



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Αθήνα, 12/05/2025



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός Απόφασης: 1415

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213-1312 350

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 απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή τουμε την επωνυμία, νομίμως εκπροσωπούμενου από τον, με έδρα το κατά: α) της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/προστίμου φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, β) της απόέκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018 και γ) του υπ' αριθ. σημειώματος διαπιστώσεων, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την ανωτέρω οριστική πράξη, καθώς την απόέκθεση ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και το υπ' αριθ. σημειώματος διαπιστώσεων του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Το υπ' αριθ.Συμπληρωματικό Υπόμνημα που κατατέθηκε ηλεκτρονικά μέσω elenxis στιςστην Υπηρεσία μας.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής τουμε την επωνυμία, 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.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/προστίμου φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος εισοδήματος ποσού 40.768,05€, πλέον προστίμου άρθρου 54 του ν. 5104/2024 λόγω ανακρίβειας ποσού 20.884,03€ και τέλους επιτηδεύματος ποσού 1.000,00€, ήτοι συνολικό ποσό 62.652,08€, κατόπιν εφαρμογής έμμεσης τεχνικής ελέγχου του άρθρου 32 του ν.5104/2024 και συγκεκριμένα της σχέσης τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών, βάσει της οποίας ο έλεγχος διαπίστωσε αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη (φορολογητέα κέρδη) ποσού 141.179,49€.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της απόέκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της με αριθμόεντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, λόγω διαπίστωσης άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας, στις εγκαταστάσεις του προσφεύγοντος

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το απόδελτίο πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ με συνημμένη την απόέκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου – επεξεργασίας, εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 και ν. 4174/2014, του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ. Σύμφωνα με το ως άνω δελτίο πληροφοριών, δεν συμπεριελήφθησαν στη δήλωση φόρου εισοδήματος, προσφεύγοντοςέσοδα εμπορικής δραστηριότητας από πώληση αγαθών (καφέδες, αναψυκτικά, ποτά κλπ) καθαρής αξίας 38.052,36€ για το χρονικό διάστημα από 27/7 έως 6/10/2018, όπως αποτυπώνονται αναλυτικά ανά μήνα στον κατωτέρω πίνακα:

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΑΞΙΑ (ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΑΓΑΘΩΝ)	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ
.....	2.538,60	2.047,26
.....	17.848,61	14.394,04
.....	21.324,90	17.197,50
.....	5.472,82	4.413,56
ΣΥΝΟΛΟ	47.184,93	38.052,36

Ειδικότερα, δυνάμει της υπ' αριθ.εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, συνεργείο ελέγχου μετέβη στην οδό, αρχικά για την επιχείρησημε 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 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 Περαιτέρω διαπιστώθηκε ότι είχαν εκδοθεί αποδείξεις για όλα τα σερβιρισμένα 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.εκθέσεων κατάσχεσης, με τις οποίες κατασχέθηκαν τα κάτωθι αρχεία:

α) Εκτύπωση του υπ' αριθ. 73 Κλεισίματος Βάρδιας με ημερομηνίαμε αριθμό συναλλαγών 180 και αξία 1565,72€, β) Πωλήσεις ανά κατηγορία και είδος απόέωςμε συνολικά έσοδα 47.316,00€, γ) Τιμοκατάλογος με την ένδειξη

Μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου, συντάχθηκε η απόέκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, η οποία διαβιβάστηκε στην αρμόδια φορολογική αρχή με το απόδελτίο πληροφοριών με αναφορά στις διαπιστώσεις ελέγχου ως προς τη φορολογία εισοδήματος και τον ΦΠΑ, προκειμένου αυτή, ως έχουσα την ελεγκτική αρμοδιότητα, να προβεί στις απαιτούμενες ενέργειες.

Βάσει των διαπιστώσεων του διενεργηθέντος ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, ο έλεγχος του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ έκρινε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις της παρ.1 περ. β' του άρθρου 28 του ν.4172/2013 για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα με τις έμμεσες τεχνικές μεθόδους. Κατόπιν σύνταξης της σχετικής εισηγητικής έκθεσης, εκδόθηκε η απόαπόφαση του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, σύμφωνα με την οποία, αποφασίστηκε η εφαρμογή της έμμεσης μεθόδου της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών για το ελεγχόμενο έτος 2018, όπως ορίζεται στο άρθρο 32 του ν.5104/2024, η οποία επιλέχθηκε ως η καταλληλότερη λαμβάνοντας υπόψη τα διαθέσιμα στοιχεία για την ελεγχόμενη οντότητα.

Εν συνεχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 του ν. 5104/2024, εκδόθηκε το με αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου. Το προσφεύγονανταποκρίθηκε με το υπ' αριθ. πρωτ. ΕΛΚΕ 1 ΑΤΤυπόμνημα επί των διαπιστώσεων του ελέγχου. Οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος, ως προς τον αριθμό των παραγόμενων μονάδων και το ποσοστό της φύρας έγιναν μερικώς δεκτοί από τον έλεγχο, ο οποίος προέβη στην σύνταξη της απόέκθεσης ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Το προσφεύγον, 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 επί της οδού, επί του οποίου είναι εγκατεστημένη η έδρα του, 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 αλλά και φίλους με σκοπό την προαγωγή του πολιτικού προγράμματος του
2. Αναρμοδιότητα των ελεγκτικών οργάνων και προσβολή ευαίσθητων προσωπικών δεδομένων των μελών και φίλων του Τα όργανα τα οποία εξέδωσαν τις προσβαλλόμενες πράξεις ενήργησαν καθ' υπέρβαση των αρμοδιοτήτων τους, εντός του πεδίου των οποίων δεν περιλαμβάνεται η διατάραξη συγκεντρώσεων και εκδηλώσεων με το πρόσχημα της διενέργειας φορολογικού ελέγχου. Το δεν αποτελεί εμπορική επιχείρηση, η δε αδιαφοροποίητη αντιμετώπισή του από τα ελεγκτικά όργανα με τα ίδια κριτήρια και τα ίδια τεκμήρια, που εφαρμόζει στις εμπορικές επιχειρήσεις, δεν παραβιάζει τον νόμο απλώς κατά την εφαρμογή του, αλλά υπερβαίνει και τη νόμιμη αρμοδιότητα ως προς τον διενεργούμενο έλεγχο, διότι η αρμοδιότητα αυτή δεν εκτείνεται κατ' αρχήν στατα και στις
3. 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 πολιτικάτα αποτελούν νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, που επιδιώκουν κοινωφελείς σκοπούς. Ο οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου εισοδήματος έγινε προφανώς κατά πλάνη περί τα πράγματα και μη νομίμως και αυθαίρετως, άλλως κατά κατάχρηση εξουσίας διαλαμβάνοντας το προσφεύγονως οντότητα που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, ενώ δεν συνάγεται από τον έλεγχο ότι το διέκοψε τη λειτουργία του και μετατράπηκε σε επιχείρηση.
4. Αναφορικά με την έκδοση αποδείξεων λιανικής πώλησης από ΦΗΜ (φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό): Από τις διατάξεις του ν. 4304/2014 προκύπτει ότι τα πολιτικάτα 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 είσπραξης. Ουδεμία διάταξη νόμου προβλέπει ότι οι εισφορές στο υπόκεινται σε ΦΠΑ και συνεπώς η αποδιδόμενη στο παράβαση είναι νομικά τελείως αβάσιμη και νόμιμη.

5. 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 έχει παραλείψει να δηλώσει έσοδα από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας δεν έχει κανένα νόμιμο έρεισμα, διότι, το δεν είναι νομικό πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και ως εκ τούτου δεν αποκτά εισόδημα μέσω κέρδους από την διενέργεια εμπορικών συναλλαγών.
6. Αναφορικά με τη μη υποβολή περιοδικών δηλώσεων για τις πραγματοποιούμενες εκροές-Παραβίαση της αρχής της ουδετερότητας του φόρου: το προσφεύγον 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.
7. Όπως αόριστες, αναπιολόγητες άλλως πλημμελώς αιτιολογημένες οι προσβαλλόμενες πράξεις.
8. Όπως επικουρικός παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας: Η φορολογική αρχή προέβη στον προσδιορισμό φορολογητέας ύλης με τη χρήση μεθόδου έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης κατά το άρθρο 27 του ν. 4174/2013, χωρίς να υφίσταται αιτιολογημένη απόφαση του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, από κοινού με τον Υποδιευθυντή και τον Προϊστάμενο του Τμήματος Ελέγχου ούτε σχετική εισήγηση του υπαλλήλου του ελέγχου σχετικά με την εφαρμοστέα τεχνική ελέγχου και χωρίς να αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου η συγκεκριμένη διαδικασία. Συναφώς, η εκδοθείσα σχετικώς εντολή ελέγχου δεν περιλάμβανε την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου ως ελεγκτική δυνατότητα.
9. Όπως επικουρικός, εσφαλμένος και μη νόμιμος υπολογισμός ποσοστού «φύρας» κατά τον προσδιορισμό των δήθεν φορολογητέων εκροών.
10. Όπως επικουρικός, οι προσβαλλόμενες πράξεις έχουν εκδοθεί κατά παράβαση των αρχών της νομιμότητας, της ισότητας, της χρηστής διοίκησης, της καλής πίστης, της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, της αναλογικότητας και της αρχής ότι «ουδείς υποχρεούται τα αδύνατα», διότι προσδιορίζουν φόρο για καταβολή από οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος ύψους 62.652,08€ χωρίς να έχει αποκτήσει αντίστοιχο εισόδημα το το οποίο επ' ουδενί διαθέτει τα αντίστοιχα ποσά προς καταβολή, με αποτέλεσμα να οδηγείται το σε πλήρη διάλυση και εξόντωση, ενάντια στο Σύνταγμα.

11. Τέλος οι προσβαλλόμενες πράξεις εξομοιώνοντας το αυθαιρέτως και μη νομίμως με εμπορική επιχείρηση παραβιάζουν τόσο το Σύνταγμα (άρθρα 25 παρ. 1 του Σ. σε συνδυασμό με τα άρθρ. 29 παρ. 1 (.....), 11 (δικαίωμα του συνέρχεσθαι), 5 παρ. 1 (ελεύθερη ανάπτυξη της προσωπικότητας με τη συμμετοχή στην πολιτική και κοινωνική ζωή) όσο και την Ευρωπαϊκή Σύμβαση των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ) (άρθρο 11).

Προς επίρρωση των ισχυρισμών του, το προσφεύγον πολιτικό προσκόμισε με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, μεταξύ άλλων, αντίγραφα του καταστατικού του, γνωστοποιήσεων στητου οικονομικού υπεύθυνου και του τραπεζικού λογαριασμού του, της από ενημέρωσης με πολλαπλούς αποδέκτες, για τη λειτουργία του φορέα επί της οδού

Στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης, το προσφεύγωνυπέβαλε στιςΣυμπληρωματικό Υπόμνημα με το οποίο προβάλλει νέο ισχυρισμό, ως κάτωθι:

- Βάσει της υπ' αριθ.έκθεσης ελέγχου της Δ/σης Ανάπτυξης (Τμήμα Εμπορίου) της Περιφέρειας Αττικής σύμφωνα με την οποία, σε γενόμενο έλεγχο στην έδρα του μας, διαπιστώθηκε έλλειψη τιμοκαταλόγου προσφερομένων προϊόντων (με επιφύλαξη ωστόσο ως προς τους εσφαλμένους χαρακτηρισμούς του στην εν λόγω έκθεση ως «επιχείρησης» ή «καταστήματος»), διαπίστωση η οποία είναι χαρακτηριστική και ενδεικτική της πλήρους αβασιμότητας του υπ' αριθ. Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, ήτοι ότι ευρέθηκε και κατασχέθηκε τιμοκατάλογος με την ένδειξη “.....” με βάση τον οποίο αυθαιρέτως υπολογίσθηκε τιμή πώλησης ποτού τελείως αυθαιρέτως και μη νομίμως. Έχει ήδη εκτεθεί στην προσφυγή ότι ουδεμία επιχειρηματική δραστηριότητα λαμβάνει χώρα και ο τιμοκατάλογος αυτός ανήκε στον πολυχώρο “.....” ο οποίος λειτουργούσε πριν το 2009 στην οδό

Πέραν της ως άνω έκθεσης ελέγχου, το προσφεύγονμε το Συμπληρωματικό Υπόμνημα, επικαλείται επιστολή του Νομίμου Εκπροσώπου της Ομάδας εθελοντών για, με ημερομηνία, από την οποία ισχυρίζεται ότι προκύπτει η προσφορά (και όχι η πώληση) από το καφέ σε δράσεις εθελοντικές και φιλοζωικές οργανώσεις.

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 27 «Φορολογικός έλεγχος»** του **ν. 5104/2024**, 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 του **άρθρου 36 «Είδη προσδιορισμού φόρου»** του **ν. 5104/2024**, ορίζεται ότι: «1. Πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η πράξη με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογούμενου για μια (1) ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα (1) ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή για μια (1) ή περισσότερες φορολογικές υποθέσεις. Με την πράξη προσδιορισμού φόρου συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή ή απαίτηση του φορολογούμενου. Η πράξη αυτή καταχωρίζεται ως εισπρακτέο ή επιστρεπτέο ποσό στα βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης. Η Φορολογική Διοίκηση είναι αρμόδια να εκδίδει τις ακόλουθες πράξεις προσδιορισμού φόρου: [...], γ) πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου [...]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 2 του άρθρου 33 «Διαδικασία προσδιορισμού φόρου μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου»** του **ν. 5104/2024**, ορίζεται ότι: [...] 2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της **παρ. 1**, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή, στο **άρθρο 76 «Επαρκής αιτιολογία»** του **ν.5104/2024**, 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου..».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 77 «Βάρος απόδειξης» του ν.5104/2024, 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, 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 ελεγχομένου, 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 έλεγχο 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 αναιτιολόγητη 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 διαλαμβανόμενων 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).

Ως προς τους ισχυρισμούς 1 έως 7

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 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 εξουσιοδοτήσεως 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 αναθεωρήσεως 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 χρηματοδοτήσεως 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 σετα 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 στατα, 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 οριζόμενων 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, έναδεν 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, εκ των ανωτέρω προκύπτει με σαφήνεια ότι μπορεί να ασκηθεί φορολογικός έλεγχος σετα από τις αρμόδιες οικονομικές αρχές, εφόσον προκύψουν σοβαρές, φορολογικού ενδιαφέροντος ενδείξεις, εν προκειμένω η διαπίστωση άσκησης μη δηλωθείσας επιχειρηματικής δραστηριότητας στις εγκαταστάσεις του προσφεύγοντος και πλείστων άλλων παραβάσεων.

Επειδή περαιτέρω ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας οντότητας περί προσβολής ευαίσθητων προσωπικών δεδομένων των μελών και φίλων του, κατά τη διάρκεια του ελέγχου είναι απορριπτέος ως αβάσιμος, καθώς απόέκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου – επεξεργασίας, εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 και ν. 4174/2014, του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο στοιχείο του διενεργηθέντος ελέγχου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, δεν προκύπτει ουδεμία αναφορά σε προσπάθεια εκμείευσης πληροφοριών περί πολιτικών φρονημάτων, παρά η διενέργεια των προβλεπόμενων διαδικασιών του μερικού επιτόπιου ελέγχου, βάσει των οποίων διαπιστώθηκε η λειτουργία καταστήματος υγειονομικού ενδιαφέροντος στις εγκαταστάσεις του επί της οδού

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 τααπό 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 απόκαι 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 ν.5104/2024, 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, στην προκειμένη περίπτωση, στις, 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 προσφεύγονΚατά 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 καφέ μπαρ 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 «Ν.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 τουοι 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 ΑΛΠγια 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, το προσφεύγον ισχυρίζεται ότι είναι νομικό πρόσωπο μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, με 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 αλλά και φίλους με σκοπό την προαγωγή του πολιτικού προγράμματος του, έχοντας ως μόνη χρηματοδότηση είναι η ευγενική χορηγία των μελών και των φίλων. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του ελέγχου ότι το προσφεύγον 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 απόέκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου – επεξεργασίας, του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο κομμάτι της απόέκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, προκύπτει ότι στην έδρα του προσφεύγοντος λειτουργούσε καφέ μπαρ, στο οποίο εξυπηρετούνταν πελάτες οι οποίοι δεν ήταν αποκλειστικά μέλη ή φίλοι του Συγκεκριμένα, κατά την ώρα του ελέγχου διαπιστώθηκε ότι, σε σχετική ερώτηση, ικανός αριθμός πελατών δήλωσαν άγνοια για το 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 για τη χρονική περίοδο 20/7/2018 έως, 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, απόκαι η μη ορθή απεικόνιση των προαναφερθέντων λογιστικών γεγονότων, ώστε να αποτυπώνονται εύλογα τα αποτελέσματα δραστηριότητας του προσφεύγοντος 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, ενώ βάσει των ανωτέρω διατάξεων 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, κατόπιν των ανωτέρω οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον 8^ο και 9^ο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 «Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης» του ν.4172/2013, ορίζεται ότι:

«1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ., ν. 4987/2022, Α' 206) ιδίως στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κ.Φ.Δ., ή γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός της προθεσμίας της παρ. 2 του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. μετά από δύο σχετικές προσκλήσεις, ή δ) όταν υπάρχει σημαντική αναντιστοιχία μεταξύ των δηλούμενων οικονομικών μεγεθών, ιδίως των αγορών, των πωλήσεων και των αποθεμάτων, [...]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 «Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων» του ν.5104/2024, ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή ενδιάμεσο προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

α) της αρχής των αναλογιών,

β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,

γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,

δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και

ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υποχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε.: «Άρθρο 27- Με την παράγραφο 1 του άρθρου αυτού προβλέπονται οι τεχνικές που θα εφαρμόζονται για τον έμμεσο προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου προβλέπεται ότι με Απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου, ο τρόπος εφαρμογής τους καθώς και κάθε σχετικό θέμα».

Επειδή, σύμφωνα στην Ε.2015/31-01-2020 «Οδηγίες για τον έμμεσο τρόπο προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο 28 του ΚΦΕ», αναφέρεται ότι:

«1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό.

Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του ν. 4172/2013.

2. Στα διαθέσιμα στοιχεία, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, συμπεριλαμβάνονται, ενδεικτικά, στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας του νομικού προσώπου/νομικής οντότητας ή του φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Τέτοια στοιχεία μπορούν να είναι οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει το πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το ύψος των αμοιβών που εισπράττονται κατά περίπτωση, η πελατεία, το μικτό κέρδος που προκύπτει από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, οι οποίες προσδιορίζονται με βάση ιδίως το χρόνο, τον τρόπο, τον τόπο και τα μέσα άσκησης της δραστηριότητας, καθώς και την ειδικότητα και τον επιστημονικό τίτλο κατά περίπτωση, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των

εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης, κάθε επιχειρηματική δαπάνη και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επιχειρηματική δραστηριότητα αυτών.

Ακόμα, διαθέσιμα στοιχεία θεωρούνται τα στοιχεία και πληροφορίες που μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές, τα οποία αφορούν τον φορολογούμενο.

3. Επίσης, ο προσδιορισμός του εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013 μπορεί να διενεργηθεί βάσει των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα, για την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (περ. β' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013), της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (περ. γ' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013) και του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (περ. ε' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013) ισχύουν τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1050/2014 Απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει.

4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

Η προϋπόθεση της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις εκείνες κατά τις οποίες η τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα γίνεται με τέτοιο τρόπο που καθιστά αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων ή καθιστά μη αξιόπιστο το λογιστικό σύστημα. Ενδεικτικά, η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων θεωρείται ότι δεν είναι δυνατή ή το λογιστικό σύστημα θεωρείται ως μη αξιόπιστο όταν:

- Δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη.

- Δεν διαφυλάσσονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), οι ΦΗΜ, οι φορολογικές μνήμες και τα αρχεία των Φ.Η.Μ.

- Η οντότητα παραβιάζει ή παραποιεί ή επεμβαίνει κατά οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.).

- Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα δεν παρέχονται ευχερώς και αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και οι πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση, η αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων ή η μη αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος αποτελεί θέμα πραγματικό, για το οποίο απαιτείται επαρκής τεκμηρίωση στην σχετική έκθεση ελέγχου, ώστε να αιτιολογείται ο προσδιορισμός του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων ελέγχου κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του ν. 4172/2013. Η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων.

Η προϋπόθεση της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις όπου κατόπιν επίδοσης πρόσκλησης στον φορολογούμενο, δεν προσκομίζονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία). Η πλήρωση της προϋπόθεσης αυτής θα επαναπροσδιοριστεί μετά την εφαρμογή των ηλεκτρονικών βιβλίων.

5. [...].

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

A. Οι διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του εισοδήματος για έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014 και εντεύθεν.

B. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο δύναται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά με στοιχεία από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, εφόσον το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.».

Επειδή, στις διατάξεις της **A.1008/20-01-2020 «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013 (ΦΕΚ 170 Α') για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής**

οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα», αναφέρεται ότι: «**Άρθρο 1 Αντικείμενο μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013.**

Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013, είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, μέσω μεθοδολογίας εξεύρεσης αξιόπιστων αναλογιών ή σχέσεων, προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα.

Ως αξιόπιστη αναλογία ή σχέση, θεωρείται το ποσοστό ή ο δείκτης ή η αναλογική σχέση, που είναι κατάλληλη, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής, λαμβανομένων υπόψη των δεδομένων και του τρόπου λειτουργίας της επιχείρησης, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, του κόστους πωληθέντων, του μικτού και του καθαρού κέρδους.

Τα στοιχεία για τον υπολογισμό των αναλογιών ή σχέσεων λαμβάνονται από τα δεδομένα του ελεγχόμενου προσώπου καθώς και από τρίτες πηγές.

Άρθρο 2 Περιεχόμενο των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013

[...]

2.2 Η μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών

Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα αξιοποιώντας τη σχέση της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών. Επί του συνολικού όγκου του κύκλου εργασιών, ο οποίος προσδιορίζεται είτε από τα λογιστικά αρχεία του ελεγχόμενου προσώπου είτε από τρίτες πηγές, εφαρμόζεται η τιμή πώλησης ανά μονάδα προϊόντος/υπηρεσίας προκειμένου να προσδιοριστούν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Ο συνολικός όγκος του κύκλου εργασιών δύναται να προσδιορισθεί κατόπιν εύρεσης σχέσεων μεταξύ των εισροών (προϊόντων και υπηρεσιών) που απαιτούνται ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/ παρεχόμενης υπηρεσίας του ελεγχόμενου προσώπου. Η μέθοδος της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών εφαρμόζεται ιδίως για τον προσδιορισμό της πραγματικής φορολογικής υποχρέωσης όταν: α) δύναται να προσδιορισθούν οι εισροές που αναλώνονται ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/παρεχόμενης υπηρεσίας και είναι γνωστή η τιμή πώλησης ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/παρεχόμενης υπηρεσίας. β) το ελεγχόμενο πρόσωπο έχει περιορισμένα είδη προϊόντων ή παρεχόμενων υπηρεσιών, με σχετικά σταθερές τιμές πώλησης/αμοιβές σε όλη τη φορολογική περίοδο.

Άρθρο 3 Υπαγόμενοι πεδίο εφαρμογής

Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν οι υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2014 και μετά. Η εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης της παρούσας απόφασης τεκμηριώνεται επαρκώς στην οικεία έκθεση ελέγχου με ρητή αναφορά στις σχετικές διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

Άρθρο 4 Εφαρμογή και επιλογή τεχνικής ελέγχου

Για τις υποθέσεις του άρθρου 3 της παρούσας, δύναται να εφαρμόζονται, σε οποιοδήποτε στάδιο διενέργειας του ελέγχου, οι τεχνικές ελέγχου, που ορίζονται με την παρούσα απόφαση, οι οποίες επιλέγονται κατόπιν έγκρισης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου. [...].».

Επειδή, εκ των ανωτέρω συνάγεται, μεταξύ άλλων ότι για την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 32 του ν.5104/2024 (πρώην άρθρο 27 του ν.4987/2022), απαιτείται έγκριση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου.

Επειδή, το προσφεύγονισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή προέβη στον προσδιορισμό φορολογητέας ύλης με τη χρήση μεθόδου έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης κατά το άρθρο 32 του ν. 5104/2024 (πρώην άρθρο 27 του ν.4987/2022), χωρίς να υφίσταται αιτιολογημένη απόφαση του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ ούτε σχετική εισήγηση του υπαλλήλου του ελέγχου. Περαιτέρω ισχυρίζεται ότι είναι εσφαλμένος και μη νόμιμος ο υπολογισμός του ποσοστού «φύρας» κατά τον προσδιορισμό των δήθεν φορολογητέων εκροών.

Επειδή, από την έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ προκύπτει ότι οι αρμόδιοι ελεγκτές, αφού διαπίστωσαν ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013, ζήτησαν και έλαβαν την απόέγκριση του Προϊσταμένου της υπηρεσίας, προκειμένου να προβούν στον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης του ελεγχόμενου έτος με την χρήση έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα επιλέχθηκε η μέθοδος της σχέσης της τιμής πώλησης προς των συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών (περ. δ' αρ. 32§1 του ν.5104/2024).

Επειδή, με την Ε.2016/31-01-2020 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ, σε συνέχεια της Α.1008/2020, δόθηκαν περαιτέρω διευκρινίσεις και οδηγίες για την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013. Ειδικότερα:

«Β. Μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών
Με την εν λόγω μέθοδο προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με την εφαρμογή της τιμής πώλησης στον αριθμό των μονάδων ή το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών. Για την εφαρμογή της τεχνικής της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών, ο έλεγχος προσδιορίζει, χρησιμοποιώντας τεχνικές ανάλυσης και έρευνας και αξιοποιώντας στοιχεία κόστους, με βάση τα λογιστικά αρχεία του ελεγχόμενου ή μέσω τρίτων πηγών, τον αριθμό των μονάδων ή τον όγκο κύκλου εργασιών που πραγματοποίησε ο ελεγχόμενος, με βάση τη συνάρτηση παραγωγής που απεικονίζει τον μετασχηματισμό συγκεκριμένης εισροής (πρώτη ύλη) σε εκροή (προϊόν/υπηρεσία) και την ποσότητα της εισροής που απαιτείται για την παραγωγή μιας μονάδας προϊόντος ή την παροχή μιας μονάδας υπηρεσίας.

Η εν λόγω μέθοδος δύναται να χρησιμοποιηθεί για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, μέσω εύρεσης της δυνατότητας παραγωγής μιας επιχείρησης, όταν η επιχείρηση παράγει ένα ή περισσότερα ομοειδή προϊόντα, τα οποία έχουν μια σταθερή σχέση μεταξύ των συντελεστών παραγωγής (π.χ. σχέση υφάσματος με τα παραγόμενα πουκάμισα, παραγγελίες εξαρτημάτων που απαιτούνται για παρασκευή εμπορευσίμων προϊόντων) ή μέσω προσδιορισμού του όγκου κύκλου εργασιών όταν το ύψος των πωλήσεων συνδέεται με μεταβλητές δαπάνες/λειτουργικά έξοδα που είναι ανάλογα του κύκλου εργασιών (π.χ. σχέση συσκευασίας με μερίδες διανεμόμενου φαγητού, σχέση δαπανών προμήθειας ηλεκτρικού ρεύματος και νερού με παρεχόμενη υπηρεσία).

Σημειώνεται ότι η μέθοδος της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών ενδείκνυται για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα όταν:

α) Ο έλεγχος δύναται να προσδιορίσει την τιμή πώλησης ανά μονάδα και τον αριθμό των μονάδων (προϊόντων/υπηρεσιών) ή τον όγκο συναλλαγών με βάση το κόστος των αγαθών που πωλούνται ή τις δαπάνες/έξοδα .

β) Ο ελεγχόμενος έχει περιορισμένα είδη προϊόντων ή ορισμένου είδους παρεχόμενες υπηρεσίες και οι τιμές των πωλουμένων αγαθών ή οι αμοιβές για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες είναι σχετικά σταθερές σε όλη τη διάρκεια της φορολογικής περιόδου. [...].

Γ. Προσδιορισμός των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με βάση τις προαναφερόμενες έμμεσες τεχνικές ελέγχου συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα.

Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των, προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013. [...]».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ προκύπτουν τα ακόλουθα:

Στο πλαίσιο της υπ' αριθ.εντολής του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ στο προσφεύγον πολιτικό, για το φορολογικό έτος 2018.

Από τον έλεγχο δεν κατέστη δυνατή η διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων της ΠΟΛ. 1124/2015 ενώ παράλληλα διαπιστώθηκε από ότι πληρούνταν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/13 (ΚΦΕ), για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος με βάση τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, λόγω μη τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος.

Ακολούθως, οι ελεγκτές της υπόθεσης εισηγήθηκαν την εφαρμογή έμμεσης τεχνικής ελέγχου για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Η εισήγηση έγινε αποδεκτή με την απόέγκριση του Προϊσταμένου της υπηρεσίας και επιλέχθηκε ως καταλληλότερη η μέθοδος της σχέσης τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών.

Επειδή στις σελ. 15-29 της οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ περιγράφεται αναλυτικά και διεξοδικά η μέθοδος προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων και κατ' επέκταση των φορολογητέων εκροών της προσφεύγουσας οντότητας στο φορολογικό έτος 2018, από πωλήσεις αναψυκτικών, ροφημάτων και αλκοολούχων ειδών σε τεμάχια ή σε πλήθος ποτών που παράγονται προς πώληση, ανά τεμάχιο αγορασθέντος προϊόντος (αλκοολούχα ποτά).

Αναλυτικότερα, ο έλεγχος αξιοποίησε στοιχεία τόσο της προσφεύγουσας οντότητας όσο και των αντισυμβαλλόμενων (προμηθευτές από ΜΥΦ). Επίσης ο έλεγχος έλαβε από τους δύο κυριότερους προμηθευτές της ελεγχόμενης οντότητας, κατόπιν σχετικού αιτήματος, αντίγραφα όλων των λογιστικών καρτελών/μερίδων των ανά είδος πωληθέντων αγαθών, εμπορευμάτων -

προϊόντων κλπ, με τις αναλυτικές ανά παραστατικό κινήσεις αυτών σε ποσότητα και αξία, που πραγματοποίησαν στο ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2018 και οι οποίες αντιπροσωπεύουν περίπου το 75% του συνόλου των αγορών της προσφεύγουσας οντότητας.

Ο έλεγχος ζήτησε από το προσφεύγοννα προσκομίσει τιμοκαταλόγους των πωλούμενων ειδών για το ελεγχόμενο έτος 2018 και να προσδιορίσει εγγράφως τόσο το προϊόν από το οποίο προέρχονται τα μεγαλύτερα ακαθάριστα έσοδα περιόδου 2018 όσο και την ποσότητα η οποία απαιτείται για την παρασκευή ενός τεμαχίου/μερίδας του εν λόγω προϊόντος, ωστόσο η προσφεύγουσα οντότητα δεν ανταποκρίθηκε.

Οι τιμές πώλησης προσδιορίστηκαν βάσει του τιμοκαταλόγου με την ένδειξη «.....» που είχε κατασχεθεί από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, κατά τον επιτόπιο έλεγχο της, με την υπ' αριθ. Έκθεση Κατάσχεσης. Ο εν λόγω κατάλογος αναγράφει τις τιμές πώλησης για καφέδες - ροφήματα - αναψυκτικά, κρασιά (λευκά, ροζέ, κόκκινα, αφρώδη), μύρες (ποτήρι, φιάλη), αλκοολούχα ποτά κλπ.

Επιπλέον αναζητήθηκαν οι αναλογίες παρασκευής των πωληθέντων προϊόντων της προσφεύγουσας οντότητας από ομοειδείς επιχειρήσεις, ενώ λήφθηκε υπόψη ποσοστό φύρας 5%.

Βάσει των ανωτέρω δεδομένων, ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα με τη μέθοδο σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών, στο ποσό των 225.318,29€. Ωστόσο, κατόπιν των ισχυρισμών του προσφεύγοντος, όπως παρατέθηκαν στο με αριθ. πρωτ. ΕΛ.ΚΕ. 1 ΑΤΤυπόμνημα επί του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου, ο έλεγχος αποδέχτηκε μερικώς, στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης, τους ισχυρισμούς ως προς τον υπολογισμό των μερίδων/ποτών που προκύπτουν από κάθε μπουκάλι ποτού (whiskey, vodka, rum κλπ) και μείωσε αντίστοιχα τις παραγόμενες μερίδες, ενώ έγινε μερικώς δεκτός και ο ισχυρισμός σχετικά με το ποσοστό της φύρας αυξάνοντας αυτό σε ένα εύλογο ποσοστό 10%, αντί του 12% ή 15% που αιτήθηκε το προσφεύγον

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος, στο ποσό των 182.413,42€ και τα συνολικά τα αποτελέσματα/κέρδη ελέγχου ως κάτωθι, ενώ αναγνώρισε ως εκπεστέες της φορολογίας εισοδήματος, τις καταχωρηθείσες στο ισοζύγιο τιμολογίων αγορών/εξόδων του, δαπάνες καθαρής αξίας 79.868,29.

ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ	
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΈΤΗ	2018
Διαχειριστικές Περιόδους	01/01-31/12/2018
Καθαρά κέρδη δήλωσης	600,00
Πλέον λογιστικές διαφορές δήλωσης	0,00

Σύνολο καθαρών κερδών λογιστικού Δήλωσης	600,00
Πλέον μη δηλωθείσες δαπάνες	0,00
Πλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου	0,00
Πλέον αποκρυβέντα Ακαθάριστα έσοδα από τον έλεγχο με τις Έμμεσες τεχνικές ελέγχου	182.413,42
Πλέον έσοδα από τον έλεγχο της ΥΕΔΔΕ	38.052,36
ΣΥΝΟΛΟ Ακαθάριστων εσόδων	221.065,78
ΓΕΝ.ΣΥΝΟΛΟ Ακαθαρίστων Εσόδων	221.065,78
Μείον δαπάνες ελέγχου	79.868,29
Υπόλοιπο καθαρών κερδών ελέγχου	141.197,49
Προκύπτων Σ.Κ.Κ. Δήλωσης	100,00%
Προκύπτων Σ.Κ.Κ. Ελέγχου	63,87%

Επειδή, σε κάθε περίπτωση το προσφεύγον πολιτικό, που φέρει το βάρος της απόδειξης βάσει του άρθρου 77 του ν. 5104/2024, δεν προσκόμισε με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή επαρκή στοιχεία που να διαφοροποιούν το πόρισμα του ελέγχου, ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον 10° και 11° ισχυρισμό

Επειδή, αναφορικά με τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος περί παραβίασης των συνταγματικώς κατοχυρωμένων αρχών της νομιμότητας, της ισότητας, της χρηστής διοίκησης, της καλής πίστης, της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, της αναλογικότητας και της αρχής ότι «ουδείς υποχρεούται τα αδύνατα», η Δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), η οποία συνεπάγεται ότι η Διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, εξάλλου, οι κανονιστικές αποφάσεις της Διοίκησης προσβάλλονται με αίτηση ακυρώσεως ενώπιον του ΣτΕ.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος βασίζονται σε συνταγματικούς κανόνες και υπερνομοθετικής ισχύος διατάξεις, ο έλεγχος των οποίων ανήκει στην αποκλειστική δικαιοδοσία των Δικαστηρίων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ.

2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα της Διοίκησης, η οποία οφείλει να εφαρμόζει το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, η κρινόμενη ενδικοφανής προσφυγή κατά το μέρος που στρέφεται ειδικότερα κατά της έκθεσης ελέγχου του Προϊσταμένου 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και του υπ' αριθ. σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου, είναι απορριπτέα ως απaráδεκτη, αφού οι εκθέσεις ελέγχου και τα σημειώματα διαπιστώσεων δεν είναι εκτελεστές διοικητικές πράξεις (.....).

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στη με ημερομηνία θεώρησης έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. 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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του με την επωνυμία και την **επικύρωση** της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/ προστίμου φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

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

Φορολογικό Έτος 2018

- Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/ προστίμου φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018.

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα κέρδη		600,00	141.179,49	141.179,49	140.579,49
ή ζημιά					
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				40.768,05
	Χρεωστικό ποσό	174,00	40.942,05	40.942,05	
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Εισφορά ΕΛΓΑ 2% (άρθρο 13 ν.3877/2010)					

Τέλος επιτηδεύματος (άρθρο 31 ν.3986/2011)			1.000,00	1.000,00	1.000,00
Πιστωτικό ποσό § 6 άρθρου 3 του ν. 4046/2012					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε η επιστροφή του					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας /μη δήλωσης			20.884,03	20.884,03	20.884,03
Πρόστιμο χαρτ/μου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας /μη δήλωσης					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πιο πάνω πρόστιμο τέλους χαρτοσήμου					
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή	174,00	62.826,08	62.826,08	62.652,08
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

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.