



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 18/01/2019

Αριθμός απόφασης: 299

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 534

ΦΑΞ : 213 1604 567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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.

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **20/09/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του αθλητικού σωματείου με την επωνυμία, **ΑΦΜ:**, που εδρεύει στην, κατά:

α) των υπ' αριθ./02-08-2018,/02-08-2018,/02-08-2018,/02-08-2018 και/02-08-2018 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2011, 01/01-31/12/2012, 01/01-31/12/2013, και φορολογικών περιόδων 01/01-31/12/2014 και 01/01-31/12/2015, αντίστοιχα,

β) των υπ' αριθ./02-08-2018,/02-08-2018,/02-08-2018,/02-08-2018 και/02-08-2018 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2011, 01/01-31/12/2012, 01/01-31/12/2013, και φορολογικών περιόδων 01/01-31/12/2014 και 01/01-31/12/2015, αντίστοιχα.

5. Τις ως άνω πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και τις οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **20/09/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του αθλητικού σωματείου με την επωνυμία, **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αριθμ./02-08-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2011), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 493,76€, πλέον πρόσθετος φόρος, ποσού 246,88€, ήτοι συνολικό ποσό 740,64€.

2) Με την υπ' αριθμ./02-08-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2012), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 151,31€, πλέον πρόσθετος φόρος, ποσού 75,66 €, ήτοι συνολικό ποσό 226,97€.

3) Με την υπ' αριθμ./02-08-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2013), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 134,04€, πλέον πρόσθετος φόρος, ποσού 67,02€, ήτοι συνολικό ποσό 201,06€.

4) Με την υπ' αριθμ./02-08-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2014), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 413,25€.

5) Με την υπ' αριθμ./02-08-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2015), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 800,45€, πλέον πρόσθετος φόρος, ποσού 400,23€, ήτοι συνολικό ποσό 1.200,68€.

Οι ως άνω διαφορές φόρου εισοδήματος προέκυψαν από το πόρισμα των από 02/08/2018 εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος των νόμων 2238/1994 και 4172/2013 της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, που διενεργήθηκε δυνάμει της με αριθ./13-12-2016 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ..

Αιτία της ως άνω εντολής αποτέλεσε σχετική Εισαγγελική Παραγγελία κατόπιν ανώνυμης καταγγελίας προς τον Εισαγγελέα

Σύμφωνα με τα ως άνω πορίσματα, ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα **που υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος** σε σχέση με το ύψος των εσόδων που εμφανίζονται στα προσκομισθέντα βιβλία και στοιχεία του σωματείου ως εξής:

- Για τις διαχειριστικές περιόδους **01/01/2011 – 31/12/2013**

	2011		2012		2013	
	ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΤΟ ΣΩΜΑΤΕΙΟ	ΕΣΟΔΑ ΠΟΥ ΥΠΑΓΟΝΤΑΙ ΣΕ ΦΟΡΟ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΤΟ ΣΩΜΑΤΕΙΟ	ΕΣΟΔΑ ΠΟΥ ΥΠΑΓΟΝΤΑΙ ΣΕ ΦΟΡΟ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΤΟ ΣΩΜΑΤΕΙΟ	ΕΣΟΔΑ ΠΟΥ ΥΠΑΓΟΝΤΑΙ ΣΕ ΦΟΡΟ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ
ΕΣΟΔΑ ΑΠΌ ΑΠΟΔΕΙΞΕΙΣ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ	8.202,00	4.326,83	3.254,00	1.165,85	3.035,00	1.101,63
ΕΣΟΔΑ ΑΠΌ ΜΟΥΣΙΚΗ ΕΚΔΗΛΩΣΗ					500,00	
ΕΣΟΔΑ ΑΠΌ ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑ			1.122,00			
ΕΣΟΔΑ ΑΠΌ ΚΟΠΗ ΠΙΤΑΣ			670,00			
ΕΣΟΔΑ ΑΠΌ ΘΕΟΦΑΝΕΙΑ	1.200,00					
ΕΣΟΔΑ ΑΠΌ ΚΥΛΙΚΕΙΟ	550,00	486,73				
ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΗ ΑΠΌ ΔΗΜΟ	6.000,00					
ΕΣΟΔΑ ΑΠΌ			440,00	357,72		
ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΕΝΙΣΧΥΣΗ ΑΠΌ ΔΕΣΠΟΤΗ			300,00		500,00	
ΕΣΟΔΑ ΑΠΌ ΧΟΡΗΓΟΥΣ	600,00	487,80	100,00	81,30		
ΣΥΝΟΛΟ	16.552,00	5.301,36	5.886,00	1.604,87	4.035,00	1.101,63

- Για τις φορολογικές περιόδους **01/01/2014 – 31/12/2015,**

	2014		2015	
	ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΤΟ ΣΩΜΑΤΕΙΟ	ΕΣΟΔΑ ΠΟΥ ΥΠΑΓΟΝΤΑΙ ΣΕ ΦΟΡΟ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΤΟ ΣΩΜΑΤΕΙΟ	ΕΣΟΔΑ ΠΟΥ ΥΠΑΓΟΝΤΑΙ ΣΕ ΦΟΡΟ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ
ΕΣΟΔΑ ΑΠΌ ΑΠΟΔΕΙΞΕΙΣ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ	3.635,00	1.589,43	4.955,00	2.760,16
ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΕΝΙΣΧΥΣΗ ΑΠΌ ΔΕΣΠΟΤΗ	300,00		200,00	
ΣΥΝΟΛΟ	3.935,00	1.589,43	5.155,00	2.760,16

Στη συνέχεια, ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία του σωματείου **ως ανακριβή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30§§2, 4 του ΚΒΣ και

Α) **προέβη** σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων **οικονομικών ετών 2012, και 2013** ήτοι τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 § 2 περίπτωση γ' και τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών βάσει των διατάξεων του άρθρου 32 § 2 του Ν 2238/94,

Β) προσδιόρισε το ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα του σωματείου **οικον. έτους 2014** με αντικειμενικό τρόπο βάσει των διατάξεων του άρθρου 32 §1, 2 του Ν 2238/94, όπως ίσχυε την χρήση αυτή και

Γ) προσδιόρισε το ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα του σωματείου **φορολογικών ετών 2014 και 2015**, βάσει των διατάξεων των άρθρων 21, 28, 44, 45, 46 και 47 του ν.4172/2013

6) Με την υπ' αριθμ./02-08-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, ΦΠΑ ποσού 1.196,76€, **πλέον** πρόσθετος φόρος ποσού 598,38€, **ήτοι** συνολικό ποσό **1.795,14€**.

7) Με την υπ' αριθμ./02-08-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, ΦΠΑ ποσού 718,97€, **πλέον** πρόσθετος φόρος ποσού 359,48€, **ήτοι** συνολικό ποσό **1.078,45€**.

8) Με την υπ' αριθμ./02-08-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, ΦΠΑ ποσού 479,73€, **πλέον** πρόσθετος φόρος ποσού 239,86€, **ήτοι** συνολικό ποσό **719,59€**.

9) Με την υπ' αριθμ./02-08-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, ΦΠΑ ποσού **365,57€**.

10) Με την υπ' αριθμ./02-08-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, ΦΠΑ ποσού 586,98€, **πλέον** πρόσθετος φόρος ποσού 293,49€, **ήτοι** συνολικό ποσό **880,47€**.

Οι ως άνω διαφορές ΦΠΑ χρήσεων 2011 και 2015 προέκυψαν από το πόρισμα της από 02/08/2018 έκθεσης μερικού ελέγχου ΦΠΑ του ν. 2859/2000 της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, από το οποίο προκύπτει ότι ο έλεγχος προσδιόρισε τις υποχρεώσεις του προσφεύγοντος σωματείου που απορρέουν από τις διατάξεις του ν.2859/2000 ως εξής:.

	2011	2012	2013	2014	2015
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	5725,47	3125,97	2278,17	1589,43	2760,16
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	753,8	0	0	0	236,75
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	1264,29	718,97	479,73	365,57	634,84
ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΡΟΩΝ	67,53	0			47,86
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	1196,76	718,97	479,73	365,57	586,98

Το προσφεύγον αθλητικό σωματείο, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την μεταρρύθμιση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- **Τα έσοδα από αθλητές (προπόνηση στις εγκαταστάσεις του σωματείου, προετοιμασία για συμμετοχή σε αγώνες) δεν υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος και ΦΠΑ.**

Οι προσβαλλόμενες Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος και Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου ΦΠΑ, στις οποίες βασίστηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού (ήτοι η 1^η έως και 10^η προσβαλλόμενη), περιέχουν τον αυθαίρετο ισχυρισμό ότι τα έσοδα από παρεχόμενες υπηρεσίες εκμάθησης αθλήματος (.....) υπόκεινται «σε φόρο εισοδήματος και ΦΠΑ σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις». Ωστόσο, τα αθλητικά σωματεία **απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος για το σύνολο των εισοδημάτων που πραγματοποιήθηκαν κατά την άσκηση της μη κερδοσκοπικής δραστηριότητάς τους και την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους, ενώ απαλλάσσονται και του ΦΠΑ για την παροχή υπηρεσιών η οποία συνδέεται στενά με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή, σε πρόσωπα που ασχολούνται με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή.** Εν προκειμένω, το σωματείο περιλαμβάνει μεταξύ των καταστατικών του σκοπών τη διάδοση του αθλητικού ιδεώδους, την ανάπτυξη αγάπης των νέων προς τον αθλητισμό και την παροχή παιδείας μέσω αθλητικών προγραμμάτων, ενώ ως μέσα για την επίτευξη του σκοπού του αυτού στο καταστατικό μας ορίζονται η εκγύμναση αθλητών και αθλητριών και η προετοιμασία τους για τη συμμετοχή τους σε αγώνες. Περαιτέρω δε, σύμφωνα με το άρθρο 1 του αθλητικού νόμου 2725/1999, «Αθλητικό σωματείο είναι η κατά τις διατάξεις του άρθρου 78 και επόμενα του Αστικού Κώδικα ένωση φυσικών προσώπων που έχει ως κύριο σκοπό τη συστηματική καλλιέργεια και την ανάπτυξη των δυνατοτήτων των αθλητών της για τη συμμετοχή τους σε αθλητικούς αγώνες», ενώ σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ. 2 του αθλητικού νόμου 2725/1999, «Το αθλητικό σωματείο, για τις προσφερόμενες υπηρεσίες εκμάθησης των αθλημάτων που καλλιεργεί, δύναται, με απόφαση του διοικητικού συμβουλίου, να ορίζει αντίστοιχο αντίτιμο της σχετικής υπηρεσίας για την κάλυψη λειτουργικών αναγκών».

Το σωματείο επιτρέπει στα μέλη του και στους εγγεγραμμένους σε αυτό αθλητές να κάνουν χρήση των εγκαταστάσεών του, όπως και να προπονούνται υπό τις οδηγίες προπονητή που απασχολεί το σωματείο. Για τη χρήση αυτή, οι αθλούμενοι καταβάλλουν το προβλεπόμενο αντίτιμο, για το οποίο κόβεται και η αντίστοιχη απόδειξη είσπραξης. Ωστόσο, και παρά τις ανωτέρω απαλλακτικές διατάξεις, οι προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού παρανόμως καταλογίζουν φόρο εισοδήματος και ΦΠΑ επί των εσόδων του σωματείου από αθλητές τα οποία αντιστοιχούν στο παραπάνω δικαίωμά τους και τα οποία προφανώς και αποτελούν έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη του σκοπού του σωματείου (όπως αυτός προβλέπεται στο καταστατικό μας και στο άρθρο 1 του αθλητικού νόμου) και είναι ως εκ τούτου αφορολόγητα, ενώ δεν αμφισβητείται ότι αποτελούν ταυτόχρονα και έσοδα από παροχή υπηρεσιών η οποία συνδέεται στενά με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή, προς πρόσωπα που ασχολούνται με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή, οπότε απαλλάσσονται

και του ΦΠΑ.

- **Αυθαίρετος υπολογισμός εσόδων ανά κατηγορία**

Η προσβαλλόμενη Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος ετών 2011-2013, στην οποία βασίστηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος των αντίστοιχων ετών, υπολογίζει τα έσοδα του σωματείου μας ανά κατηγορία (έσοδα από συνδρομές και έσοδα από παρεχόμενες υπηρεσίες εκμάθησης) με έναν εντελώς αυθαίρετο τρόπο. Συγκεκριμένα, αντί να βασιστεί στο περιεχόμενο των παραστατικών που αποτέλεσαν αντικείμενο του ελέγχου (μπλοκ αποδείξεων και βιβλία ταμείου) συσχετίζοντας το περιεχόμενο, την αιτιολογία τους, το ποσό και το όνομα που αναγράφεται σε κάθε παραστατικό, ώστε να προκύψει το είδος του εσόδου που αυτό αφορά και να αθροιστεί εν συνεχεία στην οικεία κατηγορία, η προσβαλλόμενη έκθεση καταλήγει στα επί μέρους ποσά εσόδων κάνοντας τον εξής αυθαίρετο υπολογισμό: από το σύνολο των εσόδων κάθε διαχειριστικής περιόδου (το οποίο προκύπτει από την άθροιση των αποδείξεων είσπραξης χωρίς ανάλυση ή έστω περιγραφή του αντικειμένου κάθε μίας), αφαιρεί το σύνολο των ετήσιων συνδρομών, τις οποίες όμως δεν υπολογίζει επί τη βάσει πραγματικών στοιχείων (αποδείξεων καταβολής), αλλά πολλαπλασιάζοντας τα μέλη που είναι γραμμένα στο βιβλίο μελών του σωματείου για την εκάστοτε διαχειριστική περίοδο με το ποσό συνδρομής που προβλέπεται στην απόφαση του ΔΣ με την οποία καθορίζονται οι συνδρομές των τακτικών μελών κατ' έτος. Το ποσό που απομένει, το ονομάζει αυθαίρετα και χωρίς συγκεκριμένη αιτιολογία ως έσοδο από παροχή υπηρεσιών (εκμάθησης αθλήματος). Ο τρόπος αυτός υπολογισμού **παραγνωρίζει την πιθανότητα ύπαρξης εσόδων που αφορούν σε κατηγορίες αφορολόγητων εσόδων και τα οποία με τον τρόπο αυτόν αγνοήθηκαν παντελώς, όπως για παράδειγμα έκτακτες εισφορές μελών, έκτακτες οικονομικές ενισχύσεις μελών ή τρίτων ή έσοδα από κρατικές επιχορηγήσεις, χορηγίες ή δωρεές.** Σε κάθε περίπτωση, με τον τρόπο αυτόν δεν επιτρέπεται η διασταύρωση και ο έλεγχος των αποτελεσμάτων του ελέγχου που διενήργησε η φορολογική διοίκηση, ενώ κάθε απόδειξη είσπραξης αποτελεί ξεχωριστό φορολογικό στοιχείο που δεν μπορεί να ομαδοποιηθεί.

- **Τα έσοδα από χορηγούς δεν υπόκεινται σε φορολογία**

Οι προσβαλλόμενες Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου έκριναν όλως αυθαίρετα και ανατιολόγητα ότι τα έσοδα του σωματείου μας από χορηγίες αποτελούν φορολογητέα έσοδα, καθόσον υποκρύπτεται παροχή υπηρεσιών διαφήμισης από το σωματείο προς τους χορηγούς. Ωστόσο, η εν λόγω κρίση της φορολογικής αρχής χωρεί όλως αυθαίρετα και ανατιολόγητα, καθώς δεν παρουσιάζεται κανένα απολύτως στοιχείο που να αποδεικνύει ότι το σωματείο μας παρείχε πράγματι τις αναφερόμενες υπηρεσίες διαφήμισης προς τους χορηγούς. Τέτοιες υπηρεσίες δεν πραγματοποιήθηκαν, ενώ η ύπαρξη των επικαλούμενων στις Εκθέσεις Ελέγχου πρακτικών του Διοικητικού Συμβουλίου του σωματείου μας δεν αποτελεί σε καμία περίπτωση απόδειξη ότι οι εν λόγω «διαφημιστικές» υπηρεσίες πράγματι παρασχέθηκαν.

- **Πενταετής παραγραφή**

Οι προσβαλλόμενες οφείλουν να ακυρωθούν μερικά, άλλως μεταρρυθμιστούν, ώστε να μην καταλαμβάνουν χρήσεις προ του έτους 2013, αποκλεισμένης της δυνατότητας της φορολογικής διοίκησης να εκδίδει πράξεις προσδιορισμού φόρου και προστίμων σε υποθέσεις ελέγχου που αφορούν σε χρήσεις πέραν της πενταετίας.

Ως προς τις προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

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 με την **1013044/222/Α0012/ΠΟΛ.1031/7.2.2001** διευκρινίστηκε ότι:

«1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 2 του Ν.2238/1994, σε φόρο υπόκεινται εκτός των άλλων και οι αστικές μη κερδοσκοπικές εταιρίες.

2. Με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 10 του ίδιου νόμου, τα καθαρά κέρδη της πιο πάνω εταιρίας, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση τις διατάξεις αυτού του νόμου, φορολογούνται με συντελεστή 35%.

3. Επίσης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του Ν.2238/1994, οι υπόχρεοι του άρθρου 10 του Ν.2238/1994, μεταξύ των οποίων και η αστική μη κερδοσκοπική εταιρία, υποβάλλουν δήλωση φόρου εισοδήματος (Έντυπο Ε5) στον προϊστάμενο της αρμόδιας ΔΟΥ.

4. Περαιτέρω, οι αστικές μη κερδοσκοπικές εταιρίες οι οποίες διέπονται από τα άρθρα 741 και επόμενα του Α.Κ., με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 2 του Π.Δ.186/1992, χαρακτηρίζονται ως επιτηδευματίες και έχουν όλες τις υποχρεώσεις που ορίζονται από τις διατάξεις του ΚΒΣ, όπως τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων κ.λπ.

5. Επίσης, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 30 του Ν.2238/1994, ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές αυτών.

6. Τέλος, ως ακαθάριστο εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών λαμβάνεται το σύνολο των αμοιβών που εισπράττονται από την άσκηση του ελευθέρου επαγγέλματος.

7. Ύστερα από τα παραπάνω, 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 κ.λπ.).

8. 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 παρ. 2 του παρόντος. Φυσικά, τα ποσά των χορηγιών που παρέχονται για την τέλεση δραστηριοτήτων που εκτελούνται από τους υπόψη φορείς, μειώνουν το κόστος αυτών.

9. Τέλος, χαρακτηριστικό στοιχείο που διακρίνει τις αστικές μη κερδοσκοπικές εταιρίες από τις απλές αστικές, είναι η μη διανομή ωφελημάτων (οποιασδήποτε μορφής) στα μέλη τους.»

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 περίσσειμα (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 φορολογίας μόνον εάν αναιρεθεί τελικώς ο μη κερδοσκοπικός χαρακτήρας του.»**

Επειδή, σύμφωνα με το με Αρ.Πρωτ .: 1033311/63/A0012/ Αθήνα, 5 Σεπτεμβρίου 2007 έγγραφο του Υπ. Οικ. «4. Γίνεται επίσης δεκτό ότι, για να θεωρηθεί ένα νομικό πρόσωπο μη κερδοσκοπικό,

απαιτείται κατ' αρχήν, να μην έχει κατά το καταστατικό του, ως σκοπό αυτού, 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 τη δραστηριότητά του αποκομίζει έσοδα προς κάλυψη των δαπανών του και έχει ενδεχομένως περίσσειμα (κέρδος), που διατίθεται αποδεδειγμένως προς περαιτέρω ανάπτυξη της δραστηριότητάς του και προώθηση του σκοπού αυτού (ΣτΕ 1569/69, 249/75, 3139/71, 3132/81 κ.α., [Ν.Σ.Κ. 373/2003](#))

5. Όπως έγινε δεκτό με την αρ.1018050/189/A0012/ [ΠΟΛ. 1042/8.2.1993](#) διαταγή μας, η έννοια του κοινωφελούς σκοπού είναι αυτή που δόθηκε από τη νομολογία μέχρι σήμερα, κατά την έννοια του άρθρου 1 του αν.ν.2039/1939 και περιλαμβάνει κάθε κρατικό, φιланθρωπικό, εθνωφελή, εκπαιδευτικό και γενικά επωφελή στο κοινό ολικά ή μερικά σκοπό.»

Επειδή, στην με αρ. **373/2003 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ.** αναφέρεται ότι «Κατά την έννοια των άνω συνδυασμένων φορολογικών διατάξεων, προκειμένου περί μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπών νομικών προσώπων δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου (στα οποία αναμφιβόλως, κατά τα προεκτεθέντα, εντάσσονται και οι αστικές εταιρίες μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, που έχουν τηρήσει τις διατυπώσεις δημοσιότητας κατ' άρθρο 784 Α.Κ.), αντικείμενο του φόρου εισοδήματος αποτελεί το καθαρό εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή μόνο από την εκμίσθωση ακινήτων, καθώς και από κινητές αξίες και δη ανεξαρτήτως του αν τα άνω εισοδήματα εππραγματοποιήθηκαν κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού των (ΣτΕ 1569/1969, 249/1975 κλπ.).

Περαιτέρω, κατά την έννοια των ιδίων διατάξεων, για να θεωρηθεί ένα νομικό πρόσωπο μη κερδοσκοπικό, απαιτείται κατ' αρχήν, να μην έχει κατά το καταστατικό του, ως σκοπό αυτού, 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 το χαρακτήρα του, ως μη κερδοσκοπικού, και αν από τη δραστηριότητά του αποκομίζει έσοδα προς κάλυψη των δαπανών του και να έχει ενδεχομένως περίσσειμα (κέρδος), που διατίθεται αποδεδειγμένως προς περαιτέρω ανάπτυξη της δραστηριότητάς του και προώθηση του σκοπού αυτού (ΣτΕ 1569/69, 249/75, 3139/71, 3132/81 κ.α.).

Επίσης, ενόσω διατηρεί τον άνω χαρακτήρα του εξακολουθεί να φορολογείται μόνον για το εισόδημα από την εκμίσθωση ακινήτων και από κινητές αξίες και όχι για τα λοιπά εισοδήματα αυτού, τα οποία θα υπαχθούν σε φορολογία μόνον αν αναιρεθεί τελικώς ο μη κερδοσκοπικός χαρακτήρας του. Το ότι αυτή είναι η αληθής έννοια της διατάξεως του [άρθρου 99, παρ. 1 περ. ε' του Ν.2238/94](#), προκύπτει εκ του ότι μόνον για τα άνω περιοριστικώς μνημονευόμενα εισοδήματα (από εκμίσθωση ακινήτων και από κινητές αξίες) διαλαμβάνει ρητώς αυτή για την υπαγωγή σε φορολογία, ενώ η υπό αρνητική διατύπωση μη υποβολή σε φορολογία των λοιπών εισοδημάτων και γενικότερα εσόδων που πραγματοποιούνται κατά την εκπλήρωση του σκοπού των νομικών αυτών προσώπων, δεν

μπορεί να οδηγήσει τον ερμηνευτή του δικαίου σε αντίθετη ερμηνευτική εκδοχή, στο να δεχθεί δηλαδή τη διεύρυνση της φορολογικής αυτών επιβάρυνσης και πέραν της ρητής υπό του νόμου προβλεπόμενης τοιαύτης. Υπό την αντίθετη εκδοχή θα είχαμε, αφενός μία ρητώς υπό του νόμου προβλεπόμενη φορολογική επιβάρυνση και αφετέρου μία δεύτερη, συναγομένη όχι ευθέως εκ της θετικής διατυπώσεως του νόμου, αλλά εκ της αρνητικής διατυπώσεως αυτού, γεγονός που δεν συναντάται στην καθόλου πρακτική θεσπίσεως των διατάξεων της φορολογικής μας νομοθεσίας ουδέ ανταποκρίνεται στα πορίσματα της επί του θέματος διαπλασθείσης θεωρίας και νομολογίας. **Το εδάφιο β΄ της περιπτώσεως ε΄ της παρ. 1 του άρθρου 99 του Ν. 2238/94, έχει σαφώς διευκρινιστικό χαρακτήρα και δεν επεκτείνει το πεδίο της φορολογικής επιβαρύνσεως που καθιρύεται με το α΄ εδάφιο της ίδιας περίπτωσης.** Ο νομοθέτης απέβλεψε για τη φορολογική απαλλαγή σε λοιπά εισοδήματα και εν γένει έσοδα που αποκτώνται από τα άνω νομικά πρόσωπα κατά την επιδίωξη του σκοπού τους, τούτο δε έπραξε διότι, κατ' αρχήν, τα νομικά αυτά πρόσωπα μόνον τέτοια έσοδα είναι επιδεκτικά να αποκτήσουν, εκ τούτου όμως δεν παρέπεται ότι αν όλως δευτερευόντως αυτά αποκτήσουν και άλλα έσοδα, που αποδεδειγμένα διατίθενται για τους σκοπούς τους, τότε θα πρέπει να υπαχθούν σε φορολόγηση για τα τελευταία αυτά έσοδα. Και τούτο διότι ο ίδιος δικαιολογητικός λόγος φορολογικής απαλλαγής (ενίσχυση του μη κερδοσκοπικού σκοπού) συντρέχει και για τα έσοδα αυτά, ενώ όπου ο νομοθέτης ηθέλησε την επιβολή φόρου, ανεξαρτήτως του επιδιωκόμενου σκοπού, το εθέσπισε διά της ρητής και αναμφιβόλου εννοίας διατάξεως του πρώτου εδαφίου της ίδιας περ. ε΄ της [παρ. 1 του άρθρου 99 του Ν. 2238/94](#). (ιδ. Γνωμ. Ν.Σ.Κ. Ολ. 671/98, 1144/98, 681/97 κλπ.).»

Επειδή, το ζήτημα διευκρινίστηκε με την υπ' αρ. **1118/27.5.2013 ΠΟΛ** του Γ.Γ. Δημοσίων Εσόδων σχετικά με τη φορολογική μεταχείριση της αστικής μη κερδοσκοπικής εταιρίας που συστήθηκε με τα άρθρα 741 έως 784 του Α.Κ. προβλέπεται ότι: «1. Σύμφωνα με την 1013044/222/Α0012/ΠΟΛ.1031/7.2.2001 διαταγή μας, ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις ή ελευθέρια επαγγέλματα των αστικών μη κερδοσκοπικών εταιρειών **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 με το άρθρο 10 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος. Επίσης, τα ποσά των χορηγιών που παρέχονται για την τέλεση δραστηριοτήτων που εκτελούνται από τις εταιρείες αυτές μειώνουν το κόστος αυτών».

Επειδή, με το άρθρο 45 περιπτ. γ΄ του ν.4172/2013 ορίζεται ότι:

«45. Σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπόκεινται:

γ) τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή και στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους

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

Επειδή, στο άρθρο 2§β της ΠΟΛ. 1044/2015 ορίζεται ότι:

β) 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 την ΠΟΛ.1123/2015 ορίζεται ότι:

«Με αφορμή προφορικά και γραπτά ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα και σε συνέχεια της ΠΟΛ.1044/10.02.2015 εγκυκλίου μας, με την οποία κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις των άρθρων 44, 45 και 46 του Ν. 4172/2013, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με τις διατάξεις της περ.γ' του άρθρου 45 του Ν.4172/2013 ορίζεται, ότι σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπόκεινται 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.

2. Με την ΠΟΛ. 1044/2015 εγκύκλιό μας διευκρινίσθηκε, μεταξύ άλλων, ότι περιπτώσεις εσόδων που αποκτούν τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου και τα οποία πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους, είναι 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 αριθ. 389/2000 Γνωμοδότηση του ΝΣΚ).

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.

3. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η αναφορά που πραγματοποιείται με την πιο πάνω εγκύκλιό μας στα έσοδα (δίδακτρα) από τη λειτουργία ιδιωτικών σχολείων ως περίπτωση εσόδων από δραστηριότητες που δεν αποτελούν επιδίωξη της εκπλήρωσης του μη κερδοσκοπικού σκοπού των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, αφορά στις περιπτώσεις που η λειτουργία του ιδιωτικού εκπαιδευτηρίου δεν είναι ο κύριος σκοπός του νομικού προσώπου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα αλλά μια παρεμπόμπουσα δραστηριότητα που αυτό έχει αναπτύξει. Ενδεικτικά αναφέρεται το παράδειγμα ενός φιλανθρωπικού ιδρύματος με σκοπό τη μέριμνα και εκπαίδευση παιδιών με γνωσιακές, νοητικές και αναπτυξιακές δυσκολίες, το οποίο λειτουργεί παράλληλα και έναν παιδικό σταθμό για υγιή παιδιά και εισπράττει δίδακτρα από τη λειτουργία του, καθώς και αυτό

ενός εκκλησιαστικού ιδρύματος με σκοπό την παροχή έμπρακτης αρωγής και συμπαράστασης σε παιδιά και νέους και καθοδήγησης αυτών στα πλαίσια της ελληνορθόδοξης παράδοσης και πολιτισμού, το οποίο έχει ιδρύσει και λειτουργεί ιδιωτικό δημοτικό σχολείο (σχετ. τα αριθ. Δ12Β 1129239 ΕΞ2012/2012 και Δ12Β 1138140 ΕΞ2011/2011 έγγραφά μας).

4. Μετά από όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω συνάγεται ότι τα έσοδα από διδάκτρα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου (στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους σωματεία και ιδρύματα), με κύριο σκοπό την παροχή εκπαίδευσης, δεν αποτελούν αντικείμενο φόρου, καθόσον πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του μη κερδοσκοπικού εκπαιδευτικού σκοπού τους.

Επειδή, εν προκειμένω, από τα στοιχεία του φακέλου και το καταστατικό του προσφεύγοντος αθλητικού σωματείου (το οποίο έχει καταχωρηθεί στα Βιβλία του Πρωτοδικείου με αρ. καταχώρησης/20-12-2000 στη σελίδα 471) προκύπτει ότι **σκοπός** του σωματείου είναι η διάδοση της αθλητικής ιδέας με κάθε μέσο, η ανάπτυξη και ενίσχυση του αθλητικού ιδεώδους, η μεταξύ των νέων που κατοικούν στην καθώς και των άλλων περιοχών, ανάπτυξη φιλίας και αγάπης προς τον αθλητισμό και κάθε είδος αθλοπαιδιάς και κυρίως δραστηριότητας, σε συνδυασμό με την ανάπτυξη και εφαρμογή μορφωτικών προγραμμάτων των μελών.

Για την **πραγμάτωση των σκοπών** του ο Σύλλογος – όμιλος θα μεριμνήσει μεταξύ άλλων :

Για την εκγύμναση όσων το δυνατόν μεγαλύτερου αριθμού αθλητών ηλικίας τεσσάρων ετών και άνω.

Για την διοργάνωση ή συμμετοχή σε αγώνες και κάθε είδους αθλητικές εκδηλώσεις που θα αναπτύξουν το αίσθημα της ευγενούς άμιλλας και θα δίδουν ευκαιρία στους αθλούμενους να προοδεύσουν στο άθλημά τους.

Από το άρθρο 10 του καταστατικού προκύπτει ότι οι **πόροι** του σωματείου είναι τα δικαιώματα εγγραφής και οι μηνιαίες εισφορές των μελών του. Επίσης, το σωματείο για τις προσφερόμενες υπηρεσίες εκμάθησης του αθλήματος που καλλιεργεί μπορεί με απόφαση του Διοικητικού του Συμβουλίου, να ορίσει αντίστοιχο αντίτιμο της σχετικής υπηρεσίας για την κάλυψη των λειτουργικών του αναγκών. Επιτρέπεται στο σωματείο εφόσον τηρούνται οι κανονισμοί της Διεθνούς Ολυμπιακής Επιτροπής, να συνάπτει συμβάσεις χορηγίας ή διαφήμισης με φυσικά ή νομικά πρόσωπα για την ανάπτυξη της αθλητικής του δραστηριότητας, με τις υποχρεώσεις που προβλέπονται στις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 2 του Κώδικα Βιβλίων και στοιχείων. Στην περίπτωση αυτή απαγορεύεται η παραχώρηση χρήσης της επωνυμίας, του εμβλήματος και των λοιπών διακριτικών στοιχείων για εμπορική διαφήμιση και οικονομική εκμετάλλευση.

Επειδή, σε βάρος του σωματείου διενεργήθηκε έλεγχος φόρου εισοδήματος ν.2238/1994 και 4172/013, για τα οικονομικά έτη 2012-2014 και φορολογικά 2014-2015, δυνάμει της με αριθ./13-12-2016 εντολής ελέγχου.

Επειδή, στο σωματείο στάλθηκαν οι υπ. αριθ./27-06-2017 και/11-09-2017 προσκλήσεις όπου κλήθηκε να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία. Το

σωματείο ανταποκρίθηκε στις ως άνω προσκλήσεις και προσκόμισε στον έλεγχο τα βιβλία γενικών συνελεύσεων, πράξεων διοικητικού συμβουλίου και ταμείου, το καταστατικό του συλλόγου, αποδείξεις εισπράξεις, εντάλματα πληρωμής καθώς και παραστατικά εξόδων.

Επειδή, ο έλεγχος αξιολογώντας τα ως άνω στοιχεία προσδιόρισε τα έσοδα από συνδρομές των μελών ως εξής: αριθμός μελών επί μηνιαία συνδρομή επί 12 μήνες.

Επομένως, ανά χρήση ο έλεγχος προσδιόρισε τα έσοδα από συνδρομές μελών ως εξής:

ΕΤΟΣ	ΑΡ. ΜΕΛΩΝ	ΜΗΝΙΑΙΑ ΣΥΝΔΡΟΜΗ	ΕΤΗΣΙΑ ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΣΥΝΔΡΟΜΕΣ ΜΕΛΩΝ
2011	40	6,00 €	2.880,00 €
2012	28	6€ και 5€	1.820,00 €
2013	28	5,00 €	1.680,00 €
2014	28	5,00 €	1.680,00 €
2015	26	5,00 €	1.560,00 €

Εν συνεχεία, ο έλεγχος θεώρησε ότι το υπόλοιπο ποσό του συνόλου των αποδείξεων εισπράξης μείον των εσόδων από συνδρομές μελών αφορά έσοδα από παρεχόμενες υπηρεσίες τα οποία έσοδα λογίζονται ως εισοδήματα που αποκτώνται από δραστηριότητες που δεν συνιστούν άσκηση της μη κερδοσκοπικής του αποστολής (έστω και αν διατίθενται για την εκπλήρωση του μη κερδοσκοπικού σκοπού τους) και επομένως υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος, σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις.

Συγκεκριμένα, ο έλεγχος προσδιόρισε τα εξής ποσά ανά έτος που έκρινε ότι προέρχονται από έσοδα από υπηρεσίες άθλησης (.....):

ΕΤΟΣ	ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΟΔΕΙΞΕΩΝ ΕΙΣΠΡΑΞΕΙΣ	ΕΤΗΣΙΑ ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΣΥΝΔΡΟΜΕΣ ΜΕΛΩΝ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΑΘΛΗΣΗΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΑΘΛΗΣΗΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (Χωρίς ΦΠΑ)
2011	8.202,00 €	2.880,00 €	5.322,00 €	4.326,83 €
2012	3.254,00 €	1.820,00 €	1.434,00 €	1.165,85 €
2013	3.035,00 €	1.680,00 €	1.355,00 €	1.101,63 €
2014	3.635,00 €	1.680,00 €	1.955,00 €	1.589,43 €
2015	4.955,00 €	1.560,00 €	3.395,00 €	2.760,16 €

Επιπλέον, ο έλεγχος εκτός των ως άνω εσόδων από υπηρεσίες άθλησης έκρινε ότι υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος και έσοδα από χορηγούς ποσού 487,80€ και 81,30 € τις χρήσεις 2011 και 2012, αντίστοιχα, και έσοδα από κυλικείο ποσού 486,73€ τη χρήση 2011.

Επομένως, ο έλεγχος καταλήγει στο πόρισμα ότι τα έσοδα που απέκτησε το προσφεύγον σωματείο κατά τα έτη 2011 – 2015, - πέραν των εσόδων από τις συνδρομές των μελών, των εσόδων από οικονομικές ενισχύσεις, από πώληση ημερολογίων και από εορταστικές εκδηλώσεις τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος,- θεωρούνται έσοδα από άσκηση εμπορικής

εκμετάλλευσης για τα οποία το σωματείο είναι υποκείμενο σε φόρο εισοδήματος, σύμφωνα με τον πίνακα που ακολουθεί.

	2011	2012	2013	2014	2015
ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΑΘΛΗΣΗΣ	4.326,83 €	1.165,85 €	1.101,63 €	1.589,43 €	2.760,16 €
ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΚΥΛΙΚΕΙΟ	486,73				
ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΧΟΡΗΓΟΥΣ	487,8	81,3			
ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ		357,72			
ΣΥΝΟΛΟ	5.301,36 €	1.604,87 €	1.101,63 €	1.589,43 €	2.760,16 €

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 28 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 64 του ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, συναφώς, στις διατάξεις του άρθρου 17§§1,2 του **Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 2690/1999)** με τίτλο «Αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα: «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».

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).

Σύμφωνα, δε, με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της Εκθέσεως Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής (βλ. ΣτΕ 565/2008, 2054/1995).

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, το προσφεύγον σωματείο επικαλείται τόσο ότι τα αθλητικά σωματεία απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος για το σύνολο των εισοδημάτων που πραγματοποιήθηκαν κατά την άσκηση της μη κερδοσκοπικής δραστηριότητάς τους και την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους, η οποία συνδέεται στενά με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή, σε πρόσωπα που ασχολούνται με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή όσο και ότι τα έσοδα από χορηγίες αποτελούν φορολογητέα έσοδα.

Επειδή, βάσει τόσο των ως άνω πραγματικών περιστατικών **προκύπτει ότι** τα έσοδα από υπηρεσίες άθλησης (.....) για ένα αθλητικό σωματείο είναι τα κατεχοχίν έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού του (ενίσχυση του αθλητικού ιδεώδους), τα οποία **δεν αποτελούν αντικείμενο φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 99 § 1 και 105 § 13 του ν. 2238/1994, 45 περιπτ. γ' του ν.4172/2013 των ΠΟΛ 1031/2001, 1044/2015 και την παρατιθέμενη παραπάνω νομολογία και αποφάσεων του ΝΣΚ.**

Επειδή, επιπλέον, ο έλεγχος δεν απέδειξε ότι οι χορηγίες που έλαβε το προσφεύγον σωματείο ποσών 487,80€ και 81,30 € τις χρήσεις 2011 και 2012 και τα έσοδα από κυλικείο ύψους 486,73€ τη χρήση 2011 αποτελούν οικονομική - εμπορική δραστηριότητα του σωματείου.

Τα ως άνω ποσά εκτός του ότι είναι μικρά ποσά συνάδουν με την λειτουργία ενός αθλητικού σωματείου μιας επαρχιακής πόλης. Επομένως, δε δύναται στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης να θεωρηθούν έσοδα από άσκηση οποιασδήποτε εμπορικής ή άλλης επιχειρηματικής εκμετάλλευσης, τα οποία δεν συνδέονται **με τον** μη κερδοσκοπικό χαρακτήρα του αθλητικού σωματείου.

Επειδή, επιπροσθέτως, **ο έλεγχος δεν απέδειξε** διανομή ωφελημάτων οποιασδήποτε μορφής στα μέλη του προσφεύγοντος σωματείου (ΠΟΛ. 1031/2001) οπότε το σωματείο να διακρίνεται από τις μη κερδοσκοπικές αστικές εταιρείες . Εξάλλου και η φορολογική αρχή δεν αμφισβήτησε το μη κερδοσκοπικό χαρακτήρα του σωματείου στις κρινόμενες εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος.

Επειδή κατά συνέπεια των ανωτέρω, για τις υπό κρίση διαχειριστικές και φορολογικές περιόδους προκύπτει ότι το προσφεύγον σωματείο στερείται ακαθαρίστων εσόδων από εμπορικές επιχειρήσεις ή ελευθέρια επαγγέλματα (άρθρων 28 και 48 ν. 2238/1994 και άρθρων 21 και 44 του ν.4172/2013), οι σχετικοί ισχυρισμοί του γίνονται δεκτοί και συνεπώς όλες οι διαπιστωθείσες διαφορές στη φορολογία εισοδήματος πρέπει να ακυρωθούν, ως πλημμελώς αιτιολογημένες.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, παρέλκει η εξέταση των λοιπών ισχυρισμών, της υπό κρίσης προσφυγής, ως προς τις οριστικές πράξεις εισοδήματος.

Ως προς τις προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 22 § 1 περ.ιδ' του ν. 2859/2000 (Α'248), ορίζεται ότι:

1 . 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, ιε) η Παροχή υπηρεσιών και η στενά συνδεόμενη 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) ..., ιζ) ...,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,

Επειδή, οι απαλλασσόμενες πράξεις του ως άνω άρθρου δεν παρέχουν γενικά δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ που επιβάρυνε τις εισροές (αγορές) που απαιτούνται για την πραγματοποίηση τους. Όσοι ενεργούν απαλλασσόμενες πράξεις του άρθρου 22, εξομοιώνονται με τελικούς καταναλωτές και αντιμετωπίζουν ως κόστος το ΦΠΑ των αγορών – εισροών τους.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **30§1 του ν. 2859/2000** ορίζεται ότι:

Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου

«1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η Παράδοση αγαθών και η Παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.

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

Επειδή, στην εγκύκλιο **ΠΟΛ. 1156/1997** αναφέρεται μία ακόμη προϋπόθεση για τη χορήγηση της ανωτέρω απαλλαγής, που αφορά στη μη στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού (γενική προϋπόθεση). Όσον αφορά στην ύπαρξη ή μη στρέβλωσης των όρων του ανταγωνισμού κατά την παροχή υπηρεσιών που συνδέονται στενά με τον αθλητισμό από μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα και από άλλες επιχειρήσεις που έχουν κερδοσκοπικό χαρακτήρα, θα πρέπει να γίνεται σύγκριση της ποιότητας των υπηρεσιών που παρέχονται από τις δύο αυτές κατηγορίες προσώπων. Για παράδειγμα, οι υπηρεσίες που παρέχει μια επιχείρηση, που διαθέτει εξειδικευμένο προσωπικό και υψηλής τεχνολογίας εξοπλισμό, διαφέρουν από τις παροχές ενός μη κερδοσκοπικού προσώπου, σε μια συνηθισμένη αίθουσα γυμναστικής, με αποτέλεσμα να μη θεωρείται ότι στρεβλώνεται ο ανταγωνισμός σε περίπτωση απαλλαγής του δεύτερου. Κάθε περίπτωση όμως κρίνεται με βάση τα πραγματικά περιστατικά.

Επειδή, με το αριθ. πρωτ. 692567/2016 έγγραφό της, η Διεύθυνση Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας, σε σχετικό ερώτημα, γνωρίζει τα εξής:

Με τη διάταξη της περίπτωσης ιη` της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000), απαλλάσσονται από το ΦΠΑ η παροχή υπηρεσιών και η παράδοση αγαθών από τα πρόσωπα που αναφέρονται στις περιπτώσεις δ`, θ`, ιβ`, ιδ`, ιε` και ιστ` της ίδιας παραγράφου, με την ευκαιρία εκδηλώσεων που οργανώνονται από αυτά για την οικονομική τους ενίσχυση.

Με την απόφαση **ΑΥΟ Π.6786/640/7.10.1986** με την οποία ρυθμίζεται η διαδικασία της ανωτέρω αναφερομένης απαλλαγής, καθώς επίσης και από τις διευκρινίσεις που δόθηκαν με την εγκύκλιο 10301141/1341/393/Α0014/ΠΟΛ.1071/8.3.1995 προκύπτουν τα ακόλουθα συμπεράσματα:

- η εν λόγω απαλλαγή των ευκαιριακών εκδηλώσεων εφαρμόζεται για δύο, κατ` ανώτατο όριο, εκδηλώσεις ετησίως και παρέχεται στα πρόσωπα που τη δικαιούνται ύστερα από αίτησή τους που υποβάλλεται μόνο στον Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. της έδρας του αιτούμενου την απαλλαγή προσώπου.

Συνεπώς η μη υποβολή της αίτησης συνεπάγεται και τη μη χορήγηση της απαλλαγής.

- η απαλλαγή δεν αφορά μόνο την παροχή των υπηρεσιών αλλά και την παράδοση των αγαθών (παράδοση φαγητού, ποτών κ.λπ.) που πραγματοποιούνται στην εν λόγω εκδήλωση υπό την προϋπόθεση ότι στην αίτηση αναγράφονται το είδος των υπηρεσιών καθώς και το είδος και η ποσότητα των αγαθών των οποίων ζητείται η απαλλαγή από το ΦΠΑ.

- ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. εγκρίνει την απαλλαγή μετά από έλεγχο των απαραίτητων δικαιολογητικών (νομότυπη σύσταση, επιδιωκόμενος σκοπός κ.λπ.). Σε κάθε περίπτωση έχει τη διακριτική ευχέρεια να μην χορηγήσει την απαλλαγή εφόσον κρίνει από τα πραγματικά περιστατικά ότι προκύπτει καταστρατήγηση των διατάξεων του Κώδικα Φ.Π.Α.

Συνεπώς, η χορήγηση της απαλλαγής από το ΦΠΑ δίνεται μόνο στην περίπτωση που υποβληθεί η αίτηση προς τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. από το νομικό πρόσωπο των περιπτώσεων δ`, θ`, ιβ`, ιδ`, ιε` και ιστ` της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ και δοθεί η έγκριση για το σκοπό αυτό. Σε οποιαδήποτε άλλη περίπτωση, οι πράξεις που πραγματοποιούνται κατά τη διάρκεια της εκδήλωσης υπάγονται σε ΦΠΑ.

Τέλος, αναφορικά με το είδος των παραβάσεων και το ύψος των επιβαλλόμενων προστίμων εφαρμόζονται, κατά περίπτωση, οι διατάξεις του άρθρου 58Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, ΦΕΚ 170, τ. Α`) όπως αυτές τροποποιήθηκαν με το άρθρο 51 του Κεφαλαίου Α` του Μέρους Γ` του νόμου 4410/2016 (ΦΕΚ 141, τ. Α`, 03.08.2016) και έχουν διευκρινιστεί αρχικά με την εγκύκλιο της ΓΓΔΕ ΠΟΛ.1252/20.11.2015 και εν συνεχεία με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1112/25.7.2016.

Το παρόν κοινοποιείται στο Τμήμα Ζ` - ΚΦΑΣ της Δ/νσης Ελέγχων, προκειμένου να απαντήσει σε θέματα που άπτονται των αρμοδιοτήτων του.»

Επειδή, εν προκειμένω, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι το προσφεύγον σωματείο για την εξυπηρέτηση των δραστηριοτήτων του, στεγάζεται στο το οποίο διαθέτει στεγασμένους χώρους και Επίσης, βάσει του άρθρου 10 του καταστατικού προκύπτει ότι το σωματείο, για τις προσφερόμενες υπηρεσίες εκμάθησης του αθλήματος που καλλιεργεί μπορεί με

απόφαση του Διοικητικού του Συμβουλίου, να ορίζει αντίστοιχο αντίτιμο της σχετικής υπηρεσίας για την κάλυψη των λειτουργικών του αναγκών.

Επειδή, ο έλεγχος δεν απέδειξε ότι οι υπηρεσίες που παρέχει το προσφεύγον σωματείο διαφέρουν από τις παροχές ενός μη κερδοσκοπικού προσώπου. Συγκεκριμένα δεν απέδειξε ότι διαθέτει εξειδικευμένο προσωπικό και υψηλής τεχνολογίας εξοπλισμό καθώς αυτό στεγάζεται στο Συνεπώς, ο έλεγχος δεν απέδειξε την ύπαρξη ή μη στρέβλωσης των όρων του ανταγωνισμού (ΠΟΛ. 1156/1997), όποτε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 § 1 περ. ιδ' του ν. 2859/2000, οι προσφερόμενες υπηρεσίες του προσφεύγοντος αθλητικού σωματείου που συνδέονται στενά με τον αθλητισμό (.....) απαλλάσσονται από το ΦΠΑ.

Επειδή, βάσει της από 02/08/2018 έκθεσης μερικού ελέγχου ΦΠΑ Ν.2859/2000, προκύπτει ότι το προσφεύγον σωματείο δεν υπέβαλε αίτηση στον αρμόδιο Προϊστάμενο προκειμένου να ζητήσει απαλλαγή από το ΦΠΑ για τις ευκαιριακές εκδηλώσεις που πραγματοποίησε τα έτη 2011, 2012 και 2013 (ΠΟΛ. 1071/8.3.1995).

Επομένως, ορθά ο έλεγχος έκρινε ότι έσοδα από κοπή πίτας και ημερολογίων ύψους 1.456,91€, το έτος 2012 και έσοδα από μουσική εκδήλωση και ημερολογίων, ύψους 1.132,48€ το έτος 2013 υπάγονται σε ΦΠΑ.

Επειδή, βάσει των ως άνω, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί απαλλαγής από το ΦΠΑ των υπηρεσιών που συνδέονται στενά με τον αθλητισμό, γίνεται δεκτός, και τροποποιούνται οι οριστικές πράξεις ΦΠΑ, ως κάτωθι:

	2011	2012	2013	2014	2015
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	525,67	1.456,91	1.132,48	0,00	0,00
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ		0,00	0,00	0,00	0,00
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	68,34	335,09	216,22		0,00
ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΡΟΩΝ		0,00			0,00
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	68,34	335,09	216,22	0,00	0,00
Πρόσθετος φόρος άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	34,17	167,54	108,11		
Τόκοι άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.	27,94	136,98	88,39		
Σύνολο φόρου για καταβολή	130,44	639,62	412,73	0	0

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 57§§1 και 2α του ν.2859/2000 ορίζεται 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.

Επειδή, εν προκειμένω, το σωματείο δεν έχει υποβάλει δηλώσεις ΦΠΑ, όπως προκύπτει από το πληροφοριακό σύστημα taxis και από την έκθεση ελέγχου.

Ως εκ τούτου, βάσει των ως άνω διατάξεων ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ προ του έτους 2013 πρέπει να ακυρωθούν λόγω παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για έκδοσης τους είναι νόμος αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **20/09/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του αθλητικού σωματείου με την επωνυμία, **ΑΦΜ:**, και συγκεκριμένα

την αποδοχής αυτής και την ακύρωση

- α) των υπ' αριθ./02-08-2018,/02-08-2018,/02-08-2018,/02-08-2018 και/02-08-2018 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2011, 01/01-31/12/2012, 01/01-31/12/2013, και φορολογικών περιόδων 01/01-31/12/2014 και 01/01-31/12/2015, αντίστοιχα,
- β) των υπ' αριθ./02-08-2018 και/02-08-2018 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, φορολογικών περιόδων 01/01-31/12/2014 και 01/01-31/12/2015, αντίστοιχα.

την μερική αποδοχής αυτής και την τροποποίηση των

- των υπ' αριθ./02-08-2018,/02-08-2018,/02-08-2018 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2011, 01/01-31/12/2012 και 01/01-31/12/2013, αντίστοιχα.

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

Οικονομικό έτος 2012 (ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01 – 31/12/2011)

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	493,76 €	0,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω άρθρου 58 ΚΦΔ	246,88 €	0,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	740,64 €	0,00 €

ΦΠΑ

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
ΦΠΑ	1.196,76 €	68,34 €

Πρόσθετος φόρος λόγω άρθρου 58 ΚΦΔ	598,38 €	34,17 €
Τόκοι άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.	489,23 €	27,94 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.284,37 €	130,44 €

Οικονομικό έτος 2013 (ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01 – 31/12/2012)

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	151,31 €	0,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω άρθρου 58 ΚΦΔ	75,66 €	0,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	226,97 €	0,00 €

ΦΠΑ

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
ΦΠΑ	718,97 €	335,09 €
Πρόσθετος φόρος λόγω άρθρου 58 ΚΦΔ	359,48 €	167,54 €
Τόκοι άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.	293,91	136,98 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.372,36 €	639,62 €

Οικονομικό έτος 2014 (ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01 – 31/12/2013)

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	134,04 €	0,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω άρθρου 58 ΚΦΔ	67,02 €	0,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	201,06 €	0,00 €

ΦΠΑ

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
ΦΠΑ	479,73 €	216,22 €
Πρόσθετος φόρος λόγω άρθρου 58 ΚΦΔ	239,86 €	108,11 €
Τόκοι άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.	175,10 €	88,39 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	894,69 €	412,73 €

Φορολογικό έτος 2014 (ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01 – 31/12/2014)

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	413,25 €	0,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω άρθρου 58 ΚΦΔ	0,00 €	0,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	413,25 €	0,00 €

ΦΠΑ

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
ΦΠΑ	365,57 €	0,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω άρθρου 58 ΚΦΔ	0,00 €	0,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	365,57 €	0,00 €

Φορολογικό έτος 2015 (ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01 – 31/12/2015)

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	800,45€	0,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω άρθρου 58 ΚΦΔ	400,23 €	0,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.200,68 €	0,00 €

ΦΠΑ

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
ΦΠΑ	586,98 €	0,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω άρθρου 58 ΚΦΔ	293,49 €	0,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	880,47 €	0,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.