



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 562

FAX : 213 1604 567

ΚΑΛΛΙΘΕΑ 23.02.2018

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 1515

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' /22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440 /τ. Β' /27.04.2017) «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».

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

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

4. Την από 27.10.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, κατοίκου ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, επί της οδού και εκπροσωπείται νόμιμα από την, ΑΦΜ, κάτοικο ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, επί της οδού, κατά της υπ' αριθ. /02.10.2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 27.10.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, 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 την υπ' αριθ./02.10.2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, προσδιορίστηκε ποσό προς επιστροφή ύψους 4.803,13 €.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να διαγραφούν τα αφαιρούμενα ποσά της ως άνω πράξης 3.641,91 € και να επιστραφεί άμεσα το αιτούμενο και παρακρατούμενο φπα της φορολογικής περιόδου 2014 ποσού 8.445,04 € με κατάθεση σε λογαριασμό της, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. δεν υπάρχει ούτε μια κοινή δαπάνη που να συμμετέχει στην δημιουργία εσόδων που ο φπα τους επιμερίζεται
2. ενδεικτικά αναφέρονται οι δαπάνες [ΔΕΗ, ΟΤΕ, γραφική ύλη κλπ]
3. ο ισχυρισμός του ελεγκτή, ότι οι δαπάνες είναι μικρής αξίας και δεν είναι ευχερής ο διαχωρισμός τους, δεν ευσταθεί, διότι οι εγγραφές είναι ολιγάριθμες και αυτό είναι το αντικείμενο του ελέγχου.

Επειδή, η προσφεύγουσα με την υπ'αριθμ. πρωτ./20.11.2015 αίτησή της στην αρμόδια φορολογική αρχή, καθώς και με τις νεώτερες με αριθ. πρωτ./18.01.2016 &/14.07.2017, ζήτησε την επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου φπα ύψους 16.199,91 € { μειούμενο κατά 7.754,87 € λόγω συμψηφισμού ως η υπ'αριθμ./28.12.2016 ΔΗΛΩΣΗ ΦΠΑ (16.199,91 – 7.754,87 = 8.445,04)}, και τελικώς 8.445,04 €, φορολογικής περιόδου 2014, λόγω πραγματοποίησης πράξεων του άρθρου 6 της Α.Υ.Ο. 1073/21.07.2004.

Επειδή, η αρμόδια Δ.Ο.Υ., μετά από μερικό επιτόπιο έλεγχο, συνεπεία της ως άνω αίτησης για την επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου φπα, ποσού 8.445,04 €, αποφάσισε την επιστροφή ποσού 4.803,13 € και την μη επιστροφή ποσού 3.641,91 €, με την αιτιολογία ότι αφορά φπα κοινών δαπανών.

Επειδή, η προσφεύγουσα, στην υπό κρίση φορολογική περίοδο, πραγματοποίησε ακαθάριστα έσοδα παρεπόμενων ασχολιών [λογαριασμός 75] και αφορούν ενοίκια κτιρίων και τεκμαρτά ενοίκια, καθώς και έσοδα κεφαλαίων [λογαριασμός 76] και αφορούν πιστωτικούς τόκους και έσοδα εγγυήσεων.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει, ότι η προσφεύγουσα έχει υπογράψει την με αριθμό/27.08.2014 σύμβαση με το τον Δήμο Ηρακλείου για την κατασκευή του έργου “αποκατάσταση και διαμόρφωση Δημοτικού κτιρίου σε πολυδύναμο κέντρο επιμόρφωσης και δημιουργικής έκφρασης”, και για την υπό κρίση φορολογική περίοδο δεν έχει πραγματοποιήσει έσοδα, καθώς η ως άνω σύμβαση δεν εκτελέστηκε.

Επειδή, η προσφεύγουσα εξέπεσε φπα του λογαριασμού 61.02 αμοιβές & έξοδα τεχνιτών καθώς και φπα των κοινών δαπανών.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1073/21.7.2004 “Διαδικασία και προϋποθέσεις επιστροφής του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 34 του Κώδικα Φ.Π.Α.(2859/2000)”

Άρθρο 6 Επιστροφή Φ.Π.Α. λοιπών περιπτώσεων.

1. Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας, ο οποίος:

- α) προκύπτει ως πιστωτικό υπόλοιπο, μετά την έκπτωση του φόρου εισροών από το φόρο εκροών, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 34 του Κώδικα Φ.Π.Α., εκτός από αυτές που ρυθμίζονται με το άρθρο 1 της παρούσας,
- β) είναι αδύνατο να μεταφερθεί για έκπτωση σε επόμενη διαχειριστική περίοδο, ή σε περίπτωση μεταφοράς του για έκπτωση, δεν κατέστη δυνατός ο συμψηφισμός όλου ή μέρους αυτού,
- γ) καταβλήθηκε στο δημόσιο αχρεώστητα,

επιστρέφεται, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις παραγράφους 2 και 3 του άρθρου αυτού.

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/07-11-2000), ορίζουν, ότι:

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. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να ορίζεται ότι, προκειμένου για αγαθά επένδυσης ορισμένων βιομηχανικών και βιοτεχνικών επιχειρήσεων, αντί έκπτωσης ή επιστροφής του φόρου παρέχεται δικαίωμα αναστολής της πληρωμής του ή ρυθμίζεται με άλλο τρόπο. Με τις ίδιες αποφάσεις ρυθμίζεται κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την άσκηση του δικαιώματος αυτού.

4. Δεν παρέχεται δικαίωμα επιστροφής:

- α) Στην περίπτωση που ο αιτών στο κράτος - μέλος στο οποίο είναι εγκατεστημένος:
 - αα) δεν είναι υποκείμενος στον φόρο προστιθέμενης αξίας,
 - ββ) πραγματοποιεί αποκλειστικά και μόνο παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών που απαλλάσσονται από τον φόρο χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών του,
 - γγ) υπάγεται στο καθεστώς απαλλαγής για μικρές επιχειρήσεις,
 - δδ) υπάγεται στο ειδικό καθεστώς αγροτών.

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.

2. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου παρέχεται επίσης στον υποκείμενο κατά το μέρος που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται:

- α) για την πραγματοποίηση στο εξωτερικό των δραστηριοτήτων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 4, εφόσον αυτές θα παρείχαν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, αν είχαν πραγματοποιηθεί στο εσωτερικό της χώρας,
- β) για την παροχή υπηρεσιών και την παράδοση αγαθών που απαλλάσσονται από το φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων λ' και λγ' της παραγράφου 1 του άρθρου 22, αντίστοιχα,
- γ) για τις πράξεις που απαλλάσσονται από το φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 24, 25, 26, 27 και 28,
- δ) για τις εργασίες που απαλλάσσονται από το φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων ιθ', κ', κα', κγ', κδ' και κε της παραγράφου 1 του άρθρου 22, εφόσον ο λήπτης είναι εγκαταστημένος εκτός της Κοινότητας ή οι εργασίες αυτές συνδέονται άμεσα με αγαθά που εξάγονται σε χώρα εκτός της Κοινότητας,
- ε) για τη διάθεση δώρων μέχρις αξίας δέκα (10) ευρώ και δειγμάτων.
- στ) για την πραγματοποίηση πράξεων του τρίτου εδαφίου της παραγράφου 9 του άρθρου 19.

Άρθρο 22. Απαλλαγές στο εσωτερικό της χώρας

1. Απαλλάσσονται από το φόρο:

κδ) η ανάληψη υποχρεώσεων, προσωπικών ή χρηματικών εγγυήσεων και λοιπών ασφαλειών, η διαπραγμάτευση για την ανάληψη των εργασιών αυτών και η διαχείριση εγγυήσεων πιστώσεων, που ενεργείται από το πρόσωπο που τις χορηγεί,
κε) οι εργασίες, στις οποίες περιλαμβάνεται και η διαπραγμάτευση, που αφορούν καταθέσεις, τρεχούμενους λογαριασμούς, πληρωμές, μεταφορές καταθέσεων και εμβάσματα, απαιτήσεις, πιστωτικούς τίτλους, επιταγές και λοιπά αξιόγραφα, με εξαίρεση την είσπραξη απαιτήσεων τρίτων, καθώς και τις εργασίες που αφορούν την πρακτορεία επιχειρηματικών απαιτήσεων που ενεργείται από τις επιχειρήσεις που ασχολούνται με τις εργασίες αυτές,
κστ) οι μισθώσεις ακινήτων, εκτός αυτών της περίπτωσης δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 8,

Περαιτέρω σύμφωνα με τις διατάξεις του [Άρθρου 31. Προσδιορισμός του εκπιπόμενου φόρου](#), του ως άνω Νόμου,

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.

Επειδή, βασική αρχή του Φ.Π.Α., όπως αυτή διατυπώθηκε στην 1η οδηγία περί Φ.Π.Α. (67/227/ΕΟΚ) είναι η αρχή της "ουδετερότητας". Σύμφωνα με την αρχή της ουδετερότητας, ο φόρος αυτός δεν πρέπει να νοθεύει τους όρους ανταγωνισμού και να εμποδίζει την ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων και υπηρεσιών εντός της κοινής αγοράς.

Για να εξασφαλιστεί η ουδετερότητα του φόρου ανεξαρτήτως του αριθμού των πραγματοποιούμενων πράξεων μέχρι την τελική κατανάλωση, οι υποκείμενοι στον φόρο μπορούν να εκπέσουν από τον Φ.Π.Α. που εισπράττουν το ποσό του φόρου που έχουν καταβάλει σε άλλους υποκειμένους (δικαίωμα έκπτωσης).

Επειδή, σύμφωνα με τις κοινοτικές διατάξεις για τον Φ.Π.Α. (άρθρο 168 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ) στον βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της οικονομικής του δραστηριότητας, ο υποκείμενος στον φόρο έχει το δικαίωμα, στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιεί τις πράξεις του, να εκπίπτει τον ΦΠΑ που έχει επιβαρύνει τις εισροές του. Η έκπτωση αυτή όμως μπορεί σε ορισμένες περιπτώσεις να περιορίζεται ή να διακανονίζεται. Ο περιορισμός αυτός ή ο διακανονισμός προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 173 της Οδηγίας, σύμφωνα με τις οποίες για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται από τον υποκείμενο στον φόρο για την πραγματοποίηση τόσο πράξεων που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης όσο και πράξεων, οι οποίες δεν παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης, η έκπτωση επιτρέπεται μόνο για το μέρος του ΦΠΑ, το οποίο αναλογεί στο ποσό που αφορά τις πράξεις της πρώτης κατηγορίας (κατ' αναλογία έκπτωση - pro rata).

Τέλος, με τις διατάξεις των άρθρων 174 και 175 της Οδηγίας προσδιορίζεται ότι, η αναλογία έκπτωσης προκύπτει από το κλάσμα που περιλαμβάνει στον αριθμητή, το συνολικό ποσό του ετήσιου κύκλου εργασιών, χωρίς ΦΠΑ, που αναφέρεται στις πράξεις οι οποίες δημιουργούν δικαίωμα έκπτωσης και στον παρονομαστή, το συνολικό ποσό του ετήσιου κύκλου εργασιών, χωρίς ΦΠΑ, που αναφέρεται στις πράξεις που περιλαμβάνονται στον αριθμητή καθώς και στις πράξεις που δεν δημιουργούν δικαίωμα έκπτωσης.

Επειδή, η προσφεύγουσα στην υπό κρίση φορολογική περίοδο, εξέπεσε τον αναλογούντα φπα εισροών (κοινές δαπάνες) της χωρίς να έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, καθώς η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο, δεδομένου, ότι τα πραγματοποιηθέντα ακαθάριστα έσοδα ήταν απαλλασσόμενα χωρίς δικαίωμα έκπτωσης, και σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις, ορθώς η φορολογική αρχή, προέβη στη μη επιστροφή ποσού φπα 3.641,91 €, το οποίο αφορά φπα κοινών δαπανών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με αριθ. πρωτ./27.10.2017 ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, κατά της υπ'αριθμ./**02.10.2017** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, με την οποία προσδιορίστηκε ποσό προς επιστροφή ύψους 4.803,13 €.

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.

