



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 24/01/2025

Αριθμός απόφασης: 126

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

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

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

ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

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

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

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

4. Την απόκαι με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμίαμε έδρα στον κατά: α) της με αριθμ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, φορολογικής περιόδου 01/09/2020-31/12/2020, β) της με αριθμ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/12/2021, γ) της με αριθμ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, φορολογικής περιόδου 01/01/2022-31/12/2022, δ) της με αριθμ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, φορολογικής περιόδου 01/01/2023-31/12/2023, και ε) της με αριθμ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, φορολογικής περιόδου 01/01/2024-31/01/2024, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η επανεξέταση, καθώς και την απόοικεία έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου επιστροφής ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης.

7. Το απόσυμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας εταιρείας με τα συνοποβαλλόμενα στοιχεία.

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

Επί της απόκαι με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμίαη 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:

α) Με την υπ' αριθμ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, φορολογικής περιόδου 01/09/2020-31/12/2020, προσδιορίστηκε ποσό για έκπτωση 157,57 ευρώ αντί του δηλωθέντος ποσού 6.655,05 ευρώ, ήτοι διαφορά ποσού **6.497,48 ευρώ**, καθώς δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από τις φορολογητέες εκροές της προσφεύγουσας εισροές ποσού 27.072,89 ευρώ.

β) Με την υπ' αριθμ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/12/2021, προσδιορίστηκε ποσό για έκπτωση 157,56 ευρώ αντί του δηλωθέντος ποσού 49.572,36 ευρώ, ήτοι διαφορά ποσού **49.414,80 ευρώ**, καθώς δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από τις φορολογητέες εκροές της προσφεύγουσας εισροές ποσού 178.822,14 ευρώ.

γ) Με την υπ' αριθμ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, φορολογικής περιόδου 01/01/2022-31/12/2022, προσδιορίστηκε ποσό για έκπτωση 157,56 ευρώ αντί του δηλωθέντος ποσού 108.913,83 ευρώ, ήτοι διαφορά ποσού **108.756,27 ευρώ**, καθώς δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από τις φορολογητέες εκροές της προσφεύγουσας εισροές ποσού 247.256,04 ευρώ.

δ) Με την υπ' αριθμ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, φορολογικής περιόδου 01/01/2023-31/12/2023, προσδιορίστηκε ποσό για έκπτωση 157,56 ευρώ αντί του δηλωθέντος ποσού 178.061,98 ευρώ, ήτοι διαφορά ποσού **177.904,42 ευρώ**, καθώς δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από τις φορολογητέες εκροές της προσφεύγουσας εισροές ποσού 287.387,02 ευρώ και επιπλέον αυξήθηκαν οι φορολογητέες εκροές της κατά το ποσό των 730,00 ευρώ.

ε) Με την υπ' αριθμ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, φορολογικής περιόδου 01/01/2024-31/01/2024, δεν αναγνωρίστηκε ποσό προς επιστροφή ύψους 180.000,00 ευρώ και επιπλέον περιορίστηκε το ποσό για έκπτωση σε 157,56 ευρώ έναντι του δηλωθέντος

ποσού 1.766,02 ευρώ λόγω μη αναγνώρισης για έκπτωση από τις φορολογητέες εκροές της προσφεύγουσας εισροές ποσού 15.433,50 ευρώ.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία της απόέκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου επιστροφής ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ.εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η με αριθμ.αίτηση της προσφεύγουσας εταιρείας για επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ ύψους 180.000,00 ευρώ.

Ειδικότερα, σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται στην οικεία έκθεση ελέγχου, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι τα μοναδικά έσοδα της προσφεύγουσας το υπό έλεγχο διάστημα προέρχονται από επιχορηγούμενα προγράμματα της Ευρωπαϊκής Επιτροπής (.....), και το ύψος της επιχορήγησης αποτελεί ποσό των αγορών – δαπανών των συμμετεχόντων, το οποίο διαφέρει σε κάθε πρόγραμμα. Από τη μελέτη και ανάλυση των επιμέρους επιχορηγήσεων που έχει λάβει η προσφεύγουσα σύμφωνα με τα προσκομισθέντα στον έλεγχο στοιχεία προέκυψαν τα παρακάτω:

- Αφορούν το σύνολο των εκροών της προσφεύγουσας το διάστημα 09/2020-01/2024, καθώς η προσφεύγουσα δεν έχει καταχωρήσει στα βιβλία της άλλο έσοδο από οποιαδήποτε πηγή. Άρα δεν υπάρχουν φορολογητέες εκροές το διάστημα ελέγχου.
- Αφορούν ευρωπαϊκές επιχορηγήσεις, οι οποίες είναι πράξεις εκτός πεδίου ΦΠΑ.
- Οι επιχορηγήσεις αφορούν μια συνολική έρευνα στην οποία συμμετέχουν πολλά δημόσια ερευνητικά κέντρα (πανεπιστήμια, ιδρύματα έρευνας και τεχνολογίας, καθώς και εταιρείες). Η προσφεύγουσα αποτελεί έναν από τους συμμετέχοντες και αναλαμβάνει μέρος της έρευνας.
- Όλες οι επιχορηγήσεις αφορούν ποσοστό επί των λειτουργικών δαπανών και δαπανών έρευνας της προσφεύγουσας. Δεν έχουν εκταμιευθεί για την δημιουργία ενός προϊόντος το οποίο θα ανήκει σε αυτήν και από το οποίο θα προκύψουν φορολογητέες εκροές. Συγκεκριμένα, οι δαπάνες στην πλειονότητα τους αποτελούν αμοιβή ερευνητών για συμμετοχή στην έρευνα.
- Στο παραπάνω συνηγορεί το γεγονός ότι δεν υπάρχει κάποιο κονδύλι καταχωρημένο στην ομάδα 16 (Δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας - διπλώματα ευρεσιτεχνίας - πρότυπα - σχέδια κλπ). Άρα δεν αφορούν δαπάνες ανάπτυξης κάποιου παγίου/προϊόντος της εταιρείας.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο έλεγχος έκρινε ότι, εφόσον το σύνολο των εκροών της προσφεύγουσας αφορά επιχορηγήσεις, οι οποίες αποτελούν πράξεις εκτός πεδίου ΦΠΑ και δεν υπάρχουν καθόλου φορολογητέες εκροές, σύμφωνα με τα αναγραφόμενα στην εγκύκλιο Ε.2059/2022 και λαμβάνοντας υπόψη το γεγονός ότι όλες οι εισροές αφορούν δαπάνες που

έχουν αποδεδειγμένα άμεση σχέση με τις επιχορηγήσεις αυτές, δεν παρέχεται στην προσφεύγουσα το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών της.

Με βάση τις παραπάνω διαπιστώσεις του ελέγχου, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης προέβη στην έκδοση των υπ' αριθμ.καιπροσβαλλόμενων οριστικών πράξεων.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως τροποποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενη ότι παρανόμως ο έλεγχος αρνήθηκε την έκπτωση/επιστροφή των εισροών, με την επίκληση της λήψης επιδοτήσεων και επιχορηγήσεων που είχαν χορηγηθεί από την ΕΕ. Ειδικότερα, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται τα εξής:

- Νομικά κρίσιμο για την αναγνώριση του δικαιώματος έκπτωσης δεν είναι το κατά πόσο η επιχείρηση λαμβάνει επιδοτήσεις ή επιχορηγήσεις, αλλά κατά πόσο οι εισροές της συνδέονται με φορολογητέες πράξεις. Κατά συνέπεια νομικά κρίσιμο είναι το κατά πόσο, ενόψει των επιδιωκόμενων κατά το καταστατικό σκοπών, η επιχείρηση διενεργεί υποκείμενες στο φόρο πράξεις. Ο έλεγχος έσφαλε όσον αφορά το χαρακτήρα και το σκοπό της εταιρίας, καθώς αυτή λειτουργεί ως ΙΚΕ, δηλαδή ως εμπορική εταιρία επιδιώκουσα την απόκτηση εσόδων από την δραστηριότητά της, και ότι ο σκοπός της είναι η παροχή υπηρεσιών έρευνας, σχετικών με τους υπολογιστές, η οποία έχει ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς του ΦΠΑ. Συνεπώς είναι υποκείμενη του φόρου, όπως προκύπτει από την ένταξή της στο κανονικό καθεστώς του ΦΠΑ, και έχει ως αντικείμενο την Παροχή Υπηρεσιών Έρευνας, πράξη υποκείμενη στο ΦΠΑ.
- Όσον αφορά τη δεύτερη και νομικά κρίσιμη για την άρνηση του δικαιώματος έκπτωσης τεκμηρίωση της φορολογικής αρχής, ότι κατά την επίδικη περίοδο δε διενεργεί πράξεις υποκείμενες στο ΦΠΑ και δεν εμφανίζει φορολογητέες εκροές, επίσης σφάλει η φορολογική αρχή, καθώς σύμφωνα με τη νομολογία ανεξαρτήτως της απόκτησης εκροών κατά την ελεγχόμενη περίοδο, είναι δυνατή η αναγνώριση του δικαιώματος έκπτωσης, εφόσον οι σχετικές δαπάνες είναι προϋπόθεση/συνδέονται με μελλοντικές πράξεις υποκείμενες στο ΦΠΑ, ήτοι δε συνδέεται υποχρεωτικά το δικαίωμα έκπτωσης με την πραγματοποίηση άμεσα φορολογητέων πράξεων, καθόσον είναι εύλογο κατά την έναρξη της δραστηριότητας της εταιρείας ή και προ αυτής να υπάρξουν δαπάνες συνδεόμενες με την μελλοντική διενέργεια πράξεων υποκείμενων στο φόρο.
- Εν προκειμένω, σύμφωνα με τις υπογραφείσες Συμφωνίες Επιχορήγησης, οι δικαιούχοι που έχουν λάβει χρηματοδότηση στο πλαίσιο της επιχορήγησης από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή πρέπει

- έως και τέσσερα έτη μετά τη λήξη της δράσης - να καταβάλουν κάθε δυνατή προσπάθεια για την άμεση εκμετάλλευση των αποτελεσμάτων τους ή για την έμμεση εκμετάλλευσή τους από άλλη οντότητα, ιδίως μέσω μεταβίβασης ή αδειοδότησης. Συνεπώς ήδη η ως άνω πρόβλεψη συνδέει τη λήψη της επιχορήγησης με την εκμετάλλευση του αποτελέσματος, του «προϊόντος» της έρευνας.

- Η εταιρεία δεν είναι «ερευνητική ομάδα» ή μια μη κερδοσκοπική εταιρία που στοχεύει απλώς στην έρευνα χωρίς να επιδιώκει την απόκτηση εσόδων, αλλά συνιστά εμπορική επιχείρηση κεφαλαιουχική, η οποία θα αποκτά έσοδα όχι μόνο από επιχορηγήσεις αλλά και από εκμετάλλευση του προϊόντος της έρευνας, παρέχοντας συναφείς υπηρεσίες ή πωλώντας το «προϊόν» της έρευνας σε τρίτους, προφανώς έναντι ανταλλάγματος. Η εταιρεία βρίσκεται ήδη σε φάση πώλησης των πρώτων προϊόντων της, όπως φαίνεται από την προσκομισθείσα στον έλεγχο συμφωνία εμπιστευτικότητας (.....) και την προσφορά που έχει υποβάλει από τον Ιανουάριο του 2024 στην εταιρία Όλα, δε, τα προϊόντα και οι υπηρεσίες που αναφέρονται στην προσφορά της εταιρείας βασίζονται σε αποτελέσματα των έργων Έρευνας και Ανάπτυξης που υλοποίησε και υλοποιεί και συνεπώς η ως άνω συμφωνία στοχεύει στην πλήρη εκμετάλλευση της προηγμένης ισχυρής τεχνογνωσίας που αποκτήθηκε και αποκτάται στα πλαίσια των ερευνητικών έργων στα οποία συμμετέχει. Αποτέλεσμα της ως άνω συμφωνίας θα είναι πράξεις υποκείμενες στο ΦΠΑ (παράδοση αγαθού, ή παροχή υπηρεσιών), και ως εκ τούτου, στο μέτρο που η μέχρι σήμερα δραστηριότητα της εταιρείας συνδέεται με τη διενέργεια στο άμεσο μέλλον πράξεων υποκείμενων στο φόρο ο έλεγχος κατά παράβαση της διάταξη του άρθρου 30 Κώδικα ΦΠΑ αρνήθηκε το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών. Περαιτέρω η εταιρεία σκοπεύοντας στην πώληση προϊόντων και υπηρεσιών υψηλής τεχνολογίας στην παγκόσμια αγορά μέχρι σήμερα έχει υποβάλει προς αξιολόγηση 7 πλάνα για την εμπορική εκμετάλλευση των προϊόντων και υπηρεσιών που αναπτύσσει, σε όλα τα έργα που συμμετέχει, και όλα έχουν αξιολογηθεί θετικά από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή.

- Από τα παραπάνω προκύπτει ξεκάθαρα ότι οι εισροές (δαπάνες) της εταιρείας που έχουν πραγματοποιηθεί κατά την ελεγχόμενη περίοδο για την είσπραξη των ως άνω επιχορηγήσεων από την ΕΕ, θεμελιώνουν δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ επ' αυτών, δεδομένου ότι οι συγκεκριμένες επιχορηγήσεις της ΕΕ θα χρηματοδοτήσουν αποκλειστικά τη δραστηριότητα της εταιρείας που υπόκειται σε ΦΠΑ και, συγκεκριμένα, χρηματοδοτούν τα έργα που προσφέρουν στην εταιρεία την απολύτως απαραίτητη τεχνογνωσία και τα μέσα για την παροχή των υπηρεσιών της προς τους συνεργαζόμενους οικονομικούς φορείς τόσο στην Ελλάδα όσο και, κυρίως, σε Ευρωπαϊκό επίπεδο.

Στη συνέχεια η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε το απόσυμπληρωματικό υπόμνημα, με το οποίο ισχυρίζεται τα παρακάτω:

- Η εταιρεία έχει στόχο την εμπορική εκμετάλλευση των αποτελεσμάτων της έρευνας που πραγματοποιείται σε έργα έρευνας και ανάπτυξης.
- Η απόρριψη του αιτήματος της εταιρείας με την αιτιολογία ότι οι επιχορηγήσεις από την ΕΕ δεν εντάσσονται στο πεδίο του ΦΠΑ είναι προφανώς εσφαλμένη, σύμφωνα και με την πρόσφατη με αριθμ. 1815/2024 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας.
- Στα πλαίσια της υποχρέωσής της να καταβάλει κάθε δυνατή προσπάθεια για την εκμετάλλευση των αποτελεσμάτων της, η εταιρεία έχει προσφάτως συνάψει σύμβαση εμπορικής προώθησης και μεταπώλησης των προϊόντων της με την εταιρία που αποτελεί τον επίσημο μεταπωλητή των προϊόντων γιατης εταιρείας, για Ελλάδα και Κύπρο.
- Με βάση όλα τα ανωτέρω η άρνηση εν προκειμένω του ελέγχου να αναγνωρίσει το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών οδηγεί στη ματαίωση του δικαιώματος αυτού, παρά το ότι οι δαπάνες αυτές συνδέονται με υποκείμενες στο φόρο πράξεις που θα διενεργήσει η εταιρεία. Όμως αυτό συνιστά ευθεία παραβίαση του σκοπού της έκπτωσης του φόρου των εισροών, που είναι κατά την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου η αποφορολόγηση, μέσω της οποίας επιτυγχάνεται η θεμελιώδης αρχή του συστήματος ΦΠΑ και της Συνθήκης για τη Λειτουργία της ΕΕ, που είναι η αρχή της ουδετερότητας του φόρου.

Επειδή σύμφωνα με τα άρθρα 30-34 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.

.....

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

.....

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

.....

Άρθρο 31 Προσδιορισμός του εκπιπόμενου φόρου

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

Το ποσοστό αυτό βρίσκεται με βάση κλάσμα που έχει ως αριθμητή το ποσό του ετήσιου κύκλου εργασιών, χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας, που αφορά πράξεις για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου και ως παρανομαστή το ποσό των πράξεων που αναφέρονται στον αριθμητή, καθώς και των πράξεων για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης.

Στον παρανομαστή του κλάσματος συμπεριλαμβάνονται επίσης και οι επιδοτήσεις, επιχορηγήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, οι οποίες δεν αποτελούν μέρος της φορολογητέας αξίας, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 19.

2. Το δεκαδικό μέρος του ποσοστού που προκύπτει από την εφαρμογή του κλάσματος της προηγούμενης παραγράφου στρογγυλοποιείται στην αμέσως μεγαλύτερη ακέραια μονάδα

3. Για τον προσδιορισμό του ποσοστού της παραγράφου 1 δε λαμβάνονται υπόψη τα ποσά που προέρχονται:

α) από παράδοση αγαθών που χρησιμοποιούνται από υποκείμενο στο φόρο για πάγια εκμετάλλευση στην επιχείρηση,

β) από παρεπόμενες πράξεις σε ακίνητα, ή από χρηματοδοτικές ή πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις των περιπτώσεων κ' , κ'' , κβ' , κγ' , κδ' και κε' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του παρόντος, εφόσον πρόκειται για παρεπόμενες της κύριας δραστηριότητας πράξεις.

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

.....

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.

2. Σε περίπτωση καταβολής του φόρου από τον υπόχρεο, για τον οποίο προβλέπουν οι διατάξεις των περιπτώσεων β', γ' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 35, το δικαίωμα έκπτωσης μπορεί να ασκηθεί, εφόσον αυτός κατέχει δικαιολογητικά σχετικά με την πραγματοποίηση της φορολογητέας πράξης από τον εγκαταστημένο στο εξωτερικό υποκείμενο στο φόρο και αποδεικτικό καταβολής του φόρου.

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

.....

Άρθρο 33 Διακανονισμός εκπτώσεων

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

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

β) μετά την υποβολή των ανωτέρω δηλώσεων ΦΠΑ έγιναν μεταβολές που δεν είχαν ληφθεί υπόψη για τον καθορισμό του ποσού των εκπτώσεων, ιδίως στην περίπτωση έκπτωσης στο τίμημα ή ακύρωσης αγορών. Οι διακανονισμοί που αφορούν εκπτώσεις που διενεργήθηκαν σε μία διαχειριστική περίοδο περιλαμβάνονται σε δήλωση ΦΠΑ που υποβάλλεται το αργότερο μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του τέταρτου μήνα από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου.

.....

2. Ειδικά για τα αγαθά επένδυσης η έκπτωση του φόρου που ενεργήθηκε υπόκειται σε πενταετή διακανονισμό με αφετηρία το έτος χρησιμοποίησής τους. Ο διακανονισμός ενεργείται κάθε έτος για το ένα πέμπτο (1/5) του φόρου που επιβάρυνε το αγαθό, ανάλογα με τις μεταβολές του δικαιώματος έκπτωσης.

.....

3. Σε περίπτωση παράδοσης αγαθών επένδυσης ή οριστικής παύσης της χρησιμοποίησης αυτών σε φορολογητέες πράξεις, κατά τη διάρκεια πενταετίας ή δεκαετίας, προκειμένου για ακίνητα της παραγράφου 2, ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός μέσα στο ίδιο έτος και τα αγαθά αυτά θεωρούνται, για τα έτη που απομένουν, ότι χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά και μόνο:

α) σε φορολογητέες δραστηριότητες, εφόσον πρόκειται:

αα) για παράδοση η οποία υπάγεται στο φόρο,

ββ) για καταστροφή, απώλεια ή κλοπή, που αποδεικνύονται ή δικαιολογούνται με νόμιμα παραστατικά,

γγ) για παράδοση ακινήτων με σύμβαση πώλησης και επαναμίσθωσης (sale and lease back), σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παρ. 9 του άρθρου 6 του Ν. 1665/1986.

δδ) για παράδοση έργων σύνδεσης σταθμών αυτοπαραγωγής ή ανεξάρτητης παραγωγής μέχρι το δίκτυο της Δ.Ε.Η. Α.Ε. ή του Δ.Ε.Σ.Μ.Η.Ε. Α.Ε., σύμφωνα με όσα ορίζονται στο Ν. 2773/1999 (Α' 286) όπως ισχύει.

β) σε αφορολόγητες δραστηριότητες, στις λοιπές περιπτώσεις.

Εάν εντός της περιόδου διακανονισμού, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του παρόντος άρθρου από την πραγματοποίηση της δαπάνης για απόκτηση ή κατασκευή επενδυτικών αγαθών δεν έχει γίνει έναρξη της χρησιμοποίησης αυτών, θεωρείται ότι διατέθηκαν αποκλειστικά και μόνο σε αφορολόγητες πράξεις και ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός με την εκκαθαριστική δήλωση της διαχειριστικής αυτής περιόδου.

Εξαιρείται του ανωτέρω περιορισμού της πενταετίας η πραγματοποίηση της δαπάνης, για την απόκτηση ή την κατασκευή επενδυτικών αγαθών από οργανισμούς, επιχειρήσεις και εταιρίες κοινής ωφέλειας

.....

4. Ως αγαθά επένδυσης, για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, θεωρούνται:

α) Τα ενσώματα αγαθά που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και τίθενται από αυτή σε διαρκή εκμετάλλευση, καθώς και τα κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές που κατασκευάζονται από την υποκείμενη στο φόρο επιχείρηση σε ακίνητο που δεν ανήκει κατά κυριότητα σε αυτήν, αλλά έχει, βάσει οποιασδήποτε έννομης σχέσης, τη χρήση του ακινήτου αυτού για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα χρόνων. Αν κατά τη διάρκεια του πενταετούς διακανονισμού λήξει η χρήση του ακινήτου, στο οποίο κατασκευάστηκαν τα ανωτέρω κτίσματα ή άλλου είδους

κατασκευές, ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός κατά τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου 3. Στην αξία των αγαθών επένδυσης δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης.

.....

β) Τα δικαιώματα χρησιμοποίησης διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, σχεδίου, υποδείγματος, εμπορικού ή βιομηχανικού σήματος και άλλων παρόμοιων, εφόσον εξυπηρετούν περισσότερες από μία χρήσεις.

.....

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

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

υποκείμενο στο φόρο, εφόσον τα εν λόγω αγαθά ή υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεών του.

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

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

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

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

«1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 15 του ν. 1642/1986, ως φορολογητέα αξία, στην παράδοση αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών, λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή. Ανάλογη διάταξη του κοινοτικού δικαίου περί ΦΠΑ είναι εκείνη του άρθρου 11 - Α - 1 - α της Οδηγίας 77/388/1977 ΕΟΚ (6η Οδηγία).

2. Η Επιτροπή της Ευρωπαϊκής Κοινότητας ερμηνεύουσα της διάταξη αυτή της 6ης Οδηγίας έκανε δεκτό (έγγρ. COM (88) προς το Συμβούλιο των Ε.Κ.) ότι, οι επιδοτήσεις που είναι άμεσα

συνδεδεμένες με την τιμή πρέπει να περιλαμβάνονται στη βάση επιβολής του φόρου, εφόσον συντρέχουν αθροιστικά οι παρακάτω τρεις προϋποθέσεις:

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

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

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

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

- από την παράδοση επενδυτικών αγαθών.
- από συμπτωματικές πράξεις σε ακίνητα και
- από συμπτωματικές πράξεις σε χρηματοοικονομικές δραστηριότητες, που προβλέπουν οι διατάξεις των περιπτώσεων κá , κβ , κγ , κδ , κέ και κς της παραγρ. 1 του άρθρου 18 του ν. 1642/1986.

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

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

Επομένως, σε κάθε περίπτωση, προκειμένου να προσδιορισθεί το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών θα εξετάζεται ο προορισμός αυτών των εισροών, αν δηλαδή προορίζονται και τελικά αν χρησιμοποιήθηκαν για την πραγματοποίηση των παραπάνω πράξεων (φορολογητέων, απαλλασσόμενων με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, απαλλασσομένων χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εκτός του πεδίου εφαρμογής του ΦΠΑ).

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

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

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

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

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

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

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

γ. να καταβάλλεται από κάποιο τρίτο πρόσωπο.

3. Ως προς την α' προϋπόθεση, σημειώνεται ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΔΕΕ), μια παροχή υπηρεσίας υπάγεται σε ΦΠΑ μόνο όταν υπάρχει απευθείας σύνδεσμος ανάμεσα στις υπηρεσίες που παρέχονται και στο αντάλλαγμα που λαμβάνεται. Ο απευθείας σύνδεσμος στοιχειοθετείται όταν υπάρχει έννομη σχέση ανάμεσα στον πάροχο της υπηρεσίας και τον λήπτη αυτής, βάσει της οποίας η αμοιβή του παρόχου της υπηρεσίας αποτελεί το πραγματικό αντάλλαγμα που λαμβάνει για την υπηρεσία που παρέχει στον λήπτη. Για να στοιχειοθετηθεί όμως η ύπαρξη οποιασδήποτε παροχής, θα πρέπει είτε να προκύπτουν για τον λήπτη της υπηρεσίας ή για το τρίτο πρόσωπο που καταβάλλει την επιδότηση

ικανά οφέλη, ώστε να θεωρηθούν καταναλωτές είτε η αντιπαροχή αυτή να αποτελεί συστατικό στοιχείο του κόστους στην αλυσίδα αξίας (βλέπετε σχετικά ΔΕΕ C-215/94, C-384/95).

4. Σύμφωνα με την β' προϋπόθεση, θα πρέπει το ποσό να καταβάλλεται στον προμηθευτή των αγαθών ή στον παρέχοντα τις υπηρεσίες. Εξ' αντιδιαστολής, προκύπτει ότι οι επιδοτήσεις που καταβάλλονται απευθείας στον αγοραστή των αγαθών ή τον λήπτη των υπηρεσιών δεν περιλαμβάνονται στη βάση επιβολής του φόρου. Επομένως, δεν περιλαμβάνονται στη βάση επιβολής του φόρου οι επιδοτήσεις οι οποίες καλύπτουν το κόστος λειτουργίας μιας επιχείρησης. Εντούτοις, όταν οι επιδοτήσεις του κόστους λειτουργίας χορηγούνται στο δικαιούχο πρόσωπο με σκοπό την εκ μέρους του παροχή συγκεκριμένου αγαθού ή υπηρεσίας, μπορεί να αντιμετωπισθούν όμοια με την αντιπαροχή που καταβάλλεται στον προμηθευτή αγαθών ή στον παρέχοντα τις υπηρεσίες και εντέλει, να υπαχθούν σε ΦΠΑ εφόσον, ενδεικτικά:

- i. Η τιμή του αγαθού ή της υπηρεσίας καθορίζεται ή μπορεί να καθορίζεται το αργότερο κατά τον χρόνο επελεύσεως του γενεσιουργού γεγονότος, ήτοι κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης όπως αυτός ορίζεται με την παρ. 1 του άρθρου 16 του Κώδικα ΦΠΑ.
- ii. Η υποχρέωση καταβολής της επιδότησης, εκ μέρους της χορηγούσας αρχής αντιστοιχεί προς το δικαίωμα του δικαιούχου να την λάβει εφόσον αυτός πραγματοποιήσει την υποκείμενη στο φόρο πράξη.
- iii. Η επιδότηση συνεπάγεται τη μείωση της τιμής για τον αγοραστή του αγαθού ή της υπηρεσίας.
- iv. Συντρέχει περίπτωση μείωσης του ποσού της επιδότησης σε περίπτωση που ο δικαιούχος δεν πραγματοποιήσει μερικώς ή ολικώς τις υποχρεώσεις που έχει αναλάβει. (βλ. σχετικά ΔΕΕ C-185/00)

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

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

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

Περαιτέρω, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 31 του Κώδικα ΦΠΑ, σε περίπτωση που ο υποκείμενος στο φόρο χρησιμοποιεί αγαθά και υπηρεσίες για την πραγματοποίηση πράξεων, για μερικές από τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, ο 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, απαλλασσομένων χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, εκτός του πεδίου εφαρμογής του ΦΠΑ) (βλ. εγκύκλιο ΠΟΛ. 1057/1992).

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

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

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

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

β. Όταν μια επιδότηση 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, περαιτέρω, όπως κρίθηκε με την απόφαση της 06.10.2022 του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης στην υπόθεση C-293/21 (Vittamed technologijos, ECLI:EU:C:2022:763): «...42. Υπενθυμίζεται ότι η απόκτηση των αγαθών ή των υπηρεσιών από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί υπό την ιδιότητα αυτή είναι ακριβώς το κρίσιμο στοιχείο για την εφαρμογή του συστήματος ΦΠΑ και, συνεπώς, του μηχανισμού έκπτωσης. Η υφιστάμενη ή σχεδιαζόμενη χρήση των αγαθών ή των υπηρεσιών καθορίζει μόνο την έκταση της αρχικής έκπτωσης, την οποία δικαιούται ο υποκείμενος στο φόρο βάσει του άρθρου 168 της οδηγίας περί ΦΠΑ, και την έκταση ενδεχόμενων διακανονισμών κατά τις επόμενες περιόδους, αλλά δεν επηρεάζει τη γένεση του δικαιώματος έκπτωσης (απόφαση της 12^{ης} Νοεμβρίου 2020, ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, σκέψη 33 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

43. Το Δικαστήριο έχει επίσης επανειλημμένως κρίνει ότι το δικαίωμα έκπτωσης, άπαξ και γεννηθεί, εξακολουθεί να υφίσταται, ακόμη και αν η σκοπούμενη οικονομική δραστηριότητα δεν πραγματοποιήθηκε τελικώς και, ως εκ τούτου, δεν διενεργήθηκαν φορολογούμενες πράξεις στο πλαίσιο αυτής (αποφάσεις της 29ης Φεβρουαρίου 1996, *INZO*, C-110/94, EU:C:1996:67, σκέψη 20, και της 17ης Οκτωβρίου 2018, *Ryanair*, C-249/17, EU:C:2018:834, σκέψη 25) ή αν ο υποκείμενος στον φόρο δεν μπόρεσε να χρησιμοποιήσει τα αγαθά ή τις υπηρεσίες, συνεπεία των οποίων πραγματοποιήθηκε έκπτωση, στο πλαίσιο φορολογούμενων πράξεων λόγω περιστάσεων ανεξάρτητων από τη βούλησή του (αποφάσεις της 15ης Ιανουαρίου 1998, *Ghent Coal Terminal*, C-37/95, EU:C:1998:1, σκέψη 20, της 17ης Οκτωβρίου 2018, *Ryanair*, C-249/17, EU:C:2018:834, σκέψη 25, καθώς και της 12ης Νοεμβρίου 2020, *ITH Comercial Timișoara*, C-734/19, EU:C:2020:919, σκέψη 34 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

44. Τυχόν άλλη ερμηνεία δεν θα ήταν συμβατή με την αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ όσον αφορά τη φορολογική επιβάρυνση της επιχείρησης. Θα μπορούσε να δημιουργήσει, κατά τη φορολογική μεταχείριση πανομοιότυπων επενδυτικών δραστηριοτήτων, αδικαιολόγητες διαφορές μεταξύ των επιχειρήσεων που ήδη διενεργούν φορολογούμενες πράξεις και άλλων επιχειρήσεων που επιδιώκουν, με επενδύσεις, να αρχίσουν δραστηριότητες από τις οποίες θα προκύψουν φορολογούμενες πράξεις. Ομοίως, μεταξύ των τελευταίων αυτών επιχειρήσεων θα δημιουργούνταν αυθαίρετες διαφορές, καθόσον η οριστική αποδοχή των εκπώσεων θα εξαρτιόταν από το εάν οι εν λόγω επενδύσεις καταλήγουν ή όχι σε φορολογούμενες πράξεις (αποφάσεις της 29ης Φεβρουαρίου 1996, *INZO*, C-110/94, EU:C:1996:67, σκέψη 22, και της 17ης Οκτωβρίου 2018, *Ryanair*, C-249/17, EU:C:2018:834, σκέψη 25).

45. Εντούτοις, όσον αφορά το ζήτημα πώς η αρχή που υπογραμμίστηκε στην απόφαση της 29ης Φεβρουαρίου 1996, *INZO* (C-110/94, EU:C:1996:67), κατά την οποία το δικαίωμα έκπτωσης εξακολουθεί να υφίσταται ακόμη και όταν η δραστηριότητα παύει πριν διενεργηθούν υποκείμενες στον φόρο πράξεις στο πλαίσιο αυτής, πρέπει να συνδυάζεται με τους κανόνες της οδηγίας περί ΦΠΑ σχετικά με τον διακανονισμό των εκπώσεων, υπενθυμίζεται ότι το Δικαστήριο έχει, αφενός, κρίνει ότι ο προβλεπόμενος στα άρθρα 184 έως 187 της οδηγίας περί ΦΠΑ μηχανισμός διακανονισμού αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του συστήματος έκπτωσης ΦΠΑ που θεσπίζεται με την οδηγία και αποσκοπεί στην καθιέρωση στενού και άμεσου δεσμού μεταξύ του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ που καταβάλλεται επί των εισροών και της χρήσης των οικείων αγαθών ή υπηρεσιών για πράξεις στις οποίες επιβάλλεται φόρος εκροών. Αφετέρου, το Δικαστήριο έχει επισημάνει ότι, όταν τα αγαθά που παραδίδονται ή οι υπηρεσίες που παρέχονται στον υποκείμενο στον φόρο χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες πράξεων οι οποίες απαλλάσσονται από τον φόρο ή δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, δεν είναι δυνατή ούτε η είσπραξη του φόρου εκροών ούτε η έκπτωση του φόρου εισροών (διάταξη της 18ης Μαΐου 2021,

Skellefteå Industrihus, C-248/20, EU:C:2021:394, σκέψη 42 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

46. Επιπλέον, το Δικαστήριο έχει υπενθυμίσει ότι το άρθρο 184 της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει τη γένεση της υποχρέωσης διακανονισμού του ΦΠΑ κατά τον ευρύτερο δυνατό τρόπο και ότι η διατύπωσή του δεν αποκλείει *a priori* καμία από τις πιθανές περιπτώσεις εσφαλμένης έκπτωσης, καθόσον το γενικής φύσης περιεχόμενο της υποχρέωσης διακανονισμού επιβεβαιώνεται από τη ρητή απαρίθμηση, στο άρθρο 185, παράγραφος 2, της εν λόγω οδηγίας, των επιτρεπόμενων από την οδηγία εξαιρέσεων (πρβλ. διάταξη της 18ης Μαΐου 2021, *Skellefteå Industrihus*, C-248/20, EU:C:2021:394, σκέψη 43 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

47. Το Δικαστήριο έχει εξάλλου επισημάνει ότι, όταν, λόγω περιστάσεων ανεξάρτητων της βούλησής του, ο υποκείμενος στον φόρο δεν κάνει χρήση μιας υπηρεσίας ή ενός αγαθού, όπως ενός ακινήτου, συνεπεία του οποίου πραγματοποιήθηκε έκπτωση στο πλαίσιο φορολογούμενων πράξεων, δεν αρκεί, προκειμένου να αποδειχθεί η ύπαρξη «μεταβολών» κατά την έννοια του άρθρου 185 της οδηγίας περί ΦΠΑ, το ακίνητο να παραμένει κενό μετά την καταγγελία της σύμβασης μίσθωσής του, ενώ αποδεικνύεται ότι ο υποκείμενος στον φόρο έχει πάντοτε την πρόθεση να το εκμεταλλευθεί στο πλαίσιο φορολογούμενης δραστηριότητας και λαμβάνει τα αναγκαία για τον σκοπό αυτόν μέτρα, διότι τούτο θα είχε ως αποτέλεσμα τον περιορισμό του δικαιώματος έκπτωσης μέσω διατάξεων που εφαρμόζονται στους διακανονισμούς (απόφαση της 28ης Φεβρουαρίου 2018, *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários*, C-672/16, EU:C:2018:134, σκέψη 47· διάταξη της 18ης Μαΐου 2021, *Skellefteå Industrihus*, C-248/20, EU:C:2021:394, σκέψη 44).

48. Επομένως, αν ο υποκείμενος στον φόρο δεν έχει πλέον την πρόθεση να χρησιμοποιήσει τα οικεία αγαθά ή υπηρεσίες για να διενεργήσει πράξεις στις οποίες επιβάλλεται φόρος εκροών ή τα χρησιμοποιεί για να διενεργήσει απαλλασσόμενες πράξεις, όπερ εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει, ο στενός και άμεσος δεσμός ο οποίος πρέπει να υφίσταται μεταξύ του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ που καταβάλλεται επί των εισροών και της διενέργειας σκοπούμενων πράξεων που υπόκεινται στον φόρο διαρρηγνύεται και πρέπει να εφαρμοστεί ο προβλεπόμενος στα άρθρα 184 έως 187 της οδηγίας περί ΦΠΑ μηχανισμός διακανονισμού (πρβλ. διάταξη της 18ης Μαΐου 2021, *Skellefteå Industrihus*, C-248/20, EU:C:2021:394, σκέψεις 45 και 46 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

.....»

Επειδή, όπως κρίθηκε με την απόφαση της 16.9.2021 του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης στην υπόθεση C-21/20 (*Balgarska Natsionalna televizia*, ECLI:EU:C:2021:743):

«...50. Συναφώς, πρώτον, από το άρθρο 168 της οδηγίας ΦΠΑ προκύπτει ότι, για τη γένεση του δικαιώματος έκπτωσης, αφενός, ο ενδιαφερόμενος πρέπει να είναι «υποκείμενος στον φόρο», κατά την έννοια της εν λόγω οδηγίας, και, αφετέρου, τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που προβάλλονται προς θεμελίωση του εν λόγω δικαιώματος πρέπει να χρησιμοποιούνται στο στάδιο των εκροών από τον υποκείμενο στον φόρο για τις ανάγκες των φορολογητέων πράξεών του και, σε επίπεδο εισροών, τα εν λόγω αγαθά ή οι εν λόγω υπηρεσίες πρέπει να παρέχονται από άλλον υποκείμενο στον φόρο (απόφαση της 5ης Ιουλίου 2018, *Marle Participations*, C-320/17, EU:C:2018:537, σκέψη 26 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία, και της 3ης Ιουλίου 2019, *The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge*, C-316/18, EU:C:2019:559, σκέψη 23).

51. Αντιθέτως, όταν τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που παρέχονται στον υποκείμενο στον φόρο σχετίζονται με δραστηριότητες, οι οποίες απαλλάσσονται από τον φόρο ή δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, δεν είναι δυνατή ούτε η είσπραξη φόρου επί των εκροών ούτε η έκπτωση του φόρου επί των εισροών (πρβλ. αποφάσεις της 14ης Σεπτεμβρίου 2017, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, σκέψη 30, και της 3ης Ιουλίου 2019, *The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge*, C-316/18, EU:C:2019:559, σκέψη 24).

52. Από τη νομολογία αυτή προκύπτει ότι 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. Με άλλα λόγια, ο τρόπος χρηματοδότησης των αγορών αυτών, είτε μέσω εσόδων προερχομένων από οικονομικές δραστηριότητες είτε μέσω επιδοτήσεων από τον κρατικό προϋπολογισμό, δεν ασκεί επιρροή για τον καθορισμό του δικαιώματος έκπτωσης.

53. Δεύτερον, στο μέτρο που υποκείμενος στον φόρο χρησιμοποιεί τα αγαθά και τις υπηρεσίες που απέκτησε ως εισροές τόσο για πράξεις παρέχουσες δικαίωμα έκπτωσης όσο και για πράξεις που δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, πρέπει επίσης να προστεθεί ότι από τα άρθρα 173 έως 175 της οδηγίας ΦΠΑ προκύπτει ότι ο υπολογισμός αναλογίας έκπτωσης για τον προσδιορισμό του εκπεστέου ΦΠΑ περιορίζεται, κατ' αρχήν, στα αγαθά και στις υπηρεσίες που χρησιμοποιήθηκαν από τον υποκείμενο στον φόρο για την ταυτόχρονη πραγματοποίηση οικονομικών πράξεων που παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση και πράξεων, οι οποίες δεν παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση (πρβλ. αποφάσεις της 14ης Δεκεμβρίου 2016, *Mercedes Benz Italia*, C-378/15, EU:C:2016:950, σκέψη 34, και της 25ης Ιουλίου 2018, *Gmina Ryjewo*, C-140/17, EU:C:2018:595, σκέψη 57), όπως είναι οι πράξεις που απαλλάσσονται από τον φόρο (πρβλ. απόφαση της 29ης Απριλίου 2004, *EDM*, C-77/01, EU:C:2004:243, σκέψη 73).

54. Αντιθέτως, εφόσον ο ΦΠΑ επί των εισροών που επιβάρυνε δαπάνες στις οποίες υποβλήθηκε υποκείμενος στον φόρο δεν μπορεί να θεμελιώσει δικαίωμα προς έκπτωση, στο μέτρο που

αφορά δραστηριότητες, οι οποίες, λαμβανομένου υπόψη του μη οικονομικού χαρακτήρα τους, δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας ΦΠΑ (πρβλ. απόφαση της 13ης Μαρτίου 2008, *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, σκέψη 30), οι εν λόγω δραστηριότητες δεν πρέπει να συμπεριλαμβάνονται στον υπολογισμό της αναλογίας έκπτωσης δυνάμει των άρθρων 173 έως 175 της οδηγίας ΦΠΑ (πρβλ. απόφαση της 29ης Απριλίου 2004, *EDM*, C-77/01, EU:C:2004:243, σκέψη 54 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).»

Επειδή, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από την απόοικεία έκθεση ελέγχου, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα παρακάτω:

- οι επιχορηγήσεις από επιχορηγούμενα προγράμματα της Ευρωπαϊκής Επιτροπής (.....), αποτελούν το σύνολο των εσόδων της προσφεύγουσας το διάστημα 09/2020-01/2024, καθώς η προσφεύγουσα δεν έχει καταχωρήσει στα βιβλία της άλλο έσοδο από οποιαδήποτε πηγή, ήτοι δεν υπάρχουν φορολογητέες εκροές το διάστημα ελέγχου,
 - οι εν λόγω ευρωπαϊκές επιχορηγήσεις είναι πράξεις εκτός πεδίου ΦΠΑ,
 - οι επιχορηγήσεις αφορούν μια συνολική έρευνα στην οποία συμμετέχουν πολλά δημόσια ερευνητικά κέντρα (πανεπιστήμια, ιδρύματα έρευνας και τεχνολογίας, καθώς και εταιρείες), με την προσφεύγουσα να αποτελεί έναν από τους συμμετέχοντες και αναλαμβάνει μέρος της έρευνας,
 - όλες οι επιχορηγήσεις αφορούν ποσοστό επί των λειτουργικών δαπανών και δαπανών έρευνας της προσφεύγουσας και δεν έχουν εκταμιευθεί για την δημιουργία ενός προϊόντος το οποίο θα ανήκει σε αυτήν και από το οποίο θα προκύψουν φορολογητέες εκροές,
 - το γεγονός ότι δεν υπάρχει κάποιο κονδύλι καταχωρημένο στην ομάδα 16 (Δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας - διπλώματα ευρεσιτεχνίας - πρότυπα - σχέδια κλπ), άρα δεν αφορούν δαπάνες ανάπτυξης κάποιου παγίου/προϊόντος της εταιρείας,
- έκρινε ότι, εφόσον το σύνολο των εκροών της προσφεύγουσας αφορά επιχορηγήσεις, οι οποίες αποτελούν πράξεις εκτός πεδίου ΦΠΑ και δεν υπάρχουν καθόλου φορολογητέες εκροές, σύμφωνα με τα ως ανωτέρω αναγραφόμενα στην εγκύκλιο E.2059/2022 και λαμβάνοντας υπόψη το γεγονός ότι όλες οι εισροές αφορούν δαπάνες που έχουν αποδεδειγμένα άμεση σχέση με τις επιχορηγήσεις αυτές, δεν παρέχεται στην προσφεύγουσα το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών της**

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις κρίσιμο στοιχείο για τη θεμελίωση και αναγνώριση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από το ΦΠΑ εκροών είναι η απόκτηση των σχετικών αγαθών ή των υπηρεσιών από υποκείμενο στο ΦΠΑ που ενεργεί υπό την ιδιότητα αυτή, ενώ αντίθετα η υφιστάμενη ή σχεδιαζόμενη χρήση των αγαθών ή των υπηρεσιών καθορίζει

μόνο την έκταση της αρχικής έκπτωσης που δικαιούται ο υποκείμενος στο φόρο και, φυσικά, την έκταση ενδεχόμενων διακανονισμών στο μέλλον, αλλά δεν επηρεάζει τη γένεση του δικαιώματος έκπτωσης. Περαιτέρω, όπως προκύπτει από τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα ΦΠΑ, την Ε. 2059/2022 εγκύκλιο και τις αποφάσεις του ΔΕΕ, ο λόγος που δικαιολογεί την έκπτωση του ΦΠΑ εισροών είναι η χρησιμοποίηση των αγαθών και υπηρεσιών που αποκτήθηκαν για τη διενέργεια φορολογητέων πράξεων, ενώ αντίθετα η χρηματοδότηση των αγορών αυτών μέσω επιδοτήσεων δεν ασκεί επιρροή για τον καθορισμό του δικαιώματος έκπτωσης.

Προκειμένου η προσφεύγουσα να αποδείξει ότι οι επίμαχες εισροές θα χρησιμοποιηθούν για τη διενέργεια φορολογητέων πράξεων προσκομίζει στοιχεία και επικαλείται τα παρακάτω:

- Όλα τα έργα στα οποία συμμετέχει είναι είτε έργα Έρευνας και Καινοτομίας είτε Έργα Καινοτομίας και τόσο στις συμβάσεις με τους φορείς χρηματοδότησης, όσο και στις συμφωνίες μεταξύ των εταίρων των έργων αναφέρεται ρητά ότι η παραγόμενη πνευματική ιδιοκτησία στα πλαίσια του έργου ανήκει αποκλειστικά στην εταιρία που την αναπτύσσει και η οποία είναι υπόχρεη για την εμπορική της αξιοποίηση. Επίσης μέσα σε όλες τις συμβάσεις περιέχονται περιληπτικά πλάνα για την εμπορική εκμετάλλευση των αποτελεσμάτων από κάθε εταίρο ενώ κατά την εκτέλεση του κάθε έργου υπάρχει η υποχρέωση να υποβληθούν μια σειρά παραδοτέων (2-4 ανά έργο) που αναφέρονται αποκλειστικά στην εμπορική αξιοποίηση των αποτελεσμάτων. Προς απόδειξη του ισχυρισμού της προσκομίζει σχετικά και

- Σε όλες τις περιπτώσεις οι χρηματοδοτικές αρχές έχουν αποφανθεί, στις αξιολογήσεις/ελέγχους που διενεργούν κάθε 12-18 μήνες, ότι τα πλάνα εμπορικής αξιοποίησης είναι υλοποιήσιμα και οδηγούν στη δημιουργία τεχνογνωσίας για παροχή συγκεκριμένων καινοτόμων υπηρεσιών και προϊόντων στην αγορά και με βάση τα αποτελέσματα των ελέγχων αυτών συνεχίζεται η χρηματοδότηση των έργων. Προς απόδειξη του ισχυρισμού της προσκομίζει αποτελέσματα των αξιολογήσεων των έργων που έχουν ήδη ελεγχθεί, όπου στην ενότητα 3 (3. Impact) αναφέρονται ρητά τα αποτελέσματα του ελέγχου από το χρηματοδοτικό φορέα αναφορικά με την ικανότητα των εταίρων «να δημιουργήσουν νέες ευκαιρίες στις αγορές, να ενισχύσουν την ανταγωνιστικότητα και την ανάπτυξη των επιχειρήσεων, τις δραστηριότητες καινοτομίας και προτύπων και την ανάπτυξη για νέο προϊόν, υπηρεσία, υλικό αναφοράς, διαδικασία ή μέθοδο που (πρόκειται να) διατεθεί στην αγορά».

- Έχουν καταρτιστεί ιδιωτικά συμφωνητικά μεταξύ της εταιρείας και του Ερευνητικού Πανεπιστημιακού Ινστιτούτου του Πολυτεχνείου, καθώς και της εταιρείας τα οποία προσκομίζει και στα οποία αναφέρεται ρητά ότι η εταιρεία στοχεύει στην απόκτηση κερδών από «την εμπορική αξιοποίηση και εκμετάλλευση των αποτελεσμάτων της επιστημονικής

έρευνας»

- Η εταιρεία βρίσκεται ήδη σε φάση πώλησης των πρώτων προϊόντων της όπως φαίνεται από την συμφωνία εμπιστευτικότητας και την προσφορά που έχει υποβάλει από τον Ιανουάριο του 2024 (όπως φαίνεται και από την Ψηφιακή Υπογραφή) στην εταιρία
- Η εταιρία έχει προσφάτως συνάψει σύμβαση εμπορικής προώθησης και μεταπώλησης των προϊόντων της με την εταιρεία που αποτελεί τον επίσημο μεταπωλητή των προϊόντων γιατης εταιρίας, για Ελλάδα και Κύπρο και μέσω αυτής της συνεργασίας ξεκίνησε η προώθηση στην Ελληνική και Κυπριακή αγορά των προϊόντων της εταιρίας που έχουν προκύψει αποκλειστικά από την έρευνα και ανάπτυξη που έχει πραγματοποιηθεί στα πλαίσια των εν λόγω έργων. Η σύμβαση εμπορικής προώθησης και μεταπώλησης καλύπτει τα προϊόντα: 1) που έχει αναπτυχθεί στα πλαίσια των έργων και και η νέα γενιά του αναπτύσσεται στα πλαίσια του έργου, 2) που έχει αναπτυχθεί στα πλαίσια του έργου και η νέα γενιά του αναπτύσσεται στα πλαίσια των έργων, και και 3) που έχει αναπτυχθεί αρχικά από το Πολυτεχνείο και παραχωρηθεί μέσω σύμβασης στην εταιρία μας και κατόπιν στα πλαίσια του έργου ενώ η νέα γενιά του αναπτύσσεται στα πλαίσια του έργου Προς απόδειξη του ισχυρισμού της προσκομίζει την ως άνω από 16/01/2025 σύμβαση εμπορικής διανομής.

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα εταιρεία λειτουργεί ως εμπορική εταιρία υπό τη μορφή Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρείας με σκοπό το κέρδος και δραστηριότητα «παροχή υπηρεσιών έρευνας και πειραματικής ανάπτυξης στις επιστήμες υπολογιστών και τεχνολογίας», η οποία έχει ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς του ΦΠΑ. Συνεπώς είναι υποκείμενη του φόρου και έχει, καταρχήν, το δικαίωμα να εκπέσει από το ΦΠΑ των φορολογητέων εκροών της το συνολικό ποσό ΦΠΑ εισροών, είναι δε αδιάφορο το αν κατά την πραγματοποίηση των εν λόγω εισροών, αλλά και μέχρι την ημερομηνία του ελέγχου, οι εισροές αυτές είχαν συσχετιστεί με συγκεκριμένες εκροές. Ομοίως αδιάφορο είναι το γεγονός ότι οι εισροές της επιχορηγούνται, δεδομένου ότι οι επιχορηγήσεις και οι σχετικές εισροές της πραγματοποιήθηκαν στο πλαίσιο της οικονομικής της δραστηριότητας (έρευνα, καινοτομία, παραγωγή καινοτόμων προϊόντων), εξάλλου ούτε από τον υπό κρίση έλεγχο, που πραγματοποιήθηκε κατόπιν αιτήματος επιστροφής και στο πλαίσιο συνοπτικών επαληθεύσεων σύμφωνα με τα οριζόμενα στο υπ' αριθμ. πρωτ. έγγραφο, διαπιστώθηκε διάκριση επιχορηγήσεων που να αφορούν δραστηριότητα που στερείται οικονομικού χαρακτήρα. Επομένως, σε κάθε περίπτωση, προκειμένου να προσδιορισθεί το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών λαμβάνεται υπόψη ο προορισμός των επίμαχων εισροών, αν δηλαδή προορίζονται και τελικά αν χρησιμοποιήθηκαν για την

πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων. Ήτοι, η χρήση των αγαθών/υπηρεσιών που αποκτήθηκαν στο πλαίσιο των επιχορηγούμενων προγραμμάτων έρευνας, θα καθορίσει την έκταση της αρχικής έκπτωσης που δικαιούται, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα και την έκταση τυχόν απαιτούμενων διακανονισμών στο μέλλον (αν από τη διακριτή παρακολούθηση επιχορηγήσεων/έργων/εκροών προκύψει σχετική υποχρέωση), υπό το πρίσμα των διατάξεων της ισχύουσας νομοθεσίας και νομολογίας, ενώ, σε κάθε περίπτωση, η ορθή ή μη απόδοση του ΦΠΑ δύναται να διαπιστωθεί στα πλαίσια ενός μεταγενέστερου πλήρους ελέγχου από την αρμόδια υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης.

Επειδή, ως προς τις λοιπές διαπιστώσεις του ελέγχου που καταγράφονται στην απόοικεία έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου επιστροφής ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτη δε διατυπώνονται αντιρρήσεις από την προσφεύγουσα εταιρεία.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της απόκαι με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμίατην τροποποίηση των υπ' αριθμ.καιπροσβαλλόμενων οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, κατά την ειδικότερη παρακάτω ανάλυση:

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

Α) Φορολογική περίοδος 01/09/2020-31/12/2020

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	175,00	175,00	175,00	
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	27.247,89	175,00	26.720,47	527,42
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	42,00		42,00	
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	6.697,05	199,57	6.570,47	126,58
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	6.655,05	157,57	6.528,47	126,58
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ				
ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 58Α ΚΦΔ				
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ				

Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	6.655,05	157,57	6.528,47	126,58
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή				

(τροποποίηση της υπ' αριθμ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης)

Β) Φορολογική περίοδος 01/01/2021-31/12/2021

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	3.906,75	3.906,75	3.906,75	
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	182.728,89	3.906,75	182.728,89	
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	937,66	937,66	937,66	
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	50.510,02	1.095,22	50.383,44	126,58
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	49.572,36	157,56	49.445,78	126,58
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ				
ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 58Α ΚΦΔ				
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ				
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	49.572,36	157,56	49.445,78	126,58
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή				

(τροποποίηση της υπ' αριθμ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης)

Γ) Φορολογική περίοδος 01/01/2022-31/12/2022

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	1.569,10	1.569,10	1.569,10	
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	248.825,14	1.569,10	248.825,14	
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	376,58	376,58	376,58	
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	109.290,41	534,14	109.163,83	126,58

ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	108.913,83	157,56	108.787,25	126,58
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ				
ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 58Α ΚΦΔ				
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ				
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	108.913,83	157,56	108.787,25	126,58
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή				

(τροποποίηση της υπ' αριθμ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης)

Δ) Φορολογική περίοδος 01/01/2023-31/12/2023

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	6.204,62	6.934,62	6.934,62	730,00
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	294.321,64	6.934,62	295.051,64	730,00
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	1.489,08	1.664,28	1.664,28	175,20
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	179.551,06	1.821,84	179.599,68	48,62
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	178.061,98	157,56	177.935,40	126,58
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ				
ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 58Α ΚΦΔ				
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ				
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	178.061,98	157,56	177.935,40	126,58
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή				

(τροποποίηση της υπ' αριθμ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης)

Ε) Φορολογική περίοδος 01/01/2024-01/01/2024

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	96,60	96,60	96,60	0,00
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	15.530,10	96,60	15.530,10	
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	23,18	23,18	23,18	

ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	181.789,20	180,74	181.662,62	126,58
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	181.766,02	157,56	181.639,44	126,58
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ				
ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 58Α ΚΦΔ				
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ				
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	1.766,02	157,56	1.639,44	126,58
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή	180.000,00		180.000,00	

(τροποποίηση της υπ' αριθμ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης)

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**

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.