



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 02/09/2024

Αριθμός απόφασης: 2408

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312349

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).

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

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

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

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

4. Την από 24/04/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΜΕ Σ.Δ.Ι.Τ.», ΑΦΜ, με έδρα στην, οδός, κατά της με αριθμ. /26-03-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής,

φορολογικής περιόδου 01/03/2023-31/07/2023, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η επανεξέταση, καθώς και την από 26/03/2024 οικεία έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής.

6. Τις απόψεις του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής.

7. Το από 30/07/2024 συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας εταιρείας (id).

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 24/04/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΜΕ Σ.Δ.Ι.Τ.», ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. /26-03-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/03/2023-31/07/2023, δεν αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ για επιστροφή ποσού 229.239,14 ευρώ, καθώς από το αίτημα της προσφεύγουσας εταιρείας για επιστροφή ΦΠΑ ποσού 510.979,08 ευρώ αναγνωρίστηκε για επιστροφή μόνο το ποσό των 281.739,94 ευρώ.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε συνεπεία της από 26/03/2024 οικείας έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ. /16-10-2023 εντολής μερικού ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου του ως άνω ελεγκτικού κέντρου. Σύμφωνα με την ως άνω έκθεση ελέγχου, από τον έλεγχο των φορολογητέων εισροών της προσφεύγουσας εταιρείας προέκυψε ότι, δυνάμει της από 21/04/2023 υπογραφείσας μεταξύ τους Σύμβαση Παροχής Υπηρεσιών, η εταιρεία προέβη σε επανατιμολογήσεις δαπανών των μετόχων της «..... Α.Ε.», ΑΦΜ, και «.....», ΑΦΜ Από το διενεργηθέντα έλεγχο στα λογιστικά αρχεία που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου, προέκυψε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία έλαβε υπηρεσίες που αφορούν δαπάνες συμβούλων για γεωλογικές και στατικές μελέτες, μελέτες εγκαταστάσεων άρδευσης, αποχέτευσης, πυρόσβεσης, χρηματοοικονομικές και νομικές υπηρεσίες, δαπάνες σύστασης κλπ. Για τις δαπάνες αυτές υφίσταται ευθεία και άμεση σχέση με τη μελέτη, κατασκευή, χρηματοδότηση, λειτουργία και συντήρηση του οδικού άξονα, που προβλέπεται από την από 21/04/2023 Σύμβαση Σύμπραξης, δεδομένου ότι χωρίς την πραγματοποίηση αυτών δε θα ήταν δυνατή η πραγματοποίηση του έργου, το οποίο συνιστά τη φορολογητέα δραστηριότητα της προσφεύγουσας και το κόστος των δαπανών αυτών ενσωματώνεται μεταξύ των συστατικών στοιχείων της τιμής των φορολογούμενων πράξεων εκροών, οι οποίες παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης. Απεναντίας, όσον αφορά τη δαπάνη της αμοιβής επιτυχίας δε συντρέχουν οι ανωτέρω προϋποθέσεις, δεδομένου ότι η πραγματοποίηση ή μη της συγκεκριμένης δαπάνης δεν επηρεάζει την πραγματοποίηση του έργου, ούτε το κόστος αυτής ενσωματώνεται στα συστατικά στοιχεία της τιμής των φορολογητέων πράξεων της προσφεύγουσας. Επομένως, για τη δαπάνη της αμοιβής επιτυχίας δεν υφίσταται ευθεία και άμεση σχέση με την φορολογητέα δραστηριότητα της προσφεύγουσας που είναι η μελέτη, κατασκευή, χρηματοδότηση, λειτουργία και συντήρηση του οδικού άξονα και κατά συνέπεια δεν υφίσταται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών που αντιστοιχεί στη δαπάνη αυτή. Επιπλέον, η αιτιολογία της

δαπάνης που αναγράφεται στην από 21/04/2023 Σύμβαση που παραπέμπουν τα επίμαχα τιμολόγια με αριθμ./21-07-2023 της εταιρείας «..... Α.Ε.» και/21-07-2023 της εταιρείας «.....», ως αμοιβή επιτυχίας για τη συνολική συνεισφορά των Μετόχων κατά την περίοδο της οριστικοποίησης συμβατικών εγγράφων και διαδικασίας της υπογραφής της Σύμβασης Σύμπραξης και του οικονομικού κλεισίματος, είναι γενικόλογη και αόριστη και δεν περιγράφει επακριβώς το είδος των υπηρεσιών που παρείχαν οι Μέτοχοι. Ως εκ τούτου, οι ανωτέρω χρεώσεις δεν πληρούν τις προϋποθέσεις της περ. στ' της παραγράφου 1 του άρθρου 9 (περιεχόμενο τιμολογίου) του ν. 4308/2014 και της παρ. 9.1.1 της ΠΟΛ. 1003/2015 και, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 32 (άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου) του ν. 2859/2000, δεν υφίσταται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών που αντιστοιχεί σε αυτές, ήτοι ποσού 229.239,14 ευρώ. Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε για έκπτωση τις δαπάνες της αμοιβής επιτυχίας, συνολικής αξίας 955.163,08 ευρώ και το φόρο εισροών που αντιστοιχεί σε αυτές συνολικής αξίας 229.239,14 ευρώ.

Με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις του ελέγχου, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής η με αριθμ./26-03-2024 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/03/2023-31/07/2023.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως τροποποίηση, της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, ισχυριζόμενη ότι κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 30 και 32 του Κώδικα ΦΠΑ και του άρθρου 9 του ν.4308/2014 και σε αντίθεση με την πάγια νομολογία του ΔΕΕ και του ΣΤΕ, η φορολογική αρχή έκρινε ότι η εταιρεία δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών συνολικού ποσού 229.239,14 ευρώ που αφορά δαπάνες «αμοιβής επιτυχίας» των Τ.Π.Υ. υπ' αριθμ./2023 εκδόσεως της εταιρείας «.....» και υπ' αριθμ./2023 εκδόσεως της εταιρείας «.....». Ειδικότερα η προσφεύγουσα αναφέρει τα παρακάτω:

- Κατά την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΔΕΕ, πρώην ΔΕΚ), το σύστημα των εκπτώσεων του ΦΠΑ 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 φόρου προστιθεμένης αξίας 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, αυτές οι ίδιες, στον ΦΠΑ. Βάσει των ανωτέρω, ο υποκείμενος στον φόρο που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή δικαιούται να προβεί στην έκπτωση του οφειλόμενου ή καταβληθέντος ΦΠΑ για αγαθά που του παραδόθηκαν ή για υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν για επενδυτικά έργα προοριζόμενα να χρησιμοποιηθούν στο πλαίσιο φορολογητέων πράξεων. Η έκπτωση του ΦΠΑ αποτελεί δικαίωμα του υποκειμένου στον φόρο, που συνδέεται με το δικαίωμα επιστροφής και τον διακανονισμό των εκπτώσεων του φόρου, το οποίο συνιστά αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού ΦΠΑ, βρίσκεται σε άμεση σχέση με τις θεμελιώδεις αρχές της ουδετερότητας του ΦΠΑ και της ισότητας της φορολογικής μεταχείρισης και, καταρχήν, δεν επιτρέπεται να περιορίζεται παρά μόνο στις περιπτώσεις οι οποίες προβλέπονται ρητώς στην Οδηγία ΦΠΑ. Συνεπώς, εφόσον δεν τίθεται ζήτημα απάτης και καταστρατήγησης εκ μέρους του φορολογουμένου των διατάξεων του Κώδικα ΦΠΑ που παρέχουν το δικαίωμα έκπτωσης, για την αναγνώριση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ αρκεί η ιδιότητα υπό την οποία ενεργεί ο φορολογούμενος (ιδιότητα του υποκειμένου στον ΦΠΑ προσώπου) και η πρόθεση του υποκειμένου στον φόρο να προβεί στη συνέχεια σε φορολογητέες

πράξεις, χωρίς να απαιτείται περαιτέρω η εκκίνηση πραγματοποίησης φορολογητέων πράξεων. Εν προκειμένω, ο φορολογικός έλεγχος δεν αμφισβήτησε τα ανωτέρω, δηλαδή ότι η εταιρεία είναι ενεργή και είναι πρόσωπο υποκείμενο σε ΦΠΑ, ότι έχει λάβει νόμιμα τιμολόγια στα οποία στηρίζει το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ, ότι η δαπάνη πραγματοποιήθηκε και δεν υφίσταται περίπτωση απάτης ή καταστρατήγησης του φορολογικού νόμου, με συνέπεια, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του Κώδικα ΦΠΑ, να πληρούνται στο έπακρο οι προϋποθέσεις για τη νόμιμη εκ μέρους της εταιρείας έκπτωση του ΦΠΑ εισροών που αναλογεί στις επίμαχες δαπάνες «αμοιβής επιτυχίας».

- Ως προς τη φύση της κρίσιμης δαπάνης «αμοιβής επιτυχίας», η εν λόγω αμοιβή είθισται να καταβάλλεται σε ένα πρόσωπο που έχει ουσιαστικά συνεισφέρει στην έκβαση μιας επιτυχημένης επιχειρηματικής συναλλαγής και αποτελεί σημαντικό μέρος των επιχειρηματικών κινήτρων του επιχειρηματία που επιθυμεί να αναλάβει ένα έργο. Πιο συγκεκριμένα, η αμοιβή επιτυχίας είναι ένα μοντέλο τιμολόγησης σύμφωνα με το οποίο ο πάροχος της υπηρεσίας αμείβεται βάσει του επιτευχθέντος αποτελέσματος. Πρόκειται για αμοιβή που καθορίζεται με βάση τα αποτελέσματα που παράγονται από την εργασία/υπηρεσίες που παρέχονται και ενίοτε συνδυάζεται με πάγιες αμοιβές ή άλλες προμήθειες για την εργασία/υπηρεσίες που παρέχονται. Είναι, επομένως, προφανές ότι η αμοιβή επιτυχίας συνδέεται άμεσα με την πραγματοποίηση εσόδων (εκροών), αφού η αμοιβή καταβάλλεται ακριβώς για την επιτυχή ανάθεση έργου ή σύναψη συναλλαγής από την οποία θα προκύψουν για τον καταβάλλοντα την αμοιβή έσοδα (εκροές). Υπό το φως των ανωτέρω, η εταιρεία πραγματοποίησε, μεταξύ άλλων, τις κρίσιμες δαπάνες και πέτυχε την ανάθεση σε αυτήν του Έργου Σύμπραξης, δηλαδή της μελέτης, κατασκευής, χρηματοδότησης, λειτουργίας και συντήρησης του οδικού άξονα, που αποτελεί και τη φορολογητέα δραστηριότητά της. Εξάλλου, με τον όρο II.3. της από 21/04/2023 σύμβασης παροχής υπηρεσιών που υπεγράφη μεταξύ της εταιρείας και των εταιρειών «.....» και «.....», δυνάμει της οποίας οι δύο ως άνω προμηθεύτριες εταιρείες εξέδωσαν τα επίμαχα τιμολόγια, συμφωνήθηκε ότι η εταιρεία: «...αναγνωρίζει και αποδέχεται ότι αποτελεί συνήθης πρακτική για τις εταιρείες που δραστηριοποιούνται στην αγορά των υποδομών και συγκεκριμένα στην παρούσα σύμβαση οι Μέτοχοι να ανακτούν δαπάνες που έχουν υλοποιήσει με την επιτυχή υλοποίηση τους δηλαδή το οικονομικό κλείσιμο και την έναρξη σύμβασης σύμπραξης και να χρεώνουν αμοιβές επιτυχίας». Αυταπόδεικτα, λοιπόν, οι συγκεκριμένες δαπάνες συνδέονται άμεσα με την πραγματοποίηση από την εταιρεία φορολογητέων εκροών, καθώς, στο πλαίσιο ανάληψης του Έργου Σύμπραξης, η εταιρεία ενεργεί αποκλειστικά δραστηριότητες υποκείμενες σε ΦΠΑ, και όχι πράξεις απαλλασσόμενες ή μη εμπίπτουσες στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, γεγονός που δεν αμφισβήτησε ο έλεγχος. Περαιτέρω, η καταβληθείσα αμοιβή επιτυχίας έχει ενσωματωθεί στο κόστος του Έργου Σύμπραξης και αποτελεί στοιχείο της τιμής των φορολογητέων εκροών της, έχουσα άμεση και ευθεία σχέση με την πραγματοποίηση φορολογητέων εκροών. Ειδικότερα, σύμφωνα με τα προσκομισθέντα έγγραφα (Σύμβαση Σύμπραξης και Παράρτημα 8), προκύπτει σαφώς ότι το σύνολο του τιμολογηθέντος προς την εταιρεία ποσού των 1,987 εκ. ευρώ, δυνάμει της από 21/04/2023 Σύμβασης Παροχής Υπηρεσιών, στο οποίο περιλαμβάνεται και η αμοιβή επιτυχίας ύψους 955.163,08 ευρώ, έχει εγκριθεί από την Αναθέτουσα Αρχή του Έργου, δηλαδή το Ελληνικό Δημόσιο, ως κόστος του Έργου Σύμπραξης, και θα τιμολογηθεί σταδιακά στο Δημόσιο, ως μέρος της Ενιαίας Χρέωσης, δια της οποίας η εταιρεία ανακτά το κόστος του Έργου πλέον του συμφωνηθέντος κέρδους της, θα αποτελέσει δηλαδή φορολογητέα εκροή της.

- Ο έλεγχος εσφαλμένα επικαλείται τις αποφάσεις του ΔΕΕ της 14.9.2017 στην υπόθεση C-...../16 (.....) και της 16.9.2020 στην υπόθεση C-528/19 (.....), καθώς και την

εγκύκλιο Ε.2127/2021, διότι στην περίπτωση της η εταιρεία δεν εκτελεί άνευ ανταλλάγματος έργο «δημοσίου ενδιαφέροντος», το οποίο είναι αναγκαίο και τελεί σε ευθεία και άμεση σχέση με τη λοιπή της φορολογητέα της δραστηριότητα. Πράγματι, μοναδική δραστηριότητα και αντικείμενο εργασιών της εταιρείας μας αποτελεί η μελέτη, κατασκευή, χρηματοδότηση, λειτουργία και συντήρηση του Έργου Σύμπραξης (οδικός άξονας) έναντι ανταλλάγματος, το οποίο καταβάλλεται από το Δημόσιο σε ετήσια βάση. Συνεπώς, ανεξαρτήτως του ότι, κατά τα προεκτεθέντα, υφίσταται ευθεία και άμεση σχέση μεταξύ των επίμαχων δαπανών και του έργου που εκτελεί η εταιρεία, στην περίπτωση της δεν τίθεται τέτοιο ζήτημα ως προϋπόθεση της έκπτωσης του αναλογούντος σε αυτές ΦΠΑ, καθώς οι δαπάνες αυτές δεν αφορούν άλλο έργο δημοσίου ενδιαφέροντος το οποίο η εταιρεία εκτελεί χωρίς αντάλλαγμα, αλλά το Έργο Σύμπραξης το οποίο η εταιρεία εκτελεί έναντι ανταλλάγματος υπαγόμενου σε ΦΠΑ.

- Ο ισχυρισμός του ελέγχου περί μη ακριβούς περιγραφής του είδους των παρασχεθεισών υπηρεσιών στα οικεία τιμολόγια και τη σύμβαση, εκτός από νομικώς αδιάφορος ως προς το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ που αναλογεί στα επίμαχα τιμολόγια, είναι και εσφαλμένος, καθώς, από το απόσπασμα της από 21/4/2023 σύμβασης παροχής υπηρεσιών και συγκεκριμένα από τους όρους II.1.iii και II.3 της σύμβασης, καθίσταται απολύτως σαφές και ορισμένο το είδος των υπηρεσιών και η αιτία καταβολής της αμοιβής επιτυχίας. Ειδικότερα, κατά την 14μηνη περίοδο (μεταξύ αναγγελίας Προσωρινού Αναδόχου και υπογραφής Σύμβασης Σύμπραξης), πέραν των εξωτερικών εξειδικευμένων συμβούλων που απασχολήθηκαν στις διαπραγματεύσεις οριστικοποίησης των συμβατικών κειμένων, απασχολήθηκαν αντίστοιχα και εξειδικευμένα στελέχη των δύο εταιρειών του διαγωνιζόμενου σχήματος (και μετόχων της) Για το προσωπικό των μετόχων του ανάδοχου σχήματος που απασχολείται κατά τη διαδικασία αυτή, είθισται στις συμβάσεις ΣΔΙΤ και Παραχωρήσεων, να καταβάλλεται από την εταιρεία ειδικού σκοπού (εν προκειμένω την ίδια) αμοιβή επιτυχίας, η οποία αποτυπώνεται στο εκάστοτε Χρηματοοικονομικό Μοντέλο με τη σύμφωνη γνώμη – έγκριση όλων των εμπλεκόμενων πλευρών.

Στη συνέχεια η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε ηλεκτρονικά το από 30/07/2024 συμπληρωματικό υπόμνημα, με το οποίο προσκόμισε την από 25/07/2024 επιστολή/βεβαίωση της εταιρείας με την επωνυμία «..... Από το περιεχόμενο της ανωτέρω επιστολής, σε συνδυασμό με τα όσα αναφέρει με την ενδικοφανή της προσφυγή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι καθίσταται σαφές ότι οι συγκεκριμένες δαπάνες ύψους 1,978 εκ. ευρώ, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται και οι δαπάνες αμοιβής επιτυχίας ύψους 955.163,08 ευρώ, συνδέονται άμεσα με την πραγματοποίηση από την εταιρεία φορολογητέων εκροών. Και αυτό διότι η δαπάνη αμοιβής επιτυχίας, που αποτελεί μέρος της συνολικής δαπάνης των 1,987 εκ. ευρώ, συγκαταλέγεται στις εγκεκριμένες από το Ελληνικό Δημόσιο δαπάνες του Έργου σύμπραξης και συνιστά μέρος του κόστους του που έχει ληφθεί υπόψη κατά την διαμόρφωση του ύψους του εσόδου-απόδοσής της από την υλοποίηση του Έργου Σύμπραξης.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 παρ. 1 περ. α' του ν. 2859/2000:

«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 τις διατάξεις του άρθρου 8 του ν. 2859/2000:

«1. Παροχή υπηρεσιών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη που δε συνιστά παράδοση αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 έως 7. Η πράξη αυτή μπορεί να συνίσταται ιδίως σε:

α) μεταβίβαση ή παραχώρηση της χρήσης ενός αυλού αγαθού.

β) υποχρέωση για παράλειψη ή ανοχή μιας πράξης ή κατάστασης.

2. Ως παροχή υπηρεσιών λογίζονται επίσης:

α) η εκμετάλλευση ξενοδοχείων, επιπλωμένων δωματίων και οικιών, κατασκηνώσεων και παρόμοιων εγκαταστάσεων, χώρων στάθμευσης κάθε είδους μεταφορικών μέσων και τροχόσπιτων,

β) η διάθεση τροφής και ποτών από εστιατόρια, ζαχαροπλαστεία, κέντρα διασκέδασης και παρόμοιες επιχειρήσεις για επιτόπια κατανάλωση,

γ) η εκτέλεση υπηρεσίας με καταβολή αποζημίωσης ύστερα από επιταγή δημόσιας αρχής ή στο όνομα της ή σε εκτέλεση νόμου,

δ) i. Η εκμίσθωση βιομηχανοστασίων και χρηματοθυρίδων,

ii. Η εκμίσθωση χώρων για άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας σε μισθωτή υποκείμενο στον φόρο, αυτοτελώς ή στο πλαίσιο μικτών συμβάσεων, εφόσον ο εκμισθωτής το επιλέγει. Για τους σκοπούς εφαρμογής της παρούσας υποπερίπτωσης, ο εκμισθωτής υποβάλλει αίτηση επιλογής φορολόγησης στη Φορολογική Διοίκηση είτε πριν την έναρξη χρησιμοποίησης του ακινήτου είτε και μετά την έναρξη, οποτεδήποτε. Εάν η αίτηση υποβληθεί μετά την έναρξη χρησιμοποίησης του ακινήτου, η επιλογή φορολόγησης ισχύει από την επόμενη φορολογική περίοδο. Η επιλογή φορολόγησης μπορεί να αφορά το σύνολο ή μέρος του οικοδομικού συγκροτήματος. Με την αίτηση προσδιορίζονται οι χώροι για τους οποίους γίνεται επιλογή φορολόγησης. Η επιλογή φορολόγησης μπορεί να ανακληθεί με υποβολή σχετικής αίτησης στη Φορολογική Διοίκηση και η ανάκληση ισχύει από την επόμενη φορολογική περίοδο.

ε) οι εργασίες φασόν επί ενσώματων κινητών αγαθών.

Ως εργασία φασόν νοείται η εκτέλεση εργασιών παραγωγής, κατασκευής ή συναρμολόγησης ενσώματων κινητών αγαθών, με σύμβαση μίσθωσης έργου, από υλικά και αντικείμενα που παραδίδονται από τον εργοδότη στον εργολάβο για το σκοπό αυτόν, ανεξάρτητα αν ο εργολάβος χρησιμοποιεί και δικά του υλικά. Η διάταξη της περίπτωσης αυτής ισχύει και όταν ο εργοδότης είναι υποκείμενος στο φόρο εγκατεστημένος σε άλλο κράτος-μέλος, εφόσον τα υλικά και αντικείμενα αποστέλλονται από το κράτος του εργοδότη και τα αγαθά που παράγονται ή κατασκευάζονται ή συναρμολογούνται από τον εργολάβο μεταφέρονται ή αποστέλλονται στον εργοδότη στο κράτος - μέλος, στο οποίο αυτός είναι εγκατεστημένος.

3. Αν ο υποκείμενος στο φόρο μεσολαβεί σε παροχή υπηρεσιών, ενεργώντας στο όνομά του, αλλά για λογαριασμό άλλων προσώπων, θεωρείται ότι λαμβάνει και παρέχει τις υπηρεσίες αυτές.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30, 32 και 34 του ν. 2859/2000:

«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.

.....

3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 έως και 18.

.....
Άρθρο 32 Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου

1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36,

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,

γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,

δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κ.Β.Σ.,

ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου.

.....
Άρθρο 34 Επιστροφή του φόρου

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:

i) προκύπτει ως πιστωτικό υπόλοιπο το οποίο δεν μεταφέρεται σε επόμενη περίοδο για έκπτωση ή σε περίπτωση μεταφοράς του η έκπτωση δεν κατέστη δυνατή ή

ii) αφορά πράξεις, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 30, καθώς και πράξεις για τις οποίες με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών προβλέπεται αναστολή καταβολής του φόρου ή οφείλεται σε διαφορά συντελεστών εκροών- εισροών ή

iii) αφορά αγαθά επένδυσης, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33.

.....
3. Η επιστροφή του φόρου πραγματοποιείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 και κατά το μέρος που ο υποκείμενος στον φόρο ενεργεί πράξεις με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών του στο κράτος - μέλος εγκατάστασής του.

.....
5. Η επιστροφή του φόρου που προβλέπεται από τις διατάξεις της παραγράφου 2 γίνεται κατόπιν υποβολής αίτησης και δεν μπορεί να αφορά περίοδο μικρότερη των τριών μηνών ή μεγαλύτερη ενός ημερολογιακού έτους εκτός της περίπτωσης που η περίοδος αυτή αφορά το υπόλοιπο ενός ημερολογιακού έτους.»

Επειδή, και σε ενωσιακό επίπεδο στις διατάξεις της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου της 28ης Νοεμβρίου 2006 σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, προβλέπονται τα εξής:

άρθρο 1 παρ. 2: «Η βασική αρχή του κοινού συστήματος του φόρου προστιθέμενης αξίας

συνίσταται στην επιβολή επί των αγαθών και των υπηρεσιών ενός γενικού φόρου καταναλώσεως, ακριβώς αναλόγου προς την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών, όσος και αν είναι ο αριθμός των συναλλαγών, οι οποίες διενεργούνται κατά την πορεία της παραγωγής και της διανομής προ του σταδίου επιβολής του φόρου. Σε κάθε συναλλαγή ο φόρος προστιθεμένης αξίας, υπολογιζόμενος επί της τιμής του αγαθού ή της υπηρεσίας, με τον εφαρμοστέο στο αγαθό αυτό ή στην υπηρεσία αυτή συντελεστή, είναι απαιτητός μετ' αφαίρεση του ποσού του φόρου προστιθεμένης αξίας, ο οποίος επιβάρυνε άμεσα το κόστος των διαφόρων στοιχείων, τα οποία συνθέτουν την τιμή. Το κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας εφαρμόζεται μέχρι και του σταδίου του λιανικού εμπορίου.»

άρθρο 9 παράγραφοι 1 και 2: «1. θεωρείται ως «υποκείμενος στον φόρο» οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, μία από τις οικονομικές δραστηριότητες που αναφέρονται στην παράγραφο 2, ανεξαρτήτως του επιδιωκόμενου σκοπού των αποτελεσμάτων της δραστηριότητας αυτής. 2.Οικονομικές δραστηριότητες, κατά την έννοια της παραγράφου 1, είναι όλες οι δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες.»

άρθρο 24 παράγραφος 1: «ως παροχή υπηρεσιών» «νοείται κάθε πράξη η οποία δεν αποτελεί παράδοση αγαθών.»

άρθρο 25: «Η παροχή υπηρεσιών μπορεί να συνίσταται. μεταξύ άλλων, σε μία από τις ακόλουθες πράξεις: α).....β) στην υποχρέωση για παράλειψη ή ανοχή μιας πράξης ή κατάστασης, γ) στην εκτέλεση υπηρεσίας κατόπιν επιταγής της δημόσιας αρχής ή στο όνομά της ή σε εκτέλεση νόμου.»

άρθρο 167: «Το δικαίωμα προς έκπτωση γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίον ο εκπεστέος φόρος γίνεται απαιτητός.»

άρθρο 168: «Κατά το μέτρο που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεων του, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπίπτει από τον φόρο, για τον οποίον είναι υπόχρεος: α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εν λόγω κράτος μέλος φόρο προστιθεμένης αξίας για αγαθά, που του παρεδόθησαν ή πρόκειται να του παραδοθούν, καθώς και για υπηρεσίες που του παρεσχέθησαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο.»

άρθρο 178.α: «για να έχει τη δυνατότητα άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης, ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να πληροί τις ακόλουθες προϋποθέσεις: για την προβλεπόμενη στο άρθρο 168, στοιχείο α', έκπτωση, όσον αφορά τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, να κατέχει τιμολόγιο, το οποίο έχει εκδοθεί σύμφωνα με τα άρθρα 220 έως 236 και τα άρθρα 238, 239 και 240», ήτοι να περιέχει, μεταξύ άλλων, ως υποχρεωτικές ενδείξεις για σκοπούς ΦΠΑ, την ημερομηνία έκδοσης, τον αλληλοδιάδοχο αριθμό, ο οποίος χαρακτηρίζει το τιμολόγιο με μοναδικό τρόπο, τον ΑΦΜ-ΦΠΑ, την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχομένων υπηρεσιών, το πλήρες όνομα και την πλήρη διεύθυνση του υποκειμένου στο φόρο, ο οποίος πραγματοποίησε την πράξη παράδοσης ή παροχής των υπηρεσιών.»

Επειδή, 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,C-74/08).

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).

Οι βασικές αρχές ως προς το δικαίωμα έκπτωσης συνοψίζονται ως εξής:

α) ο ΦΠΑ εκπίπεται εις ολόκληρο, με την προϋπόθεση ότι τα αγαθά και οι υπηρεσίες για τα οποία καταβλήθηκε χρησιμοποιούνται για φορολογητέες πράξεις.

β) ο ΦΠΑ εκπίπεται για το σύνολο των φορολογητέων πράξεων και

γ) ο ΦΠΑ εκπίπεται άμεσα και δεν προϋποθέτει την πραγματική χρήση των αγαθών και των υπηρεσιών για τις οποίες καταβλήθηκε (C-37/95, C-110/98, C-400/98, C-32/03, C-177/03),

δ) η άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης δεν εκτείνεται στον φόρο που οφείλεται αποκλειστικά επειδή αναγράφεται στο τιμολόγιο π.χ. αναγραφή ΦΠΑ σε απαλλασσόμενη ασφαλιστική υπηρεσία). (C-342/87)

Επίσης, το Δικαστήριο 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 περισσοτέρων 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».

Επειδή, περαιτέρω, με την E.2127/2021 με θέμα “Έκπτωση του Φ.Π.Α. σε περιπτώσεις πραγματοποίησης εισροών στα πλαίσια κατασκευής έργων και υποδομών δημοσίου ενδιαφέροντος βάσει δημόσιας σύμβασης κυρωθείσας με νόμο” διευκρινίζονται τα εξής:

«Προκειμένου για την ομοιόμορφη εφαρμογή, όσον αφορά στο δικαίωμα έκπτωσης και την έκταση αυτού, σε περιπτώσεις πραγματοποίησης εισροών στα πλαίσια κατασκευής έργων και υποδομών δημοσίου ενδιαφέροντος, παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις:

1. Σύμφωνα με την περίπτωση α' της παραγράφου 1 του άρθρου 2 του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000), **αντικείμενο του φόρου είναι η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα.**

2. Από τον συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 30 και 31 του Κώδικα ΦΠΑ προκύπτει ότι: **Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από τον φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, τον φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και τον φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στον φόρο.**

3. Κατά την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΔΕΕ), ο υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος απέκτησε αγαθό με την ιδιότητα ακριβώς του φορολογικού υπόχρεου,

δικαιούται, εφόσον χρησιμοποιεί το αγαθό για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεών του, έκπτωση του ΦΠΑ που οφείλει ή κατέβαλε για το αγαθό αυτό. Ειδικότερα το δικαίωμα έκπτωσης υφίσταται στην περίπτωση κατά την οποία η εισροή (δαπάνη) που υπόκειται στον ΦΠΑ έχει ευθεία και άμεση σχέση με μία ή περισσότερες πράξεις εκροών που παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση και αυτό είναι αναγκαία προϋπόθεση για να αναγνωρισθεί το δικαίωμα του υποκειμένου στον φόρο προσώπου να εκπέσει τον ΦΠΑ που καταβλήθηκε επί των εισροών και για να προσδιοριστεί η έκταση του δικαιώματος αυτού. Η ύπαρξη ευθείας και άμεσης σχέσης προϋποθέτει ότι το κόστος των εισροών (δαπανών) ενσωματώνεται αντιστοίχως στο κόστος των εκροών (φορολογητέων πράξεων) του υποκειμένου στο φόρο. Συνεπώς στο πλαίσιο εφαρμογής του κριτηρίου της άμεσης σχέσεως, πρέπει να συνεκτιμώνται όλες οι περιστάσεις υπό τις οποίες διενεργήθηκαν οι επίμαχες πράξεις και να λαμβάνονται υπόψη μόνον οι πράξεις που συνδέονται αντικειμενικώς με τη φορολογητέα δραστηριότητα του υποκειμένου στον φόρο (ενδεικτικά C-132/16 σκέψεις 27-28, C-528/19 σκέψεις 26-27).

4. Όταν οι εργασίες κατασκευής έργων και υποδομών δημοσίου ενδιαφέροντος είναι απαραίτητες προκειμένου να καταστεί δυνατή η άσκηση της δραστηριότητας του υποκειμένου στο φόρο και ελλείψει τέτοιων έργων ο υποκείμενος δεν θα ήταν σε θέση να ασκήσει την οικονομική του δραστηριότητα, τεκμαίρεται η ύπαρξη ευθείας και άμεσης σχέσης μεταξύ των εργασιών κατασκευής έργων και υποδομών δημοσίου ενδιαφέροντος και της οικονομικής δραστηριότητας του υποκειμένου.

5. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι δικαίωμα έκπτωσης στην περίπτωση υποκειμένου στον φόρο που πραγματοποιεί φορολογητέες πράξεις υφίσταται και για τον φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί τα αγαθά και οι υπηρεσίες που παραδόθηκαν/παρασχέθηκαν σε αυτόν και αφορούν έργα και υποδομές δημοσίου ενδιαφέροντος, **εφόσον σωρευτικά:**

α) για την εκτέλεση των έργων αυτών έχει αναληφθεί υποχρέωση από κυρωθείσα με νόμο δημόσια σύμβαση,

β) υπάρχει σύνδεση των έργων και της οικονομικής δραστηριότητας του υποκειμένου (των φορολογητέων πράξεών του), η οποία προκύπτει από την ίδια τη δημόσια σύμβαση, στην οποία περιγράφονται συγκεκριμένα τα έργα, κατά τρόπο ώστε τα εν λόγω έργα να είναι απαραίτητα για την άσκηση των φορολογητέων πράξεων του υποκειμένου.

Στην περίπτωση αυτή ως εύλογο ύψος της δαπάνης θεωρείται αυτό που τα συμβαλλόμενα μέρη θεώρησαν αναγκαίο και απαραίτητο να δαπανηθεί σε έργα δημοσίου ενδιαφέροντος που προορίζονται να εξυπηρετήσουν το όλο έργο που αναλαμβάνει ο υποκείμενος, όπως το ύψος αυτό ορίζεται στην εκάστοτε κυρωθείσα δημόσια σύμβαση.

6. Υπενθυμίζεται ότι στην περίπτωση που ο υποκείμενος στον φόρο πραγματοποιεί και πράξεις για τις οποίες δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης, το παραπάνω δικαίωμα περιορίζεται ανάλογα, σύμφωνα με τα ειδικότερα οριζόμενα στο άρθρο 31 του Κώδικα Φ.Π.Α.».

Επειδή, επιπρόσθετα, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ):

«Άρθρο 3 Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία

1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου

.....

Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

.....

5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.

.....

Άρθρο 9 Περιεχόμενο τιμολογίου

- 1. Το τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:**
- α) Την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.
 - β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές τιμολογίων, ο οποίος χαρακτηρίζει το τιμολόγιο με μοναδικό τρόπο.
 - γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών.
 - δ) Τον Α.Φ.Μ. του πελάτη, με βάση τον οποίο έλαβε χώρα η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών.
 - ε) Την πλήρη επωνυμία και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή και του πελάτη που αποκτά τα αγαθά ή λαμβάνει τις υπηρεσίες.
 - στ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, εκτός εάν η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών προκύπτει από άλλα έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο.
 - ζ) Την ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών, εφόσον η ημερομηνία αυτή δεν συμπίπτει με την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.
 - η) Την αξία αγαθών ή υπηρεσιών ανά συντελεστή Φ.Π.Α., την αξία που απαλλάσσεται Φ.Π.Α., την αξία μονάδας αγαθού ή υπηρεσίας χωρίς Φ.Π.Α., καθώς και την αξία κάθε έκπτωσης ή επιστροφής, εάν δεν συμπεριλαμβάνονται στην τιμή μονάδας.
 - θ) Το συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται.

.....»

Επειδή, στην ΠΟΛ. 1003/2014 με θέμα “Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α΄ 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» - Κωδικοποιημένη” αναφέρεται ότι:

«Άρθρο 9: Περιεχόμενο τιμολογίου

Παράγραφος 1

9.1.1 Η παράγραφος αυτή (στοιχεία α έως ιζ) καθορίζει το υποχρεωτικό από την Οδηγία 2006/112/ΕΕ περιεχόμενο του τιμολογίου. Σημειώνεται ότι, με τις διατάξεις του στοιχείου (στ) της παραγράφου αυτής παρέχεται η δυνατότητα μη αναγραφής στο τιμολόγιο του είδους και της έκτασης των παρεχόμενων υπηρεσιών, υπό την προϋπόθεση ότι οι ενδείξεις αυτές (έκταση και είδος παρεχόμενων υπηρεσιών) προκύπτουν από άλλα έγγραφα, όπως είναι οι τυχόν καταρτισθείσες συμβάσεις, συμφωνητικά, καθώς και λοιπά έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο.».

Επειδή στο άρθρο 77 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) σχετικά με το βάρος της απόδειξης ορίζεται:

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

Επειδή, όπως έχει ήδη κριθεί, για την άσκηση του δικαιώματος εκπώσεως του φόρου αρκεί να έχει εκδοθεί ή να προσκομίζεται για την αγορά των επίμαχων αγαθών ή την παροχή των επίμαχων υπηρεσιών το οικείο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από το οποίο να αποδεικνύεται ότι πράγματι έλαβε χώρα η συναλλαγή που θεμελιώνει το δικαίωμα εκπώσεως του φόρου (ΣτΕ 483/2012). Τυπικές παραλείψεις στο περιεχόμενο του τιμολογίου ή παραβάσεις λογιστικών υποχρεώσεων δεν μπορούν να έχουν ως αποτέλεσμα τον εκμηδενισμό της δυνατότητας ασκήσεως του δικαιώματος εκπώσεως του ΦΠΑ, εφ' όσον πάντως η φορολογική αρχή διαθέτει τα αναγκαία στοιχεία για να διαπιστώσει ότι πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις για την έκπτωση (πρβλ. ΔΕΚ, απόφαση της 21 ης Απριλίου 2005, C-25/03, ΗΕ, απόφαση της 8ης Μαΐου 2008, C-95-6/07, Ecotrader, απόφαση της 15ης Ιουλίου 2010, C-368/09, Pannon Gép Centrum Kft, απόφαση της 30ης Σεπτεμβρίου 2010, Uszodaépítő Kft, C-392/09, επίσης απόφαση της 29ης Ιουλίου 2010, C-188/09, Dyrektor Izby Skarbowej v. Białymstoku, ΣτΕ 483/2012, ΣτΕ 5372/2012, ΣτΕ 444/2017).

Τυπικές παραλείψεις στο περιεχόμενο του τιμολογίου, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ., δεν μπορούν να έχουν ως αποτέλεσμα τον περιορισμό του δικαιώματος προς έκπτωση, εφόσον, πάντως, υπάρχουν τα αναγκαία στοιχεία για τη διαπίστωση της συνδρομής των ανωτέρω ουσιαστικών προϋποθέσεων του νόμου» (ΣτΕ 1030/2014).

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με την ως άνω έκθεση ελέγχου, από τον έλεγχο των φορολογητέων εισροών της προσφεύγουσας εταιρείας προέκυψε ότι, δυνάμει της από 21/04/2023 υπογραφείσας μεταξύ τους Σύμβαση Παροχής Υπηρεσιών, η εταιρεία προέβη σε επανατιμολογήσεις δαπανών των μετόχων της «.....», ΑΦΜ, και «.....», ΑΦΜ

Συγκεκριμένα, στην ως άνω υπογραφείσα Σύμβαση Παροχής Υπηρεσιών αναφέρονται τα παρακάτω:

«.....»

1) Η εταιρεία θα καταβάλει στους Μετόχους συνολικό ποσό ύψους € 1.986.667,00, πλέον Φ.Π.Α. το οποίο ανταποκρίνεται στα παρακάτω:

(i) τις δαπάνες συμβούλων, μελετητών, χρηματοοικονομικών κλπ κατά την διαδικασία υποβολής προσφοράς (Pre Bid)

(ii) τις δαπάνες συμβούλων, μελετητών, χρηματοοικονομικών κ.λ.π. κατά την περίοδο οριστικοποίησης συμβατικών εγγράφων και διαδικασίας της υπογραφής της Σύμβασης Σύμπραξης και του οικονομικού κλεισίματος (Financial Close)

(iii) την αμοιβή επιτυχίας για τη συνολική συνεισφορά των Μετόχων κατά την περίοδο της οριστικοποίησης συμβατικών εγγράφων και διαδικασίας της υπογραφής της Σύμβασης Σύμπραξης και του οικονομικού κλεισίματος (Financial Close).

2) Το παραπάνω ποσό αντιστοιχεί σε ποσό € 1.396.756, πλέον ΦΠΑ, στον Μέτοχο «.....», και σε ποσό € 589.910, πλέον ΦΠΑ, στον Μέτοχο «.....». Το αντάλλαγμα κρίνεται και συμφωνείται από τα συμβαλλόμενα μέρη ως δίκαιο και εύλογο, ανταποκρινόμενο στη φύση των παρεχόμενων υπηρεσιών και στην τήρηση της αρχής των «ίσων αποστάσεων» (arm's length principle) και θα παραμείνει αμετάβλητο.

3) Η Εταιρεία αναγνωρίζει και αποδέχεται ότι αποτελεί συνήθης πρακτική για τις εταιρείες που δραστηριοποιούνται στην αγορά των υποδομών και συγκεκριμένα στην παρούσα σύμβαση οι Μέτοχοι να ανακτούν δαπάνες που έχουν υλοποιήσει με την υλοποίησή τους δηλαδή το οικονομικό κλείσιμο και την έναρξη σύμβασης σύμπραξης και να χρεώνουν αμοιβές επιτυχίας.». Από το διενεργηθέντα έλεγχο στα λογιστικά αρχεία που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου, προέκυψε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία έχει καταχωρήσει στα βιβλία της το με αριθμ. /21-07-2023 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών της εταιρείας «.....», ΑΦΜ, καθώς και το με αριθμ. /21-07-2023 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών της εταιρείας «.....», ΑΦΜ Στα εν λόγω τιμολόγια περιλαμβάνεται η επανατιμολόγηση υπηρεσιών που παρασχέθηκαν στις δύο αντισυμβαλλόμενες εταιρείες από επιχειρήσεις κατά την διαδικασία της υποβολής προσφοράς (.....) για συμμετοχή στο Διαγωνισμό ανάθεσης του έργου, καθώς και κατά την περίοδο οριστικοποίησης συμβατικών εγγράφων και διαδικασίας υπογραφής της Σύμβασης Σύμπραξης και του οικονομικού κλεισίματος (Financial Close). Συγκεκριμένα αφορούν δαπάνες συμβούλων για γεωλογικές και στατικές μελέτες, μελέτες εγκαταστάσεων άρδευσης, αποχέτευσης, πυρόσβεσης, χρηματοοικονομικές και νομικές υπηρεσίες, δαπάνες σύστασης κλπ. Ο έλεγχος αναγνώρισε το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών που αντιστοιχεί σε αυτές τις δαπάνες, καθότι διαπίστωσε ότι το σύνολο αυτών τεκμηριώνονται από λογιστικά αρχεία (τιμολόγια, συμβάσεις) που τέθηκαν στη διάθεσή του και αφορούν παρασχεθείσες υπηρεσίες που συσχετίζονται με το έργο για την μελέτη, κατασκευή, χρηματοδότηση, λειτουργία και συντήρηση του οδικού άξονα Συνεπώς για τις δαπάνες αυτές υφίσταται ευθεία και άμεση σχέση με τη μελέτη, κατασκευή, χρηματοδότηση, λειτουργία και συντήρηση του οδικού άξονα, που προβλέπεται από την από 21/04/2023 Σύμβαση Σύμπραξης, δεδομένου ότι χωρίς την πραγματοποίηση αυτών δε θα ήταν δυνατή η πραγματοποίηση του έργου, το οποίο συνιστά τη φορολογητέα δραστηριότητα της προσφεύγουσας και το κόστος των δαπανών αυτών ενσωματώνεται μεταξύ των συστατικών στοιχείων της τιμής των φορολογούμενων πράξεων εκροών, οι οποίες παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης.

Απεναντίας, όσον αφορά τη δαπάνη της αμοιβής επιτυχίας ύψους 624.491,80 ευρώ και 330.671,28 ευρώ που περιλαμβάνεται επίσης στα ως άνω με αριθμ. /21-07-2023 και /21-07-2023 τιμολόγια αντίστοιχα, δε συντρέχουν οι ανωτέρω προϋποθέσεις, δεδομένου ότι η πραγματοποίηση ή μη της συγκεκριμένης δαπάνης δεν επηρεάζει την πραγματοποίηση του έργου, και κατ' επέκταση την άσκηση οικονομικής δραστηριότητας από την προσφεύγουσα εταιρεία. Επομένως, για την εν λόγω δαπάνη της αμοιβής επιτυχίας δεν υφίσταται ευθεία και άμεση σχέση με την φορολογητέα δραστηριότητα της προσφεύγουσας που είναι η μελέτη, κατασκευή, χρηματοδότηση, λειτουργία και συντήρηση του οδικού άξονα Νοτιοδυτικής Πελοποννήσου και κατά συνέπεια δεν υφίσταται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών που αντιστοιχεί στη δαπάνη αυτή. Επιπρόσθετα, η αιτιολογία της δαπάνης που αναγράφεται στην από 21/04/2023 Σύμβαση που παραπέμπουν τα επίμαχα τιμολόγια με αριθμ. /21-07-2023 της εταιρείας «..... και /21-07-2023 της εταιρείας «.....», ως «αμοιβή επιτυχίας για τη συνολική συνεισφορά των Μετόχων κατά την περίοδο της οριστικοποίησης συμβατικών εγγράφων και διαδικασίας της υπογραφής της Σύμβασης Σύμπραξης και του οικονομικού κλεισίματος», είναι γενικόλογη και αόριστη και δεν περιγράφει επακριβώς το είδος των υπηρεσιών που παρείχαν οι ως άνω Μέτοχοι. Ως εκ τούτου, οι ανωτέρω χρεώσεις δεν πληρούν τις προϋποθέσεις της περ. στ' της παραγράφου 1 του άρθρου 9 (περιεχόμενο τιμολογίου) του ν. 4308/2014 και της παρ. 9.1.1 της ΠΟΛ. 1003/2015 και, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 32 (άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου)

του ν. 2859/2000, δεν υφίσταται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών που αντιστοιχεί σε αυτές, ήτοι ποσού 229.239,14 ευρώ. Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε για έκπτωση τις παραπάνω δαπάνες αμοιβής επιτυχίας που περιλαμβάνονται στα τιμολόγια με αριθμ./21-07-2023 της εταιρείας» και/21-07-2023 της εταιρείας «.....», συνολικής αξίας 955.163,08 ευρώ και το φόρο εισροών που αντιστοιχεί σε αυτές συνολικής αξίας 229.239,14 ευρώ.

Επειδή, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα κατά βάση ισχυρίζεται ότι οι συγκεκριμένες δαπάνες ύψους 1,978 εκ. ευρώ, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται και οι δαπάνες αμοιβής επιτυχίας ύψους 955.163,08 ευρώ, συνδέονται άμεσα με την πραγματοποίηση από την εταιρεία φορολογητέων εκροών και αυτό διότι η δαπάνη «αμοιβή επιτυχίας», που αποτελεί μέρος της συνολικής δαπάνης των 1,987 εκ. ευρώ, συγκαταλέγεται στις εγκεκριμένες από το Ελληνικό Δημόσιο δαπάνες του Έργου σύμπραξης και συνιστά μέρος του κόστους του που έχει ληφθεί υπόψη κατά την διαμόρφωση του ύψους του εσόδου-απόδοσής της, από την υλοποίηση του Έργου Σύμπραξης. Προς επίρρωση του ανωτέρω ισχυρισμού της προσκόμισε την από 25/07/2024 επιστολή/βεβαίωση της εταιρείας με την επωνυμία «.....». Στο πλαίσιο αυτό αναφέρει επίσης ότι ο έλεγχος εσφαλμένα επικαλείται για την περίπτωση της την ως άνω εγκύκλιο Ε.2127/2021, όπως και τις αποφάσεις του ΔΕΕ της 14.9.2017 στην υπόθεση C-132/16 (Iberdrola Inmobiliaria) και της 16.9.2020 στην υπόθεση C-528/19 (Mitteldeutsche Hartstein-Industrie), διότι στην περίπτωση της η εταιρεία δεν εκτελεί άνευ ανταλλάγματος έργο «δημοσίου ενδιαφέροντος», το οποίο είναι αναγκαίο και τελεί σε ευθεία και άμεση σχέση με τη λοιπή της φορολογητέα της δραστηριότητα.

Περαιτέρω αναφέρει ότι ο ισχυρισμός του ελέγχου περί μη ακριβούς περιγραφής του είδους των παρασχεθεισών υπηρεσιών στα οικεία τιμολόγια και τη σύμβαση, εκτός από νομικώς αδιάφορος ως προς το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ που αναλογεί στα επίμαχα τιμολόγια, είναι και εσφαλμένος, καθώς, από το απόσπασμα της από 21/4/2023 σύμβασης παροχής υπηρεσιών και συγκεκριμένα από τους όρους II.1.iii και II.3 της σύμβασης, καθίσταται απολύτως σαφές και ορισμένο το είδος των υπηρεσιών και η αιτία καταβολής της αμοιβής επιτυχίας, και ειδικότερα αναφέρει ότι κατά την 14μηνη περίοδο (μεταξύ αναγγελίας Προσωρινού Αναδόχου και υπογραφής Σύμβασης Σύμπραξης), πέραν των εξωτερικών εξειδικευμένων συμβούλων που απασχολήθηκαν στις διαπραγματεύσεις οριστικοποίησης των συμβατικών κειμένων, απασχολήθηκαν αντίστοιχα και εξειδικευμένα στελέχη των δύο εταιρειών του διαγωνιζόμενου σχήματος (και μετόχων της)

Επειδή, ωστόσο. ως προς τα ανωτέρω προβαλλόμενα αναφέρονται τα εξής:

Η προσφεύγουσα αναφέρει ότι οι αμοιβές επιτυχίας εμπεριέχονται στο ποσό των 1.987 εκ. ευρώ για το οποίο η εταιρεία με την επωνυμία «.....», με την από 25/07/2024 επιστολή/βεβαίωση, βεβαιώνει ότι αποτελεί μέρος του συνολικού κόστους του έργου Σύμπραξης.

Ωστόσο, αφενός στην ανωτέρω επιστολή επιβεβαιώνεται ότι το συνολικό ποσό των 1.987 εκ. αποτελεί ποσό που συγκαταλέγεται στις προπαρασκευαστικές δαπάνες και στις χρηματοροές του Χρηματοοικονομικού μοντέλου αναφερόμενο ως «.....» («Κόστη οικονομικού κλεισίματος/Διαγωνισμού»), χωρίς καμία περαιτέρω ανάλυση του ανωτέρω ποσού, αφετέρου, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα αιτείται το δικαίωμα έκπτωσης και επιστροφής ΦΠΑ ενός κόστους συνεισφοράς μετόχων για το οποίο δεν υφίσταται καμία περαιτέρω αναλυτική πληροφορία σε τι συνίσταται η εν λόγω συνεισφορά, ήτοι δεν παρέχεται καμία

πληροφορία αν αφορά παροχή υπηρεσίας από την πλευρά των μετόχων, το είδος της υπηρεσίας, τυχόν δανεισμό/χρηματοοικονομικές ροές από την πλευρά τους, ώστε να κριθεί ασφαλώς καταρχάς ότι το εν λόγω κόστος συνεισφοράς των μετόχων ορθώς επιβαρύνθηκε με ΦΠΑ και ότι συνακόλουθα τελεί σε ευθεία και άμεση σχέση με τη φορολογητέα δραστηριότητα της προσφεύγουσας που είναι η μελέτη, κατασκευή, χρηματοδότηση, λειτουργία και συντήρηση του οδικού άξονα, όπως εξάλλου προϋποθέτει και η σχετική εγκύκλιος της ΑΑΔΕ Ε.2127/2021.

Σημειώνεται ότι η προσφεύγουσα εσφαλμένα ισχυρίζεται ότι η ως άνω εγκύκλιος δεν αφορά την περίπτωση της, καθώς η με αριθμ. Ε.2127/2021 εγκύκλιος του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με θέμα «Έκπτωση του Φ.Π.Α. σε περιπτώσεις πραγματοποίησης εισροών στα πλαίσια κατασκευής έργων και υποδομών δημοσίου ενδιαφέροντος βάσει δημόσιας σύμβασης κυρωθείσας με νόμο» εκδόθηκε, σύμφωνα με την εισαγωγική της παράγραφο «Προκειμένου για την ομοιόμορφη εφαρμογή, όσον αφορά στο δικαίωμα έκπτωσης και την έκταση αυτού, σε περιπτώσεις πραγματοποίησης εισροών στα πλαίσια κατασκευής έργων και υποδομών δημοσίου ενδιαφέροντος», ήτοι εκδόθηκε για την αντιμετώπιση του ειδικότερου ακριβώς ζητήματος της έκπτωσης από το φόρο εισροών που τίθεται εν προκειμένω (δεδομένου ότι πρόκειται για κατασκευή έργου δημοσίου ενδιαφέροντος) και δεν αναφέρεται μόνο στις περιπτώσεις εκτέλεσης έργου άνευ ανταλλάγματος, όπως εσφαλμένα ισχυρίζεται η προσφεύγουσα. Όπως προαναφέρθηκε, η ανωτέρω εγκύκλιος του Διοικητή της ΑΑΔΕ ουσιαστικά επαναλαμβάνει την πάγια νομολογία του ΔΕΕ που αφορά όλες τις περιπτώσεις άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης, σύμφωνα με την οποία 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. Εν προκειμένω, η ύπαρξη ευθείας και άμεσης σχέσης μεταξύ των εργασιών κατασκευής έργων και υποδομών δημοσίου ενδιαφέροντος και της οικονομικής δραστηριότητας του υποκειμένου τεκμαίρεται όταν οι εργασίες κατασκευής έργων και υποδομών δημοσίου ενδιαφέροντος είναι απαραίτητες προκειμένου να καταστεί δυνατή η άσκηση της δραστηριότητας του υποκειμένου στο φόρο και ελλείψει τέτοιων έργων ο υποκείμενος δε θα ήταν σε θέση να ασκήσει την οικονομική του δραστηριότητα.

Η προσφεύγουσα, ως έχουσα το βάρος της απόδειξης των εισροών της στη βάση των οποίων αιτείται την επιστροφή του αναλογούντος φόρου αυτών, τόσο κατά τον έλεγχο όσο και κατά το ενδικοφανές στάδιο, ως προς την τεκμηρίωση του ανωτέρω κόστους συνεισφοράς των μετόχων ύψους 955.163,08 ευρώ, ήτοι ποσοστό 48% επί των συνολικών προπαρασκευαστικών δαπανών παραπέμπει μόνο στην από 21/4/2023 σύμβαση παροχής υπηρεσιών.

Ωστόσο ο επικαλούμενος από την πλευρά της όρος II.1.iii της σύμβασης αναφέρει επίσης αορίστως ότι οι Μέτοχοι θα λάβουν την «αμοιβή επιτυχίας για τη συνολική συνεισφορά τους» κατά την περίοδο της οριστικοποίησης συμβατικών εγγράφων και διαδικασίας της υπογραφής της Σύμβασης Σύμπραξης και του οικονομικού κλεισίματος, χωρίς να εξειδικεύεται στη σύμβαση σε τι συνίσταται ακριβώς η συνεισφορά αυτή των Μετόχων.

Περαιτέρω ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι κατά την 14μηννη περίοδο μεταξύ αναγγελίας Προσωρινού Αναδόχου και υπογραφής Σύμβασης Σύμπραξης απασχολήθηκαν και εξειδικευμένα στελέχη των δύο εταιρειών του διαγωνιζόμενου σχήματος (και μετόχων της), αορίστως προβάλλεται, δεδομένου ότι δεν προσκομίστηκαν στοιχεία από τα οποία να προκύπτει σαφώς το είδος των υπηρεσιών που παρασχέθηκαν (νομικές, τεχνικές,

μελέτες κτλ), η έκτασή τους, ο τρόπος προσδιορισμού της αξίας τους, καθώς και ποια ακριβώς στελέχη των εταιρειών παρείχαν τις υπηρεσίες αυτές.

Με βάση τα ανωτέρω προκύπτει ότι η προσφεύγουσα δεν τεκμηρίωσε σε τι συνίσταται το κόστος συνεισφοράς των μετόχων, ως προβλέπεται άλλωστε και απαιτείται από τις διατάξεις των άρθρων 5 και 9 των ΕΛΠ, ώστε να δικαιολογείται καταρχήν η υπαγωγή και επιβάρυνσή του με ΦΠΑ και εν συνεχεία να αποδεικνύεται και η δυνατότητα έκπτωσης και επιστροφής του.

Ως εκ τούτου ορθώς η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε για έκπτωση τις δαπάνες της αμοιβής επιτυχίας για τη συνολική συνεισφορά των μετοχών, συνολικής αξίας 955.163,08 ευρώ και το φόρο εισροών που αντιστοιχεί σε αυτές συνολικής αξίας 229.239,14 ευρώ, καθώς δεν τέθηκαν στη διάθεσή της τα αναγκαία στοιχεία σύνθεσης του κόστους συνεισφοράς των μετόχων, για να διαπιστώσει αφενός ότι η εν λόγω επιβάρυνση με ΦΠΑ του ανωτέρω κόστους συνεισφοράς προβλέπεται από τις διατάξεις του ΦΠΑ και αφετέρου ότι αποτελεί όντως κόστος προαπαιτούμενο και καθοριστικό για την ανάληψη και κατασκευή του έργου, ως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 2859/2000 και τις σχετικές οδηγίες της Διοίκησης.

Επειδή το δικαίωμα έκπτωσης αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ, που εξασφαλίζει την πλήρη ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση, πλην όμως, το δικαίωμα αυτό δεν είναι απεριόριστο. Αντιθέτως, αποφασιστικό κριτήριο για τη θεμελίωση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών είναι να προκύπτει καταρχήν σαφώς ο χαρακτήρας και το είδος της εισροής που λαμβάνεται και εν συνεχεία η χρήση αυτής για φορολογούμενες πράξεις και ειδικότερα εν προκειμένω να υφίσταται ευθεία και άμεση σχέση μεταξύ μιας συγκεκριμένης εισροής και μιας ή περισσοτέρων εκροών, που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης. Εν προκειμένω ορθώς δεν αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο δικαίωμα έκπτωσης από τον φόρο εισροών του ΦΠΑ που αναλογεί στην «αμοιβή επιτυχίας για την συνολική συνεισφορά των Μετοχών», αφού δεν αποδεικνύεται καταρχήν σε τι συνίσταται η ως άνω συνεισφορά, ώστε να κριθεί ασφαλώς ότι για το εν λόγω κόστος συνεισφοράς έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί επιβάρυνσης με ΦΠΑ και δικαιώματος έκπτωσης και επιστροφής αυτού.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 26/03/2024 οικεία έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από 24/04/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΜΕ Σ.Δ.Ι.Τ.», ΑΦΜ, και την επικύρωση της υπ' αριθμ. /26-03-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/03/2023-31/07/2023.

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

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ

	(1)		(2)	(2)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	3.390,18	3.390,18	3.390,18	
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	2.132.469,69	1.177.306,61	1.177.306,61	955.163,08
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	813,64	813,64	813,64	
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	511.792,72	282.553,58	282.553,58	229.239,14
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	510.979,08	281.739,94	281.739,94	229.239,14
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ				
ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 58Α ΚΦΔ				
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ				
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση				
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή	510.979,08	281.739,94	281.739,94	229.239,14

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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