



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη 30/07/2018



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΞΕΛΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: **1468**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258

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 ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης -**2018** με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του νομικού προσώπου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, με την επωνυμία «.....» - **ΑΦΜ** (στο εξής σωματείο), με κύρια δραστηριότητα τις υπηρεσίες εκπαίδευσης μέσω σεμιναρίων, που εδρεύει στο επί της οδού -Τ.Κ., κατά των : α) με αριθμ. -**2018**, -**2018**, -**2018**, **2018**, -**2018** και -**2018**, οριστικών πράξεων διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικών περιόδων, 01/01/2011-31/12/2011, 01/01/2012-31/12/2012, 01/01/2013-31/12/2013, 01/01/2014-31/12/2014, 01/01/2015-31/12/2015 και 01/01/2016-31/12/2016, αντίστοιχα, β) με

αριθμ. **-2018**, **-2018**, **-2018**, **-2018**, **-2018** και **-2018**, οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2012, 2013, 2014 και φορολογικών ετών 2014, 2015 και 2016, αντίστοιχα, γ) με αριθμ. **-2018**, **-2018**, 8..... **/2018**, **-2018** και **-2018** πράξεων επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν. 4337/2015, διαχειριστικών περιόδων 01/01/2011-31/12/2011, 01/01/2012-31/12/2012, 01/01/2013-31/12/2013 και φορολογικών ετών 2014 και 2015, αντίστοιχα, δ) με αριθμ. **-2018** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2016 και ε) αριθμ. **-2018** και **-2018**, πράξεις επιβολής προστίμων άρθρου 58Α ν. 4174/2013, φορολογικών ετών 2015 και 2016, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις από 12-04-2018 απόψεις της Δ.Ο.Υ., με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

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

Επί της από **-2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς του προσφεύγοντος 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. **2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε εις βάρος του προσφεύγοντος σωματείου κύριος φόρος ύψους 40.820,26 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 35.309,52 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους **76.129,78 €**.

2) Με την υπ' αριθμ. **2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε εις βάρος του προσφεύγοντος σωματείου, κύριος φόρος ύψους 32.372,38 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 28.002,11 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους **60.374,49 €**.

3) Με την υπ' αριθμ. **-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε εις βάρος του προσφεύγοντος σωματείου, κύριος φόρος ύψους 22.817,53 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 19.737,17 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους **42.554,70 €**.

4) Με την υπ' αριθμ. **-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε εις βάρος του προσφεύγοντος σωματείου, κύριος φόρος ύψους 20.028,97 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ., ύψους 10.014,48 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους **30.043,45 €**.

5) Με την υπ' αριθμ. **-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α/ επιβολής προστίμου. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε εις βάρος του προσφεύγοντος σωματείου, κύριος φόρος ύψους 10.498,41 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ., ύψους 4.621,80 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους **15.120,21 €**.

6) Με την υπ' αριθμ. **-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε εις βάρος του προσφεύγοντος σωματείου, κύριος φόρος ύψους **4.490,07 €**.

7) Με την υπ' αριθμ. **-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε εις βάρος του προσφεύγοντος σωματείου, κύριος φόρος ύψους 38.395,63 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 32.212,21 €, πλέον τέλους επιτηδεύματος, ύψους 400,00 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους **72.007,84 €**.

8) Με την υπ' αριθμ. **-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε εις βάρος του προσφεύγοντος σωματείου, κύριος φόρος ύψους 31.084,69 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 26.888,25 €, πλέον τέλους επιτηδεύματος άρθρου 31 ν. 3986/2011, ύψους 800,00 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους, **58.772,94 €**.

9) Με την υπ' αριθμ. **-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε εις βάρος του προσφεύγοντος σωματείου, κύριος φόρος ύψους 21.339,83 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 18.458,96 €, πλέον τέλους επιτηδεύματος άρθρου 31 ν. 3986/2011, ύψους 800,00 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους **40.598,79 €**.

10) Με την υπ' αριθμ. **2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ προστίμου, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε εις βάρος του προσφεύγοντος σωματείου, κύριος φόρος ύψους 22.622,73 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.,

ύψους 11.311,36 €, πλέον τέλους επιτηδεύματος, ύψους 800,00 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους **34.734,09 €**.

11) Με την υπ' αριθμ. **-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ προστίμου, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε εις βάρος του προσφεύγοντος σωματείου, κύριος φόρος ύψους 13.237,11 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ., ύψους 6.618,55 €, πλέον τέλους επιτηδεύματος άρθρου 31 ν. 3986/2011, ύψους 800,00 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους **20.655,66 €**.

12) Με την υπ' αριθμ. **-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε εις βάρος του προσφεύγοντος σωματείου, κύριος φόρος ύψους 5.588,95 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ., ύψους 2.794,47 €, πλέον τέλους επιτηδεύματος άρθρου 31 ν. 3986/2011, ύψους 800,00 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους **9.183,42 €**.

13) Με την υπ' αριθμ. **2018** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7§§3 & 5, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε εις βάρος του προσφεύγοντος σωματείου, συνολικό πρόστιμο ύψους **30.578,06 €**, λόγω μη έκδοσης πενήντα δύο (52) φορολογικών στοιχείων, έκαστο με απόκρυψη της συναλλαγής και αποκρυβείσα αξία μεγαλύτερη των 1.200,00 €, μη έκδοσης σαράντα πέντε (45) φορολογικών στοιχείων, έκαστο , είτε με απόκρυψη συναλλαγής και αποκρυβείσα αξία μικρότερη των 1.200,00 €, είτε χωρίς απόκρυψη της συναλλαγής και εκπρόθεσμης έκδοσης στην επόμενη χρήση δέκα (10) αποδείξεων παροχής υπηρεσιών, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 12 και 13 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ), επισύροντας τις κυρώσεις της περ. στ' της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, της περ. α' της παρ. 8 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 και περαιτέρω περιορισμό στο 1/3 όπως ισχύει με την περ. ζ' της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015.

14) Με την υπ' αριθμ. **-2018** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7§§3 & 5, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε εις βάρος του προσφεύγοντος σωματείου, συνολικό πρόστιμο ύψους **14.088,58 €**, λόγω μη έκδοσης δεκαοκτώ (18) φορολογικών στοιχείων, έκαστο με απόκρυψη της συναλλαγής και αποκρυβείσα αξία μεγαλύτερη των 1.200,00 €, μη έκδοσης οκτακοσίων τριάντα (830) φορολογικών στοιχείων, έκαστο , με απόκρυψη συναλλαγής και αποκρυβείσα αξία μικρότερη των 1.200,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 12 και 13 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ), επισύροντας τις κυρώσεις της περ. στ' της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, της περ. α' της παρ. 8 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997

και περαιτέρω περιορισμό στο 1/3 όπως ισχύει με την περ. ζ' της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015.

15) Με την υπ' αριθμ. **-2018** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7§§3 & 5, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε εις βάρος του προσφεύγοντος σωματείου, συνολικό πρόστιμο ύψους **11.333,56 €**, λόγω μη έκδοσης δεκατεσσάρων (14) φορολογικών στοιχείων, έκαστο με απόκρυψη της συναλλαγής και αποκρυβείσα αξία μεγαλύτερη των 1.200,00 €, μη έκδοσης πεντακοσίων πενήντα τεσσάρων τριάντα (554) φορολογικών στοιχείων, έκαστο , με απόκρυψη συναλλαγής και αποκρυβείσα αξία μικρότερη των 1.200,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 12 και 13 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ), επισύροντας τις κυρώσεις της περ. στ' της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, της περ. α' της παρ. 8 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 και περαιτέρω περιορισμό στο 1/3 όπως ισχύει με την περ. ζ' της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015.

16) Με την υπ' αριθμ. **-2018** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7§§3 & 5, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε εις βάρος του προσφεύγοντος σωματείου, πρόστιμο ύψους **22.177,44 €**, λόγω μη έκδοσης διακοσίων είκοσι επτά (227) φορολογικών στοιχείων, με απόκρυψη συναλλαγής και συνολική αποκρυβείσα αξία μεγαλύτερη των 5.000,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1 και 7 του ν.4093/2012, επισύροντας τις κυρώσεις της περ. στ' της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015.

17) Με την υπ' αριθμ. **-2018** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7§§3 & 5, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε εις βάρος του προσφεύγοντος σωματείου, πρόστιμο ύψους **10.073,90 €**, λόγω μη έκδοσης εκατόν είκοσι τριών (123) φορολογικών στοιχείων, με απόκρυψη συναλλαγής και συνολική αποκρυβείσα αξία μεγαλύτερη των 5.000,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 12 και 13 του ν.4308/2014, επισύροντας τις κυρώσεις της περ. στ' της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015.

18) Με την υπ' αριθμ. **-2018** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε εις βάρος του προσφεύγοντος σωματείου, πρόστιμο ύψους **100,00 €**, λόγω ανακριβούς υποβολής της περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. 4^{ου} τριμήνου φορολογικού έτους 2016, από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 18 §1 του Κ.Φ.Δ. και του άρθρου 38 του ν. 2859/2000, που επισύρει το πρόστιμο του άρθρου 54 της παρ.1 περ. α' και της παρ. 2 περ. α' του Κ.Φ.Δ.

19) Με την υπ' αριθμ. **-2018** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α του ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε εις βάρος του προσφεύγοντος σωματείου, πρόστιμο ύψους **627,42 €**, λόγω μη έκδοσης απόδειξης παροχής υπηρεσιών σε έντεκα (11) περιπτώσεις, συνολικής καθαρής αξίας 5.455,83 €, πλέον Φ.Π.Α. ύψους 1.254,84 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 12, 13 περ. α' του ν. 4308/2014, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 58^Α παρ. 1 του ν. 4174/2013, όπως ισχύει.

20) Με την υπ' αριθμ. **-2018** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α του ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε εις βάρος του προσφεύγοντος σωματείου, πρόστιμο ύψους **2.245,03 €**, λόγω μη έκδοσης απόδειξης παροχής υπηρεσιών σε είκοσι τρεις (23) περιπτώσεις, συνολικής καθαρής αξίας 19.272,24 €, πλέον Φ.Π.Α. ύψους 4.490,07 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 12, 13 περ. α' του ν. 4308/2014, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 58^Α παρ. 1 του ν. 4174/2013, όπως ισχύει.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν από τη Δ.Ο.Υ., στα πλαίσια διενέργειας μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων για τις χρήσεις 2011 έως και 2016. Αφορμή του ως άνω ελέγχου αποτέλεσαν τα παρακάτω έγγραφα :

1. Το με αρ. πρωτ. ΕΜΠ -2016 έγγραφο της Αρχής καταπολέμησης της νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες και χρηματοδότησης της τρομοκρατίας και ελέγχου δηλώσεων περιουσιακής κατάστασης (Ν.3691/2008)», σύμφωνα με το οποίο, η νόμιμος εκπρόσωπος του σωματείου, εισέπραξε χρήματα μέσω ταχυδρομικών επιταγών από το κατάστημα ΕΛΤΑ, από διάφορα πρόσωπα από όλη την Ελλάδα, προκειμένου να μεσολαβήσει σε Πανεπιστήμια της Βουλγαρίας, ώστε αυτά να αποκτήσουν μεταπτυχιακούς τίτλους σπουδών.

2. Το με αρ. πρωτ. Σ.Ε.Ε.Δ.Δ. -2016 έγγραφο του Σώματος Ελεγκτών Επιθεωρητών Δημόσιας Διοίκησης, περί διερεύνησης της άσκησης ιδιωτικού έργου με αμοιβή, από την νόμιμη εκπρόσωπο του σωματείου. Συνημμένα απεστάλησαν καταγγελίες φοιτητών, περί μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων και υπεξαίρεσης χρηματικών ποσών, με συνολικό ποσό καταθέσεων σε τρία χρόνια άνω των 250.000,00 €.

3. Το με αρ. πρωτ. ΔΟΣ Γ /2017 έγγραφο της Διεύθυνσης Οικονομικών Σχέσεων, με το οποίο παρασχέθηκαν επιπλέον στοιχεία για τη δράση του σωματείου και της νομίμου εκπροσώπου του, στα πλαίσια της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής μεταξύ των Κρατών – μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Ο έλεγχος στα πλαίσια της έρευνας που διενήργησε, συνέλεξε πληροφορίες και στοιχεία, τόσο από το πληροφοριακό σύστημα TAXIS, όσο και από τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα και τις φορολογικές αρχές της Βουλγαρίας, στα πλαίσια της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής των κρατών – μελών της Ε.Ε., αλλά και τις διενεργηθείσες κατασχέσεις των βιβλίων και στοιχείων. Από το σύνολο των στοιχείων αυτών, προέκυψε, ότι το σωματείο, κατά τη χρήση 2011, σε συνεργασία με διάφορα επιμορφωτικά ιδρύματα (.....) διοργάνωσε εκπαιδευτικά σεμινάρια έναντι αμοιβής, μέρος της οποίας εισέπραττε το ίδιο το σωματείο, χωρίς να εκδώσει τις αντίστοιχες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών. Παράλληλα διαπιστώθηκε, ότι το σωματείο είχε υπογράψει συμφωνητικό συνεργασίας με την εταιρία «.....» με έδρα στη Βουλγαρία, προκειμένου να προωθήσει Έλληνες σπουδαστές για απόκτηση μεταπτυχιακού τίτλου σπουδών από το Πανεπιστήμιο στο της Βουλγαρίας. Τα έσοδα του σωματείου από αυτή τη συνεργασία, προέρχονταν από αμοιβή που εισέπραττε από τους σπουδαστές, για τη διοικητική υποστήριξη αυτών στη Βουλγαρία και η οποία, όπως προκύπτει από τις εκδοθείσες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών, ανέρχεται σε 2.400,00 ευρώ ανά φοιτητή, συμπεριλαμβανομένου του αναλογούντος Φ.Π.Α. 23%. Περαιτέρω, από τον έλεγχο των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών τόσο του σωματείου, όσο και της νομίμου εκπροσώπου του, προέκυψε ότι οι πληρωμές αυτές γίνονταν στο πλαίσιο της φοίτησής τους και αφορούσαν σε καταβολές διδάκτρων, διάφορα έξοδα, όπως παράβολα, έξοδα μεταφοράς και διαμονής στη Βουλγαρία, μεταφράσεις εγγράφων κλπ. Από τον έλεγχο όμως, του βιβλίου εσόδων-εξόδων του σωματείου, προέκυψαν αντίστοιχα έξοδα (ξενοδοχεία, μεταφράσεις κ.λ.π.), τα οποία, δεν αφορούσαν απλώς σε μεταφορές χρημάτων για ισόποσες πληρωμές στο όνομά τους από το σωματείο, αλλά πληρωμές τις οποίες ελάμβανε το σωματείο και έναντι αυτών πραγματοποιούσε δαπάνες για τους φοιτητές και ενίοτε αποκόμιζε κέρδος επί της διαφοράς. Με άλλα λόγια, το σωματείο πραγματοποίησε έσοδα από αμοιβές φοιτητών για διοικητική υποστήριξη αυτών σε Πανεπιστήμια του εξωτερικού (Βουλγαρία).

Ενόψει των ανωτέρω διαπιστώσεων, ο έλεγχος έκρινε ότι το σωματείο εκτράπηκε του μη κερδοσκοπικού σκοπού του, καθόσον, όλες οι πράξεις που διενήργησε ήταν εμπορικού χαρακτήρα και τα κέρδη που δημιούργησε από την πραγματοποίηση αυτών των εμπορικών πράξεων δεν διατέθηκαν για την εκπλήρωση του σκοπού του. Ως αποτέλεσμα, οι εμπορικές πράξεις αποτέλεσαν την κύρια δραστηριότητα, και όχι το μέσο για την επίτευξη του μη κερδοσκοπικού σκοπού. Πέραν αυτών, από τα διαπιστωμένα πραγματικά περιστατικά και ειδικότερα λαμβάνοντας υπόψη ότι : α) το βιβλίο ταμείου ενημερώθηκε έως τις 13/10/2011 και πέραν αυτής της ημερομηνίας δεν έχει καμία εγγραφή, β) δεν εκδόθηκε πλήθος αποδείξεων σε όλες τις χρήσεις από το 2011 έως και το 2016, γ) δεν ανευρέθησαν τα εισπραττόμενα χρήματα και τα πραγματοποιηθέντα κέρδη στους τραπεζικούς λογαριασμούς του σωματείου, δεδομένου ότι πραγματοποιούνταν αναλήψεις από τους διαχειριστές των λογαριασμών, δ) εκδόθηκαν προσωπικές ταχυδρομικές επιταγές στο όνομα της νομίμου εκπροσώπου του σωματείου, ο έλεγχος έκρινε ότι έμμεσα πραγματοποιήθηκε διανομή των κερδών

του σωματείου σε φυσικά πρόσωπα, μέλη του σωματείου, βασικό κριτήριο, για τον προσδιορισμό του μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα οποιουδήποτε σωματείου. Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος έκρινε για τις χρήσεις 2011 και 2012, τα βιβλία ανακριβή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992, προσδιορίζοντας στη φορολογία εισοδήματος, τα αποτελέσματα εξωλογιστικά, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 32 του ν. 2238/1994, για τη χρήση 2013, προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη με βάση τις διατάξεις των άρθρων 30, 31 και 32 του ν. 2238/1994, ενώ για τις χρήσεις 2014, 2015 και 2016, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013. Επίσης, όσον αφορά στο Φ.Π.Α., ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 του ν. 2859/2000.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου-**2018** ενδικοφανή προσφυγή το προσφεύγον σωματείο ζητά την ακύρωση, των ανωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τους παρακάτω λόγους :

1. Το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων για τη χρήση 2011, έχει υποπέσει σε παραγραφή.
2. Η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ότι το σωματείο έχει εκτραπεί του μη κερδοσκοπικού του σκοπού.
3. Λανθασμένη απόρριψη αποδείξεων για τις χρήσεις 2012, 2013 και 2014.
4. Επιμέρους πλημμέλειες του ελέγχου – έλλειψη αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων.
5. Εξαίρεση από το Φ.Π.Α. λόγω του τόπου παροχής της υπηρεσίας στην αλλοδαπή.

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο ισχυρισμό περί παραγραφής της χρήσης 2011, επισημαίνονται τα εξής :

Επειδή στο άρθρο 72§11 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «11. 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.».

Επειδή, με τις διατάξεις των **παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 84 του Ν.2238/1994** 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... 4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής

φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) ... β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος».

Επειδή, στο άρθρο **68 παρ 2 του Ν.2238/1994**, ορίζεται ότι: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν.2523/1997** ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 του ν. 2859/2000, ορίζεται ότι «1.Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 49 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης ή η προθεσμία για την υποβολή των απαιτούμενων δικαιολογητικών για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.

2. Κατ εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, μπορεί να κοινοποιηθεί

πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον:

- α) δεν υποβλήθηκε περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση,
- β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο και σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,
- γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 2859/2000, ορίζεται ότι «3. Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.

Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.»

Επειδή, ακολούθως, με τις διατάξεις της **ΠΟΛ.1052/15.3.2007** παρασχέθηκαν διευκρινήσεις σχετικά με την εφαρμογή ορισμένων διατάξεων του νόμου 3522/2006 που αφορούν στη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων και συγκεκριμένα με το άρθρο 13 της ως άνω ΠΟΛ. ορίζεται ότι : «1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού αντικαθίσταται η [παράγραφος 2 του άρθρου 68](#) του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

Με τις νέες διατάξεις παρέχεται η δυνατότητα στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. να εκδώσει οριστικό φύλλο ελέγχου χωρίς να αναμένει τις απαντήσεις των αρχών (φορολογικών ή τελωνειακών) των άλλων κρατών-μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών, όταν μεταξύ των ελεγκτικών επαληθεύσεων γίνονται και διασταυρώσεις των ενδοκοινοτικών συναλλαγών ή των συναλλαγών με τρίτες χώρες.

Σε περίπτωση δε που στο μέλλον ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. λάβει απαντήσεις βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής με στοιχεία επιβαρυντικά για τον ελεγχόμενο φορολογούμενο, μπορεί να εκδώσει συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου.

Οι ανωτέρω διατάξεις ισχύουν για φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από τη δημοσίευση του νόμου (22/12/06) και μετά.»

Επειδή, με την απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας [1738/2017](#) κρίθηκε οριστικά, το ζήτημα της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρων και το πότε μπορεί να παραταθεί νομοθετικά το δικαίωμά του αυτό ώστε να είναι συνταγματικά επιτρεπτό. Η ολομέλεια του ΣτΕ με την απόφασή της αυτή έκρινε βασιζόμενη στα απορρέοντα από την αρχή του κράτους δικαίου, την αρχή της ασφάλειας δικαίου και στηριζόμενη στο [άρθρο 78](#) του Συντάγματος, ότι : «1. Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που

καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους στις οποίες αναφέρεται ο φόρος...2. Φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που επεκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε».

Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, ερμηνευομένων ενόψει των ανωτέρω εκτεθέντων ως προς τις πηγάζουσες από την αρχή της ασφάλειας δικαίου απαιτήσεις, η πρόβλεψη στο νόμο ότι με την πάροδο ορισμένου χρονικού διαστήματος παραγράφεται η αξίωση του Δημοσίου για τη βεβαίωση και επιβολή συγκεκριμένου φόρου **συνιστά ουσιαστικό στοιχείο της οικείας φορολογικής ενοχής κατά την παράγραφο 1 του ως άνω άρθρου 78** (ΣΤΕ Ολ. 3174/2014).

Ως ουσιαστικό δε στοιχείο της φορολογικής ενοχής, η διάρκεια της παραγραφής πρέπει να καθορίζεται εκ των προτέρων, ενώ μεταβολή της με την πρόβλεψη επιμηκύνσεως είναι δυνατή μόνον υπό τις προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του ανωτέρω άρθρου 78 του Συντάγματος, δηλαδή με διάταξη θεσπιζόμενη το αργότερο το έτος, που έπεται εκείνου, στο οποίο ανάγεται η φορολογική υποχρέωση. Κατά συνέπεια, διάταξη νόμου περί παρατάσεως χρόνου παραγραφής φορολογικών αξιώσεων, οι οποίες ανάγονται σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους, είναι ανίσχυρη, ως αντικείμενη στην απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου αρχή της ασφάλειας δικαίου και στις εξειδικεύουσες αυτήν ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο ανωτέρω συνταγματικές διατάξεις, για τον λόγο ότι θα τροποποιούσε κατά τον τρόπο αυτό αναδρομικά εις βάρος των φορολογουμένων το νομοθετικό καθεστώς που ίσχυε κατά τον χρόνο στον οποίο ανάγονται οι φορολογικές τους υποχρεώσεις όσον αφορά ουσιαστικό στοιχείο των εν λόγω υποχρεώσεων.

Με την εν λόγω απόφαση και συγκεκριμένα με τις σκέψεις 8, 9 και 10 αυτής, κρίθηκε ότι οι παρατάσεις παραγραφής που δόθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων [11](#) του ν. [3513/2006](#), [29](#) του ν. [3697/2008](#), [10](#) του ν. [3790/2009](#) και [82](#) του ν. [3842/2010](#) είναι αντισυνταγματικές καθώς δόθηκαν στη λήξη της προθεσμίας παραγραφής και όχι «σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους» ως ορίζεται από τις συνταγματικές αρχές.

Επειδή, με την απόφαση **2932/2017** του ΣΤΕ ορίζεται ότι :«...τα κριθέντα από την Ολομέλεια του Δικαστηρίου με την απόφαση ΣΤΕ 1738/2017, και οι διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ. 7 του ν. 3899/2010, του άρθρου 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011 και του άρθρου δεύτερου παρ. 1 του ν. 4098/2012 αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, για τον ίδιο λόγο για τον οποίο κρίθηκαν από την Ολομέλεια αντισυνταγματικές οι διατάξεις του άρθρου 11 του ν. 3513/2006, του άρθρου 29 του ν. 3697/2008, του άρθρου 10 του ν. 3790/2009 και του άρθρου 82 του ν. 3842/2010, όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 92 παρ. 3 περ. β του ν. 3862/2010, διότι παρατείνουν -ενόψει μάλιστα του γενικού τρόπου διατύπωσής τους, τόσο την

πενταετή, κατά την παρ. 1, όσο και τη δεκαετή, κατά την παρ. 4 του άρθρου 84 (πρβλ. ΣΤΕ 1623/2016 7μ.)- προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών».

Επειδή σύμφωνα με το με αριθ. 2642/2017 Πρακτικό της Ολομέλειας του ΝΣΚ, παρότι η ανωτέρω απόφαση της ΟλΣΤΕ δεν κάνει ρητή μνεία περί αντισυνταγματικότητας των επόμενων νομοθετικών ρυθμίσεων, με τις οποίες χορηγήθηκαν περαιτέρω παρατάσεις του χρόνου παραγραφής, του άρθρου 37 παρ. δ του ν. 4141/2013, του άρθρου 22 του ν. 4203/2013, του άρθρου 87 του ν. 4316/2014, του άρθρου 22 του ν. 4337/2015 και του άρθρου 97 του ν. 4446/2016, διότι δεν ήταν αναγκαίο με βάση το πραγματικό της κρίνόμενης υπόθεσης, από τις σκέψεις 5 και 6 της απόφασης της Ολομέλειας συνάγεται ότι και οι διατάξεις αυτές αντίκεινται στο άρθρο 78 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος. Και τούτο διότι ομοίως παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσης των σχετικών νόμων έτους, συνδέουν δε τη χορήγηση ή μη παράτασης παραγραφής με ενέργειες δημόσιας αρχής, όπως είναι η έκδοση ή/και κοινοποίηση εντολής ελέγχου, με συνέπεια τη διαφοροποίηση του χρόνου παραγραφής στη βάση της έκδοσης ή μη εντολής ελέγχου σε βάρος εκάστου φορολογούμενου.

Κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων συνάγεται ότι η φορολογική αρχή οφείλει να εκδώσει καταρχάς αρχικό φύλλο εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, λαμβάνοντας υπόψη τα στοιχεία που έχει στη διάθεση της, με την επιφύλαξη όμως της εφαρμογής των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994 και της παρ. 3 του άρθρου 49 του ν. 2859/2000, περί έκδοσης συμπληρωματικών φύλλων ή πράξεων ελέγχου. Εφόσον στο μέλλον, ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. λάβει απαντήσεις βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής με στοιχεία επιβαρυντικά για τον ελεγχόμενο φορολογούμενο, μπορεί να εκδώσει συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου, υπό το βάρος των νέων συμπληρωματικών αυτών στοιχείων.

Εν προκειμένω, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, προκύπτει, ότι ο έλεγχος έλαβε χώρα εντός του έτους 2016, βάσει της-2016, αρχικής εντολής ελέγχου. Η φορολογική αρχή στα πλαίσια των ελεγκτικών της ενεργειών, προέβη μεταξύ άλλων και στην άρση του τραπεζικού απορρήτου τόσο του ελεγχόμενου σωματείου όσο και της νομίμου εκπροσώπου του. Παράλληλα, ζήτησε από τη Διεύθυνση Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων (Δ.Ο.Σ.) βάσει του αρ. πρωτ. ΕΜΠ-2017 εγγράφου της, αμοιβαία διοικητική συνδρομή από τη Βουλγαρία για τη δράση του σωματείου κατά τις χρήσεις 2011-2016. Σε απάντηση, η Δ.Ο.Σ. με το αρ. πρωτ. ΔΟΣ Γ/2017 έγγραφο της απέστειλε την απάντηση της Βουλγαρικής φορολογικής αρχής, καθώς και συνοδευτικό ψηφιακό υλικό με επιπλέον επιβαρυντικά στοιχεία. Εντούτοις, η περαίωση της υπόθεσης έλαβε χώρα, βάσει των συνταχθέντων σχετικών εκθέσεων ελέγχου και των εκδοθέντων προσβαλλόμενων πράξεων,

στις 22/02/2018. Βάσει των ανωτέρω, σε ότι αφορά τη χρήση 2011 και δεδομένου ότι υποβλήθηκε η με αρ./2012 εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος (Φ01-12) για το έτος αυτό, συνάγεται ότι το δικαίωμα για καταλογισμό φόρου στη χρήση 2011, έχει παραγραφεί μετά το πέρας της αρχικής πενταετούς προθεσμίας, ήτοι κατά την 31/12/2017, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 1 του Ν.2238/1994 και της ΠΟΛ 1194/2017 του Διοικητή της ΑΑΔΕ. Το ανωτέρω έγγραφο της Δ.Ο.Σ., δεν μπορεί να αποτελέσει «συμπληρωματικό στοιχείο», και να επιμηκύνει τη διάρκεια της παραγραφής σε δεκαετή, υπό την έννοια των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994 και της παρ. 3 του άρθρου 49 του ν. 2859/2000, δεδομένου ότι αυτό περιήλθε εντός της προβλεπόμενης πενταετούς προθεσμίας παραγραφής και μάλιστα στα πλαίσια του αρχικού διενεργηθέντος ελέγχου. Ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος σχετικός ισχυρισμός περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να εκδώσει και να κοινοποιήσει πράξεις καταλογισμού φόρων και προστίμων για τη χρήση 2011, πρέπει να γίνει αποδεκτός.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό περί μη απόδειξης εκ μέρους της φορολογικής αρχής του κερδοσκοπικού σκοπού του σωματείου

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 101 του ν. 2238/1994, ορίζεται ότι : «Στο φόρο υπόκεινται :α)....2. Επίσης, στο φόρο αυτόν υπόκεινται και τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα αλλοδαπά ή ημεδαπά νομικά πρόσωπα δημόσιου ή ιδιωτικού δικαίου, στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους ιδρύματα.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 99 § 1 του ν. 2238/1994 (Α'151), ορίζεται ότι: «Αντικείμενο του φόρου είναι: α) ... ε) Σε ημεδαπά νομικά πρόσωπα δημόσιου ή ιδιωτικού δικαίου, μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, το καθαρό εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή μόνο από την εκμίσθωση ακινήτων καθώς και από κινητές αξίες. Δεν αποτελούν αντικείμενο φορολογίας τα λοιπά εισοδήματα αυτών των νομικών προσώπων, καθώς και τα κάθε είδους άλλα έσοδα τους που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους», με τις διατάξεις του άρθρου 30 § 1 του ίδιου νόμου ότι: «Ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές αυτών»

Επειδή το άρθρο 103 του ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) με τίτλο αυτού «Απαλλαγές από το φόρο» απαριθμεί περιοριστικά τα εισοδήματα που απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος, μην αφήνοντας πεδίο ερμηνευτικής απαλλαγής των λοιπών εισοδημάτων από τη φορολογία εισοδήματος, πλην φυσικά αυτών που επίσης με νόμο εξαιρούνται ρητά της φορολογίας εισοδήματος {επί παραδείγματι ο Οργανισμός Σχολικών Κτιρίων ΑΕ (Ο.Σ.Κ.) απαλλάσσεται από το φόρο εισοδήματος με το

N.3027/2002 (ΦΕΚ Α'152/28.6.2002) όπου προβλέπεται ότι ο Ο.Σ.Κ. Α.Ε. απαλλάσσεται από το φόρο εισοδήματος, επιφυλασσομένων των διατάξεων των άρθ.12 και 13 παρ.2 του ν.2238/1994, καθώς και εκείνων της παρ.2 του άρθρ.9 του ν.2579/1998, όπως επίσης απαλλάσσεται από το φόρο εισοδήματος το Ελληνικό Παρατηρητήριο για την Κοινωνία της Πληροφορίας πλην του Φ.Π.Α. και με την επιφύλαξη των διατάξεων του ν.1676/1986, μη δυναμένων των χορηγούμενων φοροαπαλλαγών αν επεκταθούν και σε τυχόν εισοδήματα από κινητές αξίες, καθώς και από πώληση μετοχών. (Ν.3059/2002, άρθ.3 παρ.2.)).

Επειδή όπως έχει διευκρινισθεί με το με αρ.**1090335/1759/A0012/2.11.2007** έγγραφο της Διοίκησης: ... « 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 να είναι αποκλειστικά κοινωφελείς και να μην υπάρχει παράλληλη εξυπηρέτηση άλλων σκοπών».

Επειδή κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων, ο χαρακτηρισμός ενός νομικού προσώπου ως μη κερδοσκοπικού, ανεξάρτητα από το χαρακτηρισμό που του έχουν δώσει οι ιδρυτές του και προκύπτει από το καταστατικό, κρίνεται σε κάθε περίπτωση από τον αρμόδιο προϊστάμενο ΔΟΥ, γιατί εξαρτάται από τα πραγματικά περιστατικά. Ένα νομικό πρόσωπο μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρέπει να χρησιμοποιεί το όποιο οικονομικό πλεόνασμα για την εξυπηρέτηση του σκοπού του, δεν επιτρέπεται να πραγματοποιεί διανομή κερδών. Επιβάλλεται να λειτουργεί με αρχές εξυπηρέτησης του κοινωφελούς σκοπού για τον οποίο έχει ιδρυθεί, η ωφέλεια από τη δραστηριότητά του δεν αφορά αποκλειστικά τα μέλη, αλλά μεγαλύτερες ομάδες και σε καμία περίπτωση δεν ταυτίζεται με την επιχείρηση. Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. πρέπει να ερευνά μήπως το μη κερδοσκοπικού σκοπού πρόσωπο ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα ή έχει εκτραπεί του σκοπού του, οπότε στις περιπτώσεις αυτές είναι επιτηδευματίας και έχει όλες τις υποχρεώσεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος. Το Ν.Σ.Κ. με αριθμ. 383/1973 γνωμοδότησή του, ερμηνεύοντας τις αντίστοιχες διατάξεις του άρθρου 99 § 1ε" του ν. 2238/94 γνωμοδότησε ότι 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 κι αν διατίθενται προς εκπλήρωση του σκοπού τους, 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 δραστηριότητάς των.

Επειδή, από τις διαπιστώσεις ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από /2018, σχετικές εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων, προκύπτει ότι το σωματείο έχει εκτραπεί του μη κερδοσκοπικού σκοπού του, καθότι : Όλες οι πράξεις που διενήργησε ήταν εμπορικού χαρακτήρα και τα κέρδη που δημιουργήθηκαν από την πραγματοποίηση αυτών των εμπορικών πράξεων δεν διατέθηκαν για την εκπλήρωση του σκοπού του σωματείου. Αυτό προκύπτει από το γεγονός, ότι πέραν των αναφερόμενων εμπορικών πράξεων, το σωματείο σε όλη την περίοδο από 01/01/2011 έως και 31/12/2016 δεν έχει πραγματοποιήσει καμία πράξη είτε κοινωνικού χαρακτήρα, είτε προς πραγματοποίηση των αναφερόμενων στο καταστατικό σύστασης σκοπών. Ως αποτέλεσμα, οι εμπορικές πράξεις αποτελούν την κύρια δραστηριότητα, και όχι το μέσο για την επίτευξη του μη κερδοσκοπικού σκοπού. Πέραν αυτών, από τα διαπιστωμένα πραγματικά περιστατικά προκύπτει ότι : α) το βιβλίο ταμείου ενημερώθηκε έως τις /2011 και πέραν αυτής της ημερομηνίας δεν έχει καμία εγγραφή, β) δεν εκδόθηκαν πλήθος αποδείξεων σε όλες τις χρήσεις 2011 έως και 2016, γ) δεν ανευρέθηκαν τα εισπραττόμενα χρήματα και τα πραγματοποιηθέντα κέρδη στους τραπεζικούς λογαριασμούς του σωματείου, αφού διενεργούνταν αναλήψεις από τους διαχειριστές των λογαριασμών, δ) εκδόθηκαν προσωπικές ταχυδρομικές επιταγές στο όνομα της νομίμου εκπροσώπου, γεγονός που οδηγεί στο συμπέρασμα ότι έμμεσα έχει πραγματοποιηθεί διανομή των κερδών του σωματείου σε φυσικά πρόσωπα, μέλη του σωματείου, βασικό κριτήριο για τον προσδιορισμό του μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα οποιουδήποτε σωματείου. Πιο αναλυτικά, ο έλεγχος επισημαίνει ότι, το γεγονός ότι δεν βρέθηκαν υπόλοιπα στους τραπεζικούς λογαριασμούς του σωματείου είναι το βασικό κριτήριο την θεμελίωσης της εκτροπής του σωματείου από το μη κερδοσκοπικό του χαρακτήρα, αφού, όπως προκύπτει από τις κινήσεις των λογαριασμών, το σύνολο των ποσών που κατατίθετο στους λογαριασμούς από τους φοιτητές, ελήφθη από τα εξουσιοδοτημένα μέλη του σωματείου, χωρίς βέβαια με τις αναλήψεις αυτές να διενεργούνται πληρωμές δαπανών του σωματείου. Αν οι αναλήψεις αφορούσαν στην πληρωμή των εξόδων του σωματείου, τότε στους λογαριασμούς του σωματείου θα υπήρχαν μεγάλα υπόλοιπα κερδών, όπως προκύπτει από την παρούσα έκθεση και από την αδιαμφισβήτητη κερδοφόρο δραστηριότητα του σωματείου. Δηλαδή, ο έλεγχος έκρινε ότι το σωματείο έχει εκτραπεί του σκοπού του, όχι λόγω της φύσης των δραστηριοτήτων του, αλλά γιατί δεν πραγματοποίησε με τα κέρδη του καμία πράξη πέραν των εμπορικών και κυρίως γιατί δεν υπάρχουν στους λογαριασμούς του τα πραγματοποιηθέντα κέρδη, τα οποία διανεμήθηκαν έμμεσα

μέσω της αδικαιολόγητης ανάληψης όλων των χρημάτων από τα εξουσιοδοτημένα μέλη του σωματείου. Η Πρόεδρος και νόμιμη εκπρόσωπος πέραν των τραπεζικών λογαριασμών του σωματείου χρησιμοποίησε σε μεγάλο βαθμό αδικαιολόγητα προσωπικούς τραπεζικούς λογαριασμούς, στους οποίους διενεργούνταν καταθέσεις χρηματικών ποσών από φοιτητές. Και ναι μεν το γεγονός αυτό έγινε δεκτό ότι συνέβη δικαιολογημένα κατά το αρχικό στάδιο σύστασης του σωματείου, αλλά συνέχισε να συμβαίνει κατά κόρον και μετά το άνοιγμα των τραπεζικών λογαριασμών του σωματείου στις αρχές του Φεβρουαρίου του 2011 και κατά τα έτη 2011, 2012, 2013 και 2014. Μάλιστα, όπως έχει ήδη αναφερθεί, από τον Ιούνιο του 2014, η χρήση ταχυδρομικών επιταγών στο όνομά της έγινε ο αποκλειστικός τρόπος είσπραξης των αμοιβών των φοιτητών. Όπως πάλι προέκυψε από τις κινήσεις των λογαριασμών, όλα τα ποσά που κατατέθηκαν αναλήφθηκαν στο σύνολό τους από την ίδια, χωρίς να χρησιμοποιηθούν αντίστοιχες πληρωμές δαπανών του σωματείου. Όλα τα παραπάνω αναφερόμενα, συνδυασμένα και με το αδιαμφισβήτητο γεγονός της μη έκδοσης πλήθους φορολογικών στοιχείων, οδηγεί στο ασφαλές συμπέρασμα ότι το σωματείο έχει εκτραπεί του σκοπού του και τα πραγματοποιηθέντα κέρδη έχουν διανεμηθεί στα μέλη του.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό περί λανθασμένης απόρριψης αποδείξεων στις χρήσεις 2012, 2013, 2014 επισημαίνονται τα εξής :

Ο προβαλλόμενος ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος, καθότι, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τις καταθέσεις που πραγματοποίησαν φυσικά πρόσωπα στους τραπεζικούς λογαριασμούς του σωματείου και της νομίμου εκπροσώπου του, κατέληξε στο συμπέρασμα ότι αυτές αφορούσαν σε πληρωμές διαφόρων εξόδων, όπως, παράβολα, έξοδα μεταφοράς και διαμονής στη Βουλγαρία, μεταφράσεις κ.λ.π., τις οποίες πραγματοποιούσε το σωματείο έναντι αυτών και εμφανίζονταν ως έξοδα στο βιβλίο εσόδων – εξόδων. Ο έλεγχος έκρινε τις καταθέσεις αυτές στους τραπεζικούς λογαριασμούς του σωματείου και της νομίμου εκπροσώπου του, ως φορολογητέα έσοδα και ως έξοδα, το σύνολο των δαπανών που πραγματοποίησε το σωματείο και τα οποία καταχώρισε στα βιβλία του.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό περί πλημμελειών του ελέγχου επισημαίνονται τα εξής :

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....*Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.*».

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «.....*Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος*».

Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 62 του Ν. 4174/2013: «1...*Οι διατάξεις του Κώδικα και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων*.....3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

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, σύμφωνα με το άρθρο 65 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «*Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου*».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός

ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην πράξη επιβολής προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της πράξης πρέπει μιν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο **όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της πράξης επιβολής προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία** της πράξης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Σχετικά με τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς και συγκεκριμένα:

Για την περίπτωση 1, και για τους φοιτητές και, το σωματείο εξέδωσε στη χρήση 2011, για τις αμοιβές που έλαβε απλές αποδείξεις είσπραξης χωρίς Φ.Π.Α., ενώ έπρεπε να εκδώσει αποδείξεις παροχής υπηρεσιών με Φ.Π.Α.. Για το λόγο αυτό καταλογίστηκε πρόστιμο της παραγράφου α' του άρθρου 8 με ΒΑΣ. ΥΠ 1 και συντελεστή βαρύτητας 1, δηλαδή ελήφθη υπόψη η έκδοση των αποδείξεων είσπραξης και κρίθηκε ότι η μη έκδοση δεν έγινε με σκοπό την απόκρυψη της συναλλαγής.

Για την περίπτωση 2, ο έλεγχος εντόπισε ακυρωθείσες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών για τις οποίες όμως, το αντίστοιχο τίμημα είχε καταβληθεί από τους αντισυμβαλλόμενους με κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του σωματείου. Συνεπώς και επειδή αφενός, δεν προσκομίστηκε κανένα στοιχείο που να αποδεικνύει την επιστροφή των χρημάτων και αφετέρου, από τις τραπεζικές καταθέσεις διαπιστώνονται και περαιτέρω καταβολές που σημαίνει συνέχιση της συνεργασίας, ο έλεγχος επικοινωνήσε τηλεφωνικά με τους λήπτες, οι οποίοι επιβεβαίωσαν το γεγονός ότι πλήρωσαν κανονικά, έλαβαν τις παρεχόμενες υπηρεσίες και απλώς δεν έλαβαν το φορολογικό παραστατικό.

Για την περίπτωση 3, οι δεκαπέντε (15) περιπτώσεις της μη έκδοσης αποδείξεων παροχής υπηρεσιών αναφέρονται συγκεκριμένα στο συνημμένο Πίνακα 11 του σημειώματος διαπιστώσεων. Στον Πίνακα 11 εμφανίζονται είκοσι δύο (22) περιπτώσεις και έχουν αναλυθεί στο κεφάλαιο Α2.1 σε δεκαπέντε (15) περιπτώσεις με αξία μη έκδοσης σε φοιτητές άνω των 1.200,00 ευρώ, σε τέσσερις (4) περιπτώσεις με αξία μη έκδοσης σε φοιτητές κάτω των 1.200,00 ευρώ και σε τρεις (3) περιπτώσεις με αξία μη έκδοσης σε τρίτους άγνωστους συναλλασσόμενους με αξία μη έκδοσης άνω των 1.200,00 ευρώ. Στην παρούσα έκθεση ελέγχου οι συναλλαγές αυτές εμφανίζονται στον Πίνακα 12.

Για την περίπτωση 4, με τον όρο διάφορα έξοδα, σε όλη την έκθεση ελέγχου, ο έλεγχος αναφέρεται στα καταβαλλόμενα ποσά που δεν είναι αμοιβή του σωματείου, ούτε δίδακτρα, αλλά αποτελούν ποσά που κατέβαλαν οι φοιτητές προκειμένου να πραγματοποιηθούν διάφορα δαπάνες σχετικές με τη φοίτησή τους όπως μεταφορά και διαμονή στη Βουλγαρία, μεταφράσεις, παράβολα, χαρτόσημα κ.λ.π.. Συνεπώς, ο όρος «διάφορα έξοδα» δεν αποτελεί γενικόλογη αναφορά, αλλά αναφέρεται στα εν λόγω ποσά που καταβάλουν οι φοιτητές.

Βάσει των ανωτέρω, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί επιμέρους πλημμελειών ελέγχου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό περί εξαίρεσης από το Φ.Π.Α. λόγω παροχής των υπηρεσιών στο εξωτερικό, επισημαίνονται τα εξής :

Επειδή στο άρθρο 14 παρ. 3 του ν 2859/2000, ορίζεται ότι: *« Ο Τόπος παροχής υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από πρόσωπα που μεσολαβούν, ενεργώντας στο όνομα και για λογαριασμό άλλων προσώπων, στην περίπτωση που ο λήπτης των υπηρεσιών αυτών είναι μη υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο: α) Είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον ο τόπος πραγματοποίησης της πράξης την οποία αφορά η μεσολάβηση είναι το εσωτερικό της χώρας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. β) Δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον ο τόπος πραγματοποίησης της πράξης την οποία αφορά η μεσολάβηση δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο.»*

Επειδή, το άρθρο 35 παρ. 1 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : *«Για την παράδοση αγαθών, την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών, υπόχρεοι στο φόρο είναι: ... 1) οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο, το οποίο αναγράφει τον φόρο στα τιμολόγια που εκδίδει ή σε άλλα ισοδύναμα με αυτά στοιχεία...».*

Επειδή, η παράγραφος 2 του ανωτέρω άρθρου ορίζει ότι : *«Οποιοδήποτε πρόσωπο χρεώνει φόρο σε φορολογικό στοιχείο που εκδίδει, έστω και αν ο φόρος αυτός είναι μεγαλύτερος του προβλεπόμενου, υποχρεούται στην απόδοση του φόρου αυτού στο Δημόσιο».*

Επειδή, το κεφάλαιο V (γενικές παρατηρήσεις) παρ. 3 της **ΠΟΛ. 1142/2010** του Υπουργείου Οικονομικών ορίζει ότι : *«Σε κάθε περίπτωση, εφόσον έχει εισπραχθεί φόρος για τις εν λόγω πράξεις, ο φόρος αυτός οφείλεται στο δημόσιο. Οι επιχειρήσεις που ενδεχομένως έχουν επιβάλλει Φ.Π.Α. στις πράξεις του διατηρούν το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, όσον αφορά τις συγκεκριμένες πράξεις».*

Επειδή, νομολογιακά έχει κριθεί (ΣΤΕ 362/2009, 402/2008, 4013/2005) ότι, αν το τιμολόγιο έχει χρεωθεί από τον εκδότη του με ποσό φόρου προστιθέμενης αξίας για κάποια συναλλαγή, ο φόρος αυτός είναι αποδοτέος στο Δημόσιο, ανεξάρτητα αν έχει εισπραχθεί ή όχι από τον αντισυμβαλλόμενο του, γιατί ο λήπτης του τιμολογίου μπορεί να τον εκπέσει από τον φόρο εκροών ως φόρο εισροών, ανεξάρτητα αν πράγματι τον έχει καταβάλλει ή όχι στον αντισυμβαλλόμενο του.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με την από /2018 έκθεση μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. αντικείμενο εργασιών του προσφεύγοντος σωματείου είναι – μεταξύ άλλων – η αντιπροσώπευση στο εξωτερικό των Ελλήνων επιστημόνων και επαγγελματιών που δραστηριοποιούνται στους τομείς τους συναφείς με την παιδεία σε αντίστοιχες διεθνείς επιστημονικές ενώσεις και φορείς. Επιπροσθέτως, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι :

Α) Μεταξύ της εταιρίας «.....» (αναθέτων) που εδρεύει στην Σόφια της Βουλγαρίας και της, ως προέδρου του σωματείου «.....» (εκτελεστής), συμφωνήθηκε βάσει του με αρ. -2011 συμβολαίου, η δεύτερη να συλλέγει με δικά της έξοδα, φοιτητές, μάστερς και διδάκτορες για την εκπαίδευσή τους στο Πανεπιστήμιο Σόφιας «.....» .

Β) το σωματείο σύναψε με φυσικά πρόσωπα, ιδιωτικά συμφωνητικά με τα οποία το πρώτο θα αναλαμβάνει τη διαδικασία εγγραφής τους σε πανεπιστήμιο της Βουλγαρίας, καθώς και την διοικητική τους υποστήριξη σε μεταπτυχιακές σπουδές σε Πανεπιστήμια του εξωτερικού (Βουλγαρία). Ειδικότερα, θα αναλαμβάνει την επιμέλεια των μεταφράσεων των δικαιολογητικών στην Βουλγαρική, την αναγνώριση του υφιστάμενου πανεπιστημιακού τίτλου στην αντίστοιχη με το Ελληνικό ΔΟΑΤΑΠ, Βουλγαρική αρχή, την υποβολή των εγγράφων για την έκδοση της εγκριτικής πράξης του μεταπτυχιακού από το Πανεπιστήμιο της Βουλγαρίας, καθώς, και τη διευκόλυνση της επικοινωνίας τους με τον επιβλέποντα, το πρόγραμμα καθηγητή. Για τις παρασχεθείσες ως άνω υπηρεσίες υποστήριξης, θα εκδίδονται σχετικά παραστατικά των οποίων η συνολική αξία με Φ.Π.Α. ,θα ανέρχεται στο ύψος των 2.400,00 €, ανά φοιτητή.

Σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην σελίδα 12 της ως άνω έκθεσης ελέγχου Φ.Π.Α., και στον συνημμένο πίνακα 4, το σωματείο εξέδωσε κατά τη χρήση 2011, είκοσι δύο (22) αποδείξεις παροχής υπηρεσιών εκ των οποίων οι οκτώ (8) άκυρες, και εισέπραξε συνολική καθαρή αξία 27.317,07 €, πλέον Φ.Π.Α. με συντελεστή 23%, ύψους 6.282,93 €, ήτοι, συνολικό ποσό 33.600,00 €. Περαιτέρω, όμως από τα δεδομένα του τραπεζικού λογαριασμού που τηρούσε το σωματείο στην Αγροτική Τράπεζα και νυν Τράπεζα Πειραιώς, προέκυψαν πλήθος καταθέσεων από φοιτητές στο έτος 2011, για τις οποίες είτε δεν εκδόθηκαν αποδείξεις παροχής υπηρεσιών από το σωματείο, είτε εκδόθηκαν στην επόμενη χρήση 2012. Το σύνολο όλων των

καταθέσεων στον τραπεζικό λογαριασμό του σωματείου, συνολικής αξίας συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α., ανέρχεται στο ύψος των 181.400,00 €, όπως αποτυπώνεται στο συνημμένο πίνακα 4^Α της σχετικής έκθεσης ελέγχου.

Παρά το γεγονός, ότι τόπος παροχής υπηρεσιών δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, αλλά η Βουλγαρία, καθότι το σωματείο ενήργησε ως μεσάζων, στο όνομα και για λογαριασμό της εταιρείας «» και ο τόπος πραγματοποίησης της πράξης την οποία αφορά η μεσολάβηση είναι η Βουλγαρία, εντούτοις, επειδή η φορολογική αρχή απέδειξε (μέσω ανοίγματος των τραπεζικών λογαριασμών) ότι το σωματείο εισέπραξε Φ.Π.Α. για τις διοικητικές υπηρεσίες υποστήριξης και δεν απέδωσε τον φόρο αυτό στο Δημόσιο, τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 35 του ν. 2859/2000 και όχι οι διατάξεις του άρθρου 14 παρ. 3 του ως άνω νόμου, και ως εκ τούτου ορθά η φορολογική αρχή προέβη στον καταλογισμό του Φ.Π.Α. και ο προβαλλόμενος ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της από /2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του νομικού προσώπου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, με την επωνυμία «.....» - **ΑΦΜ** και συγκεκριμένα:

A. Την αποδοχή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής και την ακύρωση των κάτωθι πράξεων:

α) της με αριθμ. -2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012,

β) της με αριθμ. -2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011 και

γ) της με αριθμ. -2018 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 του ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, λόγω παραγραφής.

B. Την απόρριψη της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων :

α) των με αριθμ. -2018, -2018, οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2013 και 2014, αντίστοιχα

β) των με αριθμ. -2018, -2018 και -2018 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/προστίμου, των φορολογικών ετών 2014, 2015 και 2016,

αντίστοιχα,

γ) των με αριθμ. **-2018** και **-2018**, οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικών περιόδων 01/01/2012-31/12/2012 και 01/01/2013-31/12/2013, αντίστοιχα,

δ) των με αριθμ. **-2018**, **-2018** και **-2018** οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / επιβολής προστίμου, φορολογικών περιόδων 01/01/2014-31/12/2014, 01/01/2015-31/12/2015 και 01/01/2016-31/12/2016, αντίστοιχα,

ε) των με αριθμ. **-2018**, **-2018**, **-2018** και **-2018** πράξεων επιβολής προστίμων άρθρου 7 §§ 3 & 5 του ν. 4337/2015, φορολογικών ετών 2012, 2013, 2014 και 2015, αντίστοιχα,

στ) της με αριθμ. **-2018** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2016 και

ζ) των με αριθμ. **-2018** και **-2018** πράξεων επιβολής προστίμων άρθρου 58^A του ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2015 και 2016, αντίστοιχα.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

A. Ως προς το εισόδημα

Χρήση	Αρ.πράξης	Κύριος φόρος	Τέλος επιτηδεύματος	Πρόστιμο άρθ. 58 Ν. 4174/2013	Τόκοι άρθ. 53 Ν. 4174/2013	σύνολο
2011	 -2018	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
2012	 -2018	31.084,69	800,00	15.542,34	11.345,91	58.772,94
2013	 -2018	21.339,83	800,00	10.669,92	7.789,04	40.598,79
2014	 -2018	22.622,73	800,00	11.311,36	-	34.734,09
2015	 -2018	13.237,11	800,00	6.618,55	-	20.655,66
2016	 -2018	5.588,95	800,00	2.794,47	-	9.183,42

B. Ως προς το Φ.Π.Α.

Διαχειριστική περίοδος	Αρ. πράξης	Κύριος φόρος	Πρόστιμο άρθ. 58Α Ν. 4174/2013	Τόκοι άρθ. 53 Ν. 4174/2013	σύνολο
01/01-31/12/2011	 -2018	0,00	0,00	0,00	0,00
01/01-31/12/2012	 -2018	32.372,38	16.186,19	11.815,92	60.374,49
01/01-31/12/2013	 -2018	22.817,53	11.408,77	8.328,40	42.554,70
01/01-31/12/2014	 -2018	20.028,97	10.014,48	-	30.043,45
01/01-31/12/2015	 -2018	10.498,41	4.621,80	-	15.120,21
01/01-31/12/2016	 -2018	4.490,07	-	-	4.490,07

Γ. Ως προς το πρόστιμο άρθρου 7 παρ. 3 & 5 ν. 4337/2015

φορολογική περίοδος	Αρ. πράξης	Πρόστιμο
01/01/2011-31/12/2011	 -2018	0,00
01/01/2012-31/12/2012	 -2018	14.088,58
01/01/2013-31/12/2013	 -2018	11.333,56
01/01/2014-31/12/2014	 -2018	22.177,44
01/01/2015-31/12/2015	 -2018	10.073,90

Δ. Ως προς το πρόστιμο άρθρου 54 ν. 4174/2015

φορολογική περίοδος	Αρ. πράξης	Πρόστιμο
01/01/2016-31/12/2016	 -2018	100,00

Ε. Ως προς το πρόστιμο άρθρου 58Α ν. 4174/2015

φορολογική περίοδος	Αρ. πράξης	Πρόστιμο
01/01/2015-31/12/2015	 -2018	627,42
01/01/2016-31/12/2016	 -2018	2.245,03

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

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**α.α.
ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ**

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.