



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔ/ΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Θεσσαλονίκη, **10-10-2016**

Αριθμός απόφασης: **1190**

Τμήμα Α7 - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333246

ΦΑΞ : 2313333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).

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. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

ε. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/08-04-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του

Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-01-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

θ. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016/ΦΕΚ Β' 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

ι. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης**2016** και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανή Προσφυγή της αστικής εταιρίας με την επωνυμία «.....», **Α.Φ.Μ.:**, κατά των υπ αριθμ.-/2016 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τα οικονομικά έτη 2001-2011, της υπ αριθμ.-/2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για την διαχειριστική περίοδο 01-01-2008 έως 31-12-2008 και των υπ. αριθμ.-/2016 Πράξεων Επιβολής Προστίμων Κ.Β.Σ., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2002, 01/01-31/12/2003 και 01/01-31/12/2015 .
4. Τις υπ' αριθμ.-/2016 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τα οικονομικά έτη 2001-2011.
5. Την υπ' αριθμ.-/2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για την διαχειριστική περίοδο 01-01-2008 έως 31-12-2008.
6. Τις υπ. αριθμ.-/2016 Πράξεις Επιβολής Προστίμων Κ.Β.Σ., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2002, 01/01-31/12/2003 και 01/01-31/12/2015.
7. Τη με ημερομηνία**2016** Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

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

Επί της από2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «.....» (Α.Φ.Μ.), η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Από τον έλεγχο που έγινε στην προσφεύγουσα επιχείρηση από τη Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 του Ν.2238/94, της ΠΟΛ. 1037/2005 και του Ν.4174/2013 και σε εκτέλεση της υπ. αριθμ. .../.../.....2014 σχετικής εντολής ελέγχου, για τις χρήσεις 2000 – 2010 (οικ. έτη 2001 -2011), συντάχθηκε η από2016 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος.

Σημειώνεται, ότι για τη συγκεκριμένη υπόθεση είχε εκδοθεί αρχικά η υπ. αριθμ./.....2013 εντολή ελέγχου από την Δ.Ο.Υ., η οποία με το με αριθμό πρωτοκόλλου/13 έγγραφο γνωστοποιήθηκε στην προσφεύγουσα.

Απόρροια των διαπιστώσεων της προαναφερόμενης Έκθεσης Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος ήταν να εκδοθούν από τη Δ.Ο.Υ. οι υπ αριθμ. ...-.../2016 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τα οικονομικά έτη 2001-2011, η υπ αριθμ./2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για την διαχειριστική περίοδο 01-01-2008 έως 31-12-2008 και οι υπ. αριθμ. ...-.../2016 Πράξεις Επιβολής Προστίμων Κ.Β.Σ., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2002, 01/01-31/12/2003 και 01/01-31/12/2015.

- Με τις υπ' αρ. ...-.../.....2016 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., Διαχειριστικών Περιόδων 21/03/2000 – 31/12/2000 και 01/01/2001-31/12/2001 (οικονομικά έτη 2001 & 2002), δεν προέκυψαν ποσά φόρου για καταβολή.
- Με την υπ' αρ./.....2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., Διαχειριστικής Περιόδου 01/01/2002 – 31/12/2002 (οικονομικού έτους 2003), επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος 1.625,97€, πλέον πρόσθετος φόρος 1.951,16€, ήτοι συνολικό ποσό 3.577,13€.
- Με την υπ' αρ. .../.....2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., Διαχειριστικής

Περίοδου 01/01/2003 – 31/12/2003 (οικονομικού έτους 2004), επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος 762,38€, πλέον πρόσθετος φόρος 914,86€, ήτοι συνολικό ποσό 1.677,24€.

- Με την υπ' αρ./.....2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., Διαχειριστικής Περιόδου 01/01/2004 – 31/12/2004 (οικονομικού έτους 2005), επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος 1.287,94€, πλέον πρόσθετος φόρος 1.545,53€, ήτοι συνολικό ποσό 2.833,47€.
- Με την υπ' αρ./.....2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., Διαχειριστικής Περιόδου 01/01/2005 – 31/12/2005 (οικονομικού έτους 2006), επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος 1.035,05€, πλέον πρόσθετος φόρος 1.242,06€, ήτοι συνολικό ποσό 2.277,11€.
- Με την υπ' αρ./.....2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., Διαχειριστικής Περιόδου 01/01/2006 – 31/12/2006 (οικονομικού έτους 2007), επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος 1.636,20€, πλέον πρόσθετος φόρος 1.963,44€, ήτοι συνολικό ποσό 3.599,64€.
- Με την υπ' αρ./.....2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., Διαχειριστικής Περιόδου 01/01/2007 – 31/12/2007 (οικονομικού έτους 2008), επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος 1.660,82€, πλέον πρόσθετος φόρος 1.992,98€, ήτοι συνολικό ποσό 3.653,80€.
- Με την υπ' αρ./.....2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., Διαχειριστικής Περιόδου 01/01/2008 – 31/12/2008 (οικονομικού έτους 2009), δεν προέκυψε ποσό φόρου για καταβολή.
- Με την υπ' αρ./.....2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., Διαχειριστικής Περιόδου 01/01/2009 – 31/12/2009 (οικονομικού έτους 2010), επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος 1.350,07€, πλέον πρόσθετος φόρος 1.620,08€, ήτοι συνολικό ποσό 2.970,15€.
- Με την υπ' αρ./.....2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., Διαχειριστικής Περιόδου 01/01/2010 – 31/12/2010 (οικονομικού έτους 2011), επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος 1.095,80€, πλέον πρόσθετος φόρος 1.314,96€, ήτοι συνολικό ποσό 2.410,76€.

- Με την υπ' αρ./.....2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., Διαχειριστικής Περιόδου 01/01/2008 – 31/12/2008 (οικονομικού έτους 2009), επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 150,00€.
- Με την υπ' αρ./.....2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., Διαχειριστικής Περιόδου 01/01/2002 – 31/12/2002, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 586,00€.
- Με την υπ' αρ. .../.....2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., Διαχειριστικής Περιόδου 01/01/2003 – 31/12/2003, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 586,00€.
- Με την υπ' αρ./.....2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., Διαχειριστικής Περιόδου 01/01/2015 – 31/12/2015, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 250,00€.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/.....2016 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά να ακυρωθούν ή να τροποποιηθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις για τους παρακάτω λόγους:

1. Έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης της αστικής μη κερδοσκοπικής εταιρίας, ως μη υποκείμενη στο φόρο.
2. Παραγραφή του δικαιώματος προς έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων- Μη υποχρέωση διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων για τις χρήσεις 2000-2005.
3. Μη σύννομος ο προσδιορισμός του φόρου εισοδήματος.
4. Εσφαλμένη απόρριψη δαπανών ως μη παραγωγικές για τις χρήσεις 2006-2010.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Η προσφεύγουσα στην αίτησή της, προβάλλει ως λόγο ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων, ότι ο έλεγχος εσφαλμένα έκρινε ότι τα εισοδήματα της εν λόγω επιχείρησης υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων καθώς η εν λόγω επιχείρηση δεν είναι υποκείμενη του φόρου. Περαιτέρω διατείνονται ότι σκοπός της εταιρίας (σύλλογος) σύμφωνα με το καταστατικό της δεν είναι η απόκτηση κέρδους, ότι η δραστηριότητα τους εμπίπτει στους καταστατικούς μη κερδοσκοπικούς σκοπούς της και ότι το σύνολο των εσόδων ουδέποτε διανεμήθηκε ως κέρδος στα μέλη του συλλόγου, παρά χρησιμοποιήθηκε για την εκπλήρωση των καταστατικών σκοπών και των τρεχουσών υποχρεώσεων.

Επειδή, σύμφωνα με άρθρο 2 παρ. 1 του Π.Δ. 186/1986: «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».

Επειδή, σύμφωνα με άρθρο 2 παρ. 4 του Ν.2238/1994: «Σε φόρο υπόκεινται επίσης, οι ομόρρυθμες και οι ετερόρρυθμες εταιρίες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρίες, οι συμμετοχικές ή αφανείς, καθώς και οι κοινοπραξίες της παρ. 2 του άρθρου 2 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/1992, ΦΕΚ 84 Α')».

Επειδή, με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του Ν.2238/1994, τα καθαρά κέρδη των υπόχρεων που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση τις διατάξεις αυτού του νόμου φορολογούνται με συντελεστή 25% για τις χρήσεις 2000, 2001 και 2002, με συντελεστή 35% στις χρήσεις 2003 και 2004, με συντελεστή 32% στη χρήση 2005, με συντελεστή 29% στη χρήση 2006 και με συντελεστή 25% για τις χρήσεις 2007, 2008, 2009 και 2010.

Επειδή, το άρθρο 99 του Ν.2238/1994 αναφέρεται στο αντικείμενο του φόρου που επιβάλλεται με το άρθρο 98 του Ν.2238/1994, στο συνολικό καθαρό εισόδημα από κάθε πηγή, που αποκτάται από κάθε νομικό πρόσωπο από αυτά που αναφέρονται στο άρθρο 101 του ίδιου νόμου, το άρθρο αυτό δεν αφορά τις Αστικές Εταιρίες που διέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 741 και επομένων του Αστικού Κώδικα, οι οποίες υπόκεινται στο άρθρο 2 παρ. 4 του Ν.2238/1994 και φορολογούνται, όπως είδαμε με τα προαναφερόμενα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 παρ. 1 του προαναφερόμενου νόμου. Διευκρινίζεται ότι τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπά ή αλλοδαπά νομικά πρόσωπα δημόσιου ή ιδιωτικού δικαίου, στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους ιδρύματα, που αναφέρονται στο άρθρο 101 παρ. 2 του Ν.2238/1994 είναι Νομικά Πρόσωπα Ιδιωτικού Δικαίου ή Δημοσίου Δικαίου που η σύσταση τους γίνεται είτε με τις διατάξεις περί σωματείων του άρθρου 78 και επόμενων του Αστικού Κώδικα είτε με νόμο, όπως είναι για παράδειγμα τα διάφορα ασφαλιστικά ταμεία (Ι.Κ.Α., Τ.Α.Ε. κ.λ.π.) και τα επιμελητήρια (Σ.Ε.Β., Ε.Β.Ε.Α. κ.λ.π.). Στα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου υπάγονται βάσει νόμου και οι Ο.Τ.Α., οι Ιεροί Ναοί, οι Ιερές Μητροπόλεις, το Άγιο Όρος και οι Μονές Αυτού. Με βάση τα ανωτέρω, δεν πρέπει να γίνεται σύγχυση μεταξύ των προαναφερόμενων Ν.Π.Δ. και Ν.Π.Ι.Δ. μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που υπάγονται στο άρθρο 99 του Ν.2238/1999 με τις Αστικές Εταιρίες μη

κερδοσκοπικού χαρακτήρα (στις οποίες υπάγεται και η προσφεύγουσα), η σύσταση των οποίων προβλέπεται με τις διατάξεις του άρθρου 741 και επόμενων του Αστικού Κώδικα και είναι υποκείμενες της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του Ν.2238/94 (*Κωδικοποίηση Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων*, Γ. Καβαλάκης, Εκδόσεις Δεδεμάδη, 2006, σελ.1001).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του Ν.2238/1994, οι υπόχρεοι του άρθρου 10 του Ν.2238/1994, μεταξύ των οποίων και η αστική μη κερδοσκοπική εταιρία, υποβάλλουν δήλωση φόρου εισοδήματος (Έντυπο Ε5) στον προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ..

Επειδή, σύμφωνα με άρθρο 30 παρ. 1 του Ν.2238/1994: «Ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές αυτών».

Επειδή, για να έχει μια εταιρία τη φορολογική μεταχείριση μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα δεν αρκεί, όπως είναι ευνόητο, ο χαρακτηρισμός της στο καταστατικό της ως «μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα» αλλά απαιτείται ο μη κερδοσκοπικός χαρακτήρας αυτής να προκύπτει τόσο από το κείμενο του καταστατικού (σκοπός και λοιποί όροι του καταστατικού), όσο και από τις πραγματικές συνθήκες λειτουργίας και τις δραστηριότητες που ήδη έχει μέχρι σήμερα προβεί, από τις παρεχόμενες υπηρεσίες, τα πρόσωπα προς τα οποία παρέχονται οι υπηρεσίες, να μη διανέμονται κέρδη στα μέλη της, να μην αμείβονται τα μέλη για τις υπηρεσίες που προσφέρουν στην εταιρία είτε με εξαρτημένη σχέση είτε με ανεξάρτητη σχέση, καθώς και η καταβολή μισθού ή αμοιβής στα μέλη της για παροχή υπηρεσιών, μπορεί να είναι μια συγκεκριμένη μορφή διανομής κερδών, να ορίζεται σαφώς ότι η περιουσία μετά τη διάλυση δίνεται για κοινωφελείς σκοπούς και δεν περιέρχεται στα μέλη ή σε άλλους τρίτους. Γενικά οι σκοποί που αναφέρονται στο καταστατικό της αστικής εταιρίας (Γνωμ. 518/83) να είναι αποκλειστικά κοινωφελείς και να μην υπάρχει παράλληλη εξυπηρέτηση άλλων σκοπών (*Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων*, Δ. Αντωνόπουλος & Η. Κατούδης, Φεβ. 2008, σελ. 36).

Επειδή, όμως υπάρχει πάντοτε κίνδυνος εκτροπής και η πιθανότητα να χρησιμοποιηθούν Αστικές Εταιρίες μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα για σκοπούς διάφορους για τους οποίους συστάθηκαν, με αποτέλεσμα να γίνεται καταστρατήγηση των ιδιαίτερων φορολογικών ρυθμίσεων που ισχύουν για αυτές, όπως αυτές καθορίζονται από την ΠΟΛ. 1031/07-02-2001, απόκειται στην, υπό τις διάφορες μορφές της, κρατική εποπτεία, αλλά και στον φορολογικό έλεγχο, να παρακολουθούν και διακριβώνουν κάθε φορά, αν τα εν λόγω νομικά πρόσωπα παρεξέκλιναν τυχόν του σκοπού τους, είτε του κοινωφελούς είτε ειδικότερα του πολιτιστικού, ώστε, συνεπεία, τούτου, να επιβληθούν σ' αυτά και τους διοικούντες αυτά, οι νόμιμες διοικητικές ή άλλες κυρώσεις ή αρθούν τα διάφορα πλεονεκτήματα, φορολογικά ή οικονομικά ή άλλα, τα οποία απολαύουν τα ως άνω νομικά

πρόσωπα και τα οποία προϋποθέτουν αναγκαίως την πραγμάτωση του κοινωφελούς ή πολιτιστικού σκοπού τους [Αρ. Γνωμοδότησης 373/2003, του Ν.Σ.Κ. (Β' Τμήμα)].

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1031/7.2.2001 και τη θεωρία (βλ. Δημήτρη Σταματόπουλο-Αντώνη Καραβοκύρη, Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών & Νομικών Προσώπων, Εκδόσεις ELFORIN, Αθήνα, 2007, σελ. 95), οι αστικές μη κερδοσκοπικές εταιρίες, οι οποίες διέπονται από τα άρθρα 741 και επόμενα του Α.Κ. χαρακτηρίζονται ως επιτηδευματίες και έχουν όλες τις υποχρεώσεις που ορίζονται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., όπως τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων κ.τ.λ. (άρθρο 2 § 1 Κ.Β.Σ.) και δεν έχουν καμία σχέση με τα νομικά πρόσωπα με κερδοσκοπικού χαρακτήρα, που συστήνονται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 78 και επόμενων του Α.Κ.

Επειδή, η υπ' αρ. 1013044/222/Α0012/ΠΟΛ. 1031/7.2.2001 «Φορολογική μεταχείριση της αστικής μη κερδοσκοπικής εταιρείας που συστήθηκε με τα άρθρα 741 έως 784 Α.Κ.» του Υπουργείου Οικονομικών ορίζει ότι : «1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 2 του Ν. 2238/1994, σε φόρο υπόκεινται εκτός των άλλων και οι αστικές μη κερδοσκοπικές εταιρίες. ... 5. Επίσης, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 30 του Ν. 2238/1994, ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές αυτών. ... 6. Τέλος, ως ακαθάριστο εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λαμβάνεται το σύνολο των αμοιβών που εισπράττονται από την άσκηση του ελευθέρου επαγγέλματος. ... 7. Ύστερα από τα παραπάνω, 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 ... 8. 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 ...».

Επειδή, σύμφωνα με την από2016 έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι το έτος 2002, και συγκεκριμένα στις2002 η προσφεύγουσα, υπέβαλε στο τμήμα του μητρώου της Δ.Ο.Υ. δήλωση μεταβολής με έναρξη εμπορικής δραστηριότητας και υπαγωγή της στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. Έτσι θεώρησε διάφορα στοιχεία (μπλόκ) για την εμπορική δραστηριότητα όπως Τιμολόγιο Αγοράς – Δελτίο Αποστολής στις2002, Δελτίο Αποστολής στις2003, Τιμολόγιο – Δελτίο Αποστολής στις2003 και Απόδειξη Λιανικής Πώλησης στις2003. Τέλος από το 2002 και μετά που ξεκίνησε την εμπορική δραστηριότητα δήλωσε την χρησιμοποίηση φορολογικών ταμειακών μηχανών με αριθμούς μητρώου ΠΧ-....., ΤΘ-....., ΧΤ-..... και ΨΒ-..... για τα πιθανά έσοδα της εμπορικής δραστηριότητας από το κεντρικό και τα υποκαταστήματα. Επισημαίνεται ότι το αντικείμενο εργασιών της αστικής μη κερδοσκοπικής εταιρείας αφορά σε μη εμπορική αλλά και σε

εμπορική δραστηριότητα. Στην μη εμπορική δραστηριότητα ο κλάδος στον οποίο δραστηριοποιήθηκε η προσφεύγουσα είναι η παροχή υπηρεσιών και συγκεκριμένα οι υπηρεσίες οργάνωσης επιστημονικών και πολιτιστικών εκδηλώσεων ενώ στην εμπορική δραστηριότητα δραστηριοποιήθηκε με το λιανικό εμπόριο διαφόρων τουριστικών και λοιπών παρόμοιων ειδών λαϊκής τέχνης και υπηρεσίες που παρέχονται από καφετέρια καθώς και με υπηρεσίες πρόσβασης σε ηλεκτρονικά δίκτυα επικοινωνίας (INTERNET).

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε τα βιβλία και στοιχεία της για έλεγχο για τις χρήσεις 2000, 2001, 2002, 2003 και 2004, κατόπιν της υπ' αριθμ./.....2015 πρόσκλησης, κατά παράβαση των διατάξεων των αρθ. 2 παρ. 1 και 36 παρ. 1 του Π.Δ. 186/92, ο έλεγχος δεν μπόρεσε να διενεργήσει καμία επαλήθευση βάσει των βιβλίων και στοιχείων της εταιρίας. Επίσης, ο έλεγχος λόγω της μη προσκόμισης των βιβλίων και στοιχείων δεν μπορούσε να εξακριβώσει κατόπιν ελέγχου και όχι μόνο βάσει του καταστατικού, ότι ο επιδιωκόμενος σκοπός της ελεγχόμενης ήταν μορφωτικός - πολιτιστικός μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα και σε κάθε περίπτωση όχι οικονομικός.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διότι κατά τους ισχυρισμούς της τίθεται θέμα παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς έκδοση και κοινοποίηση φύλλων ελέγχου. Συγκεκριμένα υποστηρίζει ότι οι χρήσεις 2000 έως 2007 έχουν παραγραφεί και ότι δεν είναι νόμω επιτρεπτή η έκδοση για τις χρήσεις αυτές καταλογιστικών πράξεων, διότι δεν εκδόθηκε πριν τις 31-12-2013 εντολή ελέγχου, προκειμένου να έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 37 ν.4141/2013 περί παράτασης κατά (2) δύο έτη της προθεσμίας παραγραφής.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ.11 του Ν.4174/13 ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου

εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α΄ 151/1994) ορίζεται ότι: «1.Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 11 Ν. 3513/2006 (ΦΕΚ Α΄ 265/2006) ορίζεται ότι: «Οι προθεσμίες παραγραφής που λήγουν στις 31.12. 2006 και 31.12.2007, ημερομηνίες μετά τις οποίες παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνονται μέχρι 31.12.2008. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν ισχύει για υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και προικιών».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 29 του Ν. 3697/2008(ΦΕΚ Α΄ 194/2008) ορίζεται ότι: «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2008, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2009».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 10 του Ν. 3790/09(ΦΕΚ Α΄ 143/2009) ορίζεται ότι: «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2009, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 30.6.2010».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 82 του Ν. 3842/2010 (ΦΕΚ Α΄ 58/2010) ορίζεται ότι: «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 30.6.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31/12/2010».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 12 παρ 7 Ν. 3888/2010 (ΦΕΚ Α΄ 175/2010) ορίζεται ότι: «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31/12/2010 ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31/12/2011».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 18 παρ 2 Ν. 4002/2011 (ΦΕΚ Α΄ 180/2011) ορίζεται ότι: «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2011, ημερομηνία μετά την οποία

παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2012».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 2 παρ. 1. Ν 4098/2012 (ΦΕΚ Α' 249/20-12-2012) ορίζεται ότι: «Η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις 31.12.2012, παρατείνεται μέχρι 31.12.2013».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 22 Ν 4203/2013 (ΦΕΚ Α' 235/2013) ορίζεται ότι: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη - μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεις διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών η αποστολή στοιχείων, και

β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν.4337/2015 ορίστηκε ότι: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή Θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 § 3 του Ν. 4174/2014 ορίζεται ότι: «3. Για χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έχει εκδοθεί μέχρι την 31.12.2013 εντολή ελέγχου, εφαρμόζονται οι διατάξεις του κεφαλαίου 7 του Κώδικα Φορολογικής

Διαδικασίας, εφόσον κατά το χρόνο έναρξης ισχύος αυτού δεν έχει γίνει έναρξη του ελέγχου. Ως έναρξη του ελέγχου για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου λογίζεται η θεώρηση των βιβλίων του φορολογούμενου από όργανο της Φορολογικής Διοίκησης ή η κοινοποίηση πρόσκλησης για επίδειξη βιβλίων στον έλεγχο, στην περίπτωση που δεν είναι δυνατή η θεώρηση των βιβλίων ή η έκδοση της εντολής ελέγχου στην περίπτωση που δεν τηρούνται βιβλία. Ως έναρξη ελέγχου κατά την έννοια του πρώτου εδαφίου θεωρείται και η αποστολή έως τις 31.12.2013 επιστολής στο φορολογούμενο, με την οποία του γνωστοποιείται ότι έχει εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου. Σε περίπτωση κατά την οποία, έως τις 31.12.2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για οποιονδήποτε λόγο, μετά την ημερομηνία αυτή, για την ίδια χρήση, περίοδο, φορολογική υπόθεση ή υποχρέωση, εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου, οι έννομες συνέπειες της έκδοσης της αρχικής εντολής δεν θίγονται».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου, εκδόθηκε η από2014 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., στο σώμα της οποίας ρητά αναφέρεται ότι έχει προηγηθεί η έκδοση της χειρόγραφης εντολής ελέγχου/.....2013 ΓΕΔΔ. Επισημαίνεται δε, ότι στις2013 με το με αριθμό πρωτοκόλλου/2013 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. γνωστοποιήθηκε στην ελεγχόμενη επιχείρηση ότι έχει επιλεγεί για τακτικό έλεγχο και σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 37 του Ν. 4141/2013 ο χρόνος παραγραφής παρατείνεται για δύο ακόμη έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 21 του Π.Δ. 186/1992 αφού η εντολή ελέγχου εκδόθηκε πριν τις 31.12.2013 (σελίδα 57 έκθεσης ελέγχου).

Ομοίως απορριπτός κρίνεται κατά τα ανωτέρω και ο προβαλλόμενος λόγος αναφορικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι λόγω παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρου έως και τη χρήση 2007 δεν υφίσταται υποχρέωση διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων της σύμφωνα με το άρθρο 21 του ΚΒΣ ΠΔ 186/1996.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Με τον παρόντα λόγο προσφυγής η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι είναι μη νόμιμος ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων για την φορολογία εισοδήματος διότι ο έλεγχος έλαβε υπόψη τα ακαθάριστα έσοδα της φορολογίας ΦΠΑ.

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο [άρθρο 30](#) του ν.2238/94, όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο, «1. Ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές αυτών. 2. 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 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 ιδίων 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.[...]

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση με την με αριθμό/.....2015 πρόσκληση, ζητήθηκε η προσκόμιση των αντιγράφων βιβλίων και στοιχείων της ελεγχόμενης χρήσης μέσα σε εύλογο διάστημα πέντε (5) ημερών. Η ελεγχόμενη επιχείρηση όμως δεν ανταποκρίθηκε σε αυτή την υποχρέωση ούτε στο διάστημα των πέντε (5) ημερών ούτε και στην συνέχεια και μέχρι το τέλος του ελέγχου παρά τις συνεχείς προφορικές και τηλεφωνικές οχλήσεις μας. Επομένως η μη προσκόμιση των αντιγράφων των βιβλίων και των στοιχείων καθιστά αδύνατη την διενέργεια οποιασδήποτε ελεγκτικής επαλήθευσης των άρθρων 2 και 3 της ΠΟΛ 1037/2005. Έτσι τα βιβλία και στοιχεία, της ελεγχόμενης επιχείρησης, σύμφωνα με την περίπτωση στ' της παραγράφου 4 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92, κρίνονται **ΑΝΑΚΡΙΒΗ για την χρήσεις του 2000- 2005** που συνεπάγεται τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των καθαρών κερδών, σύμφωνα με την περίπτωση γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 30 του Ν. 2238/1994 (ΚΦΕ). **Εν προκειμένω, ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των καθαρών κερδών της ελεγχόμενης πραγματοποιήθηκε λαμβάνοντας υπόψη ο έλεγχος τα μεγαλύτερα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα στη φορολογία ΦΠΑ.**

Επειδή, για τις χρήσεις 2006-2010 η ελεγχόμενη επιχείρηση προσκόμισε τα αντίγραφα των βιβλίων και των στοιχείων που ζητήθηκαν με την με αριθμό/.....2015 πρόσκληση προσκόμισης. Από τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε, στα αντίγραφα των βιβλίων και των δηλώσεων εισοδήματος και Φ.Π.Α. που υπέβαλε, διαπιστώθηκαν κάποιες διαφορές στην μεταφορά των αριθμητικών δεδομένων από τα βιβλία της ελεγχόμενης επιχείρησης, στις δηλώσεις ΦΠΑ και Εισοδήματος. Επειδή από όλες τις ελεγκτικές επαληθεύσεις, των άρθρων 2 και 3 της ΠΟΛ 1037/2005, που έγιναν όπως αναφέρονται στα κεφάλαια 6 και 7 της έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ο έλεγχος διαπίστωσε παρατυπίες ή παραλείψεις αλλά που να μην καθιστούν ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, συνεπώς τα τηρηθέντα βιβλία κρίνονται **ΕΠΑΡΚΗ ΚΑΙ ΑΚΡΙΒΗ για τις χρήσεις του 2006-2011** και προσδιορίζονται τα καθαρά κέρδη της ελεγχόμενης διαχειριστικής περιόδου όπως αυτά προκύπτουν από τα τηρηθέντα βιβλία, με την προσθήκη των λογιστικών διαφορών του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994 (ΚΦΕ).

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Η προσφεύγουσα περαιτέρω, ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα ο έλεγχος απέρριψε για τις χρήσεις 2006 έως 2011, δαπάνες της επιχείρησης ως μη παραγωγικές και με την αιτιολογία ότι αφορούν την μη εμπορική δραστηριότητα του συλλόγου.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 31 του ν.2238/1994 όπως ίσχυε κατά το κρίσιμο χρόνο:

«1.Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία με την απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων, με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51^Α και 51Β του παρόντος: α)....[...]

Στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος, ως προκύπτει από την με ημερομηνία2016 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελίδες 30-27 και 47-48), απέρριψε για τις χρήσεις 2006 έως 2011, δαπάνες της ελεγχόμενης επιχείρησης και πρόσθεσε αυτές στα καθαρά κέρδη της ως λογιστικές διαφορές, με την αιτιολογία ότι δεν αφορούν σε παραγωγικές δαπάνες κατ' άρθρο 31 ν.2238/94, δηλαδή δεν συμβάλλουν στην διεύρυνση των εργασιών και στην αύξηση των κερδών της εμπορικής δραστηριότητας του συλλόγου, διότι αφορούσαν στην ΜΗ εμπορική δραστηριότητα του, παρά ταύτα όμως, καταχωρήθηκαν στην εμπορική δραστηριότητα του συλλόγου.

Επειδή, σύμφωνα με τις αριθμ.3727/1990 και 1823/1994 αποφάσεις του Σ.τ.Ε και την ΠΟΛ 1029/2006 «Δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων και προστίθεται ως λογιστική διαφορά δαπάνη επιχείρησης, εφόσον η φορολογική αρχή διαθέτει συγκεκριμένα στοιχεία, από τα οποία είναι δυνατό να συναχθεί κατά κοινή πείρα ότι η δαπάνη αυτή είναι εικονική, δηλαδή, ότι καταβλήθηκε μεν, όχι όμως για τον παραγωγικό σκοπό της επιχείρησης, αλλά για άλλο μη παραγωγικό σκοπό και συγκεκριμένα για τον ΜΗ κερδοσκοπικό σκοπό του Συλλόγου. (Σ.τ.Ε. 3727 /1990 και 1823 /1994, ΠΟΛ 1029 /06).

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ./.....2016 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ.: και την επικύρωση: α) των υπ. αριθμ.-...../.....2016 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Οικονομικού Έτους 2001 - 2011 αντίστοιχα, β) της υπ' αριθμ./2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για την διαχειριστική περίοδο 01-01-2008 έως 31-12-2008 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και γ) τις υπ. αριθμ.-...../2016 Πράξεις Επιβολής Προστίμων Κ.Β.Σ., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2002, 01/01-31/12/2003 και 01/01-31/12/2015 .

Η φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την υπ. αριθμ. .../.....**2016**
Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος - καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχ/κή Περίοδος 21/03/2000 – 31/12/2000	€
Διαφορά φορολογητέων κερδών	0
Διαφορά φόρου Εισοδήματος	0
Πρόσθετος φόρος Εισοδήματος λόγω ανακρίβειας (120%)	0
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	0

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την υπ. αριθμ./.....**2016** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος - καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2001 – 31/12/2001	€
Διαφορά φορολογητέων κερδών	0
Διαφορά φόρου Εισοδήματος	0
Πρόσθετος φόρος Εισοδήματος λόγω ανακρίβειας (120%)	0
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	0

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την υπ. αριθμ./.....**2016**
Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος - καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2002 – 31/12/2002	€
Διαφορά φορολογητέων κερδών	4.645,64
Διαφορά φόρου Εισοδήματος	1.625,97
Πρόσθετος φόρος Εισοδήματος λόγω ανακρίβειας (120%)	1.951,16
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	3.577,13

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την υπ. αριθμ./.....**2016**
Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος - καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2003 – 31/12/2003	€
Διαφορά φορολογητέων κερδών	2.178,24
Διαφορά φόρου Εισοδήματος	762,38
Πρόσθετος φόρος Εισοδήματος λόγω ανακρίβειας (120%)	914,86
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.677,24

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την υπ. αριθμ. .../.....**2016**
Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος - καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2004 – 31/12/2004	€
Διαφορά φορολογητέων κερδών	3.679,83
Διαφορά φόρου Εισοδήματος	1.287,94
Πρόσθετος φόρος Εισοδήματος λόγω ανακρίβειας (120%)	1.545,53
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.833,47

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την υπ. αριθμ./.....**2016**
Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος - καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2005 – 31/12/2005	€
Διαφορά φορολογητέων κερδών	3.234,53
Διαφορά φόρου Εισοδήματος	1.035,05
Πρόσθετος φόρος Εισοδήματος λόγω ανακρίβειας (120%)	1.242,06
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.277,11

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την υπ. αριθμ./.....**2016** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος - καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2006 – 31/12/2006	€
Διαφορά φορολογητέων κερδών	5.642,07
Διαφορά φόρου Εισοδήματος	1.636,20
Πρόσθετος φόρος Εισοδήματος λόγω ανακρίβειας (120%)	1.963,44
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	3.599,64

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την υπ. αριθμ./.....**2016**
 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος - καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2007 – 31/12/2007	€
Διαφορά φορολογητέων κερδών	6.643,28
Διαφορά φόρου Εισοδήματος	1.660,82
Πρόσθετος φόρος Εισοδήματος λόγω ανακρίβειας (120%)	1.992,98
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	3.653,80

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την υπ. αριθμ./.....**2016**
 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος - καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2008 – 31/12/2008	€
Διαφορά φορολογητέων κερδών	0
Διαφορά φόρου Εισοδήματος	0
Πρόσθετος φόρος Εισοδήματος λόγω ανακρίβειας (120%)	0
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	0

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την υπ. αριθμ./.....**2016**
 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος - καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2009 – 31/12/2009	€
Διαφορά φορολογητέων κερδών	5.400,27
Διαφορά φόρου Εισοδήματος	1.350,07
Πρόσθετος φόρος Εισοδήματος λόγω ανακρίβειας (120%)	1.620,08
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.970,15

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την υπ. αριθμ./.....**2016**
 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος - καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2010 – 31/12/2010	€
Διαφορά φορολογητέων κερδών	4.565,83
Διαφορά φόρου Εισοδήματος	1.095,80

Πρόσθετος φόρος Εισοδήματος λόγω ανακρίβειας (120%)	1.314,96
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.410,76

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την υπ. αριθμ./.....**2016**
Πράξη Επιβολής Προστίμου Εισοδήματος - καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2008 – 31/12/2008	€
ΠΡΟΣΤΙΜΟ	150,00

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την υπ. αριθμ./.....**2016**
Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. - καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2002 – 31/12/2002	€
ΠΡΟΣΤΙΜΟ	586,00

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την υπ. αριθμ./.....**2016**
Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. - καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2003 – 31/12/2003	€
ΠΡΟΣΤΙΜΟ	586,00

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την υπ. αριθμ./.....**2016**
Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. - καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2002 – 31/12/2002	€
ΠΡΟΣΤΙΜΟ	250,00

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με την νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην προσφεύγουσα.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
α.α

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

Σημείωση :

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 Διεύθυνσή μας εντός είκοσι (20) ημερών από την λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθρο 126 Ν.2717/1999).