



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔ/ΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Θεσσαλονίκη 27/12/2016

Αριθμός απόφασης: 1696

Τμήμα Α7 - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333245

ΦΑΞ : 2313333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).
- β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
- γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
- δ. 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».
- ε. 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».
- στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/08-04-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του

Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-01-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

θ. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

ι. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του σωματείου «» – **Α.Φ.Μ.** με έδρα επί της οδού αριθ. και κύρια δραστηριότητα «δραστηριότητες άλλων οργανώσεων» κατά: α) της με αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013 και β) της με αριθμ. οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ (του άρθρου 4 του Ν.2523/1997) χρήσης 2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις από απόψεις της Δ.Ο.Υ., με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

6. Την **εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας.**

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του σωματείου «» – **Α.Φ.Μ.**, 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:

-Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013 αναγνωρίστηκε

πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. ύψους 337,76 €, που αντιστοιχεί σε ποσό επιστροφής ύψους 178,88 €, επειδή συμψηφίζεται το ποσό της έκπτωσης 87,78 € που είχε μεταφερθεί στην επόμενη χρήση 2014, πλέον προσαυξήσεων 71,10 €, καθώς το ποσό για μεταφορά προς έκπτωση στην επόμενη χρήση (2014) είναι 0,00 €.

-Με την υπ' αριθμ. / οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας αστικής μη κερδοσκοπικής εταιρίας (σωματείου) πρόστιμο ύψους 100,00 €, λόγω της μη υποβολής ανακεφαλαιωτικού πίνακα για τον 9^ο μήνα του έτους 2013 για ενδοκοινοτική παράδοση-παροχή υπηρεσιών σύμφωνα με το άρθρο 36 του Ν. 2859/2000 (Κώδικα ΦΠΑ).

Οι ανωτέρω πράξεις προέκυψαν κατόπιν της διενέργειας ελέγχου στη χρήση 2013 από την Δ.Ο.Υ. σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 14, 22, 31, 34 και 50 του Ν. 2859/2000, των ΠΟΛ 1056/2002, 1073/2004 και 1067/2013 σε συνδυασμό με τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που προβλέπονται από την ΔΕΛ 1197280/24-12-2013, δυνάμει της υπ' αριθμ. σχετικής εντολής ελέγχου.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η με αριθμ. πρωτ. αίτηση επιστροφής ΦΠΑ που υπέβαλλε η προσφεύγουσα στην Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013 με την οποία αιτείται ποσό επιστροφής ύψους 9.700,00 €.

Στα πλαίσια του ελέγχου που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. στα βιβλία και στοιχεία του παραπάνω σωματείου καθώς και στις υποβληθείσες εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ (αρχική και τροποποιητικές) διαπιστώθηκε ότι το προσφεύγον σωματείο είχε καταχωρήσει λανθασμένα, στην με αριθμό καταχώρησης/03-09-2013 τελευταία τροποποιητική εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, τα έσοδα από επιδοτήσεις-επιχορηγήσεις στις απαλλασσόμενες εκροές με δικαίωμα έκπτωσης ΦΠΑ (ΚΩΔ 610 της υποβληθείσας δήλωσης) ενώ αφορούν απαλλασσόμενες εκροές χωρίς δικαίωμα έκπτωσης ΦΠΑ (ΚΩΔ 611 της υποβληθείσας δήλωσης).

Η εν λόγω εκκαθαριστική δήλωση υποβλήθηκε σε συνέχεια των τροποποιητικών εκκαθαριστικών δηλώσεων των χρήσεων 2012, 2011 και 2010. Με την υπ' αριθμ./03-09-2014 υποβληθείσα τροποποιητική εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ χρήσης 2010 το πιστωτικό υπόλοιπο της αρχικής εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ ύψους 10.738,19 € μηδενίζεται.

Το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ της ελεγχόμενης διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013 ύψους 9.787,78 € διαπιστώθηκε ότι προέρχεται κατά ένα μέρος από τη μεταφορά ποσού 1.977,70 € για έκπτωση από την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο και κατά το μεγαλύτερο μέρος προκύπτει από τη διαφορά μεταξύ του φόρου εισροών ύψους 15.061,53 € μείον το φόρο εκροών ύψους 925,61 € της εν λόγω χρήσης.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., επικαλούμενη τους κάτωθι λόγους:

1) Η προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού είναι μη νόμιμη και ακυρωτέα ως παντελώς αδικαιολόγητη

2) Η προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού είναι μη νόμιμη και ακυρωτέα λόγω παράβασης κατ' ουσίαν διατάξεως του νόμου (εφαρμογή pro rata)

3) Εσφαλμένο το πιστωτικό υπόλοιπο του ελέγχου που μεταφέρεται από προηγούμενες χρήσεις (2011 και 2012).

4) Η προσβαλλόμενη υπ' αριθμ. πράξη επιβολής προστίμου κατ' άρθρο 4 του Ν. 2523/1997 είναι μη νόμιμη και ακυρωτέα διότι εσφαλμένα θεωρήθηκε ότι το Σωματείο δεν υπέβαλε ανακεφαλαιωτικό πίνακα για τον 9^ο μήνα του έτους 2013 για ενδοκοινοτική παράδοση-παροχή υπηρεσιών σύμφωνα με το άρθρο 36 του Ν. 2859/2000.

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο προβαλλόμενους λόγους ότι η προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού είναι μη νόμιμη και ακυρωτέα λόγω παράβασης κατ' ουσίαν διατάξεων του νόμου με εφαρμογή pro rata

Επειδή, στο άρθρο 28 παρ. 2 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170)) ορίζεται ότι: «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 εμπειριστατωμένα 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.»

Επειδή, στο άρθρο 30 παρ. 1 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «1. Πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η πράξη, με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογούμενου για μια ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή για μια ή περισσότερες φορολογικές υποθέσεις. Με την πράξη προσδιορισμού φόρου συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή ή απαίτηση του φορολογούμενου.»

Επειδή, στο άρθρο 34 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του «Κώδικα». Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση...».

Επειδή, στο άρθρο 37 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: « Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης .

Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει [τουλάχιστον] τις εξής πληροφορίες:

- α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου,
- β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,
- γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης,
- δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη,
- ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής,
- στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος,
- ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου,
- η) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και
- θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα
- ι) λοιπές πληροφορίες.

Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου. Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου , εκτός από την περίπτωση του τετάρτου εδαφίου του άρθρου 34.

Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της οικείας έκθεσης καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα».

Επειδή, στην παράγραφο 1 του άρθρου 2 του ν. 2859/2000 (Κώδικας ΦΠΑ) ορίζεται ότι: «1. Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,...»

Επειδή, στην παράγραφο 1 περ. η και ιε του άρθρου 22 του ν. 2859/2000 (Κώδικας ΦΠΑ) ορίζεται ότι: «**1. Απαλλάσσονται από το φόρο: ...η) η παροχή υπηρεσιών από σωματεία** ή ενώσεις προσώπων προς τα μέλη τους , τα οποία μέλη ασκούν δραστηριότητα απαλλασσόμενη από το φόρο ή μη υποκείμενη στο φόρο, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές είναι άμεσα αναγκαίες για την άσκηση της δραστηριότητας αυτής και παρέχονται έναντι συνεισφοράς στα κοινά έξοδα,..... **ιε) η παροχή υπηρεσιών και η στενά συνδεδεμένη με αυτές παράδοση αγαθών προς τα μέλη τους, έναντι καταβολής συνδρομής, από μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα και οργανισμούς**, που επιδιώκουν στα πλαίσια του συλλογικού τους συμφέροντος σκοπούς πολιτικούς, συνδικαλιστικούς, θρησκευτικούς, φιλοσοφικούς, φιλανθρωπικούς ή εθνικούς **εφόσον δεν οδηγούν σε στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού,...».**

Επειδή, στο άρθρο 31 του ν. 2859/2000 (Άρθρα 173-175 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ και άρθρα 17 παρ. 5 και 19 οδηγίας 77/388/ΕΟΚ) ορίζεται ότι: «1. Σε περίπτωση που ο υποκείμενος στο φόρο χρησιμοποιεί αγαθά και υπηρεσίες για την πραγματοποίηση πράξεων, για μερικές από τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, ο 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

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

8. Ο φόρος που αναλογεί σε πράξεις που δεν παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης εκπίπτει ολόκληρος, εφόσον, για κάθε διαχειριστική περίοδο, δεν υπερβαίνει το ποσό των 30 ευρώ...».

Επειδή, στην **ΠΟΛ 1056/11-02-2002** στην παρ 3 της 14^{ης} Δ/σης ΦΠΑ μεταξύ των άλλων ορίζεται ότι: «3. Αναλογία έκπτωσης Φ.Π.Α (Pro rata). Α. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 9 του Ν. 2954/2001 αντικαταστάθηκαν οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000) που αφορούν τον προσδιορισμό του εκπιπτόμενου 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 Ελλάδος) και για την πραγματοποίηση πράξεων που δεν παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης (π.χ. απαλλασσομένων χωρίς δικαίωμα έκπτωσης ή πράξεων με αναστολή του δικαιώματος έκπτωσης - νέα ακίνητα κ.λ.π.), ο

εκπιπτόμενος φόρος των κοινών εισροών που αφορά τις πράξεις αυτές ορίζεται σε ποσοστό στα εκατό του συνολικού ποσού του φόρου..... Η διαφοροποίηση με την πυλαία διάταξη είναι ότι δεν δημιουργείται πλέον κλάσμα από την επιχείρηση που πραγματοποιεί πράξεις που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης και πράξεις εξαιρούμενες του Φ.Π.Α. 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 ήδη μερικό δικαίωμα έκπτωσης, λόγω πραγματοποίησης πράξεων υπαγομένων στο φόρο. τόσο με δικαίωμα έκπτωσης, όσο και χωρίς δικαίωμα έκπτωσης..».

Επειδή, με τις διευκρινίσεις που δόθηκαν με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1056/2002 για διαχειριστικές περιόδους μετά την 1.1.2001, συμπεριλαμβάνονται στον παρονομαστή του κλάσματος της **pro rata** οι επιδοτήσεις που δεν συμπεριλαμβάνονται στη φορολογητέα αξία (εξαιρούμενες) μόνο εφόσον η επιχείρηση έχει υποχρεωθεί (λόγω της ύπαρξης εκροών χωρίς δικαίωμα έκπτωσης) για την δημιουργία του κλάσματος της **pro rata**.

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι:

- εάν οι επιδοτήσεις επιχορηγήσεις κλπ. περιλαμβάνονται στη φορολογητέα αξία (υπάγονται σε ΦΠΑ), θα συμπεριληφθούν στον αριθμητή και παρανομαστή του κλάσματος της **pro rata**.
- εάν οι επιδοτήσεις, επιχορηγήσεις δεν υπάγονται σε ΦΠΑ θα συμπεριληφθούν στον παρανομαστή του κλάσματος, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που παραπάνω αναφέρθηκαν.

Επειδή, «σύμφωνα με το γενικό κανόνα σχετικά με το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των εισροών (αγορών), από το ΦΠΑ των εκροών (πωλήσεων), το δικαίωμα αυτό παρέχεται όταν πραγματοποιούνται φορολογητέες πράξεις (πωλήσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών με ΦΠΑ κ.λπ.) ή πράξεις απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης (άρθρο 30 παρ 1 και 2), ενώ για τις λοιπές πράξεις δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης (στις περισσότερες πράξεις του άρθρου 22)....

Για τον προσδιορισμό αυτής της κατ' αναλογία εκπτώσεως, χρησιμοποιείται η λατινική αυτή λέξη **pro rata**, που σημαίνει κατ' αναλογία έκπτωση του ΦΠΑ των κοινών εισροών....

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 επί τοις εκατό του συνολικού ποσού του φόρου των κοινών αυτών εισροών.

Σχηματισμός κλάσματος: Το ποσοστό αυτό, το οποίο θα εφαρμοστεί στο φόρο των κοινών εισροών, προκειμένου να προσδιοριστεί ο εκπιπτόμενος 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. Άρα στο κλάσμα (**pro rata**), **περιλαμβάνονται:**

α) στον αριθμητή: οι φορολογητέες εκροές και οι φορολογητέες εκροές εκτός Ελλάδος και οι απαλλασσόμενες εκροές που δημιουργούν δικαίωμα προς έκπτωση,

β) στον παρονομαστή: ό,τι έχει περιληφθεί στον αριθμητή και οι απαλλασσόμενες εκροές που δεν δημιουργούν δικαίωμα προς έκπτωση. Επίσης, στον παρονομαστή συμπεριλαμβάνονται και οι μη συνδεόμενες με την τιμή των πράξεων επιδοτήσεις, μόνο στην περίπτωση που το κλάσμα έχει ήδη δημιουργηθεί από άλλη αιτία. Σε περίπτωση που ο υποκείμενος έχει την υποχρέωση δημιουργίας του κλάσματος **δεν θα συμπεριλάβει στον παρονομαστή του κλάσματος τυχόν έσοδα εκτός πεδίου εφαρμογής του ΦΠΑ, παρά μόνο τις επιδοτήσεις - επιχορηγήσεις και οικονομικές ενισχύσεις που δεν αποτελούν μέρος της φορολογητέας αξίας (δεν συνδέονται με την τιμή).** Δηλαδή το κλάσμα έχει γενικά ως ακολούθως:

Φορολ. εκροές (χωρίς ΦΠΑ) + φορολ.εκτός Ελλάδας + απαλ/νες με δικαίωμα έκπτωσης

Φορολογητέες εκροές χωρίς ΦΠΑ+ φορολ. εκτός Ελλάδας + απαλ/νες με & χωρίς δικαίωμα έκπτωσης + επιδοτήσεις που δεν συνδέονται με την τιμή

Πράξεις 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 ΦΠΑ (π.χ. υπηρεσίες υγείας, εκπαίδευσης, ασφαλιστικές και αντασφαλιστικές εργασίες, μισθώσεις ακινήτων κλπ.)

β) παραδόσεις νέων ακινήτων υπαγόμενων σε ΦΠΑ με απαλλαγή πρώτης κατοικίας γ) παραδόσεις βιομηχανοποιημένων καπνών από μεταπωλητές και λιανοπωλητές (πρατηριούχους, ψιλικατζίδικα, περίπτερα κλπ.), στους οποίους δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου της αγοράς τους. Την ίδια αντιμετώπιση είχαν μέχρι 31.12.2002 και οι πωλήσεις από μεταπωλητές εισιτηρίων μεταφοράς προσώπων των οποίων η ακύρωση προβλέπεται σε ειδικά μηχανήματα, καθώς και των καρτών τηλεπικοινωνίας ωστόσο σύμφωνα με ρητή διάταξη που προστέθηκε στο άρθρο 30 (περ. στ' παρ. 2 άρθρο 30 που προστέθηκε με το ν. 3091/2002) παρέχεται πλέον δικαίωμα έκπτωσης για το φόρο των λοιπών εισροών για τους συγκεκριμένους υποκείμενους οπότε δεν γίνεται πλέον *pro rata* εξ αυτού του λόγου ή αν γίνεται λόγω ύπαρξης άλλων απαλλασσόμενων πράξεων με κοινές εισροές, οι πωλήσεις εισιτηρίων και καρτών δεν περιλαμβάνονται στον παρονομαστή της (Σχετ. ΠΟΛ. 1006/2003).

Ποσά που δεν λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό του εκπιπόμενου φόρου (*pro rata*): Δεν υπάρχει υποχρέωση για *pro rata* στην περίπτωση που ο υποκείμενος στο ΦΠΑ έχει εκτός από έσοδα με δικαίωμα έκπτωσης και έσοδα εκτός πεδίου εφαρμογής του ΦΠΑ, όπως αποζημιώσεις κλπ..

Δεν λαμβάνονται υπ' όψη, ούτε στον αριθμητή, ούτε στον παρονομαστή, τα ποσά που προέρχονται από:

- παραδόσεις (πώληση κλπ.) αγαθών, τα οποία χρησιμοποιούνται από τον υποκείμενο για πάγια εκμετάλλευση στην επιχείρηση (π.χ. πώληση από ξενοδοχείο που εκμεταλλεύεται και λουτρά, παλαιών κρεβατιών λόγω ανακαίνισης, όπου τα σχετικά έσοδα δε λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό του ποσοστού έκπτωσης, δηλαδή δεν υπολογίζονται ούτε στον αριθμητή ούτε στον παρονομαστή του κλάσματος)

- αυτοπαραδόσεις ή ιδιοχρησιμοποιήσεις,
- ενδοκοινοτικές αποκτήσεις,
- πράξεις λήπτη και επιστροφές φόρων,
- εκροές εξ αιτίας αγοράς επενδυτικών αγαθών με την ΚΥΑ Π.2869/1987 ή ανακυκλώσιμων, σύμφωνα με το άρθρο 39° του ΦΠΑ.

- παρεπόμενες πράξεις σε ακίνητα ή από χρηματοδοτικές ή πράξεις των περιπτώσεων κ', κα', κβ', κγ', κδ και κε', της παρ. 1 του άρθρου 22 του ΦΠΑ. (ν.2859/2000), εφόσον πρόκειται για παρεπόμενες της κύριας δραστηριότητας πράξεις (θέμα πραγματικό, εξαρτάται από τη φύση της δραστηριότητας του υποκειμένου). Επισημαίνεται ότι τα έσοδα από τις χρηματοδοτικές πράξεις δεν λαμβάνονται υπόψη στον παρανομαστή του κλάσματος, εφόσον οι εργασίες ή υπηρεσίες αυτές δεν αποτελούν κύρια δραστηριότητα του υποκειμένου στο ΦΠΑ.

Σύμφωνα εξάλλου με την απόφαση του Δικαστηρίου των Ευρωπαϊκών κοινοτήτων, στην υπόθεση **C-306/94** το Δικαστήριο απεφάνθη ότι:

Τα χρηματοοικονομικά αυτά προϊόντα δεν περιλαμβάνονται στον παρανομαστή του κλάσματος της αναλογίας εκπτώσεως, καθόσον πρόκειται στην περίπτωση αυτή - υπό την προϋπόθεση ότι απαιτούν τη χρησιμοποίηση του μικρού μόνο ποσοστού της διοικητικής υποδομής της επιχείρησης - για παρεπόμενες πράξεις, κατά την έννοια του άρθρου 19, παρ. 2, δεύτερη φράση, της έκτης οδηγίας περί ΦΠΑ. Αυτό συμβαίνει:

- όταν οι πράξεις αυτές δεν περιλαμβάνονται στην κύρια οικονομική δραστηριότητα της επιχείρησης, αλλά έχουν ορισμένη σχέση με αυτή,

- όταν απαιτούν αμελητέο μόνο ποσοστό των μέσων που διαθέτει η επιχείρηση για την άσκηση της οικονομικής της δραστηριότητας και θα μπορούσαν, κατά συνέπεια, να μειώσουν αδικαιολόγητα το ποσό της εκπτώσεως,

- όταν οι πράξεις αυτές δεν υπερβαίνουν τον κύκλο εργασιών, που σχετίζεται με την κύρια οικονομική δραστηριότητα της επιχείρησης,

Κατά συνέπεια, η είσπραξη τόκων από καταθέσεις των διαθέσιμων μιας επιχείρησης θα πρέπει, κατά τεκμήριο, να θεωρούνται παρεπόμενη πράξη, εφόσον καλύπτονται οι ανωτέρω προϋποθέσεις και δεν πρέπει κατά συνέπεια να περιλαμβάνονται στον παρανομαστή του κλάσματος (*pro rata*)....

Σύμφωνα με τις οδηγίες που έχουν δοθεί με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1057/1992, οι επιδοτήσεις, επιχορηγήσεις, κ.λπ. που είναι συνδεδεμένες με την τιμή, πρέπει να περιλαμβάνονται στη βάση επιβολής του φόρου, εφόσον συντρέχουν αθροιστικά οι παρακάτω προϋποθέσεις:

- α) οι επιδοτήσεις κ.λπ. αποτελούν την αντιπαροχή ή τμήμα αυτής,

- β) καταβάλλονται στον προμηθευτή των αγαθών ή στον παρέχοντα τις υπηρεσίες και

- γ) καταβάλλονται από κάποιο τρίτο πρόσωπο.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 31 του ΦΠΑ «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.».....»(ΦΠΑ Ανάλυση-Ερμηνεία Δημήτρης Σταματόπουλος-Άννα Κλώνη Ν. 2859/2000-Άρθρο 31. προσδιορισμός έκπτωσης – *pro rata*-

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ, ΕΠΙΣΗΜΑΝΣΕΙΣ, ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΣΤΟ ΑΡΘΡΟ 31 έκδοση 2015 σελ. 833,834,835,836 και 839).

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου της ΕΕ-ΔΕΕ και «σύμφωνα με τις σκέψεις του στην απόφαση **C 318/11** στην περίπτωση που αγαθά ή υπηρεσίες χρησιμοποιούνται από τον υποκείμενο για την ταυτόχρονη πραγματοποίηση τόσο πράξεων αναφερόμενων στις παραγράφους 2 και 3 του άρθρου 17, οι οποίες παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης, όσο και πράξεων οι οποίες δεν παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης, το άρθρο 17, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας επιτρέπει την έκπτωση μόνον του μέρους του ΦΠΑ που αναλογεί στις πρώτες φορολογητέες πράξεις (C 488/07, σκέψη 17). Το δικαίωμα εκπτώσεως υπολογίζεται, βάσει αναλογίας καθοριζόμενης σύμφωνα με το άρθρο 19 της ως άνω οδηγίας (C -488/07, σκέψη 18). Επιβάλλεται όμως η διαπίστωση ότι, στον βαθμό που ο υπολογισμός της αναλογίας εκπτώσεως συνιστά ένα στοιχείο του καθεστώτος εκπτώσεων, ο τρόπος κατά τον οποίον πρέπει να πραγματοποιείται ο υπολογισμός αυτός εμπίπτει, μαζί με το εν λόγω καθεστώς εκπτώσεων, στη σφαίρα εφαρμογής της εθνικής νομοθεσίας περί ΦΠΑ, με την οποία πρέπει να συνδέεται φορολογικώς μια δραστηριότητα ή μια πράξη.

Όπως προκύπτει όμως από τη σκέψη 19 της προπαρατεθείσας C -488/07 το άρθρο 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, που αρχίζει με τη λέξη «εντούτοις», **επιτρέπει παρέκκλιση από τον κανόνα** που διατυπώνεται στο πρώτο και στο δεύτερο εδάφιο του εν λόγω άρθρου 17, παράγραφος 5, διότι επιτρέπει στα κ-μ να προβλέψουν μια από τις άλλες μεθόδους καθορισμού του δικαιώματος εκπτώσεως που απαριθμούνται στο τρίτο εδάφιο της ως άνω διατάξεως. Στο μέτρο που η διάταξη αυτή πρέπει συνεπώς να θεωρείται ότι εισάγει παρέκκλιση τα κ-μ οφείλουν, κατά την άσκηση των εξουσιών που τους απονέμει η ως άνω διάταξη, να διασφαλίσουν την πρακτική αποτελεσματικότητα του άρθρου 17, (παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας), καθώς και τις αρχές που διαπνέουν το κοινό σύστημα του ΦΠΑ, και ιδίως τις **αρχές της φορολογικής ουδετερότητας και της αναλογικότητας**. Η παραπάνω διάταξη (παρ. 5 άρθρο 17) δεν θέτει ειδικό κανόνα σχετικά με τη μέθοδο στρογγυλοποιήσεως του κατά τα ανωτέρω καθορισθέντος εκπιπτόμενου ποσού. **Εναπόκειται, πράγματι, στις φορολογικές αρχές του κάθε κράτους μέλους να καθορίσουν**, όπως τους επιτρέπει το άρθρο 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, **τη μέθοδο καθορισμού του δικαιώματος προς έκπτωση**, έχοντας τη δυνατότητα να προβλέψουν χωριστή αναλογία για κάθε τομέα δραστηριότητας ή έκπτωση ανάλογα με τη διάθεση του συνόλου ή μέρους των αγαθών και των υπηρεσιών σε συγκεκριμένη δραστηριότητα ή, ακόμη, αποκλεισμό του δικαιώματος εκπτώσεως υπό ορισμένες συνθήκες (βλ. C -488/07, σκέψη 19). Σύμφωνα με την απόφαση C -511 /10 κατά την άσκηση της εξουσίας αυτής, τα εν λόγω κράτη **υποχρεούνται να λαμβάνουν υπόψη τον σκοπό και την οικονομία της ως άνω οδηγίας...**» (ΦΠΑ Ανάλυση-Ερμηνεία Δημήτρης Σταματόπουλος-Άννα Κλώνη Ν. 2859/2000-Άρθρο 31. προσδιορισμός έκπτωσης – pro rata-ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ, ΕΠΙΣΗΜΑΝΣΕΙΣ, ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΣΤΟ ΑΡΘΡΟ 31 έκδοση 2015 σελ. 841).

Επειδή, στο άρθρο 64 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «*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*».

Επειδή, η φορολογική αρχή στην οικεία έκθεση ελέγχου εφαρμόζει τα αναφερόμενα στο άρθρο 31 του Ν. 2859/2000 και τις οδηγίες που δόθηκαν με την ΠΟΛ 1056/2002 ως προς τον προσδιορισμό του εκπιπτόμενου φόρου (**pro rata**) προσδιορίζοντας σε ποσοστό επί εκατό του συνολικού ποσού του φόρου των κοινών εισροών (για πράξεις με δικαίωμα και χωρίς δικαίωμα έκπτωσης) εκτός από τη στρογγυλοποίηση του δεκαδικού μέρους του ποσοστού που προκύπτει από την εφαρμογή του κλάσματος στην αμέσως μεγαλύτερη ακέραια μονάδα.

Συνεπώς οι παραπάνω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Ως προς τον τρίτο προβαλλόμενο λόγο ότι είναι εσφαλμένο το πιστωτικό υπόλοιπο του ελέγχου που μεταφέρεται από προηγούμενες χρήσεις

Επειδή με την Οδηγία 115/2001 της Ευρωπαϊκής Ένωσης θεσπίστηκαν ενιαίοι κανόνες, οι οποίοι ισχύουν υποχρεωτικά από 1.1.2004 σε όλα τα κράτη-μέλη. Οι οδηγίες της ΕΕ είναι υποχρεωτικής εφαρμογής για τα κράτη-μέλη, τα οποία με δική τους εσωτερική νομοθεσία εισήγαγαν στο εσωτερικό τους δίκαιο τους κανόνες τιμολόγησης της Οδηγίας 115/2001.

Επειδή η χώρα μας είχε λεπτομερή και περιγραφική διαδικασία για τον τρόπο έκδοσης των τιμολογίων, με αποτέλεσμα οι προσαρμογές που απαιτήθηκαν για την εφαρμογή της οδηγίας της ΕΕ να μην έχουν μεγάλη έκταση. Έτσι επελέγη να παραμείνουν ως έχουν οι διατάξεις του άρθρου 12 του ΚΒΣ, αφού πλέον περιέχονταν στην προαναφερόμενη οδηγία της Ευρωπαϊκής Ένωσης και οι όποιες διαφορές υπήρχαν προστέθηκαν με το άρθρο 18α του ΚΒΣ που ίσχυε ως και τη χρήση 2012, όπου μεταξύ των άλλων ορίζεται και ο τρόπος έκδοσης των Τιμολογίων του άρθρου 12 §3 ΚΒΣ (είσπραξη οικονομικών ενισχύσεων, επιχορηγήσεων, ανόργανων εσόδων, ποινικών ρητρών, αποζημιώσεων, επιστροφές έμμεσων φόρων κτλ.). Στα τιμολόγια αυτά δεν προκύπτει υποχρέωση αναγραφής διατάξεων ΦΠΑ γιατί οι πράξεις αυτές βρίσκονται εκτός πεδίου εφαρμογής ΦΠΑ.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 § 3 του ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ) ορίζεται ότι για το «...Τιμολόγιο επιδοτήσεων οικονομικών ενισχύσεων, αποζημιώσεων ανόργανων εσόδων, εισφορών, επιστροφών έμμεσων φόρων δασμών τελών και τόκων εκδίδεται από τον επιτηδευματία, κατά την είσπραξη ή πίστωση του λογαριασμού του, από οποιοδήποτε πρόσωπο δημόσιο ή ιδιωτικό, νομικό ή φυσικό, επιτηδευματία ή ιδιώτη, για είσπραξη: **α)** επιδοτήσεων, **β)** οικονομικών ενισχύσεων, **γ)** αποζημιώσεων, **δ)** επιστροφών έμμεσων φόρων, δασμών, τελών, τόκων, **ε)** εισφορών και **στ)** άλλων ανόργανων εσόδων.

Το τιμολόγιο αυτό είναι αθεώρητο και εκδίδεται κατά την είσπραξη, ως είσπραξη δε θεωρείται και η πίστωση του λογαριασμού του δικαιούχου εφόσον αυτός εγγράφως έλαβε γνώση της πίστωσης αυτής. Η διάταξη αυτή κατά ένα μέρος είναι ίδια με την § 25 του άρθρου 13 του προϊσχύοντος ΚΦΣ. Κατά την ερμηνεία των διατάξεων αυτών είχε γίνει δεκτό, αλλά το ίδιο ισχύει και με τις νέες διατάξεις του ΚΦΑΣ, ότι εκδίδεται τιμολόγιο (τότε απόδειξη) και για:

- α.** Επιδοτήσεις προσωπικού από ΟΑΕΔ. (Το ποσό αυτό συνιστά αφαιρετικό στοιχείο της δαπάνης, για αμοιβές προσωπικού των επιχειρήσεων που επιδοτούνται (§ 6 αρθρ. 29 Ν. 1262/82).
- β.** Χρηματοδοτήσεις κοινοτικών προγραμμάτων, **γ.** Εισπράξεις Νομισματικών Εξισωτικών Ποσών

(ΝΕΠ)....» (Δημήτρης Σταματόπουλος ΑΝΑΛΥΣΗ ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΚΒΣ, Άρθρο 12 Τιμολόγηση αποζημιώσεις, επιδοτήσεις κλπ. Έκδοση 2008, Θέμα 231, σελ. 1380).

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 6 «Τιμολόγηση συναλλαγών» του ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ) όπως ισχύουν μετά την τροποποίηση – συμπλήρωση τους με τις διατάξεις του άρθρου 4 της Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ 229 Α΄/19-11-2012), ορίζονται οι κανόνες που διέπουν την έκδοση παραστατικών, που καλύπτουν επαγγελματικές συναλλαγές, ήτοι αναφέρονται στην έκδοση των τιμολογίων και των εκκαθαρίσεων και το οποίο ίσχυε στη χρήση 2013.

Επειδή στην παράγραφο 3 του παραπάνω άρθρου ορίζεται ότι «3. Επίσης, ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών εκδίδει τιμολόγιο όταν εισπράττει επιδοτήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, αποζημιώσεις, επιστροφές τόκων, εισφορές και άλλα ανόργανα έσοδα. Για την υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου, ως είσπραξη θεωρείται και η πίστωση του λογαριασμού του δικαιούχου, εφόσον αυτός εγγράφως έλαβε γνώση της πίστωσης αυτής.» Αιτιολογική νόμου 4093/2012: Με την παράγραφο 3 ορίζονται κάποιες ειδικές περιπτώσεις, για τις οποίες δημιουργείται υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου από τον υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών. **Δεν επέρχεται καμία ουσιώδης μεταβολή**, εκτός του ότι πλέον δεν προβλέπεται η έκδοση αυτού, στις περιπτώσεις επιστροφής έμμεσων φόρων, δασμών και τελών.

Επειδή, βάσει της ΠΟΛ 1056/20002 εάν οι επιδοτήσεις επιχορηγήσεις κλπ. περιλαμβάνονται στη φορολογητέα αξία (υπάγονται σε ΦΠΑ), θα συμπεριληφθούν στον αριθμητή και παρανομαστή του κλάσματος της **pro rata**. εάν οι επιδοτήσεις, επιχορηγήσεις δεν υπάγονται σε ΦΠΑ θα συμπεριληφθούν στον παρανομαστή του κλάσματος, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που παραπάνω αναφέρθηκαν.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22 του ΦΠΑ. (ν.2859/2000) το κύριο χαρακτηριστικό των πράξεων αυτών, είναι ότι δεν παρέχουν στον υποκείμενο στο φόρο που τις πραγματοποιεί, δικαίωμα έκπτωσης του φόρου που επιβάρυνε τις εισροές που απαιτούνται για την πραγματοποίηση των πράξεων αυτών. Δηλαδή σε όλες τις περιπτώσεις των απαλλαγών που καθιερώνονται με το άρθρο αυτό, οι υποκείμενοι στο φόρο απαλλάσσονται κατά την πραγματοποίηση των πράξεων αυτών (για τα έσοδα τους), όχι όμως και από τον κατ' επίρριψη φόρο, όταν εισάγουν ή αγοράζουν αγαθά ή δέχονται υπηρεσίες, τον οποίο περιλαμβάνουν στο κόστος των παραδιδόμενων αγαθών ή των παρεχόμενων υπηρεσιών. Οι υποκείμενοι που ενεργούν τις πράξεις αυτές εξομοιώνονται δηλαδή με τελικούς καταναλωτές.

Επειδή, τα επίμαχα τιμολόγια που εξέδωσε στις χρήσεις 2011-2013 και που επικαλείται η προσφεύγουσα, αφορούν σε επιχορηγήσεις που δεν υπάγονται σε ΦΠΑ και αφορούν σε περιπτώσεις εξαιρούμενες και απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, ορθά δεν συμπεριλήφθηκαν στον αριθμητή του κατ' αναλογία υπολογιζόμενου κλάσματος (pro rata), αλλά μόνο στον παρανομαστή του παραπάνω κλάσματος και συνεπώς ορθά σχηματίστηκε το κλάσμα και υπολογίστηκε το μεταφερόμενο πιστωτικό υπόλοιπο της χρήσης 2011 στις 31/12/2011 για μεταφορά προς έκπτωση στη χρήση 2012, το μεταφερόμενο πιστωτικό υπόλοιπο της χρήσης 2012

στις 31/12/2012 για μεταφορά προς έκπτωση στη χρήση 2013 και το τελικό προκύπτον ποσό για επιστροφή βάσει ελέγχου από την ελέγχουσα Δ.Ο.Υ.

Συνεπώς ο παραπάνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον τέταρτο προβαλλόμενο λόγο ότι η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου κατ' άρθρο 4 του Ν. 2523/1997 είναι μη νόμιμη και ακυρωτέα διότι εσφαλμένα θεωρήθηκε ότι το Σωματείο δεν υπέβαλε ανακεφαλαιωτικό πίνακα για τον 9^ο μήνα του έτους 2013 για ενδοκοινοτική παράδοση-παροχή υπηρεσιών

Επειδή, στην παράγραφο 5α του άρθρου 36 του ν. 2859/2000 (Κώδικας ΦΠΑ) ορίζεται ότι: «5.α. Ο υποκείμενος στον φόρο που πραγματοποιεί παροχές υπηρεσιών, για τις οποίες ο τόπος δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, σύμφωνα με την περίπτωση α' της παραγράφου 2 του άρθρου 14, και για τις οποίες ο λήπτης είναι υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο ή μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο που διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ σε άλλο κράτος - μέλος, υποχρεούται:

α) να χρησιμοποιεί, για τις εν λόγω παροχές υπηρεσιών, τον αριθμό φορολογικού μητρώου του με το πρόθεμα «EL» πριν από αυτόν, καθώς επίσης και να αναγράφει στα στοιχεία που εκδίδει τον αριθμό του φορολογικού μητρώου (Φ.Π.Α.) του συναλλασσόμενου με το ανάλογο πρόθεμα που ισχύει σε κάθε κράτος-μέλος και

β) να υποβάλλει ανακεφαλαιωτικό πίνακα, για τις εν λόγω παροχές υπηρεσιών.

Οι ανωτέρω υποχρεώσεις δεν ισχύουν προκειμένου για υπηρεσίες οι οποίες απαλλάσσονται από τον φόρο στο κράτος - μέλος του λήπτη των υπηρεσιών αυτών.»

Επειδή, στο άρθρο 2 περ. 3 της ΠΟΛ 1127/25-09-2009 ορίζεται ότι: «3. Ως καταληκτική ημερομηνία για την υποβολή των αρχικών και εμπρόθεσμων ανακεφαλαιωτικών πινάκων μέσω του ειδικού δικτύου (TAXISnet) ορίζεται η 26η ημέρα του επόμενου μήνα από τη λήξη της μηνιαίας περιόδου την οποία αφορά. Σε περίπτωση αργίας, η ανωτέρω καταληκτική ημερομηνία μεταφέρεται την επόμενη εργάσιμη ημέρα.».

Επειδή, η Δ.Ο.Υ..... εξέδωσε την υπ' αριθμ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ (του άρθρου 4 του Ν.2523/1997) χρήσης 2013 με την οποία καταλόγισε πρόστιμο ύψους 100,00 € για τη μη υποβολή ανακεφαλαιωτικού πίνακα ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών και παρεχομένων υπηρεσιών αξίας 840,00 € που αφορά σε παροχή εξειδικευμένης υπηρεσίας σύμφωνα με τα άρθρα 14 και 36 του ν. 2859/2000 (ΚΦΠΑ).

Επειδή, το προσφεύγον σωματείο υπέβαλε εμπρόθεσμα, μέσω του ειδικού δικτύου (TAXISnet), ΚΩΔ Δ.Ο.Υ, ως είχε υποχρέωση, τον με αριθμό καταχώρησης2013 ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών και παρεχομένων υπηρεσιών μηνός Σεπτεμβρίου του έτους 2013 δηλώνοντας την συναλλαγή (ενδοκοινοτική παροχή υπηρεσίας) ποσού € 840,00 με ΑΦΜ/ΦΠΑ του λήπτη των υπηρεσιών

Επειδή, αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. ύψους 337,76 €, που αντιστοιχεί σε ποσό επιστροφής ύψους 178,88 €, λόγω του συμψηφισμού του ποσού της έκπτωσης 87,78 € που είχε μεταφερθεί στην επόμενη χρήση 2014, πλέον προσαυξήσεων 71,10 €, καθώς το ποσό για μεταφορά προς έκπτωση στην επόμενη χρήση (2014) είναι 0,00 €.

Επειδή, το δεκαδικό μέρος του ποσοστού που προκύπτει από την εφαρμογή του κλάσματος της pro rata στρογγυλοποιείται στην αμέσως μεγαλύτερη ακέραια μονάδα. Συνεπώς η προσβαλλόμενη πράξη τροποποιείται με την παρούσα απόφαση μεταβάλλοντας το κατ' αναλογία οριστικό ποσοστό του εκπιπτόμενου φόρου των κοινών εισροών που προσδιορίστηκε από το έλεγχο από 2% σε 3% και από 8% σε 9% για τις χρήσεις 2012 και 2013 αντίστοιχα.

Επειδή, η διαφορά των 9.182,40 € που προσδιορίστηκε από τον έλεγχο όπως προσαρμόστηκε με την παρούσα απόφαση, προκύπτει από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν και που αναφέρονται στην από Έκθεση μερικού ελέγχου επιστροφής ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. και αφαιρέθηκε νόμιμα από το πιστωτικό υπόλοιπο της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 – 31/12/2013.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή της με αριθμόενδικοφανούς προσφυγής** του προσφεύγοντος σωματείου και **1) την τροποποίηση** της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013 και **2) την ακύρωση** της υπ' αριθμ. πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997 χρήσης 2013 ως ακολούθως:

1) την τροποποίηση της παρακάτω πράξης:

- Της με αριθμό οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013 ως προς το μέρος του πιστωτικού υπολοίπου του ΦΠΑ ποσού **358,52 €** που αφορά στο κατ' αναλογία δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών της προσφεύγουσας της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 – 31/12/2013

2) την ακύρωση της παρακάτω πράξης:

- Της με αριθμό πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997 χρήσης 2013

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου σωματείου -- Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
----------------	--------------------------	--------------------------	---------------------------

Αξία φορολογητέων εκροών 13%			
Αξία φορολογητέων εκροών 23%	4.024,40	4.024,40	4.024,40
Σύνολο αξίας φορολογητέων εκροών	4.024,40	4.024,40	4.024,40
Φόρος εκροών 13%			
Φόρος εκροών 23%	925,61	925,61	925,61
Σύνολο φόρου εκροών	925,61	925,61	925,61
Ενδ/κές παραδόσεις-εξαγωγές κλπ. με δικαίωμα έκπτωσης	49.947,78	3.584,00	3.584,00
Εκροές απαλ/μενες και εξαιρούμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης	39.184,35	85.548,13	85.548,13
ΣΥΝΟΛΟ ΕΚΡΟΩΝ	93.156,53	93.156,53	93.156,53
Αξία φορολογητέων εισροών 13%			
Αξία φορολογητέων εισροών 23%	12.405,00	12.405,00	12.405,00
Δαπάνες φορολογητέες	56.712,35	56.712,35	56.712,35
Σύνολο φορολογητέων εισροών	69.117,35	69.117,35	69.117,35
Φόρος εισροών 13%			
Φόρος εισροών 23%	2.853,15	2.853,15	2.853,15
Φόρος δαπανών	12.208,38	12.208,38	12.208,38
Σύνολο φόρου εισροών	15.061,53	15.061,53	15.061,53
Φ.Π.Α. που καταβλήθηκε με περιοδικές ή έκτακτες δηλώσεις			
Πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης περιόδου	1.977,70	58,45	87,67
Προστιθέμενα ποσά στο σύνολο φόρου εισροών			
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	17.039,23	15.119,98	15.149,20
Αφαιρούμενα ποσά στο σύνολο φόρου εισροών	6.325,84	13.856,61	13.705,99
ΘΕΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	10.713,39	1.263,37	1.443,21
Αρνητικό Υπόλοιπο φόρου εισροών			
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΕΚΡΟΩΝ	925,61	925,61	925,61
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	10.713,39	1.263,37	1.443,21
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	9.787,78		
Ποσό για έκπτωση	87,78	0,00	0,00
Ποσό για επιστροφή	9.700,00	337,76	517,60

ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ			
	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗ
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΕΚΡΟΩΝ	925,61	925,61	925,61

ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	10.713,39	1.263,37	1.443,21
Ποσό για έκπτωση	87,78	0,00	0,00
Ποσό για επιστροφή	9.700,00	337,76	517,60
Καταλογισμός ποσού έκπτωσης		87,78	87,78
πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 81%		71,10	71,10
ΕΠΙΣΤΡΕΦΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση		178,88	358,72

**Υπ' αριθ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α άρθρου 4 ν. 2523/1997
διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013**

Πρόστιμο Φ.Π.Α.	Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2013 – 31/12/2013
	0,00 €

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
α.α**

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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).