



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604534

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα

13-9-2016

Αριθμός απόφασης:

3093

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 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. 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 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του, αστικής μη κερδοσκοπικής εταιρείας, με ΑΦΜ και έδρα στη επί της οδούκατά της υπ' αριθ.πράξης επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007, της υπ' αριθ.πράξης επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008, της υπ' αριθ.πράξης επιβολής προστίμου διαχειριστικής

περιόδου 01/01-31/12/2009 και της υπ' αριθ.πράξης επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010 επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ.πράξη επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007, την υπ' αριθ.πράξη επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008, την υπ' αριθ.πράξη επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 και την υπ' αριθ.πράξη επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010 επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 25-2-2016 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του , η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αρ.πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/012007-31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 3.684,81 €, λόγω καταχώρησης ανύπαρκτης αγοράς ή εξόδου, ενός στοιχείου αξίας 9.212,02€ στο τηρούμενο βιβλίο Εσόδων-Εξόδων κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 18 παρ.2 και παρ.7,9 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.).

-Με την υπ' αρ. πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/012008-31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 6.015,78 €, λόγω καταχώρησης ανύπαρκτης αγοράς ή εξόδου, ενός στοιχείου αξίας 15.039,44€ στο τηρούμενο βιβλίο Εσόδων-Εξόδων κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 18 παρ.2 και παρ.7,9 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) καθώς και πρόστιμο ποσού 100,00€ λόγω ελλιπής υποβολής των συγκεντρωτικών καταστάσεων κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 20 παρ. 1^α του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ).

-Με την υπ' αρ. πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/012009-31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 28.426,18 €, λόγω καταχώρησης ανύπαρκτης αγοράς ή εξόδου, ενός στοιχείου αξίας 71.065,44€ στο τηρούμενο βιβλίο Εσόδων-Εξόδων κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 18 παρ.2 και παρ.7,9 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.).

-Με την υπ' αρ. πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 7.319,40 €, λόγω καταχώρησης ανύπαρκτης αγοράς ή εξόδου, ενός στοιχείου αξίας 18.298,51€ στο τηρούμενο βιβλίο Εσόδων-Εξόδων κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 18 παρ.2 και παρ.7,9 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.).

Τα ως άνω πρόστιμα επιβλήθηκαν στα πλαίσια διενεργηθέντος ελέγχου από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. βάσει των διατάξεων του άρθρου 66 του ν. 2238/94 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1118/27-5-2013 και της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1031/7-2-2001 σχετικά με τη φορολογική μεταχείριση των Αστικών μη Κερδοσκοπικών Εταιρειών που συστήθηκαν με τα άρθρα 741 έως 784 του Αστικού Κώδικα και τη διερεύνηση ύπαρξης στο όνομα του Νομικού Προσώπου εισοδημάτων από καθαρά εμπορικές δραστηριότητες ή ύπαρξης εισοδημάτων που εκφεύγουν του σκοπού για τον οποίο συστάθηκε καθώς και δραστηριότητες που υπόκεινται σε Φ.Π.Α. Από το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου προέκυψε ότι η προσφεύγουσα προέβη σε καταχώρηση ανύπαρκτου εξόδου, ύψους 9.212,02€ για τη χρήση 2007, 15.039,44€ για τη χρήση 2008, 71.065,44€ για τη χρήση 2009 και 18.298,51 για τη χρήση 2010, τα οποία βρέθηκαν καταχωρημένα στο βιβλίο Εσόδων-Εξόδων στο σκέλος των εξόδων και στη χαρακτηριζόμενη στήλη «λογαριασμός τάξεως» με ημερομηνία 01/01/2007, 01/01/2008, 01/01/2009 και 01/01/2010 αντιστοίχως για κάθε έτος, ενώ στις στήλες «είδος και αριθμός φορολογικού στοιχείου» αναγράφεται «μετ.» και στη στήλη της «αιτιολογίας» αναγράφεται «μεταφορά εξόδων». Ο έλεγχος έκρινε τις εν λόγω εγγραφές ως καταχώρηση ανύπαρκτου εξόδου χωρίς να υπάρχει το αντίστοιχο φορολογικό παραστατικό και προχώρησε στον επαναπροσδιορισμό των ΕΞΟΔΩΝ για κάθε χρήση καταλογίζοντας τις κυρώσεις του άρθρου 55 παρ.2γ του ν. 4174/2013 όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως και επικουρικώς την μεταρρύθμιση των παραπάνω πράξεων με την επιβολή προστίμων του άρθρου 54 παρ. 2^α και 2^β ή παρ. 2γ του ν.4174/2013 προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Παράβαση νόμου ως προς τον υπολογισμό των προστίμων κατά παράβαση του ν. 4337/2015-Ισχύς ευμενέστερων διατάξεων –Παραβίαση της γενικής αρχής του κοινοτικού δικαίου για την αναδρομική εφαρμογή της ελαφρότερης ποινής κατά την άσκηση της φορολογικής αρμοδιότητας των κρατών-μελών.

2. Πλημμελής ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου-Εσφαλμένη εκτίμηση των φορολογικών στοιχείων- Ο έλεγχος εκτιμώντας πλημμελώς τα ελεγχόμενα στοιχεία (βιβλίο εσόδων-εξόδων, λογιστικά σημειώματα, τιμολόγια, προγράμματα επιχορήγησης) και μη λαμβάνοντας υπόψη το υπόμνημα που κατατέθηκε υπέλαβε εσφαλμένα ότι πρόκειται για ανύπαρκτα έξοδα. Τα συγκεκριμένα ποσά αφορούν σε λογιστική τακτοποίηση πραγματοποιημένων δαπανών προηγούμενων χρήσεων με περισσότερα του ενός εκδοθέντα στοιχεία (σχετ. Πίνακες Π1,Π2, Π3, Π4), για τα οποία έχουν εκδοθεί τα νόμιμα παραστατικά, τα οποία προσκομίζει και επικαλείται και τα οποία επεδείχθησαν και προσκομίστηκαν και κατά τον έλεγχο.- Τούτο μάλιστα συμβαίνει χωρίς καμία δική της υπαιτιότητα, λόγω της τακτικής και του συστήματος που ακολουθεί και επιβάλει το Υπουργείο Εργασίας σε εταιρείες που υλοποιούν προγράμματα επιχορήγησης υπέρ ανέργων (σχετ. 4^α) διότι η πραγματοποίηση και η τιμολόγηση του εσόδου ορίζεται από τα συμβατικά χρονοδιαγράμματα υλοποίησης και τιμολόγησης των προγραμμάτων επιχορήγησης του Υπουργείου Εργασίας και της Περιφέρειας Θεσσαλίας, στα οποία συμμετέχει και τα οποία κατά κανόνα έπονται υποχρεωτικά της πραγματοποίησης του εξόδου.-Εξάλλου η λογιστική τακτοποίηση των εξόδων μέσω μεταφοράς από τη μία χρήση στην επόμενη, με έκδοση λογιστικού σημειώματος την 31/12 , είναι αποδεκτός από τη φορολογική διοίκηση.
3. Επικουρικά–εσφαλμένη εφαρμογή του άρθρου 55 του ν. 4174/2013-Μη απώλεια φορολογικών εσόδων.
4. Επικουρικά–Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης και της προστασίας της εμπιστοσύνης του φορολογούμενου-Συγγνωστή πλάνη της εταιρείας.

Στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης η Υπηρεσία μας απέστειλε στην προσφεύγουσα την αριθ. πρωτ. ΔΕΔ 2016 κλήση σε ακρόαση.

Επί της κλήσης σε ακρόαση η οποία έλαβε χώρα στις 30-08-2016 σύμφωνα με το υπ' αριθμ. πρακτικό ακρόασης, η προσφεύγουσα εξέφρασε και προφορικώς τις απόψεις της αναφορικά με τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς της όπως αυτοί αναλυτικά εκτίθενται στις υποβληθείσες ενδικοφανείς προσφυγές και εν συνεχεία υπέβαλλε το υπ' αριθμ. ΔΕΔ 2016 γραπτό υπόμνημα στην Υπηρεσία μας.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 27 του ν. 3522/2006 και ισχύει από 1/1/2007 και μετά, ορίζεται:

«1. 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 ελευθέριο 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.

Για το χαρακτηρισμό αλλοδαπού προσώπου κατά τις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου, ως επιτηδευματία, αρκεί η ύπαρξη πραγματικής - φυσικής επαγγελματικής εγκατάστασης στην ελληνική επικράτεια, ανεξάρτητα από το χαρακτηρισμό αυτής ως μόνιμης ή μη από άλλες διατάξεις.

Επιτηδευματίας για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος λογίζεται και κάθε αλλοδαπό νομικό πρόσωπο οποιασδήποτε μορφής που δεν έχει εγκατάσταση στην Ελλάδα, εφόσον αναγείρει ακίνητο εντός της ελληνικής επικράτειας ή πραγματοποιεί σε τέτοιο ακίνητο προσθήκες ή επεκτάσεις.

Τα αναφερόμενα στο προηγούμενο εδάφιο δεν ισχύουν για τα πρόσωπα της παραγράφου 3.

2....3. Το Δημόσιο, το ημεδαπό ή αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή επιτροπή ή ένωση προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο που δεν έχει εγκατάσταση στην Ελλάδα και αποκτά κυριότητα ή άλλο εμπράγματο δικαίωμα επί ακινήτου στην ημεδαπή, οι ξένες αποστολές και οι διεθνείς οργανισμοί υποχρεούνται μόνο στη λήψη, έκδοση, υποβολή και διαφύλαξη των στοιχείων που ορίζονται ρητά από τον Κώδικα αυτόν.

Τα πρόσωπα αυτά, εκτός από το Δημόσιο όταν ενεργούν πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που υπάγονται στο φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) ή στο φόρο εισοδήματος θεωρούνται επιτηδευματίες μόνο για τις δραστηριότητες αυτές και έχουν τις υποχρεώσεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού.»

Επειδή με τις ανωτέρω διατάξεις ορίζεται ρητά ότι από 01/01/2007 και μετά, τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που δραστηριοποιούνται στην ελληνική επικράτεια δεν έχουν υποχρέωση να τηρούν βιβλία αλλά υποχρεούνται μόνο στην έκδοση, λήψη, υποβολή και διαφύλαξη των στοιχείων που ορίζονται από τον Κ.Β.Σ. εκτός αν αποκτούν έσοδα από πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών στη ελληνική επικράτεια που υπάγονται στο Φ.Π.Α. ή στο φόρο εισοδήματος, οπότε θεωρούνται επιτηδευματίες για τη δραστηριότητά τους αυτή και έχουν όλες τις υποχρεώσεις που ορίζονται από τις διατάξεις του ΚΒΣ μόνο για τη δραστηριότητα αυτή.

Επειδή με την 1013044/222/Α0012/ΠΟΛ.1031/7.2.2001 εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών «**Φορολογική μεταχείριση της αστικής μη κερδοσκοπικής εταιρίας που συστήθηκε με τα άρθρα 741 έως 784 Α.Κ.**» διευκρινίστηκαν μεταξύ άλλων ότι, ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις ή ελευθέρια επαγγέλματα των αστικών μη κερδοσκοπικών εταιριών, υποκείμενο σε φόρο θεωρείται μόνο αυτό που προέρχεται από καθαρά εμπορικές δραστηριότητες ή την άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος (π.χ. τέλεση δημόσιων θεαμάτων, έκδοση εφημερίδων,

προβολή κινηματογραφικών ταινιών, ενοίκια, τόκοι καταθέσεων κτλ.). Αντίθετα οι συνδρομές και εγγραφές των μελών, καθώς και οι χορηγίες ή δωρεές προς αυτές, επειδή αποτελούν εισροές κεφαλαιουχικού χαρακτήρα, δηλαδή στερούνται τα εννοιολογικά γνωρίσματα του εισοδήματος δεν εμπίπτουν στην έννοια των ακαθάριστων εσόδων, για να φορολογηθούν. Φυσικά, τα ποσά των χορηγιών που παρέχονται για την τέλεση δραστηριοτήτων που εκτελούνται από τους υπόψη φορείς μειώνουν το κόστος αυτών. Τέλος, χαρακτηριστικό στοιχείο που διακρίνει τις αστικές μη κερδοσκοπικές εταιρίες από τις απλές αστικές είναι η μη διανομή ωφελημάτων (οποιασδήποτε μορφής) στα μέλη τους.

Επειδή με το από συμφωνητικό σύστασης το οποίο δημοσιεύθηκε νόμιμα στα βιβλία Αστικών εταιριών του Πρωτοδικείου και έλαβε αύξοντα αριθμό, η προσφεύγουσα συστάθηκε ως αστική εταιρεία μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 741 – 784 του Α.Κ με την επωνυμία και διακριτικό τίτλο και σύμφωνα με το καταστατικό της, δεν είναι δυνατή καμία διανομή κερδών μεταξύ των εταίρων της τόσο κατά τη λειτουργία όσο και κατά τη λύση της. Σκοπός της είναι η επιστημονική έρευνα, μελέτη και ενημέρωση σε θέματα κοινωνικής και οικονομικής ανάπτυξης μέσω της διεξαγωγής ερευνών και εκπόνησης μελετών, της έκδοσης εντύπων κάθε είδους, τη διοργάνωση συνεδρίων, ημερίδων και άλλων εκδηλώσεων, με τη δημιουργία τεχνολογικής, τεχνικής και οικονομικής υποδομής για την υποστήριξη των δραστηριοτήτων της καθώς και με αξιοποίηση άλλων συγγενών προσπαθειών, τη συνεργασία με ερευνητικά κέντρα, πανεπιστημιακές σχολές και ιδρύματα και άλλους φορείς του δημοσίου και ιδιωτικού τομέα .

Επειδή σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης όπως αυτός συμπληρώθηκε κατά την εξέταση της παρούσας, η προσφεύγουσα κατά τα κρινόμενα έτη, ενεργώντας στα πλαίσια του σκοπού της, προέβη στις ακόλουθες δράσεις, για τις οποίες επιχορηγήθηκε από διάφορους φορείς:

1. Δράση στο πλαίσιο του σχεδίου «Πρωτοβουλία για την Απασχόληση και τη καταπολέμηση του Αποκλεισμού στο Δήμο Τυρνάβου» με χρονοδιάγραμμα υλοποίησης από 03-05-2005 έως 30/09/2008, με φορέα χρηματοδότησης την Περιφέρεια Θεσσαλίας για την υλοποίηση της οποίας επιχορηγήθηκε με το ποσό των **10.560 ευρώ**.
2. Δράση στο πλαίσιο του σχεδίου δράσης προώθησης της κοινωνικής ενσωμάτωσης με χρονοδιάγραμμα υλοποίησης από 17-8-2006 μέχρι 31-12-2007 και Φορέα Χρηματοδότησης το Υπουργείο Απασχόλησης και Κοινωνικής

Προστασίας, για την υλοποίηση της οποίας επιχορηγήθηκε με το ποσό των **28.000 ευρώ**.

3. Δράση στα πλαίσια του εγκεκριμένου σχεδίου «Ολοκληρωμένες παρεμβάσεις αστικής ανάπτυξης σε τοπικές ζώνες μικρής κλίμακας Τύρναβος 2006» με χρονοδιάγραμμα υλοποίησης 31 μήνες, ήτοι από 3-5-2005 έως 31-12-2007, και Φορέα Χρηματοδότησης την Περιφέρεια Θεσσαλίας για το οποίο επιχορηγήθηκε με το ποσό των **32.090 ευρώ**.(σχετ. 3^α).
4. **Δράσεις**, δράσεις οι οποίες υλοποιήθηκαν σε δύο κύκλους, με χρονοδιάγραμμα υλοποίησής τους από 01/7/2007 και το αργότερο μέχρι 31-12-2008, επιχορηγήθηκαν από το Υπουργείο Απασχόλησης και Κοινωνικής Προστασίας και για τις οποίες επιχορηγήθηκε με το ποσό **60.000 ευρώ** και **75.000 ευρώ**.

Επειδή σύμφωνα με τις αποφάσεις επιχορηγήσεων και τις σχετικές συμβάσεις που υπεγράφησαν, για τις ως άνω δράσεις που ανέλαβε η προσφεύγουσα τα κρινόμενα έτη ως τελικός αποδέκτης των δράσεων, **οικονομικό αντικείμενο των εν λόγω επιχορηγήσεων ήταν το σύνολο των διενεργούμενων και προβλεπόμενων δαπανών για τους σκοπούς υλοποίησης του σχεδίου όπως αυτές δηλώνονται στους αναλυτικούς πίνακες προϋπολογισμού ανά κατηγορία επιλέξιμης δαπάνης και ανά κατηγορία Δράσης από τον Τελικό Αποδέκτη και παρακολουθούνται, ελέγχονται και εγκρίνονται από τον φορέα υλοποίησης και Τελικό Δικαιούχο και οι οποίες σύμφωνα με τις σχετικές αποφάσεις επιχορήγησης, πρέπει να αντιστοιχούν σε εξοφλημένα τιμολόγια και άλλα ισοδύναμης λογιστικής ισχύος παραστατικά και να ισοσκελίζονται (να μην ξεπερνούν) το σύνολο του εγκριθέντος κόστους, η υπέρβαση του οποίου δεν χρηματοδοτείται ενώ η αποπληρωμή των εγκριθέντων ποσών επιχορηγήσεων προς τους Τελικούς Αποδέκτες διενεργείται τμηματικά σε δύο ή τρεις δόσεις και μετά την ολοκλήρωση των έργου το οποίο επιχορηγείται.** Περαιτέρω σύμφωνα με την Απόφαση των Υπουργών Οικονομίας και Οικονομικών και Απασχόλησης και Κοινωνικής Προστασίας (ΦΕΚ Β'1105/11-8-2006) περί «Συστήματος Διαχείρισης, Παρακολούθησης, Αξιολόγησης και Ελέγχου δράσεων Μ.Κ.Ο.» προβλέπεται ότι μεταξύ των προϋποθέσεων που πρέπει να πληρούν οι Μ.Κ.Ο. ως Τελικοί Αποδέκτες των δράσεων είναι ο μη κερδοσκοπικός χαρακτήρας τους όπως αυτός αποδεικνύεται από το καταστατικό τους.

Επειδή ενόψει των ανωτέρω καθίσταται σαφές ότι οι ληφθείσες κατά τα κρινόμενα έτη επιχορηγήσεις από δημοσίους φορείς εντάσσονται στα πλαίσια του μη κερδοσκοπικού σκοπού της προσφεύγουσας και αποτελούν μειωτικό στοιχείο του

κόστους των πραγματοποιηθεισών δαπανών στα πλαίσια υλοποίησης των δράσεων που ανέλαβε η προσφεύγουσα ως Μ.Κ.Ο. τα εν λόγω έτη.

Επειδή η προσφεύγουσα, όπως προκύπτει από το τηρούμενο βιβλίο εσόδων-εξόδων, για τις ληφθείσες επιχορηγήσεις τα κρινόμενα έτη εξέδωσε τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις του άρθρου 12 § 3 του Π.Δ 186/1992, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 2 §§ 1 και 3 του ίδιου Π.Δ/τος, φορολογικά στοιχεία, τα οποία καταχωρήθηκαν στο σκέλος των εσόδων του έτους κατά το οποίο εισπράχτηκαν.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 10 περ. β' του άρθρου 5 του ν. 2523/97 ορίζεται:

«1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992 ΦΕΚ 84 Α') τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο.

Για το σκοπό αυτόν καθιερώνονται δύο βάσεις υπολογισμού, συντελεστές βαρύτητας, και ανώτατα όρια (οροφές). Οι παραβάσεις διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, γενικές και αυτοτελείς.

...

10. Οι παρακάτω περιπτώσεις, επίσης, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ. ΥΠ. 2), όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στις κατ' ιδία διατάξεις, με τις οποίες προσδιορίζεται και η τιμή του κατά περίπτωση ισχύοντος συντελεστή βαρύτητας:

α)....β) Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, καθώς και η καταχώριση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, συνιστά ιδιόζουσα φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου ή καταχώρισης, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α., εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των οκτακοσίων ογδόντα (880) ευρώ. Σε αντίθετη περίπτωση θεωρείται ιδιαίτερη κατηγορία αυτοτελούς παράβασης και επιβάλλεται το πρόστιμο κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 8 και 9.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 ορίζεται:

«1. Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή» νοείται:

α) η απόκρυψη καθαρών εισοδημάτων από οποιαδήποτε πηγή με μη υποβολή δήλωσης ή με υποβολή ανακριβούς δήλωσης και με σκοπό τη μη πληρωμή φόρου εισοδήματος.

Ως απόκρυψη καθαρών εισοδημάτων νοείται και η περίπτωση κατά την οποία καταχωρούνται στα βιβλία ανύπαρκτες ή εικονικές ολικές ή μερικές δαπάνες ή

γίνεται επίκληση στη φορολογική δήλωση τέτοιων δαπανών, ώστε να μην εμφανίζονται καθαρά εισοδήματα ή να εμφανίζονται αυτά μειωμένα. Για την εφαρμογή της παρούσας περίπτωσης, ως απόκρυψη εισοδημάτων θεωρείται η μη υποβολή δήλωσης ή η υποβολή ανακριβούς δήλωσης που έχει ως αποτέλεσμα τη μη καταβολή ποσού φόρου τουλάχιστον δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ, ανά φορολογικό έτος, εφόσον πρόκειται για φυσικά πρόσωπα ή υπόχρεους τήρησης απλογραφικών βιβλίων και τουλάχιστον εξήντα χιλιάδων (60.000) ευρώ ανά φορολογικό έτος εφόσον πρόκειται για υπόχρεους τήρησης διπλογραφικών βιβλίων.

2. α)...β)...γ) Σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρησης στα βιβλία, αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17/10/2015) ορίζεται:

«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:

α)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 σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 2 του ν. 2238/94 ορίζεται: «4. Σε φόρο υπόκεινται επίσης, οι ετερόρρυθμες και οι ομόρρυθμες εταιρείες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, οι συμμετοχικές ή αφανείς, καθώς και οι κοινοπραξίες της παραγράφου 2 του άρθρου 2 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992, ΦΕΚ Α' 84).»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 99 παρ. 1 περ. ε του ν. 2238/94 ορίζεται:

«1. Αντικείμενο του φόρου είναι: ...ε) Σε ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού ή δημόσιου δικαίου, μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, **το καθαρό εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή μόνο από την εκμίσθωση ακινήτων καθώς και από κινητές αξίες. Δεν αποτελούν αντικείμενο φορολογίας τα λοιπά εισοδήματα αυτών**

των νομικών προσώπων, καθώς και τα κάθε είδους άλλα έσοδα τους που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους.»

Επειδή όπως προκύπτει από το τηρούμενο βιβλίο εσόδων-εξόδων και τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, η προσφεύγουσα τα ελεγχόμενα έτη κατά τα οποία έλαβε επιχορηγήσεις από διάφορους φορείς του δημοσίου και δεδομένου ότι η αποπληρωμή και καταβολή των επιχορηγήσεων διενεργούνταν τμηματικά και μετά την υλοποίηση των αναληφθέντων έργων, καταχωρήθηκαν στο σκέλος των εσόδων κατά το έτος είσπραξή τους πλην όμως αφορούσαν **πραγματοποιηθείσες δαπάνες για τις οποίες εκδόθηκαν τα νόμιμα παραστατικά και εξοφλήθηκαν τα προηγούμενα έτη από το έτος είσπραξης των σχετικών επιχορηγήσεων.** Περαιτέρω, προς αντιστοίχιση των εσόδων με τις πραγματοποιηθείσες δαπάνες και ισοσκελισμό των εσόδων-εξόδων κάθε έτους, η προσφεύγουσα προέβη σε λογιστική τακτοποίηση, με έκδοση λογιστικού σημειώματος την 31/12 κάθε έτους, των εξόδων με αντίστοιχη ισόποση πίστωση στο σκέλος των εσόδων και μετέπειτα μεταφορά του εν λόγω ποσού στο σκέλος των εξόδων του επόμενου έτους κατά το οποίο εισπράχτηκε η σχετική επιχορήγηση.

Επειδή σύμφωνα με την από 25-2-2016 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., ο έλεγχος θεώρησε τη μεταφορά εξόδων από την προηγούμενη χρήση στην επόμενη ως καταχώρηση ανύπαρκτου εξόδου χωρίς να υπάρχει το αντίστοιχο φορολογικό παραστατικό, μη αναγνωρίζοντας τη σχετική εγγραφή μεταφοράς στο σκέλος των εξόδων κάθε ελεγχόμενου έτους, λαμβάνοντας υπόψη «*τις αρχές της λογιστικής επιστήμης στα β' κατηγορίας βιβλία καθώς και την αυτοτέλεια των χρήσεων*».

Επειδή το με αρ. πρ. θεώρησης βιβλίο εσόδων-εξόδων τηρήθηκε μεν από την προσφεύγουσα τα έτη 2007 και 2008 προαιρετικώς, καθότι μη υπόχρεη από 01/01/2007-31-12-2008, αλλά όχι για τους σκοπούς εισοδήματος και ΦΠΑ δεδομένου ότι δεν διαπιστώθηκε από τον υπό κρίση έλεγχο η ύπαρξη εισοδημάτων από καθαρά εμπορικές δραστηριότητες ή από ελευθέρια επαγγέλματα και σε κάθε περίπτωση ύπαρξη εισοδημάτων που παρεκκλίνουν του σκοπού για τον οποίο συστάθηκε και ως εκ τούτου η διενεργούμενη μεταφορά εξόδων στην οποία προέβη η προσφεύγουσα από τη μία χρήση στην επόμενη δε συνιστά παράβαση φοροδιαφυγής υπό την έννοια της απόκρυψης εσόδου με τη καταχώρηση ανύπαρκτου εξόδου καθόσον αφενός αντιστοιχούν σε δαπάνες για τις οποίες εκδόθηκαν τα νόμιμα παραστατικά και αφετέρου οι εν λόγω εγγραφές λογιστικής τακτοποίησης έστω και αν παρεκκλίνουν των γενικά παραδεκτών αρχών της λογιστικής όπως άλλωστε κρίθηκε από τον έλεγχο, έγιναν για την αντιστοίχιση της ληφθείσας επιχορήγησης με το σύνολο των διενεργούμενων δαπανών την οποία αφορούν.

Επειδή, το Υπουργείο Οικονομικών με το αριθμό 1112041/755/0015/20/12/2007 σχετικό έγγραφο σε απάντηση σχετικού ερωτήματος γνωστοποίησε ότι δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της περ. β' της παρ. 10 του άρθρου 5 του 2523/1997 «καθόσον οι εν λόγω παραβάσεις δεν αφορούν έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων, λήψη εικονικών, νόθευση αυτών ή καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο», αλλά πρόκειται για εγγραφές τακτοποίησης οι οποίες δεν επιβάρυναν τα αποτελέσματα της χρήσης.

Επειδή, από την οικεία έκθεση ελέγχου συνάγεται ότι η φορολογική αρχή εφάρμοσε πλημμελώς τη διάταξη της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013, καθόσον, σύμφωνα με τα προαναφερόμενα, δεν συντρέχουν οι απαιτούμενες προϋποθέσεις εφαρμογής της, και δη **η καταχώριση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο.** Ως εκ τούτου, δεν προκύπτει από τις διαπιστώσεις του ελέγχου ότι οι παραλείψεις, στις οποίες υπέπεσε η προσφεύγουσα, συνιστούν παραβάσεις οι οποίες επισύρουν τις προβλεπόμενες από την παραπάνω διάταξη διοικητικές κυρώσεις όπως αυτές ισχύουν με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν.4337/2015, ήτοι πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου ή καταχώρισης και ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός κρίνεται βάσιμος και αποδεκτός.

Επειδή, αναφορικά με το επιβληθέν, για το έτος 2008, πρόστιμο ύψους 100,00 ευρώ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1α και παρ.2α του ν. 4174/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 19 του ν.4174/2013 κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 20 παρ. 1^α του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ), λόγω ελλιπούς υποβολής από την προσφεύγουσα των συγκεντρωτικών καταστάσεων, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 25-2-2016 έκθεση ελέγχου της αρμόδια Δ.Ο.Υ. αναφορικά με το Αθεώρητο Τιμολόγιο Νο -2008 και την λανθασμένη καταχώρησή του στις συγκεντρωτικές καταστάσεις, κρίνονται βάσιμες αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ και ειδικότερα:

Α) **την ακύρωση** της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007, της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008 κατά το μέρος που αφορά την επιβολή προστίμου ύψους 6.015,78 ευρώ λόγω καταχώρισης ανύπαρκτης αγοράς, της υπ' αριθ.

..... πράξης επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 και της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010 επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Β) την **επικύρωση** της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. κατά το μέρος που αφορά την επιβολή προστίμου λόγω ελλιπούς υποβολής συγκεντρωτικών καταστάσεων του άρθρου 20 του Π.Δ. 186/92.

.....

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

.ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).