



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο :

ΦΑΞ :

Καλλιθέα 27/10/2014

Αριθμός απόφασης 3375

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

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

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

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

3. Την με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του «.....» , ΑΦΜ , με έδρα στην Αθήνα , οδός , κατά της υπ' αριθ..... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/12-31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. , βάσει της οποίας προσδιορίσθηκε πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ της 31.12.2010 ποσό **1.038.482,87 ευρώ** αντί του δηλωθέντος ποσού **1.112.998,20 ευρώ** , και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ' αριθ..... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/12-31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. , βάσει της οποίας προσδιορίσθηκε πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ της 31.12.2010 ποσό **1.038.482,87 ευρώ** αντί του δηλωθέντος ποσού **1.112.998,20 ευρώ** και την με ημερομηνία θεώρησης 18/06/2014 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α.. των οποίων ζητείται η ακύρωση

5. Τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής .

6. Την από 24/10/2014 εισήγηση του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του «.....» , 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..... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/12-31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προσδιορίσθηκε πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ της 31.12.2010 ποσό **1.038.482,87 ευρώ** αντί του δηλωθέντος ποσού **1.112.998,20 ευρώ**. Η διαφορά φόρου μεταξύ δηλωθέντος πιστωτικού υπολοίπου και πιστωτικού υπολοίπου ελέγχου ύψους **74.515,33 ευρώ**, προέκυψε από το προσδιοριζόμενο κατ' έλεγχο ποσό διακανονισμού – PRO-RATA επί του φόρου των κοινών εισροών.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων της από 16.6.2014 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου ΦΠΑ (Επιστροφή φόρου λόγω επενδυτικών αγαθών και αδυναμίας συμψηφισμού) βάσει της Α.Υ.Ο. 1060481/4643/810/A0014/ΠΟΛ1073/21-07-2004, του ελεγκτή Δ.Ο.Υ.

Ο προσφεύγων Οργανισμός υπέβαλε στην Δ.Ο.Υ. την με αριθμ. πρωτ.....αίτηση επιστροφής ΦΠΑ ποσού 1.017.255,71 €, φορολογικής περιόδου 01.12-31.12.2010, λόγω επενδυτικών αγαθών και αγοράς παγίων. Συγκεκριμένα τα επενδυτικά αγαθά αφορούν κυρίως ηλεκτρομηχανολογικές εγκαταστάσεις και εξοπλισμό σε υπό ανέγερση κτίριο κάτω από το πάρκο, διαμόρφωση περιβάλλοντος χώρου του κτιρίου αυτού και αγορές παγίων.

Επίσης ο προσφεύγων υπέβαλε τη με αριθμ.αίτηση επιστροφής ΦΠΑ ποσού 95.742,51 €, με βάση την υποβληθείσα τροποποιητική εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01.01-31/12.2010, που αποτελεί το Π.Υ. της 31.12.2010, λόγω αδυναμίας συμψηφισμού.

Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι:

α) Μεταξύ των εισροών για τις οποίες ζητείται επιστροφή Φ.Π.Α. ως αγορές παγίων και επενδυτικών αγαθών έχουν συμπεριληφθεί εισροές οι οποίες αφορούν συντηρήσεις κτιρίων και δαπάνες γενικότερα (αμοιβών δικηγόρων και μηχανικών) ποσού **166.872,18 ευρώ** με ΦΠΑ αυτών ποσού **38.380,59 ευρώ**. Το ποσό αυτό κατά τον έλεγχο δεν προσαυξάνει την αξία των επενδυτικών αγαθών αλλά αποτελεί λειτουργική δαπάνη του προσφεύγοντος οργανισμού και ως εκ τούτου δεν δικαιούται για το ποσό **38.380,59 ευρώ** επιστροφή λόγω αγοράς επενδυτικών αγαθών.

β) Για το Π.Υ. ΦΠΑ της 31.12.2010 ποσού **95.742,51 ευρώ**, ο έλεγχος δέχεται ότι υπάρχει αδυναμία συμψηφισμού καθόσον υπάρχουν εκροές με μειωμένο συντελεστή 5,5% (έσοδα χορού) και 11% (έσοδα συναυλιών) καθώς και εκροές μη υπαγόμενες σε ΦΠΑ (επιχορηγήσεις) .

γ) Το ύψος του φόρου που δεν εκπίπτει λόγω διακανονισμού – PRO RATA επί των κοινών εισροών προσδιορίσθηκε στο ποσό των **75.040,45 €**, αντί του δηλωθέντος ποσού των **525,12 ευρώ** .

Αναλυτικά, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων Οργανισμός προσδιόρισε ως κοινές εισροές κατά την κρίνόμενη περίοδο μόνο αυτές που αφορούν ΔΕΗ ,ΟΤΕ , γραφική ύλη , φύλαξη και καθαρισμό του κτιρίου συνολικού ποσού **238.224,15 ευρώ**. Περαιτέρω για μεν την ΔΕΗ επιμέρισε την δαπάνη μόνο κατά το μέρος που αυτή αφορά σε 70.τ.μ. επί συνόλου 7.398 τ.μ. (χώρος

λογιστηρίου) και σε τέσσερα (4) άτομα, για δε τις υπόλοιπες δαπάνες (ΟΤΕ , γραφική ύλη , φύλαξη, καθαρισμός κτιρίου), επιμέρισε μόνο αυτές που αφορούν στα τέσσερα (4) άτομα επί συνόλου 236 ατόμων ισχυριζόμενος ότι για τις επιχορηγήσεις ασχολούνται μόνο τέσσερα άτομα του λογιστηρίου, με αποτέλεσμα να προσδιορίσει τις κοινές δαπάνες στο ποσό των 3.212,75 επί του αναλογούντος φόρου των οποίων υπολόγισε το μη εκπιπτόμενο φόρο εισροών.

Ο έλεγχος δεν δέχθηκε τον προαναφερόμενο επιμερισμό των κοινών δαπανών και το μεταφερόμενο αποτέλεσμα αυτού του υπολογισμού στους τηρούμενους εν μέρει λογαριασμούς, καθόσον δεν τηρήθηκε σε ιδιαίτερους λογαριασμούς στα βιβλία του Οργανισμού , το σύνολο των δαπανών που μπορούν να χαρακτηριστούν ως κοινές.

Δεδομένου ότι α) οι επιχορηγήσεις ξεπερνούν τα έσοδα της κύριας δραστηριότητας και συνιστούν άμεση ,διάρκη και αναγκαία προέκταση της δραστηριότητας 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 και β) τα έσοδα των επιδοτήσεων σε κάθε χρήση είναι μεγαλύτερα των εσόδων της κύριας δραστηριότητας (24.047.223,11 € έσοδα επιδοτήσεων μη υπαγόμενα σε ΦΠΑ και 7.382.155,54 € έσοδα υπαγόμενα σε ΦΠΑ), ο έλεγχος προσδιόρισε τις κοινές δαπάνες στο ποσό των **297.175,41 ευρώ** και επί του αναλογούντος φόρου αυτών ποσού **60.356,84 ευρώ** προσδιορίστηκε με συντελεστή PRO-RATA 76% ο μη εκπιπτόμενος φόρος εισροών. Σημειώνεται ότι ο έλεγχος έλαβε ως κοινή δαπάνη και το ποσό **166.872,18 ευρώ** με αναλογούντα ΦΠΑ αυτών ποσό **38.380,59 ευρώ** , το οποίο κατά τον έλεγχο δεν προσauξάνει την αξία των επενδυτικών αγαθών αλλά αποτελεί λειτουργική δαπάνη του προσφεύγοντος οργανισμού και ως εκ τούτου δεν δικαιούται για το ποσό **38.380,59 ευρώ** επιστροφή, λόγω αγοράς επενδυτικών αγαθών.

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

- Παράνομος και κατά παράβαση του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας η αντίδικος φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε την έκπτωση ποσού Φ.Π.Α 74.515,33 και συνακόλουθα την επιστροφή αυτού ως πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. της 31.12.2010, δεδομένου ότι είναι αόριστη η αιτιολογία σχετικά με τον διαφορετικό τρόπο προσδιορισμού των κοινών εισροών στον οποίον προέβη . Οι δαπάνες του Οργανισμού συνολικού ποσού 238.224,15 ευρώ οι οποίες αφορούν ΔΕΗ , τηλεφωνικά έξοδα , γραφική ύλη , συντήρηση κτιρίων και επίπλων, καθαρισμό και φύλαξη κτιρίου Μεγάρου, επιμερίσθηκαν για όλες πλην της ΔΕΗ, με την αναλογία των εργαζομένων που παρείχαν «κοινή» εργασία (τόσο για την υπαγόμενη με δικαίωμα έκπτωσης ΦΠΑ δραστηριότητα όσο και για την απαλλασσόμενη/εξαιρούμενη ΦΠΑ δραστηριότητα χωρίς δικαίωμα έκπτωσης) σε σχέση με το σύνολο των εργαζομένων ήτοι 4/236. Ενώ η δαπάνη της ΔΕΗ ποσού 58.766,58 ευρώ επιμερίσθηκε με βάση την αναλογία του χώρου των κοινών Διευθύνσεων (Οικονομική Διεύθυνση και Διεύθυνση Προβολής και Επικοινωνίας) ήτοι 70 τ.μ. προς τον συνολικό χώρο των γραφείων του Μεγάρου 7.398 τ.μ. (0,009462) και σε συνδυασμό με την αναλογία των τεσσάρων ατόμων που προσφέρουν «κοινή» εργασία προς

τα δεκατρία άτομα που εργάζονται στον χώρο των κοινών Διευθύνσεων (0,3076923).

- Οι κοινές δαπάνες προσδιορίστηκαν στο ποσό των 3.212,75 ευρώ και ο Οργανισμός τηρούσε ιδιαίτερους λογαριασμούς στα βιβλία του, σύμφωνα με το άρθρο 31 παρ.6 του ν.2859/2000. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του επικαλείται την από 22.03.2007 απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.όπου αναφέρεται «όπως επιτραπεί στον Οργανισμό....., σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 παρ.6 ν2859/2000 να ενεργεί έκπτωση του Φ.Π.Α. των κοινών δαπανών (PRORATA) δεδομένου ότι τηρούνται ιδιαίτεροι λογαριασμοί στα τηρούμενα βιβλία Κ.Β.Σ. και επομένως είναι εφικτός ο σχετικός έλεγχος» .
- Η αντίδικος φορολογική αρχή λανθασμένα και κατά πλημμελή ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου προσαύξησε το ποσό του ΦΠΑ των κοινών δαπανών κατά 74.515,33 ευρώ, καθώς το ποσό αυτό αντιστοιχεί σε δαπάνες σχετιζόμενες αποκλειστικά με την φορολογητέα δραστηριότητα του Οργανισμού και με επενδυτικά αγαθά.

Α) Ως προς το δικαίωμα επιστροφής ΦΠΑ για εισαγωγές , αγορές, κατασκευές επενδυτικών αγαθών, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33 του Κώδικα Φ.Π.Α.

Επειδή στο άρθρο 33 παρ. 4 του ν.2859/2000 ορίζεται :

« 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 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.....»

Επειδή στο άρθρο 1 της Α.Υ.Ο. 1060481/4643/810/Α0014/ΠΟΛ1073/21-07-2004 αναφέρεται: 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) πράξεις των άρθρων 24 , 25 , 26 , 27 και 28 του Κώδικα Φ.Π.Α. , εφόσον για τις πράξεις αυτές προβλέπεται άμεση απαλλαγή,
- β) πράξεις για τις οποίες με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών προβλέπεται αναστολή καταβολής του φόρου,
- γ) εισαγωγές , αγορές, κατασκευές επενδυτικών αγαθών, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33 του Κώδικα Φ.Π.Α. ,
- δ) εκροές υπαγόμενες σε χαμηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α. από εκείνο των εισροών τους.»

Επειδή στο άρθρο 2 της Α.Υ.Ο. 1060481/4643/810/Α0014/ΠΟΛ1073/21-07-2004 μεταξύ άλλων αναφέρεται:

«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 παρ.16 του Π.Δ.1123/1980 (Ε.Γ.Λ.Σ.) ορίζεται:

«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 στο άρθρο 28 παρ.3 και 4 του Π.Δ.186/92 του Κ.Β.Σ. ορίζεται : «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 παγίων, 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 εν προκειμένω ο προσφεύγων Οργανισμός με την υπ'αριθμ.....αίτησή του ζήτησε επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α 1.017.255,71 €, φορολογικής περιόδου 01.12-31.12.2010, λόγω επενδυτικών αγαθών και αγοράς παγίων. Από τις διαπιστώσεις της από 16.6.2014 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου ΦΠΑ του ελεγκτή Δ.Ο.Υ., 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 (αμοιβών δικηγόρων και μηχανικών) ποσού **166.872,18 ευρώ** με ΦΠΑ αυτών ποσού **38.380,59 ευρώ**. Το ποσό αυτό δεν προσauξάνει 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 νομικές υπηρεσίες, δαπάνες συντήρησης και αμοιβές μηχανικών και συγκεκριμένα :

ΑΡ.ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΠΑΡΕΧΟΜΕΝΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑ
114/15-12-2010		3.000,00	690,00	ΝΟΜΙΚΕΣ ΥΠΟΘΕΣΕΙΣ - ΣΥΜΒΟΥΛΕΣ 12ος/2010
518/28-12-2010		18.000,00	4.140,00	ΑΜΟΙΒΗ ΓΙΑ ΤΗΝ ΠΑΡΟΧΗ ΝΟΜΙΚΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ 10ος,11ος,12ος/2010
17/31-12-2010		94.307,02	21.690,61	ΕΞΟΔΑ ΔΟΚΙΜΑΣΤΙΚΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΚΑΙ ΣΥΝΤΗΡΗΣΗΣ ΟΠΤΙΚΟΑΚΟΥΣΤΙΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ
26/30-12-2010		30.000,00	6.900,00	ΑΜΟΙΒΗ ΓΙΑ ΤΗΝ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗ ΣΕ ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΠΡΟΣΩΡΙΝΗΣ ΠΑΡΑΛΑΒΗΣ ΤΟΥ ΕΡΓΟΥ Β' ΦΑΣΗ

716/31-12-2010		9.000,00	2.070,00	ΑΜΟΙΒΗ ΓΙΑ ΤΗΝ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗ ΣΕ ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΠΡΟΣΩΡΙΝΗΣ ΠΑΡΑΛΑΒΗΣ ΤΟΥ ΕΡΓΟΥ Β' ΦΑΣΗ
233/30-12-2010		6.500,00	1.495,00	ΑΜΟΙΒΗ ΓΙΑ ΤΗΝ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗ ΣΕ ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΠΡΟΣΩΡΙΝΗΣ ΠΑΡΑΛΑΒΗΣ ΤΟΥ ΕΡΓΟΥ Β' ΦΑΣΗ
949/30-11-2010		3.032,58	697,49	ΑΝΤΙΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΛΑΔΙΟΥ ,ΦΙΛΤΡΩΝ , ΣΥΜΠΛΗΡΩΣΗ ΨΥΚΤΙΚΟΥ ΥΓΡΟΥ,ΚΑΘΑΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΠΙΝΑΚΩΝ
948/30-11-2010		3.032,58	697,49	ΑΝΤΙΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΛΑΔΙΟΥ ,ΦΙΛΤΡΩΝ , ΣΥΜΠΛΗΡΩΣΗ ΨΥΚΤΙΚΟΥ ΥΓΡΟΥ,ΚΑΘΑΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΠΙΝΑΚΩΝ
ΣΥΝΟΛΟ		166.872,18	38.380,59	

Συνεπώς ορθώς από τον έλεγχο α) δεν ελήφθησαν υπόψη οι ως άνω δαπάνες για 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) επί του αναλογούντος φόρου των οποίων έγινε διακανονισμός - PRO RATA {29.169,25 ευρώ (38.380,59 ευρώ X 76%)}

Β) Ως προς τον προσδιορισμό των κοινών εισροών για τον υπολογισμό του εκπιπτόμενου φόρου βάσει του άρθρου 31 παρ.1 και 4 του ν.2859/2000

Επειδή στο άρθρο 31 παρ. 1 του ν.2859/2000 ορίζεται : « 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.»

Επειδή στο άρθρο 31 παρ.4 του ν.2859/2000 ορίζεται : «Το ποσοστό που βρίσκεται με τον πιο πάνω τρόπο λαμβάνεται υπόψη για την εκκαθάριση του εκπιπτόμενου φόρου του έτους στο οποίο αφορά και για την υποβολή των περιοδικών δηλώσεων του επόμενου έτους.»

Επειδή στο άρθρο 31 παρ.6 του ν.2859/2000 ορίζεται: « 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 δραστηριότητας του, εφόσον για καθέναν από αυτούς τηρούνται ιδιαίτεροι λογαριασμοί στα βιβλία που προβλέπουν οι διατάξεις του Κ.Β.Σ.,

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 1/1-31/12/2010 πραγματοποίησε φορολογητέες εκροές ποσού 7.382.155,54 ευρώ αλλά και εκροές απαλλασσόμενες και εξαιρούμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης Φ.Π.Α. ποσού 24.047.223,11 ευρώ έχει υποχρέωση να προβεί σε προσδιορισμό του εκπιπτόμενου φόρου των κοινών εισροών βάσει του άρθρου 31 παρ.1 και 4 του ν.2859/2000.

Επειδή ο προσφεύγων Οργανισμός πραγματοποίησε δαπάνες (ΔΕΗ , τηλεφωνικά έξοδα , γραφική ύλη , συντήρηση , καθαρισμός και φύλαξη κτιρίου) συνολικού ποσού **238.224,15** ευρώ, οι οποίες ως ισχυρίζεται, χρησιμοποιήθηκαν τόσο στην υπαγόμενη σε ΦΠΑ δραστηριότητα όσο και στην απαλλασσόμενη /εξαιρούμενη του ΦΠΑ δραστηριότητα. Πλην όμως , για το ως άνω ποσό των 238.224,15 ευρώ προέβη σε επιπλέον επιμερισμό, χωρίς την τήρηση των απαιτούμενων ιδιαίτερων λογαριασμών στα τηρούμενα βιβλία που να διευκολύνουν τον έλεγχο και προσδιόρισε το ποσό των κοινών εισροών σε **3.212,75 ευρώ**, θεωρώντας ως βάση επιμερισμού την αναλογία των τεσσάρων ατόμων που προσφέρουν «κοινή» εργασία (σε δραστηριότητες υποκείμενες και μη υποκείμενες στο ΦΠΑ) .

Επειδή ο έλεγχος ορθώς προσδιόρισε ως κοινές εισροές α) δαπάνες ποσού **166.872,18 ευρώ** με αναλογούντα φόρο αυτών **38.380,59 ευρώ** 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 δικαιούται να επιστραφεί ποσό ΦΠΑ στον προσφεύγοντα Οργανισμό λόγω αγοράς παγίων και επενδυτικών αγαθών και β) δαπάνες ποσού **297.175,41 ευρώ** με αναλογούντα φόρο αυτών ποσό **60.356,84 ευρώ** -όπως αυτές αναλυτικά αναφέρονται στην κατάσταση προσδιορισμού κοινών δαπανών, που αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της οικείας Έκθεσης Μερικού Ελέγχου ΦΠΑ, - 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 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 ΦΠΑ χωρίς δικαίωμα έκπτωσης , τα οποία αφορούν κυρίως επιχορηγήσεις είναι μεγαλύτερα των εσόδων της κύριας δραστηριότητας (24.047.223,11 ευρώ έσοδα επιχορηγήσεων- εκμισθώσεων ακινήτων-λοιπών , 7.382.155,54 ευρώ έσοδα υπαγόμενα στο ΦΠΑ) , ο έλεγχος ορθώς προσδιόρισε συντελεστή PRO-RATA 76% (7.276.330,84 /31.100.511,96) , και ορθώς έλαβε , βάσει των προαναφερομένων , ως ποσό κοινών εισροών το ποσό **464.047,59 ευρώ (297.175,41 ευρώ + 166.872,18 ευρώ)** και υπολόγισε μη εκπιπτόμενο φόρο κοινών εισροών **75.040,45 ευρώ** { (60.356,84 +38.380,59)X 76% }. 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 16.6.2014 Έκθεση Μερικού Ελέγχου ΦΠΑ του ελεγκτή Δ.Ο.Υ., 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.ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος , ΑΦΜ

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

Διαχειριστική περίοδος 1/12-31/12/2010

Πιστωτικό υπόλοιπο : 1.038.482,87 ευρώ

Φόρος που επιστρέφεται : 1.038.482,87 ευρώ

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

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
α.α.
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ

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).