



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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9586156

ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα

12/05/2014

Αριθμός απόφασης: 1133

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 70Β' «Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής Προσφυγή» του ν. 2238/1994 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, ΦΕΚ Α' 151), όπως αυτές προστέθηκαν με το ν.4152/2013, περίπτωση 1, υποπαράγραφος Α.5, παράγραφος Α, άρθρο πρώτο (ΦΕΚ Α' 107), καθώς και τις διατάξεις της περίπτωσης 2^α της ίδιας υποπαραγράφου του ίδιου νόμου.

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

γ. Της αριθ. Δ6Α118225 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».

δ. 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».

ε. Της ΠΟΛ 1209/06.09.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2371).

στ. Του άρθρου 7 της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ 1211/12-9-2013 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την από 17/01/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου/17-01-2014 ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία ".....", ΑΦΜ, που εδρεύει στο, επί της οδού αριθ., κατά **α)** της υπ' αριθ./16-12-2013 οριστικής πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009 – 31/12/2009, **β)** της υπ' αριθ./16-12-2013 Απόφασης Επιβολής προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.), για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2009 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. α) την υπ' αριθ./16-12-2013 οριστική πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009 – 31/12/2009, β) την υπ' αριθ./16-12-2013 Απόφαση Επιβολής προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.), για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2009 των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 16/12/2013 οικεία έκθεση ελέγχου.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την από 07/05/2014 εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 17/01/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου/17-01-2014 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία ".....", 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./16-12-2013 οριστική πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009 – 31/12/2009, προσδιορίστηκε το αποτέλεσμα εκκαθάρισης Φόρου σε μηδέν σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 48 & 49 του ν. 2859/2000.

Η ανωτέρω πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) βάσει της από 16/12/2013 έκθεσης τακτικού ελέγχου Φόρου Προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 Ν.2859/2000 και των Α.Υ.Ο ΠΟΛ 1037/2005,1081/2005,1159/2011 και 1038/2012 της υπαλλήλου της ίδιας υπηρεσίας

Από την ως άνω έκθεση προκύπτει ότι διενεργήθηκε τακτικός έλεγχος στην προσφεύγουσα εταιρεία «.....» με Α.Φ.Μ και αντικείμενο εργασιών «.....», και διαπιστώθηκε ότι: α) η ελεγχόμενη κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009-31/12/2009, **δεν πραγματοποίησε καμία πώληση** υποκείμενη στο ΦΠΑ ., β) σύμφωνα με τα βιβλία της ελεγχόμενης τα οποία κρίθηκαν επαρκή και ακριβή , στη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009-31/12/2009, πραγματοποιήθηκαν εκροές απαλλασσόμενες για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου κοινών εισροών, και αφορούν **τόκους καταθέσεων και συναλλαγματικές διαφορές** και γ) για τις απαλλασσόμενες εκροές για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των κοινών εισροών, **δεν διενεργήθηκε επιμερισμός του φόρου των κοινών εισροών (pro-rata)** σε εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 Ν. 2859/2000 (pro-rata).

Βάση των ανωτέρω ο έλεγχος υπολόγισε το ποσοστό της (pro-rata), κατά 100% σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 24 του Ν. 2859/00 με αποτέλεσμα να προσδιορίσει το αποτέλεσμα εκκαθάρισης Φόρου της χρήσης 2009 σε μηδέν και να μην αναγνωρίσει το ποσό του πιστωτικού υπολοίπου ποσού 385.398,32 ευρώ.

Β) Με την υπ' αριθ./16-12-2013 Απόφαση Επιβολής προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.), επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 1.170,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2009 σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 4 & 9 του ν. 2523/1997 κατά παράβαση των διατάξεων της περ. β της παρ. 1 του άρθρου 38 του Ν. 2859/00 .

Η παράβαση αφορά υποβολή ανακριβούς εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α της διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2009 λόγω ότι **δεν διενεργήθηκε επιμερισμός του φόρου των κοινών εισροών (pro-rata)** σε εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 Ν. 2859/2000 (pro-rata) και τον προσδιορισμό του αποτελέσματος της εκκαθάρισης Φόρου σε μηδέν.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση :α) της υπ'αρ./16-12-2013 οριστικής πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009 – 31/12/2009, και β) της υπ'αριθ./16-12-2013 Απόφασης Επιβολής προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

ΛΟΓΟΙ ΤΥΠΙΚΗΣ ΠΛΗΜΜΕΛΕΙΑΣ

1) Ο φορολογικός έλεγχος δεν αποδεικνύει με σαφή και εμπειρισττωμένα στοιχεία τη στοιχειοθέτηση των αποδιδόμενων παραβάσεων, ήτοι παντελής αοριστία και έλλειψη αιτιολογίας της Έκθεσης Ελέγχου.

ΛΟΓΟΙ ΟΥΣΙΑΣ

1) Ο εκπιπτόμενος φόρος αφορά δαπάνες για αγαθά επένδυσης των οποίων το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των καθώς και από την συνεχόμενη χρήση αυτών για μία πενταετία τουλάχιστον,

2) η **κύρια δραστηριότητα της επιχείρησης είναι η**, και κατά συνέπεια η είσπραξη τόκων από καταθέσεις σε καμία περίπτωση δεν αποτελεί την κύρια δραστηριότητα της Εταιρείας , ούτε συνιστά την άμεση , διαρκή κα αναγκαία προέκταση της κύριας δραστηριότητας

3) για τις περισσότερες από τις εν λόγω δαπάνες έλαβε επιχορήγηση του Ν. 3299/2004,ως επενδυτικά αγαθά

4) το κατασκευαστικό στάδιο της εταιρείας διήρκεσε από το 2001 μέχρι και το 2011, επομένως το έτος 2009 η εταιρεία δεν είχε αρχίσει καν την κύρια δραστηριότητα , και τα μόνα έσοδά της ήταν οι τόκοι από καταθέσεις των διαθεσίμων της κεφαλαίων της και δεν θα έπρεπε να περιλαμβάνονται στον αριθμητή και στον παρονομαστή του κλάσματος για τον υπολογισμό της **(pro-rata)** .

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 1 του Ν. 2859/2000, 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.

Σύμφωνα επίσης με το τελευταίο εδάφιο, της παρ. 1 του άρθρου 30 του Κώδικα ΦΠΑ (Ν 2859/2000), η έκπτωση του φόρου των εισροών, από τον φόρο των εκροών, συντελείται, κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες (εισροές), **χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων** (εκροών), οι οποίες υπάγονται στον φόρο (είναι δηλαδή φορολογητέες). Τούτο σημαίνει ότι εάν η επιχείρηση ασκεί φορολογητέες και απαλλασσόμενες δραστηριότητες και περαιτέρω **πραγματοποιούνται κοινές εισροές για τις δραστηριότητες αυτές**, οι οποίες επιβαρύνονται με

ΦΠΑ, το δικαίωμα έκπτωσης αυτού, περιορίζεται κατά το μέρος που αφορά τις φορολογητέες δραστηριότητες. Η πραγματοποίηση οποιασδήποτε δαπάνης που αφορά ολόκληρη την επιχείρηση (κοινή εισροή) και περαιτέρω επιβαρύνεται με ΦΠΑ (π.χ. η αμοιβή του λογιστή ελεύθερου επαγγελματία, ο οποίος έχει την ευθύνη του λογιστηρίου της επιχείρησης, ή η δαπάνη μιας διαφημιστικής προβολής της επιχείρησης), θα πρέπει να ελέγχεται ως προς την αναλογική έκπτωση του φόρου (prorata).

Σύμφωνα με το άρθρο 31 παρ. 1 του Ν. 2859/2000, 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**(prorata). Το ποσοστό αυτό εξευρίσκεται, με βάση ένα κλάσμα, το οποίο έχει ως αριθμητή το ποσό του ετήσιου κύκλου εργασιών (τζίρου), χωρίς τον ΦΠΑ, που αφορά τις φορολογητέες πράξεις (ή γενικά, τις πράξεις για τις οποίες παρέχεται από το νόμο δικαίωμα έκπτωσης του φόρου) και ως παρονομαστή, ό,τι αναγράφεται στον αριθμητή, συν το ποσό του ετήσιου κύκλου εργασιών (τζίρου) που αφορά τις απαλλασσόμενες ή εξαιρούμενες πράξεις (ή γενικά, τις πράξεις για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης)

Επίσης Σύμφωνα με την παράγραφο **3 του άρθρου 31, για τον προσδιορισμό του ποσοστού της PRO-RATA δεν λαμβάνονται υπόψη στο κλάσμα** (τόσο στον αριθμητή όσο και στον παρονομαστή) 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.»

Επειδή, με την ΠΟΛ 1056/2002 ορίζεται ότι: «Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 9 του ν.2954/2001 αντικαταστάθηκαν οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν.2859/2000) που αφορούν τον προσδιορισμό του εκπιπτόμενου φόρου εισροών.

Με τις νέες διατάξεις ορίζεται ότι στην περίπτωση που ο υποκείμενος χρησιμοποιεί αγαθά και υπηρεσίες για την πραγματοποίηση πράξεων που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης (π.χ. φορολογητέες, απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης, φορολογητέες εκτός Ελλάδος) και για την πραγματοποίηση πράξεων που δεν παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης (π.χ. απαλλασσόμενων χωρίς δικαίωμα έκπτωσης ή πράξεων με αναστολή του δικαιώματος έκπτωσης - νέα ακίνητα κ.λ.π.), **ο εκπιπτόμενος φόρος των κοινών εισροών** που αφορά τις πράξεις αυτές ορίζεται σε ποσοστό στα εκατό του συνολικού ποσού του φόρου.

.....

Επίσης με την παράγραφο 4 των κοινοποιούμενων διατάξεων αντικαταστάθηκε η περίπτωση β' της παραγράφου 3 του άρθρου 31 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν.2859/2000) **και δεν συμπεριλαμβάνονται πλέον στον παρονομαστή του κλάσματος προσδιορισμού του εκπιπτόμενου φόρου (Prorata) που παραπάνω αναφέρθηκε ποσά που προέρχονται :** α) από παρεπόμενες πράξεις σε ακίνητα ή β) από χρηματοδοτικές πράξεις και γ) από πράξεις των περιπτώσεων κ', κα', κβ', κγ', κδ' και κε' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του ν.2859/2000 **εφόσον πρόκειται για παρεπόμενες πράξεις της κύριας δραστηριότητας του υποκειμένου.**

Όσον αφορά τις πράξεις των περιπτώσεων κ', κα', κβ', κγ', κδ' και κε', της παραγράφου 1 του άρθρου 22, (χρηματοοικονομικά προϊόντα) διευκρινίζεται ότι οι πράξεις αυτές δεν λαμβάνονται υπόψη μόνο εφόσον πρόκειται για παρεπόμενες της κύριας δραστηριότητας του υποκειμένου, το οποίο είναι θέμα πραγματικό και εξαρτάται από το φύση της δραστηριότητας του υποκειμένου. Επιβάλλεται να υπομνησθεί η προδικαστική απόφαση του Δικαστηρίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων στην υπόθεση C 306/94 (Regie dauphinoise - Cabinet A Forest SARL), στην οποία το Δικαστήριο απεφάνθη ότι: "Τα χρηματοοικονομικά αυτά προϊόντα δεν περιλαμβάνονται στον παρονομαστή του κλάσματος της αναλογίας εκπτώσεως καθόσον πρόκειται στην περίπτωση αυτή - υπό την προϋπόθεση ότι απαιτούν τη χρησιμοποίηση του μικρού μόνο ποσοστού της διοικητικής υποδομής της επιχείρησης - **για παρεπόμενες πράξεις, κατά την έννοια του άρθρου 19, παράγραφος 2, δεύτερη φράση, της έκτης οδηγίας περί Φ.Π.Α.** Αυτό συμβαίνει :α) όταν οι πράξεις αυτές **δεν περιλαμβάνονται στην κύρια οικονομική δραστηριότητα της επιχείρησης, αλλά έχουν ορισμένη σχέση με αυτή,** β) όταν απαιτούν αμελητέο μόνο ποσοστό των μέσων που διαθέτει η επιχείρηση για την άσκηση της οικονομικής της δραστηριότητας και θα μπορούσαν, κατά συνέπεια, να μειώσουν αδικαιολόγητα το ποσό της εκπτώσεως γ) όταν οι πράξεις αυτές δεν υπερβαίνουν τον κύκλο εργασιών, που σχετίζεται με την κύρια οικονομική δραστηριότητα της επιχείρησης". Κατά συνέπεια, **η είσπραξη τόκων από καταθέσεις των διαθέσιμων** μιάς επιχείρησης θα πρέπει, **κατά τεκμήριο, να θεωρούνται παρεπόμενη πράξη,** εφόσον καλύπτονται οι ανωτέρω προϋποθέσεις και δεν πρέπει κατά συνέπεια να περιλαμβάνονται στον παρονομαστή του κλάσματος (prorata).....»

Επειδή, σύμφωνα με την προσκομιζόμενη με ημερομηνία 22-1-2001 της Δ.Ο.Υ ΦΑΒΕ ΑΘΗΝΩΝ βεβαίωση έναρξης εργασιών μη Φυσικού Προσώπου, της Εταιρείας, **καθώς και την αναφορά στην από 16/12/2013 έκθεσης τακτικού ελέγχου Φόρου Προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.)** προκύπτει ρητά ότι η κύρια δραστηριότητα της Εταιρείας είναι η

Επειδή, σύμφωνα με το από 25/09/2008 θεωρηθέν από την Νομαρχία προσκομιζόμενο στην υπηρεσία μας Κωδικοποιημένο Καταστατικό της Εταιρείας, ο κύριος σκοπός της προσφεύγουσας είναι ημέσω εγκαταστάσεων που χρησιμοποιούν (συμπεριλαμβανομένων, μεταξύ άλλων, χωρίς περιορισμούς, της παραγωγής που βασίζεται σε όπως την,,,, καθώς και από). Επίσης, από την βεβαίωση έναρξης εργασιών της εταιρείας, προκύπτει ρητά ότι η κύρια δραστηριότητά της είναι η (ΚΑΔ) με έναρξη 15/01/2001.

Επειδή, όπως προκύπτει από την προσκομιζόμενη με αριθμ. πρωτοκόλλου/1-9-2011 απόφαση της Γενικής Διεύθυνσης Χωροταξικής και Περιβαλλοντικής Πολιτικής (Διεύθυνση Τεχνικού Ελέγχου, Τμήμα Φυσικών Πόρων) της Αποκεντρωμένης Διοίκησης Πελοποννήσου, Δυτικής Ελλάδας και Ιονίου, χορηγήθηκε άδεια λειτουργίας επί του («.....»),, στη θέση «.....» Τ.Κ. του Δήμου της Περιφερειακής Ενότητας και η παραγωγική δραστηριότητα της Εταιρείας άρχισε τη χρήση 2011. Επομένως η προσφεύγουσα εταιρεία από το έτος 2001 έως το 2011 βρισκόταν σε κατασκευαστικό στάδιο.

Επειδή σύμφωνα με την από 16/12/2013 έκθεση τακτικού ελέγχου Φόρου Προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) βάσει του άρθρου 48 Ν.2859/2000, του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.), τη χρήση 2009 η ελεγχόμενη εταιρεία δεν είχε κανένα έσοδο από την εμπορική της δραστηριότητα και **τα μόνα έσοδα της εταιρείας προερχόταν από τους τόκους καταθέσεων.**

Επιπλέον αναφέρουμε ότι, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου **η εταιρεία λειτουργούσε σε κατασκευαστικό στάδιο και επομένως** οι τόκοι καταθέσεων προέρχονται από διαθέσιμα κεφάλαια.

Επειδή όπως αποδεικνύεται και από τα προσκομιζόμενα σχετικά τιμολόγια τα οποία ο έλεγχος είχε στη διάθεσή του, οι δαπάνες (εισροές) της επιχείρησης, αφορούν επενδυτικά αγαθά (πάγια και υπηρεσίες για την άσκηση της δραστηριότητάς της) βάσει των οποίων προέκυψε το υπό κρίση πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 33 του Κώδικα Φ.Π.Α., ειδικά για τα επενδυτικά αγαθά, η έκπτωση του φόρου που διενεργήθηκε κατά την αγορά υπόκειται σε πενταετή διακανονισμό. Αφετηρία της πενταετίας αποτελεί το έτος **της πρώτης χρησιμοποίησης του επενδυτικού αγαθού από την επιχείρηση.** Ως ημερομηνία έναρξης χρησιμοποίησης του επενδυτικού αγαθού, λαμβάνεται πάντοτε η 1η ημέρα της διαχειριστικής περιόδου χρησιμοποίησής του (π.χ. η 1η Ιανουαρίου) και όχι η πραγματική ημερομηνία που άρχισε η χρησιμοποίησή του. Σημειώνουμε ότι η πενταετία ισχύει για όλα τα επενδυτικά αγαθά, ανεξάρτητα από το χρόνο πραγματικής ή λογιστικής απόσβεσής τους. Σε περίπτωση μεταβίβασης ολόκληρης της επιχείρησης, μέρους ή κλάδου της, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 5 του Κώδικα Φ.Π.Α., ο διακανονισμός συνεχίζεται, για τα υπόλοιπα έτη μέχρι τη συμπλήρωση της πενταετίας, από το διάδοχο.

Ακόμα, σύμφωνα με το δεύτερο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 30 του Κώδικα Φ.Π.Α., η έκπτωση του φόρου, που ενεργήθηκε κατά την αγορά, **κρίνεται οριστικά, κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών.** Για το λόγο αυτό, **αν υπάρχει μεταβολή μεταξύ του οριστικού ποσοστού pro-rata του έτους αγοράς και του έτους πρώτης χρησιμοποίησης, η διαφορά φόρου (θετική ή αρνητική) που προκύπτει, διακανονίζεται, στην εκκαθαριστική δήλωση της διαχειριστικής περιόδου της πρώτης χρησιμοποίησης του παγίου.**

Επειδή με την 1282/1992 «Κοινοποίηση διατάξεων Ν. 2093/1992 σχετικά με τον ΦΠΑ» ορίζεται ότι: «*Αν ο υποκείμενος στο φόρο επιβαρύνθηκε με φόρο εισροών για επενδυτικά αγαθά, κατά την έννοια των διατάξεων των παραγράφων 2, 3 και 4 του άρθρου 26, το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, που επιβάρυνε τα επενδυτικά αυτά αγαθά και το οποίο ήδη ασκήθηκε σε προηγούμενες φορολογικές ^ ^ περιόδους, δηλαδή αν το δικαίωμα αυτό ασκήθηκε νόμιμα ή όχι, θα κριθεί οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των επενδυτικών αγαθών, καθώς και της εν συνεχεία χρήσης αυτών τουλάχιστον για μια πενταετία. Συνεπώς, αν τα επενδυτικά αγαθά κατά την έναρξη χρησιμοποίησης χρησιμοποιούνται σε φορολογητέες δραστηριότητες, ο φόρος καλώς εκπέστηκε ή επιστράφηκε, αν όμως χρησιμοποιούνται σε αφορολόγητες δραστηριότητες ή απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης, θα πρέπει να αποδοθεί εφάπαξ στο Δημόσιο ο φόρος που επιβάρυνε την απόκτηση τους και ο οποίος επιστράφηκε στον υποκείμενο ή εκπέστηκε από αυτόν προηγούμενα».*

Επειδή βάση των ανωτέρω, το κλάσμα της PRO-RATA υπολογίζεται αποκλειστικά επί των «κοινών εισροών» που πραγματοποίησε η επιχείρηση για την εκτέλεση από κοινού του συνόλου των δραστηριοτήτων της (απαλλασσόμενων και υποκείμενων) και όχι επί των αγορών επενδυτικών αγαθών και δαπανών υποκείμενων σε ΦΠΑ, τα οποία χρησιμοποιούνται αποκλειστικά σε φορολογητέα δραστηριότητα με 100% δικαίωμα έκπτωσης.

Επομένως εσφαλμένα ο έλεγχος προχώρησε στην εφαρμογή PRO-RATA για το έτος 2009 και το μηδενισμό του πιστωτικού υπολοίπου, εφόσον, το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των εν λόγω επενδυτικών αγαθών της εταιρείας θα έπρεπε να κριθεί οριστικά κατά τη χρήση 2011, στην οποία τα αγαθά αυτά χρησιμοποιήθηκαν, και όχι κατά την χρήση 2009, κατά την οποία πραγματοποιήθηκε μέρος των δαπανών αγοράς, μελέτης και κατασκευής τους.

Επειδή, η είσπραξη των τόκων από καταθέσεις των διαθεσίμων της Εταιρείας δεν αποτελεί, σε καμία περίπτωση, την κύρια δραστηριότητα της Εταιρείας μας, ούτε συνιστά την άμεση, διαρκή και αναγκαία προέκταση της κύριας δραστηριότητάς της διότι κατά το έτος 2009, η προσφεύγουσα εταιρεία όπως προαναφέρουμε βρισκόταν στο κατασκευαστικό στάδιο και δεν είχε κύκλο εργασιών, αφού δεν είχε καν άδεια λειτουργίας παραγωγής.

Επειδή, σύμφωνα με πάγια Νομολογία του ΔΕΕ ,δεδομένου της αρχής της υπεροχής του κοινοτικού δικαίου, το δικαίωμα προς έκπτωση που προβλέπεται στα άρθρα 17επ. της Οδηγίας 2006/112/EK ασκείται επί όλων των πράξεων που προηγήθηκαν σε προγενέστερο στάδιο της κύριας πράξης και ακόμη και στην περίπτωση που ο υποκείμενος δηλώσει την προθεσή του για διενέργεια φορολογητέων πράξεων (δήλωση ενάρξεως) και τελικά δεν πραγματοποιήσει την δραστηριότητα αυτή (αποφ.ΔΕΕ C 110/98 και C147/98)

Επειδή οι δαπάνες, από τις οποίες προέκυψε το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ , χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά από την Εταιρεία για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων με 100% δικαίωμα έκπτωσης αφού αφορούν την κύρια δραστηριότητα της επιχείρησης, και επομένως δεν μπορούν σε καμία περίπτωση να θεωρηθούν «κοινή δαπάνη» (κοινή εισροή). Συνεπώς, το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ με τον οποίο επιβαρύνθηκαν οι δαπάνες αυτές δεν πρέπει να περιοριστεί με βάση το κλάσμα της PRO-RATA.

Επειδή οι τόκοι καταθέσεων δεν θα πρέπει να περιληφθούν στον αριθμητή και τον παρονομαστή του κλάσματος της PRO-RATA, καθώς το εν λόγω ποσό των τόκων που προέρχεται από καταθέσεις των διαθεσίμων κεφαλαίων της εταιρείας , έχουν πράγματι παρεπόμενο χαρακτήρα σε σχέση με την κύρια δραστηριότητα της επιχείρησης που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του φόρου προστιθέμενης αξίας και για το λόγο αυτό, μη νόμιμα η Φορολογική Αρχή πρόσθεσε το ποσό αυτό στον παρονομαστή κατά τη διαμόρφωση του σχετικού κλάσματος για τον υπολογισμό της έκπτωσης του φόρου κοινών δαπανών.

Επειδή, ορθώς δεν διενεργήθηκε επιμερισμός του φόρου των κοινών εισροών (pro-rata) στην εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009 – 31/12/2009 και αναγνωρίζεται το ποσό του πιστωτικού υπολοίπου ποσού 385.398,32 ευρώ για συμψηφισμό την επόμενη χρήση.

Επομένως, οι ως άνω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας κρίνονται βάσιμοι και αποδεκτοί, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να γίνει δεκτή.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την αποδοχή της με αριθμ. πρωτ./17-01-2014 ενδικοφανούς προσφυγής, και συγκεκριμένα :

A) Την τροποποίηση της υπ' αριθ./16-12-2013 πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2009 .

Εκκαθάριση ΦΠΑ με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

Πιστωτικό Υπόλοιπο διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2009, ποσού 385.398,32 €

B) Την ακύρωση της υπ' αριθ./16-12-2013 Απόφαση Επιβολής προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2009 .

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΛΑΝΗΣ

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).