



Αριθμός απόφασης: 5334

Ημερομηνία: 02-10-2017



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α1 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

ΦΑΞ : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α. 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017 με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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».

Την από 02-05-2017 και με αρ. πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή του **Αθλητικού Φυσιολατρικού Μορφωτικού μη κερδοσκοπικού Συλλόγου** με την επωνυμία ".....", που εδρεύει στον Πειραιά Αττικής, οδός, με Α.Φ.Μ., κατά των:

Α. Της υπ' αριθμό /2017 οριστικής πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του ως άνω προϊσταμένου, συνολικού ποσού 9.733,04 €.

Β. Της υπ' αριθμό /2017 οριστικής πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του ως άνω προϊσταμένου, συνολικού ποσού 8.288,43€

- Γ. Της υπ' αριθμό /2017 οριστικής πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του ως άνω προϊσταμένου, συνολικού ποσού 7.575,17 €
- Δ. Της υπ' αριθμό /2017 οριστικής πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του ως άνω προϊσταμένου, συνολικού ποσού 11.333,41 €
- Ε. Της υπ' αριθμό /2017 οριστικής πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του ως άνω προϊσταμένου, συνολικού ποσού 6.401,89 €
- ΣΤ. Της υπ' αριθμό /2017 οριστικής πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του ως άνω προϊσταμένου, συνολικού ποσού 7.273,64 €
5. Τις παραπάνω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πειραιά των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 20/03/2017 σχετική έκθεση τακτικού ελέγχου Φορολογίας Φ.Π.Α. του ίδιου Προϊσταμένου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του 1^{ου} τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.
-

Επί της από 02-05-2017 και με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του **Αθλητικού Φυσιολατρικού Μορφωτικού μη κερδοσκοπικού Συλλόγου** με την επωνυμία ".....", που εδρεύει στον Πειραιά Αττικής, οδός, με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα (συστημένη επιστολή κοινοποίησης Α.Π. /21-3-2017, παραδόθηκε στα ΕΛΤΑ 30-03-2017) και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν των διαπιστώσεων και πορίσματος ελέγχου από τον Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. Α' Πειραιά μετά την διαβίβαση των από 24-2-2015 πληροφοριακών εκθέσεων ελέγχου Κ.Β.Σ., Φ.Π.Α. και φόρου εισοδήματος του Τμήματος Α', της Υποδιεύθυνσης Ελέγχων της Περιφερειακής Διεύθυνσης Αττικής – Αιγαίου της Ειδικής Γραμματείας του Σ.Δ.Ο.Ε., το οποίο διενήργησε προκαταρκτική εξέταση διενεργώντας έλεγχο, για το αν υπάρχει το αδίκημα της φοροδιαφυγής στον Αθλητικό Σύλλογο, στην συνέχεια της με αριθμό Α.Β.Μ. /18-10-2011 Εισαγγελικής Παραγγελίας.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψε ότι το προσφεύγων σωματείο είχε έσοδα υποκείμενα στον Φ.Π.Α. από διαφημίσεις και από μεταγραφές παικτών για τα οποία δεν απέδωσε τον αναλογούντα φόρο.

Το προσφεύγων σωματείο, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του και ακολουθώντας με το με αρ. /04-05-2017 έγγραφο τιτλοφορούμενο εκ νέου ως ενδικοφανής προσφυγή (σύμφωνα με την Δ.Ο.Υ. διορθωμένα λόγω κακής εκτύπωσης στα αρχικά), το οποίο λαμβάνεται υπόψη από την Υπηρεσία μας ως υπόμνημα, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. «Πριν την έκδοση των ανωτέρω προσβαλλομένων οριστικών πράξεων ΦΠΑ δεν τηρήθηκε ο ουσιώδης τύπος της προηγούμενης ακρόασης, σύμφωνα με την Συνταγματική διάταξη του αρθρ. 20 παρ. 2,όπως κυρώθηκε νομοθετικά και με το αρθρ. 6 του Κ.Δ.Δ.»
2. «Η από 20/03/2017 έκθεση οριστικού τακτικού ελέγχου ΦΠΑ της Α' ΔΟΥ Πειραιά, βάσει της οποίας προσδιορίστηκαν οι καταλογιζόμενοι σχετικοί φόροι, προσαυξήσεις και πρόστιμα των προσβαλλομένων ως άνω πράξεων, αναφέρει ως ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους τις 01/01/2000-31/12/2011.Η έκθεση όμως ουδόλως αναφέρεται στις φορολογικές-διαχειριστικές περιόδους 01/01/2000-31/12/2005,οι οποίες προηγούνται των ελεγχθεισών 01/01/2006-31/12/2011.Δεν είναι δυνατόν να εκκρεμούν ανέλεγκτες χρήσεις και να έπονται χρήσεις ελεγμένες με τακτικό έλεγχο, οι οποίες μπορεί να επηρεαστούν από τα αποτελέσματα ελέγχου προηγούμενων χρήσεων. Εφόσον τα υπό κρίσιν φύλλα ελέγχου(πράξεις προσδιορισμού φόρου) δεν υπάγονται στη διαδικασία και στον τύπο τακτικού ελέγχου είναι νομικώς πλημμελή και πρέπει να ακυρωθούν.»
3. «Τα οικονομικά έτη 2007-2012 δεν παρέχουν στην φορολογική διοίκηση πεδίο έκδοσης πράξεων προσδιορισμού φόρου, διότι το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή φόρου υπόκειται σε πενταετή παραγραφή (αρθρ. 84 ν.2238/94).»
4. «Η συνοδεύουσα τις προσβαλλόμενες πράξεις έκθεση ελέγχου, βάση της οποίας εξεδόθησαν και της οποίας αποτελούν εκ του νόμου αναπόσπαστο τμήμα και αποτέλεσμα πιστοποιείται από την ΑΑΔΕ ως έκθεση ελέγχου της Α' ΔΟΥ Πειραιά και ούτω υπογράφεται. Σε κανένα όμως σημείο της έκθεσης ελέγχου δεν περιγράφονται οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενήργησε η Α' ΔΟΥ Πειραιά στα πλαίσια του οριστικού τακτικού ελέγχου ούτε υπάρχουν σχετικά συμπεράσματα ούτε αναφέρεται σε επεξεργασία και αξιολόγηση του προς έλεγχο υλικού, σε πιθανές αυτοψίες που πραγματοποίησε, σε διασταυρώσεις στοιχείων που διενήργησε με ΔΑΠ σε άλλες ΔΟΥ ή μέσω TAXIS ούτε οποιονδήποτε έλεγχο συγκεντρωτικών καταστάσεων προμηθευτών του συλλόγου(όπως τους χαρακτηρίζει η ΔΟΥ).Η ελεγκτική φορολογική αρχή αναφέρεται σε στοιχεία του ΣΔΟΕ με αόριστες αναφορές, σε πλήρη επεξεργασία κατασχεθέντων βιβλίων και στοιχείων (δεν γνωρίζουμε τέτοια έκθεση)χωρίς να παραθέτει καμία δική της συγκεκριμένη ελεγκτική επαλήθευση ούτε απόδειξη της οποίας φέρει το βάρος(π.χ. από ποια και πόσα και με ποιες ημερομηνίες στοιχεία η συγκεκριμένες εγγραφές ποιού βιβλίου, πότε προέκυψαν τα καταλογιζόμενα ως φορολογητέα έσοδα μας ποσά). Η ελεγκτική φορολογική αρχή δεν αναφέρεται καν στο αν έχει στη διάθεση της τα κατασχεθέντα βιβλία και στοιχεία, από πότε, με ποιο δημόσιο έγγραφο και αν έχει οποιαδήποτε γνώση του περιεχομένου τους. Η υπό κρίσιν έκθεση ελέγχου δεν συνιστά έκθεση τακτικού ελέγχου της Α' ΔΟΥ Πειραιά αλλά συρραφή απόψεων του ΣΔΟΕ, το οποίο ούτως ή άλλως

σύμφωνα με παρατήρηση του, την έκθεση του που επικαλείται η Α' ΔΟΥ Πειραιά, την χαρακτηρίζει προσωρινή, πληροφοριακή προς την ΔΟΥ και επιφυλάσσεται περαιτέρω έλεγχου, άρα την χαρακτηρίζει το ίδιο το ΣΔΟΕ ως μη προσήκουσα για βάση τακτικού ελέγχου. Η Α' ΔΟΥ Πειραιά ως αρχή φορολογικού ελέγχου ουδέποτε πραγματοποίησε νόμιμο τακτικό έλεγχο, η έκθεση της πάσχει αοριστίας, μη απόδειξης, δεν βασίζεται καν σε οριστική συγκεκριμένη πλήρη έκθεση ελέγχου άλλης φορολογικής αρχής και ούτως συνεπάγεται η ακύρωση της ως και η ακύρωση των βάσει αυτής εκδοθεισών προσβαλλομένων πράξεων.»

5. «Η όλη διαδικασία του καταλογισμού φόρων και προστίμων εις βάρος μας, που ακολούθησε η Α' ΔΟΥ Πειραιά βασίστηκε σε ανυπόστατες παραβάσεις των διατάξεων του ΚΒΣ και κατέληξε σε αποτελέσματα με τη μέθοδο του εξωλογιστικού προσδιορισμού. Οι αντιρρήσεις μας επί των καταλογισμών των οριστικών πράξεων επιβολής προστίμου ΚΒΣ υπ αριθμ. /2015 διευτυπώθηκαν και υποστηρίχθηκαν δικαστικά με την άσκηση και κατάθεση σχετικής προσφυγής μας ενώπιον του ΜΠρΠειρ (πράξη κατάθεσης /2016). Ο προσδιορισμός ΦΠΑ από την Α' ΔΟΥ Πειραιά προήλθε από την αξιοποίηση κατ' αυτήν πινάκων, άγνωστης προέλευσης και υπογραφής, οι οποίοι χωρίς αιτιολογία, συγκεκριμένη ημερομηνία, απόδειξη, επεξήγηση, ανάλυση και πληροφορίες ελεγκτικών επαληθεύσεων καταλογίζουν εις βάρος μας ποσά μη δηλωθέντων και φορολογητέων εισοδημάτων. Συγκεκριμένα οι ανωτέρω πίνακες, τους οποίους θεωρούμε μη νομίμως ενσωματωμένους στην υπό κρίσιν έκθεση ελέγχου, παρουσιάζουν ανά διαχειριστική περίοδο τα εξής δεδομένα:

α)	1/1-31-12-2006		
	36 δωρητές	σύνολο εσόδων	16.066€
	3 μεταγραφές-πωλήσεις	σύνολο εσόδων	5500€
	2 μεταγραφές-αγορές	σύνολο εξόδων	-3000€
	15 προπονητές-πληρωμές	σύνολο εξόδων	-22540€
	ΚΑΘΑΡΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΖΗΜΙΑ	-3.980,00€
β)	1/1-31-12-2007		
	27 δωρητές	σύνολο εσόδων	15860€
	2 μεταγραφές-πωλήσεις	σύνολο εσόδων	2500€
	3 μεταγραφές-αγορές	σύνολο εξόδων	-5900€ 15
	προπονητές-πληρωμές	σύνολο εξόδων	-24590€
	ΚΑΘΑΡΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΖΗΜΙΑ	-12130€
γ)	1/1-31-12-2008		
	21 δωρητές	σύνολο εσόδων	14980€
	2 μεταγραφές-πωλήσεις	σύνολο εσόδων	1800€
	4 μεταγραφές-αγορές	σύνολο εξόδων	-5900€
	15 προπονητές-πληρωμές	σύνολο εξόδων	-42600€
	ΚΑΘΑΡΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΖΗΜΙΑ	-31630€
δ)	1/1-31-12-2009		
	25 δωρητές	σύνολο εσόδων	16905€
	3 μεταγραφές-πωλήσεις	σύνολο εσόδων	8200€
	1 μεταγραφή-αγορά	σύνολο εξόδων	-3000€
	14 προπονητές-πληρωμές	σύνολο εξόδων	-31900€
	ΚΑΘΑΡΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΖΗΜΙΑ	-9795€
ε)	1/1-31-12-2010		
	16 δωρητές	σύνολο εσόδων	10280€
	3 μεταγραφές-πωλήσεις	σύνολο εσόδων	2100€
	1 μεταγραφή-αγορά	σύνολο εξόδων	-6000€
	17 προπονητές-πληρωμές	σύνολο εξόδων	-26800€
	ΚΑΘΑΡΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΖΗΜΙΑ	-20420€
στ)	1/1-31-12-2011		
	43 δωρητές	σύνολο εσόδων	10410€
	2 μεταγραφές-πωλήσεις	σύνολο εσόδων	2900€
	11 προπονητές-πληρωμές	σύνολο εξόδων	-20150€
	ΚΑΘΑΡΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΖΗΜΙΑ	-6840€

ότι οι ανωτέρω πίνακες αποτελούν στοιχεία προσδιοριστικά των Παρατηρούμε, ότι τα στοιχεία των ανωτέρω πινάκων οδηγούν σε ζημιогόνα οικονομικά αποτελέσματα και όχι σε φορολογητέο εισόδημα ύψους 107495€ όπως προσδιορίστηκε στο πόρισμα ελέγχου. Πρόκειται περί φορολογικού αποτελέσματος πέραν κάθε νομιμότητας, λογικής και αντίληψης αναλογικότητας του φόρου.

Αν υποθέσουμε καταλογισμών εις βάρος μας φόρων και προστίμων, στους οποίους προήλθε η Α' ΔΟΥ Πειραιά (γεγονός που βέβαια δεν ισχύει όπως έχουμε ήδη αποδείξει) και αν θεωρήσουμε, ότι στοιχειοθετείται ανακρίβεια δεν υπήρχε λόγος εξωλογιστικού προσδιορισμού των φορολογητέων εισοδημάτων μας, αφού ο έλεγχος διέθετε πλήρη και εκτενή στοιχεία προκειμένου να τα προσδιορίσει.»

Με το με Α.Π. ΔΕΔ 126273 ΕΙ 2017 ΕΜΠ 26-5-2017 Υπόμνημά του, ο σύλλογος (τα μέλη του) ζήτησαν την κλήση τους σε ακρόαση προκειμένου να εκθέσουν αναλυτικότερα τις απόψεις τους.

Την 02/08/2017 ζητήθηκε τηλεφωνικά από τον Πρόεδρο του Σωματείου κο , η προσκόμιση του καταστατικού του Συλλόγου με τις νόμιμες τροποποιήσεις του, του μητρώου μελών και βεβαίωσης ότι αποτελεί αναγνωρισμένο μη κερδοσκοπικό σύλλογο.

Με το με Α.Π. ΔΕΔ 1128890 ΕΙ 2017 / 4-9-2017 ΕΜΠ έγγραφό του, ο προσφεύγων σύλλογος προσκόμισε στην Υπηρεσία μας μεταξύ άλλων αντίγραφο τελευταίου (20-5-2003) καταστατικού από το οποίο προκύπτει η νόμιμη σύσταση του Συλλόγου, ότι μεταξύ των σκοπών του αποτελεί «η ίδρυση και λειτουργία κατά κύριο λόγο τμημάτων αθλοπαιδιών και παιδιών, ενδεικτικά αναφερομένων της καλαθοσφαίρισης, κολυμβήσεως, υδατοσφαίρισης, πετοσφαίρας, αντισφαίρισης, επιτραπέζιου αντισφαίρισης κλπ». Δεν επιτρέπεται να είναι μέλη του σωματείου το προσωπικό του Σωματείου, για όσο χρόνο διαρκεί η πάσης φύσεως εργασίας του με αυτό και ένα χρόνο από την λήξη της, καθώς επίσης και όσοι συνάπτουν σύμβαση με το σωματείο για παροχή υπηρεσιών ή για εκτέλεση έργου με αμοιβή, είτε ατομικά είτε ως ομόρρυθμοι εταίροι για όσο χρόνο διαρκεί η σύμβαση παροχής υπηρεσιών ή εκτέλεση έργου και για ένα χρόνο μετά τη λήξη ...» Πόροι του Σωματείου βάσει του καταστατικού είναι οι συνδρομές, εγγραφές , έκτακτες εισφορές των μελών , Προϊόν δραστηριοτήτων του Συλλόγου....

Από τα προσκομισθέντα αντίγραφα δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος που προσκόμισε ο Σύλλογος προκύπτουν τα ακόλουθα δεδομένα:

Οικ. έτος	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Έσοδα						
Συνδρομές	28.320,00	32.560,00	43.830,00	43.205,00	37.610,00	38.100,00
Χορηγίες	24.320,00	23.165,00	27.970,00	21.275,00	13.990,00	10.511,00
Επιδότησεις Δημοσίου (Γ.Γ. Αθλητισμού - ΟΠΑΠ)	6.550,00	9.050,00	7.700,00	5.000,00	8.660,00	

Λοιπά έσοδα (μελών - φίλων (δωρεές) για τον σκοπό	23.150,00	10.560,00	18.035,00	18.750,00	26.855,00	14.600,00
Σύνολο	82.340,00	75.335,00	97.535,00	88.230,00	87.115,00	63.211,00
Έξοδα						
Δαπάνες ακινήτων (συντήρηση ανακαίνιση γηπέδου λέσχης)	12.603,07	7.372,26	7.272,00	7.809,54	6.409,54	5.559,85
Για την πραγματοποίηση του σκοπού	49.691,63	44.842,86	68.092,94	59.890,67	58.641,96	43.547,09
Αθλητικό υλικό, ΔΕΗ, ΟΤΕ, ΕΛΤΑ, ιατρική περίθαλψη)	20.045,30	23.119,88	22.170,06	20.529,79	22.063,50	14.104,06
Σύνολο	82.340,00	75.335,00	97.535,00	88.230,00	87.115,00	63.211,00

Προσκομίστηκε αντίγραφο της με Α.Π. /21-10-2016/ Ά Δ.Ο.Υ. Πειραιά Υ.Δ. του Δ.Σ. του Συλλόγου περί απώλειας του βιβλίου ταμείου του Συλλόγου διάστημα 1996-2015.

Προσκομίστηκε αντίγραφο της με Α.Π. (μη αναγνώσιμο) 24-4-2017 αίτησης του Συλλόγου προς την Α' Δ.Ο.Υ. Πειραιά για την επιστροφή κατασχεθέντων βιβλίων στοιχείων – εγγράφων.

Με το με Α.Π. Χ.Σ/Ε.Χ./13-03-2010 έγγραφο - βεβαίωση της Ελληνικής Ομοσπονδίας Πετοσφαίρισης βεβαιώνεται ότι το Αθλητικό Σωματείο «ΑΘΛΗΤΙΚΟΣ & ΦΥΣΙΟΛΑΤΡΙΚΟΣ & ΜΟΡΦΩΤΙΚΟΣ ΣΥΛΛΟΓΟΣ «.....» είναι μέλος της Ελληνικής Ομοσπονδίας Πετοσφαίρισης, καταχωρημένο στο μητρώο της Ομοσπονδίας με αρ. (από 01-01-1990 κατόπιν τηλεφωνικής επικοινωνίας μας). Με το με Α.Π. /23-4-2010 έγγραφο -βεβαίωση της Ελληνικής Ομοσπονδίας Καλαθοσφαίρισης βεβαιώνεται ότι το σωματείο είναι ενεργό μέλος της Ε.Ο.Κ. (εγγεγραμμένο από το 1995 και ενεργό μέχρι σήμερα στο ανδρικό και παλαιότερα και στο γυναικείο μετά από τηλεφωνική επικοινωνία με τον αρμόδιο υπάλληλο κο των Συλλόγων Πειραιά).

Επί των λόγων

Σύμφωνα με το άρθρο 22 παρ. 1. Του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.) « Απαλλάσσονται από το φόρο:... ιδ) η παροχή υπηρεσιών που συνδέεται στενά με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή, από νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα σε πρόσωπα που ασχολούνται με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή»

Σύμφωνα με την εγγ. 10/1987 του Υπ. Οικ. «...ιε. Αθλητισμός - σωματική αγωγή. Αθλητικά σωματεία. Με τη διάταξη αυτή απαλλάσσεται η παροχή υπηρεσιών, που συνδέεται στενά με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή, από νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα σε πρόσωπα που ασχολούνται με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή....

Επομένως, σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, από το φόρο απαλλάσσονται μόνο οι υπηρεσίες, που παρέχονται από αθλητικά νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα (αθλητικά σωματεία κ.λπ.) σε πρόσωπα που ασχολούνται με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή.

Οι υπηρεσίες που παρέχονται από τα σωματεία αυτά π.χ. χρήση προπονητηρίων, λοιπών εγκαταστάσεων, παροχή οδηγιών από προπονητές στους αθλητές μέλη τους, αποτελούν αφορολόγητη παροχή υπηρεσιών.

Με την εγκύκλιο Αρ.Πρωτ.: 1051009-19.5.97 ΠΟΛ 1156 του Υπ. Οικ. ορίστηκε ότι «....Γενικές Παρατηρήσεις ...Επ' ευκαιρία σας επισημαίνουμε ότι, για τη χορήγηση της απαλλαγής από ΦΠΑ των πράξεων που διενεργούν τα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα και εμπίπτουν στις περιπτώσεις ι', ιε', ιστ' και ιζ' της [παρ. 1 άρθρου 18 του ν. 1642/86](#), πρέπει να διερευνάται, εκτός της αναγνώρισης και εποπτείας που ασκείται επ' αυτών από τον αρμόδιο δημόσιο φορέα, στις περιπτώσεις που αυτό προβλέπεται, η συνδρομή και των παρακάτω προϋποθέσεων:

α) Το νομικό πρόσωπο να μην έχει κερδοσκοπικό χαρακτήρα

Τα διενεργούντα αυτές τις πράξεις νομικά πρόσωπα δεν πρέπει να έχουν ως σκοπό τη συστηματική επιδίωξη του κέρδους, τα ενδεχόμενα δε κέρδη τους δεν πρέπει σε καμία περίπτωση να διανέμονται άμεσα ή έμμεσα, αλλά να διατίθενται για τη διατήρηση ή τη βελτίωση των παρεχομένων υπηρεσιών, δηλαδή να επιτελούν αυτά μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα σκοπούς.

Όπως είναι γνωστό, στο εσωτερικό της χώρας, ως μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπο ο νόμος αναφέρει μόνο νομικά πρόσωπα και όχι ατομικές επιχειρήσεις (φυσικά πρόσωπα), ο κερδοσκοπικός ή μη χαρακτήρας των οποίων προκύπτει από τη συστατική τους πράξη (καταστατικό), οι δε δραστηριότητες των προσώπων αυτών σχετικά με το αν είναι σύμφωνες ή μη με τους σκοπούς τους ελέγχονται σε κάθε περίπτωση από την αρμόδια ΔΟΥ.

Στα προαναφερόμενα ερμηνευτικά πλαίσια, ήτοι της μη χορήγησης των σχετικών απαλλαγών από ΦΠΑ σε φυσικά πρόσωπα, που κατά τεκμήριο του νόμου επιδιώκουν σκοπούς κερδοσκοπικούς, εντάσσεται και η απόφαση της 11ης Αυγούστου 1995 του ΔΕΚ στην προδικαστική υπόθεση 0-453/93, με την οποία ερμηνεύθηκαν οι αντίστοιχες, περί καθορισμού των προϋποθέσεων για τη χορήγηση των εν λόγω απαλλαγών ΦΠΑ, διατάξεις του κοινοτικού δικαίου (άρθρο 13 παρ. 2 της έκτης οδηγίας).

β) Οι πραγματοποιούμενες πράξεις να μην προκαλούν στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού

Οι παροχές υπηρεσιών και οι παραδόσεις αγαθών που παρέχονται από τα προαναφερόμενα νομικά πρόσωπα και προορίζονται κυρίως να προσπορίσουν σ' αυτά συμπληρωματικά έσοδα αποκλείονται από τις εν λόγω απαλλαγές από ΦΠΑ

(αρ. 18 παρ. 1 περιπτ. ι', ιε'. ιστ' και ιζ'), εφόσον πρόκειται για ταυτόσημες πράξεις που ανταγωνίζονται άμεσα τις πράξεις εμπορικών επιχειρήσεων που υπάγονται στο φόρο (π.χ. αθλητικές εκδηλώσεις από σωματείο με εισιτήριο, συντηρήσεις παραδοσιακών κτιρίων από μουσείο, η παροχή υπηρεσιών γυμναστικής από γυμναστήριο που έχει τυπικά το χαρακτήρα του Σωματείου έναντι καταβολής αμοιβής υπό μορφή συνδρομής των γυμναζόμενων προσώπων - μελών, ανεξάρτητα αν η αμοιβή - συνδρομή καταβάλλεται περιοδικά ή εφάπαξ κ.λπ.).

Με τη συμπλήρωση αυτής της προϋπόθεσης ενσωματώνεται στο εσωτερικό μας δίκαιο μια από τις βασικές αρχές του κοινοτικού δικαίου, ότι δηλαδή, για τη χορήγηση της απαλλαγής ΦΠΑ δεν πρέπει να επέρχεται στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού και να τίθενται, φορολογικά, σε μειονεκτικότερη θέση, με όμοιες δραστηριότητες, όταν αυτές ασκούνται κάτω από ιδιωτικοοικονομικά κριτήρια (π.χ. εκμετάλλευση πρατηρίου πώλησης αγαθών από φιλανθρωπικό σωματείο, εκμετάλλευση κυλικείου - αναψυκτηρίου από Δήμο κ.λπ.).

Τέλος, σχετικά με την απαλλαγή των πράξεων που πραγματοποιούν νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, στα πλαίσια των σκοπών που αναφέρονται στις επί μέρους περιπτώσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 18 του Ν. 1642/86, οι όροι και οι προϋποθέσεις αυτής θα οριστούν με σχετική απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.»

Ακόμα, βάσει της με Αρ. Πρωτ.: 1127971/10376/2412/0014/ Αθήνα, 7 Σεπτεμβρίου 1993 εγκυκλίου ΠΟΛ. 1328 του Υπ. Οικ. ορίστηκε ότι «...3. Εξάλλου, από το συνδυασμό των διατάξεων των [άρθρων 1, 2](#) παραγρ. 1 περίπτ. α', 3, 4 και 8, παραγρ. 1 πρώτο εδάφιο του Ν. 1642/86, όπως ισχύει, προκύπτει ότι, η μεταγραφή αθλητών από ένα αθλητικό σωματείο σε άλλο, αποτελεί παραχώρηση του δικαιώματος που έχει ένα αθλητικό σωματείο, να απαιτεί από τον υπαγόμενο σ' αυτό αθλητή να παρέχει τις αθλητικές του υπηρεσίες, με βάση τη σύμβαση αγοράς αυτού του δικαιώματος, σε άλλο πρόσωπο (Αθλητικό Σωματείο) ανεξάρτητα από τη νομική του μορφή. Η παραχώρηση αυτού του δικαιώματος αποτελεί πράξη υπαγόμενη στο φόρο. Επομένως η αμοιβή που λαμβάνει το Σωματείο με βάση τη σχετική σύμβαση, αποτελεί αντάλλαγμα για την παραχώρηση του δικαιώματος αυτού και φορολογείται με τον κανονικό συντελεστή Φ.Π.Α. (18%). Αντίθετα, η αμοιβή που καταβάλλεται στον αθλητή από την αιτία αυτή, είναι εκτός πεδίου εφαρμογής (εξαιρουμένη) του Φ.Π.Α. κατά τις διατάξεις του δευτέρου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του παραπάνω νόμου. Η αμοιβή αυτή υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου 1% (πλέον εισφοράς ΟΓΑ 20% επί του χαρτοσήμου), σύμφωνα με τη διάταξη της [παραγράφου 15 του άρθρου 5 του Ν. 1160/1981](#) (ΦΕΚ Α. 147/81).

4. Τέλος, από τις συνδυασμένες διατάξεις των παραγράφων 1, 3, περιπτ. α' και 5 περίπτ. η' του άρθρου 12 καθώς και της περίπτ. γ' της παραγρ. 1 του άρθρ. 28 του Ν. 1642/86, όπως ισχύει, προκύπτει ότι:

α) Στην περίπτωση μεταγραφής αθλητού από ένα ελληνικό αθλητικό σωματείο σε άλλο ελληνικό σωματείο τόπος φορολογίας της συγκεκριμένης πράξης είναι η Ελλάδα. Το σωματείο που παραχωρεί το δικαίωμα, υποχρεούται, κατά το μέρος της

αμοιβής του, να εκδώσει το υπό του Κ.Β.Σ. προβλεπόμενο φορολογικό στοιχείο με φόρο, προς το αποκτών το δικαίωμα σωματείο. Το φόρο αυτό υποχρεούται να αποδώσει στο δημόσιο με την προσωρινή δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου κατά τις διατάξεις της παραγρ. 1 του άρθρου 31 του ως άνω νόμου....»

Σε εκτέλεση της με αριθμό Α.Β.Μ. /18-10-2011 Εισαγγελικής Παραγγελίας, της Εισαγγελίας Πρωτοδικών Πειραιά, σύμφωνα το Τμήμα Α΄ της Υποδιεύθυνσης Ελέγχων της Περιφερειακής Διεύθυνσης Αττικής – Αιγαίου της Ειδικής Γραμματείας του Σ.Δ.Ο.Ε. διενήργησε προκαταρκτική εξέταση διενεργώντας έλεγχο, για το αν υπάρχει το αδίκημα της φοροδιαφυγής στον Αθλητικό Σύλλογο και κατόπιν επεξεργασίας όλων των κατασχεθέντων στοιχείων, ο έλεγχος προχώρησε στην σύνταξη των πινάκων των σελίδων 6-19 της οικείας έκθεσης ελέγχου Φ.Π.Α. ανά ελεγχόμενη χρήση.

Οι διενεργηθείσες κατασχέσεις και τα κατασχεμένα από την Υπηρεσία του Σ.Δ.Ο.Ε. τα οποία επεξεργάστηκε η Υπηρεσία του Σ.Δ.Ο.Ε. και συνέταξε τους πίνακες βάσει των οποίων προέκυψε η φορολογική Υποχρέωση του προσφεύγοντος είναι οι εξής:

1^η Κατάσχεση: Με την υπ 'αριθμόν /27-01-2012 Έκθεση Κατάσχεσης Βιβλίων - Στοιχείων, βάση της υπ "αριθμόν /27-01-2012 Εντολής Ελέγχου, κατασχέθηκαν εντός υπηρεσίας του Σ.Δ.Ο.Ε. τα εξής:

-Ένα (1) μπλοκ Ένταλμα Πληρωμής από Νο 1-50 και ένα (1) μπλοκ Γραμμάτιο Είσπραξης από Νο 1-50 χρήσης 2006.

-Δύο (2) μπλοκ Ένταλμα Πληρωμής από Νο 1-100 και δύο (2) μπλοκ Γραμμάτια Είσπραξης από Νο 1-100 χρήσης 2007.

-Τρία (3) μπλοκ Ένταλμα Πληρωμής από Νο 1-150 και δύο (2) μπλοκ Γραμμάτια Είσπραξης από Νο 1-100 χρήσης 2008.

-Τρία (3) μπλοκ Ένταλμα Πληρωμής από Νο 1-150 και δύο (2) μπλοκ Γραμμάτια Είσπραξης από Νο 1-100 χρήσης 2009.

- Τρία (3) μπλοκ Ένταλμα Πληρωμής από Νο 1-150 και δύο (2) μπλοκ Γραμμάτια Είσπραξης από Νο 1-100 χρήσης 2010.

-Δεκατρία (13) μπλοκ Αποδείξεις Είσπραξης από Νο 8301-8950 χρήσης 2006. -

Δεκαεννέα (19) μπλοκ Αποδείξεις Είσπραξης από Νο 8951-9900 χρήσης 2007.

-Είκοσι δύο (22) μπλοκ Αποδείξεις Είσπραξης από Νο 3201-4350 και ένα (1) μπλοκ Απόδειξη Είσπραξης από 9951-10000 χρήσης 2008.

Σημείωση: Λείπει ένα (1) μπλοκ Απόδειξεων Είσπραξης από Νο 4051-4100 χρήσης 2008.

Σύμφωνα με το αντίγραφο του Αποσπάσματος από το Βιβλίο των Πρακτικών του Δ.Σ της συνεδριάσεως

της 24-10-2008, αναφέρεται ότι << κατόπιν ελέγχου του Ταμία ανακαλύφθηκε ότι το μπλοκ Απόδειξης Εισπράξεων

από 4051-4100 δεν υπήρχε λόγω τυπογραφικής παράλειψης>>.

Αντίγραφο του ανωτέρω Αποσπάσματος, το οποίο μας προσκομίσθηκε από τον νόμιμο εκπρόσωπο του Συλλόγου, επισυνάπτεται στην παρούσα έκθεση.

-Είκοσι τέσσερα (24) μπλοκ Αποδείξεις Είσπραξης από Νο 4351-5550 χρήσης 2009. - Είκοσι (20) μπλοκ Αποδείξεις Είσπραξης από Νο 5551-6550 χρήσης 2010.

Αντίγραφα Βιβλίου Γενικών Συνελεύσεων από σελίδα 116 έως 155.

Αντίγραφα Βιβλίου Εσόδων - Εξόδων (Βιβλίο Ταμείου) από σελίδα με αριθμό 68 έως 99. -Καταστάσεις προπονητών - αθλητών χρήσεων 2006-2010. -Αντίγραφο Καταστατικού του Συλλόγου.

2^η Κατάσχεση: Με την υπ αριθμόν /01-02-2012 Έκθεση Κατάσχεσης Βιβλίων - Στοιχείων, βάση της υπ 'αριθμόν /01-02-2012 Εντολής Ελέγχου, κατασχέθηκαν εντός υπηρεσίας του Σ.Δ.Ο.Ε. τα εξής:

-Τρία (3) μπλοκ Αποδείξεις Είσπραξης από Νο 3001-3150 χρήσης 2006. -Τέσσερα (4) μπλοκ Αποδείξεις Πληρωμής από Νο 2051-2250 χρήσης 2006. -Ένα (1) μπλοκ Απόδειξη Είσπραξης από Νο-3151-3200 χρήσης 2007. -Ένα (1) μπλοκ Απόδειξη Πληρωμής από Νο 2251-2300 χρήσης 2007.

Τρεις (3) αποφάσεις της Γενικής Γραμματείας Αθλητισμού με αρ. πρωτ. /29-11-2006, /22-02-2008, /03-03-2009 που αφορούσαν Εγκρίσεις Απολογισμών Επιχορηγήσεων του Αθλητικού Σωματείου με την επωνυμία ΑΘΛΗΤΙΚΟΣ ΦΥΣΙΟΛΑΤΡΙΚΟΣ ΜΟΡΦΩΤΙΚΟΣ ΣΥΛΛΟΓΟΣ ' "..... " "των οικονομικών ετών 2005-2006-2007 αντίστοιχα , μαζί με τα αντίστοιχα παραστατικά δαπανών.

3^η Κατάσχεση: Με την υπ αριθμόν /18-09-2014 Έκθεση Κατάσχεσης Βιβλίων - Στοιχείων, βάση της υπ'αριθμόν /18-09-2014 Εντολής Ελέγχου, κατασχέθηκαν εντός υπηρεσίας του Σ.Δ.Ο.Ε. τα εξής:

- Δύο (2) μπλοκ Ένταλμα Πληρωμής από Νο 1-100 και δύο (2) μπλοκ Γραμμάτια Είσπραξης από Νο 1-100 χρήσης 2011.

-Εικοσιένα (21) μπλοκ Αποδείξεις Είσπραξης από Νο.6551-7700 χρήσης 2011.

Σημείωση: Από τα ανωτέρω μπλοκ με Αποδείξεις Είσπραξης λείπουν τα μπλοκ με αρίθμηση από 6651-6700 και από 6901-6950.

Σύμφωνα με το,αντίγραφο του Αποσπάσματος από το Βιβλίο των Πρακτικών του Δ.Σ.της συνεδρίασεως της 12-01-2011, αναφέρεται ότι << κατά την καταμέτρηση των Αποδείξεων Είσπραξης προκειμένου να χρησιμοποιηθούν, διαπιστώθηκε ότι λείπουν τα μπλοκ με αρίθμηση από 6651-6700 και από 6901-6950, από λάθος στην εκτύπωση του τυπογραφείου>>.

Αντίγραφο του ανωτέρω Αποσπάσματος , το οποίο μας προσκομίσθηκε από τον νόμιμο εκπρόσωπο του Συλλόγου, επισυνάπτεται στην παρούσα έκθεση.

Επειδή τα περιγραφόμενα δεδομένα και διαπιστώσεις στις από 24-2-2015 πληροφοριακές εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ., Φ.Π.Α. και φόρου εισοδήματος του Σ.Δ.Ο.Ε., το περιεχόμενο των οποίων υιοθέτησε η φορολογική Αρχή της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πειραιά στην οικεία από 20-03-2017 έκθεση τακτικού ελέγχου Φ.Π.Α., οι οποίες φέρουν όλα τα στοιχεία του Δημοσίου Εγγράφου, παρέχουν πλήρη απόδειξη για τα εις αυτές περιγραφόμενα στοιχεία βάσει των διατάξεων των παρ. 1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, εφόσον δε αμφισβητούνται από

τον προσφεύγων σωματείο, όφειλε εκείνο βάσει του άρθρου 65 του ν.4174/2013 να παραθέσει στοιχεία από τα οποία να προκύπτει το αβάσιμο – λανθασμένο των αναφερομένων στοιχείων και διαπιστώσεων. Επειδή τέτοια στοιχεία δεν παρασχέθηκαν ο ισχυρισμός κρίνεται ως αόριστος- αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 2 του ν.2859/2000 αποτελεί αντικείμενο του Φ.Π.Α. η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα, **συνεπώς η διενέργεια πράξεων παροχής υπηρεσιών με αντάλλαγμα συνεπάγεται τη χρέωση Φ.Π.Α.**

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 19 § 1 του ν. 2859/2000 , ορίζεται ότι «Στην παράδοση αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή.»

Επειδή οι διατάξεις των φορολογικών νόμων και δη του Φ.Π.Α. πρέπει να ερμηνεύονται στενά, νομίμως ο έλεγχος της Α΄ Δ.Ο.Υ. Πειραιά έκρινε ότι τα έσοδα από διαφημίσεις και από μεταγραφές – μετακινήσεις παικτών που αποκόμισε το προσφεύγων σωματείο δεν συνιστούν έσοδα παροχής υπηρεσιών που συνδέονται στενά με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή παρεχόμενα σε αθλητές και συνεπώς αποτελούν υποκείμενη στο Φ.Π.Α. δραστηριότητα. Συνεπώς αβασίμως προβάλλεται το αντίθετο.

Περαιτέρω, βάσει του άρθρου 16 του ν.2859/2000 Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης στην παράδοση αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών προβλέπεται ότι «1. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών και η παροχή των υπηρεσιών.

Η παράδοση των αγαθών συντελείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά.

Όταν ο προμηθευτής των αγαθών αναλαμβάνει την υποχρέωση αποστολής τους, η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο αρχίζει η αποστολή, εκτός αν ο προμηθευτής αναλαμβάνει και την υποχρέωση συναρμολόγησης ή εγκατάστασης των αγαθών, οπότε η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο αποπεράτωσης των εργασιών αυτών.

2. Κατ' εξαίρεση, ο φόρος γίνεται απαιτητός:

α) κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, με εξαίρεση τις παροχές υπηρεσιών οι οποίες φορολογούνται στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη, σύμφωνα με την περίπτωση α΄ της παραγράφου 2 του άρθρου 14,

β) προκειμένου για παροχή υπηρεσιών, κατά το χρόνο έκδοσης του φορολογικού

στοιχείου, όταν αυτό εκδίδεται σε χρόνο προγενέστερο της παροχής των υπηρεσιών,

γ) κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου και το αργότερο τη 15η του επόμενου μήνα από αυτόν κατά τον οποίο γεννήθηκε η φορολογική υποχρέωση, προκειμένου για παραδόσεις αγαθών που απαλλάσσονται από το φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 28,

δ) κατά το χρόνο είσπραξης της προκαταβολής που πραγματοποιείται πριν την ολοκλήρωση της παροχής των υπηρεσιών οι οποίες φορολογούνται στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη, σύμφωνα με την περίπτωση α' της παραγράφου 2 του άρθρου 14,

ε) κατά το χρόνο που έχει συμφωνηθεί η καταβολή κάθε δόσης σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, για τις οποίες η αντιπαροχή καταβάλλεται περιοδικά,

στ) κατά τη λήξη κάθε ημερολογιακού έτους, προκειμένου για υπηρεσίες οι οποίες φορολογούνται στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη, σύμφωνα με την περίπτωση α' της παραγράφου 2 του άρθρου 14, εφόσον πρόκειται για υπηρεσίες που παρέχονται συνεχώς και η παροχή τους συνεχίζεται και μετά τη λήξη του ημερολογιακού έτους και δεν έχουν οριστεί ή πραγματοποιηθεί τμηματικές καταβολές έναντι λογαριασμού ή πληρωμές στη διάρκεια της περιόδου παροχής τους,

ζ) κατά το χρόνο είσπραξης της αντιπαροχής, στην περίπτωση παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που πραγματοποιούνται ύστερα από επιταγή δημόσιας αρχής ή στο όνομά της ή σε εκτέλεση νόμου.

Βάσει του άρθρου 49 του ν.2859/2000 Πράξη Προσδιορισμού του φόρου, προβλέπεται ότι «1. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο Προϊστάμενος ΔΟΥ εκδίδει πράξη προσδιορισμού του φόρου για χρονική περίοδο που δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από μία διαχειριστική περίοδο.

Ο Προϊστάμενος ΔΟΥ δεν έχει υποχρέωση να προσδιορίζει το φόρο για κάθε μήνα ή τρίμηνο χωριστά, αν η πράξη προσδιορισμού του φόρου που εκδόθηκε αφορά περίοδο μεγαλύτερη του μήνα ή του τριμήνου.»

Επειδή οι εκδοθείσες από τον Προϊστάμενο της Α' Δ.Ο.Υ. Πειραιά πράξεις αφορούν ολόκληρη την εκάστοτε διαχειριστική περίοδο-έτος 2006, 2007, 2008, 2009, 2010 και 2011, σύννομη βάσει των διατάξεων των άρθρων 16 και 49 του ν.2859/2000 κρίνεται η έκδοση των υπό κρίση πράξεων καθώς αφορά κάθε μία, διαχειριστική περίοδο ενός έτους και αφορά τις φορολογητέες πράξεις του έτους αυτού.

Από τις διατάξεις του άρθρου 57 του ν.2859/2000 προβλέπεται ότι «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του

έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.

2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον:

α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής,...»

Εν προκειμένω τον προσφεύγων σωματείο δεν υπέβαλλε περιοδικές και εκκαθαριστικές ή έκτακτες δηλώσεις Φ.Π.Α., συνεπώς η προθεσμία κοινοποίησης των πράξεων χρήσεων 2006, 2007, 2008, 2009, 2010 και 2011 λήγει βάσει της παρ. 2α του άρθρου 57 του ν.2859/2000 την 31-12-2017, 31-12-2018, 31-12-2019, 31-12-2020, 31-12-2021 και 31-12-2022 αντίστοιχα. Συνεπώς αβασίμως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου κοινοποίησής τους.

Ως προς τους λοιπούς προβαλλόμενους ισχυρισμούς λεκτέα είναι τα εξής:

Ουδεμία παράληψη υφίσταται ως προς την μη συμπερίληψη στην οικεία από 20-3-2017 έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Α' Πειραιά των διαπιστώσεων των διαχειριστικών περιόδων 01-01-2000/31-12-2005 καθώς για τις διαχειριστικές περιόδους αυτές δεν εκδόθηκαν καταλογιστικές πράξεις χρήζουσες αιτιολόγησης.

Κοινοποιήθηκε στον Πρόεδρο του Δ.Σ. του συλλόγου το με αρ. /09-11-2016 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου / κλήση προς ακρόαση μαζί με προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς του φόρου, στις οποίες απάντησε το προσφεύγων σωματείο εμπρόθεσμα με το με αρ. πρωτ. /2-12-2016 έγγραφο. Συνεπώς διενεργήθηκε η υποχρεωτική διαδικασία της προηγούμενης ακρόασης.

Ως προς τον διενεργηθέντα εξωλογιστικό προσδιορισμό του προσδιορισθέντος Φ.Π.Α., όπως κρίθηκε με την με αρ. Α1102/2017 Απόφαση του Σ.τ.Ε. «...Όπως δε έχει κριθεί, από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος και του άρθρου 30 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, για την απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων της φορολογούμενης επιχειρήσεως και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματός της δεν είναι αρκετή οποιαδήποτε ανωμαλία ή πλημμέλεια τούτων, αλλ' απαιτείται οι διαπιστούμενες πλημμέλειες να καθιστούν αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και ανέφικτο το λογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων της, σύμφωνα με τη σχετική αιτιολογημένη κρίση της φορολογικής αρχής ή, σε περίπτωση αμφισβήτησεως, του αρμόδιου διοικητικού δικαστηρίου (ΣτΕ 1684-5/2014, 3170/2013, 3277/2010 κ.ά.).... 9. Επειδή, ο πιο πάνω λόγος αναιρέσεως αναδεικνύει με επαρκή σαφήνεια, κατά τις προμνημονευθείσες απαιτήσεις της διατάξεως του άρθρου 53 παρ. 3 του π.δ. 18/1989, όπως

ισχύει, το νομικό ζήτημα που άγεται με αυτόν προς κρίση κατ' αναίρεση. Συνίσταται δε το ζήτημα τούτο στο εάν, κατά την έννοια των εφαρμοσθεισών ως άνω διατάξεων περί βιβλίων και στοιχείων και περί (λογιστικού και εξωλογιστικού) προσδιορισμού του εισοδήματος των εμπορικών επιχειρήσεων, επί ελλείψεως βιβλίου της ελεγχόμενης επιχείρησης, είναι κατ' αρχήν επιτρεπτή, ή αν, αντιθέτως, αποκλείεται άνευ άλλου, η διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων διά της συνεκτιμήσεως των λοιπών βιβλίων και στοιχείων της ελεγχόμενης με εκείνα που τηρούνται γι' αυτήν σε άλλη επιχείρηση, και δη σε επιχείρηση εις χείρας της οποίας βρίσκονται επιτρεπτώς κατά τον νόμο αγαθά τινά της ελεγχόμενης, όπως στην περίπτωση που στην εν λόγω επιχείρηση η ελεγχόμενη αποθηκεύει τα προϊόντα της. Εξ άλλου, στη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας έχει, συναφώς, κριθεί, καθ' ερμηνεία ομοίων διατάξεων (του ν.δ. 3323/1955 και του π.δ. 99/1977), ότι λογιστικός προσδιορισμός δεν αποκλείεται και αν ακόμη συντρέχει παράλειψη τηρήσεως ή εκδόσεως ορισμένων βιβλίων ή στοιχείων, υπό την προϋπόθεση ότι, παρά την παράλειψη, είναι εφικτός ο εν λόγω προσδιορισμός, κατά την αιτιολογημένη σχετική ουσιαστική κρίση του διοικητικού δικαστηρίου (ΣτΕ 3277/2010, 63-7/2000, 2186-7/1996, 3692/1994, πρβλ. και ΣτΕ 2644/1988 "από τα λοιπά βιβλία και στοιχεία"). Υπό τα ανωτέρω δεδομένα, το κρίσιμο εν προκειμένω ως άνω ειδικότερο ζήτημα, της δυνατότητας, δηλαδή, κατά τον νόμο, επί ελλείψεως βιβλίου ελεγχόμενης επιχείρησης, να διενεργηθούν οι ελεγκτικές των αποτελεσμάτων της επαληθεύσεις όχι απλώς από τα λοιπά βιβλία και στοιχεία αυτής, αλλά δια της συνεκτιμήσεως των λοιπών αυτών βιβλίων και στοιχείων της με εκείνα τρίτης επιχείρησης, εις χείρας της οποίας βρίσκονται κατά νόμον αγαθά τινά αυτής (όπως στην περίπτωση χρησιμοποίησης των χώρων της τρίτης επιχείρησης ως αποθηκών της ελεγχόμενης), δεν έχει αντιμετωπισθεί στη νομολογία (οι δε αποφάσεις 3671-2, 3664-5/1977, 2179-81/1982 δεν αφορούν στο ειδικό αυτό ζήτημα) και, συνεπώς, **ο κρινόμενος λόγος αναιρέσεως προβάλλεται παραδεκτώς είναι δε περαιτέρω και βάσιμος, σύμφωνα με τις εφαρμοστέες ως άνω διατάξεις, κατά τις οποίες, όπως παγίως ερμηνεύονται (βλ. ανωτέρω σκέψη 5), εξωλογιστικός προσδιορισμός χωρεί τότε μόνον όταν οι ανακρίβειες ή ανεπάρκειες των βιβλίων και στοιχείων καθιστούν απολύτως αδύνατες τις ελεγκτικές επαληθεύσεις.** Και τούτο, διότι, με δεδομένη την ως άνω ιδιαίτερη σχέση της τρίτης επιχείρησης με την ελεγχόμενη, βάσει της οποίας έχει αυτή (η τρίτη) εις χείρας της αγαθά τινά της τελευταίας (ελεγχόμενης), δεν θα μπορούσε, πάντως, να θεωρηθεί a priori απρόσφορη και ν' αποκλεισθεί άνευ άλλου (όπως έκρινε με την αδιάστικτη περί του αντιθέτου σκέψη της η αναιρεσιβαλλομένη) η χρησιμοποίηση των βιβλίων και στοιχείων της τρίτης επιχείρησης προς συνεκτίμηση με εκείνα της ελεγχόμενης, εφόσον η τελευταία το επικαλεσθεί προσηκόντως, και η συναγωγή εντεύθεν συμπερασμάτων για το εφικτό –ή μη– των οικείων ελεγκτικών επαληθεύσεων. ...».

Επειδή εν προκειμένω στην υπό κρίση από 20-3-2017 έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Α' Πειραιά δεν αιτιολογείται το ανέφικτο των ελεγκτικών

επαληθεύσεων και του εξωλογιστικού προσδιορισμού του οφειλομένου Φ.Π.Α. από τα ανεπίσημα κατασχεμένα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος σωματείου τα δεδομένα των οποίων παρατίθενται στην έκθεση ελέγχου και συνεπώς καθιστούν δυνατό το λογιστικό προσδιορισμό του οφειλομένου Φ.Π.Α., κατά συνέπεια ο εξωλογιστικός προσδιορισμός κρίνεται ως πλημμελώς αιτιολογημένος και ο Φ.Π.Α. προσδιορίζεται αποκλειστικά με βάση τις προκύψασες πραγματικές (λογιστικές) υποκείμενες στον Φ.Π.Α. εκροές του προσφεύγοντος Συλλόγου με βάση τον πίνακα της σελίδας 21 της έκθεσης ελέγχου Φ.Π.Α. ως εξής:

Χρήση	Μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη από παροχή διαφημιστικών υπηρεσιών	Μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη από πωλήσεις – μεταγραφές αθλητών	Σύνολο φορολογητέας ύλης	Σύνολο αναλογούντος και μη αποδοθέντος Φ.Π.Α.
2006	16060,00	5.500,00	21560,00	21560,00 Χ 19%=4096,40
2007	15860,00	2500,00	18360,00	18360,00Χ19%=3488,40
2008	14980,00	1800,00	16780,00	16780,00 Χ 19%=3188,20
2009	16905,00	8200,00	25.105,00	25.105,00Χ 19%=4.769,95
2010	10280,00	2100,00	12380,00	2800,00Χ19%=532,00 2050,00Χ21%=430,00 7530,00Χ 23%=1731,90
2011	10410,00	2900,00	13310,00	13310,00 Χ 23% = 3061,30

Για τους λόγους αυτούς,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Να γίνει εν μέρει δεκτή η από 02-05-2017 και με αρ. πρωτ. ενδικοφανής προσφυγή του **Αθλητικού Φυσιολατρικού Μορφωτικού μη κερδοσκοπικού Συλλόγου** με την επωνυμία ".....", και συγκεκριμένα να γίνει δεκτή ως προς την τροποποίηση των προσβαλλομένων πράξεων συνεπεία ακύρωσης του διενεργηθέντος εξωλογιστικού προσδιορισμού του οφειλομένου Φ.Π.Α. και να απορριφθεί για όλους τους υπόλοιπους προβαλλόμενους λόγους και ποσά.

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

Αριθμός πράξης αναφοράς	ημερομηνία πράξης αναφοράς	ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΥ	ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΒΑΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΒΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.	ΠΟΣΟ ΔΙΑΦΟΡΑΣ ΦΟΡΟΥ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.	ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΘΕΤΟΥ ΦΟΡΟΥ άρθ. 1 και 2 ν.2523/1997 ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ. (ως έλεγχος όριο 120%)	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
..... ...	20/03/2017	Φ.Π.Α. .	01/01-31/12/2006	23284,80	21560,00	4096,4	4915,68	9012,08
..... ...	20/03/2017	Φ.Π.Α. .	01/01-31/12/2007	19828,80	18360	3488,4	4186,08	7674,48
..... ...	20/03/2017	Φ.Π.Α. .	01/01-31/12/2008	18122,40	16780	3188,2	3825,84	7014,04
..... ...	20/03/2017	Φ.Π.Α. .	01/01-31/12/2009	27113,40	25.105,00	4.769,95	5723,94	10493,89
..... ...	20/03/2017	Φ.Π.Α. .	01/01-31/12/2010	13370,00	12380	2.693,90	3232,68	5926,58
..... ...	20/03/2017	Φ.Π.Α. .	01/01-31/12/2011	14374,80	13310	3061,3	3673,56	6734,86
		ΣΥΝΟΛΑ		116.094,20	107.495,00	21.298,15	25.557,78	46.855,93

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Ακριβές αντίγραφο, η υπάλληλος του
Τμ. Διοικητικής Υποστήριξης

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.