



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 12-3-2019

Αριθμός απόφασης: 856

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604538

ΦΑΞ : 213-1604567

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. 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.)».
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την από 12-11-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του νομικού προσώπου ιδιωτικού δικαίου με την επωνυμία με ΑΦΜ, με έδρα την ΑΘΗΝΑ, επί της οδού κατά με αριθ. /12-10-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ διαχειριστικής περιόδου 1.1.2012 – 31.12.2012 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την με αριθ. / 12-10-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ διαχειριστικής περιόδου 1.1.2012 – 31.12.2012, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 8-10-2018 οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 12-11-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του νομικού προσώπου ιδιωτικού δικαίου 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 την με αριθ. / 12-10-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ διαχειριστικής περιόδου 1.1.2012 – 31.12.2012 μειώθηκε το αιτηθέν πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. κατά ποσό 309.010,23€ (19.304,43€ + 198.994,54€ + 139.296,90€ - 48.585,64€) και προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα οργανισμό διαφορά πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. προς έκπτωση ποσού 90.711,22€ (139.296,90€ - 48.585,64€).

Ιστορικό

Ο προσφεύγων οργανισμός, για την διαχειριστική περίοδο 1.1.2012 – 31.12.2012, έχει υποβάλλει στην Δ.Ο.Υ. ΨΥΧΙΚΟΥ τις παρακάτω αιτήσεις επιστροφής Φ.Π.Α.:

1. Την με αριθ. πρωτ. / 22-1-2013 αίτηση, με την οποία αιτείται την επιστροφή ποσού 19.304,43€, λόγω αγοράς και κατασκευής επενδυτικών αγαθών και αφορά την διαχειριστική περίοδο 1.11.2012 – 30.11.2012.

2. Την με αριθ. πρωτ. / 22-5-2014 αίτηση, με την οποία αιτείται την επιστροφή ποσού 198.994,54€, λόγω αγοράς και κατασκευής επενδυτικών αγαθών και αφορά την διαχειριστική περίοδο 1.12.2012 – 31.12.2012.

3. Την με αριθ. πρωτ. / 22-5-2014 αίτηση, με την οποία αιτείται την επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 139.296,90€ βάσει της με αριθ. / 10-6-2013 εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1.1.2012 – 31.12.2012, λόγω αδυναμίας συμψηφισμού της μεταφοράς του εν λόγω ποσού για έκπτωση σε επόμενη διαχειριστική περίοδο.

Η Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ, κατόπιν της με αριθ. / 18-7-2018 εντολής ελέγχου, προέβη σε μερικό επιτόπιο έλεγχο Φ.Π.Α. του προσφεύγοντος οργανισμού για την διαχειριστική περίοδο 1.1.2012 – 31.12.2012. Αντικείμενο του ελέγχου αποτέλεσαν οι ανωτέρω αιτήσεις επιστροφής Φ.Π.Α. Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι:

1. Μεταξύ των εισροών για τις οποίες ζητείται επιστροφή Φ.Π.Α. ποσού 19.304,43€, λόγω αγοράς και κατασκευής επενδυτικών αγαθών, έχουν συμπεριληφθεί εισροές οι οποίες αφορούν διάφορες δαπάνες (αμοιβές δικηγόρων και μελών επιτροπής παραλαβής κτιρίου) ποσού 75.300,98€ με Φ.Π.Α. αυτών ποσού 18.757,28€. Το ποσό αυτό κατά τον έλεγχο δεν προσauξάνει την αξία των επενδυτικών αγαθών αλλά αποτελεί λειτουργική δαπάνη του προσφεύγοντος οργανισμού και ως εκ τούτου δικαιούται επιστροφή φόρου ποσού 547,15€ (19.304,43€ - 18.757,28€) λόγω αγοράς επενδυτικών αγαθών.

2. Μεταξύ των εισροών για τις οποίες ζητείται επιστροφή Φ.Π.Α. ποσού 198.994,54€, λόγω αγοράς και κατασκευής επενδυτικών αγαθών, έχουν συμπεριληφθεί εισροές οι οποίες αφορούν διάφορες δαπάνες (αμοιβές δικηγόρων και μελών επιτροπής παραλαβής κτιρίου, παροχή υπηρεσιών τεχνικού συμβούλου) ποσού 49.126,22€ με Φ.Π.Α. αυτών ποσού 11.299,03€. Το ποσό αυτό κατά τον έλεγχο δεν προσauξάνει την αξία των επενδυτικών αγαθών αλλά αποτελεί λειτουργική δαπάνη

του προσφεύγοντος οργανισμού και ως εκ τούτου δικαιούται επιστροφή φόρου ποσού 187.695,51€ (198.994,54€ - 11.299,03€) λόγω αγοράς επενδυτικών αγαθών.

3. Το ποσό των 139.296,90€, το οποίο ζητήθηκε για επιστροφή βάσει της με αριθ. πρωτ./ 22-5-2014 αίτησης επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α., αφορά το πιστωτικό υπόλοιπο της με αριθ./ 10-6-2013 εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1.1.2012 – 31.12.2012, λόγω αδυναμίας συμψηφισμού της μεταφοράς του εν λόγω ποσού για έκπτωση σε επόμενη διαχειριστική περίοδο.

Εν συνεχεία ο έλεγχος διαπίστωσε ότι δεν έχει υπολογιστεί ορθά το ύψος των κοινών δαπανών των φορολογητέων πράξεων με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου και των απαλλασσόμενων χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα να μην έχει υπολογιστεί ορθά και ο φόρος εισροών προς διακανονισμό. Επιπλέον ο έλεγχος διαπίστωσε, ότι έχει υπολογιστεί ορθά το οριστικό ποσοστό μείωσης του Φ.Π.Α. των κοινών δαπανών, το οποίο ανέρχεται σε 76% βάσει της με αριθ./ 10-6-2013 εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1.1.2012 – 31.12.2012. Έπειτα ο έλεγχος προέβη σε ακριβή προσδιορισμό του ύψους των κοινών δαπανών, οι οποίες ανέρχονται σε ποσό 1.837.254,93€ με Φ.Π.Α. αυτών ποσού 380.898,41€.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι ο μη εκπιπτόμενος φόρος κοινών δαπανών ανέρχεται σε ποσό 289.482,79€ (380.898,41€ x 76%) και όχι στο ποσό των 3.315,41€, που είχε προσδιοριστεί με την με αριθ./ 10-6-2013 εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1.1.2012 – 31.12.2012. Επίσης, σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο μη εκπιπτόμενος φόρος παγίων που θεωρήθηκαν από τον παρόντα έλεγχο ως δαπάνες και όχι πάγια ανέρχεται σε ποσό 22.842,80€ ((18.757,28€ + 11.299,03€) x 76%). Συνεπώς ο εκπιπτόμενος φόρος ανέρχεται σε ποσό 7.213,51€ ((18.757,28€ + 11.299,03€) x 24%).

Κατόπιν των ανωτέρω προκύπτει ότι:

Αιτούμενο Ποσό	139.296,90€
Μείον: Διαφορά μη εκπιπτόμενου φόρου κοινών δαπανών (289.482,79€ - 3.315,41€)	286.167,38€
Πλέον: Εκπιπτόμενος φόρος παγίων που θεωρήθηκαν από τον έλεγχο δαπάνες και όχι πάγια	7.213,51€
ΠΟΣΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟ	139.656,97€

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΣΥΝΟΛΙΚΟΥ ΠΟΣΟΥ ΓΙΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ

Ποσό για επιστροφή σύμφωνα με την με αριθ. πρωτ. / 22-1-2013 αίτηση.	547,15€
Ποσό για επιστροφή σύμφωνα με την με αριθ. πρωτ. / 22-5-2014 αίτηση.	187.695,51€
Ποσό για καταλογισμό σύμφωνα με την με αριθ. πρωτ. / 22-5-2014 αίτηση.	139.656,97€
ΤΕΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΓΙΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ	48.585,64€

Έπειτα ο έλεγχος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) κοινοποίησε στον προσφεύγοντα οργανισμό το με αριθ. πρωτ. / 31-7-2018 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου (Σ.Δ.Ε.), προκειμένου ο προσφεύγων οργανισμός να διατυπώσει εγγράφως και ηλεκτρονικώς τις απόψεις του εντός προθεσμίας είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση του ανωτέρω Σ.Δ.Ε, αναφορικά με τα αποτελέσματα του ελέγχου. Ο προσφεύγων οργανισμός ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω Σ.Δ.Ε. με το με αριθ. πρωτ. / 20-9-2018 υπόμνημα, στο οποίο ισχυρίζεται ότι έχει υπολογιστεί ορθά ο φόρος εισροών προς διακανονισμό.

Τέλος ο έλεγχος προέβη στην έκδοση της από 8-10-2018 έκθεσης μερικού ελέγχου επιτόπιου Φ.Π.Α. και της με αριθ. / 12-10-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1.1.2012 – 31.12.2012.

Ο προσφεύγων οργανισμός, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς :

1. Παρανόμως και κατά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας η αντίδικος φορολογική αρχή το κατά τη δήλωσή του προσφεύγοντος οργανισμού ποσό του μη εκπιπτόμενου Φ.Π.Α. των κοινών εισροών ανερχόμενο σε ποσό 3.315,41€, το προσδιόρισε σε ποσό 286.167,38€ και επιπλέον το προσαύξησε κατά ποσό 22.842,80€, το οποίο προέρχεται από κατασκευή παγίων, ήτοι παρανόμως δεν αναγνώρισε την έκπτωση Φ.Π.Α. ποσού 309.010,23€ και συνακόλουθα την επιστροφή αντίστοιχου ποσού πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α., δεδομένου ότι είναι αόριστη η αιτιολογία σχετικά με τον διαφορετικό τρόπο προσδιορισμού των κοινών εισροών, στον οποίο ο έλεγχος προέβη.

2. Η αντίδικος φορολογική αρχή (Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ) λανθασμένα και κατά πλημμελή ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου προσαύξησε το ποσό του Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στις κοινές εισροές κατά 309.010,23€, καθώς το εν λόγω ποσό αντιστοιχούσε σε δαπάνες σχετιζόμενες αποκλειστικά με τη φορολογητέα δραστηριότητα του προσφεύγοντος οργανισμού καθώς και με επενδυτικά προγράμματα.

Α) ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗΣ ΦΠΑ ΓΙΑ ΕΙΣΑΓΩΓΕΣ , ΑΓΟΡΕΣ, ΚΑΤΑΣΚΕΥΕΣ ΕΠΕΝΔΥΤΙΚΩΝ ΑΓΑΘΩΝ, ΠΟΥ ΠΡΟΒΛΕΠΟΥΝ ΟΙ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΗΣ ΠΑΡ. 4 ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 33 ΤΟΥ ΚΩΔΙΚΑ Φ.Π.Α.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 33 «Διακανονισμός εκπτώσεων» του ν.2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248) ορίζεται ότι: «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.

Ως αγαθά επένδυσης της παρούσας περίπτωσης νοούνται και εκείνα που εκμεταλλεύονται, σύμφωνα με το σκοπό τους οι εταιρείες του άρθρου 2του Ν.1665/1986 (ΦΕΚ 194 Α ').

Ως αγαθά επένδυσης της παρούσας περίπτωσης νοούνται επίσης και οι δαπάνες που καταβάλλει η επιχείρηση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο Ν. 2773/1999, όπως ισχύει, για την κατασκευή μη ιδιόκτητου δικτύου σύνδεσης του σταθμού αυτοπαραγωγής ή ανεξάρτητης παραγωγής μέχρι το δίκτυο της Δ.Ε.Η. Α.Ε. ή του Δ.Ε.Σ.Μ.Η.Ε. Α.Ε....

β) τα δικαιώματα χρησιμοποίησης διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, σχεδίου, υποδείγματος, εμπορικού ή βιομηχανικού σήματος και άλλων παρόμοιων, εφόσον εξυπηρετούν περισσότερες από μία χρήσεις.».

Επειδή, στο άρθρο 1 της Α.Υ.Ο.1060481/4643/810/Α0014/ΠΟΛ1073/21-07-2004 αναφέρεται ότι: «Το πιστωτικό υπόλοιπο του φόρου προστιθέμενης αξίας που προκύπτει μετά την έκπτωση του φόρου εισροών από το φόρο εκροών επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρούσας απόφασης, εφόσον πρόκειται για :

α) ...,

γ) εισαγωγές , αγορές, κατασκευές επενδυτικών αγαθών, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33 του Κώδικα Φ.Π.Α.».

Επειδή, στο άρθρο 2 της Α.Υ.Ο.1060481/4643/810/Α0014/ΠΟΛ1073/21-07-2004 μεταξύ άλλων αναφέρεται ότι: «... Σημειώνεται ότι στην έννοια του ακινήτου περιλαμβάνονται οι επεκτάσεις, προσθήκες και βελτιώσεις αυτού, όχι όμως και οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης.

Επέκταση ή προσθήκη κτιρίου, κτιριακής εγκατάστασης και τεχνικού έργου είναι οποιαδήποτε αύξηση του όγκου, του μεγέθους ή της ωφελιμότητάς του, που γίνεται με τη χρησιμοποίηση κατά κανόνα δομικών υλικών.

Βελτίωση ενσώματου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι κάθε μεταβολή που γίνεται σ' αυτό μετά από τεχνολογική επέμβαση και έχει ως αποτέλεσμα, είτε την αύξηση του χρόνου ωφέλιμης ζωής του, είτε την αύξηση της παραγωγικότητάς του, είτε τη μείωση του κόστους λειτουργίας του ή τη βελτίωση των συνθηκών χρησιμοποίησής του...».

Επειδή, στις σχετικές διατάξεις της παρ. 2.2.110 «Λογαριασμός 16 «Ασώματες ακινητοποιήσεις και έξοδα πολυετούς αποσβέσεως» του Π.Δ.1123/1980 (Ε.Γ.Λ.Σ.) ορίζεται ότι:

«Στο λογαριασμό 16.14 «έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων» παρακολουθούνται όλα τα έξοδα που γίνονται για την απόκτηση των ενσώματων ή ασώματων ακινητοποιήσεων, όπως π.χ. είναι ο φόρος μεταβιβάσεως, τα συμβολαιογραφικά έξοδα, τα μεσιτικά και οι αμοιβές μελετητών ή δικηγόρων, τα οποία, σύμφωνα με όσα ορίζονται στους οικείους λογαριασμούς των ακινητοποιήσεων, δεν προσαυξάνουν το κόστος κτήσεώς τους».

Επειδή, στις παρ. 3 και 4 στο άρθρο 28 «Αποτίμηση στοιχείων απογραφής.» του Π.Δ.186/92 (ΦΕΚ Α' 84) ορίζεται ότι: «3. Τα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία αποτιμώνται στην αξία της τιμής κτήσης ή του κόστους ιδιοκατασκευής τους. Η αξία αυτή προσαυξάνεται με τις δαπάνες επεκτάσεων ή προσθηκών και βελτιώσεων και μειώνεται με τις αποσβέσεις που διενεργούνται με βάση την ισχύουσα νομοθεσία.

Σε περίπτωση αναπροσαρμογής, που γίνεται σε εφαρμογή ειδικού νόμου, η αναπροσαρμοσμένη αξία θεωρείται ως αξία κτήσης του οικείου παγίου.

4.Για την εφαρμογή των διατάξεων της προηγούμενης παραγράφου λαμβάνονται υπόψη οι εννοιολογικοί προσδιορισμοί:

α) Της επέκτασης, προσθήκης, βελτίωσης, συντήρησης και επισκευής ενσώματων πάγιων, που ορίζονται στις περιπτώσεις 1, 2, 3, 4, και 5 της παραγράφου 2.2.101 του άρθρου 1 του π.δ. 1123/1980. Της τιμής κτήσης, που ορίζεται στην περίπτωση 6 της παραγράφου 2.2.205 του άρθρου 1 του π.δ. 1123/1980. Για το κόστος ιδιοκατασκευής λαμβάνονται υπόψη, ανάλογα, τα όσα ορίζονται, για το ιστορικό κόστος παραγωγής στην περίπτωση 9 της παραπάνω παραγράφου.

β) Ειδικά, η τιμή κτήσης των ακινήτων αποτελείται από το ποσό που αναγράφεται στο συμβόλαιο αγοράς. Τα έξοδα απόκτησης των ακινήτων δεν περιλαμβάνονται στην τιμή κτήσης των

στοιχείων αυτών. Τα έξοδα αυτά μεταφέρονται, κατά περίπτωση, στα έξοδα πρώτης εγκατάστασης ή στα γενικά έξοδα της χρήσης κατά την οποία πραγματοποιούνται.».

Επειδή, ο προσφεύγων οργανισμός, για την διαχειριστική περίοδο 1.1.2012 – 31.12.2012, έχει υποβάλλει στην Δ.Ο.Υ. ΨΥΧΙΚΟΥ τις παρακάτω αιτήσεις επιστροφής Φ.Π.Α.:

1. Την με αριθ. πρωτ. / 22-1-2013 αίτηση, με την οποία αιτείται την επιστροφή ποσού 19.304,43€, λόγω αγοράς και κατασκευής επενδυτικών αγαθών και αφορά την διαχειριστική περίοδο 1.11.2012 – 30.11.2012.

2. Την με αριθ. πρωτ. / 22-5-2014 αίτηση, με την οποία αιτείται την επιστροφή ποσού 198.994,54€, λόγω αγοράς και κατασκευής επενδυτικών αγαθών και αφορά την διαχειριστική περίοδο 1.12.2012 – 31.12.2012.

Από τις διαπιστώσεις της από 8-10-2018 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Επιτόπιου Φ.Π.Α., προκύπτει ότι ο προσφεύγων οργανισμός έχει συμπεριλάβει μεταξύ των εισροών για τις οποίες ζήτησε την επιστροφή του αναλογούντος Φ.Π.Α. και εισροές που αφορούν συντηρήσεις κτιρίων και δαπάνες γενικότερα (αμοιβές δικηγόρων και μηχανικών) συνολικού ποσού 124.427,20€ (75.300,98€ + 49.126,22€) με ΦΠΑ αυτών συνολικού ποσού 30.056,31€ (18.757,28€ + 11.299,03€). Το ποσό αυτό δεν προσαυξάνει την αξία των επενδυτικών αγαθών αλλά αποτελεί λειτουργική δαπάνη του προσφεύγοντος οργανισμού και ως εκ τούτου δεν έχει δικαίωμα επιστροφής αυτού λόγω αγοράς παγίων και επενδυτικών αγαθών.

Επιπλέον και από την περιγραφή των αποκτηθέντων αγαθών και των παρεχόμενων υπηρεσιών των συνυποβαλλόμενων με την ενδικοφανή προσφυγή παραστατικών προκύπτει ότι οι εν λόγω δαπάνες, αφορούν σε αμοιβές δικηγόρων και μελών επιτροπής παραλαβής κτιρίου. Συγκεκριμένα στην από 8-10-2018 οικεία έκθεση ελέγχου οι ανωτέρω δαπάνες αναλύονται ως εξής:

«

ΑΡ.ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
Α.Π.Υ. /2- 11-2012		10.466,02	3.126,21	Συμμετοχή στην επιτροπή παραλαβής κτιρίου
Α.Π.Υ. /2- 11-2012		10.466,02	3.126,21	Συμμετοχή στην επιτροπή παραλαβής κτιρίου
Α.Π.Υ. /2- 11-2012		11.650,49	2.679,61	Συμμετοχή στην επιτροπή παραλαβής κτιρίου
Α.Π.Υ. /5- 11-2012		14.563,11	3.349,51	Υπηρεσίες τεχνικού συμβούλου

A.Π.Υ. /5-11-2012		9.708,74	2.233,01	Νομικές υπηρεσίες
A.Π.Υ. /31-10-2012		18.446,60	4.242,71	Συμμετοχή στην επιτροπή παραλαβής κτιρίου
	ΣΥΝΟΛΟ	75.300,98	18.757,28	

και

ΑΡ.ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
A.Π.Υ. /6-12-2012		20.000,00	4.600,00	ΕΚΠΟΝΗΣΗ ΑΡΧΙΤΕΚΤΟΝΙΚΗΣ ΜΕΛΕΤΗΣ
A.Π.Υ. /20-12-2012		9.708,74	2.233,01	ΝΟΜΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ
A.Π.Υ. /28-12-2012		19.417,48	4.466,02	ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΤΕΧΝΙΚΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΟΥ
	ΣΥΝΟΛΟ	49.126,22	11.299,03	

».

Συνεπώς κατόπιν των ανωτέρω ορθώς από τον έλεγχο α) δεν ελήφθησαν υπόψη οι ανωτέρω δαπάνες ως προς τον προσδιορισμό του ποσού ΦΠΑ που δικαιούται να επιστραφεί στον προσφεύγοντα οργανισμό λόγω αγοράς παγίων και επενδυτικών αγαθών και β) θεωρήθηκαν κοινές δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν τόσο στην υποκείμενη όσο και στις μη υποκείμενες σε ΦΠΑ δραστηριότητες. Επ' αυτών ο μη εκπιπτόμενος φόρος παγίων που θεωρήθηκαν από τον έλεγχο ως δαπάνες και όχι ως πάγια ανέρχεται σε ποσό 22.842,80€ ((18.757,28€ + 11.299,03€) x 76%).

Β) ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟ ΤΩΝ ΚΟΙΝΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ ΓΙΑ ΤΟΝ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟ ΤΟΥ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΟΥ ΦΟΡΟΥ ΒΑΣΕΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 31 ΠΑΡ. 1 ΚΑΙ 4 ΤΟΥ Ν.2859/2000

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 «Προσδιορισμός του εκπιπόμενου φόρου» του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «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 παρονομαστή το ποσό των πράξεων που αναφέρονται στον αριθμητή, καθώς και των πράξεων για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης. 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.

2. Το δεκαδικό μέρος του ποσοστού που προκύπτει από την εφαρμογή του κλάσματος της προηγούμενης παραγράφου στρογγυλοποιείται στην αμέσως μεγαλύτερη ακέραια μονάδα. ...

4. Το ποσοστό που βρίσκεται με τον πιο πάνω τρόπο λαμβάνεται υπόψη για την εκκαθάριση του εκπιπόμενου φόρου του έτους στο οποίο αφορά και για την υποβολή των περιοδικών δηλώσεων του επόμενου έτους. ...

6. Κατά παρέκκλιση των πιο πάνω διατάξεων, με απόφαση του αρμόδιου Προϊσταμένου ΔΟΥ, μπορεί:

α) να επιτραπεί στον υποκείμενο στο φόρο ή να υποχρεωθεί αυτός να προσδιορίσει ένα ποσοστό για κάθε τομέα της δραστηριότητάς του, εφόσον για καθέναν από αυτούς τηρούνται ιδιαίτεροι λογαριασμοί στα βιβλία που προβλέπουν οι διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων,

β) να επιτραπεί στον υποκείμενο στο φόρο ή να υποχρεωθεί αυτός να ενεργήσει την έκπτωση, ανάλογα με την πραγματική διάθεση των αγαθών ή τη χρήση των υπηρεσιών, εφόσον τηρούνται ιδιαίτεροι λογαριασμοί στα βιβλία που προβλέπουν οι διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.».

Επειδή, εν προκειμένω ο προσφεύγων οργανισμός κατά την διαχειριστική περίοδο 1.1.2012 – 31.12.2012 πραγματοποίησε φορολογητέες εκροές υποκείμενες σε Φ.Π.Α. ποσού 5.712.031,97€ αλλά και εκροές απαλλασσόμενες και εξαιρούμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης Φ.Π.Α. ποσού 18.471.780,76€ έχει υποχρέωση να προβεί σε προσδιορισμό του εκπιπόμενου φόρου των κοινών εισροών βάσει του άρθρου 31 παρ.1 και 4 του ν.2859/2000.

Επειδή, ο έλεγχος ορθώς προσδιόρισε ως κοινές εισροές α) δαπάνες ποσού 124.427,20€ (75.300,98€ + 49.126,22€) με αναλογούντα φόρο επ' αυτών ποσού 30.056,31€ (18.757,28€ + 11.299,03€) διότι όπως αναλυτικά ανωτέρω αναφέρθηκε αφορούσαν σε λειτουργικές δαπάνες, κοινές που πραγματοποιήθηκαν τόσο στην υποκείμενη όσο και στις μη υποκείμενες σε ΦΠΑ δραστηριότητες, για τις οποίες δεν δικαιούνται να επιστραφεί ποσό ΦΠΑ στον προσφεύγοντα οργανισμό λόγω αγοράς παγίων και επενδυτικών αγαθών και β) δαπάνες ποσού 1.837.254,93€ με αναλογούντα φόρο επ' αυτών ποσού 380.898,41€ όπως αυτές αναλυτικά αναφέρονται στην

κατάσταση προσδιορισμού κοινών δαπανών, που αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της οικείας έκθεσης μερικού ελέγχου επιτόπιου Φ.Π.Α., καθόσον βάσει των λογαριασμών δαπανών που αναγράφονται στην εν λόγω κατάσταση και από την αιτιολογία που αναγράφεται στα συνυποβαλλόμενα με την ενδικοφανή προσφυγή φωτοαντίγραφα παραστατικών δαπανών προέκυψε ότι, οι εν λόγω δαπάνες είναι κοινές καθόσον αφορούν συνδρομές, αμοιβές δικηγόρων, αμοιβές συμβούλων επιχειρήσεων, αμοιβές δημοσιογράφων, ταχυδρομικά έξοδα, συντήρηση φωτοτυπικών μηχανημάτων, μισθώσεις εξοπλισμού, υπηρεσίες καθαρισμού, έξοδα προβολής και διαφήμισης, έξοδα πετρελαίου θέρμανσης, γραφική ύλη, διάφορα έξοδα, φύλαξη κτιρίου, ύδρευση και ΔΕΗ.

Επειδή, οι επιχορηγήσεις συνιστούν άμεση, διαρκή και αναγκαία προέκταση της κύριας δραστηριότητας του προσφεύγοντος οργανισμού με σκοπό να αντλούνται έσοδα διαρκούς χαρακτήρα που επιδοτούν την τιμή των παρεχόμενων πολιτιστικών υπηρεσιών και κατά συνέπεια το σύνολο των δαπανών που προσδιορίστηκαν συμβάλουν στην απόκτηση των επιχορηγήσεων και είναι αναγκαίες στο σύνολό τους για τις παρεχόμενες πολιτιστικές υπηρεσίες και τις συνδεόμενες στενά με αυτές επιχορηγήσεις.

Επειδή, τα έσοδα από δραστηριότητες απαλλασσόμενες και εξαιρούμενες του Φ.Π.Α. χωρίς δικαίωμα έκπτωσης, τα οποία αφορούν κυρίως επιχορηγήσεις ανέρχονται σε ποσό 16.116.629,89€ (Λογ/μός 74.04 έσοδα από επιχορηγήσεις), τα οποία είναι μεγαλύτερα των εσόδων της κύριας δραστηριότητας, τα οποία ανέρχονται σε ποσό 8.958.179,34€ (έσοδα υπαγόμενα στο ΦΠΑ), ο έλεγχος ορθώς προσδιόρισε συντελεστή PRO-RATA 76% (5.712.031,97 /24.176.397,93), και ορθώς έλαβε, βάσει των προαναφερομένων, ως ποσό κοινών εισροών το ποσό 1.961.682,13€ (124.427,20€ + 1.837.254,93€) και υπολόγισε μη εκπιπτόμενο φόρο κοινών εισροών ποσού 309.010,23€ $\{((380.898,41\text{€} + 30.056,31\text{€}) \times 76\%) - 3.315,41\text{€}$ που είχε προσδιοριστεί ως μη εκπιπτόμενος φόρος βάσει της με αριθ./ 10-6-2013 εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1.1.2012 – 31.12.2012}. Συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος οργανισμού για τον προσδιορισμό του εν λόγω ποσοστού και του ποσού μη εκπιπτόμενου φόρου κοινών εισροών είναι αβάσιμος.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 8.10.2018 έκθεση μερικού ελέγχου επιτόπιου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη απόφαση, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 28-07-2014 και με αρ.πρωτ./28-07-2014 ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική περίοδος 1.1.2012 - 31.12.2012

Φ.Π.Α. (Αριθ. Πράξης/ 12-10-2018)

Διαφορά φόρου (μείωση πιστωτικού υπολοίπου)	90.711,22€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	0,00€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	90.711,22€

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

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.