «Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο προς έκπτωση φόρος γίνεται απαιτητός» και στο άρθρο 168 ότι: «Στο βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεων του, ο υποκείμενος στον φόρο έχει το δικαίωμα, στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιεί τις πράξεις του, να εκπίπτει από τον οφειλόμενο φόρο τα ακόλουθα ποσά: α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εν λόγω κράτος μέλος ΦΠΑ για τα αγαθά που του παραδόθηκαν ή πρόκειται να του παραδοθούν και για τις υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο, β) [...]».

4. Επειδή, εξάλλου, στις αντίστοιχες διατάξεις των άρθρων 2, 3, 4, 8, 19 και 30 του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Κώδικας ΦΠΑ, ν. 2859/2000, Α' 248) ορίζονται τα ακόλουθα: «Άρθρο 2. Αντικείμενο του φόρου. 1. Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα, β) [...]», «Άρθρο 3. Υποκείμενοι στο φόρο. 1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής, [...]», «Άρθρο 4. Οικονομική δραστηριότητα. 1. Οικονομική δραστηριότητα, κατά την έννοια της διάταξης της παραγράφου 1 του άρθρου 3, θεωρείται οποιαδήποτε από τις δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή αυτού που παρέχει υπηρεσίες. Στις δραστηριότητες αυτές περιλαμβάνονται και η εξόρυξη, οι δραστηριότητες των αγροτών και των ελεύθερων επαγγελματιών, καθώς και η εκμετάλλευση ενός ενσώματου ή άυλου αγαθού με σκοπό την απόκτηση από αυτό εσόδων. 2 [...]», «Άρθρο 8. Παροχή υπηρεσιών. 1. Παροχή υπηρεσιών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη που δε συνιστά παράδοση αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 έως 7. [...]», «Άρθρο 19. Φορολογητέα αξία στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών. 1. Στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, καθώς και στην παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή

που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιοδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή. [...]», «Άρθρο 30. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου. 1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο[...]».

5. Επειδή, όπως συνάγεται από τις παρατιθέμενες στη σκέψη 3 διατάξεις της οδηγίας ΦΠΑ (και τις αντίστοιχες του ν. 2859/2000 που μνημονεύονται στην προηγούμενη σκέψη) και τη σχετική νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΔΕΕ), μολοντί η οδηγία αυτή προσδίδει στον ΦΠΑ ευρύτατο πεδίο εφαρμογής, εντούτοις, στον εν λόγω φόρο υπόκεινται μόνον οι δραστηριότητες που έχουν οικονομικό χαρακτήρα. Ειδικότερα, από το άρθρο 2 της εν λόγω οδηγίας (το οποίο καθορίζει το πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ) και το άρθρο 9 αυτής (το οποίο καθορίζει την έννοια του υποκείμενου στον φόρο) προκύπτει ότι μόνον οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στον φόρο -ήτοι από οποιονδήποτε ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο σκοπό και τα αποτελέσματα της δραστηριότητας αυτής- υπόκεινται στον φόρο αυτόν (βλ. απόφαση ΔΕΕ της 3ης Ιουλίου 2019, *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs*, C-316/18, EU:C:2019:559, σκ. 20, πρβλ. απόφαση της 5ης Ιουλίου 2018, *Marle Participations*, C-320/17, C:2018:537, σκ. 19 και την εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Κατά πάγια νομολογία του ΔΕΕ, για να πραγματοποιούνται πράξεις «εξ επαχθούς αιτίας», κατά την έννοια του άρθρου 2 παρ. 1 στ. α' και γ' της οδηγίας ΦΠΑ, και συνεπώς φορολογούμενες, πρέπει να υφίσταται άμεση σχέση μεταξύ της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών, αφενός, και της πράγματι εισπραχθείσας από τον υποκείμενο στον φόρο αντιπαροχής, αφετέρου. Τέτοια άμεση σχέση θεωρείται αποδεδειγμένη, αν υφίσταται μεταξύ του προσώπου που παραδίδει τα αγαθά ή παρέχει τις υπηρεσίες, αφενός, και του λήπτη τους, αφετέρου, έννομη σχέση στο πλαίσιο της οποίας ανταλλάσσονται αμοιβαίως παροχές και η αμοιβή που λαμβάνει ο διενεργών την παράδοση ή την παροχή συνιστά το πραγματικό αντάλλαγμα για την παράδοση ή την υπηρεσία που παρέχεται στον λήπτη (απόφαση της 30ης Μαρτίου 2023, *Gmina O.*, C-612/21, EU:C:2023:279, σκ. 25, πρβλ. απόφαση της 15ης Απριλίου 2021, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA*, C-846/19, EU:C:2021:277, σκ. 36). Εξάλλου, για να μπορεί να θεωρηθεί ότι οι εν λόγω πράξεις πραγματοποιούνται «εξ επαχθούς αιτίας», δεν απαιτείται, όπως προκύπτει από το άρθρο 73 της οδηγίας ΦΠΑ, η αντιπαροχή για την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών να λαμβάνεται άμεσα από τον αποδέκτη τους, αλλά μπορεί να λαμβάνεται και από τρίτον (απόφαση της 30ης Μαρτίου 2023, *Gmina O.*, C-612/21, σκ. 26, πρβλ. απόφαση της 15ης Απριλίου 2021, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA*, C-846/19, σκ. 40 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Στο πλαίσιο αυτό το ΔΕΕ έχει ήδη κρίνει ότι οι επιδοτήσεις που συνδέονται άμεσα με την τιμή φορολογητέας πράξης αποτελούν μία από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο 73 της οδηγίας ΦΠΑ, η περίπτωση δε αυτή αφορά, μεταξύ άλλων, καταστάσεις στις οποίες εμπλέκονται τρία μέρη, δηλαδή ο χορηγών την επιδότηση δημόσιος οργανισμός, ο επιχειρηματίας στον οποίο χορηγείται η επιδότηση και ο αγοραστής του αγαθού ή ο αποδέκτης της υπηρεσίας στον οποίο παραδίδει το αγαθό ή παρέχει την υπηρεσία ο επιδοτούμενος επιχειρηματίας (βλ., συναφώς, απόφαση της 27ης Μαρτίου 2014, *Le Rayon d'Or SARL*, C-151/13, EU:C:2014:185, σκ. 30, απόφαση της 13ης Ιουνίου 2002, *Keeping Newcastle Warm*, C-353/00, EU:C:2002:369, σκ. 23 και 25). Έτσι, οι πράξεις τις οποίες αφορά το άρθρο 73 *in fine* της οδηγίας ΦΠΑ δεν είναι αυτές οι οποίες εκτελούνται υπέρ της αρχής που χορηγεί την επιδότηση. Για να συνδέεται όμως μια επιδότηση αμέσως με την τιμή στην οποία πωλεί τα προϊόντα του ή παρέχει τις υπηρεσίες του το επιδοτούμενο πρόσωπο και, επομένως, για να περιλαμβάνεται η

επιδότηση στη βάση επιβολής του φόρου, πρέπει η επιδότηση να χορηγείται ειδικά στο επιδοτούμενο πρόσωπο με σκοπό την εκ μέρους του παροχή συγκεκριμένου αγαθού ή υπηρεσίας. Μόνο στην περίπτωση αυτή μπορεί να θεωρηθεί η επιδότηση ως αντιπαροχή για την προμήθεια αγαθού ή την παροχή υπηρεσίας, οπότε φορολογείται. Συνεπώς, η έκφραση «επιδοτήσ[εις] που συνδέονται άμεσα με την τιμή», κατά την έννοια του άρθρου 73 της οδηγίας ΦΠΑ, περιλαμβάνει αποκλειστικά τις επιδοτήσεις οι οποίες αποτελούν το σύνολο ή μέρος της αντιπαροχής για προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών και οι οποίες χορηγούνται από τρίτο στον πωλητή του αγαθού ή στον παρέχοντα τη σχετική υπηρεσία (ΣτΕ 2977-2979/2002). Κατά τα ήδη κριθέντα (βλ. ΣτΕ 1096-1101/2009, 1061/2013), πρέπει, περαιτέρω, να διαπιστώνεται ότι η υποχρέωση καταβολής της επιδότησης εκ μέρους της χορηγούσας αρχής αντιστοιχεί προς το αναγνωριζόμενο υπέρ του δικαιούχου δικαίωμα λήψεώς της, εφόσον αυτός πραγματοποιήσει την υποκείμενη στον φόρο πράξη, και να εξακριβώνεται ότι οι αγοραστές του αγαθού ή οι λήπτες των υπηρεσιών ωφελούνται από τη χορηγούμενη στον δικαιούχο επιδότηση. Επομένως, είναι απαραίτητο η τιμή να καθορίζεται με τέτοιον τρόπο, ώστε να μειώνεται σε συνάρτηση με την επιδότηση που χορηγείται. Πάντως, το ποσό της επιδότησης δεν απαιτείται να είναι απολύτως αντίστοιχο προς τη μείωση της τιμής, αλλά αρκεί να είναι σημαντική η σχέση μεταξύ της μείωσης αυτής και της επιδότησης, η οποία μπορεί να χορηγείται και κατ' αποκοπή, εναπόκειται δε στο δικαστήριο της ουσίας να εξακριβώσει, ενόψει των πραγματικών στοιχείων που του έχουν υποβληθεί, εάν η επιδότηση αποτελεί ή όχι μια τέτοια αντιπαροχή (βλ. απόφαση του ΔΕΚ της 22ας Νοεμβρίου 2001, C-184/00, Office des produits wallons ASBL και Etat belge, EU:C:2001:629, σκ. 14). Αντίθετα, επιδοτήσεις που δεν έχουν τα πιο πάνω χαρακτηριστικά, δηλαδή δεν συνδέονται αμέσως με το αντάλλαγμα που δίδεται για τη φορολογητέα απόκτηση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών και, ως εκ τούτου, δεν συμπεριλαμβάνονται στη βάση επιβολής του φόρου (έμμεσες επιδοτήσεις), αφορούν πράξεις που δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του συστήματος ΦΠΑ (βλ. ΣτΕ 2544/2006, 3970/2004, 2977-2979/2002, 1962/2001 επταμ.). Εξάλλου, όπως έχει ήδη κριθεί (απόφαση ΔΕΕ της 4ης Ιουλίου 2024, C-87/23, EU:C:2024:570, σκ. 39), οι επιδοτήσεις που καταβάλλονται από ευρωπαϊκό ταμείο σε παρέχοντα υπηρεσίες για συγκεκριμένη παροχή υπηρεσιών περιλαμβάνονται καταρχήν στη βάση επιβολής του φόρου, ως πληρωμή καταβληθείσα από τρίτο. Τέλος, η ανάλυση του γράμματος του άρθρου 9 παρ. 1 της οδηγίας ΦΠΑ καθιστά εμφανή την έκταση του πεδίου εφαρμογής της έννοιας της «οικονομικής δραστηριότητας» και συγκρόνως διασαφηνίζει τον αντικειμενικό χαρακτήρα της, καθόσον η δραστηριότητα εξετάζεται αυτούσια, ανεξαρτήτως των σκοπών της ή των αποτελεσμάτων της (απόφαση της 30ης Μαρτίου 2023, Gmina O., C-612/21, EU:C:2023:279, σκ. 33, απόφαση της 25ης Φεβρουαρίου 2021, Gmina Wrocław, C-604/19, EU:C:2021:132, σκ. 69 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Επομένως, κατά τα ήδη κριθέντα, το καθεστώς μιας ένωσης ως ένωσης μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα δεν αποκλείει, κατόπιν ανάλυσης στο πλαίσιο της οποίας λαμβάνεται υπόψη το σύνολο των περιστάσεων της δραστηριότητας της ως άνω ένωσης και ιδίως το γεγονός ότι η δραστηριότητα αυτή είναι ανάλογη με την τυπική συμπεριφορά επιχειρηματία του ίδιου τομέα, η εν λόγω ένωση να μπορεί να θεωρηθεί ως υποκείμενος στον φόρο ασκών οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια της διατάξεως αυτής (απόφαση της 4ης Ιουλίου 2024, C-87/23, απάντηση στο τρίτο ερώτημα).

6. Επειδή, περαιτέρω, κατά τα παγίως κριθέντα από το ΔΕΕ, σκοπός του συστήματος έκπτωσης το οποίο θεσπίστηκε με την οδηγία ΦΠΑ (Τίτλος X, άρθρα 167 έως 192) είναι να απαλλαγεί πλήρως ο επιχειρηματίας από την επιβάρυνση του ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβάλλεται στο πλαίσιο όλων των οικονομικών του δραστηριοτήτων. Το κοινό σύστημα ΦΠΑ διασφαλίζει, ως εκ τούτου, την πλήρη ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω δραστηριότητες υπόκεινται καταρχήν στον ΦΠΑ (βλ. απόφαση ΔΕΕ της 3ης Ιουλίου 2019, Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs, C-316/18, σκ. 20-22, απόφαση της 5ης Ιουλίου 2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, σκ. 25 και την εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Ωστόσο, 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 (βλ. τις προπαρατεθείσες αποφάσεις της 3ης Ιουλίου 2019, C-316/18, σκ. 23 και της 5ης Ιουλίου 2018, Marle Participations, C-320/17, σκ. 26, καθώς και την εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Επομένως, δραστηριότητες που δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας ΦΠΑ ή που απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ δεν παρέχουν, καταρχήν, δικαίωμα έκπτωσης (πρβλ. απόφαση της 14ης Σεπτεμβρίου 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, σκ. 30 και την εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Προκειμένου δε να αναγνωρισθεί στον υποκείμενο στον φόρο δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών είναι αναγκαίο να υφίσταται ευθεία και άμεση σχέση μεταξύ μιας συγκεκριμένης πράξης εισροών και μιας ή περισσότερων πράξεων εκροών που παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση, με την έννοια ότι το δικαίωμα για έκπτωση του ΦΠΑ που επιβλήθηκε επί της απόκτησης αγαθού ή παροχής υπηρεσίας, στο στάδιο των εισροών, προϋποθέτει ότι η διενεργηθείσα για την απόκτησή τους δαπάνη αποτελεί μέρος των συστατικών στοιχείων της τιμής των φορολογουμένων πράξεων εκροών που παρέχουν δικαίωμα για έκπτωση (βλ. αποφάσεις ΔΕΕ της 3ης Ιουλίου 2019, Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs, C-316/18, σκ. 25, και της 14ης Σεπτεμβρίου 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, σκ. 28, καθώς και την εκεί μνημονευόμενη νομολογία), χωρίς, ωστόσο, να αποκλείεται η ύπαρξη του εν λόγω δικαιώματος και ελλείψει ευθείας και άμεσης σχέσης μεταξύ μιας συγκεκριμένης πράξης εισροών και μιας ή περισσότερων πράξεων εκροών που παρέχουν δικαίωμα για έκπτωση, όταν το κόστος των επίμαχων αγαθών ή υπηρεσιών αποτελεί μέρος των γενικών εξόδων του υποκειμένου στον φόρο προσώπου και, επομένως, συστατικό στοιχείο της τιμής των αγαθών ή των υπηρεσιών που παρέχει το πρόσωπο αυτό, δεδομένου ότι το κόστος αυτό έχει ευθεία και άμεση σχέση με το σύνολο της οικονομικής δραστηριότητας του υποκειμένου στον φόρο (αποφάσεις ΔΕΕ της 3ης Ιουλίου 2019, Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs, C-316/18, σκ. 26 και της 14ης Σεπτεμβρίου 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, σκ. 29, καθώς και την εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Τέλος, κατά την έννοια του άρθρου 173 της οδηγίας ΦΠΑ, σε περίπτωση που ο υποκείμενος στον φόρο ασκεί πάνω από μία δραστηριότητες, κάποια εκ των οποίων δεν παρέχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου και υπάρχουν κοινές εισροές (πχ. πάγια, δαπάνες), που χρησιμοποιούνται τόσο σε πράξεις για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης (φορολογούμενες ή απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης) όσο και σε πράξεις για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, ο υποκείμενος στον φόρο πρέπει να περιορίσει το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μόνο για τις πράξεις για τις οποίες παρέχεται αυτό το δικαίωμα, με τη δημιουργία κλάσματος (pro rata), κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στα άρθρα 174 και 175. Ειδικότερα, με την επιφύλαξη των προβλεπομένων στο τελευταίο εδάφιο της παρ. 1 και στην παρ. 2 του άρθρου 174, στον μεν αριθμητή του κλάσματος αυτού περιλαμβάνονται έσοδα από πράξεις για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης (είτε αυτές φορολογούνται, είτε απαλλάσσονται του φόρου), στον δε παρονομαστή περιλαμβάνονται τόσο τα έσοδα αυτά όσο και τα έσοδα από πράξεις για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, όχι, όμως, και έσοδα εξαιρούμενα του φόρου, δηλαδή, έσοδα από πράξεις οι οποίες δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του φόρου προστιθεμένης αξίας (βλ. σκέψεις 10-13 στην ΔΕΚ C-333/91, απόφαση της 22.6.1993, SOFITAM, Συλλ. 1993, I-3542, βλ. επίσης ΣτΕ 1780/2020, 691/2016 επταμ., 2403/2010 κ.ά.).

7. Επειδή, στον κανονισμό (ΕΚ) 479/2008 του Συμβουλίου, της 29ης Απριλίου 2008, «για την κοινή οργάνωση της αμπελοοινικής αγοράς [...]» (L 148/1), προβλέπονται τα εξής: Στο άρθρο 1 [Αντικείμενο και πεδίο εφαρμογής] ότι: «1. Ο παρών κανονισμός θεσπίζει ειδικούς κανόνες που εφαρμόζονται στην παραγωγή και στην εμπορία των προϊόντων που αναφέρονται στο μέρος XII του παραρτήματος I του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1234/2007 [«Μέρος XII: Οίνοι»]. 2. Όσον αφορά τα προϊόντα που αναφέρονται στην παράγραφο 1, ο παρών κανονισμός προβλέπει: α) μέτρα στήριξης β) [...]», στο άρθρο 7 [Επιλέξιμα μέτρα] ότι: «1. Τα προγράμματα στήριξης περιλαμβάνουν ένα ή περισσότερα από τα ακόλουθα μέτρα: α) [...] β) προώθησης, σύμφωνα με

το άρθρο 10 γ) [...]» και στο άρθρο 10 [Πρωώθηση σε αγορές τρίτων χωρών] ότι: «1. Η στήριξη δυνάμει του παρόντος άρθρου καλύπτει μέτρα ενημέρωσης ή προώθησης σε τρίτες χώρες για τους κοινοτικούς οίνους και, συνεπώς, βελτιώνει την ανταγωνιστικότητά τους στις εν λόγω χώρες. 2. Τα μέτρα που αναφέρονται στην παράγραφο 1 αφορούν οίνους με προστατευόμενη ονομασία προέλευσης ή προστατευόμενη γεωγραφική ένδειξη ή οίνους με αναγραφή της ποικιλίας αμπέλου. 3. [...] 4. Η κοινοτική συνδρομή στις δραστηριότητες προώθησης δεν υπερβαίνει το 50% της επιλέξιμης δαπάνης». Εξάλλου, στο μεν άρθρο 4 [Επιλέξιμες εργασίες και αγορές] του κανονισμού (ΕΚ) 555/2008 της Επιτροπής, της 27ης Ιουνίου 2008, «για τη θέσπιση λεπτομερών κανόνων εφαρμογής του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 479/2008 [...]» (L 170/1), ορίζεται ότι: «Οι οίνοι που αναφέρονται στο άρθρο 10 παράγραφος 2 του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 479/2008 είναι επιλέξιμοι για προώθηση στις αγορές τρίτων χωρών [...] Οι δικαιούχοι μπορεί να είναι ιδιωτικές εταιρείες καθώς και επαγγελματικές οργανώσεις, οργανώσεις παραγωγών, διεπαγγελματικές οργανώσεις ή, εάν αυτό αποφασίσει ένα κράτος μέλος, δημόσιοι οργανισμοί [...]», στο δε άρθρο 13 [Χρηματοδότηση] του κανονισμού (ΕΚ) 3/2008 του Συμβουλίου, της 17ης Δεκεμβρίου 2007, «σχετικά με ενέργειες ενημέρωσης και προώθησης υπέρ των γεωργικών προϊόντων στην εσωτερική αγορά και στις τρίτες χώρες» (L 3 [2008]/1), ότι: «1. [...] 2. Η χρηματοοικονομική συμμετοχή της Κοινότητας στα επιλεγέντα προγράμματα [...] δεν υπερβαίνει το 50% του πραγματικού κόστους των προγραμμάτων. Στην περίπτωση προγραμμάτων ενημέρωσης και προώθησης διάρκειας δύο ή τριών ετών, η συμμετοχή, για κάθε έτος εκτέλεσης, δεν μπορεί να υπερβαίνει το εν λόγω ανώτατο όριο. [...] 3. Οι προτείνουσες οργανώσεις συμμετέχουν στη χρηματοδότηση των προγραμμάτων που έχουν προτείνει, μέχρι το 20% τουλάχιστον του πραγματικού κόστους των προγραμμάτων, ενώ η υπόλοιπη χρηματοδότηση βαρύνει το ή τα ενδιαφερόμενα κράτη μέλη, λαμβανομένης υπόψη, εάν συντρέχει λόγος, της χρηματοοικονομικής συμμετοχής της Κοινότητας που αναφέρεται στην παράγραφο 2. [...]». Εξάλλου, με την 302157/10.6.2009 κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομίας και Οικονομικών και Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων (Β' 1209) θεσπίστηκαν «συμπληρωματικά μέτρα» για την εκτέλεση των πιο πάνω κανονισμών 479/2008 και 555/2008. Ειδικότερα, στο άρθρο 2 παρ. 1 της κοινής αυτής υπουργικής απόφασης ορίζεται ότι: «Δικαιούχοι του μέτρου στήριξης είναι επιχειρήσεις (ιδιωτικές, συνεταιριστικές), καθώς και επαγγελματικές οργανώσεις, οργανώσεις παραγωγών, διεπαγγελματικές οργανώσεις ή δημόσιοι οργανισμοί. [...]», στο άρθρο 3 παρ. 1 ότι: «Επιλέξιμα προϊόντα αποτελούν οίνοι με Προστατευόμενη Ονομασία Προέλευσης ή/και Προστατευόμενη Γεωγραφική Ένδειξη ή/και οίνοι με αναγραφή της ποικιλίας αμπέλου (Ποικιλιακοί οίνοι). [...]», στο άρθρο 4 ότι: «1. Κάθε Πρόγραμμα μπορεί να διαρκεί κατ' ανώτατο όριο τρία οικονομικά έτη για ένα συγκεκριμένο δικαιούχο σε μια συγκεκριμένη τρίτη χώρα. 2. Κάθε έτος εφαρμογής, ορίζεται ως φάση και κάθε Πρόγραμμα αποτελείται από μία, δύο ή τρεις φάσεις», στο άρθρο 5 ότι: «1. Επιλέξιμες είναι οι δαπάνες που αφορούν αποκλειστικά στις παρακάτω δράσεις: α) δημόσιες σχέσεις, μέτρα προώθησης ή διαφήμισης, ιδίως εκείνα που τονίζουν τα πλεονεκτήματα των κοινοτικών προϊόντων, σε σχέση ιδίως με την ποιότητα, την ασφάλεια των τροφίμων ή την προστασία του περιβάλλοντος, β) συμμετοχή σε εκδηλώσεις, εμποροπανηγύρεις ή εκθέσεις διεθνούς σημασίας, γ) ενημερωτικές εκστρατείες, ιδίως για τα κοινοτικά συστήματα που αφορούν τις ονομασίες προέλευσης, τις γεωγραφικές ενδείξεις και τη βιολογική παραγωγή, δ) μελέτες νέων αγορών, αναγκαίες για τη διεύρυνση των εμπορικών διεξόδων, ε) μελέτες για την αξιολόγηση των αποτελεσμάτων των μέτρων προώθησης και ενημέρωσης. Τα μηνύματα ενημέρωσης ή/και προώθησης βασίζονται στις εγγενείς ιδιότητες του οίνου και είναι σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία των τρίτων χωρών τις οποίες στοχεύουν. 2. Ο φόρος προστιθεμένης αξίας (ΦΠΑ) δεν περιλαμβάνεται στις επιλέξιμες δαπάνες», στο άρθρο 9 ότι: «Ο ΟΠΕΚΕΠΕ ορίζεται ως Οργανισμός Πληρωμής για τη χορήγηση των οικονομικών ενισχύσεων στο πλαίσιο του μέτρου προώθησης οίνων σε αγορές τρίτων χωρών», στο άρθρο 12 ότι παρ. 1 ότι: «Α. Συμβάσεις. 1. α) Μετά την έκδοση της απόφασης έγκρισης του Υπουργού Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων συνάπτεται σύμβαση μεταξύ του Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων και του δικαιούχου [...]» και στο άρθρο 17 ότι: «Η κοινοτική συνδρομή στις δραστηριότητες προώθησης αποτελεί το 50% της επιλέξιμης δαπάνης. Η εθνική συμμετοχή αποτελεί το 30%, ενώ η ίδια συμμετοχή των δικαιούχων αποτελεί το 20% της επιλέξιμης δαπάνης. [...]». Τέλος, στα άρθρα 3 και 4 του Πρωτοκόλλου περί προνομίων και ασυλιών της

Ευρωπαϊκής Ένωσης, το οποίο επισυνάφθηκε αρχικώς στη Συνθήκη περί ιδρύσεως ενιαίου Συμβουλίου και ενιαίας Επιτροπής των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (JO 1967, 152, σ. 13) και, ακολούθως, δυνάμει της Συνθήκης της Λισσαβώνας, ως Πρωτόκολλο αριθ. 7, στις Συνθήκες ΕΕ, ΛΕΕ και ΑΧ, προβλέπονται τα εξής: «Άρθρο 3. Η Ένωση, τα στοιχεία ενεργητικού της, τα έσοδα και λοιπά περιουσιακά της στοιχεία απαλλάσσονται όλων των αμέσων φόρων. Οι κυβερνήσεις των κρατών μελών λαμβάνουν τα κατάλληλα μέτρα, όταν τους είναι δυνατό, για την έκπτωση ή επιστροφή του ποσού των εμμέσων φόρων και των τελών επί των πωλήσεων που περιλαμβάνονται στην τιμή των κινητών ή ακινήτων περιουσιακών στοιχείων, όταν η Ένωση πραγματοποιεί για υπηρεσιακή χρήση σημαντικές αγορές των οποίων η τιμή περιλαμβάνει φόρους και τέλη αυτής της φύσεως. Εντούτοις, η εφαρμογή των διατάξεων αυτών δεν πρέπει να έχει ως αποτέλεσμα τη νόθευση του ανταγωνισμού εντός της Ένωσης. Δεν παρέχονται απαλλαγές όσον αφορά τους φόρους, τέλη και δικαιώματα που επιβάλλονται ως ανταπόδοση για παροχές υπηρεσιών κοινής ωφελείας. Άρθρο 4. Η Ένωση απαλλάσσεται όλων των δασμών, απαγορεύσεων και περιορισμών επί των εισαγωγών και εξαγωγών ως προς τα είδη που προορίζονται για υπηρεσιακή χρήση. Τα εισαγόμενα κατ' αυτόν τον τρόπο είδη δεν διατίθενται, επαχθώς ή χαριστικώς, στο έδαφος της χώρας στην οποία έχουν εισαχθεί, εκτός αν αυτό γίνεται υπό όρους που εγκρίνει η κυβέρνηση της χώρας αυτής. Η Ένωση απαλλάσσεται επίσης από κάθε δασμό και κάθε απαγόρευση και περιορισμό επί των εισαγωγών και εξαγωγών, όσον αφορά τις δημοσιεύσεις της».

8. Επειδή, εν προκειμένω, κατά τα εκτιθέμενα στην αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, από τα στοιχεία του φακέλου, μεταξύ των οποίων η από 6.3.2015 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ ελεγκτή υπαλλήλου της ΔΟΥ Καστοριάς, προκύπτουν τα εξής: Η αναιρεσείουσα εταιρεία συστάθηκε στις 22.7.2008 ως αστική μη κερδοσκοπική εταιρεία, με αντικείμενο εργασιών τις υπηρεσίες που παρέχονται από άλλες οργανώσεις Π.Δ.Κ.Α. [που δεν κατατάσσονται αλλού]. Σύμφωνα με το συστατικό έγγραφό της, σκοπός της είναι η ανάληψη δράσεων και πρωτοβουλιών που συμβάλλουν στη μελέτη, ταυτοποίηση, διαφύλαξη, προβολή και προώθηση (όχι μόνο στα όρια της ελληνικής επικράτειας και της Ευρωπαϊκής Ένωσης, αλλά και σε τρίτες χώρες) των συνιστώμενων και επιτρεπόμενων ποικιλιών αμπέλου του Νομού Φλώρινας και ειδικότερα του ξινόμαυρου, που καλλιεργείται στη Ζώνη Ονομασίας Προέλευσης Αμυνταίου Ανωτέρας Ποιότητας. Με την 10907/23.9.2013 αίτησή της προς τη ΔΟΥ Φλώρινας η αναιρεσείουσα εταιρεία ζήτησε την επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, βάσει του άρθρου 6 της ΑΥΟ ΠΟΛ 1073/2004, λόγω αδυναμίας συμψηφισμού πιστωτικού υπολοίπου της διαχειριστικής περιόδου από 1.1.2012 μέχρι 31.12.2012, συνολικού ποσού 301.092,89 ευρώ. Η εν λόγω αίτηση διαβιβάστηκε στη ΔΟΥ Καστοριάς λόγω αρμοδιότητας, με βάση δε την 115/0/20.3.2014 εντολή διενεργήθηκε στην επιχείρησή της μερικός έλεγχος. Όπως προέκυψε από τον έλεγχο, η αναιρεσείουσα είχε υποβάλει την 151/6.8.2008 δήλωση έναρξης εργασιών, ενώ, σύμφωνα με την 482/14.6.2010 δήλωση μεταβολών, είναι ενταγμένη στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ και στο σύστημα μητρώου ΦΠΑ (VIES). Διαπιστώθηκε ότι το αιτηθέν προς επιστροφή ποσό ΦΠΑ (πιστωτικό υπόλοιπο φορολογικής χρήσης 1.1.2012-31.12.2012, ποσού 301.092,89 ευρώ) δημιουργήθηκε ως εξής: τη διαχειριστική περίοδο 1.1.2010-31.12.2010 πιστωτικό χρήσης ποσού 144.124,453 ευρώ, τη διαχειριστική περίοδο 1.1.2011-31.12.2011 πιστωτικό χρήσης ποσού 73.288,366 ευρώ και τη διαχειριστική περίοδο 1.1.2012-31.12.2012 πιστωτικό χρήσης ποσού 83.679,99 ευρώ. Εξάλλου, μεταξύ της αναιρεσείουσας εταιρείας και του Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων καταρτίστηκε σύμβαση προώθησης οίνου σε τρίτες χώρες, η οποία προέβλεπε τους όρους, τις προϋποθέσεις - δεσμεύσεις και τη διαδικασία υλοποίησης εγκριθέντος προγράμματος στο πλαίσιο του μέτρου «Προώθηση οίνων σε αγορές τρίτων χωρών», σύμφωνα με τον Κανονισμό (ΕΚ) 479/2008 του Συμβουλίου. Το εν λόγω πρόγραμμα έφερε αριθμό πρωτοκόλλου έγκρισης 329848/15.10.2009, με συνολική επιλέξιμη δαπάνη για τα έτη 2010-2012 1.825.000 ευρώ, και, συγκεκριμένα, επιλέξιμη δαπάνη 905.000 ευρώ, 460.000 ευρώ και 460.000 ευρώ, για τα έτη 2010, 2011 και 2012, αντίστοιχα, εκ των οποίων κοινοτική συμμετοχή 452.500 ευρώ, 230.000 ευρώ και 230.000 ευρώ για τα έτη 2010, 2011 και 2012, αντίστοιχα, εθνική συμμετοχή 271.500 ευρώ, 138.000 ευρώ και 138.000 ευρώ για τα έτη 2010, 2011 και 2012, αντίστοιχα, και ίδια συμμετοχή 181.000 ευρώ, 92.000 ευρώ και 92.000 ευρώ για τα έτη 2010, 2011 και 2012, αντίστοιχα. Στο άρθρο 12 της ανωτέρω

σύμβασης αναφέρονται τα εξής: «[...] 1. Κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 3 και 4 του πρωτοκόλλου περί προνομίων και ασυλιών των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, η χρηματοδοτική συμμετοχή της Ευρωπαϊκής Κοινότητας απαλλάσσεται από όλους τους δασμούς και φόρους, και ιδίως από το φόρο προστιθέμενης αξίας. Για την εφαρμογή των άρθρων 3 και 4 του εν λόγω πρωτοκόλλου ο αντισυμβαλλόμενος συμμορφώνεται προς τις οδηγίες της αρμόδιας εθνικής αρχής της επιτροπής. 2. Εάν ο αντισυμβαλλόμενος υποχρεούται στην πληρωμή του φόρου προστιθέμενης αξίας, το αντίστοιχο ποσό δεν είναι επιλέξιμο για την Εθνική και κοινοτική χρηματοδοτική συμμετοχή». Στο παράρτημα I [«Πρόταση του αντισυμβαλλομένου»], που αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της ανωτέρω σύμβασης, συμφωνήθηκαν τα εξής: α) στην παράγραφο 1 (Ταυτότητα προγράμματος) ότι: «[...] το παρόν προτεινόμενο πρόγραμμα ενημέρωσης και προβολής "ΠΡΟΩΘΗΣΗ ΟΙΝΟΥ ΣΤΗ ΡΩΣΙΑ" και το σύνολο των ενεργειών και δράσεων που αυτό περιλαμβάνει έχει διττό χαρακτήρα καθώς περιλαμβάνει ενέργειες και προωθήσεις. Στοχεύει στην ενημέρωση του καταναλωτικού κοινού για τους Ποικιλιακούς Οίνους Ανωτέρας Ποιότητας της ΑΜΥΝΤΑΙΟΝ ΟΙΝΟΣ και την προώθηση στην εξωτερική αγορά, περιλαμβάνοντας ενέργειες και δράσεις στην Ρωσική Ομοσπονδία», β) στην παράγραφο 1.2 (Χώρα στόχοι) ότι: «[...] με βάση τις προτεραιότητες και τους στόχους της επιθυμεί την περαιτέρω διείσδυση και διεκδίκηση μεριδίων αγοράς στην αγορά της Ρωσικής Ομοσπονδίας [...]». Περαιτέρω, το παράρτημα II περιλαμβάνει το συνολικό προϋπολογισμό και τον προϋπολογισμό ανά χώρα, που είναι ίδιος, διότι η χώρα υλοποίησης του προγράμματος είναι η Ρωσική Ομοσπονδία [πίνακας (α) της έκθεσης ελέγχου]. Όπως προέκυψε από τα προσκομισθέντα βιβλία, στοιχεία και τις υποβληθείσες δηλώσεις της αναιρεσείουσας, τα συνολικά ακαθάριστα έσοδα και έξοδά της, τη διαχειριστική περίοδο από 1.1.2010 έως 31.12.2012, ήταν αναλυτικά [πίνακας (β) της έκθεσης ελέγχου]: (1) χρήση 2010, εκροές φορολογητέες 181.181,07 ευρώ, ΦΠΑ εκροών 41.671,65 ευρώ, απαλλασσόμενες εκροές χωρίς δικαίωμα έκπτωσης [ΧΔΕ] (επιχορηγήσεις) 723.109,58 ευρώ, εισροές φορολογητέες 807.809,45 ευρώ, ΦΠΑ εισροών 185.796,17 ευρώ, λοιπές εκροές απαλλασσόμενες ΧΔΕ 94.832,88 ευρώ, (2) χρήση 2011, εκροές φορολογητέες 91.553,67 ευρώ, ΦΠΑ 21.057,34 ευρώ, απαλλασσόμενες εκροές ΧΔΕ (επιχορηγήσεις) 364.254,68 ευρώ, εισροές φορολογητέες 410.198,74 ευρώ, ΦΠΑ εισροών 94.345,71 ευρώ, λοιπές εκροές απαλλασσόμενες ΧΔΕ 45.786,71 ευρώ, (3) χρήση 2012, εκροές φορολογητέες 91.486,01 ευρώ, ΦΠΑ 21.041,78 ευρώ, απαλλασσόμενες εκροές ΧΔΕ (επιχορηγήσεις) 364.912,04 ευρώ, εισροές φορολογητέες 455.312,05 ευρώ, ΦΠΑ εισροών 104.721,77 ευρώ και λοιπές εκροές απαλλασσόμενες ΧΔΕ 111,01 ευρώ. Από την επεξεργασία των προσκομισθέντων στοιχείων και τη σύγκριση των δύο πινάκων (α) και (β) αποδείχθηκε, κατά τον έλεγχο, ότι το σύνολο των εισροών (δαπάνες), δηλαδή ποσό 1.814,050,84 ευρώ, που πραγματοποίησε η αναιρεσείουσα εταιρεία, αφορούσε την υλοποίηση του ανωτέρω προγράμματος (προϋπολογισθέν ποσό 1.825.000 ευρώ) με συνολικό ποσό εκροών 1.816.497,05 ευρώ. Επομένως, οι πραγματοποιηθείσες δαπάνες ήταν επιλέξιμες δαπάνες του παραπάνω προγράμματος και η σκοπιμότητά τους ήταν για τις ανάγκες υλοποίησης αυτού, δηλαδή οι αγορές των αγαθών και η λήψη των υπηρεσιών χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά για την υλοποίησή του. Κατά το ένδικο χρονικό διάστημα 1.1.2012-31.12.2012 η αναιρεσείουσα πραγματοποίησε απαλλασσόμενες του φόρου, κατά την εκτίμηση του ελέγχου, πωλήσεις και συγκεκριμένα εξέδωσε φορολογικά στοιχεία για την είσπραξη επιχορηγήσεων στο πλαίσιο του παραπάνω προγράμματος από τη Διεύθυνση Μεταποίησης, Τυποποίησης και Ποιοτικού Ελέγχου του Τμήματος Οίνου και Αλκοολούχων Ποτών του Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων, από τη σύγκριση δε των πινάκων (β) και (γ) προέκυψε ότι: α) οι συνολικές εκροές της κρίσιμης διαχειριστικής περιόδου αφορούσαν την είσπραξη της επιχορήγησης στο πλαίσιο της ανωτέρω σύμβασης, με την έκδοση αθεώρητου τιμολογίου και, κατά την εκτίμηση του ελέγχου, απαλλάσσονταν της επιβολής του ΦΠΑ, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2859/2000, και β) οι φορολογητέες εκροές αφορούσαν την ίδια συμμετοχή της αναιρεσείουσας στο παραπάνω πρόγραμμα. Κατόπιν των εκτιμήσεων αυτών, ο έλεγχος, ερμηνεύοντας τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 1 του ν. 2859/2000 και λαμβάνοντας υπόψη τις λοιπές αναφερόμενες στην έκθεση ελέγχου διατάξεις του ίδιου νόμου, θεώρησε ότι, εφόσον η αναιρεσείουσα είχε ως βασικό έσοδο (εκροές) εθνικές και κοινοτικές ενισχύσεις και επιχορηγήσεις, δεν δικαιούνταν την έκπτωση του ΦΠΑ εισροών, αφού οι φορολογητέες εισροές χρησιμοποιήθηκαν για την πραγματοποίηση πράξεων (εκροές) που δεν συνιστούσαν



ούτε παράδοση αγαθών ούτε παροχή υπηρεσιών. Ως εκ τούτου, οι πραγματοποιηθείσες απαλλασσόμενες κατά τον έλεγχο εκροές (αποτελούμενες αποκλειστικά από ενισχύσεις και επιχορηγήσεις) δεν αποτελούσαν αντικείμενο του φόρου, πολύ περισσότερο εφόσον έγιναν χωρίς αντάλλαγμα, και θεωρήθηκαν εκτός πεδίου εφαρμογής του ΦΠΑ. Επομένως, δεν έπρεπε να επιστραφεί το επίδικο ποσό πιστωτικού υπολοίπου. Περαιτέρω, ο έλεγχος έκρινε ότι, για τον παραπάνω λόγο, η αναιρεσείουσα θα έπρεπε να καταβάλει το χρεωστικό υπόλοιπο που προέκυπτε την ένδικη φορολογική περίοδο (2012), λαμβάνοντας υπόψη ότι δεν είχε το δικαίωμα έκπτωσης του πιστωτικού υπολοίπου που προερχόταν από τις χρήσεις 2010 και 2011. Στη συνέχεια, αφού κοινοποιήθηκε στην αναιρεσείουσα εταιρεία σημείωμα διαπιστώσεων, εκδόθηκε η 339/9.6.2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Καστοριάς, με την οποία προσδιορίστηκε η αξία των φορολογητέων εκροών στο ποσό των 91.486,01 ευρώ, αφαιρέθηκε η αξία φορολογητέων εισροών (δαπάνες γενικά έξοδα) ποσού 455.312,05 ευρώ και προσδιορίστηκαν ο φόρος εκροών στο ποσό των 21.041,78 ευρώ και το υπόλοιπο του φόρου εισροών στο ποσό των 322.134,67 ευρώ. Από το τελευταίο ποσό αφαιρέθηκε το συνολικό πιστωτικό υπόλοιπο των τριών ανωτέρω διαχειριστικών περιόδων, ποσού 301.092,88 ευρώ, και, τελικά, καταλογίστηκε σε βάρος της αναιρεσείουσας χρεωστικό υπόλοιπο ΦΠΑ 21.041,77 ευρώ, καθώς και πρόσθετος φόρος, λόγω ανακρίβειας της οικείας εκκαθαριστικής δήλωσης, 18.306,34 ευρώ. Κατά της καταλογιστικής πράξης και της απόρριψης της 10907/23.9.2013 αίτησής της η αναιρεσείουσα άσκησε ενδικοφανή προσφυγή, η οποία τεκμαίρεται ότι απορρίφθηκε σιωπηρώς. Με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση απορρίφθηκε ως αβάσιμη προσφυγή της αναιρεσείουσας κατά της εν λόγω σιωπηρής απόρριψης. Ειδικότερα, το δικάσαν δικαστήριο έλαβε καταρχάς υπόψη τον πιο πάνω σκοπό της αναιρεσείουσας, αστικής μη κερδοσκοπικής, εταιρείας, το περιεχόμενο της σύμβασης προώθησης οίνου με το Υπουργείο Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων για την υλοποίηση προγράμματος στο πλαίσιο του μέτρου «Προώθηση οίνων σε αγορές τρίτων χωρών» σύμφωνα με τον κανονισμό 479/2008, καθώς και ότι η αναιρεσείουσα είχε λάβει κοινοτική και εθνική επιδότηση συνολικού ποσού 1.460.000 ευρώ με συνολική επιλέξιμη δαπάνη 1.825.000 ευρώ, ενώ συμμετείχε με ίδια συμμετοχή συνολικού ύψους 365.000 ευρώ. Ακολούθως, το δικάσαν διοικητικό εφετείο εξέφερε τις εξής παραδοχές: «α) σύμφωνα με το άρθρο 12 της σύμβασης [...] απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α. η χρηματοδοτική συμμετοχή της Ευρωπαϊκής Κοινότητας, εάν δε η [αναιρεσείουσα] είναι υπόχρεη στην πληρωμή ΦΠΑ, το αντίστοιχο ποσό δεν είναι επιλέξιμο για την εθνική και κοινοτική συμμετοχή, δηλαδή το ανωτέρω ποσό των 1.460.000€ απαλλασσόταν από το ΦΠΑ, β) οι απαλλασσόμενες εκροές (έσοδα από επιχορηγήσεις) χωρίς δικαίωμα έκπτωσης ΦΠΑ [...] ανέρχονται σε 1.452.276,30€, συνεπώς, οι συνολικές απαλλασσόμενες εκροές αφορούν την καταβολή των επιχορηγήσεων στα πλαίσια της ανωτέρω σύμβασης, γ) σύμφωνα με το παράρτημα Ι παρ.1 της ανωτέρω σύμβασης, το πρόγραμμα ενημέρωσης και προβολής “ΠΡΟΩΘΗΣΗ ΟΙΝΟΥ ΣΤΗ ΡΩΣΙΑ” περιλαμβάνει ενέργειες και προωθήσεις, στοχεύει στην ενημέρωση του καταναλωτικού κοινού για τους Ποικιλιακούς Οίνους Ανωτέρας Ποιότητας της [αναιρεσείουσας] και την προώθηση στην εξωτερική αγορά, περιλαμβάνοντας ενέργειες και δράσεις στη Ρωσική Ομοσπονδία, στη δε παράγραφο 2 διευκρινίζεται ότι η [αναιρεσείουσα] “με βάση τις προτεραιότητες και τους στόχους της επιθυμεί την περαιτέρω διείσδυση και διεκδίκηση μεριδίων αγοράς στην αγορά της Ρωσικής Ομοσπονδίας”, δηλαδή όλες οι δράσεις, ενέργειες και προωθήσεις, για τις οποίες πραγματοποιήθηκαν δαπάνες, συνολικού ποσού 1.814.050,84€, ήταν επιλέξιμες δαπάνες του παραπάνω προγράμματος και η σκοπιμότητά τους ήταν για τις ανάγκες υλοποίησης του προγράμματος, δηλαδή οι αγορές των αγαθών και η λήψη υπηρεσιών χρησιμοποιήθηκαν για την υλοποίησή του, με απώτερο σκοπό την περαιτέρω διείσδυση και διεκδίκηση μεριδίων αγοράς στην αγορά της Ρωσικής Ομοσπονδίας». Με τα δεδομένα αυτά το δικάσαν δικαστήριο έκρινε ως εξής: «[...] εφόσον η [αναιρεσείουσα] ως βασικό έσοδο (εκροές) είχε εθνικές και κοινοτικές ενισχύσεις, δεν δικαιούνταν την έκπτωση του ΦΠΑ εισροών, καθώς αυτές χρησιμοποιήθηκαν για την πραγματοποίηση πράξεων (εκροές) που δεν συνιστούν ούτε παράδοση αγαθών ούτε παροχή υπηρεσιών και, ως εκ τούτου, οι τελευταίες (πραγματοποιηθείσες εκροές, αποτελούμενες βασικά από ενισχύσεις και επιχορηγήσεις), δεν αποτελούν αντικείμενο του φόρου, εκφεύγουν δηλαδή του πεδίου επιβολής του ΦΠΑ, και, συνεπώς, δεν υφίσταται δικαίωμα έκπτωσης του

καταβληθέντος ΦΠΑ εισροών, ο οποίος επιβάρυνε αγαθά και υπηρεσίες που χρησιμοποιήθηκαν για την πραγματοποίηση των ως άνω μη φορολογητέων πράξεων, σύμφωνα με το άρθρο 30 του Κώδικα ΦΠΑ [...], απορριπτομένων ως αβασίμων των [...] ισχυρισμών της [αναιρεσείδουσας]. Κατ' ακολουθία των ανωτέρω, πρέπει να απορριφθούν ως αλυσιτελή τα προβαλλόμενα από την [αναιρεσείδουσα] περί εσφαλμένης κρίσης του ελέγχου ότι θέτει θέμα εφαρμογής του άρθρου 31 του ν. 2859/2000 (pro rata), αλλά και περί έντοκης επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ».

9. Επειδή, με την υπό κρίση αίτηση προβάλλεται, με τον μοναδικό λόγο αναιρέσεως, ότι η αναιρεσείδουσα εταιρεία είναι υποκείμενη στον ΦΠΑ, έχει δε ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ και, συνεπώς, ανεξαρτήτως του ότι η βασική πηγή των εσόδων της ήταν οι επιχορηγήσεις, στο μέτρο που απέκτησε έσοδα και από άλλες φορολογητέες πράξεις, εσφαλμένα κρίθηκε ότι δεν είχε δικαίωμα έκπτωσης και επιστροφής του ΦΠΑ επί των εισροών. Κατά τους ειδικότερους ισχυρισμούς της αναιρεσείδουσας, ο όρος «οικονομική δραστηριότητα» της οδηγίας ΦΠΑ πρέπει ερμηνεύεται κατά τρόπο ευρύ, ενόψει της αρχής της ουδετερότητας του συστήματος, και συνεπώς η «βασική πηγή των εσόδων» μιας επιχείρησης δεν μπορεί να θεμελιώσει άρνηση της ιδιότητας του υποκειμένου στον φόρο. Κρίσιμος αντίθετα, κατά την αναιρεσείδουσα, είναι ο χαρακτήρας των πράξεων. Εξάλλου, όπως ισχυρίζεται η αναιρεσείδουσα, ο ίδιος ο έλεγχος δέχεται ότι αυτή πραγματοποίησε εκροές υπαγόμενες στον ΦΠΑ (έκδοση τιμολογίων για παρασχεθείσες υπηρεσίες για την προώθηση του οίνου στη Ρωσία) και για τον λόγο αυτό καταλογίσθηκε σε βάρος της χρεωστικό υπόλοιπο ΦΠΑ, είναι δε αντιφατικό την ίδια στιγμή ο έλεγχος να αρνείται την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο για την ίδια δραστηριότητα, την οποία χαρακτηρίζει ανατιολόγητα, όπως και η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, ότι δεν συνιστά ούτε παράδοση αγαθών ούτε παροχή υπηρεσιών. Προς θεμελίωση του παραδεκτού η αναιρεσείδουσα ισχυρίζεται ότι ως προς το νομικό ζήτημα που τίθεται με τον προβαλλόμενο λόγο δεν υπάρχει νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας. Ο ισχυρισμός αυτός είναι βάσιμος, δεδομένου ότι επί του κρίσιμου εν προκειμένω νομικού ζητήματος, δηλαδή εάν ευρίσκονται εκτός συστήματος ΦΠΑ πράξεις που διενεργεί δικαιούμενος κοινοτικής και εθνικής επιδότησης στο πλαίσιο υλοποίησης εγκριθέντος προγράμματος μέτρου στήριξης, εκ μόνου του λόγου ότι ο διενεργών τις πράξεις λαμβάνει για τον σκοπό αυτό κοινοτική και εθνική επιδότηση, δεν υφίσταται πράγματι νομολογία. Επομένως, ο λόγος αναιρέσεως προβάλλεται παραδεκτώς και είναι περαιτέρω εξεταστέος.

10. Επειδή, σύμφωνα με όσα έγιναν δεκτά στην σκέψη 5, για τη διαπίστωση αν παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών υπάγονται στον ΦΠΑ, πρέπει οι πράξεις αυτές να πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή. Πρέπει, δηλαδή, να εντάσσονται στο πλαίσιο έννομης σχέσης μεταξύ αυτού που παραδίδει τα αγαθά ή παρέχει τις υπηρεσίες και του λήπτη, κατά την οποία ανταλλάσσονται αμοιβαίως παροχές και η αμοιβή που λαμβάνεται συνιστά το πραγματικό αντάλλαγμα για την παράδοση ή την υπηρεσία που παρέχεται. Από την άποψη δε αυτή δεν ασκεί επιρροή αν το αντάλλαγμα λαμβάνεται άμεσα από τον λήπτη των αγαθών ή υπηρεσιών, αλλά μπορεί να λαμβάνεται και από τρίτον. Επομένως, κατά τα ανωτέρω, η χορήγηση είτε ενωσιακής είτε εθνικής επιδότησης δεν συνεπάγεται ότι οι πράξεις για τις οποίες χορηγείται ευρίσκονται άνευ ετέρου εκτός συστήματος ΦΠΑ, ακόμα και όταν πραγματοποιούνται για την υλοποίηση ενωσιακού προγράμματος στήριξης κατ' εφαρμογή ενωσιακής νομοθεσίας. Κρίσιμη εν προκειμένω είναι η διαπίστωση αφενός αν οι διενεργούμενες πράξεις έχουν ορισμένο παραλήπτη και πραγματοποιούνται έναντι ανταλλάγματος (εξ επαχθούς αιτίας), αφετέρου αν η χορηγούμενη επιδότηση συνδέεται άμεσα με τον καθορισμό της αξίας της αντιπαροχής, ακόμα και αν καλύπτει το σύνολό της. Υπό τα δεδομένα αυτά, η κρίση του δικάσαντος δικαστηρίου, κατά την οποία οι πράξεις που διενήργησε η αναιρεσείδουσα εταιρεία «εκφεύγουν του πεδίου επιβολής του ΦΠΑ» και δεν αποτελούν ούτε παράδοση αγαθών ούτε παροχή υπηρεσιών, για μόνο τον λόγο ότι για την πραγματοποίησή τους η αναιρεσείδουσα έλαβε εθνικές και κοινοτικές ενισχύσεις, ενέχει εσφαλμένη ερμηνεία του νόμου. Και τούτο, διότι το διοικητικό εφετείο υπέλαβε ότι πάντοτε οι επιδοτήσεις από την Ευρωπαϊκή Ένωση

και το Ελληνικό Δημόσιο είναι εκτός πεδίου ΦΠΑ, χωρίς να διερευνήσει αν η αναιρεσείουσα άσκησε εν προκειμένω οικονομική δραστηριότητα εξ επαχθούς αιτίας [βλ. και περίπτωση 7 του Παραρτήματος Ι του Κώδικα ΦΠΑ, σύμφωνα με την οποία αποτελούν δραστηριότητα που, σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ. 2 εδάφιο τελευταίο του εν λόγω Κώδικα, δίδει οπωσδήποτε την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο στο Δημόσιο κλπ. νπδδ, οι «[ε]ργασίες γεωργικών μεσολαβητικών οργανισμών για αγροτικά προϊόντα, οι οποίες πραγματοποιούνται σύμφωνα με τους κανονισμούς που καθορίζουν την κοινή οργάνωση της αγοράς των προϊόντων αυτών)]. Δηλαδή, χωρίς να εξετάσει αν οι πράξεις που η αναιρεσείουσα διενήργησε στο πλαίσιο υλοποίησης του ένδικου κοινοτικού προγράμματος στήριξης αποτελούσαν παροχή υπηρεσιών με συγκεκριμένο λήπτη (ακόμα και τα μέλη της), έναντι ορισμένου ανταλλάγματος, καθώς και αν οι επιδοτήσεις που έλαβε συνδέονταν αμέσως με την οφειλόμενη αντιπαροχή και περιλαμβάνονταν ως εκ τούτου στη βάση επιβολής του φόρου. Εξάλλου, από την άποψη εφαρμογής του συστήματος ΦΠΑ και ενόψει της αρχής της ουδετερότητας του φόρου, δεν ασκούν ουδεμία επιρροή τα προβλεπόμενα στη σύμβαση ότι «η χρηματοδοτική συμμετοχή της Ευρωπαϊκής Κοινότητας απαλλάσσεται από όλους τους δασμούς και φόρους, και ιδίως από το φόρο προστιθέμενης αξίας» και ότι «[ε]άν ο αντισυμβαλλόμενος υποχρεούται στην πληρωμή του φόρου προστιθέμενης αξίας, το αντίστοιχο ποσό δεν είναι επιλέξιμο για την Εθνική και κοινοτική χρηματοδοτική συμμετοχή», καθόσον, σύμφωνα με τον εν λόγω όρο, η διαπίστωση περί της επιλεξιμότητας μιας δαπάνης έπεται και δεν προηγείται της εφαρμογής της νομοθεσίας περί ΦΠΑ, ενώ σε κάθε περίπτωση ο όρος αυτός δεν δύναται να ερμηνευθεί ότι καθιστά, και δη επιτρεπτώς, τις πράξεις για τις οποίες χορηγούνται οι επιδοτήσεις ως πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου, οι οποίες δεν χορηγούν δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ επί των εκροών. Και τούτο, ανεξαρτήτως του αν ο πιο πάνω όρος της ένδικης σύμβασης αποδίδει πραγματικά την έννοια των άρθρων 3 και 4 του πρωτοκόλλου περί προνομίων και ασυλιών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ή είναι σύμφωνος με την παρ. 2 του άρθρου 5 της 302157/10.6.2009 κοινής απόφασης των Υπουργών Οικονομίας και Οικονομικών και Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων [«ο φόρος προστιθέμενης αξίας δεν περιλαμβάνεται στις επιλέξιμες δαπάνες»], που αφορά προδήλως τον φόρο επί των εισροών.

11. Επειδή, κατ' ακολουθίαν, για τον ανωτέρω λόγο, που βάσιμα προβάλλεται, πρέπει να γίνει δεκτή η υπό κρίση αίτηση και να αναιρεθεί η προσβαλλόμενη απόφαση. Η υπόθεση δε, που χρειάζεται διευκρίνιση κατά το πραγματικό, πρέπει να παραπεμφθεί στο ίδιο δικαστήριο για νέα κρίση.

Δ ι ά τ α ύ τ α

Δέχεται την αίτηση.

Αναιρεί την 317/2019 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης, στο οποίο και παραπέμπει την υπόθεση, σύμφωνα με το αιτιολογικό.

Διατάσσει την απόδοση στην αναιρεσείουσα εταιρεία του καταβληθέντος παραβόλου.

Επιβάλλει σε βάρος του αναιρεσιβλήτου Ελληνικού Δημοσίου τη δικαστική δαπάνη της αναιρεσείουσας, η οποία ανέρχεται σε εννιακόσια είκοσι (920) ευρώ.

Η διάσκεψη έγινε στην Αθήνα στις 13 Μαρτίου 2024 και 24 Οκτωβρίου του ίδιου έτους.

Ο Προεδρεύων Αντιπρόεδρος Η Γραμματέας

Κωνσταντίνος Κουσούλης Καλλιόπη Ανδρέου

και η απόφαση δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση της 27ης Νοεμβρίου 2024.

Ο Προεδρεύων Αντιπρόεδρος Η Γραμματέας

Δημήτριος Εμμανουηλίδης Καλλιόπη Ανδρέου