



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ  
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ  
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19

**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα

**Τηλέφωνο** : .....

**ΦΑΞ** : .....

Καλλιθέα, 25/01/2016

Αριθμός απόφασης: 129

**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. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης .....και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... σωματίου «.....», ΑΦΜ ....., με έδρα την ..... Αττικής, επί της οδού....., κατά των: **α) υπ'αριθμ..... Απόφασης Επιβολής Προστίμου**, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.8, 10 και 9 του άρθρου 5 του ν.2523/1997, και **β) υπ'αριθμ..... Απόφασης Επιβολής Προστίμου**, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.8, 10 και 9 του άρθρου 5 του ν.2523/1997 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις: **α) υπ'αριθμ..... Απόφαση Επιβολής Προστίμου**, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.8 10 και 9 του άρθρου 5 του ν.2523/1997, και **β) υπ'αριθμ..... Απόφαση Επιβολής Προστίμου**, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., σύμφωνα με τις

διατάξεις των παρ.8 10 και 9 του άρθρου 5 του ν.2523/1997 , των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και την από .....Έκθεση Ελέγχου-Επεξεργασία Εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ.186/92 (Κ.Β.Σ.) των ελεγκτών του Σ.Δ.Ο.Ε....., .....,.....

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ....

7. Την από ..... εισήγηση του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

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

1)Με την **υπ'αριθμ.....** προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ομίλου πρόστιμο συνολικού **ποσού 32.702,00 €** για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2009 , σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1και 3 4§3 , 6§1 , 12 και 13του ΠΔ 186/92 (Κ.Β.Σ.).

Με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη καταλογίσθηκαν στον προσφεύγοντα όμιλο οι εξής παραβάσεις:

α)Δεν τήρησε βιβλίο εσόδων-εξόδων (Β' Κατηγορίας Κ.Β.Σ.) κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1και 3, 4§3 και 6§1 ΠΔ 186/92 (Κ.Β.Σ.).

β)Δεν εξέδωσε δύο χιλιάδες διακόσιες ογδόντα μια (2.281) θεωρημένες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών αξίας μικρότερης των 880,00 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 του Π.Δ.186/1992 σε συνδυασμό και με το άρθρο 2§1 του ΠΔ 186/92 (Κ.Β.Σ.).

γ)Δεν εξέδωσε τιμολόγια παροχής υπηρεσιών καθαρής αξίας εκάστου μεγαλύτερης των οκτακοσίων ογδόντα ευρώ (880,00) και συγκεκριμένα καθαρής αξίας εκάστου 4.513,50 ευρώ, 6.704,50 ευρώ, 2.265,00 ευρώ, 2.220,00 ευρώ, 2.875,50 ευρώ και 4.747,50 ευρώ κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 12 του Π.Δ.186/1992 σε συνδυασμό και με το άρθρο 2§1 του ΠΔ 186/92 (Κ.Β.Σ.).

2)Με την **υπ'αριθμ.....** προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ομίλου πρόστιμο συνολικού **ποσού 39,032,10 €** για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2010, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1και 3 4§3 , 6§1 , 12 και 13του ΠΔ 186/92 (Κ.Β.Σ.).

Με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη καταλογίσθηκαν στον προσφεύγοντα όμιλο οι εξής παραβάσεις:

α)Δεν τήρησε βιβλίο εσόδων-εξόδων (Β' Κατηγορίας Κ.Β.Σ.) κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1και 3, 4§3 και 6§1 ΠΔ 186/92 (Κ.Β.Σ.).

β)Δεν εξέδωσε εννιακόσιες εβδομήντα (970) θεωρημένες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών αξίας μικρότερης των 880,00 ευρώ (ή 1.200,00 ευρώ) κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 του Π.Δ.186/1992 σε συνδυασμό και με το άρθρο 2§1 του ΠΔ 186/92 (Κ.Β.Σ.).

γ)Δεν εξέδωσε τιμολόγια παροχής υπηρεσιών αξίας μικρότερης των 880,00 ευρώ (ή 1200,00 ευρώ) καθαρής αξίας εκάστου 200,00 ευρώ, 400,00 ευρώ, 150,00 ευρώ, και 100,00 ευρώ κατά παράβαση

των διατάξεων του άρθρου 12 του Π.Δ.186/1992 σε συνδυασμό και με το άρθρο 2§1 του ΠΔ 186/92 (Κ.Β.Σ.).

δ) Δεν εξέδωσε τιμολόγια παροχής υπηρεσιών καθαρής αξίας εκάστου μεγαλύτερης των οκτακοσίων ογδόντα ευρώ (880,00) ή χιλίων διακοσίων ευρώ (1.200,00 ευρώ) και συγκεκριμένα καθαρής αξίας εκάστου 2.220,00 ευρώ, 4.706,00 ευρώ, 4.762,50 ευρώ, 7.103,60 ευρώ, 1920,00 ευρώ και 2.520,00 ευρώ κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 12 του Π.Δ.186/1992 σε συνδυασμό και με το άρθρο 2§1 του ΠΔ 186/92 (Κ.Β.Σ.).

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 του ν.4321/2015 κατόπιν των παραβάσεων που διαπιστώθηκαν και αναφέρονται στην από ..... Έκθεση Ελέγχου-Επεξεργασία Εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ.186/92 (Κ.Β.Σ.) των ελεγκτών του Σ.Δ.Ο.Ε. ....

Ο προσφεύγων όμιλος, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση και την εξαφάνιση των υπ' αριθμ..... και ..... πράξεων επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς :

- Εσφαλμένα και αναπόδεικτα έκρινε η φορολογική αρχή περί υποχρέωσης του Σωματείου σε τήρηση βιβλίων Β' κατηγορίας και έκδοσης των στοιχείων που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.(Π.Δ.186/1992) καθόσον τόσο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του ΦΠΑ (σχετ. άρθρο 22 παρ 1 περ.ιδ και η) όσο και με τις ισχύουσες διατάξεις του ν.2238/1994 οι δραστηριότητες του Σωματείου δεν υπάγονται στις εν λόγω φορολογίες.
- Παράλειψη από την φορολογική αρχή ουσιώδους διαδικασίας για την επιβολή προστίμου καθόσον δεν τηρήθηκε πριν από την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων :α)η διαδικασία που ορίζεται από το άρθρο 62 παρ.4 του ν.4174/2013 και β)η κοινοποίηση του σημειώματος ελέγχου του άρθρου 36 παρ.7 του Κ.Β.Σ. .
- Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι ακυρωτές και μη νόμιμες λόγω ελλείψεων ουσιωδών στοιχείων καθώς :α) στο περιεχόμενό τους δεν γίνεται αναφορά στις ειδικότερες διατάξεις με τις οποίες προβλέπεται το ύψος(επιμέτρηση) του επιβαλλόμενου προστίμου, β) δεν φέρουν πλήρη χρονολογία έκδοσης, γ)δεν μνημονεύεται στο περιεχόμενό τους τα αναλυτικά στοιχεία των συναλλαγών και δ)επιβάλλονται ενιαία πρόστιμα για πλείονες παραβάσεις.

**Επειδή** στο άρθρο 2 παρ.1 και 3 του Π.Δ .186/1992 (Κ.Β.Σ.). 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.

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** στην παρ.4 του άρθρου 12 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται:

«Τιμολόγιο εκδίδεται και από τα πρόσωπα της παραγράφου 3 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού για τις πωλήσεις αγαθών ή τις παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούν σε επιτηδευματία ή σε πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2.».

**Επειδή** στην παρ.1 του άρθρου 13 του 1. Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται:

« Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας για κάθε πώληση αγαθών, για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, ή παροχή υπηρεσιών προς το κοινό ή προς τα μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές του, εκδίδει απόδειξη λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών, κατά περίπτωση.».

**Επειδή** στο υπ'αριθμ. πρωτ. 1004711/10090/Β00121/06-11-2008 έγγραφο της Δ/νσης Φορολογίας εισοδήματος και Τελωνειακών Θεμάτων του Υπουργείου Οικονομικών μεταξύ άλλων αναφέρεται:

«Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 101 του ν.2238/1994 τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, δημόσιου ή ιδιωτικού δικαίου, στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους ιδρύματα, υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος και περαιτέρω, με τις διατάξεις της περ.ε' της παρ. 1 του άρθρου 99 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι αντικείμενο του φόρου για τα νομικά αυτά πρόσωπα είναι το προκύπτον στην ημεδαπή ή αλλοδαπή καθαρό εισόδημα 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 έσοδά τους που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους.

2.Περαιτέρω, όπως έχει γίνει δεκτό με την αριθμ. Ν.6936/1223/ΠΟΛ.167/1973 διαταγή, τα εισοδήματα των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που προκύπτουν από δραστηριότητα η οποία δεν συνιστά άσκηση της μη κερδοσκοπικής αποστολής αυτών, δεν απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος έστω και αν διατίθενται προς εκπλήρωση του μη αποβλέποντος σε κέρδη σκοπού των, αφού ο νόμος θέτει ως προϋπόθεση ότι τα εισοδήματα πρέπει να πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού αυτών και όχι απλώς, ότι διατίθενται προς εκπλήρωση του σκοπού αυτών.

Κατά συνέπεια, τα εισοδήματα που αποκτούν νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα από την άσκηση εμπορικής εκμετάλλευσης δεν απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος, εφόσον τα

εισοδήματα αυτά δεν πραγματοποιήθηκαν κατά την άσκηση της μη κερδοσκοπικής δραστηριότητας των ( ΝΣΚ 383/1973 ).».

**Επειδή** εν προκειμένω ο προσφεύγων όμιλος , «.....» σύμφωνα με το καταστατικό του, το οποίο αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της οικείας έκθεσης ελέγχου ιδρύθηκε ως .....σωματείο-σύλλογος, και συγκεκριμένα στα άρθρα 2, 3 και 22 παρ.5 αναφέρεται:

## **ΑΡΘΡΟ 2**

### **ΣΚΟΠΟΣ**

Σκοποί του Συλλόγου είναι:

I.Η συστηματική καλλιέργεια και η ανάπτυξη των δυνατοτήτων των .....με την συμμετοχή τους σε.....,

II.Η καλλιέργεια και διάδοση του .....

III.Η συμβολή του συλλόγου στην πολιτιστική ανάπτυξη της χώρας και την πρόοδο των μελών του αλλά και των κατοίκων της περιοχής ..... και ιδιαίτερα της νεολαίας με την ανάπτυξη, διάδοση και εφαρμογή του .....ως τρόπου ζωής και σύγχρονης πολιτιστικής αντίληψης,

IV.-Η ανάπτυξη και καλλιέργεια κοινωνικής, αγωνιστικής, .....συνείδησης, στα μέλη, τους .....και τους .....με βάση τις αρχές του .....η καλλιέργεια των μελών και .....στα .....ιδεώδη και την αρχή του «ευ αγνωρίζεσθαι»,

V.-Η ανάπτυξη όλων των .....για μια καλύτερη ζωή, βασισμένη στην Εθνική Λαϊκή πολιτιστική παράδοση του τόπου μας,

VI.-Η καλλιέργεια μεταξύ των μελών του συλλόγου, πνεύματος, κοινωνικής υπευθυνότητας με βάση τις δημοκρατικές αρχές «την ελευθερία, τον αλληλοσεβασμό και την κοινωνική αλληλεγγύη.

VII.-Την σύσφιξη των σχέσεων μεταξύ των μελών του και την ανάπτυξη πολιτιστικών και κοινωνικών δραστηριοτήτων και εκδηλώσεων.

Απαγορεύεται απόλυτα κάθε παρέκκλιση του Σωματείου από αυτό το σκοπό, χωρίς τροποποίηση του παρόντος, σε κάθε περίπτωση όμως απαγορεύεται η ανάμιξη αυτού στην πολιτική.

## **ΑΡΘΡΟ 3**

### **ΜΕΣΑ- ΕΠΙΤΕΥΞΗ ΣΚΟΠΩΝ**

Οι σκοποί του συλλόγου θα πραγματοποιηθούν με :

α)την δημιουργία και την αξιοποίηση .....

β)την διοργάνωση....., εορτών, εκδρομών και κάθε μορφής πολιτιστικών εκδηλώσεων, διαλέξεων ..... και πολιτιστικού περιεχομένου, με την έκδοση εντύπων κλπ

γ)την δημιουργία εντευκτηρίου και βιβλιοθήκης

## **ΑΡΘΡΟ 22**

### **ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ-ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ Δ.Σ.**

5.-Το σωματείο για τις προσφερόμενες υπηρεσίες εκμάθησης των .....που καλλιεργεί, δύναται, με απόφαση του διοικητικού συμβουλίου, να ορίζει αντίστοιχο αντίτιμο της σχετικής υπηρεσίας για την κάλυψη των λειτουργικών του αναγκών. Στην περίπτωση αυτή το σωματείο έχει τις υποχρεώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 2 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων

(π.δ.186/1992). Η διάταξη αυτή δεν έχει εφαρμογή στους αθλητές των αγωνιστικών ομάδων του σωματείου.»

**Επειδή** διενεργήθηκε έλεγχος, κατόπιν ανώνυμης καταγγελίας, στο ως άνω .....σωματείο από το ΣΔΟΕ Περιφερειακής Διεύθυνσης....., με τον οποίο διαπιστώθηκε, μέσω επιτόπιου ελέγχου (σχετ. εντολή ..... ) στις .....εγκαταστάσεις του ..... του....., ότι το εν λόγω σωματείο παρέχει μαθήματα .....σε μαθητές σχολείων και σε ιδιώτες που δεν είναι μέλη του σωματείου. Για τον λόγο αυτό ο έλεγχος προέβη σε κατάσχεση των βιβλίων και των εκδοθέντων αθεωρήτων αποδείξεων και γραμματίων είσπραξης από την χρήση 2009 μέχρι και την ημερομηνία του τελευταίου εκδοθέντος στοιχείου είσπραξης, ήτοι μέχρι την 24/06/2010.Από την επεξεργασία των κατασχεθέντων βιβλίων και στοιχείων προέκυψε ότι τα μέλη του ..... σωματείου είναι .....(....) και δεν έχουν εγγραφεί ως μέλη του σωματείου οι μαθητές των σχολείων στους οποίους το σωματείο παρέχει υπηρεσίες έναντι αμοιβής, όπως αυτό διαπιστώθηκε από τις εκδοθείσες αθεώρητες αποδείξεις είσπραξης , γραμμάτια είσπραξης και σε συνδυασμό με τα ιδιωτικά συμφωνητικά ( παρ.16 άρθρου 8 του ν.1882/1990) που έχουν συναφθεί μεταξύ του σωματείου και ιδιωτικών παιδικών σταθμών και εκπαιδευτικών επιχειρήσεων και τα οποία έχουν κατατεθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. .... Συγκεκριμένα το σωματείο για τις προσφερόμενες υπηρεσίες εκμάθησης εξέδωσε :

α) την διαχειριστική περίοδο 01/01/-31/12/2009, 2.255 αθεώρητες αποδείξεις είσπραξης συνολικής αξίας 130.556,00 ευρώ και 32 γραμμάτια είσπραξης αξία 32.798,50 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό **163.354,50 ευρώ** και

β) διαχειριστική περίοδο 01/01/-24/06/2010, 950 αθεώρητες αποδείξεις είσπραξης συνολικής αξίας 62.369,00 ευρώ και 30 γραμμάτια είσπραξης αξία 29.392,50 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό **91.761,50 ευρώ** .

**Επειδή** βάσει πραγματικών δεδομένων διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων όμιλος ασκεί δραστηριότητα η οποία δεν συνιστά άσκηση της μη κερδοσκοπικής αποστολής αυτού ως εκ τούτου σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, υποχρεούται να 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 Π.Δ. 186/1992 ( Κ.Β.Σ.). Εξάλλου ως προς την υποχρέωση του άρθρου 2 παρ.3 του Κ.Β.Σ., της λήψης, έκδοσης, υποβολής και διαφύλαξης των στοιχείων υπάρχει ρητή αναφορά και στο ίδιο το καταστατικό του σωματείου όπως ανωτέρω παρατίθεται απόσπασμα αυτού στο άρθρο 22 παρ.5 .

**Επειδή** σύμφωνα με τις παρ.1,2 ,8 και 9,10 του άρθρου 5 του ν.2523/1997 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.

2.Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος δίδονται οι πιο κάτω εννοιολογικοί προσδιορισμοί:

α) Βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ. ΥΠ. 1) είναι το αντικειμενικό ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για συγκεκριμένες παραβάσεις, όπως στις κατ' ιδίαν διατάξεις ορίζεται. Το ποσό της βάσης αυτής κλιμακώνεται ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων, που υποχρεούται να τηρεί κάθε υπόχρεο πρόσωπο του Κ.Β.Σ., ως εξής:

.....

α.β. **Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β΄ κατηγορίας 586 ευρώ.**

β) Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ.ΥΠ.2) είναι το αντικειμενικό ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για συγκεκριμένες παραβάσεις, όπως στις κατ' ιδίαν διατάξεις ορίζεται. Το ποσό της βάσης αυτής ισούται με την αξία της συναλλαγής ή του στοιχείου ή μέρους αυτών μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α., κατά περίπτωση.

γ) Συντελεστής βαρύτητας είναι ο αριθμός που κλιμακώνεται ανάλογα με τη σοβαρότητα της παράβασης και εφαρμόζεται στην αντίστοιχη βάση υπολογισμού.

δ) Ανώτατο όριο (οροφή) είναι το ποσό, το οποίο δεν μπορεί να υπερβεί το επιβαλλόμενο πρόστιμο και εφαρμόζεται στις αυτοτελείς παραβάσεις, με εξαίρεση αυτές για τις οποίες ισχύει η βάση υπολογισμού Νο 2 (ΒΑΣ.ΥΠ.2).

ε) **Γενικές παραβάσεις είναι αυτές, για τις οποίες επιβάλλεται ένα ενιαίο πρόστιμο, ανά διαχειριστική περίοδο, ανεξάρτητα από το πλήθος αυτών.**

στ) **Αυτοτελείς παραβάσεις είναι αυτές, που ορίζονται στην παρ. 8 του άρθρου αυτού για τις οποίες επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο για κάθε παράβαση.**

.....

8. Οι παρακάτω περιπτώσεις, για την επιβολή του αντικειμενικού προστίμου, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ. ΥΠ. 1) ο δε συντελεστής βαρύτητας, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, έχει αριθμητική τιμή ένα (1).

α) Η παράλειψη έκδοσης κάθε στοιχείου, που ορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.....

9. Κάθε φορά που διενεργείται φορολογικός έλεγχος και διαπιστώνονται επαναλαμβανόμενες εντός της ίδιας διαχειριστικής περιόδου αυτοτελείς, κατά τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, παραβάσεις, για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων με βάση την κατηγορία βιβλίων, κατά τα οριζόμενα στην περίπτωση α΄ της παραγράφου 2, το ανώτατο όριο του προστίμου δεν μπορεί να υπερβεί κατά την πρώτη έκδοση απόφασης επιβολής προστίμου το δεκαπενταπλάσιο των προστίμων αυτών

.....

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) Όταν η παράβαση αναφέρεται σε μη έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση των στοιχείων, που ορίζονται από τον Κ.Β.Σ. και έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής η δε αποκρουβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των οκτακοσίων ογδόντα (880) ευρώ, επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με την αξία της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε...».

**Επειδή** από τις ως άνω διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997 οι παρ.2 και 10 αντικαταστάθηκαν με την παρ. 2 του άρθρου 75 του Ν.3842/2010 (ΦΕΚ Α' 58/23-4-2010) και σύμφωνα με το άρθρο 92 του ίδιου νόμου ισχύουν από 1/6/2010 ως εξής :

2. Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος δίδονται οι πιο κάτω εννοιολογικοί προσδιορισμοί:

α) Βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ. ΥΠ. 1) είναι το αντικειμενικό ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για συγκεκριμένες παραβάσεις, όπως στις κατ' ιδίαν διατάξεις ορίζεται. Το ποσό της βάσης αυτής κλιμακώνεται ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων, που υποχρεούται να τηρεί κάθε υπόχρεο πρόσωπο του Κ.Β.Σ., ως εξής:

**α.β. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β' κατηγορίας 600 (εξακόσια) ευρώ και για τις αυτοτελείς παραβάσεις των περιπτώσεων α' και η' της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού σε 800 (οκτακόσια) ευρώ.**

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) **Όταν η παράβαση αναφέρεται σε μη έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση των στοιχείων, που ορίζονται από τον Κ.Β.Σ. και έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής η δε αποκρουβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ,** επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με την αξία της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε...»

**Επειδή** στο άρθρο 62 παρ.4 του ν.4174/2013(Κ.Φ.Δ.) ορίζεται :

« Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα, τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.»

**Επειδή** στην παρ.2 του άρθρου 28 του ν.4174/2013(Κ.Φ.Δ.) ορίζεται:



«Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειρισττωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

**Επειδή** στο άρθρο 36 παρ.7 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται:

«Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ή ο υπάλληλος που ορίζεται από αυτόν υποχρεούται, μετά το πέρας του τακτικού ελέγχου των βιβλίων και στοιχείων του επιτηδευματία, να παραδώσει σ' αυτόν με απόδειξη σημείωμα για τις παρατυπίες και παραλείψεις που διαπίστωσε κατά τον έλεγχο των αντικειμένων που ασχολήθηκε, με υποδείξεις για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα αυτού.

Το σημείωμα αυτό δεν αποτελεί στοιχείο της διαδικασίας για τη σύνταξη της έκθεσης ελέγχου ή της πράξης επιβολής προστίμου.».

Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος όμιλου περί ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω μη τήρησης των διατάξεων του άρθρου 36 παρ.7 του Π.Δ.186/1992 αλυσιτελώς προβάλλεται.

**Επειδή** στην παρ.3 του άρθρου 25 του ν.4321/2015 (ΦΕΚ Α' 32/21.03.2015) ορίζεται :

«Στην αρχή της παρ. 9 του άρθρου 30 του Ν. 3296/2004 (Α' 253) προστίθενται δύο νέα εδάφια, τα οποία έχουν ως εξής:

«Οι εκθέσεις της Ειδικής Γραμματείας του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Ε.Γ. Σ.Δ.Ο.Ε.) οι οποίες έχουν συνταχθεί τηρουμένης της διαδικασίας των διατάξεων του άρθρου 6 του Ν. 2690/1999 , θεωρούνται για τη Φορολογική Διοίκηση εκθέσεις ελέγχου, κατά την έννοια του δευτέρου εδαφίου της παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Α' 170) «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας», παράγοντας άμεσα την προβλεπόμενη από το ίδιο εδάφιο οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου ή την πράξη επιβολής προστίμου της παραγράφου 2 του άρθρου 62 του ίδιου ως άνω νόμου.».

**Επειδή** στην προκειμένη περίπτωση διενεργήθηκε έλεγχος στον προσφεύγοντα όμιλο από το Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Διεύθυνσης .....κατόπιν της υπ'αριθμ..... εντολής ελέγχου. Στο πλαίσιο του εν λόγω ελέγχου και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν.2690/1999 συντάχθηκε και επιδόθηκε στον προσφεύγοντα όμιλο η υπ'αριθμ..... ΠΚΛΣ-1 κλήση προς ακρόαση με την οποία κλήθηκε ο προσφεύγων όμιλος όπως εντός δέκα (10) ημερών να υποβάλει εγγράφως στην υπηρεσία τις απόψεις του ως προς τις διαπιστωθείσες παραβάσεις και συμπληρωματικά εφόσον επιθυμεί να παράσχει και προφορικές διευκρινήσεις επί των ήδη υποβληθεισών εγγράφως απόψεών του. Επομένως από τον έλεγχο του ΣΔΟΕ ακολουθήθηκε η οριζόμενη από τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν. 2690/1999, διαδικασία της προηγούμενης ακρόασης του ελεγχόμενου, ως εκ τούτου σχετικός

ισχυρισμός του προσφεύγοντος ομίλου περί ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω μη τήρησης των διατάξεων του άρθρου 28 και 62 του ν.4174/2013 απορρίπτεται ως αβάσιμος.

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 του ν.4321/2015 η οικεία έκθεση ελέγχου θεωρείται για την Φορολογική διοίκηση έκθεση ελέγχου της παρ.2 του άρθρου 28 του ν.4174/2013 και παράγει άμεσα την προβλεπόμενη από το ίδιο εδάφιο οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου ή την πράξη επιβολής προστίμου της παραγράφου 2 του άρθρου 62 του ιδίου ως άνω νόμου.

**Επειδή** ως προς τις προσβαλλόμενες πράξεις προκύπτει ότι:

- α) εκδόθηκαν σύμφωνα με τις προβλεπόμενες διαδικασίες,
- β) στο σώμα αυτών εμφανίζεται σαφώς η ημερομηνία έκδοσης αυτών ήτοι η.....,
- γ) η επιβολή των αναφερόμενων σε αυτές κυρώσεων έγινε σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997 λόγω παράβασης των σχετικών διατάξεων του Κ.Β.Σ., για τις οποίες γίνεται σαφή αναφορά στις εν λόγω πράξεις. Εξάλλου στο σώμα της πράξης επιβολής προστίμου δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου (**ΣΤΕ 949,950/2012**), η αιτιολογία της πράξης μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (**ΣΤΕ 2695/1993, ΣΤΕ 962/2012**),

Συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος ομίλου, περί ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω των ισχυριζόμενων ελλείψεων και παρατυπιών απορρίπτεται ως αβάσιμος.

**Επειδή** οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από ..... Έκθεση Ελέγχου-Επεξεργασία Εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ.186/92 (Κ.Β.Σ.) των ελεγκτών του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Διεύθυνσης....., ..... επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες αποφάσεις επιβολής προστίμου , κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης ..... και με αρ.πρωτ. ....ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος ..... σωματείου «.....», ΑΦΜ .....

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

#### **Διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2009**

-Πρόστιμο άρθρου 5 παρ.2 του ν.2523/1997 :

B.Y. 1 X Σ.B.1 X (1)=586,00X(1)X(1)=586,00 ευρώ

-Πρόστιμο άρθρου 5 παρ.8α σε συνδυασμό με την παρ. 9 του ιδίου άρθρου του ν.2523/1997 :

B.Y.1 X Σ.B.1 X (15)= 586,00X (1)X(15)= 8.790,00 ευρώ

-Πρόστιμο άρθρου 5 παρ.10<sup>α</sup> του ν.2523/1997:

B.Y. 2 X Σ.B.1 = 4.513,50 X1 =4.513,50 ευρώ

B.Y. 2 X Σ.B.1 = 6.704,50 X1 =6.704,50 ευρώ

B.Y. 2 X Σ.B.1 = 2.265,00 X1 =2.265,00 ευρώ

B.Y. 2 X Σ.B.1 = 2.220,00 X1 =2.220,00 ευρώ

B.Y. 2 X Σ.B.1 = 2.875,50 X1=2.875,50 ευρώ

B.Y. 2 X Σ.B.1 = 4.747,50 X1=4.747,50 ευρώ

**ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ 32.702,00 ευρώ**

**Διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2010**

-Πρόστιμο άρθρου 5 παρ.2 του ν.2523/1997 :

B.Y. 1 X Σ.B.1 X (1)=600,00X(1)X(1)=600,00 ευρώ

-Πρόστιμο άρθρου 5 παρ.8α σε συνδυασμό με την παρ. 9 του ίδιου άρθρου του ν.2523/1997 :

B.Y.1 X Σ.B.1 X (15)= 800X (1)X(15)= 12.000,00 ευρώ

-Πρόστιμο άρθρου 5 παρ.8α του άρθρου του ν.2523/1997

B.Y.1 X Σ.B.1 X (4)= 800X (1)X(4)= 3.200,00 ευρώ

-Πρόστιμο άρθρου 5 παρ.10<sup>α</sup> του ν.2523/1997:

B.Y. 2 X Σ.B.1 = 2.220,00 X1 =2.220,00 ευρώ

B.Y. 2 X Σ.B.1 = 4.706,00 X1 =4.706,00 ευρώ

B.Y. 2 X Σ.B.1 = 4.762,50 X1 =4.762,50 ευρώ

B.Y. 2 X Σ.B.1 = 7.103,60 X1 =7.103,60 ευρώ

B.Y. 2 X Σ.B.1 = 1.920,00 X1=1.920,00 ευρώ

B.Y. 2 X Σ.B.1 = 2.520,00 X1=2.520,00 ευρώ

**ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ 39.032,10 ευρώ**

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
α/α  
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ**

**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 άσκησης της (άρθ. 126 ν. 2717/99).