



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 23-05-2018

Αριθμός απόφασης:1035

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333267

ΦΑΞ : 2313333258

E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

Url : www.aade.gr

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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 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. Τη με **ημερομηνία κατάθεσης 26/01/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του «.....»** με ΑΦΜ:....., κατά:

α)Της με αριθμ...../22-12-2017 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρ.62 Ν4174/2013), διαχειριστικής περιόδου 01-01-2011 έως 31-12-2011, του προϊσταμένου της ΔΟΥ,

β)Της με αριθμ...../22-12-2017 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρ.62 Ν4174/2013), διαχειριστικής περιόδου 01-01-2012 έως 31-12-2012, του προϊσταμένου της ΔΟΥ, και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. α)Την με αριθμ...../22-12-2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρ.62 Ν4174/2013), διαχειριστικής περιόδου 01-01-2011 έως 31-12-2011, του προϊσταμένου της ΔΟΥ,

β)Τη με αριθμ...../22-12-2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρ.62 Ν4174/2013), διαχειριστικής περιόδου 01-01-2012 έως 31-12-2012, του προϊσταμένου της ΔΟΥ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της υπ'αρ.πρωτ...../26-01-2018 ενδικοφανούς προσφυγής του Αθλητικού Συλλόγου με ΑΦΜ:....., 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 με αριθμ...../22-12-2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρ.62 Ν 4174/2013), διαχειριστικής περιόδου 01-01-2011 έως 31-12-2011 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα αθλητικό σύλλογο πρόστιμο ύψους 4.200,00€ λόγω:

α)Μη τήρησης θεωρημένου βιβλίου εσόδων-εξόδων ως είχε υποχρέωση.

β)Μη τήρησης πρόσθετου βιβλίου μητρώου μαθητών.

γ)Μη καταχώρησης 54 μαθητών στο πρόσθετο βιβλίο μητρώου μαθητών για διαρκή παροχή υπηρεσιών σε μηνιαία βάση, ως είχε υποχρέωση και

δ)Μη έκδοσης 54 Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών από αθεώρητο χειρόγραφο μπλοκ, αξίας εκάστης συναλλαγής μικρότερης των 1.200,00€, ως είχε υποχρέωση, παραβάσεις που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 5 του Ν 2523/1997, σε συνδυασμό με το άρθρο 7 παρ.3ζ του Ν 4337/2015, ήτοι $(600,00 \cdot 1/3) + (600,00 \cdot 2 \cdot 1/3) + (800,00 \cdot 15 \cdot 1/3) + (800,00 \cdot 15 \cdot 1/3)$.

2) Με την με αριθμ...../22-12-2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρ.62 Ν 4174/2013), διαχειριστικής περιόδου 01-01-2012 έως 31-12-2012 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 4.200,00€ λόγω:

α)Μη τήρησης θεωρημένου βιβλίου εσόδων-εξόδων ως είχε υποχρέωση.

β)Μη τήρησης πρόσθετου βιβλίου μητρώου μαθητών.

γ)Μη καταχώρησης 60 μαθητών στο πρόσθετο βιβλίο μητρώου μαθητών για διαρκή παροχή υπηρεσιών σε μηνιαία βάση, ως είχε υποχρέωση

δ)Μη έκδοσης 60 Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών από αθεώρητο χειρόγραφο μπλοκ, αξίας εκάστης συναλλαγής μικρότερης των 1.200,00€, ως είχε υποχρέωση, παραβάσεις που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 5 του Ν 2523/1997, σε συνδυασμό με το άρθρο 7 παρ.3ζ του Ν 4337/2015, ήτοι $(600,00 \cdot 1/3) + (600,00 \cdot 2 \cdot 1/3) + (800,00 \cdot 15 \cdot 1/3) + (800,00 \cdot 15 \cdot 1/3)$.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν βάσει της από 22-12-2017 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 186/92 περί ΚΒΣ, της ΔΟΥ

Από τη ΔΟΥ εκδόθηκε η με αριθμό/19-02-2013 εντολή ελέγχου, κατόπιν διαβίβασης από το ΣΔΟΕ Ηπείρου δια του υπ' αριθμ...../18-04-2012 εγγράφου του των ανεπίσημων βιβλίων, στοιχείων και λοιπών παραστατικών του προσφεύγοντος, ως κατασχέθηκαν από την εν λόγω υπηρεσία, προκειμένου, κατόπιν επεξεργασίας των ανωτέρω, να διαπιστωθεί η ορθή εφαρμογή των διατάξεων ΚΒΣ και του ΦΠΑ.

Από τον έλεγχο της ΔΟΥ διαπιστώθηκε ότι το προσφεύγον Σωματείο μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα και αθλητικού σκοπού, κατά τα ελεγχόμενα έτη, άσκησε επιχειρηματική δραστηριότητα με τη λειτουργία σχολής εκμάθησης ΤΑΕ ΚΒΟ ΝΤΟ, ήτοι διαπιστώθηκε η ίδρυση ενός οργανωμένου αθλητικού εκπαιδευτηρίου με σημαντικό αριθμό μαθητών (των οποίων οι γονείς εγγράφονται ως μέλη του Σωματείου), με δίδακτρα, στα όρια των αμοιβών των λοιπών σχολών εκμάθησης (κατ'επίφαση μηνιαίες συνδρομές των μελών) ως αντάλλαγμα για την παρακολούθηση των παρεχόμενων υπηρεσιών εκμάθησης της πολεμικής τέχνης του ΤΑΕ ΚΒΟ ΝΤΟ.

Το προσφεύγον Αθλητικό Σωματείο, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενο ότι:

- 1) Στο εν λόγω Σωματείο δεν έχει εφαρμογή το ΠΔ 219/2006.
- 2) Το προσφεύγον Αθλητικό Σωματείο δεν προσφέρει υπηρεσίες εκμάθησης αθλήματος αλλά προετοιμάζει-προπονεί τους αθλητές του για τους εγκεκριμένους από τις ενώσεις (ΕΤΑΒΕ-ΕΤΑΝΕ) και την Ελληνική Ομοσπονδία ΤΑΕ ΚΒΟ ΝΤΟ πανελλήνιους και διεθνείς αγώνες, κι έχει μόνο αθλητές αγωνιστικών τμημάτων.
- 3) Τα έσοδα του Σωματείου προέρχονται μόνο από συνδρομές μελών.
- 4) Οι συνδρομές των μελών διατίθενται μόνο για την επίτευξη του σκοπού του Σωματείου.
- 5) Οι συνδρομές μπορούν να οριστούν νόμιμα σε οποιοδήποτε ποσό και μπορούν να εισπράττονται από το Σωματείο οποτεδήποτε αποφασίσουν τα αρμόδια όργανα λειτουργίας του.
- 6) Οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις επιβολής προστίμου και η έκθεση ελέγχου πάσχουν ακυρότητας από ελλιπή και ανεπαρκή αιτιολογία.
- 7) Οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις επιβολής προστίμου και η έκθεση ελέγχου παραβιάζουν τις γενικές αρχές της ισότητας και της αναλογικότητας και δημιουργούν καταστάσεις αθέμιτου ανταγωνισμού μεταξύ των Σωματείων.
- 8) Πλήρη απόδειξη περί της λειτουργίας ως αθλητικού σωματείου αποτελούν οι εγχώριες και διεθνείς επιτυχίες των αθλητών των αγωνιστικών τμημάτων του.
- 9) Η πρακτική ελέγχου που ακολούθησε η φορολογική-ελεγκτική αρχή, στερεί το δικαίωμα αντίκρουσης και άμυνας.

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 2 του ΠΔ 186/1992 " 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, στις παραγράφους 1 και 5 του άρθρου 4 του ΠΔ 186/1992 ορίζεται ότι “1. Ο επιτηδευματίας εντάσσεται σε κατηγορία βιβλίων όπως ορίζεται στις παραγράφους 2 έως 6 του άρθρου αυτού ή απαλλάσσεται από την τήρηση βιβλίων όπως ορίζεται στην παράγραφο 5 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού από την έναρξη κάθε διαχειριστικής του περιόδου. 5. Στην κατηγορία που αντιστοιχεί στα ετήσια ακαθάριστα έσοδά τους, όχι όμως σε κατηγορία κατώτερη της δεύτερης, οι λοιποί επιτηδευματίες, φυσικά ή νομικά πρόσωπα, για τους οποίους δεν προβλέπεται ένταξη με βάση τις διατάξεις των παραγράφων 2, 3 και 4 του άρθρου αυτού, οι νέοι επιτηδευματίες κατά την έναρξη των εργασιών τους, για τους οποίους δεν προβλέπεται ειδική ένταξη, καθώς και οι αστικές επαγγελματικές εταιρείες δικηγόρων που προεδρικού διατάγματος 518/1989 (ΦΕΚ 220 Α'). Κατ' εξαίρεση τα πρόσωπα της παραγράφου 3 του άρθρου 2, σε περίπτωση υποχρέωσης τήρησης βιβλίων τρίτης κατηγορίας, μπορεί να τηρήσουν βιβλία δεύτερης κατηγορίας.”

Επειδή, στην παράγραφο 5 του άρθρου 10 του ΠΔ 186/1992 ορίζεται ότι “5. Ο επιτηδευματίας της παραγράφου αυτής, ανεξάρτητα από την κατηγορία των βιβλίων που τηρεί ή την απαλλαγή του από την τήρηση βιβλίων, τηρεί και τα ακόλουθα βιβλία, κατά περίπτωση: α) β) ο εκμεταλλευτής παιδικού σταθμού, εκπαιδευτηρίου, σχολής, φροντιστηρίου, εργαστηρίου ελευθέρων σπουδών και κάθε άλλης φύσης επιχείρησης ή οργανισμού με χαρακτήρα διδακτικό ή επαγγελματικής κατάρτισης, τηρεί και μητρώο μαθητών στο οποίο καταχωρεί το ονοματεπώνυμο, τη διεύθυνση των μαθητών που φοιτούν, τη χρονολογία έναρξης της φοίτησης, το ποσό που συμφωνείται, χωριστά, των διδάκτρων, των τροφείων, των μεταφορικών και των λοιπών δικαιωμάτων και τη χρονολογία διακοπής της φοίτησης, ...”

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 14 του άρθρου 12 του ΠΔ 186/1992 “..... Στην περίπτωση παροχής υπηρεσίας το τιμολόγιο εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παροχής. Όταν η παροχή υπηρεσίας διαρκεί, εκδίδεται τιμολόγιο κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε....”

Επειδή, στην παράγραφο 1 του άρθρου 13 του ΠΔ 186/1992 ορίζεται ότι “1. 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, στην παράγραφο 2.3 του άρθρου 2 του Κεφαλαίου Α' των εγκυκλίων: 3/1992 (1118148/936/0015/24.11.1992) 1138458/ [ΠΟΛ. 1346 /1993](#) (Ν . 2166/93) 1076242/524/ [ΠΟΛ. 1163/30.6.1994](#) (Ν . 2214/94), ορίζεται ότι :

“• 2.3. Δημόσιο, νομικά πρόσωπα, ενώσεις προσώπων κ.λ.π. μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα (παραγρ.3).

Το Δημόσιο, τα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου που δεν ασκούν επιχείρηση, οι επιτροπές και οι ενώσεις προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, οι ξένες αποστολές και οι διεθνείς οργανισμοί δεν έχουν υποχρέωση να τηρούν τα βιβλία του Κώδικα, υποχρεούνται μόνο να εκδίδουν, υποβάλλουν και διαφυλάσσουν τα στοιχεία σε όσες περιπτώσεις ορίζονται ρητά από τον Κώδικα. Έτσι, π.χ. έχουν υποχρέωση να εκδίδουν δελτία αποστολής σε περίπτωση αποστολής αγαθών σε επιτηδευματία λόγω πώλησης ή για να πωληθούν για λογαριασμό τους (άρθρο 11 παράγρ. 2), να εκδίδουν τιμολόγια:

α) για τις πωλήσεις αγαθών ή τις παροχές υπηρεσιών σε επιτηδευματίες ή πρόσωπα των παραγράφων 3 (δημόσιο, νομικά πρόσωπα, κ.λ.π.) και 4 (αγρότες και αγροτικές εκμεταλλεύσεις) (άρθρο 12 παράγρ. 4),

• 2.3.1. Ο χαρακτηρισμός των παραπάνω προσώπων ως μη κερδοσκοπικών, που κατ' αρχήν διατυπώνεται συνήθως στο καταστατικό ή στο συστατικό τους έγγραφο, κρίνεται από τον αρμόδιο προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά. Έτσι, 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.

• 2.3.2. Τα παραπάνω πρόσωπα, εκτός από το Δημόσιο, εξομοιώνονται με επιτηδευματίες και έχουν όλες τις υποχρεώσεις που απορρέουν από τις διατάξεις του Κώδικα (τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων κ.λ.π.) μόνο για τις πράξεις (δραστηριότητες) εκείνες που υπάγονται στο Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.).

Έτσι, π.χ. Σύλλογος που εκδίδει εφημερίδα, στην οποία καταχωρεί διαφημίσεις, έχει υποχρέωση να τηρεί βιβλία και στοιχεία του Κώδικα μόνο για το τμήμα των διαφημίσεων, γιατί μόνο η δραστηριότητα αυτή υπάγεται σε Φ.Π.Α. Ακόμη, αν π.χ. Δήμος ή Κοινότητα ανοίξει στην περιοχή του κατάστημα τροφίμων, αναψυκτήριο κ.λ.π. έχει υποχρέωση για τη δραστηριότητα αυτή να τηρεί τα βιβλία και τα στοιχεία του Κώδικα. Επισημαίνεται ότι οι αμιγείς δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις, σύμφωνα και με το Ν.Δ. 520/1988 (ΦΕΚ 236 Α') έχουν υποχρέωση να τηρούν τα βιβλία και στοιχεία του Κώδικα.

Διευκρινίζεται ότι οι πράξεις που υπάγονται στο Φ.Π.Α. ορίζονται ρητά από τις διατάξεις των [άρθρων 5, 6, 7, 8, 9](#) και [10 του Ν. 1642/1986](#) (ΦΕΚ 125 Α'), όπως ισχύει."

Επειδή, όπως έχει διευκρινισθεί με το υπ' αριθμ. 1097546/782/15-10-1992 έγγραφο, δεν προκύπτει υποχρέωση έκδοσης στοιχείων ΚΒΣ για τις εισπράξεις συνδρομών από τα μέλη τους. Για τις περιπτώσεις αυτές, εκδίδονται απλές αθεώρητες αποδείξεις είσπραξης. Οι συνδρομές, οι εγγραφές των μελών, καθώς και οι χορηγίες ή δωρεές προς τους συλλόγους ή σωματεία, αποτελούν εισροές κεφαλαιουχικού χαρακτήρα και στερούνται τα εννοιολογικά γνωρίσματα του εισοδήματος. Δεν εμπίπτουν στην έννοια των ακαθαρίστων εσόδων και δεν φορολογούνται.

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 23 του Ν 4174/2013 " 2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης.

Επειδή, στις παραγράφους 1 και 3 του άρθρου 62 του Ν 4174/2013 ορίζεται ότι "1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. 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, στην παράγραφο 2 του άρθρου 28 του Ν 4174/2013 ορίζεται ότι " 2. 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 εμπειριστάσιμα 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, στην παράγραφο 1 του άρθρου 21 του ΠΔ 16/1989 ορίζεται ότι " α. Οι εκθέσεις που συντάσσουν οι ελεγκτές, αποτελούν δημόσια έγγραφα που έχουν ισχύ μόνο αν θεωρηθούν από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. γιατί αυτός είναι από το νόμο το αρμόδιο όργανο για την επιβολή της φορολογίας."

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. Σάκκουλα 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 στο σώμα της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, καθώς όπως έχει γίνει και νομολογιακά δεκτό, η αιτιολογία μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται στην σχετική έκθεση ελέγχου (**ΣΤΕ 949, 950/2012, 962/2012 ΣΤΕ 2695/1993**).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, εκδόθηκε η με αριθμ...../19-02-2013 εντολή ελέγχου του προϊσταμένου της ΔΟΥ σε εκτέλεση της οποίας και μετά από έλεγχο που διενεργήθηκε συντάχθηκε η με ημερομηνία θεώρησης 22-12-2017 έκθεση. Η εν λόγω έκθεση, στην οποία παρατίθενται οι ισχύουσες διατάξεις (σελ.6-11 της έκθεσης), τα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης ενώ γίνεται υπαγωγή αυτών στον κανόνα δικαίου με τρόπο αναλυτικό (κεφάλαιο «Διαπιστώσεις ελέγχου» και «Πόρισμα ελέγχου» σελ.27-51 και 52-55 της έκθεσης), αποτελεί την αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, το προσφεύγον Σωματείο με την επωνυμία “.....”, το οποίο πραγματοποίησε έναρξη εργασιών την 12-08-2002 ως Νομικό Πρόσωπο μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα. Το ως άνω Σωματείο εγγράφηκε στα Μητρώα Σωματείου του Πρωτοδικείου σύμφωνα με την υπ’αριθμ. /2002 Απόφαση του Πρωτοδικείου Με το 3^ο άρθρο του καταστατικού του, ορίζεται ότι ο σκοπός αυτού είναι μη κερδοσκοπικός και αθλητικός.

Επειδή, στην από 22-12-2017 έκθεση ελέγχου της ΔΟΥ καταγράφονται αναλυτικά και με σαφήνεια όλα τα δεδομένα που οδήγησαν τον έλεγχο στη διαπίστωση ότι το προσφεύγον παρέκλινε από τον μη κερδοσκοπικό του σκοπό και άσκησε επιχειρηματική δραστηριότητα με τη λειτουργία σχολής εκμάθησης ΤΑΕ ΚΒΟ ΝΤΟ.

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 του Ν 4174/2013 “1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.”

Επειδή, πριν την ολοκλήρωση της υπό κρίση έκθεσης ελέγχου, συντάχθηκε το με αριθμ...../2017 Σημείωμα Διαπιστώσεων με τις επ’αυτού συνημμένες Προσωρινές Πράξεις Επιβολής Προστίμου και το οποίο θυροκολλήθηκε στις εγκαταστάσεις του προσφεύγοντος Σωματείου στις 24-11-2017 αλλά και επιδόθηκε μέσω δικαστικού επιμελητή στις 30-11-2017 στον ως, κατά δήλωσή του, νόμιμο εκπρόσωπο προκειμένου το νομικό πρόσωπο να διατυπώσει τις απόψεις του. Με το υπ’αριθμ. πρωτ. /19-12-2017 έγγραφό του, το σωματείο υπέβαλε στη ΔΟΥ σχετικό υπόμνημα με έγγραφες απόψεις-αντιρρήσεις του, οι οποίες λήφθηκαν υπόψη από τον έλεγχο.

Κατόπιν των ανωτέρω

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ...../26-01-2018 ενδικοφανούς προσφυγής του «.....», με ΑΦΜ:.....

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος νομικού προσώπου με βάση την παρούσα απόφαση:

- Υπ' αριθμ...../2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 62 Ν 4174/2013) διαχειριστικής περιόδου 01-01-2011 έως 31-12-2011

ΠΡΟΣΤΙΜΟ	4.200,00€
----------	-----------

- Υπ' αριθμ...../2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 62 Ν 4174/2013) διαχειριστικής περιόδου 01-01-2012 έως 31-12-2012:4.200,00€

ΠΡΟΣΤΙΜΟ	4.200,00€
----------	-----------

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

Ακριβές Αντίγραφο

**ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

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

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου

Διοικητικής Υποστήριξης

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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