



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 18/12/2017

Αριθμός απόφασης:6446

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. 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 παρ.3 του άρθρου 47 του ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

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

ε. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

2. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **25/07/2017** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....», **ΑΦΜ**, με έδρα στο Δήμο Αμαρουσίου Αττικής, επί της οδού, κατά της υπ'αριθμ. /06-06-2017 **Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.)**, φορολογικής περιόδου 01/07/2015-31/10/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ'αριθμ. /06-06-2017 **Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.)**, φορολογικής περιόδου 01/07/2015-31/10/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση .

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **25/07/2017** και αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «», 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./06-06-2017 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.), φορολογικής περιόδου 01/07/2015-31/10/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ, προσδιορίστηκε το πιστωτικό υπόλοιπο προς επιστροφή της 31/10/2015 από τον έλεγχο στο ποσό των 1.493.288,22 ευρώ αντί του δηλωθέντος πιστωτικού ποσού 1.553.120,40 ευρώ ήτοι διαφορά ελέγχου **59.832,18 ευρώ**.

Η ως άνω διαφορά πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. προς επιστροφή διαπιστώθηκε κατόπιν του πορίσματος ελέγχου της από 15/06/2017 έκθεσης μερικού ελέγχου ΦΠΑ του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ,

Συγκεκριμένα κατόπιν της με αριθμ.πρωτ./08-12-2015 αίτησης επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ της προσφεύγουσας εταιρείας, εκδόθηκε η υπ'αριθμ./2016 εντολή ελέγχου και διενεργήθηκε έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων ΦΠΑ για την φορολογική περίοδο 01/07/2015-31/10/2015. Κατόπιν του διενεργηθέντος ελέγχου διαπιστώθηκε διαφορά πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. προς επιστροφή διότι η προσφεύγουσα εταιρεία για την χρήση 2014 πραγματοποίησε πράξεις απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών, για τις οποίες ο έλεγχος θεώρησε ότι έχει υποχρέωση να εφαρμόσει το κλάσμα pro-rata για το ΦΠΑ των κοινών εισροών και να περιορίσει αναλόγως την έκπτωση του φπα των εισροών αυτών.

Αναλυτικότερα, σύμφωνα με το ισοζύγιο της 31/12/2014 πραγματοποιήθηκαν, τα παρακάτω έσοδα τα οποία κατηγοριοποιήθηκαν από τον έλεγχο ως προς το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου ως εξής:

ΚΩΔΙΚΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΕΣΟΔΩΝ	ΠΟΣΟ ΣΕ €
70	Πωλήσεις εμπορευμάτων	293.849.241,08
74	Επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων	148.548,26
74.03.00.0000	Επιδότησεις μισθοδοσίας προσωπικού	-4.245,66
75	Έσοδα παρεπόμενων ασχολιών	8.597.544,18
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ ΚΑΙ ΑΠΑΛΛΑΣΣΟΜΕΝΩΝ ΜΕ ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΕΚΠΤΩΣΗΣ (1)		302.591.087,86

ΚΩΔΙΚΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΕΣΟΔΩΝ	ΠΟΣΟ
73.91.00.0000	Διαφορές (Κέρδη) από πράξεις Hedging	872.057,74
74.03.00.0000	Επιδότησεις μισθοδοσίας προσωπικού	4.245,66
81.01.04.0000	Συναλλαγματική διαφορά	19.446.765,84
ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΑΛΑΣΣΟΜΕΝΩΝ ΕΚΡΟΩΝ ΧΩΡΙΣ ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΕΚΠΤΩΣΗΣ (2)		20.323.069,24
ΓΕΝΙΚΟΛ ΣΥΝΟΛΟ ΕΣΟΔΩΝ (1)+(2)		322.914.157,10

Το κλάσμα της pro-rata (302.591.087,86/322.914.157,10=94%) όπως υπολογίσθηκε για την χρήση 2014 και από το οποίο προκύπτει ότι η προσφεύγουσα δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου κοινών εισροών της εν λόγω χρήσης κατά ποσοστό 6% (100%-94%) πρέπει να εφαρμοσθεί σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του ν.2859/2000 και την ΠΟΛ 1149/2015 και στις φορολογικές περιόδους του 2015.

Για την υπό κρίση περίοδο 01/07/2015-31/10/2015 η προσφεύγουσα πραγματοποίησε κοινές εισροές για τις οποίες αναλογεί ΦΠΑ ποσού **997.202,93 ευρώ**. Με βάση τον συντελεστή pro-rata η προσφεύγουσα εταιρεία, δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ κοινών δαπανών ποσού **59.832,18 ευρώ (997.202,93 X**

6%). Συνεπώς περιορίσθηκε κατά το ποσό αυτό το δηλωθέν πιστωτικό υπόλοιπο προς επιστροφή, με την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθεί άλλως τροποποιηθεί η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη και να της επιστραφεί εντόκως το ως άνω ποσό, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Η κύρια δραστηριότητα της προσφεύγουσας εταιρείας είναι η διενέργεια πωλήσεων αεροπορικών καυσίμων σε αεροπορικές εταιρείες που διενεργούν διεθνείς πτήσεις και για τον λόγο αυτό προβαίνει σε πώληση του καυσίμου με απαλλαγή από τον Φ.Π.Α. σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 27 παρ.1β και 1γ του Φ.Π.Α. Στην χρήση 2014 πραγματοποίησε έσοδα από πράξεις φορολογητέες και απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης καθώς και από πράξεις εξαιρούμενες του ΦΠΑ (μεταξύ αυτών και τα έσοδα από συναλλαγματικές διαφορές). Συνεπώς σύμφωνα με το άρθρο 31 παρ.1 του ν.2859/2000 δεν όφειλε να σχηματίσει κλάσμα pro-rata.
- Ένα μεγάλο μέρος των τιμολογήσεων πραγματοποιείται σε ξένο νόμισμα, και λόγω του χρονικού διαστήματος που μεσολαβεί μεταξύ τιμολόγησης και καταβολής του τιμήματος δημιουργούνται εκ των πραγμάτων συναλλαγματικές διαφορές, τις οποίες η εταιρεία δεν ελέγχει ούτε δύναται να επηρεάσει με κάποιο τρόπο.
- Οι συναλλαγματικές διαφορές προέρχονται είτε από την είσπραξη απαιτήσεων από πελάτες είτε από την πληρωμή των προμηθευτών. Το υπόλοιπο του λογαριασμού εσόδων στο τέλος του έτους κυμαίνεται από έτος σε έτος κατά τρόπο τυχαίο. Κατά κανόνα στο τέλος του έτους η διαφορά μεταξύ του λογαριασμού εσόδων και του λογαριασμού εξόδων από συναλλαγματικές διαφορές δίδει μικρή διαφορά μεταξύ εσόδων και εξόδων.
- Ενόψει των ανωτέρω περιγραφέντων πραγματικών γεγονότων, εφαρμόζοντας τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν.2859/2000 και την εγκύκλιο ΠΟΛ 1056/2002, τα έσοδα από διαφορές συναλλαγματικής ισοτιμίας αφορούν πράξεις που είναι εκτός πεδίου ΦΠΑ και για αυτόν τον λόγο δεν σχημάτισε pro-rata.
- Σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 2, 3 και 4 του ν.2859/2000 η επιβολή ΦΠΑ σε ορισμένο πρόσωπο για παροχή υπηρεσιών προϋποθέτει την άσκηση από αυτό οικονομικής δραστηριότητας έναντι αμοιβής. Συνεπώς όταν ορισμένο πρόσωπο αποκτά έσοδο χωρίς να έχει προβεί για το συγκεκριμένο αυτό έσοδο σε καμία οικονομική δραστηριότητα, δεν υπάρχει βάση για την επιβολή φορολογίας και το έσοδο αυτό εξαιρείται του ΦΠΑ, οπότε δεν προκύπτει θέμα pro-rata (ΣΤΕ 835/2013).
- Τα έσοδα των συναλλαγματικών διαφορών ορθώς δεν χρησιμοποιήθηκαν για τον σχηματισμό pro-rata, δεδομένου ότι απορρέουν από πράξεις οι οποίες απαλλάσσονται του ΦΠΑ και οι οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ.
- Αν ήθελε γίνει δεκτό ότι το υπό κρίση έσοδο, δεν αποτελεί παρεπόμενο μέρος του τιμήματος πωλήσεως, όπως υποστηρίζει η Φορολογική αρχή, θα πρέπει να ληφθεί υπόψη το γεγονός ότι το έσοδο αυτό προκύπτει χωρίς να αποτελεί αντικείμενο ειδικής συμφωνίας μεταξύ της εταιρείας και

του πελάτη, προκύπτει απλώς και μόνο ως συνέπεια της αλλαγής της ισοτιμίας.

- Αοριστία εκθέσεως και πλημμελής αιτιολογία.
- Νόμω και ουσία αβάσιμο της υπαγωγής των συναλλαγματικών διαφορών στις περιπτώσεις του άρθρου 22 παρ.1 του ν.2859/2000.
- Σύμφωνα με το άρθρο 24 της ΠΟΛ 1156/19.05.1997 οι συναλλαγματικές διαφορές αποτελούν συμπληρωματικό έσοδο από απαλλασσόμενη πράξη με δικαίωμα έκπτωσης και λαμβάνονται υπόψη τόσο στον αριθμητή όσο και στον παρανομαστή του κλάσματος pro-rata.
- Ακόμη και αν γίνει δεκτό ότι τα έσοδα υπάγονται στο άρθρο 22 του ν.2859/2000, αποτελεί έσοδο παρεπόμενο της κύριας δραστηριότητας μας και δεν λαμβάνεται υπόψη στον προσδιορισμό του κλάσματος της pro-rata.

Επειδή στο άρθρο 22 του ν.2859/2000 μεταξύ άλλων ορίζεται:

«Απαλλάσσονται από το φόρο:

....

ιθ) οι ασφαλιστικές και αντασφαλιστικές εργασίες, καθώς και οι συναφείς με αυτές εργασίες που παρέχονται από ασφαλειομεσίτες και ασφαλιστικούς πράκτορες, συμπεριλαμβανομένων και των υπηρεσιών οδικής βοήθειας έναντι συνδρομής, που παρέχονται από ασφαλιστικές επιχειρήσεις, καθώς και από φυσικά πρόσωπα ή νομικά πρόσωπα παροχής οδικής βοήθειας,

κ) οι εργασίες, στις οποίες περιλαμβάνεται και η διαπραγμάτευση, που αφορούν συνάλλαγμα, χαρτονομίσματα και νομίσματα, τα οποία αποτελούν νόμιμα μέσα πληρωμής, με εξαίρεση τα νομίσματα και χαρτονομίσματα για συλλογές,

κα)...

κβ)

κγ) η χορήγηση και η διαπραγμάτευση πιστώσεων, καθώς και η διαχείριση τους από το πρόσωπο που τις χορηγεί,

κδ) η ανάληψη υποχρεώσεων, προσωπικών ή χρηματικών εγγυήσεων και λοιπών ασφαλειών, η διαπραγμάτευση για την ανάληψη των εργασιών αυτών και η διαχείριση εγγυήσεων πιστώσεων, που ενεργείται από το πρόσωπο που τις χορηγεί,

κε) οι εργασίες, στις οποίες περιλαμβάνεται και η διαπραγμάτευση, που αφορούν καταθέσεις, τρεχούμενους λογαριασμούς, πληρωμές, μεταφορές καταθέσεων και εμβάσματα, απαιτήσεις, πιστωτικούς τίτλους, επιταγές και λοιπά αξιόγραφα, με εξαίρεση την είσπραξη απαιτήσεων τρίτων, καθώς και τις εργασίες που αφορούν την πρακτορεία επιχειρηματικών απαιτήσεων που ενεργείται από τις επιχειρήσεις που ασχολούνται με τις εργασίες αυτές...».

Επειδή στην παρ.25 παρ.1 του ν.2859/2000 ορίζεται:

« Απαλλάσσονται από το φόρο:

α) η εισαγωγή αγαθών που τίθενται σε καθεστώς εναποθήκευσης, εκτός της τελωνειακής αποταμίευσης,

β) η παράδοση και η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, τα οποία προορίζονται:

- αα) να προσκομιστούν στο τελωνείο και να τεθούν σε καθεστώς τελωνειακής αποθήκευσης, ελεύθερης αποθήκης, ελεύθερης ζώνης, τελωνειακής αποταμίευσης ή ενεργητικής τελειοποίησης,
- ββ) να γίνουν δεκτά στα χωρικά θαλάσσια ύδατα, για να ενσωματωθούν σε εξέδρες γεωτρήσεων ή εκμετάλλευσης, με σκοπό την κατασκευή, επισκευή, συντήρηση, μετασκευή ή τον εξοπλισμό τους ή για τη σύνδεση των εξέδρων αυτών με την ξηρά, καθώς και για τον ανεφοδιασμό αυτών των εξέδρων γεωτρήσεων ή εκμετάλλευσης,
- γγ) να τεθούν σε καθεστώς φορολογικής αποθήκης του Ν. 2960/2001 (ΦΕΚ Α' 265), εφόσον πρόκειται για προϊόντα του άρθρου 53 του ίδιου νόμου για τα οποία οι κοινοτικές διατάξεις προβλέπουν ότι υπάγονται στο καθεστώς των φορολογικών αποθηκών της Οδηγίας 92/12/Ε.Ο.Κ. ή για άλλα προϊόντα που είχαν υπαχθεί στις διατάξεις του νόμου αυτού,
- δδ) να τεθούν σε καθεστώς τελωνειακής επίβλεψης, ελεύθερου τελωνειακώς χώρου, ελεύθερου τελωνειακού συγκροτήματος, αποθηκών ανεφοδιασμού Κανονισμού (Ε.Ο.Κ.) 3665/87 ως κάθε φορά ισχύει, Καταστημάτων Αφορολόγητων Ειδών.
- Τα αναφερόμενα στις περιπτώσεις αα' και ββ' καθεστώτα νοούνται όπως αυτά ορίζονται από τις ισχύουσες κοινοτικές τελωνειακές διατάξεις,
- γ) οι παροχές υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με τις παραδόσεις αγαθών, οι οποίες αναφέρονται στην ανωτέρω περίπτωση β',
- δ) οι παραδόσεις και ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και οι παροχές υπηρεσιών οι οποίες πραγματοποιούνται στους χώρους που απαριθμούνται στην περίπτωση β', με διατήρηση μιας από τις καταστάσεις που αναφέρονται στην εν λόγω περίπτωση...».

Επειδή στην παρ.1 (γ) του άρθρου 27 του ν.2859/2000 ορίζεται:

«1. Απαλλάσσονται από το φόρο:

γ) η παράδοση και η εισαγωγή καυσίμων, τροφοεφοδίων, λιπαντικών και λοιπών αγαθών που προορίζονται για τον εφοδιασμό των πλοίων, πλωτών μέσων και αεροσκαφών, τα οποία απαλλάσσονται σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων α' και β'. Προκειμένου για πλοία και πλωτά μέσα της εμπορικής ναυσιπλοΐας εσωτερικού ή άλλης εκμετάλλευσης εσωτερικού, καθώς και για αλιευτικά σκάφη που αλιεύουν στα ελληνικά χωρικά ύδατα, η απαλλαγή περιορίζεται στα καύσιμα και λιπαντικά...».

Επειδή στην παρ.2 περ.(γ) και (δ) του άρθρου 30 του ν.2859/2000 ορίζεται:

«2. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου παρέχεται επίσης στον υποκείμενο κατά το μέρος που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται:

γ) για τις πράξεις που απαλλάσσονται από το φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 24, 25, 26, 27 και 28.

δ) για τις εργασίες που απαλλάσσονται από το φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων ιθ', κ', κα', κγ', κδ' και κε' της παραγράφου 1 του άρθρου 22, εφόσον ο λήπτης είναι εγκαταστημένος εκτός της Κοινότητας ή οι εργασίες αυτές συνδέονται άμεσα με αγαθά που εξάγονται σε χώρα εκτός της Κοινότητας...».

Επειδή στις παρ.1 και 2 του άρθρου 31 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 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.

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.».

Επειδή ως προς το θέμα της αναλογίας έκπτωσης Φ.Π.Α (Pro-rata), σε σχέση με τις συναλλαγματικές διαφορές καθώς και τις χρηματοοικονομικές πράξεις, έχουν αναφερθεί σχετικώς, οι παρακάτω εγκύκλιοι της Διοίκησης:

1) ΠΟΛ 1156/19-05-1997 (εκδοθείσα στα πλαίσια των διατάξεων του ν.1642/86) :

Άρθρο 24

Με τις διατάξεις της παραγράφου 9 του άρθρου 11 του ν. 2386/96, αντικαταστάθηκε η περίπτωση β' της παραγράφου 3 του άρθρου 24 του ν. 1642/86.

Η διάταξη αυτή αντικαταστάθηκε για λόγους εναρμόνισης με την 6η Κοινοτική Οδηγία Φ.Π.Α. (Οδηγία 77/388/ΕΟΚ όπως ισχύει) και ειδικότερα με την παρ. 2 του άρθρου 19. Η διάταξη αυτή θα έχει ως αποτέλεσμα τον περιορισμό των περιπτώσεων για τις οποίες προβλέπεται η διενέργεια επιμερισμού του φόρου των εισροών.

Έτσι, μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων αυτών δηλαδή μετά την 7.3.1996 σε αντίθεση με τις προϊσχύουσες διατάξεις, δε θα λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό του δικαιώματος έκπτωσης, σύμφωνα με την περίπτωση β' της παραγράφου 3 του άρθρου 24 του ν. 1642/86, οι παρεπόμενες (και όχι οι συμπτωματικές) πράξεις σε ακίνητο και των περιπτώσεων κα' έως και κστ' της παραγράφου 1 του άρθρου 18 του ίδιου νόμου.

Εδώ θα πρέπει να διευκρινίσουμε ότι, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 3 του άρθρου 24 του ν. 1642/86, δεν μπορούν να θεωρηθούν ως παρεπόμενες πράξεις, για τον προσδιορισμό του δικαιώματος έκπτωσης, οι τόκοι από καταθέσεις, οι πιστωτικοί τόκοι δανείων, οι τόκοι από ομόλογα ή από

έντοκα γραμμάτια του ελληνικού δημοσίου, όταν οι τόκοι αυτοί είναι προϊόν δανεισμού χρημάτων που προέρχονται από φορολογική δραστηριότητα και ως εκ τούτου το έσοδο αυτό, ως απαλλασσόμενο, στερείται του δικαιώματος έκπτωσης, γι' αυτό θα πρέπει να περιληφθεί μόνο στον παρονομαστή του κλάσματος. (Σύμφωνη με τα ανωτέρω είναι και η νομολογία του Δ.Ε.Κ.).

Επίσης θα ληφθούν υπόψη μόνο στον παρονομαστή του κλάσματος, οι πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές που προέρχονται από αγορά ή πώληση συναλλάγματος, ή από το διακανονισμό αξίας εισαγωγών ή ενδοκοινοτικών αποκτήσεων, οι επιδοτήσεις και οι κάθε είδους οικονομικές ενισχύσεις που αποσκοπούν στη μείωση του κόστους αγαθών ή υπηρεσιών, οι επιδοτήσεις που δίδονται από τον Ο.Α.Ε.Δ. για νέες θέσεις εργασίας κ.τ.λ.

Αντίθετα, θα ληφθούν υπόψη και στον αριθμητή και στον παρονομαστή οι συναλλαγματικές διαφορές που προέρχονται από την εξαγωγή ή ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών σε εκτός Ελλάδος υποκείμενους στο φόρο, δεδομένου ότι αποτελούν συμπληρωματικό έσοδο, από απαλλασσόμενη πράξη με δικαίωμα έκπτωσης.

2) ΠΟΛ 1056/11-02-2002(εκδοθείσα στα πλαίσια των διατάξεων του ν.2859/2000)

«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. απαλλασσόμενων 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.

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 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.

Οι πράξεις που από τις διατάξεις του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000) παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους είναι οι φορολογητέες (πωλήσεις με Φ.Π.Α., παροχές υπηρεσιών με Φ.Π.Α. κ.λ.π.), οι απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης όπως αυτές προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 30, παραγρ. 1 και 2 του ιδίου Κώδικα και υλοποιούνται με τις οικείες αποφάσεις και εγκυκλίους (π.χ. εξαγωγές, ενδοκοινοτικές παραδόσεις, πωλήσεις με την ΑΥΟ ΠΟΛ. 1262/93, πωλήσεις σε πρεσβείες κ.λ.π.), καθώς και οι πράξεις οι φορολογητέες εκτός Ελλάδος (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 ιδίου Κώδικα Φ.Π.Α., 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 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.λ.π.) β) παραδόσεις νέων ακινήτων όπως αυτά προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 6, παραγρ. 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 Φ.Μ.Α. χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α των υλικών οικοδομής ή των υπηρεσιών για την κατασκευή της), γ) για παραδόσεις βιομηχανοποιημένων καπνών από μεταπωλητές και λιανοπωλητές (πρατηριούχους, ψιλικατζήδικα, περίπτερα κ.λ.π.), στους οποίους δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους.

Στο σημείο αυτό θα πρέπει να αναφερθεί ότι την ίδια αντιμετώπιση έχουν και οι πωλήσεις από μεταπωλητές εισιτηρίων μεταφοράς προσώπων των οποίων η ακύρωση προβλέπεται σε ειδικά μηχανήματα, καθώς και των καρτών τηλεπικοινωνίας.

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,

Β. Επίσης με την παράγραφο 4 των κοινοποιούμενων διατάξεων αντικαταστάθηκε η περίπτωση β' της παραγράφου 3 του άρθρου 31 του Κώδικα Φ.Π.Α., (Ν.2859/2000) και δεν συμπεριλαμβάνονται πλέον στον παρανομαστή του κλάσματος προσδιορισμού του εκπιπτόμενου φόρου (*Prorata*) που παραπάνω αναφέρθηκε ποσά που προέρχονται : α) από παρεπόμενες πράξεις σε ακίνητα ή β) από χρηματοδοτικές πράξεις και γ) από πράξεις των περιπτώσεων κ', κα', κβ', κγ'. κδ' και κε' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του Ν.2859/2000 εφόσον πρόκειται για παρεπόμενες πράξεις της κύριας δραστηριότητας του υποκειμένου.

Όσον αφορά τις πράξεις των περιπτώσεων κ', κα', κβ', κγ', κδ' και κε', της παραγράφου 1 του άρθρου 22, (χρηματοοικονομικά προϊόντα) διευκρινίζεται ότι οι πράξεις αυτές δεν λαμβάνονται υπόψη μόνο εφόσον πρόκειται για παρεπόμενες της κύριας δραστηριότητας του υποκειμένου, το οποίο είναι θέμα πραγματικό και εξαρτάται από το φύση της δραστηριότητας του υποκειμένου.

Επιβάλλεται να υπομνησθεί η προδικαστική απόφαση του Δικαστηρίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων στην υπόθεση C 306/94 (*Regie dauphinoise - Cabinet A Forest SARL*), στην οποία το Δικαστήριο απεφάνθη ότι:

«Τα χρηματοοικονομικά αυτά προϊόντα δεν περιλαμβάνονται στον παρονομαστή 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 επιχειρήσεως - για παρεπόμενες πράξεις, κατά την έννοια του άρθρου 19, παράγραφος 2, δεύτερη φράση, της έκτης οδηγίας περί Φ.Π.Α.. Αυτό συμβαίνει:

- όταν οι πράξεις αυτές δεν περιλαμβάνονται στην κυρία οικονομική δραστηριότητα της επιχειρήσεως, 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 επιχειρήσεως».

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 παρονομαστή του κλάσματος (*prorata*)...».

Σχετική νομολογία

Ως προς τον χαρακτηρισμό μιας πράξης ως παρεπόμενης η σχετική εθνική νομολογία έχει κρίνει ότι οι σχετικές χρηματοοικονομικές εργασίες, προκειμένου να μη ληφθούν υπόψη για τον προσδιορισμό του ποσοστού έκπτωσης, πρέπει να είναι παρεπόμενες σε σχέση με το κύριο αντικείμενο εργασιών της επιχείρησης, να μην αποτελούν δηλαδή το αντικείμενο των εργασιών της επιχείρησης, να μην διεξάγονται εντός των πλαισίων του σκοπού της εταιρείας, αλλά επ' ευκαιρία της δραστηριότητας της. Η 835/2013 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας αναφέρει χαρακτηριστικά «αποκλείεται ο χαρακτηρισμός μιας πράξης ως παρεπόμενης όταν αυτή συνιστά την άμεση, διαρκή και αναγκαία προέκταση της φορολογουμένης δραστηριότητας».

Ανάλογα, και με τις ΣΤΕ 1909/2002 και την ΣΤΕ 404/2004, σημειώνεται ότι «κατά την έννοια των αυτών διατάξεων της Έκτης οδηγίας (και των αντίστοιχων του Ν 1642/1986), δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής τους και συνεπώς, δεν περιλαμβάνονται, κατά τα ανωτέρω, στο κλάσμα για την αναλογία εκπτώσεως του φόρου των κοινών εισροών, τα έσοδα εκείνα που προέρχονται από ομολογίες ή τραπεζικές καταθέσεις και τα οποία δεν συναρτώνται, καθ' εαυτά, με ορισμένη επιχειρηματική δραστηριότητα (οπότε θα ενέπιπταν στις περιπτώσεις κβ και κστ της παράγραφος 1 του άρθρου 18 του Ν 1642/1986 και στις αντίστοιχες της Έκτης οδηγίας, απαλλασσόμενες του φόρου - άρα εμπίπτουσες, κατ' αρχήν, στο πεδίο εφαρμογής του), αλλά συνίστανται σε απλή απόληψη τόκων από μόνη την κατοχή των ομολογιών ή την ύπαρξη των καταθέσεων»

Τελευταία και σχετικά πρόσφατη η ΣτΕ 1266/2015 αναφέρει χαρακτηριστικά ότι «κριτήριο για τον χαρακτηρισμό της ως παρεπόμενης είναι η έκταση της χρήσεως, για την πραγματοποίησή της, αγαθών και υπηρεσιών, για τα οποία ή τις οποίες οφείλεται φόρος προστιθέμενης αξίας. Ένδειξη δε του ότι η πράξη αυτή δεν πρέπει να θεωρείται παρεπόμενη μπορεί να αποτελέσει το ύψος του εισοδήματος το οποίο η πράξη αυτή αποφέρει, χωρίς, ωστόσο, να αποκλείεται ο χαρακτηρισμός της ως παρεπόμενης

εκ μόνου του λόγου ότι η πράξη αυτή αποφέρει εισόδημα υψηλότερο εκείνων που συνεπάγεται η φερόμενη ως κύρια δραστηριότητα του υποκειμένου στον φόρο.

3)ΠΟΛ1071/25-02-2002 με θέμα «Οδηγίες συμπλήρωσης περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ»

Κωδ.310: Γράφεται η αξία εκροών που απαλλάσσονται χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών.

Περιλαμβάνονται ακόμα και οι εξαιρούμενες του Φ.Π.Α, εκροές. Έτσι στον κωδικό αυτό ενδεικτικά αναφέρονται οι εξής περιπτώσεις:

1) Όλες οι πράξεις του άρθρου 22 του ν.2859/2000, εκτός από :

α) των περ. λ' και λγ' της παρ.1 (κωδ.309) και

β) των περ. ιθ', κ', κα', κγ', κδ', κε' της παρ.1 του ίδιου άρθρου, εφόσον ο λήπτης είναι εγκατεστημένος εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή συνδέονται με εξαγόμενα αγαθά.

Μεταξύ των πράξεων που απαλλάσσονται, χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, σύμφωνα με το άρθρο 22, επισημαίνουμε τα μισθώματα από ακίνητα.

2) Οι επιδοτήσεις και λοιπά έσοδα, που απαλλάσσονται του Φ.Π.Α, π.χ. αποζημιώσεις, συναλλαγματικές διαφορές.

4)ΠΟΛ1082/06-04-2015 με θέμα «Οδηγίες συμπλήρωσης περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ»

Κωδ. 310:

1. Γράψτε την αξία των απαλλασσομένων πράξεων για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους. Ενδεικτικά:

- τις πωλήσεις βιομηχανοποιημένων καπνών από μεταπωλητές,

- την αξία των παραδόσεων ακινήτων που απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α.

- την αξία των παροχών υπηρεσιών, που σύμφωνα με το άρθρο 14 του Κώδικα Φ.Π.Α. είναι φορολογητέες εκτός του εσωτερικού της Χώρας εφόσον για τις υπηρεσίες αυτές δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης εάν οι πράξεις αυτές πραγματοποιούνταν στο εσωτερικό της Χώρας.

2. Γράψτε την αξία των εξαιρουμένων από τον ΦΠΑ πράξεων (π.χ. επιδοτήσεων που δεν περιλαμβάνονται στη φορολογητέα αξία, οικονομικών ενισχύσεων από ΟΑΕΔ για την πρόσληψη προσωπικού, λοιπών οικονομικών ενισχύσεων, μερισμάτων δικηγόρων, εσόδων από συμμετοχές σε άλλες εταιρείες, κ.λ.π.).».

Επειδή και στο με αριθμ. πρωτ. έγγραφο Δ14Α 1099853 ΕΞ 2014/30-06-2014 της Διεύθυνσης ΦΠΑ αναφέρεται:

«2. Περαιτέρω με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του παραπάνω Κώδικα, (διευκρινίσεις έχουν δοθεί με την ΠΟΛ 1056/2002), που αφορούν τον προσδιορισμό του εκπιπτόμενου φόρου εισροών 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), 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 φόρος αυτών, 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.

Δεν δημιουργείται κλάσμα από τον υποκείμενο που πραγματοποιεί πράξεις που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης και πράξεις εξαιρούμενες του Φ.Π.Α. δηλαδή πράξεις εκτός του πεδίου εφαρμογής, όπως π.χ. ποινικές ρήτρες, 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 (έχει ήδη δημιουργηθεί το κλάσμα), λόγω πραγματοποίησης πράξεων υπαγομένων στο φόρο. τόσο με δικαίωμα έκπτωσης, όσο και χωρίς δικαίωμα έκπτωσης.

Ύστερα από τα παραπάνω, εάν πραγματοποιείτε εκροές φορολογητέες και απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. των εισροών τους καθώς και εκροές εξαιρούμενες του Φ.Π.Α., δεν έχετε υποχρέωση δημιουργίας κλάσματος προσδιορισμού εκπιπτόμενου Φ.Π.Α. (pro-rata)».

Επειδή σύμφωνα με τις προαναφερθείσες εγκυκλίους, στον κωδικό 310 (ΠΟΛ 1072/2002) αναφέρεται ότι καταχωρούνται πέραν των απαλλασσόμενων εκροών και οι εξαιρούμενες του ΦΠΑ εκροές και διακεκριμένα από τις απαλλασσόμενες, (παρ.2) αναφέρονται ενδεικτικά οι αποζημιώσεις, οι συναλλαγματικές διαφορές. Ενώ συνεχεία με το ως άνω έγγραφο της Διοίκησης και την ΠΟΛ 1082/2015, ως εξαιρούμενες του ΦΠΑ εκροές αναφέρονται οι ποινικές ρήτρες, αποζημιώσεις, οικονομικές ενισχύσεις και γενικότερα επιδοτήσεις και από τις πράξεις εξαιρούμενες του ΦΠΑ, μόνο η περίπτωση των επιδοτήσεων και των οικονομικών ενισχύσεων λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό της αναλογίας έκπτωσης (προστίθενται στον παρανομαστή) και μόνο στην περίπτωση που υφίσταται ήδη μερικό δικαίωμα έκπτωσης (έχει ήδη δημιουργηθεί το κλάσμα), λόγω πραγματοποίησης πράξεων υπαγομένων στο φόρο τόσο με δικαίωμα έκπτωσης, όσο και χωρίς δικαίωμα έκπτωσης.

Επειδή εν προκειμένω, κατόπιν του διενεργηθέντος ελέγχου διαπιστώθηκε διαφορά πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. προς επιστροφή διότι ο έλεγχος θεώρησε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία για την χρήση 2014 πραγματοποίησε πράξεις απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών, για τις οποίες ο έλεγχος θεώρησε ότι έχει υποχρέωση να εφαρμόσει το κλάσμα pro-rata για την αναλογία έκπτωσης του ΦΠΑ των κοινών εισροών, και συγκεκριμένα, ως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, πραγματοποίησε τα παρακάτω έσοδα:

ΚΩΔΙΚΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΕΣΟΔΩΝ	ΠΟΣΟ
73.91.00.0000	Διαφορές (Κέρδη) από πράξεις Hedging	872.057,74
74.03.00.0000	Επιδοτήσεις μισθοδοσίας προσωπικού	4.245,66
81.01.04.0000	Συναλλαγματικές διαφορές	19.446.765,84
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ		20.323.069,24

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος εσφαλμένα εφάρμοσε κλάσμα pro-rata καθώς σύμφωνα με το άρθρο 31 παρ.1 του ν.2859/2000, δεν όφειλε να σχηματίσει κλάσμα pro-rata, προβάλλοντας την βασική ένστασή της ως προς τις συναλλαγματικές διαφορές καθώς θεωρεί ότι τα εν λόγω έσοδα δεν δημιουργούν σχετική υποχρέωση προσδιορισμού pro-rata.

Επειδή ωστόσο για την προσφεύγουσα εταιρεία δημιουργείται υποχρέωση εφαρμογής pro-rata καθώς στην χρήση 2014, έχει πραγματοποιήσει πέραν των συναλλαγματικών διαφορών, και έσοδα από πράξεις Hedging (πράξεις αντιστάθμισης κινδύνου) οι οποίες αποτελούν απαλλασσόμενα έσοδα του άρθρου 22 περ.(ιβ) του ν.2859/2000 για τα οποία όμως δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, έχει αντικείμενο εργασιών «ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΚΑΥΣΙΜΩΝ ΚΙΝΗΤΗΡΩΝ, ΣΥΜΠΕΡΙΛΑΜΒΑΝΟΜΕΝΩΝ ΤΩΝ ΚΑΥΣΙΜΩΝ ΓΙΑ ΑΕΡΟΣΚΑΦΗ» και πραγματοποιεί κατά κύριο λόγο παραδόσεις και εισαγωγές αεροπορικού καυσίμου οι οποίες απαλλάσσονται του ΦΠΑ, καθότι ως αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου εμπίπτουν στις ειδικές απαλλαγές των άρθρων 25 και 27 του ν.2859/2000.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 30 του ν.2859/2000, για τις ως άνω απαλλασσόμενες εκροές του άρθρου 25 και 27, παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου.

Επειδή στην οικεία έκθεση ελέγχου αναφέρεται:

«Τα έσοδα από συναλλαγματικές διαφορές του λογ.81.01.04.0000, αφορούν έσοδα από την διαφορά ισοτιμίας ευρώ-δολαρίου, υπολογιζόμενα κατά την είσπραξη των απαιτήσεων από πελάτες της καθώς και έσοδα από την διαφορά ισοτιμίας δολαρίου-ευρώ κατά την εξόφληση των υποχρεώσεων της προς τους προμηθευτές της. Όλες οι τιμολογήσεις γίνονται σε δολάρια USD και για αυτόν το λόγο δημιουργούνται συναλλαγματικές διαφορές (εν προκειμένω έσοδα) από όλες τις πωλήσεις και όλες τις αγορές αεροπορικού καυσίμου, γιατί η ισοτιμία ευρώ-δολαρίου είναι διαφορετική την ημέρα είσπραξης της απαίτησης ή την ημέρα εξόφλησης της υποχρέωσης από αυτήν που υπολογίσθηκε κατά την έκδοση του στοιχείου πώλησης ή αγοράς. Είναι έσοδο μη υποκείμενο σε ΦΠΑ και ΧΔΕ.

Το σύνολο του λογαριασμού έσοδα από συναλλαγματικές διαφορές κατά την χρήση 2014 ανήλθε σε 19.446.765,84 ευρώ σε σύνολο πωλήσεων (άθροισμα λογαριασμών 70+73+74+75) 303.467.391,26 και αποτελεί περίπου το 6,4% του σύνολο των εσόδων της.

Για την επίτευξη αυτού του είδους των εσόδων, και δεδομένου του τρόπου που αυτά δημιουργούνται (δηλαδή από κάθε μία πώληση και κάθε μία αγορά) αφενός απαιτείται η επιχείρηση να χρησιμοποιήσει όλα τα μέσα που διαθέτει για την άσκηση της οικονομικής της δραστηριότητας, αφετέρου διαπιστώνεται μια συστηματική άντληση εσόδων από τις εν προκειμένω εργασίες σε ένα ικανό ποσοστό το οποίο αποτελεί προέκταση του σκοπού της επιχείρησης. Πρόκειται για ένα έσοδο άμεσο, από πράξεις διαρκείς που αποτελούν αναγκαία προέκταση της φορολογούμενης δραστηριότητάς της...».

Επειδή ο έλεγχος θεώρησε τις ως άνω συναλλαγματικές διαφορές, ως χρηματοοικονομικές πράξεις του άρθρου 22 του ν.2859/2000, μη παρεπόμενες της κύριας δραστηριότητας και για τον λόγο αυτό τις συμπεριέλαβε στον παρανομαστή του κλάσματος pro-rata.

Επειδή βάσει των πραγματικών δεδομένων της υπόθεσης, όπως αυτά διαπιστώθηκαν από τον έλεγχο, τα έσοδα από συναλλαγματικές διαφορές ποσού **19.446.765,84 ευρώ** που προέκυψαν από την εξόφληση απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα, απορρέουν από την βασική οικονομική δραστηριότητα της προσφεύγουσας εταιρείας, η οποία σχετίζεται με την παράδοση και την εισαγωγή αεροπορικού καυσίμου και δεν προκύπτουν από διαφορετικό τομέα δραστηριότητας της επιχείρησης.

Αποτελούν πράξεις οι οποίες πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της συγκεκριμένης οικονομικής δραστηριότητας (παράδοση-εισαγωγή αεροπορικού καυσίμου), δεν αποτελούν από μόνες τους, ανεξάρτητες πράξεις παράδοσης αγαθού ή παροχής υπηρεσίας με αντιπαροχή, δεν συναρτώνται, καθ' εαυτές, με ορισμένη επιχειρηματική δραστηριότητα (ήτοι π.χ. πράξεις αγοράς και πώλησης συναλλάγματος, πράξεις αντιστάθμισης κινδύνου), για να εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.2859/2000, ως χρηματοοικονομικές πράξεις, ως ισχυρίσθηκε ο έλεγχος, δεν αποτελούν πράξεις αυτοτελείς και διακεκριμένες από την κύρια οικονομική δραστηριότητα αλλά στην ουσία αποτελούν έκτακτο έσοδο που απορρέει από την εξόφληση απαιτήσεων και υποχρεώσεων, και μπορεί σε άλλες περιπτώσεις η επιχείρηση να μην είναι ευνοημένη και να προκύπτει και έκτακτο έξοδο .

Λαμβάνοντας υπόψη ότι δεν διαπιστώθηκε από τον έλεγχο, ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση έχει διακεκριμένη δραστηριότητα και έχει αναπτύξει εξειδικευμένο και οργανωμένο τομέα, με συγκεκριμένο και διακεκριμένο διοικητικό κόστος και πρόθεση αυτού την διενέργεια πράξεων με σκοπό την επίτευξη κέρδους από την μεταβολή των συναλλαγματικών ισοτιμιών, ώστε να προκύπτει κάθε φορά έσοδο, τα έσοδα από συναλλαγματικές διαφορές στην υπό κρίση περίπτωση, έχουν έκτακτο χαρακτήρα, απορρέουν από την εξόφληση απαιτήσεων και υποχρεώσεων και εξαρτώνται άμεσα από την υφιστάμενη κατά την εξόφληση συναλλαγματική ισοτιμία.

Επειδή αντικείμενο του ΦΠΑ, όπως προκύπτει και από τις γενικές διατάξεις των άρθρων 2 , 3 και 4 του Κώδικα ΦΠΑ (Ν. 2859/00), είναι η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών επί αντιπαροχή, η φύση των συναλλαγών των υπό κρίση συναλλαγματικών διαφορών, δεν έχει την έννοια της παράδοσης αγαθού ή παροχής υπηρεσίας με αντιπαροχή, αλλά σχετίζεται με την εξόφληση απαιτήσεων και υποχρεώσεων που απορρέουν από την αγοραπωλησία αεροπορικού καυσίμου σε αλλοδαπές εταιρείες, άρα δεν αποτελούν αυτοτελείς χρηματοοικονομικές πράξεις όπως αυτές ορίζονται στο άρθρο 22 του ν.2859/2000, ώστε να εμπίπτουν στις διατάξεις του ΦΠΑ, συνεπώς θεωρούνται πράξεις εξαιρούμενες του ΦΠΑ και δεν λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό της αναλογίας έκπτωσης (pro-rata).

Ωστόσο από τις εξαιρούμενες πράξεις, προστίθενται στον παρανομαστή μόνο οι επιδοτήσεις μισθοδοσίας προσωπικού ποσού **4.245,66 ευρώ** καθώς υφίσταται ήδη μερικό δικαίωμα έκπτωσης (έχει ήδη δημιουργηθεί το κλάσμα pro-rata), λόγω πραγματοποίησης πράξεων υπαγομένων στο φόρο τόσο με δικαίωμα έκπτωσης, όσο και χωρίς δικαίωμα έκπτωσης (πράξεις αντιστάθμισης κινδύνου- από πράξεις hedging) .

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω, δεδομένου ότι οι συναλλαγματικές διαφορές δεν λαμβάνονται υπόψη, το κλάσμα pro-rata, προκύπτει από τα παρακάτω έσοδα ως εξής :

ΚΩΔΙΚΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΕΣΟΔΩΝ	ΠΟΣΟ ΣΕ €
70	Πωλήσεις εμπορευμάτων	293.849.241,08
74	Επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων	148.548,26
74.03.00.0000	Επιδότησεις μισθοδοσίας προσωπικού	-4.245,66
75	Έσοδα παρεπόμενων ασχολιών	8.597.544,18
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΩΝ ΚΑΙ ΑΠΑΛΛΑΣΣΟΜΕΝΩΝ ΜΕ ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΕΚΠΤΩΣΗΣ (1)		302.591.087,86

ΚΩΔΙΚΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΕΣΟΔΩΝ	ΠΟΣΟ ΣΕ €
73.91.00.0000	Διαφορές (Κέρδη) από πράξεις Hedging	872.057,74
74.03.00.0000	Επιδότησεις μισθοδοσίας προσωπικού	4.245,66
ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΑΛΑΣΣΟΜΕΝΩΝ ΕΚΡΩΝ ΧΩΡΙΣ ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΕΚΠΤΩΣΗΣ ΚΑΙ ΕΞΑΙΡΟΥΜΕΝΩΝ (ΜΟΝΟ ΕΠΙΔΟΤΗΣΕΙΣ) (2)		876.303,40
ΓΕΝΙΚΟΛ ΣΥΝΟΛΟ ΕΣΟΔΩΝ (1)+(2)		303.467.391,26

Το κλάσμα pro-rata τελικώς προσδιορίζεται σε ποσοστό **99,7 %** (**302.591.087,87 / 303.467.391,26**) και σύμφωνα με την παρ.2 του άρθρου 31 του ν.2859/2000, στρογγυλοποιείται στην αμέσως μεγαλύτερη ακέραια μονάδα, ήτοι 100% και οπότε δεν προκύπτει θέμα αναλογίας έκπτωσης του ΦΠΑ των κοινών δαπανών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **25/07/2017** και αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», **ΑΦΜ**, και την **ακύρωση της υπ'αριθμ./06-06-2017 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.)**, φορολογικής περιόδου 01/07/2015-31/10/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ, με την οποία περιορίσθηκε το δηλωθέν πιστωτικό υπόλοιπο προς επιστροφή της 31/10/2015 στο ποσό των 1.493.288,22 ευρώ, αντί του δηλωθέντος πιστωτικού ποσού 1.553.120,40 ευρώ.

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

Φορολογική περίοδος 01/07/2015-31/10/2015

	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ (1)	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΔΕΔ (2)	ΔΙΑΦΟΡΑ (2)-(1)
Αξία Φορολογητέων εκρρών	8.994.751,97	8.994.751,97	8.994.751,97	0,00
Αξία Φορολογητέων εισροών	15.770.925,35	15.770.925,35	15.770.925,35	0,00
Φόρος εκρρών	2.023.508,74	2.023.508,74	2.023.508,74	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	3.576.629,14	3.516.796,26	3.576.629,14	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο	1.553.120,40	1.493.287,52	1.553.120,40	

Υπόλοιπο φόρου προς επιστροφή	1.553.120,40	1.493.287,52	1.553.120,40	0,00
----------------------------------	--------------	--------------	--------------	------

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ**

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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 .