



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 27/03/2017

Αριθμός Απόφασης: 849

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

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : **Κ. Μαβινίδου**
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@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 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013).

β. Του άρθρου 11 της με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκ. Δ.ΟΡΓ.Α1036960ΕΞ2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ968Β/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

γ. Της Απόφασης ΠΟΛ.1002/31-12-2013 του Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ55Β/16-01-2014).

2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την με αρ. πρωτοκόλλου/-2016 ενδικοφανή προσφυγή του Πολιτιστικού Συλλόγου με την επωνυμία «.» ΑΦΜ, που εδρεύει στις . Δήμου .., στην οδό . ., Τ.Κ., κατά των υπ.αρ. & .../.....-2016 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, για τα οικονομικά έτη 2001 έως 2010, συνολικού ποσού 35.965,75 ευρώ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του Πολιτιστικού Συλλόγου με την επωνυμία «.» 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:

Με τις με αριθ.,..... & .../....-2016 προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικών ετών 2001 έως 2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε συνολικός φόρος εισοδήματος σε βάρος του προσφεύγοντος ύψους 35.965,75 ευρώ.

Η αρχική εντολή ελέγχου .../.../..../.....2013 είχε εκδοθεί σύμφωνα με την ΠΟΛ 1072/2011 στην ελεγκτή Στη συνέχεια επήλθε τροποποίηση της εντολής ως προς τον ορισμό του ελεγκτή και εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. η υπ. αριθμ. .../.../..../.....2016 εντολή ελέγχου με τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της ΠΟΛ. 1072/2011 Α.Υ.Ο για το «.» και με ελεγχόμενες χρήσεις από 2000 έως 2009.

Την2016 ολοκληρώθηκε ο παραπάνω έλεγχος και όπου διαπιστώθηκαν φορολογικές διαφορές επιδόθηκαν ειδικά σημειώματα ελέγχου (Φορολογία Εισοδήματος και Κ.Β.Σ., Φ.Π.Α. Παρακρατούμενου Φόρου στο Εισόδημα από Αμοιβές τρίτων).

Εντός της προθεσμίας των πέντε ημερών από την επίδοση ο ελεγχόμενος σύλλογος υπέβαλε τις απόψεις του περί της μη αποδοχής των ειδικών σημειωμάτων (αριθμ. πρωτ./.....2016).

Ενόψει των ανωτέρω εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. η με αριθμό πρωτ./0/..../.....2016 Εντολή Μερικού Φορολογικού Ελέγχου με αιτία, την μη αποδοχή του ελέγχου που διενεργήθηκε με τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της ΠΟΛ. 1072/2011. Με βάση την εντολή αυτή διενεργήθηκε έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος στις παραπάνω χρήσεις και διαπιστώθηκε ότι ο σύλλογος δεν τήρησε βιβλία ΚΒΣ, ωστόσο κατά τα ελεγχόμενα έτη πραγματοποίησε έσοδα από διοργάνωση εκδηλώσεων-χωρών χωρίς να τηρηθεί η προβλεπόμενη διαδικασία χορήγησης απαλλαγής από το ΦΠΑ, όπως ορίζεται στην ΑΥΟ Π 6786/1986 και όπως διευκρινίστηκε με την ΠΟΛ. 1071/08-03-1995, πράξεις που συνιστούν άσκηση εμπορικής δραστηριότητας για την οποία ο σύλλογος όφειλε να τηρεί βιβλίο εσόδων εξόδων.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων με εξαίρεση τα κάθε είδους έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την

επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους, τα οποία δεν αποτελούν αντικείμενο επιβολής φόρου εισοδήματος. Ενδεικτικά αναφέρονται περιπτώσεις τέτοιων εσόδων που εξαιρούνται του φόρου όπως οι εισροές (συνδρομές) και τα δικαιώματα εγγραφής των μελών τους, τα έσοδα από εράνους, κρατικές επιχορηγήσεις, χορηγίες ιδιωτών ή επιχειρήσεων, δωρεές τρίτων κλπ. Αντίθετα έσοδα που αποτελούν αντικείμενο φορολογίας είναι για παράδειγμα οι συνδρομές από τρίτους- μη μέλη, τα έσοδα από την έκδοση και πώληση περιοδικών, βιβλίων, εντύπων σε τρίτου- μη μέλη, τα έσοδα από τη λειτουργία ιδιωτικών σχολείων, την πώληση εικόνων κλπ.

2. Παραγραφή του δικαιώματος της αρμόδιας φορολογικής αρχής για έλεγχο και καταλογισμό του συνόλου των χρήσεων από το έτος 2000 έως το 2009, με βάση την πρόσφατη απόφαση του ΣτΕ 888/2016.

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, το άρθρο 101§2 ν. 2238/94 ορίζει ότι: «Επίσης, στο φόρο αυτόν υπόκεινται και τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπά ή αλλοδαπά νομικά πρόσωπα δημόσιου ή ιδιωτικού δικαίου, στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους ιδρύματα».

Επειδή, το άρθρο 99§1 ν. 2238/94 ορίζει ότι: «1. Αντικείμενο του φόρου είναι: ...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.

Επειδή στην αριθμ. 1041959/10591/Β0012/23.4.2008 διοικητική λύση του Υπουργείου Οικονομικών σχετικά με τη “Φορολογική μεταχείριση νομικού προσώπου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα” διευκρινίζεται ότι: «.... ο εν λόγω σύλλογος φορολογείται για τα εισοδήματα του από την εκμίσθωση ενός ξενοδοχείου (45 κλινών) και δύο διαμερισμάτων, καθώς και για το κέρδος που ενδεχομένως αποκτά από την πώληση βιβλίων κλπ. Ακόμη, οι συνδρομές των μελών, **τα έσοδα από τη διοργάνωση χοροεσπερίδων**, τα έσοδα από λαχειοφόρους κληρώσεις και από κρατικές (ή από άλλους φορείς) επιχορηγήσεις, καθώς και από διαφημίσεις που καταχωρούνται σε περιοδικό (τριμηνιαίο) που εκδίδεται και διανέμεται δωρεάν στα μέλη του, **απαλλάσσονται της φορολογίας ως λοιπά έσοδα πραγματοποιούμενα κατά την επιδίωξη του σκοπού του**. Στην περίπτωση όμως που το περιοδικό που εκδίδεται πωλείται, το κέρδος από τη δραστηριότητα αυτή φορολογείται (αρ. πρωτ.1067058/10988π.ε./Β0012/19.12.2007 έγγραφό μας).η διαπίστωση του γεγονότος ότι το εν λόγω νομικό πρόσωπο πραγματοποιεί το σκοπό που αναγράφεται στο καταστατικό του αποτελεί θέμα πραγματικό που εξετάζεται από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας

Φορολογούσας Αρχής, λαμβάνοντας υπόψη τα πραγματικά περιστατικά, τον τρόπο κτήσης και διάθεσης των εσόδων του, το καταστατικό του κλπ.

Επειδή στην υπ' αρ. 373/2003 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., διευκρινίζεται ότι : «... προκειμένου περί μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπών νομικών προσώπων δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, αντικείμενο του φόρου εισοδήματος αποτελεί το καθαρό εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή μόνο από την εκμίσθωση ακινήτων, καθώς και από κινητές αξίες και δη ανεξαρτήτως του αν τα άνω εισοδήματα επραγματοποιήθηκαν κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού των (ΣΤΕ 1569/1969, 249/1975).... για να θεωρηθεί ένα νομικό πρόσωπο μη κερδοσκοπικό, απαιτείται κατ' αρχήν, να μην έχει κατά το καταστατικό του, ως σκοπό αυτού, την απόκτηση κερδών, εάν δε λειτουργεί πράγματι υπό όρους διαφόρους των οριζόμενων στο καταστατικό, απαιτείται επίσης να μην έχει ούτε κατά τους όρους αυτούς, ως σκοπό, την απόκτηση κέρδους. Εξάλλου, συντρεχουσών των ανωτέρω προϋποθέσεων, το νομικό πρόσωπο διατηρεί το χαρακτήρα του, ως μη κερδοσκοπικού, και αν από τη δραστηριότητά του αποκομίζει έσοδα προς κάλυψη των δαπανών του και να έχει ενδεχομένως περίσσειμα (κέρδος), που διατίθεται αποδεδειγμένως προς περαιτέρω ανάπτυξη της δραστηριότητάς του και προώθηση του σκοπού αυτού (Στε 1569/69, 249/75, 3139/71, 3132/81 κ.α.). Επίσης, ενόσω διατηρεί τον άνω χαρακτήρα του εξακολουθεί να φορολογείται μόνον για το εισόδημα από την εκμίσθωση ακινήτων και από κινητές αξίες και όχι για τα λοιπά εισοδήματα αυτού, τα οποία θα υπαχθούν σε φορολογία μόνον αν αναιρεθεί τελικώς ο μη κερδοσκοπικός χαρακτήρας του. Το ότι αυτή είναι η αληθής έννοια της διατάξεως του άρθρου 99, παρ. 1 περ. ε' του Ν. 2238/94, προκύπτει εκ του ότι μόνον για τα άνω περιοριστικώς μνημονευόμενα εισοδήματα (από εκμίσθωση ακινήτων και από κινητές αξίες) διαλαμβάνει ρητώς αυτή για την υπαγωγή σε φορολογία, ενώ η υπό αρνητική διατύπωση μη υποβολή σε φορολογία των λοιπών εισοδημάτων και γενικότερα εσόδων που πραγματοποιούνται κατά την εκπλήρωση του σκοπού των νομικών αυτών προσώπων, δεν μπορεί να οδηγήσει τον ερμηνευτή του δικαίου σε αντίθετη ερμηνευτική εκδοχή, στο να δεχθεί δηλαδή τη διεύρυνση της φορολογικής αυτών επιβάρυνσης και πέραν της ρητής υπό του νόμου προβλεπόμενης τοιαύτης ... οι συνδρομές των μελών, οι χορηγίες, οι δωρεές, ή οι κάθε είδους οικονομικές ενισχύσεις προς την εταιρία, που προβλέπονται από το καταστατικό και αποτελούν τους αναγκαίους πόρους για την επιδίωξη και ευόδωση του πολιτιστικού σκοπού της, στερούνται των εννοιολογικών γνωρισμάτων του εισοδήματος και δεν εμπίπτουν στην έννοια των ακαθαρίστων εσόδων για να φορολογηθούν...».

Επειδή τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα απαλλάσσονται από το ΦΠΑ για έσοδα που πραγματοποιούν από ευκαιριακού χαρακτήρα εκδηλώσεις όταν τις οργανώνουν για την οικονομική τους ενίσχυση, εφόσον οι εκδηλώσεις αυτές δεν ξεπερνούν τις δυο (2) το έτος και κατόπιν έγγραφης άδειας από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. (εγκ. ΦΠΑ 1030141/1349/ΠΟΛ 1071/8-3-95 και άρθρο 22 ν.2859/00).

Ειδικότερα στην ως άνω ΠΟΛ. ορίζεται ότι για την εφαρμογή της περίπτωσης ιθ' της παραγράφου 1 του άρθρου 18 απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. τα έσοδα από ευκαιριακού χαρακτήρα εκδηλώσεις, που οργανώνουν τα πρόσωπα των περιπτώσεων δ', ι', ιγ', ιε', ιστ' και ιζ' της παραγράφου αυτής για την οικονομική τους ενίσχυση, εφόσον οι εκδηλώσεις αυτές δεν ξεπερνούν τις (2) δύο κατ' ανώτατο όριο ανά έτος. Κατά τα λοιπά, ισχύουν οι οδηγίες που δόθηκαν με την Π.6786/640/7.10.1986 Α.Υ.Ο. για τη χορήγηση της ανωτέρω απαλλαγής μόνο από τον αρμόδιο προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. της έδρας του αιτουμένου την απαλλαγή προσώπου.

Περαιτέρω στην Π.6786/640/7.10.1986 Α.Υ.Ο. ορίζεται ότι: «1. Η απαλλαγή από το φόρο προστιθέμενης αξίας της παροχής υπηρεσιών και της παράδοσης αγαθών που ενεργούνται από τα πρόσωπα που αναφέρονται στη διάταξη της περίπτωσης ιθ' της [παραγράφου 1 του άρθρου 18](#) του ανωτέρω νόμου, με την ευκαιρία εκδηλώσεων που οργανώνονται από αυτά για την οικονομική ενίσχυση, παρέχεται στα πρόσωπα που τη δικαιούνται, ύστερα από αίτησή τους, που υποβάλλεται στον οικον. έφορο της περιφέρειας που έχουν την έδρα τους και έγκριση αυτού.

2. Στην αίτηση και την αντίστοιχη έγκριση του οικον. εφόρου αναγράφεται, κατά περίπτωση, το είδος των υπηρεσιών, καθώς και το είδος και η ποσότητα των αγαθών, των οποίων ζητείται η απαλλαγή από το φόρο.

3. Ο οικον. έφορος εγκρίνει την απαλλαγή μετά από έλεγχο ότι συντρέχουν οι σχετικές προϋποθέσεις του νόμου (νομότυπος σύσταση, επιδιωκόμενος σκοπός κ.τ.λ.).

Επειδή με την αριθμ. πρωτ. 1121040/ 2015 1120034/13.10.2015 διοικητική λύση του Υπουργείου Οικονομικών διευκρινίστηκαν τα παρακάτω: «...1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ιη' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000), όπως ισχύει, απαλλάσσεται από το φόρο η παροχή υπηρεσιών και η παράδοση αγαθών από τα πρόσωπα που αναφέρονται στις περ. δ', θ', ιβ', ιδ', ιε' και ιστ' της ίδιας παραγράφου, με την ευκαιρία εκδηλώσεων που οργανώνονται από αυτά για την οικονομική τους ενίσχυση. Σύμφωνα με την ΑΥΟ Π.6786/640/7.10.1986 και τις διευκρινίσεις που δόθηκαν με την εγκύκλιο 10301141/1341/393 /Α0014/ ΠΟΛ.1071/ 8.3.1995, η εν λόγω απαλλαγή εφαρμόζεται για δύο εκδηλώσεις ετησίως και παρέχεται στα πρόσωπα που τη δικαιούνται ύστερα από αίτησή τους που υποβάλλεται στον Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. της περιφέρειας που έχουν την έδρα τους και έγκριση αυτού.

2. Βάσει των ανωτέρω, ένα πρόσωπο, για να δικαιούται της σχετικής απαλλαγής των ευκαιριακών εκδηλώσεων που προβλέπεται στην περ. ιη', πρέπει κατ' αρχήν να εμπίπτει σε μία από τις αναφερόμενες στην εν λόγω διάταξη απαλλαγές, όπως οι προβλεπόμενες για τις εκπαιδευτικές, κοινωνικές ή πολιτιστικές υπηρεσίες. Προς τούτο και εφόσον αποτελεί προϋπόθεση για την εφαρμογή της σχετικής απαλλαγής, εξετάζεται ο κερδοσκοπικός ή μη χαρακτήρας ενός νομικού προσώπου, όπως προκύπτει από τη νομική του μορφή, το καταστατικό του και τα πραγματικά περιστατικά, ο έλεγχος των οποίων εμπίπτει στην αρμοδιότητα της οικείας Δ.Ο.Υ.. Επισημαίνεται ότι, σύμφωνα με πάγια νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΔΕΕ), ο μη κερδοσκοπικός χαρακτήρας ενός προσώπου συνίσταται όχι στη μη επίτευξη πλεονάσματος στο

τέλος μιας χρήσης, αλλά στη μη διανομή του πλεονάσματος αυτού ως κέρδους στα μέλη του (ενδεικτικά υπόθεση C – 174/00).... 3. Περαιτέρω, **σε περίπτωση μη έγκρισης της απαλλαγής της ευκαιριακής εκδήλωσης που διοργανώνει πρόσωπο που για τη λοιπή του δραστηριότητα απαλλάσσεται από το ΦΠΑ, το πρόσωπο αυτό υποχρεούται να ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ για την εν λόγω εκδήλωση και στην περίπτωση αυτή θα έχει όλες τις υποχρεώσεις και τα δικαιώματα που προβλέπονται για τους υποκειμένους στο φόρο από τις διατάξεις του Κώδικα ΦΠΑ.** Για την ένταξη στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ., όπου θα υποβάλλονται οι δηλώσεις ΦΠΑ για την εκδήλωση, δήλωση μεταβολών, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 10 του ΚΦΔ (ν.4174/2013). Το εν λόγω πρόσωπο οφείλει να παραμείνει στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ καθ' όλη τη διάρκεια που πραγματοποιεί πράξεις συνδεδεμένες με τη φορολογητέα του δραστηριότητα, προκειμένου να μπορεί ορθώς να τηρεί τις υποχρεώσεις του κανονικού καθεστώτος. Μετά το πέρας αυτής και εφόσον πλέον δεν πραγματοποιεί ή δεν προτίθεται να πραγματοποιήσει φορολογητέες πράξεις, οφείλει να επανέλθει στο απαλλασσόμενο καθεστώς με την υποβολή δήλωσης μεταβολών κατά τις ανωτέρω διατάξεις του ΚΦΔ».

Επειδή, στο άρθρο 2 παρ. 3 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι « 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 ΑΠΟΦ 111/1992: Π.3:ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΗ ΕΓΚΥΚΛΙΟΣ ΚΒΣ στο άρθρο 2 ορίζεται ότι : «2.3.1. Ο χαρακτηρισμός των παραπάνω προσώπων ως μη κερδοσκοπικών, που καταρχήν 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.λπ.) μ ό ν ο γ ι α τις πράξεις (δραστηριότητες) ε κ ε ί ν ε ς 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.λπ. έχει υποχρέωση για τη δραστηριότητα αυτή να τηρεί τα βιβλία και τα στοιχεία του Κώδικα...».

Επειδή, το ΝΣΚ με την αριθμ.383/1973 γνωμοδότησή του, ερμηνεύοντας τις αντίστοιχες διατάξεις του άρθρου 99 παρ.1 περ.ε) του ΚΦΕ, γνωμοδότησε ότι τα εισοδήματα των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που προκύπτουν από δραστηριότητα, η οποία δε συνιστά άσκηση της μη κερδοσκοπικής αποστολής αυτών, δεν απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος έστω κι 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 τα 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 τους (Εγκ.Ν.6936/1223/ΠΟΛ.167/1973).

Επειδή, ο χαρακτηρισμός ενός νομικού προσώπου ως μη κερδοσκοπικού, ανεξάρτητα από το χαρακτηρισμό που του έχουν δώσει οι ιδρυτές του και προκύπτει από το καταστατικό, δεν συνεπάγεται τη μη τήρηση των προβλεπόμενων διαδικασιών ως προς τις φορολογικές υποχρεώσεις. Ο προγραμματισμός των δράσεων οποιoδήποτε συλλόγου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα απαιτεί ιδιαίτερη προσοχή, προκειμένου να τηρείται η φορολογική νομοθεσία ανεξάρτητα από το μη κερδοσκοπικό χαρακτήρα τους. Επιπλέον, από τη στιγμή που ο σύλλογος διαθέτει φορολογική και νομική υπόσταση, υποχρεούται να διασφαλίζει ότι τα παραστατικά εσόδων και εξόδων του πέραν του σκοπού τους, είναι και ως προς την τυπική διάσταση απόλυτα σύμνομα με τη ισχύουσα φορολογική νομοθεσία. Οποιαδήποτε άλλη πρακτική δε δικαιολογείται λόγω του μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα του συλλόγου.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση:

Κατά τις ελεγχόμενες περιόδους από 01/01/2000 μέχρι 31/12/2009 ο σύλλογος τηρούσε βιβλίο ταμείου για την παρακολούθηση των εσόδων και εξόδων του. Όπως προκύπτει από το βιβλίο ταμείου τα έσοδα του συλλόγου για την ελεγχόμενη χρονική περίοδο προέρχονταν από χορηγίες, οικονομικές ενισχύσεις. Για τα έσοδα αυτά δεν βρέθηκαν τα αντίστοιχα γραμμάτια είσπραξης, πλην ελαχίστων ανάμεσα στα παραστατικά εξόδων. Ο ελεγχόμενος σύλλογος δεν προσκόμισε στον έλεγχο μέχρι και την ημερομηνία σύνταξης της παρούσας έκθεσης μπλοκ γραμματίων είσπραξης. Συνεπώς δεν είναι δυνατή η επαλήθευση της πραγματοποίησης των δαπανών κατά την εκπλήρωση του σκοπού του εν λόγω Συλλόγου.

Τα λοιπά έσοδα αναφέρονται σε έσοδα από χορούς που διοργάνωνε ο σύλλογος με διάθεση προσκλήσεων με σκοπό την οικονομική του ενίσχυση. Ελέγχθηκε η τήρηση των διατάξεων της παρ.1 περ.ιη) του άρθρου 22 του Ν.2859/2000 σχετικά με τη διαδικασία χορήγησης της εν λόγω απαλλαγής από το ΦΠΑ για την πραγματοποίηση αυτών των εκδηλώσεων και διαπιστώθηκε ότι δεν τηρήθηκε η προβλεπόμενη διαδικασία χορήγησης της εν λόγω απαλλαγής, δηλαδή η υποβολή αίτησης εκ μέρους του συλλόγου, η εξέταση του αιτήματος από μέρους της Δ.Ο.Υ. και η έγκρισή του. Επομένως, τα έσοδα που προέκυψαν από τις εκδηλώσεις αυτές διατέθηκαν στο σύλλογο προς εκπλήρωση του σκοπού του, ωστόσο δεν πραγματοποιήθηκαν κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού του.

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι ο σύλλογος κατά τα ελεγχόμενα έτη πραγματοποίησε φορολογητέα έσοδα, για τα οποία είχε υποχρέωση τήρησης βιβλίων και υποβολής δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος. Από τον έλεγχο προέκυψε ότι δεν υποβλήθηκε δήλωση φορολογίας εισοδήματος για τις χρήσεις 2001, 2006 ενώ για τις υπόλοιπες χρήσεις υποβλήθηκαν ανακριβείς δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

Ως προς τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ.11 του Ν.4174/13 ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες 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...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ.1 του Ν.2238/94 ορίζεται ότι: « Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ.5 του Ν.2238/94 ορίζεται ότι: «Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το Δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο 15 ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης...». Ο σύλλογος δεν έχει υποβάλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τις χρήσεις 2001 και 2006.

Επειδή, με τους παρακάτω νόμους παρατάθηκε διαδοχικά το δικαίωμα του δημοσίου ως ακολούθως:

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

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

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

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

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

Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 18 παρ 2 Ν. 4002/2011 (ΦΕΚ Α΄ 180/2011) ορίζεται ότι: «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2012».

Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 2 παρ. 1. Ν 4098/2012 (ΦΕΚ Α' 249/20-12-2012) ορίζεται ότι: «Η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση

φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις 31.12.2012, παρατείνεται μέχρι 31.12.2013».

Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 37 παρ.5 Ν 4141/2013 ορίζεται ότι: ««Από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις.

Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2013 και μετά.»

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

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

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

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

Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 72 § 3 του Ν. 4174/2014 ορίζεται ότι: «3. Για χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έχει εκδοθεί μέχρι την 31.12.2013 εντολή ελέγχου, εφαρμόζονται οι διατάξεις του κεφαλαίου 7 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εφόσον κατά το χρόνο έναρξης ισχύος αυτού δεν έχει γίνει έναρξη του ελέγχου. Ως έναρξη του ελέγχου για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου λογίζεται η θεώρηση των βιβλίων του φορολογουμένου από όργανο της Φορολογικής Διοίκησης ή η κοινοποίηση πρόσκλησης για επίδειξη βιβλίων στον έλεγχο, στην περίπτωση που δεν είναι δυνατή η θεώρηση των βιβλίων ή η έκδοση της εντολής ελέγχου στην περίπτωση που δεν τηρούνται βιβλία. Ως έναρξη ελέγχου κατά την έννοια του πρώτου εδαφίου θεωρείται και η αποστολή έως τις 31.12.2013 επιστολής στο φορολογούμενο, με την οποία του γνωστοποιείται ότι έχει εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου. Σε περίπτωση κατά την οποία, έως τις 31.12.2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για οποιονδήποτε λόγο, μετά την ημερομηνία αυτή, για την ίδια χρήση, περίοδο, φορολογική υπόθεση ή υποχρέωση, εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου, οι έννομες συνέπειες της έκδοσης της αρχικής εντολής δεν θίγονται».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση η υπ' αριθμ.-2013 αρχική εντολή ελέγχου είχε εκδοθεί κατά το χρόνο έναρξης ισχύος του άρθρου 37 παρ.5 του Ν.4141/2013 καθώς και του άρθρου 22 του Ν.4203/2013 και είχε αποσταλεί με συστημένη επιστολή (.....) η με αριθμό πρωτοκόλλου-2013 γνωστοποίηση. Η νέα εντολή εκδόθηκε κατόπιν της μη αποδοχής του ειδικού σημειώματος της ΠΟΛ 1072/2011.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από-2016 έκθεση ελέγχου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ., επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από-2016 και με αρ.πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής και την επικύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστικό φορολογικό αποτέλεσμα του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΕΤΗ	ΚΥΡΙΟΣ ΦΟΡΟΣ	ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ	ΣΥΝΟΛΟ €
2001	1.433,97	1.720,76	3.154,73
2002	1.126,19	1.351,43	2.477,62
2003	1.074,50	1.289,40	2.363,90
2004	1.150,00	1.380,00	2.530,00
2005	1.648,25	1.977,90	3.626,15
2006	1.388,64	1.666,37	3.055,01
2007	1.473,12	1.767,74	3.240,86
2008	1.930,20	2.316,24	4.246,44
2009	1.780,00	2.136,00	3.916,00
2010	3.343,20	4.011,84	7.355,04
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ			35.965,75

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
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.