



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 22-11-2021
Αριθμός Απόφασης: 3474

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νίκη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aade.gr
Url : www.aade.gr

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' 170/26-07-2013), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β'4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».
 - γ. Της Απόφασης ΠΟΛ.1064/28-04-2017 του Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ55B/16-01-2014).
2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ2759B/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρίας - **Α.Φ.Μ.** με έδρα στη επί της οδού, κατά της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/08/2020 - 31/12/2020, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρίας - **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 υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου/2020 -/2020, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας συνολικό ποσό φόρου ύψους **9.990,85 €**. Η διαφορά φόρου οφείλεται στο ότι κατά τον έλεγχο η προσφεύγουσα δεν είχε δικαίωμα να εκπέσει τον αναλογούντα Φ.Π.Α. ύψους 12.797,46 ΕΥΡΩ που αντιστοιχούσε στην καθαρή αξία ύψους 53.322,79 ΕΥΡΩ των επενδυτικών αγαθών που αγόρασε η προσφεύγουσα το 2020, καθώς τα επενδυτικά αυτά αγαθά χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά για πράξεις χωρίς δικαίωμα έκπτωσης. Ομοίως ο έλεγχος έκρινε ότι η προσφεύγουσα δεν είχε δικαίωμα να εκπέσει τον αναλογούντα Φ.Π.Α. ύψους 1.464,09 ΕΥΡΩ που αντιστοιχούσε στην καθαρή αξία ύψους 6.305,25 ΕΥΡΩ των δαπανών που διενήργησε η προσφεύγουσα το 2020 καθώς αυτές χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά για πράξεις χωρίς δικαίωμα έκπτωσης. Ειδικά για τις δαπάνες ηλεκτρικού ρεύματος ο έλεγχος αναγνώρισε ότι είναι κοινές, ότι δηλαδή μπορούν να χρησιμοποιηθούν τόσο σε πράξεις για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών όσο και σε πράξεις για τις οποίες δεν παρέχεται το δικαίωμα αυτό. Προκειμένου ο έλεγχος να προσδιορίσει το ποσοστό έκπτωσης, αυτό προέκυψε με κλάσμα Prorata.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το από/2021 υπηρεσιακό σημείωμα ελέγχου της Υπηρεσίας σύμφωνα με το οποίο κατά τη διενέργεια ελέγχου επιστροφής Φ.Π.Α. , βάσει της υπ. αριθ. εντολής ελέγχου, για τη φορολογική περίοδο 01/10/2020 – 31/10/2020, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα πραγματοποιεί απαλλασσόμενες εκροές χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών της και συγκεκριμένα αστικές μισθώσεις ακινήτων. Παράλληλα, έχει αιτηθεί την επιστροφή Φ.Π.Α. και για τη φορολογική περίοδο 01/11/2020 -30/11/2020, ενώ κατόπιν των υπ. αριθ. και περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. η προσφεύγουσα αιτήθηκε και έλαβε επιστροφή Φ.Π.Α. των εισροών της για τις φορολογικές περιόδους 01/08/2020 – 31/08/2020 και 01/09/2020 – 30/09/2020 αντίστοιχα. Κατόπιν των ανωτέρω εκδόθηκε η υπ. αριθ. εντολή ελέγχου, με αντικείμενο ελέγχου το Φ.Π.Α. για την περίοδο/2020 – .../2020 και διενεργήθηκε έλεγχος στην

προσφεύγουσα. Απόρροια του ελέγχου αυτού ήταν η σύνταξη της από Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000 και Ν.4174/2013) και η έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί ή να τροποποιηθεί η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη, για τους ακόλουθους λόγους:

1. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των άρθρων 30, 31, 32, 33 και 34 του Ν.2859/2000 – πλάνη περί τα πράγματα. Η φορολογική αρχή όφειλε να χρησιμοποιήσει το κλάσμα pro rata όχι μόνο στη δαπάνη του ηλεκτρικού ρεύματος, αλλά και σε όλες τις δαπάνες που περιλαμβάνονται στον πίνακα λοιπών εισροών πλην της δημιουργίας ιστοσελίδας, τα μεταφορικά, τα έξοδα τηλεφωνίας, τον χλοοτάπητα, τα φυτά, διάφορα διακοσμητικά, τα οποία δεν συνδέονται με τα φορολογητέα έσοδα. Το σύνολο δαπανών που έχουν δηλωθεί στις περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α., ποσό 5.153,38 ΕΥΡΩ συσχετίζεται άμεσα ή έμμεσα με τη λειτουργία του αυτόματου πωλητή και έτσι πρέπει στο ποσό των 5.135,38 (καθαρή αξία) να εφαρμοστεί το κλάσμα pro rata.
2. Η φορολογική αρχή έπρεπε να αναγνωρίσει το δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. που αναλογεί στην αγορά των πλυντηρίων, ο οποίος σύμφωνα με τα προσκομιζόμενα τιμολόγια ανέρχεται στο ποσό των 706,21 ΕΥΡΩ, καθώς και την αναλογία του επενδυτικού Φ.Π.Α. και των εξόδων που αφορούν την κατασκευή του χώρου, στον οποίο στεγάζονται οι αυτόματοι πωλητές, ο οποίος ανέρχεται στο ποσό των 425,60 ΕΥΡΩ.
3. Μη σύννομη η επιβολή προστίμου του άρθρου 58^Α του Ν.4174/2013. Η επικαλούμενη από τη φορολογική αρχή ανακρίβεια δε δημιουργεί φορολογική υποχρέωση.

Αναφορικά με τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του αρ. 30 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο. Ειδικά για τα ακίνητα που έχουν υπαχθεί σε καθεστώς αναστολής της παραγράφου 4α του άρθρου 6, το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, που προσδιορίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 7 του άρθρου 31, αναστέλλεται καθ' όλη τη διάρκεια της περιόδου της παραγράφου 4α του άρθρου 6. Ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών.

Στην περίπτωση που αγαθά επένδυσης χρησιμοποιούνται, τόσο για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων του υποκειμένου στο φόρο, όσο και για ιδιωτική χρήση του ίδιου ή του προσωπικού του, ή, γενικότερα για σκοπούς άλλους από της επιχείρησης, ο Φ.Π.Α. που βαρύνει τις δαπάνες που συνδέονται με τα επενδυτικά αυτά αγαθά εκπίπτει μόνο κατ' αναλογία του ποσοστού της 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 τις διατάξεις του αρ. 31 του Ν.2859/2000 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 έκπτωσης. Στον παρανομαστή του κλάσματος συμπεριλαμβάνονται επίσης και οι επιδοτήσεις, επιχορηγήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, οι οποίες δεν αποτελούν μέρος της φορολογητέας αξίας, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 19. **2.** Το δεκαδικό μέρος του ποσοστού που προκύπτει από την εφαρμογή του κλάσματος της προηγούμενης παραγράφου στρογγυλοποιείται στην αμέσως μεγαλύτερη ακέραια μονάδα. **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 δραστηριότητάς 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. **7.** Προκειμένου για πράξεις σε ακίνητα που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 6, η έκπτωση του

φόρου εισροών ενεργείται σύμφωνα με το ποσοστό συμμετοχής της κάθε ιδιοκτησίας στο συνολικό φόρο εισροών, ο οποίος διαμορφώνεται με βάση την πραγματική διάθεση των αγαθών και υπηρεσιών ανά οικοδομή, όπως προκύπτει από τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.. **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. **9.** Στην περίπτωση παράδοσης καινούργιου μεταφορικού μέσου, που απαλλάσσεται, σύμφωνα με την περίπτωση β' της παραγράφου 1 του άρθρου 28, ο προς έκπτωση φόρος δεν μπορεί να υπερβεί το ποσό του φόρου που αναλογεί στην αξία παράδοσης».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1 του αρ. 32 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1.Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης ατής παραγράφου 1 του άρθρου 36, β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,.....».

Επειδή, σύμφωνα με τις παρ. 1 και 2 του αρ. 33 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Η έκπτωση του φόρου που ενεργείται με βάση τις υποβαλλόμενες δηλώσεις ΦΠΑ, υπόκειται σε τελικό διακανονισμό σύμφωνα με τα συνολικά στοιχεία της διαχειριστικής περιόδου, εφόσον: α) η έκπτωση αυτή είναι μεγαλύτερη ή μικρότερη από εκείνη που είχε δικαίωμα να ενεργήσει ο υποκείμενος στο φόρο, β) μετά την υποβολή των ανωτέρω δηλώσεων ΦΠΑ, έγιναν μεταβολές που δεν είχαν ληφθεί υπόψη για τον καθορισμό του ποσού των εκπτώσεων, ιδίως στην περίπτωση έκπτωσης στο τίμημα ή ακύρωσης αγορών..... **2.**Ειδικά για τα αγαθά επένδυσης, η έκπτωση του φόρου που ενεργήθηκε υπόκειται σε πενταετή διακανονισμό με αφετηρία το έτος χρησιμοποίησής τους. Ο διακανονισμός ενεργείται κάθε έτος για το ένα πέμπτο (1/5) του φόρου που επιβάρυνε το αγαθό, ανάλογα με τις μεταβολές του δικαιώματος έκπτωσης. Για τα ακίνητα, η μίσθωση των οποίων υπάγεται στο φόρο, κατόπιν της επιλογής που προβλέπεται στην περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 8, η έκπτωση του φόρου που ενεργήθηκε υπόκειται σε δεκαετή διακανονισμό με αφετηρία το έτος χρησιμοποίησής τους. Ο διακανονισμός ενεργείται κάθε έτος για το ένα δέκατο του φόρου που επιβάρυνε το αγαθό, ανάλογα με τις μεταβολές του δικαιώματος έκπτωσης. Το ποσό του φόρου που εναπομένει για διακανονισμό κατά το χρόνο άσκησης της επιλογής φορολόγησής, διακανονίζεται με βάση συνολική περίοδο δέκα ετών.».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 3 του αρ. 34 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «3.Η επιστροφή του φόρου πραγματοποιείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 και κατά το μέρος που ο υποκείμενος στον φόρο ενεργεί πράξεις με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών του στο κράτος -μέλος εγκατάστασής του».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1056/2002 διευκρινίζεται ότι: «...Α. Με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 9 του Ν. 2954/2001 αντικαταστάθηκαν οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 31 του Κώδικα ΦΠΑ (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 Ελλάδας) και για την πραγματοποίηση πράξεων που δεν παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης (π.χ. απαλλασσόμενων χωρίς δικαίωμα έκπτωσης ή πράξεων με αναστολή του δικαιώματος έκπτωσης - νέα ακίνητα κ.λπ.), ο εκπιπτόμενος φόρος των κοινών εισροών που αφορά τις πράξεις αυτές ορίζεται σε ποσοστό στα εκατό του συνολικού ποσού του φόρου. Το ποσοστό αυτό, το οποίο θα εφαρμοστεί στο φόρο των κοινών εισροών, προκειμένου να προσδιοριστεί ο 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. Οι πράξεις που από τις διατάξεις του Κώδικα ΦΠΑ (Ν.2859/2000) παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους είναι οι φορολογητέες (πωλήσεις με ΦΠΑ, παροχές υπηρεσιών με ΦΠΑ κ.λπ.), οι απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης, όπως αυτές προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 30, παρ. 1 και 2 του ίδιου Κώδικα και υλοποιούνται με τις οικείες αποφάσεις και εγκυκλίους (π.χ. εξαγωγές, ενδοκοινοτικές παραδόσεις, πωλήσεις με την ΑΥΟ ΠΟΛ.1262/2.8.1993, πωλήσεις σε πρεσβείες κ.λπ.), καθώς και οι πράξεις οι φορολογητέες εκτός Ελλάδας (π.χ. αμοιβή για αρχιτεκτονικό σχέδιο από Έλληνα αρχιτέκτονα για ακίνητο που βρίσκεται στο Λονδίνο). Εάν η επιχείρηση εκτός από πράξεις που παραπάνω αναφέρθηκαν, πραγματοποιεί και πράξεις που από τις διατάξεις του ίδιου Κώδικα ΦΠΑ δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, θα πρέπει να δημιουργήσει το κλάσμα που προαναφέρθηκε, προκειμένου να προσδιοριστεί ο εκπιπτόμενος φόρος των κοινών εισροών, δηλαδή των εισροών που χρησιμοποιήθηκαν για την πραγματοποίηση των πράξεων για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, καθώς και για την πραγματοποίηση πράξεων για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης. Ως πράξεις για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, μπορεί να αναφερθούν κυρίως: α) οι πράξεις του άρθρου 22 του Ν.2859/2000 (π.χ. υπηρεσίες υγείας, εκπαίδευσης, ασφαλιστικές και αντασφαλιστικές εργασίες, μισθώσεις ακινήτων, παράδοση εφημερίδων και περιοδικών από πρακτορεία, εφημεριδοπώλες και λοιπούς λιανοπωλητές κ.λπ.), β) παραδόσεις νέων ακινήτων, όπως αυτά προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 6, παρ. 1, δεδομένου ότι έχει ανασταλεί η επιβολή του φόρου στα ακίνητα αυτά μέχρι το τέλος του έτους 2002 και έχει ανασταλεί επίσης και το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών για τις πράξεις αυτές (πώληση νέων διαμερισμάτων με ΦΠΑ χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των υλικών οικοδομής ή των υπηρεσιών για την κατασκευή της), γ) για παραδόσεις βιομηχανοποιημένων καπνών από μεταπωλητές και λιανοπωλητές (πρατηριούχους, ψιλικατζίδικα, περίπτερα κ.λπ.) στους οποίους δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα πραγματοποίησε κυρίως πράξεις χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών της (πράξεις του αρ. 22 του Ν.2859/2000) και συγκεκριμένα αστικές μισθώσεις ακινήτων, οι οποίες στην ελεγχόμενη περίοδο ανέρχονται σε 4.568,00 ΕΥΡΩ. Επιπλέον πραγματοποίησε φορολογητέες πράξεις που αφορούν σε πωλήσεις υπηρεσιών μέσω αυτόματων πωλητών που ανέρχονται σε όλη την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο σε 186,06 ΕΥΡΩ. Με βάση αυτά τα δεδομένα αυτά ορθώς ο έλεγχος θεώρησε ότι τα διάφορα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν, στην ελεγχόμενη περίοδο, αφορούν αποκλειστικά πράξεις που δεν υπάγονται σε Φ.Π.Α. (αστικές μισθώσεις ακινήτων) εκτός από τα έξοδα που αφορούν το ηλεκτρικό ρεύμα, καθώς τα πλυντήρια που χρησιμοποιούνται με κερματοδέκτη χρειάζονται ρεύμα για να λειτουργήσουν, καθώς οι λοιπές δαπάνες όπως, ενδεικτικά αναφέρουμε, μελέτη οικοδομικής άδειας, αγορά δομικών υλικών, μεταφορικά, διάφορα υλικά, είδη γραφείου – αξεσουάρ μπάνιου, τοποθέτηση σκαλωσιάς κτλ δεν μπορούν να συνδεθούν με τη λειτουργία των πλυντηρίων.

Αναφορικά με το δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος Φ.Π.Α. των δαπανών για πάγια, εσφαλμένα ο έλεγχος δεν αναγνώρισε ως εκπιπτόμενο τον Φ.Π.Α. των φορολογικών στοιχείων (Τ.Δ.Α. εκδόσεως και ΤΙΜ. εκδόσεως), συνολικής καθαρής αξίας 2.942,54 ΕΥΡΩ και Φ.Π.Α. 706,21 ΕΥΡΩ, με τα οποία αγοράστηκαν τα πλυντήρια, καθώς το τίμημα της χρήσης αυτών από τους πελάτες της προσφεύγουσας επιβαρύνεται με Φ.Π.Α..

Επιπρόσθετα, εσφαλμένα ο έλεγχος δεν αναγνώρισε ως εκπιπτόμενο τον αναλογούντα Φ.Π.Α. εισροών των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων, ο οποίος χρεοπιστώνεται.

Αναφορικά με τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του αρ. 58Α του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση ο έλεγχος διαπίστωσε την ανακριβή υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή Φ.Π.Α. με αποτέλεσμα να εκδοθεί η υπ. αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου/2020 -/2020, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., με την οποία προσδιορίστηκε χρεωστικό ποσό για καταβολή ύψους 6.660,56 ΕΥΡΩ, ορθώς ο έλεγχος επέβαλε, βάσει των ανωτέρω, με την ίδια πράξη, πρόστιμο του άρθρου 58^Α, 50% του χρεωστικού ποσού, ήτοι 3.330,29 ΕΥΡΩ.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Τη μερική αποδοχή της με αριθμό πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρίας - **Α.Φ.Μ.** και την τροποποίηση της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου/2020 -/2020, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**

Η οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου/2020 -/2020, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Φορολογική περίοδος/2020 -/2020

Ανάλυση	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Διαφορά (Απόφασης – Δήλωσης)
Αξία φορολογητέων εκροών	423,08	423,08	423,08	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών	59.628,04	59.628,04	59.628,04	0,00
Φόρος εκροών	101,54	101,54	101,54	0,00
Σύνολο φόρου εισροών	14.262,17	14.262,17	14.262,17	0,00
Αφαιρούμενα ποσά από το σύνολο φόρου εισροών	333,84	14.261,55	13.497,09	13.163,25
Υπόλοιπο Φόρου εισροών	13.928,33	0,62	765,08	-13.163,25
Πιστωτικό υπόλοιπο	13.826,79		663,54	-13.163,25
Χρεωστικό υπόλοιπο		100,92		
Διάφορα (ποσά που επιστράφηκαν και λοιπά προστιθέμενα)		6.559,64	6.559,64	6.559,64
Συνολικό χρεωστικό υπόλοιπο		6.660,56	5.896,10	5.896,10
Πρόστιμο άρθρου 58/58 ^A Κ.Φ.Δ.		3.330,29	2.948,05	2.948,05
Σύνολο φόρου για καταλογισμό		9.990,85	8.844,15	8.844,15
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή	13.826,79			

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
ο Προϊστάμενος
Της Υποδιεύθυνσης – Επανεξέτασης
και Νομικής Υποστήριξης

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σημείωση :

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.