

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Ανεξάρτητη Αρχή **για** ^S **Δημοσίων, Εσόδων** **ΟΛΟΓΙΚΗΣ**

ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΕΜΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ Α΄

Φ.Π.Α.

Ταχ. Δ/ση

Ταχ. Κώδικας

Τηλέφωνο

E-Mail

Url

Σίνα 2-4 10672, Αθήνα

2132122400

deef.a@aade.gr
www.aade.gr

ΘΕΜΑ: Παροχή διευκρινίσεων αναφορικά με την φορολογική μεταχείριση των επιδοτήσεων και το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ επί των σχετικών εισροών.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ ΕΓΚΥΚΛΙΟΥ

A) ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ

Εγκύκλιος που αφορά στη φορολογική αντιμετώπιση των επιδοτήσεων και τον προσδιορισμό του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών που σχετίζονται με τις επιδοτήσεις αυτές.

B) ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ

Με την παρούσα εγκύκλιο αποσαφηνίζονται οι προϋποθέσεις για την υπαγωγή των επιδοτήσεων σε ΦΠΑ και παρέχονται διευκρινίσεις για

την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης επί του ΦΠΑ των εισροών προκειμένου για επιδοτήσεις που δεν πληρούν τις προϋποθέσεις αυτές και θεωρούνται, επομένως, ως εκτός πεδίου ΦΠΑ πράξεις.

Γ) ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα που λαμβάνουν επιδοτήσεις

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

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

2. Στην φορολογητέα αξία περιλαμβάνονται και οι επιδοτήσεις που είναι άμεσα συνδεμένες 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 αντίλλαγμα 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 αντίλλαγμα 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).

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 πραγματοποίησε 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.

Ο ΔΙΟΙΚΗΤΗΣ ΤΗΣ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗΣ

ΑΡΧΗΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΙΤΣΙΛΗΣ

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ

Ι. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ

1. Αποδέκτες Πίνακα Γ πλην των αριθ. 1 και 2

2. Διεύθυνση Στρατηγικής Τεχνολογιών Πληροφορικής για ανάρτηση στην ιστοσελίδα της ΑΑΔΕ και την Ηλεκτρονική Βιβλιοθήκη της ΑΑΔΕ.

II. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ

- 1. Αποδέκτες Πίνακα Α μόνο οι αριθ. 1 και 4**
- 2. Αποδέκτες Πίνακα Β**
- 3. Αποδέκτες Πίνακα Γ, μόνο οι αριθ. 1 και 2**
- 4. Αποδέκτες Πίνακα Ζ**
- 5. Αποδέκτες Πίνακα Η, πλην των 4, 10 και 11**
- 6. Αποδέκτες Πίνακα Θ, μόνο οι αριθ. 10, 17 και 18**
- 7. Αποδέκτες Πίνακα ΙΒ**
- 8. Γραφείο Υπουργού Οικονομικών κ. Χ. Σταϊκούρα**
- 9. Γραφείο Υφυπουργού Οικονομικών κ. Α. Βεσυρόπουλου**
- 10. Γραφείο Γενικού Γραμματέα Φορολογικής Πολιτικής και Δημόσιας Περιουσίας**

III. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ

- 1. Γραφείο Διοικητή Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων**
- 2. Γραφείο Γενικού Δ/ντή Φορολογικής Διοίκησης**
- 3. Διεύθυνση Νομικής Υποστήριξης της Α.Α.Δ.Ε**
- 4. Διεύθυνση Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας, Τμήμα Α΄**