



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604553
ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 21-01-2016

Αριθμός απόφασης:97

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τις από 25/09/2015 και με αριθμούς πρωτοκόλλου ενδικοφανείς προσφυγές του «.....», ΑΦΜ, με έδρα τον , οδός – Τ.Κ. και αντικείμενο «.....» κατά των 1) .../..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Ε., οικ. έτους 2008, 2) .../..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Ε., οικ. έτους 2009, 3) .../..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., οικ. έτους 2008, 4) .../..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., οικ. έτους 2009, 5) .../..... Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α., διαχ. περιόδου 1-1/31-12-2007, 6) .../..... Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α., διαχ. περιόδου 1-1/31-12-2008, 7) .../..... Οριστικού Προσδιορισμού Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης Στοιχείων, διαχ. περιόδου 1-1/31-12-2007, και 8) .../..... Οριστικού Προσδιορισμού Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης Στοιχείων, διαχ. περιόδου 1-1/31-12-

2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις: 1) .../..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Ε., οικ. έτους 2008, 2) .../..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Ε., οικ. έτους 2009, 3) .../..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., οικ. έτους 2008, 4) .../..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., οικ. έτους 2009, 5) .../..... Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α., διαχ. περιόδου 1-1/31-12-2007, 6) .../..... Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α., διαχ. περιόδου 1-1/31-12-2008, 7) .../..... Πράξη Οριστικού Προσδιορισμού Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης Στοιχείων, διαχ. περιόδου 1-1/31-12-2007, και 8) .../..... Πράξη Οριστικού Προσδιορισμού Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης Στοιχείων, διαχ. περιόδου 1-1/31-12-2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 29-7-2015 οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την από 21-01-2016 εισήγηση του Α5 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί των από 25/09/2015 και με αριθμούς πρωτοκόλλου, ενδικοφανείς προσφυγές του Σωματείου «.....», ΑΦΜ, οι οποίες κατατέθηκαν εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τις: 1) .../..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Ε., οικ. έτους 2008, 2) .../..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Ε., οικ. έτους 2009, 3) .../..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., οικ. έτους 2008, 4) .../..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., οικ. έτους 2009, 5) .../..... Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α., διαχ. περιόδου 1-1/31-12-2007, 6) .../..... Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α., διαχ. περιόδου 1-1/31-12-2008, 7) .../..... Οριστικός Προσδιορισμός Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης Στοιχείων, διαχ. περιόδου 1-1/31-12-2007, και 8) .../..... Οριστικός Προσδιορισμός Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης Στοιχείων, διαχ. περιόδου 1-1/31-12-2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος εισοδήματος, Φ.Π.Α. και πρόστιμα συνολικού ποσού 21.752,53 ευρώ, όπως αυτές αναλύονται στον παραπάνω πίνακα.

Οι διαφορές προέκυψαν ύστερα από καταλογισμό φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμων Φ.Π.Α. επί μη υποβολής εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α., διαχ. περιόδου 1-1/31-12-2007 και Περιοδικών Α', Β' και Γ' τριμήνου καθώς και εκκαθαριστικής δήλωσης 1-1/31-12-2008, καθώς από τον έλεγχο της ΙΖ' Δ.Ο.Υ. Αθηνών προέκυψε σε βάρος του προσφεύγοντος σωματείου ότι εισέπραξε στην χρήση 2008 από την χορηγία ύψους 8000,00€ (για εκδήλωση 2007) η οποία κρίθηκε ότι αποτελεί εισόδημα Δ' Πηγής της χρήσης 2007 καθώς και ότι εισέπραξε στην χρήση 2009 οικονομικές ενισχύσεις από τον του βάσει της απόφασης του του και των σχετικών εκδοθέντων για το σκοπό αυτόν Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών Νο ..αξίας 1800€ και Νο.. αξίας 1800€ (τα οποία αφορούσαν εκδηλώσεις της χρήσης 2008), οι οποίες κρίθηκε ότι αποτελούν εισόδημα Δ' Πηγής της χρήσης 2008. Τα ποσά αυτά παρεπομένως κρίθηκε από τον έλεγχο ότι εμπίπτουν στον Φ.Π.Α. ο οποίος και καταλογίστηκε για τις διαχ. περιόδους 1-1/31-12-2007 και 1-1/31-12-2008, καθώς και ότι υπήρχε υποχρέωση υποβολής εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α. για την διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2007 και μηδενικών περιοδικών Α', Β' και Γ' τριμήνου και εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α. για την διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2008 για τις οποίες λόγω της μη υποβολής τους (και εφόσον δεν προκύπτει φόρος για καταβολή) καταλογίστηκε το πρόστιμο

του άρθρου 4 του ν.2523/1997. Ακόμα για τα τιμολόγια αυτά καθώς και για άλλα ληφθέντα, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα δεν είχε υποβάλλει συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών του άρθρου 20 του Π.Δ. 186/1992 διαχ. περιόδων 1-1/31-12-2007 και 1-1/31-12-2008 καταλογίστηκαν παραβάσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997.

Το προσφεύγων σωματείο, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους **που αφορούν τους καταλογισθέντες φόρους, και παραβάσεις-πρόστιμα:**

Δεν υπήρξε καμία παροχή διαφήμισης προς τον και τον ... αλλά αναγραφή τους ως χορηγών, δεν υπήρξε συμφωνημένη αμοιβή - αντάλλαγμα για την διαφήμιση αυτή. Επρόκειτο για χορηγίες – ενισχύσεις για την εκτέλεση των έργων. Το Σωματείο εξ ορισμού και εκ των πραγμάτων είναι μη κερδοσκοπικός φορέας, κανένα στοιχείο- έγγραφο ή ένδειξη πληροφοριακού χαρακτήρα δεν μπορούν να του αποδώσουν το χαρακτηριστικό της εμπορικής ιδιότητας.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 2 του Π.Δ. 186/1992 (Α' 84) ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι 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, ... 3. Το Δημόσιο και κάθε άλλο νομικό πρόσωπο μη επιτηδευματίας, οι επιτροπές και οι 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 (Φ.Π.Α.) ή στο φόρο εισοδήματος θεωρούνται επιτηδευματίες μόνο για τις δραστηριότητες αυτές και έχουν τις υποχρεώσεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 27 § 4 του ν. 3522/2006 (Α' 276) τροποποιήθηκε το πρώτο εδάφιο της η ανωτέρω παρ. 3 του άρθρου 2 του Π.Δ. 186/1992, με το οποίο ορίζεται ότι «Το Δημόσιο, το ημεδαπό ή αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή επιτροπή ή ένωση προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο που δεν έχει εγκατάσταση στην Ελλάδα και αποκτά κυριότητα ή άλλο εμπράγματο δικαίωμα επί ακινήτου στην ημεδαπή, οι ξένες αποστολές και οι διεθνείς οργανισμοί υποχρεούνται μόνο στη λήψη, έκδοση, υποβολή και διαφύλαξη των στοιχείων που ορίζονται ρητά από τον Κώδικα αυτόν» και ισχύει σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ιδίου νόμου από 01/01/2007,

Επειδή από τις ανωτέρω διατάξεις ορίζεται ρητά ότι από 01/01/2007 και μετά, τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που δραστηριοποιούνται στην ελληνική επικράτεια δεν έχουν υποχρέωση να τηρούν βιβλία αλλά υποχρεούνται μόνο στην έκδοση, λήψη, υποβολή και διαφύλαξη των στοιχείων που ορίζονται από τον Κ.Β.Σ, εκτός αν αποκτούν έσοδα από πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών στην ελληνική επικράτεια που υπάγονται στο Φ.Π.Α. ή στο φόρο εισοδήματος, οπότε θεωρούνται επιτηδευματίες για τη δραστηριότητά τους αυτή και έχουν όλες τις υποχρεώσεις που ορίζονται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. μόνο για τη δραστηριότητα αυτή (σχετική εγκύκλιος ΠΟΛ 1024/15-02-2007).

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 99 § 1 του ν. 2238/1994 (Α'151), ορίζεται ότι: «Αντικείμενο του φόρου είναι: α) ... ε) Σε ημεδαπά νομικά πρόσωπα δημόσιου ή ιδιωτικού δικαίου, μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, το καθαρό εισόδημα που προκύπτει

στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή μόνο από την εκμίσθωση ακινήτων καθώς και από κινητές αξίες. Δεν αποτελούν αντικείμενο φορολογίας τα λοιπά εισοδήματα αυτών των νομικών προσώπων, καθώς και τα κάθε είδους άλλα έσοδα τους που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους», με τις διατάξεις του άρθρου 30 § 1 του ίδιου νόμου ότι: «Ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές αυτών» και με τις διατάξεις του άρθρου 105 § 13 του ίδιου νόμου ότι: «Τα εισοδήματα των νομικών προσώπων και ιδρυμάτων της παρ. 2 του άρθρου 101 προσδιορίζονται ως εξής: α) Τα εισοδήματα από ακίνητα, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 20 έως 23. β) Τα εισοδήματα από κινητές αξίες, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 24 έως 27. Κατ' εξαίρεση, για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος από τόκους που αποκτούν αυτά τα νομικά πρόσωπα, εκπίπτουν οι τόκοι που καταβάλλονται σε δανειοδοτικούς φορείς, μέχρι το ύψος του συνολικού ακαθάριστου εισοδήματος από τόκους. γ) Τα εισοδήματα από γεωργικές εκμεταλλεύσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 40 και 41. δ) Τα εισοδήματα τα οποία δεν μπορούν να υπαχθούν σε μία από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 48, 49 και 50».

Επειδή τέλος με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1031/07-02-2001 εγκυκλίου του Υπουργείου Οικονομικών διευκρινίστηκε σχετικά με τη **Φορολογική μεταχείριση της αστικής μη κερδοσκοπικής εταιρίας που συστήθηκε με τα άρθρα 741 έως 784 Α.Κ.** ότι «ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις ή ελευθέρια επαγγέλματα των αστικών μη κερδοσκοπικών εταιριών, υποκείμενο σε φόρο θεωρείται μόνο αυτό που προέρχεται από καθαρά εμπορικές δραστηριότητες ή την άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος (π.χ. τέλεση δημόσιων θεαμάτων, έκδοση εφημερίδων, προβολή κινηματογραφικών ταινιών, ενοίκια, τόκοι καταθέσεων κτλ.). Αντίθετα οι συνδρομές και εγγραφές των μελών, καθώς και οι χορηγίες ή δωρεές προς αυτές, επειδή αποτελούν εισροές κεφαλαιουχικού χαρακτήρα, δηλαδή στερούνται τα εννοιολογικά γνωρίσματα του εισοδήματος δεν εμπίπτουν στην έννοια των ακαθάριστων εσόδων, για να φορολογηθούν, όπως αναφέρουμε στην παράγραφο 2 του παρόντος. Φυσικά, τα ποσά των χορηγιών που παρέχονται για την τέλεση δραστηριοτήτων που εκτελούνται από τους υπόψη φορείς μειώνουν το κόστος αυτών».

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 με τις διατάξεις του άρθρου 22 § 1 του ν. 2859/2000 (Α'248), ορίζεται ότι απαλλάσσονται του φόρου ... «ιε) η παροχή υπηρεσιών και η στενά συνδεδεμένη με αυτές παράδοση αγαθών προς τα μέλη τους, έναντι καταβολής συνδρομής, από μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα και οργανισμούς, που επιδιώκουν στα πλαίσια του συλλογικού τους συμφέροντος σκοπούς πολιτικούς, συνδικαλιστικούς, θρησκευτικούς, φιλοσοφικούς, φιλανθρωπικούς ή εθνικούς εφόσον δεν οδηγούν σε στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού, ιστ) η παροχή υπηρεσιών πολιτιστικής ή μορφωτικής φύσης και η στενά συνδεδεμένη με αυτές παράδοση αγαθών, από νομικά πρόσωπα ή άλλους οργανισμούς ή ιδρύματα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, τα οποία λειτουργούν νόμιμα και έχουν σκοπούς πολιτιστικούς ή μορφωτικούς, εφόσον δεν οδηγούν σε στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού. Στις υπηρεσίες αυτές περιλαμβάνονται ιδίως οι παρεχόμενες σε επισκέπτες μουσείων, μνημείων, αρχαιολογικών ή άλλων παρόμοιων χώρων, καθώς και η οργάνωση καλλιτεχνικών εκδηλώσεων, εκθέσεων και διαλέξεων, ιη) η παροχή υπηρεσιών και η παράδοση αγαθών από τα πρόσωπα που αναφέρονται στις περιπτώσεις δ', θ', ιβ', ιδ', ιε' και ιστ' της παραγράφου αυτής, με την ευκαιρία εκδηλώσεων που οργανώνονται από αυτά για την οικονομική τους ενίσχυση» και με τις διατάξεις του άρθρου 30 § 1 του ίδιου

νόμου ότι: «Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο».

Επειδή σύμφωνα με την Εγγ με αρ. 1077673/10280/18.08.1999 Υπ. Οικ. (Σε θέμα 17 Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων, Σταματόπουλος – Καραβοκύρης Αθήνα 2007, σελ 2265) «Τα εισοδήματα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα από διαφημίσεις τις οποίες καταχωρούν στις εφημερίδες και περιοδικά που εκδίδουν και που διανέμουν δωρεάν στα μέλη τους με σκοπό την ενημέρωση αυτών, δεν αποτελούν αντικείμενο φορολογίας, σύμφωνα με τις διατάξεις του δευτέρου εδαφίου της παρ. ε' της παρ. 1 του άρθρου 9 του ν.2238/1994.».

Επειδή με την ΠΟΛ.1283/7.11.1995 του Υπ. Οικ. έγινε αποδεκτή η υπ αριθμ. 531/1995 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, με την οποία, γίνεται δεκτό ότι η χορηγία που γίνεται για ορισμένο έργο θεωρείται δωρεά - οικονομική παροχή χωρίς αντάλλαγμα - εφόσον μεταξύ του παρέχοντος τη χορηγία και εκείνου προς τον οποίο η παροχή δεν συμφωνείται ή δεν υποκρίπτεται υποχρέωση αντιπαροχής. **Σε περίπτωση αντιπαροχής θα πρέπει να ερευνάται, εάν υφίσταται εν όλω ή εν μέρει επαχθής δικαιοπραξία αναλόγως προς την αξία της αντιπαροχής.** Αρ. Γνωμ. 531/1995 Περίληψη Ερωτήματος: α) Διερεύνηση του περιεχομένου της νομικής έννοιας της χορηγίας σε σχέση με την έννοια της δωρεάς. β) Ποιά η φορολογική μεταχείριση των συμβάσεων, που έχουν ως αντικείμενο τη χορηγία. Με το υπ' αριθμ. 110615/580 ΠΕ/Α0013/2.2.1994 έγγραφο του Υπ. Οικ. Γ.Δ.Φ. και Δ.Π./Δ.13/Τμ. Α', τίθεται το ερώτημα αν η έννοια της "χορηγίας" συμπίπτει κατά περιεχόμενο προς τη δωρεά του άρθρ. 496 Α.Κ. και αν είναι ως εκ τούτου επιτρεπτή η κατ' άρθρ. 52 παρ. 1 του Ν.75/1975 απαλλαγή από το σχετικό φόρο των χρηματικών ποσών, που δόθηκαν με τη μορφή χορηγίας σε αθλητικό σωματείο (.....) από την εταιρία "..... Α.Ε." για την οικονομική υποστήριξη των ιστιοπλοϊκών αγώνων Προκειμένου να προσδιορισθεί το νομικό περιεχόμενο της έννοιας της χορηγίας και μάλιστα σε σχέση προς την έννοια της δωρεάς, είναι απαραίτητη η παράθεση των βασικών χαρακτηριστικών των δύο εννοιών. Α) Κατ' άρθρο 496 Α.Κ. η παροχή σε κάποιον ενός περιουσιακού αντικειμένου αποτελεί δωρεά, αν γίνεται κατά τη συμφωνία των μερών χωρίς αντάλλαγμα. Καθ' ερμηνεία της εν λόγω διατάξεως γίνεται δεκτό, ότι για να υπάρξει δωρεά απαιτείται: Παροχή αντικειμένου περιουσίας σε κάποιον (δωρεοδόχο) και συμφωνία του δίδοντος και λαμβάνοντος, ότι η παροχή αυτή γίνεται άνευ ανταλλάγματος (Α.Π. 202/74 ΝοΒ 22-1152, Ε.Α.2689/83 Αρμ.38-452, Εφ. Πειρ.853/81 ΝοΒ 30-276). Δεν εξετάζονται σε κάθε περίπτωση τα ελατήρια, τα οποία οδήγησαν τον δωρητή στην πραγματοποίηση της δωρεάς, αρκεί μόνον, ότι αυτός ήθελε να προσφέρει κάτι άνευ ανταλλάγματος (ΣτΕ 3206/83, 2993/86, Μπαλής Γεν. Αρχές εκδ. Ζ' παρ.53 Καυκάς Ενοχ.Δικ. κατ' άρθρο ερμην. έκδ. Στ' σελ. 6). Θεωρείται αυτονόητο (μολονότι δεν μνημονεύεται στο νόμο) ότι η παροχή πρέπει να καθιστά πλουσιότερο το λήπτη (Φίλιος Ενοχ. Δικ. Ειδ. μέρος εκδ. 1974 σελ. 72). Γίνεται όμως δεκτό, ότι υπάρχουν περιπτώσεις δωρεάς, κατά τις οποίες μειούται η περιουσία του δωρητή χωρίς αντίστοιχο πλουτισμό του δωρεοδόχου (Φραγκίστας Ερμ. Α.Κ. άρθρ. 496 επ., Καυκάς, Ενοχ. Δίκαιον κατ' άρθρ. ερμην. έκδ. στ' σελ. 7). Επίσης γίνεται δεκτό ότι αντικείμενο της δωρεάς μπορούν να είναι και άυλα αγαθά (π.χ. προσφορά υπηρεσίας πάσης φύσεως) παρεχόμενα άνευ ανταλλάγματος, εφόσον ο δεχόμενος αυτά αποφεύγει δαπάνη που θα πραγματοποιούσε για την απόκτησή τους. Καθόσον αφορά την έννοια της δωρεάς στα πλαίσια του φορολογικού δικαίου είναι πρόδηλο, ότι η έννοια αυτή, όπως αναλύεται στο άρθρο 34 του Ν.Δ.118/73 "Περί Κώδικος

Φορολογίας κληρονομιών, δωρεών κ.λπ." τυγχάνει κατά πολύ ευρύτερη της κατά τον Αστικό Κώδικα εννοίας της δωρεάς. Και τούτο διότι κτήση περιουσίας αιτία δωρεάς κατά τη ρηθείσα διάταξη συνιστά όχι μόνον η κατά τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα συνιστώμενη δωρεά αλλά και η κτήση εκ πάσης παροχής, παραχωρήσεως ή μεταβιβάσεως οιαδήποτε περιουσιακού στοιχείου άνευ ανταλλάγματος, έστω και αν δεν κατηρτίσθη έγγραφον (άρθρ. 34 παρ. 1 περ. Α, Β). Εξάλλου στη δεύτερη παράγραφο του ιδίου άρθρου απαριθμούνται αρκετές περιπτώσεις κτήσεως περιουσιακών στοιχείων, που κατά ρητή πρόβλεψη θεωρούνται ως δωρεές για την επιβολή του σχετικού φόρου. Β) Καθ' όσον αφορά την έννοια της χορηγίας, όπως αυτή προκύπτει από πρόσφατα θεσπισθείσες φορολογικές διατάξεις (άρθρ. 12 παρ. 10 Ν.2214/94, 2 παρ. 1 Ν.1947/91) και τα σχετικά συμβατικά κείμενα (όπως αυτό που περιληπτικά τίθεται υπόψη μας δια του ερωτήματος) είναι σαφές, ότι τα χαρακτηριστικά της οριοθετούνται εμπειρικά από την αναπτυχθείσα κατά τα τελευταία έτη πρακτική. **Σύμφωνα προς την πρακτική αυτή, η οποία δεν υφίσταται πολύ από τον κατά την Ελληνική αρχαιότητα ισχύοντα θεσμό της χορηγίας, η τελευταία αυτή αποτελεί οικονομική παροχή βασικώς άνευ ανταλλάγματος, που γίνεται προς πραγματοποίηση αυστηρά συγκεκριμένου έργου και μάλιστα έργου όχι αναγκαία τεχνικού αλλά και υπό την έννοια πραγματοποίησεως συγκεκριμένης εκδηλώσεως κοινωνικής, θρησκευτικής, αθλητικής κ.λπ. ή επίτευξης συγκεκριμένου αποτελέσματος, τις δαπάνες των οποίων τείνει να καλύψει η χορηγία αυτή. (Γνωμ. Ν.Σ.Κ. 430/93).** Υπό τα δεδομένα αυτά η έννοια της χορηγίας ταυτίζεται με αυτή της δωρεάς, όπως αναλύθηκε παραπάνω με την αυστηρή προϋπόθεση, ότι δεν συνομολογείται ή δεν υποκρύπτεται υποχρέωση αντιπαροχής εκ μέρους του δεχόμενου την οικονομική παροχή. **Συνεπώς, κάθε περίπτωση χορηγίας πρέπει να αντιμετωπίζεται από την φορολογούσα αρχή με στάθμιση των ως άνω δεδομένων, προκειμένου να εξευρεθεί, αν η συμβατικά χαρακτηριζόμενη ως χορηγία συνιστά χαριστική δόση χωρίς αντάλλαγμα, οπότε πρόκειται περί δωρεάς κατά την έννοια του φορολογικού νόμου (άρ. 34 Ν.Δ.118/1973) ή υποκρύπτει αντάλλαγμα προς τον χορηγό, οπότε, αν τούτο είναι ανάλογο προς την παροχή αυτού πρόκειται περί αμφοτεροβαρούς σύμβασης, αν δε τούτο καλύπτει μέρος της παροχής του χορηγού, υφίσταται δωρεά κατά το υπερβάλλον την παροχή τμήμα του ανταλλάγματος.** Ειδικότερα στην υπό κρίση περίπτωση, δίνεται από το ερώτημα, ότι έναντι της χορηγίας της Α.Ε. προς το σωματείο ".....", προς οικονομική υποστήριξη των ιστιοπλοϊκών αγώνων "..... συμφωνήθηκε η διαφημιστική προβολή της εν λόγω εταιρίας. Εφόσον η διαφημιστική προβολή της εταιρίας γίνεται κατά τρόπο, που κατά τη συναλλακτική πρακτική προϋποθέτει οικονομικό αντάλλαγμα όπως διαφήμιση σε χώρους του σωματείου ή σε ιστιοφόρα αυτού κ.λπ.), η εν λόγω προβολή της εταιρίας αποτελεί αντάλλαγμα προς την ως άνω χορηγία και συνεπώς, αν αυτό είναι ανάλογο κατ' αξία προς την χορηγία υφίσταται όχι δωρεά κατά την έννοια του άρθρου του Ν.75/1975, αλλά αμφοτεροβαρής σύμβαση, **αφού μάλιστα με την ως άνω διαφήμιση της χορηγού εταιρίας το σωματείο στερείται το ποσό, που θα αποκέρδαινε από τη διαφημιστική προβολή ετέρων προϊόντων. Αν η προβολή της εταιρίας ως χορηγού γίνεται κατ' άλλο τρόπο, εκτός των χώρων ή πραγμάτων του σωματείου και δεν στερεί τούτο εσόδων, τότε δεν νοείται ύπαρξη ανταλλάγματος και η χορηγία εμπίπτει στην έννοια της δωρεάς.** Περαιτέρω στην περίπτωση, που πρόκειται περί ανταλλάγματος του σωματείου προς την εταιρία, κατά τα εκτεθέντα, τούτο δε είναι μικρότερης αξίας έναντι της χορηγίας, υφίσταται δωρεά κατά τη διαφορά των δύο αυτών οικονομικών μεγεθών. Ως εκ τούτου στο τεθέν ερώτημα προσήκει η απάντηση, ότι η χορηγία συνιστά δωρεά, εφόσον μεταξύ του παρέχοντος τη χορηγία και του προς τον οποίο η παροχή δεν συμφωνείται ή δεν υποκρύπτεται υποχρέωσις αντιπαροχής. Στην περίπτωση αντιπαροχής ερευνάται εάν υφίσταται εν όλων ή εν μέρει επαχθής δικαιοπραξία αναλόγως προς την αξία της αντιπαροχής.»

Επειδή σύμφωνα με την με αρ. 220/2004 γνωμοδότηση του ΝΣΚ «πάντως στα πλαίσια του καταστατικού (ενδεχόμενη) οικονομική δράση αστικής εταιρείας, αναγκαία προς αντιμετώπιση των δαπανών των σχετικών κοινωφελών δραστηριοτήτων της δεν δύναται να θεωρηθεί ότι κλονίζει την αποκλειστικότητα του επιδιωκόμενου σκοπού, εφόσον, βεβαίως, δεν άγει σε κερδοσκοπία και τα τυχόν πραγματοποιηθέντα, από την συναφή δραστηριότητα έσοδα διατίθενται για την προώθηση των σκοπών αυτής (προβλ. ΣτΕ 3139-3141/1971, Ολ ΝΣΚ 196/74,241/76)... Περαιτέρω, κατά την έννοια των ίδιων διατάξεων για να θεωρηθεί ένα νομικό πρόσωπο μη κερδοσκοπικό, απαιτείται κατ'αρχήν, να μην έχει στο καταστατικό του, ως σκοπό του την απόκτηση κερδών, εάν δε λειτουργεί πράγματι υπό όρους διαφόρους των οριζόμενων στο καταστατικό, απαιτείται επίσης να μην έχει ούτε κατά τους όρους αυτούς, ως σκοπό την απόκτηση κέρδους, **Εξάλλου συντρεχουσών των ανωτέρω προϋποθέσεων, το νομικό πρόσωπο διατηρεί τον χαρακτήρα του, ως μη κερδοσκοπικού, και αν από την δραστηριότητά του αποκομίζει έσοδα προς κάλυψη των δαπανών του και έχει ενδεχομένως περισεύμα (κέρδος), που αποδεδειγμένως προς περαιτέρω ανάπτυξη της δραστηριότητάς του και προώθηση του σκοπού του (ΣτΕ 1569/69, 249/75, 3139/71, 3132/81 κ.α.). Επίσης, ενόσω διατηρεί τον ως άνω χαρακτήρα του εξακολουθεί να φορολογείται μόνον για το εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων και από κινητές αξίες και όχι για τα λοιπά εισοδήματα αυτού, τα οποία θα υπαχθούν σε φορολογία μόνον εάν αναιρεθεί τελικώς ο μη κερδοσκοπικός χαρακτήρας του.»**

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι πρόκειται πράγματι για **μη κερδοσκοπικό** νομικό πρόσωπο, καθόσον:

- Σύμφωνα με το καταστατικό του προσφεύγοντος Σωματείου απαγορεύεται τα μέλη για τις παρεχόμενες υπηρεσίες τους να εισπράζουν οποιαδήποτε αποζημίωση.
- Ο έλεγχος δεν διαπίστωσε οποιαδήποτε διανομή κερδών.

Επειδή το προσφεύγων Σωματείο εισέπραξε στην χρήση 2008 από την **χορηγία** ύψους 8000,00€. Από το εκδοθέν τιμολόγιο παροχής Νο προκύπτει ότι το ποσό δόθηκε με αιτιολογία «χορηγία», από το δε με Α.Π. έγγραφο της προς την Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών προκύπτει ότι το ποσό δόθηκε στα πλαίσια του εγκεκριμένου προγράμματος χορηγιών συνεδρίων **2007**, πρόκειται για ανταποδοτική χορηγία για το συνέδριο με θέμα «Το περιβάλλον στις ευρωπαϊκές πρωτεύουσες», με τόπο διεξαγωγής στο, 22-24 Ιουνίου 2007. Επί του τιμολογίου (το οποίο εστάλλει ως αντίγραφο από τον» αναφέρεται από τον και συγκεκριμένα από την βεβαιούσα ότι «βεβαιώνεται η ορθή εκτέλεση της χορηγίας, σχετικά στοιχεία φυλάσσονται στο τμ Δημ Σχέσεων». **Επειδή τα αναφερόμενα ως αντισταθμιστικά οφέλη τα οποία δεν προσδιορίζονται συγκεκριμένα, ούτε μπορεί να αποδοθεί σε αυτά ότι αποτελούν αντιπαροχή διαφήμισης και μάλιστα στο ύψος της χορηγίας** ή ότι υποκρύπτει αντάλλαγμα προς τον χορηγό, ενώ δεν μπορεί να τεκμηριωθεί ότι δια των αντισταθμιστικών οφελών αυτών στερήθηκε η προσφεύγουσα ποσού που θα αποκέρδαινε από τη διαφημιστική προβολή ετέρων προϊόντων κατά την έννοια της με αρ. 531/1995 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ., λανθασμένα κρίθηκε από την φορολογική αρχή ότι συνιστούν παροχή υπηρεσιών διαφήμισης προς τον και μάλιστα στο ύψος της χορηγίας στην χρήση 2007, αλλά αποτελεί κατά τα συνήθη ήθη υποχρέωση του διοργανωτή να αναγράψει τους χρηματοδότες των εκδηλώσεων- συνεδρίων, όπως άλλωστε συμβαίνει σε συναφή χρηματοδοτούμενα από χορηγούς προγράμματα και εκδηλώσεις- συνέδρια χωρίς δια αυτού του τρόπου να δύναται να αποδοθεί ο χαρακτήρας της διαφήμισης στην χορηγία η οποία άλλωστε έχει συγκεκριμένο και μη εμπορικό για το προσφεύγων σκοπό ο οποίος εν προκειμένω ρητά αναφέρεται ως η

«για το συνέδριο με θέμα «Το περιβάλλον στις ευρωπαϊκές πρωτεύουσες», με τόπο διεξαγωγής στο,».

Επειδή το προσφεύγων Σωματείο εισέπραξε στην χρήση 2009 από τον του βάσει της απόφασης του του και των σχετικών εκδοθέντων για το σκοπό αυτόν Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών: α) Νο ..αξίας 1800€ ως οικονομική ενίσχυση για την διενέργεια ημερίδας στο με θέμα «.....» στις 18 και 19/10/2008 και β) Νο ..αξίας 1800€ ως οικονομική ενίσχυση για την διενέργεια ημερίδας στους με θέμα «.....» στις 15 και 16/11/2008.

Επειδή από την απόφαση του του αποφασίστηκε η οικονομική ενίσχυση 3600€ (συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ- του οποίου βεβαίως δεν προβλέπεται η επιβολή για τις οικονομικές ενισχύσεις βλ. σχετικά παρακάτω) των παραπάνω ημερίδων, οι οποίες κρίθηκε από τον.... ότι θα συμβάλλουν στην προβολή των περιοχών αυτών και την προώθηση του πολιτιστικού τουρισμού. Επειδή τα αναφερόμενα ως αντισταθμιστικά οφέλη (πχ η αναφορά τουως χορηγού με λογότυπο στις αφίσες, τις προσκλήσεις, τα προγράμματα κλπ) λανθασμένα κρίθηκε από την φορολογική αρχή ότι συνιστούν παροχή υπηρεσιών διαφήμισης προς τον ... (Δημόσιο-Υπουργείο Τουριστικής Ανάπτυξης) και μάλιστα στο ύψος της οικονομικής ενίσχυσης για την χρήση 2008 ή υποκρύπτει αντάλλαγμα προς τον χορηγό, ενώ δεν μπορεί να τεκμηριωθεί ότι δια των αντισταθμιστικών οφελών αυτών στερήθηκε η προσφεύγουσα ποσού που θα αποκέρδαινε από τη διαφημιστική προβολή ετέρων προϊόντων κατά την έννοια της με αρ. 531/1995 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ., αλλά αποτελεί κατά τα συνήθη ήθη υποχρέωση του διοργανωτή να αναγράψει τους χρηματοδότες των εκδηλώσεων, όπως άλλωστε συμβαίνει σε όλα τα χρηματοδοτούμενα από χορηγούς προγράμματα και εκδηλώσεις χωρίς δια αυτού του τρόπου να δύναται να αποδοθεί ο χαρακτήρας της διαφήμισης (μάλιστα προς το Δημόσιο) στις οικονομικές ενισχύσεις αυτές οι οποίες άλλωστε είχαν συγκεκριμένο και προσδιορισμένο μη εμπορικό για το προσφεύγων σκοπό ο οποίος εν προκειμένω ρητά αναφέρεται ως η «προβολή των περιοχών αυτών και την προώθηση του πολιτιστικού τουρισμού».

Επειδή κατά συνέπεια των ανωτέρω, για τις υπό κρίση διαχειριστικές περιόδους προκύπτει ότι η προσφεύγουσα στερείται ακαθάριστων εσόδων από εμπορικές επιχειρήσεις ή ελευθέρια επαγγέλματα (άρθρων 28 και 48 Ν 2238/1994), δεδομένου ότι οι υπό κρίση χορηγίες εντάσσονται στα πλαίσια του μη κερδοσκοπικού σκοπού του Σωματείου και αποτελούν εισροές κεφαλαιουχικού χαρακτήρα που στερούνται των εννοιολογικών χαρακτηριστικών του εισοδήματος και επομένως δεν εμπίπτουν στην έννοια των ακαθάριστων εσόδων σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 99 § 1 και 105 § 13 του ν. 2238/1994 (φορολογία εισοδήματος), την ΠΟΛ 1031/2001 και την παρατιθέμενη παραπάνω νομολογία και αποφάσεις του ΝΣΚ,

Επειδή περαιτέρω σύμφωνα με τα ανωτέρω τα έσοδα επιχορηγήσεων, οικονομικών ενισχύσεων, συνδρομών και δωρεών απαλλάσσονται και του ΦΠΑ βάσει των διατάξεων του άρθρου 19 και 22 § 1 του ν. 2859/2000 εφόσον δεν παρέχεται υπηρεσία και δεν αποτελούν μέρος του τιμήματος ή αναπλήρωση του τιμήματος (μη εμπορικός σκοπός των εκδηλώσεων).

Κατόπιν αυτών,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή των με αρ.,.....,/..... ενδικοφανών προσφυγών του Σωματείου και συγκεκριμένα, ως προς τις υπό κρίση διαπιστωθείσες φορολογικές διαφορές και πρόστιμα, και μόνον α) την αποδοχή ότι οι υπό κρίση χορηγίες από τον στην διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2008 ποσού 8000€ και οι οικονομικές ενισχύσεις από τον του ποσού 3600€ στην διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2009 εντάσσονται στα πλαίσια του μη κερδοσκοπικού σκοπού του Σωματείου και αποτελούν εισροές κεφαλαιουχικού χαρακτήρα που στερούνται των εννοιολογικών χαρακτηριστικών του εισοδήματος και επομένως δεν εμπίπτουν στην έννοια των ακαθάριστων εσόδων, και β) την απόρριψη για όλους τους άλλους λόγους.

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση του προσφεύγοντος Σωματείου «.....» με βάση την παρούσα απόφαση:

Α. Ως προς τις καταλογισθείσες παραβάσεις Κ.Β.Σ.

1. Επειδή εξαιρουμένων των υπό κρίση χορηγιών – οικονομικών ενισχύσεων οι οποίες στερούνται τα εννοιολογικά γνωρίσματα του εισοδήματος, το προσφεύγων Σωματείο δεν απέκτησε κατά τη διάρκεια των υπό κρίση χρήσεων 2007 – 2008 έσοδα υποκείμενα σε ΦΠΑ ή φόρο εισοδήματος, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 27 § 4 του ν. 3522/2006 (Α' 276) που τροποποιήθηκε το πρώτο εδάφιο της η ανωτέρω παρ. 3 του άρθρου 2 του Π.Δ. 186/1992, το προσφεύγων Σωματείο δεν είχε υποχρέωση τήρησης βιβλίων, κατά συνέπεια πρέπει να διαγραφούν τα πρόστιμα που επεβλήθησαν για την μη τήρηση βιβλίων των διαχειριστικών περιόδων 1-1/31-12-2007 (παράβαση 1^η της υπ' αριθμ...../2015 πράξης) και 1-1/31-12-2008 (παράβαση 1^η της υπ' αριθμ. .../2015 πράξης).

2. Επειδή στην ΠΟΛ. 1031/07-02-2001 εγκυκλίου του Υπουργείου Οικονομικών, αναφέρεται ότι οι συνδρομές και εγγραφές των μελών, καθώς και οι χορηγίες ή δωρεές προς αυτές, επειδή αποτελούν εισροές κεφαλαιουχικού χαρακτήρα, δηλαδή στερούνται τα εννοιολογικά γνωρίσματα του εισοδήματος δεν εμπίπτουν στην έννοια των ακαθάριστων εσόδων, για να φορολογηθούν,

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 12 του Π.Δ. 186/1992 (Α' 84) ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου ή δικαιώματος εισαγωγής και την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματία και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, για την άσκηση του επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, καθώς και για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας εκ δίδεται τιμολόγιο, ... 3. Επίσης, ο επιτηδευματίας εκδίδει τιμολόγιο όταν εισπράττει επιδοτήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, αποζημιώσεις, επιστροφές έμμεσων φόρων, δασμών, τελών, τόκων, εισφορές και άλλα ανόργανα έσοδα, ... 4. Τιμολόγιο εκδίδεται και από τα πρόσωπα της παραγράφου 3 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού για τις πωλήσεις αγαθών ή τις παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούν σε επιτηδευματία ή σε πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2»,

Επειδή από τις ανωτέρω διατάξεις προκύπτει ότι οι υπό κρίση χορηγίες – οικονομικές ενισχύσεις του προσφεύγοντος αποτελούν για αυτήν εισροές κεφαλαιουχικού χαρακτήρα, δεν έχουν τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις ή ελευθέρια επαγγέλματα (άρθρων 28 και 48 Ν 2238/1994), και δεν μπορούν να χαρακτηριστούν ως παροχή υπηρεσιών εκ μέρους της προσφεύγουσας και επομένως δεν προβλέπεται η έκδοση ΘΕΩΡΗΜΕΝΟΥ τιμολογίου για την εισπράξη τους,

Ύστερα από τα ανωτέρω, πρέπει να διαγραφούν οι παραβάσεις που επεβλήθησαν στο προσφεύγοντα Σωματείο για την μη έκδοση (θεωρημένων) στοιχείων εσόδων για την παροχή υπηρεσιών προς τον και τον..... ήτοι, των διαχειριστικών περιόδων 1-1/31-12-2007 καθαρής αξίας 6.722,69€ (παραβάση 2^η της υπ' αριθμ. .../.... πράξης) και 1-1/31-12-2008 καθαρής αξίας 1512,61€ πλέον 1512,61€ = 3025,22€ (παραβάση 2^η της υπ' αριθμ. .../.... πράξης) αντίστοιχα.

3. Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 20 του Π.Δ. 186/1992 (Α' 84) ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Μέχρι την εικοστή πέμπτη (25η) Ιουνίου κάθε χρόνου υποβάλλονται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. τριπλότυπες καταστάσεις, για μηχανογραφική επεξεργασία και διασταύρωση πληροφοριών, με συναλλαγές και δεδομένα του προηγούμενου ημερολογιακού έτους ως εξής: α. Ο επιτηδευματίας και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού με τις συναλλαγές που πραγματοποίησαν για την επαγγελματική τους εξυπηρέτηση ή την εκπλήρωση του σκοπού τους, από αγορές αγαθών και λήψη υπηρεσιών, από χονδρικές πωλήσεις αγαθών και παροχή υπηρεσιών και από καταβολή ή είσπραξη αμοιβών, αποζημιώσεων, οικονομικών ενισχύσεων και άλλων δικαιωμάτων. Εξαιρετικά, δεν συμπεριλαμβάνονται στις καταστάσεις αυτές συναλλαγές, εφόσον η αξία ενός εκάστου στοιχείου που έχει εκδοθεί γι' αυτές δεν υπερβαίνει τα 300 €, ...»,

Επειδή με τις διατάξεις της παραγράφου 3 της ΑΥΟ ΠΟΛ.1056/05.04.06 - ΦΕΚ Β' 464/13-04-2006, ορίζεται ότι «Οι συναλλαγές που πραγματοποιούνται από το ημερολογιακό έτος 2006 και εφεξής από και προς τα πρόσωπα της παραγράφου 3 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ., για τις οποίες έχουν εκδοθεί φορολογικά στοιχεία, καταχωρούνται αναλυτικά ανά συναλλασσόμενο πρόσωπο με τον Α.Φ.Μ. αυτού και όχι συγκεντρωτικά στο τέλος των καταστάσεων»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 5 §§ 1 και 6 του ν. 2523/1997 (Α' 179) ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα βιβλίων και Στοιχείων (π.δ.186/1992 ΦΕΚ 84 Α') τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο. Για το σκοπό αυτόν καθιερώνονται δύο βάσεις υπολογισμού, συντελεστές βαρύτητας, και ανώτατα όρια (οροφές). Οι παραβάσεις διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, γενικές και αυτοτελείς,... 6. Για τις γενικές παραβάσεις λαμβάνεται υπόψη η Βάση Υπολογισμού Νο1 και εφαρμόζεται ο συντελεστής βαρύτητας με αριθμητική τιμή ένα. Κατ' εξαίρεση, για τις πιο κάτω παραβάσεις ο συντελεστής βαρύτητας καθορίζεται ως εξής: ... ζ) Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής στοιχείων της παραγράφου 1 του άρθρου 20 μετά το τέλος του έτους που έληξε η προθεσμία υποβολής τους, καθώς και στις περιπτώσεις παράλειψης καταχώρησης αντισυμβαλλομένων ή ανακριβούς καταχώρησης της αξίας σε τρία (3), εφόσον οι ανωτέρω παραλείψεις και ανακρίβειες αφορούν μεγέθη συνολικής αξίας πάνω από 14.673 ευρώ ανά κατάσταση»

Στην προκειμένη περίπτωση, από τα δεδομένα του φακέλου προκύπτουν τα εξής:

Την διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2007 δεν προέκυψε υποχρέωση υποβολής, βάσει των παρατιθεμένων στην οικεία έκθεση εξόδων, συγκεντρωτικής κατάστασης προμηθευτών, ενώ δεν προέκυψαν εκδοθέντα στοιχεία εσόδων.

Κατά την διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2008, το προσφεύγων σωματείο δεν υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις για συνολικά μεγέθη άνω των 14.673 € (Ισόποσες αμοιβές και έξοδα δύο ελευθέρων επαγγελματιών..... του και καθώς και αγορές και δαπάνες),βλ σελ 17,18 έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ, έσοδα χορηγίας) και επομένως σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 § 6 περ. ζ' του ν. 2523/1997, προβλέπεται η επιβολή προστίμου με συντελεστή 3, ήτοι πρόστιμο 1.758€ (586 € x 3).

Κατά συνέπεια των ανωτέρω, πρέπει να απορριφθεί ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος σωματείου για την διαγραφή των προστίμων που αφορούν την μη

υποβολή συγκεντρωτικών καταστάσεων για την διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2008 παράβαση 3^η της υπ' αριθμ. .../.... πράξης και να γίνει να γίνει δεκτή ως προς την διαχειριστική περίοδο 1-1/31-12-2007 και να ακυρωθεί η 3^η παράβαση της υπ' αριθμ. .../.... πράξης.

Β. Ως προς τις πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

Επειδή οι υπό κρίση χορηγίες – οικονομικές ενισχύσεις που εισέπραξε το προσφεύγων Σωματείο στερούνται τα εννοιολογικά γνωρίσματα του εισοδήματος, δεν τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις των άρθρων 30, 31 και 32 του ν. 2238/1994 περί λογιστικού ή εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων της.

Κατόπιν αυτών, πρέπει να ακυρωθούν οι υπ' αριθμ. .../....., και .../..... οριστικές Πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικών ετών 2008 (διαχ. περιόδου 1-1/31-12-2007) και 2009 (διαχ. περιόδου 1-1/31-12-2008) αντίστοιχα.

Γ. Ως προς τις πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. και τα πρόστιμα Φ.Π.Α. του άρθρου 4 του ν.2523/1997.

1. Επειδή σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι υπό κρίση χορηγίες – οικονομικές ενισχύσεις που εισέπραξε το προσφεύγων Σωματείο δεν εμπίπτουν στον Φ.Π.Α., δεν υφίσταται ΦΠΑ εκρών και βεβαίως δεν της παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης ή επιστροφής του ΦΠΑ των εισροών της. Κατόπιν αυτών, πρέπει να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες με την παρούσα Οριστικές Πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ με αρ. .../..... διαχ. περιόδου 1-1/31-12-2007 και .../..... διαχ. περιόδου 1-1/31-12-2008.

2. Ακόμα επειδή οι υπό κρίση πράξεις δεν εμπίπτουν στον Φ.Π.Α., το προσφεύγων σωματείο δηλώνει και διαπιστώθηκε από τον έλεγχο ως μη υπόχρεο στον φόρο για τις υπόλοιπες πράξεις του, κατόπιν αυτών, πρέπει να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες με την παρούσα Πράξεις επιβολής προστίμου ΦΠΑ με αρ. .../..... διαχ. περιόδου .../..... και .../..... διαχ. περιόδου 1-1/31-12-2008.

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
α/α

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).