



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Αριθμός Απόφασης: 991/12-9-2016

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών

Υποδ/νση Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

Τμήμα Α7 – Επανεξέτασης

Εγνατία 45, Τ.Κ.: 546 30 – Θεσσαλονίκη

Αριθ. τηλ.:

Αριθ. fax: 2313333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (Φ.Ε.Κ. 170Α'/26-07-2013).

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

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της με αριθμό Δ6Α 1118225 ΕΞ 2013 / 24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 1.893Β'/2013) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

ε. Της με αριθμό Δ6Α 1198069 ΕΞ 2013 / 30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 3.367Β'/2013) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

στ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205 ΕΞ 2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 3.250Β'/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της με αριθμό Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 / 08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών ως προς τις Διευθύνσεις

Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

- ζ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α. 1006534 ΕΞ 2015 (ΦΕΚ Β΄ 165/19-1-2015) Απόφασης της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε., καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».
- η. Της με αριθμό Δ.Ε.Δ. Β1 1052867 ΕΞ 2015 / 21-04-2015 (Φ.Ε.Κ. 815Β΄/07-05-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
- θ. Της ΠΟΛ.1002/31-12-2013 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. (Φ.Ε.Κ. 55Β΄/16-01-2014).
2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Τη με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανή Προσφυγή του, **Α.Φ.Μ.:**....., νομίμως εκπροσωπούμενο από τον Πρόεδρο αυτού (**Α.Φ.Μ.**), κατά
α)της **υπ αριθμ.** Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του Ν.4174/2013 για το φορολογικό έτος 2015 **του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.**φορολογικού έτους 2015
4. Την υπ' αριθμ. πρωτ..... **Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του Ν.4174/2013 της Δ.Ο.Υ.** ,, για το φορολογικό έτος 2015 της οποίας ζητείται η ακύρωση ή η τροποποίηση.
5. Την από ,, **έκθεση μερικού ελέγχου προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ.**
6. Τη με ημερομηνία ,, Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** **ΑΛ**....., ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
7. Την με ημερομηνία σύνταξης «Έκθεση – Εισήγηση επί υποβληθείσας Ενδικοφανούς Προσφυγής (άρθρο 63 Ν.4174/2013)» του Τμήματος Α8 - Επανεξέτασης της Διεύθυνσής μας, με την οποία εισηγείται την απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής του **(Α.Φ.Μ.)** η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Από τον έλεγχο που έγινε στον προσφεύγοντα σύλλογο από τη Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.2238/1994 και της ΠΟΛ. 1037/2005 και σε εκτέλεση της υπ. αριθμ. σχετικής εντολής ελέγχου, συντάχθηκε η από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ.

Σημειώνεται, ότι για τη συγκεκριμένη υπόθεση είχε εκδοθεί αρχικά η υπ. αριθμ. εντολή ελέγχου από την ίδια Δ.Ο.Υ., με την οποία συντάχθηκε το υπ'αριθμ. ειδικό σημείωμα ελέγχου διαπιστώσεων φορολογίας εισοδήματος και Κ.Β.Σ. & το υπ'αριθμ. ειδικό σημείωμα διαπιστώσεων Φ.Π.Α, κατ'εφαρμογή των διατάξεων της Πολ.1072/2011, τα οποία δεν αποδέχθηκε ο προσφεύγων με αποτέλεσμα να ελεγχθεί η υπόθεση σύμφωνα με τις διατάξεις της Πολ. 1037/2005 (αρ.13, παρ.2 πολ.1072/2011).

Από την ως άνω έκθεση προκύπτει ότι ο κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις δεν τήρησε βιβλία αν και ήταν υπόχρεος σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ.2 παρ.1 & 3 του Κ.Β.Σ.

Απόρροια των διαπιστώσεων της προαναφερόμενης Έκθεσης Ελέγχου Προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. ήταν να εκδοθεί από τη Δ.Ο.Υ. η υπ' αριθμ. **Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54.**

- Με την υπ' αρ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ..... φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο για μη διαφύλαξη βιβλίων και στοιχείων κατά τις διατάξεις του άρθρου 13 παρ.2 του Κ.Φ.Δ. και του άρθρου 8 του Κ.Φ.Α.Σ. ποσού 2.500,00 ευρώ, βάση των διατάξεων άρθρου 54 παρ.1 περ.η & παρ.2 περ.ε' του Ν.4174/2013.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά να ακυρωθεί μερικά ή ολικά ή να τροποποιηθεί η προσβαλλόμενη πράξη για τους παρακάτω λόγους:

1. Η υποκειμενική υπόσταση του εγκλήματος και δη η υποβολή ανακριβών δηλώσεων δεν δύναται να στηριχθεί μόνο σε ενδεχόμενο δόλο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 του Ποινικού Κώδικα.
2. Οι ελεγχόμενες χρήσεις έχουν παραγραφεί οριστικά, εφόσον υπάγονται εμφανώς σε πενταετή παραγραφή.
3. Τα έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την εκπλήρωση του σκοπού των μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικών προσώπων δεν αποτελούν αντικείμενο του φόρου αλλά προέρχονται αποκλειστικά και μόνο από χορηγίες. Προς επίρρωση δε των ισχυρισμών αυτών επικαλείται την αριθμ. 389/2000 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους.
4. Τυχάνει ουσιαστικά αβάσιμη η αποδιδόμενη σ'αυτόν κατηγορία της μη διαφύλαξης φορολογικών αρχείων του συλλόγου. Ειδικότερα:

i. Κάθε Αθλητικό Σωματείο τηρεί υποχρεωτικά (άρθρο 6 του Ν. 2725/1999) τα παρακάτω βιβλία, τα οποία θα πρέπει πριν από την χρήση τους να θεωρούνται από την Υπηρεσία μας (Τμήμα Κοινωνικής Αλληλεγγύης της Διεύθυνσης Δημόσιας Υγείας Περιφερειακής Ενότητας) .

1. Μητρώου Μελών
2. Πρακτικών Συνεδριάσεων Γενικών Συνελεύσεων
3. Πρακτικών Συνεδριάσεων Διοικητικού Συμβουλίου
4. Εσόδων – Εξόδων (Ταμείου).
5. Περιουσιακών Στοιχείων.
6. Πρωτοκόλλου εισερχόμενων και εξερχόμενων εγγράφων

ii. Όπως προαναφέρθηκε «Τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων 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, όπως οι εισφορές (συνδρομές) και τα δικαιώματα εγγραφής των μελών τους, τα έσοδα από εράνους, κρατικές επιχορηγήσεις, χορηγίες ιδιωτών ή επιχειρήσεων, δωρεές τρίτων, (σχετική η Γνμδ ΝΣΚ 389/2000).

iii. Η ανάρτηση διαφημιστικών διαφανειών (μπάνερς) από τους ίδιους τους χορηγούς σε χώρο που απλώς το Σωματείο πραγματοποιούσε τις γνωστές Πανελλήνιες «Γιορτές ποταμού», αφενός **δεν αποτελούν προωθητική διαφημιστική ενέργεια από το Σωματείο μας που καμία συμμετοχή δεν είχε**, η δε χρηματικές καταβολές αφορούσαν δωρεές προς ευόδωση του σκοπού μας, μη υπαγόμενες σε φορολογία εισοδήματος, επειδή δεν είχαν τα χαρακτηριστικά του εισοδήματος

iv. Τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, αν δεν υποχρεούνταν στην καταβολή φόρου εισοδήματος, **δεν τηρούσαν φορολογικά βιβλία θεωρημένα από τις φορολογικές αρχές**, αλλά από τις αρμόδιες αυτοδιοικητικές, όπως αναλυτικά αναφέρθηκε ανωτέρω. Συνεπώς, η απώλεια αυτών δεν επιφέρει πρόστιμο του εδαφίου ή της παραγράφου 1 του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 περί Κ.Φ.Δ., **το οποίο αναφέρεται σε τήρηση λογιστικών βιβλίων και αρχείων και όχι εξωλογιστικών**, αλλά πρόστιμο του εδαφίου α' της συγκεκριμένης παραγράφου του άρθρου αυτού, που σύμφωνα με την παράγραφο 2 εδάφιο α' του ίδιου άρθρου προσδιορίζεται σε εκατό (100) ευρώ.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό περί ύπαρξης δόλου ή αμέλειας που αφορά στην ανακρίβεια των δηλούμενων στοιχείων πρέπει αυτός να απορριφθεί ως αβάσιμος για τους παρακάτω λόγους:

Επειδή, οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν στα πλαίσια της Διοικητικής διαδικασίας και διέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4174/2013) καθώς και από τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν.2690/1999) και ως εκ τούτου οι προϋποθέσεις του Ποινικού Κώδικα δεν έχουν εφαρμογή στη συγκεκριμένη διαδικασία.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό περί παραγραφής των ελεγχόμενων χρήσεων πρέπει αυτός να απορριφθεί ως αβάσιμος για τους παρακάτω λόγους:

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ.11 του Ν.4174/2013 «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».

Επειδή, σύμφωνα με το Ν.2238/1994, άρθρο 107 παρ.1 «κάθε νομικό πρόσωπο του άρθρου 101 υποχρεούται να υποβάλλει δήλωση φόρου εισοδήματος στον αρμόδιο προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ». Ακόμη, στην παρ. 2β του ίδιου άρθρου «Η δήλωση της προηγούμενης παραγράφου υποβάλλεται : α)... και β)) από τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 2 του άρθρου 101, μέχρι τις 10 Μαρτίου του οικείου οικονομικού έτους για τα εισοδήματα που απέκτησαν μέσα στο αμέσως προηγούμενο έτος, ανεξάρτητα αν τα εισοδήματα αυτά υπόκεινται ή όχι σε φορολογία»

Επειδή, για τις ελεγχόμενες χρήσεις η παραγραφή ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ.1 του Ν. 2238/1994 σύμφωνα με τις οποίες «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 την επιβολή φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπενταετίας». Ακόμη, στην παρ.5 του άρθρου 84 ορίζεται ότι «Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης 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 δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης».

Επειδή, σύμφωνα με το αρ.113 του Ν.2238/1994 «Οι διατάξεις των άρθρων 65 ως 72,74,75,79,80,81, 83 ως 85 εφαρμόζονται αναλόγως και στη φορολογία εισοδήματος των νομικών προσώπων τα οποία αναφέρονται στο άρθρο 101».

Αναφορικά με τον ισχυρισμό ότι το εισόδημα που επικαλείται η έκθεση ελέγχου αφορά δωρεά των επιχειρήσεων και συνεπώς δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος, ενώ η ανάρτηση διαφημιστικών διαφανειών από τους χορηγούς σε χώρο που το σωματείο (ο σύλλογος) πραγματοποιούσε εκδηλώσεις (γιορτές ποταμού), δεν αποτελούν διαφημιστική ενέργεια του σωματείου, αλλά πρέπει αυτός να απορριφθεί ως αβάσιμος για τους παρακάτω λόγους:

Επειδή, στο άρθρο 78 του Α.Κ. ορίζεται ότι «ένωση προσώπων που επιδιώκει σκοπό μη κερδοσκοπικό αποκτά προσωπικότητα όταν εγγραφεί σε ειδικό δημόσιο βιβλίο (σωματείο) που τηρείται στο Πρωτοδικείο της έδρας του», ενώ στο άρθρο 80 του Α.Κ. «το καταστατικό, για να είναι έγκυρο, πρέπει να καθορίζει: 1)...., 2),...3)τους πόρους του σωματείου...».

Επειδή, στο άρθρο 80 του Α.Κ. ορίζεται ότι «στο καταστατικό, για να είναι έγκυρο πρέπει να καθορίζει: 1.το σκοπό, την επωνυμία και την έδρα του σωματείου, 2. Τους όρους της εισόδου, της αποχώρησης και της αποβολής των μελών, καθώς και τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις τους, 3.τους πόρους του σωματείου,....»

Επειδή, σύμφωνα με άρθρο 2 παρ. 1 του Π.Δ. 186/1986: «Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση», ενώ σύμφωνα με το ίδιο άρθρο παρ.3 του Κ.Β.Σ., όπως ίσχυε κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις «3. Το Δημόσιο και κάθε άλλο νομικό πρόσωπο μη επιτηδευματίας, οι επιτροπές και οι ενώσεις προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, οι ξένες αποστολές και οι διεθνείς οργανισμοί, υποχρεούνται μόνο στην έκδοση, υποβολή και διαφύλαξη των στοιχείων που ορίζονται ρητά από τον Κώδικα αυτό.

Τα πρόσωπα αυτά, εκτός από το Δημόσιο, όταν ενεργούν πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που υπάγονται στο Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), θεωρούνται επιτηδευματίες μόνο για τη δραστηριότητά τους αυτή και έχουν τις υποχρεώσεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 99 παρ.1 περίπτωση ε' του Ν.2238/1994, αντικείμενο του φόρου είναι:

«σε ημεδαπά νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, το καθαρό εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή ή αλλοδαπή μόνο από την εκμίσθωση ακινήτων και από κινητές αξίες. Δεν αποτελούν αντικείμενο φορολογίας τα λοιπά

εισοδήματα αυτών των νομικών προσώπων, καθώς και τα κάθε είδους άλλα έσοδά τους που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 101 παρ.2 του Ν.2238/1994 «στο φόρο υπόκεινται και τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπά ή αλλοδαπά νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους ιδρύματα.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 107 παρ.1 του Ν.2238/1994, «κάθε νομικό πρόσωπο του άρθρου 101 υποχρεούται να υποβάλλει δήλωση φόρου εισοδήματος στον αρμόδιο προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 105 παρ 12 & 13 του Ν.2238/1994:

«12.Τα εισοδήματα των νομικών προσώπων και ιδρυμάτων της παρ. 2 του άρθρου 101 προσδιορίζονται ως εξής:

α) Τα εισοδήματα από ακίνητα, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 20 έως 23.

β) Τα εισοδήματα από κινητές αξίες, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 24 έως 27. Κατ' εξαίρεση, για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος από τόκους που αποκτούν αυτά τα νομικά πρόσωπα, εκπίπτουν οι τόκοι που καταβάλλονται σε δανειοδοτικούς φορείς, μέχρι το ύψος του συνολικού ακαθάριστου εισοδήματος από τόκους.

γ) Τα εισοδήματα από γεωργικές εκμεταλλεύσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 40 και 41.

δ) Τα εισοδήματα τα οποία δεν μπορούν να υπαχθούν σε μια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 48, 49 και 50.

13. Για την εξεύρεση του συνολικού καθαρού φορολογητέου εισοδήματος των νομικών προσώπων και ιδρυμάτων της προηγούμενης παραγράφου, εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις των παρ. 3, 4 και 7 του άρθρου 4»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ.1 του Ν.2238/94 «εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις είναι το κέρδος που αποκτάται από ατομική ή εταιρική επιχείρηση εμπορική, βιομηχανική ή βιοτεχνική ή από την άσκηση οποιουδήποτε κερδοσκοπικού επαγγέλματος, το οποίο δεν υπάγεται στα ελεύθερα επαγγέλματα που αναφέρονται στο άρθρο 48».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1031/07-02-2001, ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις ή ελευθέρια επαγγέλματα των αστικών μη κερδοσκοπικών εταιριών, υποκείμενο σε φόρο θεωρείται μόνο αυτό που προέρχεται από καθαρά εμπορικές δραστηριότητες ή την άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος (π.χ. τέλεση δημόσιων θεαμάτων, έκδοση εφημερίδων, προβολή κινηματογραφικών ταινιών, ενοίκια, τόκοι καταθέσεων κτλ.). Αντίθετα οι συνδρομές και εγγραφές των μελών, καθώς και οι χορηγίες ή δωρεές προς αυτές, επειδή αποτελούν εισροές κεφαλαιουχικού

χαρακτήρα, δηλαδή στερούνται τα εννοιολογικά γνωρίσματα του εισοδήματος δεν εμπίπτουν στην έννοια των ακαθάριστων εσόδων, για να φορολογηθούν, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 παρ. 1 του Ν.2238/94. Φυσικά, τα ποσά των χορηγιών που παρέχονται για την τέλεση δραστηριοτήτων που εκτελούνται από τους υπόψη φορείς μειώνουν το κόστος αυτών.

Επειδή, η έννοια της χορηγίας διαφοροποιείται ως προς τη δωρεά, δεδομένου ότι η δωρεά συνίσταται στην παροχή, παραχώρηση ή μεταβίβαση οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου άνευ ανταλλάγματος. Αντίθετα, η χορηγία είναι η οικονομική παροχή βασικώς χωρίς αντάλλαγμα που γίνεται προς πραγματοποίηση έργου αλλά και εκδήλωσης κοινωνικής, θρησκευτικής, αθλητικής κ.λπ., τις δαπάνες των οποίων τείνει να καλύψει η χορηγία (γνωμ.Ν.Σ.Κ. 430/1993). Σε κάθε περίπτωση χορηγίας πρέπει να αντιμετωπίζεται από τη φορολογική αρχή με στάθμιση των ως άνω δεδομένων, προκειμένου να εξευρεθεί, αν η συμβατικά χαρακτηριζόμενη ως χορηγία συνιστά χαριστική δόση χωρίς αντάλλαγμα, οπότε πρόκειται περί δωρεάς κατά την έννοια του φορολογικού νόμου (άρ.34 Ν.Δ.118/73) ή υποκρύπτει αντάλλαγμα προς το χορηγό, οπότε, αν τούτο είναι ανάλογο προς την παροχή αυτού πρόκειται περί αμφοτεροβαρούς σύμβασης, αν δε τούτο καλύπτει μέρος της παροχής του χορηγού, υφίσταται δωρεά κατά το υπερβάλλον την παροχή τμήμα του ανταλλάγματος. (Πολ 1283/1995 (γνωμ.ΝΣΚ 531/1995).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν3525/2007 άρθρο 1 «Για την εφαρμογή του παρόντος νόμου οι κατωτέρω όροι έχουν την εξής έννοια:

Ως "Πολιτιστική χορηγία" νοείται η χρηματική ή άλλης μορφής οικονομική παροχή σε είδος, σε άυλα αγαθά ή υπηρεσίες από φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά, για την ενίσχυση συγκεκριμένων πολιτιστικών δραστηριοτήτων ή σκοπών του αποδέκτη της χορηγίας με αντιστάθμισμα την προβολή του κοινωνικού προσώπου και της ευποιίας του χορηγού.

Ως "Χορηγός" νοείται το φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό, του ιδιωτικού δικαίου που προβαίνει σε Πολιτιστική Χορηγία.

Ως "Αποδέκτης χορηγίας" νοείται το Δημόσιο, οι οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης α' και β' βαθμού, τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, τα νομικά πρόσωπα του ευρύτερου δημόσιου τομέα, όπως αυτός κάθε φορά οριοθετείται, καθώς και τα νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα και οι αστικές μη κερδοσκοπικές εταιρείες του άρθρου 741 Α.Κ., που επιδιώκουν, κατά το καταστατικό τους, σκοπούς πολιτιστικούς.

Ως "Πολιτιστική δραστηριότητα" νοείται η δραστηριότητα που αποσκοπεί στην προστασία, αξιοποίηση και προβολή της πολιτιστικής κληρονομιάς, όπως η τελευταία ορίζεται στο ν. 3028/2002 (ΦΕΚ 153 Α'/28.6.2002), καθώς και στην ενίσχυση και προβολή του νεότερου και σύγχρονου πολιτισμού, ο οποίος περιλαμβάνει κάθε δράση που αποσκοπεί ιδίως στην παραγωγή, καλλιέργεια,

προαγωγή και διάδοση των γραμμάτων, της μουσικής, του χορού, του θεάτρου, του κινηματογράφου, της αρχιτεκτονικής, της ζωγραφικής, της γλυπτικής, των εικαστικών τεχνών.»

Επειδή στο άρθρο 2 του Ν. 3525/2007 «Διάκριση από συγγενείς έννοιες: Η πολιτιστική χορηγία διακρίνεται από τις ακόλουθες έννοιες, που δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος νόμου:

από τη "δωρεά", η οποία αποτελεί παροχή στον δωρεοδόχο ενός περιουσιακού αντικειμένου, χωρίς οποιοδήποτε αντάλλαγμα ή αντιστάθμισμα, από την "επιχορήγηση", η οποία αποτελεί καταβολή από το Δημόσιο χρηματικής ενίσχυσης σε νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, αστικές μη κερδοσκοπικές εταιρείες κ.λπ., για την πραγματοποίηση συγκεκριμένου έργου ή προγράμματος, από τη "διαφήμιση", η οποία αποτελεί παρουσίαση στο κοινό προϊόντων ή υπηρεσιών και προβολή των πλεονεκτημάτων τους, με σκοπό την παρακίνηση του κοινού να αποκτήσει τα διαφημιζόμενα προϊόντα ή υπηρεσίες, από την "προώθηση πωλήσεων", η οποία αποτελεί κάθε δραστηριότητα, στο

πλαίσιο της εμπορικής επικοινωνίας, με στόχο την αύξηση της πώλησης προϊόντων ή υπηρεσιών, με τρόπους άλλους πλην της διαφήμισης, οι οποίοι κατά κανόνα βασίζονται στην προσωπική επαφή με τον καταναλωτή, όπως προσφορές, διαγωνισμοί, εκδηλώσεις»

Επειδή, 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 (Γνωμ. 518/83) να είναι αποκλειστικά κοινωφελείς και να μην υπάρχει παράλληλη εξυπηρέτηση άλλων σκοπών (*Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων*, Δ. Αντωνόπουλος & Η. Κατούδης, Φεβ. 2008, σελ. 36).

Επειδή, οι παραπάνω διατάξεις που αφορούν τη φορολογική μεταχείριση εταιριών μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ισχύουν όχι μόνο για αστικές μη κερδοσκοπικές εταιρείες, αλλά για κάθε μορφής ενώσεις προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, όπως οι σύλλογοι και τα σωματεία. Σύμφωνα με την υπ' αριθμ 383/1973 γνωμ .ΝΣΚ «αν τα εισοδήματα (του μη κερδοσκοπικού προσώπου) προκύπτουν εκ δραστηριότητας μη συνιστούσης άσκησης της μη κερδοσκοπικής αποστολής του νομικού προσώπου, τότε τα εισοδήματα αυτά δεν εξαιρούνται του φόρου

εισοδήματος, έστω και αν διατίθενται προς εκπλήρωση του μη αποβλέποντος σε κέρδη σκοπού του νομικού προσώπου, αφού ο νόμος θέτει ως προϋπόθεση ότι τα εισοδήματα πραγματοποιούνται εν τη επιδιώξει της εκπλήρωσης του σκοπού αυτού και όχι απλώς ότι διατίθενται προς εκπλήρωση του σκοπού αυτού.»

Επειδή, από τα στοιχεία της έκθεσης ελέγχου προκύπτει ότι η κατά την πραγματοποίηση των εκδηλώσεων του μίσθωσε οργανωμένο χώρο εντός της έκτασης που έλαβε χώρα η εκδήλωση. Σκοπός της μίσθωσης ήταν να παρέχει υπηρεσίες κυλικείου- καφέ μπαρ, δεδομένου ότι διατηρούσε υποκατάστημα κυλικείου στην περιοχή. Παρά το γεγονός ότι ο δεν ήταν ιδιοκτήτης της έκτασης όπου πραγματοποιήθηκαν οι εκδηλώσεις, αφού ως παραποτάμια έκταση αποτελεί Δημόσιο ή Δημοτικό κτήμα, ωστόσο στα πλαίσια της εκδήλωσης εκμίσθωσε το χώρο στην....., προκειμένου η τελευταία να πραγματοποιήσει εμπορικές συναλλαγές. Ανεξάρτητα αν αυτή η μίσθωση αφορά μόνο την παραχώρηση της χρήσης του χώρου, δηλαδή αποτελεί για το σύλλογο εισόδημα από ακίνητα (πηγή Α'), ή αν αφορά μίσθωση οργανωμένου χώρου στον οποίο παρέχονται υπηρεσίες φωτισμού, καθαριότητας κ.λ.π., δηλαδή αποτελεί για το σύλλογο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις (πηγή Δ) πρόκειται για εισόδημα που φορολογείται στο όνομα του..... Η εν λόγω μίσθωση αποτελεί για το σύλλογο εμπορική δραστηριότητα κερδοσκοπικού χαρακτήρα, για την οποία μάλιστα αποδόθηκε ο Φ.Π.Α., και σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να χαρακτηριστεί δωρεά, αφού ενυπάρχει η έννοια του ανταλλάγματος.

Επειδή, η εταιρεία..... που έχει ως αντικείμενο εργασιών την παροχή επιχειρηματικών και διαφημιστικών συμβουλών, διαβεβαίωσε ότι η καταβολή του ποσού προς το σύλλογο αφορούσε διαφήμιση τσιγάρων. Πρόκειται για μια άμεση εμπορική συναλλαγή μεταξύ του συλλόγου και της εταιρείας

Επειδή, ο προσφεύγων αποδέχεται το γεγονός ότι οι τρεις επιχειρήσεις, , και....., οι οποίες στις καταστάσεις του άρ.20 του Π/Δ 186/92 εμφανίζουν το ως προμηθευτή τους, δραστηριοποιήθηκαν εντός του χώρου όπου οργανώθηκε το φεστιβάλ, κατά τη διάρκεια του 2001 & 2002, και ανάρτησαν διαφημιστικές πινακίδες κατά την άσκηση της εμπορικής τους δραστηριότητας.

Αναφορικά με τον τέταρτο ισχυρισμό περί μη υποχρέωσης διαφύλαξης των φορολογικών αρχείων του συλλόγου, καθώς αυτός δεν είναι υποχρεωμένος να τηρεί φορολογικά βιβλία, αλλά βιβλία που θεωρούνται από την Περιφερειακή Ενότητα, πρέπει αυτός να απορριφθεί ως αβάσιμος για τους παρακάτω λόγους.

Επειδή, οι διατάξεις του Ν.2527/1999 ορίζουν την έννοια του Αθλητικού Σωματείου και τις προϋποθέσεις και τον τρόπο λειτουργίας του Ερασιτεχνικού και Επαγγελματικού Αθλητισμού και όχι του συνόλου των σωματείων – συλλόγων, όπως αυτά ορίζονται στο άρ.78 Α.Κ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρ.21 παρ.2 του Κ.Β.Σ. 2."Τα βιβλία, οι οπτικοί δίσκοι και γενικά όλα τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα στα οποία αποθηκεύονται δεδομένα βιβλίων, για τα οποία δεν υπάρχει υποχρέωση εκτύπωσής τους, τα στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία διατηρούνται «στον εκάστοτε οριζόμενο από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ.4 του Ν.2523/1997 «Οι παραβάσεις μη διαφύλαξης των βιβλίων, των στοιχείων και λοιπών δικαιολογητικών εγγραφών ή μη επίδειξης αυτών ανάγονται στο χρόνο που διαπιστώνονται ή πιστοποιούνται και εάν ο χρόνος αυτός είναι μετά τη διαχειριστική περίοδο που έπαυσε να υφίσταται το πρόσωπο, χρόνος αναγωγής των παραβάσεων λογίζεται η τελευταία διαχειριστική περίοδος αυτού.

Τα ανωτέρω ισχύουν ανεξάρτητα από τα έτη στα οποία αναφέρονται και αφορούν τα βιβλία, τα στοιχεία των διατάξεων του άρθρου 30 του π.δ.186/1992».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 73 του Ν.4174/2013 «ο παρών κώδικας τίθεται σε ισχύ της 1^η Ιανουαρίου του 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ'ιδίαν διατάξεις».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ.1 του Ν.4174/2013 «1. Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 54 παρ.1 του Ν.4174/2013 «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα «ή υποβάλει ελλιπή» δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου,

*** Οι μέσα σε « » λέξεις της περίπτωσης α' προστέθηκαν με την υποπαρ.Δ.2 περ.9 άρθρου πρώτου Ν.4254/2014, ΦΕΚ Α 85/7.4.2014. Σύμφωνα δε με τη περ. 24 της αυτής υποπαραγράφου:

"24. Οι διατάξεις των περιπτώσεων της παρούσας υποπαραγράφου, εφαρμόζονται και ισχύουν από την 1.1.2014, εκτός εάν διαφορετικά ορίζεται σε αυτές.

β) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση,

γ) δεν υποβάλλει ή υποβάλει εκπρόθεσμα δήλωση παρακράτησης φόρου,

δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων,

ε) δεν συνεργαστεί στη διάρκεια φορολογικού ελέγχου,

στ) δεν γνωστοποιήσει στη Φορολογική Διοίκηση το διορισμό του φορολογικού εκπροσώπου του, κ

ζ) δεν προβαίνει σε εγγραφή στο φορολογικό μητρώο, "ή εγγράφεται στο φορολογικό μητρώο περισσότερες φορές".

*** Οι μέσα σε " " λέξεις της περ.ζ' προστέθηκαν με το άρθρο 48 παρ.4 Ν.4223/2013, ΦΕΚ Α 287/31.12.2013.

η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του.»

Ενώ στην παρ.2 περίπτωση ε' του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «2.Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

α)....., β)....., γ)..... δ)..... και ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ στις περιπτώσεις ε' και ζ' και η' της παραγράφου 1».

Επειδή, η διαπίστωση της μη διαφύλαξης των βιβλίων & στοιχείων έγινε εντός του 2015 (υπ'αριθμ.Πρόσκληση Προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων) η φορολογική αρχή ορθώς επέβαλε στην ελεγχόμενη πρόστιμο Κ.Φ.Δ. σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ1η & παρ2ε' του Ν.4174/2013, κατά παράβαση του άρθρου 13 του Ν.4174/2013.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της υπ' αρ. πρωτ.ενδικοφανούς προσφυγής του
με Α.Φ.Μ.:

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ.οριστική πράξη επιβολής προστίμου αρ.54 Ν.4174/2013

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ	2.500,00€
--------------------------------------	------------------

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με την νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην προσφεύγουσα.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
Της Δ/ΝΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η Προϊσταμένη της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης & Νομικής Υποστήριξης
α/α

Μαβινίδου Κυράτσα
(ΠΕ Εφοριακός)

Σ η μ ε ί ω σ η :

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Διεύθυνσή μας εντός είκοσι (20) ημερών από την λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθρο 126 Ν.2717/1999).