



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Θεσσαλονίκη: 17-5-2019
Αριθμός απόφασης: 1151

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313 - 333245
ΦΑΞ : 2313 - 333258
E-Mail : ded.thess@aade.gr

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 ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

2. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης **18-1-2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με **ΑΦΜ:**....., ο οποίος διατηρεί ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών «Υπηρεσίες Ενοικίασης έως επτά (7) Επιπλωμένων Δωματίων για μικρή διάρκεια» με έδρα τη, Τ.Κ., κατά των: **α)** με αριθμό/2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2015 – 31/12/2015 και **β)** με αριθμό/2018 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

4. Τις παραπάνω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις από 21-1-2019 απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης Α7 της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **18/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με **ΑΦΜ:**....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την υπ' αριθμ./**2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α προς επιστροφή της χρήσης 2015 και προσδιορίστηκε στο ποσό των **10.304,21€**, αντί του ποσού βάσει δήλωσης ύψους 12.381,11€, λόγω απόρριψης δαπανών συνολικού ποσού 9.030,00€ και του αντίστοιχου Φ.Π.Α. δαπανών ποσού 2.076,90€.

- Με την υπ' αριθμ./**2018** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας, επιβλήθηκε πρόστιμο λόγω υποβολής ανακριβών περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. 2^{ου} και 4^{ου} τριμήνου ποσού **200,00€**.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα από τη Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.4093/2012, του Ν. 4337/2015 και του Ν.2859/2000 και σε εκτέλεση της υπ. αριθμ./...../...../2016 σχετικής εντολής ελέγχου, για τα φορολογικά έτη 2014 και 2015, συντάχθηκαν οι από 13-12-2018 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου Επιστροφής Φ.Π.Α., ΚΦΑΣ (ν.4093/2012 & ν.4337/2015) και Προστίμου του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσαν οι υπ' αριθμ. πρωτ./2016 και/2016 αιτήσεις επιστροφής Φ.Π.Α του προσφεύγοντα για τα φορολογικά έτη 2014 και 2015 οι οποίες κατατέθηκαν στη Δ.Ο.Υ. Λευκάδας και διαβιβάστηκαν αρμοδίως στη Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας με το υπ' αριθμ./2016 διαβιβαστικό έγγραφο. Με τις ως άνω αιτήσεις ο προσφεύγων ζητά την επιστροφή ποσού 14.067,53€ για το φορολογικό έτος 2014 και ποσού 12.381,11€ για το φορολογικό έτος 2015.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν απόρριψης από τον έλεγχο του Φ.Π.Α. δαπανών των εξής τιμολογίων, για τα οποία ο έλεγχος έκρινε ότι δεν εκδόθηκαν νομότυπα, καθώς δεν αναγράφεται επ' αυτών το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών ώστε να προκύπτει άμεση σχέση και συνάφεια μεταξύ περιγραφής και αμοιβής. Περαιτέρω, επί των τιμολογίων δεν υπάρχει παραπομπή στα συμφωνητικά μεταξύ των αντισυμβαλλόμενων.

Αρ. Τιμολογίου	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΕΚΔΟΤΗΣ	Α.Φ.Μ.	ΚΑΘ. ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
	30/10/2015	.....	.....	2.530,00	581,90	3.111,90
1	15/4/2015	.....	.....	900,00	207,00	1.107,00
4	3/4/2015	.....	.....	800,00	184,00	984,00
0	5/11/2015	.....	.....	4.800,00	1.104,00	5.904,00

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση **ενδικοφανή** προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας, ισχυριζόμενος ότι δεν υπήρξε παράβαση. Εσφαλμένα ο έλεγχος απέρριψε τα συγκεκριμένα τιμολόγια δαπανών καθώς για τις συγκεκριμένες εργασίες έχουν κατατεθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ιδιωτικά συμφωνητικά, βάσει των οποίων αποδεικνύεται αμοιβή κατ' αποκοπή για κάθε εργασία. Το γεγονός της μη αναγραφής στα τιμολόγια των εν λόγω συμφωνητικών δεν καθιστά τα τιμολόγια ανακριβή.

Επειδή, στο άρθρο 5 του ν. 4308/2015 ορίζεται ότι: «*Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου*»

Επειδή, στο άρθρο 9 του ίδιου ως άνω Νόμου ορίζεται ότι: «*1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας.*

2. Κάθε έγγραφο που περιλαμβάνει όλες τις πληροφορίες που απαιτούνται για το τιμολόγιο θεωρείται τιμολόγιο, με την προϋπόθεση ότι ο παραλήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών που υπόκεινται σε τιμολόγηση αποδέχεται το έγγραφο αυτό»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 1 του ν. 4308/2015 «*Το τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:*

α) Την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.

β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές τιμολογίων, ο οποίος χαρακτηρίζει το τιμολόγιο με μοναδικό τρόπο.

γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών.

δ) Τον Α.Φ.Μ. του πελάτη, με βάση τον οποίο έλαβε χώρα η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών.

ε) Την πλήρη επωνυμία και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή και του πελάτη που αποκτά τα αγαθά ή λαμβάνει τις υπηρεσίες.

στ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, εκτός εάν η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών προκύπτει από άλλα έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο».

Επειδή, με την Πολ. 1003/2015 δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 περί των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων. – στο Άρθρο 9 παρ.1 ορίζεται ότι: «9.1.1 Η παράγραφος αυτή (στοιχεία α έως ιζ) καθορίζει το υποχρεωτικό από την Οδηγία 2006/112/ΕΕ περιεχόμενο του τιμολογίου. Σημειώνεται ότι, με τις διατάξεις του στοιχείου (στ) της παραγράφου αυτής παρέχεται η δυνατότητα μη αναγραφής στο τιμολόγιο του είδους και της έκτασης των παρεχόμενων υπηρεσιών, υπό την προϋπόθεση ότι οι ενδείξεις αυτές (έκταση και είδος παρεχόμενων υπηρεσιών) προκύπτουν από άλλα έγγραφα, όπως είναι οι τυχόν καταρτισθείσες συμβάσεις, συμφωνητικά, καθώς και λοιπά έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 8 παρ.16 του Ν. 1882/1990 «Συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων για οποιανδήποτε συναλλαγή θεωρούνται μέσα σε δέκα (10) ημέρες από της ημερομηνίας καταρτίσεως και υπογραφής από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., άλλως είναι ανίσχυρα και δεν έχουν κανένα έννομο αποτέλεσμα»

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 2 της ΑΥΟ 1065606/7222/ΔΕ-Β/18.7.2000 προβλέπεται διαφορετικός τρόπος υποβολής των συμφωνητικών της παραγράφου 16 του άρθρου 8 του ν. 1882/1990: «α) Τα συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων καταχωρούνται σε κατάσταση, η οποία υποβάλλεται από κάθε υπόχρεο επιτηδευματία για θεώρηση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., μέχρι την 20η ημέρα των μηνών Ιανουαρίου, Απριλίου, Ιουλίου, Οκτωβρίου εκάστου έτους, στην οποία (κατάσταση) συμπεριλαμβάνονται τα συμφωνητικά που καταρτίστηκαν το αμέσως προηγούμενο ημερολογιακό τρίμηνο. (ΔΕΛ Β 1144107/2018)

Επειδή, στο Ν. [2859/2000](#) «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248) - εφεξής και Κώδικας ΦΠΑ - ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

Στο άρθρο 1 ότι: «Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του Αντισυμβαλλομένου»,

στο άρθρο 2 παρ 1 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,»

στο άρθρο 3 παρ 1, ότι, « 1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής,...»

στο άρθρο 8 παρ 1 ότι, «1. Παροχή υπηρεσιών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη που δε συνιστά παράδοση αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 έως 7. Η πράξη αυτή μπορεί να συνίσταται ιδίως σε: α) μεταβίβαση ή παραχώρηση της χρήσης ενός αυλού αγαθού. β) υποχρέωση για παράλειψη ή ανοχή μιας πράξης ή κατάστασης.»

στο άρθρο 14 παρ 2 ότι, «2. Γενικοί κανόνες. Με την επιφύλαξη των επόμενων παραγράφων: α) Ο τόπος παροχής υπηρεσιών προς υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο, που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή, είναι ο τόπος όπου το εν λόγω πρόσωπο έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας. Ωστόσο, εάν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται σε μόνιμη εγκατάσταση του υποκείμενου στον φόρο προσώπου που βρίσκεται σε τόπο διαφορετικό από τον τόπο όπου έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας, ως τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκεται η μόνιμη εγκατάστασή του. Ελλείψει τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, ως τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται ο τόπος της μόνιμης κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του υποκείμενου στον φόρο στον οποίο παρέχονται οι υπηρεσίες.»

στο δε άρθρο 16 παρ 1 ότι, «1. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών και η παροχή των υπηρεσιών...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ 1 και 3 του ως άνω νόμου, μεταξύ άλλων 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.... 3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 έως και 18».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ 1 του Κώδικα ΦΠΑ ορίζεται ότι: «Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της 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 σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν.

...»,

στο δε άρθρο 33 παρ 4 του ως άνω νόμου ορίζεται ότι, «4. Ως αγαθά επένδυσης, για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, θεωρούνται: α) Τα ενσώματα αγαθά, που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και τίθενται από αυτή σε διαρκή εκμετάλλευση, καθώς και τα κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές που κατασκευάζονται από την υποκείμενη στο φόρο επιχείρηση σε ακίνητο που δεν ανήκει κατά κυριότητα σε αυτήν, αλλά έχει, βάσει οποιασδήποτε έννομης σχέσης, τη χρήση του ακινήτου αυτού, για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα χρόνων.... Στην αξία των αγαθών επένδυσης δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 34 παρ 1 του Κώδικα ΦΠΑ ορίζεται ότι: «1. Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον: α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξ αρχής αχρεώσητα ή, β) το αχρεώσητο προκύπτει από επιγενόμενο λόγο στις κάτωθι περιπτώσεις:

- i) προκύπτει ως πιστωτικό υπόλοιπο το οποίο δεν μεταφέρεται σε επόμενη περίοδο για έκπτωση ή σε περίπτωση μεταφοράς του η έκπτωση δεν κατέστη δυνατή ή
- ii) αφορά πράξεις, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 30, καθώς και πράξεις για τις οποίες με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών προβλέπεται αναστολή καταβολής του φόρου ή οφείλεται σε διαφορά συντελεστών εκροών- εισροών ή
- iii) αφορά αγαθά επένδυσης, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33.....

Επειδή, στις διατάξεις της Οδηγίας [2006/112/EK](#) του Συμβουλίου της 28ης Νοεμβρίου 2006 (άρθρο 178.α. τρόπος άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης), ορίζεται ότι, «για να έχει τη δυνατότητα άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης, ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να πληροί τις ακόλουθες προϋποθέσεις: για την προβλεπόμενη στο άρθρο 168, στοιχείο α', έκπτωση, όσον αφορά τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, να κατέχει τιμολόγιο, το οποίο έχει εκδοθεί σύμφωνα με τα άρθρα 220 έως 236 και τα άρθρα 238, 239 και 240», ήτοι να περιέχει, μεταξύ άλλων, ως υποχρεωτικές ενδείξεις για σκοπούς ΦΠΑ, την ημερομηνία έκδοσης, τον αλληλοδιάδοχο αριθμό, ο οποίος χαρακτηρίζει το τιμολόγιο με μοναδικό τρόπο, τον ΑΦΜ-ΦΠΑ, την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχομένων υπηρεσιών, το πλήρες όνομα και την πλήρη διεύθυνση του υποκειμένου στο φόρο, ο οποίος πραγματοποίησε την πράξη παράδοσης ή παροχής των υπηρεσιών.

Επειδή, «το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ συνιστά, ως αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ, θεμελιώδη αρχή εγγενή στο κοινό σύστημα ΦΠΑ και δεν μπορεί καταρχήν να περιοριστεί (βλ. C-25/07, C-74/08).

Οι βασικές αρχές ως προς το δικαίωμα έκπτωσης συνοψίζονται ως εξής:
α) ο ΦΠΑ εκπίπτεται εις ολόκληρο, με την προϋπόθεση ότι τα αγαθά και οι υπηρεσίες για τα οποία καταβλήθηκε χρησιμοποιούνται για φορολογητέες πράξεις.

β) ο ΦΠΑ εκπίπτεται για το σύνολο των φορολογητέων πράξεων και
γ) ο ΦΠΑ εκπίπτεται άμεσα και δεν προϋποθέτει την πραγματική χρήση των αγαθών και των υπηρεσιών για τις οποίες καταβλήθηκε (C-37/95, C-110/98, C-400/98, C-32/03, C-177/03),

δ) η άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης δεν εκτείνεται στον φόρο που οφείλεται αποκλειστικά επειδή αναγράφεται στο τιμολόγιο π.χ. αναγραφή ΦΠΑ σε απαλλασσόμενη ασφαλιστική υπηρεσία). (C-342/87)

Επίσης, το Δικαστήριο έχει αποσαφηνίσει τα κριτήρια που πρέπει να πληροί ο φορολογούμενος για να ασκήσει το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ με το οποίο επιβαρύνθηκε:

α) πρέπει να είναι «υποκείμενος στον φόρο» κατά την έννοια της οδηγίας ΦΠΑ και β) τα οικεία αγαθά και οι οικείες υπηρεσίες που επιβαρύνθηκαν με ΦΠΑ να προορίζονται για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων του φορολογουμένου (C-137/02, C-4/94, C-165/86).

Περαιτέρω, κατά το ΔΕΕ, η ύπαρξη ευθείας και άμεσης σχέσης μεταξύ μιας συγκεκριμένης εισροής και μιας ή περισσότερων εκροών που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης είναι αναγκαία προϋπόθεση προκειμένου να αναγνωρισθεί υπέρ του υποκειμένου στο φόρο δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών και να καθορισθεί η έκταση του δικαιώματος αυτού (C-32/03). Ανάλογη είναι και η απόφαση στην υπόθεση C-98/98 καθώς και στην υπόθεση C-435/05».

Επειδή, «η αρχή της αναλογικότητας, κατά τη νομολογία του ΔΕΕ, επιτρέπει στα κ-μ να λαμβάνουν μέτρα ή να θέτουν προϋποθέσεις, -όταν το επιτρέπει η οδηγία-, που σκοπό έχουν την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής ή την αντιμετώπιση της φορολογικής απάτης. Τα μέτρα αυτά κρίνονται ότι είναι συμβατά με το κοινοτικό δίκαιο όταν: α) δεν καθιστούν δυσχερή την άσκηση δικαιωμάτων, β) είναι αναγκαία για τη διασφάλιση των δημοσίων εσόδων και γ) δεν είναι δυσανάλογα σε σχέση με τις αρχές και τους σκοπούς του κοινού συστήματος ΦΠΑ (C-177/99 και C-181/99).»

Επειδή, σύμφωνα με την [παρ. 2 του άρθρου 28](#) του Ν. [4174/2013](#) (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου».

Επειδή, στο [άρθρο 34](#) του Ν. [4174/2013](#) 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».

Επειδή, στο [άρθρο 64](#) του ν.[4174/2013](#) 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, με τις διατάξεις του [άρθ. 17](#) του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.[2690/1999](#)) ορίζεται ότι: «*1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου.*»

Επειδή, η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) σαφής, όταν δηλαδή καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της (ΣτΕ 3692/2001, 4223/2000), β) ειδική, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη, γ) επαρκής, όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου. Συγκεκριμένα, το διοικητικό όργανο εντοπίζει, ερμηνεύει και εφαρμόζει τον κρίσιμο κανόνα δικαίου (νομικό σκέλος της πράξης, ορθή ερμηνεία του περιεχομένου του κανόνα δικαίου, ΣτΕ 546/2008), υπαγάγει δηλαδή τα πραγματικά περιστατικά στον κανόνα δικαίου. (Ευγενία Πρεβεδούρου, *Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων, Γενικό Διοικητικό Δίκαιο. Εμβάθυνση Δημοσίου Δικαίου. Διάγραμμα*).

Επειδή, «... ο ΦΠΑ που αναγράφεται σε τιμολόγιο μπορεί να εκπεσθεί μόνο εφόσον τα τιμολόγια είναι νόμιμα και όχι στην περίπτωση που τα τιμολόγια έχουν παραποιηθεί ως προς την ημερομηνία έκδοσής τους ή την ποσότητα των αγαθών που αναγράφονται σε αυτά ή την τιμή μονάδας των ιδίων αγαθών ή τη συνολική αξία, οπότε και θεωρούνται ως νοθευμένα. (Σχετ. εγγ.1043794/1625/446/A0014/14.4.2008).

Για να συμβεί αυτό πρέπει να αποδεικνύεται παραποίηση, νόθευση επί της ουσίας και όχι διορθώσεις προς αποκατάσταση της αλήθειας. Επιβάλλεται για λόγους απόδειξης, να διασταυρώνεται το γεγονός με το αντίτυπο του αντισυμβαλλόμενου.».

Επειδή, με τις διατάξεις των ΕΛΠ αν τα βασικά στοιχεία που αναγράφονται στο τιμολόγιο τεκμηριώνουν το πραγματικό γεγονός δεν προκύπτει κάποια υποχρέωση εκ μέρους του λήπτη

Επειδή, η μη αναγραφή ορισμένων στοιχείων επί του τιμολογίου παροχής υπηρεσιών αποτελεί έλλειψη αυτού χωρίς όμως να πλήττεται η αιτιολογία του, εφόσον γίνεται μνεία των οικείων συμβάσεων έστω και αν δεν μνημονεύονται ρητά (Στε 46/2006).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση :

➤ Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων κατά τα έτη 2014 & 2015 προέβη σε ανακαίνιση και επέκταση των υπαρχουσών υποδομών των ενοικιαζομένων δωματίων που διατηρεί στη Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με την τεχνική έκθεση του μηχανικού έγινε προσθήκη και επέκταση υπάρχοντος κτιρίου και ημιυπαίθριου χώρου. Έγινε εκσυγχρονισμός των τεσσάρων μονόχρωων διαμερισμάτων και συγκεκριμένα αύξηση των τετραγωνικών μέτρων με τη χρησιμοποίηση των υπαρχόντων εξωστών και τη στήριξή τους με μεταλλική κατασκευή και την προσθήκη καινούργιων μικρότερων εξωστών στα νέα υπνοδωμάτια. Διαμορφώθηκαν καινούργιοι χώροι μέσα στα υπάρχοντα δωμάτια και έγινε κατασκευή εξωτερικής και εσωτερικής τοιχοποιίας στους προκύπτοντες χώρους.

➤ Για τις εν λόγω εργασίες ο προσφεύγων κατέθεσε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Λευκάδας τα εξής ιδιωτικά συμφωνητικά μίσθωσης που σύναψε με τους εκδότες των επίμαχων τιμολογίων:

α)το από 26-2-2015 συμφωνητικό με τον με ΑΦΜ:, σύμφωνα με το οποίο ο τελευταίος αναλαμβάνει τα χρωματουργικά έργα για την κατασκευή του κτιρίου της reception, των εξωστών, του δρόμου πρόσβασης και διαμόρφωσης εξωτερικών χώρων, ποσού 900€. (αρ. πρωτ. συμφωνητικού/2015- Δ.Ο.Υ. Λευκάδας)

β)το από 15-3-2015 συμφωνητικό με τον με ΑΦΜ:, σύμφωνα με το οποίο ο τελευταίος αναλαμβάνει κατ' αποκοπή την τοποθέτηση πλέγματος στα δάπεδα, αντί του ποσού των 800€. (α/α δήλωσης/2015 – Δ.Ο.Υ. Λευκάδας)

γ)το από 1-10-2015 συμφωνητικό με τον με ΑΦΜ:, σύμφωνα με το οποίο ο τελευταίος αναλαμβάνει το χρωματισμό των εξωτερικών τοίχων, των μεταλλικών κιγκλιδωμάτων, εξωστών, πέργκολας, αντί του ποσού των 2.500€, καθώς και το χρωματισμό εσωτερικών τοίχων, κασομάτων, πορτών και τα σπατουλαρίσματα αντί του ποσού των 2.300€ (α/α/ δήλωσης/2015 – Δ.Ο.Υ. Λευκάδας)

δ)το από 1/10/2015 συμφωνητικό με τον με ΑΦΜ:, σύμφωνα με το οποίο ο τελευταίος αναλαμβάνει κατ' αποκοπή τις επενδύσεις τοίχων και δαπέδων αντί του ποσού των 2.170€, καθώς και τις επενδύσεις τοίχων κουζινών ποσού 360€.(α/α/ δήλωσης/2015 – Δ.Ο.Υ. Λευκάδας)

➤ Σε εκτέλεση των ως άνω συμφωνητικών εκδόθηκαν τα εξής τιμολόγια .:

Αρ. Τιμολογίου	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΕΚΔΟΤΗΣ	Α.Φ.Μ.	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΚΑΘ. ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1	15/4/2015	.....	.....	Χωματουργικές εργασίες	900,00	207,00	1.107,00
4	3/4/2015	.....	.....	Κατασκευή δαπέδου με πλέγμα	800,00	184,00	984,00
	30/10/2015	.....	.....	Επενδύσεις τοίχων μπάνιων - δαπέδων	2.530,00	581,90	3.111,90
0	5/11/2015	.....	.....	Ελαιοχρωματισμοί Εσωτ.χώρων (σπατουλαρισμάτων τοίχων, πορτών & κασωμάτων) Ελαιοχρωματισμοί Εξωτερικών Χώρων (τοίχων, κιγκλιδωμάτων, εξωστών & πέργκολας)	4.800,00	1.104,00	5.904,00

➤ Από τον έλεγχο στις καταστάσεις ΜΥΦ διαπιστώθηκε ότι εντός του 2015 δεν υπήρξαν άλλες συναλλαγές, εκτός από τις προαναφερόμενες μεταξύ του προσφεύγοντος και των αναγραφόμενων στα ως άνω τιμολόγια προμηθευτών του.

Επειδή, από τα προαναφερθέντα προκύπτει ότι οι εν λόγω παρασχεθείσες υπηρεσίες έγιναν κατόπιν συμφωνίας μεταξύ των μερών για την παραγωγή συγκεκριμένου έργου, για το οποίο έχει συμφωνηθεί εκ των προτέρων μία συγκεκριμένη αμοιβή (αμοιβή κατ' αποκοπή).

Επειδή, η νομιμότητα των τιμολογίων δεν θίγεται από την ύπαρξη τυπικών σφαλμάτων και ελλείψεων οι οποίες αναπληρώνονται, δεδομένου ότι για τις συγκεκριμένες παροχές υπηρεσίας κατατέθηκαν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ιδιωτικά συμφωνητικά παροχής έργου.

Επειδή, ο έλεγχος δεν αμφισβήτησε τις αναγραφόμενες, στα επίδικα τιμολόγια, εργασίες, ούτε ως προς την πραγματοποίησή τους, κατά την αυτοψία στην ελεγχόμενη επιχείρηση, ούτε ως προς το κόστος τους.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της από 18/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς

προσφυγής του ΤΟΥ με **Α.Φ.Μ.**:

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

1) Επί της υπ' αρ. /2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2015.

Ανάλυση	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ - ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	6.262,92 €	6.262,92 €	6.262,92 €	
Αξία φορολογητέων εισροών	56.652,54 €	47.622,54 €	56.652,54 €	0,00
Φόρος εκροών	375,78 €	407,09 €	375,78 €	0,00
Υπόλοιπο Φόρου εισροών	14.109,36 €	12.063,77 €	14.109,36 €	0,00
Υπόλοιπο Φόρου για Έκπτωση	1.352,47	1.352,47 €	1.352,47	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο για επιστροφή	12.381,11 €	10.304,21 €	12.381,11 €	0,00

2) Επί της υπ' αρ. /2018 πράξης επιβολής προστίμου του άρ.54 του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2015.

Πρόστιμο ΚΦΔ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	200,00 €	0,00 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης και
Νομικής Υποστήριξης**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.