



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 13.2.17  
Αριθμός απόφασης:1386

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ Α1**

**Ταχ. Δ/νση** : Αριστογείτονος 19

**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα

**Τηλέφωνο** : 2131604563

**Fax** : 2131604567

### **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».

στ. Της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).

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

**3.** Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.16 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 1.9.16) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

**4.** Τη με ημερομηνία κατάθεσης **17.10.16** και με αριθμό πρωτοκόλλου .... ενδικοφανή προσφυγή του ...., ΑΦΜ ...., με έδρα στην ...., οδός ...., κατά της αρ. ..../30.8.16 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ για τη διαχειριστική περίοδο 1.1.11-31.12.11, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

**5.** Τη με αρ. ..../30.8.16 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 30.8.16 οικεία έκθεση ελέγχου.

**6.** Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **17.10.16** και 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' αριθ. ..../30.8.16 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος συλλόγου διαφορά Φόρου Προστιθέμενης Αξίας ποσού 2.268,54 €, πλέον πρόσθετου φόρου 2.722,25 €, για τη διαχειριστική περίοδο 1.1.11-31.12.11.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 30.8.16 Έκθεσης Ελέγχου Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ ΚΗΦΙΣΙΑΣ, σύμφωνα με την οποία, ο προσφεύγων σύλλογος, κατά την υπό κρίση χρονική περίοδο, παρείχε υπηρεσίες κερδοσκοπικού χαρακτήρα (εκμάθησης αθλημάτων), και συνεπώς ήταν υπόχρεος σε τήρηση θεωρημένων βιβλίων τουλάχιστον Β' κατηγορίας και σε έκδοση θεωρημένων αποδείξεων παροχής υπηρεσιών. Ως εκ τούτου, οι εν λόγω παρεχόμενες υπηρεσίες ήταν υπαγόμενες στο φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.). Συγκεκριμένα, κατά τη διαχειριστική περίοδο 1.1.11-31.12.11, ο προσφεύγων σύλλογος δεν εξέδωσε εξακόσιες εβδομήντα εννέα (679) θεωρημένες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών αξίας μικρότερης των 1.200,00 €, και δεν τηρούσε θεωρημένα βιβλία, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 13 και 2 παρ. 1 του Π.Δ. 186/1992. Η εν λόγω παράβαση της μη έκδοσης ΑΠΥ είναι μεγάλης έκτασης, καθώς η συνολική τους αξία είναι ύψους 37.267,50 € ενώ τα συνολικά ακαθάριστα έσοδα της δήλωσης της εν λόγω χρήσης είναι μηδενικά. Επιπροσθέτως, δεν ήταν δυνατή η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων και ο λογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων, καθόσον δεν τηρούνταν τα προβλεπόμενα με το Π.Δ. 186/1992 βιβλία, ούτε τηρούνταν ορθά τα προσκομισθέντα (θεωρημένα από τη Νομαρχία Αθηνών) βιβλία, και ως εκ τούτου ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία ανακριβή και προχώρησε στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων. Κατόπιν τούτου, η αξία των φορολογητέων εκροών προσδιορίστηκε εξωλογιστικά στο ύψος των 40.248,90 € (συνολική αξία μη εκδοθέντων ΑΠΥ ύψους 37.267,50 € πλέον προσαύξησης 8% άρθρου 30 ν.2238/94), ενώ επιπλέον, η αξία των φορολογητέων εισροών προσδιορίστηκε από τον έλεγχο στο ύψος των 69.561,09 €, βάσει των παραστατικών δαπανών που είχε ο έλεγχος στη διάθεσή του και βάσει των εγγραφών στο θεωρημένο από τη Νομαρχία Αθηνών βιβλίο που χρησιμοποιούσε ο σύλλογος.

Ο προσφεύγων σύλλογος, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητάει την ακύρωση της παραπάνω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι δεν υπήρχε υποχρέωση έκδοσης των υπό κρίση θεωρημένων αποδείξεων παροχής υπηρεσιών, καθόσον, ανεξαρτήτως του αν τα πρόσωπα, στα οποία παρείχε ο σύλλογος τις υπηρεσίες του, ήταν με σύννομο ή μη τρόπο καταγεγραμμένα ως μέλη του συλλόγου, η εν λόγω δραστηριότητα εκμάθησης κολύμβησης εμπίπτει στους προβλεπόμενους από το καταστατικό μη κερδοσκοπικούς σκοπούς του και συνεπώς ο σύλλογος δεν ήταν υπόχρεος σε τήρηση θεωρημένων βιβλίων και σε έκδοση θεωρημένων στοιχείων. Ο μη κερδοσκοπικός χαρακτήρας του συλλόγου δεν αίρεται εκ μόνου του λόγου ότι κατά την ανάπτυξη της δραστηριότητάς του, ενδεχομένως προκύπτουν έσοδα τα οποία διατίθενται προς κάλυψη των δαπανών του και προς επίτευξη των σκοπών του. Περαιτέρω, δε, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δεν αποδεικνύεται από τον έλεγχο ότι η υπό κρίση παράβαση καθιστούσε αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, ώστε να συνεπάγεται τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων.

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 2§1 του ν. 2859/2000: «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, ...»

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 3 του ν. 2859/2000: «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, ...»

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 4§1 του ν. 2859/2000: «Οικονομική δραστηριότητα, κατά την έννοια της διάταξης της παραγράφου 1 του άρθρου 3, θεωρείται οποιαδήποτε από τις δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή αυτού που παρέχει υπηρεσίες. ....»

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 8§1 του ν. 2859/2000: «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 άυλου αγαθού, β) υποχρέωση για παράλειψη ή ανοχή μιας πράξης ή κατάσταση. ....»

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν. 2859/2000: «1. Απαλλάσσονται από το φόρο: ..... ιδ) η παροχή υπηρεσιών που συνδέεται στενά με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή, από νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα σε πρόσωπα που ασχολούνται με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή, ...»

**Επειδή** στο άρθρο 30 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σ' αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 32 του ν. 2859/2000: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: ... 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 οποίο επιβαρύνθηκαν...»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 36§4 του ν. 2859/2000: «Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται επίσης: α) να τηρεί βιβλία και να εκδίδει στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων... β) να επιδίδει τις προβλεπόμενες από τις διατάξεις του άρθρου 38 δηλώσεις...»

**Επειδή** με το άρθρο 30 του Π.Δ. 186/92 ορίζεται ότι: «3. .... Δεν συνιστούν αντικειμενική αδυναμία ελέγχου οι περιπτώσεις που αναφέρονται σε διαπιστωθείσες πλημμέλειες στα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία, καθώς και η αδυναμία αναπαραγωγής του περιεχομένου του θεωρημένου οπτικού δίσκου του βιβλίου αποθήκης, όταν καλύπτονται από καταστάσεις ή ηλεκτρομαγνητικά μέσα ή άλλα αναλυτικά στοιχεία, τα οποία παρέχονται στο φορολογικό έλεγχο στην προθεσμία που τάσσεται από αυτόν, με την προϋπόθεση ότι προκύπτουν με σαφήνεια τα δεδομένα, ώστε να είναι δυνατές οι ελεγκτικές επαληθεύσεις και επαληθεύονται αυτά από τα βιβλία και στοιχεία. Η ανεπάρκεια πρέπει να αναφέρεται σε αδυναμία διενέργειας συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων για οικονομικά μεγέθη μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα μεγέθη των βιβλίων και στοιχείων και να είναι αιτιολογημένη.

4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: ...γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία. .... Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ` και θ` της παραγράφου αυτής.....

7. Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικό μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής: α) Ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) και για αξία μικρότερη ή ίση των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και ένα εκατομμύριο πεντακόσιες χιλιάδες (1.500.000) ευρώ. β) Ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) και για αξία μικρότερη ή ίση των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα άνω του ενός εκατομμυρίου πεντακοσίων χιλιάδων (1.500.000) ευρώ. Κατ` εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις: α) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για δύο (2) συναλλαγές, στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από διαφορετικούς ελέγχους. β) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για τρεις (3) συναλλαγές στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από τον ίδιο έλεγχο. γ) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης ενός στοιχείου αξίας άνω των 880 ευρώ. ....»

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 30§2, όπως ίσχυε κατά την υπό κρίση χρονική περίοδο, του ν. 2238/1994: «Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως: α) Για επιχειρήσεις που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, τα ακαθάριστα έσοδα εξευρίσκονται με βάση τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων... β) ... γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη. Ειδικά, στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή/και μη έκδοση στοιχείων ή/και έκδοση πλαστών εικονικών στοιχείων που συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών, το σχετικό ποσό που προκύπτει, το οποίο σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση διπλασιάζεται, προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων και το άθροισμα προσαυξάνεται κατά ένα ποσοστό, ως ακολούθως: α) κατά τέσσερα τοις εκατό (4%), εάν το ποσό της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης που προκύπτει

από τους ως άνω λόγους δεν υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ, β) κατά οκτώ τοις εκατό (8%), εάν το ποσό υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ.»

**Επειδή** στο άρθρο 31 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία με την απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο προσδιορίζεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο άρθρο 30 του ιδίου νόμου, των εξόδων που προβλέπονται με τις διατάξεις του άρθρου 31§1 του ως άνω νόμου. Οι δε εκπτώσεις του εν λόγω άρθρου ενεργούνται με την προϋπόθεση ότι τα ποσά αυτών έχουν αναγραφεί στα βιβλία της επιχείρησης.

**Επειδή** στο άρθρο 32 του ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά την υπό κρίση χρονική περίοδο, ορίζεται ότι: «1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους. .... 2. Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα. Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικά πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα τρία πέμπτα (3/5) του συντελεστή μικτού κέρδους, που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου. Όταν το Υπουργείο Εμπορίου, αντί για συντελεστές μικτού κέρδους, έχει καθορίσει συντελεστές καθαρού κέρδους, δεν εφαρμόζονται οι συντελεστές καθαρού κέρδους του πίνακα, αλλά οι συντελεστές καθαρού κέρδους του Υπουργείου Εμπορίου. Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%). Επίσης, κατά σαράντα τοις εκατό (40%) προσαυξάνεται ο συντελεστής για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία που προβλέπονται γι' αυτές από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από τα οριζόμενα από τον ίδιο Κώδικα. Εξαιρετικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους: α) Στην έκδοση πλαστών ή εικονικών ή στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την ποσότητα ή την αξία ή στη νόθευση αυτών. .... Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους που τελικά εφαρμόζεται ή αντιστοιχεί στα τελικά προσδιοριζόμενα, κατ' εφαρμογή του παρόντος άρθρου, καθαρά κέρδη, δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%)»

**Επειδή**, η προσβαλλόμενη με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος εκδόθηκε κατόπιν της υπ' αριθ. ..../24.6.15 Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ (βάσει της από 31.3.15 Έκθεσης Ελέγχου του ΣΔΟΕ Περιφ. Δ/σης Αττικής), το οποίο επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος συλλόγου, για τη διαχειριστική περίοδο 1.1.11-31.12.11, λόγω μη έκδοσης εξακοσίων εβδομήντα εννέα (679) θεωρημένων αποδείξεων παροχής υπηρεσιών αξίας μικρότερης των 1.200,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 13 και 2 παρ. 1 του Π.Δ. 186/1992, για συναλλαγές συνολικής αξίας ύψους 37.267,50 €. Η ανωτέρω Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ είχε προσβληθεί με την τη με αρ. ..../10.9.15 ενδικοφανή προσφυγή, που απορρίφθηκε με τη με αρ. ..../30.12.15 απόφασή της Υπηρεσίας μας. Κατά της εν λόγω απόφασης

της Υπηρεσίας μας έχει ασκηθεί και εκκρεμεί στο Διοικητικό Πρωτοδικείο Αθηνών η με αριθμό κατάθεσης ..../11.2.16 προσφυγή του υπόχρεου.

**Επειδή,** σύμφωνα με την από 30.8.16 Έκθεση Ελέγχου Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ ΚΗΦΙΣΙΑΣ και την από 31.3.15 Έκθεση Ελέγχου του ΣΔΟΕ Περιφ. Δ/σης Αττικής, από το Βιβλίο Συνεδριάσεων Διοικητικού Συμβουλίου προκύπτει ότι, στην από 2.3.08 συνεδρίαση, ορίστηκε το μηνιαίο ποσό που καταβάλλεται σύμφωνα με το άρθρο 14 παρ. 5 του καταστατικού για τις προσφερόμενες υπηρεσίες εκμάθησης αθλημάτων, στο ποσό των 55 € για παιδιά ηλικίας 3-7, και 46 € για παιδιά ηλικίας 7 και άνω, με εξαίρεση τους αθλητές των αγωνιστικών ομάδων. Σύμφωνα με το εν λόγω άρθρο 14 παρ. 5 του καταστατικού, προβλέπεται ότι, στις περιπτώσεις παροχής υπηρεσιών εκμάθησης αθλημάτων, μπορεί, με απόφαση του Διοικητικού Συμβουλίου, να ορίζει αντίστοιχο αντίτιμο (από την καταβολή του οποίου εξαιρούνται οι αθλητές των αγωνιστικών ομάδων) για την κάλυψη των λειτουργικών του αναγκών, αλλά στην περίπτωση αυτή ο σύλλογος έχει τις προβλεπόμενες υποχρεώσεις, από το άρθρο 2 παρ. 3 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ), σύμφωνα με το οποίο, μεταξύ άλλων, οι ενώσεις μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, όταν ενεργούν πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που υπάγονται στο φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) ή στο φόρο εισοδήματος, θεωρούνται επιτηδευματίες για τις δραστηριότητες αυτές και έχουν υποχρέωση τήρησης θεωρημένων βιβλίων και στοιχείων. Συνεπώς, καταλήγει το πόρισμα της ως άνω έκθεσης ελέγχου, ήταν γνωστό στον σύλλογο ότι για την παροχή των εν λόγω υπηρεσιών ήταν υπόχρεος σε τήρηση θεωρημένων βιβλίων και σε έκδοση θεωρημένων στοιχείων κατά τις ισχύουσες διατάξεις του ΚΒΣ.

**Επειδή,** σύμφωνα με την από 30.8.16 ανωτέρω Έκθεση Ελέγχου Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ ΚΗΦΙΣΙΑΣ ο προσφεύγων σύλλογος εξέδιδε για παρεχόμενες υπηρεσίες εκμάθησης κολύμβησης αθεώρητες αποδείξεις είσπραξης, με αιτιολογία έκδοσης τη μηνιαία συνδρομή μέλους, ενώ δεν προέκυπτε από το βιβλίο Μητρώου Μελών και τα αρχεία του συλλόγου ότι τα εν λόγω άτομα ήταν μέλη του συλλόγου, ούτε τηρούνταν τα οριζόμενα στο άρθρο 8 του καταστατικού που απαιτεί για τα μελή την καταβολή ολόκληρου του ποσού της ετήσιας, και όχι της μηνιαίας, συνδρομής. Περαιτέρω, σύμφωνα με την ως άνω έκθεση ελέγχου, το βιβλίο Μητρώου Μελών τηρούνταν κατά τρόπο μη σύννομο και για την εγγραφή νέων μελών δεν τηρούνταν οι προβλεπόμενες από το καταστατικό διαδικασίες εγγραφής, καθώς και γενικότερα οι διαδικασίες για τις υποχρεώσεις των μελών, την απαρτία των γενικών συνελεύσεων και την εκλογή οργάνων.

**Επειδή,** σύμφωνα με το πόρισμα της ως άνω έκθεσης ελέγχου και όπως προκύπτει από τα ανωτέρω, όλα τα έσοδα του προσφεύγοντος συλλόγου διαχειριστικής περιόδου 1.1.11-31.12.11 προέρχονταν από υπηρεσίες εκμάθησης κολύμβησης, σε μη μέλη, έναντι μηνιαίου αντιτίμου, και ο προσφεύγων σύλλογος είναι κερδοσκοπικού χαρακτήρα. Ως εκ τούτου, ο προσφεύγων σύλλογος έχει σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 2 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) υποχρέωση έκδοσης θεωρημένων στοιχείων, τήρησης θεωρημένων βιβλίων, και οι εν λόγω παρεχόμενες υπηρεσίες είναι υπαγόμενες στο φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.). Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι δεν ήταν υπόχρεος σε τήρηση θεωρημένων βιβλίων και σε έκδοση θεωρημένων στοιχείων και ότι οι εν λόγω παρεχόμενες υπηρεσίες δεν ήταν υπαγόμενες στο φόρο προστιθέμενης αξίας με την αιτιολογία ότι η εκμάθηση κολύμβησης εντάσσεται στους προβλεπόμενους από το καταστατικό μη κερδοσκοπικούς σκοπούς του, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

**Επειδή**, σε κάθε περίπτωση, σύμφωνα με τα ανωτέρω, από τα στοιχεία του φακέλου όπως αυτά αποτυπώνονται στην από 30.8.16 Έκθεση Ελέγχου Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ ΚΗΦΙΣΙΑΣ, προκύπτει ότι ο προσφεύγων σύλλογος, ενώ ήταν υπόχρεος, δεν εξέδωσε εξακόσιες εβδομήντα εννέα (679) θεωρημένες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών αξίας μικρότερης των 1.200,00 €, για συναλλαγές συνολικής αξίας ύψους 37.267,50 €, κατά τη διαχειριστική περίοδο 1.1.11-31.12.11.

**Επειδή** η εν λόγω παράβαση της μη έκδοσης ΑΠΥ είναι μεγάλης έκτασης καθώς η συνολική τους αξία είναι ύψους 37.267,50 €, ενώ τα συνολικά ακαθάριστα έσοδα της δήλωσης της εν λόγω χρήσης είναι μηδενικά. Επιπροσθέτως, δεν ήταν δυνατή η διενέργεια των απαραίτητων ελεγκτικών επαληθεύσεων και ο λογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων, δεδομένου ότι δεν τηρούνταν τα προβλεπόμενα με το Π.Δ. 186/1992 βιβλία. Προϋπόθεση διενέργειας λογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων είναι η τήρηση βιβλίων που προβλέπονται από τον ΚΒΣ (Β' κατηγορίας), και η καταχώριση σε αυτά των εσόδων και των εξόδων σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30§2α' και 31§ 1&14 του ν.2238/1994. Ως εκ τούτου, ορθώς ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία ανακριβή και προχώρησε στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων για τη διαχειριστική περίοδο 1.1.11-31.12.11.

**Επειδή** οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 30.8.16 Έκθεση Ελέγχου Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ ΚΗΦΙΣΙΑΣ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

#### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **17.10.16** και αριθμό πρωτοκόλλου .... ενδικοφανούς προσφυγής του ...., ΑΦΜ .....

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

**Διαχειριστική Περίοδος 1.1.11-31.12.11**

|                                         |                   |
|-----------------------------------------|-------------------|
| Διαφορά φόρου                           | 2.268,54 €        |
| Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%) | 2.722,25 €        |
|                                         |                   |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>              | <b>4.990,79 €</b> |

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

**Ακριβές Αντίγραφο**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της  
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών  
Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης  
Επανεξέτασης**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ**

**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 .