



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 05/10/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

Αριθμός απόφασης:1522

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604553
E-mail : ded.ath@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ..
 - β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.
 - δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009)».
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/Τ.Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της ΑΕ εταιρείας με την επωνυμία που εδρεύει στο νομίμως εκπροσωπούμενης, κατά της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2022 - 31.11.2022 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Αττικής, με την οποία προσδιορίστηκε διαφορά 71.503,32 € στο πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ προς επιστροφή (το ποσό προς επιστροφή μειώθηκε από 140.705,88 € σε 69.202,56 €) και τα προσκομιζόμενα έγγραφα.
5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση ή άλλως η τροποποίηση, καθώς και την οικεία Έκθεση Ελέγχου.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Αττικής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, η οποία υπεβλήθη εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α, φορολογικής περιόδου 01/01/2022-31/12/2022, δεν αναγνωρίστηκε στην προσφεύγουσα η έκπτωση Φ.Π.Α. εισροών ποσού **71.503,32 €**, με αποτέλεσμα την ισόποση μείωση του αιτηθέντος ποσού ΦΠΑ ύψους 140.705,88 που με βάση την αριθ.πρωτ..... περιοδική δήλωση της της φορολογικής περιόδου 1/11-30/11/2022 αιτήθηκε προς επιστροφή.

Το ποσό Φ.Π.Α. εισροών ποσού **71.503,32 €** που δεν αναγνώρισε ο έλεγχος προκύπτει από τα εξής επιμέρους ποσά φόρου:

A. Ποσό ΦΠΑ 8.437.02 € που αναλογεί σε φορολογητέες εισροές που έχουν καταχωρηθεί στο μητρώο παγίων (λογ.14.00 & 14.09), επειδή διαπιστώθηκε η μίσθωση ιδιόκτητου κτιρίου, σε φυσικά πρόσωπα για κατοικία.

B. Ποσό ΦΠΑ ύψους 48.089,35€ που αναλογεί στο συνολικό ποσό των **200.372,31€** που έχει καταχωρηθεί στο λογαριασμό 16.14.00.0024 (προσθήκες - διαμορφώσεις σε ακίνητα τρίτων με ΦΠΑ 24%), καθώς διαπιστώθηκε ότι οι περιγραφόμενες εργασίες έγιναν σε μισθωμένο ακίνητο της επιχείρησης για το οποίο η μισθωτική περίοδο ήταν μικρότερη των εννέα (9) ετών.

Γ. Ποσό ΦΠΑ ύψους 14.976,95€ που αναλογεί στο 42% δαπανών που έχει καταχωρηθεί στο λογαριασμό 16.14.00.0024 (προσθήκες - διαμορφώσεις σε ακίνητα τρίτων με ΦΠΑ 24%), επειδή η επιχείρηση προέβη σε υπεκμίσθωση συνολικής επιφάνειας 220 τμ, της μισθωμένης συνολικής επιφάνειας 520 τμ, ήτοι το 42%, υπαγομένη σε τέλος χαρτοσήμου και εκ του λόγου αυτού προκύπτουν εκροές από ενοίκια μη υποκείμενες σε ΦΠΑ, χωρίς έκπτωση του φόρου εισροών τους.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:
Λόγοι Προσφυγής: Παράνομη, ανατιολόγητη και εσφαλμένη μη αναγνώριση Φ.Π.Α καθ' όλα νόμιμων εισροών της επιχείρησής μας.

.....
A. Ως προς την μη αναγνώριση του Φ.Π.Α ποσού 48.089,35 € :

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του Ν.5024/2023 (ΦΕΚ Α 41/24-2-2023), το πρώτο εδάφιο της περ. α' της παρ. 4 του άρθρου 33 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000, Α' 248) τροποποιείται ως προς την προϋπόθεση για χρήση του ακινήτου για τουλάχιστον εννέα (9) έτη. Με την υπ' αριθ. 1108/2021 απόφαση του ΣτΕ, κρίθηκε ότι το υποκείμενο στον ΦΠΑ πρόσωπο, που πραγματοποιεί σε μισθωμένο ακίνητο δαπάνες ανέγερσης, προσθήκης ή βελτίωσης υφιστάμενων κτιρίων, τα οποία χρησιμοποιεί (ή κατά το μέρος που χρησιμοποιεί) για την πραγματοποίηση φορολογούμενων πράξεων, έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με το οποίο επιβαρύνθηκαν οι εν λόγω δαπάνες, ανεξάρτητα από τη διάρκεια της μισθωτικής σχέσης.

B. Ως προς την μη αναγνώριση του Φ.Π.Α ποσού 14.976,95€:

Η κρίση του ελέγχου στηρίζεται σε καθ' όλα αυθαίρετη μεθοδολογία «επιμερισμού» των δαπανών παγίων στοιχείων, η οποία δεν ευρίσκει το παραμικρό νόμιμο έρεισμα σε διάταξη νόμου, αλλά ούτε και στην οποιαδήποτε κανονιστική απόφαση ή ερμηνευτική εγκύκλιο διαταγή και δεν λαμβάνει υπόψη του :

- Τον χρόνο από τον οποίο ξεκίνησε η κάθε περίπτωση υπεκμίσθωσης μέρους του κτιρίου.
- Ότι ο ΦΠΑ των παγίων υπόκεινται σε πενταετή διακανονισμό κατά τις διατάξεις του άρθρου 33 του Ν 2859/2000.
- Ο έλεγχος διενήργησε pro rata και προσδιόρισε ποσοστό με βάση τα τετραγωνικά μέτρα και όχι 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 (ενοίκια) για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, όπως προβλέπεται από τις προαναφερόμενες διατάξεις του άρθρου 31 του Ν 2859/2000 .

Α.Ως προς τον ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής για την μη αναγνώριση του Φ.Π.Α ποσού 48.089,35 € :

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28§2 του Κ.Φ.Δ,ορίζονται τα ακόλουθα: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Περαιτέρω, στις διατάξεις του άρθρου 64 του Κ.Φ.Δ. με τίτλο «Επαρκής αιτιολογία» ορίζονται τα εξής: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Συναφώς, στις διατάξεις του άρθρου 17§§1,2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 2690/1999) με τίτλο «Αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000) , όπως ίσχυαν στις ελεγχόμενες περιόδους, όριζαν τα εξής:

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. ...

1. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16,17 και 18....».

Επειδή σύμφωνα με διατάξεις του άρθρου 32 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000) , όπως ίσχυαν στις ελεγχόμενες περιόδους, όριζαν τα εξής :

«Άρθρο 32. Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρο

1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης ατής παραγράφου 1 του άρθρου 36,

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,

γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,

δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο

αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης Υ της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου.»

Επειδή, στην υπ' αριθ. 2006/112/ΕΚ οδηγία του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, ορίζονται τα εξής:

«άρθρο 1 παρ 2: «Η βασική αρχή του κοινού συστήματος του φόρου προστιθέμενης αξίας συνίσταται στην επιβολή επί των αγαθών και των υπηρεσιών ενός γενικού φόρου καταναλώσεως, ακριβώς αναλόγου προς την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών, όσος και αν είναι ο αριθμός των συναλλαγών, οι οποίες διενεργούνται κατά την πορεία της παραγωγής και της διανομής προ του σταδίου επιβολής του φόρου. Σε κάθε συναλλαγή ο φόρος προστιθέμενης αξίας, υπολογιζόμενος επί της τιμής του αγαθού ή της υπηρεσίας, με τον εφαρμοστέο στο αγαθό αυτό ή στην υπηρεσία αυτή συντελεστή, είναι απαιτητός μετ' αφαίρεση του ποσού του φόρου προστιθέμενης αξίας, ο οποίος επιβάρυνε άμεσα το κόστος των διαφόρων στοιχείων, τα οποία συνθέτουν την τιμή. Το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας εφαρμόζεται μέχρι και του σταδίου του λιανικού εμπορίου.» άρθρο 2: «Στον φόρο προστιθέμενης αξίας υπόκεινται: 1. οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στο φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητα του αυτήν». άρθρο 9, παράγραφοι 1 και 2: «1. θεωρείται ως «υποκείμενος στον φόρο» οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, μία από τις οικονομικές δραστηριότητες που αναφέρονται στην παράγραφο 2, ανεξαρτήτως του επιδιωκόμενου σκοπού των αποτελεσμάτων της δραστηριότητας αυτής. 2. Οικονομικές δραστηριότητες, κατά την έννοια της παραγράφου 1, είναι όλες οι δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες» άρθρο 24, παράγραφος 1: «ως παροχή υπηρεσιών» «νοείται κάθε πράξη η οποία δεν αποτελεί παράδοση αγαθών.» άρθρο 25: «Η παροχή υπηρεσιών μπορεί να συνίσταται. μεταξύ άλλων, σε μία από τις ακόλουθες πράξεις: α)....., β) στην υποχρέωση για παράλειψη ή ανοχή μιας πράξης ή κατάστασης, γ) στην εκτέλεση υπηρεσίας κατόπιν επιταγής της δημόσιας αρχής ή στο όνομά της ή σε εκτέλεση νόμου.».

άρθρο 167: «Το δικαίωμα προς έκπτωση γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίον ο εκπεστέος φόρος γίνεται απαιτητός.»

άρθρο 168: «Κατά το μέτρο που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεων του, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπίπτει από τον φόρο, για τον οποίον είναι υπόχρεος: α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εν λόγω κράτος μέλος φόρο προστιθέμενης αξίας για αγαθά, που του παρεδόθησαν ή πρόκειται να του παραδοθούν, καθώς και για υπηρεσίες που του παρεσχέθησαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο». άρθρο 178.α: «για να έχει τη δυνατότητα άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης, ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να πληροί τις ακόλουθες προϋποθέσεις: για την προβλεπόμενη στο άρθρο 168, στοιχείο α', έκπτωση, όσον αφορά τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, να κατέχει τιμολόγιο, το οποίο έχει εκδοθεί σύμφωνα με τα άρθρα 220 έως 236 και τα άρθρα 238, 239 και 240», ήτοι να περιέχει, μεταξύ άλλων, ως υποχρεωτικές ενδείξεις για σκοπούς ΦΠΑ, την ημερομηνία έκδοσης, τον αλληλοδιάδοχο αριθμό, ο οποίος χαρακτηρίζει το τιμολόγιο με μοναδικό τρόπο, τον ΑΦΜ-ΦΠΑ, την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχομένων υπηρεσιών, το πλήρες όνομα και την πλήρη διεύθυνση του υποκειμένου στο φόρο, ο οποίος πραγματοποίησε την πράξη παράδοσης ή παροχής των υπηρεσιών.»

Επειδή, κατά την πάγια νομολογία του ΔΕΕ «το δικαίωμα όπως έκπτωση του ΦΠΑ συνιστά, ως αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ, θεμελιώδη αρχή εγγενή στο κοινό σύστημα ΦΠΑ και δεν μπορεί καταρχήν να περιοριστεί (βλ. C-25/07, C-74/08). Προκαταρκτικά, το καθεστώς των εκπτώσεων αποβλέπει στο να απαλλάσσεται ο επιχειρηματίας από το βάρος του

ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε στο πλαίσιο όλων των οικονομικών του δραστηριοτήτων. Κατά συνέπεια, το κοινό σύστημα ΦΠΑ εξασφαλίζει πλήρη ουδετερότητα ως όπως τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων όπως, υπό την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω δραστηριότητες υπόκεινται, κατ' αρχήν, αυτές οι όπως, στον ΦΠΑ (βλ., 268/83, C-37/95, C-110/98 έως C-47/98, C-98/98).

Επειδή, με την υπ' αριθ. 1108/2021 απόφαση του ΣτΕ, κρίθηκε ότι:

Υποκείμενο στον ΦΠΑ πρόσωπο, που πραγματοποιεί σε μισθωμένο ακίνητο δαπάνες ανέγερσης, προσθήκης ή βελτίωσης υφιστάμενων κτιρίων, τα οποία χρησιμοποιεί (ή κατά το μέρος που χρησιμοποιεί) για την πραγματοποίηση φορολογούμενων πράξεων, έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με το οποίο επιβαρύνθηκαν οι εν λόγω δαπάνες, **ανεξάρτητα από τη διάρκεια της μισθωτικής σχέσης.**

Η έκπτωση αυτή διακανονίζεται, περαιτέρω, κατά τους όρους και προϋποθέσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 26 του ν. 1642/1986 (κατά τον χρόνο υποβολής τη εκκαθαριστικής δηλώσεως).

Σε περίπτωση, εξάλλου, που οι ως άνω δαπάνες εμπίπτουν στην έννοια των επενδυτικών αγαθών, κατ' άρθρο 26 παρ. 4 του ν. 1642/1986 (στην αξία των οποίων, ωστόσο, δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης, ως προς τις οποίες, όμως, δε θίγεται, κατά τα ανωτέρω, το δικαίωμα έκπτωσης), τότε:

α) το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης (και όχι απόκτησης) των αγαθών αυτών (δια του τελικού διακανονισμού του φόρου που προκύπτει από τη σύγκριση του δικαιώματος έκπτωσης του έτους πρώτης χρησιμοποίησης με το αντίστοιχο του έτους απόκτησης), β) η εν λόγω έκπτωση υπόκειται σε πενταετή διακανονισμό (με αφετηρία το έτος χρησιμοποίησης), ο οποίος διενεργείται κάθε έτος για το ένα πέμπτο (1/5) του φόρου που επιβάρυνε τα πιο πάνω αγαθά (εφαρμοζόμενης, κατά τα λοιπά, της παρ. 1 του ίδιου άρθρου) και

γ) παρέχεται στο υποκείμενο του φόρου το προβλεπόμενο στο άρθρο 27 παρ. 1 περ. δ) (αυτοτελές) δικαίωμα επιστροφής του φόρου.

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 34 παρ. 1 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000), όπως ίσχυαν στις ελεγχόμενες περιόδους, όριζαν τα εξής:

«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 αχρεώσητα ή

β) το αχρεώσητο 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».

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εταιρεία, ορθώς εξέπεσε Φ.Π.Α ποσού 48.089,35 ευρώ το οποίο ανάγεται σε εισροές 200.372,31 ευρώ, που αφορούν δαπάνες εργασιών προσθηκών και βελτιώσεων σε ακίνητο τρίτων για το οποίο η μισθωτική περίοδος ήταν μικρότερη των εννέα(9) ετών.

Β. Ως προς τον ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής για την μη αναγνώριση του Φ.Π.Α ποσού 14.976,95 € :

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 31 του Ν. 2859/2000:

«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 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.

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) [2] από παρεπόμενες πράξεις σε ακίνητα ή από χρηματοδοτικές ή πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις των περιπτώσεων κ' , κ' , 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.

5. Σε περίπτωση που κατά το χρόνο υποβολής των περιοδικών δηλώσεων δεν υπάρχουν σχετικά στοιχεία ή αυτά που υπάρχουν δεν είναι πλήρη, ο προσδιορισμός του ποσοστού γίνεται προσωρινά από τον υποκείμενο στο φόρο.

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

α) να επιτραπεί στον υποκείμενο στο φόρο ή να υποχρεωθεί αυτός να προσδιορίσει ένα ποσοστό για κάθε τομέα της δραστηριότητας 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 σύμφωνα με το άρθρο 31 του Ν. 2859/2000:

1. Η έκπτωση του φόρου που ενεργείται με βάση τις υποβαλλόμενες δηλώσεις ΦΠΑ, υπόκειται σε τελικό διακανονισμό σύμφωνα με τα συνολικά στοιχεία της διαχειριστικής περιόδου, 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 ανωτέρω δηλώσεων ΦΠΑ, έγιναν μεταβολές που δεν είχαν ληφθεί υπόψη για τον καθορισμό του ποσού των εκπτώσεων, ιδίως 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 10 ευρώ και δειγμάτων τα οποία διατίθενται για το σκοπό της επιχείρησης.

Οι διακανονισμοί που αφορούν εκπτώσεις που διενεργήθηκαν σε μία διαχειριστική περίοδο περιλαμβάνονται σε δήλωση ΦΠΑ που υποβάλλεται το αργότερο μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του τέταρτου μήνα από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου.

Ειδικά για τα ακίνητα τα οποία έχουν υπαχθεί στο καθεστώς αναστολής της παραγράφου 4α του άρθρου 6, ο εκπεσθείς, πριν την έναρξη της αναστολής φόρος, που προσδιορίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 7 του άρθρου 31, διακανονίζεται κατά τον χρόνο της παράδοσης του κάθε ακινήτου. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών μετά από εισήγηση του Διοικητή της ΑΑΔΕ ρυθμίζεται η διαδικασία, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια εφαρμογής του προηγούμενου εδαφίου.

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.

Για τα ακίνητα, η μίσθωση των οποίων υπάγεται στο φόρο, κατόπιν της επιλογής που προβλέπεται στην περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 8, η έκπτωση του φόρου που ενεργήθηκε υπόκειται σε δεκαετή διακανονισμό με αφετηρία το έτος χρησιμοποίησής τους. Ο διακανονισμός ενεργείται κάθε έτος για το ένα δέκατο του φόρου που επιβάρυνε το αγαθό, ανάλογα με τις μεταβολές του δικαιώματος έκπτωσης. Το ποσό του φόρου που εναπομένει για διακανονισμό κατά το χρόνο άσκησης της επιλογής φορολόγησης, διακανονίζεται με βάση συνολική περίοδο δέκα ετών.

3. Σε περίπτωση παράδοσης αγαθών επένδυσης ή οριστικής παύσης της χρησιμοποίησης αυτών σε φορολογητέες πράξεις, κατά τη διάρκεια πενταετίας ή δεκαετίας, προκειμένου για ακίνητα της παραγράφου 2, 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,"

ββ) για καταστροφή, απώλεια ή κλοπή, που αποδεικνύονται ή δικαιολογούνται με νόμιμα παραστατικά,

γγ) για παράδοση ακινήτων με σύμβαση πώλησης και επαναμίσθωσης (sale and lease back), σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παρ. 9 του άρθρου 6 του ν. 1665/1986.

δδ) για παράδοση έργων σύνδεσης σταθμών αυτοπαραγωγής ή ανεξάρτητης παραγωγής μέχρι το δίκτυο της Δ.Ε.Η. Α.Ε. ή του Δ.Ε.Σ.Μ.Η.Ε. Α.Ε., σύμφωνα με όσα ορίζονται στο ν. 2773/1999 (Α' 286) όπως ισχύει.

β) σε αφορολόγητες δραστηριότητες, στις λοιπές περιπτώσεις.

Εάν εντός της περιόδου διακανονισμού, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του παρόντος άρθρου από την πραγματοποίηση της δαπάνης για απόκτηση ή κατασκευή επενδυτικών αγαθών δεν έχει γίνει έναρξη της χρησιμοποίησης αυτών, θεωρείται ότι διατέθηκαν αποκλειστικά και μόνο σε αφορολόγητες πράξεις και ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός με την εκκαθαριστική δήλωση της διαχειριστικής αυτής περιόδου.

Εξαιρείται του ανωτέρω περιορισμού της πενταετίας η πραγματοποίηση της δαπάνης, για την απόκτηση ή την κατασκευή επενδυτικών αγαθών από οργανισμούς, επιχειρήσεις και εταιρίες κοινής ωφέλειας."

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. 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 τον σκοπό τους, οι εταιρείες του άρθρου 2 του 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."

5. Η διαφορά του φόρου που προκύπτει για τα αγαθά επένδυσης με βάση τον τελικό ετήσιο διακανονισμό δεν καταβάλλεται ούτε εκπίπτεται, εφόσον δεν υπερβαίνει το ποσό των 30 ευρώ.

Επειδή με την ΠΟΛ 1205/2015, με θέμα : Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 2 του ν. 4336/2015 (ΦΕΚ Α' 94/14.08.2015), διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα:

Ι.ΥΠΟΠΑΡΑΓΡΑΦΟΣ Δ.2

.....
Παράγραφος 4

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής αντικαταστάθηκε το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 33 του Κώδικα ΦΠΑ, όπως τροποποιήθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 22 του ν.4321/2015 (Α' 32) και ορίζεται ότι εφεξής οι διακανονισμοί που αφορούν εκπώσεις που διενεργήθηκαν σε μία διαχειριστική περίοδο περιλαμβάνονται σε δήλωση ΦΠΑ που υποβάλλεται το αργότερο μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του τέταρτου μήνα από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου.

2. Η διάταξη αυτή ισχύει, σύμφωνα με το άρθρο 4 του ν.4336/2015 από την υπογραφή της Σύμβασης Χρηματοδοτικής Διευκόλυνσης που έλαβε χώρα στις 19.8.2015. Στο πλαίσιο αυτό για διαχειριστικές περιόδους που έληξαν έως και 18.8.2015 ισχύουν τα αναφερόμενα στην παράγραφο 1 του άρθρου 22 του ν.4321/2015 σύμφωνα με τις διευκρινίσεις που δόθηκαν με την ΠΟΛ 1149/2015. Για διαχειριστικές περιόδους που λήγουν από 19.8.2015 και εφεξής ισχύουν οι νέες διατάξεις.

3. Εφόσον η λήξη της διαχειριστικής περιόδου συμπίπτει με λήξη φορολογικής περιόδου, οι διακανονισμοί των εκπώσεων της τρέχουσας διαχειριστικής περιόδου διενεργούνται με την καταχώρηση των αντίστοιχων ποσών προς έκπτωση ή καταβολή στη δήλωση ΦΠΑ που αφορά τον τρίτο μήνα (για τους τηρούντες διπλογραφικό λογιστικό σύστημα) και το πρώτο τρίμηνο (για τους τηρούντες απλογραφικό λογιστικό σύστημα ή για τους μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία), της επόμενης διαχειριστικής περιόδου.

Παράδειγμα 1

Επιχείρηση που υποχρεούται σε τήρηση απλογραφικού λογιστικού συστήματος και διαχειριστική περίοδο 1.1.2015 - 31.12.2015 καταχωρεί τα ποσά των διακανονισμών για την περίοδο αυτή στη δήλωση ΦΠΑ του πρώτου τριμήνου του έτους 2016.

Παράδειγμα 2

Επιχείρηση που υποχρεούται σε τήρηση διπλογραφικού λογιστικού συστήματος και διαχειριστική περίοδο 1.1.2015 - 31.12.2015 καταχωρεί τα ποσά των διακανονισμών στη δήλωση ΦΠΑ του Μαρτίου του 2016.

Παράδειγμα 3

Επιχείρηση που υποχρεούται σε τήρηση διπλογραφικού λογιστικού συστήματος και διαχειριστική περίοδο 1.7.2014 - 30.6.2015 καταχωρεί τα ποσά των διακανονισμών στη δήλωση ΦΠΑ του Ιουνίου του 2016 καθώς η διαχειριστική περίοδος έληξε στις 30.6.2015 πριν την θέση σε ισχύ των νέων διατάξεων. Η ίδια επιχείρηση για τη διαχειριστική περίοδο 1.7.2015 - 30.6.2016 καταχωρεί τα ποσά των διακανονισμών στη δήλωση ΦΠΑ του Σεπτεμβρίου του 2016.

4. Εφόσον η λήξη της διαχειριστικής περιόδου δεν συμπίπτει με λήξη φορολογικής περιόδου, όπως π.χ. στην περίπτωση παύσης εργασιών, οι διακανονισμοί των εκπώσεων της τρέχουσας διαχειριστικής περιόδου διενεργούνται με την καταχώρηση των αντίστοιχων ποσών προς έκπτωση ή καταβολή σε έκτακτη δήλωση ΦΠΑ που υποβάλλεται εμπρόθεσμα έως την τελευταία εργάσιμη ημέρα του τέταρτου μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου. Στην έκτακτη δήλωση θα καταχωρείται ως ημερολογιακή περίοδος η τελευταία φορολογική περίοδος της τρέχουσας διαχειριστικής περιόδου (λαμβάνοντας υπόψη τη λήξη). Η έκτακτη δήλωση υποβάλλεται σε έντυπη μορφή στη Δ.Ο.Υ. που υποβλήθηκε η δήλωση ΦΠΑ της τελευταίας φορολογικής περιόδου.

Παράδειγμα 4

Επιχείρηση που υποχρεούται σε τήρηση διπλογραφικού λογιστικού συστήματος πραγματοποιεί παύση εργασιών στις 25.11.2015. Για τα ποσά διακανονισμών προς έκπτωση ή καταβολή η επιχείρηση οφείλει να υποβάλλει έκτακτη δήλωση, σε έντυπη μορφή στη Δ.Ο.Υ., έως στις 31.3.2016 και να αναγράψει σε αυτή ως ημερολογιακή περίοδο «1.11.2015 - 25.11.2015».

Παράδειγμα 5

Επιχείρηση που υποχρεούται σε τήρηση διπλογραφικού λογιστικού συστήματος τέθηκε σε εκκαθάριση στις 15.2.2012 η οποία ολοκληρώθηκε στις 12.10.2015. Για τα ποσά διακανονισμών προς έκπτωση ή καταβολή η επιχείρηση οφείλει να υποβάλλει έκτακτη δήλωση σε έντυπη μορφή στη Δ.Ο.Υ. έως στις 29.2.2016 και να αναγράψει σε αυτή ως ημερολογιακή περίοδο «1.10.2015 -12.10.2015».

5. Στα έντυπα της δήλωσης ΦΠΑ Φ2 TAXIS έκδοση 050-ΦΠΑ 2014 και 050-ΦΠΑ 2015 τα ποσά των διακανονισμών προς έκπτωση αναγράφονται στον κωδικό «407 - Ποσά διακανονισμών προς έκπτωση προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου» και τα ποσά των διακανονισμών προς καταβολή στον κωδικό «423 - Ποσά διακανονισμών προς καταβολή προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου».

Επισημαίνεται ότι στους ανωτέρω κωδικούς καταχωρείται το αλγεβρικό άθροισμα των ποσών προς έκπτωση ή καταβολή από όλους τους διακανονισμούς που διενεργούνται για την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο.

Παράδειγμα 6

Επιχείρηση που υποχρεούται σε τήρηση απλογραφικού λογιστικού συστήματος και διαχειριστική περίοδο 1.1.2015 - 31.12.2015 έχει υποχρέωση καταβολής φόρου πεντακοσίων ευρώ (500€) λόγω παύσης χρησιμοποίησης παγίου στοιχείου εντός του έτους 2015, για το οποίο δεν έχει παρέλθει πενταετία από την έναρξη χρησιμοποίησης αυτού. Επίσης έχει δικαίωμα έκπτωσης διακοσίων ευρώ (200€) λόγω αύξησης του ποσοστού pro-rata για το έτος 2015 (αύξηση του δικαιώματος έκπτωσης). Η επιχείρηση, περιλαμβάνει τα ποσά των διακανονισμών των εκπώσεων για τη χρήση 2015 στη δήλωση ΦΠΑ που υποβάλλεται για το πρώτο τρίμηνο του 2016, στην οποία θα πρέπει να καταχωρήσει το ποσό των τριακοσίων ευρώ (300€) στον κωδικό «423 - Ποσά διακανονισμών προς καταβολή προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου» (500€ για καταβολή - 200€ για έκπτωση = 300€ για καταβολή).

6. Οι αγορές και πωλήσεις με την ΠΟΛ 1029/1995, που προβλέπονταν να υποβάλλονται στη φορολογική διοίκηση μαζί με την εκκαθαριστική δήλωση, αποστέλλονται εφεξής έως την καταληκτική ημερομηνία διενέργειας των διακανονισμών, σύμφωνα με τα ανωτέρω.

7. Επισημαίνεται ότι στην περίπτωση μερικής καταβολής ποσών διακανονισμού εντός της διαχειριστικής περιόδου, όπως στην περίπτωση κατ' αναλογία έκπτωσης (pro - rata), στη δήλωση ΦΠΑ που καταχωρούνται οι οριστικοί διακανονισμοί υπολογίζεται μόνο η διαφορά που απομένει προς έκπτωση ή καταβολή.

Παράδειγμα 7

Επιχείρηση που υποχρεούται σε τήρηση διπλογραφικού λογιστικού συστήματος και διαχειριστική περίοδο 1.1.2015 - 31.12.2015 καταχωρεί τα ποσά των διακανονισμών στη δήλωση ΦΠΑ που αφορά το Μάρτιο του 2016. Για τις φορολογικές περιόδους του έτους 2015 έχει εφαρμόσει προσωρινό ποσοστό σαράντα τοις εκατό (40%), επί του φόρου των κοινών εισροών που ανέρχονται σε χίλια ευρώ (1.000€). Το οριστικό ποσοστό έκπτωσης ωστόσο για το έτος 2015 προσδιορίστηκε κατά τον Μάρτιο του 2016 σε πενήντα τοις εκατό (50%), δηλαδή αυξάνεται κατά 10%. Το ποσό των εκατό ευρώ (100€), που αντιστοιχεί στο ποσοστό της διαφοράς δέκα τοις εκατό (10%) επί των χιλίων ευρώ (1.000€), αναγράφεται στη δήλωση ΦΠΑ του μηνός Μαρτίου 2016 στον κωδικό «407 - Ποσά διακανονισμών προς έκπτωση προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου».

8. Με την υποβολή της δήλωσης Φ.Π.Α. στην οποία περιέχονται τα ποσά των διακανονισμών, το ποσοστό της κατ' αναλογία έκπτωσης (pro - rata), που προσδιορίζεται σύμφωνα με το άρθρο 31 του Κώδικα ΦΠΑ για την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο, λαμβάνεται υπόψη:

ι. Ως οριστικό ποσοστό για τον προσδιορισμό του εκπιπτόμενου φόρου της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου.

ii. Ως ποσοστό για τον προσδιορισμό του εκπιπόμενου φόρου της συγκεκριμένης φορολογικής περιόδου καθώς και για όλες τις λοιπές φορολογικές περιόδους της τρέχουσας διαχειριστικής περιόδου.

iii. Επίσης το ποσοστό αυτό λαμβάνεται υπόψη και για τις φορολογικές περιόδους της επόμενης διαχειριστικής περιόδου, έως ότου καταχωρηθούν εμπρόθεσμα σε δήλωση ΦΠΑ οι διακανονισμοί του φόρου για την τρέχουσα διαχειριστική περίοδο. Κατά το χρόνο δήλωσης των διακανονισμών προσδιορίζεται νέο ποσοστό για την τρέχουσα διαχειριστική περίοδο και το ποσό της διαφοράς του φόρου των δύο ποσοστών εφόσον προκύπτει προς καταβολή καταχωρείται στον κωδικό 411 «ΦΠΑ εισροών που πρέπει να μειωθεί βάσει Pro-Rata» ενώ στην περίπτωση που προκύπτει προς έκπτωση αυτό καταχωρείται στον κωδικό 402 «Λοιπά προστιθέμ. ποσά» της δήλωσης ΦΠΑ.

Εναλλακτικά, στην περίπτωση που ο υποκείμενος στο Φ.Π.Α. έχει προσδιορίσει το οριστικό ποσοστό έκπτωσης για την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο (σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του Κώδικα Φ.Π.Α.) με τη λήξη αυτής, δύναται να εφαρμόσει αυτό, από την πρώτη φορολογική περίοδο της τρέχουσας διαχειριστικής περιόδου. Με την εφαρμογή του ορθού ποσοστού από την πρώτη φορολογική περίοδο της τρέχουσας διαχειριστικής περιόδου, παρέλκει η διόρθωση που περιγράφηκε ανωτέρω για τις φορολογικές περιόδους που έχουν παρέλθει μέχρι την υποβολή της δήλωσης ΦΠΑ, η οποία συμπεριλαμβάνει τους διακανονισμούς.

Παράδειγμα 8

Επιχείρηση που τηρεί διπλογραφικό λογιστικό σύστημα με διαχειριστική περίοδο 1.1-31.12.2015 καταχωρεί στη δήλωση ΦΠΑ του Μαρτίου 2016 τα ποσά των διακανονισμών έχοντας προσδιορίσει οριστικό ποσοστό κατ' αναλογία έκπτωσης για το φόρο των κοινών εισροών για τη διαχειριστική περίοδο 2015 ύψους 73%. Το ποσοστό αυτό είναι μικρότερο από το ποσοστό που εφάρμοσε κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου 2015 ύψους 80% (που ήταν το οριστικό ποσοστό για τη διαχειριστική περίοδο 2014).

Εάν το ποσό του φόρου των κοινών εισροών είναι 1500€, το ποσό των εκατόν πέντε ευρώ (105€) που αντιστοιχεί στην διαφορά των δύο ποσοστών (7%) επί του ποσού αυτού καταχωρείται στην δήλωση ΦΠΑ του Μαρτίου 2016 προς καταβολή στον κωδικό «423 - Ποσά διακανονισμών προς καταβολή προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου».

Το ποσοστό 73% θα εφαρμοστεί ως ποσοστό για την έκπτωση του φόρου των κοινών εισροών για τη φορολογική περίοδο του Μαρτίου 2016 καθώς και των επόμενων φορολογικών περιόδων του έτους 2016.

Επίσης δεδομένου ότι οι διακανονισμοί του φόρου των εισροών για το έτος 2016 θα δηλωθούν στη δήλωση ΦΠΑ του μηνός Μαρτίου 2017, το ποσοστό 73% θα εφαρμοστεί και για τις φορολογικές περιόδους των μηνών Ιανουαρίου και Φεβρουαρίου 2017. Εναλλακτικά για τους μήνες αυτούς μπορεί να υπολογιστεί και να εφαρμοστεί το οριστικό ποσοστό για το έτος 2016.

Τέλος εφόσον η επιχείρηση έχει εφαρμόσει ποσοστό κατ' αναλογία έκπτωσης 80% για τους μήνες Ιανουάριο και Φεβρουάριο 2016 καθώς δεν είχε προσδιορίσει για τους μήνες αυτούς το οριστικό ποσοστό για το έτος 2015, στη δήλωση ΦΠΑ του Μαρτίου 2016 πρέπει να αναγραφεί προς καταβολή το ποσό του φόρου των κοινών εισροών που αναλογεί στην ανωτέρω διαφορά. Δηλαδή εάν το ποσό των κοινών εισροών για τις φορολογικές αυτές περιόδους είναι 5.000€ το ποσό των τριακοσίων πενήντα ευρώ ($350\text{€} = 5.000\text{€} \cdot 7\%$) θα πρέπει να αναγραφεί στον κωδικό «411 - ΦΠΑ εισροών που πρέπει να μειωθεί βάσει Pro-Rata». Σε περίπτωση που η επιχείρηση έχει εφαρμόσει το ορθό ποσοστό 73% από 1.1.2016 δεν απαιτείται η ανωτέρω διόρθωση.

II. ΥΠΟΠΑΡΑΓΡΑΦΟΣ Δ.12 Παράγραφος 3

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι, α) λανθασμένα ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση και επιστροφή Φ.Π.Α. ποσού 14.976,95 €, που αναλογεί στο 42% του ποσού ΦΠΑ 35.659,40 ευρώ των δαπανών συνολικού ποσού 148.580,83 ευρώ, για την αγορά/κατασκευή παγίων, που έγιναν για τον μισθωμένο χώρο 520 τ.μ, εκ του οποίου τα 220

τ.μ υπεκμισθώθηκαν από την προσφεύγουσα, με αιτιολογικό ότι : « κατά την κρινόμενη περίοδο η επιχείρηση προέβη σε δαπάνες διαμόρφωσης του εν λόγω ακινήτου για τις οποίες όφειλε, με βάση τα παραπάνω πραγματικά δεδομένα, να διενεργήσει pro rata σε ποσοστό 42% ήτοι για τον ΦΠΑ που αναλογεί στις εν λόγω δαπάνες και

β) Η κρίση του ελέγχου στηρίζεται σε καθ' όλα αυθαίρετη μεθοδολογία «επιμερισμού» των δαπανών παγίων στοιχείων, η οποία δεν ευρίσκει το παραμικρό νόμιμο έρεισμα σε διάταξη νόμου, αλλά ούτε και στην οποιαδήποτε κανονιστική απόφαση ή ερμηνευτική εγκύκλιο διαταγή και δεν λαμβάνει υπόψη του τον χρόνο από τον οποίο ξεκίνησε η κάθε περίπτωση υπεκμίσθωσης μέρους του κτιρίου και ότι ο ΦΠΑ των παγίων υπόκεινται σε πενταετή διακανονισμό κατά τις διατάξεις του άρθρου 33 του Ν 2859/2000.

Επειδή, ο έλεγχος λανθασμένα προσδιόρισε το ποσοστό ΦΠΑ που δεν αναγνώρισε και δεν επέστρεψε με βάση τα τετραγωνικά μέτρα του κτιρίου που υπεκμίσθωσε η προσφεύγουσα και όχι με βάση τις διατάξεις των άρθρων 31 και 33 του Ν 2859/2000, ο ισχυρισμός που προβάλλεται εκ μέρους της γίνεται αποδεκτός.

Επειδή, η προσφεύγουσα βάσει των διατάξεων των άρθρων 31 και 33 του ν.2859/00 και της ΠΟΛ 1105/2015, έχει υποχρέωση για διακανονισμό του φόρου εισροών των παγίων που αναλογούν σε αφορολόγητες δραστηριότητες, με την δήλωση ΦΠΑ του μηνός ΜΑΡΤΙΟΥ έτους 2023.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ΑΕ εταιρείας με την επωνυμία με την τροποποίηση της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2022 - 31.11.2022 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Αττικής.

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

ΦΠΑ 1/1-31/12/2022 ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΦΠΑ 1/1-31/12/2022 ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΦΠΑ 1/1-31/12/2022 ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ
ΠΟΣΟ ΓΙΑ ΕΚΠΤΩΣΗ & ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ: 140.705,88€	ΠΟΣΟ ΓΙΑ ΕΚΠΤΩΣΗ & ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ: 69.202,56€	ΠΟΣΟ ΓΙΑ ΕΚΠΤΩΣΗ & ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ: 132.268,86€

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.