



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 24.5.2024

Αριθμός απόφασης: **1611**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312348

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4987/2022 Α' 20),

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.»(ΦΕΚ Α' 58)

γ. 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)»,

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων,

ε. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 26.1.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του Α.Φ.Μ., με έδρα στην, επί της οδού, αρ., κατά α) της με αριθμό/27.12.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1.2017- 31.12.2017, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, β) της με αριθμό/27.12.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1.2018- 31.12.2018, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, γ) της με αριθμό/27.12.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1.2019- 31.12.2019, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, δ) της με αριθμό/27.12.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1.2020- 31.12.2020, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛΚΕ

ΑΤΤΙΚΗΣ, ε) της με αριθμό/27.12.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1.2021- 31.12.2021, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και στ) της με αριθμό/27.12.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1.2022- 31.12.2022, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 26.1.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του, 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:

1. Με τη με αριθμό/27.12.2023 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1.2017- 31.12.2017, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ προσδιορίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση ποσού 1.747.126,28€, έναντι 1.761.285,63€ βάσει δήλωσης.

2. Με τη με αριθμό/27.12.2023 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1.2018- 31.12.2018, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ προσδιορίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση ποσού 2.844.150,87€, έναντι 2.899.909,38€ βάσει δήλωσης.

3. Με τη με αριθμό/27.12.2023 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1.2019- 31.12.2019, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ προσδιορίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση ποσού 3.117.110,51€, έναντι 3.245.333,09€ βάσει δήλωσης.

4. Με τη με αριθμό/27.12.2023 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1.2020- 31.12.2020, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ προσδιορίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση ποσού 1.461.140,31€, έναντι 3.351.809,80€ βάσει δήλωσης.

5. Με τη με αριθμό/27.12.2023 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1.2021- 31.12.2021, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ προσδιορίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση ποσού 1.788.843,60€, έναντι 3.385.710,15€ βάσει δήλωσης.

6. Με τη με αριθμό/27.12.2023 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1.2022- 31.12.2022, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ προσδιορίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση ποσού 1.124.091,98€, έναντι 3.376.349,05€ βάσει δήλωσης.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί της από 27.12.2023 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου επιστροφής Φ.Π.Α. του 3^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ βάσει της αρ. / / 22.8.2023 εντολής μερικού επιτόπιου φορολογικού ελέγχου επιστροφής Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του εν λόγω ΕΛΚΕ, για τον έλεγχο της υπ' αριθ. / 2.6.2023 αίτησης του προσφεύγοντος για την επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. του 12^{ου} μήνα 2022, ποσού 3.376.349,05 €.

Το προσφεύγον Ίδρυμα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση, των προσβαλλόμενων πράξεων και την αποδοχή στο σύνολό της της υπ' αριθ./2.6.2023 αίτησης του, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Εσφαλμένος ο διακανονισμός του φόρου κοινών εισροών (pro rata) λόγω συμπερίληψης στο οικείο κλάσμα ποσών που εξαιρούνται του φόρου.

Με την υπ' αρ./2004 απόφασή του, το Συμβούλιο της Επικρατείας έκρινε ότι «6. Επειδή, όπως συνάγεται από τις παρατεθείσες στη δεύτερη σκέψη της παρούσης αποφάσεως διατάξεις της Έκτης Οδηγίας, για τη διαμόρφωση του κλάσματος, από το οποίο προκύπτει, κατά τα άρθρα 17 και 19 της Οδηγίας, η αναλογία εκπτώσεως του φόρου των κοινών εισροών, στο μεν αριθμητή περιλαμβάνονται έσοδα από πράξεις για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα εκπτώσεως, είτε αυτές φορολογούνται είτε απαλλάσσονται του φόρου, στο δε παρονομαστή περιλαμβάνονται τόσο τα έσοδα αυτά όσο και τα έσοδα από πράξεις για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα εκπτώσεως. Έσοδα όμως εξαιρούμενα του φόρου, δηλαδή έσοδα από πράξεις οι οποίες δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του φόρου προστιθεμένης αξίας, δεν περιλαμβάνονται ούτε στον αριθμητή ούτε στον παρονομαστή του κλάσματος (βλ. Δ.Ε.Κ., υπόθεση C-333/91, Sofitam, απόφαση της 22.6.1993, Συλλ. 1993, I-3538, Σκέψεις 10-13). Συνεπώς, η παρατεθείσα στην ίδια σκέψη (δεύτερη) της παρούσης αποφάσεως διάταξη του άρθρου 19 παρ. 2 του Ν. 2093/1992, καθ' ο μέρος ορίσθηκε με αυτήν, κατά τροποποίηση του άρθρου 24 παρ. 1 του Ν. 1642/1986, ότι για τον προσδιορισμό του ποσοστού έκπτωσης περιλαμβάνονται στον παρονομαστή του κλάσματος όχι μόνον οι απαλλασσόμενες αλλά “και οι εξαιρούμενες εκροές”, αντίκειται στην Έκτη Οδηγία και είναι, για το λόγο αυτό, ανίσχυρη.». Με άλλα λόγια, το ΣτΕ έκρινε για τις (ομοίου περιεχομένου με τις διατάξεις του άρθρου 31 παρ. 1 ΚΦΠΑ) διατάξεις του άρθρου 24 παρ. 1 Ν. 1642/1986 ότι αυτές, κατά το μέρος που προέβλεπαν την προσμέτρηση στον παρονομαστή του κλάσματος των εκροών που αφορούσαν σε πράξεις οι οποίες εξαιρούνταν του ΦΠΑ, ήταν αντίθετες με την Οδηγία 77/388/ΕΟΚ (οι διατάξεις της οποίας εξαιρούσαν τόσο από τον αριθμητή όσο και από τον παρονομαστή του κλάσματος τα έσοδα από πράξεις οι οποίες δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ), και ως εκ τούτου ανίσχυρες.

2. Εσφαλμένος ο χαρακτηρισμός των κρίσιμων ποσών ως επιδοτήσεων.

Εν προκειμένω, μεταξύ των ποσών που ο έλεγχος συμπεριέλαβε στους παρονομαστές των κλασμάτων pro rata των κρίσιμων ετών περιλαμβάνονται και ποσά τα οποία δήθεν χαρακτήρισε ως «επιχορηγήσεις», για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών (βλ. σελ. 27 – 29 της οικείας έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ). Πλην όμως, πέραν του ότι κατ' αρχήν στην έννοια της «επιδότησης» για σκοπούς ΦΠΑ δεν εμπίπτει το δίχως άλλο κάθε μορφής οικονομική ενίσχυση που λαμβάνει ο κατά μέρος υπόχρεος ΦΠΑ, όπως αναλυτικά κατέδειξε και με το υπόμνημά της επί του προσωρινού προσδιορισμού, τα ποσά αυτά δεν αποτελούν επιχορηγήσεις, αλλά δωρεές, οι οποίες εξαιρούνται του πεδίου εφαρμογής του ΦΠΑ και για τις οποίες, πάντως, έχουν υποβληθεί οι αντίστοιχες δηλώσεις και έχει καταβληθεί ο αναλογών φόρος δωρεάς. Από τα στοιχεία που τέθηκαν στην διάθεση της φορολογικής, ήτοι τις δηλώσεις φόρου δωρεάς και τα αντίστοιχα αποδεικτικά καταβολής του προκύψαντος φόρου, προκύπτει αναντίρρητα ότι τα κρίσιμα ποσά, τα οποία ο έλεγχος χαρακτήρισε αρχικά ως επιδοτήσεις, ασφαλώς και δεν είναι τέτοιες, αλλά αποτελούν δωρεές τις οποίες έλαβε το Ίδρυμα και για τις οποίες υπέβαλε τις αντίστοιχες δηλώσεις και κατέβαλε τον αναλογούντα φόρο δωρεών. Αυτό δέχθηκε τελικά και η φορολογική Αρχή στο πλαίσιο της έκθεσης ελέγχου επί των οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, εμμένοντας όμως κατά τα άλλα στο ίδιο σφάλμα, ότι τα ποσά των δωρεών

(παρ' ότι τέτοιες και όχι επιδοτήσεις), έπρεπε να συμπεριληφθούν στον παρονομαστή του κλάσματος *pro rata*.

Επειδή, στην παρ. 1 του άρθρου 2 του ν. 2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α. - ΦΕΚ Α' 248/ 07-11-2000 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 σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ. 1 του ν. 2859/2000: «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 στο άρθρο 22 παρ. 1 περ. ιστ' του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000) ορίζεται ότι απαλλάσσεται από το φόρο: «ιστ) η Παροχή υπηρεσιών πολιτιστικής ή μορφωτικής φύσης και η στενά συνδεδεμένη 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,»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000):

«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.

Ειδικά για τα ακίνητα που έχουν υπαχθεί σε καθεστώς αναστολής της παραγράφου 4α του άρθρου 6, το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, που προσδιορίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 7 του άρθρου 31, αναστέλλεται καθ' όλη τη διάρκεια της περιόδου της παραγράφου 4α του άρθρου 6.

Ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών.

Στην περίπτωση που αγαθά επένδυσης χρησιμοποιούνται, τόσο για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων του υποκειμένου στο φόρο, όσο και για ιδιωτική χρήση του ίδιου ή του προσωπικού του, ή, γενικότερα για σκοπούς άλλους από της επιχείρησης, ο Φ.Π.Α. που βαρύνει τις δαπάνες που συνδέονται με τα επενδυτικά αυτά αγαθά εκπίπτει μόνο κατ' αναλογία του ποσοστού της χρησιμοποίησης τους για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων της επιχείρησης.

Οι μεταβολές στην αναλογία χρήσης των αγαθών επένδυσης που αναφέρονται στο προηγούμενο εδάφιο λαμβάνονται υπόψη υπό τους όρους που προβλέπονται στα άρθρα 31 και 33. [...]»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000):

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

Το ποσοστό αυτό βρίσκεται με βάση κλάσμα που έχει ως αριθμητή το ποσό του ετήσιου κύκλου εργασιών, χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας, που αφορά πράξεις για τις οποίες παρέχεται Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου και ως 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, σύμφωνα με το άρθρο 32 του ν. 2859/2000:

«1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: ... β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν. [...]

3. Όταν το ποσό της έκπτωσης είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο στην ίδια περίοδο, η επιπλέον διαφορά μεταφέρεται για έκπτωση σε επόμενη περίοδο ή επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000):

«1. Η έκπτωση του φόρου που ενεργείται με βάση τις υποβαλλόμενες δηλώσεις ΦΠΑ, υπόκειται σε τελικό διακανονισμό σύμφωνα με τα συνολικά στοιχεία της διαχειριστικής περιόδου, εφόσον:

α) η έκπτωση αυτή είναι μεγαλύτερη ή μικρότερη από εκείνη που είχε δικαίωμα να ενεργήσει ο υποκείμενος στο φόρο,

β) μετά την υποβολή των ανωτέρω δηλώσεων ΦΠΑ, έγιναν μεταβολές που δεν είχαν ληφθεί υπόψη για τον καθορισμό του ποσού των εκπτώσεων, ιδίως στην περίπτωση έκπτωσης στο τίμημα ή ακύρωσης αγορών. Δεν ενεργείται διακανονισμός σε περιπτώσεις καταστροφής, απώλειας ή κλοπής που αποδεικνύονται ή δικαιολογούνται, καθώς και σε περιπτώσεις χορήγησης δώρων μέχρις αξίας 10 ευρώ και δειγμάτων τα οποία διατίθενται για το σκοπό της επιχείρησης.»

Οι διακανονισμοί που αφορούν εκπτώσεις που διενεργήθηκαν σε μία διαχειριστική περίοδο περιλαμβάνονται σε δήλωση ΦΠΑ που υποβάλλεται το αργότερο μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του τέταρτου μήνα από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου. [...]

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 34§1 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι:

«1. Με την επιφύλαξη των σχετικών με την Παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον:

α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξαρχής αχρεώστητα ή

β) το αχρεώστητο προκύπτει από επιγενόμενο λόγο στις κάτωθι περιπτώσεις:

ί) 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. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να ορίζεται ότι, προκειμένου για αγαθά επένδυσης ορισμένων βιομηχανικών και βιοτεχνικών επιχειρήσεων, αντί έκπτωσης ή επιστροφής του φόρου παρέχεται δικαίωμα αναστολής της πληρωμής του ή ρυθμίζεται με άλλο τρόπο.

Με τις ίδιες αποφάσεις ρυθμίζεται κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την άσκηση του δικαιώματος αυτού.»

Επειδή, με την ΠΟΛ.1056/2002 διευκρινίζεται ότι: «....Α. Με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 9 του ν. 2954/2001 αντικαταστάθηκαν οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 2859/2000 που αφορούν τον προσδιορισμό του εκπιπόμενου 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 Ελλάδας) 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.λπ.), ο εκπιπόμενος 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 εκπιπόμενος 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 παραινoμαστή 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 ΦΠΑ (Ν.2859/2000) παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους είναι οι φορολογητέες (πωλήσεις με ΦΠΑ, παροχές υπηρεσιών με ΦΠΑ κ.λπ.), οι απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης, όπως αυτές προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 30, παρ. 1 και 2 του ίδιου Κώδικα και υλοποιούνται με τις οικείες αποφάσεις και εγκυκλίους (π.χ. εξαγωγές, ενδοκοινοτικές παραδόσεις, πωλήσεις με την ΑΥΟ ΠΟΛ.1262/1993, πωλήσεις σε πρεσβείες κ.λπ.), καθώς και οι πράξεις οι φορολογητέες εκτός Ελλάδας (π.χ. αμοιβή για αρχιτεκτονικό σχέδιο από Έλληνα αρχιτέκτονα για ακίνητο που βρίσκεται στο).

Εάν η επιχείρηση εκτός από πράξεις που παραπάνω αναφέρθηκαν, πραγματοποιεί και πράξεις που από τις διατάξεις του ίδιου Κώδικα ΦΠΑ δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, θα πρέπει να δημιουργήσει το κλάσμα που προαναφέρθηκε, προκειμένου να προσδιοριστεί ο εκπιπόμενος 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 του 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.λπ.),
β) παραδόσεις νέων ακινήτων, όπως αυτά προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 6, παρ. 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 ΦΜΑ χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των υλικών οικοδομής ή των υπηρεσιών για την κατασκευή της),
γ) για παραδόσεις βιομηχανοποιημένων καπνών από μεταπωλητές και λιανοπωλητές (πρατηριούχους, ψιλικατζίδικα, περίπτερα κ.λπ.) στους οποίους δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους.».

Επειδή σύμφωνα με την Εγκύκλιο Ε. 2059/4.8.2022, με την οποία παρασχέθηκαν διευκρινίσεις αναφορικά με την φορολογική μεταχείριση των επιδοτήσεων και το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ επί των σχετικών εισροών:

« [...] 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 εκπιπτόμενος 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 (φορολογητών, 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. [...]

Επειδή, κατά την πάγια νομολογία του ΔΕΕ «το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ συνιστά, ως αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ, θεμελιώδη αρχή εγγενή στο κοινό σύστημα ΦΠΑ και δεν μπορεί καταρχήν να περιοριστεί (βλ. C-25/07, C74/08). Προκαταρκτικά, το καθεστώς των εκπτώσεων αποβλέπει στο να απαλλάσσεται ο επιχειρηματίας από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε στο πλαίσιο όλων των οικονομικών του δραστηριοτήτων. Κατά συνέπεια, το κοινό σύστημα ΦΠΑ εξασφαλίζει **πλήρη ουδετερότητα** ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των

αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω δραστηριότητες υπόκεινται, κατ' αρχήν, αυτές οι ίδιες, στον ΦΠΑ (βλ., 268/83, C-37/95, C-110/98 έως C-47/98, C-98/98).

Επειδή με την Απόφαση ΣτΕ 404/2004 κρίθηκαν τα εξής: «6. Επειδή, όπως συνάγεται από τις παρατεθείσες στη δεύτερη σκέψη της παρούσης αποφάσεως διατάξεις της Έκτης Οδηγίας, για τη διαμόρφωση του κλάσματος, από το οποίο προκύπτει, κατά τα άρθρα 17 και 19 της Οδηγίας, η αναλογία εκπτώσεως του φόρου των κοινών εισροών, στο μεν αριθμητή περιλαμβάνονται έσοδα από πράξεις για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα εκπτώσεως, είτε αυτές φορολογούνται είτε απαλλάσσονται του φόρου, στο δε παρονομαστή περιλαμβάνονται τόσο τα έσοδα αυτά όσο και τα έσοδα από πράξεις για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα εκπτώσεως. Έσοδα όμως εξαιρούμενα του φόρου, δηλαδή έσοδα από πράξεις οι οποίες δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του φόρου προστιθεμένης αξίας, δεν περιλαμβάνονται ούτε στον αριθμητή ούτε στον παρονομαστή του κλάσματος (βλ. Δ.Ε.Κ., υπόθεση C-333/91, Sofitam, απόφαση της 22.6.1993, Συλλ. 1993, I-3538, Σκέψεις 10-13). Συνεπώς, η παρατεθείσα στην ίδια σκέψη (δεύτερη) της παρούσης αποφάσεως διάταξη του άρθρου 19 παρ. 2 του Ν. 2093/1992, καθ' ο μέρος ορίσθηκε με αυτήν, κατά τροποποίηση του άρθρου 24 παρ. 1 του Ν. 1642/1986, ότι για τον προσδιορισμό του ποσοστού έκπτωσης περιλαμβάνονται στον παρονομαστή του κλάσματος όχι μόνον οι απαλλασσόμενες αλλά «και οι εξαιρούμενες εκροές», αντίκειται στην Έκτη Οδηγία και είναι, για το λόγο αυτό, αντίσχυρη. Εξ άλλου, κατά την έννοια των αυτών διατάξεων της Έκτης Οδηγίας (και των αντίστοιχων του Ν. 1642/1986), δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής τους και, συνεπώς, δεν περιλαμβάνονται, κατά τ' ανωτέρω, στο κλάσμα για την αναλογία εκπτώσεως του φόρου των κοινών εισροών, τα έσοδα εκείνα που προέρχονται από ομολογίες ή τραπεζικές καταθέσεις και τα οποία δεν συναρτώνται, καθ' εαυτά, με ορισμένη επιχειρηματική δραστηριότητα (οπότε θα ενέπιπταν στις περιπτώσεις κβ και κστ της παρ. 1 του άρθρου 18 του Ν. 1642 και στις αντίστοιχες της Έκτης Οδηγίας, απαλλασσόμενες του φόρου – άρα εμπίπτουσες, κατ' αρχήν, στο πεδίο εφαρμογής του), αλλά συνίστανται σε απλή απόληψη τόκων από μόνη την κατοχή των ομολογιών ή την ύπαρξη των καταθέσεων (Σ.Τ.Ε. 1909/2002 7μελούς, 1962/2001 επίσης 7μελούς, βλ. Δ.Ε.Κ., υπόθεση C-80/95, Harnas & Helm cv, απόφαση της 6.2.1997, Συλλ. 1997, I-745, υποθ. C-60/90, Polysar Investments Netherlands, απόφαση της 20.6.1991, Συλλ. 1991, I-3111, υποθ. C-155/94, Wellcome Trust, απόφαση της 20.6.1996, Συλλ. 1996, I-3013, υποθ. C-306/94, Regie dauphinoise, απόφαση της 11.7.1996, Συλλ. 1996, I-3695, καθώς και την προμνημονευθείσα απόφαση Sofitam).»

Επειδή με την Απόφαση ΣτΕ 835/2013 κρίθηκε ότι: «4. Επειδή, από τις διατάξεις αυτές προκύπτει ότι για την διαμόρφωση του κλάσματος, από το οποίο προκύπτει η αναλογία εκπτώσεως του φόρου των κοινών εισροών, στο μεν αριθμητή περιλαμβάνονται έσοδα από πράξεις για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, είτε αυτές φορολογούνται, είτε απαλλάσσονται του φόρου, στο δε παρονομαστή περιλαμβάνονται τόσο τα έσοδα αυτά όσο και τα έσοδα από πράξεις για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης. Έσοδα, όμως, εξαιρούμενα του φόρου, δηλαδή, έσοδα από πράξεις οι οποίες δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του φόρου προστιθεμένης αξίας, δεν περιλαμβάνονται ούτε στον αριθμητή ούτε στον παρονομαστή του κλάσματος (βλ. σκέψεις 10-13 στην Δ.Ε.Κ. C-333/91, απόφαση της 22.6.1993, SOFITAM, Συλλ. 1993, I-3542). Περαιτέρω, δεν περιλαμβάνονται στον παρονομαστή του κλάσματος έσοδα από πράξεις σε ακίνητα ή πράξεις προβλεπόμενες στις περιπτώσεις κá , κβ' , κγ' , κδ' , κε' και κστ' της παραγράφου 1 του άρθρου 18 του ν. 1642/1986, όταν οι πράξεις αυτές είναι παρεπόμενες, και όχι συμπτωματικές όπως, κατά κακή προσαρμογή της

αντίστοιχης διατάξεως της Έκτης Οδηγίας, όριζε η περίπτωση β' της παραγράφου 3 του άρθρου 24 του ν. 1642/1986 πριν από την αντικατάστασή της με το άρθρο 11 παρ. 9 του ν. 2386/1996. Όπως δε κρίθηκε από το ΣτΕ με την αναιρετική απόφαση 404/2004, ο παρεπόμενος χαρακτήρας ερευνάται σε σχέση με πράξεις οι οποίες εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ. Εξάλλου, όπως έχει κριθεί από το Δικαστήριο των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (C- 306/94, απόφαση της 11.7.1996, Regie dauphinoise, Συλλ. 1996, I-3715 και επ., ιδίως σκέψη 22), αποκλείεται ο χαρακτηρισμός μιας πράξης ως παρεπόμενης όταν αυτή συνιστά την άμεση, διαρκή και αναγκαία προέκταση της φορολογουμένης δραστηριότητας (ΣτΕ 2403/2010, 2544/2006, 3824-9, 2943/2005).»

Επειδή ως "επιδότηση" νοείται, γενικά, κάθε οικονομική παροχή (χρηματική ενίσχυση), η οποία χορηγείται κατά κανόνα από το Δημόσιο και κατ' εξαίρεση από 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, σύμφωνα με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο στην ομάδα 7 απεικονίζονται και παρακολουθούνται κατ' είδος τα έσοδα τα οποία αναφέρονται στην ομαλή εκμετάλλευση της χρήσεως (οργανικά), ενώ στο λογαριασμό 74 παρακολουθούνται τα έσοδα που πραγματοποιεί η οικονομική μονάδα από επιχορηγήσεις του Κράτους, από συμμετοχή του κρατικού προϋπολογισμού και των προϋπολογισμών διάφορων Οργανισμών στο κόστος της και από διάφορες άλλες αιτίες.

Επειδή, εν προκειμένω, στο προσφεύγον Ίδρυμα διενεργήθηκε έλεγχος από το 3^ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ βάσει της υπ' αριθ./22.8.2023 εντολής μερικού επιτόπιου φορολογικού ελέγχου επιστροφής Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του εν λόγω ΕΛΚΕ, για τον έλεγχο της υπ' αριθ./2.6.2023 αίτησης του προσφεύγοντος για την επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. του 12^{ου} μήνα 2022, ποσού 3.376.349,05 €.

Επειδή στα πλαίσια του εν λόγω ελέγχου διαπιστώθηκαν τα εξής:

«[...] κατά το ελεγχόμενο διάστημα κατασκευάστηκε το νέο και Η ανέγερση του ξεκίνησε 2014 και ολοκληρώθηκε τον Οκτώβριο του 2018. Το κατασκευάστηκε σε ιδιόκτητο οικόπεδο, επί της οδού Για την ανέγερση έχει εκδοθεί η με αρ./2012 οικοδομική άδεια. Το κτήριο έχει συνολική επιφάνεια 7.250 τ.μ., αποτελείται από 11 ορόφους και εντός του λειτουργούν εκθεσιακοί χώροι, πωλητήριο όπου διατίθενται βιβλία και είδη δώρων, βιβλιοθήκη τέχνης παιδικό εργαστήριο, όπου πραγματοποιούνται εκπαιδευτικά προγράμματα, καθώς και ένα αμφιθέατρο 187 θέσεων, όπου φιλοξενούνται πάσης φύσεως εκδηλώσεις.[...]

Το ως άνω επενδυτικό αγαθό ξεκίνησε να κατασκευάζεται το 2014 και τέθηκε σε παραγωγική λειτουργία το 2019, ενώ διαπιστώθηκε ότι διατέθηκε στην πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων (.....), απαλλασσόμενων πράξεων (έσοδα από εισιτήρια μουσείου), σύμφωνα με το άρθρο 22 περ. ιστ' του Ν.2859/2000, χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους, και εξαιρούμενων πράξεων επίσης χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους (λήψη οικονομικών ενισχύσεων υπό την μορφή δωρεών για την κατασκευή του μουσείου). Οι χώροι του χρησιμοποιήθηκαν, δηλαδή, τόσο σε πράξεις με δικαίωμα

έκπτωσης του φόρου των εισροών όσο και σε πράξεις για τις οποίες δεν παρέχεται σχετικό δικαίωμα. Από τον έλεγχο προέκυψε ότι δεν υφίσταται σαφής διαχωρισμός συγκεκριμένων χώρων που να διατέθηκαν είτε στη μία κατηγορία πράξεων είτε στην άλλη, καθώς ακόμα και οι χώροι με τα εκθέματα του μουσείου έχουν παραχωρηθεί, έναντι αντιτίμου, για την πραγματοποίηση εκδηλώσεων, χρησιμοποιήθηκαν δηλαδή σε φορολογητέες πράξεις. [...] Επομένως από τον έλεγχο της Υπηρεσίας διαπιστώθηκε ότι [...] κατά το ελεγχόμενο διάστημα εκπέσθηκε φόρος κοινών εισροών, δηλαδή εισροών οι οποίες διατέθηκαν, ανά φορολογικό έτος, τόσο στην πραγματοποίηση πράξεων με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου όσο και πράξεων χωρίς δικαίωμα έκπτωσης.[...]

Επειδή, κατόπιν της ανωτέρω διαπίστωσης, ο έλεγχος, προσδιόρισε τον εκπιπόμενο φόρο σύμφωνα με το άρθρο 31 παρ. 1 του ν.2859/2000, ως ποσοστό επί τα εκατό του συνολικού ποσού του φόρου των κοινών αυτών εισροών, συμπεριλαμβάροντας στον παρονομαστή πλέον των ποσών του αριθμητή και τα ποσά των απαλλασσόμενων πράξεων (έσοδα από έκδοση εισιτηρίων) και τα ποσά των εξαιρούμενων από τον Φ.Π.Α. πράξεων που προέκυψαν από τα αναλυτικά καθολικά του λογαριασμού 74. ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΣΟΔΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ, όπως αναλυτικά εκτίθεται στις σελίδες 30- 31 της οικείας έκθεσης ελέγχου, και προέβη στην έκδοση και κοινοποίηση του υπ' αριθ./6.12.2023 Σημειώματος Διαπιστώσεων με συνημμένους τους Προσωρινούς Διορθωτικούς Προσδιορισμούς Φ.Π.Α., ετών 2017, 2048, 2019, 2020, 2021 και 2022.

Επειδή το προσφεύγων Ίδρυμα υπέβαλε το υπ' αριθ./22.12.2023 Απαντητικό Υπόμνημα με το οποίο αιτήθηκε την επανεξέταση της ορθότητας του υπολογισμού του διακανονισμού παγίων και φόρου κοινών εισροών καθώς οι χαρακτηρισθείσες από τον έλεγχο ως επιχορηγήσεις αποτελούν στην πραγματικότητα δωρεές, δηλαδή πράξεις εκτός πεδίου Φ.Π.Α., για τις οποίες έχει αποδοθεί ο αναλογούν φόρος δωρεάς και συνεπώς λανθασμένα τα σχετικά ποσά περιελήφθησαν στον παρονομαστή των κλασμάτων pro rata.

Επειδή ως προς τον ανωτέρω ισχυρισμό, ο έλεγχος αποφάνθηκε τα εξής:

«Στην προκειμένη περίπτωση και καθότι από τον έλεγχο προέκυψε ότι για όλα τα ελεγχόμενα έτη η ελεγχόμενη εμφάνισε έσοδα από πώληση εισιτηρίων μουσείων, δηλαδή έσοδα απαλλασσόμενα του Φ.Π.Α. σύμφωνα με το άρθρο 22 περ. ιστ' του ν. 2859/2000, χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους, για τα οποία δημιουργείται κλάσμα pro rata για τον διακανονισμό του φόρου πιθανών κοινών εισροών, στον παρονομαστή του κλάσματος πρέπει να περιληφθούν και κάθε είδους εξαιρούμενες του Φ.Π.Α. πράξεις, όπως οι δωρεές.

Η δε επικαλούμενη από την ελεγχόμενη υπαγωγή των ληφθέντων ποσών σε φόρο δωρεάς, ουδόλως επηρεάζει την υποχρέωση διακανονισμού. Η υπαγωγή μίας πράξης σε οιαδήποτε μορφή φορολόγησης πλην του Φ.Π.Α., της προσδίδει απλώς το χαρακτήρα της εξαιρούμενης από τον Φ.Π.Α. πράξης. Όπως προαναφέραμε εξαιρούμενες του Φ.Π.Α. πράξεις συμμετέχουν υπό προϋποθέσεις στον προσδιορισμό του κλάσματος pro rata.

Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος κρίνει ότι δεν ανατρέπονται οι διαπιστώσεις του, όπως αυτές αποτυπώθηκαν στο υπ' αρ./6.12.2023 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου και προβαίνει σε έκδοση Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τα ελεγχόμενα έτη.»

Ωστόσο, η εν λόγω θέση της φορολογικής αρχής δεν είναι σύμφωνη με τις ανωτέρω παρατιθέμενες διατάξεις, οδηγίες και νομολογία, αφού 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, και όχι το σύνολο των εξαιρούμενων από τον Φ.Π.Α. πράξεων (όπως αποζημιώσεις, δωρεές κλπ).

Επειδή, η είσπραξη δωρεών είναι πράξη εξαιρούμενη από τον Φ.Π.Α., δηλαδή έσοδο από πράξεις οι οποίες δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του φόρου προστιθέμενης αξίας, και σύμφωνα με τις παρασχεθείσες οδηγίες δεν οφείλουν να συμπεριληφθούν στον παρονομαστή του κλάσματος pro rata για τον διακανονισμό του φόρου κοινών εισροών, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος θα πρέπει να γίνει **κατ' αρχήν** δεκτός.

Επειδή, περαιτέρω, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου ΦΠΑ, το προσφεύγον Ίδρυμα, το οποίο τηρεί βιβλία βάσει διπλογραφικού συστήματος, καταχώρησε στο Λογαριασμό 74. ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΣΟΔΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ ποσά ως εξής:

Διαχειριστική Περίοδος	Ποσό
01/01/2016 - 31/12/2016	3.487.436,05
01/01/2017 - 31/12/2017	17.355.000,00
01/01/2018 - 31/12/2018	1.640.000,00
01/01/2019 - 31/12/2019	2.040.000,00
01/01/2020 - 31/12/2020	1.940.000,00
01/01/2021 - 31/12/2021	1.772.992,60
01/01/2022 - 31/12/2022	1.441.903,00
Σύνολο	29.677.331,65

Επειδή από την οικεία έκθεση ελέγχου δεν προκύπτει η επιμέρους ανάλυση των ποσών που έχουν συμπεριληφθεί στον ανωτέρω Λογαριασμό 74, ήτοι εάν αυτά αφορούν αποζημιώσεις, δωρεές, κρατικές επιδοτήσεις, επιχορηγήσεις, οικονομικές ενισχύσεις κ.α..

Επειδή, με την παρούσα ενδικοφανή, το προσφεύγον Ίδρυμα προσκομίζει δηλώσεις φόρου δωρεάς από τα αδελφά Ιδρύματα,, τις οποίες προσκόμισε και στο στάδιο του ελέγχου και από τις οποίες προκύπτει ότι έλαβε κατά τα ελεγχόμενα έτη τα κάτωθι ποσά για τα οποία έχει αποδοθεί φόρος δωρεάς:

Διαχειριστική Περίοδος	Ποσό
01/01/2017 - 31/12/2017	9.800.054,00
01/01/2018 - 31/12/2018	5.700.054,00
01/01/2019 - 31/12/2019	1.440.000,00
01/01/2020 - 31/12/2020	1.240.000,00

01/01/2021 - 31/12/2021	1.740.000,00
01/01/2022 - 31/12/2022	1.790.000,00
Σύνολο	21.710.108,00

Συνεπώς, βάσει των ως άνω, τα εν λόγω ποσά (αν έχουν συμπεριληφθεί στο λογαριασμό 74), δεν δύναται να ληφθούν υπόψη στον παρονομαστή του κλάσματος για τον προσδιορισμό του εκπιπόμενου φόρου (pro rata).

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, για το προσφεύγων ίδρυμα οφείλει να σχηματιστεί κλάσμα για τον προσδιορισμό του εκπιπόμενου φόρου (pro rata), καθώς ασκεί και απαλλασσόμενη δραστηριότητα, ο Προϊστάμενος της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής, οφείλει να προβεί σε επαναπροσδιορισμό του ποσοστού έκπτωσης φόρου κοινών εισροών (pro rata), καθώς και του ύψους του πιστωτικού ποσού Φ.Π.Α προς επιστροφή, λαμβάνοντας υπόψη όσα έχουν γίνει δεκτά με την προαναφερθείσα νομολογία, τις διατάξεις του άρθρου 31 παρ. 1 του ν.2859/2000, την ΠΟΛ. 1056/2022 καθώς και την Εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ Ε.2059/4.8.2022, ασκώντας κατά νόμιμο τρόπο την εξελεγκτική του αρμοδιότητα σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ΦΠΑ (ν.2859/2000) και του ΚΦΔ (ν. 5104/2024).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 26.1.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του του, Α.Φ.Μ., και την **ακύρωση** των με αριθμό/27.12.2023,/27.12.2023,/27.12.2023,/27.12.2023,/27.12.2023 και/27.12.2023 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και όπως ο ως άνω Προϊστάμενος προβεί στις παραπάνω ενέργειες σύμφωνα με τα αναφερόμενα στο ως άνω σκεπτικό.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο Προϊστάμενος
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ ΜΕΪΔΑΝΗΣ

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.