



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : **2131604553**

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 08/07/2021

Αριθμός απόφασης: 2046

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 τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. Α.1273/2020 (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), Α.1241/2020 (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και Α.1215/2020 (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.

ε. Την ΠΟΛ 10649/04-03-2017 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

2. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **06/04/2021** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....», και τον διακριτικό τίτλο «.....», **ΑΦΜ**, με έδρα στην, κατά των παρακάτω οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.:

α) της με αριθμ./08.03.2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015 και

β) της με αριθμ./08.03.2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις ανωτέρω οριστικές πράξεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου των οποίων ζητείται η ακύρωση .
5. Τις απόψεις του **Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.** .
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του **Τμήματος Α2** όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **06/04/2021** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «..... και τον διακριτικό τίτλο «.....», 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:

α) Με την με αριθμ. /08.03.2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ προσδιορίσθηκε από τον έλεγχο χρεωστικό υπόλοιπο προς καταβολή ποσό 98.877,76 ευρώ, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 ποσού 49.438,88 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή **148.316,64 ευρώ** και πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση ύψους **13.859,60 ευρώ** αντί του δηλωθέντος πιστωτικού ποσού ύψους **228.794,66 ευρώ**.

β) Με την με αριθμ. /12.11.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ προσδιορίσθηκε από τον έλεγχο χρεωστικό υπόλοιπο **238.919,60 ευρώ** πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013 ποσού 119.459,79 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό **358.379,39 ευρώ**.

Οι ως άνω διαφορές ΦΠΑ καταλογίσθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από 08/03/2021 έκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού ΦΠΑ, της ελέγκτριας του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. και προέρχονταν από τις εξής συναλλαγές:

-ως προς το φορολογικό έτος 2015

-υφίσταται διαφορά ως προς το πιστωτικό υπόλοιπο της προηγούμενης περιόδου το οποίο είχε προσδιορισθεί από προγενέστερο έλεγχο μειωμένο κατά το ποσό των 98.877,77 ευρώ ως εκ τούτου κατά την υπό κρίση φορολογική περίοδο το ποσό θα πρέπει να ανέρχεται στο ποσό των 321.013,27 ευρώ.

-υφίσταται διαφορά ως προς τον φόρο εισροών ποσού 214.935,05 ευρώ το οποίο αφορά σε φόρο εισροών της απορροφώμενης εταιρείας το οποίο δεν αναγνωρίσθηκε καθώς κρίθηκε από τον έλεγχο ότι για τις συγκεκριμένες δαπάνες δεν υφίσταται δικαίωμα έκπτωσης καθώς η ως άνω εταιρεία κατά το διάστημα που πραγματοποίησε τις δαπάνες αυτές δεν πραγματοποίησε οικονομική δραστηριότητα και σύμφωνα με τα οικονομικά της δεδομένα εμφανίζεται να κατέχει συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις 26,7 εκατ. και να έχει αντίστοιχες υποχρεώσεις συνολικού ποσού 23,1 εκατ.ευρώ.

-ως προς το φορολογικό έτος 2016

υφίσταται αφενός η διαφορά στο πιστωτικό υπόλοιπο της προηγούμενης περιόδου 2015 λόγω των ως άνω διαπιστώσεων και αφετέρου υφίσταται και η διαφορά ποσού 23.984,54 ευρώ το οποίο

αντιστοιχεί σε ΦΠΑ αξίας αγαθών που πουλήθηκαν και δεν πληρούν τις προϋποθέσεις απαλλαγής των επενδυτικών αγαθών της ΑΥΟ ΠΟΛ 137/1987.

Συγκεκριμένα ο υπό κρίση έλεγχος διενεργήθηκε κατόπιν διαβίβασης στην ελεγκτική αρχή δύο Πληροφοριακών εκθέσεων της Δ.Ο.Υ. και συγκεκριμένα της με αριθμ./29.06.2018 πληροφοριακής έκθεσης και της με αριθμ./29.06.2018 πληροφοριακής έκθεσης.

Ειδικότερα με βάση το περιεχόμενο της με αριθμ.πρωτ./29.06.2018 πληροφοριακής έκθεσης η προσφεύγουσα υπέβαλε την με αριθμ./2016 αίτηση ενώπιον της Δ.Ο.Υ. ως καθολικός διάδοχος της εταιρείας, ΑΦΜ και αιτήθηκε την επιστροφή ποσού 214.935,05 ευρώ σύμφωνα με την περιοδική δήλωση ΦΠΑ Απριλίου 2015 της εταιρείας Κατόπιν της προαναφερθείσας αίτησης εκδόθηκε η με αριθμ./2016 εντολή φορολογικού ελέγχου. Η προσφεύγουσα στα πλαίσια του ελέγχου από την Δ.Ο.Υ. αιτήθηκε (αριθμ.πρωτ./16-01-2017 αίτησης) την διακοπή του ελέγχου καθώς λόγω της συγχώνευσης ζήτησε το ποσό αυτό να συμψηφισθεί με χρεωστικό υπόλοιπο της (προσφεύγουσας) και επίσης με υπεύθυνη δήλωση (με αριθμ.πρωτ...../31-10-2017) ο νόμιμος εκπρόσωπος της προσφεύγουσας δήλωσε ότι εκ παραδρομής υποβλήθηκε η αίτηση επιστροφής ΦΠΑ για την εταιρεία καθώς το εν λόγω πιστωτικό υπόλοιπο συμψηφίσθηκε με την περιοδική δήλωση μηνός 12/2016 της προσφεύγουσας Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. έχοντας στην διάθεσή του την με αριθμ./27-03-2017 τροποποιητική δήλωση ΦΠΑ Δεκεμβρίου 2016 της εταιρείας επιβεβαίωσε το γεγονός ότι στον κωδικό 401 της δήλωσης «πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης περιόδου δηλώνεται ποσό φόρου 214.935,05 ευρώ, ενώ το αποτέλεσμα της δήλωσης είναι πιστωτικό προς επιστροφή ίσο με 13.113,95 ευρώ. Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. απέρριψε το αρχικό αίτημα για επιστροφή ποσού 214.935,05 ευρώ και έκρινε την με αριθμ./23-06-2016 τροποποιητική δήλωση ΦΠΑ της ως ανακριβή.

Σημειώνεται ότι η για την περίοδο 01/05/2015-31/05/2015 είχε υποβάλλει την με αριθμ./17-06-2016 αρχική δήλωση ΦΠΑ στην οποία το επίμαχο πιστωτικό υπόλοιπο εμφανίζονταν στον κωδικό 502 «Ποσό για έκπτωση» ενώ στην συνέχεια υπέβαλε την με αριθμ./08-07-2016 χειρόγραφη τροποποιητική δήλωση ΦΠΑ για την περίοδο 01/05/2015-31/05/2015 η οποία ήταν μηδενική.

Κατά την διενέργεια του υπό κρίση ελέγχου (ως αναλυτικά αναφέρεται στις σελίδες 30-31 της οικείας έκθεσης ελέγχου) διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα είχε προβεί σε υποβολή διαφόρων τροποποιητικών δηλώσεων ως προς το εν λόγω πιστωτικό υπόλοιπο (που δεν λήφθηκαν υπόψη στην πληροφοριακή έκθεση της Δ.Ο.Υ.) και τελικώς από τον έλεγχο των τροποποιητικών δηλώσεων διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εμφανίζει για έκπτωση το εν λόγω ποσό μόνο μια φορά στην περιοδική δήλωση της φορολογικής περιόδου 01/06/2015-30/06/2015.

Ο υπό κρίση έλεγχος διαπίστωσε ότι δεν υφίσταται δικαίωμα έκπτωσης του ποσού των 214.935,05 ευρώ καθώς κρίθηκε ότι αφορά σε συγκεκριμένες δαπάνες που πραγματοποίησε η εταιρεία και αφορά σε διάστημα κατά το οποίο δεν πραγματοποίησε οικονομική δραστηριότητα (δεν

πραγματοποίησε τζίρο, δεν διέθετε υποκαταστήματα και δεν απασχόλησε προσωπικό) και σύμφωνα με τα οικονομικά της δεδομένα εμφανίζεται να κατέχει μόνο συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις 26,7 εκατ. και να έχει αντίστοιχες υποχρεώσεις συνολικού ποσού 23,1 εκατ. ευρώ. Ήτοι ο έλεγχος διαπίστωσε ότι κατά την σύντομη διάρκεια λειτουργίας της (10/12/2013-29/05/2015) η δεν πραγματοποίησε καμία οικονομική δραστηριότητα πλην της κατοχής συμμετοχών (δραστηριότητα η οποία δεν υπάγεται σε ΦΠΑ) και δεδομένου ότι το μεγαλύτερο μέρος του ΦΠΑ δαπανών (ήτοι ποσό 196.650,00 ευρώ) αφορά σε δαπάνη που σχετίζεται άμεσα με την απόκτηση συμμετοχής και σε συνδυασμό με τα αναφερόμενα στην Ε 2064/2020 έκρινε ότι το υπό κρίση ποσό δεν πληροί τις προϋποθέσεις έκπτωσης .

Με βάση το περιεχόμενο της με αριθμ.πρωτ./29.06.2018 πληροφοριακής έκθεσης διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα στις 18.12.2014 σύναψε ιδιωτικό συμφωνητικό με την επιχείρηση «.....» σύμφωνα με το οποίο η προσφεύγουσα ανέλαβε την υποχρέωση να πουλήσει –να παραδώσει στην δεύτερη προϊόντα ξενοδοχειακού εξοπλισμού συνολικής καθαρής αξίας 122.354,16 ευρώ. Στο άρθρο 4 του ανωτέρω συμφωνητικού ορίζεται ότι η «μεταβίβαση της κυριότητας των προϊόντων στην αγοράστρια από την πωλήτρια τελεί υπό τον όρο της πλήρους και ολοσχερούς εξόφλησης του τιμήματός τους».

Στις 08/01/2016 η προσφεύγουσα και ενώ έχει παραδώσει τα αγαθά εντός του έτους 2015 με τα σχετικά δελτία αποστολής εκδίδει τα με αριθμ....., και/08-01-2016 τιμολόγια με καθαρή αξία 104.280,61 ευρώ και ΦΠΑ ποσού 23.984,54 ευρώ, στα οποία αναγράφεται ο όρος «η εταιρεία διατηρεί την κυριότητα των τιμολογούμενων προϊόντων μέχρι την πληρωμή του αναγραφόμενου τιμήματος τους» και την ίδια μέρα επίσης εκδίδει πιστωτικό τιμολόγιο με αιτιολογία «έκπτωση ΦΠΑ» για το ποσό των 23.984,54 ευρώ

Στην ως άνω πληροφοριακή έκθεση ελέγχου αναφέρθηκε ως παρατήρηση ότι λαμβάνοντας υπόψη ότι ο ως άνω όρος (της παρακράτησης κυριότητας) υφίσταται και στο συμφωνητικό και ότι τα προαναφερθέντα τιμολόγια εξοφλήθηκαν στις 20/04/2017 προκύπτει θέμα εάν οι παραπάνω συναλλαγές είχαν τις προϋποθέσεις υπαγωγής στις διατάξεις της ΑΥΟ ΠΟΛ 137/1987.

Κατόπιν των ανωτέρω διενεργήθηκε ο υπό κρίση έλεγχος και διαπιστώθηκε ότι δεν εντάσσεται στον ορισμό των επενδυτικών αγαθών, κινητό αγαθό το οποίο αποκτάται με τον όρο της παρακράτησης κυριότητας και συνεπώς δεν πληρούνται τόσο οι προϋποθέσεις της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 137/1987 όσο και της ΑΥΟΠΟΛ 1275/1990.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή, να ακυρωθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- **Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των άρθρων 33 και 34 του ν.2859/2000 αναφορικά με τον όρο της παρακράτησης κυριότητας και με το δικαίωμα αναστολής πληρωμής ΦΠΑ που αναλογεί στην αγορά στο εσωτερικό επενδυτικών αγαθών από ξενοδοχειακές επιχειρήσεις.** Στα υπό κρίση τιμολόγια εσφαλμένα-προφανώς εκ παραδρομής λόγω της ύπαρξης του σχετικού όρου στο σχετικό συμφωνητικό αναγράφηκε ότι η εταιρεία διατηρεί την κυριότητα μέχρι την αποπληρωμή του τιμήματος καθώς με την

παραλαβή των σχετικών επιταγών η αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση εξόφλησε το τίμημα. Το εν λόγω έχει γίνει δεκτό και με τη με αριθμ.ΔΕΔ2284/2019 και 2499/2020 Αποφάσεις της Υπηρεσίας μας). Επικουρικώς ισχυρίζεται ότι σύμφωνα με την Απόφαση ΠΟΛ 137/1987 στην περίπτωση που δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις, ο ΦΠΑ των τιμολογίων έπρεπε να επιβαρύνει την αγοράστρια εταιρεία και όχι την προσφεύγουσα η οποία τήρησε όλες τις προβλεπόμενες διαδικασίες και εξέδωσε τα υπό κρίση τιμολόγια αρχικά με ΦΠΑ και εκ των υστέρων εξέδωσε πιστωτικό τιμολόγιο ως προς το ΦΠΑ σύμφωνα με την σχετική βεβαίωση της Δ.Ο.Υ. Λάρισας.

- **Εσφαλμένη κρίση ως προς την μη αναγνώριση έκπτωσης από τον φόρο εκροών του ποσού των 214.935,05 ευρώ βασιζόμενη στον χαρακτηρισμό της εταιρείας ως εταιρεία χαρτοφυλακίου και μη αναγνώριση της ιδιότητάς της ως υποκειμένου σε ΦΠΑ.** Η εταιρεία ήταν βιομηχανική και εμπορική εταιρεία σύμφωνα με το άρθρο 2 του Καταστατικού της και προς επίτευξη του σκοπού της δύναται να συμμετέχει σε εταιρείες οιοδήποτε εταιρικού τύπου. Ειδικότερα η εν λόγω εταιρεία έκανε έναρξη εργασιών την 10/12/2013 με κύριο ΚΑΔ «Κατασκευή στρωμάτων, εκτός από στηρίγματα στρωμάτων» και δευτερεύοντες ΚΑΔ που σχετίζονται με το λιανικό και χονδρικό εμπόριο στρωμάτων και συναφών ειδών, και υπήχθη σε κανονικό καθεστώς ενώ απουσίαζαν πλήρως ΚΑΔ που σχετίζονται με συμμετοχή σε λοιπές εταιρείες. Η δραστηριότητά της επιβεβαιώνεται από την Κατάσταση Οικονομικών στοιχείων από Επιχειρηματική Δραστηριότητα (Ε3) καθώς και από το πιστοποιητικό του Επιμελητηρίου Εσφαλμένα ο έλεγχος επικαλείται την Απόφαση Ε 2064/2020 και την πάγια νομολογία του ΔΕΕ καθώς οι επικαλούμενες διατάξεις και αποφάσεις αναφέρονται αποκλειστικά σε εταιρείες χαρτοφυλακίου (holding company) και όχι σε εμπορική εταιρεία η οποία απλώς δε πραγματοποιήσει τζίρο για ποικίλους λόγους. Σημειώνεται ότι μια εταιρεία δεν χάνει την ιδιότητά της ως υποκείμενο του ΦΠΑ από μόνο τον λόγο ότι τελικά δεν κατάφερε να αναπτύξει οικονομική δραστηριότητα, ούτε και μπορεί να χαρακτηριστεί ως εταιρεία χαρτοφυλακίου απλά και μόνο επειδή συμμετέχει στο κεφάλαιο άλλων εταιρειών. Επίσης η μη απασχόληση προσωπικού δεν σημαίνει ότι η εν λόγω εταιρεία δεν δραστηριοποιήθηκε καθώς είχε ενεργό ΔΣ, χρησιμοποίησε πόρους της θυγατρικής της καθώς και εξωτερικούς συνεργάτες. Άλλωστε σύμφωνα με νομολογία του ΔΕΕ οι πρώτες επενδυτικές δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για τις ανάγκες μιας επιχείρησης μπορούν να θεωρηθούν ως οικονομικές δραστηριότητες κατά την έννοια του άρθρου 4 της Οδηγίας. Επομένως στην περίπτωση κατά την οποία η φορολογική αρχή έχει δεχθεί την ιδιότητα του υποκειμένου στο ΦΠΑ για μια εταιρεία που έχει δηλώσει την πρόθεσή της να αρχίσει οικονομική δραστηριότητα συνεπαγόμενη φορολογητέες πράξεις, η πραγματοποίηση μελέτης επί των τεχνικών και οικονομικών της στοιχείων της σχεδιαζόμενης δραστηριότητας μπορεί να θεωρηθεί ως οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια του άρθρου 4 της Οδηγίας ακόμη και εάν η μελέτη αυτή έχει ως σκοπό να εξετάσει σε τι βαθμό η σχεδιαζόμενη δραστηριότητα είναι αποδοτική. Συνεπώς ο ΦΠΑ που καταβλήθηκε για μια τέτοια μελέτη περί αποδοτικότητας μπορεί καταρχήν να εκπέσει σύμφωνα με το άρθρο 17 της Οδηγίας. Παρόμοια και σε άλλες

αποφάσεις το ΔΕΕ επισήμανε ότι η αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ όσον αφορά την φορολογική επιβάρυνση της επιχείρησης επιτάσσει να θεωρούνται οι πρώτες επενδυτικές δαπάνες που πραγματοποιούνται για τις ανάγκες και ενόψει της άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας ως δαπάνες αναγόμενες σε οικονομικές δραστηριότητες, θα ήταν δε αντίθετο προς την αρχή αυτή να θεωρείται ότι οι εν λόγω δαπάνες αρχίζουν μόνο κατά τον χρόνο πραγματοποίησης του φορολογητέου εσόδου.

Επικουρικώς και στην περίπτωση που δεν γίνουν δεκτά τα ανωτέρω η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η επίκληση από την πλευρά του ελέγχου της ιδιότητας ως μιας εταιρείας χαρτοφυλακίου προκειμένου να αρνηθεί το δικαίωμα έκπτωσης δεν αρκεί, καθώς έχει γίνει δεκτό με την νομολογία του ΔΕΕ ότι στην περίπτωση που μια εταιρεία χαρτοφυλακίου συμμετέχει σε φορολογητέα οικονομική δραστηριότητα ή εάν έχει άμεση ή έμμεση συμμετοχή στην διοίκηση των θυγατρικών της τότε η διαχείριση αυτή (η οποία μπορεί να συμπεριλαμβάνει υπηρεσίες διοικητικής, λογιστικής ή πληροφορικής) συνιστά οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια της έκτης οδηγίας κατά το μέτρο που συνεπάγεται την διενέργεια πράξεων υποκείμενων στον φόρο προστιθέμενης αξίας (όπως η παροχή διοικητικών, χρηματοοικονομικών, εμπορικών και τεχνικών υπηρεσιών από την εταιρεία χαρτοφυλακίου στις θυγατρικές της. Εν προκειμένω η εταιρεία συμμετείχε σε φορολογητέα οικονομική δραστηριότητα καθώς συμμετείχε στην διοίκηση της προσφεύγουσας η οποία ήταν 100% θυγατρική της μέχρι και την απορρόφησή της. Όπως αναφέρθηκε η εταιρεία είχε ενεργό Διοικητικό Συμβούλιο, τα μέλη του οποίου συμμετείχαν και στο Διοικητικό Συμβούλιο της προσφεύγουσας και συνεπώς είχε άμεση συμμετοχή στην διοίκηση της προσφεύγουσας.

Επίσης στην προκειμένη περίπτωση η εταιρεία αφενός είναι ο αποδέκτης των υπηρεσιών για τις οποίες ζητείται η έκπτωση ΦΠΑ εισροών και επομένως πληρείται και το δεύτερο κριτήριο της νομολογίας του ΔΕΕ προκειμένου μια εταιρεία χαρτοφυλακίου (holding company) να μπορέσει να εκπέσει το ΦΠΑ και αφετέρου το κόστος της μελέτης αποτελεί μέρος των γενικών της εξόδων και επομένως συστατικό στοιχείο της τιμής των αγαθών ή των υπηρεσιών που παρέχει και συνεπώς πληρείται και το τρίτο κριτήριο της νομολογίας του ΔΕΕ το οποίο είναι η ύπαρξη ευθείας και άμεσης σχέσης μεταξύ της συγκεκριμένης πράξης εισροών και μιας ή περισσότερων πράξεων εκροών.

Μάλιστα στην νομολογία του ΔΕΕ (C-249/17) τα άρθρα 4 και 17 της έκτης Οδηγίας έχουν την έννοια ότι εταιρεία η οποία προτίθεται να εξαγοράσει το σύνολο των μετοχών άλλης εταιρείας με σκοπό την άσκηση οικονομικής δραστηριότητας που συνίσταται στην παροχή στην εν λόγω εταιρεία διαχειριστικών υπηρεσιών υποκείμενων σε ΦΠΑ έχει δικαίωμα έκπτωσης ολόκληρου του καταβληθέντος ΦΠΑ εισροών όσον αφορά δαπάνες για την παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών οι οποίες καταβλήθηκαν στο πλαίσιο ΔΠΕ ακόμη και αν εν τέλει δεν άσκησε την εν λόγω οικονομική δραστηριότητα εφόσον οι δαπάνες αυτές έχουν ως αποκλειστική αιτία την σχεδιαζόμενη οικονομική δραστηριότητα. Στην επίμαχη περίπτωση η δαπάνη με την οποία επιβαρύνθηκε η για την παροχή χρηματοοικονομικού συμβούλου από την εταιρεία

«.....» για την εκπόνηση επιχειρησιακού σχεδίου με στόχο την εξασφάλιση τραπεζικής χρηματοδότησης συνδένονταν άμεσα με την οικονομική δραστηριότητά της η οποία σύμφωνα με το καταστατικό της συμπεριελάμβανε την συμμετοχή της σε άλλες εταιρείες προς επίτευξη του σκοπού της.

Ως προς το φορολογικό έτος 2015

A) Ως προς την διαφορά του πιστωτικού υπολοίπου της προηγούμενης φορολογικής περιόδου 2014 ποσού 98.877,77 ευρώ

Η ως άνω διαφορά έχει κριθεί με την με αριθμ.1641/25-05-2021 Απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας

B) Ως προς την δυνατότητα έκπτωσης του πιστωτικού υπολοίπου της εταιρείας «.....» ποσού 214.935,05 ευρώ.

Επειδή ως προς το νομικό πλαίσιο :

A. Στον ν.2859/2000

Στο άρθρο 2 ορίζεται:

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,

Στο άρθρο 3 ορίζεται:

1. Στο φόρο υπόκειται:

α) κάθε νομικό ή φυσικό 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...

Στο άρθρο 4 ορίζεται:

1. Οικονομική δραστηριότητα , κατά την έννοια της διάταξης της παρ. 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 αυλού αγαθού με σκοπό την απόκτηση από αυτό εσόδων.

Στο άρθρο 30 ορίζεται:

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.

Στο άρθρο 31 ορίζεται:

1. Σε περίπτωση που ο υποκείμενος στο φόρο χρησιμοποιεί αγαθά και υπηρεσίες για την πραγματοποίηση πράξεων, για μερικές από τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, ο εκπιπτόμενος φόρος ορίζεται σε ποσοστό στα εκατό του συνολικού ποσού του φόρου των κοινών αυτών εισροών.

Το ποσοστό αυτό βρίσκεται με βάση κλάσμα που έχει ως αριθμητή το ποσό του ετήσιου κύκλου εργασιών, χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας, που αφορά πράξεις για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου και ως παρανομαστή το ποσό των πράξεων που αναφέρονται στον αριθμητή, καθώς και των πράξεων για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης.

Στον παρανομαστή του κλάσματος συμπεριλαμβάνονται επίσης και οι επιδοτήσεις, επιχορηγήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, οι οποίες δεν αποτελούν μέρος της φορολογητέας αξίας, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 19.».

B. Το δίκαιο της Ένωσης

Το άρθρο 2, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 ορίζει τα εξής:

«Στον ΦΠΑ υπόκεινται οι ακόλουθες πράξεις:

...

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»

το άρθρο 9, παράγραφος 1, της ως άνω οδηγίας έχει ως εξής:

«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.»

Το άρθρο 26, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«Εξομοιώνονται με παροχές υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας οι ακόλουθες πράξεις:

...

β) η χωρίς αντάλλαγμα παροχή υπηρεσιών από τον υποκείμενο στον φόρο για ίδιες ανάγκες αυτού ή του προσωπικού του ή, γενικότερα, για σκοπούς ξένους προς την επιχείρησή του.»

Το άρθρο 167 της εν λόγω οδηγίας έχει ως εξής:

«Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο προς έκπτωση φόρος γίνεται απαιτητός.»

Το άρθρο 168 της οδηγίας 2006/112 ορίζει τα εξής:

«Στο βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογούμενων

πράξεών 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, [...].».

Το άρθρο 173, παράγραφος 1, της ως άνω οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«Όσον αφορά τα αγαθά και τις υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται από υποκείμενο στον φόρο για την πραγματοποίηση τόσο πράξεων που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης και προβλέπονται στα άρθρα 168, 169 και 170, όσο και πράξεων, οι οποίες δεν παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης, η έκπτωση επιτρέπεται μόνο για το μέρος του ΦΠΑ, το οποίο αναλογεί στο ποσό που αφορά τις πράξεις της πρώτης κατηγορίας...».

Επειδή στην απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ Ε2064/2020 διευκρινίζονται τα εξής:

«Εξ αφορμής ερωτημάτων που έχουν υποβληθεί στην Υπηρεσία μας όσον αφορά στον προσδιορισμό της αναλογίας έκπτωσης του ΦΠΑ των εισροών που πραγματοποιούν οι εταιρείες συμμετοχών (holding) σε σχέση με τις δραστηριότητές τους οι οποίες συνήθως συνίστανται, πέραν της κατοχής μεριδίων επί κεφαλαίου άλλων επιχειρήσεων στις οποίες συμμετέχουν και της είσπραξης μερισμάτων, και σε υπηρεσίες διοικητικής, λογιστικής και διαχειριστικής φύσεως προς τις εν λόγω επιχειρήσεις, καθώς και στην είσπραξη τόκων από χορήγηση δανείων προς αυτές και από καταθέσεις των διαθεσίμων τους, παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις:

1. Σύμφωνα με την περίπτωση α' της παραγράφου 1 του άρθρου 2 του Κώδικα ΦΠΑ (Ν.2859/2000), αντικείμενο του φόρου είναι η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα.

2. Στο άρθρο 22 του Κώδικα ΦΠΑ περιλαμβάνονται οι απαλλαγές που ισχύουν στο εσωτερικό της χώρας, χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των σχετικών εισροών, μεταξύ αυτών η χορήγηση και η διαπραγμάτευση πιστώσεων, καθώς και η διαχείρισή τους από το πρόσωπο που τις χορηγεί (περίπτωση κγ' της παρ. 1), καθώς και οι εργασίες, στις οποίες περιλαμβάνεται και η διαπραγμάτευση, που αφορούν καταθέσεις, τρεχούμενους λογαριασμούς, πληρωμές, μεταφορές καταθέσεων και εμβάσματα, απαιτήσεις, πιστωτικούς τίτλους, επιταγές και λοιπά αξιόγραφα, με εξαίρεση την είσπραξη απαιτήσεων τρίτων και την πρακτορεία επιχειρηματικών απαιτήσεων (περίπτωση κε' της παρ. 1).

3. Από τις συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 30 , 31 και 33 του Κώδικα ΦΠΑ προκύπτει ότι:

Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από τον φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, τον 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 τον 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 στον φόρο.

Σε περίπτωση που ο υποκείμενος στον φόρο χρησιμοποιεί αγαθά και υπηρεσίες για την πραγματοποίηση πράξεων, για μερικές από τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, ο εκπιπτόμενος φόρος ορίζεται σε ποσοστό στα εκατό του συνολικού ποσού του φόρου των κοινών αυτών εισροών.

Το ποσοστό αυτό βρίσκεται με βάση κλάσμα που έχει ως αριθμητή το ποσό του ετήσιου κύκλου εργασιών, χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας, που αφορά πράξεις για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου και ως παρονομαστή το ποσό των πράξεων που αναφέρονται στον αριθμητή, καθώς και των πράξεων για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης.

Στον παρονομαστή του κλάσματος συμπεριλαμβάνονται επίσης και οι επιδοτήσεις, επιχορηγήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, οι οποίες δεν αποτελούν μέρος της φορολογητέας αξίας, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 19.

Για τον προσδιορισμό του ανωτέρω ποσοστού δε λαμβάνονται υπόψη τα ποσά που προέρχονται:

α) από παράδοση αγαθών που χρησιμοποιούνται από υποκείμενο στον φόρο για πάγια εκμετάλλευση στην επιχείρηση,

β) από παρεπόμενες πράξεις σε ακίνητα ή από χρηματοδοτικές ή πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις των περιπτώσεων κ', κα', κβ', κγ', κδ' και κε' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του παρόντος, εφόσον πρόκειται για παρεπόμενες της κύριας δραστηριότητας πράξεις.

4. Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΔΕΕ), δεν έχει την ιδιότητα του υποκειμένου σε ΦΠΑ, ούτε δικαίωμα εκπτώσεως μια εταιρεία χαρτοφυλακίου, της οποίας το μοναδικό αντικείμενο είναι η συμμετοχή σε άλλες επιχειρήσεις, χωρίς η εταιρεία αυτή να αναμειγνύεται έμμεσα ή άμεσα στη διαχείριση αυτών των επιχειρήσεων, με την επιφύλαξη των δικαιωμάτων που έχει η εν λόγω εταιρεία χαρτοφυλακίου υπό την ιδιότητά της ως μετόχου ή εταίρου. Το συμπέρασμα αυτό στηρίζεται ιδίως στη διαπίστωση ότι η απλή κατοχή μεριδίων στο κεφάλαιο άλλων επιχειρήσεων δεν αποτελεί οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια του ΦΠΑ (ενδεικτικά C-333/91).

Περαιτέρω, σύμφωνα με την απόφαση του ΔΕΕ στην υπόθεση C-142/99, στον παρονομαστή του κλάσματος που χρησιμεύει για τον υπολογισμό της αναλογίας εκπτώσεως δεν πρέπει να περιλαμβάνονται, αφενός μεν τα μερίσματα τα οποία διανέμουν οι θυγατρικές στη μητρική τους εταιρεία holding που υπόκειται σε ΦΠΑ για άλλες δραστηριότητες και παρέχει στις εν λόγω θυγατρικές διαχειριστικές υπηρεσίες, αφετέρου δε οι τόκοι τους οποίους καταβάλλουν στην εταιρεία holding οι θυγατρικές της λόγω των δανείων που τους έχει χορηγήσει αυτή, όταν οι πράξεις αυτές δανεισμού δεν συνιστούν οικονομική δραστηριότητα, κατά την έννοια του ΦΠΑ, της εν λόγω εταιρείας holding. Στο σκεπτικό της απόφασης αυτής του ΔΕΕ αναφέρεται, μεταξύ άλλων, ότι για να μπορεί η δραστηριότητα μιας εταιρείας holding, η οποία συνίσταται στο ότι διαθέτει κεφάλαιο στις θυγατρικές της, να θεωρηθεί ως οικονομική δραστηριότητα συνιστάμενη στην εκμετάλλευση του κεφαλαίου αυτού με σκοπό την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα υπό μορφή τόκων είναι αναγκαίο η δραστηριότητα αυτή να μην ασκείται ευκαιριακά ούτε να περιορίζεται στη διαχείριση των επενδύσεων, όπως θα το έπραττε ένας ιδιώτης επενδυτής, αλλά να αναπτύσσεται στο πλαίσιο επιχειρηματικού ή εμπορικού σκοπού ο οποίος

χαρακτηρίζεται ιδίως από το μέλημα της κερδοφορίας των επενδυτικών κεφαλαίων (σκέψη 28). Επιπλέον, η χορήγηση δανείων σε θυγατρικές, στις οποίες η εταιρεία holding παρέχει διοικητικές, λογιστικές, μηχανογραφικές και διαχειριστικές εν γένει υπηρεσίες, δεν μπορεί να υπαχθεί σε ΦΠΑ εκ του λόγου ότι πρόκειται για άμεση, διαρκή και αναγκαία προέκταση αυτών των υπηρεσιών, καθώς τέτοια δάνεια δεν τελούν ούτε σε αναγκαστική ούτε σε άμεση συνάρτηση προς τις παρεχόμενες αυτές υπηρεσίες (σκέψη 29). Επίσης, η απλή επανεπένδυση εκ μέρους της εταιρείας holding των εκτός πεδίου ΦΠΑ μερισμάτων τα οποία εισπράττει από τις θυγατρικές της υπό μορφή δανείων προς τις θυγατρικές της αυτές σε καμία περίπτωση δεν συνιστά φορολογητέα δραστηριότητα, αλλά οι τόκοι των δανείων αυτών πρέπει να θεωρούνται ως απλός καρπός της κυριότητας επί της περιουσίας και, συνεπώς, εκφεύγουν του συστήματος της έκπτωσης (σκέψη 30).

Επίσης, σύμφωνα με νομολογία του ΔΕΕ στην υπόθεση C-306/94, τα χρηματοοικονομικά προϊόντα (τόκοι) των τοποθετήσεων ταμειακών διαθεσίμων σε χρηματοπιστωτικούς οργανισμούς δεν περιλαμβάνονται στον παρονομαστή του κλάσματος της αναλογίας εκπτώσεως, εφόσον πρόκειται για παρεπόμενες πράξεις, κατά την έννοια του άρθρου 19, παράγραφος 2, δεύτερη φράση, της έκτης οδηγίας περί Φ.Π.Α. (αντίστοιχο άρθρο 174, παράγραφος 2, Οδηγίας 2006/112/EK). Αυτό συμβαίνει όταν οι πράξεις αυτές δεν περιλαμβάνονται στην κυρία οικονομική δραστηριότητα της επιχείρησης, αλλά έχουν ορισμένη σχέση με αυτή, και όταν απαιτούν αμελητέο μόνο ποσοστό των μέσων που διαθέτει η επιχείρηση για την άσκηση της οικονομικής της δραστηριότητας.

5. Ανάλογα, η 1266/2015 απόφαση του ΣτΕ αναφέρει ότι «έσοδα εξαιρούμενα του φόρου, δηλαδή, έσοδα από πράξεις οι οποίες δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του φόρου προστιθέμενης αξίας, δεν περιλαμβάνονται ούτε στον αριθμητή ούτε στον παρονομαστή του κλάσματος. Περαιτέρω, δεν περιλαμβάνονται στον παρονομαστή του κλάσματος έσοδα από πράξεις σε ακίνητα ή πράξεις προβλεπόμενες στις περιπτώσεις κα', κβ', κγ', κδ', κε' και κστ' της παραγράφου 1 του άρθρου 18 του Ν. 1642/1986 (αντίστοιχες περιπτώσεις κ', κα', κβ', κγ', κδ', κε' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ), όταν οι πράξεις αυτές είναι παρεπόμενες, χαρακτηρίζονται δε ως παρεπόμενες οι πράξεις αυτές όταν για την πραγματοποίησή τους χρησιμοποιήθηκαν σε πολύ περιορισμένη έκταση αγαθά και υπηρεσίες, για τα οποία ή τις οποίες οφείλεται φόρος προστιθέμενης αξίας, και, επομένως, η θέση τους στον παρονομαστή του κλάσματος δεν δικαιολογείται από τον σκοπό για τον οποίο προβλέπεται η αναλογία εκπτώσεως του φόρου των κοινών δαπανών. Συνεπώς, προκειμένου περί πράξεως της ως άνω περιπτώσεως κστ' της παραγράφου 1 του άρθρου 18 του Ν. 1642/1986, για την οποία δεν αμφισβητείται ότι πραγματοποιείται από υποκείμενο στον φόρο υπό την ιδιότητά του αυτή και, άρα, εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής των διατάξεων περί φόρου προστιθέμενης αξίας και δεν εξαιρείται του φόρου, κριτήριο για τον χαρακτηρισμό της ως παρεπόμενης είναι η έκταση της χρήσεως, για την πραγματοποίησή της, αγαθών και υπηρεσιών, για τα οποία ή τις οποίες οφείλεται φόρος προστιθέμενης αξίας. Ένδειξη δε του ότι η πράξη αυτή δεν πρέπει να θεωρείται παρεπόμενη μπορεί να αποτελέσει το ύψος του εισοδήματος το οποίο η πράξη αυτή αποφέρει, χωρίς, ωστόσο, να αποκλείεται ο χαρακτηρισμός της ως παρεπόμενης εκ μόνου του λόγου ότι η πράξη αυτή αποφέρει εισόδημα υψηλότερο εκείνων που συνεπάγεται η φερόμενη ως κύρια δραστηριότητα του υποκειμένου

στον φόρο. Εξάλλου, αποκλείεται ο χαρακτηρισμός μιας πράξεως ως παρεπόμενης όταν αυτή συνιστά την άμεση, διαρκή και αναγκαία προέκταση της φορολογούμενης δραστηριότητας.»

6. Συνοψίζοντας, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι οι εταιρείες συμμετοχών, οι οποίες πέραν της κατοχής μεριδίων και της είσπραξης μερισμάτων, πραγματοποιούν έσοδα με ΦΠΑ, με δικαίωμα έκπτωσης, λόγω φορολογητέας παροχής διοικητικών, λογιστικών, μηχανογραφικών και διαχειριστικών υπηρεσιών προς τις επιχειρήσεις στις οποίες συμμετέχουν, και έσοδα από τόκους δανείων που χορηγούν στις θυγατρικές τους εταιρείες ή από τόκους καταθέσεων των ταμειακών διαθεσίμων τους σε χρηματοπιστωτικούς οργανισμούς, τα οποία απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ σύμφωνα με το άρθρο 22 του Κώδικα ΦΠΑ, δεν απαιτείται να προσδιορίζουν την αναλογία της έκπτωσης του ΦΠΑ των κοινών τους δαπανών που προβλέπεται στις διατάξεις του άρθρου 31 του Κώδικα ΦΠΑ, υπό την προϋπόθεση ότι οι απαλλασσόμενες από τον ΦΠΑ πράξεις (έντοκα δάνεια και έντοκες καταθέσεις) είναι παρεπόμενες της κύριας, υπαγόμενης σε ΦΠΑ, δραστηριότητας των εταιρειών συμμετοχών, όπως η έννοια των παρεπόμενων πράξεων έχει ερμηνευθεί νομολογιακά, κατά τα ανωτέρω, και δεν μπορούν να θεωρηθούν ως αυτοτελής οικονομική δραστηριότητα συνιστάμενη στην εκμετάλλευση κεφαλαίου με σκοπό την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα υπό μορφή τόκων και με κύριο μέλημα την κερδοφορία των επενδυτικών κεφαλαίων.».

Επειδή στην Υπόθεση C-28/16 του ΔΕΕ κρίθηκαν τα παρακάτω:

Έκπτωση του φόρου εισροών — Υποκείμενος στον φόρο ο οποίος ασκεί τόσο οικονομικές όσο και μη οικονομικές δραστηριότητες — Εταιρία συμμετοχών που παρέχει υπηρεσίες στις θυγατρικές της χωρίς αντάλλαγμα»

«Προδικαστική παραπομπή — Άρθρο 99 του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου — Φόρος προστιθέμενης αξίας — Οδηγία 2006/112/ΕΚ — Άρθρα 2, 9, 26, 167, 168 και 173 — Έκπτωση του φόρου εισροών — Υποκείμενος στον φόρο ο οποίος ασκεί τόσο οικονομικές όσο και μη οικονομικές δραστηριότητες — Εταιρία συμμετοχών που παρέχει υπηρεσίες στις θυγατρικές της χωρίς αντάλλαγμα»

Στην υπόθεση C-28/16,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Κύριο (Ανώτατο Δικαστήριο, Ουγγαρία) με απόφαση της 7ης Ιανουαρίου 2016, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 18 Ιανουαρίου 2016, στο πλαίσιο της δίκης

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έκτο τμήμα) ...,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:...

κατόπιν της απόφασης που έλαβε, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, να αποφανθεί με αιτιολογημένη διάταξη σύμφωνα με το άρθρο 99 του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου, εκδίδει την ακόλουθη Διάταξη

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 2, 9, 26, 167, 168 και 173 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της(Διεύθυνση Ενστάσεων της Εθνικής Αρχής Φορολογίας και Τελωνείων, Ουγγαρία, στο εξής: φορολογική αρχή), σχετικά με το δικαίωμα της να εκπέσει τον φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) επί των εισροών που βάρυνε υπηρεσίες τις οποίες αγόρασε για τις θυγατρικές της.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Το άρθρο 2, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 ορίζει τα εξής:

«Στον ΦΠΑ υπόκεινται οι ακόλουθες πράξεις:

[...]

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·

[...].»

4 Το άρθρο 9, παράγραφος 1, της ως άνω οδηγίας έχει ως εξής:

«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.»

5 Το άρθρο 26, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«Εξομοιώνονται με παροχές υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας οι ακόλουθες πράξεις:

[...]

β) η χωρίς αντάλλαγμα παροχή υπηρεσιών από τον υποκείμενο στον φόρο για ίδιες ανάγκες αυτού ή του προσωπικού του ή, γενικότερα, για σκοπούς ξένους προς την επιχείρησή του.»

6 Το άρθρο 167 της εν λόγω οδηγίας έχει ως εξής:

«Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο προς έκπτωση φόρος γίνεται απαιτητός.»

7 Το άρθρο 168 της οδηγίας 2006/112 ορίζει τα εξής:

«Στο βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο έχει το δικαίωμα, στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιεί τις πράξεις του, να εκπέσει 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,

[...].»

8 Το άρθρο 173, παράγραφος 1, της ως άνω οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«Όσον αφορά τα αγαθά και τις υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται από υποκείμενο στον φόρο για την

πραγματοποίηση τόσο πράξεων που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης και προβλέπονται στα άρθρα 168, 169 και 170, όσο και πράξεων, οι οποίες δεν παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης, η έκπτωση επιτρέπεται μόνο για το μέρος του ΦΠΑ, το οποίο αναλογεί στο ποσό που αφορά τις πράξεις της πρώτης κατηγορίας.

[....]»

Το ουγγρικό δίκαιο

9 Τα άρθρα 2, 6, 14, 119, 120 και 123 του *az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXCVII. törvény* (νόμος αριθ. CXCVII του 2007 για τον ΦΠΑ) μεταφέρουν στην ουγγρική έννομη τάξη αντιστοίχως τα άρθρα 2, 9, 26, 167, 168 και 173 της οδηγίας 2006/112. Οι διατάξεις αυτές του εσωτερικού δικαίου έχουν, κατ' ουσίαν, την ίδια διατύπωση με τα άρθρα της εν λόγω οδηγίας τα οποία μεταφέρουν στην εσωτερική έννομη τάξη.

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

10 Η είναι κρατική εμπορική εταιρία η οποία δραστηριοποιείται στον τομέα της ενέργειας. Αφενός, εκμισθώνει σταθμούς παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας και δίκτυα οπτικών ινών. Αφετέρου, είναι ιδιοκτήτρια διαφόρων εταιριών που, κατά κύριο λόγο, παράγουν ή διανέμουν ηλεκτρική ενέργεια.

11 Συνάπτοντας με τις θυγατρικές της την επανομαζόμενη σύμβαση «ελέγχου», κατά την έννοια του ουγγρικού δικαίου, η συνέστησε όμιλο εταιριών αναγνωριζόμενο βάσει του εν λόγω δικαίου (στο εξής: όμιλος). Η σύσταση ενός τέτοιου ομίλου δεν είχε πάντως ως αποτέλεσμα τη δημιουργία χωριστού νομικού προσώπου ή την εξάλειψη της νομικής προσωπικότητας των μελών του ομίλου. Εξάλλου, τα μέλη αυτά δεν προσχώρησαν σε καθεστώς υπαγωγής ομίλου στον ΦΠΑ.

12 Η διαφορά της κύριας δίκης έχει ως αντικείμενο την απόφαση την οποία έλαβε η φορολογική αρχή κατόπιν ελέγχου των δηλώσεων ΦΠΑ της ... για τα έτη 2008 έως 2010.

13 Κατά τη διάρκεια της περιόδου αυτής, η ήταν επιφορτισμένη με τη στρατηγική διαχείριση του ομίλου. Για τον σκοπό αυτό, χρησιμοποίησε νομικές υπηρεσίες, υπηρεσίες διοικήσεως επιχειρήσεων και υπηρεσίες δημοσίων σχέσεων, πρώτον, για δικό της όφελος, δεδομένου ότι οι υπηρεσίες αυτές παρεσχέθησαν στο πλαίσιο της δραστηριότητάς της με αντικείμενο την εκμίσθωση σταθμών παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας και δικτύων οπτικών ινών, που υπόκειται, ως τέτοια, στον ΦΠΑ, δεύτερον, προς όφελος ολόκληρου του ομίλου και, τρίτον, προς όφελος καθενός από τα μέλη του ομίλου αυτού. Η εξέπεσε τον ΦΠΑ που αφορούσε το σύνολο των υπηρεσιών αυτών. Πάντως, ακόμη και στις περιπτώσεις που οι εν λόγω υπηρεσίες εξυπηρετούσαν τα συμφέροντα ολόκληρου του ομίλου ή συνδέονταν άμεσα με τις φορολογητέες δραστηριότητες των λοιπών μελών του ως άνω ομίλου, η, πλην ορισμένων εξαιρέσεων, δεν χρέωσε τις υπηρεσίες αυτές στις θυγατρικές της. Η δεν χρέωνε ούτε γενικό αντάλλαγμα, στο πλαίσιο του ομίλου, για τη στρατηγική της διαχείριση, με αποτέλεσμα η διαχείριση αυτή να πραγματοποιείται δωρεάν.

14 Η φορολογική αρχή έκρινε ότι ο ΦΠΑ που αφορούσε τις νομικές υπηρεσίες, τις υπηρεσίες διοικήσεως επιχειρήσεων και τις υπηρεσίες δημοσίων σχέσεων δεν ήταν εκπεστέος, βάσει του νόμου CXCVII του 2007 για τον ΦΠΑ, παρά μόνο στο μέτρο που η είχε χρησιμοποιήσει τις υπηρεσίες αυτές για να πραγματοποιήσει παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών. Έτσι, η ως άνω αρχή δεν

δέχθηκε το δικαίωμα της να εκπέσει τον ΦΠΑ που αφορούσε τις εν λόγω υπηρεσίες, όταν αυτές είχαν χρησιμοποιηθεί προς το συμφέρον των λοιπών μελών του ομίλου ή όταν επρόκειτο για υπηρεσίες διοικήσεως επιχειρήσεων σχετικές ιδίως με την απόκτηση συμμετοχών (στο εξής: επίμαχες υπηρεσίες). Ειδικότερα, στις περιπτώσεις αυτές, η φορολογική αρχή εκτίμησε ότι η MVM αποτελούσε τον τελικό αποδέκτη των ως άνω υπηρεσιών.

15 Η άσκησε προσφυγή κατά της αποφάσεως της φορολογικής αρχής, υποστηρίζοντας ότι οι επίμαχες υπηρεσίες αποτελούσαν γενικές δαπάνες που αφορούσαν τη φορολογητέα δραστηριότητά της, δεδομένου ότι η ίδια έχει την ιδιότητα του υποκειμένου στον ΦΠΑ ο οποίος δεν ασκεί καμία δραστηριότητα που να απαλλάσσεται από τον φόρο. Στο πλαίσιο της προσφυγής αυτής, η MVM υποστήριξε ακόμη ότι η μη χρέωση των θυγατρικών της δεν έθιγε το δικαίωμά της προς έκπτωση του ΦΠΑ.

16 Το πρωτοβάθμιο δικαστήριο απέρριψε την προσφυγή αυτή, με το σκεπτικό ότι οι επίμαχες υπηρεσίες δεν είχαν χρησιμοποιηθεί για την άσκηση δραστηριότητας υποκειμένου στον ΦΠΑ και ότι δεν υφίστατο δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών για τέτοιες υπηρεσίες.

17 Η ... άσκησε αίτηση αναίρεσεως ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, του Κύρια (Ανώτατο Δικαστήριο, Ουγγαρία).

18 Το αιτούν δικαστήριο διαπιστώνει ότι, κατά την κρίσιμη για την ενώπιόν του υπόθεση περίοδο, η ... ενεργούσε ως παθητική εταιρία συμμετοχών από πλευράς χρεώσεως, στο μέτρο που οι θυγατρικές της δεν της κατέβαλλαν, καταρχήν, παρά μόνο μερίσματα, αλλά ως ενεργητική εταιρία συμμετοχών σε ό,τι αφορούσε την άσκηση της συγκεντρωτικής διαχειρίσεως των δραστηριοτήτων του ομίλου.

19 Το αιτούν δικαστήριο παρατηρεί όμως ότι, από οικονομικής απόψεως, η εκ μέρους εταιρίας συμμετοχών χρέωση υπηρεσιών στις θυγατρικές της δεν αποτελεί, για τους αμιγώς εθνικούς ομίλους εταιριών, παρά τεχνικό και μόνο ζήτημα. Εξάλλου, δεν υφίσταται χαριστικός χαρακτήρας, εφόσον η ... λαμβάνει υψηλότερα μερίσματα για τις υπηρεσίες που παρέχει, δήθεν χωρίς αντάλλαγμα, στις θυγατρικές της.

20 Υπ' αυτές τις συνθήκες, το Κύρια (Ανώτατο Δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

21 Κατά το άρθρο 99 του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου, όταν ερώτημα που υποβάλλεται με αίτηση προδικαστικής αποφάσεως είναι ταυτόσημο με ερώτημα επί του οποίου το Δικαστήριο έχει ήδη αποφανθεί, όταν η απάντηση σε τέτοιο ερώτημα μπορεί να συναχθεί σαφώς από τη νομολογία ή όταν δεν υπάρχει καμία εύλογη αμφιβολία ως προς την απάντηση που προσήκει στο υποβληθέν με αίτηση προδικαστικής αποφάσεως ερώτημα, το Δικαστήριο, κατόπιν προτάσεως του εισηγητή δικαστή και αφού ακούσει τον γενικό εισαγγελέα, μπορεί οποτεδήποτε να αποφανθεί με αιτιολογημένη διάταξη.

22 Το άρθρο αυτό πρέπει να εφαρμοσθεί στην υπό κρίση υπόθεση.

23 Με τα τέσσερα ερωτήματά του, τα οποία πρέπει να συνεξετασθούν, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινισθεί αν τα άρθρα 2, 9, 26, 167, 168 και 173 της οδηγίας 2006/112 πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι η ανάμειξη εταιρίας συμμετοχών, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, στη διαχείριση των θυγατρικών της, σε περίπτωση που αυτή δεν έχει χρεώσει στις εν λόγω θυγατρικές

της ούτε το τίμημα των υπηρεσιών που αγόρασε προς το συμφέρον ολόκληρου του ομίλου εταιριών ή ορισμένων από τις θυγατρικές της, ούτε τον σχετικό ΦΠΑ, μπορεί να θεωρηθεί ως «οικονομική δραστηριότητα», κατά την έννοια της οδηγίας αυτής, παρέχουσα το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών που καταβλήθηκε για τις υπηρεσίες αυτές.

24 Καταρχάς, υπενθυμίζεται ότι, μολονότι η οδηγία 2006/112/EK ορίζει ευρύτατο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, στον φόρο αυτό υπόκεινται μόνον οι δραστηριότητες οι οποίες έχουν οικονομικό χαρακτήρα (βλ., υπ' αυτή την έννοια, απόφαση της 29ης Οκτωβρίου 2009, Επιτροπή κατά Φινλανδίας, C-246/08, EU:C:2009:671, σκέψη 34 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). **Ειδικότερα, από το άρθρο 2 της ως άνω οδηγίας προκύπτει ότι, από τις παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται στο έδαφος κράτους μέλους, στον ΦΠΑ υπόκεινται μόνον οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή.**

25 Συναφώς, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι κατά κανόνα μια δραστηριότητα χαρακτηρίζεται ως «οικονομική» οσάκις εμφανίζει διαρκή χαρακτήρα και πραγματοποιείται έναντι αμοιβής την οποία λαμβάνει εκείνος που διενεργεί την πράξη (απόφαση της 29ης Οκτωβρίου 2009, Επιτροπή κατά Φινλανδίας, C-246/08, EU:C:2009:671, σκέψη 37 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

26 Πρέπει επίσης να υπομνησθεί ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ, όπως προβλέπεται στα άρθρα 167 επόμενα της οδηγίας 2006/112/EK, συνιστά θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος του ΦΠΑ και δεν δύναται, καταρχήν, να περιορισθεί. Το δικαίωμα αυτό ασκείται αμέσως για το σύνολο των φόρων που έχουν επιβληθεί στις πράξεις εισροών (βλ., υπ' αυτή την έννοια, απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, σκέψεις 37 και 38 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

27 Σκοπός του συστήματος των εκπτώσεων είναι να απαλλαγεί πλήρως ο επιχειρηματίας από την επιβάρυνση του ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβάλλεται στο πλαίσιο όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων του. Το κοινό σύστημα του ΦΠΑ διασφαλίζει, συνεπώς, την 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 (απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, σκέψη 39 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

28 Όσον αφορά τις ουσιαστικές προϋποθέσεις που απαιτούνται για τη γένεση του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ, από το άρθρο 168, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112 προκύπτει ότι τα αγαθά ή οι υπηρεσίες των οποίων γίνεται επίκληση προς θεμελίωση του δικαιώματος αυτού πρέπει να χρησιμοποιούνται σε μεταγενέστερο χρόνο από τον υποκείμενο στον φόρο για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεών του και ότι, προηγουμένως, τα ως άνω αγαθά ή υπηρεσίες πρέπει να παραδίδονται ή να παρέχονται, αντιστοίχως, από άλλον υποκείμενο στον φόρο (απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, σκέψη 40 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

29 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι, προκειμένου να είναι εκπεστέος ο ΦΠΑ, πρέπει οι πράξεις εισροών να παρουσιάζουν άμεσο και απευθείας σύνδεσμο με πράξεις εκροών που παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση. Έτσι, το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ που βαρύνει την

απόκτηση αγαθών ή υπηρεσιών σε προγενέστερο στάδιο προϋποθέτει ότι οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για την απόκτηση των αγαθών ή των υπηρεσιών αυτών αποτελούν μέρος των συστατικών στοιχείων της τιμής των φορολογούμενων πράξεων εκροών οι οποίες παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση (απόφαση της 16ης Ιουλίου 2015, *Larentia + Minerva* και *Marenave Schiffahrt*, C-108/14 και C-109/14, EU:C:2015:496, σκέψη 23 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

30 Όσον αφορά, ειδικότερα, το δικαίωμα προς έκπτωση το οποίο έχει μια εταιρία συμμετοχών, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι δεν έχει την ιδιότητα του υποκειμένου στον ΦΠΑ, κατά την έννοια του άρθρου 9 της οδηγίας 2006/112, ούτε δικαίωμα προς έκπτωση, κατά το άρθρο 167 της ως άνω οδηγίας, εταιρία συμμετοχών μοναδικός σκοπός της οποίας είναι η απόκτηση μεριδίων συμμετοχής σε άλλες επιχειρήσεις, χωρίς η εταιρία αυτή να αναμειγνύεται άμεσα ή έμμεσα στη διαχείριση των επιχειρήσεων αυτών, με την επιφύλαξη των δικαιωμάτων που έχει η εν λόγω εταιρία συμμετοχών ως μέτοχος ή εταίρος (απόφαση της 16ης Ιουλίου 2015, *Larentia + Minerva* και *Marenave Schiffahrt*, C-108/14 και C-109/14, EU:C:2015:496, σκέψη 18 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

31 Η απλή απόκτηση και κατοχή εταιρικών μεριδίων δεν πρέπει να θεωρούνται ως οικονομικές δραστηριότητες κατά την έννοια της οδηγίας 2006/112, οι οποίες προσδίδουν στον ενδιαφερόμενο την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο. Η απλή οικονομική συμμετοχή σε άλλες επιχειρήσεις δεν αποτελεί δηλαδή εκμετάλλευση αγαθού προς τον σκοπό της άντλησης εσόδων διαρκούς χαρακτήρα, διότι το ενδεχόμενο μέρισμα, καρπός αυτής της συμμετοχής, απορρέει απλώς και μόνον από την κυριότητα επί του αγαθού (απόφαση της 16ης Ιουλίου 2015, *Larentia + Minerva* και *Marenave Schiffahrt*, C-108/14 και C-109/14, EU:C:2015:496, σκέψη 19 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

32 Αυτό δεν ισχύει όταν η συμμετοχή συνοδεύεται από άμεση ή έμμεση ανάμειξη στη διαχείριση των εταιριών στις οποίες αποκτώνται μερίδια συμμετοχής, με την επιφύλαξη των δικαιωμάτων που έχει ο κάτοχος των μεριδίων αυτών ως μέτοχος ή εταίρος (απόφαση της 16ης Ιουλίου 2015, *Larentia + Minerva* και *Marenave Schiffahrt*, C-108/14 και C-109/14, EU:C:2015:496, σκέψη 20 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

33 Συναφώς, από πάγια νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι η ανάμειξη εταιρίας συμμετοχών στη διαχείριση των εταιριών στο κεφάλαιο των οποίων συμμετέχει συνιστά οικονομική δραστηριότητα, κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112/EK, καθόσον συνεπάγεται τη διενέργεια πράξεων που υπόκεινται στον ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 2 της ως άνω οδηγίας, όπως είναι η παροχή διοικητικών, χρηματοοικονομικών, εμπορικών και τεχνικών υπηρεσιών από την εταιρία συμμετοχών προς τις θυγατρικές της (βλ., υπ' αυτή την έννοια, απόφαση της 16ης Ιουλίου 2015, *Larentia + Minerva* και *Marenave Schiffahrt*, C-108/14 και C-109/14, EU:C:2015:496, σκέψη 21 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

34 Συνακόλουθα, η απλή ανάμειξη εταιρίας συμμετοχών στη διαχείριση των θυγατρικών της, χωρίς τη διενέργεια πράξεων που υπόκεινται στον ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 2 της οδηγίας

2006/112, δεν μπορεί να θεωρηθεί ως «οικονομική δραστηριότητα», κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, της ως άνω οδηγίας (βλ., υπ' αυτή την έννοια, διάταξη της 12ης Ιουλίου 2001, Welthgrove, C-102/00, EU:C:2001:416, σκέψεις 16 και 17). Συνεπώς, μια τέτοια διαχείριση δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας 2006/112/EK.

35 Εν προκειμένω, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι, κατά την κρίσιμη για την υπόθεση της κύριας δίκης περίοδο, η ... συνήθως δεν ελάμβανε αμοιβή από τις θυγατρικές της για την εκ μέρους της συγκεντρωτική διαχείριση των δραστηριοτήτων του ομίλου. Έτσι, βάσει των προηγούμενων εκτιμήσεων, διαπιστώνεται ότι η ανάμειξη της ... στη διαχείριση των θυγατρικών της δεν μπορεί να θεωρηθεί ως «οικονομική δραστηριότητα», κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, δυνάμενη να εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της ως άνω οδηγίας.

36 Το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι δεν μπορεί να παρέχεται δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών ο οποίος επιβάρυνε δαπάνες του υποκειμένου στον φόρο στο μέτρο που ο εν λόγω ΦΠΑ αφορά δραστηριότητες οι οποίες, λόγω του μη οικονομικού χαρακτήρα τους, δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας 2006/112 (αποφάσεις της 13ης Μαρτίου 2008, *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, σκέψη 30, και της 29ης Οκτωβρίου 2009, *SKF*, C-29/08, EU:C:2009:665, σκέψη 59).

37 Εξ αυτού συνάγεται ότι η δεν μπορεί να τύχει του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ που κατέβαλε για τις επίμαχες υπηρεσίες, στο μέτρο που οι υπηρεσίες αυτές συνδέονται με πράξεις οι οποίες δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας 2006/112.

38 Η εκτίμηση αυτή δεν αναιρείται από το γεγονός ότι η άσκησε και άλλες δραστηριότητες, όπως η εκμίσθωση σταθμών παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας και δικτύων οπτικών ινών, εφόσον οι επίμαχες υπηρεσίες δεν φαίνονται να έχουν άμεσο και απευθείας σύνδεσμο με οποιαδήποτε φορολογητέα οικονομική δραστηριότητα, κατά την έννοια της παρατιθέμενης στη σκέψη 29 της παρούσας διατάξεως νομολογίας, πράγμα του οποίου η επαλήθευση αποτελεί πάντως έργο του αιτούντος δικαστηρίου.

39 Συναφώς, επισημαίνεται ότι, όπως έκρινε το Δικαστήριο στη σκέψη 24 της αποφάσεως της 16ης Ιουλίου 2015, *Larentia + Minerva και Marenave Schiffahrt* (C-108/14 και C-109/14, EU:C:2015:496), η ύπαρξη δικαιώματος προς έκπτωση αναγνωρίζεται υπέρ του υποκειμένου στον φόρο, ακόμη και ελλείψει αμέσου και απευθείας συνδέσμου μεταξύ μιας συγκεκριμένης πράξης εισροών και μιας ή περισσότερων πράξεων εκροών που παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση, όταν το κόστος των επίμαχων υπηρεσιών αποτελεί μέρος των γενικών δαπανών του υποκειμένου στον φόρο προσώπου και, επομένως, συστατικό στοιχείο της τιμής των αγαθών ή των υπηρεσιών που παρέχει ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο. Ειδικότερα, το κόστος αυτό εμφανίζει άμεσο και απευθείας σύνδεσμο με το σύνολο της οικονομικής δραστηριότητας του υποκειμένου στον φόρο.

40 Εν προκειμένω, δεν αμφισβητείται ότι, κατά την κρίσιμη για την υπόθεση της κύριας δίκης περίοδο, η άσκησε μια φορολογητέα οικονομική δραστηριότητα, δηλαδή την εκμίσθωση σταθμών παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας και δικτύων οπτικών ινών. Δύσκολα όμως νοείται να έχουν οι επίμαχες υπηρεσίες, δηλαδή υπηρεσίες οι οποίες χρησιμοποιήθηκαν προς το

συμφέρον των λοιπών μελών του ομίλου και υπηρεσίες διοικήσεως επιχειρήσεων που αφορούσαν ιδίως την απόκτηση συμμετοχών, άμεσο και απευθείας σύνδεσμο με τη δραστηριότητα αυτή εκμισθώσεως, έστω και θεωρούμενη στο σύνολό της, πράγμα του οποίου η επαλήθευση αποτελεί πάντως έργο του αιτούντος δικαστηρίου.

41 Κατά τα λοιπά, ηυποστηρίζει, στις παρατηρήσεις που υπέβαλε ενώπιον του Δικαστηρίου, ότι, από 1ης Ιανουαρίου 2015, έχει ένα περιθώριο κέρδους επί των πράξεων που αφορούν τη στρατηγική διαχείριση των μετεχουσών στον όμιλο εταιριών.

42 Συναφώς, αρκεί η διαπίστωση ότι, ακόμη και στην περίπτωση που η διαχείριση αυτή πρέπει να θεωρηθεί, από την ημερομηνία αυτή και μετά, ως οικονομική δραστηριότητα, οι δαπάνες που δηλώθηκαν μεταξύ 2008 και 2010 για την απόκτηση των επίμαχων υπηρεσιών δεν μπορούν να αποτελέσουν μέρος των συστατικών στοιχείων της τιμής των νέων αυτών φορολογητέων πράξεων και δεν μπορούν επομένως να παράσχουν δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ.

43 Ενώπιον του Δικαστηρίου, ηυποστήριξε επίσης ότι οι επίμαχες υπηρεσίες εξυπηρέτησαν τα συμφέροντα του ομίλου και ότι, δεδομένου ότι οι θυγατρικές της ασκούσαν δραστηριότητες οι οποίες παρείχαν δικαίωμα προς έκπτωση, οι υπηρεσίες αυτές συνδέονται με τις οικονομικές δραστηριότητες ολόκληρου του ομίλου.

44 Πρέπει όμως να επισημανθεί εν προκειμένω ότι η αδυναμία εκπτώσεως του αφορώντος τις επίμαχες υπηρεσίες ΦΠΑ είναι απόρροια της επιλογής της να μη χρεώσει στα μέλη του ομίλου τις υπηρεσίες διαχειρίσεως τις οποίες παρείχε.

45 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι, αφενός, οι επιχειρηματίες είναι εν γένει ελεύθεροι να επιλέγουν τις οργανωτικές δομές και τις μεθόδους συναλλαγών που κρίνουν ως πλέον κατάλληλες για τις δραστηριότητές τους (βλ., υπ' αυτή την έννοια, απόφαση της 12ης Σεπτεμβρίου 2013, *Le Crédit Lyonnais*, C-388/11, EU:C:2013:541, σκέψη 46) και, αφετέρου, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας δεν συνεπάγεται ότι ένας υποκείμενος στον φόρο ο οποίος έχει τη δυνατότητα επιλογής μεταξύ δύο πράξεων μπορεί να επιλέξει τη μία και να επικαλεστεί τα αποτελέσματα της άλλης (απόφαση της 9ης Οκτωβρίου 2001, *Cantor Fitzgerald International*, C-108/99, EU:C:2001:526, σκέψη 33).

46 Τέλος, αν το αιτούν δικαστήριο διαπιστώσει, κατόπιν της διαλαμβανόμενης στις σκέψεις 38 και 40 της παρούσας διατάξεως εξετάσεως, ότι ορισμένες από τις επίμαχες υπηρεσίες αφορούν τόσο οικονομικές, όσο και μη οικονομικές, δραστηριότητες της, υπενθυμίζεται ότι οι διατάξεις της οδηγίας 2006/112 δεν περιέχουν κανόνες για τις μεθόδους ή τα κριτήρια που πρέπει να εφαρμόσουν τα κράτη μέλη κατά τη θέσπιση διατάξεων που επιτρέπουν τον επιμερισμό του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών αναλόγως του αν οι αντίστοιχες δαπάνες συνδέονται με οικονομικές ή με μη οικονομικές δραστηριότητες (απόφαση της 13ης Μαρτίου 2008, *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, σκέψη 33).

47 Υπ' αυτές τις συνθήκες, προκειμένου οι υποκείμενοι στον φόρο να μπορέσουν να προβούν στους αναγκαίους υπολογισμούς, στα κράτη μέλη εναπόκειται να προβλέψουν τις ενδεδειγμένες προς τούτο μεθόδους και κριτήρια, τηρώντας τις αρχές στις οποίες στηρίζεται το κοινό σύστημα ΦΠΑ. Ιδίως, τα κράτη μέλη πρέπει να ασκούν την εξουσία τους εκτιμήσεως κατά τέτοιο τρόπο ώστε να εξασφαλίζουν ότι η έκπτωση πραγματοποιείται μόνο για το μέρος του ΦΠΑ που αναλογεί στο ποσό το οποίο

αντιστοιχεί στις παρέχουσες δικαίωμα προς έκπτωση πράξεις. Πρέπει ως εκ τούτου να μεριμνούν ώστε ο υπολογισμός της αναλογίας μεταξύ οικονομικών και μη οικονομικών δραστηριοτήτων να αντανακλά αντικειμενικά το πραγματικό ποσό των δαπανών για τις εισροές που αναλογεί σε καθεμία από τις δύο αυτές κατηγορίες δραστηριοτήτων (απόφαση της 13ης Μαρτίου 2008, *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, σκέψεις 34 και 37).

48 Βάσει των ανωτέρω σκέψεων, στα υποβληθέντα ερωτήματα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 2, 9, 26, 167, 168 και 173 της οδηγίας 2006/112 πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι, όταν η ανάμειξη εταιρίας συμμετοχών, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, στη διαχείριση των θυγατρικών της δεν συνιστά «οικονομική δραστηριότητα» κατά την έννοια της οδηγίας αυτής, για τον λόγο ότι η ως άνω εταιρία συμμετοχών δεν έχει χρεώσει στις εν λόγω θυγατρικές της ούτε το τίμημα των υπηρεσιών που αγόρασε προς το συμφέρον ολόκληρου του ομίλου εταιριών ή ορισμένων από τις θυγατρικές της, ούτε τον σχετικό ΦΠΑ, μια τέτοια εταιρία συμμετοχών δεν μπορεί να τύχει του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών για τις υπηρεσίες αυτές τις οποίες αγόρασε, στο μέτρο που οι εν λόγω υπηρεσίες συνδέονται με πράξεις οι οποίες δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της ως άνω οδηγίας.

Επί των δικαστικών εξόδων

49 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (έκτο τμήμα) αποφαινεται:

Τα άρθρα 2, 9, 26, 167, 168 και 173 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι, όταν η ανάμειξη εταιρίας συμμετοχών, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, στη διαχείριση των θυγατρικών της δεν συνιστά «οικονομική δραστηριότητα» κατά την έννοια της ως άνω οδηγίας, για τον λόγο ότι η ως άνω εταιρία συμμετοχών δεν έχει χρεώσει στις εν λόγω θυγατρικές της ούτε το τίμημα των υπηρεσιών που αγόρασε προς το συμφέρον ολόκληρου του ομίλου εταιριών ή ορισμένων από τις θυγατρικές της, ούτε τον σχετικό φόρο προστιθέμενης αξίας, μια τέτοια εταιρία συμμετοχών δεν μπορεί να τύχει του δικαιώματος εκπτώσεως του φόρου προστιθέμενης αξίας επί των εισροών για τις υπηρεσίες αυτές τις οποίες αγόρασε, στο μέτρο που οι εν λόγω υπηρεσίες συνδέονται με πράξεις οι οποίες δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της ως άνω οδηγίας.».

Επειδή και στην Απόφαση του ΔΕΕ που αφορά την υπόθεση C-320/17 ως προς την έννοια της οικονομικής δραστηριότητας και της δυνατότητας έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών αναφέρονται τα εξής:
«Προκαταρκτικώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι, μολονότι η οδηγία για τον ΦΠΑ προσδίδει στον ΦΠΑ ευρύτατο πεδίο εφαρμογής, στον φόρο αυτό υπόκεινται μόνον οι δραστηριότητες οι οποίες έχουν οικονομικό χαρακτήρα (απόφαση της 29ης Οκτωβρίου 2009, Επιτροπή κατά Φινλανδίας, C-246/08, EU:C:2009:671, σκέψη 34). Ειδικότερα, από το άρθρο 2 της ως άνω οδηγίας προκύπτει ότι, από τις

παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται στο έδαφος κράτους μέλους, στον ΦΠΑ υπόκεινται μόνον οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται **εξ επαχθούς αιτίας** από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή (διάταξη της 12ης Ιανουαρίου 2017, MVM, C-28/16, EU:C:2017:7, σκέψη 24).

20 Κατά το άρθρο 9, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της εν λόγω οδηγίας, ως υποκείμενος στον φόρο νοείται οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο, οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο σκοπό και τα αποτελέσματα της δραστηριότητας αυτής.

21 Η έννοια «οικονομικές δραστηριότητες» ορίζεται στο άρθρο 9, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας για τον ΦΠΑ ως περιλαμβάνουσα όλες τις δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, μεταξύ άλλων δε τις πράξεις εκμεταλλεύσεως ενσώματου ή άυλου αγαθού, με σκοπό ιδίως την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα.

22 Η ανάλυση των ορισμών αυτών καθιστά εμφανή την έκταση του πεδίου εφαρμογής που καλύπτει η έννοια των «οικονομικών δραστηριοτήτων», καθώς και τον αντικειμενικό χαρακτήρα της εν λόγω έννοιας, καθόσον η δραστηριότητα εξετάζεται αυτούσια, ανεξαρτήτως των σκοπών της ή των αποτελεσμάτων της. **Συγκεκριμένα, κατά κανόνα μια δραστηριότητα χαρακτηρίζεται ως οικονομική οσάκις εμφανίζει διαρκή χαρακτήρα και πραγματοποιείται έναντι αμοιβής την οποία λαμβάνει εκείνος που διενεργεί την πράξη** (απόφαση της 29ης Οκτωβρίου 2009, Επιτροπή κατά Φινλανδίας, C-246/08, EU:C:2009:671, σκέψη 37 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

23 Εξάλλου, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι, στο πλαίσιο του συστήματος ΦΠΑ, οι φορολογητέες πράξεις προϋποθέτουν την ύπαρξη εμπορικής πράξεως μεταξύ των μερών συνεπαγομένης καθορισμό τιμής ή αντιπαροχής (απόφαση της 29ης Οκτωβρίου 2009, Επιτροπή κατά Φινλανδίας, C-246/08, EU:C:2009:671, σκέψη 43) και ότι **μια παροχή υπηρεσιών πραγματοποιείται «εξ επαχθούς αιτίας», κατά την έννοια του άρθρου 2 της οδηγίας για τον ΦΠΑ, μόνον αν υφίσταται άμεση σχέση μεταξύ της παρεχόμενης υπηρεσίας και της λαμβανόμενης αντιπαροχής** (απόφαση της 29ης Οκτωβρίου 2009, Επιτροπή κατά Φινλανδίας, C-246/08, EU:C:2009:671, σκέψη 45).

24 Πρέπει επίσης να υπομνησθεί ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ, όπως προβλέπεται στα άρθρα 167 επ. της οδηγίας για τον ΦΠΑ, συνιστά θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ και δεν δύναται, κατ' αρχήν, να περιορισθεί. Το δικαίωμα αυτό ασκείται αμέσως για το σύνολο των φόρων που έχουν επιβληθεί στις πράξεις εισροών (διάταξη της 12ης Ιανουαρίου 2017, MVM, C-28/16, EU:C:2017:7, σκέψη 26).

25 Σκοπός του συστήματος των εκπτώσεων είναι να απαλλαγεί πλήρως ο επιχειρηματίας από την επιβάρυνση του ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβάλλεται στο πλαίσιο όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων του. Το κοινό σύστημα ΦΠΑ διασφαλίζει, συνεπώς, την 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 κατ' αρχήν στον ΦΠΑ (διάταξη της 12ης Ιανουαρίου 2017, MVM, C-28/16, EU:C:2017:7, σκέψη 27 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

26 Ωστόσο, από το άρθρο 168, στοιχείο α', της οδηγίας για τον ΦΠΑ προκύπτει ότι, για τη γένεση του δικαιώματος εκπτώσεως, **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 εκ των υστέρων από τον υποκείμενο στον φόρο για τις ανάγκες των δικών του φορολογητέων πράξεων και, σε επίπεδο εισροών, τα εν λόγω αγαθά ή υπηρεσίες πρέπει να παρέχονται από άλλον υποκείμενο στον φόρο** (απόφαση της 19ης Οκτωβρίου 2017, *Paper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775, σκέψη 39).

27 Ειδικότερα, όσον αφορά το δικαίωμα εκπτώσεως μιας εταιρίας χαρτοφυλακίου, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι μια τέτοια εταιρία δεν έχει την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο, κατά την έννοια του άρθρου 9 της οδηγίας για τον ΦΠΑ, και, επομένως, δεν απολαύει του δικαιώματος εκπτώσεως, δυνάμει των άρθρων 167 και 168 της εν λόγω οδηγίας, οσάκις έχει ως μοναδικό σκοπό την απόκτηση συμμετοχών στο κεφάλαιο άλλων επιχειρήσεων, χωρίς η ίδια να αναμειγνύεται άμεσα ή έμμεσα στη διαχείριση αυτών των επιχειρήσεων, με την επιφύλαξη των δικαιωμάτων που διαθέτει ως μέτοχος ή εταίρος (απόφαση της 16ης Ιουλίου 2015, *Larentia + Minerva και Marenave Schiffahrt*, C-108/14 και C-109/14, EU:C:2015:496, σκέψη 18).

28 Η απλή απόκτηση και η απλή κατοχή εταιρικών μεριδίων δεν πρέπει να θεωρούνται οικονομικές δραστηριότητες, κατά την έννοια της οδηγίας για τον ΦΠΑ, οι οποίες προσδίδουν στον ενδιαφερόμενο την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο. Πράγματι, η απλή οικονομική συμμετοχή σε άλλες επιχειρήσεις δεν αποτελεί εκμετάλλευση αγαθού προς τον σκοπό της άντλησης εσόδων με διαρκή χαρακτήρα, εφόσον η είσπραξη ενός ενδεχόμενου μερίσματος, που αποτελεί καρπό αυτής της συμμετοχής, απορρέει απλώς από την κυριότητα επί του αγαθού (απόφαση της 16ης Ιουλίου 2015, *Larentia + Minerva και Marenave Schiffahrt*, C-108/14 και C-109/14, EU:C:2015:496, σκέψη 19).

29 Ωστόσο, το Δικαστήριο έχει αποφανθεί ότι αυτό δεν ισχύει όταν η συμμετοχή συνοδεύεται από άμεση ή έμμεση ανάμειξη στη διαχείριση των εταιριών στις οποίες αποκτάται η συμμετοχή, με την επιφύλαξη των δικαιωμάτων που έχει ο κάτοχος των συμμετοχών ως μέτοχος ή εταίρος (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 14ης Νοεμβρίου 2000, *Floridienne και Berginvest*, C-142/99, EU:C:2000:623, σκέψη 18· της 27ης Σεπτεμβρίου 2001, *Cibo Participations*, C-16/00, EU:C:2001:495, σκέψη 20· της 6ης Σεπτεμβρίου 2012, *Portugal Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557, σκέψη 33, καθώς και της 16ης Ιουλίου 2015, *Larentia + Minerva και Marenave Schiffahrt*, C-108/14 και C-109/14, EU:C:2015:496, σκέψη 20).

30 Από πάγια νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι **η ανάμειξη εταιρίας χαρτοφυλακίου στη διαχείριση των εταιριών στο κεφάλαιο των οποίων συμμετέχει συνιστά οικονομική δραστηριότητα, κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας για τον ΦΠΑ, κατά το μέτρο που συνεπάγεται τη διενέργεια πράξεων υποκειμένων στον ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 2 της οδηγίας αυτής, όπως η παροχή διοικητικών, λογιστικών, χρηματοοικονομικών, εμπορικών, μηχανογραφικών και τεχνικών υπηρεσιών από την εταιρία χαρτοφυλακίου προς τις θυγατρικές της** (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 14ης Νοεμβρίου 2000, *Floridienne και Berginvest*, C-142/99, EU:C:2000:623, σκέψη 19· της 27ης Σεπτεμβρίου 2001, *Cibo Participations*,

C-16/00, EU:C:2001:495, σκέψη 22, καθώς και της 6ης Σεπτεμβρίου 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, σκέψη 34).

31 Συναφώς, πρέπει να υπογραμμισθεί ότι τα παραδείγματα δραστηριοτήτων που συνιστούν ανάμειξη της εταιρίας χαρτοφυλακίου στη διαχείριση των θυγατρικών της, τα οποία διατυπώνονται στη νομολογία του Δικαστηρίου, δεν αποτελούν εξαντλητική απαρίθμηση.

32 Η έννοια της «**ανάμειξης εταιρίας χαρτοφυλακίου στη διαχείριση της θυγατρικής της**» **πρέπει, επομένως, να νοείται ως καλύπτουσα όλες τις πράξεις οι οποίες συνιστούν οικονομική δραστηριότητα, κατά την οδηγία για τον ΦΠΑ, και οι οποίες διενεργούνται από την εταιρία χαρτοφυλακίου προς όφελος της θυγατρικής της.**

33 Εν προκειμένω, από τη δικογραφία που υποβλήθηκε στο Δικαστήριο προκύπτει ότι οι μόνες υπηρεσίες που η παρέσχε στις θυγατρικές για τις οποίες υποβλήθηκε σε δαπάνες ενόψει αγοράς των τίτλων τους, ή που επιδίωξε να αναπτύξει έναντι αυτών, αφορούσαν την εκμίσθωση ακινήτου, το οποίο χρησιμοποιούνταν ως νέα εγκατάσταση παραγωγής από μια θυγατρική δραστηριοποιούμενη σε επιχειρησιακό επίπεδο.

34 Συναφώς, πρέπει επίσης να υπομνησθεί ότι η φορολόγηση των πράξεων που αφορούν μίσθωση ακινήτου είναι μια δυνατότητα, προβλεπόμενη από το άρθρο 137, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας για τον ΦΠΑ, την οποία παρέχει στα κράτη μέλη ο νομοθέτης της Ένωσης κατά παρέκκλιση από τον γενικό κανόνα που θέτει το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο ιβ', της οδηγίας αυτής, κατά τον οποίο οι περιπτώσεις μισθώσεως ακινήτων απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ. Συγκεκριμένα, στο πλαίσιο της σχετικής ευχέρειας, τα κράτη μέλη μπορούν να παρέχουν στους δικαιούχους της απαλλαγής τη δυνατότητα να παραιτούνται από αυτή (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 12ης Ιανουαρίου 2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, σκέψεις 26 και 27).

35 Λαμβανομένων υπόψη των εκτιμήσεων που εκτέθηκαν στις σκέψεις 19 έως 23, καθώς και στη σκέψη 34 της παρούσας αποφάσεως, **η εκμίσθωση ακινήτου από εταιρία χαρτοφυλακίου στη θυγατρική της συνιστά ανάμειξη στη διαχείριση της τελευταίας, που πρέπει να θεωρηθεί οικονομική δραστηριότητα παρέχουσα δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των δαπανών στις οποίες υποβλήθηκε η εταιρία για την αγορά τίτλων της εν λόγω θυγατρικής, υπό την προϋπόθεση ότι η εν λόγω παροχή υπηρεσιών εμφανίζει διαρκή χαρακτήρα, πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας και είναι φορολογητέα, πράγμα που συνεπάγεται ότι η ως άνω εκμίσθωση θα πρέπει να μην απαλλάσσεται από τον φόρο και ότι θα πρέπει να υφίσταται άμεση σχέση μεταξύ της παρεχόμενης υπηρεσίας και της αντιπαροχής που καταβάλλει ο λήπτης της υπηρεσίας.** Εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει κατά πόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις αυτές στην ενώπιόν του εκκρεμούσα υπόθεση...».

Επειδή στο άρθρο 23 παρ.1 του ν.4174/2013 ορίζεται:

«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 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 εν προκειμένω κατά τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι το ποσό των **214.935,05 ευρώ** (πιστωτικό υπόλοιπο της απορροφηθείσας εταιρείας) το οποίο κατά τη συγχώνευση της με την προσφεύγουσα καταχωρήθηκε στον κωδικό 402 της περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ του Ιουνίου 2015 της προσφεύγουσας, δεν πληροί τις προϋποθέσεις για έκπτωση και κατά συνέπεια, δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από το φόρο εκρών της προσφεύγουσας εταιρείας.

Πιο συγκεκριμένα ο έλεγχος διαπίστωσε ότι κατά τη σύντομη διάρκεια λειτουργίας της (10.12.2013-29.5.2015) η (η οποία ήταν μητρική της προσφεύγουσας) δεν πραγματοποίησε καμία δραστηριότητα πλην της απλής κατοχής μεριδίων στο κεφάλαιο άλλων επιχειρήσεων και κατά συνέπεια δραστηριοποιήθηκε ως εταιρεία συμμετοχών (holding). Σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 30 του Ν.2859/2000 όπως ισχύει, «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. ...»

Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι το ποσό των 214.935,05 ευρώ (δηλαδή του συνολικού ΦΠΑ εισρών της) αφορά κυρίως Φ.Π.Α. συμβουλευτικών και λογιστικών υπηρεσιών. Ειδικότερα, δε, ποσό 196.650,00 ευρώ αφορά Φ.Π.Α. του τιμολογίου παροχής υπηρεσιών/27.02.2014 εκδόσεως της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ Επί του εν λόγω τιμολογίου (Τ.Π.Υ.) αναγράφεται η εξής περιγραφή «Παροχή υπηρεσιών χρηματοοικονομικού συμβούλου για την εκπόνηση επιχειρησιακού σχεδίου με στόχο την υποστήριξη της εξασφάλισης τραπεζικής χρηματοδότησης για τη σχεδιαζόμενη εξαγορά ποσοστού της εταιρείας από επενδυτικό φορέα συμφερόντων του ομίλου, βάσει του από 03-01-2014 ιδιωτικού συμφωνητικού».

Κατά συνέπεια, διαπιστώνεται ότι ο επίμαχος Φ.Π.Α. εισρών αφορά έξοδα της σχετικά με το χαρτοφυλάκιο των συμμετοχών της και την χρηματοδότηση των συμμετοχών αυτών και συνεπώς βάσει των σχετικών διατάξεων του ΦΠΑ της Απόφασης Ε2064/2020 και της αναφερόμενης στην εν λόγω Εγκύκλιο νομολογίας του ΔΕΕ δεν υφίσταται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου δεδομένου ότι η ως αναφέρθηκε διαπιστώθηκε ότι δραστηριοποιήθηκε ως εταιρεία συμμετοχών (holding), και η απλή κατοχή μεριδίων στο κεφάλαιο άλλων επιχειρήσεων δεν αποτελεί οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια του ΦΠΑ.

Επειδή η προσφεύγουσα με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ισχυρίζεται την εσφαλμένη κρίση του ελέγχου ως προς την μη αναγνώριση του πιστωτικού υπολοίπου της απορροφώμενης από την προσφεύγουσα εταιρείας επικαλούμενη το γεγονός ότι η εν λόγω εταιρεία βάσει του κύριου σκοπού της υπάγεται σε κανονικό καθεστώς ΦΠΑ και στο πλαίσιο αυτό απέκτησε συμμετοχές σε άλλες εταιρείες ενώ δεν πραγματοποίησε κύκλο εργασιών λόγω του γεγονότος ότι δεν υπήρχε καλή προοπτική στην ελληνική οικονομία και για τον λόγω αυτό αποφασίσθηκε μεταγενέστερα η απορρόφησή της από την προσφεύγουσα καθώς η τελευταία απολάμβανε καλής εμπορικής φήμης στην Ελλάδα. Ωστόσο το γεγονός της μη πραγματοποίησης τζίρου δεν σημαίνει την μη άσκηση οικονομικής δραστηριότητας και της στέρησης του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ των εισροών της. Η εν λόγω εταιρεία είχε ενεργό ΔΣ τα μέλη του οποίου ασκούσαν άμεσα διοίκηση σε αυτήν αλλά και στην προσφεύγουσα. Προς επίρρωση των ισχυρισμών της επικαλείται νομολογία του ΔΕΕ .

Επειδή όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου και τα στοιχεία του φακέλου ως προς την εταιρεία, ΑΦΜ διαπιστώθηκαν τα εξής :

-Η εταιρεία, ΑΦΜ έκανε έναρξη εργασιών την 10.12.2013 και σύμφωνα με το καταστατικό της σκοπός της είναι η βιομηχανική παραγωγή και εμπορία στρωμάτων, επίπλων, ξενοδοχειακού εξοπλισμού και προς επίτευξη του σκοπού της η εταιρεία δύναται : α) να συμμετέχει σε εταιρείες οιοδήποτε εταιρικού τύπου ή σε κοινοπραξίες υφιστάμενες ή μέλλουσες να συσταθούν που επιδιώκουν τον ίδιο ή παραπλήσιο σκοπό με την εταιρεία...

-Κατά την δήλωση έναρξης εργασιών εμφάνισε κύρια δραστηριότητα με ΚΑΔ «31.03.12.00-Κατασκευή Στρωμάτων, εκτός από στηρίγματα στρωμάτων» και δευτερεύουσες δραστηριότητες με ΚΑΔ που σχετίζονται με το λιανικό και χονδρικό εμπόριο στρωμάτων και συναφών ειδών καθώς και με την κατασκευή ξύλινων επίπλων». Στο πλαίσιο αυτό δήλωσε ότι υπάγεται στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ.

-Ιδρύτρια εταιρεία της, βάσει του καταστατικού της ήταν η βρετανική εταιρεία «.....».

-Από τις οικονομικές της καταστάσεις υφίσταται η παρακάτω πληροφόρηση :

ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ 31ΗΣ ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 2014			
ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ	ΠΟΣ ΧΡΗΣΕΩΣ	ΠΑΘΗΤΙΚΟ	ΠΟΣΑ ΧΡΗΣΕΩΣ
Β.ΕΞΟΔΑ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ	866.499,00	Α.ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ	
		Ι.Μετοχικό Κεφάλαιο	59.000,00
		ΙV.Αποθεματικά κεφάλαια-Διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο	3.941.000,00
Γ.ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ		V.Αποτελέσματα εις νέο-Υπόλοιπ κερδών/ζημιών εις νεον	-1.326.848,36
Ι.Ασώματες ακινητοποιήσεις		Σύνολο Ιδίων Κεφαλαίων (ΑΙ+ΑΙΙΙ+ΑΙV+ΑV)	2.673.151,64
ΙΙ.Ενσώματες ακινητοποιήσεις			

III. Συμμετοχές και άλλες μακροπρόθεσμες απαιτήσεις Συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις 25.152.878,29 Λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις 3.582.827,58 Σύνολο Παγίου Ενεργητικού 28.735.705,87 Δ.ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ I.Αποθέματα II.Απαιτήσεις-Χρόστες διάφοροι 209.625,95 IV.Διαθέσιμα- Καταθέσεις όψεως 422,75 Σύνολο Κυκλοφ. Ενεργητικού(ΔΙ+ΔΙΙ+ΔΙV) 210.048,70 Ε.ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ (B+Γ+Δ+E) 29.812.253,57 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΑΞΕΩΣ ΧΡΕΩΣΤΙΚΟΙ		Β.ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΚΙΝΔΥΝΟΥΣ & ΕΞΟΔΑ I.Προβλέψεις Γ.ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ I.Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις-Δάνεια Τραπεζών 18.250.000,00 II.Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις Προμηθευτές 24,43 Επιταγές πληρωτέες 0,00 Υποχρεώσεις από φόρους τέλη 2.240,00 Πιστωτές διάφοροι 3.071.650,00 Λοιπές βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις 5.400.000,00 Σύνολο Υποχρεώσεων (ΓI+ΓII) 26.723.914,43 Δ.ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ Έξοδα χρήσεως δεδουλευμένα 415.187,50 ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ(A+B+Γ+Δ) 29.812.253,57 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΑΞΕΩΣ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΙ
ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΛΟΓ/ΣΜΟΥ ΑΠΟΤ/ΤΩΝ ΧΡΗΣΕΩΣ		ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΘΕΣΕΩΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ
I.ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ ΧΡΗΣΕΩΣ Έσοδα από πώληση αγαθών και υπηρεσιών Μείον: Κόστος αγαθών και υπηρεσιών Μικτά αποτελέσματα (κέρδη) εκμεταλλεύσεως Πλέον: Άλλα έσοδα Σύνολο Μείον: 1.Έξοδα Διοικητικής λειτουργίας 1.219,86 2.Έξοδα λειτουργίας ερευνών και ανάπτυξης 3.Έξοδα λειτουργίας Διαθέσεως Μερικά αποτ/τα (ζημιές/κέρδη) εκμεταλλεύσεως -1.219,86 Πλέον: 2.Έσοδα τίτλων πάγιας επένδυσης και χρεογράφων 3.Κέρδη πωλήσεως τίτλων πάγιας επένδυσης και χρεογράφων 4.Πιστωτικοί τόκοι & συναφή έσοδα 178.516,00 Μείον: 1.έξοδα και ζημιές πωλήσεως τίτλων πάγιας επένδυσης και χρεογράφων 2.Προβλέψεις υποτιμήσεως τίτλων πάγιας επένδυσης και χρεογράφων 3.Χρεωστικοί τόκοι & συναφή έσοδα 1.503.570,82 Ολικά αποτελέσματα (ζημιές/κέρδη) εκμ/σεως -1.326.274,68 II.ΠΛΕΟΝ(ή μείον):ΕΚΤΑΚΤΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ 1.Έκτακτα και ανόργανα έσοδα 2.Έκτακτα κέρδη 3.Έσοδα προηγ. χρήσεων		Καθαρά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές) χρήσης -1.326.848,36 Υπόλοιπο αποτελεσμάτων προηγούμενων χρήσεων Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων Αποθεματικά προς διάθεση Σύνολο: ΜΕΙΟΝ 1.Φόρος εισοδήματος 0,00 2.Λοιποί μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόροι Ζημιές εις νέον -1.326.848,36
4.Έσοδα από προβλέψεις προηγ.χρήσεων Μείον: 1.Έκτακτα και ανόργανα ξοδα 573,68 2.Έκτακτες ζημιές 3.Έξοδα προηγούμενων χρήσεων		

4. προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους	
Οργανικά και έκτακτα αποτ/τα(ζημίες/κέρδη)	-1.326.848,36
ΜΕΙΟΝ: Σύνολο αποσβέσεων παγίων στοιχείων μείον: οι από αυτές ενσωμ/νες στο λειτ.κόστος ΚΑΘΑΡΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ (ΖΗΜΙΕΣ/ΚΕΡΔΗ) ΧΡΗΣΕΩΣ	-1.326.848,36

-Η ως άνω εταιρεία εντός του έτους 2014 απέκτησε το 100% των μετοχών της προσφεύγουσας εταιρείας και σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου από το σύνολο των συμμετοχών της σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις που εμφανίζεται στις ως άνω οικονομικές καταστάσεις ποσό 23.125.651,82 ευρώ αφορούσε σε μετοχές της προσφεύγουσας

-Στο φορολογικό έτος 2015, και ειδικότερα, στις 29 Μαΐου 2015 η προσφεύγουσα εταιρεία ολοκλήρωσε τη συγχώνευση με απορρόφηση της μητρικής εταιρείας (100%) σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 68-77 του Κ.Ν. 2190/1920 και τις διατάξεις του Ν.Δ. 1297/1972, με ισολογισμούς αποτίμησης 31.03.2014.

Από τα ανωτέρω διαπιστώνεται ότι η εταιρεία κατά το διάστημα που λειτούργησε προέβη μόνο στην απόκτηση συμμετοχών και οι δαπάνες που πραγματοποίησε σχετίζονται με την απόκτηση αυτή, ήτοι κατά βάση κατά τον χρόνο λειτουργίας της δραστηριοποιήθηκε και αφιέρωσε σημαντικούς πόρους στην απόκτηση και κατοχή συμμετοχών σε άλλες εταιρείες όχι ως παρεπόμενη πράξη του σκοπού της αλλά κατούσιαν ως κύρια καθώς ως απεικονίζεται από τα οικονομικά της δεδομένα η προσφεύγουσα διέθεσε τόσο τα ίδια όσο και τα ξένα κεφάλαιά της (βραχυπρόθεσμος και μακροπρόθεσμος δανεισμός) στην απόκτηση συμμετοχών.

Κατόπιν των ανωτέρω πραγματικών δεδομένων όπως αυτά αποτυπώνονται στις επίσημες οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας συνάγεται ότι η μητρική εταιρεία της προσφεύγουσας δραστηριοποιήθηκε μόνο στην κατοχή συμμετοχών και κατά το διάστημα της λειτουργίας της πραγματοποίησε δαπάνες που σχετίζονται μόνο με αυτό (χρεωστικοί τόκοι από τον δανεισμό στον οποίο έχει προβεί και έξοδα σχετικά με την χρηματοδότηση), όπως και η υπό κρίση δαπάνη ποσού 855.000,00 ευρώ με αναλογούν ΦΠΑ ποσού 196.650,00 ευρώ. Συγκεκριμένα για την δαπάνη αυτή εκδόθηκε το με αριθμ./27.02.2014 τιμολόγιο από την εταιρεία «.....» με ΑΦΜ στο οποίο αναγράφεται η εξής περιγραφή «Παροχή υπηρεσιών χρηματοοικονομικού συμβούλου για την εκπόνηση επιχειρησιακού σχεδίου με στόχο την υποστήριξη της εξασφάλισης τραπεζικής χρηματοδότησης για τη σχεδιαζόμενη εξαγορά ποσοστού της εταιρείας από επενδυτικό φορέα συμφερόντων του ομίλου, βάσει του από 03-01-2014 ιδιωτικού συμφωνητικού». Ενώ τα έσοδα που πραγματοποίησε αφορούσαν σε έσοδα μόνο από πιστωτικούς τόκους.

Η προσφεύγουσα επικαλείται Αποφάσεις του ΔΕΕ ως προς την δυνατότητα έκπτωσης του ΦΠΑ ωστόσο δεν αφορούν σε όμοια δεδομένα με την υπό κρίση περίπτωση και συγκεκριμένα:

-Η προσφεύγουσα επικαλείται την απόφαση του Δικαστηρίου της 29^{ης} Φεβρουαρίου 1996, σχετικά με την υπόθεση C-110/94 όπου αναφέρεται ότι ακόμη και οι πρώτες επενδυτικές δαπάνες

που πραγματοποιήθηκαν για τις ανάγκες μιας επιχειρήσεως μπορούν να θεωρούνται ως οικονομικές δραστηριότητες κατά την έννοια του άρθρου 4 της Οδηγίας και ότι στο πλαίσιο αυτό η φορολογική αρχή πρέπει να λαμβάνει υπόψη την δηλωθείσα πρόθεση της επιχείρησης. Συνεπώς η πραγματοποίηση μελέτης επί των τεχνικών και οικονομικών στοιχείων της σχεδιαζόμενης δραστηριότητας μπορεί να θεωρηθεί ως οικονομική δραστηριότητα του άρθρου 4 της Οδηγίας ακόμη και εάν η μελέτη αυτή έχει σκοπό να εξετάσει σε τι βαθμό η σχεδιαζόμενη δραστηριότητα είναι αποδοτική. Σύμφωνα με το ΔΕΕ η έκπτωση αυτή ισχύει ακόμη και εάν αποφασίσθηκε ενόψει των αποτελεσμάτων της εν λόγω μελέτης η μη μετάβαση στην εκτελεστική φάση και στην θέση της εταιρείας σε εκκαθάριση.

Ωστόσο στην ως άνω απόφαση του ΔΕΕ αναφέρεται επίσης ότι «*σ' αυτόν που ζητεί την έκπτωση του ΦΠΑ εναπόκειται να αποδείξει ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις για να τύχει αυτής της εκπτώσεως και ότι το άρθρο 4 δεν απαγορεύει στις φορολογικές αρχές να απαιτούν να επιβεβαιώνεται με αντικειμενικά στοιχεία η δηλωθείσα πρόθεση για έναρξη οικονομικών δραστηριοτήτων που οδηγούν σε φορολογητέες πράξεις.*»

Στην προκειμένη περίπτωση η «.....» δεν πραγματοποίησε έξοδα για την εκπόνηση μελέτης αποδοτικότητας σχετική, παραδείγματος χάριν, με την ανάπτυξη καταστημάτων στη Βόρεια Ελλάδα, αλλά η επίμαχη μελέτη που τιμολογήθηκε με το υπ' αριθμόν/27.02.2014 τιμολόγιο της εταιρείας «.....» περιγράφεται ως «*παροχή υπηρεσιών χρηματοοικονομικού συμβούλου για την εκπόνηση επιχειρησιακού σχεδίου με στόχο την υποστήριξη της εξασφάλισης τραπεζικής χρηματοδότησης για τη σχεδιαζόμενη εξαγορά ποσοστού της εταιρείας από επενδυτικό φορέα συμφερόντων του ομίλου, βάσει του από 03-01-2014 ιδιωτικού συμφωνητικού.*»

Από την περιγραφή αυτή καθίσταται σαφές ότι το έξοδο για την εν λόγω εκπόνηση μελέτης ουδεμία ένδειξη προσφέρει σχετική με την ισχυριζόμενη πρόθεση της «.....» για πραγματοποίηση φορολογητέας δραστηριότητας υπαγόμενης στο ΦΠΑ.

-Η προσφεύγουσα επικαλείται την απόφαση του Δικαστηρίου της 14^{ης} Φεβρουαρίου 1985, σχετικά με την υπόθεση C-268/83 στην οποία έχει κριθεί ότι οι οικονομικές δραστηριότητες που αναφέρει στο άρθρο 4 παράγραφος 1 της Οδηγίας είναι δυνατό να αποτελούνται από αρκετές διαδοχικές πράξεις και ότι οι προπαρασκευαστικές δραστηριότητες όπως η απόκτηση μέσων εκμετάλλευσης και επομένως η αγορά ακινήτου πρέπει ήδη να θεωρηθούν ως οικονομικές δραστηριότητες και στην ίδια απόφαση τονίζεται ότι η αρχή της ουδετερότητας απαιτεί να θεωρούνται οι πρώτες δαπάνες επενδύσεως ως οικονομικές δραστηριότητες.

Ωστόσο το δικαστήριο με την ανωτέρω απόφασή του εν τέλει, αποφάνθηκε ότι «*Η απόκτηση ενοχικού δικαιώματος μελλοντικής μεταβιβάσεως του δικαιώματος κυριότητας επί τμήματος ακινήτου, που δεν έχει ακόμη ανεγερθεί, με την πρόθεση εκμισθώσεώς του στον κατάλληλο χρόνο, μπορεί να θεωρηθεί ως οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, εξυπακουμένου ότι η διάταξη αυτή δεν αντιτίθεται στην απαίτηση των φορολογικών αρχών να επιβεβαιώνεται η δηλωθείσα πρόθεση από αντικειμενικά στοιχεία, όπως καταλληλότητα των σχεδιαζόμενων χώρων ειδικά για εμπορική εκμετάλλευση.*» Επομένως και σε αυτή την περίπτωση

τονίζεται ότι η δηλωθείσα πρόθεση μιας εταιρείας να πραγματοποιήσει οικονομική δραστηριότητα υπαγόμενη στο ΦΠΑ θα πρέπει να επιβεβαιώνεται και από αντικειμενικά στοιχεία.

-Η προσφεύγουσα επικαλείται την απόφαση του Δικαστηρίου της 17^{ης} Οκτωβρίου 2018, σχετικά με την υπόθεση C-249/17 στην οποία εξετάζεται εάν (α) αρκεί η μελλοντική πρόθεση παροχής υπηρεσιών διαχειρίσεως σε εταιρεία που αποτελεί τον στόχο εξαγοράς, εφόσον η εξαγορά ολοκληρωθεί, προκειμένου να στοιχειοθετηθεί ότι ο πιθανός αγοραστής ασκεί οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια του άρθρου 4 της έκτης οδηγίας για τον ΦΠΑ, έτσι ώστε ο ΦΠΑ που καταβάλει ο πιθανός αγοραστής επί των αγαθών ή υπηρεσιών που προμηθεύεται προκειμένου να προωθήσει τη συγκεκριμένη εξαγορά να θεωρηθεί ότι συνιστά ΦΠΑ επί των εισροών για τη σκοπούμενη οικονομική δραστηριότητα η οποία συνίσταται στην παροχή των οικείων υπηρεσιών διαχείρισης, και (β) εάν υφίσταται επαρκής «ευθεία και άμεση» σχέση όπως αυτή έχει καθοριστεί ως απαραίτητη προϋπόθεση από το Δικαστήριο τη Ένωσης, μεταξύ επαγγελματικών υπηρεσιών που παρέχονται στο πλαίσιο πιθανής εξαγοράς όπως η προαναφερθείσα και της υπηρεσίας εκροής, ήτοι της ενδεχόμενης παροχής υπηρεσιών διαχειρίσεως στην εταιρεία που θα αποτελέσει το αντικείμενο της εξαγοράς σε περίπτωση που η εν λόγω εξαγορά ολοκληρωθεί, έτσι ώστε να επιτρέπεται η έκπτωση του ΦΠΑ που καταβλήθηκε επί των προαναφερθεισών επαγγελματικών υπηρεσιών.

Στην εν λόγω απόφαση, υπενθυμίζεται (σκέψεις 16 και 17) ότι «δεν έχει την ιδιότητα του υποκείμενου στο ΦΠΑ, κατά την έννοια του άρθρου 4 της έκτης οδηγίας, ούτε δικαίωμα έκπτωσης, κατά το άρθρο 17 της εν λόγω οδηγίας, η εταιρεία της οποίας το μοναδικό αντικείμενο είναι η συμμετοχή σε άλλες επιχειρήσεις, χωρίς να παρεμβαίνει άμεσα ή έμμεσα στη διαχείριση των εταιρειών αυτών. ... Δεν ισχύει όμως το ίδιο σε περίπτωση που η συμμετοχή συνεπάγεται άμεση ή έμμεση ανάμειξη στη διαχείριση των εταιρειών στις οποίες αποκτήθηκε συμμετοχή, εφόσον η συμμετοχή αυτή συνεπάγεται την πραγματοποίηση πράξεων υποκείμενων σε ΦΠΑ, όπως η παροχή διοικητικών, εμπορικών και τεχνικών υπηρεσιών,...». Στη συνέχεια, επισημαίνεται μια ακόμη προϋπόθεση, καθώς αναφέρεται (σκέψη 26) ότι «κατά πάγια νομολογία, η ύπαρξη ευθείας και άμεσης σχέσης μεταξύ συγκεκριμένης πράξης εισροών και μιας ή περισσότερων πράξεων εκροών που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης είναι, κατ' αρχήν, αναγκαία για να αναγνωρισθεί το δικαίωμα το υποκείμενου στον φόρο προσώπου να εκπέσει τον ΦΠΑ που καταβλήθηκε επί των εισροών και να προσδιοριστεί η έκταση του δικαιώματος αυτού», ενώ διευκρινίζεται ότι «Το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ που βαρύνει την απόκτηση αγαθών ή υπηρεσιών εισροών προϋποθέτει ότι οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για την απόκτηση των αγαθών ή των υπηρεσιών αυτών αποτελούν μέρος των συστατικών στοιχείων της τιμής των φορολογούμενων πράξεων εκροών οι οποίες παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση.» Το δικαστήριο, εν τέλει, αποφάνθηκε ότι «εταιρεία όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, η οποία προτίθεται να εξαγοράσει το σύνολο των μετοχών άλλης εταιρείας με σκοπό την άσκηση οικονομικής δραστηριότητας που συνίσταται στην παροχή, στην εν λόγω εταιρεία, διαχειριστικών υπηρεσιών υποκείμενων σε ΦΠΑ, έχει δικαίωμα έκπτωσης ολόκληρου του καταβληθέντος ΦΠΑ εισροών όσον αφορά δαπάνες για την παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών, οι οποίες καταβλήθηκαν στο πλαίσιο ΔΠΕ, ακόμη και αν εν τέλει δεν άσκησε την εν λόγω οικονομική δραστηριότητα, εφόσον οι δαπάνες αυτές έχουν ως αποκλειστική αιτία τη σχεδιαζόμενη οικονομική δραστηριότητα.».

Επομένως, και πάλι πρόκειται για διαφορετική περίπτωση καθώς εδώ οι δαπάνες οι σχετικές με την απόκτηση μετοχών αποσκοπούσαν όχι στην απλή διακράτηση αυτών αλλά στην άσκηση οικονομικής δραστηριότητας σχετικής με την παροχή διοικητικών, εμπορικών και τεχνικών υπηρεσιών με υποκείμενης σε ΦΠΑ. Στην υπό εξέταση περίπτωση της «.....», δεν διαπιστώθηκε η παροχή από την πλευρά της διοικητικών, εμπορικών ή τεχνικών υπηρεσιών προς την προσφεύγουσα. Και στη περίπτωση που όπως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα η ως άνω εταιρεία παρείχε υπηρεσίες χωρίς όμως να προβεί σε σχετική τιμολόγηση αυτών-παροχή άνευ ανταλλάγματος η εν λόγω δραστηριότητα σύμφωνα με την απόφαση του Δ.Ε.Ε. για την υπόθεση **C-28/2016** που παρατίθεται αναλυτικά στο νομικό πλαίσιο δεν συνιστά «οικονομική δραστηριότητα» κατά την έννοια της οδηγίας του ΦΠΑ και δεν μπορεί να τύχει του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών για τις υπηρεσίες αυτές τις οποίες αγόρασε, στο μέτρο που οι εν λόγω υπηρεσίες συνδέονται με πράξεις οι οποίες δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας.

- Η προσφεύγουσα επικαλείται την απόφαση του Δικαστηρίου της 8^{ης} Ιουνίου 2000, σχετικά με την υπόθεση C-400/98 με την οποία το δικαστήριο αποφάνθηκε ότι «το δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου που καταβλήθηκε επί πράξεων που διενεργήθηκαν εν όψει της πραγματοποίησης ενός σχεδίου οικονομικής δραστηριότητας εξακολουθεί να υφίσταται ακόμη και όταν η φορολογική αρχή γνωρίζει, ήδη κατά το καθορισμό του φόρου για πρώτη φορά, ότι η σκοπούμενη οικονομική δραστηριότητα, που έπρεπε να έχει ως αποτέλεσμα την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων, δεν θα ασκηθεί.»

Και σε αυτή την περίπτωση ωστόσο, είναι ξεκάθαρη η πρόθεση της εταιρείας να ασκήσει οικονομική δραστηριότητα υπαγόμενη στο ΦΠΑ. Ειδικότερα, αναφέρεται (σκέψεις 14-17) ότι «το 1989, η B. Breitsohl ζήτησε τη σύναψη συμβάσεως αντιπροσωπείας με έναν κατασκευαστή αυτοκινήτων. Με επιστολή της 14^{ης} Απριλίου του ιδίου έτους, ο κατασκευαστής την πληροφόρησε ότι δεχόταν την πρότασή της υπό ορισμένους όρους. Το Φεβρουάριο του 1990, η B. Breitsohl δήλωσε στις υπηρεσίες του αρμόδιου οργανισμού τοπικής αυτοδιοικήσεως μια βιομηχανική εγκατάσταση και μια εμπορική εγκατάσταση για την πώληση και την επισκευή αυτοκινήτων και αγόρασε έναντι τιμήματος 62.670 γερμανικών μάρκων (DEM), που έτυχε απαλλαγής από τον ΦΠΑ, ένα μη οικοδομημένο οικόπεδο το οποίο επρόκειτο να χρησιμεύσει ως τόπος εγκατάστασης για τη δηλωθείσα δραστηριότητα. Τον Απρίλιο του 1990, η B. Breitsohl ανέθεσε σε έναν εργολάβο την κατασκευή ενός συνεργείου αυτοκινήτων στο οικόπεδο αυτό. Οι εκσκαφές άρχισαν εντός του αυτού μηνός. Μέχρι τα μέσα Μαΐου 1990 είχαν αποπερατωθεί οι εκσκαφές, είχαν τεθεί τα θεμέλια και είχε εν μέρει ολοκληρωθεί ο οριζόντιος πρωτότοιχος. Το κόστος για το σύνολο των εργασιών αυτών ανήλθε στο ποσό των 173.655,50 DEM. Όταν κατέστη φανερό ότι το κόστος του συνόλου των οικοδομικών εργασιών θα αυξανόταν κατά 230.000,00 DEM, η τράπεζα αρνήθηκε να χρηματοδοτήσει τις πρόσθετες αυτές δαπάνες. Στις 22 Μαΐου 1990, η οικοδομική επιχείρηση διέκοψε τις οικοδομικές εργασίες λόγω της αβεβαιότητας σχετικά με τη χρηματοδότησή τους. Κρίνοντας ότι δεν ήταν πλέον σε θέση να ολοκληρώσει το σύνολο των προβλεπόμενων κατασκευών επί του οικοπέδου ούτε να αρχίσει τις δραστηριότητές της, η B. Breitsohl ... πώλησε το οικόπεδο...» και εν τέλει δεν πραγματοποίησε την οικονομική δραστηριότητα την οποία είχε πρόθεση να πραγματοποιήσει. Από τις ενέργειες όμως που

είχε ήδη αναλάβει, είχε καταστεί προφανής η πρόθεσή της να ασκήσει οικονομική δραστηριότητα υπαγόμενη στον ΦΠΑ ακόμη και αν τελικά δεν το επέτυχε.

Επομένως πρόκειται για μια υπόθεση εντελώς διαφορετική από την υπό εξέταση εταιρεία «.....», της οποίας η δηλωθείσα πρόθεση να πραγματοποιήσει πράξεις υπαγόμενες στο ΦΠΑ ουδέποτε συνοδεύτηκε από αντίστοιχες ενέργειες οι οποίες αντικειμενικά να αποδεικνύουν την πρόθεσή της αυτή.

-Η προσφεύγουσα επικαλείται τέλος ότι και στην περίπτωση που γίνει δεκτό ότι η εταιρεία δραστηριοποιήθηκε ως εταιρεία κατοχής συμμετοχών προβάλλει τον ισχυρισμό ότι δεν αρκεί μόνο η διαπίστωση από τον έλεγχο της ιδιότητας μιας εταιρείας ως εταιρείας χαρτοφυλακίου, προκειμένου να της αρνηθεί το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών της, αλλά απαιτείται να διαπιστωθεί από τον έλεγχο εάν πληρούνται τα κριτήρια έκπτωσης του φόρου για τις εταιρείες χαρτοφυλακίου που έχουν ορισθεί από την σχετική νομολογία του ΔΕΕ τα οποία είναι η άσκηση οικονομικής δραστηριότητας υπαγόμενης στο ΦΠΑ όπως η άμεση ή έμμεση συμμετοχή στη διοίκηση των θυγατρικών της (παροχή διοικητικών, χρηματοοικονομικών, εμπορικών και τεχνικών υπηρεσιών), να είναι αποδέκτης αγαθών και υπηρεσιών για τις οποίες ζητείται η έκπτωση του ΦΠΑ εισροών και τέλος το κόστος της να συνδέεται άμεσα με φορολογητέα οικονομική δραστηριότητα της εταιρείας χαρτοφυλακίου.

-Στο πλαίσιο αυτό η προσφεύγουσα επικαλείται την Απόφαση του ΔΕΕ που αφορά την υπόθεση C-16/00 προκειμένου να υποστηρίξει ότι μια εταιρεία χαρτοφυλακίου συμμετέχει σε φορολογητέα οικονομική δραστηριότητα εάν έχει άμεση ή έμμεση συμμετοχή στη διοίκηση των θυγατρικών της. Εν προκειμένω η εταιρεία συμμετέχει στην διοίκηση της προσφεύγουσας καθώς κατείχε το 100% αυτής και στο πλαίσιο αυτό ήταν αποδέκτης υπηρεσιών χρηματοοικονομικού συμβούλου για την εκπόνηση επιχειρησιακού σχεδίου, για τις οποίες ζητείται έκπτωση του ΦΠΑ εισροών.

Από τα αναγραφόμενα στη σχετική απόφαση του Δικαστηρίου της 27^{ης} Σεπτεμβρίου 2001 ωστόσο, γίνεται σαφές ότι η εταιρεία πραγματοποιεί και δραστηριότητες υπαγόμενες στον ΦΠΑ. Ειδικότερα, στη σκέψη 11 αναφέρεται ότι «*αναπτύσσει έναντι αμοιβής δραστηριότητα συμβούλου και συντονιστή της πολιτικής του ομίλου*», ενώ στη σκέψη 17 αναφέρεται ότι «*είναι μικτή εταιρεία χαρτοφυλακίου υπό την έννοια ότι, πέραν της διαχείρισεως του χαρτοφυλακίου της, ασκεί έναντι των θυγατρικών της χωριστές δραστηριότητες συμβούλου και διαχείρισεως, έναντι αμοιβής.*» Εν προκειμένω, το δικαστήριο αποφάνθηκε ότι «*η ανάμειξη μιας εταιρείας χαρτοφυλακίου στη διαχείριση των εταιριών στο κεφάλαιο των οποίων συμμετέχει συνιστά οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας 77/338/ΕΟΚ ... κατά το μέτρο που συνεπάγεται τη διενέργεια πράξεων υποκειμένων στον φόρο προστιθέμενης αξίας δυνάμει του άρθρου 2 της εν λόγω οδηγίας...*».

Από την εν λόγω απόφαση ωστόσο δεν προκύπτει το συμπέρασμα ότι μια εταιρεία χαρτοφυλακίου συμμετέχει σε φορολογητέα οικονομική δραστηριότητα εάν έχει άμεση ή έμμεση συμμετοχή στη διοίκηση των θυγατρικών της άνευ ανταλλάγματος διότι εν προκειμένω η εταιρεία δεν τιμολόγησε καμία σχετική υπηρεσία στην προσφεύγουσα. Για το εν λόγω όμως ζήτημα ως

αναφέρθηκε έχει ήδη κρίνει η απόφαση του ΔΕΕ για την υπόθεση C-28/2016 (η οποία παρατίθεται αναλυτικά ανωτέρω) σύμφωνα με την οποία η παροχή υπηρεσιών διαχείρισης άνευ ανταλλάγματος δεν αποτελούν φορολογητέα οικονομική δραστηριότητα.

-Η προσφεύγουσα επικαλείται επίσης την απόφαση του ΔΕΕ για την υπόθεση C-142/99 προκειμένου επίσης να υποστηρίξει ότι μια εταιρεία χαρτοφυλακίου συμμετέχει σε φορολογητέα οικονομική δραστηριότητα εάν έχει άμεση ή έμμεση συμμετοχή στη διοίκηση των θυγατρικών της. Από τα αναγραφόμενα στη σχετική απόφαση του Δικαστηρίου της 14^{ης} Νοεμβρίου 2000 ωστόσο, γίνεται σαφές ότι και οι εταιρείες holding Floridienne και Berginvest, που εξετάζονται στην εν λόγω υπόθεση, πραγματοποιούν και πράξεις οι οποίες παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης. Ειδικότερα, στη σκέψη 14 αναφέρεται ότι οι εταιρείες *«ασχέτως προς τα μερίσματα που τους διανέμονται, εισπράττουν χωριστά αμοιβή για τις υπηρεσίες τις οποίες παρέχουν στις θυγατρικές τους»*. Στη σκέψη 19, μάλιστα, αναφέρεται ότι *«μια τέτοια ανάμιξη στη διαχείριση των θυγατρικών πρέπει να θεωρείται ως οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, κατά το μέτρο που συνεπάγεται τη διενέργεια πράξεων που, δυνάμει του άρθρου 2 της οδηγίας, υπόκεινται σε ΦΠΑ, όπως η παροχή διοικητικών, λογιστικών και μηχανογραφικών υπηρεσιών από τη Floridienne και Berginvest»*. Στην προκειμένη περίπτωση ως ανωτέρω αναφέρθηκε δεν διαπιστώθηκε από την εταιρεία η παροχή και η τιμολόγηση τέτοιων υπηρεσιών προς την προσφεύγουσα.

-Η προσφεύγουσα επικαλείται την Απόφαση του ΔΕΕ σχετικά με την υπόθεση C-132/16 προκειμένου να υποστηρίξει ότι η ύπαρξη ευθείας και άμεσης σχέσης μεταξύ συγκεκριμένης πράξης εισροών και μιας ή περισσότερων πράξεων εκροών είναι καταρχήν αναγκαία για να αναγνωρισθεί το δικαίωμα του υποκείμενου στο φόρο προσώπου να εκπέσει το ΦΠΑ που καταβλήθηκε επί των εισροών. Το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ που βαρύνει την απόκτηση αγαθών ή υπηρεσιών προϋποθέτει οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για την απόκτηση των αγαθών ή υπηρεσιών αποτελούν μέρος των συστατικών στοιχείων της τιμής των φορολογούμενων πράξεων εκροών οι οποίες παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση. Ωστόσο το δικαίωμα έκπτωσης αναγνωρίζεται επίσης και στην περίπτωση που δεν υφίσταται ευθεία και άμεση σχέση μεταξύ συγκεκριμένης πράξης εισροών και μιας ή περισσότερων πράξεων εκροών που παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση εφόσον το κόστος των επίμαχων υπηρεσιών αποτελεί μέρος των γενικών εξόδων του υποκείμενου στο φόρο και επομένως συστατικό στοιχείο της τιμής των αγαθών ή των υπηρεσιών που παρέχει.

Επίσης στην ίδια Απόφαση αναφέρεται ότι αντιθέτως, όταν τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που παρέχονται στον υποκείμενο στον φόρο σχετίζονται με δραστηριότητες οι οποίες απαλλάσσονται από τον φόρο ή δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, δεν είναι δυνατή ούτε είσπραξη φόρου επί των εκροών ούτε έκπτωση του φόρου επί των εισροών (βλ. συναφώς, μεταξύ άλλων, απόφαση της 29ης Οκτωβρίου 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, σκέψη 59) και ότι από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι, στο πλαίσιο εφαρμογής από τις φορολογικές αρχές και τα εθνικά δικαστήρια του κριτηρίου της άμεσης σχέσεως, πρέπει να συνεκτιμώνται εκ μέρους τους όλες οι περιστάσεις υπό τις οποίες διενεργήθηκαν οι επίμαχες πράξεις και να λαμβάνονται υπόψη μόνον οι πράξεις που συνδέονται αντικειμενικώς με τη φορολογητέα δραστηριότητα του υποκείμενου στον φόρο. Επομένως, η ύπαρξη τέτοιου είδους σχέσεως πρέπει να αξιολογηθεί με γνώμονα το

αντικειμενικό περιεχόμενο της επίμαχης πράξεως (βλ., συναφώς, απόφαση της 22ας Οκτωβρίου 2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, σκέψη 29).

Εν προκειμένω ως αναφέρθηκε οι υπό κρίση δαπάνες δεν διαπιστώθηκε ότι συνδέονται αντικειμενικώς με φορολογητέα δραστηριότητα.

Κατόπιν όλων των ανωτέρω ορθώς δεν αναγνωρίσθηκε από τον έλεγχο το δικαίωμα έκπτωσης του πιστωτικού υπολοίπου της εταιρείας «.....» ποσού 214.935,05 ευρώ.

Ως προς το φορολογικό έτος 2016

A) Ως προς το πιστωτικό υπόλοιπο της προηγούμενης φορολογικής περιόδου 2015 ποσού 214.935,06 ευρώ

Η ως άνω διαφορά ποσού 214.935,06 ευρώ αναλύθηκε ανωτέρω στο φορολογικό έτος 2015 κατά το οποίο και διαπιστώθηκε

B) Ως προς το πιστωτικό τιμολόγιο επιστροφής ΦΠΑ ποσού 23.984,54 ευρώ που αναφέρεται σε πώληση επενδυτικών αγαθών

Επειδή στο άρθρο 26 του ν.1642/1986 ορίζεται:

«2. Ειδικά για τα αγαθά επένδυσης, η έκπτωση του φόρου που ενεργήθηκε υπόκειται σε πενταετή διακανονισμό με αφετηρία το έτος χρησιμοποίησης τους. Ο διακανονισμός ενεργείται κάθε έτος για το 1/5 (ένα πέμπτο) του φόρου που επιβάρυνε το αγαθό, ανάλογα με τις μεταβολές του δικαιώματος έκπτωσης.

4. Ως αγαθά επένδυσης, για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, θεωρούνται:

α) τα ενσώματα αγαθά που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και τίθενται από αυτή σε διαρκή εκμετάλλευση. Στην αξία τους δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης,

β) τα δικαιώματα χρησιμοποίησης διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, σχεδίου, υποδείγματος, εμπορικού ή βιομηχανικού σήματος και άλλων παρόμοιων, εφόσον εξυπηρετούν περισσότερες από μία χρήσεις.

Επειδή στο άρθρο 33 του ν.2859/2000 ορίζεται:

«2. Ειδικά για τα αγαθά επένδυσης, η έκπτωση του φόρου που ενεργήθηκε υπόκειται σε πενταετή διακανονισμό με αφετηρία το έτος χρησιμοποίησης τους. Ο διακανονισμός ενεργείται κάθε έτος για το ένα πέμπτο (1/5) του φόρου που επιβάρυνε το αγαθό, ανάλογα με τις μεταβολές του δικαιώματος έκπτωσης.

4. Ως αγαθά επένδυσης, για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, θεωρούνται:

α) Τα ενσώματα αγαθά, που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και τίθενται από αυτή σε διαρκή εκμετάλλευση, καθώς και τα κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές που κατασκευάζονται από την υποκείμενη στο φόρο επιχείρηση σε ακίνητο που δεν ανήκει κατά κυριότητα σε αυτήν, αλλά έχει, βάσει οποιασδήποτε έννομης σχέσης, τη χρήση του ακινήτου αυτού, για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα χρόνων. Αν κατά τη διάρκεια του πενταετούς διακανονισμού λήξει η χρήση του ακινήτου, στο οποίο κατασκευάστηκαν τα ανωτέρω κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές, ενεργείται εφάπαξ

διακανονισμός κατά τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου 3. Στην αξία των αγαθών επένδυσης δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης.».

Επειδή στην Απόφαση Α.Υ.Ο. Π.2869/2389/ΠΟΛ.137/4.5.1987 (ΦΕΚ 236Β'/12.5.1987)

με θέμα «Διαδικασία καταβολής του φόρου προστιθέμενης αξίας των επενδυτικών αγαθών»
ορίζονται τα εξής:

«Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις των άρθρων 23, 24, 26, 27 και 58 του ν.1642/1986 "για την εφαρμογή του φόρου προστιθέμενης αξίας και άλλες διατάξεις", όπως αυτός τροποποιήθηκε, συμπληρώθηκε και ισχύει.

2. Την ανάγκη παροχής διευκολύνσεων για την πραγματοποίηση επενδύσεων

Αποφασίζουμε

1. Ο φόρος προστιθέμενης αξίας που αναλογεί στην εισαγωγή ή την αγορά στο εσωτερικό καινούργιου μηχανολογικού και λοιπού εν γένει εξοπλισμού που πραγματοποιείται από βιομηχανικές, βιοτεχνικές, μεταλλευτικές, λατομικές και ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, καθώς και από αγροτικές επιχειρήσεις που έχουν ενταχθεί (υποχρεωτικά ή προαιρετικά) στο κανονικό καθεστώς του Φ.Π.Α., καταβάλλεται από τον ίδιο τον επενδυτή (εισαγωγέα-αγοραστή) με την πρώτη προσωρινή δήλωση, που υποβάλλεται μετά την εισαγωγή ή αγορά, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του Ν.1642/1986 και με τη διαδικασία που προβλέπεται πιο κάτω.

Στην έννοια του παραπάνω εξοπλισμού περιλαμβάνονται κυρίως τα μηχανήματα, εξαρτήματα και λοιπά όργανα, καθώς και τα ανταλλακτικά αυτών εφόσον εισάγονται ή αγοράζονται μαζί με τα μηχανήματα ή λοιπά όργανα. Επίσης, στην έννοια του παραπάνω εξοπλισμού περιλαμβάνονται και τα θερμοκήπια, θερμαινόμενα ή μη, καθώς και τα μηχανήματα, εξαρτήματα, μεταλλικές και ξύλινες κατασκευές και λοιπά όργανα που συγκροτούν θερμαινόμενα ή μη θερμοκήπια.

2. Ο επενδυτής που πρόκειται να εισάγει ή αγοράσει στο εσωτερικό τα πιο πάνω επενδυτικά αγαθά, υποβάλλει στον αρμόδιο για την επιβολή του Φ.Π.Α. οικονομικό έφορο, αίτηση με την οποία ζητάει έγκριση για εισαγωγή ή αγορά χωρίς την καταβολή του αναλογούντος φόρου προστιθέμενης αξίας.

Στην αίτηση αυτή ο επενδυτής επισυνάπτει τα πιο κάτω δικαιολογητικά:

α) Αναλυτικό πίνακα εις διπλούν κατά τελωνείο ή προμηθεύτρια επιχείρηση, στον οποίο αναγράφει τα αγαθά τα οποία πρόκειται να εισάγει ή να αγοράσει στο εσωτερικό, την ποσότητα και την αξία αυτών, το αρμόδιο τελωνείο εισαγωγής ή το ονοματεπώνυμο ή επωνυμία και τη διεύθυνση της προμηθεύτριας επιχείρησης όταν πρόκειται για αγορά στο εσωτερικό, καθώς και τον Α.Φ.Μ. και την αρμόδια οικονομική εφορία της επιχείρησης αυτής.

β) Υπεύθυνη δήλωση του Ν.1599/1986 στην οποία δηλώνεται υπεύθυνα ότι ο αιτών είναι επενδυτής που σκοπεύει να ιδρύσει, επεκτείνει ή να εκσυγχρονίσει βιομηχανική, βιοτεχνική, μεταλλευτική, λατομική, ξενοδοχειακή ή αγροτική επιχείρηση, ο τόπος εγκατάστασης της επιχείρησης, ότι δεν πρόκειται για απαλλασσόμενη από το Φ.Π.Α. επιχείρηση και ότι τα αγαθά που περιγράφονται στον ανωτέρω πίνακα είναι απαραίτητα για την πραγματοποίηση της επένδυσης.

γ) Προκειμένου για θερμοκήπια ή υλικά που ενσωματώνονται στα θερμοκήπια, υποβάλλει επιπλέον βεβαίωση της Δ/σης Δενδροκηπευτικής του Υπουργείου Γεωργίας ή των κατά περίπτωση

εξουσιοδοτημένων περιφερειακών υπηρεσιών του Υπουργείου Γεωργίας, με την οποία βεβαιώνεται ότι υπάρχει άδεια σκοπιμότητας εγκατάστασης θερμοκηπίου στο όνομα του αιτούντος και ότι τα αγαθά που αναφέρονται στον ανωτέρω πίνακα, προορίζονται να συγκροτήσουν θερμοκήπιο.

δ) Βεβαίωση της αρμόδιας κατά περίπτωση αρχής για τυχόν υποβολή αίτησης ή τυχόν υπαγωγή σε αναπτυξιακό νόμο ή άλλο καθεστώς εθνικής ή κοινοτικής ενίσχυσης της επένδυσης.

3. Ο Οικονομικός Έφορος, αφού διαπιστώσει ότι πρόκειται για επιχείρηση της παραγράφου 1, η οποία έχει εγγραφεί στο μητρώο των υποκειμένων στο Φ.Π.Α., χορηγεί βεβαίωση για τη συνδρομή των προϋποθέσεων παράδοσης στον αιτούντα χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας των αγαθών, που αναγράφονται στον ανωτέρω πίνακα, επισυνάπτοντας σ' αυτήν θεωρημένο αντίτυπο του πίνακα αυτού. Η βεβαίωση αυτή προσαρτάται στο σχετικό τελωνειακό παραστατικό ή κατά περίπτωση στο στέλεχος του τιμολογίου του προμηθευτή.

4. Το αρμόδιο τελωνείο, στο οικείο παραστατικό θα χρεώσει τον αναλογούντα Φ.Π.Α., τον οποίο όμως δε θα εισπράξει, αναγράφοντας σ' αυτό την ένδειξη "Ο αναλογών ΦΠΑ θα καταβληθεί με την προσωρινή δήλωση του επενδυτή βάσει της απόφασης Π.2869/2389/4.5.1987".

Αντίγραφο του παραστατικού αυτού αποστέλλει στην οικονομική εφορία, η οποία έχει εκδώσει την ανωτέρω βεβαίωση.

Αντίστοιχα, η προμηθεύτρια επιχείρηση θα εκδώσει τιμολόγιο ή τιμολόγιο πώλησης-δελτίο αποστολής, στο οποίο θα χρεώσει τον αναλογούντα ΦΠΑ, τον οποίο δε θα εισπράξει, αναγράφοντας σ' αυτό την ένδειξη "Δεν εισπράττεται ΦΠΑ-Υπόχρεος για την καταβολή του είναι ο αγοραστής με την προσωρινή δήλωση βάσει της απόφασης Π.2869/2389/4.5.1987".

5. Ο αγοραστής-επενδυτής υποχρεούται να προσκομίσει στον οικονομικό έφορο, που έχει εκδώσει την ανωτέρω βεβαίωση, αντίγραφο του τιμολογίου που εξέδωσε η προμηθεύτρια επιχείρηση εντός μηνός από την ημερομηνία έκδοσής του.

6. Η αξία των αποκτηθέντων με τη διαδικασία αυτή επενδυτικών αγαθών προσαυξάνει την αξία τόσο των φορολογητέων εκροών όσο και των εισροών της φορολογικής περιόδου κατά την οποία αποκτήθηκαν. Ο αναλογών φόρος προστιθέμενης αξίας προσαυξάνει τόσο το φόρο εκροών όσο και το φόρο εισροών της ίδιας φορολογικής περιόδου.

Αν η επιχείρηση δεν έχει πλήρες δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, το προς έκπτωση ποσό του φόρου, προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 του Ν.1642/1986.

7. Ο αρμόδιος οικονομικός έφορος παρακολουθεί την εκτέλεση των εργασιών και διενεργεί έλεγχο για να διαπιστώσει, αν τα επενδυτικά αγαθά που αποκτήθηκαν χωρίς Φ.Π.Α. έχουν εγκατασταθεί στον τόπο που δηλώθηκε, ότι δεν πωλήθηκαν, και ότι έχουν σωστά καταχωρηθεί και περιληφθεί στην προσωρινή δήλωση της συγκεκριμένης φορολογικής περιόδου.

8. Ο επενδυτής (εισαγωγέας-αγοραστής) υποχρεούται να γνωστοποιήσει στον αρμόδιο οικονομικό έφορο το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των επενδυτικών αυτών αγαθών, το βραδύτερον εντός δέκα (10) ημερών από την έναρξη.

9. Σε περίπτωση πώλησης των επενδυτικών αγαθών που αποκτήθηκαν, χωρίς ΦΠΑ πριν από τη χρησιμοποίησή τους, ο επενδυτής (εισαγωγέας-αγοραστής) υποχρεούται να καταβάλει στο δημόσιο το φόρο προστιθέμενης αξίας που αναλογεί στην πώληση αυτή, καθώς και πρόστιμο ίσο με το πενήντα

στα εκατό (50%) του φόρου που αναλογούσε στην εισαγωγή ή την αγορά στο εσωτερικό των επενδυτικών αγαθών.

10. Η απόφασή μας Π.1489/1465/87 παύει να ισχύει από 10ης Μαΐου 1987. Η διαδικασία επιστροφής που προβλέπεται από την ανωτέρω απόφαση, εξακολουθεί να εφαρμόζεται προκειμένου για εισαγωγές ή αγορές στο εσωτερικό επενδυτικών αγαθών, για τις οποίες το οικείο παραστατικό (διασάφηση ή τιμολόγιο) εκδόθηκε πριν από την 10η Μαΐου 1987.

11. Η απόφαση αυτή, που ισχύει από την 5η Μαΐου 1987, να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως και να κυρωθεί με νόμο.».

Επειδή στην Απόφαση ΠΟΛ 250/1988 με θέμα «Διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των αποφάσεων μας Π.2869/2389/87 ΠΟΛ. 137, Π.3082/2516/87 ΠΟΛ. 151 και Π.5514/3610/87 ΠΟΛ. 239.».

«Με αφορμή γραπτά και προφορικά ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην Υπηρεσία μας, σχετικά με την εφαρμογή των παραπάνω αποφάσεων, συμπληρώνοντας τις οδηγίες που έχουμε δώσει με τις Π.5749/3679/87 [ΠΟΛ. 246](#) και Π.5578/3642/87 ΠΟΛ. 238 εγκυκλίους μας σας γνωρίζουμε τα εξής:

A. Απόφαση [Π.2869/2387/87 ΠΟΛ.137](#)

...

4. Απεικόνιση των πράξεων της Π.2869/2387/87.

Σύμφωνα με την απόφαση Π.2869/2387/87, ο φόρος που αναλογεί στα επενδυτικά αγαθά που εισάγονται, ή αγοράζονται με τη διαδικασία αυτής της απόφασης, προσαυξάνει τόσο το φόρο εισροών, όσο και το φόρο εκροών της ίδιας φορολογικής περιόδου. Η παρακολούθηση αυτών των ποσών του φόρου από τον αγοραστή των επενδυτικών αγαθών πρέπει να γίνεται σε ειδικό λογαριασμό ΦΠΑ, έτσι ώστε να μην αλλοιώνονται με πλασματικά ποσά οι χρεωπιστώσεις του τηρούμενου λογαριασμού Φ.Π.Α., αλλά παράλληλα να είναι ευχερής ο έλεγχος του διακανονισμού αυτών των ποσών, σύμφωνα με το άρθρο 26 του ν.1642/86, Ο αγοραστής επίσης των επενδυτικών αγαθών πρέπει να τηρήσει δευτεροβάθμιο λογαριασμό παγίων για τη λογιστική παρακολούθηση των παγίων που αγοράζονται με την Π.2869/2387/87 απόφαση. Όσοι τηρούν βιβλία Α΄ ή Β΄ κατηγορίας του Κ.Φ.Σ., αυτούς τους λογαριασμούς μπορούν να τους τηρήσουν είτε σε ξεχωριστή στήλη, είτε στην πρώτη ή τελευταία σελίδα του βιβλίου που τηρούν.

Ο πωλητής των επενδυτικών αγαθών εμφανίζει τις πωλήσεις επενδυτικών αγαθών με την Π.2869/2387/67 απόφαση σαν απαλλασσόμενες πωλήσεις και μπορεί να μη παρακολουθεί στα βιβλία του το φόρο που αναγράφει στα τιμολόγια που εκδίδει και τον οποίο δεν εισπράττει .

Σε ό,τι αφορά τον τρόπο απεικόνισης στην περιοδική εκκαθάριση του ΦΠΑ των πράξεων παράδοσης επενδυτικών αγαθών σύμφωνα με την Π.2869/2387/37 απόφαση, ο μεν πωλητής θα τα εμφανίζει στον πίνακα Γ στον Κ.Α. 25 και στον πίνακα Ζ στον Κ.Α. 32, ο δε αγοραστής στον πίνακα ΣΤ΄ στον Κ.Α. 12 και στον πίνακα Ζ στον Κ.Α. 72.

5. Παραβάσεις

Στους υποκείμενους που δεν εκπληρώνουν τις υποχρεώσεις των παραγράφων 5 και 8 της απόφασης Π. 2869/2387/87 αλλά και για κάθε άλλη παράβαση των διατάξεων αυτής της απόφασης θα επιβάλλονται τα πρόστιμα του [άρθρου 48 του νόμου 1642/86](#).

Για την καλύτερη διενέργεια του ελέγχου που προβλέπεται στην παράγραφο 7 της απόφασης Π.2369/2387/87, αλλά και για την διευκόλυνση των προσωρινών και τακτικών ελέγχων, είναι σκόπιμο, να οργανωθεί σωστά στο τμήμα ΦΠΑ αρχείο κατά επενδυτή που ακολούθησε τη διαδικασία αυτής της απόφασης.

Β΄ Απόφαση Π.3082/2516/87 (ΠΟΛ.151)

1. Επιστροφή ΦΠΑ επενδυτικών αγαθών - κυριότητά τους

Σύμφωνα με την απόφαση αυτή επιστρέφεται στον υποκείμενο στο φόρο το πιστωτικό υπόλοιπο του φόρου προστιθέμενης αξίας που προκύπτει μετά την έκπτωση του φόρου εισροών από το φόρο εκροών μέσα σε μια φορολογική περίοδο, εφόσον αυτό προέρχεται από πράξεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 της ίδιας απόφασης. Σ' αυτές τις πράξεις συμπεριλαμβάνονται οι εισαγωγές, οι αγορές και οι κατασκευές επενδυτικών αγαθών.

Σύμφωνα με το [άρθρο 26 παράγραφος 4 του Ν. 1642/86](#), ως αγαθά επένδυσης για την εφαρμογή των διατάξεων του ίδιου νόμου θεωρούνται τα ενσώματα αγαθά που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και τίθενται από αυτή σε διαρκή εκμετάλλευση.

Επομένως, προκειμένου μια επιχείρηση να έχει το δικαίωμα της έκπτωσης του φόρου των επενδυτικών αγαθών - και κατ' επέκταση της επιστροφής του όταν έχει πιστωτικό υπόλοιπο - πρέπει να έχει την κυριότητα των αγαθών αυτών και να τα έχει ι χρησιμοποιήσει, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 23, για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων.

Με βάση λοιπόν τα παραπάνω οι υποκείμενοι στο φόρο που δεν έχουν την κυριότητα των επενδυτικών αγαθών-, δεν έχουν και δικαίωμα έκπτωσης και επιστροφής του φόρου που τα έχει επιβαρύνει. Χαρακτηριστικά παραδείγματα τέτοιων περιπτώσεων που εμφανίζονται στην πράξη; παραδείγματα δηλαδή που ο υποκείμενος στο φόρο δεν έχει την κυριότητα του επενδυτικού αγαθού, είναι της εταιρείας που κατασκευάζει επενδυτικό αγαθό (π.χ. ξενοδοχείο, βιομηχανοστάσιο κ.τ.λ.) σε οικόπεδο, το οποίο δεν έχει εισφερθεί κατά κυριότητα σ' αυτή και του υποκείμενου που ασκεί ατομική επιχείρηση και χτίζει σε ο οικόπεδο, του οποίου έχει μόνο την επικαρπία ή είναι ιδιοκτήτης ιδανικού μεριδίου του οικοπέδου, καθώς επίσης και η περίπτωση που ανεγείρεται ακίνητο σε μισθωμένο οικόπεδο κ.τ.λ....».

Επειδή στην Απόφαση ΠΟΛ 1275/1990 με θέμα «Δυνατότητα ή μη επιστροφής Φ.Π.Α. στις περιπτώσεις αγοράς επενδυτικών αγαθών με τον όρο παρακράτησης της κυριότητας» ορίζεται:

«Με αφορμή ερωτήματα που υποβλήθηκαν στην Υπηρεσία μας, σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα εξής:

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 23 του Ν. 1642/86 ορίζεται ότι «Ο υποκείμενος στο φόρο δικαιούται να εκπέσει από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση

αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σ' αυτόν και η εισαγωγή αγαθών που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, εφόσον και κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιήθηκαν για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων.

2. Εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. δ της παρ. 1 του άρθρου 27 του ίδιου νόμου, επιστρέφεται ο Φ.Π.Α. που αφορά αγαθά επένδυσης που προβλέπουν οι διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 26. Η επιστροφή αυτή ενεργείται με τη διαδικασία που ορίζεται με τις αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών με αριθμ. Π. 3082/87, Π. 5514/87 και Π. 1185/88 κατά περίπτωση.

3. Περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις της περιπτ. α της παραγράφου 4 του άρθρου 26 του ίδιου ως άνω νόμου, όπως ερμηνεύτηκε με την Π. 5246/2049/ ΠΟΛ. 250/24.8.88 εγκύκλιο και αντικαταστάθηκε με την περιπτ. α της παρ. 3 του άρθρου 24 του Ν. 1882/90, ως επενδυτικά αγαθά θεωρούνται τα ενσώματα αγαθά που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και τίθενται από αυτήν 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 σ' αυτήν, αλλά έχει, με βάση οποιαδήποτε έννομη σχέση, τη χρήση του ακινήτου αυτού, για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα χρόνων, χωρίς να περιλαμβάνεται στην αξία αυτών οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης.

4. Από το συνδυασμό των παραπάνω διατάξεων προκύπτει ότι προκειμένου ο υποκείμενος να έχει δικαίωμα επιστροφής του Φ.Π.Α. που επεβάρυνε κάποιο αγαθό που προορίζεται να εξυπηρετήσει πάνιες ανάγκες της επιχείρησής του, (αγαθό επένδυσης), θα πρέπει, εάν μεν πρόκειται για κινητό αγαθό (αυτοκίνητο, μηχανήμα, κτλ) να έχει όχι μόνο τη χρήση, αλλά και την πλήρη κυριότητα αυτού, εάν δε πρόκειται περί ακινήτου να έχει τη χρήση, με οποιαδήποτε έννομη σχέση, τουλάχιστον για εννέα χρόνια (σχετική και η 1065421/24988/Ε.002/ΠΟΛ. 1189/14-9-90 εγκύκλιος ΥΠ.ΟΙΚ.). Σημειώνεται ότι στην έννοια του ακινήτου περιλαμβάνονται και οι επεκτάσεις και βελτιώσεις αυτού, όχι όμως και οι δαπάνες συντήρησης και επισκευής, για τις οποίες έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, με τις προϋποθέσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 23 του Ν. 1642/86, όχι όμως και επιστροφής του φόρου αυτών των δαπανών, βάσει της Α.Υ.Ο. αριθμ. 3082/87 και Π. 5514/87.

5. Με βάση τα παραπάνω, στην περίπτωση που ο υποκείμενος ζητά επιστροφή Φ.Π.Α. για απόκτηση επενδυτικών αγαθών, θα ερευνάται, εφόσον πρόκειται για κινητά αγαθά αν αυτά έχουν αποκτηθεί κατά πλήρη κυριότητα, οπότε δικαιούται επιστροφής του φόρου ή αν αποκτήθηκαν με τον όρο της παρακράτησης της κυριότητας, μέχρι αποπληρωμής του τιμήματος, οπότε δικαιούνται έκπτωσης, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγρ. 1 του άρθρου 23 του Ν. 1642/86, και όχι επιστροφής του φόρου, του ποσού το οποίο καταβάλλεται υπό μορφή προκαταβολής ή δόσεων θεωρουμένου ως αντάλλαγμα για την παραχώρηση της χρήσης και της οικονομικής απαξίωσης που τυχόν θα υποστεί το αγαθό κατά τη χρήση του. Αντίθετα, προκειμένου για ακίνητα επενδυτικά αγαθά (μαζί με τις επεκτάσεις και τις βελτιώσεις αυτών), με εξαίρεση το Φ.Π.Α. των δαπανών συντήρησης και επισκευής αυτών - που δεν κάθε περίπτωση εκπίπτει με τις προϋποθέσεις της παραγρ. 1 του άρθρου 23 του Ν. 1642/86 - θα ερευνάται αν συντρέχουν αθροιστικά οι προϋποθέσεις των άρθρων 23, παραγρ. 1 και 26, παραγρ. 4 του Ν. 1642/86, όπως ισχύει.

Τέλος, σημειώνεται ότι η διαπίστωση των πιο πάνω προϋποθέσεων είναι θέμα πραγματικό και θα ερευνάται, σε κάθε περίπτωση, από τη σχετική σύμβαση αγοραπωλησίας ή μίσθωσης κατά περίπτωση.».

Επειδή σύμφωνα με σχετική νομολογία του Αρείου Πάγου έχει γίνει δεκτό ότι μόνη η παράδοση στον δανειστή από τον οφειλέτη τραπεζικής επιταγής δεν συνιστά καταβολή ούτε θεωρείται δόση ή υπόσχεση αντί καταβολής. Κατά το άρθρο 416 ΑΚ η απόσβεση της ενοχής επέρχεται με καταβολή. Η καταβολή η οποία καθεαυτή είναι υλική πράξη, δηλαδή πραγματικό γεγονός και όχι σύμβαση ή μονομερής δικαιοπραξία, για να έχει ως αποτέλεσμα την απόσβεση της ενοχής πρέπει να είναι προσήκουσα, δηλαδή να λαμβάνει ο δανειστής ό,τι πράγματι δικαιούται σύμφωνα με το νόμο ή τη σύμβαση. Εξάλλου, από τη διάταξη του άρθρου 419 ΑΚ προκύπτει, ότι απόσβεση της ενοχής μπορεί να επέλθει και με δόση αντί καταβολής. Στην περίπτωση αυτή απαιτείται συμφωνία δανειστή και οφειλέτη, ότι η άλλη παροχή δίνεται αντί καταβολής (*pro soluto, in solutum*), συνάμα δε να συνοδεύεται η συμφωνία αυτή και με έμπρακτη ή άμεση εκτέλεση της άλλης παροχής, που δίνεται αντί της οφειλόμενης. Περαιτέρω, κατά τη διάταξη του άρθρου 421 του ΑΚ, αν ο οφειλέτης για να ικανοποιήσει το δανειστή αναλάβει απέναντί του νέα υποχρέωση, αυτή δεν θεωρείται ότι έγινε αντί καταβολής, εκτός αν προκύπτει σαφώς το αντίθετο. Από τον ερμηνευτικό της βουλήσεως των μερών κανόνα που θεσπίζεται με τη διάταξη αυτή, συνάγεται ότι όταν ο οφειλέτης σε εκπλήρωση της οφειλόμενης παροχής αναλαμβάνει νέα υποχρέωση για άλλη διαφορετική παροχή, αποτελεί ζήτημα ερμηνείας της βούλησης των μερών, αν αυτά, την ανάληψη της νέας αυτής υποχρέωσης, ήθελαν "αντί καταβολής" (*in solutum*) δηλαδή σε αντικατάσταση και απόσβεση της οφειλόμενης ή αν χάριν και προς το σκοπό της μελλοντικής εκπλήρωσης της οφειλόμενης (*pro solvendo*).

Με την πρώτη έννοια, μόλις γίνει ανάληψη της νέας υποχρέωσης, η αρχική αυτοδικαίως αποσβήνεται, αυτή δε η σύμβαση συμπίπτει με την ανανέωση (άρθρο 436 ΑΚ) για το κύρος της οποίας (σύμβασης ανανέωσης ενοχής) απαραίτητος όρος είναι να υπάρχει σκοπός ανανέωσης, σκοπός δηλαδή των συμβαλλομένων μερών για κατάργηση της υφιστάμενης ενοχής με τη σύσταση νέας, ο οποίος (σκοπός) δεν εικάζεται, αλλά πρέπει να γίνεται επίκλησή του και να αποδεικνύεται από τον επικαλούμενο αυτόν. Με τη δεύτερη έννοια, αντίθετα, ενώ σώζεται η αρχική υποχρέωση, γεννιέται προσθέτως και νέα, ούτως ώστε ο δανειστής έχει παράλληλα δύο απαιτήσεις. **Τέτοια περίπτωση αποτελεί και η έκδοση επιταγής, προς ικανοποίηση του δανειστή, η οποία δεν επιφέρει, πριν από την είσπραξη αυτής, την εξόφληση του χρέους, διότι θεωρείται ότι έγινε χάριν καταβολής και όχι αντί καταβολής, εκτός αν συμφωνήθηκε ή προκύπτει από τις περιστάσεις σαφώς το αντίθετο, δηλαδή ότι έγινε για την απόσβεση της αρχικής οφειλής, με τη σύσταση της νέας.** Έτσι, μόνη η παράδοση στον δανειστή από τον οφειλέτη τραπεζικής επιταγής, η οποία αποτελεί όργανο και όχι μέσο πληρωμής, δεν συνιστά καταβολή κατά την έννοια του άρθρου 416 ΑΚ, ούτε σε περίπτωση αμφιβολίας θεωρείται δόση ή υπόσχεση αντί καταβολής κατά τα άρθρα 419 και 421 ΑΚ, αλλά γίνεται χάριν καταβολής της αρχικής υποχρέωσης. Ο οφειλέτης με την έκδοση της επιταγής ή την ανάληψη υποχρέωσης από αυτή υπόσχεται στο δανειστή του (λήπτη) ότι θα εκπληρώσει την αρχική (βασική) του υποχρέωση με την εκπλήρωση νέας,

με τη γένεση δηλαδή της ενοχής από την επιταγή δημιουργείται μόνο ένας εναλλακτικός τρόπος πληρωμής. Έτσι δεν επέρχεται απόσβεση της αρχικής υποχρέωσης παρά μόνο με την πραγματική πληρωμή (είσπραξη) της επιταγής, είτε αυτή γίνεται με μετρητά είτε με πίστωση του λογαριασμού του κομιστή της. Δεν αποκλείεται όμως η παράδοση της επιταγής να συνιστά υπόσχεση αντί καταβολής, κατά τον ερμηνευτικό κανόνα του ανωτέρω άρθρου 421 ΑΚ, όταν εκδηλώνεται σαφής (ρητή ή σιωπηρή) περί τούτου βούληση των μερών, οπότε η απόσβεση της απαίτησης του δανειστή επέρχεται άμεσα ή από το μεταγενέστερο χρόνο που τα μέρη συμφώνησαν (λ.χ. επί μεταχρονολογημένης επιταγής). Τη συμφωνία αυτή πρέπει να επικαλείται και να αποδεικνύει αυτός που προβάλλει απόσβεση (εξόφληση) της απαίτησης του δανειστή με την έκδοση ή οπισθογράφηση και παράδοση της επιταγής, η οποία έτσι δεν αποσβήνεται, παρά μόνο αν ο δανειστής με την εκπλήρωση της νέας υποχρέωσης από τον εν λόγω πιστωτικό τίτλο, ικανοποιηθεί για την αρχική (ΑΠ 840/2015, ΑΠ 279/2015, ΑΠ 1289/2013 ΑΠ1285/2017 ΑΠ20/2018).

Επειδή εν προκειμένω ως αναφέρθηκε αιτία ελέγχου αποτέλεσε η πληροφοριακή έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ που διαβιβάστηκε με το υπ' αρ./29.06.2018 έγγραφο της Δ.Ο.Υ.
Ο έλεγχος αυτός από τη Δ.Ο.Υ. διενεργήθηκε κατόπιν εγγράφου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας με σκοπό τον έλεγχο τιμολογίων που εκδόθηκαν από την προσφεύγουσα προς την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ

Όπως αναφέρεται στην πληροφοριακή έκθεση (σελ 5) στα πλαίσια του ελέγχου αυτού διαπιστώθηκε ότι:

«Η ελεγχόμενη στις 18/12/2014 σύναψε ιδιωτικό συμφωνητικό με την επιχείρηση «.....» από το οποίο προκύπτει ότι η πρώτη ανέλαβε την υποχρέωση να πωλήσει – παραδώσει στη δεύτερη προϊόντα ξενοδοχειακού εξοπλισμού συνολικής καθαρής αξίας 122.354,16 €.

Σύμφωνα με το παραπάνω συμφωνητικό (άρθρο 3) η καταβολή του παραπάνω ποσού θα γίνει ως εξής:

-Ποσό 10.000,00 € ως προκαταβολή, με δύο (2) επιταγές αξίας 5.000,00 έκαστη με ημερομηνίες λήξης έως 20 ημέρες από την παράδοση των εμπορευμάτων.

-Ποσό 27.000,00 ως προκαταβολή, με τρεις (3) επιταγές αξίας 9.000,00 έκαστη με ημερομηνίες λήξης 140, 170 και 200 ημερών αντίστοιχα.

-Ποσό 85.354,16, με δέκα έξι (16) τριμηνιαίες επιταγές αξίας 5.000,00 έκαστη και μία (1) επιταγή αξίας 5.354,16 αρχής γενομένης από 25/06/2015.

Επίσης στο άρθρο 4 του ανωτέρω συμφωνητικού ορίζεται ότι «η μεταβίβαση της κυριότητας των προϊόντων στην αγοράστρια από την πωλήτρια τελεί υπό τον όρο της πλήρους και ολοσχερούς εξόφλησης του τιμήματός τους».

Στα πλαίσια της παραπάνω συμφωνίας η πρώτη εξέδωσε συνολικά προς την επιχείρηση «.....» τα παρακάτω φορολογικά στοιχεία:

α/α	Είδος-σειρά	Στοιχεία τιμ/γίου	Στοιχεία πελάτη	Καθαρή αξία	Αξία ΦΠΑ	Συνολική αξία
1	TIM.-Δ.Α.	1683/24.12.2014	.....	18.140,68	4.172,36	22.313,04
2	TIM.-Δ.Α.	1684/24.12.2014	.....	66.869,65	15.380,02	82.249,67
3	TIM.-Δ.Α.	1686/24.12.2014	.....	37.410,96	8.604,52	46.015,48
ΣΥΝΟΛΟ 2014				122.421,29	28.156,90	150.578,19
4	Πιστωτικό τιμ/γιο επιστροφής	262/04.02.2015	.....	-122.421,29	-28.156,90	-150.578,19
5	TIM.-Δ.Α.	1838/26.02.2015	.....	18.140,68	4.172,36	22.313,04
6	TIM.-Δ.Α.	1841/27.02.2015	.....	29.907,26	6.878,67	36.785,93
7	TIM.-Δ.Α.	1842/27.02.2015	.....	37.410,96	8.604,52	46.015,48
8	TIM.-Δ.Α.	1843/27.02.2015	.....	36.962,39	8.501,35	45.463,74
ΣΥΝΟΛΟ 2015				0,00	0,00	0,00
9	Πιστωτικό τιμ/γιο επιστροφής	985/08.01.2016	.....	-18.140,68	-4.172,36	-22.313,04
10	Πιστωτικό τιμ/γιο επιστροφής	986/08.01.2016	.....	-29.907,26	-6.878,67	-36.785,93
11	Πιστωτικό τιμολόγιο επιστροφής	987/08.01.2016	.....	-37.410,96	-8.604,52	-46.015,48
12	Πιστωτικό τιμολόγιο επιστροφής	988/08.01.2016	.....	-36.962,39	-8.501,35	-45.463,74
13	TIMOΛΟΓΙΟ	733/08.01.2016	.....	29.907,26	6.878,67	36.785,93
14	TIMOΛΟΓΙΟ	734/08.01.2016	.....	37.410,96	8.604,52	46.015,48
15	TIMOΛΟΓΙΟ	735/08.01.2016	.....	36.962,39	8.501,35	45.463,74
16	Πιστωτικό τιμολόγιο επιστροφής	989/08.01.2016	.....		-23.984,54	-23.984,54
17	TIMOΛΟΓΙΟ	736/08.01.2016	.....	18.140,68	4.172,36	22.313,04
ΣΥΝΟΛΟ 2016				0,00	-23.984,54	-23.984,54

Ζητήσαμε και μας επιδείχθηκαν όλα τα παραπάνω φορολογικά στοιχεία από τον έλεγχο των οποίων προέκυψαν τα εξής:

-Όλα εκδόθηκαν από την εγκατάσταση με κωδ.2 (κατάστημα).

-Η προμηθεύτρια επιχείρηση αρχικά στις 24/12/2014 εξέδωσε τρία τιμολόγια – δελτία αποστολής (α/α 1,2,3) συνολικής αξίας 150.578,19 με περιγραφόμενα είδη, εμπορεύματα που συνάδουν με το αντικείμενο εργασιών της. Στα παραπάνω φορολογικά στοιχεία ως παρατήρηση αναγράφεται «θα γίνει παρακράτηση των εμπορευμάτων στην αποθήκη μας», στην ουσία δηλαδή τα εμπορεύματα δε διακινήθηκαν αλλά παρέμειναν στις εγκαταστάσεις της έδρας της επιχείρησης. Ως παρατήρηση επίσης αναγράφεται ότι «Η εταιρεία διατηρεί την κυριότητα των τιμολογούμενων προϊόντων μέχρι την αποπληρωμή του αναγραφόμενου τιμήματός τους.»

-Στην συνέχεια στις 04/02/2015 εκδίδει ένα πιστωτικό τιμολόγιο επιστροφής (α/α) 4 συνολικής αξίας 150.578,19 € το οποίο αφορά τα πρώτα τρία στοιχεία που εκδόθηκαν, χωρίς να αναγράφεται καμία παρατήρηση.

-Στις 26 και 27/02/2015 τιμολογεί ξανά προς την δεύτερη επιχείρηση με τέσσερα τιμολόγια – δελτία αποστολής (α/α 5,6,7,8) συνολικής αξίας 150.578,19 €. Και σε αυτά τα φορολογικά στοιχεία ως παρατήρηση αναγράφεται «θα γίνει παρακράτηση των εμπορευμάτων στην αποθήκη μας», στην ουσία δηλαδή τα εμπορεύματα πάλι δε διακινήθηκαν αλλά παρέμειναν στις εγκαταστάσεις της έδρας της

επιχείρησης. Ως παρατήρηση επίσης αναγράφεται ότι «Η εταιρεία διατηρεί την κυριότητα των τιμολογούμενων προϊόντων μέχρι την αποπληρωμή του αναγραφόμενου τιμήματός τους.»

-Στις 08.01.2016 εκδίδει τέσσερα πιστωτικά τιμολόγια επιστροφής (α/α 9,10,11,12) συνολικής αξίας 150.578,19 € τα οποία αφορούν τα τέσσερα τιμολόγια που εκδόθηκαν στις 26 και 27/02/2015, χωρίς να αναγράφεται καμία παρατήρηση.

-Στις 08.01.2016 τιμολογεί ξανά τη δεύτερη επιχείρηση με τρία τιμολόγια (α/α 13,14,15) συνολικής καθαρής αξίας 104.280,61€ πλέον ΦΠΑ 23.984,54€ και συνολικής αξίας 128.265,15€. Στη συγκεκριμένη περίπτωση εκδόθηκαν τιμολόγια ξεχωριστά από τα δελτία αποστολής. Ζητήσαμε και μας προσκομίστηκαν και τα αντίστοιχα δελτία αποστολής και διαπιστώσαμε ότι το υπ' αριθμ. 733/08-01-2016 τιμολόγιο εκδόθηκε για την τιμολόγηση των εμπορευμάτων που αναφέρονται στα δελτία αποστολής 5940/18-12-2015 και 5953/18-12-2015, το υπ' αριθμ. 734/08-01-2016 τιμολόγιο εκδόθηκε για την τιμολόγηση των εμπορευμάτων που αναφέρονται στο δελτίο αποστολής 5938/18-12-2015 και το υπ' αριθμ. 735/08-01-2016 εκδόθηκε για την τιμολόγηση των εμπορευμάτων που αναφέρονται στο δελτίο αποστολής 5937/18-12-2015. Στα παραπάνω τιμολόγια όπως προαναφέραμε χρεώθηκε ΦΠΑ ποσού 23.984,54€, αλλά και στα τρία τίθεται σφραγίδα η οποία αναφέρει «δεν εισπράχθηκε ΦΠΑ βάσει της Π 2869/2389/ΠΟΛ137/04-05-1987». Ως παρατήρηση επίσης αναγράφεται ότι «Η εταιρεία διατηρεί την κυριότητα των τιμολογούμενων προϊόντων μέχρι την αποπληρωμή του αναγραφόμενου τιμήματός τους.»

-Την ίδια ημέρα εκδίδει ένα πιστωτικό τιμολόγιο επιστροφής με αιτιολογία έκπτωση ΦΠΑ συνολικής αξίας 23.984,54€. Για το παραπάνω πιστωτικό τιμολόγιο ΦΠΑ προσκομίσθηκε από την ελεγχόμενη βεβαίωση (αρ./2015) σύμφωνα με τις διατάξεις της παραπάνω ΠΟΛ, η οποία εκδόθηκε στις 18/12/2015 από τη Δ.Ο.Υ. Β' Λάρισας για την επιχείρηση «.....» για αξία επενδυτικού αγαθού 104.280,61€ με αναλογούντα ΦΠΑ 23.984,54€.

-Τέλος στις 08/01/2016 εκδίδει το επίμαχο τιμολόγιο (736/08-01-2016) καθαρής αξίας 18.140,68€ πλέον ΦΠΑ 4.172,36€ το οποίο εκδόθηκε για την τιμολόγηση των εμπορευμάτων που αναφέρονται στο δελτίο αποστολής 5936/18-12-2015. Ως παρατήρηση επίσης αναγράφεται ότι «Η εταιρεία διατηρεί την κυριότητα των τιμολογούμενων προϊόντων μέχρι την αποπληρωμή του αναγραφόμενου τιμήματός τους».

-Για τη μεταφορά των εμπορευμάτων, που αναφέρονται στα ανωτέρω δελτία αποστολής (5940, 5953, 5938, 5937, 5936), προσκομίσθηκαν από την ελεγχόμενη αντίγραφα των υπ' αριθμ. 70/18-12-2015 και 157/18-12-2015 τιμολογίων για μεταφορά αγαθών με στοιχεία εκδότη «.....» και μας επιδείχθηκαν αντίγραφα των παραπάνω τιμολογίων μεταφοράς τα οποία αντιπαραβάλαμε με αυτά που μας προσκομίστηκαν από την ελεγχόμενη και δε διαπιστώσαμε διαφορές.

-Από την καρτέλα πελάτη που μας προσκόμισε η ελεγχόμενη και από αντίγραφα αποδείξεων είσπραξης προκύπτουν οι παραπάνω κινήσεις (ως χρεώσεις στην καρτέλα πελάτη) καθώς και οι πληρωμές που πραγματοποιήθηκαν από την επιχείρηση «.....» προς την ελεγχόμενη (ως πιστώσεις):

Σχετικό παραστατικό/ ημερομηνία	Ποσό πληρωμής	Τρόπος πληρωμής	Ημερομηνία λήξης	Προοδευτικό ποσό πληρωμής
Απόδειξη είσπραξης Νο: 47/18-12-2014	5.000	Επιταγή αξίας: 5.000	28/02/2015	5.000
Απόδειξη είσπραξης Νο: 248/09-02-2015	5.000	Επιταγή αξίας: 5.000	31/03/2015	10.000
Απόδειξη είσπραξης Νο: 399/14-09-2015	10.000	Δύο επιταγές αξίας: 5.000 5.000	31/12/2015 31/01/2016	15.000 20.000
Απόδειξη είσπραξης Νο: 450/17-12-2015	17.000	Τρεις επιταγές αξίας: 7.000 5.000 5.000	28/02/2016 31/03/2016 10/05/2016	27.000 32.000 37.000
Απόδειξη είσπραξης Νο: 38/21-12-2015	89.000	Πέντε επιταγές αξίας: 25.000 10.000 10.000 25.000 19.000	31/08/2016 31/10/2016 31/12/2016 31/01/2017 30/04/2017	62.000 72.000 82.000 107.000 126.000
Σύνολο	126.000			

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η ολική (ολοσχερής) αποπληρωμή των αγαθών που περιγράφονται στα υπ' αριθμ. 733, 734 και 735/08-01-2016 τιμολόγια που εξέδωσε η ελεγχόμενη προς την επιχείρηση «.....» **πραγματοποιήθηκε στις 30/04/2017, περίπου ένα χρόνο μετά την έκδοση των τιμολογίων.**

-Τέλος από έλεγχο που πραγματοποιήσαμε μέσω των συγκεντρωτικών καταστάσεων ΜΥΦ διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη συμπεριέλαβε τις αξίες των παραπάνω φορολογικών στοιχείων (χρεωστικά και πιστωτικά) που εξέδωσε προς την επιχείρηση «.....» και στις τρεις (3) χρήσεις (2014, 2015 και 2016). ...»

Εν κατακλείδι, στη σελίδα 9 της έκθεσης διατυπώνονται οι εξής παρατηρήσεις που αφορούν το ΦΠΑ:
«β) Στα υπ' αριθμ. 733, 734 και 735/08-01-2016 τιμολόγια που εξέδωσε η ελεγχόμενη αναγράφεται ο όρος ότι «Η εταιρεία διατηρεί την κυριότητα των τιμολογούμενων προϊόντων μέχρι την αποπληρωμή του αναγραφόμενου τμήματός τους». Επίσης όπως αναφέραμε παραπάνω, ο ίδιος όρος υπάρχει και στο ιδιωτικό συμφωνητικό που η ελεγχόμενη σύναψε με την αγοράστρια επιχείρηση. Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω και το γεγονός ότι τα αγαθά που παραδόθηκαν με τα υπ' αριθμ. 733, 734 και 735/08-01-2016 τιμολόγια εξοφλήθηκαν στις 20/04/2017 προκύπτει θέμα εάν οι παραπάνω συναλλαγές είχαν τις προϋποθέσεις υπαγωγής στις διατάξεις της ΑΥΟ Π2869/2389/ΠΟΛ 137/04-05-1987...

γ) Στα πλαίσια του παρόντος ελέγχου ζητήσαμε από την ελεγχόμενη με το υπ' αριθμ./30-06-2017 έγγραφό μας να μας παράσχει εξηγήσεις (γα) για την ακύρωση των συναλλαγών (μέσω έκδοσης πιστωτικών τιμολογίων) και την έκδοση νέων τιμολογίων σε μεταγενέστερες ημερομηνίες και (γβ) εάν τα αγαθά που συμπεριλαμβάνονται στα τιμολόγια που εξέδωσε το έτος 2014

συμπεριελήφθησαν στην απογραφή που συνέταξε κατά την 31/12/2014, εφόσον αυτά παρέμειναν στις εγκαταστάσεις της κατά την παραπάνω ημερομηνία.

Η ελεγχόμενη ανταποκρίθηκε και με την υπ' αριθμ./24-07-2017 επιστολή της μας εξηγεί τους λόγους για τους οποίους ακύρωσε τις δυο πρώτες συναλλαγές, αναφέροντας στην ουσία ότι αυτό έγινε διότι οι εγκαταστάσεις του αγοραστή των αγαθών δεν ήταν έτοιμες και ζητήθηκε από αυτόν να κρατηθούν στις εγκαταστάσεις του πωλητή.

Επιπλέον μας προσκόμισε αντίγραφο του βιβλίου αποθήκης με την ένδειξη «αποθηκευτικός χώρος τρίτων για την περίοδο 01/01-31/12/2014» στον οποίο φαίνεται να έχουν απογραφεί εμπορεύματα που περιλαμβάνονται στα πρώτα εκδοθέντα τιμολόγια (έτους 2014).

Κατά τον υπό κρίση έλεγχο διαπιστώθηκαν τα εξής:

Η εταιρεία έθεσε στη διάθεση του ελέγχου το σύνολο των ως άνω τιμολογίων προς την εταιρεία «.....».

Τιμολόγια που εκδόθηκαν το 2014:

α/α	Είδος-σειρά	Στοιχεία τιμ/γίου	Στοιχεία πελάτη	Καθαρή αξία	Αξία ΦΠΑ	Συνολική αξία
1	TIM.-Δ.Α.	1683/24.12.2014	.....	18.140,68	4.172,36	22.313,04
2	TIM.-Δ.Α.	1684/24.12.2014	.....	66.869,65	15.380,02	82.249,67
3	TIM.-Δ.Α.	1686/24.12.2014	.....	37.410,96	8.604,52	46.015,48
				122.421,29	28.156,9	150.578,19

Επίδραση των ως άνω τιμολογίων στα βιβλία (2014):

Λογαριασμός	Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
30.00.00.0000	ΠΕΛΑΤΕΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ	150.578,19	0,00
54.00.70.0023	ΦΠΑ ΕΚΡΟΩΝ-ΠΩΛΗΣΕΩΝ ΕΣΩΤ.ΕΜΠΟΡ/ΤΩΝ 23%	0,00	15.861,74
54.00.71.0023	ΦΠΑ ΕΚΡΟΩΝ-ΠΩΛΗΣΕΩΝ ΕΣΩΤ.ΠΡΟΙΟΝΤΩΝ 23%	0,00	12.295,16
70.00.06.0023	ΧΟΝΔΡ.ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠ/ΤΩΝ ΚΗΦΙΣΙΑΣ ΜΕ 23%	0,00	68.963,94
71.00.06.0023	ΧΟΝΔΡ.ΠΩΛΗΣ.ΠΡΟΙΟΝΤΩΝ ΚΗΦΙΣΙΑΣ ΜΕ 23%	0,00	53.457,35
		150.578,19	150.578,19

Τιμολόγια που εκδόθηκαν το 2015:

α/α	Είδος-σειρά	Στοιχεία τιμ/γίου	Στοιχεία πελάτη	Καθαρή αξία	Αξία ΦΠΑ	Συνολική αξία
1	Πιστωτικό τιμ/γιο επιστροφής	262/04.02.2015	.....	-122.421,29	-28.156,90	-150.578,19
2	TIM.-Δ.Α.	1838/26.02.2015	.....	18.140,68	4.172,36	22.313,04
3	TIM.-Δ.Α.	1841/27.02.2015	.....	29.907,26	6.878,67	36.785,93
4	TIM.-Δ.Α.	1842/27.02.2015	.....	37.410,96	8.604,52	46.015,48
5	TIM.-Δ.Α.	1843/27.02.2015	.....	36.962,39	8.501,35	45.463,74
				0,00	0,00	0,00

Επίδραση των ως άνω τιμολογίων στα βιβλία (2015):

Λογαριασμός	Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
30.00.00.0000	ΠΕΛΑΤΕΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ	0,00	0,00
54.00.70.0023	ΦΠΑ ΕΚΡΟΩΝ-ΠΩΛΗΣΕΩΝ ΕΣΩΤ.ΕΜΠΟΡ/ΤΩΝ 23%	0,00	0,06
54.00.71.0023	ΦΠΑ ΕΚΡΟΩΝ-ΠΩΛΗΣΕΩΝ ΕΣΩΤ.ΠΡΟΙΟΝΤΩΝ 23%	0,00	-0,06

70.00.06.0023	ΧΟΝΔΡ.ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠ/ΤΩΝ ΜΕ 23%	0,00	0,00
71.00.06.0023	ΧΟΝΔΡ.ΠΩΛΗΣ.ΠΡΟΙΟΝΤΩΝ ΜΕ 23%	0,00	0,00
		0,00	0,00

Τιμολόγια που εκδόθηκαν το 2016:

α/α	Είδος-σειρά	Στοιχεία τιμ/γίου	Στοιχεία πελάτη	Καθαρή αξία	Αξία ΦΠΑ	Συνολική αξία
1	Πιστωτικό τιμ/γιο επιστροφής	985/08.01.2016	.....	-18.140,68	-4.172,36	-22.313,04
2	Πιστωτικό τιμ/γιο επιστροφής	986/08.01.2016	.....	-29.907,26	-6.878,67	-36.785,93
3	Πιστωτικό τιμολόγιο επιστροφής	987/08.01.2016	.....	-37.410,96	-8.604,52	-46.015,48
4	Πιστωτικό τιμολόγιο επιστροφής	988/08.01.2016	.....	-36.962,39	-8.501,35	-45.463,74
5	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	733/08.01.2016	.....	29.907,26	6.878,67	36.785,93
6	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	734/08.01.2016	.....	37.410,96	8.604,52	46.015,48
7	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	735/08.01.2016	.....	36.962,39	8.501,35	45.463,74
8	Πιστωτικό τιμολόγιο επιστροφής	989/08.01.2016	.....	0,00	-23.984,54	-23.984,54
9	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	736/08.01.2016	.....	18.140,68	4.172,36	22.313,04
				0,00	-23.984,54	-23.984,54

Επίδραση των ως άνω τιμολογίων στα βιβλία (2016):

Λογαριασμός	Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
30.00.00.0000	ΠΕΛΑΤΕΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ	-23.984,54	0,00
54.00.01.0000	ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΦΠΑ Π.2869/2389/4.5.1987	0,00	-23.984,54
54.00.70.0023	ΦΠΑ ΕΚΡΟΩΝ-ΠΩΛΗΣΕΩΝ ΕΣΩΤ.ΕΜΠΟΡ/ΤΩΝ 23%	0,00	1.188,08
54.00.71.0023	ΦΠΑ ΕΚΡΟΩΝ-ΠΩΛΗΣΕΩΝ ΕΣΩΤ.ΠΡΟΙΟΝΤΩΝ 23%	0,00	-1.188,08
70.00.06.0023	ΧΟΝΔΡ.ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠ/ΤΩΝ ΜΕ 23%	0,00	5.165,66
71.00.06.0023	ΧΟΝΔΡ.ΠΩΛΗΣ.ΠΡΟΙΟΝΤΩΝ ΜΕ 23%	0,00	-5.165,66
		-23.984,54	-23.984,54

Συνεπώς, από τους παραπάνω πίνακες προκύπτει ότι με βάση τα εκδοθέντα τιμολόγια και την καταχώρηση αυτών στα βιβλία της, η ελεγχόμενη καταχώρησε την καθαρή αξία των εν λόγω πωλήσεων στους λογαριασμούς της το 2014. Επίσης, ο αναλογούν Φ.Π.Α. καταχωρήθηκε στους αντίστοιχους λογαριασμούς το 2014. Εντός του 2015 εκδίδει τιμολόγια η συνολική αξία των οποίων δεν επηρεάζει τα αποτελέσματά της ούτε το Φ.Π.Α. προς απόδοση, ενώ το 2016 με την έκδοση του πιστωτικού τιμολογίου 989/08.01.2016 καταχωρεί τον αντίστοιχο Φ.Π.Α. ποσού 23.984,54 στον λογαριασμό 54.00.01.0000 ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΦΠΑ Π.2869/2389/4.5.1987 προκειμένου να τον εκπέσει. Όπως προκύπτει και από τα όσα αναφέρονται στην αντίστοιχη πληροφοριακή έκθεση της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, τα τιμολόγια που εκδίδονται με ημερομηνία 08.01.2016 και με αριθμούς 733, 734 και 735 καθώς και το πιστωτικό τιμολόγιο με αριθμό 989 που εκδίδεται αποκλειστικά για το ΦΠΑ των τριών προηγούμενων τιμολογίων, προβλέπουν αναστολή καταβολής του ΦΠΑ των εν λόγω τιμολογίων για την αγοράστρια εταιρεία «.....» κάνοντας μνεία των διατάξεων της Π.269/2389/ΠΟΛ 137/04.05.1987 περί αναστολής καταβολής του ΦΠΑ επενδυτικών αγαθών. Στα ίδια ωστόσο τιμολόγια, όπως αναφέρεται και στην προαναφερθείσα πληροφοριακή έκθεση ορίζεται για τα

πωλούμενα αγαθά ότι **«Η εταιρεία διατηρεί την κυριότητα των τιμολογούμενων προϊόντων μέχρι την αποπληρωμή του αναγραφόμενου τιμήματός τους».**

Ο υπό κρίση έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τις ισχύουσες διατάξεις της Π2869/2389/ΠΟΛ 137/04-05-1987 και τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33 του ν.2859/2000 καθώς και τις διατάξεις της ΠΟΛ.1275/21.12.1990 με θέμα «Δυνατότητα ή μη επιστροφής ΦΠΑ στις περιπτώσεις αγοράς επενδυτικών αγαθών με τον όρο της παρακράτησης της κυριότητας» όπου και **διευκρινίζεται ότι σε περίπτωση απόκτησης κινητών επενδυτικών αγαθών με τον όρο της παρακράτησης της κυριότητας, μέχρι αποπληρωμής του τιμήματος, ο υποκείμενος δικαιούται έκπτωσης του ΦΠΑ, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις, αλλά όχι επιστροφής αυτού καθώς το ποσό το οποίο καταβάλλεται με τη μορφή προκαταβολής ή δόσεων σε μια τέτοια περίπτωση θεωρείται ως αντάλλαγμα για την παραχώρηση της χρήσης και της οικονομικής απαξίωσης που τυχόν θα υποστεί το αγαθό κατά τη χρήση του** έκρινε ότι **δεν εντάσσεται στον ορισμό των επενδυτικών αγαθών κινητό αγαθό το οποίο αποκτάται με τον όρο της παρακράτησης κυριότητας μέχρι την αποπληρωμή του τιμήματος.**

Επειδή η προσφεύγουσα με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ισχυρίζεται ότι στα υπό κρίση τιμολόγια εσφαλμένα-προφανώς εκ παραδρομής λόγω της ύπαρξης του σχετικού όρου στο σχετικό συμφωνητικό αναγράφηκε ότι η εταιρεία διατηρεί την κυριότητα μέχρι την αποπληρωμή του τιμήματος καθώς με την παραλαβή των σχετικών επιταγών η αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση εξόφλησε το τίμημα. Το εν λόγω έχει γίνει δεκτό και με τη με αριθμ.ΔΕΔ2284/2019 και 2499/2020 Αποφάσεις της Υπηρεσίας μας). Επικουρικώς ισχυρίζεται ότι σύμφωνα με την Απόφαση ΠΟΛ 137/1987 στην περίπτωση που δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις, ο ΦΠΑ των τιμολογίων έπρεπε να επιβαρύνει την αγοράστρια εταιρεία και όχι την προσφεύγουσα η οποία τήρησε όλες τις προβλεπόμενες διαδικασίες και εξέδωσε τα υπό κρίση τιμολόγια αρχικά με ΦΠΑ και εκ των υστέρων εξέδωσε πιστωτικό τιμολόγιο ως προς το ΦΠΑ σύμφωνα με την σχετική βεβαίωση της Δ.Ο.Υ. Λάρισας.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα αναγράφεται στα σχετικά τιμολόγια ο όρος της παρακράτησης κυριότητας καθώς με την παραλαβή των επιταγών εξοφλήθηκε το τίμημα των αγαθών που πουλήθηκαν. Ωστόσο αφενός από τα στοιχεία του φακέλου δεν διαπιστώνεται ότι με την παράδοση των επιταγών (εντός του έτους 2014 και 2015 μεταγενέστερα της σύνταξης του ιδιωτικού συμφωνητικού) υφίσταται διαφορετική συμφωνία των μερών περί ολικής εξόφλησης και περί μη ύπαρξης και κατάργησης του όρου της παρακράτησης κυριότητας αφετέρου όπως προκύπτει από τον ανωτέρω πίνακα τόσο κατά τον χρόνο παράδοσης των αγαθών (έτος 2015) όσο και κατά τον χρόνο έκδοσης των τελικών τιμολογίων πώλησης και του υπό κρίση πιστωτικού τιμολογίου (έτος 2016) με το οποίο η προσφεύγουσα μειώνει το ΦΠΑ των εκρών με το ΦΠΑ του τιμήματος πώλησης, το τίμημα δεν έχει πλήρως εξοφληθεί (η πλήρης εξόφληση του τιμήματος μέσω είσπραξης των επιταγών πραγματοποιήθηκε τελικώς στις **30/04/2017**) και επίσης στα τελικώς εκδοθέντα παραστατικά εντός του 2016 (καθώς ως αναφέρθηκε ανωτέρω είχαν αρχικά εκδοθεί το 2014 εν συνεχεία επανεκδόθηκαν

το 2015) εξακολουθεί και μετά την παράδοση των επιταγών να αναγράφεται ο όρος της παρακράτησης κυριότητας, ως εκ τούτου δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις των διατάξεων του άρθρου 33 παρ.4 του ν.2859/2000 περί επενδυτικών αγαθών, ώστε να έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί απαλλαγής/ανευ καταβολής του ΦΠΑ της ΠΟΛ137/1987. Στην ΠΟΛ 1275/1990 σαφώς ορίζεται ότι στα κινητά αγαθά με παρακράτηση κυριότητας δεν υφίσταται δικαίωμα επιστροφής αλλά έκπτωσης του ΦΠΑ.

Σημειώνεται ότι οι επικαλούμενες από την προσφεύγουσα Αποφάσεις της Υπηρεσίας μας (ΔΕΔ 2284/2019 και ΔΕΔ2499/2019) δεν αφορούν στα ίδια πραγματικά δεδομένα καθώς αφενός στην Απόφαση 2499/2019 ο όρος της παρακράτησης κυριότητας είχε σβησθεί από το σχετικό παραστατικό καθώς και στο ιδιωτικό συμφωνητικό είχε γίνει σχετική αναφορά ότι ο όρος της παρακράτησης δεν ισχύει ενώ η Απόφαση 2284/2019 αναφέρεται σε ακίνητο και όχι σε κινητό αγαθό για το οποίο υφίσταται ο περιορισμός της επιστροφής ΦΠΑ λόγω της παρακράτησης της κυριότητας.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 08/03/2021 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού ΦΠΑ, της ελέγκτριας του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **06/04/2021** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», και τον **διακριτικό τίτλο** «.....», **ΑΦΜ**, και την επικύρωση των παρακάτω οριστικών πράξεων του **Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.:**

α) της με αριθμ. /08.03.2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015 και

β) της με αριθμ. /08.03.2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας εταιρείας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογική περίοδος 01/01/2015-31/12/2015

	ΔΗΛΩΣΗΣ (1)	ΕΛΕΓΧΟΥ (2)	ΔΕΔ (3)	ΔΙΑΦΟΡΑ (3)-(1)
Πιστωτικό Υπόλοιπο	228.794,66	13.859,60	13.859,60	214.935,06
Χρεωστικό υπόλοιπο		98.877,76	98.877,76	98.877,76
Πρόστιμο του άρθρου 58/58 ^A του ν.4174/2013		49.438,88	49.438,88	49.438,88

Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό		148.316,64	148.316,64	148.316,64
Υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση	228.794,66	13.859,60	13.859,60	214.935,06

(Ως η με αριθμ./08.03.2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 2015)

Φορολογική περίοδος 01/01/2016-31/12/2016

	ΔΗΛΩΣΗΣ (1)	ΕΛΕΓΧΟΥ (2)	ΔΕΔ (3)	ΔΙΑΦΟΡΑ (3)-(1)
Χρεωστικό υπόλοιπο		238.919,60	238.919,60	238.919,60
Πρόστιμο του άρθρου 58/58 ^Α του ν.4174/2013		119.459,79	119.459,79	119.459,79
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό		358.379,39	358.379,39	358.379,39

(ως η με αριθμ./08.03.2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016)

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεο.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της .