



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 08.02.2024

Αριθμός απόφασης: 261

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α8' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 08-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 ΦΕΚ 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
- δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **..2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του προσφεύγοντος νομικού προσώπου με την επωνυμία με **ΑΦΜ:** κατά: α) της με αριθμό**2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.03.2023-31.03.2023** και β) της με αριθμό**2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.04.2023-30.04.2023** του προϊσταμένου του και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου του

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από**2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος νομικού προσώπου με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ:** η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμό**2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.03.2023-31.03.2023**, του προϊσταμένου του, σε βάρος του προσφεύγοντος νομικού προσώπου δεν αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο προς επιστροφή ύψους **14.602,99€** και του καταλογίσθηκε φόρος **2.915,40€** και πρόστιμο άρθρου 58^Α του ΚΦΔ **1.457,70€**, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή **4.333,10€** λόγω μη αναγνώρισης του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου **17.518,39€** των δαπανών (που αφορούν έξοδα δεξιώσεων, υποδοχής και φιλοξενίας, αμοιβές και έξοδα των οργανωτών, μελετητών ερευνητών) ύψους **74.114,36€**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν.2859/2000.

Με τη με αριθμό**2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.04.2023-30.04.2023**, του προϊσταμένου, σε βάρος του προσφεύγοντος νομικού προσώπου δεν αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο προς επιστροφή ύψους **9.360,00€**, λόγω μη αναγνώρισης του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου

9.360,00€ δαπανών (που αφορούν αμοιβές και έξοδα των οργανωτών, μελετητών, ερευνητών) ύψους 39.000,00€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν.2859/2000.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν, ερειδόμενες στις από2023 εκθέσεις μερικού επιτόπιου ελέγχου ΦΠΑ του προϊσταμένου του για τη φορολογική περίοδο 01.03.2023 - 30.04.2023. Αιτία ελέγχου αποτέλεσαν οι ηλεκτρονικές αιτήσεις για επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. α) ύψους 14.602,99€, με τη με αρ...../2023 υποβληθείσα δήλωση ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.03.2023-31.03.2023 και β) ύψους 9.360,00€, με την με αρ...../2023 υποβληθείσα δήλωση ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.04.2023-30.04.2023.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την επανεξέταση και την ανάκληση, των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) Εσφαλμένα η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε την επιστροφή του φόρου των δαπανών που πραγματοποιήθηκαν στο πλαίσιο του Προγράμματος των Υπουργείων Ανάπτυξης και Εξωτερικών με τίτλο «Ανάπτυξη Μηχανισμού Υποστήριξης της Εξαγωγικής Ικανότητας και Εξωστρέφειας της .. Ελλάδας» στο πλαίσιο προστασίας και προβολής του Μακεδονικού Σήματος. Ο Φ.Π.Α. δεν συνιστά επιλέξιμη δαπάνη και για τον λόγο αυτό ο δεν χρηματοδοτείται για τον Φ.Π.Α. που (διαδικαστικά) καλείται να καταβάλει στους τρίτους (π.χ. διαφημιστικές εταιρίες) που παρέχουν υπηρεσίες για την υλοποίηση των στόχων του προγράμματος. Ο, απλά διαχειρίζεται ως «Κοινωνικός Φορέας» το εν λόγω πρόγραμμα αφίλοκερδώς και χωρίς κανένα απολύτως όφελος για αυτόν και τα μέλη του. Το εν λόγω project ουδόλως σχετίζεται με την λειτουργική δραστηριότητα τουκαι τα μέλη του.

Όπως προκύπτει από την συνυποβαλλόμενη προκήρυξη του έργου, αυτό αφορά όλες τις επιχειρήσεις της Ελλάδας, χωρίς κανένα περιορισμό/αποκλεισμό, και όχι μόνο στα μέλη του ενώ ο φορέας θα λειτουργήσει ως επιχείρηση με φορολογητέα δραστηριότητα. Το σύνολο των εσόδων του προέρχονται από φορολογητέα δραστηριότητα και μόνο οι συνδρομές των μελών του αποτελούν απαλλασσόμενη δραστηριότητα. Η σχέση φορολογητέων εσόδων και απαλλασσόμενης δραστηριότητας είναι (95% - 5%), όπως το ποσοστό της pro rata δημιουργήθηκε κατά την οριστικοποίηση της χρήσης του 2022, τον Μάρτιο του 2023. Επίσης, στην εν λόγω προκήρυξη επισημαίνεται ότι ο ΦΠΑ δεν είναι επιλέξιμος, καθώς ο Φορέας εντάσσεται σε κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, και υποχρεούται να τηρεί ξεχωριστή λογιστική μερίδα στην παρακολούθηση της πράξης με τον κατάλληλο επιμερισμό δαπανών και εσόδων και να διασφαλίζει ότι η δημόσια χρηματοδότηση δεν στηρίζει άλλες δραστηριότητες.

Λαμβάνοντας υπόψη τα οριζόμενα στις παρ. 8 και 9 της εγκυκλίου Ε.2059/2022 , πληρούνται όλες οι προϋποθέσεις για την επιστροφή του ΦΠΑ δαπανών, που αφορούν στο συγκεκριμένο έργο. Απορρίπτοντας το αίτημα επιστροφής του ΦΠΑ, παραβιάζεται η βασική αρχή περί ουδετερότητας του ΦΠΑ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 παρ.1 του Κ.Φ.Δ.: «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, με την παρ 1 του άρθρου 2 του ν. 2859/2000 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, με την παρ. 1 του άρθρου 3 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής.»

Επειδή, με το άρθρο 30 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «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... 3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά

το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 έως και 18. 4. Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες:....γ) δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά, δ) στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης...»

Επειδή, με το άρθρο 34 παρ. 1 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «1. Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον: α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξ αρχής αχρεώσητα ή β) το αχρεώσητο προκύπτει από επιγενόμενο λόγο στις κάτωθι περιπτώσεις: i) προκύπτει ως πιστωτικό υπόλοιπο το οποίο δεν μεταφέρεται σε επόμενη περίοδο για έκπτωση ή σε περίπτωση μεταφοράς του η έκπτωση δεν κατέστη δυνατή ή ii) αφορά πράξεις, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 30, καθώς και πράξεις για τις οποίες με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών προβλέπεται αναστολή καταβολής του φόρου ή οφείλεται σε διαφορά συντελεστών εκροών- εισροών ή iii) αφορά αγαθά επένδυσης, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33...»

Επειδή, με την εγκύκλιο Ε.2059/2022 «Παροχή διευκρινίσεων αναφορικά με την φορολογική μεταχείριση των επιδοτήσεων και το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ επί των σχετικών εισροών» διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι:

«...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 εκπιπτόμενος φόρος ορίζεται σε ποσοστό στα εκατό του συνολικού ποσού του φόρου των κοινών αυτών εισροών. [...]. 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.

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 του 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 προσauxάνει 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 64 του 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, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ΚΦΔ«.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση στο πλαίσιο ελέγχου επιστροφής ΦΠΑ μηνών Μαρτίου και Απριλίου 2023 με αιτούμενο ποσό επιστροφής ύψους 14.602,99€ και 9.360,00€ αντίστοιχα, διαπιστώθηκαν από το τα κάτωθι:

Πρόκειται για νομικό πρόσωπο ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, με έναρξη εργασιών την 01.09.1990 και έδρα Στις υπό κρίση φορολογικές περιόδους 01.03.2023 – 30.04.2023 δραστηριοποιούνταν σε επιχειρηματικές και εργοδοτικές οργανώσεις, τηρούσε διπλογραφικό λογιστικό σύστημα και υπαγόταν στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ.

Ειδικότερα κατά τη φορολογική περίοδο 01.03.2023 – 30.04.2023 το προσφεύγον νομικό πρόσωπο σωματείο είχε αναλάβει την υλοποίηση της πράξης με τίτλο «Ανάπτυξη Μηχανισμού Υποστήριξης της εξαγωγικής Ικανότητας και Εξωστρέφειας των Επιχειρήσεων της ... Ελλάδος», η οποία έχει ενταχθεί στο επιχειρησιακό πρόγραμμα «Ανταγωνιστικότητα Επιχειρηματικότητα και Καινοτομία 2014-2020» του Υπουργείου Ανάπτυξης & Επενδύσεων με βάση την με αρ. πρωτ07-07-2021 απόφαση ένταξης. Η πράξη, συνολικής δημόσιας δαπάνης ύψους 1.954.387,10€, συγχρηματοδοτείται από την Ευρωπαϊκή Ένωση-Ευρωπαϊκό Κοινωνικό Ταμείο (Ε.Κ.Τ.) και από Εθνικούς Πόρους μέσω του Προγράμματος Δημοσίων Επενδύσεων (Π.Δ.Ε.). Το συνολικό ποσό του ΦΠΑ 24% για την ανωτέρω δημόσια δαπάνη αναμένεται να ανέλθει σε ποσό 469.052,90€ και δεν αποτελεί επιλέξιμη δαπάνη από το πρόγραμμα.

Αναφορικά με την φορολογική περίοδο 01.03.2023 – 31.03.2023, από την ελεγκτική αρχή δεν αναγνωρίστηκε το δικαίωμα έκπτωσης και κατ' επέκταση επιστροφής του αναλογούντος Φ.Π.Α. α) των κάτωθι δαπανών, που εμπίπτουν στην περ. γ) και δ) της παρ. 4 του άρθρου 30 του ν. 2859/2000

Αρ. και ημ/νία στοιχείου	Λογ/σμός λογιστικών αρχείων	Περιγραφή λογαριασμού	Απολογία κίνησης	Καθαρή αξία σε €	ΦΠΑ σε €
.....	64-02-05-0036	ΕΞΟΔΑ ΣΥΝΕΔΡ.ΔΕΞΙΩΣ.& ΑΛΛΩΝ ΠΑΡΕΜΦ. ΕΚΔΗΛΩΣΕΩΝ ΦΠΑ 13%		716,81	93,19
.....	64-02-05-0087	ΕΞΟΔΑ ΣΥΝΕΔΡ.ΔΕΞΙΩΣ.& ΑΛΛΩΝ ΠΑΡΕΜΦ. ΕΚΔΗΛΩΣΕΩΝ ΦΠΑ 24%		524,19	125,81
.....	64-02-05-0036	ΕΞΟΔΑ ΣΥΝΕΔΡ.ΔΕΞΙΩΣ.& ΑΛΛΩΝ ΠΑΡΕΜΦ. ΕΚΔΗΛΩΣΕΩΝ ΦΠΑ 13%		1.579,65	205,35
.....	64-02-05-0087	ΕΞΟΔΑ ΣΥΝΕΔΡ.ΔΕΞΙΩΣ.& ΑΛΛΩΝ ΠΑΡΕΜΦ. ΕΚΔΗΛΩΣΕΩΝ ΦΠΑ 24%		84,68	20,32

.....	64-02-06-0036	ΕΞΟΔΑ ΥΠΟΔΟΧΗΣ & ΦΙΛΟΞΕΝΕΙΑΣ ΦΠΑ 13%		128,32	16,68
ΣΥΝΟΛΟ				3.033,65	461,35

και β) των κάτωθι δαπανών, που δεν χρησιμοποιήθηκαν για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο, σύμφωνα με το άρθρο 30 του ν. 2859/2000

Αρ. και ημ/νία στοιχείου	Στοιχεία Εκδότη	Είδος Δαπάνης	Καθαρή Αξία σε €	ΦΠΑ σε €
.....		ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΟΡΓΑΝΩΤΩΝ - ΜΕΛΕΤΗΤΩΝ - ΕΡΕΥΝΗΤΩΝ ΦΠΑ 24%	40.865,45	9.807,71
.....		ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΟΡΓΑΝΩΤΩΝ - ΜΕΛΕΤΗΤΩΝ - ΕΡΕΥΝΗΤΩΝ ΦΠΑ 24%	19.544,90	4.690,78
.....		ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΟΡΓΑΝΩΤΩΝ - ΜΕΛΕΤΗΤΩΝ - ΕΡΕΥΝΗΤΩΝ ΦΠΑ 24%	7.211,55	1.730,77
.....		ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΟΡΓΑΝΩΤΩΝ - ΜΕΛΕΤΗΤΩΝ - ΕΡΕΥΝΗΤΩΝ ΦΠΑ 24%	3.449,10	827,78
	ΣΥΝΟΛΟ		71.071,00	17.057,04

Όσον αφορά τη φορολογική περίοδο 01.04.2023-30.04.2023, από την ελεγκτική αρχή δεν αναγνωρίστηκε το δικαίωμα έκπτωσης και κατ' επέκταση επιστροφής του αναλογούντος Φ.Π.Α. ποσού 9.360,00€ της δαπάνης για αμοιβές και έξοδα οργανωτών μελετητών, ερευνητών, ύψους 39.000,00€, που πραγματοποίησε στην «.....» με ΑΦΜ (σχετικό το με αρ.03-04-2023 ΤΠΥ), καθώς κρίθηκε ότι δεν πραγματοποιήθηκε για τη διενέργεια πράξεων που υπάγονται στο φόρο, σύμφωνα με το άρθρο 30 του ν. 2859/2000.

Στην υπό κρίση περίοδο 01.03.2023-30.04.2023 οι ελάχιστες φορολογητέες εκροές συνιστούσαν έσοδα από διενέργεια σεμιναρίων, χορηγίες και σε μεγαλύτερο ποσοστό οι απαλλασσόμενες εκροές προέρχονταν από συνδρομές μελών.

Επειδή, λόγω της πολυπλοκότητας του ζητήματος και λαμβάνοντας υπόψη τις δραστηριότητες (εκροές) που θα πραγματοποιήσει το προσφεύγον νομικό πρόσωπο σωματείο μη υποκείμενες σε φόρο, στο πλαίσιο του Προγράμματος με τίτλο «Ανάπτυξη Μηχανισμού Υποστήριξης της Εξαγωγικής Ικανότητας και Εξωστρέφειας της .. Ελλάδας», η φορολογική αρχή απέστειλε σχετικό ερώτημα προς την Φορολογική Περιφέρεια .. με κοινοποίηση στη Γενική Διεύθυνση Φορολογικών Λειτουργιών σχετικά με τον φορολογικό χειρισμό του ΦΠΑ ποσού 17.057,04€ και 9.360,00€ των ως άνω δαπανών ύψους 71.071,00€ φορολογικής περιόδου 01.03.2023 – 31.03.2023 και 39.000,00€ φορολογικής περιόδου 01.04.2023-30.04.2023, που αφορούσαν

αμοιβές και έξοδα οργανωτών μελετητών, ερευνητών, και την επιστροφή ή μη του Φ.Π.Α. των δαπανών αυτών.

Το ως άνω έγγραφο διαβιβάστηκε, στις 10/07/2023 με μήνυμα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου., από την Φορολογική Περιφέρεια ... (σχετ. το με αρ. πρωτ ΕΞ 2023 ΕΜΠ έγγραφο) στην Γενική Διεύθυνση Φορολογίας Διεύθυνση Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας-Τμήμα ΦΠΑ, η οποία ανταποκρινόμενη, απέστειλε, το με αρ. πρωτ ΕΞ 2023 ΕΜΠ έγγραφο (αρ. πρωτ. εισερχόμενου22-08-2023), όπου επισημαίνονται τα κάτωθι:

«..1. Από τις των διατάξεις των άρθρων 2, 3 και 4 του Κώδικα Φ.Π.Α (ν. 2859/2000), προκύπτει ότι υπάγεται σε Φ.Π.Α. κάθε πράξη παράδοσης αγαθού ή παροχής υπηρεσιών εφόσον πραγματοποιείται από επαχθή αιτία, στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο. Υποκείμενος στο ΦΠΑ, σύμφωνα με τις παραπάνω διατάξεις, είναι κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων που ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής. Περαιτέρω, οικονομική δραστηριότητα, κατά την έννοια του άρθρου 3, θεωρείται οποιαδήποτε από τις δραστηριότητες του παραγωγού του εμπόρου ή αυτού που παρέχει υπηρεσίες. Στις δραστηριότητες αυτές περιλαμβάνεται, μεταξύ άλλων, η εκμετάλλευση ενός ενσώματου ή άυλου αγαθού με σκοπό την απόκτηση από αυτό εσόδων.

2. Από τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ.1 του Κώδικα ΦΠΑ προκύπτει ότι ο υποκείμενος στο φόρο 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 οι εισροές του κατά το μέρος όμως που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.

3. Με την εγκύκλιο Ε.2059/2022 αποφασηνίστηκε η φορολογική μεταχείριση από πλευράς Φ.Π.Α. των επιδοτήσεων και το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ επί των σχετικών εισροών και διευκρινίστηκε ότι κάθε επιδότηση (όπως π.χ. και οι επιχορηγήσεις που καταβάλλονται στο πλαίσιο των Προγραμμάτων LEADER ΕΣΠΑ κτλ.) θα πρέπει να εξετάζεται διακριτά και μεμονωμένα με βάση τους όρους που ορίζονται στο εκάστοτε πρόγραμμα – πλαίσιο στήριξης, προκειμένου να είναι σαφής ο προσδιορισμός της ενδεδειγμένης φορολογικής μεταχείρισης της.

Επισημάνθηκε δε ότι, 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.

4. Με την παρ. 3 του άρθρου 69 του Κανονισμού 1303/2013 « περί καθορισμού κοινών διατάξεων για το Ευρωπαϊκό Ταμείο Περιφερειακής Ανάπτυξης, το Ευρωπαϊκό Κοινωνικό Ταμείο, το Ταμείο Συνοχής...» ορίσθηκαν οι δαπάνες οι οποίες δεν είναι επιλέξιμες για συνεισφορά από τα ΕΔΕΤ και από το ποσό στήριξης που μεταφέρεται από το Ταμείο Συνοχής και μεταξύ άλλων με την περ. γ αυτού ο φόρος προστιθέμενης αξίας, εκτός της περίπτωσης που δεν είναι ανακτήσιμος δυνάμει της εθνικής νομοθεσίας για τον ΦΠΑ. Κατά συνέπεια παρέχεται το δικαίωμα στον εκάστοτε επιχορηγούμενο φορέα να δηλώσει κατά την ένταξη του σε κάποιο πρόγραμμα αν τα παραγόμενα έσοδα στο πλαίσιο του προγράμματος αυτού υπάγονται στο φόρο και ως εκ τούτου ο ΦΠΑ είναι ανακτήσιμος ή δεν υπάγονται σε ΦΠΑ και συνεπώς δεν υφίσταται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των προερχόμενων από το πρόγραμμα εισροών και κατά συνεκδοχή δεν είναι ανακτήσιμος και ο φορέας δικαιούται να ζητήσει την χρηματοδότηση του.

5. Κατόπιν προηγούμενης επικοινωνίας που είχε η υπηρεσία μας για αντίστοιχο θέμα με την Ειδική Υπηρεσία Θεσμικής Υποστήριξης της Εθνικής Αρχής Συντονισμού της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Επενδύσεων και ΕΣΠΑ του Υπουργείου Ανάπτυξης και Επενδύσεων σχετικά με το ζήτημα της μεταχείρισης του ΦΠΑ ως επιλέξιμης ή μη δαπάνης για σκοπούς χρηματοδότησης επιχειρήσεων και φορέων από τα προγράμματα του Εθνικού Στρατηγικού Πλαισίου Αναφοράς (ΕΣΠΑ) αποσαφηνίστηκαν τα εξής:

- κατά γενικό κανόνα σύμφωνα και με την παρ.3 του άρθρου 69 του Κανονισμού 1303/2013 και στην πλειοψηφία των περιπτώσεων προγραμμάτων επιχορήγησης ο ΦΠΑ είναι επιλέξιμος για χρηματοδότηση εάν δεν είναι ανακτήσιμος δυνάμει της εθνικής νομοθεσίας για τον Φ.Π.Α. Εξαιρέση αποτελούν τα προγράμματα που από τους ειδικότερους όρους τους δεν προβλέπεται η χρηματοδότηση του Φ.Π.Α. για κανέναν από τους φορείς που χρηματοδοτείται και ανεξάρτητα εάν ο Φ.Π.Α. είναι ανακτήσιμος για τον φορέα αυτόν με βάση την εθνική νομοθεσία,- για τις προγραμματικές περιόδους από το 2014 και εφεξής, η επιλογή για χρηματοδότηση ή όχι του Φ.Π.Α. ερείδεται στην δραστηριότητα του προσώπου που χρηματοδοτείται. Αντίθετα, στην προγραμματική περίοδο 2007-2013 (και σε προηγούμενες) κρίσιμο στοιχείο για την χρηματοδότηση ή μη του Φ.Π.Α. ήταν ο φορέας που χρηματοδοτείτο και όχι η δραστηριότητα αυτού. Επιπλέον διευκρινίστηκε ότι η επιλεξιμότητα ή όχι του Φ.Π.Α., εξετάζεται από την εγκρίνουσα υπηρεσία, ανεξάρτητα εάν ο φορέας έχει αιτηθεί την χρηματοδότηση του Φ.Π.Α.

Ενόψει των ανωτέρω επί του ζητήματος που τίθεται με το σχετικό μήνυμα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου σημειώνεται ότι εφόσον οι πράξεις (εκροές) που θα πραγματοποιήσει ο ... στο πλαίσιο του προγράμματος «Ανάπτυξη Μηχανισμού Υποστήριξης της Εξαγωγικής Ικανότητας και Εξωστρέφειας των Επιχειρήσεων της .. Ελλάδας» δεν υπάγονται στο φόρο – σημείο που δεν αποσαφηνίζεται επαρκώς - , ελλείπει η βασική προϋπόθεση που τίθεται από τις διατάξεις του άρθρου 30 του κώδικα ΦΠΑ και κατά συνέπεια δεν υφίσταται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των αντίστοιχων εισροών.

Δεδομένου δε ότι - όπως προαναφέρθηκε- η επιλεξιμότητα ή όχι του Φ.Π.Α., εξετάζεται από την εγκρίνουσα υπηρεσία, ανεξάρτητα εάν ο φορέας έχει αιτηθεί την χρηματοδότηση του Φ.Π.Α θεωρούμε ότι στην εν λόγω υπηρεσία δύναται να απευθυνθεί και ο ενδιαφερόμενος φορέας για την επανεξέταση της επιλεξιμότητας του ΦΠΑ».

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, από τη φορολογική αρχή εξετάσθηκε κάθε δαπάνη που καταχώρησε το προσφεύγον νομικό πρόσωπο στα λογιστικά του αρχεία, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής, και κρίθηκε ότι για όλες οι προαναφερθείσες δαπάνες που αφορούν σε α) αμοιβές και έξοδα των οργανωτών, μελετητών ερευνητών, στο πλαίσιο της πράξης με τίτλο «Ανάπτυξη Μηχανισμού Υποστήριξης της εξαγωγικής Ικανότητας και Εξωστρέφειας των Επιχειρήσεων της ... Ελλάδας» και β) έξοδα δεξιώσεων, υποδοχής και φιλοξενίας, το προσφεύγων σωματείο δεν είχε δικαίωμα έκπτωσης και κατ' επέκταση επιστροφής του αναλογούντος φόρου, καθώς δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις της παρ. 1 του άρθρου 30 του ν.2859/2000 (λόγω ότι δεν θα πραγματοποιηθούν έσοδα (εκροές) υπαγόμενα σε φόρο σχετικά με τις δαπάνες αυτές) και παρ. 4 του ίδιου άρθρου αντίστοιχα.

Επειδή, στο άρθρο 65 του ΚΦΔ 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, το προσφεύγων σωματείο δεν απέδειξε ότι στο πλαίσιο του προγράμματος με τίτλο «Ανάπτυξη Μηχανισμού Υποστήριξης της εξαγωγικής Ικανότητας και Εξωστρέφειας των Επιχειρήσεων της Ελλάδας» πραγματοποίησε ή θα πραγματοποιήσει φορολογητέες πράξεις υπαγόμενες σε φόρο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 30 παρ. 1 του ν.2859/2000, ενώ δεν προβάλλει κανένα ισχυρισμό ως προς τις μη αναγνωρισθείσες δαπάνες βάσει της παρ. 4 του άρθρου 30 του ν. 2859/2000.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος νομικού προσώπου απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθ. πρωτ.)/12.10.2023 ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος νομικού προσώπου «...» με ΑΦΜ:

Οριστική φορολογική υποχρέωση βάσει της παρούσας απόφασης:

Η με αριθμό09.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.03.2023 -31.03.2023 του προϊσταμένου του

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΠΟΣΟ
Χρεωστικό υπόλοιπο φόρου	2.915,40€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α του ΚΦΔ	1.457,70€
Σύνολο φόρου για καταβολή	4.373,10€
Πιστωτικό υπόλοιπο που δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση και επιστροφή φόρου	14.602,99€

Επί του οφειλόμενου φόρου, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

Η με αριθμό09.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.04.2023 -30.04.2023 του προϊσταμένου του

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΠΟΣΟ
Πιστωτικό υπόλοιπο που δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση και επιστροφή φόρου	9.360,00€

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

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.