



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 25-11-2024

Αριθμός απόφασης: 2448

**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

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024), εφεξής Κ.Φ.Δ..

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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 Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2017/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 25/06/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του σωματείου «.....» με ΑΦΜ:....., που εδρεύει στη Θεσσαλονίκης, επί της οδού 4, Τ.Κ, όπως εκπροσωπείται νόμιμα, κατά:

- 1) της με αριθμό/05-06-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης,
- 2) της με αριθμό/05-06-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, του προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης
- 3) της με αριθμό/05-06-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2018, του προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης και
- 4) της με αριθμό/05-06-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2019, του προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης .

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

Επί της από 25/06/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του σωματείου «.....» 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 υπ' αριθμ./05-06-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 7.284,75€ πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ ύψους 3.642,38€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 10.927,13€.

2. Με την υπ' αριθμ./05-06-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 8.847,41€ πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ ύψους 4.423,71€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 13.271,12€.

3. Με την υπ' αριθμ./05-06-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2018, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 9.336,31€ πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58/58Α ΚΦΔ ύψους 220,41€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 9.556,72€.

4. Με την υπ' αριθμ./05-06-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2019, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 11.418,22€ πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58/58Α ΚΦΔ ύψους 212,62€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους

11.630,84€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της από 05-06-2024 έκθεσης μερικού ελέγχου εισοδήματος (εφαρμογής διατάξεων Ν 4172/2013) και της από 05-06-2024 έκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας (Ν 2859/2000), κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ...../07-11-2023 εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της.

Ειδικότερα, με την ως άνω εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, διενεργήθηκε έλεγχος στο προσφεύγον σωματείο για τα φορολογικά έτη 2018-2019 κατόπιν του με αρ. πρωτ./01-11-2023 εγγράφου της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Θεσσαλονίκης-Β' Υποδιεύθυνση-Τμήμα Β1 ερευνών (εισερχ.αρ.πρωτ...../02-11-2023). Με το εν λόγω έγγραφο απεστάλη στο 1^ο ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης η με αριθμό υπόθεσης/2023 και από 31-10-2023 έκθεση ελέγχου ΕΛΠ-Ν 4308/2014 & Κώδικα Φορολογικών Διαδικασιών (ΚΦΔ-Ν 4987/2022).

Με την ως άνω έκθεσή της, η ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης-Β' Υποδιεύθυνση-Τμήμα Β1 ερευνών διαπίστωσε ότι το προσφεύγον σωματείο είχε εκτραπεί του σκοπού του ασκώντας επιχειρηματική δραστηριότητα, χωρίς την έκδοση του προσήκοντος φορολογικού στοιχείου ανά εκάστοτε πελάτη.

Ο έλεγχος του 1^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, αποδεχόμενος πλήρως τα πορίσματα του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., προέβη στον προσδιορισμό του καθαρού ποσού των εσόδων που δε συνάδουν με το σκοπό του καταστατικού του, και τον καταλογισμό του αναλογούντα ΦΠΑ. Στη συνέχεια κοινοποιήθηκε στο προσφεύγον το με αρ./13-05-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – Κλήση προς ακρόαση του άρθρου 33 και 65 του Κ.Φ.Δ. με συνημμένους τους προσωρινούς προσδιορισμούς φόρου, επί του οποίου κατέθεσε το με αρ. πρωτ./30-05-2024 υπόμνημά του με τις απόψεις του επί του διενεργηθέντος ελέγχου, οι οποίες δεν έγιναν αποδεκτές και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού φόρου.

Το προσφεύγον, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενο :

1. Εσφαλμένη και αναπόδεικτη η κρίση ότι εκτράπηκε του σκοπού του, και ότι άσκησε επιχειρηματική δραστηριότητα. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του επικαλείται το άρθρο 45 του Ν 4172/2013, το άρθρο 13 του Ν 4987/2022, τη ΣτΕ 1134/2019, το ΔΕφΠειρ 348/2017, ΔΠρΡοδ 20/2015, το ΔΠρΝαυπλίου 357/2018. Δεν πληρούται η αποδεδειγμένη διανομή των κερδών στα μέλη της Ομοσπονδίας. Τα ποσά των χαρακτηριζόμενων ως προσωπικών-καταναλωτικών δαπανών συναρτώνται πλήρως και δικαιολογούνται από τη διοργάνωση εκδηλώσεων και συνεστιάσεων και δεν αποτελούν έξοδα, ούτε έμμεση διανομή κερδών.
2. Αυθαίρετες και αναπόδεικτες οι παραδοχές του ελέγχου. Ανεπαρκείς διασταυρώσεις και παράνομη αντιστροφή του βάρους της απόδειξης. Η έκθεση ελέγχου πρέπει να περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα και τα στοιχεία. Προς επίρρωση του ισχυρισμού

του επικαλείται την απόφαση ΔΕΔ 686/2023

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή στο Ν. 2725/1999 «Ερασιτεχνικός και επαγγελματικός αθλητισμός και άλλες διατάξεις.», ως ίσχυε κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος, ορίζεται :

«Άρθρο 6. Βιβλία

1. Κάθε αθλητικό σωματείο τηρεί υποχρεωτικά τα εξής Βιβλία :

α) Μητρώου Μελών

β) Πρακτικών Συνεδριάσεων Γενικών Συνελεύσεων

γ) Πρακτικών Συνεδριάσεων Διοικητικού Συμβουλίου

δ) Εσόδων Εξόδων

ε) Περιουσιακών Στοιχείων

στ) Πρωτοκόλλου εισερχομένων και εξερχομένων εγγράφων.

2. Τα Βιβλία, πριν από τη χρήση τους, θεωρούνται από το Νομάρχη ή από άλλο εξουσιοδοτημένο όργανο,

3. Η μη τήρηση των διατάξεων του παρόντος άρθρου, καθώς και της διάταξης της παρ. 2 του άρθρου 7, συνεπάγεται την ανάκληση της ειδικής αθλητικής αναγνώρισης του σωματείου.

Άρθρο 7 Υποχρεώσεις - Δικαιώματα

1. Τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις των αθλητικών σωματείων, σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία, καθώς και τα θέματα οργάνωσης και λειτουργίας τους ορίζονται από τα καταστατικά τους.[.....]

3. Επιτρέπεται σε αθλητικό σωματείο να δέχεται δωρεές από φυσικά και νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις.

4. Επιτρέπεται σε αθλητικό σωματείο, εφόσον τηρούνται οι Κανονισμοί της Διεθνούς Ολυμπιακής Επιτροπής, να συνάπτει συμβάσεις χορηγίας ή διαφήμισης με φυσικό ή νομικό πρόσωπο για την ανάπτυξη της αθλητικής δραστηριότητάς του, με τις υποχρεώσεις που προβλέπονται στις διατάξεις της παρ 3 του άρθρου 2 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Στην περίπτωση αυτή απαγορεύεται η παραχώρηση χρήσης της επωνυμίας, του εμβλήματος και των λοιπών διακριτικών στοιχείων για εμπορική διαφήμιση και οικονομική εκμετάλλευση.

5. Απαγορεύεται η συστέγαση αθλητικού σωματείου και εμπορικής επιχείρησης. Αθλητικό σωματείο, το οποίο έχει συσταθεί με πρωτοβουλία ιδιωτικού εκπαιδευτικού οργανισμού ή εργασιακού χώρου και φέρει την επωνυμία τους, δύναται να συστεγάζεται στην έδρα αυτών.[.....]

11. Το αθλητικό σωματείο υποχρεούται να καταχωρίζει τις μεταβολές των στοιχείων του, εντός δεκαπέντε (15) ημερών από την επέλευσή τους, στην ηλεκτρονική εφαρμογή της Γενικής Γραμματείας Αθλητισμού. Η καταχώριση υπέχει θέση υπεύθυνης δήλωσης του Ν. 1599/ 1986. Η πρώτη καταχώριση των στοιχείων γίνεται από τους υπόχρεους το αργότερο εντός δύο (2) μηνών από την έναρξη ισχύος του παρόντος.[.....]

ΑΘΛΗΤΙΚΗ ΟΜΟΣΠΟΝΔΙΑ

Άρθρο 19 Έννοια - Σκοπός

1. Αθλητική ομοσπονδία είναι η ανώτατη οργάνωση αθλητικών σωματείων ή αθλητικών ενώσεων (νομικό πρόσωπο ιδιωτικού δικαίου) που καλλιεργούν το ίδιο άθλημα ή κλάδο άθλησης, έχει σκοπό την καλλιέργεια και την ανάπτυξη του σε όλη τη χώρα και λειτουργεί σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 78 και επόμενα του Αστικού Κώδικα.

2. Για κάθε άθλημα ή κλάδο άθλησης επιτρέπεται η σύσταση μίας (1) μόνο ομοσπονδίας για όλη τη χώρα. Η ομοσπονδία εκπροσωπεί το άθλημα διεθνώς, σύμφωνα με τους ισχύοντες κανονισμούς της οικείας διεθνούς αθλητικής ομοσπονδίας και της Διεθνούς Ολυμπιακής Επιτροπής (Δ.Ο.Ε.) και η έδρα της ορίζεται από το καταστατικό της. Επιτρέπεται σε ειδικές περιπτώσεις μία ομοσπονδία να περιλαμβάνει και άλλα αθλήματα ή Κλάδους άθλησης, εκτός από το βασικό άθλημα ή κλάδο άθλησης, εφόσον τα αθλήματα και οι κλάδοι δεν είναι δυνατόν να υπαχθούν σε ξεχωριστή ομοσπονδία.

Άρθρο 20 Σύσταση-Μέλη

1. Για τη σύσταση ομοσπονδίας απαιτούνται αποφάσεις των διοικητικών συμβουλίων ή των γενικών συνελεύσεων είκοσι (20) τουλάχιστον αθλητικών σωματείων ή πέντε (5) τουλάχιστον αθλητικών ενώσεων που καλλιεργούν το ίδιο άθλημα ή τον ίδιο κλάδο άθλησης, επιδεικνύοντας αγωνιστική δραστηριότητα.

2. Η εγγραφή μέλους σε αθλητική ομοσπονδία γίνεται με απόφαση του διοικητικού της συμβουλίου και η διαγραφή με απόφαση της γενικής συνέλευσης της ομοσπονδίας. Δεν επιτρέπονται διακρίσεις σε τακτικό, δόκιμο ή πάρεδρα Μέλη ή άλλες παρόμοιες. Η δυνατότητα και οι προϋποθέσεις άσκησης του δικαιώματος ψήφου των σωματείων ή των ενώσεων, που εγγράφονται στη δύναμη της οικείας αθλητικής ομοσπονδίας και πριν αυτό αποκτήσουν την ειδική αθλητική αναγνώριση, καθορίζονται από το καταστατικό της Ομοσπονδίας.

[.....]

Άρθρο 25. Βιβλία

1. Οι διατάξεις του άρθρου 6 του παρόντος νόμου εφαρμόζονται ανάλογα και για τα Βιβλία που υποχρεωτικά τηρεί κάθε αθλητική ομοσπονδία, πλην του Βιβλίου του εδαφίου δ' εσόδων-εξόδων, το οποίο αντικαθίσταται με Βιβλία Γ κατηγορίας, με την επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου 3 του [άρθρου 2](#) του Π.Δ. [186/1992](#). [...]

Άρθρο 26 Υποχρεώσεις - Δικαιώματα

1. Οι παράγραφοι 1, 3, 4, 5 και 11 του άρθρου 7 εφαρμόζονται ανάλογα και για τον προσδιορισμό των υποχρεώσεων και των δικαιωμάτων κάθε αθλητικής ομοσπονδίας.

2. Η ομοσπονδία υποχρεούται να τηρεί μητρώο αθλητών και μητρώο προπονητών.

[.....]

Άρθρο 28 Ειδική αθλητική αναγνώριση

1. Με απόφαση του Υπουργού Πολιτισμού μπορεί να παρέχεται σε αθλητική ομοσπονδία, ύστερα από αίτηση του Δ.Σ. αυτής, Ειδική αθλητική αναγνώριση, ιδίως εάν για το άθλημα ή τον κλάδο άθλησης που καλλιεργεί υπάρχει αντίστοιχη παγκόσμια ομοσπονδία αναγνωρισμένη από τη Δ.Ο.Ε.
2. Η απόφαση της ειδικής αθλητικής αναγνώρισης ανακαλείται με αιτιολογημένη απόφαση του αρμόδιου για τον αθλητισμό Υπουργού.[....]».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 78 του Αστικού Κώδικα «Ένωση προσώπων που επιδιώκει σκοπό μη κερδοσκοπικό αποκτά προσωπικότητα όταν εγγραφεί σε ειδικό δημόσιο βιβλίο (σωματείο) που τηρείται στο πρωτοδικείο της έδρας του. Για να συσταθεί σωματείο χρειάζονται είκοσι τουλάχιστον πρόσωπα.»

Επειδή στην παρ. γ' του [άρθρου 45](#) του Ν. [4172/2013](#) ορίζεται ότι: «Σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπόκεινται... γ) τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου που συστάθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή και στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους σωματεία και ιδρύματα, **με εξαίρεση μόνο τα κάθε είδους έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους, τα οποία δεν αποτελούν αντικείμενο φόρου**».

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, σύμφωνα με το άρθρο 13 του Ν 5104/2024 «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.».

Ως πρόσωπο, για τους σκοπούς του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, νοείται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, καθώς και κάθε είδους νομική οντότητα. Ειδικότερα:

α) ως νομικό πρόσωπο νοείται η επιχείρηση ή εταιρεία με νομική προσωπικότητα ή και κάθε ένωση επιχειρήσεων ή εταιρειών με νομική προσωπικότητα

β) ως νομική οντότητα, νοείται κάθε μόνιμο ανεξαρτήτως νομικής προσωπικότητας που δεν είναι φυσικό ή νομικό πρόσωπο, εταιρικής, ιδίως συνεταιρισμός, οργανισμός, υπεράκτια ή εξωχώρια εταιρεία, καταπίστευμα ή εμπίστευμα κλπ. Στην παρ. δ' του άρθρου 2 του ΚΦΕ ορίζεται ως νομική οντότητα: κάθε μόνιμο εταιρικής ή μη οργάνωσης και κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα που δεν είναι φυσικό ή νομικό πρόσωπο, όπως ιδίως συνεταιρισμός, οργανισμός, υπεράκτια ή εξωχώρια εταιρεία, κάθε μορφής εταιρεία ιδιωτικών επενδύσεων, κάθε μορφής καταπίστευμα ή εμπίστευμα ή οποιοδήποτε μόνιμο παρόμοιας φύσης, κάθε μορφής ίδρυμα, σωματείο ή οποιοδήποτε μόνιμο παρόμοιας φύσης, κάθε μορφή προσωπικής επιχείρησης ή οποιαδήποτε οντότητα προσωπικού χαρακτήρα, κάθε μορφής κοινή επιχείρηση, κάθε μορφής εταιρεία διαχείρισης κεφαλαίου ή περιουσίας ή διαθήκης ή κληρονομιάς ή κληροδοσίας ή δωρεάς, κάθε φύσης κοινοπραξία, κάθε μορφής εταιρεία αστικού δικαίου, συμμετοχικές ή αφανείς εταιρείες, κοινωνίες αστικού δικαίου. (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας-Ερμηνεία Κατ'άρθρο, Α. Καραντανα, Τόμος Πρώτος, σελ.12, Νομική Βιβλιοθήκη, 2021).

Γίνεται σαφές, από το συνδυασμό των παραπάνω διατάξεων, ότι τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες, όπως αυτές ορίζονται για τους σκοπούς του ΚΦΔ, εφόσον αποκτούν εισόδημα

από επιχειρηματική δραστηριότητα, υποχρεούνται στην τήρηση βιβλίων και στοιχείων που απεικονίζουν πλήρως τις συναλλαγές της επιχείρησης, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα.

Συμπερασματικά, βάσει των ανωτέρω, οι ακόλουθες οντότητες, εφόσον αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, εμπίπτουν στην εφαρμογή των ΕΛΠ:

- Οι αστικές εταιρείες κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα, οι δικηγορικές εταιρείες, οι συμβολαιογραφικές εταιρείες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, οι συνεταιρισμοί, οι κοινοπραξίες, οι αφανείς εταιρείες, οι σχολάζουσες κληρονομίες, οι αλλοδαπές επιχειρήσεις, οι εκμεταλλευτές πλοίων, καθώς και οποιαδήποτε άλλη οντότητα (ιδιωτικού ή δημοσίου τομέα) που αποκτά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Ακόμη εντάσσονται, εφόσον αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα:

- Τα Ν.Π.Ι.Δ.
- Τα σωματεία
- Οι σύλλογοι
- Οι ενώσεις προσώπων και γενικά μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα

(Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα-Ανάλυση-Ερμηνεία, Δ.Σταματόπουλος, Π.Σταματόπουλος, Γ. Σταματόπουλος, Τόμος Α΄, Σελ.82-83, Forin.gr, 2021)

Επειδή, με το άρθρο 1§2 του Ν.4308/2022 ορίζεται ότι : «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.».

Επειδή, σύμφωνα με την λογιστική οδηγία εφαρμογής του νόμου 4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις, που δημοσιεύτηκε στις 18.10.2015: «1.2.2 Ενδεικτικά, στην περίπτωση (γ) της παραγράφου 2 εντάσσονται οι αστικές εταιρείες κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, οι συνεταιρισμοί, οι δικηγορικές εταιρείες, οι κοινοπραξίες, καθώς και οποιαδήποτε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα, που αποκτά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Ακόμη εντάσσονται τα Ν.Π.Ι.Δ., τα σωματεία, οι

σύλλογοι, οι ενώσεις προσώπων και γενικά μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα, εφόσον αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 3§1, 5 & 12 του ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται ότι: «1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματος 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, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς5. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων12. Όταν, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου, η οντότητα δεν συντάσσει ισολογισμό, δύναται, αντί του λογιστικού συστήματος της παραγράφου 10, να χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο απλογραφικό λογιστικό σύστημα (βιβλία εσόδων - εξόδων) για την παρακολούθηση των στοιχείων της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, τα οποία συμπεριλαμβάνουν: α) Τα πάσης φύσεως έσοδα διακεκριμένα σε έσοδα από πώληση εμπορευμάτων, από πώληση προϊόντων, από παροχή υπηρεσιών και λοιπά έσοδα, β) Τα πάσης φύσεως κέρδη, γ) Τις πάσης φύσεως αγορές περιουσιακών στοιχείων, διακεκριμένα σε αγορές εμπορευμάτων, υλικών (πρώτων ή βοηθητικών υλών), παγίων και αγορές λοιπών περιουσιακών στοιχείων, δ) Τα πάσης φύσεως έξοδα, διακεκριμένα σε αμοιβές προσωπικού συμπεριλαμβανομένων εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς, αποσβέσεις, έξοδα από τη λήψη λοιπών υπηρεσιών και λοιπά έξοδα, ε) Τις πάσης φύσεως ζημίες, στ) Τους πάσης φύσεως φόρους και τέλη, ξεχωριστά κατά είδος».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8§1 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.): «Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας».

Επειδή, με το άρθρο 12§1 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) 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».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.): «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, από τον έλεγχο που πραγματοποίησε η Υπηρεσία Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε) Θεσσαλονίκης-Β΄ Υποδιεύθυνση-Τμήμα Β1 Ερευνών, προέκυψε ότι το προσφεύγον διενήργησε οικονομικές-εμπορικές πράξεις (εκπαίδευση προστασίας υψηλών προσώπων - VIP - & συνοδών ασφαλείας) πραγματοποιώντας έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, η οποία υπόκειται στο ΦΠΑ, χωρίς την έκδοση του προσήκοντος φορολογικού στοιχείου ανά εκάστοτε πελάτη. Επιπλέον, εμπίπτει στην υποχρέωση τήρησης λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων).

Η ως άνω διαπίστωση για τα φορολογικά έτη 2017-2019, προέκυψε από τις παρακάτω επιμέρους ελεγκτικές επαληθεύσεις, βάσει:

α) των τραπεζικών κινήσεων των λογαριασμών (GR6901...515 & GR 4601...871) που τηρούνται στην τράπεζα Πειραιώς με δικαιούχο τον κ..... (στο πλαίσιο εκτέλεσης της υπ'αρ./2023 εντολής),

β) των προσκομισθέντων στοιχείων και πληροφοριών προς την Υπηρεσία ελέγχου, από τον πρόεδρο της Ομοσπονδίας, κ. (στο πλαίσιο εκτέλεσης της υπ'αρ./2023 εντολής),

γ) την παροχή πληροφοριών και προσκόμισης στοιχείων τρίτων προσώπων αναφορικά με τις πραγματοποιηθείσες τραπεζικές καταθέσεις προς τους τραπεζικούς λογαριασμούς, με δικαιούχο τον κ. (στο πλαίσιο εκτέλεσης της παρούσας εντολής).

Ειδικότερα, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι το προσφεύγον, κατά τα υπό κρίση φορολογικά έτη διενήργησε οικονομικές, εμπορικές πράξεις και συγκεκριμένα παρείχε υπηρεσίες εκπαίδευσης προστασίας υψηλών προσώπων (V.I.P.) και συνοδών ασφαλείας, πραγματοποιώντας έσοδα, χωρίς

την έκδοση φορολογικών στοιχείων και χωρίς την τήρηση λογιστικών αρχείων. Η ως άνω διαπίστωση προέκυψε από τα παρακάτω:

- κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη (2017-2019) όλες οι εισπράξεις της Ομοσπονδίας πραγματοποιούνται σε **προσωπικούς μικτούς τραπεζικούς λογαριασμούς του Προέδρου της, κ., σε αντίθεση με τα οριζόμενα στο άρθρο 18 του καταστατικού της προσφεύγουσας**, και όχι τουλάχιστον σε **αμιγή λογαριασμό**, ώστε να υπάρχει η δυνατότητα της ορθής απεικόνισης των συναλλαγών της Ομοσπονδίας, πρόσφορες σε όποιες ελεγκτικές διαδικασίες επαλήθευσης και επεξεργασίας αυτών.
- Κατά την αιτιολόγηση των πρωτογενών καταθέσεων στους προσωπικούς τραπεζικούς του λογαριασμούς, ο κ. προσκόμισε διπλότυπα είσπραξης εκδοθέντα από το προσφεύγον. Τα προσκομισθέντα Διπλότυπα Είσπραξης, αφορούν το σύνολο των στοιχείων που εξέδωσε η Ομοσπονδία για τα ελεγχόμενα έτη 2017, 2018 και 2019, καθώς από τον έλεγχο διαπιστώθηκε απόλυτη ταύτιση των τραπεζικών καταθέσεων στους λογαριασμούς του κ. Σμιάρη με τα διπλότυπα είσπραξης και τις καταστάσεις εσόδων.
- Στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των υπό κρίση φορολογικών ετών, τα αναγραφόμενα ποσά είναι δυσανάλογα μικρότερα από αυτά που προκύπτουν από τα διπλότυπα είσπραξης και τις προσκομισθείσες καταστάσεις εσόδων του προσφεύγοντος.
- Σύμφωνα με τις περιγραφές αιτιολόγησης καταβολής-κατάθεσης των χρηματικών ποσών από τους ίδιους τους καταθέτες - εκπαιδευόμενους, στους τραπεζικούς λογαριασμούς, ως αιτία κατάθεσης των χρημάτων, επικαλούνται τη συμμετοχή τους στην εκπαίδευση προστασίας υψηλών προσώπων (V.I.P.) και συνοδών ασφαλείας, ενώ δεν εντοπίζεται ούτε μια κατάθεση με την περιγραφή "Οικονομική ενίσχυση", όπως αυτή η αιτιολόγηση αναγράφεται σε όλα τα προσκομισθέντα Διπλότυπα Είσπραξης.
- Από τη γενική επισκόπηση των τραπεζικών καταθέσεων, η αμοιβή της Ομοσπονδίας ανά εκπαιδευόμενο για την παροχή υπηρεσιών εκπαίδευσης προστασίας υψηλών προσώπων (V.I.P) δεν είναι αυτή που προκύπτει τόσο από τις υπό έλεγχο τραπεζικές καταθέσεις, όσο και από τα προσκομισθέντα από την Ομοσπονδία Διπλότυπα Είσπραξης, καθώς από την αιτιολογία συναλλαγής προκύπτει ότι πλήθος αυτών αφορούν μέρος του συνολικού τιμήματος (προκαταβολή), χωρίς όμως στη συνέχεια να ακολουθεί καμία άλλη τραπεζική συναλλαγή από τα εν λόγω πρόσωπα που να παραπέμπουν σε εξόφληση της συγκεκριμένης παροχής.
- Από τις πραγματοποιηθείσες καταθέσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς του κ. για τα υπό κρίση έτη, που αφορούν την εκπαίδευση V.I.P., αλλά και από τις ληφθείσες απαντητικές δηλώσεις και την προσκόμιση στοιχείων από τους συναλλασσόμενους με το προσφεύγον, οι οποίοι εμφανίζονται ως καταθέτες στους εν λόγω τραπεζικούς λογαριασμούς, κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2017-2019, μεταξύ άλλων προέκυψε ότι

το μέσο κόστος για τη συμμετοχή στην εκπαίδευση προστασίας υψηλών προσώπων (V.I.P.) είναι κατά μέσο όρο 550,00€.

- Κανείς από τους ερωτηθέντες, δεν προσκόμισε στον έλεγχο ΔΙΠΛΟΤΥΠΟ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ ή οποιοδήποτε άλλο στοιχείο, δηλώνοντας ορισμένοι από αυτούς ότι δεν έλαβαν κάποιο σχετικό παραστατικό ή ότι αν και δεν έχουν την απόδειξη, τους χορηγήθηκε από το προσφεύγον.
- Η εκπαίδευση προστασίας υψηλών προσώπων (V.I.P) και συνοδών ασφαλείας (φρούρηση ευπαθών στόχων, τεχνικές ελέγχου & διενέργειας συλλήψεων, πληροφορίες παρακολούθησης, περιγραφή ατόμων, οχημάτων, εντοπισμός και παρακολούθηση κτλ), αποκλίνει από το σκοπό σύστασής του, όπως αυτός διατυπώνεται στο καταστατικό σύστασης.
- Από το προσκομιζόμενο Πρακτικό Δ.Σ. προέκυψε με απόλυτη σαφήνεια και μην αφήνοντας καμία αμφιβολία ότι κατά εξακολούθηση παρέχονται υπηρεσίες εκπαίδευσης προστασίας υψηλών προσώπων (V.I.P) και συνοδών ασφαλείας, οι οποίες αποκλίνουν από το σκοπό σύστασης του προσφεύγοντος.
- Με την με αριθμό πρωτ..../14-07-2023 Υπεύθυνη Δήλωσή του, ο πρόεδρος του προσφεύγοντος, κ. αναφέρει «...δηλώνω ότι: ως πρόεδρος της (.....-.....-.....) με ΑΦΜ:....., σας προσκόμισα τα φωτοαντίγραφα εκ των πρωτότυπων βιβλίων της Ομοσπονδίας. Η εγγραφή νέων μελών στην ΟΜΟΣΠΟΝΔΙΑ είναι ΔΩΡΕΑΝ και δεν καταβάλλεται ΣΥΝΔΡΟΜΗ (μηνιαία ή ετήσια). Στα πλαίσια διοργανώσεων των ΦΕΣΤΙΒΑΛ εισπράττει οικονομική ενίσχυση για την κάλυψη των αναγκών της στα διάφορα έξοδα όταν δεν καλύπτονται εξολοκλήρου από τους δήμους ή άλλους φορείς (Περιφέρεια) οι **συμμετέχοντες σύλλογοι καταβάλλουν την οικονομική ενίσχυση την ημέρα της εκδήλωσης σε μετρητά και εκδίδει το διπλότυπο είσπραξης στον εκπρόσωπο του εκάστοτε συλλόγου.**

Σχετικά με τις εκπαιδεύσεις V.I.P. ΣΥΝΟΔΩΝ ΑΣΦΑΛΕΙΑΣ κατά τα έτη 2017-2018-2019. οι εκπαιδευόμενοι που ήταν είτε ιδιώτες ή μέλη συλλόγων της Ομοσπονδίας, μας κατέβαλαν το αντίτιμο για την εκάστοτε εκπαίδευση στον τραπεζικό λογαριασμό μου ως πρόεδρος της ΕΟΠΤ, διότι η Ομοσπονδία δεν διέθετε τραπεζικό λογαριασμό. **Η καταβολή του αντιτίμου γίνονταν: 1) προκαταβολή στην τράπεζα ή εξόφληση στην τράπεζα, 2) ή μετρητά προκαταβολή ή εξόφληση του αντιτίμου, η Ομοσπονδία εξέδιδε το αντίστοιχο διπλότυπο είσπραξης στο όνομα του εκπαιδευόμενου.». Συνεπώς, πέραν των εισπράξεων μέσω του τραπεζικού συστήματος υπήρχαν και εισπράξεις που γινόταν με μετρητά, για τα οποία δεν εκδόθηκε ούτε ένα Διπλότυπο Είσπραξης από την Ομοσπονδία κατά τα υπό κρίση φορολογικά έτη.**

- Από την προσκόμιση παραστατικών εξόδων-δαπανών προκύπτει ότι ένα μέρος αυτών αφορούν κάλυψη προσωπικών αναγκών των μελών της Ομοσπονδίας και δεν συνάδουν με δαπάνες που θα μπορούσαν να αιτιολογηθούν στο πλαίσιο υλοποίησης του σκοπού ύπαρξης της Ομοσπονδίας με αποτέλεσμα την καταστρατήγηση της έννοιας του μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα της Ομοσπονδίας, εφόσον από τα πραγματικά περιστατικά προκύπτει η επιδίωξη κέρδους για ίδιο όφελος, μέσω της διενέργειας οικονομικών εμπορικών πράξεων, και όχι προς την εξυπηρέτηση του σκοπού της, βάσει του καταστατικού ίδρυσης.

Επειδή, το προσφεύγον ισχυρίζεται ότι δεν έχει εκτραπεί του σκοπού του, καθώς δεν αποδείχθηκε από τον έλεγχο η διανομή κερδών στα σωματεία-μέλη του. Ωστόσο, και μόνο η μη χρήση τραπεζικού λογαριασμού του προσφεύγοντος, αλλά του προέδρου του, καθώς και η είσπραξη χρηματικών ποσών σε μετρητά χωρίς την αντίστοιχη έκδοση διπλοτύπου είσπραξης, δεν αποδεικνύουν τον ισχυρισμό περί μη διανομής κερδών και δεν αποδεικνύει τη χρήση των εσόδων του αποκλειστικά και μόνο για την κάλυψη των αναγκών του και την επίτευξη του σκοπού του.

Επειδή, το προσφεύγον ισχυρίζεται ότι οι χαρακτηριζόμενες από τον έλεγχο ως προσωπικές-καταναλωτικές δαπάνες δικαιολογούνται πλήρως από την εκ μέρους τους διοργάνωση εκδηλώσεων, αλλά και συνεστιάσεων, παραθέτοντας μάλιστα αναλυτικά τις εκδηλώσεις που πραγματοποιήθηκαν σε κάθε ένα φορολογικό έτος ξεχωριστά. Ειδικότερα, ισχυρίζεται ότι κάλυπτε τα έξοδα των εκπαιδευτών που συνίστατο σε καύσιμα, είδη διατροφής και ένδυσης, γραφική ύλη, χαρτικά κλπ.

Ωστόσο, από την επισκόπηση των προσκομισθέντων αποδείξεων προκύπτει ότι πραγματοποιούνταν δαπάνες ειδών προσωπικής χρήσης, όπως πχ σκουλαρίκια, ενδύματα, καλλυντικά, καραμέλες HALLS, σκυλοτροφές, υποδήματα, φομπιζού, μπαταρία λουτρού, ελαιόλαδο, κρεατικά, μαλακτικό ρούχων, SKIP υγρό κλπ, ενώ πολλές από τις αγορές πραγματοποιούνταν σε χρονικό διάστημα κατά το οποίο δεν πραγματοποιούνταν κάποια εκδήλωση από το προσφεύγον σωματείο, όπως οι εκδηλώσεις αναφέρονται ρητά στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή. Ενδεικτικά, αναφέρουμε τη δαπάνη με α/α 267 για την προμήθεια βενζίνης αξίας 100,00€ την 28-08-2018, ενώ από τις αναφερόμενες στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή εκδηλώσεις του έτους 2018 δεν αναφέρεται εκδήλωση κατά την ως άνω ημερομηνία. Επιπλέον, κατά το υπό κρίση χρονικό διάστημα (2018-2019) το προσφεύγον δεν έχει στην κατοχή του κάποιο όχημα.

Συνεπώς, οι εν λόγω δαπάνες ορθά απορρίφθηκαν από τον έλεγχο και ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, τα επικαλούμενα και προσκομιζόμενα από το προσφεύγον έγγραφα του Υπουργείου Πολιτισμού, της Περιφέρειας Κεντρικής Μακεδονίας- Ενότητες Θεσσαλονίκης και Σερρών, των Δήμων Παύλου Μελά, Λαγκαδά, Σερρών, Βόλβης και Ηράκλειας, καθώς και της Διεύθυνσης Τροχαίας Θεσσαλονίκης, δεν αποτελούν αναγνώριση του μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα του προσφεύγοντος και προβάλλονται αλυσιτελώς.

Επειδή, το προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η διοργάνωση σεμιναρίων συνοδών ασφαλείας, εμπίπτει στους σκοπούς και τις δράσεις του.

Ωστόσο, σύμφωνα με το καταστατικό ίδρυσης (αρ...../3-11-03 απόφαση Μον.Πρωτ.Θεσ/νικης & Α.Μ.....) του προσφεύγοντος και συγκεκριμένα στο άρθρο 2 αυτού με τίτλο «ΣΚΟΠΟΣ», αναφέρει ως εξής:

«η καλλιέργεια και διάδοση της φιλοσοφίας, της ιστορίας και της τεχνικής πολεμικών τεχνών και αθλημάτων και της πολεμικής τέχνης--, η εκγύμναση στην παραπάνω πολεμική τέχνη ατόμων ανεξαρτήτου ηλικίας, η διοργάνωση αγώνων, επιδείξεων, σεμιναρίων και διδασκαλίας στις πολεμικές τέχνες, καθώς και διαλέξεων εκδρομών, εορτών, συνεστιάσεων, ...η ανάπτυξη σχέσεων συνεργασίας με άλλα αθλητικά και μη σωματεία, ομοσπονδίες, αθλητικές και άλλες αρχές και η συμμετοχή σε κάθε σχετική προσπάθεια. ...Γενικότερα δε η βελτίωση και διατήρηση μέσω της άθλησης της καλής υγείας, η καλλιέργεια του "ευ αγωνίζεσθε", η διάδοση των αρχών και αρετών των πολεμικών τεχνών, της φιλοσοφίας, της εκπαίδευσης και της τεχνικής κατάρτισης, η καλλιέργεια του σεβασμού και της πειθαρχίας που διέπουν τις πολεμικές τέχνες , η εφαρμογή των κανονισμών, τεχνικών και προγραμματισμών του αθλήματος, η παροχή βοήθειας αλληλεγγύης, συμπαράστασης σε οποιονδήποτε συνάνθρωπο, η αποφυγή της βίας εντός και εκτός των αγωνιστικών χώρων, όπως επιβάλλει το φιλειρηνικό πνεύμα που διέπει τις πολεμικές τέχνες».

Επειδή, ο έλεγχος αναζήτησε στο διαδίκτυο την ιστοσελίδα, μέσω της οποίας προβάλλονται οι παρεχόμενες υπηρεσίες, και διαπίστωσε ότι το πρόγραμμα εκπαίδευσης περιλαμβάνει τα κάτωθι:

- 1) Ιστορική Αναδρομή - Ανάλυση Τρομοκρατικών Επιθέσεων - Μέθοδοι Πρόληψης - Αποφυγής - Καταστολής - Επιθέσεων - Ανάλυση Δρομολογίων - ΠΠΜ- Χαρακτηριστικά Συνοδών Ασφαλείας
- 2) Προπομπός - Καθήκοντα Μελών της Ομάδος - Οργάνωση Ομάδος - Επικεφαλής Ομάδος
- 3) Συνέντευξη με τον Επίσημο - Δακτύλιοι Ασφαλείας - Πηγές Πληροφοριών
- 4) Περιγραφή Ατόμων - Οχημάτων- Εντοπισμός Παρακολούθησης
- 5) Σημεία Επίθεσης - Κύκλος Επίθεσης - Νομολογία - Οπλοτεχνική
- 6) Όλα τα Είδη Πεζών Σχηματισμών - Τακτικές Εμπλοκής Πεζών Σχηματισμών
- 7) Είσοδοι - Έξοδοι - Ανελκυστήρες - Σκάλες - Δεξιώσεις - Συνεστιάσεις
- 8) Παρατάξεις - Αμυντικός Κύκλος -Αφίξεις - Αναχωρήσεις Επισήμων
- 9) Τακτικές Απεγκλωβισμού του Οχήματος - Στάλομ - Κίνηση στην Πίστα με Παρεμβολές

- 10) Κίνηση του Οχήματος προς τα Πίσω - Σλάλομ 2 - 3 - 4 Οχημάτων
- 11) Εμβολισμός Οχήματος με Πρόσκρουση σε Ακίνητοποιημένο Όχημα - Ειδικές Αυτοάμυνες από Επίθεση με Μαχαίρι - Γκλόπ - Απειλής με Πυροβόλο Όπλο – Α΄ Βοήθειες.»

Το ως άνω πρόγραμμα εκπαίδευσης (εμβολισμός, πρόσκρουση, σλάλομ οχημάτων κλπ) ουδεμία σχέση φέρει με το σκοπό ίδρυσης του προσφεύγοντος (σεμιναρίων και διδασκαλίας στις πολεμικές τέχνες ευ αγωνίζεσθε..... η διάδοση των αρχών και των αρετών των πολεμικών τεχνών).

Από τα ανωτέρω αναλυτικά αναφερόμενα προκύπτει αδιαμφισβήτητα ότι το προσφεύγον εκτράπηκε του σκοπού του, όπως αυτός ορίζεται ρητά στο καταστατικό του και ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντας

Επειδή, στο άρθρο 21 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Ειδικά, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο και τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ), όπως ισχύει.».

Επειδή, στο άρθρο 22 του Ν. 4172/2013 Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες ορίζεται ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά....”.

Επειδή, στο άρθρο 45 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι «Σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπόκεινται: ... γ) τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή και στα

οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους σωματεία και ιδρύματα, με εξαίρεση μόνο τα κάθε είδους έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους, τα οποία δεν αποτελούν αντικείμενο φόρου, ...».

Επειδή, στην παράγραφο ιβ' του άρθρου 23 του Ν 4172/2013 ορίζεται ότι " Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: α), ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες,".

Επειδή, στο άρθρο 3 του Ν 2859/2000 ορίζεται ότι «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,

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 30 του Ν 2859/2000 «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.

Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.....»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.2859/00 :

«1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36,

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,

γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,

δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων».

Επειδή, περαιτέρω, με τις διατάξεις του **άρθρο 76** «Επαρκής αιτιολογία» του **ΚΦΔ**: «*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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.*», ενώ με τις διατάξεις του **άρθρου 77** του ως άνω **κώδικα**, ορίζεται ότι «*Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.*».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. **17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999)** ορίζεται ότι: «*1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης.*».

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, 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 από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (βλ. Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, *Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου*, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2011, σελ. 174), αιτιολογία είναι, γενικά, η αναφορά των κανόνων δικαίου που ρυθμίζουν την έκδοση της διοικητικής πράξης και της ερμηνείας τους, της διαπίστωσης ότι συντρέχουν οι πραγματικές και νομικές καταστάσεις, ενόψει των οποίων επιβάλλεται ή επιτρέπεται η έκδοση της πράξης κατ' εφαρμογή των κανόνων αυτών, της διαπίστωσης της συνδρομής και της εκτίμησης των σχετικών πραγματικών περιστατικών,

καθώς και των σκέψεων του διοικητικού οργάνου που οδήγησαν στην έκδοση ή την άρνηση της έκδοσης της διοικητικής πράξης. Σχετικό με την αιτιολογία είναι το **βάρος της απόδειξης** για τη συνδρομή των πραγματικών περιστατικών, που είναι προϋπόθεση της έκδοσης της διοικητικής πράξης (αρ. 17 παρ. 3 του ΚΔΔιαδ). Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο όσο και από το δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος ή για τη διασφάλιση των συμφερόντων ή δικαιωμάτων του διοικούμενου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας.

Η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) **σαφής**, όταν δηλαδή καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της (ΣτΕ 3692/2001, 4223/2000), β) **ειδική**, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη, γ) **επαρκής**, όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου. Συγκεκριμένα, το διοικητικό όργανο εντοπίζει, ερμηνεύει και εφαρμόζει τον κρίσιμο κανόνα δικαίου (νομικό σκέλος της πράξης, ορθή ερμηνεία του περιεχομένου του κανόνα δικαίου, ΣτΕ 546/2008), υπαγάγει δηλαδή τα πραγματικά περιστατικά στον κανόνα δικαίου. (Ευγενία Πρεβεδούρου, *Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων, Γενικό Διοικητικό Δίκαιο. Εμβάθυνση Δημοσίου Δικαίου. Διάγραμμα*).

Επειδή, από την ισχύ της ειδικής διάταξης του άρθρου 64 του ΚΦΔ, με την οποία καθιερώνεται ρητώς στο νόμο η αιτιολογία ως ουσιώδης τύπος της διαδικασίας έκδοσης της πράξης προσδιορισμού του φόρου, η εξέταση της ύπαρξης και της έκτασης της αιτιολογίας της πράξης εμπίπτει στον έλεγχο των ουσιωδών τύπων και κατ' επέκταση της τυπικής νομιμότητας της πράξης. έτσι ώστε σε περιπτώσεις ανύπαρκτης αιτιολογίας ή παντελούς αοριστίας ή ανεπάρκειας αυτής να είναι δυνατή η ακύρωση της πράξης λόγω τυπικής πλημμέλειας και η αναπομπή της υπόθεσης στην αρμόδια φορολογική αρχή για έκδοση νέας πράξης..... Αντιθέτως, επιμέρους ελλείψεις και ελαττώματα του περιεχομένου της αιτιολογίας δεν αποτελούν τυπική πλημμέλεια της πράξης, αλλά ανάγονται στο βάσιμο της αιτιολογίας, το οποίο εμπίπτει στον έλεγχο της ουσιαστικής νομιμότητας της πράξης. (Ιωάννης Φωτόπουλος, *Ερμηνεία του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδόσεις Σάκκουλα, Θεσσαλονίκη, 2018, σελ. 1862*).

Επειδή, οι συλλογισμοί του διοικητικού οργάνου πρέπει να είναι διατυπωμένοι κατά τρόπο που να διακρίνονται για τη λογική τους αλληλουχία και την ακριβή αποτύπωση των σκέψεων έτσι ώστε να μην υπάρχουν αντιφάσεις μεταξύ των επιμέρους αξιολογήσεων. (Η αιτιολογία των

διοικητικών πράξεων & Ο ακυρωτικός δικαστικός έλεγχος, Μιχάλης Πικραμένος, εκδόσεις Σάκκουλα, σελ. 137-138).

Επειδή, σύμφωνα με τα άρθρα 25 ΚΔΔιαδ, 63 παρ. 3 ΚΔΔ με την ενδικοφανή προσφυγή διενεργείται έλεγχος νομιμότητας και σκοπιμότητας της πράξης. Έτσι, δεν μπορεί να νοηθεί ενδικοφανής προσφυγή χωρίς ο έλεγχος να καταλαμβάνει και την κατ' ουσίαν επανεξέταση της υπόθεσης.

Ιδιαίτερως στις φορολογικές διαφορές, οι οποίες συγκαταλέγονται στις διοικητικές διαφορές ουσίας, όσον αφορά στον τύπο της αιτιολογίας, σύμφωνα με τη νομολογία, μόνον η πλήρης αοριστία της έκθεσης ελέγχου (ΣΤΕ 1542/2016), εξομοιώνεται με παντελή έλλειψη αιτιολογίας, που αντιστοιχεί σε παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, η οποία οδηγεί στην ακύρωση της πράξης και την αναπομπή της υπόθεσης στη Διοίκηση για επανάληψη της διαδικασίας. Αντιθέτως, οι επιμέρους ελλείψεις της αιτιολογίας δεν αποτελούν ουσιώδη τύπο και δεν μπορούν να οδηγήσουν σε ακύρωση της πράξης και επανάληψη της διαδικασίας (ΔΠΘεσ 3853/2016), καθώς τα διοικητικά δικαστήρια ως δικαστήρια ουσίας δεν δύνανται να ακυρώσουν διοικητική πράξη για λόγους αναγόμενους στη νομιμότητα ή την επάρκεια της αιτιολογίας, αλλά οφείλουν να ερευνήσουν τα ίδια αν συντρέχουν οι απαιτούμενες από το νόμο προϋποθέσεις για την έκδοσή της και να δεχθούν ή να απορρίψουν εν όλω ή εν μέρει τελικά κατά τη δική τους ουσιαστική κρίση την προσφυγή (ΣΤΕ 1542/2016, 4596/2012, ΣΤΕ 190/2005, ΣΤΕ 2170/2003, ΣΤΕ 190/2005, ΣΤΕ 189/2005).

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Στην προκειμένη περίπτωση, οι από 05/06/2024 εκθέσεις μερικού ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ του 1^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, οι οποίες έκαναν αποδεκτά τα αποτελέσματα της έκθεσης μερικού ελέγχου ΕΛΠ και ΚΦΔ της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε) Θεσσαλονίκης-Β΄ Υποδιεύθυνση-Τμήμα Β1 Ερευνών και αποτελούν την αιτιολογία των υπό κρίση πράξεων, αναγράφονται οι διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων και εκτίθενται τα πραγματικά περιστατικά εμπεριστατωμένα, χωρίς να απαιτείται περαιτέρω ανάλυση μη κρίσιμων λεπτομερειών περιγραφής τους για την στοιχειοθέτηση της αντικειμενικής υπόστασης της σχετικής παράβασης.

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες εκθέσεις ελέγχου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, κρίθηκε ότι η οικονομική οντότητα «.....» με ΑΦΜ:....., κατά τα φορολογικά έτη 2018-2019 απέκτησε εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, η οποία υπόκειται σε ΦΠΑ, καθώς και στην υποχρέωση τήρησης λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων).

Επειδή εν προκειμένω, το προσφεύγον ισχυρίζεται ότι οι εκθέσεις ελέγχου της φορολογικής αρχής είναι αναπληρωσιμές, καθώς ο έλεγχος που διενεργήθηκε ήταν πλημμελής διότι δεν είχαν υποχρέωση τήρησης βιβλίων και στοιχείων, ούτε υποχρέωση έκδοσης στοιχείων και δεν υπάγονται σε ΦΠΑ.

Επειδή σε κάθε περίπτωση, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική διοίκηση (πρβλ. ΣΤΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.α.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση.

Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως «τεκμήρια»), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣΤΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣΤΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣΤΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣΤΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣΤΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣΤΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ. 2951/2013,

117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) – πρβλ ακόμα ΣΤΕ 2780/2012 επταμ. 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ. 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού)]. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣΤΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.).

Επειδή, η κρίση της φορολογικής αρχής περί της εκτροπής του σκοπού του και περί της παράβασης της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων δεν είναι αυθαίρετη, αβάσιμη και αόριστη, αφού οι από 05/06/2024 εκθέσεις μερικού ελέγχου και προσδιορισμού φορολογητέου εισοδήματος και ΦΠΑ, περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους και στις διατάξεις που οδήγησαν τον έλεγχο στο ως άνω πόρισμα, το οποίο είναι διατυπωμένο με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Επομένως, σε καμία περίπτωση η αιτιολογία των πράξεων δεν είναι ελλιπής και ο σχετικός ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 25/06/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του αθλητικού σωματείου με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:..... και την επικύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος βάσει της παρούσας απόφασης

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Υπ'αριθμ...../05-06-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018	10.927,13€	10.927,13€
Υπ'αριθμ...../05-06-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019	13.271,12€	13.271,12€
Υπ'αριθμ...../05-06-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2018	9.556,72€	9.556,72€
Υπ'αριθμ...../05-06-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2019	11.630,84€	11.630,84€

Επί των οφειλόμενων φόρων κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ΚΦΔ.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.