



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα,

14.05.2019

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

Αριθμός απόφασης:

1444

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604514

ΦΑΞ : 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).

β. Του άρθρου 11 της Δ.ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

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

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

ε. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

2. 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.

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης **14.01.2019** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ με έδρα στην οδός , κατά της υπ' αριθμ./**2018** Οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ για τη χρήση 1/1/2012-31/12/2012, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της ΔΟΥ ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **14.01.2019** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την υπ' αριθμ. /**2018** Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 (χρήση 01/01/2012-31/12/2012) του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 9.280,16 ευρώ πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 8.704,79 € πλέον εισφορά αλληλεγγύης ποσού 709,67€ ήτοι συνολικού ποσού 19.694,62€.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε βάσει της από 20.12.2018 έκθεσης μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ σε εκτέλεση της με αριθ. /2017 εντολής ελέγχου για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 66 του Ν.2238/94 "Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος" καθώς και τις ΑΥΟ ΠΟΛ. 1037/05 και ΠΟΛ. 1081/05, με την οποία κρίθηκαν τα βιβλία ως ανεπαρκή σύμφωνα με το αρθ.30§ ΠΔ 186/92 λόγω του γεγονότος ότι οι εκδοθείσες από την προσφεύγουσα Α.Π.Υ ανέγραφαν ως παρεχόμενη υπηρεσία «.....» αναφέροντας μόνο την περίοδο παροχής της υπηρεσίας.

Περαιτέρω καταλογίστηκαν λογιστικές διαφορές σύμφωνα με όσα αναφέρονται στην έκθεση ελέγχου.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση ή άλλως την μεταρρύθμιση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους εξής λόγους:

i) Μη τέλεση των αποδιδόμενων σε βάρος του παραβάσεων

Λόγω της οικονομικής κρίσης, της μείωσης του διαθέσιμου εισοδήματος των πολιτών και του έντονου ανταγωνισμού στον επαγγελματικό του κλάδο, αναγκάστηκε να πουλά οικονομικά πακέτα γυμναστικής σε ειδικές τιμές, με προσφορές και εκπτώσεις, οι οποίες διαμορφώνονταν ανάλογα (όπως χρονικό διάστημα, μέλη και μη μέλη, οικογενειακά πακέτα, χρόνο χρησιμοποίησης της παρεχόμενης υπηρεσίας, πρωί-απόγευμα, τμηματική καταβολή της συνδρομής κλπ).

ii) Αναιτιολόγητο και αυθαίρετο το συμπέρασμα του ελέγχου περί αδυναμίας διενέργειας των απαιτούμενων ελεγκτικών επαληθεύσεων, με συνέπεια να καθίσταται παράνομη η διενέργεια εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών της επιχειρήσεώς.

-Ειδικότερα όσον αφορά τα εκδοθέντα από την επιχείρηση στοιχεία (αποδείξεις παροχής υπηρεσιών), ο έλεγχος κατέληξε αυθαίρετως στο συμπέρασμα ότι τα στοιχεία αυτά δεν εκδόθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. διότι κατά την ελεγχόμενη περίοδο εκδόθηκαν οι υπ' αριθμ. -..... αποδείξεις παροχής υπηρεσιών με γενική περιγραφή «.....» και μόνη αναφορά την περίοδο παροχής της υπηρεσίας, χωρίς να προκύπτει από τα βιβλία και στοιχεία του, από ιδιωτικό συμφωνητικό ή κάποια παρατήρηση στο πρόσθετο βιβλίο, καμία πληροφορία σχετικά με το είδος των προσφερόμενων υπηρεσιών (αναλυτική περιγραφή του εκάστοτε είδους των παρεχόμενων υπηρεσιών στις οποίες συμμετέχει ο πελάτης, όπως προγράμματα fitness, pilates κ.λπ.), ώστε να μπορούν να ελεγχθούν οι σημαντικές διαφοροποιήσεις στην τιμή των προσφερόμενων υπηρεσιών. Επιπροσθέτως δε, για τις υπ' αριθμόν έως αποδείξεις, οι οποίες έχουν καταγραφεί όλες στο βιβλίο πελατών, είναι απολύτως ορθές και όσες

έχουν φαινομενικά χαμηλή τιμή αιτιολογούνται πλήρως, καθώς δεν αφορούν την ολική συνδρομή των πελατών, αλλά προκαταβολή ή συμπληρωματικές αποδείξεις, αφού πολλοί συνδρομητές εξόφλησαν τη συνδρομή τους είτε σε δύο, είτε σε τρείς ή περισσότερες δόσεις

- Επιπλέον οι διαπιστώσεις του ελέγχου ότι στο βιβλίο μαθητών αναγράφεται μόνο το ονοματεπώνυμο των αθλητών, η διεύθυνση, η ημερομηνία εγγραφής, η διάρκεια της συνδρομής, η ημερομηνία διακοπής και το συμφωνηθέν τίμημα, το οποίο κυμαίνεται από 10 έως 180 ευρώ, είναι καταφανώς εσφαλμένες, διότι στο βιβλίο αυτό αναγράφονται όλες οι πληρωμές (είτε σε μία είτε σε περισσότερες δόσεις) των πελατών της επιχειρήσεώς του καθώς και οι αντίστοιχες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών, από τον έλεγχο και την αντιπαραβολή των οποίων μπορούσε ευχερώς να διαπιστωθεί η ακρίβεια των δηλωθέντων εκ μέρους του στοιχείων. Ούτε είναι αληθές ότι το συμφωνηθέν τίμημα κυμαίνεται από 10 έως 60 ευρώ.

iii) εσφαλμένες διαπιστώσεις του ελέγχου ως προς τις τιμές των προσφερόμενων υπηρεσιών γυμναστικής και μη δυνατότητας διενέργειας των απαιτούμενων ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Από τον έλεγχο των στοιχείων αυτών προκύπτουν λανθασμένες διαπιστώσεις του ελέγχου σχετικά με το κόστος των παρεχόμενων υπηρεσιών γυμναστικής. Ενδεικτικά, αναφέρει ότι δεν υπάρχει ετήσια συνδρομή με κόστος 15 ευρώ, ούτε τριμηνιαία συνδρομή με κόστος 10 ευρώ (εκδοθείσες Α.Π.Υ. με αρ. και, αντιστοίχως), όπως εσφαλμένα έγινε δεκτό από τον έλεγχο (βλέπε σχετικά 39 και 21).

iv) ύπαρξη συγγνωστής πλάνης ως προς την αποδιδόμενη παράβαση-μη απόδειξη απόκρυψης φορολογητέας ύλης.

Ακόμα και υπό την εκδοχή ότι υποχρεούτο να προβαίνει σε αναλυτική περιγραφή και εξειδίκευση των προσφερόμενων υπηρεσιών γυμναστικής πρόκειται για τυπική παράλειψη ή σσονος σημασίας, η οποία έγινε από συγγνωστή πλάνη και δεν αποσκοπούσε στην απόκρυψη φορολογητέας ύλης, ώστε να συντρέχει περίπτωση απορρίψεως των βιβλίων του ως ανακριβή ή ανεπαρκή και συνακόλουθα εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών της επιχειρήσεώς του (βλ. την παραπάνω αναφερόμενη υπ' αριθμ. /2013 απόφαση του Διοικ.Εφ.Πατρών).

v) Αυθαίρετος προσδιορισμός των οικονομικών αποτελεσμάτων της επιχειρήσεώς εξωλογιστικά.

Περαιτέρω ο προσφεύγων με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, και προς επίρρωση των προβαλλόμενων λόγων αυτής προσκομίζει α) αντίγραφα των Α.Π.Υ που καταχωρήθηκαν στην σελίδα 9 της έκθεσης ελέγχου και των συμπληρωματικών Α.Π.Υ. που δεν ελήφθησαν υπόψη από τον έλεγχο, αν και είχαν καταχωρηθεί βάσει της συμφωνίας τους με τους πελάτες, στο βιβλίο πελατών (σχετικά 1 έως 49), β) αντίγραφα των αντίστοιχων σελίδων του βιβλίου πελατών στα οποία έχουν καταχωρηθεί όλες οι παραπάνω Α.Π.Υ. (σχετικό 50), γ) έντυπα και διαφημιστικά φυλλάδια με προσφορές, ειδικές τιμές και εκπτώσεις των προσφερόμενων από την επιχείρησή του υπηρεσιών (σχετικό 51).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **10 § 5 ε΄ του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.)** ορίζεται ότι :.....

ε) ο εκμεταλλευτής κέντρου αισθητικής ή γυμναστηρίου, τηρεί βιβλίο πελατών στο οποίο καταχωρεί για κάθε μία επίσκεψη, το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη, το είδος της υπηρεσίας που του παρέχει, τη χρονολογία επίσκεψης του και όταν εκδοθεί η απόδειξη παροχής υπηρεσιών τον αριθμό αυτής. Επί διαρκούς παροχής υπηρεσίας καταχωρεί το ονοματεπώνυμο, τη διεύθυνση του πελάτη, το συμφωνούμενο ποσό, τη χρονολογία έναρξης και διακοπής της παροχής υπηρεσίας,

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **13 §2 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.)** ορίζεται ότι :
«2. Στην απόδειξη λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών αναγράφεται κατά συντελεστή Φ.Π.Α. και η αξία της πώλησης ή το ποσό της αμοιβής, καθώς **και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών επί των αποδείξεων παροχής υπηρεσιών που εκδίδουν όσοι τηρούν πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10.** Οι επιτηδευματίες της παραγράφου 5 του άρθρου 10 του Κώδικα αυτού, καθώς και οι επιτηδευματίες που ασκούν ελευθέριο επάγγελμα, κατονομαζόμενο στην παράγραφο 1 του άρθρου 45 του ν.δ. 3323/1955, στις εκδιδόμενες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών αναγράφουν το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη, το ποσό της αμοιβής αριθμητικώς καθώς και ολογράφως, όταν αυτή εκδίδεται χειρόγραφη. Οι επιτηδευματίες αυτοί εκδίδουν την ίδια απόδειξη και όταν παρέχουν υπηρεσίες για επαγγελματική εξυπηρέτηση του πελάτη, οπότε αναγράφουν σ' αυτήν το επάγγελμα και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του. Κατ' εξαίρεση, ο εκμεταλλευτής χώρου στάθμευσης αυτοκινήτων αναγράφει στην απόδειξη τον αριθμό κυκλοφορίας του αυτοκινήτου, αντί της αναγραφής των στοιχείων του πελάτη. Επί παροχής υπηρεσιών χωρίς αμοιβή στην απόδειξη αναγράφεται η ένδειξη «δωρεάν».

Επειδή στις διατάξεις της **περιπτ. β 'παραγρ. 3 άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92** ορίζεται ότι
« τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης κατηγορίας κρίνονται ανεπαρκή όταν ο υπόχρεος εκδίδει τα στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και στοιχείων κατά τρόπο που αντιβαίνει τις διατάξεις του.
Οι πράξεις ή οι παρατυπίες ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής τότε μόνο συνιστούν ανεπάρκεια, όταν δεν οφείλονται σε παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη ή όταν καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο και όχι απλώς δυσχερή το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων.»

Επειδή στην έκθεση μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ με ημερομηνία σύνταξης 20.12.2018 αναφέρεται ότι ο προσφεύγων κατά την διάρκεια της φορολογικής περιόδου 01/01/2012 - 31/12/2012 είχε εκδώσει τις υπ' αριθ. έως
Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών από το γυμναστήριο με τον διακριτικό τίτλο «.....»
(κεντρικό) προς διάφορους ιδιώτες - πελάτες της επιχείρησής του με περιγραφή «.....» και αναφορά την περίοδο παροχής της υπηρεσίας, γεγονός που σύμφωνα με όσα αναφέρονται στην έκθεση ελέγχου, είχε ως αποτέλεσμα να κριθούν τα βιβλία του προσφεύγοντα ως ανεπαρκή.

Επειδή στο άρθρο **64 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή από την έκθεση ελέγχου δεν διαπιστώνονται παραβάσεις που αφορούν σε απόκρυψη φορολογητέας ύλης που οδηγούν σε κρίση των βιβλίων –στοιχείων ως ανακριβών .Γενικά δεν διαπιστώνονται πλημμέλειες που να θίγουν το κύρος των βιβλίων.

Η προσφεύγουσα παρέχει υπηρεσίες γυμναστικής λιανικώς και σύμφωνα με το αρθ. 13§2 Κ.Β.Σ στην Α.Π.Υ που εκδίδουν όσοι τηρούν πρόσθετα βιβλία του αρθ.10§5 Κ.Β.Σ αναγράφεται μεταξύ των άλλων το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών. Η αναγραφή της λέξης «γυμναστική» καλύπτει την ελάχιστη αυτή απαίτηση του νόμου , η οποία σε συνδυασμό με τα δεδομένα του πρόσθετου βιβλίου και το γεγονός ότι στις Α.Π.Υ αναγράφεται η διάρκεια λήψης των παρεχόμενων υπηρεσιών επιτρέπει την διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων και τον προσδιορισμό του εσόδου όπως αποτυπώνεται στο φορολογικό στοιχείο σε σχέση με την παρεχόμενη υπηρεσία.

Επειδή η σύναψη συμφωνητικού δεν προβλέπεται από τις κείμενες διατάξεις ενώ το είδος της λιανικώς παρεχόμενης υπηρεσίας εξαρτάται από παράγοντες όπως η παλαιότητα της πελατειακής σχέσης, από τις προσφορές που παρέχονται στους πελάτες σε τακτά χρονικά διαστήματα από τις επιχειρήσεις του κλάδου λόγω ανταγωνισμού και γενικά από παράγοντες που διαμορφώνουν ελεύθερα την τιμή ανά πελάτη σε συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού και ελεύθερης διαπραγμάτευσης.

Επειδή τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ως **ανεπαρκή** όταν ο υπόχρεος εκδίδει τα στοιχεία με τρόπο που αντιβαίνει τις διατάξεις του Κ.Β.Σ , στην προκειμένη περίπτωση η αναγραφή της λιανικώς παρεχόμενης υπηρεσίας «.....», δεν αντιβαίνει τις προϋποθέσεις του αρθ. 13§2 Κ.Β.Σ ενώ η κρίση των βιβλίων ως ανεπαρκών προϋποθέτει να καθίσταται ο λογιστικός έλεγχος των φορολογικών υποχρεώσεων αντικειμενικά αδύνατος και όχι δυσχερής.

Ως εκ τούτου τα καθαρά κέρδη του προσφεύγοντα έπρεπε να προσδιοριστούν λογιστικώς .

Επειδή κατά τα λοιπά οι διαπιστώσεις του ελέγχου ως προς τον καταλογισμό των λογιστικών διαφορών είναι βάσιμες

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **14.01.2019** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ και την τροποποίηση της υπ' αριθ. υπ' αριθμ./**2018** Οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ για τη χρήση 1/1/2012-31/12/2012ως εξής:

Λογιστικός προσδιορισμός βάση απόφασης ΔΕΔ

Δηλωθέντα Ακαθάριστα Έσοδα Παροχής Υπηρεσιών	226.865,89
Καθαρά κέρδη	10.499,12
Πλέον λογιστικές διαφορές που δηλώθηκαν	1.110,98
Πλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου	7.897,48
Σύνολο καθαρών κερδών λογιστικού ελέγχου	19.507,58

Ως προς τη δραστηριότητα του υποκαταστήματος

Δηλωθέντα Ακαθάριστα Έσοδα	48.592,80
Καθαρά κέρδη – ζημίες	- 32.143,41
Σύνολο ζημιών λογιστικού ελέγχου	- 32.143,41

ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ

Καθαρά κέρδη Κεντρικού βάσει ΔΕΔ	19.507,58
Ζημίες Υποκαταστήματος βάσει ελέγχου	- 32.143,41
Συνολικά ΖΗΜΙΑ βάσει ΔΕΔ	-12.634,83

Η Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

Α) Φόρος Εισοδήματος (Αριθ. Πράξης/2018)

Διαχ/κή περίοδος 01.01-31.12.2012	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Διαφορά φόρου	9.280,16 €	0,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	8.704,79 €	0,00€
Εισφορά Αλληλεγγύης	709,67 €	0,00€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ	18.694,62 €	0,00€

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

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 .