



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 10.01.2022

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 81

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αθ. Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

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 τροποποιήθηκε και ισχύει

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 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. Την από .../.../2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του αθλητικού συλλόγου με την επωνυμία «ΑΘΛΗΤΙΚΟΣ ΣΥΛΛΟΓΟΣ», ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ./.....07.2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./.....07.2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του αθλητικού συλλόγου με την επωνυμία «ΑΘΛΗΤΙΚΟΣ ΣΥΛΛΟΓΟΣ», 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:

Με την υπ' αριθ./.....07.2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 2.746,21 €, λόγω μη έκδοσης οχτακοσίων είκοσι τεσσάρων (824) φορολογικών στοιχείων (Α.Π.Υ.) για την παροχή υπηρεσιών εκγύμνασης σε ισάριθμες περιπτώσεις συναλλαγών, ήτοι συνολικού Φ.Π.Α. 5.492,42 €, ειδικότερα:

α) το 2018 287 αποδείξεων παροχής υπηρεσιών με συνολική αξία 11.435,00 € (καθαρή αξία 9.221,77 € και Φ.Π.Α. 2.213,23 €),

β) το 2019 452 αποδείξεων παροχής υπηρεσιών με συνολική αξία 14.085,00 € (καθαρή αξία 11.358,87 € και Φ.Π.Α. 2.726,13 €) και

γ) το 2020 85 αποδείξεων παροχής υπηρεσιών με συνολική αξία 2.857,50 € (καθαρή αξία 2.304,44 € και Φ.Π.Α. 553,06 €),

συνολικής αξίας 28.377,50 € (καθαράς αξίας 22.885,08 € πλέον Φ.Π.Α. 5.492,42 €).

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) Εσφαλμένη αναγραφή του ύψους του προστίμου επί της προσβαλλόμενης πράξης. Με την εν λόγω πράξη επιβάλλεται πρόστιμο ύψους 2.746,21 €, κατ' άρθρο 58Α παρ. 1 Ν. 4174/2013, το οποίο, όπως ρητά αναγράφεται στο σώμα της, αφορά το φορολογικό έτος 2020. Ωστόσο, από 01.04.2021 το ποσό ύψους 2.746,21 €, δεν συνάδει με αυτό που υπολογίζεται στην έκθεση μερικού ελέγχου που συνοδεύει την πράξη, ήτοι το ποσό ύψους 553,06 € (για το έτος 2020).

2) Παράβαση κατ' ουσίαν της διάταξης του άρθρου 58Α παρ. 1 Ν. 4174/2013 - Συνιστά μη κερδοσκοπικό σωματείο με κύρια πηγή εσόδων του, τις συνδρομές-εισφορές των νομίμως εγγεγραμμένων μελών του. Τα μη κερδοσκοπικά σωματεία δεν έχουν υποχρέωση να εκδίδουν φορολογικά στοιχεία για την παροχή υπηρεσιών που αφορούν ή συνδέονται στενά με την επιδίωξη της εκπλήρωσης του καταστατικού τους σκοπού, ήτοι πράξεις που δεν επιβαρύνονται με φόρο εισοδήματος και Φ.Π.Α.. Αναφορικά με τη δευτερεύουσα πηγή εσόδων του, πρόκειται για ποσά που έχουν καθορισθεί κατόπιν απόφασης του Διοικητικού Συμβουλίου και αφορούν την ενασχόληση των μελών με συγκεκριμένες δραστηριότητες του συλλόγου στο πλαίσιο της μη

κερδοσκοπικής αποστολής του (π.χ. κρος τρέινινγκ (cross-training), λειτουργική γυμναστική (functional), γυμναστική σε εξάρτηση από ιμάντες (trx), κικ-μπόξινγκ (kick-boxing), γιόγκα (yoga), πιλάτες (pilates), ζούμπα (zumba) αεροβική).

3) Έλλειψη νόμιμης και επαρκούς αιτιολογίας. Προκειμένου να υποστηριχθούν οι ισχυρισμοί της φορολογικής διοίκησης ότι αφενός ένα σωματείο δεν είναι εν τοις πράγμασι μη κερδοσκοπικό και αφετέρου ότι νοθεύει τον ανταγωνισμό θα πρέπει σωρευτικά να αποδεικνύεται και να αιτιολογείται ότι: 1) υπήρξε διανομή ωφελημάτων στα μέλη του και 2) ότι διέθετε εξειδικευμένο προσωπικό και υψηλής τεχνολογίας εξοπλισμό. Αν δεν αποδεικνύονται και αιτιολογούνται σωρευτικά τα ανωτέρω δύο στοιχεία τότε η προσβαλλόμενη πράξη που στηρίχθηκε σε αυτά είναι παράνομη λόγω έλλειψης αιτιολογίας (ΔΕΔ 299/2019). Από κανένα σημείο της έκθεσης ελέγχου που συνοδεύει την προσβαλλόμενη πράξη δεν προκύπτει ότι το σωματείο είχε κέρδη τα οποία διανέμονταν στα μέλη του ή στο Δ.Σ., καθώς όλα τα έσοδα διατίθεντο άμεσα για την εκπλήρωση του καταστατικού του σκοπού. Η φορολογική διοίκηση ουδέποτε αμφισβήτησε το μη κερδοσκοπικό χαρακτήρα του σωματείου.

4) Όπως επικουρικώς πρέπει να αφαιρεθεί από τη συνολικά υπολογιζόμενη για το ύψος προστίμου αξία συναλλαγής το ποσό που αντιστοιχεί στη μηνιαία συνδρομή για κάθε αναφερόμενη στην έκθεση ελέγχου απόδειξη είσπραξης.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 62 παρ. 1 και 3 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «**1.** Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. **3.** Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.»

Επειδή, το άρθρο 64 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζει 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 του φόρου».

Επειδή, με το άρθρο 17 παρ.1 του Ν.2690/1999 ορίζεται ότι: «Η Αιτιολογία (της διοικητικής πράξης) πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «**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 εμπειριστатωμένα 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, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, με το άρθρο 1 παρ. 2 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: α)... γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη...».

Επειδή, με το άρθρο 3 παρ. 1 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς».

Επειδή, με το άρθρο 5 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.... 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος... 7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την

ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής... 10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου...».

Επειδή, με το άρθρο 12 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη...».

Επειδή, με το άρθρο 13 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται: α)... γ) Σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού...».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1003/31.12.2014 παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του ν.4308/2014 περί των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων και διευκρινίστηκε ότι στην περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσιών που θα παρασχεθούν σε μελλοντικό χρόνο για συγκεκριμένο ή μη χρονικό διάστημα, τα στοιχεία λιανικής εκδίδονται με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού, ανεξάρτητα του τρόπου καταβολής (μετρητοίς, επιταγές, πιστωτικές κάρτες κ.λπ.). Τέτοιες περιπτώσεις είναι, μεταξύ άλλων, τα εισιτήρια θεαμάτων, τα εισιτήρια μεταφοράς προσώπων κ.λπ. Ο χρόνος αυτός μπορεί να είναι πριν από την έναρξη ή με την έναρξη της παροχής της υπηρεσίας, και η έκδοση του σχετικού παραστατικού μπορεί να τίθεται ως προϋπόθεση για να αποκτήσει και να μπορεί να ασκήσει ο πελάτης το δικαίωμα λήψης ή χρήσης των υπηρεσιών, για ορισμένο ή μη χρονικό διάστημα. Στις περιπτώσεις αυτές πώλησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, συμπεριλαμβάνονται και οι περιπτώσεις συνδρομητών – ληπτών υπηρεσιών, ενδεικτικά αναφέρονται οι υπηρεσίες που παρέχονται, έναντι συνδρομής, από ινστιτούτα αισθητικής, γυμναστήρια, υπηρεσίες οδικής βοήθειας κ.λπ.

Επειδή, όταν παρέχονται υπηρεσίες γενικού χαρακτήρα, τότε οι ΑΠΥ εκδίδονται με την ολοκλήρωση των προσφερόμενων αυτών υπηρεσιών, χωρίς να εξαρτάται η έκδοση από την είσπραξη ή μη του τιμήματος. Στην περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσιών που θα παρασχεθούν σε μελλοντικό χρόνο για συγκεκριμένο ή μη χρονικό διάστημα, τα στοιχεία λιανικής εκδίδονται με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού, ανεξάρτητα του τρόπου καταβολής. Το ίδιο ισχύει και όταν εκχωρείται ένα δικαίωμα λήψης υπηρεσίας, μια άδεια εισόδου, ένα δικαίωμα χρήσης. Η υποχρέωση έκδοσης ΑΠΥ δε συναρτάται με την είσπραξη ή μη της αμοιβής [ΕΛΠ Ανάλυση & Ερμηνεία, Δ. Σταματόπουλος, Εκδόσεις Forin, σελ. 789].

Επειδή, με το άρθρο 45 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «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, με το άρθρο 22 του ν. 2859/2000 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, ...»

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1044/2015 διευκρινίζεται ότι: «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). ... 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. 1156/1997 διευκρινίζεται ότι: «...για τη χορήγηση της απαλλαγής από ΦΠΑ των πράξεων που διενεργούν τα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα και εμπίπτουν στις περιπτώσεις ι', ιε', ιστ' και ιζ' της παρ. 1 άρθρου 18 του ν. 1642/86, πρέπει να διερευνάται, εκτός της αναγνώρισης και εποπτείας που ασκείται επ' αυτών από τον αρμόδιο δημόσιο φορέα, στις περιπτώσεις που αυτό προβλέπεται, η συνδρομή και των παρακάτω προϋποθέσεων:

α) Το νομικό πρόσωπο να μην έχει κερδοσκοπικό χαρακτήρα

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

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

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

Οι παροχές υπηρεσιών και οι παραδόσεις αγαθών που παρέχονται από τα προαναφερόμενα νομικά πρόσωπα και προορίζονται κυρίως να προσπορίσουν σ' αυτά συμπληρωματικά έσοδα αποκλείονται από τις εν λόγω απαλλαγές από ΦΠΑ (αρ. 18 παρ. 1 περιπτ. ι', ιε'. ιστ' και ιζ'), εφόσον πρόκειται για ταυτόσημες πράξεις που ανταγωνίζονται άμεσα τις πράξεις εμπορικών επιχειρήσεων που υπάγονται στο φόρο (π.χ. αθλητικές εκδηλώσεις από σωματείο με εισιτήριο, συντηρήσεις παραδοσιακών κτιρίων από μουσείο, η παροχή υπηρεσιών γυμναστικής από γυμναστήριο που έχει τυπικά το χαρακτήρα του Σωματείου έναντι καταβολής αμοιβής υπό μορφή συνδρομής των γυμναζόμενων προσώπων - μελών, ανεξάρτητα αν η αμοιβή - συνδρομή καταβάλλεται περιοδικά ή εφάπαξ κ.λπ.). Με τη συμπλήρωση αυτής της προϋπόθεσης ενσωματώνεται στο εσωτερικό μας δίκαιο μια από τις βασικές αρχές του κοινοτικού δικαίου, ότι δηλαδή για τη χορήγηση της απαλλαγής ΦΠΑ δεν πρέπει να επέρχεται στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού και να τίθενται, φορολογικά, σε μειονεκτικότερη θέση, με όμοιες δραστηριότητες, όταν αυτές ασκούνται κάτω από ιδιωτικοοικονομικά κριτήρια (π.χ. εκμετάλλευση πρατηρίου πώλησης αγαθών από φιланθρωπικό σωματείο, εκμετάλλευση κυλικείου - αναψυκτηρίου από Δήμο κ.λπ.). Τέλος, σχετικά με την απαλλαγή των πράξεων που πραγματοποιούν νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, στα πλαίσια των σκοπών που αναφέρονται στις επί μέρους περιπτώσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 18 του Ν. 1642/86, οι όροι και οι προϋποθέσεις αυτής θα οριστούν με σχετική απόφαση του Υπουργού Οικονομικών. ...»

Επειδή, με την ΔΕΕΦΑ 1091109 ΕΞ 2016/14.6.2016 διευκρινίζεται ότι: «Με τις διατάξεις της περ. ιδ' της ίδιας παραγράφου και άρθρου του ως άνω Κώδικα, απαλλάσσεται από το ΦΠΑ, 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 (σχετ. η με αριθ. 10/Π.4336/3162/10.07.1987 εγκύκλιος). ...

Επιπλέον, διευκρινίστηκε ότι οι παροχές υπηρεσιών και οι παραδόσεις αγαθών που ενεργούν, μεταξύ άλλων, τα πρόσωπα των περιπτώσεων ιδ' και ιστ' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ και προορίζονται να προσπορίσουν σε αυτά συμπληρωματικά έσοδα αποκλείονται από την απαλλαγή του ΦΠΑ, εφόσον πρόκειται για ταυτόσημες πράξεις που ανταγωνίζονται άμεσα τις πράξεις των εμπορικών επιχειρήσεων που υπάγονται στο φόρο θέτοντας από φορολογικής πλευράς, σε μειονεκτικότερη θέση, τις επιχειρήσεις αυτές (π.χ. αθλητικές εκδηλώσεις από σωματείο με εισιτήριο, παροχή υπηρεσιών γυμναστικής από γυμναστήριο που έχει τυπικά το χαρακτήρα του Σωματείου έναντι αμοιβής υπό μορφή συνδρομής, κλπ.) (σχετ. η εγκύκλιος 1051009/2119/669/0014/ΠΟΛ.1156/9.5.1997). Ειδικότερα, όσον αφορά

στην ύπαρξη ή μη στρέβλωσης των όρων του ανταγωνισμού κατά την παροχή υπηρεσιών από μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα και από λοιπές επιχειρήσεις που έχουν κερδοσκοπικό χαρακτήρα, θα πρέπει να ελέγχεται αν οι παρεχόμενες υπηρεσίες από τα πρόσωπα αυτά στον καταναλωτή είναι πανομοιότυπες ή παρόμοιες και ικανοποιούν τις ίδιες ανάγκες του. Προς το σκοπό αυτό, θα μπορούσε να ληφθούν υπόψη στοιχεία όπως η ποιότητα των παρεχόμενων υπηρεσιών, ο χρησιμοποιούμενος εξοπλισμός κλπ. Για παράδειγμα οι υπηρεσίες που παρέχει μια επιχείρηση που διαθέτει εξειδικευμένο προσωπικό και υψηλής τεχνολογίας εξοπλισμό διαφέρουν από τις παροχές ενός μη κερδοσκοπικού προσώπου με το βασικό εξοπλισμό, με αποτέλεσμα να μη στρεβλώνεται ο ανταγωνισμός σε περίπτωση απαλλαγής του δεύτερου από την επιβολή του φόρου. ...»

Επειδή, με το άρθρο 58^A παρ. 1 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα: 1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. ...»

Επειδή, εν προκειμένω, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και το καταστατικό του προσφεύγοντος αθλητικού συλλόγου (το οποίο έχει καταχωρηθεί στα Βιβλία του Πρωτοδικείου με αρ.καταχώρησης/.....-10-2017) προκύπτει ότι σκοπός του σωματείου είναι α) Η ανάπτυξη και καλλιέργεια του αθλητικού πνεύματος μεταξύ των κατοίκων της περιοχής του Δήμου Κομοτηνής καθώς και των κατοίκων του Νομού Ροδόπης συνολικά, β) Η μελέτη της ιστορίας του ελληνικού και παγκόσμιου αθλητισμού, γ) Η δημιουργία αθλητικών ομάδων κρος τρέινινγκ (cross-training), λειτουργικής γυμναστικής (functional), γυμναστική σε εξάρτηση από ιμάντες (trx), κικ-μπόξινγκ (kick-boxing), γιόγκα (yoga), πιλάτες (pilates), ζούμπα (zumba), αεροβικής και λοιπών ολυμπιακών αθλημάτων καθώς επίσης και παραδοσιακής μουσικής και χορών, δ) Η διάδοση της ιδέας της υγιεινής διατροφής ως μέσο παράλληλο με την άθληση για την υλοποίηση του προτύπου του εύρωστου και υγιούς ανθρώπου. Δηλαδή σκοπός του συλλόγου είναι η συμμετοχή των αθλητών του σε αγώνες τοπικού πανελληνίου και παγκόσμιου επιπέδου, η διάδοση των ότων και κανονισμών του συστήματος ρυθμικής–τεχνικής και ψυχοσωματικής άσκησης, ως συντελεστή πνευματικής και σωματικής ευεξίας στην επιδίωξη στενότερων δεσμών φιλαληθείας, κατανόησης και αγνότητας στις σχέσεις των ανθρώπων. Η διάδοση της φυσικοθεραπείας σαν μέσο προληπτικής και θεραπευτικής αγωγής και η παροχή στα μέλη του ανώτερης σωματικής και ψυχαγωγικής αγωγής. Η καλλιέργεια κοινωνικών και εκπολιτιστικών σχέσεων, καθώς και η πνευματική αλληλεγγύη μεταξύ των μελών του.

Από το άρθρο 5 του καταστατικού προκύπτει ότι τα μέλη του σωματείου που εγγράφονται ως τακτικά καταβάλλουν σαν δικαίωμα εγγραφής σαράντα (40€) ευρώ και για κάθε μήνα συνδρομή δέκα (10€) ευρώ.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, πραγματοποιήθηκε έλεγχος από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ – Τμήμα Δ2 – Προληπτικών Ελέγχων Αλεξανδρούπολης στον ανωτέρω σύλλογο και συντάχθηκε η από04.2021 έκθεση μερικού ελέγχου ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), απ' όπου προκύπτουν τα κάτωθι:

- Στις09.2020 (ημερομηνία κατά την οποία μετέβη το συνεργείο ελέγχου στην έδρα του ως άνω συλλόγου στην , στην Κομοτηνή, Τ.Κ. 69132) διαπιστώθηκε ότι στο ισόγειο της πολυκατοικίας λειτουργούσε γυμναστήριο που αναπτυσσόταν σε τρία επίπεδα. Στο πρώτο επίπεδο υπήρχε υποδοχή και όργανα γυμναστικής, στο δεύτερο επίπεδο υπήρχαν όργανα και ιμάντες γυμναστικής και στο τρίτο επίπεδο υπήρχε αίθουσα διδασκαλίας με καθρέπτες. Ο χώρος και οι παρεχόμενες υπηρεσίες δεν υπολείπονταν από αυτές που θα παρείχε ένα γυμναστήριο κερδοσκοπικού χαρακτήρα. Όπως επισημαίνεται, η παροχή υπηρεσιών εκγύμνασης από τον σύλλογο, οδηγεί σε στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού καθώς παρέχει την ίδια υπηρεσία με ένα γυμναστήριο της πόλης, χωρίς η υπηρεσία αυτή να υπόκειται σε φορολογία, έχει μικρότερο κόστος λειτουργίας και έτσι μπορεί να λειτουργεί με μειωμένες τιμές.

- Από την επεξεργασία των αποδείξεων εισπραχής διαπιστώθηκε ότι ο σύλλογος εισέπραττε διάφορα ποσά από ιδιώτες που αν και είναι εγγεγραμμένοι στο Βιβλίο Μητρώου Μελών δεν πληρούν καμία άλλη προϋπόθεση, ώστε να χαρακτηριστούν μέλη του. Οι παραβρισκόμενοι στον χώρο δήλωσαν άλλος ότι πληρώνει την κάθε φορά που εισέρχεται στο γυμναστήριο του συλλόγου, άλλος ότι πληρώνει με τον μήνα και άλλοι ότι έχουν ετήσιο συμβόλαιο. Σε έρευνα στο διαδίκτυο και ειδικότερα σε γνωστή σελίδα κοινωνικής δικτύωσης από τις .../11/2017 έως και τις/09/2020 βρέθηκαν ανακοινώσεις για προσφορές συνδρομών του γυμναστηρίου και πουθενά δεν γινόταν αναφορά για εγγραφή (40€) και μηνιαία συνδρομή δέκα (10€) ευρώ όπως προβλέπει το καταστατικό του συλλόγου.

Επειδή, με το άρθρο 65 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, όπως προκύπτει από τον φάκελο της υπόθεσης οι αποδείξεις εισπραχής εκδίδονται σε μέλη του συλλόγου, όπως ενδεικτικά την η οποία έχει εγγραφεί στο μητρώο μελών με τον αριθμό (...), την η οποία έχει εγγραφεί στο μητρώο μελών με τον αριθμό εβδομήντα (.....), την η οποία έχει εγγραφεί στο μητρώο μελών με τον αριθμό εκατόν (.....) και την η οποία έχει εγγραφεί στο μητρώο μελών με τον αριθμό (.....).

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος αθλητικού συλλόγου ότι πρέπει να αφαιρεθεί από τη συνολική υπολογιζόμενη αξία των συναλλαγών για τις οποίες δεν εκδόθηκε

φορολογικό στοιχείο το ποσό που αντιστοιχεί στη μηνιαία συνδρομή για κάθε αναφερόμενη στην έκθεση ελέγχου απόδειξη είσπραξης γίνεται αποδεκτός. Λαμβάνοντας υπόψη τον πίνακα 1 της οικείας έκθεσης ελέγχου και ειδικότερα τις αιτιολογίες των εκδοθεισών αποδείξεων είσπραξης (ημερήσια, εβδομαδιαία, μηνιαία, δίμηνη, τριμηνιαία και ετήσια συνδρομή), το ποσό που αντιστοιχεί στις μηνιαίες συνδρομές μελών για τα υπό κρίση έτη προσδιορίζεται ως εξής:

- Για το έτος 2018 (πλήθος 534,5 μηνών συνδρομής επί 10€ τον μήνα) ποσό μηνιαίων συνδρομών μελών 5.345,00 €,
- Για το έτος 2019 (πλήθος 572,25 μηνών συνδρομής επί 10€ τον μήνα) ποσό μηνιαίων συνδρομών μελών 5.722,50 € και
- Για το έτος 2020 (πλήθος 120 μηνών συνδρομής επί 10€ τον μήνα) ποσό μηνιαίων συνδρομών μελών 1.200,00 €.

Ωστόσο, οι ισχυρισμοί ότι ο αθλητικός σύλλογος είναι μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, ότι δεν όφειλε να εκδίδει φορολογικά στοιχεία και ότι η έκθεση ελέγχου είναι ανατιμολογητή προβάλλονται αβάσιμα, καθότι από τα πραγματικά περιστατικά, όπως αυτά καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, προκύπτει ότι επί της οδού, στην Κομοτηνή λειτουργεί γυμναστήριο που παρέχει υπηρεσίες άθλησης, όπως αποδεικνύεται τόσο από τον χώρο που το στεγάζει (σε τρία επίπεδα), την διακύμανση και διαφορετικότητα των τιμών και το πλήθος των παρεχόμενων υπηρεσιών που προσφέρονται από τον αθλητικό σύλλογο (π.χ. κρος τρέινινγκ (cross-training), λειτουργική γυμναστική (functional), γυμναστική σε εξάρτηση από ιμάντες (trx), κικ-μπόξινγκ (kick-boxing), γιόγκα (yoga), πιλάτες (pilates), ζούμπα (zumba) αεροβική).

Συνεπώς, βάσει της παρούσας απόφασης επαναπροσδιορίζονται τα έσοδα του συλλόγου από την παροχή υπηρεσιών άθλησης (για τις οποίες δεν εκδόθηκε το προσήκον φορολογικό στοιχείο (Α.Π.Υ.)) ως εξής:

Έτος	Σύνολο αποδείξεων είσπραξης	Έσοδα από (μηνιαίες) συνδρομές μελών	Έσοδα από υπηρεσίες άθλησης	Καθαρή αξία υπηρεσιών άθλησης	Φ.Π.Α.
2018	11.435,00€	5.345,00€	6.090,00€	4.911,29€	1.178,71€
2019	14.085,00€	5.722,50€	8.362,50€	6.743,95€	1.618,55€
2020	2.857,50€	1.200,00€	1.657,50€	1.336,69€	320,81€

Περαιτέρω, όσον αφορά την υπ' αριθ./.....07.2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α παρ. 1 ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ, προκύπτει ρητά από την από04.2021 έκθεση μερικού ελέγχου ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π) και του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ – Τμήμα Δ2 – Προληπτικών Ελέγχων Αλεξανδρούπολης ότι οι παραβάσεις αφορούν και τα τρία έτη (2018, 2019 και 2020), ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος συλλόγου απορρίπτεται ως παρελκυστικά προβαλλόμενος.

Συνεπώς η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^A παρ. 1 του ν. 4174/2013 πρέπει να τροποποιηθεί και να επιβληθεί το πρόστιμο που αναλογεί στα επαναπροσδιορισθέντα ποσά (1.178,71 € + 1.618,55 € + 320,81€), το οποίο βάσει της παρούσας απόφασης ανέρχεται σε 1.559,04€ (3.118,07€ * 50%).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./.....06.2021 ενδικοφανούς προσφυγής του αθλητικού συλλόγου με την επωνυμία «ΑΘΛΗΤΙΚΟΣ ΣΥΛΛΟΓΟΣ», ΑΦΜ και την τροποποίηση της υπ' αριθ./.....07.2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ.

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

Υπ' αριθ./.....07.2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 ν. 4174/2013

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Πρόστιμο	2.746,21€	1.559,04€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.