



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604536
ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 20/10/2016

Αριθμός απόφασης: 3525

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

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

β. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

γ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της ΠΟΛ. 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

3. Την αριθ. 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 πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας, ΑΦΜ, με έδρα στην, κατά των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.:

Α/Α	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Ελεγχόμενη περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1				ΦΠΑ		6.249,74
2				ΦΠΑ		33.084,81
3				ΦΠΑ		2.142,60

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την απόοικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αρ.πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος προστιθέμενης αξίας ποσού 2.840,79 €, πλέον 3.408,95 € πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας.

2) Με την υπ' αρ.πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος προστιθέμενης αξίας ποσού 15.038,55 €, πλέον 18.046,26 € πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας.

3) Με την υπ' αρ.πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος προστιθέμενης αξίας ποσού 973,91 €, πλέον 1.168,69 € πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας.

Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν μερικού ελέγχου φόρου προστιθέμενης αξίας των φορολογικών περιόδωντης προσφεύγουσας που διενήργησε το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., με βάση τον οποίο το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. προσδιόρισε τα αποτελέσματα ΦΠΑ της προσφεύγουσας κατά τις τρεις ελεγχόμενες χρήσεις, όπως αυτά προέκυπταν από τα τηρηθέντα βιβλία και τις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ, με την προσθήκη των ακόλουθων διαφορών:

1.) Διαφορών διακανονισμού από διενέργεια απαλλασσόμενων πράξεων σε πάγιο ακίνητο ύψους:

α) 2.840,79 € για τη χρήση,

β) 313,07 € για τη χρήσηκαι

γ) 108,33 € για τη χρήση

2.) Διαφορών διακανονισμού από πώληση μηχανημάτων ύψους:

α) 8.987,48 € για τη χρήσηκαι

β) 865,58 € για τη χρήση

3.) Διαφορών επιμερισμού του φόρου των κοινών εισροών (pro-rata) ύψους 5.738,00 € για τη χρήση

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1.) Ο φορολογικός έλεγχος εσφαλμένα προέβη σε διακανονισμό ΦΠΑ παγίων (μηχανημάτων) λόγω πώλησής τους εντός της 5ετίας διακανονισμού, γιατί τα εν λόγω πάγια πουλήθηκαν με

ίσο ή μεγαλύτερο ΦΠΑ από το ΦΠΑ που αντιστοιχούσε στα υπολειπόμενα έτη της 5ετίας του διακανονισμού (με εξαίρεση μία μόνο περίπτωση στο έτος, για την οποία η προσφεύγουσα αποδέχεται τον καταλογισμό).

- 2.) Ο φορολογικός έλεγχος εσφαλμένα προέβη σε διακανονισμό ΦΠΑ δαπανών (βελτιώσεων) επί εκμισθούμενου χώρου, γιατί οι δαπάνες αυτές δεν αφορούσαν στον εκμισθούμενο χώρο, αλλά αποκλειστικά στο κτίριο, στο οποίο διενεργείται η υπαγόμενη στο ΦΠΑ και μη απαλλασσόμενη κύρια δραστηριότητά της, και επιπλέον δεν ήταν κοινές με τον εκμισθούμενο χώρο.
- 3.) Ο φορολογικός έλεγχος εφάρμοσε αυθαίρετα το ποσοστό μη δικαιώματος έκπτωσης (κατ' εφαρμογή της pro-rata) επί του ΦΠΑ των δαπανών, όπως αυτές δηλώθηκαν στην εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ της χρήσης, γιατί δεν ερεύνησε αν οι δαπάνες αυτές είναι κοινές ή όχι, όπως απαιτείται από την εφαρμοστέα διάταξη.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 33 ν. 2859/2000, όπως ίσχυε κατά τις τρεις ελεγχόμενες χρήσεις: «1. Η έκπτωση του φόρου που ενεργείται με βάση τις περιοδικές δηλώσεις, οι οποίες υποβάλλονται σύμφωνα με την περίπτωση α' της παραγράφου 1 του άρθρου 38, υπόκειται σε τελικό διακανονισμό κατά την υποβολή της προβλεπόμενης από το ίδιο άρθρο εκκαθαριστικής δήλωσης, 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 περιοδικών δηλώσεων έγιναν μεταβολές που δεν είχαν ληφθεί υπόψη για τον καθορισμό του ποσού των εκπτώσεων, όπως στην περίπτωση έκπτωσης στο τίμημα ή ακύρωσης αγορών. Δεν ενεργείται διακανονισμός σε περιπτώσεις καταστροφής, απώλειας ή κλοπής που αποδεικνύονται ή δικαιολογούνται, καθώς και σε περιπτώσεις χορήγησης δώρων μέχρις αξίας δραχμών τριών χιλιάδων (3.000) και δειγμάτων τα οποία διατίθενται για το σκοπό της επιχείρησης. 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 της πενταετούς περιόδου, 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 και ο φόρος που αναλογεί στην παράδοση αυτή είναι τουλάχιστον ίσος με το φόρο που αναλογεί στα εναπομένοντα έτη της πενταετούς περιόδου διακανονισμού, ββ) [...], γγ) [...]. β) σε αφορολόγητες δραστηριότητες, στις λοιπές περιπτώσεις. [...]** 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. [...] 5. Η διαφορά του φόρου που προκύπτει για τα αγαθά επένδυσης με βάση τον τελικό ετήσιο διακανονισμό δεν καταβάλλεται ούτε εκπίπτει, εφόσον δεν υπερβαίνει το ποσό των δραχμών δέκα χιλιάδων (10.000).»

Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις και κυρίως αυτή της παρ. 3 προκύπτει ότι, εφόσον τα επενδυτικά αγαθά πωληθούν εντός της 5ετίας του διακανονισμού, για τα υπολειπόμενα έτη θεωρείται ότι αυτά διατέθηκαν είτε σε φορολογητέες δραστηριότητες και επομένως δεν απαιτείται να καταβληθεί (επιστραφεί) κάποιο ποσό ΦΠΑ στο Δημόσιο από το ποσό που αρχικά εκτέστηκε κατά την αγορά τους, αφού συνεχίζει να υφίσταται το δικαίωμα έκπτωσης (περ. α'), είτε σε αφορολόγητες δραστηριότητες και επομένως ο ΦΠΑ που εκτέστηκε αρχικά και αντιστοιχεί στα υπολειπόμενα έτη του διακανονισμού θα πρέπει να καταβληθεί (επιστραφεί) στο Δημόσιο, αφού δεν υφίσταται πλέον δικαίωμα έκπτωσης (περ. β'). Στην πρώτη περίπτωση, κατά την οποία θεωρείται ότι τα επενδυτικά αγαθά διατέθηκαν σε φορολογητέες δραστηριότητες, εμπίπτει και η περίπτωση της πώλησης αυτών με ΦΠΑ, όταν ο φόρος που αναλογεί στην παράδοση αυτή είναι τουλάχιστον ίσος με το φόρο που αναλογεί στα εναπομένοντα έτη της πενταετούς περιόδου διακανονισμού (υποπερ. αα').

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από την απόέκθεση ελέγχου προκύπτει ότι στις ελεγχόμενες διαχειριστικές περιόδουςκαι η προσφεύγουσα πούλησε πάγια περιουσιακά της στοιχεία, και, συγκεκριμένα, μηχανήματα, για τα οποία υπήρχε υποχρέωση διακανονισμού της έκπτωσης του ΦΠΑ, με τον οποίο επιβαρύνθηκε η αγορά τους, αλλά δεν προέβη στον κατά τις προαναφερθείσες διατάξεις εφάπαξ λόγω της πώλησης διακανονισμό και για το λόγο αυτό ο έλεγχος διενήργησε ο ίδιος το διακανονισμό και καταλόγισε τα σχετικά ποσά μαζί με τις προβλεπόμενες προσαυξήσεις. Με την ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα ισχυρίζεται και αποδεικνύει, προσκομίζοντας σχετικά τιμολόγια που φέρουν σήμανση από φορολογικό μηχανισμό και των οποίων το κύρος δεν αμφισβητήθηκε από τον έλεγχο, ότι τα πάγια που πούλησε κατά τη διάρκεια της 5ετίας του διακανονισμού του ΦΠΑ που εξέπεσε κατά την αγορά τους πουλήθηκαν με ίσο ή μεγαλύτερο ΦΠΑ από το ΦΠΑ που αντιστοιχούσε στα υπολειπόμενα έτη της 5ετίας του διακανονισμού, με εξαίρεση μία μόνο περίπτωση στο έτος, για την οποία η προσφεύγουσα αποδέχεται τον καταλογισμό. Ειδικότερα:

ΔΙΑΧ. ΧΡΗΣΗ

5ΕΤΗΣ ΔΙΑΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ ΦΠΑ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΧΡΗΣΗΣ (όλα τα ποσά σε €)

Κωδικός	Ημερομηνία	Περιγραφή	Αξία κτήσης	ΦΠΑ που εξέπεσε (19%)	Έτος διακανονισμού	ΦΠΑ που εκπίπτει	ΦΠΑ που δεν εκπίπτει
			133.923,56	25.445,48	5	20.356,38	5.089,10
			31.585,60	6.001,26	4	3.600,76	2.400,51
			8.300,00	1.577,00	4	946,20	630,80
			15.038,00	2.857,22	5	2.285,78	571,44
			3.890,00	739,10	4	443,46	295,64
ΣΥΝΟΛΟ							8.987,48

ΦΠΑ ΠΩΛΗΣΗΣ ΠΑΓΙΩΝ ΕΝΤΟΣ ΤΗΣ ΧΡΗΣΗΣ (όλα τα ποσά σε €)

Κωδικός	Ημερομηνία πώλησης	Περιγραφή	Αξία πώλησης	ΦΠΑ πώλησης (19%)	Τιμολόγιο	Αριθμός θεώρησης
			46.250,00	8.787,50		
			18.400,00	3.496,00		
			6.250,00	1.187,50		
			3.950,00	750,50		

		2.350,00	446,50	
		ΣΥΝΟΛΟ	14.668,00	

Όπως προκύπτει από τη σύγκριση των ποσών ΦΠΑ που αναγράφονται στις σκιασμένες στήλες στους δύο πίνακες για τη χρήση, τα ποσά ΦΠΑ που υπολογίστηκαν κατά την πώληση των υπό κρίση παγίων είναι μεγαλύτερα από τα ποσά ΦΠΑ που αντιστοιχούν στα υπολειπόμενα έτη της 5ετίας του διακανονισμού του ΦΠΑ της αγοράς τους και συνεπώς, κατ' εφαρμογή των ως άνω διατάξεων, θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι για τη χρήσηη προσφεύγουσα δεν οφείλει ΦΠΑ εφάπαξ διακανονισμού παγίων και θα τροποποιηθεί η σχετική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ κατά το μέρος αυτό, με την παρούσα απόφαση.

ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΟΣ ΦΠΑ ΛΟΓΩ ΤΟΥ ΕΦΑΠΑΞ ΔΙΑΚΑΝΟΝΙΣΜΟΥ-ΧΡΗΣΗ
(όλα τα ποσά σε €)

Περιγραφή	ΦΠΑ που αντιστοιχεί στα υπολειπόμενα έτη της 5ετίας του διακανονισμού	ΦΠΑ που υπολογίστηκε κατά την πώληση	Οφειλόμενος ΦΠΑ λόγω του εφάπαξ διακανονισμού
	5.089,10	8.787,50	0,00
	2.400,51	3.496,00	0,00
	630,80	1.187,50	0,00
	571,44	750,50	0,00
	295,64	446,50	0,00
ΣΥΝΟΛΟ	8.987,48	14.668,00	0,00

ΔΙΑΧ. ΧΡΗΣΗ

5ΕΤΗΣ ΔΙΑΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ ΦΠΑ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΧΡΗΣΗΣ
(όλα τα ποσά σε €)

Κωδικός	Ημερομηνία	Περιγραφή	Αξία κτήσης	ΦΠΑ που εξέπεσε (19%)	Έτος διακανονισμού	ΦΠΑ που εκπίπτει	ΦΠΑ που δεν εκπίπτει
			2.000,00	380,00	0	0,00	380,00
			1.500,00	475,00	0	0,00	475,00
			278,51	52,92	5	42,33	10,58
						ΣΥΝΟΛΟ	865,58

ΦΠΑ ΠΩΛΗΣΗΣ ΠΑΓΙΩΝ ΕΝΤΟΣ ΤΗΣ ΧΡΗΣΗΣ
(όλα τα ποσά σε €)

Κωδικός	Ημερομηνία πώλησης	Περιγραφή	Αξία πώλησης	ΦΠΑ πώλησης (19%)	Τιμολόγιο	Αριθμός θεώρησης
			2.000,00	380,00		
			1.500,00	285,00		
			150,00	28,50		
			ΣΥΝΟΛΟ	693,50		

Όπως προκύπτει από τη σύγκριση των ποσών ΦΠΑ που αναγράφονται στις σκιασμένες στήλες στους δύο πίνακες για τη χρήση, τα ποσά ΦΠΑ που υπολογίστηκαν κατά την πώληση των υπό κρίση παγίων είναι ίσα ή μεγαλύτερα από τα ποσά ΦΠΑ που αντιστοιχούν στα υπολειπόμενα έτη της 5ετίας του διακανονισμού του ΦΠΑ της αγοράς τους, **με εξαίρεση μία μόνο περίπτωση, για την οποία η προσφεύγουσα αποδέχεται τον καταλογισμό**, και συνεπώς, κατ' εφαρμογή των ως άνω διατάξεων, θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι για τη χρήση η προσφεύγουσα οφείλει μόνο ΦΠΑ εφάπαξ διακανονισμού παγίων ποσού 190,00 € πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας (που αντιστοιχεί στην περίπτωση που αποδέχεται η προσφεύγουσα) και θα τροποποιηθεί ανάλογα η σχετική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ κατά το μέρος αυτό, με την παρούσα απόφαση.

ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΟΣ ΦΠΑ ΛΟΓΩ ΤΟΥ ΕΦΑΠΑΞ ΔΙΑΚΑΝΟΝΙΣΜΟΥ-ΧΡΗΣΗ
(όλα τα ποσά σε €)

Περιγραφή	ΦΠΑ που αντιστοιχεί στα υπολειπόμενα έτη της 5ετίας του διακανονισμού	ΦΠΑ που υπολογίστηκε κατά την πώληση	Οφειλόμενος ΦΠΑ λόγω του εφάπαξ διακανονισμού
	380,00	380,00	0,00
	475,00	285,00	190,00
	10,58	28,50	0,00
ΣΥΝΟΛΟ	865,58	693,50	190,00

Επειδή, περαιτέρω, στην προκειμένη περίπτωση, από την απόέκθεση ελέγχου προκύπτει ότι στις τρεις ελεγχόμενες διαχειριστικές περιόδους η προσφεύγουσα εκμίσθωνε χώρο, επιφάνειας 500 τ.μ. σε συνδεδεμένη εταιρεία, ο οποίος βρίσκεται εντός των εγκαταστάσεων της

προσφεύγουσας, στη, σε κτίριο συνολικής επιφάνειας 4.340,00 τ.μ., αλλά δεν προέβη στον κατά τις προαναφερθείσες διατάξεις διακανονισμό του ΦΠΑ των εισροών της αναφορικά με το χώρο αυτό, μολονότι η μίσθωση είναι πράξη απαλλασσόμενη του ΦΠΑ χωρίς δικαίωμα έκπτωσης, και για το λόγο αυτό ο έλεγχος διενήργησε ο ίδιος το διακανονισμό και καταλόγισε τα σχετικά ποσά μαζί με τις προβλεπόμενες προσαυξήσεις. Με την ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι δαπάνες (βελτιώσεις), των οποίων τον ΦΠΑ ο έλεγχος της καταλόγισε, δεν αφορούσαν στον εκμισθούμενο χώρο, αλλά αποκλειστικά στο κτίριο, στο οποίο διενεργείται η υπαγόμενη στο ΦΠΑ και μη απαλλασσόμενη κύρια δραστηριότητά της, και επιπλέον δεν είναι κοινές με τον εκμισθούμενο χώρο, για τον οποίο η προσφεύγουσα ισχυρίζεται περαιτέρω ότι ήταν σαφώς διαχωρισμένος, είχε τις δικές του τεχνικές εγκαταστάσεις, είχε ιδιαίτερη είσοδο και δεν επικοινωνούσε με τον υπόλοιπο χώρο άσκησης της δραστηριότητάς της. Εντούτοις, η προσφεύγουσα δεν αποδεικνύει τους ανωτέρω ισχυρισμούς της, αφού δεν προσκομίζει επαρκή προς τούτο αποδεικτικά μέσα. Η προσκομιζόμενη αεροφωτογραφία της κάτοψης του εκμισθούμενου χώρου και το αντίγραφο του σχετικού ιδιωτικού συμφωνητικού μίσθωσης, από το οποίο προκύπτει ότι η προσφεύγουσα δεν είχε καμία υποχρέωση να προβαίνει σε βελτιώσεις και συντηρήσεις του εκμισθούμενου χώρου και γενικά οποιαδήποτε άλλη δαπάνη που να δημιουργεί έστω και το παραμικρό όφελος για τη μισθώτρια, δεν αποδεικνύουν επαρκώς ότι οι πραγματοποιηθείσες βελτιώσεις δεν αφορούσαν στον εκμισθούμενο χώρο, αλλά αποκλειστικά στο κτίριο, στο οποίο διενεργούνταν η υπαγόμενη στο ΦΠΑ και μη απαλλασσόμενη κύρια δραστηριότητά της, και περαιτέρω ότι οι σχετικές δαπάνες (βελτιώσεις) δεν ήταν κοινές με τον εκμισθούμενο χώρο και συνεπώς κατ' ορθή κατανομή του βάρους απόδειξης θα πρέπει να απορριφθούν οι σχετικοί ισχυρισμοί της ως αβάσιμοι και να επικυρωθούν οι καταλογισθείσες από τον έλεγχο βάσει της απόέκθεσης ελέγχου διαφορές ΦΠΑ ύψους 2.840,79 € για τη χρήση, 313,07 € για τη χρήσηκαι 108,33 € για τη χρήση πλέον των προβλεπόμενων προσαυξήσεων λόγω ανακρίβειας.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 31 ν. 2859/2000, όπως ίσχυε κατά τις τρεις ελεγχόμενες χρήσεις: «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 εκπιπτόμενος 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 παρονομαστή το ποσό των πράξεων που αναφέρονται στον αριθμητή, καθώς και των πράξεων για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης. [...] 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', κα', 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 εκπιπτόμενου φόρου του έτους στο οποίο αφορά και για την υποβολή των περιοδικών δηλώσεων του επόμενου έτους...»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από την απόέκθεση ελέγχου προκύπτει ότι στη χρήσηη προσφεύγουσα δε διενήργησε επιμερισμό του ΦΠΑ των κοινών εισροών (pro-rata), αν και είχε σχετική υποχρέωση. Ειδικότερα, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα πραγματοποίησε και εκροές, για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των κοινών εισροών (δαπανών), και για το λόγο αυτό έκρινε ότι για τη χρήσηο ΦΠΑ των κοινών δαπανών πρέπει να μειωθεί κατά το ποσοστό των χωρίς δικαίωμα έκπτωσης εκροών στο σύνολο των υποκείμενων στο ΦΠΑ εκροών, το οποίο υπολόγισε σε 1,00%. Με την ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος εφάρμοσε αυθαίρετα το ποσοστό μείωσης επί του ΦΠΑ που αναφέρεται στο σύνολο των δαπανών, όπως αυτό δηλώθηκε στον κωδικό 663 της εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ της χρήσης, χωρίς να ερευνήσει αν όντως οι δαπάνες αυτές είναι κοινές ή όχι, σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη του άρθρου 31 ν. 2859/2000. Ο ισχυρισμός όμως αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος, γιατί στον κωδικό 663 της εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ αναγραφόταν, πριν την κατάργηση της υποχρέωσης υποβολής εκκαθαριστικών δηλώσεων, **το σύνολο των δαπανών-γενικών εξόδων της επιχείρησης που δεν είχαν περιληφθεί στο κόστος** και επομένως δεν περιλαμβάνονταν στους κωδικούς 651-653, 654-656, 657-659 και 660-662, δηλαδή επρόκειτο για τις εισροές της επιχείρησης που δεν ήταν δυνατό να προσδιοριστεί κατά πόσο χρησιμοποιήθηκαν μόνο για την πραγματοποίηση πράξεων, για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, ή και για την πραγματοποίηση πράξεων, για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, και για το λόγο αυτό θεωρούνταν ότι χρησιμοποιήθηκαν τόσο για την πραγματοποίηση πράξεων με δικαίωμα έκπτωσης όσο και για την πραγματοποίηση πράξεων χωρίς δικαίωμα έκπτωσης («κοινές εισροές»), με αποτέλεσμα να εκπίπτουν από το ΦΠΑ εκροών μόνο κατά το ποσοστό των εκροών, για τις οποίες προβλέπεται δικαίωμα έκπτωσης, επί του συνόλου των εκροών της επιχείρησης. Συνεπώς, πρέπει να επικυρωθεί η καταλογισθείσα από τον έλεγχο βάσει της απόέκθεσης ελέγχου διαφορά ΦΠΑ ύψους 5.738,00 € για τη χρήσηπλέον των προβλεπόμενων προσαυξήσεων λόγω ανακρίβειας.

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην απόέκθεση ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας και την τροποποίηση των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Ελεγχόμενη περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1				ΦΠΑ		6.249,74
2				ΦΠΑ		33.084,81
3				ΦΠΑ		2.142,60

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης εταιρείας με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

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

Διαφορά φόρου	2.840,79
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	3.408,95
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	6.249,74

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ

Μετά από τα παραπάνω ο ΦΠΑ εισροών της υπόχρεης εταιρείας με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

ΦΠΑ εισροών με βάση την παρούσα απόφαση:

Γενικό σύνολο ΦΠΑ εισροών	7.599.405,71
Αφαιρούμενα ποσά στο ΦΠΑ εισροών	0,47
Αφαιρούμενα ποσά στο ΦΠΑ εισροών βάσει ελέγχου	15.039,02
Υπόλοιπο ποσό ΦΠΑ εισροών βάσει ελέγχου	7.584.366,69
Πλέον ποσά ΦΠΑ εισροών που αναγνωρίζονται προς έκπτωση βάσει της παρούσας απόφασης	8.987,48
Υπόλοιπο ποσό ΦΠΑ εισροών βάσει της παρούσας απόφασης	7.593.354,17

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης εταιρείας με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

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

	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης Δ.Ε.Δ.	Διαφορά
Γενικό σύνολο ΦΠΑ εισροών	7.599,405,71	7.599,405,71	7.599,405,71	0,00
Αφαιρούμενα ποσά στο ΦΠΑ εισροών	0,47	15.039,02	6.051,54	6.051,07
Υπόλοιπο ποσό ΦΠΑ εισροών	7.599,405,24	7.584.366,69	7.593.354,17	6.051,07
Χρεωστικό υπόλοιπο	0,00	15.038,55	6.051,07	6.051,07
Πρόσθ. φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	0,00	18.046,26	7.261,28	7.261,28
Σύνολο φόρων	0,00	33.084,81	13.312,35	13.312,35

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ

Μετά από τα παραπάνω ο ΦΠΑ εισροών της υπόχρεης εταιρείας με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

ΦΠΑ εισροών με βάση την παρούσα απόφαση:

Γενικό σύνολο ΦΠΑ εισροών	6.469.435,08
Αφαιρούμενα ποσά στο ΦΠΑ εισροών	3,44
Αφαιρούμενα ποσά στο ΦΠΑ εισροών βάσει ελέγχου	977,35
Υπόλοιπο ποσό ΦΠΑ εισροών βάσει ελέγχου	6.468.457,73
Πλέον ποσά ΦΠΑ εισροών που αναγνωρίζονται προς έκπτωση βάσει της παρούσας απόφασης	675,58
Υπόλοιπο ποσό ΦΠΑ εισροών βάσει της παρούσας απόφασης	6.469.133,31

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης εταιρείας με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

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

	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης Δ.Ε.Δ.	Διαφορά
Γενικό σύνολο ΦΠΑ εισροών	6.469.435,08	6.469.435,08	6.469.435,08	0,00
Αφαιρούμενα ποσά στο ΦΠΑ εισροών	3,44	977,35	301,77	298,33
Υπόλοιπο ποσό ΦΠΑ εισροών	6.469.431,64	6.468.457,73	6.469.133,31	298,33
Χρεωστικό υπόλοιπο	0,00	973,91	298,33	298,33
Πρόσθ. φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	0,00	1.168,69	358,00	358,00
Σύνολο φόρων	0,00	2.142,60	656,33	656,33

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη εταιρεία.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).