



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα

30/11/2015

Αριθμός απόφασης:

4572

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου/2015 ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, που εδρεύει στην, οδός κατά της υπ' αριθ./2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009 της οποίας ζητείται η ακύρωση ή άλλως τροποποίηση, καθώς και την από οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την από εισήγηση του Α5 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου/2015 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, 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 υπ' αρ...../2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Νομικού Προσώπου Ιδιωτικού Δικαίου ΦΠΑ ποσού 665,32 €, πλέον 798,38 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, ήτοι συνολικά ποσό 1.463,70 €.

Η διαφορά φόρου προέκυψε μετά από έλεγχο που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία σε εφαρμογή της υπ' αριθμόν/2014 εντολή προσωρινού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., συνέπεια της με αρ. πρωτ./2011 αίτησής της για επιστροφή πιστωτικού ΦΠΑ για τη χρήση 2009 και τη διαπίστωση διαφορών της υποβληθείσας δήλωσης ΦΠΑ της διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2009 ως προς τον εκπιπτόμενο φόρο των δαπανών – εισροών.

Ειδικότερα το προσφεύγων Νομικό Πρόσωπο Ιδιωτικού Δικαίου με την επωνυμία «.....», ιδρύθηκε το έτος 1995 με τη μορφή της **Αστικής μη Κερδοσκοπικής Εταιρείας**, με κύρια αποστολή την υποστήριξη και ανάπτυξη Μικρών και Μεσαίων Επιχειρήσεων (ΜΜΕ) και τη συνεργασία με τοπικές εθνικές και κοινοτικές αρχές για την προώθηση και εφαρμογή σχετικών ευρωπαϊκών και εθνικών πολιτικών. **Κύρια δραστηριότητα** της είναι η συμμετοχή σε **χρηματοδοτούμενα Ευρωπαϊκά Προγράμματα**, τα οποία αφορούν στην υλοποίηση συγκεκριμένων έργων, όπως επιχειρηματικότητα, Περιφερειακή Ανάπτυξη, Προώθηση της Απασχόλησης, Ενέργεια-Περιβάλλον Τουρισμός-Πολιτισμός κλπ, ενώ ως **δευτερεύουσες δραστηριότητες** τις α) **Συμβουλευτικές Υπηρεσίες** και β) τη **Θερμοκοιτίδα νέων επιχειρήσεων**.

Ως προς τα Ευρωπαϊκά Προγράμματα και ειδικότερα ως προς το οικονομικό αντικείμενο (εκτέλεση προϋπολογισμού- δαπάνες έργου), οι πραγματοποιούμενες εξοφλημένες δαπάνες του κάθε έργου καταβάλλονται ως επιχορήγηση από την Ευρωπαϊκή Ένωση. Για την είσπραξη της επιχορήγησης εκδίδεται αθεώρητο στοιχείο- τιμολόγιο, με βάση την παράγραφο 3 του άρθρου 12 του ΚΒΣ χωρίς ΦΠΑ εκροών. Η Ευρωπαϊκή Ένωση καταβάλλει το σύνολο των εγκεκριμένων, βάσει του προϋπολογισμού, ελεγχμένων και πιστοποιηθέντων δαπανών (επιλέξιμες δαπάνες), εξαιρουμένου του ποσού του ΦΠΑ. Αυτό προβλέπεται και από τις επιμέρους συμβάσεις που έχουν συναφθεί για κάθε ένα έργο χωριστά μεταξύ της προσφεύγουσας και της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Όσον αφορά τις Συμβουλευτικές Υπηρεσίες και τη Θερμοκοιτίδα Επιχειρήσεων, η προσφεύγουσα εταιρεία εκδίδει θεωρημένα στοιχεία- Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 12 του ΚΒΣ, με ΦΠΑ.

Για τις δαπάνες (εισροές), που αφορούν τα Ευρωπαϊκά Προγράμματα, η προσφεύγουσα τις καταχωρεί σε διάφορους λογαριασμούς ανάλογα με το πιο πρόγραμμα αφορά έκαστη δαπάνη και το είδος έκαστης δαπάνης. Αυτό γίνεται γιατί οι επιχορηγήσεις που λαμβάνει προσδιορίζονται από τις δαπάνες εκάστου έργου χωριστά.

Ο έλεγχος σύμφωνα με την από έκθεση προσωρινού ελέγχου ΦΠΑ της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ., έκρινε ότι δεν παρέχεται δικαίωμα

έκπτωσης από τον φόρο εισροών – δαπανών που αφορούν αποκλειστικά την υλοποίηση των Ευρωπαϊκών Προγραμμάτων. Αντίθετα, υπάρχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών – δαπανών που αφορούν αποκλειστικά την πραγματοποίηση των συμβουλευτικών υπηρεσιών, καθώς και του φόρου των κοινών εισροών που αφορούν και τις δύο ανωτέρω δραστηριότητες και εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως τροποποίηση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. ΠΑΡΑΒΙΑΣΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΗΣ ΚΟΙΝΟΤΙΚΗΣ ΟΔΗΓΙΑΣ 2006/112/ΕΚ

Κατά την θεμελιώδη αρχή που διαπνέει το σύστημα των διατάξεων της έκτης οδηγίας και ήδη της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, ο φόρος προστιθεμένης αξίας(Φ.Π.Α,) επιβάλλεται σε κάθε συναλλαγή παραγωγής ή διανομής, κατόπιν αφαίρεσης του Φ.Π.Α. που επιβάρυνε άμεσα τις προηγούμενως πραγματοποιηθείσες πράξεις. Στο άρθρο 17 παρ.2 της έκτης οδηγίας (άρθρο 168 περ. α της οδηγίας 2006/112/ΕΚ) διατυπώνεται η αρχή της έκπτωσης των ποσών που τιμολογούνται ως Φ.Π.Α. για τα αγαθά που παραδίδονται ή τις υπηρεσίες που παρέχονται στον υποκείμενο στον φόρο, εφόσον τα εν λόγω αγαθά ή υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των υπαγομένων στον Φ.Π.Α. πράξεων του.

Επειδή η εταιρεία εκδίδει τιμολόγια για υπηρεσίες που πραγματοποιεί στο εσωτερικό της χώρας, όλες δε οι δραστηριότητες της υπόκεινται **σε ΦΠΑ με δικαίωμα έκπτωσης.**

Επίσης η εταιρεία χρησιμοποιεί αγαθά και υπηρεσίες για τις δαπάνες που πραγματοποιεί για τη συμμετοχή της σε Ευρωπαϊκά έργα που χρηματοδοτούνται από την Ευρωπαϊκή Ένωση στο πλαίσιο καινοτόμων προσεγγίσεων και πρωτοβουλιών για την ανάπτυξη της επιχειρηματικότητας και της απασχόλησης στην Ελλάδα και τις άλλες ευρωπαϊκές χώρες.

Η είσπραξη της χρηματοδότησης των δαπανών δεν αποτελεί αντιπαροχή έναντι παροχής υπηρεσιών, διότι τα δικαιώματα επί των αποτελεσμάτων των έργων δεν μεταβιβάζονται στην ΕΕ που επιχορηγεί τις δαπάνες **αλλά παραμένουν στην εταιρεία όπως συμβαίνει** πχ. στις επιχορηγήσεις επενδύσεων υποκείμενων σε αναπτυξιακούς νόμους.

Η έκδοση των τιμολογίων επιχορηγήσεων δεν έχει σχέση με τα τιμολόγια για πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών του ΚΒΣ, αλλά εμπίπτει σε μεταγενέστερη διάταξη που αναφέρει ότι για κάθε είσπραξη επιχορήγησης εκδίδεται αθώρητο στοιχείο τιμολογίου, βάσει της παραγράφου 3 του άρθρου 12 του ΚΒΣ.

Επομένως, η εταιρεία είναι υποκείμενη στο φόρο και πραγματοποιεί φορολογητέες πράξεις με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, σύμφωνα με το άρθρο 30 του Κ.Ν 2859/2000

Η δαπάνη του ΦΠΑ στα πλαίσια των ευρωπαϊκών προγραμμάτων δεν συνιστά επιλέξιμη δαπάνη και συνεπώς δεν χρηματοδοτείται από την ΕΕ και τους λοιπούς φορείς με την αιτιολογία ότι η εταιρεία είναι υποκείμενη σε ΦΠΑ λόγω των συμβουλευτικών υπηρεσιών που παρέχει και της «Θερμοκοιτίδας νέων επιχειρήσεων» και επομένως μετέχει στο μηχανισμό έκπτωσης του φόρου. Εξάλλου, αντίκειται στην κοινή λογική το γεγονός ότι αν και κατά την κοινοτική νομοθεσία και τις οδηγίες που έχουμε λάβει ο αναλογών ΦΠΑ των εισροών που αφορούν την εκπόνηση των ευρωπαϊκών προγραμμάτων δεν συνιστά επιλέξιμη δαπάνη και δεν χρηματοδοτείται, η εθνική φορολογική αρχή αποκλείει το δικαίωμά να εκπεστεί παρότι αποτελεί πραγματική δαπάνη για την εταιρεία, την οποία και στερείται ως πόρο από τα ευρωπαϊκά προγράμματα.

Συνεπώς, εξαιρώντας από το δικαίωμα εκπτώσεως το φόρο που έχει επιβαρύνει την αξία των συγκεκριμένων δαπανών, αν και αυτά έχουν χρησιμοποιηθεί για την πραγματοποίηση παραδόσεων αγαθών και υπηρεσιών, αντίκειται στις παρατεθείσες διατάξεις της Έκτης Οδηγίας και είναι γι αυτό ανίσχυρη και μη εφαρμοστέα, (πρβλ. ΣΤΕ 1799/2009).

2. ΝΟΜΙΚΗ ΠΛΗΜΜΕΛΕΙΑ ΕΝΕΚΑ ΑΣΥΜΒΑΤΟΤΗΤΑΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΣΔΑ, ΛΟΓΩ ΠΑΡΑΒΙΑΣΗΣ ΤΟΥ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΟΣ ΣΤΗΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ (ΑΡΘΡΟ 1 1^{ΟΥ} Π.Π. Ε.Σ.Δ.Α.), ΑΝΤΙΘΕΣΗ ΣΤΙΣ ΑΡΧΕΣ ΤΗΣ ΑΝΑΛΟΓΙΚΟΤΗΤΑΣ, ΤΗΣ ΧΡΗΣΤΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΤΗΣ ΕΠΙΕΙΚΙΑΣ

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 18 της με αρ. ΥΑ 14023/ΕΥΘΥ521/31-03-2010 Απόφασης του Υπουργείου Οικονομίας – Ανταγωνιστικότητας και Ναυτιλίας με θέμα «ΥΠΟΥΡΓΙΚΗ ΑΠΟΦΑΣΗ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗΣ ΚΑΙ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΙΑΚΩΝ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΩΝ ΤΟΥ ΣΤΟΧΟΥ «ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΔΑΦΙΚΗ ΣΥΝΕΡΓΑΣΙΑ» ορίζεται ότι: "1.....2. Στις περιπτώσεις πράξεων κρατικών ενισχύσεων κατά την έννοια του άρθρου 87 της Συνθήκης, ως πραγματικές νοούνται οι δαπάνες που έχουν πράγματι καταβληθεί από τους δικαιούχους της ενίσχυσης, σύμφωνα με τους όρους και τους στόχους των εγκεκριμένων ενισχύσεων, δικαιολογούνται από εξοφλημένα τιμολόγια ή λογιστικά στοιχεία ισοδύναμης αποδεικτικής αξίας και έχει καταβληθεί στους δικαιούχους η δημόσια συνεισφορά από τον φορέα που χορηγεί την ενίσχυση.

3. Ως «λογιστικό έγγραφο ισοδύναμης αποδεικτικής αξίας» νοείται κάθε έγγραφο το οποίο υποβάλλει ο δικαιούχος και το οποίο αιτιολογεί ότι η λογιστική εγγραφή αποτελεί πιστή και ανόθευτη εικόνα των εργασιών που εκτελέστηκαν, σύμφωνα με αποδεκτές λογιστικές πρακτικές.

4. Στις περιπτώσεις πράξεων που κατά την εκτέλεσή τους συμμετέχουν επί μέρους φορείς υπό την συνολική ευθύνη του δικαιούχου, είναι επιλέξιμες οι πραγματικές δαπάνες που καταβάλλονται στην πράξη από τους συμμετέχοντες φορείς και τον ορισθέντα δικαιούχο, με την προϋπόθεση ότι τηρούνται οι ακόλουθοι όροι:

(α) υπάρχουν έγγραφα τεκμήρια της συμφωνίας με τους άλλους φορείς σχετικά με τη συνεισφορά τους στην εκτέλεση της συγχρηματοδοτούμενης πράξης

(β) ο δικαιούχος διατηρεί τη συνολική οικονομική ευθύνη για το τμήμα της πράξης την εκτέλεση του οποίου έχει αναλάβει

(γ) οι δαπάνες που καταβάλλονται από τους άλλους φορείς συνοδεύονται από εξοφλημένα τιμολόγια, ή, όταν αυτό δεν είναι εφικτό, από λογιστικά έγγραφα ισοδύναμης αποδεικτικής αξίας

(δ) οι δαπάνες που καταβάλλονται από τους άλλους φορείς αναφέρονται επίσημα στο δικαιούχο ή/και στο έργο. Ο ορισθείς δικαιούχος έχει την ευθύνη να επαληθεύσει το υπαρκτό και την επιλεξιμότητα των αναφερόμενων δαπανών καθώς και την ολοκλήρωση των συγχρηματοδοτούμενων προϊόντων και υπηρεσιών, πριν τις δηλώσει στον Κύριο Δικαιούχο.

(ε) η διαδρομή ελέγχου καλύπτει έως και το επίπεδο των συμμετεχόντων φορέων.

5. Όλες οι δαπάνες αποτυπώνονται σε χωριστή λογιστική μερίδα για τους δικαιούχους που τηρούν βιβλία τρίτης (Γ) κατηγορίας ή στο θεωρημένο βιβλίο εσόδων-εξόδων για τους δικαιούχους που τηρούν βιβλία δεύτερης (Β) κατηγορίας. Στις περιπτώσεις φορέων που δεν υποχρεούνται στην τήρηση του ενιαίου λογιστικού συστήματος ή ειδικού λογιστικού συστήματος, ο υπεύθυνος του έργου τηρεί σε αναλυτικές καταστάσεις όλα τα σχετικά παραστατικά.

Επειδή σύμφωνα με την παρ 1 του άρθρου 20 της ίδιας ως άνω απόφασης με θέμα **Περίοδος επιλεξιμότητας** ορίζεται ότι: "1. Οι δαπάνες, είναι επιλέξιμες για συνεισφορά των Ταμείων εάν έχουν όντως καταβληθεί **μεταξύ της 1ης Ιανουαρίου 2007 και της 31ης Δεκεμβρίου 2015**. Οι προθεσμίες μπορεί να περιορίζονται σύμφωνα με την πρόσκληση υποβολής προτάσεων ή/και τη Σύμβαση Χρηματοδότησης.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 24 επίσης της ίδιας ως άνω απόφασης με θέμα **Φόρος Προστιθέμενης Αξίας, λοιποί φόροι και επιβαρύνσεις** ορίζεται ότι: " 1. Φόρος Προστιθέμενης Αξίας: Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ) είναι επιλέξιμη δαπάνη μόνον εφόσον βαρύνει πραγματικά και οριστικά τον δικαιούχο. Ειδικότερα:

(α) Δεν είναι επιλέξιμος ο ΦΠΑ του δικαιούχου εφόσον αυτός έχει με οποιονδήποτε τρόπο έσοδα υπαγόμενα σε ΦΠΑ σύμφωνα με το καθεστώς που έχει υπαχθεί στη μερίδα ΦΠΑ στην αρμόδια ΔΟΥ. Κατ' εξαίρεση είναι επιλέξιμος ο ΦΠΑ στις περιπτώσεις που δεν δημιουργούνται έσοδα φορολογητέα κατά την υλοποίηση της πράξης ή μετά την ολοκλήρωσή της ή παρότι δημιουργούνται έσοδα αφορούν μη φορολογητέα δραστηριότητα. Σε κάθε περίπτωση **εφόσον ο ΦΠΑ είναι απαιτητός για επιστροφή ή συμψηφισμό δεν είναι επιλέξιμος.**

(β) Επίσης δεν είναι επιλέξιμος ο ΦΠΑ δικαιούχου που υπόκειται σε καθεστώς κατ' αποκοπήν φόρου ή ποσοστού έκπτωσης.

2. Κρατήσεις υπέρ τρίτων

(α) Η καταβολή των δαπανών στους δικαιούχους γίνεται στο ακέραιο και κανένα ποσό δεν αφαιρείται ούτε παρακρατείται, ούτε εισπράττεται οποιαδήποτε ειδική επιβάρυνση ή άλλο τέλος ισοδύναμου αποτελέσματος, το οποίο θα είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση των ποσών αυτών για τους δικαιούχους συμπεριλαμβανομένων των οφειλών προς το δημόσιο και τα ασφαλιστικά ταμεία.

(β) Κρατήσεις υπέρ τρίτων που πραγματοποιούνται από τους δικαιούχους για λογαριασμό τρίτων είναι επιλέξιμη δαπάνη εφόσον καταβάλλεται στους τρίτους σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις. Δεν είναι επιλέξιμες οι κρατήσεις υπέρ του ίδιου του δικαιούχου ή για λογαριασμό του ή παρακρατήσεις που επιστρέφουν στο δικαιούχο με οποιονδήποτε τρόπο.

Επειδή εν προκειμένω, η προσφεύγουσα εταιρεία είναι υποκείμενη στο φόρο και πραγματοποιεί φορολογητέες πράξεις με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, σύμφωνα με το άρθρο 30 του Ν. 2859/2000 από τις δραστηριότητές της που αφορούν α) Συμβουλευτικές Υπηρεσίες και β) τη Θερμοκοιτίδα νέων επιχειρήσεων, σύμφωνα με τα ως άνω, ο ΦΠΑ δεν κατέστη επιλέξιμη δαπάνη προς επιχορήγηση από τα Ευρωπαϊκά προγράμματα λόγω του ότι **ο ΦΠΑ είναι απαιτητός για επιστροφή ή συμψηφισμό.**

Επειδή η προσφεύγουσα επικαλείται τόσο με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή όσο και με το υπόμνημα που κατέθεσε στην υπηρεσία μας ότι οι μη επιλέξιμες δαπάνες που έγιναν για υπηρεσίες από εξωτερικούς συνεργάτες στα πλαίσια εκπόνησης των ευρωπαϊκών προγραμμάτων, εν τέλει όμως χρησιμοποιήθηκαν κατά την παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών (δραστηριότητα με δικαίωμα έκπτωσης) από την εταιρεία προς τις μικρομεσαίες επιχειρήσεις και ως εκ τούτου αποτελούν κοινές δαπάνες.

Επειδή η 14η Διεύθυνση ΦΠΑ με το αρ. Πρωτ. Δ 14Α 1099979 ΕΞ 2014 έγγραφό της σε απάντηση του με αριθμ. Πρωτ./2014 ερωτήματος της Δ.Ο.Υ. αναφορικά με το δικαίωμα έκπτωσης και επιστροφής της προσφεύγουσας, στην περίπτωση εισροών που πραγματοποιούνται για την υλοποίηση Ευρωπαϊκών Προγραμμάτων αναφέρει ότι:«....2.Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κώδικα ΦΠΑ, όπως ισχύει, ο υποκείμενος στο φόρο έχει δικαίωμα να εκπέσει από τον ΦΠΑ, με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι εισροές του κατά το μέρος που τις χρησιμοποιεί για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων.

3. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ίδιου Κώδικα, ο υποκείμενος που χρησιμοποιεί τις εισροές του για την πραγματοποίηση πράξεων με και χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών του προσδιορίζει ποσοστό εκπιπτόμενου φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό. Με την ΠΟΛ 1056/2002 ειδικότερα διευκρινίστηκε ότι στην περίπτωση πραγματοποίησης αποκλειστικά φορολογητέων εκροών (π.χ συμβουλευτικές υπηρεσίες) **και εκροών εκτός πεδίου εφαρμογής του φόρου (π.χ επιχορηγήσεις) εφαρμόζεται πλήρες δικαίωμα έκπτωσης για το φόρο των διενεργηθέντων κοινών εισροών και δε δημιουργείται κλάσμα για τον προσδιορισμό ποσοστού έκπτωσης αυτών.**

4. Σύμφωνα λοιπόν με τα ανωτέρω, δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών που αφορούν αποκλειστικά την υλοποίηση των Ευρωπαϊκών Προγραμμάτων. Αντίθετα, υπάρχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών που αφορούν αποκλειστικά την πραγματοποίηση των συμβουλευτικών υπηρεσιών, **καθώς και του φόρου των κοινών εισροών που αφορούν και τις δύο ανωτέρω δραστηριότητες. Η αξιολόγηση της ύπαρξης κοινών εισροών είναι αρμοδιότητα της Υπηρεσίας σας και του ελέγχου που βρίσκεται σε εξέλιξη. "**

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία στο υπ' αρ. πρωτ. ΔΕΔ/2015 υπόμνημα αναφέρεται αναλυτικά στους στόχους και τις δράσεις της καθώς και στην ταυτότητα των Ευρωπαϊκών έργων για τα οποία παρασχέθηκαν υπηρεσίες εξωτερικών συνεργατών κατά την 3ετία 2008-2010. Επίσης συνέταξε πίνακες στους οποίους συνδέει τη χρηματοδότηση που έλαβε από τη συμμετοχή της στα Ευρωπαϊκά έργα βάση των δαπανών που πραγματοποίησε για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες των εξωτερικών συνεργατών με την χρησιμοποίησή τους στις δραστηριότητες που πραγματοποιεί στο εσωτερικό της χώρας οι οποίες υπόκεινται σε ΦΠΑ με δικαίωμα έκπτωσης.

Από τα ως άνω προκύπτει ότι βάσιμος είναι ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι λόγω του ότι ο ΦΠΑ των εισροών δεν κατέστη επιλέξιμη δαπάνη προς επιχορήγηση από τα Ευρωπαϊκά προγράμματα μπορεί να εκπεστεί από το φόρο των εκροών και δε δημιουργείται κλάσμα για τον προσδιορισμό ποσοστού έκπτωσης αυτών .

Επειδή σύμφωνα 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 ατής 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."

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 11 του άρθρου 12 του Π.Δ 186/1992 (ΚΒΣ) ορίζεται ότι:

" Ως πλήρη στοιχεία της συναλλαγής νοούνται το είδος των αγαθών, η ποσότητα, η μονάδα μέτρησης, η τιμή μονάδας και η αξία ή το είδος των υπηρεσιών και η αμοιβή, η οποία, όπου συντρέχει περίπτωση, αναλύεται κατά συντελεστή Φ.Π.Α. ή απαλλαγή από το Φ.Π.Α. Οι παρεχόμενες εκπτώσεις αναγράφονται κατά τις ίδιες διακρίσεις.

Στο καθαρό ποσό προστίθενται οι κατά το χρόνο της συναλλαγής συναλλακτικές και ειδικές φορολογικές επιβαρύνσεις και ο Φ.Π.Α. που αναλογεί. Ακόμη αναγράφεται το συνολικό ποσό της αξίας της συναλλαγής αριθμητικώς ή της αμοιβής αριθμητικώς, καθώς και ολογράφως όταν εκδίδεται χειρόγραφο τιμολόγιο. Επί αγοράς ηρτημένων καρπών ορισμένου κτήματος στο τιμολόγιο αναγράφεται ως ποσότητα αυτή που υπολογίζεται να αποληφθεί.

Επί παροχής πολλαπλών συναφών υπηρεσιών ως είδος μπορεί να αναγράφεται συνοπτική περιγραφή τούτων, εφόσον γίνεται παραπομπή στην οικεία σύμβαση."

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 30 του Ν 2859/2000 ορίζεται ότι: "Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες: α) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανιών προϊόντων, β) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης οινοπνευματωδών ή αλκοολούχων ποτών, εφόσον αυτά προορίζονται για την πραγματοποίηση μη φορολογητέων πράξεων, γ) δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά,

δ) στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης,

ε) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών γενικά.

Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται για τα πιο πάνω μεταφορικά μέσα, εφόσον προορίζονται για πώληση, μίσθωση ή μεταφορά προσώπων με κόμιστρο.

Επειδή με το άρθρο 64 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) 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, η 14η Διεύθυνση ΦΠΑ με το αρ. Πρωτ. Δ 14Α 1099979 ΕΞ 2014 έγγραφό της σαφέστατα αναφέρει ότι **η αξιολόγηση της ύπαρξης κοινών εισροών είναι αρμοδιότητα του ελέγχου.**

Επειδή ο έλεγχος προχώρησε σε διαχωρισμό του φόρου των κοινών δαπανών – εισροών για έξοδα που αφορούν αποκλειστικά την υλοποίηση των Ευρωπαϊκών προγραμμάτων, λαμβάνοντας υπόψη μόνο το λογαριασμό του Ε.Λ.Σ 54.00.029 «ΦΠΑ δαπανών - εξόδων» που τηρούσε η προσφεύγουσα εταιρεία στα βιβλία της για τις ανάγκες της χρηματοδότησης που πιο πάνω αναφέραμε υποχρεωτικά έπρεπε να καταχωρούνται σε διαφορετικό λογαριασμό, χωρίς να αναφέρει **ποιες είναι οι δαπάνες που δεν θεωρούνται κοινές εισροές, και χωρίς να αιτιολογήσει γιατί οι δαπάνες αυτές** αφορούν αποκλειστικά την υλοποίηση των Ευρωπαϊκών Προγραμμάτων.

Ως εκ τούτου λαμβάνοντας και υπόψη ότι οι εν λόγω δαπάνες εντάσσονται στις μη επιλέξιμες δαπάνες της επιχορήγησης, η ως άνω έκθεση ελέγχου κρίνεται αόριστη αβάσιμη και ανατιολογήτη και πρέπει η προσβαλλόμενη πράξη να ακυρωθεί προκειμένου να διενεργηθεί νέος έλεγχος από

τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα με την παρούσα απόφαση.

Επειδή, γενομένου δεκτού του ανωτέρου λόγου, παρέλκει η εξέταση των υπόλοιπων προβαλλόμενων με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή λόγων.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την αποδοχή της με αριθμ. πρωτ./2015 ενδικοφανούς προσφυγής και την ακύρωση, της υπ' αριθ. υπ' αρ...../2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009 προκειμένου να διενεργηθεί νέος έλεγχος από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ, και την εφαρμογή των ισχυουσών διατάξεων σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό της απόφασης.

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

Ακριβές Αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α/α

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).