



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**



**ΑΑΔΕ**  
Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 13.01.2025

Αριθμός απόφασης: 42

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

**ΤΜΗΜΑ : Α8' - Επανεξέτασης**

**Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 08-10**

**Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νίκη**

**Τηλέφωνο : 2313-332241**

**E-Mail : ded.thess@aade.gr**

### **ΑΠΟΦΑΣΗ**

#### **Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

**1. Τις διατάξεις :**

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58), εφεξής ΚΦΔ.

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

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

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

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

**4. Την με ημερομηνία κατάθεσης ....2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:....., κατά: α) της με**

αριθμό ..... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2022- 31.12.2022, β) της με αριθμό ..... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2023- 31.12.2023 και γ) της με αριθμό ..... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2024- 29.02.2024 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

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

Επί της από ....2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμό ..... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2022- 31.12.2022, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., σε βάρος της προσφεύγουσας ανώνυμης εταιρίας δεν αναγνωρίσθηκε πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. προς έκπτωση σε επόμενη περίοδο ποσού 14.399,88€ δαπανών ύψους 59.999,50€ (σχετ.τα δύο (2) τιμολόγια παροχής υπηρεσιών με αρ. .../10-01-2022 καθαρής αξίας 17.999,85€ και αξίας Φ.Π.Α. 4.319,96 € και .../23-11-2022 καθαρής αξίας 41.999,65€ και αξίας Φ.Π.Α. 10.079,92€, που έλαβε από την εταιρία «.....» με ΑΦΜ ..... με την παλαιά νομική μορφή της, ως ιδιωτική κεφαλαιουχική εταιρία με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:.....), που αφορούν αμοιβές και έξοδα υποβολής φακέλου αίτησης υπαγωγής επενδυτικού σχεδίου στο καθεστώς επιδότησης της επιχειρηματικότητας πολύ μικρών και μικρών επιχειρήσεων του ν.4399/21.11.2022, με το αιτιολογικό ότι δεν πραγματοποιήθηκαν για τη διενέργεια πράξεων που υπάγονται στο φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν.2859/2000.

Με τη με αριθμό ..... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2023- 31.12.2023, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

....., δεν αναγνωρίστηκε μεταφερόμενο πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης περιόδου προς έκπτωση στην επόμενη φορολογική περίοδο, ύψους 14.399,88€.

Με τη με αριθμό ..... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2024-29.02.2024, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., δεν αναγνωρίστηκε μεταφερόμενο πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης περιόδου προς έκπτωση και κατ' επέκταση επιστροφή του ύψους 14.399,88€.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν, ερειδόμενες στην από 22.07.2024 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου ΦΠΑ του προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. .... για τη φορολογική περίοδο 16.07.2021-29.02.2024. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η με αρ. πρωτ. .../28.03.2024 ηλεκτρονική αίτηση για επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. ύψους 102.927,88€, που υπέβαλε η προσφεύγουσα με τη με αρ. .../2024 δήλωση ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.02.2024-29.02.2024.

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

- Παράβαση των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 30 του Ν. 2859/2000

Κατά την έννοια του άρθρου 4 της έκτης Οδηγίας 77/388, όπως αντικαταστάθηκε με την Οδηγία 2006/112/ΕΚ σχετικά με το κοινό σύστημα ΦΠΑ των κρατών της Ε.Ε., ακόμη και οι πρώτες επενδυτικές δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για τις ανάγκες μιας επιχειρήσεως μπορούν να θεωρούνται ως οικονομικές δραστηριότητες, η δε φορολογική αρχή πρέπει, στο πλαίσιο αυτό, να λαμβάνει υπόψη τη δηλωθείσα πρόθεση της επιχειρήσεως να αναλάβει δραστηριότητες υποκείμενες στον φόρο προστιθεμένης αξίας. Ως έχει κριθεί, εφόσον η διοίκηση έχει δεχθεί την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο για μια εταιρία που έχει δηλώσει την πρόθεσή της να αρχίσει οικονομική δραστηριότητα συνεπαγομένη φορολογητέες πράξεις, η παραγγελία εκπονήσεως μελέτης αποδοτικότητας όσον αφορά τη σχεδιαζόμενη δραστηριότητα μπορεί να θεωρηθεί ως οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια της προπαρατεθείσας διατάξεως, ακόμη και αν η εν λόγω μελέτη έχει ως σκοπό να εξετάσει σε τι βαθμό η σχεδιαζόμενη δραστηριότητα είναι αποδοτική. (βλ. υπόθεση C-110/94 του ΔΕΕ).

Εσφαλμένα η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε την επιστροφή του φόρου των τιμολογίων με αρ. .../10-01-2022 Τ.Π.Υ καθαρής αξίας 17.999,85€ και αξίας Φ.Π.Α. 4.319,96€ και με αρ. ..../23-11-2022 καθαρής αξίας 41.999,65€ και αξίας Φ.Π.Α. 10.079,92€, που εκδόθηκαν από την εταιρία «.....» με ΑΦΜ ..... για τις υπηρεσίες που έλαβε για την εκπόνηση οικονομοτεχνικής μελέτης, το σχηματισμό του προς ηλεκτρονική ή/και φυσική υποβολή

φακέλου, την παρακολούθηση της πορείας αξιολόγησης του υποβαλλόμενου φακέλου και την παρακολούθηση – διαχείριση του υπό έγκριση επενδυτικού έργου- ανέγερση ξενοδοχείου- των άρθρων 59 έως 61 του Ν. 4399/2016- βάσει του από 19.07.2021 ιδιωτικού συμφωνητικού που συνάφθηκε μεταξύ τους. Οι εν λόγω δαπάνες αποτελούν και θεωρούνται οικονομική δραστηριότητα, υπαγόμενη σε Φ.Π.Α., εφόσον αφορούν το σχεδιασμό της οικονομικής δραστηριότητας που η εταιρία πρόκειται να ασκήσει (λειτουργία και παροχή ξενοδοχειακών υπηρεσιών).

2. Εσφαλμένος ο χαρακτηρισμός των εισροών/δαπανών των ληφθέντων Τ.Π.Υ.

Η Δ.Ο.Υ. ... μη νόμιμα και εσφαλμένα δεν αναγνώρισε στην εταιρεία δικαίωμα έκπτωσης φόρου εισροών για τις υπηρεσίες που εκείνη έλαβε με τα προαναφερόμενα τιμολόγια εκδόσεως της εταιρείας «....» για το λόγο ότι, όπως στην από ..../2024 Έκθεση Μερικού Ελέγχου ΦΠΑ αναγράφεται, τα τιμολόγια αυτά αφορούσαν, δήθεν, τη λήψη υπηρεσιών επιδότησης και μόνον, «.....πράξης εξαιρούμενης του ΦΠΑ για την οποία δεν δύναται να θεμελιώσει δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών/δαπανών που σχετίζονται με αυτή στο βαθμό που η επιδότηση προορίζεται να χρηματοδοτήσει τη δραστηριότητα του υποκείμενου στο φόρο προσώπου η οποία στερείται οικονομικού χαρακτήρα.....»

Και από το περιεχόμενο, όμως, του από .../2021 ιδιωτικού συμφωνητικού, αποδεικνύεται ότι: α) τα επίμαχα τιμολόγια δεν αφορούν μόνον τη λήψη της επιδότησης, β) ότι οι δαπάνες που σε αυτά περιγράφονται αποτελούν οικονομική δραστηριότητα της εταιρείας μας εφόσον αφορούν το σχεδιασμό της οικονομικής δραστηριότητας που πρόκειται να ασκήσει και γ) ότι η επιδότηση δεν προορίζεται να χρηματοδοτήσει δραστηριότητα που στερείται οικονομικού χαρακτήρα, αλλά ακριβώς το αντίθετο, προορίζεται να χρηματοδοτήσει την οικονομική δραστηριότητα παροχής ξενοδοχειακών υπηρεσιών που πρόκειται να ασκήσει η εταιρεία.

Οι παρεχόμενες από την εταιρεία (....) αφορούν την οικονομική ανάλυση για την ύπαρξη των κατάλληλων προϋποθέσεων ανάπτυξης ξενοδοχειακής δραστηριότητας, την εκπόνηση οικονομοτεχνικής μελέτης και μελέτης βιωσιμότητας του επενδυτικού σχεδίου (ίδρυση ξενοδοχειακού συγκροτήματος) και την υπαγωγή του στις διατάξεις του Ν. 4399/2016 με σκοπό τη λήψη επιχορήγησης, η οποία εξαρτάται από την υλοποίηση του έργου, την έναρξη της παραγωγικής του λειτουργίας και την τήρηση πλήθους μακροχρόνιων υποχρεώσεων και μετά την ολοκλήρωση του έργου.

Εντελώς επικουρικά, η καθαρή αξία των υπηρεσιών που αφορούν τη σύνταξη και την ηλεκτρονική ή/και φυσική υποβολή φακέλου της αίτησης υπαγωγής του επενδυτικού σχεδίου με σκοπό τη λήψη επιδότησης (πράξης μη υπαγόμενης σε Φ.Π.Α., σύμφωνα με τη Δ.Ο.Υ.) ανέρχεται στο ποσό των 5.000,00€, για το οποίο εκδόθηκε το υπ' αριθ....../30-07-2021 τιμολόγιο

παροχής υπηρεσιών της ....., που συνυποβάλλει, όπως προκύπτει από το περιεχόμενο του πιο πάνω τιμολογίου αλλά και το άρθρο 3 του από .../2021 ιδιωτικού συμφωνητικού «Α) Για την συμπλήρωση-σύνταξη και την ηλεκτρονική ή/και φυσική υποβολή φακέλου της αίτησης υπαγωγής του επενδυτικού σχεδίου στην αρμόδια κατά το Ν 4399/2016 Υπηρεσία η αμοιβή της αναδόχου ορίζεται στο ποσό των πέντε χιλιάδων ευρώ (5.000,00 €)..

**Επειδή,** στο άρθρο 23 του Ν. 4987/2022, που ίσχυσε έως 18.04.2024, οριζόταν ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.»

**Επειδή,** με την παρ 1 του άρθρου 2 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα ...».

**Επειδή,** με την παρ. 1 του άρθρου 3 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής.»

**Επειδή,** με το άρθρο 30 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο... 3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά

το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 έως και 18....»

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

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

«....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 καταβάλει 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).[,,,]

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

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

Περαιτέρω, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 31 του Κώδικα ΦΠΑ, σε περίπτωση που ο υποκείμενος στο φόρο χρησιμοποιεί αγαθά και υπηρεσίες για την πραγματοποίηση πράξεων, για μερικές από τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, ο εκπιπτόμενος φόρος ορίζεται σε ποσοστό στα εκατό του συνολικού ποσού του φόρου των κοινών αυτών εισροών. [...]. Στον παρονομαστή του κλάσματος συμπεριλαμβάνονται επίσης και οι επιδοτήσεις, επιχορηγήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, οι οποίες δεν αποτελούν μέρος της φορολογητέας αξίας, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 19.

**Σύμφωνα με τη νομολογία του ΔΕΕ, όταν τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που παρέχονται στον υποκείμενο στον φόρο σχετίζονται με δραστηριότητες οι οποίες δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, δεν είναι δυνατή ούτε η είσπραξη του φόρου επί των εκροών ούτε η έκπτωση του φόρου επί των εισροών (ΔΕΕ C-132/16, C-316/18, C-21/20).**

7. Στην πράξη, έχει παρατηρηθεί ότι οι επιχειρήσεις που πραγματοποιούν τόσο πράξεις που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης όσο και πράξεις εξαιρούμενες του ΦΠΑ, συγχέουν την κατάργηση της υποχρέωσης υπολογισμού του κλάσματος επιμερισμού του ΦΠΑ επί των κοινών τους δαπανών (pro rata), (άρ. 31 παρ. 1 του Κώδικα), με τον γενικότερο περιορισμό του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών που χρησιμοποιήθηκαν μόνο για την τέλεση πράξεων εκτός πεδίου ΦΠΑ.

Εντούτοις, (όπως εξάλλου αναφέρεται και στην εγκύκλιο ΠΟΛ.1056/2002) η μόνη διαφοροποίηση σε σχέση με την διάταξη του άρθρου 31 του Κώδικα ΦΠΑ όπως ίσχυε προ της τροποποίησης που επήλθε με την παρ. 3 του άρθρου 9 του ν. 2954/2001 (Α'255), είναι ότι δεν δημιουργείται κλάσμα από την επιχείρηση που πραγματοποιεί πράξεις που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης και πράξεις εξαιρούμενες του ΦΠΑ, δηλαδή πράξεις εκτός του πεδίου εφαρμογής, όπως π.χ. αποζημιώσεις, οικονομικές ενισχύσεις και γενικότερα επιδοτήσεις μη φορολογητέες (που δεν αποτελούν αντιπαροχή και δεν συνδέονται άμεσα με την τιμή της διάθεσης των αγαθών).

**Επομένως, δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών που αναλογεί τόσο σε πράξεις απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ όσο και σε πράξεις που είναι εκτός πεδίου εφαρμογής του ΦΠΑ. Σε κάθε περίπτωση, προκειμένου να προσδιορισθεί το**

δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών θα εξετάζεται ο προορισμός αυτών των εισροών, αν δηλαδή προορίζονται και τελικά αν χρησιμοποιήθηκαν για την πραγματοποίηση των παραπάνω πράξεων (φορολογητέων, απαλλασσόμενων με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, απαλλασσόμενων χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, εκτός του πεδίου εφαρμογής του ΦΠΑ) (βλ. εγκύκλιο ΠΟΛ.1057/1992).

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

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

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

10. α. Όταν μια επιδότηση δεν πληροί τις προϋποθέσεις για την υπαγωγή της σε ΦΠΑ, θεωρούμενη ως εξαιρούμενη του ΦΠΑ πράξη, δεν δύναται να θεμελιώσει δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών/δαπανών που σχετίζονται με αυτή, στον βαθμό που η επιδότηση προορίζεται να χρηματοδοτήσει τη δραστηριότητα του υποκείμενου στο φόρο προσώπου η οποία στερείται οικονομικού χαρακτήρα. Δύναται, ωστόσο, να εκπεσθεί στο σύνολό του ο ΦΠΑ επί των εισροών των κοινών δαπανών, ήτοι αυτών που πραγματοποιούνται τόσο για πράξεις που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης όσο και για την είσπραξη των επιδοτήσεων, υπό την προϋπόθεση ότι δεν υπολογίζεται η αναλογία έκπτωσης του φόρου (pro rata) για άλλον λόγο. 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, στο άρθρο 76 του ν.5104/2024 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, στο άρθρο 77 του Ν.5104/2024 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, στην προκειμένη περίπτωση στο πλαίσιο ελέγχου επιστροφής ΦΠΑ μηνός Φεβρουαρίου 2024 με αιτούμενο ποσό επιστροφής ύψους 102.927,88€, διαπιστώθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. .... τα κάτωθι:

Η προσφεύγουσα ανώνυμη εταιρία, προήλθε από μετατροπή της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρίας με την επωνυμία ... Στις 07.09.2023 καταχωρήθηκε στο Γενικό Εμπορικό Μητρώο του Επιμελητηρίου της Δ.Ο.Υ. ... με αριθμό ... η υπ'αρ. .../03.08.2023 πράξη του συμβολαιογράφου ... με την οποία αποφασίσθηκε η μετατροπή της ΙΚΕ σε ΑΕ. Εδρεύει στα ... και έχει αντικείμενο δραστηριότητας μεταξύ άλλων, την ίδρυση και εκμετάλλευση ξενοδοχειακών μονάδων. Στις υπό κρίση φορολογικές περιόδους τηρούσε διπλογραφικό λογιστικό σύστημα και υπαγόταν στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ.

Στις 17.05.2022 η προσφεύγουσα προέβη στην αγορά αγροτεμαχίου, εμβαδού 31.573,31 τ.μ. στη θέση ....., της Περιφέρειας ... με το με αρ. ... συμβόλαιο της συμβολαιογράφου ..

Με το υπ. αρ. .. συμβόλαιο της ίδιας συμβολαιογράφου έγινε κατάτμηση του ως άνω αγροτεμαχίου σε αγροτεμάχιο Α εμβαδού 13.052,40 τ.μ. και σε αγροτεμάχιο Β με εμβαδού 18.520,91 τ.μ. από το οποίο πωλήθηκε ποσοστό 2%.

Με το από 10-05-2023 ιδιωτικό συμφωνητικό μισθώθηκε από την προσφεύγουσα η ως άνω έκταση του αγροτεμαχίου (ποσοστό 2% του Β αγροτεμαχίου) για διάστημα 20 ετών. Προκειμένου να μεταγραφεί η μίσθωση σύμφωνα με το άρθρο 618 ΑΚ συντάχθηκε το αριθμό .../22-12-2023 συμβολαιογραφικό συμφωνητικό μίσθωσης του συμβολαιογράφου ..., με το οποίο η μίσθωση ορίσθηκε στα 20 έτη ήτοι έως 09.05.2043.

Επί των ανωτέρω αγροτεμαχίων σχεδίασε την ανέγερση ξενοδοχειακών μονάδων και συγκεκριμένα:

α) Νέας ξενοδοχειακής μονάδας 5 αστέρων και δυναμικότητας 102 κλινών επί του αγροτεμαχίου με έκταση 13.052,40 τ.μ., για την οποία εκδόθηκε η με αριθμό ...15-02-2024 προέγκριση οικοδομικής άδειας και

β) Νέας ξενοδοχειακής μονάδας 4 αστέρων και δυναμικότητας 144 κλινών επί του αγροτεμαχίου με έκταση 18.520,91 τ.μ., για την οποία εκδόθηκε η με αριθμό ...27-12-2023 προέγκριση οικοδομικής άδειας.

Για την υλοποίηση της ανωτέρω επένδυσης η προσφεύγουσα με την παλαιά νομική της μορφή ως ιδιωτική κεφαλαιουχική εταιρία με την επωνυμία «...» με ΑΦΜ ..... υπέβαλε στο Υπουργείο Ανάπτυξης και Επενδύσεων την υπ' αρ. πρωτ. .../30-07 2021 αίτηση βάσει των άρθρων 59 έως 61 του Ν.4399/2016, προκειμένου να ενταχθεί στο καθεστώς ενίσχυσης και επιδότησης του κόστους αυτής της επένδυσης.

Με την υπ' αρ. πρωτ. .../13-09-2022 απόφαση του Υπουργείου Ανάπτυξης και Επενδύσεων (αρ. φακέλου ΥΠΕ/7/00429/Π/Ν.4399/2016), υπήχθη στις διατάξεις του ν.4399/2016 (καθεστώς ενίσχυσης της επιχειρηματικότητας πολύ μικρών και μικρών επιχειρήσεων των άρθρων 59 έως 61 του Ν.4399/2016 [Ε' κύκλος]) και κατέστη δικαιούχος επιδότησης (πράξης εξαιρούμενης του ΦΠΑ), συνολικού ενισχυόμενου κόστους ύψους 5.454.500,00€ και ποσό ενίσχυσης με τη μορφή της επιχορήγησης ίσης με το 55% του ενισχυόμενου κόστους ήτοι ποσού 2.999.975,00€ (που καταχωρήθηκε στα λογιστικά της αρχεία – βιβλία, ως απαίτηση). Περίληψη της απόφασης δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης (σχετ. ΦΕΚ .../Β/21.11.2022).

Στο πλαίσιο της προαναφερθείσας υποβολής φακέλου για την ένταξη στον επενδυτικό νόμο του επενδυτικού της έργου (ανέγερσης των ως άνω ξενοδοχειακών μονάδων) η προσφεύγουσα με την παλαιά νομική της μορφή ως ιδιωτική κεφαλαιουχική εταιρία με την επωνυμία «...» με ΑΦΜ ..... έλαβε από την εταιρία «.....» με ΑΦΜ ..... δύο (2) τιμολόγια παροχής υπηρεσιών με αρ. α) ../10-01-2022 καθαρής αξίας 17.999,85 € και αξίας Φ.Π.Α. 4.319,96 € και β) ../23-11-2022 καθαρής αξίας 41.999,65 € και αξίας Φ.Π.Α. 10.079,92€.

Εντούτοις, η φορολογική αρχή, εξετάζοντας την με αρ. πρωτ. .../28.03.8024 αίτηση της προσφεύγουσας για την επιστροφή ΦΠΑ, ποσού 102.927,88€ φορολογικής περιόδου 01.02.2024 – 29.02.2024, έκρινε ότι δεν δικαιολογούνταν η έκπτωση και κατ' επέκταση επιστροφή του ΦΠΑ των δαπανών αυτών, καθόσον οι εν λόγω υπηρεσίες που έλαβε η προσφεύγουσα αφορούσαν υπηρεσίες διαχείρισης του υποβληθέντος φακέλου της αίτησης υπαγωγής του επενδυτικού σχεδίου, ήτοι α) ηλεκτρονικής υποβολής του αίτησης υπαγωγής του επενδυτικού σχεδίου στις διατάξεις του Ν.4399/2016 καθώς και της κατάθεσης του

προβλεπόμενου πλήρους φακέλου στις αρμόδιες κατά το νόμο υπηρεσίες και β) της παρακολούθησης της πορείας αξιολόγησης της υποβληθείσας αίτησης υπαγωγής του επενδυτικού σχεδίου – προσωρινού πίνακα αποτελεσμάτων αξιολόγησης και οριστικού πίνακα κατάταξης – απόφασης υπαγωγής (1<sup>η</sup> φάση του έργου), όπως αυτή περιγράφεται στο σχετικό ιδιωτικό συμφωνητικό, ήτοι υπηρεσίες σχετικές με τη λήψη επιδότησης, μη υπαγόμενης σε Φ.Π.Α. πράξης (σχετ. ΠΟΛ 1057/1992, ...οι επιδοτήσεις θεωρούνται ως εξαιρούμενες του ΦΠΑ πράξεις (εκτός πεδίου) και δεν υπόκεινται σε φόρο), για τις οποίες και οι σχετιζόμενες εισροές δεν δύνατο να θεμελιώσουν δικαίωμα προς έκπτωση του Φ.Π.Α. Όπως επισημαίνεται στην σχετική έκθεση ελέγχου, τόσο από την περιγραφή των υπηρεσιών στα επίμαχα τιμολόγια : «Διαχείριση υποβληθέντος φακέλου αίτησης υπαγωγής επενδυτικού σχεδίου «ίδρυση Ξ.Μ. στην Π.Ε. ...» στις διατάξεις του ν.4399/2016 σύμφωνα με το από ...2021 ιδιωτικό συμφωνητικό, κατάταξη σε οριστικούς πίνακες», όσο και από το ύψος της οριζόμενης στο εν λόγω συμφωνητικό αμοιβής σε 2% επί της συνολικής ενίσχυσης του επενδυτικού έργου (2.999.975,00€ x 2%), καλύπτεται η ανάληψη των υπηρεσιών της 1ης φάσης του έργου, ήτοι της παρακολούθησης της πορείας αξιολόγησης της υποβληθείσας αίτησης υπαγωγής του επενδυτικού σχεδίου της προσφεύγουσας. Με το αιτιολογικό αυτό, και σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 30 του ν. 2859/2000 και την Ε.2059/04-08-2022, η φορολογική αρχή απέρριψε την έκπτωση και κατ' επέκταση επιστροφή του αναλογούντος Φ.Π.Α. 14.399,88€ των ως άνω συγκεκριμένων δαπανών, ύψους 59.999,50€.

Ωστόσο, η φορολογική αρχή επέστρεψε στη προσφεύγουσα τον αναλογούντα ΦΠΑ ποσού 1.200,00€ του με αρ. .../30.07.2021 τιμολογίου παροχής υπηρεσιών καθαρής αξίας 5.000,00€ που έλαβε η προσφεύγουσα από την εταιρία «.....» με ΑΦΜ ..... με την παλαιά νομική της μορφή ως ιδιωτική κεφαλαιουχική εταιρία με την επωνυμία «...» με ΑΦΜ ..... για την 'εκπόνηση οικονομοτεχνικής μελέτης και υποβολή αίτησης υπαγωγής επενδυτικού σχεδίου «ίδρυση Ξ.Μ. στην Π.Ε. ...» στις διατάξεις του ν.4399/2016 σύμφωνα με το μεταξύ τους από ...2021 ιδιωτικό συμφωνητικό'.

**Επειδή** εν προκειμένω από τα προαναφερθέντα προκύπτει η πρόθεση της προσφεύγουσας να ασκήσει στο μέλλον οικονομική δραστηριότητα (εκμετάλλευση ξενοδοχειακών μονάδων που υπάγεται σε ΦΠΑ) και ως υποκείμενη στον φόρο έχει δικαίωμα εκπώσεως του ΦΠΑ των επίμαχων δαπανών που κατέβαλε κατά τη διαδικασία υπαγωγής του επενδυτικού της έργου στις διατάξεις του ν.4399/2016 για την υλοποίησή του, καθόσον οι δαπάνες αυτές συναρτώνται με την επένδυση με απώτερο σκοπό την ολοκλήρωση του έργου και την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων.

Κατόπιν των ανωτέρω, και δεδομένου ότι στην από ...2024 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ... δεν αναφέρεται έτερος λόγος για τη μη αναγνώριση προς έκπτωση και επιστροφή του Φ.Π.Α. των εν λόγω δαπανών, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας κρίνονται βάσιμοι και γίνονται αποδεκτοί. Με την παρούσα απόφαση για την φορολογική περίοδο 01.01.2022 -29.02.2024, αναγνωρίζεται στην προσφεύγουσα το δικαίωμα έκπτωσης και κατ' επέκταση επιστροφής του αναλογούντος Φ.Π.Α. 14.399,88€ των επίμαχων δαπανών, ύψους 59.999,50€, καθώς κρίνεται ότι πραγματοποιήθηκαν για τη διενέργεια μεταγενέστερων πράξεων που υπόκεινται στο φόρο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 30 του ν. 2859/2000 και την Ε.2059/04-08-2022.

### Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της με αριθ. πρωτ. ....../15.09.2024 ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:..... και συγκεκριμένα την ακύρωση α) της με αριθμό ..... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2022- 31.12.2022, β) της με αριθμό ..... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2023- 31.12.2023 και γ) της με αριθμό ..... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2024- 29.02.2024 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

#### Οριστική φορολογική υποχρέωση βάσει της παρούσας απόφασης:

Η με αριθμό ..... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2022- 31.12.2022 του προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. ....

| ΑΝΑΛΥΣΗ                                               | ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ<br>ποσό | ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.<br>ποσό |
|-------------------------------------------------------|-----------------------|-------------------------------|
| Πιστωτικό υπόλοιπο που δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση | 14.399,88€            | 0,00€                         |

Η με αριθμό ..... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2023- 31.12.2023 του προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. ....

| ΑΝΑΛΥΣΗ                                               | ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ<br>ποσό | ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.<br>ποσό |
|-------------------------------------------------------|-----------------------|-------------------------------|
| Πιστωτικό υπόλοιπο που δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση | 14.399,88€            | 0,00€                         |

Η με αριθμό ..... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2024- 29.02.2024 του προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. ....

| ΑΝΑΛΥΣΗ                     | ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ<br>ποσό | ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.<br>ποσό |
|-----------------------------|-----------------------|-------------------------------|
| Υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση | 1.813,77€             | 1.813,77€                     |

|                                                         |            |                    |
|---------------------------------------------------------|------------|--------------------|
| Υπόλοιπο φόρου προς επιστροφή                           | 88.528,00€ | <b>102.927,88€</b> |
| Πιστωτικό υπόλοιπο που δεν αναγνωρίζεται προς επιστροφή | 14.399,88€ | <b>0,00€</b>       |

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

Ακριβές αντίγραφο  
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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

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

**ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**

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