



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6**

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604504

ΦΑΞ : 213-1604567

Καλλιθέα, 2-10-2017

Αριθμός απόφασης: 5380

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

- 1.** Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.
 - β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).
- 2.** Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
- 3.** Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
- 4.** Την από 11-5-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανή προσφυγή της «.....» ΑΦΜ «.....», με έδρα «.....» ΠΑΤΡΑ, «.....» κατά της με αριθμό «.....»/ 05-04-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
- 5.** Την με αριθμό «.....»/ 05-04-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 5-4-2017 οικεία έκθεση ελέγχου.
- 6.** Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
- 7.** Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 11-5-2017 και 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 με αριθμό «.....»/ 05-04-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2010 προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. 406.004,55€ αντί για 1.301.355,61€ (βάσει της με αριθμό «.....»/ 2-5-2014 τροποποιητικής

εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α.) και υπόλοιπο φόρου για έκπτωση 406.004,55€ αντί για 694.599,59€ (βάσει της προαναφερθείσας δήλωσης). Η προσβαλλόμενη αυτή πράξη εκδόθηκε βάσει της από 5-4-2017 οικείας έκθεσης ελέγχου, κατόπιν της με αριθμό «.....»/ 15-4-2014 εντολής προσωρινού φορολογικού ελέγχου. Η εν λόγω εντολή ελέγχου εκδόθηκε κατόπιν των με αριθμό «.....»/ 26-10-2011, «.....»/ 22-1-2012, «.....»/ 31-8-2012, «.....»/ 22-5-2013 και «.....»/ 21-10-2014 αιτήσεων της προσφεύγουσας επιχείρησης για επιστροφή Φ.Π.Α. ποσού 606.756,02€ από το συνολικό πιστωτικό υπόλοιπο (βάσει της με αριθμό «.....»/ 2-5-2014 τελευταίας τροποποιητικής δήλωσης της επιχείρησης) ποσού 1.301.355,61€. Το αίτημα της προσφεύγουσας επιχείρησης δεν έγινε δεκτό. Στην προσφεύγουσα έγινε επίδοση του με αριθμό «.....»/ 10-2-2017 προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. και του με αριθμό «.....»/2017 Σημειώματος Διαπιστώσεων ελέγχου, στα οποία απάντησε η προσφεύγουσα με το με αριθμό «.....»/ 3-3-2017 έγγραφό της.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης για τους εξής λόγους:

- Μέχρι τις 30-6-2010 η κύρια δραστηριότητα της επιχείρησης (παροχή υπηρεσιών υγείας) ήταν απαλλασσόμενη του Φ.Π.Α. και από 1-7-2010 εντάχθηκε στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. για την παροχή υπηρεσιών υγείας σε εσωτερικούς ασθενείς. Η δευτερεύουσα δραστηριότητα των πωλήσεων κυλικείου υπαγόταν από την έναρξη της επιχείρησης (2008) στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α.. Για την περίοδο, λοιπόν, 1/1/2010 – 30/6/2010 δεν είχε υποχρέωση σχηματισμού pro rata για τον υπολογισμό του προς έκπτωση Φ.Π.Α., καθώς τηρούσε ξεχωριστούς λογαριασμούς για τις απαλλασσόμενες (υπηρεσίες υγείας) και τις μη απαλλασσόμενες (πωλήσεις κυλικείου) από το Φ.Π.Α. δραστηριότητές της και δεν είχε κοινές εισροές. Το ίδιο ισχύει και για την περίοδο 1/7/2010 – 31/12/2010.
- Τα αγαθά που απέκτησε είναι επενδυτικά και αφορούν την κύρια δραστηριότητα της επιχείρησης
- Η έκθεση ελέγχου στερείται αιτιολογίας και ελλείπει η υπογραφή και θεώρησή της από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.
- Το υπόμνημα το κατέθεσε η επιχείρηση στις 3-3-2017 και η Δ.Ο.Υ. έπρεπε να εκδώσει πράξη εντός μηνός (σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4174/2013). Η πράξη εκδόθηκε εκπρόθεσμα στις 5-4-2017.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ν.4174/2013: *«2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση*

έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, σύμφωνα με το κεφάλαιο Ε «Προθεσμίες» άρθρο 60 «Έναρξη – λήξη - υπολογισμός» του ν.2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας):

«1. Οι Προθεσμίες που ορίζονται από το νόμο ή από τα δικαστήρια αρχίζουν την επόμενη ημέρα από εκείνη κατά την οποία συντελέστηκε το γεγονός που αποτέλεσε την αφετηρία τους και λήγουν στις επτά (7) το βράδυ της τελευταίας ημέρας, αν δε αυτή είναι αργία, την ίδια ώρα της αμέσως επόμενης εργάσιμης ημέρας. Κατ' εξαίρεση, για τη συμπλήρωση της ενηλικίωσης προσώπου υπολογίζεται και η ημέρα της γέννησης.

2. Προθεσμία που προσδιορίζεται σε έτη λήγει όταν περάσει η αντίστοιχη ημερομηνία του τελευταίου έτους.

3. Προθεσμία που προσδιορίζεται σε μήνες λήγει όταν περάσει η ημέρα του τελευταίου μήνα, η οποία αντιστοιχεί αριθμητικά στην ημέρα έναρξης, αν δε δεν υπάρχει αντίστοιχη αριθμητικά ημέρα, ως τέτοια θεωρείται η τελευταία ημέρα του τελευταίου μήνα.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 144 «Έναρξη και λήξη προθεσμιών» του Π.Δ.503/1985 (Κώδικας Πολιτικής Δικονομίας), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 14 του ν.3994/2011: *«1. Οι προθεσμίες που ορίζονται από το νόμο ή τα δικαστήρια αρχίζουν από την επόμενη ημέρα μετά την επίδοση ή μετά τη συντέλεση του γεγονότος που αποτελεί την αφετηρία της προθεσμίας και λήγουν στις 7 το βράδυ της τελευταίας ημέρας και αν αυτή είναι κατά το νόμο εξαιρετέα, την ίδια ώρα τη επομένης μη εξαιρετέας ημέρας. 2. Οι προθεσμίες που αρχίζουν με την επίδοση εγγράφων τρέχουν εναντίον και εκείνου με παραγγελία του οποίου έγινε η επίδοση. 3. Το Σάββατο θεωρείται για τον παρόντα Κώδικα εξαιρετέα και μη εργάσιμη ημέρα.»*

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, το υπόμνημα με τις απόψεις της προσφεύγουσας επιχείρησης κατατέθηκε στη Δ.Ο.Υ. Παρασκευή 3-3-2017 και η προθεσμία για την σύνταξη της έκθεσης ελέγχου και την έκδοση της πράξης εκκινεί από τη Δευτέρα 6-3-2017, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η με ημερομηνία θεώρησης 5-4-2017 έκθεση ελέγχου συνετάχθη εκπρόθεσμα απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22 «Απαλλαγές στο εσωτερικό της χώρας» του ν.2859/2000, με τις τροποποιήσεις του άρθρου 22 του ν.3522/2006: *«1. Απαλλάσσονται από το φόρο: α) η παροχή υπηρεσιών από τα Ελληνικά Ταχυδρομεία (ΕΛ.ΤΑ.) και η παρεπόμενη των υπηρεσιών αυτών παράδοση αγαθών, ... δ) η παροχή υπηρεσιών νοσοκομειακής και ιατρικής περίθαλψης και*

διάγνωσης, καθώς και οι στενά συνδεδεμένες με αυτές παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, που ενεργούνται από πρόσωπα που λειτουργούν νόμιμα.

Με τις υπηρεσίες αυτές εξομοιώνονται και οι παρεχόμενες στις εγκαταστάσεις θεραπευτικών λουτρών και ιαματικών πηγών».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22 «Απαλλαγές στο εσωτερικό της χώρας» του ν.2859/2000, με τις τροποποιήσεις του άρθρου 61 του ν.3842/2010 (με ισχύ από 1-7-2010): «1. Απαλλάσσονται από το φόρο: α) η παροχή υπηρεσιών από τα Ελληνικά Ταχυδρομεία (ΕΛ.ΤΑ.) και η παρεπόμενη των υπηρεσιών αυτών παράδοση αγαθών, ... δ) η παροχή υπηρεσιών νοσοκομειακής και ιατρικής περίθαλψης και διάγνωσης, καθώς και οι στενά συνδεδεμένες με αυτές παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, που ενεργούνται από οργανισμούς δημοσίου δικαίου. Με τις υπηρεσίες αυτές εξομοιώνονται και οι υπηρεσίες που παρέχονται στις εγκαταστάσεις θεραπευτικών λουτρών και ιαματικών πηγών. Η εν λόγω απαλλαγή ισχύει και για λοιπούς οργανισμούς, με την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω οργανισμοί:

- δεν έχουν ως σκοπό τη συστηματική επιδίωξη του κέρδους, τα ενδεχόμενα δε κέρδη τους δεν πρέπει σε καμία περίπτωση να διανέμονται αλλά να διατίθενται για τη διατήρηση ή τη βελτίωση των παρεχόμενων υπηρεσιών,
- η διοίκηση και διαχείριση των εν λόγω οργανισμών πρέπει να ασκείται από πρόσωπα που δεν έχουν, είτε αυτά τα ίδια είτε μέσω τρίτων προσώπων, άμεσο ή έμμεσο συμφέρον από τα αποτελέσματα της εκμετάλλευσης των σχετικών δραστηριοτήτων,

οι απαλλαγές δεν πρέπει να δημιουργούν κίνδυνο στρέβλωσης των όρων του ανταγωνισμού,

ε) οι παροχές ιατρικής περίθαλψης, οι οποίες πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της άσκησης ιατρικών επαγγελμάτων, καθώς και οι παροχές υπηρεσιών από ψυχολόγους, μαίες, νοσοκόμους, φυσικοθεραπευτές, λογοθεραπευτές και εργοθεραπευτές.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1100/ 24-6-2010 «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 59, 60, 61, 62, 63 και 81 του ν.3842/23.4.2010 (ΦΕΚ 58Α) «αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης, αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις»:

«2. Κατά συνέπεια και με σκοπό την ίση μεταχείριση ίδιων πράξεων:

- Υπηρεσίες ιατρικής περίθαλψης και διάγνωσης που παρέχονται από νοσηλευτικά ιδρύματα (φορείς δευτεροβάθμιας υγείας) στα εξωτερικά ιατρεία και διαγνωστικά εργαστήρια που διαθέτουν, απαλλάσσονται από το φόρο με τις διατάξεις και τις προϋποθέσεις της περίπτωσης ε', της παραγράφου 1 του άρθρου 22.

- Υπηρεσίες διάγνωσης που πραγματοποιούνται από νοσηλευτικά ιδρύματα (φορείς δευτεροβάθμιας υγείας) σε ασθενείς που νοσηλεύονται σ' αυτά υπάγονται στις διατάξεις της περίπτωσης δ', κατά συνέπεια στην περίπτωση που οι επιχειρήσεις ιδιωτικού δικαίου δεν πληρούν τις προϋποθέσεις που τίθενται, υπάγονται στο φόρο.

- Υπηρεσίες που παρέχονται από φορείς δευτεροβάθμιας υγείας, οι οποίες συνίσταται στην εκτέλεση ιατρικών ή οδοντιατρικών πράξεων οι οποίες, σύμφωνα με διατάξεις του Υπουργείου Υγείας και Κοινωνικής Αλληλεγγύης, απαγορεύεται να εκτελούνται από φορείς παροχής υπηρεσιών πρωτοβάθμιας φροντίδας υγείας, όπως χειρουργικές επεμβάσεις για τις οποίες δεν απαιτείται διανυκτέρευση, υπάγονται στην περίπτωση δ', κατά συνέπεια στην περίπτωση κερδοσκοπικών προσώπων ιδιωτικού δικαίου, υπάγονται στο φόρο με τον το χαμηλό συντελεστή Φ.Π.Α.

- Οι υπηρεσίες των Μονάδων Χρόνιας Αιμοκάθαρσης εκτός Νοσοκομείων και Κλινικών του π.δ. 225/2000 (ΦΕΚ194/Α/7.9.2000) υπάγονται στην περίπτωση ε', κατά συνέπεια απαλλάσσονται από το φόρο. Επίσης απαλλάσσονται οι υπηρεσίες των Μονάδων Τεχνητού Νεφρού, στην περίπτωση που οι υπηρεσίες παρέχονται σε εξωτερικούς, μη νοσηλευόμενους ασθενείς των ιδιωτικών κλινικών που δεν απαλλάσσονται με την διάταξη της περίπτωσης δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 22, ενώ οι ίδιες υπηρεσίες που παρέχονται σε νοσηλευόμενους ασθενείς υπάγονται στο φόρο.

- Υπηρεσίες που παρέχονται από Κέντρα Αποθεραπείας και Αποκατάστασης τα οποία ανήκουν σε φυσικά ή Ν.Π.Ι.Δ. του π.δ. 395/1993, που λειτουργούν, αναλόγως με την άδεια λειτουργίας τους, ως πρωτοβάθμιοι ή ως δευτεροβάθμιοι ή ως μικτοί φορείς υγείας, διευκρινίζεται ότι απαλλάσσονται από το φόρο μόνο οι υπηρεσίες που παρέχονται σε εξωτερικούς ασθενείς που δεν διανυκτερεύουν στις εγκαταστάσεις τους (περίπτωση ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 22).»

Επειδή, βάσει των ανωτέρω διατάξεων και οδηγιών, στη συγκεκριμένη περίπτωση, από 1-7-2010 απαλλάσσονται του Φ.Π.Α. μόνο οι υπηρεσίες που παρέχει σε εξωτερικούς ασθενείς που δεν διανυκτερεύουν στις εγκαταστάσεις της επιχείρησης.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 30 «Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου» του 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 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 χρησιμοποίησής 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 το άρθρο 31 «Προσδιορισμός του εκπιπτόμενου φόρου» του ν.2859/2000, με τις τροποποιήσεις του άρθρου 9 του ν.2954/2001: «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 παρονομαστή το ποσό των πράξεων που αναφέρονται στον αριθμητή, καθώς και των πράξεων για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης.

Στον παρονομαστή 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. ...

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

α) να επιτραπεί στον υποκείμενο στο φόρο ή να υποχρεωθεί αυτός να προσδιορίσει ένα ποσοστό για κάθε τομέα της δραστηριότητας του, εφόσον για καθέναν από αυτούς τηρούνται ιδιαίτεροι λογαριασμοί στα βιβλία που προβλέπουν οι διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων,

β) να επιτραπεί στον υποκείμενο στο φόρο ή να υποχρεωθεί αυτός να ενεργήσει την έκπτωση, ανάλογα με την πραγματική διάθεση των αγαθών ή τη χρήση των υπηρεσιών, εφόσον τηρούνται ιδιαίτεροι λογαριασμοί στα βιβλία που προβλέπουν οι διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 174 της κοινοτικής οδηγίας 2006/112/EK: «1. Η αναλογία έκπτωσης προκύπτει από το κλάσμα που περιλαμβάνει τα ακόλουθα ποσά:

α) στον αριθμητή, το συνολικό ποσό του ετήσιου κύκλου εργασιών, χωρίς ΦΠΑ, που αναφέρεται στις πράξεις οι οποίες δημιουργούν δικαίωμα έκπτωσης, σύμφωνα με τα άρθρα 168 και 169,

β) στον παρονομαστή, το συνολικό ποσό του ετήσιου κύκλου εργασιών, χωρίς ΦΠΑ, που αναφέρεται στις πράξεις που περιλαμβάνονται στον αριθμητή καθώς και στις πράξεις που δεν δημιουργούν δικαίωμα έκπτωσης.

Τα κράτη μέλη μπορούν να συνυπολογίζουν στον παρονομαστή το ποσό των επιδοτήσεων, εκτός από εκείνες που συνδέονται άμεσα με την τιμή των παραδόσεων αγαθών ή παροχών υπηρεσιών που προβλέπονται στο άρθρο 73.»

Επειδή, βάσει των ανωτέρω διατάξεων, στις περιπτώσεις που μια επιχείρηση έχει δραστηριότητες που απαλλάσσονται και δραστηριότητες που δεν απαλλάσσονται του Φ.Π.Α. είναι υποχρεωμένη να διενεργεί *pro rata* για τον υπολογισμό του ποσού Φ.Π.Α. εισροών που αναλογεί σε κάθε κατηγορία εκροών. Το ποσό αυτό υπολογίζεται με βάση το ποσοστό των ετήσιων απαλλασσόμενων εσόδων της επιχείρησης προς το ετήσιο σύνολο των εσόδων αυτής (συμπεριλαμβανομένων και των επιδοτήσεων).»

Επειδή, βάσει των ανωτέρω διατάξεων, δίνεται η δυνατότητα στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. να επιτρέψει στο φορολογούμενο την έκπτωση Φ.Π.Α. με βάση την πραγματική διάθεση των αγαθών, εφόσον τηρούνται ιδιαίτεροι λογαριασμοί. Στη συγκεκριμένη περίπτωση, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ορθά δεν επέτρεψε στην προσφεύγουσα επιχείρηση να υπολογίσει διαφορετικά την έκπτωση του Φ.Π.Α., δεδομένου ότι δεν είναι βέβαιη η χρήση κάθε εκροής για την δημιουργία συγκεκριμένης (απαλλασσόμενης ή μη) εισροής.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης ότι δε θα πρέπει να υπολογισθεί το ποσοστό της έκπτωσης επί των επενδυτικών αγαθών που έχει αγοράσει η επιχείρηση συνολικά για τη χρήση 2010, αλλά τμηματικά για την περίοδο 1/1/2010-30/6/2010 (όπου απαλλάσσονταν οι υπηρεσίες υγείας γενικά) και για την περίοδο 1/7/2010-31/12/2010 (όπου απαλλάσσονταν μόνο οι υπηρεσίες υγείας που παρέχονταν σε εξωτερικούς ασθενείς), απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου και με την υπό εξέταση ενδικοφανή προσφυγή, οι φορολογητέες εκροές της χρήσης 2010 ήταν:

(αναγράφεται με σειρά: ο κωδικός στην υποβληθείσα δήλωση, ο λογαριασμός στο τηρούμενο λογιστικό σύστημα, η περιγραφή του λογαριασμού και το ποσό για τη χρήση 2010)

κωδ.	Φορολογητέες εκροές		Ποσό
101	700000009	Πωλήσεις 9% κυλικείου κ.α.α.	11.163,71 €
201	700000010	Πωλήσεις 10% κυλικείου κ.α.α.	13.011,75 €
601	700000011	Πωλήσεις 11% κυλικείου κ.α.α.	6.044,52 €
103	700000019	Πωλήσεις 19% κυλικείου κ.α.α.	16,31 €
203	700000021	Πωλήσεις 21% κυλικείου κ.α.α.	23,60 €
603	700000023	Πωλήσεις 23% κυλικείου κ.α.α.	56,59 €
601	700100011	Πωλήσεις εμπ/των χονδρ.11%	713,16 €
603	700100023	Πωλήσεις εμπ/των χονδρ.23%	214,85 €
601	730001011	Πωλήσεις υπηρ.χονδρ.11%	497.258,85 €
601	730002011	Πωλήσεις υπηρ.λιαν.11%	124.128,20 €
601	730101011	Διακομιδή 11%	1.576,58 €
601	730100011	Έσοδα από διάθ.πολυθρ.11%	1.092,34 €

603	730102023	Χρήση πλυντηρίου 23%	109,79 €
Σύνολο			655.410,25 €

Οι απαλλασσόμενες εκροές χωρίς δικαίωμα έκπτωσης ήταν:

κωδ	Απαλλασσόμενες χωρίς δικ.έκπτ.		Ποσό
610	730000001	Κέντρο αποκατάστασης ιδιώτες	218.160,36 €
610	730000002	Κέντρο αποκατάστασης ασφ.ταμ.	803.062,38 €
610	730000003	Διακομιδή κ.α.α.	240,00 €
610	730001000	Πωλήσεις υπηρ.χονδρ.χωρίς ΦΠΑ	82.932,50 €
610	730002000	Πωλήσεις υπηρ.λιαν.χωρίς ΦΠΑ	20.422,84 €
610	730101000	Διακομιδή χωρίς ΦΠΑ	90,00 €
Σύνολο			1.124.908,08 €

Οι εξαιρούμενες εκροές χωρίς δικαίωμα έκπτωσης:

κωδ	Εξαιρούμενες χωρίς δικ.έκπτ.		Ποσό
611	740300000	Επιδότησεις ΟΑΕΔ	38.392,00 €
611	740301000	Επιχορήγηση εργοδ.εισφορών	4.832,03 €
611	750500000	Ενοίκια κυλικείου	2.000,00 €
611	760301000	Πιστωτικοί τόκοι	0,52 €
Σύνολο			45.224,55 €
Σύνολο άνευ πιστωτικών τόκων			45.224,03 €

Επειδή, βάσει των προαναφερθέντων πινάκων, το σύνολο των εκροών της χρήσης 2010 ήταν 1.825.542,36€ και το ποσοστό των φορολογητέων ήταν $655.410,25\text{€} / 1.825.542,36\text{€} = 35,9\%$, στρογγυλοποιούμενο σε 36%. Το ποσοστό των μη φορολογητέων εκροών ήταν, κατ' επέκταση, 64%.

Επειδή, βάσει ελέγχου και ενδικοφανούς προσφυγής, το Φ.Π.Α. των παγίων από μετάταξη ήταν 1.267.285,16€.

Εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι το Φ.Π.Α. των παγίων από μετάταξη που **δεν** εκπίπτει είναι: $1.267.285,16\text{€} \times 64\% = 811.062,5\text{€}$.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 5-4-2017 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη 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 αριθμό «.....»/ 11-5-2017 ενδικοφανούς προσφυγής της «.....» με ΑΦΜ «.....».

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

Προσδιορισμός υπολοίπου Φ.Π.Α. για έκπτωση της χρήσης 2010: 406.004,55€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στην υπόχρεη επιχείρηση.

**Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Σ η μ ε ι ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.