



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 02-05-2024

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1114

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8 -10,

Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54639

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58/2024) εφεξής Κ.Φ.Δ.

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. 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017) και

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

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

4.Την με ημερομηνία, υπ' αριθμόν πρωτοκόλλου (ELENXIS)
ενδικοφανούς προσφυγής του «.....», με Α.Φ.Μ. και έδρα στην οδό
«.....» -- Ν., κατά των με αριθμό α) Οριστικής Πράξης
Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/07/2018-
31/12/2018, β) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής
Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, γ) Οριστικής
Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου
01/01/2020-31/12/2020 και δ) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού
Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/12/2021, της
Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Την από έκθεση απόψεων, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, με την οποία
ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

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

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου (ELENXIS)
ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα μετά την
μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των
προβαλλόμενων δι' αυτής λόγων, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού
Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/07/2018-31/12/2018, της
Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση του οικείου
φόρου του προσφεύγοντος, στην κρινόμενη φορολογική περίοδο, από 5.052,63€ βάσει
δηλώσεως, σε 3.498,76€ βάσει ελέγχου, ήτοι κατά το ποσό των 1.553,87€.

Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού
Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, της
Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση του οικείου
φόρου του προσφεύγοντος, στην κρινόμενη φορολογική περίοδο, από 8.326,76€ βάσει
δηλώσεως, σε 5.046,74€ βάσει ελέγχου, ήτοι κατά το ποσό των 3.280,02€.

Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού
Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020, της
Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση του οικείου
φόρου του προσφεύγοντος, στην κρινόμενη φορολογική περίοδο, από 12.236,53€ βάσει
δηλώσεως, σε 7.970,87€ βάσει ελέγχου, ήτοι κατά το ποσό των 4.265,66€.

Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής
Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/12/2021, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.
Έδεσσας, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση του οικείου φόρου του
προσφεύγοντος, στην κρινόμενη φορολογική περίοδο, από 16.141,93€ βάσει δηλώσεως, σε
9.791,64€ βάσει ελέγχου, ήτοι κατά το ποσό των 6.350,29€.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν στο πλαίσιο διενέργειας μερικού ελέγχου Φ.Π.Α., κατ'
εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 2859/2000 «Κώδικας Φόρου Προστιθέμενης Αξίας», για τη
φορολογική περίοδο 01/07/2018-31/12/2021, δυνάμει της υπ' αριθμ. σχετικής
εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας.

Με την από συνταχθείσα έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου επιστροφής
Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, η φορολογική αρχή έκρινε ότι, ο προσφεύγων δεν έχει δικαίωμα
έκπτωσης και κατ' επέκταση επιστροφής του φόρου των εισροών, ποσού των 16.141,93€, που
επιβαρύνθηκαν οι αγορές των ζωοτροφών, κατά τις κρινόμενες φορολογικές περιόδους, καθότι
οι εν λόγω εισροές δεν χρησιμοποιήθηκαν για πράξεις που υπάγονται στον φόρο, αλλά για
πράξεις εκτός πεδίου εφαρμογής ΦΠΑ (επιδοτήσεις), σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.
2859/2000(Φ.Π.Α.).

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να μεταρρυθμισθούν οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, προβάλλοντας τον ακόλουθο ισχυρισμό.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις βασίσθηκαν στην έκθεση ελέγχου της φορολογικής αρχής, η οποία καταλήγει σε εσφαλμένη διαπίστωση ότι, η κτηνοτροφική του δραστηριότητα έχει ως μόνο σκοπό και αντικείμενο την είσπραξη επιδοτήσεων, ως εκ τούτου δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Φ.Π.Α. και για το λόγο αυτό δεν δικαιούται επιστροφή του Φ.Π.Α. των εισροών και δαπανών της ελεγχόμενης περιόδου.

Αναφορικά με τον ανωτέρω ισχυρισμό.

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: «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.[...] 3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα.».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/02.05.2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος - πρόστιμο - τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του Ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. 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. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 4987/2022. ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Επειδή, στο άρθρο 64 του Ν. 4987/2022 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 με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: «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, στη διοικητική πράξη πρέπει να γίνεται μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που να στηρίζουν το συμπέρασμά της (ορισμένος χαρακτήρας της αιτιολογίας, Σ.τ.Ε. 3692/2001, 4223/2000). Η αιτιολογία δεν πρέπει να περιορίζεται στην επανάληψη στερεότυπων εκφράσεων που προέρχονται από τον νόμο που διέπει την υπόθεση (ΣτΕ 2584/2001) ούτε να στηρίζεται σε αντιφατικά στοιχεία (Σ.τ.Ε. 941/1989, Ολ 3158/1976).

Επειδή, η αιτιολογία της πράξης μπορεί να παρέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (Σ.τ.Ε. 949 και Σ.τ.Ε. 950/2012).

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (Σ.τ.Ε. 2695/1993 και Σ.τ.Ε. 962/2012).

Επειδή η αιτιολογία είναι επαρκής όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου II, σελ. 144).

Επειδή, οι εκθέσεις ελέγχου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις και κρίσεις, που να διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, σύμφωνα με το άρθρο 21 του Π.Δ. 16/1989 (έκθεση ελέγχου). Τα πορίσματα δε πρέπει να διατυπώνονται με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Επειδή, με τις αποφάσεις του Σ.τ.Ε. 4384/1977 και 4387/1977, έγινε δεκτό ότι, αναιτιολόγητη παρίσταται και η πράξη στην οποία παρατίθενται ορισμένα στοιχεία του πραγματικού χωρίς όμως αυτά να συνδέονται με αξιολογήσεις και νομικά πλημμελής είναι επίσης η πράξη όταν η αιτιολογία της δεν στηρίζεται επαρκώς στα πορίσματα ελέγχου (Σ.τ.Ε. 3764/1990 Δ.Φ.Ν. 45, 1289).

Επειδή, ειδικότερα η έκθεση ελέγχου, αποτελώντας το δημόσιο εκείνο έγγραφο στο οποίο στηρίζεται η καταλογιστική πράξη, πρέπει να περιέχει πλήρη και αναλυτική αιτιολογία, με την οποία να θεμελιώνεται αδιαμφισβήτητα, τόσο το πραγματικό, όσο και το νομικό μέρος του καταλογισμού, επί ποινής ακυρότητας της σχετικής καταλογιστικής πράξης (Σ.τ.Ε. 3108/1996, Σ.τ.Ε. 2054/1995, Σ.τ.Ε. 1148/1994).

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 επ.). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το

δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής (βλέπε Σ.τ.Ε. 2695/1993, Σ.τ.Ε. 962/2012).

Επειδή, με το άρθρο 171 του Ν. 2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιον του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή, η δημόσια διοίκηση κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεως τους, όπως δέχεται το Σ.τ.Ε. Συνεπώς οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης, όταν αυτός περιγράφει λεπτομερώς τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης, όταν, δηλαδή, πρόκειται για δέσμια αρμοδιότητα (ΣτΕ 4674/1998), ενώ πρέπει να βρίσκονται σε αρμονία προς τον κανόνα δικαίου, όταν αυτός καθορίζει κατά τρόπο ευρύτερο ή στενότερο το πλαίσιο μέσα στο οποίο η ενέργεια μπορεί να γίνει, δηλαδή όταν η αρμοδιότητα της διοίκησης ασκείται κατά διακριτική ευχέρεια.

Επειδή, με τις διατάξεις του Ν.2859/2000(Φ.Π.Α.) ορίζεται ότι: Άρθρο 2. «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, β) η Εισαγωγή αγαθών στο εσωτερικό της χώρας, γ) η Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιείται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος ενεργεί με αυτή την ιδιότητα ή από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, όταν ο πωλητής είναι υποκείμενος στο φόρο εγκαταστημένος σε άλλο κράτος μέλος, ενεργεί με αυτή την ιδιότητα και δεν απαλλάσσεται από το φόρο λόγω ύψους πραγματοποιηθέντος ετήσιου κύκλου εργασιών, σύμφωνα με τη νομοθεσία της χώρας του, ούτε υπάγεται στις διατάξεις των παραγράφων 2, 3 και 5 του άρθρου 13.....» Άρθρο 3. Υποκείμενοι στο φόρο. «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...{..} Άρθρο 19 Φορολογητέα αξία στην Παράδοση αγαθών, στην Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και στην Παροχή υπηρεσιών. «1. 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 οποιοδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή...» {..} Άρθρο 22 παρ. 1 περ. η' και ιε' και 2 «1. Απαλλάσσονται από το φόρο: ...η) η παροχή υπηρεσιών από σωματεία ή ενώσεις προσώπων προς τα μέλη τους, τα οποία μέλη ασκούν δραστηριότητα απαλλασσόμενη από το φόρο ή μη υποκείμενη στο φόρο, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές είναι άμεσα αναγκαίες για την άσκηση της δραστηριότητας αυτής και παρέχονται έναντι συνεισφοράς στα κοινά έξοδα,..... ιε) η παροχή υπηρεσιών και η στενά συνδεδεμένη με αυτές παράδοση αγαθών προς τα μέλη τους, έναντι καταβολής συνδρομής, από

μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα και οργανισμούς, που επιδιώκουν στα πλαίσια του συλλογικού τους συμφέροντος σκοπούς πολιτικούς, συνδικαλιστικούς, θρησκευτικούς, φιλοσοφικούς, φιλανθρωπικούς ή εθνικούς εφόσον δεν οδηγούν σε στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού, [...] 2. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζεται κάθε λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού. Επίσης, με κοινές αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών και του, κατά περίπτωση, αρμόδιου Υπουργού, καθορίζονται οι προϋποθέσεις που πρέπει να πληρούν τα πρόσωπα που υπάγονται στις διατάξεις των περιπτώσεων δ', η', θ', ια', ιβ', ιδ', ιε', ιστ' και ιζ' της παραγράφου 1.» {...} **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 34. Επιστροφή του φόρου.** «1. Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον: α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξ αρχής αχρεώστητα ή β) το αχρεώστητο 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 {...} 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. 1057/28.09.1992 ορίζεται ότι: «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. 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, απαλλασσομένων χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εκτός του πεδίου εφαρμογής του ΦΠΑ).»

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1071/25-02-2002 με θέμα «Οδηγίες συμπλήρωσης περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ» διευκρινίσθηκε ότι: **«Κωδ.310: Γράφεται η αξία εκροών που απαλλάσσονται χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών. Περιλαμβάνονται ακόμα και οι εξαιρούμενες του Φ.Π.Α, εκροές. Έτσι στον κωδικό αυτό ενδεικτικά αναφέρονται οι εξής περιπτώσεις:1) Όλες οι πράξεις του άρθρου 22 του Ν. 2859/2000, εκτός από : α) των περ. λ' και λγ' της παρ. 1 (κωδ.309) κα ιβ) των περ. ιθ', κ', κα', κγ', 12 κδ', κε' της παρ. 1 του ίδιου άρθρου, εφόσον ο λήπτης είναι εγκατεστημένος εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή συνδέονται με εξαγόμενα αγαθά. Μεταξύ των πράξεων που απαλλάσσονται, χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, σύμφωνα με το άρθρο 22, επισημαίνουμε τα μισθώματα από ακίνητα. 2) Οι επιδοτήσεις και λοιπά έσοδα, που απαλλάσσονται του Φ.Π.Α, π.χ. αποζημιώσεις, συναλλαγματικές διαφορές.»**

Επειδή, στην ΠΟΛ. 1082/06-04-2015 με θέμα «Οδηγίες συμπλήρωσης περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ» αναφέρεται ότι: **«Κωδ. 310: 1. Γράψτε την αξία των απαλλασσομένων πράξεων για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους. Ενδεικτικά:- τις πωλήσεις βιομηχανοποιημένων καπνών από μεταπωλητές,- την αξία των παραδόσεων ακινήτων που απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α.- την αξία των παροχών υπηρεσιών, που σύμφωνα με το άρθρο 14 του Κώδικα Φ.Π.Α. είναι φορολογητέες εκτός του εσωτερικού της Χώρας εφόσον για τις υπηρεσίες αυτές δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης εάν οι πράξεις αυτές πραγματοποιούνταν στο εσωτερικό της Χώρας. 2. Γράψτε την αξία των εξαιρουμένων από τον ΦΠΑ πράξεων (π.χ. επιδοτήσεων που δεν περιλαμβάνονται στη φορολογητέα αξία, οικονομικών ενισχύσεων από Ο.Α.Ε.Δ. για την πρόσληψη προσωπικού, λοιπών οικονομικών ενισχύσεων, μερισμάτων δικηγόρων, εσόδων από συμμετοχές σε άλλες εταιρείες, κ.λ.π.).»**

Επειδή, με την εγκύκλιο Ε. 2185/18.11.2020 με θέμα «Οδηγίες συμπλήρωσης της δήλωσης Φ.Π.Α. (έντυπο 050 Φ.Π.Α. έκδοση 2016-Φ2 TAXIS) διευκρινίσθηκε ότι: **«2. Με τις εγκυκλίους ΠΟΛ. 1082/2015 , ΠΟΛ. 1191/2015 και 1093/2016 , δόθηκαν οδηγίες για την συμπλήρωση της δήλωσης Φ.Π.Α. Ειδικά για την συμπλήρωση των ενδείξεων: - Στον κωδικό 310 δόθηκε η οδηγία για την αναγραφή της αξίας των εξαιρουμένων από τον ΦΠΑ πράξεων (π.χ. επιδοτήσεων που δεν περιλαμβάνονται στη φορολογητέα αξία, οικονομικών ενισχύσεων από ΟΑΕΔ για την πρόσληψη προσωπικού, λοιπών οικονομικών ενισχύσεων, μερισμάτων δικηγόρων, εσόδων από συμμετοχές σε άλλες εταιρείες, κ.λ.π.). - Στον κωδικό 312 δόθηκε η οδηγία για την αναγραφή του κύκλου εργασιών για σκοπούς ΦΠΑ της φορολογικής περιόδου που χρησιμοποιείται για τις ανάγκες διακανονισμού του Φ.Π.Α. των εισροών, και διευκρινίστηκε ότι στο ποσό του κωδικού αυτού δεν καταχωρούνται οι εξαιρούμενες πράξεις που έχουν καταχωρηθεί στον κωδικό «310» π.χ. αποζημιώσεις, μέρισμα δικηγορικού συλλόγου κ.λ.π., με εξαίρεση τις επιδοτήσεις και τις επιχορηγήσεις σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ. 1056/2002, οι οποίες συνεχίζουν να καταχωρούνται στον κωδικό αυτό. 3. Με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1056/2002 μεταξύ άλλων διευκρινίστηκε ότι «.... δεν δημιουργείται πλέον 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). Από τις ανωτέρω εξαιρούμενες πράξεις λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό της αναλογίας έκπτωσης (προστίθενται στον παρονομαστή) μόνο οι επιδοτήσεις, επιχορηγήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, που δεν συνδέονται άμεσα με την τιμή και μόνο στην περίπτωση που υφίσταται ήδη μερικό δικαίωμα έκπτωσης, λόγω πραγματοποίησης πράξεων υπαγόμενων στο φόρο τόσο με δικαίωμα έκπτωσης, όσο και χωρίς δικαίωμα έκπτωσης....».**

Επειδή με την εγκύκλιο Ε. 2059/04.08.2022 με θέμα «Φορολογική μεταχείριση επιδοτήσεων και δικαίωμα έκπτωσης ΦΠΑ επί των σχετικών εισροών» ορίζεται ότι: **«ΠΕΡΙΛΗΨΗ ΕΓΚΥΚΛΙΟΥ. Α) ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ.** Εγκύκλιος που αφορά στη φορολογική αντιμετώπιση των επιδοτήσεων και τον προσδιορισμό του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών που

σχετίζονται με τις επιδοτήσεις αυτές. **Β) ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ.** Με την παρούσα εγκύκλιο αποσαφηνίζονται οι προϋποθέσεις για την υπαγωγή των επιδοτήσεων σε ΦΠΑ και παρέχονται διευκρινίσεις για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης επί του ΦΠΑ των εισροών προκειμένου για επιδοτήσεις που δεν πληρούν τις προϋποθέσεις αυτές και θεωρούνται, επομένως, ως εκτός πεδίου ΦΠΑ πράξεις. **Γ) ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ.** Υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα που λαμβάνουν επιδοτήσεις. 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 Φ.Π.Α. 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 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 (φορολογητέων, απαλλασσόμενων με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, απαλλασσόμενων 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 δραστηριότητας 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 ενδεχόμενης 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 εκπέσθει 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 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, η έκτη οδηγία του Συμβουλίου της 17ης Μαΐου 1977 «περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλων εργασιών - Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση» (οδηγία 77/388/ΕΟΚ, ΕΕ L 1450 - ειδ. έκδοση στην ελληνική γλώσσα Κεφ. 09 τόμος 1, σελ. 49), προβλέπει αναφορικά με το δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου εισροών από τον φόρο εκροών τα ακόλουθα: Στο άρθρο 17 παρ. 1 και παρ. 2 στοιχείο α' αυτής, όπως διαμορφώθηκε μετά την τροποποίηση που επέφερε σ' αυτό το άρθρο 28στ παρ. 1 της ίδιας οδηγίας (προστέθηκε με το άρθρο 1 παρ. 22 της οδηγίας 91/680 /ΕΟΚ (ΕΕ L 376), ότι: «1. Το δικαίωμα προς έκπτωση γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο εκπεστέος φόρος γίνεται απαιτητός. 2. Στο βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογητέων πράξεων του, ο υποκείμενος στο φόρο δικαιούται να εκπίπτει από τον οφειλόμενο φόρο: α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα φόρο προστιθέμενης αξίας για τα αγαθά που του παραδόθηκαν ή πρόκειται να του παραδοθούν, καθώς και για τις υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο υπόχρεο για την καταβολή του φόρου στο εσωτερικό της χώρας».

Επειδή, οι αντίστοιχες διατάξεις της 6^{ης} οδηγίας θεσπίσθηκαν με το Ν. 1642/1986 και κωδικοποιήθηκαν με τις διατάξεις του Ν. 2859/2000 (Α' 248) του Κώδικα Φ.Π.Α., ο οποίος στο άρθρο 30 ορίζει 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. [...]».

Επειδή, από το συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων συνάγεται ότι, το δικαίωμα προς έκπτωση του Φ.Π.Α. εξαρτάται από την τήρηση τόσο ουσιαστικών όσο και τυπικών προϋποθέσεων. Όσον αφορά τις ουσιαστικές προϋποθέσεις, από το άρθρο 168, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112 προκύπτει ότι, για να μπορεί να γίνει χρήση του εν λόγω δικαιώματος, πρέπει αφενός ο ενδιαφερόμενος να είναι «υποκείμενος στον φόρο», κατά την έννοια της οδηγίας αυτής. Αφετέρου πρέπει, αρχικά, τα αγαθά ή οι υπηρεσίες των οποίων γίνεται επίκληση προς θεμελίωση δικαιώματος προς έκπτωση να παραδοθούν ή να παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο και, εν συνεχεία, τα εν λόγω αγαθά ή οι εν λόγω υπηρεσίες να χρησιμοποιηθούν από τον υποκείμενο στον φόρο για τις ανάγκες των δικών του φορολογητέων πράξεων. Όσον αφορά τις ειδικότερες λεπτομέρειες ασκήσεως του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ, τις σχετικές με την τήρηση τυπικών προϋποθέσεων, το άρθρο 178, στοιχείο α', της εν λόγω οδηγίας προβλέπει ότι ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να κατέχει τιμολόγιο που εκδόθηκε σύμφωνα με τα άρθρα 220 έως 236 και τα άρθρα 238 έως 240 της ίδιας οδηγίας (πρβλ. Υπόθεση ΔΕΕ/2020 σκέψη 26 και την εκεί αναφερόμενη νομολογία), ενώ όπως έχει κριθεί, η θεμελιώδης αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ απαιτεί να εκπίπτει ο φόρος εισροών αν ικανοποιούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις, έστω και αν οι υποκείμενοι στον φόρο παρέλειψαν να τηρήσουν ορισμένες τυπικές προϋποθέσεις. Κατά συνέπεια, το δικαίωμα προς έκπτωση που προβλέπεται στο άρθρο 167 επ. της οδηγίας 2006/112 αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ και δεν μπορεί, κατ' αρχήν, να περιορίζεται εφόσον τόσο οι ουσιαστικές όσο και οι τυπικές απαιτήσεις ή προϋποθέσεις από τις οποίες εξαρτάται το

δικαίωμα αυτό τηρούνται από τους υποκειμένους στον φόρο που επιθυμούν να το ασκήσουν (πρβλ. Υπόθεση ΔΕΕ./2020 σκέψεις 33, 31 και την εκεί αναφερόμενη νομολογία).

Επειδή η οδηγία 2006/112 του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, προβλέπει τα ακόλουθα: Στο άρθρο 132 ορίζεται ότι: «1. Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις ακόλουθες πράξεις: α) ... ιβ) τις παροχές υπηρεσιών καθώς και τις στενά συνδεδεμένες με αυτές παραδόσεις αγαθών προς τα μέλη τους στο πλαίσιο του συλλογικού τους συμφέροντος, έναντι εισφοράς καθοριζόμενης σύμφωνα με το καταστατικό τους, από οργανισμούς μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, που επιδιώκουν σκοπούς πολιτικούς, συνδικαλιστικούς, θρησκευτικούς, πατριωτικούς, φιλοσοφικούς, φιλανθρωπικούς ή πολιτικής αγωγής, με τον όρο ότι η απαλλαγή αυτή δεν δημιουργεί κίνδυνο στρεβλώσεων των όρων του ανταγωνισμού, [...]». Στο άρθρο 173 παρ. 1 ορίζεται ότι: «1. Όσον αφορά τα αγαθά και τις υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται από υποκείμενο στον φόρο για την πραγματοποίηση τόσο πράξεων που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης και προβλέπονται στα άρθρα 168, 169 και 170, όσο και πράξεων, οι οποίες δεν παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης, η έκπτωση επιτρέπεται μόνο για το μέρος του ΦΠΑ, το οποίο αναλογεί στο ποσό που αφορά τις πράξεις της πρώτης κατηγορίας. Η αναλογία έκπτωσης καθορίζεται σύμφωνα με τα άρθρα 174 και 175, για το σύνολο των πράξεων που πραγματοποιούνται από τον υποκείμενο στον φόρο.»

Επειδή, το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης έχει αποσαφηνίσει τα κριτήρια που πρέπει να πληροί ο φορολογούμενος για να ασκήσει το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ με το οποίο επιβαρύνθηκε: α) πρέπει να είναι «υποκείμενος στον φόρο» κατά την έννοια της οδηγίας ΦΠΑ και β) τα οικεία αγαθά και οι οικείες υπηρεσίες που επιβαρύνθηκαν με ΦΠΑ να προορίζονται για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων του φορολογουμένου (C-137/02, C - 4/94, C-165/86). Περαιτέρω, κατά το ΔΕΕ, η ύπαρξη ευθείας και άμεσης σχέσης μεταξύ μιας συγκεκριμένης εισροής και μιας ή περισσότερων εκροών που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης είναι αναγκαία προϋπόθεση προκειμένου να αναγνωρισθεί υπέρ του υποκειμένου στο φόρο δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών και να καθορισθεί η έκταση του δικαιώματος αυτού (C-32/03). Ανάλογη είναι και η απόφαση στην υπόθεση C-98/98 καθώς και στην υπόθεση C-435/05. [ΦΠΑ Ανάλυση-Ερμηνεία, Δημήτρης Σταματόπουλος-Άννα Κλωνή, Αθήνα 2015, σελ. 818].

Επειδή, ως «επιδότηση» νοείται, γενικά, κάθε οικονομική παροχή (χρηματική ενίσχυση), η οποία χορηγείται κατά κανόνα από το Δημόσιο και κατ' εξαίρεση άλλους φορείς όπως είναι Δήμοι, Κοινότητες, Ν.Π.Δ.Δ κ.λπ. σε επιχειρήσεις για την επίτευξη ορισμένου σκοπού, συνήθως οικονομικού. Ο όρος "επιδότηση" με την ευρεία αυτού έννοια συμπίπτει με τους όρους "επιχορήγηση" και "οικονομική ενίσχυση" επειδή και οι όροι αυτοί εξυπηρετούν τους ίδιους με την επιδότηση σκοπούς. Οι επιδοτήσεις από πλευράς φόρου προστιθέμενης αξίας. α. Σύμφωνα με το άρθρο 11, Α 1α της Έκτης Οδηγίας, στη βάση επιβολής του Φ.Π.Α. περιλαμβάνεται παν ότι αποτελεί αντιπαροχή, την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει, για τις πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, ο προμηθευτής των αγαθών ή ο παρέχων τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, συμπεριλαμβανομένων και των επιδοτήσεων, που συνδέονται αμέσως με την τιμή των πράξεων αυτών. β. Κατ' εφαρμογή της ανωτέρω διάταξης της Έκτης Οδηγίας, μία επιδότηση, για να συνδέεται αμέσως με την τιμή, στην οποία πωλεί τα προϊόντα του ή παρέχει τις υπηρεσίες του το επιδοτούμενο πρόσωπο, και για να περιλαμβάνεται η επιδότηση αυτή στη βάση επιβολής του Φ.Π.Α., θα πρέπει η επιδότηση να χορηγείται ειδικά στο επιδοτούμενο πρόσωπο, με σκοπό την εκ μέρους του παροχή συγκεκριμένου αγαθού ή υπηρεσίας. Μόνο στην περίπτωση αυτή μπορεί να θεωρηθεί η επιδότηση ως αντιπαροχή, για την προμήθεια αγαθού ή την παροχή υπηρεσίας, οπότε υπάγεται στο καθεστώς του Φ.Π.Α. Συνεπώς, η έκφραση «επιδοτήσεις, που συνδέονται αμέσως με την τιμή», περιλαμβάνει, κατά την έννοια της ανωτέρω διάταξης της Έκτης Οδηγίας, αποκλειστικά τις επιδοτήσεις, οι οποίες αποτελούν το σύνολο ή μέρος της αντιπαροχής, για προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και οι οποίες χορηγούνται από τρίτο στον πωλητή του αγαθού ή στον παρέχοντα τη σχετική υπηρεσία (και Δ.Ε.Κ. υπόθεση 0-184/00/22.11.2001, Σ.τ.Ε. 2977/2002). γ. Ενόψει των

ανωτέρω, μία επιδότηση, για να περιληφθεί στη βάση επιβολής του Φ.Π.Α. και να υπαχθεί, ως εκ τούτου, στο καθεστώς του φόρου αυτού, θα πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά οι εξής προϋποθέσεις: (α) η επιδότηση να καταβάλλεται δυνάμει συμβάσεως, (β) η επιδότηση να αποτελείτο σύνολο ή μέρος (τμήμα) της αντιπαροχής, στα πλαίσια της σύμβασης, για προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και (γ) η επιδότηση να καταβάλλεται από τρίτο πρόσωπο (π.χ. Δημόσιο) στον πωλητή (προμηθευτή) του αγαθού ή στον παρέχοντα τη σχετική υπηρεσία (και Υπ. Οικ. Εγκ. 1019064/Πολ.1057/1992). Το πότε μία επιδότηση αποτελεί ή όχι μία τέτοια αντιπαροχή είναι θέμα, που πρέπει να ερευνάται κάθε φορά, με βάση τα εκάστοτε πραγματικά περιστατικά και στοιχεία (Πρβλ. Σ.τ.Ε. 2977/2002).[Παναγιώτη Θ. Ρέππα - Φορολογία Χαρτοσήμου- Ερμηνεία των διατάξεων του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου, τέταρτη έκδοση, εκδόσεις Αντ. Σάκκουλα Αθήνα - Κομοτηνή 2007, σελ. 714, 716].

Επειδή, σύμφωνα με την **απόφαση 2977/2002 του Σ.τ.Ε.** «... Ως «κανονική αξία» μιας υπηρεσίας θεωρείται οτιδήποτε ένας λήπτης, ευρισκόμενος στο στάδιο της εμπορίας όπου πραγματοποιείται η πράξη, θα έπρεπε να καταβάλει σε παρέχοντα την υπηρεσία κατά τρόπο ανεξάρτητο στο εσωτερικό της χώρας κατά τον χρόνο κατά τον οποίο πραγματοποιείται η πράξη, υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού, για να λάβει την αυτή υπηρεσία.». Το άρθρο 11 περ. Α' της έκτης Οδηγίας αφορά καταστάσεις, στις οποίες εμπλέκονται τρία μέρη, δηλαδή η χορηγούσα την επιδότηση αρχή, το πρόσωπο στο οποίο παρέχεται η επιδότηση και ο αγοραστής του αγαθού ή ο αποδέκτης της υπηρεσίας που παραδίδει ή παρέχει, αντίστοιχα, το επιδοτούμενο πρόσωπο. Έτσι, οι πράξεις τις οποίες αφορά το άρθρο 11 περ. Α' της έκτης Οδηγίας δεν είναι αυτές οι οποίες εκτελούνται υπέρ της αρχής που χορηγεί την επιδότηση. Για να συνδέεται όμως μια επιδότηση αμέσως με την τιμή στην οποία πωλεί τα προϊόντα του ή παρέχει τις υπηρεσίες του το επιδοτούμενο πρόσωπο και επομένως, για να περιλαμβάνεται η επιδότηση στη βάση επιβολής του φόρου, σύμφωνα με την έννοια του άρθρου 11 περ. Α' παρ. 1 στοιχ. α' της έκτης Οδηγίας, πρέπει η επιδότηση να χορηγείται ειδικά στο επιδοτούμενο πρόσωπο με σκοπό την εκ μέρους του παροχή συγκεκριμένου αγαθού ή υπηρεσίας. Μόνο στην περίπτωση αυτή μπορεί να θεωρηθεί η επιδότηση ως αντιπαροχή για την προμήθεια αγαθού ή την παροχή υπηρεσίας, οπότε φορολογείται. Συνεπώς, η έκφραση «επιδοτήσεις που συνδέονται αμέσως με την τιμή», κατά την έννοια του άρθρου 11 περ. Α' παράγραφος 1 στοιχείο α' της έκτης Οδηγίας, περιλαμβάνει αποκλειστικά τις επιδοτήσεις, οι οποίες αποτελούν το σύνολο ή μέρος της αντιπαροχής για προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών και οι οποίες χορηγούνται από τρίτο στον πωλητή του αγαθού ή στον παρέχοντα τη σχετική υπηρεσία. Εναπόκειται δε στο δικαστήριο της ουσίας να εξακριβώσει, ενόψει των πραγματικών στοιχείων που του έχουν υποβληθεί, αν η επιδότηση αποτελεί ή όχι μια τέτοια αντιπαροχή (βλ. απόφαση του Δ.Ε.Κ. .. στην υπόθεση C-184/00 Office..).»

Επειδή, από την έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.) της φορολογικής αρχής προκύπτει ότι (σελίδες 18, 19 και 20): «..Από το πληροφοριακό σύστημα Taxis, καθώς και από τις δηλώσεις Καλλιέργειας / Εκτροφής που έχει υποβάλλει ο ελεγχόμενος, η κύρια δραστηριότητά του είναι η καλλιέργεια οπωροφόρων δέντρων καθώς και η εκτροφή Βοοειδών - Ιπποειδών. Από την επισκόπηση των φορολογικών στοιχείων αγορών -εσόδων διαπιστώσαμε τα εξής: Όσον αφορά τις φορολογητέες εισροές αυτές αφορούν κυρίως αγορές φυτοφαρμάκων - λιπασμάτων καθώς και αγορές ζωοτροφών. Όσον αφορά τις εκροές φορολογητέες και απαλλασσόμενες αυτές αφορούν αποκλειστικά και μόνο τις πωλήσεις που σχετίζονται με την δραστηριότητα της καλλιέργειας των οπωροφόρων δέντρων και δεν υπάρχουν εκροές που να σχετίζονται με την δραστηριότητα της εκτροφής «βοοειδών» και «ιπποειδών». Τα μοναδικά έσοδα που σχετίζονται με την ως άνω δραστηριότητα αφορούν εισπράξεις επιδοτήσεων από τον Οργανισμό Πληρωμών και Ελέγχου Κοινοτικών Ενισχύσεων (Ο.Π.Ε.Κ.Ε.Π.Ε). {...} Συνεπώς, όταν ένα υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο πραγματοποιεί μόνο πράξεις που του παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών και πράξεις εκτός πεδίου Φ.Π.Α., όπως εν προκειμένω οι επιδοτήσεις, θα πρέπει να εξετάζεται ο προορισμός των εισροών που πραγματοποιεί, αν δηλαδή πραγματοποιούνται στα πλαίσια άσκησης της

υπαγόμενης στον Φ.Π.Α. δραστηριότητάς τους ή αν πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της δραστηριότητας τους η οποία στερείται οικονομικού χαρακτήρα και επομένως εξαιρείται του Φ.Π.Α., προκειμένου να προσδιορισθεί το δικαίωμα έκπτωσης. Ύστερα από τα όσα εκτενώς προαναφέρθηκαν ο έλεγχος αποφαίνεται ότι ο ελεγχόμενος δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης και κατ' επέκταση επιστροφής του φόρου των εισροών που επιβαρύνθηκαν οι αγορές των ζωοτροφών των κρινόμενων χρήσεων, καθότι οι εν λόγω εισροές δεν χρησιμοποιήθηκαν για πράξεις που υπάγονται στον φόρο, αλλά για πράξεις εκτός πεδίου εφαρμογής Φ.Π.Α. (επιδοτήσεις). {...} Σύμφωνα με το άρθρο 7 της υπ' αριθμ. πρωτ. 401/48520/2018 Υπουργικής Απόφασης του «Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων» οι δικαιούχοι των εν λόγω ενισχύσεων **οφείλουν να διατηρούν τον αριθμό του ζωικού κεφαλαίου τους για μια πενταετία**, επομένως ο ισχυρισμός του ελεγχόμενου ότι δεν πραγματοποίησε πωλήσεις λόγω μολυσματικών ασθενειών και των περιοριστικών μέτρων που του επιβλήθηκαν από την Διεύθυνση Αγροτικής Οικονομίας και Κτηνιατρικής Ν. Πέλλας απορρίπτεται από τον έλεγχο, καθότι το γεγονός ότι, ο ελεγχόμενος σε όλη των διάρκειά των ελεγχόμενων περιόδων δεν πραγματοποίησε πωλήσεις από το ζωικό του κεφάλαιο οφείλεται στους περιορισμούς που θέτει η προαναφερόμενη «Υπουργική Απόφαση» του «Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων» και στις δεσμεύσεις για την διατήρηση του ζωικού του κεφαλαίου που ανέλαβε ο ελεγχόμενος προκειμένου να λάβει τις σχετικές επιδοτήσεις και όχι οι περιορισμοί που τέθηκαν από την «Διεύθυνση Αγροτικής Οικονομίας και Κτηνιατρικής Ν. Πέλλας». Εξάλλου, οι προαναφερθείσες αποφάσεις λήψης υγειονομικών μέτρων που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου δεν αφορούν ούτε το σύνολο των φορολογικών ετών ούτε και το σύνολο του ζωικού κεφαλαίου του ελεγχόμενου».

Επειδή, ακολουθώντας από την ελεγκτική αρχή κρίθηκε ότι, για τις **δαπάνες αγοράς ζωοτροφών**, δεν υφίσταται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών των, καθότι δεν χρησιμοποιήθηκαν για πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο εκροών, κατά φορολογική περίοδο, όπως παρακάτω:

Α/Α	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΣΥΝΟΛΟ		
		ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α. ΕΙΣΡΟΩΝ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1	01.07.2018-31.12.2018	11.340,00	1.471,60	12.811,60
2	01.01.2019-31.12.2019	13.240,75	1.726,15	14.966,30
3	01.01.2020-31.12.2020	7.581,77	985,64	8.567,41
4	01.01.2019-31.12.2019	20.950,69	2.474,49	23.425,18

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται ότι: «Η κρίση του ελέγχου ότι, η κτηνοτροφική του δραστηριότητα έχει ως μοναδικό σκοπό την είσπραξη επιδοτήσεων, ως εκ τούτου δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Φ.Π.Α. και για το λόγο αυτό δεν δικαιούται επιστροφή του Φ.Π.Α. των φορολογητέων εισροών (δαπανών) της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου είναι εσφαλμένη για τους παρακάτω λόγους. Αφενός, η μονάδα του, ως προς τα «**βοοειδή**» είναι κρεατοπαραγωγικής κατεύθυνσης και έχει εισοδήματα από την πώληση ζώντων ζώων της φυλής αυτής σε άλλες μονάδες και ως προς τα «**ιπποειδή**» η δραστηριότητά του αφορά την πώληση ζώντων ζώων σε παρόμοιες εκμεταλλεύσεις. Αφετέρου, η **είσπραξη των επιδοτήσεων** αποτελεί μέρος των εσόδων από την κτηνοτροφική του δραστηριότητα. {...} Εξαιτίας των περιοριστικών μέτρων που επιβλήθηκαν στην μονάδα του, από 4-6-2018 για τα βοοειδή λόγω της ασθένειας της «**Ενζωτικής Λεύκωσης**» και από 5-7-2019, για τα «**ιπποειδή**», λόγω της ασθένειας της «**Λοιμώδους Αναιμίας**», απαγορεύθηκε η μετακίνηση των ζώων του με αποτέλεσμα να μη μπορεί να πωλήσει ζώα για σφαγή και κρέας και να μη μπορεί να μεταβιβάσει ζώντα ζώα σε άλλους κτηνοτρόφους. Τα περιοριστικά αυτά μέτρα διήρκεσαν μέχρι τον Ιούνιο του **2023** για τα «**βοοειδή**» και ισχύουν ακόμη και σήμερα για τα «**ιπποειδή**». Οι έκτακτες και απρόβλεπτες αυτές καταστάσεις που δημιουργήσαν την έλλειψη εκροών στην δραστηριότητα του δεν πρέπει να του επιφέρουν και πρόσθετη ζημία σχετική με την μη επιστροφή του Φ.Π.Α.».

Επειδή, όταν ένα υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο πραγματοποιεί πράξεις που του παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών και πράξεις εκτός πεδίου Φ.Π.Α., όπως εν προκειμένω οι επιδοτήσεις, θα πρέπει να εξετάζεται ο προορισμός των εισροών που πραγματοποιεί, αν δηλαδή πραγματοποιούνται στα πλαίσια άσκησης της υπαγόμενης στο Φ.Π.Α. δραστηριότητάς τους ή αν πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της δραστηριότητάς τους, η οποία στερείται οικονομικού χαρακτήρα και επομένως εξαιρείται του Φ.Π.Α., προκειμένου να προσδιορισθεί το δικαίωμα έκπτωσής των (εισροών).

Επειδή, από την επισκόπηση των σχετικών βεβαιώσεων καταβολής επιδοτήσεων του Οργανισμού Πληρωμών και Ελέγχου Κοινοτικών Ενισχύσεων (Ο.Π.Ε.Κ.Ε.Π.Ε.) προκύπτει ότι, ο προσφεύγων έχει λάβει επιδοτήσεις στα πλαίσια εφαρμογής της Δράσης 10.1.09 «Διατήρηση απειλούμενων αυτόχθονων φυλών αγροτικών ζώων», του Υπομέτρου 10.1 «ενίσχυση για γεωργοπεριβαλλοντικές και κλιματικές υποχρεώσεις», του Μέτρου 10 «Γεωργοπεριβαλλοντικά και κλιματικά μέτρα» του Προγράμματος Αγροτικής Ανάπτυξης της Ελλάδας (Π.Α.Α.) ετών 2014-2020.

Επειδή, οι αποφάσεις λήψης υγειονομικών μέτρων που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου και με την παρούσα απόφαση δεν αφορούν, το σύνολο των υπό κρίση φορολογικών περιόδων και το σύνολο του ζωικού κεφαλαίου του προσφεύγοντα.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κανένα φορολογικό στοιχείο πώλησης βοοειδών ή ίππων, κατά τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους, αλλά και σε προγενέστερες περιόδους, απλώς επικαλείται γενικά και αόριστα ότι, έχει διενεργήσει πωλήσεις κρέατος σε άλλες, πλην τις ελεγχόμενες περιόδους.

Επειδή, οι εκροές του προσφεύγοντα, για τη δραστηριότητα της εκτροφής «βοοειδών και ιπποειδών» προέρχονται αποκλειστικά από έσοδα επιδοτήσεων που δεν συμπεριλήφθηκαν στη φορολογητέα αξία και ως εκ τούτου, βάσει των όσων έχουν ήδη αναφερθεί δεν θεμελιώνουν δικαίωμα έκπτωσης των εισροών/δαπανών που σχετίζονται με αυτές, καθώς αποτελούν εξαιρούμενες του Φ.Π.Α. πράξεις. Η θέση αυτή διατυπώνεται σαφώς και στην εγκύκλιο Ε. 2059/2022, που είναι δεσμευτική για τη φορολογική διοίκηση (άρθρο 9 παρ.2 Κ.Φ.Δ.) σύμφωνα με την οποία «Όταν μια επιδότηση δεν πληροί τις προϋποθέσεις για την υπαγωγή της σε Φ.Π.Α., θεωρούμενη ως εξαιρούμενη του φόρου πράξη, δεν δύναται να θεμελιώσει δικαίωμα προς έκπτωση του Φ.Π.Α. 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».

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με την οδηγία Φ.Π.Α., τις διατάξεις του Ν. 2859/2000, τις σχετικές εγκυκλίους και την οικεία νομολογία οι υπό κρίση επιδοτήσεις, που έλαβε ο προσφεύγων δεν αποτελούν αντιπαροχή και δεν συνδέονται άμεσα με την τιμή διάθεσης βοοειδών ή ίππων, καθότι δεν πραγματοποίησε τέτοιες πωλήσεις, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 19 του Ν. 2859/2000 και ως εκ τούτου δεν αποτελούν πράξεις φορολογητέες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, καθόσον είναι εκτός πεδίου (εξαιρούμενες του φόρου) εφαρμογής Φ.Π.Α.. Πέραν τούτου, έστω οι ληφθείσες επιδοτήσεις ως τέτοιες (δηλαδή εκροές απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου) από το σύνολο των στοιχείων της κρινόμενης υπόθεσης, δεν προκύπτει ότι συμβάλλουν κοστολογικά, στην μετέπειτα δημιουργία εκροών φορολογητέων ή απαλλασσόμενων με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από θεωρηθείσα έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Επειδή, ο προσφεύγων: α) για το φόρο εισροών των δαπανών αγοράς καυσίμων (βενζίνης), ο οποίος δεν αναγνωρίστηκε για έκπτωση από το φόρο εκροών, ποσών 82,27€ και 111,29€, κατά τις φορολογικές περιόδους 01.07.2018-31.12.2018 και 01.01.2021-31.12.2021,

αντίστοιχα, και β) για τη μη καταχώρηση στις φορολογητέες εκροές και το φόρο αυτών, ποσών 302,17€ και 39,28€, αντίστοιχα, της δήλωσης Φ.Π.Α. του τρίτου (3ου) τριμήνου της φορολογικής περιόδου 1.7.2021-30.09.2021, δεν προβάλλει κανέναν ισχυρισμό.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από και με αριθμό πρωτοκόλλου (ELENXIS), ενδικοφανούς προσφυγής του «.....», με Α.Φ.Μ. και έδρα στην οδό «.....» -- Ν., ήτοι την επικύρωση των με αριθμό α) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/07/2018-31/12/2018, β) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, γ) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020 και δ) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/12/2021, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση: 1) Επί της υπ' αριθμόν Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/07/2018-31/12/2018.

Φορολογική περίοδος 01/07/2018-31/12/2018	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	1.626,96	1.626,96	1.626,96	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών	18.320,93	6.638,18	6.638,18	(11.682,75)
Φόρος εκροών	211,50	211,50	211,50	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	5.264,13	3.710,26	3.710,26	(1.553,87)
Πιστωτικό υπόλοιπο	5.052,63	3.498,76	3.498,76	(1.553,87)
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή	5.052,63	3.498,76	3.498,76	(1.553,87)

2) Επί της υπ' αριθμόν Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019.

Φορολογική περίοδος 01/01/2019-31/12/2019	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	2.487,70	2.487,70	2.487,70	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών	22.319,73	9.078,98	9.078,98	(13.240,75)
Φόρος εκροών	323,40	323,40	323,40	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	8.650,16	5.370,14	5.370,14	(3.280,02)
Πιστωτικό υπόλοιπο	8.326,76	5.046,74	5.046,74	(3.280,02)
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή	8.326,76	5.046,74	5.046,74	(3.280,02)

3)Επί της υπ' αριθμόν Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020.

Φορολογική περίοδος 01/01/2020-31/12/2020	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	1.453,18	1.453,18	1.453,18	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών	23.032,55	15.450,78	15.450,78	(7.581,77)
Φόρος εκροών	188,91	188,91	188,91	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	12.425,44	8.159,78	8.159,78	(4.265,66)
Πιστωτικό υπόλοιπο	12.236,53	7.970,87	7.970,87	(4.265,66)
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή	12.236,53	7.970,87	7.970,87	(4.265,66)

4)Επί της υπ' αριθμόν Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/12/2021.

Φορολογική περίοδος 01/01/2021-31/12/2021	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	1.949,04	2.251,21	2.251,21	302,17
Αξία φορολογητέων εισροών	28.683,15	14.336,54	14.336,54	(14.346,61)
Φόρος εκροών	253,38	292,66	292,66	39,28
Υπόλοιπο φόρου εισροών	16.395,31	10.084,30	10.084,30	(6.311,01)
Πιστωτικό υπόλοιπο	16.141,93	9.791,64	9.791,64	(6.350,29)
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή	16.141,93	9.791,64	9.791,64	(6.350,29)

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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

