



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη 17/09/2019



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: **1979.**

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 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.)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσηςμε αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρείας με την επωνυμία «.....» – **Α.Φ.Μ.**, με κύρια δραστηριότητα και διεύθυνση έδρας, νομίμως εκπροσωπούμενης, κατά: α) της με αριθμόοριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016 β) της με αριθμό

οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017 και γ) της με αριθμόοριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2018-30/04/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας εταιρίας, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθμ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.Ζ' Θεσσαλονίκης φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο της προσφεύγουσας κατά **7.753,09 €** ήτοι από 9.019,00 € σε 1.265,91 €

Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.Ζ' Θεσσαλονίκης φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης κύριος φόρος ύψους **1.831,59 €** πλέον πρόστιμο του άρθρου 58Α του Ν. 4174/2013, ύψους **915,79 €**, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **2.747,38 €**.

Με την υπ' αριθμ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.Ζ' Θεσσαλονίκης φορολογικής περιόδου 01/01/2018-30/04/2018, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης κύριος φόρος ύψους **435,33 €** πλέον πρόστιμο του άρθρου 58Α του Ν. 4174/2013, ύψους **217,66 €**, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **652,99 €**.

Η διαφορά του φόρου προέκυψε επειδή ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία για φορολογική περίοδο 1/1-31/12/2016 & 1/1-31/12/2017 πραγματοποίησε πράξεις απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών, για τις οποίες ο έλεγχος θεώρησε ότι έχει υποχρέωση να εφαρμόσει το κλάσμα pro-rata για το ΦΠΑ των κοινών εισροών και να περιορίσει αναλόγως την έκπτωση του φπα των εισροών αυτών σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 2859/2000.

Οι ανωτέρω πράξεις προέκυψαν κατόπιν της διενέργειας μερικού φορολογικού ελέγχου στη φορολογική περίοδο 01/01/2016-31/12/2016, 1/1/2017-31/12/2017 και 1/1/2018-30/04/2018 από τη Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης,

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η με αριθμ. πρωτ. αίτησή της προσφεύγουσας στη Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης Η ελεγχόμενη υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Φορολογίας Ζ' Θεσσαλονίκης την υπ. αρ. αρχική δήλωση Φ.Π.Α. και ακολούθως την υπ. αρ. την τροποποιητική δήλωση Φ.Π.Α για τη φορολογική περίοδο 01-04-2018 έως 30-04-2018, βάσει της οποίας προέκυψε πιστωτικό υπόλοιπο ποσού 33.838,04€ από το οποίο το ποσό των 30.485,64€ δηλώθηκε στον κωδ. 503 της δήλωσης ως ποσό για επιστροφή και το υπόλοιπο ποσό ύφους 3.352,40€ δηλώθηκε στον κωδικό 502 ως ποσό για έκπτωση. Παράλληλα υπέβαλε και την υπ. αρ. αίτηση επιστροφής Φ.Π.Α. ΠΟΛ. 1073/2004, με την οποία ζήτησε για επιστροφή το Φ.Π.Α. ποσού 30.485,64€ φορολογικής περιόδου 01-04-2018 / 30-04-2018. Κατόπιν των ανωτέρω εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, η με αριθμό εντολή μερικού επιτόπιου ελέγχου φορολογικής περιόδου 01-04-2018 έως 30-04-2018 για τη διενέργεια ελέγχου επιστροφής Φ.Π.Α. σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2859/00, τις διατάξεις της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1090/2012 όπως τροποποιήθηκε με την

ΑΥΟ ΠΟΛ 1067/2013, 1082/2013, 1177/2013 καθώς και το υπ. αρ. 1049953/2013 έγγραφο με τα οποία δόθηκαν οδηγίες για την επιστροφή του Φ.Π.Α., σε συνδυασμό με τις ισχύουσες διατάξεις της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1073/21-07-2004 και την αριθμ. Δ6Α 1115805 ΕΞ 2017/31-07-2017 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. περί μεταβίβασης αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής. Περαιτέρω, με το υπ. Αρ. 1197280/24-12-2013 έγγραφο της Δ/νης Ελέγχων, σε συνέχεια των προηγούμενων εγκυκλίων αναφορικά με την άμεση προώθηση των εργασιών για την ικανοποίηση αιτήσεων επιστροφής Φ.Π.Α., παρασχέθηκαν οδηγίες για τους προσωρινούς ελέγχους που διενεργούνται στις περιπτώσεις για τις οποίες απαιτείται έλεγχος πριν την επιστροφή του φόρου (άρθρο 1 § 3 ΠΟΛ. 1090/2012) και ορίσθηκαν οι απαιτούμενες ελεγκτικές επαληθεύσεις από τη διενέργεια των οποίων διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι δεν πραγματοποιήθηκε επιμερισμός του φόρου των κοινών εισροών (Pro-rata), όπως είχε υποχρέωση η ελεγχόμενη σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 2859/2000 (άρθρο 24 του ν. 1642/1986). Συγκεκριμένα τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης προέρχονται κατά κύριο λόγο από εκροές εξαιρούμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης (κωδ. 310), καθώς συμμετέχει σε ευρωπαϊκά ερευνητικά προγράμματα που της αναθέτει ο Εκτελεστικός Οργανισμός Έρευνας (REA), ο οποίος διαχειρίζεται επιχορηγήσεις της ΕΕ για το σκοπό αυτό (επιδείχθηκε στον έλεγχο συμφωνητικό). Για τις εργασίες που της ανατίθενται και διεκπεραιώνει, η ελεγχόμενη επιχείρηση εισπράττει επιχορηγήσεις, τις οποίες καταχωρεί στον κωδικό 310 της δήλωσης, όπως προαναφέρθηκε.

Σχετικά με τις εισροές που αφορούν τις ανωτέρω επιχορηγήσεις και σύμφωνα με το άρθρο 31 του Ν.2859/2000, η ελεγχόμενη είχε υποχρέωση να διενεργήσει επιμερισμό του φόρου εισροών ως_ακολουθώς:

ΧΡΗΣΗ 2016

Φορολογητέες Εκροές με δικαίωμα έκπτωσης	34.648,57	
Εκροές εξαιρούμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης	54.689,60	
Prorata ποσοστό	34.648.57	=0.39=39%
	34.648,57 + 54.689,60	
Φόρος εισροών για έκπτωση βάσει (ελέγχου)	12.709,98 * 39% = 4.956,89	
Ποσό που δεν αναγνωρίζεται & αφαιρείται από τον φόρο εισροών	7.753,09	

ΧΡΗΣΗ 2017

Φορολογητέες Εκροές με δικαίωμα έκπτωσης	38.493,95	
Εκροές εξαιρούμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης	152.850,84	
Prorata	38.493,95	=0.20=20%
	38.493,95 +152.850,84	
Φόρος εισροών για έκπτωση βάσει (ελέγχου)	30.705,17 * 20% = 6.141,03	
Ποσό που δεν αναγνωρίζεται & αφαιρείται από τον φόρο εισροών	24.564,14	

ΧΡΗΣΗ 2018

Σύμφωνα με το άρθρο 33 του Ν.2859/2000, το ποσοστό έκπτωσης (pro-rata) του φόρου για μια χρήση, όπως προσδιορίζεται με το άρθρο 31 του ίδιου νόμου, εφαρμόζεται επίσης και ως προσωρινό ποσοστό και για την εξεύρεση του εκπιπτόμενου φόρου των κοινών εισροών στις δηλώσεις ΦΠΑ της επόμενης διαχειριστικής περιόδου. Συνεπώς για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2018 - 30/04/2018 θα εφαρμοστεί ο συντελεστής 20% και συγκεκριμένα ο φόρος εκροών προς έκπτωση βάσει pro-rata που προκύπτει από τον έλεγχο είναι

	4.734,66 * 20% = 946,93 .
Ποσό που δεν αναγνωρίζεται & αφαιρείται από τον φόρο εισροών	3.787,73

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/.....ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, επικαλούμενη τους κάτωθι λόγους:

Η δραστηριότητα της εταιρείας είναι οι, δεν έχει διενεργήσει καμία πράξη απαλλασσόμενη χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. τις χρήσεις 2016, 2017, 2018 και δεν ήταν υπόχρεη σε δημιουργία κλάσματος prorata.

Οι επιδοτήσεις δεν αποτελούν πράξεις χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ, αλλά πράξεις εξαιρούμενες του ΦΠΑ και από μόνες τους δε δημιουργούν υποχρέωση σχηματισμού κλάσματος prorata. ΠΟΛ 1056/2002.

Η δήλωση των ποσών των επιδοτήσεων στον κωδ. 310 της περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ δεν τα εντάσσει στις πράξεις εξαιρούμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης, καθώς στον εν λόγω κωδικό (310) δηλώνονται επίσης και οι αξίες των εξαιρούμενων από τον ΦΠΑ πράξεων στις οποίες ανήκουν οι επιδοτήσεις.

Η εν λόγω δραστηριότητα δεν αποτελεί παροχή υπηρεσιών επί αντιπαροχή, αλλά συνεργασία με τρίτους στο όνομα και για λογαριασμό της Ευρωπαϊκής Ένωσης για την επίτευξη ενός καινοτόμου ερευνητικού προγράμματος και για τον λόγο αυτό δεν δημιουργείται κλάσμα prorata.

Ο ΦΠΑ δεν επιδοτήθηκε στα πλαίσια του προγράμματος, καθώς θεωρούνταν εκπεστέος.

Δημιουργία στρεβλώσεων του ανταγωνισμού της συμμετοχής ιδιωτικών επιχειρήσεων και Νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου στην συμμετοχή σε ερευνητικά ευρωπαϊκά προγράμματα.

Νόμω και ουσία αβάσιμο της υπαγωγής των επιδοτήσεων από την ευρωπαϊκή επιτροπή στις διατάξεις του άρθρου 31 του ν.2859/2000

Αόριστη και πλημμελώς αιτιολογημένη την έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. .

Ως προς τους ως άνω ισχυρισμούς της προσφεύγουσας.

Επειδή, στο άρθρο 34 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του «Κώδικα» . Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση...».

Επειδή, στην παράγραφο 1 του άρθρου 2 του ν. 2859/2000 (Κώδικας ΦΠΑ) ορίζεται ότι: «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,...

Επειδή στο άρθρο 22 του ν.2859/2000

ορίζεται: «Απαλλάσσονται από το φόρο: 1 . Απαλλάσσονται από το φόρο:

α) η Παροχή υπηρεσιών από τα Ελληνικά Ταχυδρομεία (ΕΛ.ΤΑ.) και η παρεπόμενη των υπηρεσιών αυτών Παράδοση αγαθών, β) οι δραστηριότητες των εθνικών δικτύων Ραδιοφωνίας και Τηλεόρασης, με εξαίρεση τις δραστηριότητες εμπορικού χαρακτήρα,

"γ) Οι ανταποδοτικές εισφορές που επιβάλλουν οι Οργανισμοί Εγγείων Βελτιώσεων - Ο.Ε.Β. - (Ειδικοί Οργανισμοί, ΓΟΕΒ, ΤΟΕΒ) στα μέλη τους για την παροχή αρδευτικού ύδατος και οι λοιπές παροχές που συνδέονται άμεσα με τις πράξεις αυτές." "δ) η Παροχή υπηρεσιών νοσοκομειακής και ιατρικής περίθαλψης και διάγνωσης, καθώς και οι στενά συνδεόμενες με αυτές παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, που ενεργούνται από οργανισμούς δημοσίου δικαίου.

Με τις υπηρεσίες αυτές εξομοιώνονται και οι υπηρεσίες που παρέχονται στις εγκαταστάσεις θεραπευτικών λουτρών και ιαματικών πηγών.

Η εν λόγω απαλλαγή ισχύει και για λοιπούς οργανισμούς, με την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω οργανισμοί:

i. δεν έχουν ως σκοπό τη συστηματική επιδίωξη του κέρδους, τα ενδεχόμενα δε κέρδη τους δεν πρέπει σε καμία περίπτωση να διανέμονται αλλά να διατίθενται για τη διατήρηση ή τη βελτίωση των παρεχόμενων υπηρεσιών,

ii. η διοίκηση και διαχείριση των εν λόγω οργανισμών πρέπει να ασκείται από πρόσωπα που δεν έχουν, είτε αυτά τα ίδια είτε μέσω τρίτων προσώπων, άμεσο ή έμμεσο συμφέρον από τα αποτελέσματα της εκμετάλλευσης των σχετικών δραστηριοτήτων,

iii. οι απαλλαγές δεν πρέπει να δημιουργούν κίνδυνο στρέβλωσης των όρων του ανταγωνισμού,".

"ε) οι παροχές ιατρικής περίθαλψης, οι οποίες πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της άσκησης ιατρικών επαγγελματιών, καθώς και οι παροχές υπηρεσιών από ψυχολόγους, μαίες, νοσοκόμους, φυσικοθεραπευτές, λογοθεραπευτές και εργοθεραπευτές."

στ) η Παροχή υπηρεσιών από οδοντοτεχνίτες, καθώς και η παράδοση ειδών οδοντικής προσθετικής που ενεργείται από τους οδοντιατρούς και τους οδοντοτεχνίτες,

ζ) η παράδοση ανθρώπινων οργάνων, ανθρώπινου αίματος και ανθρώπινου γάλακτος,

η) η Παροχή υπηρεσιών από σωματεία ή ενώσεις προσώπων προς τα μέλη τους, τα οποία μέλη ασκούν δραστηριότητα απαλλασσόμενη από το φόρο ή μη υποκείμενη στο φόρο, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές είναι άμεσα αναγκαίες για την άσκηση της δραστηριότητας αυτής και παρέχονται έναντι συνεισφοράς στα κοινά έξοδα, θ) η Παροχή υπηρεσιών και η Παράδοση αγαθών που συνδέονται στενά με την κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση, καθώς και την προστασία των παιδιών και των νέων, που πραγματοποιούνται από νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, ή άλλους

οργανισμούς ή ιδρύματα, αναγνωρισμένα από το κράτος, ι) η μεταφορά ασθενών ή τραυματιών με οχήματα ειδικά κατασκευασμένα ή διαρρυθμισμένα για το σκοπό αυτόν, εφόσον για την άσκηση της δραστηριότητας αυτής έχει δοθεί έγκριση από την αρμόδια δημόσια αρχή,

(ια) η Παροχή υπηρεσιών από συγγραφείς, καλλιτέχνες και ερμηνευτές έργων τέχνης, εκτός από αυτές που παρέχονται απευθείας στο κοινό,

ιβ. η παροχή υπηρεσιών εκπαίδευσης γενικά και οι στενά συνδεόμενες με αυτή παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, που παρέχονται από δημόσια εκπαιδευτήρια ή από άλλα πρόσωπα αναγνωρισμένα από την, κατά περίπτωση, αρμόδια αρχή.»

ιγ) η παράδοση ιδιαίτερων μαθημάτων όλων των βαθμίδων εκπαίδευσης,

ιδ) η Παροχή υπηρεσιών που συνδέεται στενά με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή, από νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα σε πρόσωπα που ασχολούνται με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή,

ιε) η Παροχή υπηρεσιών και η στενά συνδεόμενη με αυτές παράδοση αγαθών προς τα μέλη τους, έναντι καταβολής συνδρομής, από μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα και οργανισμούς, που επιδιώκουν στα πλαίσια του συλλογικού τους συμφέροντος σκοπούς πολιτικούς, συνδικαλιστικούς, θρησκευτικούς, φιλοσοφικούς, φιλανθρωπικούς ή εθνικούς εφόσον δεν οδηγούν σε στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού,

ιστ) η Παροχή υπηρεσιών πολιτιστικής ή μορφωτικής φύσης και η στενά συνδεόμενη με αυτές Παράδοση αγαθών, από νομικά πρόσωπα ή άλλους οργανισμούς ή ιδρύματα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, τα οποία λειτουργούν νόμιμα και έχουν σκοπούς πολιτιστικούς ή μορφωτικούς, εφόσον δεν οδηγούν σε στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού. Στις υπηρεσίες αυτές περιλαμβάνονται ιδίως οι παρεχόμενες σε επισκέπτες μουσείων, μνημείων, αρχαιολογικών ή άλλων παρόμοιων χώρων, καθώς και η οργάνωση καλλιτεχνικών εκδηλώσεων, εκθέσεων και διαλέξεων,

ιζ) η διάθεση προσωπικού από νομικά πρόσωπα θρησκευτικού ή φιλοσοφικού χαρακτήρα, για τις δραστηριότητες που αναφέρονται στις περιπτώσεις δ', θ' και ιβ' της παραγράφου αυτής, με σκοπό την πνευματική αρωγή και ανάπτυξη,

ιη) η Παροχή υπηρεσιών και η Παράδοση αγαθών από τα πρόσωπα που αναφέρονται στις περιπτώσεις δ', θ', ιβ', ιδ', ιε' και ιστ' της παραγράφου αυτής, με την ευκαιρία εκδηλώσεων που οργανώνονται από αυτά για την οικονομική τους ενίσχυση,

"ιθ) οι ασφαλιστικές και ανασφαλιστικές εργασίες, καθώς και οι συναφείς με αυτές εργασίες που παρέχονται από ασφαλειομεσίτες και ασφαλιστικούς πράκτορες, συμπεριλαμβανομένων και των υπηρεσιών οδικής βοήθειας έναντι συνδρομής, που παρέχονται από ασφαλιστικές επιχειρήσεις, καθώς και από φυσικά πρόσωπα ή νομικά πρόσωπα παροχής οδικής βοήθειας".

κ) οι εργασίες, στις οποίες περιλαμβάνεται και η διαπραγμάτευση, που αφορούν συνάλλαγμα, χαρτονομίσματα και νομίσματα, τα οποία αποτελούν νόμιμα μέσα πληρωμής, με εξαίρεση τα νομίσματα και χαρτονομίσματα για συλλογές,

κα) οι εργασίες, στις οποίες περιλαμβάνεται και η διαπραγμάτευση εκτός από τη φύλαξη και διαχείριση, που αφορούν μετοχές ανώνυμων εταιρειών, μερίδια, ομολογίες και λοιπούς τίτλους, με εξαίρεση τους τίτλους παραστατικούς εμπορευμάτων,

κβ) «η διαχείριση των ΟΣΕΚΑ και των λοιπών οργανισμών συλλογικών επενδύσεων που αποσκοπούν στη συλλογή επενδυτικών κεφαλαίων από το ευρύ κοινό.»,

κγ) η χορήγηση και η διαπραγμάτευση πιστώσεων, καθώς και η διαχείρισή τους από το πρόσωπο που τις χορηγεί,

κδ) η ανάληψη υποχρεώσεων, προσωπικών ή χρηματικών εγγυήσεων και λοιπών ασφαλειών, η διαπραγμάτευση για την ανάληψη των εργασιών αυτών και η διαχείριση εγγυήσεων πιστώσεων, που ενεργείται από το πρόσωπο που τις χορηγεί,

κε) 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, καθώς και τις εργασίες που αφορούν την πρακτορεία επιχειρηματικών απαιτήσεων που ενεργείται από τις επιχειρήσεις που ασχολούνται με τις εργασίες αυτές,

"κστ) οι μισθώσεις ακινήτων, εκτός αυτών της περίπτωσης δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 8".

"κζ) τα κρατικά λαχεία και τα τυχερά παίγνια και στοιχήματα που διεξάγονται από τις εταιρίες Ο.Π.Α.Π. Α.Ε. και Ο.Δ.Ι.Ε. Α.Ε., καθώς και τα τυχερά παίγνια που διεξάγονται με παιγνιομηχανήματα ή μέσω διαδικτύου, με βάση τις σχετικές διατάξεις του νόμου "Ρύθμιση της αγοράς παιγνίων",

κη) η παράδοση στην ονομαστική τους αξία γραμματοσήμων που βρίσκονται σε κυκλοφορία, κινητού επισημатов και λοιπών ενσήμων, καθώς και ταινιών ή ενσήμων ασφαλιστικών οργανισμών και λοιπών παρόμοιων αξιών, εκτός από αυτήν που προορίζεται για συλλογές,

"κθ) η παράδοση αγαθού ή αγαθών επιχείρησης ως συνόλου, κλάδου ή μέρους αυτής από επαχθή ή χαρακτηριστική αιτία ή με τη μορφή εισφοράς σε υφιστάμενο ή συνιστώμενο νομικό πρόσωπο, από δραστηριότητα αποκλειστικά απαλλασσόμενη ή εξαιρούμενη από το φόρο ή από αγρότη του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41 , εφόσον για τα αγαθά αυτά δεν έχει παρασχεθεί ούτε ασκηθεί άμεσα, δικαίωμα έκπτωσης, καθώς επίσης και η Παράδοση αγαθών των οποίων η κτήση ή η διάθεση έχει εξαιρεθεί από το δικαίωμα έκπτωσης, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 30".

λ) η Παροχή υπηρεσιών των οποίων η αξία περιλαμβάνεται στη φορολογητέα αξία κατά την Εισαγωγή αγαθών, όπως αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 20,

"λα) α) η Παράδοση ακινήτων, εκτός από: - την παράδοση που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 6, - τις παραδόσεις που προβλέπουν οι διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 7, β) η Παράδοση ακινήτων σε δικαιούχους απαλλαγής από το φόρο μεταβίβασης κατά την απόκτηση πρώτης κατοικίας, καθώς και η παραχώρηση του δικαιώματος αποκλειστικής χρήσης επί κοινόκτητων κύριων, βοηθητικών ή ειδικών χώρων κτισμάτων ή επί κοινόκτητου

τμήματος οικοπέδου που συνίσταται υπέρ των ανωτέρω ακινήτων. Η απαλλαγή αυτή από το Φ.Π.Α. κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο της παράδοσης του ακινήτου.

(λβ η παράδοση και διανομή εφημερίδων και περιοδικών από πρακτορεία, εφημεριδοπώλες και λοιπούς λιανοπωλητές, εφόσον αυτά διακινούνται μέσω πρακτορείων διανομής),

λγ) η Παράδοση αγαθών, των οποίων η εισαγωγή απαλλάσσεται από το φόρο προστιθέμενης αξίας, εκτός των περιπτώσεων που ρυθμίζονται διαφορετικά από τις διατάξεις του παρόντος νόμου,

λδ) τα έσοδα που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις του Ν.2206/1994 (ΦΕΚ 62 Α') από τα παιχνίδια που αναφέρονται στην παράγραφο 7 του άρθρου 3 του ίδιου νόμου και τα οποία διεξάγονται σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις αυτού του νόμου.

2. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζεται κάθε λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού. Επίσης, με κοινές αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών και του, κατά περίπτωση, αρμόδιου Υπουργού, καθορίζονται οι προϋποθέσεις που πρέπει να πληρούν τα πρόσωπα που υπάγονται στις διατάξεις των περιπτώσεων δ', η', θ', ια', ιβ', ιδ', ιε', ιστ' και ιζ' της παραγράφου 1.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του κώδικα Φ.Π.Α. "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"

Επειδή σύμφωνα, με τις διατάξεις του άρθρου 31 ορίζεται ότι "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"

2. Το δεκαδικό μέρος του ποσοστού που προκύπτει από την εφαρμογή του κλάσματος της προηγούμενης παραγράφου στρογγυλοποιείται στην αμέσως μεγαλύτερη ακέραια μονάδα.

3. Για τον προσδιορισμό του ποσοστού της παραγράφου 1 δε λαμβάνονται υπόψη τα ποσά που προέρχονται: α) από παράδοση αγαθών που χρησιμοποιούνται από υποκείμενο στο 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.».

Επειδή ως "επιδότηση" νοείται, γενικά, κάθε οικονομική παροχή (χρηματική ενίσχυση), η οποία χορηγείται κατά κανόνα από το Δημόσιο και κατ' εξαίρεση άλλους φορείς όπως είναι Δήμοι, Κοινότητες, Ν.Π.Δ.Δ κ.λπ. σε επιχειρήσεις για την επίτευξη ορισμένου σκοπού, συνήθως οικονομικού. Ο όρος "επιδότηση" με την ευρεία αυτού έννοια συμπίπτει με τους όρους "επιχορήγηση" και "οικονομική ενίσχυση" επειδή και οι όροι αυτοί εξυπηρετούν τους ίδιους με την επιδότηση σκοπούς.

Επειδή, στην **ΠΟΛ 1056/11-02-2002** στην παρ 3 της 14^{ης} Δ/σης ΦΠΑ μεταξύ των άλλων ορίζεται ότι: «3. Αναλογία έκπτωσης Φ.Π.Α (Pro rata). Α. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 9 του Ν. 2954/2001 αντικαταστάθηκαν οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000) που αφορούν τον προσδιορισμό του εκπιπτόμενου φόρου εισροών. Με τις νέες διατάξεις ορίζεται ότι στην περίπτωση που ο υποκείμενος χρησιμοποιεί αγαθά και υπηρεσίες για την πραγματοποίηση πράξεων που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης (π.χ. φορολογητέες, απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης, φορολογητέες εκτός Ελλάδος) και για την πραγματοποίηση πράξεων που δεν παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης (π.χ. απαλλασσόμενων χωρίς δικαίωμα έκπτωσης ή πράξεων με αναστολή του δικαιώματος έκπτωσης - νέα ακίνητα κ.λ.π.), ο εκπιπτόμενος φόρος των κοινών εισροών που αφορά τις πράξεις αυτές ορίζεται σε ποσοστό στα εκατό του συνολικού ποσού του φόρου. Το ποσοστό αυτό, το οποίο θα εφαρμοστεί στο φόρο των κοινών εισροών, προκειμένου να προσδιοριστεί ο εκπιπτόμενος ή μη φόρος αυτών, 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. Οι πράξεις που από τις διατάξεις του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000) παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους είναι οι φορολογητέες (πωλήσεις με Φ.Π.Α., παροχές υπηρεσιών με Φ.Π.Α. κ.λ.π.), οι απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης όπως αυτές προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 30, παραγρ. 1 και 2 του ιδίου Κώδικα και υλοποιούνται με τις οικείες αποφάσεις και εγκυκλίους (π.χ. εξαγωγές, ενδοκοινοτικές παραδόσεις, πωλήσεις με την ΑΥΟ ΠΟΛ. 1262/93, πωλήσεις σε πρεσβείες κ.λ.π.),

καθώς και οι πράξεις οι φορολογητέες εκτός Ελλάδος (π.χ. αμοιβή για αρχιτεκτονικό σχέδιο από Έλληνα Αρχιτέκτονα για ακίνητο που βρίσκεται στο Λονδίνο). Εάν η επιχείρηση εκτός από πράξεις που παραπάνω αναφέρθηκαν πραγματοποιεί και πράξεις, που από τις διατάξεις του ιδίου Κώδικα Φ.Π.Α., δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, θα πρέπει να δημιουργήσει το κλάσμα που προαναφέρθηκε προκειμένου να προσδιοριστεί ο εκπιπτόμενος φόρος των κοινών εισροών, δηλαδή των εισροών που χρησιμοποιήθηκαν για την πραγματοποίηση των πράξεων, για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης καθώς και για την πραγματοποίηση πράξεων για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης. Ως πράξεις για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης μπορεί να αναφερθούν κυρίως α) οι πράξεις του άρθρου 22 Ν.2859/2000, (π.χ. υπηρεσίες υγείας, εκπαίδευσης, ασφαλιστικές και αντασφαλιστικές εργασίες, μισθώσεις ακινήτων, παράδοση εφημερίδων και περιοδικών από πρακτορεία, εφημεριδοπώλες και λοιπούς λιανοπωλητές, κ.λ. π.) β) παραδόσεις νέων ακινήτων όπως αυτά προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 6, παραγρ. 1, δεδομένου ότι έχει ανασταλεί η επιβολή του φόρου στα ακίνητα αυτά μέχρι το τέλος του έτους 2002 και έχει ανασταλεί επίσης και το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών για τις πράξεις αυτές, (πώληση νέων διαμερισμάτων με Φ.Μ.Α. χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α των υλικών οικοδομής ή των υπηρεσιών για την κατασκευή της), γ) για παραδόσεις βιομηχανοποιημένων καπνών από μεταπωλητές και λιανοπωλητές (πρατηριούχους, ψιλικατζίδικα, περίπτερα κ.λ.π.), στους οποίους δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους. Στο σημείο αυτό θα πρέπει να αναφερθεί ότι την ίδια αντιμετώπιση έχουν και οι πωλήσεις από μεταπωλητές εισιτηρίων μεταφοράς προσώπων των οποίων η ακύρωση προβλέπεται σε ειδικά μηχανήματα, καθώς και των καρτών τηλεπικοινωνίας.

Η διαφοροποίηση με την παλαιά διάταξη είναι ότι δεν δημιουργείται πλέον κλάσμα από την επιχείρηση που πραγματοποιεί πράξεις που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης και πράξεις εξαιρούμενες του Φ.Π.Α. δηλαδή πράξεις εκτός του πεδίου εφαρμογής, όπως π.χ. αποζημιώσεις, οικονομικές ενισχύσεις και γενικότερα επιδοτήσεις μη φορολογητέες (που δεν αποτελούν αντιπαροχή και δεν συνδέονται άμεσα με την τιμή της διάθεσης των αγαθών).

Από τις ανωτέρω εξαιρούμενες πράξεις, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό της αναλογίας έκπτωσης (προστίθενται στον παρανομαστή) μόνο οι επιδοτήσεις, επιχορηγήσεις, οικονομικές ενισχύσεις που δεν συνδέονται άμεσα με την τιμή και μόνο στην περίπτωση που υφίσταται ήδη μερικό δικαίωμα έκπτωσης, λόγω πραγματοποίησης πράξεων υπαγομένων στο φόρο τόσο με δικαίωμα έκπτωσης, όσο και χωρίς δικαίωμα έκπτωσης.

Επειδή η ΠΟΛ1071/25-02-2002 με θέμα «Οδηγίες συμπλήρωσης περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ» αναφέρει :Κωδ.310: Γράφεται η αξία εκροών που απαλλάσσονται χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών. Περιλαμβάνονται ακόμα και οι εξαιρούμενες του Φ.Π.Α, εκροές. Έτσι στον κωδικό αυτό ενδεικτικά αναφέρονται οι εξής περιπτώσεις:1) Όλες οι πράξεις του άρθρου 22 του ν.2859/2000, εκτός από : α) των περ. λ' και λγ' της παρ. 1 (κωδ.309) καιβ) των περ. ιθ', κ', κα', κγ',

κδ', κε' της παρ. 1 του ίδιου άρθρου, εφόσον ο λήπτης είναι εγκατεστημένος εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή συνδέονται με εξαγόμενα αγαθά. Μεταξύ των πράξεων που απαλλάσσονται, χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, σύμφωνα με το άρθρο 22, επισημαίνουμε τα μισθώματα από ακίνητα. 2) Οι επιδοτήσεις και λοιπά έσοδα, που απαλλάσσονται του Φ.Π.Α, π.χ. αποζημιώσεις, συναλλαγματικές διαφορές.)

Επειδή η ΠΟΛ1082/06-04-2015 με θέμα «Οδηγίες συμπλήρωσης περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ» αναφέρει: Κωδ. 310:1. Γράψτε την αξία των απαλλασσομένων πράξεων για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους. Ενδεικτικά:- τις πωλήσεις βιομηχανοποιημένων καπνών από μεταπωλητές,- την αξία των παραδόσεων ακινήτων που απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α.- την αξία των παροχών υπηρεσιών, που σύμφωνα με το άρθρο 14 του Κώδικα Φ.Π.Α. είναι φορολογητέες εκτός του εσωτερικού της Χώρας εφόσον για τις υπηρεσίες αυτές δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης εάν οι πράξεις αυτές πραγματοποιούνταν στο εσωτερικό της Χώρας. 2. Γράψτε την αξία των εξαιρουμένων από τον ΦΠΑ πράξεων (π.χ. επιδοτήσεων που δεν περιλαμβάνονται στη φορολογητέα αξία, οικονομικών ενισχύσεων από ΟΑΕΔ για την πρόσληψη προσωπικού, λοιπών οικονομικών ενισχύσεων, μερισμάτων δικηγόρων, εσόδων από συμμετοχές σε άλλες εταιρείες, κ.λ.π.).»

Επειδή και στο με αριθμ. πρωτ. έγγραφο Δ14Α 1099853 ΕΞ 2014/30-06-2014 της Διεύθυνσης ΦΠΑ αναφέρεται:

«2. Περαιτέρω με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του παραπάνω Κώδικα, (διευκρινίσεις έχουν δοθεί με την ΠΟΛ 1056/2002), που αφορούν τον προσδιορισμό του εκπιπτόμενου φόρου εισροών ορίζεται ότι στην περίπτωση που ο υποκείμενος χρησιμοποιεί αγαθά και υπηρεσίες για την πραγματοποίηση πράξεων που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης (π.χ. φορολογητέες, απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης, φορολογητέες εκτός Ελλάδος) και για την πραγματοποίηση πράξεων που δεν παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης (π.χ. απαλλασσομένων χωρίς δικαίωμα έκπτωσης), ο εκπιπτόμενος φόρος των κοινών εισροών που αφορά τις πράξεις αυτές ορίζεται σε ποσοστό στα εκατό του συνολικού ποσού του φόρου. Το ποσοστό αυτό, το οποίο θα εφαρμοστεί στο φόρο των κοινών εισροών, προκειμένου να προσδιοριστεί ο εκπιπτόμενος φόρος αυτών, 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. Δεν δημιουργείται κλάσμα από τον υποκείμενο που πραγματοποιεί πράξεις που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης και πράξεις εξαιρούμενες του Φ.Π.Α. δηλαδή πράξεις εκτός του πεδίου εφαρμογής, όπως π.χ. ποινικές ρήτρες, αποζημιώσεις, οικονομικές ενισχύσεις και γενικότερα επιδοτήσεις μη φορολογητέες (που δεν αποτελούν αντιπαροχή και δεν συνδέονται άμεσα με την

τιμή της διάθεσης των αγαθών). Από τις ανωτέρω εξαιρούμενες πράξεις, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό της αναλογίας έκπτωσης (προστίθενται στον παρανομαστή) μόνο οι επιδοτήσεις, επιχορηγήσεις, οικονομικές ενισχύσεις που δεν συνδέονται άμεσα με την τιμή και μόνο στην περίπτωση που υφίσταται ήδη μερικό δικαίωμα έκπτωσης (έχει ήδη δημιουργηθεί το κλάσμα), λόγω πραγματοποίησης πράξεων υπαγομένων στο φόρο. τόσο με δικαίωμα έκπτωσης, όσο και χωρίς δικαίωμα έκπτωσης. Ύστερα από τα παραπάνω, εάν πραγματοποιείτε εκροές φορολογητέες και απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. των εισροών τους καθώς και εκροές εξαιρούμενες του Φ.Π.Α., δεν έχετε υποχρέωση δημιουργίας κλάσματος προσδιορισμού εκπιπτόμενου Φ.Π.Α. (pro-rata)».

Επειδή σύμφωνα με τις προαναφερθείσες εγκυκλίους, στον κωδικό 310 (ΠΟΛ 1072/2002) αναφέρεται ότι καταχωρούνται πέραν των απαλλασσόμενων εκροών και οι εξαιρούμενες του ΦΠΑ εκροές και διακεκριμένα από τις απαλλασσόμενες, (παρ.2) αναφέρονται ενδεικτικά οι αποζημιώσεις, οι συναλλαγματικές διαφορές. Ενώ συνεχεία με το ως άνω έγγραφο της Διοίκησης και την ΠΟΛ 1082/2015, ως εξαιρούμενες του ΦΠΑ εκροές αναφέρονται οι ποινικές ρήτρες, αποζημιώσεις, οικονομικές ενισχύσεις και γενικότερα επιδοτήσεις και από τις πράξεις εξαιρούμενες του ΦΠΑ, μόνο η περίπτωση των επιδοτήσεων και των οικονομικών ενισχύσεων λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό της αναλογίας έκπτωσης (προστίθενται στον παρανομαστή) και μόνο στην περίπτωση που υφίσταται ήδη μερικό δικαίωμα έκπτωσης (έχει ήδη δημιουργηθεί το κλάσμα), λόγω πραγματοποίησης πράξεων υπαγομένων στο φόρο τόσο με δικαίωμα έκπτωσης, όσο και χωρίς δικαίωμα έκπτωσης.

Επειδή, «σύμφωνα με το γενικό κανόνα σχετικά με το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των εισροών (αγορών), από το ΦΠΑ των εκροών (πωλήσεων), το δικαίωμα αυτό παρέχεται όταν πραγματοποιούνται φορολογητέες πράξεις (πωλήσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών με ΦΠΑ κ,λπ.) ή πράξεις απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης (άρθρο 30 παρ 1 και 2), ενώ για τις λοιπές πράξεις δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης (στις περισσότερες πράξεις του άρθρου 22)....

Για τον προσδιορισμό αυτής της κατ αναλογία εκπτώσεως, χρησιμοποιείται η λατινική αυτή λέξη **pro rata**, που σημαίνει κατ' αναλογία έκπτωση του ΦΠΑ των κοινών εισροών....

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 επί τοις εκατό του συνολικού ποσού του φόρου των κοινών αυτών εισροών.

Σχηματισμός κλάσματος: Το ποσοστό αυτό, το οποίο θα εφαρμοστεί στο φόρο των κοινών εισροών, προκειμένου να προσδιοριστεί ο εκπιπτόμενος ή μη φόρος αυτών, βρίσκεται με βάση κλάσμα που έχει ως αριθμητή το ποσό του ετήσιου κύκλου εργασιών, χωρίς ΦΠΑ, 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. Άρα στο κλάσμα (**pro rata**), **περιλαμβάνονται**:

α) στον αριθμητή: οι φορολογητέες εκροές και οι φορολογητέες εκροές εκτός Ελλάδος και οι απαλλασσόμενες εκροές που δημιουργούν δικαίωμα προς έκπτωση,

β) στον παρονομαστή: ό,τι έχει περιληφθεί στον αριθμητή και οι απαλλασσόμενες εκροές που δεν δημιουργούν δικαίωμα προς έκπτωση. Επίσης, στον παρονομαστή συμπεριλαμβάνονται και οι μη συνδεόμενες με την τιμή των πράξεων επιδοτήσεις, μόνο στην περίπτωση που το κλάσμα έχει ήδη δημιουργηθεί από άλλη αιτία. Σε περίπτωση που ο υποκείμενος έχει την υποχρέωση δημιουργίας του κλάσματος **δεν θα συμπεριλάβει στον παρονομαστή του κλάσματος τυχόν έσοδα εκτός πεδίου εφαρμογής του ΦΠΑ, παρά μόνο** τις επιδοτήσεις - επιχορηγήσεις και οικονομικές ενισχύσεις που δεν αποτελούν μέρος της φορολογητέας αξίας (δεν συνδέονται με την τιμή). Δηλαδή το κλάσμα έχει γενικά ως ακολούθως:

Φορολ. εκροές (χωρίς ΦΠΑ) + φορολ.εκτός Ελλάδας + απαλ/νες με δικαίωμα έκπτωσης

Φορολογητέες εκροές χωρίς ΦΠΑ+ φορολ. εκτός Ελλάδας + απαλ/νες με & χωρίς δικαίωμα έκπτωσης + επιδοτήσεις που δεν συνδέονται με την τιμή

Πράξεις για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης: Ως πράξεις για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης μπορεί να αναφερθούν κυρίως:

α) οι πράξεις του άρθρου 22 ΦΠΑ (π.χ. υπηρεσίες υγείας, εκπαίδευσης, ασφαλιστικές και αντασφαλιστικές εργασίες, μισθώσεις ακινήτων κλπ.)

β) παραδόσεις νέων ακινήτων υπαγόμενων σε ΦΠΑ με απαλλαγή πρώτης κατοικίας γ) παραδόσεις βιομηχανοποιημένων καπνών από μεταπωλητές και λιανοπωλητές (πρατηριούχους, ψιλικατζήδικα, περίπτερα κλπ.), στους οποίους δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου της αγοράς τους. Την ίδια αντιμετώπιση είχαν μέχρι 31.12.2002 και οι πωλήσεις από μεταπωλητές εισιτηρίων μεταφοράς προσώπων των οποίων η ακύρωση προβλέπεται σε ειδικά μηχανήματα, καθώς και των καρτών τηλεπικοινωνίας ωστόσο σύμφωνα με ρητή διάταξη που προστέθηκε στο άρθρο 30 (περ. στ' παρ. 2 άρθρο 30 που προστέθηκε με το ν. 3091/2002) παρέχεται πλέον δικαίωμα έκπτωσης για το φόρο των λοιπών εισροών για τους συγκεκριμένους υποκείμενους οπότε δεν γίνεται πλέον pro rata εξ αυτού του λόγου ή αν γίνεται λόγω ύπαρξης άλλων απαλλασσόμενων πράξεων με κοινές εισροές, οι πωλήσεις εισιτηρίων και καρτών δεν περιλαμβάνονται στον παρονομαστή της (Σχ. ΠΟΛ. 1006/2003).

Ποσά που δεν λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό του εκπιπτόμενου φόρου (pro rata): Δεν υπάρχει υποχρέωση για pro rata στην περίπτωση που ο υποκείμενος στο ΦΠΑ έχει εκτός από έσοδα με δικαίωμα έκπτωσης και έσοδα εκτός πεδίου εφαρμογής του ΦΠΑ, όπως αποζημιώσεις κλπ..

Δεν λαμβάνονται υπ' όψη, ούτε στον αριθμητή, ούτε στον παρονομαστή, τα ποσά που προέρχονται από:

- παραδόσεις (πώληση κλπ.) αγαθών, τα οποία χρησιμοποιούνται από τον υποκείμενο για πάγια εκμετάλλευση στην επιχείρηση (π.χ. πώληση από ξενοδοχείο που εκμεταλλεύεται και λουτρά, παλαιών κρεβατιών λόγω ανακαίνισης, όπου τα σχετικά έσοδα δε λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό του ποσοστού έκπτωσης, δηλαδή δεν υπολογίζονται ούτε στον αριθμητή ούτε στον παρονομαστή του κλάσματος)

- αυτοπαραδόσεις ή ιδιοχρησιμοποιήσεις,
- ενδοκοινοτικές αποκτήσεις,
- πράξεις λήπτη και επιστροφές φόρων,
- εκροές εξ αιτίας αγοράς επενδυτικών αγαθών με την ΚΥΑ Π.2869/1987 ή ανακυκλώσιμων, σύμφωνα με το άρθρο 39° του ΦΠΑ.

- παρεπόμενες πράξεις σε ακίνητα ή από χρηματοδοτικές ή πράξεις των περιπτώσεων κ', κα', κβ', κγ', κδ και κε', της παρ. 1 του άρθρου 22 του ΦΠΑ. (ν.2859/2000), εφόσον πρόκειται για παρεπόμενες της κύριας δραστηριότητας πράξεις (θέμα πραγματικό, εξαρτάται από τη φύση της δραστηριότητας του υποκειμένου). Επισημαίνεται ότι τα έσοδα από τις χρηματοδοτικές πράξεις δεν λαμβάνονται υπόψη στον παρονομαστή του κλάσματος, εφόσον οι εργασίες ή υπηρεσίες αυτές δεν αποτελούν κύρια δραστηριότητα του υποκειμένου στο ΦΠΑ.

Σύμφωνα με τις οδηγίες που έχουν δοθεί με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1057/1992, οι επιδοτήσεις, επιχορηγήσεις, κ,λπ. που είναι συνδεδεμένες με την τιμή, πρέπει να περιλαμβάνονται στη βάση επιβολής του φόρου, εφόσον συντρέχουν αθροιστικά οι παρακάτω προϋποθέσεις:

- α) οι επιδοτήσεις κ,λπ. αποτελούν την αντιπαροχή ή τμήμα αυτής,
- β) καταβάλλονται στον προμηθευτή των αγαθών ή στον παρέχοντα τις υπηρεσίες και
- γ) καταβάλλονται από κάποιο τρίτο πρόσωπο.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 31 του ΦΠΑ «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 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.».....»(ΦΠΑ Ανάλυση-Ερμηνεία Δημήτρης Σταματόπουλος-Άννα Κλώνη Ν. 2859/2000-Άρθρο 31. προσδιορισμός έκπτωσης – pro rata-

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ, ΕΠΙΣΗΜΑΝΣΕΙΣ, ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΣΤΟ ΑΡΘΡΟ 31 έκδοση 2015 σελ. 833,834,835,836 και 839).

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου της ΕΕ-ΔΕΕ και «σύμφωνα με τις σκέψεις του στην απόφαση **C 318/11** στην περίπτωση που αγαθά ή υπηρεσίες χρησιμοποιούνται από τον υποκείμενο για την ταυτόχρονη πραγματοποίηση τόσο πράξεων αναφερόμενων στις παραγράφους 2 και 3 του άρθρου 17, οι οποίες παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης, όσο και πράξεων οι οποίες δεν παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης, το άρθρο 17, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας επιτρέπει την έκπτωση μόνον του μέρους του ΦΠΑ που αναλογεί στις πρώτες φορολογητέες πράξεις (C 488/07, σκέψη 17). Το δικαίωμα εκπτώσεως υπολογίζεται, βάσει αναλογίας καθοριζόμενης σύμφωνα με το άρθρο 19 της ως άνω οδηγίας (C -488/07, σκέψη 18). Επιβάλλεται όμως η διαπίστωση ότι, στον βαθμό που ο υπολογισμός της αναλογίας εκπτώσεως συνιστά ένα στοιχείο του καθεστώτος εκπτώσεων, ο τρόπος κατά τον οποίον πρέπει να πραγματοποιείται ο υπολογισμός αυτός εμπίπτει, μαζί με το εν λόγω καθεστώς εκπτώσεων, στη σφαίρα εφαρμογής της εθνικής νομοθεσίας περί ΦΠΑ, με την οποία πρέπει να συνδέεται φορολογικώς μια δραστηριότητα ή μια πράξη.

Όπως προκύπτει όμως από τη σκέψη 19 της προπαρατεθείσας C -488/07 το άρθρο 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, που αρχίζει με τη λέξη «εντούτοις», **επιτρέπει παρέκκλιση από τον κανόνα** που διατυπώνεται στο πρώτο και στο δεύτερο εδάφιο του εν λόγω άρθρου 17, παράγραφος 5, διότι επιτρέπει στα κ-μ να προβλέψουν μια από τις άλλες μεθόδους καθορισμού του δικαιώματος εκπτώσεως που απαριθμούνται στο τρίτο εδάφιο της ως άνω διατάξεως. Στο μέτρο που η διάταξη αυτή πρέπει συνεπώς να θεωρείται ότι εισάγει παρέκκλιση τα κ-μ οφείλουν, κατά την άσκηση των εξουσιών που τους απονέμει η ως άνω διάταξη, να διασφαλίσουν την πρακτική αποτελεσματικότητα του άρθρου 17, (παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας), καθώς και τις αρχές που διαπνέουν το κοινό σύστημα του ΦΠΑ, και ιδίως τις **αρχές της φορολογικής ουδετερότητας και της αναλογικότητας**. Η παραπάνω διάταξη (παρ. 5 άρθρο 17) δεν θέτει ειδικό κανόνα σχετικά με τη μέθοδο στρογγυλοποίησης του κατά τα ανωτέρω καθορισθέντος εκπιπτόμενου ποσού. **Εναπόκειται, πράγματι, στις φορολογικές αρχές του κάθε κράτους μέλους να καθορίσουν**, όπως τους επιτρέπει το άρθρο 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, **τη μέθοδο καθορισμού του δικαιώματος προς έκπτωση**, έχοντας τη δυνατότητα να προβλέψουν χωριστή αναλογία για κάθε τομέα δραστηριότητας ή έκπτωση ανάλογα με τη διάθεση του συνόλου ή μέρους των αγαθών και των υπηρεσιών σε συγκεκριμένη δραστηριότητα ή, ακόμη, αποκλεισμό του δικαιώματος εκπτώσεως υπό ορισμένες συνθήκες (βλ. C -488/07, σκέψη 19). Σύμφωνα με την απόφαση C -511 /10 κατά την άσκηση της εξουσίας αυτής, τα εν λόγω κράτη **υποχρεούνται να λαμβάνουν υπόψη τον σκοπό και την οικονομία της ως άνω οδηγίας...**» (ΦΠΑ Ανάλυση-Ερμηνεία Δημήτρης Σταματόπουλος-Άννα Κλώνη Ν. 2859/2000-

Άρθρο 31. προσδιορισμός έκπτωσης – pro rata-ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ, ΕΠΙΣΗΜΑΝΣΕΙΣ, ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΣΤΟ ΑΡΘΡΟ 31 έκδοση 2015 σελ. 841).

Συμπερασματικά, λοιπόν, μπορούμε να πούμε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της ευρωπαϊκής οδηγίας περί Φ.Π.Α., από τις εξαιρούμενες από τον Φ.Π.Α. πράξεις, δηλαδή για τις πράξεις εκτός πεδίου εφαρμογής του, στον παρονομαστή του κλάσματος για τον προσδιορισμό της αναλογίας της έκπτωσης του φόρου εισροών (pro-rata) θα πρέπει να συμπεριλαμβάνονται μόνο οι επιδοτήσεις, οι επιχορηγήσεις και οι οικονομικές ενισχύσεις, όταν αυτές δεν αποτελούν μέρος της φορολογητέας αξίας, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 19 του κώδικα Φ.Π.Α., και μόνο στην περίπτωση που υφίσταται ήδη μερικό δικαίωμα έκπτωσης, λόγω πραγματοποίησης πράξεων υπαγόμενων στον φόρο τόσο με δικαίωμα έκπτωσης, όσο και χωρίς δικαίωμα έκπτωσης. Ιδιαίτερη προσοχή θα πρέπει να δίδεται σε κάθε περίπτωση για τον χαρακτηρισμό μιας πράξης ως υπαγόμενης ή όχι στο πεδίο εφαρμογής του φόρου.

Επειδή, στο άρθρο 64 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή εν προκειμένω, κατόπιν του διενεργηθέντος ελέγχου διαπιστώθηκε διαφορά πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. προς επιστροφή, ο έλεγχος θεώρησε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία για την χρήση 2016-2017 και 2018 πραγματοποίησε πράξεις απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών, για τις οποίες έχει υποχρέωση να εφαρμόσει το κλάσμα pro-rata για την αναλογία έκπτωσης του ΦΠΑ των κοινών εισροών.

Επειδή από την υπηρεσία μας σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Α' 170/26.07.2013) «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις», όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 49 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ Α'287/31.12.2013) σε συνδυασμό με το άρθρο 3 παρ. 2 της ΠΟΛ. 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε, με την με αριθ. πρωτ. **Δ.Ε.Δ ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ.149918** «ΚΛΗΣΗ ΠΡΟΣ ΑΚΡΟΑΣΗ » (η οποία κοινοποιήθηκε με email) ζητήσαμε από την προσφεύγουσα, δεδομένου ότι από τα στοιχεία του φακέλου δεν προκύπτει σαφώς το αντικείμενο των παρεχομένων υπηρεσιών της, την προέλευση των ακαθαρίστων εσόδων της καθώς και την πραγματοποίηση εκροών με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου ή εξαιρούμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, καθώς συμμετείχε σε ευρωπαϊκά ερευνητικά προγράμματα . Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε στην ανωτέρω κλήση και προσήλθε στην Υπηρεσία μας την 12/09/2019 και ώρα 11πμ. και έδωσε διευκρινήσεις σχετικά με τα ανωτέρω ερωτήματα που της τέθηκαν. Προς τούτο συνετάγη το με αριθμό**ΠΡΑΚΤΙΚΟ ΑΚΡΟΑΣΗΣ**. Την ίδια μέρα κατατέθηκε από την προσφεύγουσα το με αριθ. πρωτ. 150580/12-09-2019 συμπληρωματικό

υπόμνημα πρόσθετων στοιχείων με συνημμένα στοιχεία προς επιβεβαίωση όλων όσων ισχυρίστηκε στην ακρόαση. Συγκεκριμένα υποβλήθηκαν συνημμένα α) σε επίσημη μετάφραση, οι 22 σελίδες της συμφωνίας, που υπογράφηκε μεταξύ της και του(Εκτελεστικός Οργανισμός Έρευνας ΡΕΑ/ΕΟΕ), β) Ισοζύγια λογαριασμών της ομάδας 7 για τα έτη 2016,2017 &2018, γ) συμπληρωματικές συνοπτικές εξηγήσεις σε σχέση με το (της ως άνω συμφωνίας) και δ) περιγραφή διαδικασίας υποβολής και επιλογής προτάσεων στο

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος εσφαλμένα εφάρμοσε κλάσμα pro-rata καθώς σύμφωνα με το άρθρο 31 παρ.1 του ν.[2859/2000](#), δεν είχε αυτή την υποχρέωση προβάλλοντας τη βασική ένστασή της ως προς τις επιχορηγήσεις, καθώς θεωρεί ότι τα εν λόγω έσοδα δε δημιουργούν σχετική υποχρέωση προσδιορισμού pro-rata.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, μεταξύ των οποίων η από 29/03/2019 έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης και, τα προσκομισθέντα στοιχεία της προσφεύγουσας με την εξεταζόμενη ενδικοφανή προσφυγή, **τον έλεγχο και την αξιολόγηση αυτών προκύπτει** ότι:

Η προσφεύγουσα πραγματοποίησε τα παρακάτω έσοδα:

ΚΩΔΙΚΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΕΣΟΔΩΝ
70-07-01--0024	Πωλήσεις Υπηρεσιών με ΦΠΑ 24%
70-07-01--1000	Ενδοκοινοτικές Παροχές Υπηρεσιών
70-07-01--2000	Παροχή Υπηρεσιών σε τρίτες χώρες
71-04-00-0001	 επιχορηγήσεις
72-04-00-0000	Πιστωτικοί τόκοι καταθέσεων

Από τα ανωτέρω έσοδα για τις Πωλήσεις Υπηρεσιών με ΦΠΑ 24%,τις Ενδοκοινοτικές Παροχές Υπηρεσιών και την Παροχή Υπηρεσιών σε τρίτες χώρες έχουν δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ .

Επειδή το πρόγραμμα ‘.....’ έχει ως στόχο τη χρηματοδότηση ερευνητικών προγραμμάτων που αντιμετωπίζουν σαφώς καθορισμένες προκλήσεις, και τα οποία μπορούν να οδηγήσουν στην ανάπτυξη νέας γνώσης ή νέας τεχνολογίας και σ’ αυτό συμμετέχουν κοινοπραξίες εταιρών από διαφορετικές χώρες, που μπορεί να ανήκουν σε διαφορετικό κλάδο ή ακαδημαϊκό κύκλο. Οι επενδύσεις στην έρευνα και την καινοτομία είναι βασικές για το μέλλον της Ευρώπης και

έτσι τοποθετούνται στον πυρήνα της στρατηγικής «Ευρώπη 2020» για έξυπνη, βιώσιμη και χωρίς αποκλεισμούς ανάπτυξη. Το πρόγραμμα «.....» βοηθά στην επίτευξη αυτού του στόχου συνδυάζοντας την έρευνα με την καινοτομία και εστιάζοντας σε τρεις βασικούς τομείς: επιστημονική αριστεία, βιομηχανική υπεροχή και κοινωνικές προκλήσεις. Στόχος είναι να διασφαλιστεί ότι η Ευρώπη παράγει επιστήμη και τεχνολογία παγκοσμίου επιπέδου που δίνουν ώθηση στην οικονομική ανάπτυξη, ενισχύει την παγκόσμια υπεροχή της ΕΕ στο πεδίο της επιστήμης, προσελκύοντας τα καλύτερα μυαλά και βοηθώντας τους επιστήμονες να συνεργάζονται και να ανταλλάσσουν ιδέες ανά την Ευρώπη, βοηθά τα ταλαντούχα άτομα και τις καινοτόμες εταιρείες να ενισχύσουν την ανταγωνιστικότητα της Ευρώπης, δημιουργώντας, στην πορεία, θέσεις εργασίας και συμβάλλοντας σε ένα υψηλότερο βιοτικό επίπεδο —προσφέροντας οφέλη σε όλους.

Επειδή η προσφεύγουσα το έτος 2016 ξεκίνησε να συμμετέχει με άλλα 11 μέλη από την υπόλοιπη Ευρώπη στο Ευρωπαϊκό Ερευνητικό Πρόγραμμα «.....» και συγκεκριμένα συνυπέγραψε την συμφωνία (.....) «.....» με το (REA). Η διάρκεια της δράσης θα είναι **36 μήνες** από **1^η Φεβρουαρίου 2016** (**«ημερομηνία έναρξης της δράσης»**). Η Συμφωνία καθορίζει τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις, καθώς και τους όρους και τις προϋποθέσεις που ισχύουν για την επιχορήγηση που λαμβάνουν οι δικαιούχοι για την υλοποίηση της δράσης. Η επιχορήγηση απονέμεται για τη δράση με τίτλο **«Προς το We-Government: Συλλογικές και συμμετοχικές προσεγγίσεις για την αντιμετώπιση των τοπικών πολιτικών προκλήσεων –» «δράση»**

Το πρόγραμμα «..... -» είναι πρόγραμμα χρηματοδότησης της έρευνας και όπως ρητά αναφέρεται στην συμφωνία που υπογράφηκε, η επιδότηση αφορά την κάλυψη δαπανών που πραγματοποιούνται στα πλαίσια της υλοποίησης της ερευνητικής δράσης, επομένως, δεν έχει καμία σχέση με αντιπαροχή και δε συνδέεται άμεσα με την τιμή της διάθεσης των αγαθών. Στο πλαίσιο της επιχορήγησης επιστρέφεται το **100 % των επιλέξιμων δαπανών της δράσης** και ως επιλέξιμες δαπάνες νοούνται αυτές που πληρούν: α) τις γενικές προϋποθέσεις, ήτοι να είναι πραγματικές, μοναδιαίες και κατ'αποκοπή, όπως ορίζονται στο κεφάλαιο 6.1 της ως άνω σύμβασης β) τις ειδικές προϋποθέσεις, όπως αυτές ορίζονται στο κεφάλαιο 6.2 αυτής.

Τα έσοδα από την επιδότηση της Ευρωπαϊκής Ένωσης καταχωρούνταν στην τελευταία περιοδική κάθε έτους στον κωδικό 310, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1082/2015 στην περίπτωση 2, όπου χαρακτηριστικά αναφέρεται : «2. Γράψτε την αξία των εξαιρουμένων από τον ΦΠΑ πράξεων (π.χ. επιδοτήσεων που δεν περιλαμβάνονται στη φορολογητέα αξία, οικονομικών ενισχύσεων από ΟΑΕΔ για την πρόσληψη προσωπικού, λοιπών οικονομικών ενισχύσεων, μερισμάτων δικηγόρων, εσόδων από συμμετοχές σε άλλες εταιρείες, κ.λ.π.)» και ΟΧΙ στην περίπτωση 1 «1. Γράψτε την αξία των απαλλασσομένων πράξεων για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους».

Σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις τα ανωτέρω έσοδα επιχορηγήσεις αφορούν έσοδα εξαιρούμενα του ΦΠΑ, θα ληφθούν υπόψη μόνο στον παρανομαστή του κλάσματος και με την προϋπόθεση ότι η επιχείρηση υποχρεούται στη δημιουργία κλάσματος της pro-rata.

Επειδή οι πιστωτικοί τόκοι που περιλαμβάνονται στα έσοδα της προσφεύγουσας προέρχονται αυτή από τις καταθέσεις των χρηματικών διαθεσίμων της σε τράπεζες του εσωτερικού της χώρας και δεν προκύπτουν από διαφορετικό τομέα δραστηριότητας της επιχείρησης, ως εκ τούτου θεωρούνται ως παρεπόμενες πράξεις για τον προσδιορισμό του δικαιώματος έκπτωσης και δε δημιουργούν υποχρέωση του κλάσματος της pro-rata

Επειδή, βάσει της ΠΟΛ 1056/20002 εάν οι επιδοτήσεις επιχορηγήσεις κλπ. περιλαμβάνονται στη φορολογητέα αξία (υπάγονται σε ΦΠΑ), θα συμπεριληφθούν στον αριθμητή και παρανομαστή του κλάσματος της **pro rata** εάν όμως οι επιδοτήσεις, επιχορηγήσεις δεν υπάγονται σε ΦΠΑ θα συμπεριληφθούν στον παρανομαστή του κλάσματος, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που παραπάνω αναφέρθηκαν.

Επειδή η προσφεύγουσα στην χρήση 2016 2017 έως και 1/1/-30/4/2018, δεν έχει πραγματοποιήσει πράξεις α) του άρθρου 22 ν.2859/2000ΦΠΑ (π.χ. υπηρεσίες υγείας, εκπαίδευσης, ασφαλιστικές και αντασφαλιστικές εργασίες, μισθώσεις ακινήτων κλπ.) ή β) παραδόσεις νέων ακινήτων υπαγόμενων σε ΦΠΑ με απαλλαγή πρώτης κατοικίας γ) παραδόσεις βιομηχανοποιημένων καπνών από μεταπωλητές και λιανοπωλητές (πρατηριούχους, ψιλικατζήδικα, περίπτερα κλπ.),για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου και ως εκ τούτου να δημιουργούν την υποχρέωση δημιουργίας κλάσματος pro-rata.

Επειδή δεν υφίσταται μερικό δικαίωμα έκπτωσης (δεν έχει ήδη δημιουργηθεί το κλάσμα pro-rata), λόγω πραγματοποίησης πράξεων υπαγομένων στο φόρο τόσο με δικαίωμα έκπτωσης, όσο και χωρίς δικαίωμα έκπτωσης, κατά συνέπεια κατ' εφαρμογή των ανωτέρω η προσφεύγουσα για τις επιχορηγήσεις τις οποίες έλαβε στις ελεγχόμενες περιόδους 2016, 2017 και 1/1/-30-04-2018 δεν είχε υποχρέωση να προβεί σε κατ' αναλογία έκπτωση του ΦΠΑ των κοινών εισροών της pro-rata

Ύστερα από τα παραπάνω οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας γίνονται δεκτοί για τους λόγους που αναλυτικά αναφέρουμε ανωτέρω.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με αριθμό πρωτοκόλλου/..... ενδικοφανούς προσφυγής της Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρείας με την επωνυμία «.....» – **Α.Φ.Μ.**, καθώς και **την ακύρωση** α) της με αριθμόοριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016 β) της με αριθμό οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017 και γ) της με αριθμόοριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2018-30/04/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης,.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Επί της υπ' αρ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/01/2016 – 30/12/2016.

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών		19.538,57	19.538,57	19.538,57	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών		54.014,81	54.014,81	54.014,81	0,00
Φόρος εκροών		4.688,87	4.688,87	4.688,87	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών		13.707,87	5.954,78	13.707,87	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο		9.019,00	1.265,91	9.019,00	0,00
Χρεωστικό υπόλοιπο					0,00
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.					0,00
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα					0,00
Σύνολο φόρου για καταβολή					0,00
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	9.019,00	1.265,91	9.019,00	0,00
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

Επί της υπ' αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/01/2017– 30/12/2017.

ΧΡΗΣΗ 2017

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών		38.493,95	38.493,95	38.493,95	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών		128.085,53	128.085,53	128.085,53	0,00
Φόρος εκροών		9.238,55	9.238,55	9.238,55	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών		39.724,19	7.406,96	39.724,19	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο		30.485,64		30.485,64	0,00
Χρεωστικό υπόλοιπο			1.831,59		0,00
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.			915,79		0,00
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα					0,00
Σύνολο φόρου για καταβολή			2.789,80		0,00
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	30.485,64		30.485,64	0,00
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

Επί της υπ' αρ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/01/2018– 30/04/2018.

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών		5.759,44	5.759,44	5.759,44	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών		19.727,75	19.727,75	19.727,75	0,00
Φόρος εκροών		1.382,27	1.382,27	1.382,27	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών		4.734,67	946,94	4.734,67	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο		3.352,40		3.352,40	0,00
Χρεωστικό υπόλοιπο			435,33		0,00
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.			217,66		0,00
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα					0,00
Σύνολο φόρου για καταβολή			652,99		0,00

Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	3.352,40		3.352,40	0,00
	για επιστροφή	30.485,64		30.485,64	0,00
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.