



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 03/10/2023

Αριθμός απόφασης: 1488

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604552

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, με έδρα την κατά της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η επανεξέταση, καθώς και την από οικεία έκθεση μερικού ελέγχου επιστροφής Φ.Π.Α. του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.
6. Τις απόψεις του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020, δεν αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο ποσού 11.520,00 ευρώ, καθώς από το συνολικό πιστωτικό υπόλοιπο της 31/12/2020 ποσού 14.728,58 ευρώ, αναγνωρίστηκε ποσό επιστροφής 3.208,58 ευρώ.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε συνεπεία της από έκθεσης μερικού ελέγχου επιστροφής Φ.Π.Α. του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ. εντολής μερικού επιτόπιου ελέγχου επιστροφής ΦΠΑ του Προϊσταμένου του ως άνω ελεγκτικού κέντρου για τη φορολογική περίοδο 01/01/2020-31/12/2020, η οποία εκδόθηκε σε αντικατάσταση της υπ' αριθμ. εντολής μερικού επιτόπιου ελέγχου επιστροφής Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών (κατόπιν της μεταφοράς του τμήματος ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών στο 1^ο ΕΛΚΕ Αττικής) για τη φορολογική περίοδο 01/01/2020-31/12/2020. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η με αριθμ. πρωτ. αίτηση της προσφεύγουσας εταιρείας, με την οποία ζήτησε την επιστροφή ποσού 14.728,58 ευρώ, που αποτελεί το πιστωτικό υπόλοιπο της φορολογικής περιόδου 01/12/2020-31/12/2020, επειδή πραγματοποίησε δαπάνες για τις οποίες υπάρχει αδυναμία συμψηφισμού.

Από το διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ ποσού 14.728,58 ευρώ, που αιτήθηκε η προσφεύγουσα εταιρεία προς επιστροφή, δημιουργήθηκε κατά την φορολογική περίοδο από 01/07/2020 μέχρι 31/12/2020, οπότε και υποβλήθηκε η με αριθμ. αίτηση επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ προς τη Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών. Από το παραπάνω ποσό, ποσό ΦΠΑ 11.520,00 ευρώ αφορά δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για την υλοποίηση Ευρωπαϊκών ερευνητικών προγραμμάτων που εντάσσονται στο πρόγραμμα HORIZON 2020, και συγκεκριμένα τις κάτωθι δαπάνες:

α/α	TIM	Ημερομηνία	Προμηθευτής	Α.Φ.Μ.	Έργο που αφορά η δαπάνη	Καθαρή αξία	ΦΠΑ	Σύνολο
1						6.000,00	1.440,00	7.440,00
2						6.000,00	1.440,00	7.440,00

3	.....	.....	.....	.....	.....	4.000,00	960,00	4.960,00
4	.....	.....	.....	.....	.....	6.000,00	1.440,00	7.440,00
5	.....	.....	.....	.....	.....	12.000,00	2.880,00	14.880,00
6	.....	.....	.....	.....	.....	4.000,00	960,00	4.960,00
7	.....	.....	.....	.....	.....	10.000,00	2.400,00	12.400,00
ΣΥΝΟΛΟ						48.000,00	11.520,00	59.520,00

Σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται στην από οικεία έκθεση μερικού ελέγχου επιστροφής Φ.Π.Α. του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, οι επίμαχες δαπάνες, όπως προκύπτουν από τα προσκομισθέντα φορολογικά στοιχεία και τις προσκομισθείσες συμβάσεις, αφορούν Ευρωπαϊκά ερευνητικά προγράμματα εντασσόμενα στο πρόγραμμα HORIZON 2020. Για το πρόγραμμα HORIZON 2020, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή ΦΠΑ, σύμφωνα με το άρθρο 398 της οδηγίας 2006/112/ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΚΟΙΝΟΤΗΤΑΣ - ΦΥΛΛΟ ΕΡΓΑΣΙΑΣ Νο 848, Οδηγίες 101ης Συνάντησης της Επιτροπής ΦΠΑ 20 Οκτωβρίου 2014, ορίζει ότι: «Η Επιτροπή ΦΠΑ ομόφωνα συμφωνεί ότι στην περίπτωση (υπόθεση) της παροχής χορήγησης στους συμμετέχοντες για την έρευνά τους και τις δραστηριότητες καινοτομίας τους υπό το Προγράμματα - Πλαίσιο της Ε.Ε. (HORIZON 2020 ή πρότερα FP7) αντί προμήθειας, η επιχορήγηση που θα ληφθεί από τον συμμετέχοντα θα θεωρηθεί ως επιδότηση που δεν συνδέεται με την τιμή παροχής προϊόντων ή υπηρεσιών.

Στην περίπτωση που, κατ' εξαίρεση, η Επιτροπή αναλάβει την ιδιοκτησία (κυριότητα) των αποτελεσμάτων των δραστηριοτήτων που χρηματοδοτήθηκαν από τα προαναφερθέντα Προγράμματα - Πλαίσιο, η Επιτροπή ΦΠΑ ομόφωνα δέχεται ότι η μεταφορά της ιδιοκτησίας των αποτελεσμάτων από ένα χρηματοδοτούμενο συμμετέχοντα και η χρηματοδότηση αυτού δεν μπορούν να συνάγονται ως επαρκώς άμεση πληρωμή, ώστε η χρηματοδότηση να αποτελεί αντίτιμο αυτής της μεταβίβασης.»

Σύμφωνα με την ως άνω οδηγία για τα προγράμματα που εντάσσονται στο πρόγραμμα HORIZON 2020, η χρηματοδότηση δεν είναι αντάλλαγμα για την παρασχεθείσα υπηρεσία αλλά οικονομική ενίσχυση. Ως εκ τούτου οι πραγματοποιηθείσες πράξεις δεν είναι απαλλασσόμενες σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν. 2859/2000, ούτε είναι πράξεις που απαλλάσσονται, σύμφωνα με τα άρθρα 24, 25, 26, 27 και 28 του ν. 2859/2000, αλλά είναι πράξεις εξαιρούμενες του ΦΠΑ και δεν παρέχεται το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των δαπανών σύμφωνα με το άρθρο 30 του ν. 2859/2000. Ως εκ τούτου ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι από το συνολικό πιστωτικό υπόλοιπο της 31/12/2020 ποσού 14.728,58 ευρώ, η προσφεύγουσα δικαιούται επιστροφής μόνο του ποσού των 3.208,58 ευρώ. Για την διαφορά ποσού 11.520,00 ευρώ (πιστωτικό υπόλοιπο 14.728,58 ευρώ μείον επιστρεπτέο ποσό 3.208,58 ευρώ) δεν παρέχεται δικαίωμα επιστροφής ούτε και έκπτωσης στην επόμενη διαχειριστική περίοδο.

Με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής η με αριθμ. προσαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής

προστίμου του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη και στη συνέχεια να γίνει δεκτή η αίτηση επιστροφής της διαφοράς του πιστωτικού υπολοίπου των 11.520,00 ευρώ και να επιστραφεί το ποσό αυτό στην εταιρεία με το νόμιμο τόκο από την υποβολή της δήλωσης ή την υποβολή της ως άνω αίτησης επιστροφής (.....), μέχρι την ολοσχερή εξόφληση, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- **Μη εφαρμοστέα η αποκλείουσα την έκπτωση διάταξη, γιατί είναι αντίθετη στην Έκτη Οδηγία.** Η διάταξη του άρθρου 30 παρ. 4 περ. στ' του Ν. 2859/2000, εξαιρώντας από το δικαίωμα εκπτώσεως το φόρο που έχει επιβαρύνει την αξία της λήψης υπηρεσιών, όπως αυτές περιγράφονται στα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών των οργανωτών-μελετητών-προγραμματιστών με αριθμούς αντίκειται στις διατάξεις της Έκτης Οδηγίας και τώρα της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ και είναι γι' αυτό είναι ανίσχυρη και μη εφαρμοστέα.
- **Επιστροφή ως αχρεώστητη καταβολή.** Η, κατά παράβαση των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 34 του Ν. 2859/2000, μη αποδοχή της ανωτέρω αίτησής της και η μη επιστροφή του αιτηθέντος ποσού των 11.520,00 ευρώ του πιστωτικού υπολοίπου, καθιστά την Έκθεση Μερικού Ελέγχου Επιστροφής Φ.Π.Α., και τη, με βάση την έκθεση αυτή, συνταχθείσα και εκδοθείσα πράξη οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθεμένης αξίας/επιβολής προστίμου, του Προϊσταμένου του 1ου Ελεγκτικού Κέντρου Αττικής, μη νόμιμη και αναίτιολογητη και θα πρέπει να ακυρωθεί.
- **Παράβαση νόμου.** Συντρέχουν απολύτως στην εξεταζόμενη περίπτωση οι προϋποθέσεις εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 34 παρ. 1, περ. β' , υποπερ. ι του Ν.2859/2000, σε συνδυασμό με εκείνες του άρθρου 6 της ΠΟΛ. 1073/21.7.2004 απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, και της Α. 1104/06-05-2020 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με συνέπεια οι προσβαλλόμενες πράξεις οριστικού διοικητικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου να είναι άκυρες, προεχόντως διότι αγνόησαν παντελώς τις κρίσιμες αυτές διατάξεις, άλλως διότι ερμήνευσαν και εφάρμοσαν εσφαλμένα το νόμο γενικά
- **Παράβαση νόμου.** Η διαπίστωση του ελέγχου τόσο της ύπαρξης και του ύψους του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ (14.728,58 ευρώ), όσο και της αδυναμίας μεταφοράς του υπολοίπου αυτού στην επόμενη διαχειριστική περίοδο εκείνης κατά την οποία προέκυψε, συνιστά ταυτόχρονα και τη διαπίστωση της συνδρομής των νομίμων προϋποθέσεων εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 34 παρ.1 περ. β' , υποπερ. ι, του Ν. 2859/2000, ήτοι του δικαιώματος της επιστροφής του πιστωτικού αυτού υπολοίπου Φ.Π.Α. και συνακόλουθα της αποδοχής στο σύνολό της, της ανωτέρω, νομίμως και εμπροθέσμως υποβληθείσας αίτησής της για την επιστροφή του επίμαχου αυτού πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν. 2859/2000, όπως ισχύει κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος:

«1. Στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, καθώς και στην παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η ανtipαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή.

.....»

Επειδή στις διατάξεις των άρθρων 30 και 31 του ν. 2859/2000 ορίζεται:

«Άρθρο 30 Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου

1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.

Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.

.....

Άρθρο 31 Προσδιορισμός του εκπιπόμενου φόρου

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 εκπιπόμενος 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.

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.

4. Το ποσοστό που βρίσκεται με τον πιο πάνω τρόπο λαμβάνεται υπόψη για την εκκαθάριση του εκπιπόμενου φόρου του έτους στο οποίο αφορά και για την υποβολή των περιοδικών δηλώσεων του επόμενου έτους.

5. Σε περίπτωση που κατά το χρόνο υποβολής των περιοδικών δηλώσεων δεν υπάρχουν σχετικά στοιχεία ή αυτά που υπάρχουν δεν είναι πλήρη, ο προσδιορισμός του ποσοστού γίνεται προσωρινά από τον υποκείμενο στο φόρο.

.....»

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 953/2016 απόφαση του ΣτΕ (Τμήμα Β) κρίθηκε:

«Επειδή, σύμφωνα με τη θεμελιώδη αρχή που διαπνέει το σύστημα του ΦΠΑ και προκύπτει από το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας, ο ΦΠΑ επιβάλλεται σε κάθε συναλλαγή παραγωγής ή διανομής, κατόπιν αφαιρέσεως του ΦΠΑ που επιβάρυνε άμεσα τις προηγούμενες πραγματοποιηθείσες πράξεις. Στο άρθρο 17 παρ.2 της οδηγίας διατυπώνεται η αρχή της εκπτώσεως των ποσών που τιμολογούνται ως ΦΠΑ για τα αγαθά που παραδίδονται ή τις υπηρεσίες που παρέχονται στον υποκείμενο στο φόρο, εφόσον τα εν λόγω αγαθά ή υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεών του.

Το δικαίωμα προς έκπτωση αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού ΦΠΑ και δεν μπορεί, κατ' αρχήν, να περιοριστεί.

Σκοπός του συστήματος των εκπτώσεων είναι η πλήρης απαλλαγή του επιχειρηματία από το βάρος του οφειλομένου ή καταβληθέντος ΦΠΑ στο πλαίσιο όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων του. Κατά συνέπεια, το κοινό σύστημα ΦΠΑ διασφαλίζει την πλήρη ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ασχέτως των σκοπών ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι ίδιες οι δραστηριότητες αυτές υπόκεινται σε ΦΠΑ. Από το γράμμα του άρθρου 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι, για να έχει ο ενδιαφερόμενος δικαίωμα έκπτωσης, πρέπει αφενός να είναι "υποκείμενος στον φόρο" κατά την έννοια της οδηγίας αυτής και αφετέρου τα οικεία αγαθά και οι οικείες υπηρεσίες να έχουν χρησιμοποιηθεί για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεών του.»

Επειδή, περαιτέρω, κατά πάγια νομολογία, η ύπαρξη ευθείας και άμεσης σχέσης μεταξύ μιας συγκεκριμένης πράξης εισροών και μιας ή περισσότερων πράξεων εκροών που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης είναι, καταρχήν, αναγκαία για να αναγνωριστεί το δικαίωμα του υποκειμένου στον φόρο να εκπέσει τον Φ.Π.Α. επί των εισροών και για να προσδιοριστεί η έκταση του δικαιώματος αυτού. Το δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. που βαρύνει την απόκτηση αγαθών ή υπηρεσιών εισροών προϋποθέτει ότι οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για την απόκτηση των αγαθών ή των υπηρεσιών αυτών περιλαμβάνονται μεταξύ των συστατικών στοιχείων της τιμής των φορολογούμενων πράξεων εκροών οι οποίες παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης (απόφαση της 14ης Σεπτεμβρίου 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, σκέψη 28 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

Επειδή, με την ΠΟΛ.1057/28.2.1992 είχαν διευκρινιστεί τα εξής:

«1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 15 του ν. 1642/1986, ως φορολογητέα αξία, στην παράδοση αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών, λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή

πρόκειται να λάβει ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή. Ανάλογη διάταξη του κοινοτικού δικαίου περί ΦΠΑ είναι εκείνη του άρθρου 11 - Α - 1 - α της Οδηγίας 77/388/1977 ΕΟΚ (6η Οδηγία).

2. Η Επιτροπή της Ευρωπαϊκής Κοινότητας ερμηνεύουσα της διάταξη αυτή της 6ης Οδηγίας έκανε δεκτό (έγγρ. COM (88) προς το Συμβούλιο των Ε.Κ.) ότι, οι επιδοτήσεις που είναι άμεσα συνδεδεμένες με την τιμή πρέπει να περιλαμβάνονται στη βάση επιβολής του φόρου, εφόσον συντρέχουν αθροιστικά οι παρακάτω τρεις προϋποθέσεις:

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

Αντίθετα τα κράτη - μέλη μπορούν να συμπεριλάβουν στον παρονομαστή της αναλογίας έκπτωσης (άρθρο 24 του ν. 1642/86) το ποσόν εκείνων των επιδοτήσεων που δεν είναι άμεσα συνδεδεμένες με την τιμή.

3. Περαιτέρω, με τη διάταξη της παραγρ. 1 του άρθρου 23 του ν. 1642/1986, ορίζεται ότι ο υποκείμενος στο φόρο δικαιούται να εκπέσει από το φόρο των εκροών του φόρο εκείνων των εισροών του που χρησιμοποιήθηκαν στην πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων.

4. Εξάλλου, με τις διατάξεις του άρθρου 24 του ίδιου ως άνω νόμου προσδιορίζεται το ποσοστό του εκπιπόμενου φόρου, στην περίπτωση που ο υποκείμενος στο φόρο χρησιμοποιεί αγαθά και υπηρεσίες για την πραγματοποίηση πράξεων, μερικές από τις οποίες υπάγονται στο φόρο. Ειδικότερα, με την παράγραφο 3 του ίδιου ως άνω άρθρου ορίζεται ότι, για τον προσδιορισμό του ποσοστού έκπτωσης, δε λαμβάνονται υπόψη τα ποσά που προέρχονται:

- από την παράδοση επενδυτικών αγαθών.
- από συμπτωματικές πράξεις σε ακίνητα και
- από συμπτωματικές πράξεις σε χρηματοοικονομικές δραστηριότητες, που προβλέπουν οι διατάξεις των περιπτώσεων κ'α , κ'β , κ'γ , κ'δ , κ'ε και κ'ς της παραγρ. 1 του άρθρου 18 του ν. 1642/1986.

5. Τέλος, όπως μας ε γνώρισε η αρμόδια υπηρεσία του υπουργείου Εξωτερικών (νομική υπηρεσία) με το αριθμ. Η. 9445/6/1210/1989, έγγραφό της, ύστερα από σχετικό ερώτημα της υπηρεσίας μας, η Ευρωπαϊκή Οικονομική Κοινότητα δεν απαλλάσσεται από τον επιρριπτόμενο σ' αυτήν ΦΠΑ για τις υπηρεσίες που λαμβάνει ή για αγαθά που παραδίδονται σ' αυτήν από υποκείμενο στο φόρο εγκατεστημένο στην Ελλάδα.

6. Από τα παραπάνω προκύπτει ότι, προκειμένου ο υποκείμενος στο φόρο να ασκήσει το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών του, απαραίτητη προϋπόθεση είναι οι εισροές (έσοδα) που πραγματοποιεί, ανεξάρτητα από την προέλευσή τους, να είναι υπαγόμενες στο ΦΠΑ ή και απαλλασσόμενες αλλά να παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου αυτών των εισροών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του πιο πάνω νόμου: Στις λοιπές περιπτώσεις που διενεργούνται πράξεις απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ ή είναι εκτός πεδίου εφαρμογής του ΦΠΑ, δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου που αναλογεί σ' αυτές τις πράξεις.

Επομένως, σε κάθε περίπτωση, προκειμένου να προσδιορισθεί το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών θα εξετάζεται ο προορισμός αυτών των εισροών, αν δηλαδή προορίζονται και τελικά αν

χρησιμοποιήθηκαν για την πραγματοποίηση των παραπάνω πράξεων (φορολογητέων, απαλλασσόμενων με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, απαλλασσόμενων χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εκτός του πεδίου εφαρμογής του ΦΠΑ).

Σε περίπτωση φόρου (κοινών) εισροών που προορίζονται για την πραγματοποίηση πράξεων που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου και πράξεων που δεν παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, γίνεται επιμερισμός σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν.1642/1986.»

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με την πρόσφατη **E.2059/2022 εγκύκλιο** με θέμα “Παροχή διευκρινίσεων αναφορικά με την φορολογική μεταχείριση των επιδοτήσεων και το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ επί των σχετικών εισροών”:

«Με αφορμή ερωτήματα αναφορικά με τη φορολογική αντιμετώπιση από πλευράς ΦΠΑ των επιδοτήσεων, θέτουμε υπόψη σας τα εξής:

1. Σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 19 του Κώδικα ΦΠΑ, στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, καθώς και στην παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή.

2. Στην φορολογητέα αξία περιλαμβάνονται και οι επιδοτήσεις που είναι άμεσα συνδεδεμένες με την τιμή. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1057/1992, προκειμένου οι επιδοτήσεις να περιλαμβάνονται στη φορολογητέα βάση **πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά τρεις προϋποθέσεις:**

α. να αποτελεί την αντιπαροχή/αντάλλαγμα (ή μέρος αυτής),

β. να καταβάλλεται στον προμηθευτή των αγαθών ή στον παρέχοντα τις υπηρεσίες,

γ. να καταβάλλεται από κάποιο τρίτο πρόσωπο.

3. Ως προς την α' προϋπόθεση, σημειώνεται ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΔΕΕ), μια παροχή υπηρεσίας υπάγεται σε ΦΠΑ μόνο όταν υπάρχει απευθείας σύνδεσμος ανάμεσα στις υπηρεσίες που παρέχονται και στο αντάλλαγμα που λαμβάνεται. Ο απευθείας σύνδεσμος στοιχειοθετείται όταν υπάρχει έννομη σχέση ανάμεσα στον πάροχο της υπηρεσίας και τον λήπτη αυτής, βάσει της οποίας η αμοιβή του παρόχου της υπηρεσίας αποτελεί το πραγματικό αντάλλαγμα που λαμβάνει για την υπηρεσία που παρέχει στον λήπτη. Για να στοιχειοθετηθεί όμως η ύπαρξη οποιασδήποτε παροχής, θα πρέπει είτε να προκύπτουν για τον λήπτη της υπηρεσίας ή για το τρίτο πρόσωπο που καταβάλλει την επιδότηση ικανά οφέλη, ώστε να θεωρηθούν καταναλωτές είτε η αντιπαροχή αυτή να αποτελεί συστατικό στοιχείο του κόστους στην αλυσίδα αξίας (βλέπετε σχετικά ΔΕΕ C-215/94, C-384/95).

4. Σύμφωνα με την β' προϋπόθεση, θα πρέπει το ποσό να καταβάλλεται στον προμηθευτή των αγαθών ή στον παρέχοντα τις υπηρεσίες. Εξ' αντιδιαστολής, προκύπτει ότι οι επιδοτήσεις που καταβάλλονται απευθείας στον αγοραστή των αγαθών ή τον λήπτη των υπηρεσιών δεν περιλαμβάνονται στη βάση επιβολής του φόρου. Επομένως, δεν περιλαμβάνονται στη βάση επιβολής του φόρου οι επιδοτήσεις οι οποίες καλύπτουν το κόστος λειτουργίας μιας επιχείρησης.

Εντούτοις, όταν οι επιδοτήσεις του κόστους λειτουργίας χορηγούνται στο δικαιούχο πρόσωπο με σκοπό την εκ μέρους του παροχή συγκεκριμένου αγαθού ή υπηρεσίας, μπορεί να αντιμετωπισθούν όμοια με

την αντιπαροχή που καταβάλλεται στον προμηθευτή αγαθών ή στον παρέχοντα τις υπηρεσίες και εντέλει, να υπαχθούν σε ΦΠΑ εφόσον, ενδεικτικά:

i. Η τιμή του αγαθού ή της υπηρεσίας καθορίζεται ή μπορεί να καθορίζεται το αργότερο κατά τον χρόνο επελεύσεως του γενεσιουργού γεγονότος, ήτοι κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης όπως αυτός ορίζεται με την παρ. 1 του άρθρου 16 του Κώδικα ΦΠΑ.

ii. Η υποχρέωση καταβολής της επιδότησης, εκ μέρους της χορηγούσας αρχής αντιστοιχεί προς το δικαίωμα του δικαιούχου να την λάβει εφόσον αυτός πραγματοποιήσει την υποκείμενη στο φόρο πράξη.

iii. Η επιδότηση συνεπάγεται τη μείωση της τιμής για τον αγοραστή του αγαθού ή της υπηρεσίας.

iv. Συντρέχει περίπτωση μείωσης του ποσού της επιδότησης σε περίπτωση που ο δικαιούχος δεν πραγματοποιήσει μερικώς ή ολικώς τις υποχρεώσεις που έχει αναλάβει. (βλ. σχετικά ΔΕΕ C-185/00)

5. Όταν δεν πληρούνται σωρευτικά όλες οι προϋποθέσεις της παρ. 2 της παρούσας (α' έως γ' της εγκυκλίου ΠΟΛ.1057/1992), οι επιδοτήσεις θεωρούνται ως εξαιρούμενες του ΦΠΑ πράξεις (εκτός πεδίου) και δεν υπόκεινται σε φόρο.

6. Ως προς το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ επί των δαπανών που σχετίζονται με τα έσοδα από επιδοτήσεις, επισημαίνονται τα ακόλουθα:

Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 30 του Κώδικα ΦΠΑ, αναφορικά με το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι η έκπτωση παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.

Περαιτέρω, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 31 του Κώδικα 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 εκπιπόμενος φόρος ορίζεται σε ποσοστό στα εκατό του συνολικού ποσού του φόρου των κοινών αυτών εισροών. [...]. 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.

Σύμφωνα με τη νομολογία του ΔΕΕ, όταν τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που παρέχονται στον υποκείμενο στον φόρο σχετίζονται με δραστηριότητες οι οποίες δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, δεν είναι δυνατή ούτε η είσπραξη του φόρου επί των εκροών ούτε η έκπτωση του φόρου επί των εισροών (ΔΕΕ C-132/16, C-316/18, C-21/20).

7. Στην πράξη, έχει παρατηρηθεί ότι οι επιχειρήσεις που πραγματοποιούν τόσο πράξεις που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης όσο και πράξεις εξαιρούμενες του ΦΠΑ, συγχέουν την κατάργηση της υποχρέωσης υπολογισμού του κλάσματος επιμερισμού του ΦΠΑ επί των κοινών τους δαπανών (pro rata), (άρ. 31 παρ. 1 του Κώδικα), με τον γενικότερο περιορισμό του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών που χρησιμοποιήθηκαν μόνο για την τέλεση πράξεων εκτός πεδίου ΦΠΑ.

Εντούτοις, (όπως εξάλλου αναφέρεται και στην εγκύκλιο ΠΟΛ.1056/2002) η μόνη διαφοροποίηση σε σχέση με την διάταξη του άρθρου 31 του Κώδικα ΦΠΑ όπως ίσχυε προ της τροποποίησης που επήλθε με την παρ. 3 του άρθρου 9 του ν. 2954/2001 (Α'255), είναι ότι δεν δημιουργείται κλάσμα από την επιχείρηση που πραγματοποιεί πράξεις που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης και πράξεις εξαιρούμενες του ΦΠΑ, 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).

Επομένως, δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών που αναλογεί τόσο σε πράξεις απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ όσο και σε πράξεις που είναι εκτός πεδίου εφαρμογής του ΦΠΑ. Σε κάθε περίπτωση, προκειμένου να προσδιορισθεί το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών θα εξετάζεται ο προορισμός αυτών των εισροών, αν δηλαδή προορίζονται και τελικά αν χρησιμοποιήθηκαν για την πραγματοποίηση των παραπάνω πράξεων (φορολογητέων, απαλλασσόμενων με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, απαλλασσομένων χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, εκτός του πεδίου εφαρμογής του ΦΠΑ) (βλ. εγκύκλιο ΠΟΛ.1057/1992).

8. Συνεπώς, όταν ένα υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο πραγματοποιεί μόνο πράξεις που του παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών και πράξεις εκτός πεδίου ΦΠΑ, όπως εν προκειμένω οι επιδοτήσεις, θα πρέπει να εξετάζεται ο προορισμός των εισροών που πραγματοποιεί, αν δηλαδή πραγματοποιούνται στα πλαίσια άσκησης της υπαγόμενης στον ΦΠΑ δραστηριότητάς τους ή αν πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της δραστηριότητάς τους η οποία στερείται οικονομικού χαρακτήρα και επομένως εξαιρείται του ΦΠΑ, προκειμένου για τον προσδιορισμό του δικαιώματος έκπτωσης.

Αντίθετα, ο τρόπος χρηματοδότησης των εισροών αυτών, είτε μέσω εσόδων προερχομένων από οικονομικές δραστηριότητες είτε μέσω επιδοτήσεων δεν ασκεί επιρροή για τον καθορισμό του δικαιώματος έκπτωσης, καθόσον ο λόγος που δικαιολογεί την έκπτωση του ΦΠΑ που καταβλήθηκε επί των εισροών είναι η χρησιμοποίηση των αγαθών και υπηρεσιών που αποκτήθηκαν ως εισροές για φορολογητέες πράξεις. (βλέπετε και πρόσφατη απόφαση ΔΕΕ C-21/20).

9. Κατόπιν των ανωτέρω διευκρινίζεται ότι κάθε επιδότηση (όπως π.χ. και οι επιχορηγήσεις που καταβάλλονται στις Ομάδες Τοπικής Δράσης στο πλαίσιο του Προγράμματος Αγροτικής Ανάπτυξης - LEADER) θα πρέπει να εξετάζεται διακριτά και μεμονωμένα με βάση τους όρους που ορίζονται στο εκάστοτε πρόγραμμα - πλαίσιο στήριξης, προκειμένου για τον προσδιορισμό της ενδεδειγμένης φορολογικής μεταχείρισης.

10. α. Όταν μια επιδότηση δεν πληροί τις προϋποθέσεις για την υπαγωγή της σε ΦΠΑ, θεωρούμενη ως εξαιρούμενη του ΦΠΑ πράξη, δεν δύναται να θεμελιώσει δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών/δαπανών που σχετίζονται με αυτή, στον βαθμό που η επιδότηση προορίζεται να χρηματοδοτήσει τη δραστηριότητα του υποκείμενου στο φόρο προσώπου η οποία στερείται οικονομικού χαρακτήρα. Δύναται, ωστόσο, να εκπεσθεί στο σύνολό του ο ΦΠΑ επί των εισροών των κοινών δαπανών, ήτοι αυτών που πραγματοποιούνται τόσο για πράξεις που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης όσο και για την είσπραξη των επιδοτήσεων, υπό την προϋπόθεση ότι δεν υπολογίζεται η αναλογία έκπτωσης του φόρου (pro rata) για άλλον λόγο.

β. Όταν μια επιδότηση προσαυξάνει τη φορολογητέα βάση και υπόκειται ως εκ τούτου σε ΦΠΑ, παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ επί των σχετιζόμενων με αυτή εισροών εκτός αν η πράξη για την οποία δίδεται ως αντιπαροχή απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ χωρίς δικαίωμα έκπτωσης.

γ. Ο ΦΠΑ των εισροών για τον οποίο δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης κατά τα ανωτέρω, δεν λογίζεται, βάσει των περί ΦΠΑ διατάξεων, ως ανακτήσιμη δαπάνη.»

Επειδή στο άρθρο 65 του ν. 4987/2022 σχετικά με το βάρος της απόδειξης ορίζεται:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, εν προκειμένω, κατά τον έλεγχο που διενεργήθηκε βάσει της υπ' αριθμ. εντολής μερικού επιτόπιου ελέγχου επιστροφής ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, διαπιστώθηκε ότι το δηλωθέν ποσό ΦΠΑ εισροών 11.520,00 ευρώ αφορά δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για την υλοποίηση Ευρωπαϊκών ερευνητικών προγραμμάτων που εντάσσονται στο πρόγραμμα HORIZON 2020. Από τον έλεγχο των ληφθέντων δαπανών και ειδικά από τη σε κάθε τιμολόγιο αναγραφόμενη περιγραφή της παρασχεθείσας υπηρεσίας προκύπτει ακριβώς το έργο που αφορά και για το οποίο πραγματοποιήθηκαν οι δαπάνες, αναλυτικά δε, απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα, ως εξής:

α/α	TIM	Ημερομηνία	Προμηθευτής	A.Φ.Μ.	Έργο που αφορά η δαπάνη	Καθαρή αξία	ΦΠΑ	Σύνολο
1						6.000,00	1.440,00	7.440,00
2						6.000,00	1.440,00	7.440,00
3						4.000,00	960,00	4.960,00
4						6.000,00	1.440,00	7.440,00
5						12.000,00	2.880,00	14.880,00
6						4.000,00	960,00	4.960,00
7						10.000,00	2.400,00	12.400,00
ΣΥΝΟΛΟ						48.000,00	11.520,00	59.520,00

Για το πρόγραμμα HORIZON 2020, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή ΦΠΑ, σύμφωνα με το άρθρο 398 της οδηγίας 2006/112/ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΚΟΙΝΟΤΗΤΑΣ - ΦΥΛΛΟ ΕΡΓΑΣΙΑΣ Νο 848, Οδηγίες 101ης Συνάντησης της Επιτροπής ΦΠΑ 20 Οκτωβρίου 2014, ορίζει ότι: «*Η Επιτροπή ΦΠΑ ομόφωνα συμφωνεί ότι στην περίπτωση (υπόθεση) της παροχής χορήγησης στους συμμετέχοντες για την έρευνά τους και τις δραστηριότητες καινοτομίας τους υπό το Προγράμματα – Πλαίσιο της Ε.Ε. (HORIZON 2020 ή πρότερα FP7) αντί προμήθειας, η επιχορήγηση που θα ληφθεί από τον συμμετέχοντα θα θεωρηθεί ως επιδότηση που δεν συνδέεται με την τιμή παροχής προϊόντων ή υπηρεσιών.*

Στην περίπτωση που, κατ' εξαίρεση, η Επιτροπή αναλάβει την ιδιοκτησία (κυριότητα) των αποτελεσμάτων των δραστηριοτήτων που χρηματοδοτήθηκαν από τα προαναφερθέντα Προγράμματα - Πλαίσιο, η Επιτροπή ΦΠΑ ομόφωνα δέχεται ότι η μεταφορά της ιδιοκτησίας των αποτελεσμάτων από ένα χρηματοδοτούμενο συμμετέχοντα και η χρηματοδότηση αυτού δεν μπορούν να συνάγονται ως επαρκώς άμεση πληρωμή, ώστε η χρηματοδότηση να αποτελεί αντίτιμο αυτής της μεταβίβασης.»

Σύμφωνα με την ως άνω οδηγία για τα προγράμματα που εντάσσονται στο πρόγραμμα HORIZON 2020, η χρηματοδότηση δεν είναι αντάλλαγμα για την παρασχεθείσα υπηρεσία αλλά οικονομική ενίσχυση. Ως εκ τούτου οι πραγματοποιηθείσες πράξεις δεν είναι απαλλασσόμενες σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν.2859/2000, ούτε είναι πράξεις που απαλλάσσονται, σύμφωνα με τα άρθρα 24, 25, 26, 27 και 28

του ν. 2859/2000, αλλά είναι πράξεις **εξαιρούμενες του ΦΠΑ**. Σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις όταν μια επιδότηση δεν πληροί τις προϋποθέσεις για την υπαγωγή της σε ΦΠΑ, θεωρούμενη ως εξαιρούμενη του ΦΠΑ πράξη, **δε δύναται να θεμελιώσει δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών/δαπανών που σχετίζονται με αυτή, στον βαθμό που η επιδότηση προορίζεται να χρηματοδοτήσει τη δραστηριότητα του υποκείμενου στο φόρο προσώπου η οποία στερείται οικονομικού χαρακτήρα.**

Εν προκειμένω, οι επίμαχες δαπάνες του παραπάνω πίνακα δεν αποτελούν κοινές εισροές και **δε σχετίζονται με φορολογητέες πράξεις**, καθώς δεν προκύπτει ότι αυτές οι υπηρεσίες που αποκτήθηκαν ως εισροές χρησιμοποιήθηκαν στη συνέχεια από την προσφεύγουσα εταιρεία για τη διενέργεια φορολογητέων πράξεων, αλλά, όπως προκύπτει εξάλλου από τους όρους του συγκεκριμένου προγράμματος – πλαισίου στήριξης HORIZON 2020, αποκτήθηκαν στο πλαίσιο της οικονομικής ενίσχυσης της προσφεύγουσας, ως χορήγηση για την έρευνά της, η οποία έρευνα όμως δεν προβλέπεται να δημιουργήσει κάποια φορολογητέα εκροή για αυτήν. Συνεπώς μη νόμιμα η προσφεύγουσα εταιρεία διενήργησε έκπτωση του φόρου εισροών ποσού 11.520,00 ευρώ χωρίς να έχει το δικαίωμα αυτό βάσει των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 30 του ν.2859/2000 και των εκδοθεισών εγκυκλίων, σύμφωνα με τις οποίες η έκπτωση αυτή **παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.**

Επειδή, με βάση όλα τα ανωτέρω, επίμαχες δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν αποκλειστικά στα πλαίσια των συμβάσεων για τα ευρωπαϊκά προγράμματα HORIZON 2020, για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα επιστροφής ούτε και έκπτωσης στην επόμενη διαχειριστική περίοδο.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από οικεία ο έλεγχος με βάση όλα τα ανωτέρω, ορθώς ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι από το συνολικό πιστωτικό υπόλοιπο της 31/12/2020 ποσού 14.728,58 ευρώ, η προσφεύγουσα δικαιούται επιστροφής μόνο του ποσού των 3.208,58 ευρώ, καθώς αναγνώρισε στην προσφεύγουσα εταιρεία το δικαίωμα έκπτωσης όλων των δαπανών **εκτός από τις έκθεση μερικού ελέγχου επιστροφής Φ.Π.Α. του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.**

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία και την επικύρωση της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020.

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

Φορολογική περίοδος 01/01/2020-31/12/2020

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	6.448,27	6.448,27	6.448,27	
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	67.819,32	67.819,32	67.819,32	
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	1.547,58	1.547,58	1.547,58	
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	16.276,16	4.756,16	4.756,16	-11.520,00
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	14.728,58	3.208,58	3.208,58	-11.520,00
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ				
ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 58Α ΚΦΔ				
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ				
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση				
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή		3.208,58	3.208,58	

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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.