



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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο :

ΦΑΞ :

Καλλιθέα 16/03/2015

Αριθμός απόφασης 1063

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 πρωτοκόλλου/.....ενδικοφανή προσφυγή της «.....», ΑΦΜ , με έδρα στην Αθήνα , οδός , κατά της **υπ' αριθμ.....οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.** διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012 της Προϊσταμένης του, βάσει της οποίας προσδιορίσθηκε πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ της 31.12.2012 ποσού **91.708,41 ευρώ** αντί του δηλωθέντος ποσού **95.778,25 ευρώ** , και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την **υπ' αριθμ.....οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.** διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012 της Προϊσταμένης του, βάσει της οποίας προσδιορίσθηκε πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ της 31.12.2012 ποσού **91.708,41 ευρώ** αντί του δηλωθέντος ποσού **95.778,25 ευρώ** , της οποίας ζητείται η ακύρωση και την από οικεία έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α...

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής .

6. Την από 16/03/2015 εισήγηση του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου/.....ενδικοφανούς προσφυγής της «.....», 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' αριθμ..... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012 της Προϊσταμένης του , προσδιορίσθηκε πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ της 31.12.2012 ποσού **91.708,41 ευρώ** αντί του δηλωθέντος ποσού **95.778,25 ευρώ**. Η διαφορά φόρου μεταξύ δηλωθέντος πιστωτικού υπολοίπου και πιστωτικού υπολοίπου ελέγχου ύψους **4.069,84 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 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου ΦΠΑ(N.2859/2000) του ελεγκτή του , Συγκεκριμένα ο έλεγχος διαπίστωσε ότι στην διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2012 με βάση τα δεδομένα των βιβλίων διενεργήθηκαν πράξεις με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου συνολικού ποσού 10.590.473,80 € και πράξεις απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης ή εξαιρούμενες του φόρου συνολικού ποσού 142.456,37 € και κατ' εφαρμογή του άρθρου 31 του ν.2859/2000 προσδιόρισε το ποσοστό για την εκκαθάριση του εκπιπτόμενου φόρου (συντελεστής PRO-RATA) στο 1% . Συγκεκριμένα , ο έλεγχος θεώρησε ως κοινές δαπάνες το ποσό των **2.255.170,74 ευρώ** στις οποίες αναλογεί φόρος **406.964,23 ευρώ** . Επί του αναλογούντος φόρου αυτών , προσδιορίστηκε με συντελεστή PRO-RATA 1% , ο μη εκπιπτόμενος φόρος εισροών στο ποσό των **4.069,84 ευρώ** .

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να τροποποιηθεί η προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. έτους 2012 , με την οποία μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο έτους 2012 κατά 4.069,84 € και περιορίστηκε στο ποσό των 91.708,41 ευρώ , με το να μειωθεί κατά 750,27 ευρώ και να περιορισθεί στο ποσό των 95.027,98 € , προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς :

- Εσφαλμένα ο συντελεστής διακανονισμού (pro-rata) υπολογίσθηκε σε όλο το ΦΠΑ των δαπανών και γενικών εξόδων ενώ θα έπρεπε να υπολογισθεί στο ποσό του φόρου που αντιστοιχούσε σε κοινές εισροές οι οποίες κρίνεται απαραίτητο να προσδιορισθούν , δεδομένου ότι η εταιρεία είναι επιχείρηση και ως επιχείρηση λαμβάνει υπηρεσίες και αγαθά τα οποία έχουν να κάνουν με δαπάνες κόστους παραγωγής αγαθών και υπηρεσιών και τα ειδικά εμπορικά έξοδα .
- Προς επίρρωση του ως άνω ισχυρισμού διαχώρισε με βάση τα βιβλία , τα στοιχεία και τα λοιπά δικαιολογητικά εγγραφών, τις δαπάνες αρχικά σε δαπάνες παραγωγής και σε διοικητικές δαπάνες. Τις διοικητικές δαπάνες τις επιμέρισε σε κοινές και κατόπιν αυτού του επιμερισμού προσδιόρισε το ΦΠΑ που αντιστοιχεί στις κοινές εισροές στο ποσό των 75.027,31 ευρώ και υπολόγισε τον μη εκπιπτόμενο φόρο εισροών στο ποσό των 750,27 ευρώ (75.027,31X1%) . Ο ως άνω διαχωρισμός των δαπανών είχε προσκομισθεί στο έλεγχο με το υπ'αριθμ...../03-11-2014 υπόμνημα χωρίς να παρατίθενται ιδιαίτεροι λογαριασμοί

ανά δραστηριότητα .

Προς τούτο υποβλήθηκαν στην Υπηρεσία μας αναλυτικές καταστάσεις με βάση τα βιβλία της εταιρείας , με ιδιαίτερους λογαριασμούς προκειμένου να γίνει σαφής ο προσδιορισμός των κοινών δαπανών .

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 εν προκειμένω , όπως προκύπτει από τα στοιχεία της οικείας έκθεσης μερικού Ελέγχου ΦΠΑ , η προσφεύγουσα εταιρεία κατά την διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2012 πραγματοποίησε φορολογητέες εκροές με δικαίωμα έκπτωσης Φ.Π.Α. ποσού **10.571.520,64 ευρώ**, εκροές απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης ΦΠΑ ποσού **18.953,16 ευρώ** και πράξεις απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης Φ.Π.Α. ποσού **142.456,37 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 η προσφεύγουσα εταιρεία , κατά την υποβολή της υπ' αριθμ...../10-06-2013 αρχικής και της υπ'αριθμ...../23-10-2013 τροποποιητικής εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012, δήλωσε δαπάνες και γενικά έξοδα συνολικού καθαρού ποσού **2.255.170,74 ευρώ** με αναλογούντα ΦΠΑ αυτών **406.964,23 ευρώ** χωρίς να προσδιορίσει εκπιπτόμενο φόρο κοινών εισροών καθότι είχε υποχρέωση .

Επειδή ο έλεγχος προσδιόρισε , βάσει των διατάξεων του άρθρου 31 του ν.2859/2000 παρ.1 και 4 του ν.2859/2000, τον συντελεστή pro-rata στο 1% και λαμβάνοντας υπόψη ως κοινές δαπάνες τις δηλωθείσες από την προσφεύγουσα εταιρεία στον ΚΩΔ.114 «Δαπάνες , γενικά έξοδα φορολογητέα» στις προαναφερόμενες εκκαθαριστικές δηλώσεις, ποσού 2.255.170,74 ευρώ, υπολόγισε τον εκπιπτόμενο φόρο κοινών εισροών εφαρμόζοντας τον συντελεστή pro-rata επί του αναλογούντος φόρου αυτών , στο ποσό των **4.069,64 (406.964,23 X1%)** .

Επειδή με το υπ' αριθμ...../03-11-2014 απαντητικό υπόμνημά της στο υπ'αριθμ..... /10-10-2014 σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ν.4174/2013 που απέστειλε η Ελεγκτική Υπηρεσία, η

προσφεύγουσα εταιρεία προσδιόρισε το ΦΠΑ των κοινών εισροών στο ποσό των 75.027,31 ευρώ και αιτήθηκε ο συντελεστής pro-rata 1% όπως αυτός προσδιορίστηκε από τον έλεγχο, να υπολογισθεί στο ποσό αυτό αντί του ποσού 406.964,23 ευρώ (αναλογών ΦΠΑ των συνολικών δαπανών) που έλαβε υπόψη ο έλεγχος. Προς τούτο προσκόμισε στον έλεγχο αναλυτικές καταστάσεις οι οποίες καταρτίστηκαν με βάση τα βιβλία, τα στοιχεία και τα παραστατικά εγγραφών στις οποίες οι συνολικές δαπάνες διαχωρίστηκαν σε τιμολόγια με δαπάνες που αφορούν το κόστος παραγωγής, σε τιμολόγια με τις κοινές δαπάνες (διοικητικές) με επιμερισμό του αναλογούντος ΦΠΑ που τους αντιστοιχεί. Ο έλεγχος απέρριψε το ως άνω αίτημα της προσφεύγουσας εταιρείας και συγκεκριμένα στην τελευταία παράγραφο του κεφ. «ΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΠΙ ΤΩΝ ΙΣΧΥΡΙΣΜΩΝ ΤΗΣ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ» της οικείας έκθεσης αναφέρει: «...α) δεν υπάρχει κάποια απόφαση ούτε εκκρεμεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. κάποιο αίτημά της σχετικά με τον τρόπο προσδιορισμού του εκπιπτόμενου φόρου και β) στο εν λόγω υποβληθέν υπόμνημά της αναγράφει τα τιμολόγια δαπανών εξόδων και αγορών χωρίς να παρατίθεται οι ιδιαίτεροι λογαριασμοί δαπανών ανά δραστηριότητα, με βάση τα τηρούμενα βιβλία, με αποτέλεσμα ο έλεγχος να είναι αδύνατον να ελέγξει και να προσδιορίσει τις κοινές δαπάνες...»

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία, με την εν λόγω προσφυγή, επανήλθε στο ως άνω αίτημά της και για το σύνολο των φορολογητέων δαπανών ποσού 2.255.170,74 ευρώ και τον αναλογούντα ΦΠΑ αυτών 406.964,23 προσκόμισε στην Υπηρεσία μας αναλυτικές καταστάσεις διακριτές σε α) δαπάνες κόστους παραγωγής αγαθών και ειδικών εμπορικών εξόδων συνολικού ποσού 881.815,44 με ΦΠΑ αυτών 193.025,87 β) δαπάνες διοικητικές (κοινές) συνολικού ποσού 1.373.355,07 με ΦΠΑ αυτών 213.983,36 ευρώ. Στις καταστάσεις αυτές και για τις εν λόγω δαπάνες εμφανίζεται η ημερομηνία εγγραφής, ο ιδιαίτερος λογαριασμός του Ε.Γ.Λ.Σ. στον οποίο καταχωρήθηκαν, η αιτιολογία κίνησης και το σχετικό τιμολόγιο-παραστατικό εγγραφής.

Επειδή η προσφεύγουσα κάνοντας το ως άνω διαχωρισμό των δαπανών σε δαπάνες κόστους παραγωγής και σε διοικητικές δαπάνες θεωρεί ότι οι δαπάνες κόστους παραγωγής δεν είναι κοινές δαπάνες και το ποσό του ΦΠΑ των δαπανών αυτών ποσού 193.025,87 δεν μπορεί να ληφθεί υπόψη στον προσδιορισμό του μη εκπιπτόμενου φόρου κοινών εισροών. Ενώ για τις διοικητικές δαπάνες στις οποίες αντιστοιχεί ΦΠΑ ποσού 213.983,36 ευρώ χρησιμοποιώντας ποσοστά συμμετοχής στις κοινές εισροές 100%, 10% και 50%, προσδιορίζει το ΦΠΑ κοινών εισροών στο ποσό των 75.027,31 και ισχυρίζεται ότι ο μη εκπιπτόμενος φόρος εισροών είναι 750,27 ευρώ (75.027,31 X 1%).

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη ότι κατά την οριστική εκκαθάριση του φόρου στο τέλος της χρήσης για τον προσδιορισμό των κοινών δαπανών, δεν απαιτείται σχετική απόφαση από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., αλλά ο προσδιορισμός των κοινών δαπανών γίνεται βάσει πραγματικών γεγονότων, όπως εν προκειμένω το αντικείμενο εργασιών της προσφεύγουσας επιχείρησης και την πληροφόρηση που δόθηκε βάσει των ανωτέρω αναλυτικών καταστάσεων, προκύπτει σαφώς ο διαχωρισμός των δαπανών κόστους παροχής υπηρεσιών από τις διοικητικές δαπάνες και δέχεται το αίτημα της προσφεύγουσας ότι το σύνολο των δαπανών του κόστους παραγωγής αφορούν σε φορολογητέες εκροές με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, ενώ το

σύνολο των διοικητικών δαπανών αφορούν και στις φορολογητέες εκροές με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου αλλά και στις απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης. Επομένως ο συντελεστής PRO-RATA θα πρέπει να εφαρμοσθεί επί του φόρου των κοινών διοικητικών δαπανών.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία , χρησιμοποιεί ποσοστά συμμετοχής των διοικητικών δαπανών στις κοινές εισροές ήτοι ποσοστά 10% ,50% και 100% , χωρίς να δικαιολογεί τη βάση επιμερισμού μέσω τήρησης αναλυτικότερων λογαριασμών ώστε να εξασφαλισθεί ο ως άνω περαιτέρω επιμερισμός και να είναι εφικτός ο έλεγχος επ' αυτού, το σύνολο των διοικητικών δαπανών ποσού **1.373.355,07 ευρώ** θεωρούνται ως κοινές , με ΦΠΑ αυτών **213.938,36 ευρώ** και προσδιορίζεται το μη εκπιπτόμενο φόρο εισροών στο ποσό των **2.139,38 ευρώ (213.938,36 X 1%)**.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της απόκαι με αρ.πρωτ./.....ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας εταιρείας «.....» , ΑΦΜ και την τροποποίηση της υπ'αριθμ./.....οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ της Προϊσταμένης του ως εξής :

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

Διαχειριστική περίοδος 1/01-31/12/2012

Πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. προς έκπτωση : 93.638,67 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).