



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 01/10/2024

Αριθμός απόφασης: 2093

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58) εφεξής ΚΦΔ.
- 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 (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
- δ. Την με αριθμό Α 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.*» (ΦΕΚ Β' 6009)

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 03/05/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του σωματείου με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ**, που εδρεύει στη, κατά της με αρ./15-03-2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2023, της με αρ./15-03-2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α του Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2023 και της με αρ./11-04-2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2023 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την από Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 03/05/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του σωματείου με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα :

1. Με την με αριθμό/**15-03-2024** Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2023 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **2.500,00 €**, διότι δεν τήρησε απλογραφικά βιβλία, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 παρ. 1 του Ν.4987/2022, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 η' και 2 ε' του ίδιου νόμου.
2. Με τη με αριθμό/**15-03-2024** πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2023 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **250,00 €**, για τη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων (Α.Λ.Σ.) σε τρεις (3) περιπτώσεις, συνολικής αξίας 47,00€, ήτοι καθαρής αξίας 41,59€ πλέον ΦΠΑ 5,41€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 5, 8, 12 παρ. 1 & 8 και 13 του Ν.4308/2014, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 58Α παρ. 1 του Ν.4897/2022.
3. Με τη με αριθμό/**11-04-2024** πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2023 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **100,00 €**, διότι δεν προέβη σε δήλωση επέκτασης δραστηριότητας (προσθήκη ΚΑΔ) για την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας (παροχής υπηρεσιών αναψυκτηρίου), στο Τμήμα Μητρώου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά παράβαση του άρθρου 10 του Ν.4987/2022, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 α και 2 α' του Ν.4987/2022.

Δυνάμει της υπ' αριθμ./...../2023 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης – Ε' Υποδιεύθυνση Λάρισας, διενεργήθηκε επιτόπιος έλεγχος στον προσφεύγοντα, για την ορθή τήρηση των διατάξεων του Ν.4987/2022 και του Ν.4308/2014. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθ./23-06-2023 πληροφοριακό δελτίο της ίδιας Υπηρεσίας, το οποίο εκδόθηκε κατόπιν ανώνυμης καταγγελίας, για το ανωτέρω σωματείο, βάσει της οποίας αναφέρεται ότι «ο διατηρεί στην περιοχή στους πρόποδες του, καφετέρια που λειτουργεί ΜΟΝΟ τις Κυριακές και εορτές προσφέροντας καφέ, σάντουιτς κλπ., χωρίς έναρξη εργασιών, φτμ και έκδοση φορολογικών στοιχείων».

Την 22α Οκτωβρίου 2023, ημέρα της εβδομάδας Κυριακή και ώρα 14:10 μ.μ., ελεγκτές της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., διενεργώντας επιτόπιο έλεγχο περί εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), διαπίστωσαν ότι τρεις πελάτες εξήλθαν του καταστήματος της ελεγχόμενης οντότητας, οι οποίοι είχαν αγοράσει καφέ, τοστ, κρασί, μπύρες και λοιπά είδη αναψυκτηρίου σε πακέτο, χωρίς να έχουν λάβει το σχετικό φορολογικό στοιχείο για προϊόντα αξίας 19,50€, 18,50€ και 9,00€ αντίστοιχα. Στη συνέχεια, οι ελεγκτές εισήλθαν στο κατάστημα, όπου διαπίστωσαν ότι το εν λόγω κατάστημα λειτουργούσε χωρίς να διαθέτει ταμειακή μηχανή (ΦΤΜ), χωρίς το προσφεύγον να προβεί σε επέκταση δραστηριότητας παροχής ειδών αναψυκτηρίου και χωρίς να τηρεί απλογραφικά βιβλία.

Ακολούθως για τις ανωτέρω διαπιστώσεις, ο έλεγχος συνέταξε και επέδωσε στον υπεύθυνο της οντότητας το με αριθμό/22-10-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – Κλήση προς ακρόαση με συνημμένο τον προσωρινό προσδιορισμό προστίμου, προκειμένου η οντότητα να υποβάλει εντός είκοσι ημερών τις απόψεις της επί των αποτελεσμάτων του ελέγχου. Το προσφεύγον σωματείο, δια του αντιπροσώπου του, κατέθεσε στην Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. το με αρ. πρωτ./...../13-11-2023 γραπτό υπόμνημά του με τις απόψεις του, οι οποίες δεν έγιναν αποδεκτές από τον έλεγχο και συντάχθηκε η από 22-01-2024 έκθεση μερικού επιτόπιο ελέγχου, η οποία διαβιβάστηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Κατερίνης και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου.

Το προσφεύγον με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενο :

1. Έλλειψη αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου. Οι υπό κρίση πράξεις δεν είναι επιχειρηματικές συναλλαγές – Πλημμελής η κρίση του ελέγχου – Ο έλεγχος φέρει το βάρος της απόδειξης.
2. Η επιβολή των προστίμων 2.500,00 € και 250,00 € αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό περί έλλειψης αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου

Επειδή στο άρθρο 5 του Ν.4308/2014 ορίζεται : «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».

Επειδή στο άρθρο 12 του Ν.4308/2014 ορίζεται : « 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. ...8. Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο ν. 1809/1988 κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου.» και στο άρθρο 13 περί του «Χρόνου έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης» του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι: «Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται: α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής. ...».

Επειδή, στο άρθρο 58Α του ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα: 1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. ...».

Επειδή, στο άρθρο 10 του Ν.4987/2022, ως ίσχυε κατά την κρινόμενη περίοδο, ορίζεται ότι : «1. α)...β) Κάθε πρόσωπο, φυσικό ή νομικό, ή νομική οντότητα, που πρόκειται να ασκήσει δραστηριότητες επιχειρηματικού περιεχομένου υποβάλλει δήλωση έναρξης στο φορολογικό μητρώο. Η δήλωση έναρξης υποβάλλεται πριν την πραγματοποίηση της πρώτης συναλλαγής στο πλαίσιο άσκησης της επιχειρηματικής δραστηριότητας. Εάν δεν έχει προηγηθεί δήλωση εγγραφής, αυτή γίνεται ταυτόχρονα με τη δήλωση έναρξης. Προκειμένου για νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες που πρόκειται να ασκήσουν δραστηριότητες επιχειρηματικού περιεχομένου, ως χρόνος έναρξης θεωρείται ο χρόνος της νόμιμης σύστασής τους. Η δήλωση έναρξης υποβάλλεται μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από τη νόμιμη σύσταση. Στη δήλωση έναρξης περιλαμβάνονται ο τόπος άσκησης της επιχειρηματικής δραστηριότητας, σε περίπτωση φυσικού προσώπου, τυχόν υποκαταστήματα, το αντικείμενο των εργασιών, το τηρούμενο λογιστικό σύστημα, καθώς και το καθεστώς Φ.Π.Α., στο οποίο υπάγεται ο φορολογούμενος.».

3. α) Ο φορολογούμενος, φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, υποχρεούται να ενημερώνει

τη Φορολογική Διοίκηση για μεταβολές στα στοιχεία εγγραφής ή έναρξής του με την υποβολή δήλωσης μεταβολών στο φορολογικό μητρώο. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από την πραγματοποίηση της μεταβολής. Ειδικά ο φορολογούμενος που είναι υποκείμενος στον Φ.Π.Α., για τη μεταβολή καθεστώτος Φ.Π.Α. στο οποίο υπάγεται, υποβάλλει δήλωση μετάταξης μέσα στην ίδια ανωτέρω προθεσμία, εκτός αν προβλέπεται διαφορετικά από τον Κώδικα Φ.Π.Α.. Η υποχρέωση ενημέρωσης για μεταβολές στα στοιχεία φορολογούμενου φυσικού προσώπου, που δεν αφορούν την επιχειρηματική δραστηριότητά του, δεν υπόκειται σε προθεσμία. Ο φορολογούμενος δεν μπορεί να επικαλείται έναντι της Φορολογικής Διοίκησης τις μεταβολές των στοιχείων του μέχρι τον χρόνο ενημέρωσής της.»

Επειδή στο άρθρο 13 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται : «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, 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.»

Επειδή, στο άρθρο 54 του ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «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 δήλωση ή υποβάλει ελλιπή πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου, η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του., 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: α) εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περίπτωση α' της παραγράφου 1 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων α', β', γ', δ' στ' και ιγ' της παραγράφου 1,... ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, στις περιπτώσεις ε', ζ', η' και ιδ' της παραγράφου 1.,....».

Επειδή στην παράγραφο 2 του άρθρου 28 του Ν.4987/2022 ορίζεται : «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον

προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.» και στο άρθρο 62 του ίδιου νόμου ορίζεται : «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

Επειδή, στο άρθρο 64 του ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή , ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση ,τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους, καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής.

Επειδή, επιπλέον, με το άρθρο 171 του Ν. 2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά της νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης της είτε ότι έγιναν ενώπιον του, ως της τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από της αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή σύμφωνα με το καταστατικό του προσφεύγοντος σωματείου, το οποίο ιδρύθηκε στις 18/12/2015, στους σκοπούς του περιλαμβάνονται η συστηματική καλλιέργεια και διάδοση όλων των μορφών της αθλητικής Ορειβασίας (ορεινή πεζοπορία, αναρρίχηση – ορειβατικό σκι), της αγωνιστικής αναρρίχησης και χιονοδρομίας και γενικότερα των ορεινών αθλημάτων, η φροντίδα της ανάπτυξης αυτών στην περιοχή του, καθώς και η προστασία του ελληνικού ορεινού χώρου και η διάδοση της αγάπης και του σεβασμού σ' αυτόν. Επίσης έχει ως σκοπό την με κατάλληλες εκδηλώσεις ανύψωση του πνευματικού και πολιτιστικού επιπέδου της περιοχής του (άρθρο 1 του καταστατικού).

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 21 του Ν.4172/2013 :

«3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους. Κάθε τρεις ομοειδείς συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα εντός ενός εξαμήνου θεωρούνται συστηματική διενέργεια πράξεων. ...»

Επειδή στην [ΠΟΛ.1044/10.2.2015](#), διευκρινίζονται τα εξής:

«2β....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, λαχειοφόρους κληρώσεις, από διαφημίσεις που καταχωρούνται σε περιοδικά που εκδίδονται και διανέμονται μόνο στα μέλη τους δωρεάν, καθώς και τα έσοδα από τη διάθεση φυλλαδίων και λοιπών εντύπων πνευματικού περιεχομένου των Ιερών Μονών (σχετική η Γνμδ ΝΣΚ 389/2000).

Αντίθετα, τα έσοδα που αποκτούν τα πιο πάνω πρόσωπα από δραστηριότητα, η οποία δεν συνιστά άσκηση της μη κερδοσκοπικής αποστολής τους, αποτελούν αντικείμενο φορολογίας, έστω και αν διατίθενται για την εκπλήρωση του μη κερδοσκοπικού σκοπού τους, δεδομένου ότι σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. γ' του [άρθρου 45](#) του ν. [4172/2013](#), μόνο τα έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους δεν αποτελούν αντικείμενο φορολογίας (σχετ. η αριθ. 383/1973 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους). Έσοδα που αποτελούν αντικείμενο φορολογίας, πέραν αυτών που προέρχονται από κεφάλαιο (τόκοι, εισόδημα από ακίνητη περιουσία, κ.λπ.) και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, είναι για παράδειγμα και οι συνδρομές από τρίτους - μη μέλη, τα έσοδα από την έκδοση και πώληση περιοδικών, βιβλίων, εντύπων, κ.λπ. σε τρίτους - μη μέλη των πιο πάνω προσώπων, καθώς και από τις διαφημίσεις που καταχωρούνται σε αυτά, τα έσοδα από τις διαφημίσεις σε φανέλες αθλητικών σωματείων, τα έσοδα (δίδακτρα) από λειτουργία ιδιωτικών σχολείων, εργαστηρίων, κ.λπ., τα έσοδα από την πώληση εικόνων, από την εκμετάλλευση ξενώνων και ραδιοφωνικών σταθμών από τις Ιερές Μονές, κ.λπ.

Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση η διαπίστωση της πραγματοποίησης εσόδων κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού των πιο πάνω προσώπων ανάγεται, ως θέμα πραγματικό, στην ελεγκτική αρμοδιότητα της φορολογικής αρχής, η οποία κρίνει επί του τεταγμένου σκοπού τους και για τον τρόπο κτήσης και διάθεσης των εσόδων τους».

Επειδή, στην από 22/01/2024 έκθεση ελέγχου της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του ν.4987/2022 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, προκύπτουν τα εξής :

Οι ελεγκτές της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., αφού εισήλθαν στο κατάστημα της προσφεύγουσας οντότητας και αφού επέδειξαν την εντολή ελέγχου και τις υπηρεσιακές τους ταυτότητες στον υπεύθυνο της οντότητας κατά

την ώρα του ελέγχου, κο (Α.Φ.Μ.), προέβησαν σε ελεγκτικές επαληθεύσεις για τη νομότυπη έκδοση φορολογικών στοιχείων, από τις οποίες προέκυψαν τα ακόλουθα:

Ζήτησαν από τον υπεύθυνο κατά την ώρα του ελέγχου να εκδώσει μία ενδεικτική απόδειξη αξίας 0,10€ και το δελτίο αναφοράς (X) της μνήμης του εν χρήσει Φ.Η.Μ. ή μπλοκ με χειρόγραφες Α.Λ.Π. Ο υπεύθυνος της οντότητας, δήλωσε αδυναμία να παραδώσει την ενδεικτική απόδειξη αξίας 0,10€ και το δελτίο αναφοράς (X) της μνήμης του εν χρήσει Φ.Η.Μ., διότι δεν υφίσταται Φ.Η.Μ. Χαρακτηριστικά ανέφερε στα μέλη του συνεργείου ελέγχου «Δεν έχουμε Φ.Η.Μ. διότι η ύπαρξη Φ.Η.Μ. προϋποθέτει το σωματείο να προσλάβει λογιστή, το οποίο συνεπάγεται έξοδα για το σωματείο». Παράλληλα, δήλωσε ότι δεν εκδόθηκαν ποτέ, χειρόγραφες Α.Λ.Π..

Κατά την ώρα του ελέγχου, διαπιστώθηκε (επάνω στο γραφείο υποδοχής των εγκαταστάσεων της οντότητας) η ύπαρξη ιδιόχειρων σημειώσεων σε φύλλο Α4 με τη σφραγίδα του σωματείου και τις ενδείξεις «καφές, κρασί, μπίρα κλπ και τις αντίστοιχες αξίες σε ευρώ». Το ανωτέρω φύλλο αριθμήθηκε και υπογράφηκε από τον έλεγχο με α/α 1 έως α/α 1 και κατασχέθηκε με την έκθεση κατάσχεσης βιβλίων - στοιχείων - αρχείων με αριθμό 322/22-10-2023, ένα αντίγραφο, της οποίας επιδόθηκε στον υπεύθυνο του σωματείου. Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι τα δηλωθέντα ποσά και προϊόντα που δηλώθηκαν από τους τρεις πελάτες που ελέγχθηκαν εκτός του καταστήματος επιβεβαιώθηκαν από το κατασχεθέν φύλλο Α4.

Παράλληλα διαπιστώθηκε στο χώρο αναρτημένη ταμπέλα (επισυνάπτεται, φωτογραφία στην έκθεση ελέγχου), η οποία ξεκάθαρα αναφέρει «ΤΟΣΤ ΖΑΜΠΟΝ - ΚΑΣΕΡΙ 1,50€ Ε.Ο.Σ. ».

Επειδή το προσφεύγον ισχυρίζεται ότι οι συναλλαγές που παρατηρήθηκαν από τον έλεγχο δεν αντιπροσώπευαν σε καμία περίπτωση αγοραπωλησία, αντιθέτως είναι η οικειοθελής συνεισφορά κάθε μέλους για την αντικατάσταση των προϊόντων που οι ίδιοι χρησιμοποιούν και καταναλώνουν μετά το πέρας της δράσης τους. Για τα προϊόντα υφίσταται ένα ενδεικτικό ποσό, το οποίο δεν υποχρεούται το μέλος να το καταβάλλει, αλλά είναι στη διακριτική του ευχέρεια.

Επειδή σύμφωνα με την σχετική έκθεση ελέγχου, το συνεργείο ελέγχου δε διαπίστωσε την ύπαρξη μελών του Ορειβατικού Συλλόγου κατά τη διάρκεια του ελέγχου. Ο νόμιμος εκπρόσωπος του σωματείου κατά την ώρα του ελέγχου δεν απέδειξε με κανένα πρόσφορο τρόπο ότι οι συναλλασσόμενοι που παρευρίσκονταν στο χώρο, είχαν την ιδιότητα του μέλους του Ορειβατικού Συλλόγου. Παράλληλα, με την ενδικοφανή προσφυγή του, δεν καταθέτει οποιοδήποτε αποδεικτικό στοιχείο, που να αποδεικνύει ότι οι ανωτέρω συναλλασσόμενοι είναι μέλη του ορειβατικού συλλόγου. Όπως δε, προκύπτει από το κατασχεθέν φύλλο ταμείου του σωματείου, οι τρεις (3) εξερχόμενοι πελάτες που πλήρωσαν 19,50€, 18,50€ και 9.00€ αντίστοιχα, αναμφίβολα, έλαβαν προϊόντα και έδωσαν ένα «χρηματικό ποσό» ως αντάλλαγμα, καθώς το άτομο που τους πωλούσε τα είδη, σημείωσε με λεπτομέρεια το ποσό που αντιστοιχεί για κάθε ένα προϊόν ξεχωριστά. Το γεγονός αυτό, αποδεικνύει ότι τα ποσά για τα προϊόντα δεν είναι ενδεικτικά, αλλά βάσει τιμοκαταλόγου. Ως εκ τούτου

οι ανωτέρω ισχυρισμού του προσφεύγοντος τυγχάνουν απορριπτέοι ως αναπτόδεικτοι.

Επειδή, η από 22/01/2024 έκθεση ελέγχου της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του ν.4987/2022 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στις ανωτέρω διαπιστώσεις και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο και ως εκ τούτου οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην ανωτέρω έκθεση ελέγχου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας

Επειδή, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟΛΣΤΕ 990/2004, ΣΤΕ 1249/2010). Ο σκοπός που επιδιώκεται εν προκειμένω, είναι ο κολασμός του παραβάτη και η αποτροπή παρομοίων παραβάσεων. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος των προστίμων αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας, ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί.

Επειδή η διοίκηση, κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεώς τους, όπως δέχεται το ΣΤΕ. Στη συγκεκριμένη περίπτωση οι εφαρμοζόμενες φορολογικές διατάξεις επιβάλλουν δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης, οι δε προϋποθέσεις επιβολής των προσβαλλόμενων μέτρων καθορίζονται κατά τρόπο γενικό, αλλά σαφή, συγκεκριμένο και αντικειμενικό από τον ίδιο το νόμο, έτσι ώστε το αρμόδιο διοικητικό όργανο, κατά την έκδοση των ατομικών διοικητικών πράξεων να περιορίζεται στην απλή διαπίστωση των προϋποθέσεων αυτών, όπως συνέβη στην προκειμένη περίπτωση, και όχι στη δυνατότητα παραβίασης των τυπικών αυτών και στην εφαρμογή τους κατά διακριτική ευχέρεια.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

τη **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 03/05/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του σωματείου με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ

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

1. Η με αριθμό/**15-03-2024** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2023 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	2.500,00 €	2.500,00 €

2. Η με αριθμό/**15-03-2024** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α του Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2023 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	250,00 €	250,00 €

3. Η με αριθμό/**11-04-2024** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2023 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	100,00 €	100,00 €

Το αρμόδιο όργανο να κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στο υπόχρεο.

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

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.