



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 07/04/2017

Αριθμός απόφασης: 2403

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

γ. 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.)*».

δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή)*», όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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

3. 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.

4. Την από 08/12/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του σωματείου «.....», ΑΦΜ, με έδρα τη, οδός, κατά της υπ' αριθμ. /..... /2016 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ-ΚΦΑΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ. /..... /2016 οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ-ΚΦΑΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 08/12/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του σωματείου «.....», 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./...../2016 οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ-ΚΦΑΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος σωματείου πρόστιμο συνολικού ποσού 33.732,80 ευρώ, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του άρθρου 7 του ν. 4337/2015.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε συνεπεία της με ημερομηνία 27/10/2016 έκθεσης μερικού ελέγχου γραφείου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ./2016 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ. κατόπιν του υπ' αριθμ. πρωτ./2015 εγγράφου του Σ.Δ.Ο.Ε.-ΠΕΡ. Δ/ΝΣΗΣ ΔΥΤ. ΕΛΛΑΔΟΣ, ΠΕΛΟΠΟΝΗΣΟΥ, ΙΟΝΙΩΝ ΝΗΣΩΝ, που διαβιβάστηκε σε αυτήν λόγω αρμοδιότητας με συνημμένη την από 28/12/2015 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) και του ν. 4093/12 (ΚΦΑΣ).

Σύμφωνα με τις προαναφερθείσες εκθέσεις ελέγχου, η παράβαση καταλογίστηκε διότι το προσφεύγον σωματείο κατά την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του από την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ ένα (1) μερικώς εικονικό φορολογικό στοιχείο (Τ.Π.Υ.), του οποίου η μερικώς εικονική αξία είναι 84.332,00 ευρώ, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων του άρθρου 12 παρ. 1 του Π.Δ. 186/92 σε συνδυασμό με τα άρθρα 2 παρ. 1, 18 παρ. 3 και 9 και 19 παρ. 1 εδαφ. Β περ. β και γ του ίδιου νόμου.

Α/Α	ΑΡΙΘΜΟΣ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ	ΕΚΔΟΤΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ	ΑΦΜ ΕΚΔΟΤΗ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΕΙΚΟΝΙΚΗ ΑΞΙΑ
1	/2009			104.974,79 €	84.332,00 €

Το προσφεύγων σωματείο, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως τροποποίηση, της προσαλλόμενης οριστικής πράξης επιβολής πρόστιμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Πραγματική διενέργεια της συναλλαγής – Εσφαλμένη η κρίση περί εικονικότητας. Το σωματείο ανέθεσε, δυνάμει της από 09/06/2008 συναφθείσας σύμβασης, στο Κ.Ε.Κ.

..... την παροχή υποστηρικτικών υπηρεσιών που αποτελούσαν αντικείμενο της από 09/06/2008 σύμβασης του σωματείου με την ΕΕΔΕ αναφορικά με το πρόγραμμα «συμπληρωματικής εκπαίδευσης για επιχειρηματίες, αυτοαπασχολούμενους και εργαζομένους σε ΜΜΕ και ΠΜΕ-Μέτρο 8.2», στο οποίο η ΕΕΔΕ ήταν ο τελικός δικαιούχος. Το γεγονός ότι το τιμολόγιο που εξέδωσε το εν λόγω Κ.Ε.Κ. προς το σωματείο είχε ως αιτιολογία την παροχή εκπαιδευτικών υπηρεσιών, ενώ η συναφθείσα σύμβαση αναφέρει «υποστηρικτικές υπηρεσίες» δε σημαίνει ότι το τιμολόγιο ήταν εικονικό. Το Κ.Ε.Κ. παρέιχε όλες τις υπηρεσίες που φαίνονται στην από 09/06/2008 σύμβαση, όπως αυτές περιγράφονται στη σύμβαση αυτή και για την ακεραιότητά τους πιστοποίησε η ΕΕΔΕ, αφού αυτή ήταν αρμόδια για την πληρωμή των προγραμμάτων κατάρτισης και αποφάσιζε για αυτά.

- Τεκμήριο καλής πίστης υπέρ του σωματείου. Το σωματείο μετά την πληρωμή του από την ΕΕΔΕ είχε καλόπιστα τη βεβαιότητα όταν έλαβε το επίμαχο υπ' αριθμ./2009 τιμολόγιο ότι η συναλλαγή την οποία παριστούσε είχε πραγματοποιηθεί, καθώς ο έλεγχος των διαδικασιών πιστοποίησης εκτέλεσης της πράξης, επαλήθευσης των παραδοτέων προϊόντων και υπηρεσιών και η λειτουργία εσωτερικού μηχανισμού ελέγχου των πληρωμών προς εξασφάλιση της νομιμότητας και κανονικότητάς τους άνηκε στην σφαίρα ελέγχου και ευθύνης της ΕΕΔΕ.
- Παράνομη αντιστροφή του βάρους της απόδειξης, καθώς η ελεγκτική αρχή διαμόρφωσε το πόρισμα περί μερικής εικονικότητας των συναλλαγών βασιζόμενη όχι σε αποδείξεις αλλά σε ασαφέστατη πιθανολόγηση.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) στον Κώδικα ορίζονται οι υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των επιτηδευματιών σχετικά με την τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων για την εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 παρ. 1 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.):

«Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθεριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση».

βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 1 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.):

«Για την πώληση αγαθώνκαι την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματίαγια την άσκηση του επαγγέλματός του ή την εκτέλεση του σκοπούεκδίδεται τιμολόγιο».

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 19 του ν. 2523/1997, όπως οι διατάξεις αυτές ίσχυαν κατά το κρινόμενο έτος, ορίζεται:

«4. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής (εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή) ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε μεν αλλά από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικά πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία (εικονικότητα ως προς το πρόσωπο).»

Επειδή όταν αποδίδεται σε επιτηδεύματά η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με το φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Εν προκειμένω, υπάρχει πραγματική διαπίστωση της μερικής εικονικότητας της συναλλαγής, που περιγράφεται στο ληφθέν επίδικο τιμολόγιο, καθώς τόσο στην από 27/10/2016 έκθεση μερικού ελέγχου γραφείου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου όσο και στην από 28/12/2015 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) του Σ.Δ.Ο.Ε.-ΠΕΡ. Δ/ΝΣΗΣ ΔΥΤ. ΕΛΛΑΔΟΣ, ΠΕΛΟΠΟΝΗΣΟΥ, ΙΟΝΙΩΝ ΝΗΣΩΝ παρατίθενται, με σαφήνεια και πληρότητα, τα πραγματικά περιστατικά που προέκυψαν από την αποδεικτική διαδικασία και στοιχειοθετείται πλήρως η μερική εικονικότητα του επίδικου Τ.Π.Υ/2009 της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ με αιτιολογία «παροχή εκπαιδευτικών υπηρεσιών».

Επειδή, ειδικότερα, το προσφεύγον σωματείο είχε αναλάβει βάσει της από 09/06/2008 σύμβασης με την «ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΔΙΟΙΚΗΣΕΩΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ» (ΕΕΔΕ) τις υποστηρικτικές υπηρεσίες του προγράμματος Συμπληρωματικής Εκπαίδευσης για Επιχειρηματίες, Αυτοαπασχολούμενους και Εργαζομένους σε ΜΜΕ και ΠΜΕ Μέτρο 8.2 στο πλαίσιο του Επιχειρησιακού Προγράμματος Ανταγωνιστικότητα, για του οποίου τη διαχείριση και υλοποίηση υπεύθυνη ήταν η ΕΕΔΕ ως τελικός δικαιούχος. Οι υποστηρικτικές αυτές υπηρεσίες, όπως αναφέρεται στην εν λόγω σύμβαση αφορούσαν την προετοιμασία των προγραμμάτων κατάρτισης για λογαριασμό της ΕΕΔΕ και την επιλογή των καταρτιζόμενων, τις αίθουσες διδασκαλίας, την εποπτεία της τήρησης των όρων υλοποίησης των προγραμμάτων – εξοπλισμό των αιθουσών διδασκαλίας, τη γραμματειακή υποστήριξη για την υλοποίηση των προγραμμάτων, τα αναλώσιμα και την παρακολούθηση της επάρκειας αυτών, τα εδέσματα που προσφέρονταν στους καταρτιζόμενους κατά τη διάρκεια διεξαγωγής των προγραμμάτων και τη συλλογή εντύπων αξιολόγησης των προγραμμάτων. Το σωματείο στη συνέχεια υπέγραψε την από 09/06/2008 σύμβαση έργου με το «.....», σύμφωνα με την οποία το εν λόγω κέντρο ανέλαβε να παρέχει τις υποστηρικτικές αυτές υπηρεσίες για λογαριασμό του σωματείου στα πλαίσια οργάνωσης του παραπάνω προγράμματος κατάρτισης. Η πληρωμή της

αμοιβής του Κ.Ε.Κ. από το σωματείο συμφωνήθηκε να γίνει μετά από την έκδοση του αντίστοιχου προβλεπόμενου παραστατικού ΚΒΣ.

Επειδή, από έλεγχο που διενεργήθηκε στο εν λόγω κέντρο προέκυψε ότι οι υποστηρικτικές υπηρεσίες που παρασχέθηκαν για το προαναφερόμενο πρόγραμμα κατάρτισης, το οποίο έγινε στην πόλη της Ναυπάκτου από τον Ιούλιο 2008 έως τον Οκτώβριο του 2008, ήταν αξίας 20.643,00 ευρώ που αναλύεται συγκεκριμένα ως κάτωθι:

α. Απόδειξη δαπανών της, Κ. αξίας 5.000,00 ευρώ.

β. Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών Νο & αξίας 4.760,00 ευρώ.

γ. Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών Νο & - ΑΛ/ΔΑ αξίας 1.282,50 ευρώ και

δ. Δελτία Αποστολής - Τιμολόγια Νο αξίας 9.600,00 ευρώ.

Επειδή, για την πληρωμή του για τις υπηρεσίες που παρείχε βάση της από 09/06/2008 σύμβασης έργου, το Κ.Ε.Κ. εξέδωσε προς το σωματείο «.....» το με αριθμ./2009 Τ.Π.Υ. αξίας 104.974,79 ευρώ χωρίς Φ.Π.Α. αναγράφοντας «παροχή εκπαιδευτικών υπηρεσιών». Δεδομένου ότι: α) Το Εργατοϋπαλληλικό Κέντρο Ναυπάκτου και Δωρίδας δεν υλοποίησε άλλο πρόγραμμα για το οποίο να απαιτούνται εκπαιδευτικές υπηρεσίες, β) στο συγκεκριμένο πρόγραμμα δεν απαιτούνταν εκπαιδευτικές υπηρεσίες (οι εκπαιδευτές και οι εκπαιδευόμενοι πληρώθηκαν απευθείας από την Ελληνική Εταιρία Διοικήσεως Επιχειρήσεων με δίγγραμμες επιταγές) αλλά μόνο υποστηρικτικές βάσει της υπογραφείσας σύμβασης και γ) η αξία των υποστηρικτικών υπηρεσιών ανήλθε στο ποσό των 20.643,00 ευρώ, το επίμαχο με αριθμ./2009 Τ.Π.Υ. είναι μερικώς εικονικό με εικονική αξία 84.332,00 ευρώ.

Επειδή, το εν λόγω μερικώς εικονικό τιμολόγιο χρησιμοποιήθηκε από το προσφεύγον σωματείο για την εξαγωγή του οικονομικού αποτελέσματος από τη συμμετοχή του στο πρόγραμμα κατάρτισης ύψους 12.000,00 ευρώ, το οποίο καταχωρήθηκε στο Βιβλίο Ταμείου που τηρεί.

Επειδή σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 ισχύει:

«3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν.4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

.....

β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.

.....»

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στη με ημερομηνία θεώρησης 27/10/2016 έκθεση μερικού ελέγχου γραφείου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, επί της οποίας εδράζεται η υπ' αριθμ./...../2016 προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 08/12/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του σωματείου «.....», ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα εισήγηση :

Πρόστιμο συνολικού ποσού: 33.732,80 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης
ΦΑΚΟΣ 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.