



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 14.5.2024

Αριθμός απόφασης: 1428

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 10440 – Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1604526

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.»(ΦΕΚ Α' 58)

γ. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)».

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

ε. 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' αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης κατά των με αριθμό Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ, φορολογικών περιόδων 01/01/2017 – 31/12/2017 και 1.1.2018- 31.12.2018, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Των με αριθμό Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ, φορολογικών περιόδων 01/01/2017 – 31/12/2017 και 1.1.2018- 31.12.2018, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του ΚΕΜΕΕΠ.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1. Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ, φορολογικής περιόδου 01/01/2017 – 31/12/2017, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 43.297,56 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. ύψους 21.648,78 €, ήτοι συνολικό ποσό 64.946,34 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον ο έλεγχος προσδιόρισε διαφορές φόρου εισροών ως κάτωθι:

Μεταφορά δεδομένων βιβλίων στις δηλώσεις	48,20 €
Διακανονισμός Φόρου Αποθεμάτων	1.287,52 €
Διακανονισμός Φόρου Κοινών Εισροών	34.363,49 €
ΦΠΑ Δαπανών Φιλοξενίας	7.598,35 €
ΣΥΝΟΛΟ	43.297,56 €

2. Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 34.684,03 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. ύψους 17.342,02 €, ήτοι συνολικό ποσό 52.026,05 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον ο έλεγχος προσδιόρισε διαφορές φόρου εισροών από διακανονισμό Φόρου Κοινών Εισροών, ύψους 34.684,03 €.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της με ημερομηνία θεώρησης εκθέσεως μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. η οποία συντάχθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα σε εκτέλεση της με αρ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά α) την αποδοχή της παρούσης β) την ακύρωση, άλλως τη μεταρρύθμιση, της προσβαλλομένης πράξεως και γ) τη νομιμότοκη επιστροφή των καταβληθέντων ποσών, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς: Εσφαλμένη η επαύξηση του υποχρεωτικού διακανονισμού βάσει κλάσματος *pro rata* κατά μία ποσοστιαία μονάδα (1%), η οποία προέκυψε κατόπιν ομοίως εσφαλμένης λήψης υπ' όψιν (για τον υπολογισμό του παρονομαστή του ανωτέρω κλάσματος) ποσών, τα οποία δεν θα έπρεπε να συνυπολογιστούν, κατ' εφαρμογή της κείμενης νομοθεσίας περί ΦΠΑ (άρθρο 31 κΦΠΑ και ΠΟΛ. 1056/2002).

Επειδή στο άρθρο 22 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000) ορίζονται οι απαλλαγές στο εσωτερικό της χώρας.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000):

«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.

Ειδικά για τα ακίνητα που έχουν υπαχθεί σε καθεστώς αναστολής της παραγράφου 4α του άρθρου 6, το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, που προσδιορίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 7 του άρθρου 31, αναστέλλεται καθ' όλη τη διάρκεια της περιόδου της παραγράφου 4α του άρθρου 6.

Ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών.

Στην περίπτωση που αγαθά επένδυσης χρησιμοποιούνται, τόσο για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων του υποκειμένου στο φόρο, όσο και για ιδιωτική χρήση του ίδιου ή του προσωπικού του, ή, γενικότερα για σκοπούς άλλους από της επιχείρησης, ο Φ.Π.Α. που βαρύνει τις δαπάνες που συνδέονται με τα επενδυτικά αυτά αγαθά εκπίπτει μόνο κατ' αναλογία του ποσοστού της χρησιμοποίησης τους για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων της επιχείρησης.

Οι μεταβολές στην αναλογία χρήσης των αγαθών επένδυσης που αναφέρονται στο προηγούμενο εδάφιο λαμβάνονται υπόψη υπό τους όρους που προβλέπονται στα άρθρα 31 και 33. [...]

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του Κώδικα Φ.Π.Α. (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. [...]

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 του Κώδικα Φ.Π.Α. (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. [...]

Επειδή, με την ΠΟΛ.1056/2002 διευκρινίζεται ότι: «....Α. Με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 9 του ν. 2954/2001 αντικαταστάθηκαν οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 2859/2000 που αφορούν τον προσδιορισμό του εκπιπόμενου 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 Ελλάδας) 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.λπ.), ο εκπιπόμενος φόρος των κοινών εισροών που αφορά τις πράξεις αυτές ορίζεται σε ποσοστό στα εκατό του συνολικού ποσού του φόρου. Το ποσοστό αυτό, το οποίο θα εφαρμοστεί στο φόρο των κοινών εισροών, προκειμένου να προσδιοριστεί ο εκπιπόμενος ή μη φόρος αυτών, βρίσκεται με βάση κλάσμα που έχει ως αριθμητή το ποσό του ετήσιου κύκλου εργασιών, χωρίς ΦΠΑ, 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. Οι πράξεις που από τις διατάξεις του Κώδικα ΦΠΑ (Ν.2859/2000) παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους είναι οι φορολογητέες (πωλήσεις με ΦΠΑ, παροχές υπηρεσιών με ΦΠΑ κ.λπ.), οι απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης, όπως αυτές προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 30, παρ. 1 και 2 του ίδιου Κώδικα και υλοποιούνται με τις οικείες αποφάσεις και εγκυκλίους (π.χ. εξαγωγές, ενδοκοινοτικές παραδόσεις, πωλήσεις με την ΑΥΟ ΠΟΛ.1262/1993, πωλήσεις σε πρεσβείες κ.λπ.), καθώς και οι πράξεις οι φορολογητέες εκτός Ελλάδας (π.χ. αμοιβή για αρχιτεκτονικό σχέδιο από Έλληνα αρχιτέκτονα για ακίνητο που βρίσκεται στο Λονδίνο).

Εάν η επιχείρηση εκτός από πράξεις που παραπάνω αναφέρθηκαν, πραγματοποιεί και πράξεις που από τις διατάξεις του ίδιου Κώδικα ΦΠΑ δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, θα πρέπει να δημιουργήσει το κλάσμα που προαναφέρθηκε, προκειμένου να προσδιοριστεί ο εκπιπόμενος φόρος των κοινών εισροών, δηλαδή των εισροών που χρησιμοποιήθηκαν για την πραγματοποίηση των πράξεων για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, καθώς και για την πραγματοποίηση πράξεων για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης. Ως πράξεις για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, μπορεί να αναφερθούν κυρίως:

- α) οι πράξεις του άρθρου 22 του ν. 2859/2000 (π.χ. υπηρεσίες υγείας, εκπαίδευσης, ασφαλιστικές και αντασφαλιστικές εργασίες, μισθώσεις ακινήτων, παράδοση εφημερίδων και περιοδικών από πρακτορεία, εφημεριδοπώλες και λοιπούς λιανοπωλητές κ.λπ.),
- β) παραδόσεις νέων ακινήτων, όπως αυτά προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 6, παρ. 1, δεδομένου ότι έχει ανασταλεί η επιβολή του φόρου στα ακίνητα αυτά μέχρι το τέλος του έτους 2002 και έχει ανασταλεί επίσης και το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών για τις πράξεις αυτές (πώληση νέων διαμερισμάτων με ΦΠΑ χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των υλικών οικοδομής ή των υπηρεσιών για την κατασκευή της),
- γ) για παραδόσεις βιομηχανοποιημένων καπνών από μεταπωλητές και λιανοπωλητές (πρατηριούχους, ψιλικάτζιδικα, περίπτερα κ.λπ.) στους οποίους δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους.».

Επειδή στο άρθρο 65 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, εν προκειμένω, στην προσφεύγουσα επιχείρηση διενεργήθηκε έλεγχος Φ.Π.Α. με βάση την υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ.

Επειδή στα πλαίσια του ως άνω ελέγχου ελέγχθηκε στα πλαίσια των ελεγκτικών επαληθεύσεων της ΠΟΛ. 1124/2015 η ορθότητα στον υπολογισμό των διακανονισμών και διαπιστώθηκαν, όπως αναφέρεται στις σελίδες 48- 49 της οικείας έκθεσης ελέγχου, τα εξής:

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε πως οφείλεται η διενέργεια διακανονισμού παγίων από την ελεγχόμενη. Συγκεκριμένα, βάσει δεδομένων καταστάσεων απογραφής παγίων που είχε διενεργηθεί από την ελεγχόμενη και ετέθησαν στην διάθεση του ελέγχου διαπιστώθηκε ότι πλήθος παγίων καταχωρημένων στο μητρώο παγίων δεν τελούσε σε κατάσταση πλήρους παραγωγικής λειτουργίας για διάφορους λόγους, όπως αδράνεια, πώληση, καταστροφή ή απώλεια.

Κατά συνέπεια, ο έλεγχος προσδιόρισε συνολικό ποσό ΦΠΑ προς διακανονισμό παγίων ύψους 70.094,01 € για το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2016.

Το ανωτέρω ποσό συμπεριελήφθηκε στις τροποποιητικές δηλώσεις που υπέβαλε η ελεγχόμενη για το φορολογικό έτος 2016 σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.4512/2018.

Περαιτέρω, διαπιστώθηκε πως οφείλεται διενέργεια διακανονισμού ΦΠΑ κοινών εισροών, από την ελεγχόμενη σύμφωνα με τα δεδομένα του κατωτέρω πίνακα:

Φορολογικό Έτος	2016	2017	2018	2019
Σύνολο φορολογητέων εκροών	59.106.688,54 €	59.886.363,03 €	104.941.794,38 €	98.341.912,97 €
Αξίες Ενδοκ/τικών Αποκτήσεων & Πράξεων λήπτη	204.504,37 €	473.748,12 €	24.878.086,36 €	4.166.847,84 €
Αυτοπαραδόσεις	1.490,00 €	0,00 €	765,00 €	40,00 €
Πάγια	5.000,00 €	17.261,10 €	274.388,57 €	0,00 €
Αναμορφωμένο Σύνολο φορολογητέων εκροών	58.895.694,17 €	59.395.353,81 €	79.788.554,45 €	94.175.025,13 €
Εκροές απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης	46.452.605,70 €	51.302.825,58 €	57.401.476,39 €	61.250.700,69 €
Σύνολο	105.348.299,87 €	110.698.179,39 €	137.190.030,84 €	155.425.725,82 €
Πράξεις απαλλασσόμενες ΧΔΕ	5.417.933,37 €	6.733.618,34 €	6.248.149,55 €	6.408.040,94 €
Γενικό Σύνολο	110.766.233,24 €	117.431.797,73 €	143.438.180,39 €	161.833.766,76 €
Οριστικό ποσοστό (%) έκπτωσης	95,11%	94,27%	95,64%	96,04%
Στρογγυλοποίηση (%) έκπτωσης	96,00%	95,00%	96,00%	97,00%
Οριστικό ποσοστό μείωσης (Prorata)	4,00%	5,00%	4,00%	3,00%

Ποσά φόρου κοινών εισροών	3.341.942,67 €	3.059.219,48 €	3.347.366,88 €	3.536.734,09 €
Φόρος εισροών προς	133.677,71 €	152.960,97 €	133.894,68 €	106.102,02 €

Διακανονισμό – Ελέγχου				
Φόρος εισροών προς Διακανονισμό - Δηλώσεων	97.629,41 €	118.597,49 €	64.526,63 €	69.700,77 €
Φόρος εισροών προς Διακανονισμό – Διαφορά Ελέγχου	36.048,30 €	34.363,49 €	69.368,05 €	36.401,25 €

Μέρος από τα ανωτέρω ποσά διαφορών, όπως αυτές προσδιορίστηκαν ανά ελεγχόμενο φορολογικό έτος, συμπεριελήφθηκαν στις τροποποιητικές δηλώσεις που υπέβαλε η ελεγχόμενη σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.4512/2018, σύμφωνα με τα δεδομένα του κατωτέρω πίνακα.

	2016	2017	2018	2019
Ποσά Δηλώσεων Ν.4512/2018	36.048,30 €	0.00 €	34.684,02 €	36.401,25 €
Ποσά προς Βεβαίωση		34.363,49 €	34.684,03 €	0,00 €

Επειδή, όπως επίσης αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου (σελ. 57 επ.):

«Η ελεγχόμενη επί του συγκεκριμένου θέματος προβάλλει ισχυρισμούς ότι ο έλεγχος αδικαιολόγητα μείωσε κατά μια ποσοστιαία μονάδα το κλάσμα προσδιορισμού του διακανονισμού φόρου κοινών εισροών των άρθρων 30 και 31 του Ν.2859/2000.

Θέση του Ελέγχου επί των ανωτέρω ισχυρισμών:

Το ανωτέρω κλάσμα έχει την μορφή $\alpha/(\alpha+\beta)$ και το οποίο στρογγυλοποιούμενο στο αμέσως μεγαλύτερο επίπεδο ποσοστιαίας μονάδας και αφαιρούμενο ακολούθως από το 100%, αποδίδει το ποσοστό του φόρου κοινών εισροών για τον οποίον οφείλεται η διενέργεια διακανονισμού με την υποβολή των σχετικών περιοδικών δηλώσεων.

Εξυπακούεται πως το ύψος του ανωτέρω κλάσματος μειώνεται, όσο μειώνεται ο συντελεστής α και όσο αυξάνεται ο συντελεστής β .

Επίσης εξυπακούεται πως ο έλεγχος οφείλει, στα πλαίσια ευρύτερων επαληθεύσεων ορθής μεταφοράς των δεδομένων των τηρούμενων λογιστικών αρχείων στις περιοδικές δηλώσεις, να προσδιορίσει το ανωτέρω κλάσμα από τα δεδομένα των τηρούμενων λογιστικών αρχείων σε αντιπαραβολή και διασταύρωση με τα δεδομένα των περιοδικών δηλώσεων που υποβλήθηκαν από την ελεγχόμενη επιχείρηση.

Η ελεγχόμενη προβάλλει ισχυρισμούς ότι ο έλεγχος αδικαιολόγητα προσαύξησε τον συντελεστή α ανωτέρω, που αντιστοιχεί στο άθροισμα των φορολογητέων εκροών και των απαλλασσόμενων με δικαίωμα έκπτωσης εκροών κατά 185.502,66 € για το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2017 και κατά 386.853,34 € για το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2018.

Όπως προκύπτει όμως από τα δεδομένα των τηρούμενων λογιστικών αρχείων που παρουσιάζονται ανωτέρω στις σελίδες 27-38 της παρούσης, ο έλεγχος όχι μόνον δεν προσαύξησε τον συντελεστή α , δηλαδή τον αριθμητή και τον παρανομαστή του κλάσματος, αντιθέτως τον μείωσε κατά τις διαφορές που διαπιστώθηκαν μεταξύ των δεδομένων στους κωδικούς 342-349 των περιοδικών δηλώσεων και των δεδομένων των τηρούμενων λογιστικών αρχείων που παρουσιάζονται στον κατωτέρω πίνακα.

	2017	2018
Εκροές Απαλλασσόμενες με Δικαίωμα Έκπτωσης Λογιστικών Αρχείων	51.302.825,58 €	57.401.476,39 €

Εκροές Απαλλασσόμενες με Δικαίωμα Έκπτωσης Περιοδικών Δηλώσεων	52.955.399,01 €	59.822.021,79 €
Διαφορά	1.652.573,43 €	2.420.545,40 €

Οι ανωτέρω διαφορές ανάγονται σε λογισμούς και αντιλογισμούς προβλέψεων δεδουλευμένων εσόδων που διενεργεί η ελεγχόμενη σε μηνιαία βάση και τηρεί σε ιδιαίτερους λογαριασμούς της ομάδας 7 της Γενικής Λογιστικής για σκοπούς ορθής λογιστικής απεικόνισης των εσόδων της στην βάση της αρχής του δεδουλευμένου και της αυτοτέλειας των χρήσεων.

Επειδή, τα ποσά των συγκεκριμένων λογαριασμών είναι προβλέψεις δεδουλευμένων εσόδων και δεν αντικρύζονται κατά τον χρόνο αναφοράς των δηλώσεων από κάποιο εκδοθέν τιμολόγιο αφού αυτό εκδίδεται από την ελεγχόμενη σε μεταγενέστερο χρόνο, είναι αδιάφορα για σκοπούς ΦΠΑ και δεν θα έπρεπε να προσμετρούνται.

Επειδή οι ανωτέρω διαφορές έχουν κρίσιμο και ουσιώδες μέγεθος, είναι προφανές ότι έχουν σημαντική επίπτωση στον προσδιορισμό του ύψους του ανωτέρω κλάσματος.

Κατά συνέπεια των ανωτέρω, ο ανωτέρω προβαλλόμενος ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος. Σχετικές είναι και οι εγκυκλίαι ΠΟΛ.1082/2015, ΠΟΛ.1191/2015 και ΠΟΛ.1093/2016, με τις οποίες δόθηκαν οδηγίες για την συμπλήρωση της δήλωσης Φ.Π.Α.

Περαιτέρω, η ελεγχόμενη ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος προσαύξησε αδικαιολόγητα σύμφωνα με την ΠΟΛ 1056/2002 τον συντελεστή β του κλάσματος που αντιστοιχεί σε απαλλασσόμενες και εξαιρούμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης εκροές, κατά 984.464,79 € το φορολογικό έτος 2017 και κατά 1.308.285,25 € το φορολογικό έτος 2018.

Σύμφωνα με τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς της ελεγχόμενης, τα ανωτέρω ποσά ανάγονται κυρίως στις κατωτέρω περιπτώσεις:

- i. Τόκους τραπεζικών καταθέσεων και repos,
- ii. Τόκους υπερημερίας εμπορικών απαιτήσεων από πελάτες,
- iii. Έσοδα από εκποίηση υλικών για ανακύκλωση (σκραπ), iv. Αποζημιώσεις από ασφαλιστικές επιχειρήσεις,
- v. Έσοδα από κλήσεις παράνομης στάθμευσης,
- vi. Διαγραφές υποχρεώσεων προς προμηθευτές,
- vii. Ανακτήσεις διαγραφέντων απαιτήσεων από πελάτες.

Σχετικά με την πρώτη περίπτωση και σύμφωνα με την ΠΟΛ 1056/2002, ειδικά τα χρηματοοικονομικά έσοδα από πράξεις των περιπτώσεων κ', κα', κβ', κγ', κδ' και κε', της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του Ν.2859/2000, αν και πράξεις απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης, δεν περιλαμβάνονται στον παρανομαστή του κλάσματος, εφόσον αυτά συνιστούν παρεπόμενα έσοδα. Κατά την ίδια εγκύκλιο επισημαίνεται πως η φύση του παρεπόμενου εσόδου είναι θέμα πραγματικό και ελέγχεται.

Επειδή, υφίσταται ιδιαίτερος λογαριασμός στον οποίο καταχωρούνται τόκοι έσοδα από πράξεις στην χρηματαγορά των repos σε συνδυασμό με το συνολικό ύψος των υπό διαχείριση διαθεσίμων, τόσο ως ποσοστό του ενεργητικού, αλλά και ως ποσοστό του κύκλου εργασιών της ελεγχόμενης, καθώς και το γενικότερο επίπεδο επιτοκίων στις χρηματαγορές το οποίο ήταν διαχρονικά χαμηλό κατά τις κρινόμενες περιόδους 2017-2018, υποδηλώνει ότι η ελεγχόμενη αντλεί έσοδα από την ενεργητική διαχείριση των διαθεσίμων της απασχολώντας μη αμελητέο ποσό πόρων και μέσων για την επίτευξη τους, όπως το τμήμα treasury, σε αντιδιαστολή με το παθητικό εισόδημα τόκων που αποφέρει η απλή ύπαρξη τραπεζικών λογαριασμών για την εξυπηρέτηση των εισπράξεων και των πληρωμών που πρέπει να διενεργεί μια επιχείρηση στο

πλαίσιο των καθημερινών εμπορικών λειτουργιών της από τις κύριες δραστηριότητες της. Κατά συνέπεια δεν πληρείται τουλάχιστον ένα από τα τρία κριτήρια που θέτει η ΠΟΛ 1056/2002 και πρέπει να πληρούνται σωρευτικά ώστε να λογίζονται οι συγκεκριμένοι τόκοι ως παραπόμυνα έσοδα.

Σε κάθε περίπτωση ακόμα και αν δεν προσμετρηθούν τα συγκεκριμένα έσοδα από τόκους τραπεζικών καταθέσεων και *geros* στον παρανομαστή του κλάσματος τότε το κλάσμα ανέρχεται από 94,27% σε 94,50% για το ελεγχόμενο έτος 2017 και από 95,64% σε 95,98% για το ελεγχόμενο έτος 2018, συνεπώς, λαμβάνοντας υπόψη και την στρογγυλοποίηση δεν επέρχεται ουδεμία μεταβολή στο ύψος του κλάσματος, καθώς αυτό θα πρέπει να ανέλθει σε επίπεδο ανώτερο του 95% για το 2017 και ανώτερο του 96% για το 2018.

Περαιτέρω, ως προς την δεύτερη περίπτωση των τόκων υπερημερίας από διεκδίκηση ληξιπρόθεσμων απαιτήσεων πελατών, αυτοί δεν συνιστούν χρηματοοικονομικά έσοδα από πράξεις των περιπτώσεων κ', κα', κβ', κγ', κδ' και κε', της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του Ν.2859/2000, δηλαδή από τραπεζικές και χρηματιστηριακές πράξεις, αντιθέτως είναι νόμιμοι τόκοι, απόρροια των βασικών λειτουργιών της ελεγχόμενης, ενώ τα έσοδα σε καθυστέρηση επί των οποίων υπολογίζονται συνίστανται από φορολογητέες εκροές ή και εκροές απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης. Ως εκ τούτου, συνιστούν πράξεις απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης και ορθώς συμπεριελήφθησαν από τον έλεγχο στον παρανομαστή του κλάσματος.

Τα έσοδα από εκποίηση υλικών για ανακύκλωση είναι εκροές απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης όπως και η ίδια η ελεγχόμενη αποδέχεται στο υπόμνημα της, ενώ το ίδιο ισχύει και τις ασφαλιστικές αποζημιώσεις σύμφωνα με την περίπτωση ιθ' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του Ν.2859/2000 επιπλέον συνιστούν αντιπαροχή για τον λήπτη έναντι της παροχής ασφαλίσεων από τον ίδιον ή από τρίτον επι της έλευσης ασφαλιζόμενου κινδύνου.

Τα έσοδα από κλήσεις παράνομης στάθμευσης που εκδίδει το Λιμενικό Σώμα, αν και συνιστούν εκροές εξαιρούμενες του Φόρου, συνιστούν δια νόμου οικονομική ενίσχυση της ελεγχόμενης στην οποία έχει παραχωρηθεί το δικαίωμα είσπραξης και διακράτησης των σχετικών εσόδων.

Επειδή, από την ΠΟΛ 1056/2002 ορίζονται τα ακόλουθα:

“Η διαφοροποίηση με την παλαιά διάταξη είναι ότι δεν δημιουργείται πλέον κλάσμα από την επιχείρηση που πραγματοποιεί πράξεις που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης και πράξεις εξαιρούμενες του ΦΠΑ, δηλαδή πράξεις εκτός του πεδίου εφαρμογής, όπως π.χ. αποζημιώσεις, οικονομικές ενισχύσεις και γενικότερα επιδοτήσεις μη φορολογητέες (που δεν αποτελούν αντιπαροχή και δεν συνδέονται άμεσα με την τιμή της διάθεσης των αγαθών).

Από τις ανωτέρω εξαιρούμενες πράξεις λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό της αναλογίας έκπτωσης (προστίθενται στον παρανομαστή) μόνο οι επιδοτήσεις, επιχορηγήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, που δεν συνδέονται άμεσα με την τιμή και μόνο στην περίπτωση που υφίσταται

Επειδή, για την ελεγχόμενη προϋφίσταται ήδη μερικό δικαίωμα έκπτωσης λόγω πραγματοποίησης πράξεων υπαγόμενων στο φόρο χωρίς δικαίωμα έκπτωσης, όπως ενδεικτικά πράξεις εκμισθώσεων ακινήτων που αποφέρουν έσοδα από μισθώματα, όφειλε κατά συνέπεια να συμπεριλάβει και τα ποσά από τις διενεργηθείσες πράξεις που είναι εξαιρούμενες του ΦΠΑ.

Εν κατακλείδι, από όλα τα προεκτεθέντα προκύπτει το συμπέρασμα πως ο έλεγχος ορθώς και σύννομα προσδιόρισε το κλάσμα του διακανονισμού φόρου κοινών εισροών, ενώ δεδομένης και της προβλεπόμενης υποχρέωσης για την στρογγυλοποίηση του κλάσματος στην αμέσως υψηλότερη ποσοστιαία μονάδα, δεν επιφέρει ουδεμία μεταβολή στο τελικό ύψος του

κλάσματος η οποία τυχόν εσφαλμένη προσθήκη ποσών ή σσονος μεγέθους και άνευ ουσιώδους σημασίας και επίδρασης στον τελικό προσδιορισμό του ύψους του κλάσματος, καθώς αυτό θα πρέπει να ανέλθει σε επίπεδο ανώτερο του 95% για το 2017 και ανώτερο του 96% για το 2018, ώστε να ακυρωθούν οι προσδιορισθείσες από τον έλεγχο διαφορές φόρου.

Στην βάση των ανωτέρω διαπιστώσεων οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί απορρίπτονται στο σύνολο τους ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.»

Επειδή με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα επιχείρηση που αμφισβητεί τις προσαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού φόρου και, σύμφωνα με το άρθρο 65 του ΚΦΔ, φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας αυτών επαναλαμβάνει τις αιτιάσεις που προέβαλε κι ενώπιον του ελέγχου με το υπ' αριθ. απαντητικό υπόμνημά της επί του υπ' αριθ. Σημειώματος Διαπιστώσεων του, επί των οποίων ο έλεγχος έχει λάβει θέση αιτιολογημένα και εκτενώς στις σελίδες 57 έως 60 της οικείας έκθεσης ελέγχου, ενώ δεν προσκομίζει κανένα νεότερο στοιχείο που να διαφοροποιεί τις διαπιστώσεις του ελέγχου.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από έκθεση ελέγχου του ΚΕΜΕΕΠ επί της οποίας εδράζεται η προσαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης και την **επικύρωση** των με αριθμό Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ.

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

Α) Φορολογική περίοδος 01/01/2017- 31/12/2017:

Χρεωστικό ποσό	43.297,56 €
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	21.648,78 €
Συνολικό ποσό για καταβολή	64.946,34 €

(Ως η με αριθμό Οριστική πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ)

Β) Φορολογική περίοδος 01/01/2018- 31/12/2018:

Χρεωστικό ποσό	34.684,03 €
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	17.342,02 €
Συνολικό ποσό για καταβολή	52.026,05 €

(Ως η με αριθμό Οριστική πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ)

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

Ακριβές Αντίγραφο

Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης

Επίλυσης Διαφορών

Η Προϊστάμενη της

Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης

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

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.