



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 08.07.2022

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

Αριθμός απόφασης: 2491

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604526

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) 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

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **15.03.2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, της μη κερδοσκοπικής οντότητας με την ονομασία «.....», με Α.Φ.Μ., με έδρα την οδός και αρ....., κατά της με αριθ. /2022 Πράξης Επιβολής Προστίμου του αρ. 54 του ν.4174/2013, για το φορολογικό έτος 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθ. /2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου του αρ. 54 του ν.4174/2013, για το φορολογικό έτος 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, της οποίας αιτείται η ακύρωση καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **15.03.2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της μη κερδοσκοπικής οντότητας με την ονομασία «.....» (.....), 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 την υπ' αριθ./2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 2.500,00 € για μη συνεργασία – άρνηση ελέγχου κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 25§6 και 23§1 του ν.4174/2013. Η ανωτέρω παράβαση επισύρει τις προβλεπόμενες από τις διατάξεις του άρθρου 54§1 περ. ε' και 54§2 περ. ε' του ν.4174/2013 κυρώσεις.

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 10.02.2022 Έκθεσης Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης.

Ιστορικό

Κατόπιν της με αριθμό/2021 εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, η οποία εκδόθηκε συνεπεία του από 23.11.2021 (αρ πρωτ/2021) κοινοποιημένου στην ως άνω Δ.Ο.Υ. εγγράφου της Δ/σης Υγειονομικού Ελέγχου της Περιφέρειας, διενεργήθηκε μερικός επιτόπιος έλεγχος, στην εγκατάσταση – υποκατάστημα της προσφεύγουσας, όπως προέκυψε από το ΟΠΣ πληροφοριακών στοιχείων μισθώσεως ακίνητης περιουσίας, στην οδό, προκειμένου να εξακριβωθεί η ορθή εφαρμογή των διατάξεων του ν 4308/2014 ΕΛΠ, του ν 4174/2013 και του ν 2859/00.

Σύμφωνα με το ως άνω έγγραφο της Δ/σης Υγειονομικού Ελέγχου της Περιφέρειας διαπιστώθηκε ότι στη δ/ση στο λειτουργεί επιχείρηση μαζικής εστίασης (καφέ – μπαρ) χωρίς άδεια λειτουργίας. Συγκεκριμένα στον εσωτερικό χώρο του καταστήματος υπήρχε συγκρότηση και εξοπλισμός καφετέριας – μπαρ. Επίσης παραπλεύρως του παρασκευαστηρίου δεξιά υπήρχε χώρος κλειστός με τζαμαρία όπου εργάζονταν DJ σε υπολογιστή με ηχητικά μηχανήματα – κονσόλα ήχου. Τέλος, η επιχείρηση δεν εξέδιδε ΑΛΠ αλλά απόδειξη δωρεάν οικονομικής ενίσχυσης του

Από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 2.500,00 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54§1 περ. ε' και 54§2 περ. ε' του ν.4174/2013, λόγω μη συνεργασίας του υπεύθυνου της επιχείρησης κατά τη διάρκεια του ελέγχου με αποτέλεσμα τη ματαίωσή του. Ειδικότερα, εξαιτίας της επίμονης άρνησης του ιδιοκτήτη του ακινήτου και υπεύθυνου της επιχείρησης να επιτρέψει στους υπαλλήλους της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης να εισέλθουν στον κύριο χώρο της εγκατάστασης, ο έλεγχος ματαιώθηκε και δεν κατέστη δυνατόν να διαπιστωθεί εάν είχαν εκδοθεί οι σχετικές Α.Λ.Σ. προς τους πελάτες που βρίσκονταν εντός του καταστήματος σεβριρισμένοι με διάφορα ποτά, ούτε αν χρησιμοποιείτο προς τούτο εγκεκριμένος φορολογικός μηχανισμός.

Από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, για την ανωτέρω παράβαση συντάχθηκε το με αριθ./2021 Σ.Δ.Ε. – Κλήση σε ακρόαση του αρ. 28 του ν.4174/2013 μαζί με τον ταυτόριθμο Προσωρινό Προσδιορισμό Προστίμου, προκειμένου η προσφεύγουσα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις της ως προς τις διαπιστώσεις του ελέγχου εντός (20) ημερών. Τα ανωτέρω

θυροκολλήθηκαν στην ως άνω εγκατάσταση (υποκατάστημα) της προσφεύγουσας μετά το πέρας του ελέγχου.

Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε στο ως άνω Σ.Δ.Ε.- Κλήση σε ακρόαση με το από 22.12.2021 υπόμνημα, το οποίο απέστειλε μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου διά πληρεξούσιου δικηγόρου, εκφράζοντας τις απόψεις της. Τις ανωτέρω απόψεις ο έλεγχος δεν έκανε δεκτές και ακολούθως εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Ευθεία παράβαση του άρθρου 29 παρ. 2 του Συντάγματος. Εφαρμογή εσφαλμένου νομοθετικού πλαισίου αντί του ορθού, ήτοι των διατάξεων του ν.3023/2002 που διέπει τον τρόπο χρηματοδότησης των πολιτικών κομμάτων. Τα πολιτικά κόμματα δεν υπάγονται- ως προς τις φορολογικές παραβάσεις- στον έλεγχο της ΑΑΔΕ αλλά λογοδοτούν αποκλειστικά και μόνο στην Επιτροπή Ελέγχου του άρθ. 21 του ν.3023/2002.
- Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 1 του ν.4308/2014 διότι το πολιτικό κόμμα δεν συμπεριλαμβάνεται στις περιοριστικά αναφερόμενες οντότητες επί των οποίων εφαρμόζεται ο εν λόγω νόμος.
- Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των άρθρων 12 παρ. 1 και 8 του ν.4308/2014. Ανυπαρξία πώλησης προϊόντων. Μη υπαγωγή στο πεδίο εφαρμογής της εν λόγω διάταξης.
- Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Β.Σ. και του ν.1642/1986 διότι το πολιτικό κόμμα δεν μπορεί στο πλαίσιο της Συνταγματικής και της συνήθους καταστατικής του αποστολής να θεωρηθεί επιτηδευματίας, εκτός αν δηλώνει και στην πραγματικότητα ασκεί οικονομική δραστηριότητα υπαγόμενη στο Φ.Π.Α. οπότε υποχρεούται στην εκπλήρωση των σχετικών υποχρεώσεων ως προς αυτή και μόνο τη δραστηριότητά του. Εν προκειμένω, η προσφεύγουσα δεν υπάγεται στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α., δεν έχει θεωρήσει βιβλία και στοιχεία ενώ δεν ασκεί και κερδοσκοπική δραστηριότητα. Ενόψει των ανωτέρω πρέπει να γίνει δεκτό ότι μη νομίμως και αρμοδίως η φορολογική αρχή υπήγαγε το ανωτέρω πολιτικό κόμμα σε έλεγχο.
- Νομική πλημμέλεια ένεκα συνταγματικότητας, λόγω παράβασης των αρχών της καθολικότητας του φόρου και της φορολογικής ισότητας.
- Νομική πλημμέλεια ένεκα ασυμβατότητας προς την ΕΣΔΑ, λόγω παραβίασης του δικαιώματος στην περιουσία (άρθρο 1 του 1ου Π.Π. ΕΣΔΑ.)
- Στην προσβαλλόμενη πράξη γίνεται αναφορά στον κο, ο οποίος ήταν στο παρελθόν επιτηδευματίας με αντικείμενο εργασιών καφετέρια, ενώ υπέβαλε διακοπή εργασιών στις 05-10-2006, γεγονός το οποίο δεν συνδέεται με την υποχρέωση ή μη της προσφεύγουσας σε φορολογικές υποχρεώσεις. Ο μόνος σκοπός της εκμετάλλευσης συγκεκριμένων πολυχώρων είναι η χρήση ως πολιτιστικοί χώροι, όπου τα προσωρινώς φιλοξενούμενα πρόσωπα τυγχάνουν μέλη του κόμματος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 3023/2002 ορίζεται ότι:

«Άρθρο 1 Ορισμοί, Διακρίσεις - ύψος και δικαιούχοι κρατικής χρηματοδότησης

.....2. Τα πολιτικά κόμματα και οι συνασπισμοί κομμάτων χρηματοδοτούνται από το Κράτος, προκειμένου να αντιμετωπίζουν μέρος των δαπανών τους.

3. Η τακτική κρατική χρηματοδότηση καταβάλλεται κατ' έτος και ανέρχεται σε ποσοστό μηδέν κόμμα πέντε τοις χιλίοις (0,5%) επί των πραγματοποιηθέντων καθαρών εσόδων του ετήσιου Κρατικού Απολογισμού του προηγούμενου οικονομικού έτους.....

Άρθρο 7 Τρόποι και περιορισμοί ιδιωτικής χρηματοδότησης πολιτικών κομμάτων, συνασπισμών κομμάτων

1. Η χρηματοδότηση γίνεται με ονομαστικές καταθέσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 5 αντίστοιχα. Η χρηματοδότηση μπορεί να πραγματοποιηθεί και με όποια άλλη μέθοδο επιτρέπει τη σύνδεση του προσφερόμενου ποσού με κάποιο φυσικό πρόσωπο το οποίο μπορεί να ταυτοποιηθεί.

2. Για κάθε ιδιωτική χρηματοδότηση που εισπράττεται από πολιτικό κόμμα και συνασπισμό κομμάτων ή/και νομικό πρόσωπο που λειτουργεί από αυτά ως κέντρο ερευνών και μελετών χωρίς τραπεζική κατάθεση στους τραπεζικούς λογαριασμούς των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 5 του παρόντος νόμου αντίστοιχα, εκδίδεται υποχρεωτικά απόδειξη είσπραξης, στην οποία αναγράφεται το ονοματεπώνυμο και ο αριθμός φορολογικού μητρώου ή ο αριθμός δελτίου ταυτότητας του καταθέτοντος προσώπου.

3. Κάθε ιδιωτική χρηματοδότηση σε πολιτικό κόμμα και συνασπισμό κομμάτων που υπερβαίνει το ποσό των πεντακοσίων (500) ευρώ διενεργείται υποχρεωτικά μόνο μέσω των τραπεζικών λογαριασμών τους οποίους τηρούν τα κόμματα και οι συνασπισμοί κομμάτων με υποχρεωτική αναγραφή των στοιχείων της ταυτότητας του χρηματοδότη.

4. Η έκδοση κουπονιών, η αγορά των οποίων αποτελεί μέσο χρηματοδότησης, επιτρέπεται μόνο εφόσον αυτά είναι αριθμημένα και θεωρημένα από την Επιτροπή Ελέγχου.

Σε αυτά είναι υποχρεωτική η αναγραφή του ονοματεπωνύμου και του αριθμού φορολογικού μητρώου ή του δελτίου της αστυνομικής ταυτότητας του αγοραστή χρηματοδότη, εφόσον το ποσό της χρηματοδότησης υπερβαίνει τα δεκαπέντε (15) ευρώ. Το ανώτατο συνολικό ποσό των κουπονιών αξίας δεκαπέντε (15) ευρώ και κάτω, τα οποία αριθμούνται και θεωρούνται από την Επιτροπή Ελέγχου και προορίζονται για την ανώνυμη χρηματοδότηση, δεν μπορεί να υπερβαίνει το τέσσερα τοις εκατό (4%) της ετήσιας τακτικής χρηματοδότησης του προηγούμενου έτους ανά κόμμα ή συνασπισμό κομμάτων ετησίως, ούτε δύναται να υπερβαίνει το ποσό των εβδομήντα πέντε χιλιάδων (75.000) ευρώ ανά κόμμα ή συνασπισμό κομμάτων κατ' έτος.

Το ακριβές ποσό των κουπονιών αυτών, που αντιστοιχεί σε κάθε κόμμα ή συνασπισμό κομμάτων, καθορίζεται με διαπιστωτική πράξη του Προέδρου της Επιτροπής Ελέγχου, η οποία εκδίδεται το πρώτο δεκαήμερο κάθε έτους. Το ποσό αυτό, για τα κόμματα και τους συνασπισμούς κομμάτων, που δεν λαμβάνουν τακτική κρατική χρηματοδότηση, δεν μπορεί να υπερβαίνει τις είκοσι χιλιάδες (20.000) ευρώ ετησίως. Στο τέλος κάθε έτους, η Επιτροπή Ελέγχου υποχρεούται να διασταυρώνει αν το υπόλοιπο που προκύπτει από τη διαφορά ανάμεσα στα θεωρημένα και στα διατεθέντα από το κόμμα ή το συνασπισμό κουπόνια, συμπίπτει με τον αριθμό των αδιάθετων κουπονιών που υποχρεωτικά της επιστρέφονται με ευθύνη του κόμματος ή του συνασπισμού. Με απόφαση του Προέδρου της Επιτροπής Ελέγχου του παρόντος νόμου, καθορίζεται η διαδικασία επιστροφής των κουπονιών που δεν διατέθηκαν, ο τρόπος και τα όργανα βεβαίωσης της καταστροφής τους και κάθε σχετική λεπτομέρεια.....»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013) περί βιβλίων και στοιχείων:

«1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.

2. Τα λογιστικά αρχεία, φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί πρέπει να διαφυλάσσονται κατ' ελάχιστον:

α) για διάστημα πέντε (5) ετών από τη λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους εντός του οποίου υπάρχει η υπάρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης ή

β) εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 36 του Κώδικα, έως ότου παραγραφεί το δικαίωμα έκδοσης από τη Φορολογική Διοίκηση πράξης προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή ή

γ) έως ότου τελεσιδικήσει η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης σε συνέχεια διενέργειας φορολογικού ελέγχου ή έως ότου αποσβεστεί ολοσχερώς η απαίτηση λόγω εξόφλησης.

3. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα ορίζονται οι αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.»

Επειδή, με το άρθρο 1 παρ. 2 του ν. 4308/2014 ορίζεται ότι:

«2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:

α) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρείας, της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, της ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρείας και της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας.

β) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας, όταν όλοι οι άμεσοι ή έμμεσοι εταίροι των προσώπων αυτών έχουν περιορισμένη ευθύνη λόγω του ότι είναι είτε νομικά πρόσωπα της περίπτωσης α' της παρούσας παραγράφου ή άλλου νομικού τύπου συγκρίσιμου με τα νομικά πρόσωπα της περίπτωσης αυτής.

γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη.

δ) Οι φορείς της Γενικής Κυβέρνησης του άρθρου 14 του ν. 4270/2014 (Α' 143) οι οποίοι μέχρι τη θέση σε ισχύ του παρόντος είχαν την υποχρέωση εφαρμογής του Π.δ. 1123/1980 (Α' 283).

ε) Οι φορείς του δημοσίου τομέα του άρθρου 14 του ν. 4270/2014 εκτός Γενικής Κυβέρνησης οι οποίοι μέχρι τη θέση σε ισχύ του παρόντος είχαν την υποχρέωση εφαρμογής του Π.δ. 1123/1980.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 3 του ν. 4308/2014 ορίζεται ότι:

«1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων

περιουσιακών στοιχείων, εκπρώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς.....»

Επειδή, με το άρθρο 5 του ν. 4308/2014 ορίζεται ότι:

«5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.

.....

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.

β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.

8. Ειδικά, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστελλόμενα αποθέματα είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Ομοίως παρακολουθεί τα αποθέματά της σε χώρους τρίτων ή τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους. Κατ' ελάχιστο, για τις διακινήσεις αυτές παρακολουθούνται:

α) η πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του εμπλεκόμενου μέρους,

β) η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών, και

γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση.

9. Η υποχρέωση της παραγράφου 8 εκπληρούται και όταν η οντότητα τηρεί με τάξη, πληρότητα και ορθότητα τα παραστατικά στοιχεία διακίνησης ή τα τιμολόγια πώλησης ή τις αποδείξεις λιανικής πώλησης, κατά περίπτωση, που εκδίδει ή λαμβάνει για τις σχετικές διακινήσεις των αγαθών, ώστε η οντότητα να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε τις διακινήσεις αυτών. Όταν δεν έχει ληφθεί παραστατικό διακίνησης ή πώλησης, η οντότητα καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο τις απαιτούμενες πληροφορίες της παραγράφου 8(α) έως και 8(γ), αμελλητί με την παραλαβή των αποθεμάτων.

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου.

.....

Τα λογιστικά αρχεία πρέπει να είναι διαθέσιμα στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα και στις αρμόδιες αρχές εντός ευλόγου χρόνου από σχετική ειδοποίηση, εκτός εάν άλλη νομοθεσία απαιτεί άμεση πρόσβαση ή ρυθμίζει διαφορετικά το θέμα.»

Επειδή, με το άρθρο 12 του ν. 4308/2014 ορίζεται ότι:

«1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί

έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.

2. Το στοιχείο λιανικής πώλησης φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

α) Την ημερομηνία έκδοσης.

β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές στοιχείων λιανικής πώλησης, ο οποίος χαρακτηρίζει το στοιχείο αυτό με μοναδικό τρόπο.

γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών.

δ) Το πλήρες όνομα και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή των αγαθών ή υπηρεσιών.

ε) Το συντελεστή Φ. Π. Α. που εφαρμόζεται και τη μικτή αξία πώλησης που αυτός αφορά.

.....

5. Με στοιχείο λιανικής πώλησης εξομοιώνεται κάθε άλλο έγγραφο που περιλαμβάνει τα δεδομένα του στοιχείου λιανικής πώλησης και αντίτυπο αυτού παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.

.....

7. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες σε ιδιώτες καταναλωτές έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης ή εναλλακτικά τιμολόγιο, για κάθε σχετική πώληση. Η οντότητα αυτή εκδίδει το παραστατικό πώλησης. Εναλλακτικά, η οντότητα μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση παραστατικού από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος και για λογαριασμό της. Η συμφωνία για έκδοση παραστατικού πώλησης από τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίσει ότι θα εκδοθεί σχετικό παραστατικό, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη, σύμφωνα με αυτόν το νόμο.»

Επειδή, με το άρθρο 13 του ν. 4308/2014 ορίζεται ότι:

«Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται:

α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής. Όταν η παράδοση των πωλούμενων αγαθών γίνεται από τρίτο, το στοιχείο λιανικής πώλησης εκδίδεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την παράδοση και πάντως εντός του φορολογικού έτους που έγινε η παράδοση.

β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας.

γ) Σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού.

δ) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το παραστατικό της πώλησης εκδίδεται όταν μέρος της αμοιβής καθίσταται απαιτητό για το μέρος της υπηρεσίας ή του έργου που έχει ολοκληρωθεί και σε κάθε περίπτωση με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας ή του έργου.»

Επειδή, με τις διατάξεις του ν.2859/2000, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία του ελέγχου, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 2 Αντικείμενο του φόρου

1. Αντικείμενο του φόρου είναι:

α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,

β) η εισαγωγή αγαθών στο εσωτερικό της χώρας,

γ) η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών....

Άρθρο 3 Υποκείμενοι στο φόρο

1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής,....

2. Το ελληνικό Δημόσιο, οι δήμοι, οι κοινότητες και τα άλλα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου δε θεωρούνται υποκείμενοι στο φόρο για τις πράξεις παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών που ενεργούν κατά την εκπλήρωση της αποστολής τους, ακόμη και αν εισπράττουν τέλη, δικαιώματα ή εισφορές. Εν τούτοις τα πρόσωπα αυτά θεωρούνται ως υποκείμενοι στο φόρο κατά το μέτρο που η μη υπαγωγή στο φόρο των δραστηριοτήτων τους οδηγεί σε στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού. Τα πρόσωπα αυτά έχουν οπωσδήποτε την ιδιότητα του υποκειμένου στο φόρο, εφόσον ασκούν τις δραστηριότητες που απαριθμούνται στο παράρτημα Ι του παρόντος νόμου, εκτός αν αυτές είναι ασήμαντες.

3. Η αληθής έννοια της παραγράφου 2 είναι ότι, τα πρόσωπα που αναφέρονται στις διατάξεις της παραγράφου αυτής, εξαιρούνται μόνο για τις πράξεις που ενεργούν ως δημόσια εξουσία.

Άρθρο 4 Οικονομική δραστηριότητα

1. Οικονομική δραστηριότητα, κατά την έννοια της διάταξης της παραγράφου 1 του άρθρου 3, θεωρείται οποιαδήποτε από τις δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή αυτού που παρέχει υπηρεσίες. Στις δραστηριότητες αυτές περιλαμβάνονται και η εξόρυξη, οι δραστηριότητες των αγροτών και των ελεύθερων επαγγελματιών, καθώς και η εκμετάλλευση ενός ενσώματου ή άυλου αγαθού με σκοπό την απόκτηση από αυτό εσόδων.....

Άρθρο 5 Παράδοση αγαθών

Παράδοση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη με την οποία μεταβιβάζεται το δικαίωμα να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, καθώς και τα ακίνητα του άρθρου 6. Εξομοιώνονται με ενσώματα αγαθά η ηλεκτρική ενέργεια, το αέριο, η θερμότητα ή το ψύχος και παρόμοια αγαθά.

2. Κατά την πώληση ή αγορά αγαθών από παραγγελιοδόχο που ενεργεί στο όνομά του, θεωρείται ότι συντελείται παράδοση αγαθών μεταξύ αυτού και του παραγγελέα. Στην περίπτωση αυτή ο παραγγελιοδόχος θεωρείται, κατά περίπτωση, αγοραστής ή πωλητής ως προς τον παραγγελέα.

3. Ως παράδοση λογίζεται επίσης:

α) η πώληση αγαθών με τον όρο της παρακράτησης της κυριότητας μέχρι την αποπληρωμή του τιμήματος,

β) η μεταβίβαση, με καταβολή αποζημίωσης, της κυριότητας αγαθού, που ενεργείται κατόπιν επιταγής δημόσιας αρχής ή στο όνομά της ή σε εκτέλεση νόμου.

4. Δε θεωρείται ως παράδοση αγαθών η μεταβίβαση αγαθών επιχείρησης ως συνόλου, κλάδου ή μέρους της από επαχθή ή χαριστική αιτία ή με τη μορφή εισφοράς σε υφιστάμενο ή συνιστώμενο νομικό πρόσωπο. Στην περίπτωση αυτή το πρόσωπο που αποκτά τα αγαθά θεωρείται, για την εφαρμογή του νόμου αυτού, ότι υπεισέρχεται ως διάδοχος στα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του προσώπου που μεταβιβάζει. Η διάταξη αυτή δεν έχει εφαρμογή, αν το πρόσωπο που μεταβιβάζει ή το πρόσωπο που αποκτά τα αγαθά ενεργεί πράξεις για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου.

Άρθρο 8 Παροχή υπηρεσιών

1. Παροχή υπηρεσιών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη που δε συνιστά παράδοση αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 έως 7. Η πράξη αυτή μπορεί να συνίσταται ιδίως σε:

- α) μεταβίβαση ή παραχώρηση της χρήσης ενός άυλου αγαθού,
- β) υποχρέωση για παράλειψη ή ανοχή μιας πράξης ή κατάστασης.

2. Ως παροχή υπηρεσιών λογίζονται επίσης:

- α) η εκμετάλλευση ξενοδοχείων, επιπλωμένων δωματίων και οικιών, κατασκηνώσεων και παρόμοιων εγκαταστάσεων, χώρων στάθμευσης κάθε είδους μεταφορικών μέσων και τροχόσπιτων,
- β) η διάθεση τροφής και ποτών από εστιατόρια, ζαχαροπλαστεία, κέντρα διασκέδασης και παρόμοιες επιχειρήσεις για επιτόπια κατανάλωση,
- γ) η εκτέλεση υπηρεσίας με καταβολή αποζημίωσης ύστερα από επιταγή δημόσιας αρχής ή στο όνομά της ή σε εκτέλεση νόμου,...

Άρθρο 16 Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης στην παράδοση αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών

Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών και η παροχή των υπηρεσιών. Η παράδοση των αγαθών συντελείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά. Όταν ο προμηθευτής των αγαθών αναλαμβάνει την υποχρέωση αποστολής τους, η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο αρχίζει η αποστολή, εκτός αν ο προμηθευτής αναλαμβάνει και την υποχρέωση συναρμολόγησης ή εγκατάστασης των αγαθών, οπότε η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο αποπεράτωσης των εργασιών αυτών.....

Άρθρο 21 Συντελεστές. Υπολογισμός του φόρου

1. Ο συντελεστής του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) ορίζεται σε είκοσι τέσσερα τοις εκατό (24%) στη φορολογητέα αξία.

Κατ' εξαίρεση, για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που περιλαμβάνονται στο Παράρτημα ΙΙΙ του παρόντος, ο συντελεστής του φόρου ορίζεται σε δεκατρία τοις εκατό (13%).

Για τα αγαθά και τις υπηρεσίες για τα οποία υπάρχει ειδική πρόβλεψη στο Παράρτημα ΙΙΙ του παρόντος, ο συντελεστής του φόρου ορίζεται σε έξι τοις εκατό (6%).....

Άρθρο 22

1. Απαλλάσσονται από το φόρο:

- α) η παροχή υπηρεσιών από τα Ελληνικά Ταχυδρομεία (ΕΛ.ΤΑ.) και η παρεπόμενη των υπηρεσιών αυτών παράδοση αγαθών,
- β) οι δραστηριότητες των εθνικών δικτύων Ραδιοφωνίας και Τηλεόρασης, με εξαίρεση τις δραστηριότητες εμπορικού χαρακτήρα,
- γ) Οι ανταποδοτικές εισφορές που επιβάλλουν οι Οργανισμοί Εγγείων Βελτιώσεων - Ο.Ε.Β. - (Ειδικοί Οργανισμοί, ΓΟΕΒ, ΤΟΕΒ) στα μέλη τους για την παροχή αρδευτικού ύδατος και οι λοιπές παροχές που συνδέονται άμεσα με τις πράξεις αυτές.
- δ) η παροχή υπηρεσιών νοσοκομειακής και ιατρικής περίθαλψης και διάγνωσης, καθώς και οι στενά συνδεόμενες με αυτές παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, που ενεργούνται από οργανισμούς δημοσίου δικαίου.

Με τις υπηρεσίες αυτές εξομοιώνονται και οι υπηρεσίες που παρέχονται στις εγκαταστάσεις θεραπευτικών λουτρών και ιαματικών πηγών.

Η εν λόγω απαλλαγή ισχύει και για λοιπούς οργανισμούς, με την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω οργανισμοί:

i. δεν έχουν ως σκοπό τη συστηματική επιδίωξη του κέρδους, τα ενδεχόμενα δε κέρδη τους δεν πρέπει σε καμία περίπτωση να διανέμονται αλλά να διατίθενται για τη διατήρηση ή τη βελτίωση των παρεχόμενων υπηρεσιών,

ii. η διοίκηση και διαχείριση των εν λόγω οργανισμών πρέπει να ασκείται από πρόσωπα που δεν έχουν, είτε αυτά τα ίδια είτε μέσω τρίτων προσώπων, άμεσο ή έμμεσο συμφέρον από τα αποτελέσματα της εκμετάλλευσης των σχετικών δραστηριοτήτων,

iii. οι απαλλαγές δεν πρέπει να δημιουργούν κίνδυνο στρέβλωσης των όρων του ανταγωνισμού, ε) οι παροχές ιατρικής περίθαλψης, οι οποίες πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της άσκησης ιατρικών επαγγελματιών, καθώς και οι παροχές υπηρεσιών από ψυχολόγους, μαίες, νοσοκόμους, φυσικοθεραπευτές, λογοθεραπευτές και εργοθεραπευτές.

στ) η παροχή υπηρεσιών από οδοντοτεχνίτες, καθώς και η παράδοση ειδών οδοντικής προσθετικής που ενεργείται από τους οδοντογιατρούς και τους οδοντοτεχνίτες,

ζ) η παράδοση ανθρώπινων οργάνων, ανθρώπινου αίματος και ανθρώπινου γάλακτος,

η) η παροχή υπηρεσιών από σωματεία ή ενώσεις προσώπων προς τα μέλη τους, τα οποία μέλη ασκούν δραστηριότητα απαλλασσόμενη από το φόρο ή μη υποκείμενη στο φόρο, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές είναι άμεσα αναγκαίες για την άσκηση της δραστηριότητας αυτής και παρέχονται έναντι συνεισφοράς στα κοινά έξοδα,

θ) η παροχή υπηρεσιών και η παράδοση αγαθών που συνδέονται στενά με την κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση, καθώς και την προστασία των παιδιών και των νέων, που πραγματοποιούνται από νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, ή άλλους οργανισμούς ή ιδρύματα, αναγνωρισμένα από το κράτος,

ι) η μεταφορά ασθενών ή τραυματιών με οχήματα ειδικά κατασκευασμένα ή διαρρυθμισμένα για το σκοπό αυτόν, εφόσον για την άσκηση της δραστηριότητας αυτής έχει δοθεί έγκριση από την αρμόδια δημόσια αρχή,

ια)

ιβ) η παροχή υπηρεσιών εκπαίδευσης γενικά και οι στενά συνδεόμενες με αυτή παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, που παρέχονται από δημόσια εκπαιδευτήρια ή από άλλα πρόσωπα αναγνωρισμένα από την, κατά περίπτωση, αρμόδια αρχή, εκτός από τα φροντιστήρια όλων των βαθμίδων εκπαίδευσης και τα κέντρα ξένων γλωσσών και ηλεκτρονικών υπολογιστών,

ιγ) η παράδοση ιδιαίτερων μαθημάτων όλων των βαθμίδων εκπαίδευσης,

ιδ) η παροχή υπηρεσιών που συνδέεται στενά με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή, από νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα σε πρόσωπα που ασχολούνται με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή,

ιε) η παροχή υπηρεσιών και η στενά συνδεόμενη με αυτές παράδοση αγαθών προς τα μέλη τους, έναντι καταβολής συνδρομής, από μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα και οργανισμούς, που επιδιώκουν στα πλαίσια του συλλογικού τους συμφέροντος σκοπούς πολιτικούς, συνδικαλιστικούς, θρησκευτικούς, φιλοσοφικούς, φιλανθρωπικούς ή εθνικούς εφόσον δεν οδηγούν σε στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού,

ιστ) η παροχή υπηρεσιών πολιτιστικής ή μορφωτικής φύσης και η στενά συνδεόμενη με αυτές παράδοση αγαθών, από νομικά πρόσωπα ή άλλους οργανισμούς ή ιδρύματα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, τα οποία λειτουργούν νόμιμα και έχουν σκοπούς πολιτιστικούς ή μορφωτικούς, εφόσον δεν οδηγούν σε στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού. Στις υπηρεσίες

αυτές περιλαμβάνονται ιδίως οι παρεχόμενες σε επισκέπτες μουσείων, μνημείων, αρχαιολογικών ή άλλων παρόμοιων χώρων, καθώς και η οργάνωση καλλιτεχνικών εκδηλώσεων, εκθέσεων και διαλέξεων,

ιζ) η διάθεση προσωπικού από νομικά πρόσωπα θρησκευτικού ή φιλοσοφικού χαρακτήρα, για τις δραστηριότητες που αναφέρονται στις περιπτώσεις δ', θ' και ιβ' της παραγράφου αυτής, με σκοπό την πνευματική αρωγή και ανάπτυξη,

ιη) η παροχή υπηρεσιών και η παράδοση αγαθών από τα πρόσωπα που αναφέρονται στις περ. δ , θ , ιβ , ιδ , ιε και ιστ' της παραγράφου αυτής, με την ευκαιρία εκδηλώσεων που οργανώνονται από αυτά για την οικονομική τους ενίσχυση,

ιθ) οι ασφαλιστικές και αντασφαλιστικές εργασίες, καθώς και οι συναφείς με αυτές εργασίες που παρέχονται από ασφαλειομεσίτες και ασφαλιστικούς πράκτορες, συμπεριλαμβανομένων και των υπηρεσιών οδικής βοήθειας έναντι συνδρομής, που παρέχονται από ασφαλιστικές επιχειρήσεις, καθώς και από φυσικά πρόσωπα ή νομικά πρόσωπα παροχής οδικής βοήθειας....

2. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζεται κάθε λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού. Επίσης, με κοινές αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών και του, κατά περίπτωση, αρμόδιου Υπουργού, καθορίζονται οι προϋποθέσεις που πρέπει να πληρούν τα πρόσωπα που υπάγονται στις διατάξεις των περιπτώσεων δ', η', θ, ια', ιβ', ιδ', ιε', ιστ' και ιζ' της παραγράφου 1.»

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1156/1997 με θέμα: «Φ.Π.Α.- ΕΓΚΥΚΛΙΟΣ- Νόμοι 2386/1996 (ΦΕΚ.43/Α/ 7.3.1996), 2390/1996 (ΦΕΚ.54/Α/21.3.1996), 2399/1996 (ΦΕΚ.90/Α /27.5.1996)» διευκρινίστηκε ότι:

«Β. Φιλανθρωπικά, Συνδικαλιστικά, Πολιτιστικά Σωματεία κ.λπ. (παραγρ. 1-ιστ', άρθρου 18)

Με το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 11 του Ν.2386/1996, έγινε αντικατάσταση της περίπτωσης ιστ' της παραγράφου 1 του άρθρου 18. Με τις διατάξεις αυτές, ορίζεται η απαλλαγή της παροχής υπηρεσιών και των στενά συνδεομένων με αυτές παραδόσεων αγαθών προς τα μέλη τους, έναντι καταβολής συνδρομής από μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα και οργανισμούς, που επιδιώκουν, στα πλαίσια του συλλογικού τους συμφέροντος, σκοπούς πολιτικούς, συνδικαλιστικούς, θρησκευτικούς, φιλοσοφικούς, φιλανθρωπικούς ή εθνικούς, εφόσον δεν οδηγούν σε στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού. Διευκρινίζεται ότι, με τις νέες διατάξεις τίθεται περιορισμός των απαλλασσομένων πράξεων που εμπίπτουν στις εν λόγω διατάξεις, καθόσον εξαιρούνται από την απαλλαγή αυτή οι πράξεις εκείνες οι οποίες οδηγούν σε στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού. Με τη συμπλήρωση αυτής της προϋπόθεσης, ενσωματώνεται στο εσωτερικό δίκαιο μία από τις βασικές αρχές του κοινοτικού δικαίου, ότι δηλαδή για τη χορήγηση μιας απαλλαγής δεν πρέπει να επέρχεται στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού και να τίθενται σε μειονεκτικότερη θέση, από απόψεως φορολογικής, όμοιες δραστηριότητες όταν ασκούνται κάτω από ιδιωτικοοικονομικά κριτήρια.

Έτσι, για την απαλλαγή των συνδρομών που καταβάλλονται σε πολιτιστικά, φιλανθρωπικά, συνδικαλιστικά κ.λπ. σωματεία ή ενώσεις από τα μέλη τους, καθώς και των παραδιδόμενων αγαθών (εντύπων, εφημερίδων κ.λπ.), ισχύουν οι οδηγίες που έχουν δοθεί με την ΕΔΥΟ Π.4336/3162/Εγκ.10/10.7.1987.

Αντίθετα, για την απαλλαγή των πράξεων παροχής υπηρεσιών και των παραδόσεων αγαθών που πραγματοποιούν τα εν λόγω σωματεία ή ενώσεις, θα πρέπει να διερευνάται η πλήρωση της προϋπόθεσης της μη στρέβλωσης των όρων του ανταγωνισμού, με την έννοια ότι, οι ίδιες πράξεις εάν πραγματοποιούντο από υποκειμένους στο φόρο θα συνιστούσαν οικονομική

δραστηριότητα, κατά την έννοια του άρθρου 4 του νόμου και θα υπάγονταν σε Φ.Π.Α. Ενδεικτικά, για παράδειγμα αναφέρουμε ότι, η εκμετάλλευση πρατηρίων πώλησης αγαθών, βιβλιοπωλείων κ.λπ. από φιλανθρωπικά, συνδικαλιστικά κ.λπ. σωματεία δεν υπάγεται στις εν λόγω απαλλακτικές διατάξεις, διότι τέτοιες δραστηριότητες εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 4 του νόμου και τα πρόσωπα αυτά αποκτούν την ιδιότητα του υποκειμένου στο φόρο. Περαιτέρω, η μη υπαγωγή στο Φ.Π.Α. τέτοιων δραστηριοτήτων πλήττει τον ανταγωνισμό και δημιουργεί ανισότητες ως προς τη φορολογική μεταχείριση των υποκειμένων στο φόρο που επιδιώκουν σκοπούς κερδοσκοπικούς για όμοιες πράξεις.»

Επειδή, με την παρ. 2 της ΠΟΛ. 1071/1995 με θέμα: «Διευκρινήσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων των περιπτώσεων ιγ' και ιθ' της παραγράφου 1 του άρθρου 18 του ν.1642/1986» διευκρινίστηκε ότι:

«2. Επίσης για την εφαρμογή της περίπτωσης ιθ' της παραγράφου 1 του άρθρου 18 διευκρινίζεται ότι, 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.»

Επειδή, με τη με αριθ. Π. 6786/640/7.10.1986 Απόφαση του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα: «Απαλλαγή από το φόρο προστιθέμενης αξίας της παροχής υπηρεσιών και παράδοσης αγαθών που ενεργούνται από ορισμένα πρόσωπα, με την ευκαιρία εκδηλώσεων για την οικονομική τους ενίσχυση» διευκρινίστηκε 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 τη με αριθ. πρωτ./2015 έγγραφο του τμήματος Α' Φ.Π.Α. με θέμα: «Διευκρινίσεις ως προς την απαλλαγή αγαθών και υπηρεσιών στο πλαίσιο ευκαιριακών εκδηλώσεων του άρθρου 22.1.ιγ' του Κώδικα Φ.Π.Α.» διευκρινίστηκε ότι:

«1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ιγ' 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. ιή , 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).

Η ενδεχόμενη άσκηση δραστηριότητας που δεν απαλλάσσεται από το ΦΠΑ για λόγους μη στρέβλωσης των όρων του ανταγωνισμού, όπως η έκδοση και πώληση εφημερίδας με τα τοπικά νέα από πολιτιστικό – λαογραφικό σύλλογο, αφενός δεν αναιρεί εξ αυτού του λόγου και μόνο το μη κερδοσκοπικό χαρακτήρα ενός προσώπου, ακόμη κι αν πρόκειται για δραστηριότητα που αποσκοπεί σε συμπληρωματικά έσοδα, αφετέρου δεν αποτελεί λόγο άρνησης χορήγησης της απαλλαγής των δύο εκδηλώσεων που διοργανώνονται ευκαιριακά, δεδομένου ότι τόσο στη διάταξη της περίπτωσης ιή , όσο και στη σχετική υπουργική απόφαση και την εγκύκλιο δεν αναφέρεται ρητά ότι η εν λόγω απαλλαγή αφορά σε πρόσωπα με αποκλειστικά απαλλασσόμενη δραστηριότητα.

Επομένως, η παράλληλη άσκηση φορολογητέας δραστηριότητας δεν αποκλείει ένα πρόσωπο από την απαλλαγή της περίπτωσης ιή , υπό τον όρο όμως ότι η αιτούμενη απαλλαγή δεν αφορά στη συγκεκριμένη δραστηριότητα για την οποία το πρόσωπο αυτό έχει υπαχθεί στο ΦΠΑ.

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.

4. Τέλος, σημειώνεται ότι από τις ανωτέρω διατάξεις δεν προβλέπεται κάποιος χρονικός περιορισμός ως προς τη διάρκεια των εκδηλώσεων, συνεπώς το θέμα αυτό συνεκτιμάται στο πλαίσιο της αρμοδιότητας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για την έγκριση ή μη της απαλλαγής.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 «Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης» του ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

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....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 25 «Είσοδος σε εγκαταστάσεις» του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:
«... 6. Ο φορολογούμενος υποχρεούται να συνεργάζεται πλήρως και να διευκολύνει το έργο του οριζόμενου για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου υπαλλήλου της Φορολογικής Διοίκησης.....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 54 «Διαδικαστικές παραβάσεις» του ν.4174/2013 ορίζεται:

«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:

.... ε) δεν συνεργαστεί στη διάρκεια φορολογικού ελέγχου, ...

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

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

Επειδή, εν προκειμένω, την 11.12.2021 ημέρα Σάββατο και ώρα 00:20 π.μ., δυνάμει της με αριθ./2021 χειρόγραφης εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης διενεργήθηκε από υπαλλήλους της ανωτέρω φορολογικής αρχής, μερικός επιτόπιος έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014, του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.), και του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) στην εγκατάσταση της οντότητας επί της οδού στο, το οποίο φέρει τα χαρακτηριστικά μπαρ με μουσική, με διακριτικό τίτλο «.....».

Επειδή, οι υπάλληλοι που διενεργούσαν τον έλεγχο, αφού εισήλθαν στον χώρο κοντά στην είσοδο της ως άνω εγκατάστασης όπου υπήρχαν περίπου 10 άτομα σεβριρισμένα με διάφορα ποτά, γνώρισαν την ιδιότητά τους επιδεικνύοντας την εντολή ελέγχου και τις υπηρεσιακές τους ταυτότητες στον, με Α.Φ.Μ., ο οποίος δήλωσε ότι είναι ιδιοκτήτης του ακινήτου και υπεύθυνος του καταστήματος και στη συνέχεια ζήτησαν να εισέλθουν στην επαγγελματική εγκατάσταση προκειμένου να ολοκληρώσουν τον έλεγχο.

Επειδή, σύμφωνα με την από 10.02.2022 έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, ο με Α.Φ.Μ., ανέφερε στον έλεγχο ότι η εγκατάσταση είναι εντευκτήριο Πολιτικού Κόμματος και συγκεκριμένα του και ότι η ανωτέρω Δ.Ο.Υ. δεν έχει δικαίωμα ελέγχου στο χώρο.

Επειδή, εξαιτίας της επίμονης άρνησης του ιδιοκτήτη του ακινήτου να αφήσει τους υπαλλήλους της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης να εισέλθουν στον κύριο χώρο της εγκατάστασης, ο έλεγχος ματαιώθηκε και δεν κατέστη δυνατόν να διαπιστωθεί αν είχαν εκδοθεί οι σχετικές Α.Λ.Π. προς τους πελάτες που ήταν σερβιρισμένοι με διάφορα ποτά, ούτε αν χρησιμοποιείτο προς τούτο εγκεκριμένος φορολογικός μηχανισμός από την προσφεύγουσα η οποία λειτουργούσε την εν λόγω εγκατάσταση ως υποκατάστημα, όπως προκύπτει από το συναφθέν ιδιωτικό συμφωνητικό εκμίσθωσης του χώρου από τον όσο και από τη σχετική δήλωση του εν λόγω εκμισθωτή στον έλεγχο αλλά και από τα αναφερόμενα στο με αριθ. πρωτ. /2021 έγγραφο της Δ/νσης Υγειονομικού Ελέγχου της Περιφέρειας Αττικής.

Επειδή, σύμφωνα με την ως άνω έκθεση ελέγχου «Η άρνηση συνεργασίας της ελεγχόμενης διαπιστώνεται ότι οφείλεται αφ' ενός μεν στο γεγονός ότι ο εν λόγω χώρος λειτουργούσε παρανόμως δηλαδή χωρίς να έχει δηλωθεί ως επαγγελματική εγκατάσταση (υποκατάστημα) στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης με συνεπακόλουθο να μην αποδίδονται οι αναλογούντες φόροι, αφ' ετέρου δε για να ματαιωθεί ο έλεγχος ώστε να μην μπορέσει- να διαπιστώσει την μη σύννομη φορολογικά λειτουργία της επιχείρησης και την έκδοση φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 23, 24 & 25 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), στον Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), Ν.1472/2013 (Κ.Φ.Ε.) των άρθρων 39,40 και 50 του Ν.2859/2000(Φ.Π.Α.)».

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 10.02.2022 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι στην προσβαλλόμενη πράξη γίνεται αναφορά στον κο, ο οποίος ήταν στο παρελθόν επιτηδευματίας με αντικείμενο εργασιών καφετέρια, ενώ υπέβαλε διακοπή εργασιών στις 05.10.2006, γεγονός το οποίο δεν συνδέεται με την υποχρέωση ή μη της προσφεύγουσας σε φορολογικές υποχρεώσεις, अपαραδέκτως προβάλλεται καθότι στη με αριθμό /2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου του αρ. 54 του ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης ουδεμία αναφορά γίνεται στο εν λόγω πρόσωπο.

Επειδή, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **15.03.2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της μη κερδοσκοπικής οντότητας με την ονομασία «.....» (.....), και την επικύρωση της με αριθ./2022 Πράξης Επιβολής Προστίμου του αρ. 54 του ν.4174/2013, για το φορολογικό έτος 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης.

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

Πρόστιμο του άρθρου 54 του ν. 4174/2013:

Καταλογιζόμενο ποσό: 2.500,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.