



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 01/04/2025

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός Απόφασης: 888

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213-1312350

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58).

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 (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. τη 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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 13/12/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του πολιτικού κόμματος με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, νομίμως εκπροσωπούμενου από τον, ΑΦΜ, με έδρα το, επί της οδού, Τ.Κ., κατά: α) της υπ' αριθ. /..... /04-11-2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2018, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ και β) της από 21/04/2020 έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου - επεξεργασίας, του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω οριστική πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, καθώς και την από 21/04/2020 έκθεση ελέγχου των διατάξεων του ν. 4308/2014 του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ των οποίων ζητείται η ακύρωση .

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 13/12/2024 και αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του πολιτικού κόμματος με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη 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. /04-11-2024 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πολιτικού κόμματος, για το φορολογικό έτος 2018, πρόστιμο ποσού 3.000,00€ λόγω: α) μη συμμόρφωσης με τις κατά το άρθρο 13 του ΚΦΔ υποχρεώσεις, ήτοι μη τήρησης λογιστικών αρχείων από 20/07/2018, παράβαση που επισύρει τις κυρώσεις της παρ. 2 περ. ε' του άρθρου 54 του ΚΦΔ, σε συνδυασμό με την παρ. 1η του ίδιου άρθρου, ήτοι 2.500,00€ και β) έκδοσης ΑΛΠ για πώληση αγαθών (καφέδες, αναψυκτικά, ποτά κλπ) από ΦΗΜ ο οποίος δε λειτουργεί με τις εγκεκριμένες προδιαγραφές, για το χρονικό διάστημα 27/07/2018-06/10/2018, παράβαση που επισύρει τις κυρώσεις της παρ. 2 περ. στ' του άρθρου 54 του ΚΦΔ, ήτοι 500,00€.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 21/04/2020 έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου – επεξεργασίας, του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, συνεργείο ελέγχου μετέβη στην οδό, αρχικά για την επιχείρηση με διακριτικό τίτλο και με ΑΦΜ Ωστόσο, από τα αναγραφόμενα στοιχεία επί της υπ' αριθ. ΑΛΠ, η εκτύπωση της οποίας ζητήθηκε στα πλαίσια του ελέγχου, διαπιστώθηκε ότι στο χώρο λειτουργεί οντότητα υπό του πολιτικού κόμματος Συγκεκριμένα διαπιστώθηκε ότι στο ισόγειο κατάστημα υπήρχαν πλέον των δεκαπέντε τραπεζοκαθισμάτων με παρέες πελατών, στους οποίους είχαν διατεθεί οινοπνευματώδη ποτά, καφέδες και αναψυκτικά, υπήρχε ηχητική εγκατάσταση, που έπαιζε μουσική, εσωτερικό μπαρ, όπου γινόταν η προετοιμασία των ποτών, πάγκος όπου καθόταν πελάτες, καθώς και τιμοκατάλογοι με την ένδειξη «.....», στο εξώφυλλο των οποίων είχε τεθεί η σφραγίδα του πολιτικού κόμματος. Περαιτέρω διαπιστώθηκε ότι είχαν εκδοθεί αποδείξεις για όλα τα σεβρισιμένα αγαθά, που ανέγραφαν όλα τα στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις των άρθρων 8, 12 και 13 Ν. 4308/2014, καμία όμως από αυτές δεν έφερε σήμανση εγκεκριμένου Φ.Η.Μ. ως υπήρχε σχετική υποχρέωση, σύμφωνα με το άρθρο 10 του Ν.1809/1988, και ο αναγραφόμενος σε αυτές συντελεστής ΦΠΑ ήταν 0%.

Με αφορμή τα ευρήματα του ως άνω ελέγχου, το συνεργείο ελέγχου προέβη στη σύνταξη των υπ' αριθ. /07-10-2018 εκθέσεων κατάσχεσης, με τις οποίες κατασχέθηκαν τα κάτωθι αρχεία: α) Εκτύπωση του υπ' αριθ. 73 Κλεισίματος Βάρδιας με ημερομηνία 7/10/2018 με αριθμό συναλλαγών 180 και αξία 1565,72€, β) Πωλήσεις ανά κατηγορία και είδος από 20/07/2018 έως 07/10/2018 με συνολικά έσοδα 47.316,00€, γ) Τιμοκατάλογος με την ένδειξη «.....».

Κατόπιν της υπ' αριθ. πρωτ./09-10-2018 πρόσκλησης με την οποία κλήθηκε η ελεγχόμενη οντότητα να προσκομίσει τα διαθέσιμα λογιστικά αρχεία, εκδόθηκε η υπ' αριθ./12-10-2018 Εντολή Διενέργειας Ελέγχου — Έρευνας για την επεξεργασία των κατασχεμένων του ανωτέρω ελέγχου.

Μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου, συντάχθηκε και επιδόθηκε νομίμως στο προσφεύγον πολιτικό κόμμα το υπ' αριθ./03-02-2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου-Κλήση σε ακρόαση, με συνημμένη την υπ' αριθ./03-02-2020 προσωρινή πράξη προσδιορισμού προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο έτος.

Το προσφεύγον πολιτικό κόμμα ανταποκρίθηκε στο ως άνω Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου - Κλήση σε ακρόαση με το υπ' αριθ./25-02-2020 υπόμνημα, διατυπώνοντας τις απόψεις της, οι οποίες ωστόσο δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο και ακολούθως συντάχθηκε η από 21/04/2024 έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, η οποία διαβιβάστηκε στην αρμόδια φορολογική αρχή προκειμένου να προβεί στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Το προσφεύγον πολιτικό κόμμα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση, της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Εσφαλμένη κρίση περί άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας - Πλάνη περί τα πράγματα:
Στο ακίνητο που μισθώνει το κόμμα επί της οδού, επί του οποίου είναι εγκατεστημένη η έδρα του κόμματος, δεν υφίσταται κατάσταση που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα ως καφέ μπαρ, ώστε να υπόκειται σε φορολογικό έλεγχο για την τήρηση των διατάξεων περί δήλωσης εισοδήματος και ΦΠΑ που αφορούν σε οντότητες που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, αλλά αντίθετα στο εν λόγω ακίνητο στεγάζεται επίσης Εντευκτήριο, το οποίο δέχεται και φιλοξενεί μέλη του κόμματος αλλά και φίλους με σκοπό την προαγωγή του πολιτικού προγράμματος του κόμματος.
2. Μη νόμιμο έρεισμα διαπιστώσεων ελέγχου για δήθεν παραβάσεις της μη δήλωσης μεταβολής εργασιών λόγω άσκησης εμπορικής δραστηριότητας, της μη τήρησης λογιστικών αρχείων και της έκδοσης μη σημασμένων Α.Λ.Π. για πώληση αγαθών από Φ.Η.Μ καθώς υπολογισμού και προσδιορισμού φορολογητέας ύλης: Τα πολιτικά κόμματα αποτελούν νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, που επιδιώκουν κοινωφελείς σκοπούς. Ο προσδιορισμός προστίμου έγινε προφανώς κατά πλάνη περί τα πράγματα και μη νομίμως και αυθαίρετως, άλλως κατά κατάχρηση εξουσίας διαλαμβάνοντας το προσφεύγον πολιτικό κόμμα ως οντότητα που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, ενώ δεν συνάγεται από τον έλεγχο ότι το κόμμα διέκοψε τη λειτουργία του και μετατράπηκε σε επιχείρηση.
3. Αναφορικά με την έκδοση αποδείξεων λιανικής πώλησης από ΦΗΜ (φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό): Από τις διατάξεις του ν. 4304/2014 προκύπτει ότι τα πολιτικά κόμματα που δεν λαμβάνουν κρατική χρηματοδότηση έχουν ως μέσο χρηματοδότησης για την οικονομική συντήρησή τους την ιδιωτική χρηματοδότηση, για την οποία είναι απαραίτητη η έκδοση αποδείξεων εισπραξης. Ουδεμία διάταξη νόμου προβλέπει ότι οι εισφορές στο κόμμα υπόκεινται σε ΦΠΑ και συνεπώς η αποδιδόμενη στο κόμμα παράβαση είναι νομικά τελείως αβάσιμη και νόμιμη.
4. Αναφορικά με τη μη συμπερίληψη στη δήλωση φόρου εισοδήματος ακαθάριστων εσόδων €38.052,36 εμπορικής δραστηριότητας από πώληση αγαθών: Ο ισχυρισμός του ελέγχου ότι το προσφεύγον κόμμα έχει παραλείψει να δηλώσει έσοδα από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας δεν έχει κανένα νόμιμο έρεισμα, διότι, το κόμμα δεν είναι νομικό πρόσωπο

που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και ως εκ τούτου δεν αποκτά εισόδημα μέσω κέρδους από την διενέργεια εμπορικών συναλλαγών.

5. Αναφορικά με τη μη υποβολή περιοδικών δηλώσεων για τις πραγματοποιούμενες εκροές-Παραβίαση της αρχής της ουδετερότητας του φόρου: το προσφεύγον κόμμα δεν συνιστά οντότητα που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, αλλά έχει έσοδα που προκύπτουν αποκλειστικά από τις εισφορές των μελών και των φίλων το. Συνεπώς δεν έχει φορολογική υποχρέωση να υποβάλλει περιοδικές και εκκαθαριστικές δηλώσεις, ΦΠΑ διότι δεν ενεργεί εμπορικές συναλλαγές. Σε κάθε περίπτωση ενόψει και της αρχής της ουδετερότητας του φόρου, βάση επιβολής του Φ.Π.Α. είναι το πράγματι εισπραττόμενο σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση ποσό και όχι η τεκμαρτά προσδιορισθείσα αξία.
6. Όπως αόριστες, ανατιολόγητες άλλως πλημμελώς αιτιολογημένες οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών του, το προσφεύγον πολιτικό κόμμα προσκόμισε με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, μεταξύ άλλων, αντίγραφα του καταστατικού του πολιτικού κόμματος, γνωστοποιήσεων στη Βουλή των Ελλήνων του οικονομικού υπεύθυνου και του τραπεζικού λογαριασμού του κόμματος, της από 23/07/2018 ενημέρωσης με πολλαπλούς αποδέκτες, για τη λειτουργία του φορέα επί της οδού, ψηφοδέλτια και αποτελέσματα εκλογικών αναμετρήσεων κλπ.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 23 «Εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης» του ΚΦΔ, όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο έτος, 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 αρχεία (βιβλία και 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.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ΚΦΔ, όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο έτος, ορίζεται ότι: [...] 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 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.».

Επειδή, με το άρθρο 62 «Επιβολή, κοινοποίηση και πληρωμή προστίμων» του ΚΦΔ, όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο έτος, ορίζεται ότι: «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 «Επαρκής αιτιολογία» του ΚΦΔ, όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο έτος, 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 το άρθρο 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (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 στο άρθρο 171 του ν. 2717/1999 (Κ.Διοικ.Δικ.) ορίζεται ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς 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 τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη...».

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετ έλεγχου οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Επειδή, σύμφωνα με τις αποφάσεις ΣτΕ 4384/1977 και 4387/1977, έγινε δεκτό ότι ανααιτιολόγητη παρίσταται και η πράξη στην οποία παρατίθενται ορισμένα στοιχεία του πραγματικού χωρίς όμως αυτά να συνδέονται με αξιολογήσεις και νομικά πλημμελής είναι επίσης η πράξη όταν η αιτιολογία της δεν στηρίζεται επαρκώς στα πορίσματα ελέγχου (ΣτΕ 3764/1990 ΔΦΝ 45, 1289). Η παντελής δε αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την πράξη επιβολής προστίμου νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας (ΣτΕ 1542/2016, ΔΕΦΑΘ 1075/2011).

Ειδικότερα η Έκθεση Ελέγχου, αποτελώντας το δημόσιο εκείνο έγγραφο στο οποίο στηρίζεται η καταλογιστική πράξη, πρέπει να περιέχει πλήρη και αναλυτική αιτιολογία, με την οποία να θεμελιώνεται αδιαμφισβήτητα, τόσο το πραγματικό, όσο και το νομικό μέρος του καταλογισμού, επί ποινής ακυρότητας της σχετικής καταλογιστικής πράξης (ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 2054/1995, Στε 1148/1994). Εάν η οικεία έκθεση Ελέγχου δεν περιέχει την απαραίτητη κατά τον νόμο σαφή και επαρκή αιτιολογία, πρέπει να ακυρωθούν, λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου ως προς τη διαδικασία έκδοσής τους ,οι προσβαλλόμενες πράξεις που έχουν στηριχθεί σε αυτήν.

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής.

Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή, όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 3813/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εκθέσεως, που συνέταξε το αρμόδιο όργανο, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993 και ΣτΕ 962/2012).

Επειδή, σύμφωνα τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 21 «Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα» του ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο έτος, ορίζεται ότι: «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. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται για τους τίτλους του άρθρου 42 που αποτελούν αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε οργανωμένη ή μη αγορά ή πολυμερή μηχανισμό διαπραγμάτευσης, συμπεριλαμβανομένης και της Εναλλακτικής Αγοράς του Χρηματιστηρίου Αθηνών, ή για τα ομόλογα που εκδίδονται από εισηγμένες εταιρείες, καθώς και για τα κρατικά ομόλογα. [...]».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 45 «Υποκείμενα του φόρου» του ν.4172/2013, ορίζεται ότι: «Σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπόκεινται: α) οι κεφαλαιουχικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή, β) οι προσωπικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή, 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, στις διατάξεις της ΠΟΛ.1044/10-02-2015 «**Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 44, 45 και 46 του νέου Κ.Φ.Ε. (ν. 4172/2013)**», αναφέρεται ότι:

«[...] **Άρθρο 45 Υποκείμενα του φόρου** [...] β) Όσον αφορά τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου που συστάθηκαν στην αλλοδαπή, ισχύουν τα αναφερόμενα πιο πάνω στην περίπτωση α' της παρούσας παραγράφου.

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, με τις διατάξεις του άρθρου 47 «**Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα**» του ν.4172/2013, ορίζεται ότι: «[...] 2. Όλα τα έσοδα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που αναφέρονται στις περιπτώσεις του άρθρου 45 θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα.».

Επειδή, στις διατάξεις της ΠΟΛ.1072/16-04-2007 με θέμα «**Κοινοποίηση της υπ' αριθ.Α αριθμ. 537/2006 Γνωμοδότησης του ΝΣΚ σχετικά με την αρμοδιότητα ελέγχου πολιτικού κόμματος από τη φορολογική αρχή**», αναφέρονται μεταξύ άλλων τα κάτωθι:

«[...] Περαιτέρω, ως προς τις διατάξεις της παρ. 2 του άνω άρθρου 29 του Συντάγματος για την οικονομική διαχείριση των κομμάτων και των έλεγχου των εκλογικών τους δαπανών, η πρόβλεψη στη νέα συνταγματική διάταξη παροχής εξουσιοδότησεως προς τον κοινό νομοθέτη για ρύθμιση των εγγυήσεων ως προς το σκοπούς αυτούς, σε συνδυασμό προς τις θεσπισθείσες συναφώς

ειδικές διατάξεις (άνω ν. 3023/2002, βλέπε όμως και τις υπό το προϊσχύον της αναθεώρησης συνταγματικό καθεστώς διατάξεις των ν. 2429/1996, 1443/1984), αποβλέπει σαφώς αφενός μεν στη ρύθμιση της δημόσιας λογοδοσίας των πολιτικών κομμάτων σχετικά με την προέλευση και τη χρησιμοποίηση των πόρων τους τόσο από την κρατική όσο και τη μη κρατική χρηματοδότηση, [...]. Ειδικότερα, όπως συνάγεται από τις Εισηγήσεις των εκπροσώπων των πολιτικών κομμάτων της τελευταίας Αναθεωρητικής Βουλής [...], κατά την τελευταία αναθεώρηση του Συντάγματος η σχετική πρωτοβουλία των πολιτικών παρατάξεων, που την υποστήριξαν, απέβλεπε σε έναν πρώτο (αυτό)περιορισμό του οικονομικού λιμπεραλισμού των πολιτικών κομμάτων και επιβολή εγγυήσεων διαφάνειας όχι μόνο ως προς τη διαχείριση της δημόσιας χρηματοδότησής τους, αλλά κυρίως της ιδιωτικής, προκειμένου να μη ανατρέπονται οι κανόνες της επιβαλλόμενης από το Σύνταγμα πολιτικής ισότητας των κομμάτων μέσω της ενισχύσεως ορισμένων από αυτά αφανώς δια του λεγόμενου «πολιτικού χρήματος».

Ούτε συνεπώς από τα ανωτέρω, ούτε από οπουδήποτε αλλού προκύπτει έκφραση βουλήσεως ανεξαρτησίας εν γένει των πολιτικών κομμάτων έναντι της φορολογικής λειτουργίας του Κράτους. Ενόψει αυτών, ο ως άνω έλεγχος των πολιτικών κομμάτων διακρίνεται πλήρως από τον προβλεπόμενο στις φορολογικές διατάξεις έλεγχο, αφού άλλωστε δεν υφίσταται συνταγματική αρχή ή διάταξη νόμου από την οποία να προκύπτει ότι το Κράτος παραιτήθηκε έναντι των πολιτικών κομμάτων από το θεμελιώδες δικαίωμα του προς είσπραξη από αυτά των φόρων κλπ, εφόσον βεβαίως συντρέχει περίπτωση, βάσει των κοινών μεθόδων που προβλέπουν οι φορολογικές διατάξεις,. Οι σχετικές άλλωστε διαδικαστικές φοροελεγκτικές διατάξεις θεσπίστηκαν και αυτές για την εφαρμογή, κατ' αποτελεσματικό τρόπο, άλλων συνταγματικών διατάξεων (φορολογική ισότητας και δικαιοσύνης, νομιμότητας του φόρου κλπ. κατά τα άρθρα 4 παρ. 1 και 5, και 78).

Συνεπώς φορολογικός έλεγχος μπορεί μεν ασκηθεί σε πολιτικά κόμματα από τις αρμόδιες οικονομικές αρχές, εφόσον βεβαίως προκύψουν σοβαρές, φορολογικού ενδιαφέροντος, ενδείξεις, πάντοτε όμως με περίσκεψη και απόλυτο σεβασμό στις αρχές της ελεύθερης δράσεως και λειτουργίας των κομμάτων, αλλά και της πολιτικής ισότητας αυτών που επιβάλλει την κρατική ουδετερότητα απέναντι τους.

(γ). Εν πάση δε περιπτώσει, επειδή στα πολιτικά κόμματα, ως εκ της αποκλειστικής ως άνω εννοίας και σκοπού τους στο χώρο του σχηματισμού πολιτικής και μόνο βουλήσεως, είναι ασύμβατη στα πλαίσια της παρούσης, τουλάχιστον, συνταγματικής τάξεως η άσκηση, πλην της πολιτικής, και οικονομικής δραστηριότητας επ' ανταλλάγματι, δηλαδή παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας. Τέτοια, τυχόν, εμφανής πάντως ή δεδηλωμένη, δραστηριοποίηση αντιμετωπίζεται, πέραν και ανεξαρτήτως της εφαρμογής των οποιωνδήποτε διατάξεων πολιτικού ελέγχου, στα πλαίσια της λοιπής κρατικής λειτουργίας, από τη φορολογική υπηρεσία, ιδίως στο πλαίσιο του ΦΠΑ, χωρίς δηλαδή οποιοδήποτε περιορισμό ή απόκλιση (πρβλ. απόφαση ΔΕΚ της 12ης Νοεμβρίου 1998, υπόθεση C- 149/1997, Institute of Motor Industry κατά Commissioners of Customs & Excise, Συλλογή 1998, σ. I-7053, για οργανισμούς μη κερδοσκοπικούς επιδιώκοντες συνδικαλιστικούς σκοπούς). Υιοθέτηση αντίθετης απόψεως θα παρείχε απλώς φορολογική ασυλία, κατά παράβαση, εννοείται, θεμελιωδών διατάξεων του Συντάγματος. σε οποιαδήποτε ένωση προσώπων με προφανή επιχειρηματική δραστηριότητα και συγχρόνως προσχηματική δήλωση κομματικής υποστάσεως και λειτουργία. [...]

Σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 3 του άρθρου 2 ΚΒΣ: «Κάθε ημεδαπό ..φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή..... από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρίες, αναφερόμενο στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα

βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση 2. ..3. Το Δημόσιο και κάθε άλλο νομικό πρόσωπο μη επιτηδευματίας, οι επιτροπές και ενώσεις προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, οι ξένες αποστολές και οι διεθνείς οργανισμοί, υποχρεούνται μόνο στην έκδοση, υποβολή και διαφύλαξη των στοιχείων που ορίζονται ρητά από τον Κώδικα αυτό. Τα πρόσωπα αυτά, εκτός από το Δημόσιο, όταν ενεργούν πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που υπάγονται στο φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) ή στο φόρο εισοδήματος θεωρούνται επιτηδευματίες μόνο για τις δραστηριότητες αυτές και έχουν τις υποχρεώσεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού». Εξάλλου στις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 29 του ν. 1642/1986, (ήδη άρθρο 36 παρ. 4 του ν. Κώδ. ΦΠΑ), «4. Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται επίσης: α) να τηρεί βιβλία και να εκδίδει στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων...»(ΚΒΣ). Από το συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει σαφώς ότι, όσοι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, αλλά και οι αστικές εταιρίες που έχουν οικονομικό σκοπό θεωρούνται επιτηδευματίες και υποχρεούνται στις γενικές υποχρεώσεις ως προς τα βιβλία και στοιχεία του ΚΒΣ, τα δε νομικά πρόσωπα, που κατά το καταστατικό τους, δεν έχουν κερδοσκοπικό χαρακτήρα και οι όμοιες ενώσεις προσώπων υποχρεούνται μόνον στην έκδοση, υποβολή και διαφύλαξη των ειδικώς γι' αυτά οριζομένων στον ίδιο Κώδικα.

Σε κάθε όμως περίπτωση, με εξαίρεση το Δημόσιο, ακόμη δηλαδή και όταν πρόκειται για τα τελευταία νομικά πρόσωπα ή ενώσεις, εφόσον ορισμένη δραστηριότητα τους υπάγεται στο ΦΠΑ, ως προς αυτή και μόνον, θεωρούνται «επιτηδευματίες» και υποχρεούνται στην τήρηση των βιβλίων και στοιχείων της παρ. 1 του άρθρου 2 του Κώδικα. Κατόπιν των ανωτέρω, αν και κατ' αρχήν, ένα πολιτικό κόμμα δεν μπορεί στο πλαίσιο της συνταγματικής και της συνήθους καταστατικής του αποστολής να θεωρηθεί «επιτηδευματίας» (βλέπε την υπ' αριθ. 130/2003 Γνωμοδότηση του Γ' Τμήματος του ΝΣΚ), εφόσον και καθόσον τούτο, υπό οποιαδήποτε εκδοχή ως προς τη φύση του (νομικό πρόσωπο ή ένωση προσώπων) δηλώνει και στην πραγματικότητα ασκεί οικονομική δραστηριότητα υπαγόμενη στο ΦΠΑ, ως εν προκειμένω συμβαίνει κατά το πραγματικό, πρέπει να θεωρείται «επιτηδευματίας» και συνεπώς υποχρεούται στην εκπλήρωση των σχετικών υποχρεώσεων, ως προς αυτή και μόνο τη δραστηριότητά του.».

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 1 του ν.4304/2014 «Έλεγχος των οικονομικών και πολιτικών κομμάτων και των αιρετών αντιπροσώπων Βουλής και Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και άλλες διατάξεις», ορίζεται ότι: «Το άρθρο 1 του ν.3023/2002 αντικαθίσταται ως ακολούθως: «Άρθρο 1. Ορισμοί, Διακρίσεις – ύψος και δικαιούχοι κρατικής χρηματοδότησης 1. [...] ζ) Έσοδα πολιτικών κομμάτων και συνασπισμών κομμάτων, ζα) Τα ποσά που συγκεντρώνουν τα πολιτικά κόμματα και οι συνασπισμοί κομμάτων από πάσης φύσης οικονομική ενίσχυση από κάθε πηγή και ιδίως από τακτικές και έκτακτες εισφορές μελών, βουλευτών, υποστηρικτών, ψηφοφόρων και φίλων, οικονομικές εξορμήσεις, δωρεές, δάνεια, μερίσματα, τόκους, την εκμετάλλευση της κινητής ή ακίνητης περιουσίας τους ή οποιαδήποτε άλλη δραστηριότητα. [...] ζβ) Η κρατική χρηματοδότηση των δικαιούχων αυτής. [...]».

Επειδή, στο άρθρο 5 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «Το άρθρο 7 του ν. 3023/2002 αντικαθίσταται ως ακολούθως: «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 ή νομικό 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. [...]

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 3 «Υποκείμενοι στο φόρο» του ν.2859/2000, ορίζεται ότι:

« [...] 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.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1021/06-02-2013:

«[...] Σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις των άρθρων 2 και 3 του Κώδικα ΦΠΑ, στο ΦΠΑ υπόκειται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή ένωση προσώπων που παραδίδει αγαθά ή παρέχει υπηρεσίες, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής.

Δε θεωρούνται υποκείμενοι στο φόρο το ελληνικό Δημόσιο, οι δήμοι, οι κοινότητες και τα άλλα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου για τις πράξεις παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών που ενεργούν κατά την εκπλήρωση της αποστολής τους ως δημόσια εξουσία, ακόμη και αν εισπράττουν τέλη, δικαιώματα ή εισφορές, υπό την προϋπόθεση ότι η μη υπαγωγή στο ΦΠΑ των δραστηριοτήτων τους δεν οδηγεί σε στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού.

Σε κάθε περίπτωση υπάγονται στο ΦΠΑ το Δημόσιο, οι ΟΤΑ και τα λοιπά ΝΠΔΔ στην περίπτωση που ασκούν τις δραστηριότητες που απαριθμούνται στο Παράρτημα Ι του Κώδικα ΦΠΑ, όπως είναι, για παράδειγμα, οι τηλεπικοινωνίες, η μεταφορά αγαθών και προσώπων, η εναποθήκευση, η εκμετάλλευση πανηγυριών και εκθέσεων κ.α., εκτός αν αυτές είναι ασήμαντες.

Επί της ουσίας, οι ανωτέρω διατάξεις εξαιρούν από το ΦΠΑ τις πράξεις δημόσιας εξουσίας, δηλαδή τις πράξεις που ενεργούν οι ανωτέρω φορείς στο πλαίσιο των αρμοδιοτήτων τους. Εντούτοις, ακόμη και πράξεις δημόσιας εξουσίας εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ στην περίπτωση που πρόκειται για δραστηριότητες που μπορούν να ασκηθούν και από ιδιωτικούς φορείς, καθώς ενδεχόμενη εξαίρεση από το ΦΠΑ των δημόσιων φορέων λόγω της νομικής μορφής τους θα έθετε σε ανταγωνιστικά μειονεκτικότερη θέση τους ιδιωτικούς φορείς που υποχρεούνται να επιβάλλουν ΦΠΑ στις ίδιες πράξεις. Επισημαίνεται ότι ο κίνδυνος αυτός υφίσταται μόνο στις περιπτώσεις που ο δημόσιος και ο ιδιωτικός τομέας πραγματικά ανταγωνίζονται μεταξύ τους όσον αφορά στην ποιότητα και στις τιμές των παροχών τους. [...]

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 «Λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία)» του ΚΦΔ, όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο έτος, ορίζεται ότι: «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, με τις διατάξεις του **άρθρου 1 «Πεδίο εφαρμογής»** του **ν. 4308/2014** ορίζεται ότι: «Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: α) [...], β) [...], 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, με τις διατάξεις του **άρθρου 3 «Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία»** 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, εκπώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος»** του **ν. 4308/2014**, ορίζεται ότι: «**1.** Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων [...]. 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 για τους σκοπούς αυτού του νόμου.[...]. **2.** Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου **1**, τα λογιστικά αρχεία: α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας. [...] **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. [...] **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. [...]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 «**Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών**» 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. [...] 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. [...] 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. [...] 11. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, ύστερα από δημοσίευση αξιολόγησης των διοικητικών βαρών για τις υποκείμενες οντότητες σε σχέση με το αναμενόμενο φορολογικό όφελος, δύναται να απαλλάσσονται ορισμένες κατηγορίες οντοτήτων από την υποχρέωση της παραγράφου 8. Οι οντότητες αυτές δύναται να εκδίδουν τα στοιχεία λιανικής πώλησης με χειρόγραφο τρόπο ή με άλλο τεχνικό μέσο. 12. Κατ' εξαίρεση, επιτρέπεται η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης με χειρόγραφο τρόπο ή με άλλο τεχνικό μέσο, αντί της εφαρμογής των παραγράφων 8 ή 10 του παρόντος άρθρου, για περιστασιακές λιανικές πωλήσεις. [...]».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 40 «**Μεταβατικές διατάξεις**» του ν. 4308/2014, ορίζεται ότι: «1. Οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί (φορολογικές ταμειακές μηχανές και μηχανισμοί Ειδικών Ασφαλών Διατάξεων Σήμανσης Στοιχείων) του ν. 1809/1988 δύναται να συνεχίσουν να χρησιμοποιούνται, εκτός εάν, με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, κριθεί ότι δεν πληρούν τις τεχνικές προδιαγραφές και λοιπά χαρακτηριστικά της παραγράφου 9 του άρθρου 12 του παρόντος νόμου. 2. Οι αποφάσεις 1220/2012 και 1221/2012 του Υπουργείου Οικονομικών διατηρούνται σε ισχύ ως προς τις προβλεπόμενες ιδιότητες και τα τεχνικά χαρακτηριστικά των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών του ν. 1809/1980, εκτός εάν, με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, κριθεί ότι αυτές οι ιδιότητες και τα τεχνικά χαρακτηριστικά δεν πληρούν τις τεχνικές προδιαγραφές και λοιπά χαρακτηριστικά της παραγράφου 9 του άρθρου 12 του παρόντος νόμου. 3. Εγκρίσεις φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών με τις αποφάσεις 1220/2012 και 1221/2012 του Υπουργείου Οικονομικών δύναται να χορηγούνται αρμοδίως μέχρι την έκδοση της απόφασης της παραγράφου 9 του άρθρου 12 του παρόντος νόμου.».

Επειδή, στις διατάξεις της ΠΟΛ.1002/31-12-2014 «**Κατηγορίες οντοτήτων που απαλλάσσονται από τη χρησιμοποίηση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών. Αναγραφή πρόσθετων στοιχείων στα εκδιδόμενα στοιχεία λιανικής πώλησης ορισμένων κατηγοριών υπηρεσιών ή αγαθών. Δήλωση διακοπής λειτουργίας φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού λόγω τεχνικού προβλήματος**», αναφέρεται ότι: «Άρθρο 1. Ορίζουμε τις οντότητες που απαλλάσσονται από το τρέχον φορολογικό έτος και εφεξής, από τη χρήση ΦΗΜ (Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών), καθώς και τις περιπτώσεις λιανικών συναλλαγών που απαλλάσσονται από την υποχρέωση έκδοσης των σχετικών παραστατικών (αποδείξεων) μέσω φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού, ως εξής: [...]».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 54 «**Διαδικαστικές παραβάσεις**» του ΚΦΔ, όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο έτος, 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: [...] η)

δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του, [...] ια) εκδίδει στοιχεία λιανικής πώλησης χωρίς τη χρήση φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού ή από εγκεκριμένο και μη δηλωμένο φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό, [...] 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις των παρ. 1 και 1Α καθορίζονται ως εξής: [...] ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, στις περ. ε), ζ), η) και ιδ) της παρ. 1, στ) πεντακόσια (500) ευρώ, ανά φορολογικό έλεγχο, για παραβάσεις των περ. ια) και ιβ) της παρ. 1, [...].».

Επειδή, στις διατάξεις της ΠΟΛ 1252/20-11-2015 «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, άρθρα 53-62)», αναφέρεται ότι: «[...] 2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54). [...] ζ) Μη συμμόρφωση του φορολογουμένου με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του (παρ. 1 περ. η') 1. Για μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις, επιβάλλεται πρόστιμο δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ (άρθρο 54 παρ. 2 περ. ε').

Κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 13, όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή της με την περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015, "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."

Ως μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις, θεωρείται, π.χ., η μη τήρηση των προβλεπόμενων από τις σχετικές διατάξεις βιβλίων, καθώς και η τήρηση βιβλίων κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη. Επίσης, ως μη συμμόρφωση θεωρείται η μη διαφύλαξη των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), καθώς και η μη διαφύλαξη των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, φορολογικών μνημών, και αρχείων που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί (άρθρο 13 παρ. 2, όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή του με την περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015), στον χρόνο που ορίζουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 13. [...]

Επειδή, στις διατάξεις της ΠΟΛ.1026/12-02-2018 «Παροχή οδηγιών και διευκρινίσεων αναφορικά με την επιβολή κυρώσεων για παραβάσεις του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και λοιπές περιπτώσεις παραβάσεων», αναφέρεται ότι: «[...] II. ΔΙΕΥΚΡΙΝΙΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΗΣ ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΥ 14 ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 40 ΤΟΥ Ν.4410/2016 [...] Για παραβάσεις που αφορούν την έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης χωρίς τη χρησιμοποίηση εγκεκριμένου φορολογικού μηχανισμού, σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες αποφάσεις περί τεχνικών προδιαγραφών ΦΗΜ, καθώς και την έκδοση από μη εγκεκριμένο φορολογικό μηχανισμό, οι οποίες διαπιστώνονται από 1.1.2016 και εφεξής, ανεξαρτήτως του χρόνου διάπραξης αυτών, επιβάλλεται το πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης στ' της παραγράφου 2 του άρθρου 54, όπως αυτές προστέθηκαν με την περίπτωση β' της παραγράφου 14 του άρθρου 40 του ν.4410/2016, δηλαδή 500 ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο, ανεξαρτήτως πλήθους αυτών. [...] IV. ΜΗ ΔΙΑΦΥΛΑΞΗ ΑΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΤΩΝ ΘΕΩΡΗΜΕΝΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ [...] Τέλος και ανεξάρτητα από τα προαναφερόμενα διευκρινίζεται ότι «ως μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις», για την εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης η' της παραγράφου 1 του άρθρου 54, όπως άλλωστε έχει διευκρινιστεί στο παρελθόν και με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1252/2015, θεωρείται αποκλειστικά και μόνο, η μη τήρηση βιβλίων, η τήρηση βιβλίων κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη, η μη διαφύλαξη των

λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), καθώς και η μη διαφύλαξη των ΦΗΜ, φορολογικών μνημών και αρχείων των ΦΗΜ. Επισημαίνεται ότι οι προαναφερόμενες παραβάσεις, εφόσον διαπιστώνονται στο πλαίσιο διενέργειας του ίδιου ελέγχου εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και ως εκ τούτου επιβάλλεται ένα πρόστιμο 2.500 ευρώ. Επανάληψη παράβασης νοείται, εφόσον αυτές διαπιστώνονται σε διαφορετικό έλεγχο.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, στις 07/10/2018, ημέρα Κυριακή και ώρα 12:30, ελεγκτές της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, διενήργησαν μερικό επιτόπιο φορολογικό έλεγχο, για την διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), στο χώρο όπου εδρεύει το προσφεύγον πολιτικό κόμμα. Κατά τη διάρκεια του ελέγχου διαπιστώθηκε ότι: α) το υπόγειο —ισόγειο-1ος & 2ος όροφος του ακίνητου επί της οδού, για το χρονικό από 1/1 έως 20/7/2018 μισθώνεται στην οντότητα με ΑΦΜ και για το χρονικό διάστημα από 21/7 έως 31/12/2018 στην οντότητα β) Με το από 20/7/2018 Ιδιωτικό Συμφωνητικό Μίσθωσης Εξοπλισμού η ελεγχόμενη οντότητα μισθώνει τον πλήρη εξοπλισμό της οντότητας με ΑΦΜ, αντί του ποσού των 1.200,00€ μηνιαίως, γ) Το κατάστημα λειτουργούσε κανονικά ως τόσο στον εξωτερικό χώρο όσο και στον εσωτερικό, στο οποίο εξυπηρετούνταν πελάτες στους οποίους εκδίδονταν αποδείξεις λιανικής χωρίς σήμανση από εγκεκριμένο ΦΗΜ, δ) Στις εκδοθείσες ΑΛΠ στις οποίες περιλαμβάνονταν τα σερβιρισμένα (οινοπνευματώδη ποτά, καφέδες και αναψυκτικά) με ΦΠΑ 0%, κάτω από την επωνυμία της οντότητας αναγραφόταν «N.4304/14 Αρ.5.8.», ε) Στο χώρο υπήρχαν τιμοκατάλογοι με την ένδειξη ".....", και τη σφραγίδα της ελεγχόμενης οντότητας στο εξώφυλλο, στ) στα προσκομισθέντα βιβλία του πολιτικού κόμματος οι εκδοθείσες Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης ήταν καταχωρημένες ως συνδρομές μελών, ζ) Δεν δηλώθηκε μεταβολή εργασιών λόγω άσκησης εμπορικής δραστηριότητας, η) Από το αρχείο εσόδων που προσκόμισε η ελεγχόμενη οντότητα διαπιστώθηκε η ύπαρξη αναφορών πωλήσεων από 20-07-2018 έως 7-10-2018 με συνολικά έσοδα (Τζίρος) 47.316,00€ με κατηγοριοποίηση βάσει της τιμής του προϊόντος με συντελεστή Φ.Π.Α 0%, ήτοι διαπιστώθηκε συνολικά η έκδοση ΑΛΠ 6.157 για πώληση αγαθών (καφέδες, αναψυκτικά, ποτά κλπ), θ) Δεν συμπεριελήφθησαν στη δήλωση φόρου εισοδήματος, ακαθάριστα έσοδα εμπορικής δραστηριότητας από πώληση αγαθών (καφέδες, αναψυκτικά, ποτά κλπ) καθαρής αξίας 38.052,36€ για το διάστημα από 27/7 έως 7/10/2018, ι) Δεν υποβλήθηκαν δηλώσεις ΦΠΑ για τις πραγματοποιημένες εκροές (πωλήσεις αγαθών όπως καφέδες, αναψυκτικά, ποτά κλπ) με τον αναλογούντα Φ.Π.Α 24% προς απόδοση για το χρονικό διάστημα από 27/7 έως 7/10/2018, συνολικού ποσού 9.132,57€.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» του ΚΦΔ, όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο έτος, ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια 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, το προσφεύγον πολιτικό κόμμα ισχυρίζεται ότι είναι νομικό πρόσωπο μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, με πολιτική δραστηριότητα, που ουδέποτε άσκησε εμπορική δραστηριότητα, με σκοπό την αποκόμιση επιχειρηματικού κέρδους. Αντίθετα στο Εντευκτήριο που λειτουργεί στην έδρα του φορέα, δέχεται και φιλοξενεί μέλη του κόμματος αλλά και φίλους με σκοπό την προαγωγή του πολιτικού προγράμματος του κόμματος, έχοντας ως μόνη χρηματοδότηση είναι η ευγενική χορηγία των μελών και των φίλων. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του ελέγχου ότι το προσφεύγον κόμμα έχει υποχρέωση έκδοσης ΑΛΠ μέσω ΦΗΜ και ότι έχει παραλείψει να

δηλώσει έσοδα από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, να υποβάλλει δηλώσεις ΦΠΑ δεν έχει κανένα νόμιμο έρεισμα.

Επειδή, από τα διαλαμβανόμενα στην από 21/04/2020 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου – επεξεργασίας, του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, προκύπτει ότι στην έδρα του προσφεύγοντος πολιτικού κόμματος λειτουργούσε καφέ μπαρ, στο οποίο εξυπηρετούνταν πελάτες οι οποίοι δεν ήταν αποκλειστικά μέλη ή φίλοι του κόμματος. Συγκεκριμένα, κατά την ώρα του ελέγχου διαπιστώθηκε ότι, σε σχετική ερώτηση, ικανός αριθμός πελατών δήλωσαν άγνοια για το πολιτικό κόμμα, ενώ στον εξωτερικό χώρο της οντότητας παραβρίσκονταν αλλοδαποί πελάτες. Περαιτέρω διαπιστώθηκαν: α) έκδοση αποδείξεων λιανικής, καταγραφή εσόδων ως «Πωλήσεις ανά κατηγορία και είδος», ενώ το αρχείο εσόδων του φορολογικού μηχανισμού που προσκομίσθηκε στον έλεγχο έχει τίτλο «Αναφορά πωλήσεων». Συνεπώς προκύπτει ότι το προσφεύγον πολιτικό κόμμα, για τη χρονική περίοδο 20/7/2018 έως 07/10/2018, πραγματοποίησε έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, συνολικής αξίας 47.362,03€ τα οποία αποτελούν αντικείμενο φορολογίας εισοδήματος, Κ.Φ.Δ. και Φ.Π.Α. σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις, και όχι έσοδα από εισφορές μελών, αφού σε καμία από τις εκδοθείσες ΑΛΠ δεν αναγράφονται ατομικά στοιχεία, ήτοι δεν μπορεί να ταυτοποιηθεί το φυσικό ή νομικό πρόσωπο που πραγματοποίησε την συναλλαγή ώστε να θεωρηθεί οικονομική ενίσχυση από εισφορές μελών και φίλων σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4304/2014

Επειδή, εκ των ανωτέρω συνάγεται η μη τήρηση των λογιστικών αρχείων, από 20/07/2018, και η μη ορθή απεικόνιση των προαναφερθέντων λογιστικών γεγονότων, ώστε να αποτυπώνονται εύλογα τα αποτελέσματα δραστηριότητας του προσφεύγοντος πολιτικού κόμματος στις καταστάσεις του και κατ' επέκταση στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος, με αποτέλεσμα, από τη συνολική θεώρηση των πραγμάτων, να μην πληρούται η υποχρέωση για τήρηση αξιόπιστου λογιστικού συστήματος. Ως εκ τούτου, ορθά καταλογίστηκε από τη φορολογική αρχή η παράβαση της μη συμμόρφωσης με τις υποχρεώσεις του άρθρου 13 του ν. 4174/2013 και επιβλήθηκε το προβλεπόμενο από το άρθρο 54 του ίδιου νόμου πρόστιμο.

Επειδή, περαιτέρω το προσφεύγον νομικό πρόσωπο δεν περιλαμβάνεται στις οντότητες που απαλλάσσονται από τη χρησιμοποίηση φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού (Φ.Η.Μ.) βάσει της ΠΟΛ. 1002/2014.

Επειδή, η κρινόμενη ενδικοφανής προσφυγή κατά το μέρος που στρέφεται ειδικότερα κατά της έκθεσης ελέγχου του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, είναι απορριπτέα ως απαράδεκτη, αφού οι εκθέσεις ελέγχου δεν είναι εκτελεστές διοικητικές πράξεις (ΔΕΑ 1140/2014, ΔΕΔ Θ 2477/2017, ΣτΕ 3502/2011, 835/2010, 3693/2008, 3785/2006, 577/2004).

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 21/04/2020 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου – επεξεργασίας, του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από 13/12/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του πολιτικού κόμματος με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ και την επικύρωση της υπ' αριθ./04-11-2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2018, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης νομικής οντότητας- καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό Έτος 2018

Πρόστιμο άρθρου 54 § 1^η και 2^ε του ΚΦΔ (Αριθ. Πράξης/04-11-2024)

- Ποσό καταλογισμού: 2.500,00 €

Πρόστιμο άρθρου 54 § 1^α και 2^{στ} του ΚΦΔ (Αριθ. Πράξης/04-11-2024)

- Ποσό καταλογισμού: 500,00 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη νομική οντότητα.

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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.