



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 04/01/2024

Αριθμός απόφασης: 41

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ..

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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

δ. Την με αριθμό Α 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.*» (ΦΕΚ Β' 6009)

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2017/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 08/09/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του αθλητικού σωματείου «.....» με ΑΦΜ, που εδρεύει στην, επί της οδού, Τ.Κ, κατά της με αριθμό /11-07-2023 οριστικής πράξης

διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, της με αριθμό/11-07-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, της με αριθμό/11-07-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020, της με αριθμό/11-07-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, της με αριθμό/11-07-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2019 και της με αριθμό/11-07-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2020 – 31/12/2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής .
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 08/09/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του αθλητικού σωματείου «.....» με 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./11-07-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος συνολικός φόρος ύψους **3.181,82 €**, ήτοι κύριος φόρος ύψους 2.121,21 € και πρόστιμο ανακρίβειας του άρθρου 58 ν.4897/2022 ύψους 1.060,61 €.
2. Με την υπ' αριθμ./11-07-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, συνολικός φόρος ύψους **3.504,20 €**, ήτοι κύριος φόρος ύψους 2.336,13 € και πρόστιμο ανακρίβειας του άρθρου 58 ν.4987/2022 ύψους 1.168,07 €.
3. Με την υπ' αριθμ./11-07-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, συνολικός φόρος ύψους **1.860,96 €**, ήτοι κύριος φόρος ύψους 1.240,64 € και πρόστιμο ανακρίβειας του άρθρου 58 ν.4987/2022 ύψους 620,32 €.
4. Με την υπ' αριθμ./11-07-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους **1.755,49 €**.
5. Με την υπ' αριθμ./11-07-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής επιβλήθηκε σε βάρος

του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους **2.336,13 €**.

6. Με την υπ' αριθμ./**11-07-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2020 – 31/12/2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους **1.240,65 €**.

Δυνάμει της υπ' αριθμ. .../04-5-2022 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, διενεργήθηκε έλεγχος στο προσφεύγον αθλητικό σωματείο, ως προς τις φορολογίες εισοδήματος και ΦΠΑ για τα φορολογικά έτη 2018 - 2020. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η από 21/07/2021 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης – Δ' Υποδιεύθυνση – Τμήμα 2 προληπτικών ελέγχων, σύμφωνα με την οποία διαπιστώθηκε ότι τα έσοδα του προσφεύγοντος δεν αποτελούν συνδρομές των μελών του προς επίτευξη των σκοπών του, αλλά αμοιβές από παροχή υπηρεσιών γυμναστηρίου προς πελάτες του και για το λόγο αυτό καταλόγισε στο προσφεύγον πρόστιμα του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. για τη μη έκδοση εκατόν σαράντα επτά (147) φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 7.314,52 € πλέον ΦΠΑ 1.755,48 € στο φορολογικό έτος 2018, διακοσίων δέκα πέντε (215) φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 9.733,87 € πλέον ΦΠΑ 2.336,13 € στο φορολογικό έτος 2019 και εκατόν είκοσι τριών (123) φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 5.169,35 € πλέον ΦΠΑ 1.240,65 € στο φορολογικό έτος 2020. Το προσφεύγον δεν άσκησε ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας μας κατά των πράξεων που εκδόθηκαν για την επιβολή των ως άνω προστίμων του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ..

Ακολούθως, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, αποδεχόμενος πλήρως τα πορίσματα του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., προέβη στον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων των οικείων φορολογικών ετών με την προσθήκη στα ακαθάριστα έσοδα των ελεγχόμενων χρήσεων της αποκρυσβαίσεως αξίας των μη εκδοθέντων στοιχείων και τον καταλογισμό του αναλογούντα ΦΠΑ. Στη συνέχεια κοινοποιήθηκε στο προσφεύγον το με αρ. .../31-03-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – Κλήση προς ακρόαση του άρθρου 28 και 62 του Κ.Φ.Δ. με συνημμένους τους προσωρινούς προσδιορισμούς φόρου, επί του οποίου το προσφεύγον κατέθεσε το με αρ. πρωτ./09-05-2023 υπόμνημά του με τις απόψεις του επί του διενεργηθέντος ελέγχου, οι οποίες δεν έγιναν αποδεκτές και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού φόρου.

Το προσφεύγον, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενο :

1. Παράβαση κατ' ουσίαν διάταξης νόμου, ήτοι του άρθρου 45γ του Ν.4172/2013 και του άρθρου 22 παρ. 1 περ. ιδ' του Ν.2859/2000 – Απαλλαγή όλων των εσόδων του από κάθε φόρο, καθότι αυτά πραγματοποιήθηκαν από τα μέλη του για την επιδίωξη του σκοπού του ως σωματείου – Έλλειψη ειδικής, σαφούς και επαρκούς αιτιολογίας.
2. (Όλως επικουρικώς) Παράβαση κατ' ουσίαν διάταξης νόμου, ήτοι του άρθρου 22 του Ν.4172/2013 – Δεν ελήφθησαν καθόλου υπόψη οι εκπιπτόμενες δαπάνες του σωματείου.

3. (Όλως επικουρικώς) Αναγνώριση της εκ του καταστατικού εισφοράς – συνδρομής των μελών του σωματείου.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή στο Ν. 2725/1999 «Ερασιτεχνικός και επαγγελματικός αθλητισμός και άλλες διατάξεις.», ως ίσχυε κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη, ορίζεται :

«Άρθρο 1 Έννοια - Σκοπός

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.**

Άρθρο 6. Βιβλία

1. Κάθε αθλητικό σωματείο τηρεί υποχρεωτικά τα εξής Βιβλία :

α) Μητρώου Μελών

β) Πρακτικών Συνεδριάσεων Γενικών Συνελεύσεων

γ) Πρακτικών Συνεδριάσεων Διοικητικού Συμβουλίου

δ) Εσόδων Εξόδων

ε) Περιουσιακών Στοιχείων

στ) Πρωτοκόλλου εισερχομένων και εξερχομένων εγγράφων.

2. Τα Βιβλία, πριν από τη χρήση τους, θεωρούνται από το Νομάρχη ή από άλλο εξουσιοδοτημένο όργανο,

3. Η μη τήρηση των διατάξεων του παρόντος άρθρου, καθώς και της διάταξης της παρ. 2 του άρθρου 7, **συνεπάγεται την ανάκληση της ειδικής αθλητικής αναγνώρισης του σωματείου.**

Άρθρο 7 Υποχρεώσεις - Δικαιώματα

... 2. Το αθλητικό σωματείο, για τις προσφερόμενες υπηρεσίες εκμάθησης των αθλημάτων που καλλιεργεί, δύναται, με απόφαση του διοικητικού του συμβουλίου, να ορίζει αντίστοιχο αντίτιμο της σχετικής υπηρεσίας για την κάλυψη των λειτουργικών του αναγκών. Στην περίπτωση αυτή το σωματείο έχει τις υποχρεώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 2 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. [186/1992](#)). Η διάταξη του πρώτου εδαφίου της παρούσας παραγράφου δεν έχει εφαρμογή στους αθλητές των αγωνιστικών ομάδων του σωματείου. ...

6. Δεν επιτρέπεται η συμμετοχή σωματείου ή αθλητή του σε αγώνες που γίνονται στην Ελλάδα ή στο εξωτερικό, αν αυτοί δεν είναι εγκεκριμένοι από την οικεία αθλητική ομοσπονδία ή τις αντίστοιχες διεθνείς αθλητικές ομοσπονδίες.

11. Το αθλητικό σωματείο υποχρεούται να καταχωρίζει τις μεταβολές των στοιχείων του, εντός δεκαπέντε (15) ημερών από την επέλευσή τους, στην ηλεκτρονική εφαρμογή της Γενικής Γραμματείας Αθλητισμού. Η καταχώριση υπέχει θέση υπεύθυνης δήλωσης του Ν. 1599/ 1986. Η πρώτη καταχώριση των στοιχείων γίνεται από τους υπόχρεους το αργότερο εντός δύο (2) μηνών από την έναρξη ισχύος του παρόντος.»

Άρθρο 8 Ειδική αθλητική αναγνώριση

1. Το αθλητικό σωματείο, για κάθε κλάδο άθλησης που καλλιεργεί, δικαιούται να ζητήσει την παροχή ειδικής αθλητικής αναγνώρισης. Η ειδική αθλητική αναγνώριση χορηγείται, ύστερα από αίτηση του σωματείου, με απόφαση του αρμόδιου οργάνου του Υπουργείου Πολιτισμού και Αθλητισμού ή άλλου από αυτό εξουσιοδοτημένου οργάνου της κεντρικής ή της περιφερειακής διοίκησης, εφόσον το σωματείο:

α) Είναι μέλος αθλητικής ένωσης ή ομοσπονδίας, όπως προκύπτει από σχετική βεβαίωση της οικείας ένωσης ή ομοσπονδίας. Αν δε δοθεί αιτιολογημένη αρνητική απάντηση εντός προθεσμίας δέκα (10) ημερών από την υποβολή αιτήσεως για χορήγηση της ανωτέρω βεβαίωσης, θεωρείται ότι η βεβαίωση έχει χορηγηθεί.

β) Δεν έχει ως επωνυμία το όνομα, την επωνυμία, τον διακριτικό τίτλο ή το σήμα οποιασδήποτε εμπορικής επιχείρησης, εξαιρουμένων των περιπτώσεων ιδιωτικών εκπαιδευτικών οργανισμών ή εργασιακών μονάδων, με πρωτοβουλία των οποίων έχουν ιδρυθεί αθλητικά σωματεία.

γ) Έχει επωνυμία διατυπωμένη στην ελληνική γλώσσα. Στις διεθνείς σχέσεις του το αθλητικό σωματείο μπορεί να αποδίδει την επωνυμία του και στην αγγλική γλώσσα.

δ) Υποβάλλει εγκεκριμένο από το αρμόδιο δικαστήριο καταστατικό και πιστοποιητικό εγγραφής στο βιβλίο σωματείων του οικείου Πρωτοδικείου.

ε) Τηρεί τα προβλεπόμενα από τον παρόντα νόμο βιβλία.

1Α. Κατά τα πρώτα δύο (2) έτη από την εγγραφή του σε αθλητική ένωση ή ομοσπονδία, το αθλητικό σωματείο μετέχει στην αγωνιστική δραστηριότητα της οικείας ένωσης ή ομοσπονδίας, πλην των πανελληνίων αγώνων και πρωταθλημάτων ή των τελικών φάσεων πανελληνίων αγώνων και πρωταθλημάτων, χωρίς να διαθέτει ειδική αθλητική αναγνώριση, την οποία μπορεί να αιτηθεί και να λάβει το αργότερο εντός του ίδιου χρονικού διαστήματος. Αν μετά από την παρέλευση δύο (2) ετών από την εγγραφή του το αθλητικό σωματείο δεν έχει λάβει ειδική αθλητική αναγνώριση, διαγράφεται αυτοδικαίως από το μητρώο των μελών της ένωσης ή της ομοσπονδίας και **δε δύναται πλέον να συμμετέχει στις αγωνιστικές διοργανώσεις της αντίστοιχης αθλητικής ένωσης ή ομοσπονδίας.**

2. Με απόφαση του αρμόδιου οργάνου του Υπουργείου Πολιτισμού και Αθλητισμού μπορεί να παρέχεται ειδική αθλητική αναγνώριση, εφόσον συντρέχουν και οι προϋποθέσεις των περ. β`, γ` και δ` της παρ. 1, σε αθλητικό σωματείο που καλλιεργεί άθλημα ή κλάδο άθλησης, το οποίο δεν υπάγεται σε ειδικώς αναγνωρισμένη ομοσπονδία.

3. Η απόφαση της ειδικής αθλητικής αναγνώρισης ανακαλείται, αν διαπιστωθεί ότι το σωματείο συστεγάζεται με εμπορική επιχείρηση ή υποκρύπτεται άσκηση εμπορικής δραστηριότητας από τη λειτουργία του σωματείου ή το σωματείο δεν επιδεικνύει την αθλητική δραστηριότητα που προβλέπεται από το καταστατικό της αθλητικής ένωσης ή της ομοσπονδίας της οποίας είναι μέλος ή παραβεί τα οριζόμενα στην παρ. 6 του άρθρου 7 ή δεν απασχολεί προπονητή κατά τις διατάξεις του παρόντος ή στις λοιπές προβλεπόμενες από τον παρόντα νόμο περιπτώσεις.

4. Στη Γενική Γραμματεία Αθλητισμού τηρείται μητρώο ειδικά αναγνωρισμένων αθλητικών σωματείων. Αθλητικό σωματείο που δεν φέρει την κατά το παρόν ειδική αθλητική αναγνώριση και δεν έχει εγγραφεί στο ηλεκτρονικό μητρώο αθλητικών σωματείων του άρθρου 142 του ν. 4714/2020 (Α` 148), δεν μπορεί να χρησιμοποιεί αθλητικές εγκαταστάσεις που ανήκουν σε εποπτευόμενα από τη Γενική Γραμματεία Αθλητισμού νομικά πρόσωπα δημοσίου και ιδιωτικού δικαίου.

5. Με την επιφύλαξη της παρ. 1Α, όπου στον παρόντα νόμο αναφέρεται αθλητικό σωματείο, νοείται το σωματείο που έχει την κατά το παρόν ειδική αθλητική αναγνώριση.»

Επειδή στην παρ. γ' του [άρθρου 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 συστάθηκαν 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 στην [ΠΟΛ.1044/10.2.2015](#), διευκρινίζονται τα εξής:

«2β....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 στην [παρ. 1 του άρθρου 58](#) του Ν. [4172/2013](#) ορίζεται ότι: «1. Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, καθώς και τα νομικά πρόσωπα της περίπτωσης γ' του άρθρου 45 που τηρούν απλογραφικά φορολογούνται με συντελεστή είκοσι εννέα τοις εκατό (29%)...».

Επειδή στο άρθρο 22 του Κώδικα ΦΠΑ (Ν.2859/00) ορίζεται :

«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 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,

β) η απαλλαγή αυτή δεν προκαλεί κίνδυνο στρέβλωσης των όρων του ανταγωνισμού.

Ειδικά για τα πρόσωπα των περ. θ', ιδ', ιε', και ιστ', η απαλλαγή του πρώτου εδαφίου ισχύει με τους ίδιους όρους και προϋποθέσεις για την παροχή υπηρεσιών και την παράδοση αγαθών που πραγματοποιείται για καθεμία από τις δηλωθείσες στη Φορολογική Διοίκηση εγκαταστάσεις των προσώπων αυτών».

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν

άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους, καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής. Στην προκειμένη περίπτωση, στις από 11/07/2023 εκθέσεις ελέγχου φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, οι οποίες αποτελούν την αιτιολογία των υπό κρίση πράξεων (Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504), αναγράφονται οι διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων και εκτίθενται τα πραγματικά περιστατικά εμπεριστατωμένα, χωρίς να απαιτείται περαιτέρω ανάλυση μη κρίσιμων λεπτομερειών περιγραφής τους για την στοιχειοθέτηση της αντικειμενικής υπόστασης της σχετικής παράβασης.

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

Επειδή, σύμφωνα με την από 21/07/2021 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο κομμάτι των από 11/07/2023 εκθέσεων ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, κατόπιν επιτόπιου ελέγχου και ελέγχου των προσκομιζόμενων στοιχείων του προσφεύγοντος, κρίθηκε ότι πρόκειται για Αθλητικό Σωματείο, του οποίου ο χώρος παρέπεμπε σε γυμναστήριο, ότι οι παρεχόμενες υπηρεσίες δεν υπολείπονται από αυτές που θα παρείχε ένα γυμναστήριο κερδοσκοπικού χαρακτήρα και ότι η παροχή των υπηρεσιών εκγύμνασης ατόμων από το σωματείο, οδηγεί σε στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού, καθώς παρέχει την ίδια υπηρεσία (εκμάθηση, πολύαθλου (crossfit)) με ένα γυμναστήριο της πόλης, ενώ τα έσοδά του δεν υπόκεινται σε Φ.Π.Α και σε φόρο εισοδήματος. Ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. κατέληξε στο ανωτέρω συμπέρασμα διότι :

- 1) το συγκεκριμένο Σωματείο δεν είναι εγγεγραμμένο στο μητρώο Αθλητικών Σωματείων της Περιφέρειας και δεν έχει προβεί σε θεώρηση των προβλεπόμενων από το άρθρο 6 του Ν. 2725/1999 βιβλίων,
- 2) το συγκεκριμένο Σωματείο δεν είναι εγγεγραμμένο στο ηλεκτρονικό Μητρώο Αθλητικών Φορέων της Γενικής Γραμματείας Αθλητισμού (παρ. 1 άρθρο 24 ν.4373/2016), όπως επίσης δεν είναι πιστοποιημένο από την επίσημη Αθλητική Ομοσπονδία,
- 3) δεν αποδεικνύεται από πουθενά ότι τα πρόσωπα που καταβάλουν συνδρομές αποτελούν μέλη του Σωματείου,
- 4) δεν προκύπτει από πουθενά ότι τα έσοδα του Σωματείου (συνδρομές) πραγματοποιούνται για την εκπλήρωση του σκοπού του, ήτοι την ανάπτυξη και προαγωγή των ολυμπιακών αθλημάτων, τη συστηματική καλλιέργεια και την ανάπτυξη των δυνατοτήτων των αθλητών του για τη συμμετοχή τους σε αθλητικούς αγώνες,
- 5) το γεγονός ότι από τα εκδοθέντα γραμμάτια είσπραξης δεν προκύπτει για κανένα μέλος καταβολή εφάπαξ δικαιώματος εγγραφής,
- 6) το γεγονός ότι καταβάλλονται από τα πρόσωπα μηνιαίες διμηνιαίες και τριμηνιαίες συνδρομές και μάλιστα σε αρκετές περιπτώσεις παρατηρείται η καταβολή διαφορετικών ποσών από τα μέλη, πρακτική που παραπέμπει περισσότερο σε γυμναστήρια παρά σε Σωματεία,
- 7) το γεγονός ότι το ποσό της συνδρομής (40,00 ευρώ/μήνα και 110,00 ευρώ /τρίμηνο) δεν διαφέρει από το αντίστοιχο ποσό που χρεώνουν τα γυμναστήρια που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα στους πελάτες τους,
- 8) το γεγονός ότι δεν υπάρχει μία συνεχόμενη ροή στις συνδρομές των μελών και σε αρκετές περιπτώσεις καταβάλλεται συνδρομή μόνο για ένα μήνα, ή ένα τρίμηνο,
- 9) το γεγονός ότι τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, του άρθρου 45 παραγ. γ του Ν. 4172/2013, όπως ο Αθλητικός Σύλλογος Λειτουργικής Γυμναστικής, υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος, με εξαίρεση μόνο τα κάθε είδους έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους, τα οποία δεν αποτελούν αντικείμενο φόρου (σχετ. γνωμοδότηση υπ' αριθ. 383/1973 του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους), ενώ 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,

10) την εγκύκλιο 10/87 με την οποία διευκρινίστηκε ότι στην απαλλαγή από το Φ.Π.Α υπάγονται μόνο:
α) οι υπηρεσίες που συνδέονται στενά με τον αθλητισμό και τη σωματική αγωγή (χρήση προπονητηρίου), β) παρέχονται από μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα αθλητικά Ν.Π. (π.χ. αθλητικά σωματεία, κέντρα νεότητας) και γ) παρέχονται σε πρόσωπα που ασχολούνται με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή (π.χ. αθλητές),

Δηλαδή δεν απαλλάσσονται:

- Οι υπηρεσίες που παρέχονται από πρόσωπα κερδοσκοπικού χαρακτήρα ανεξάρτητα αν παρέχονται σε πρόσωπα που ασχολούνται με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή, πχ. μαθήματα χορού από ιδιωτικό γυμναστήριο.

- Οι υπηρεσίες που παρέχονται από πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα σε πρόσωπα που δεν ασχολούνται με τον αθλητισμό (π.χ. φιλάθλους) και

11) την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1156/1997* (άρθρο 18) με την οποία διευκρινίζεται ότι τίθεται περιορισμός των απαλλασσόμενων 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 του ΚΦΠΑ, καθόσον εξαιρούνται από την απαλλαγή αυτή οι πράξεις εκείνες οι οποίες οδηγούν σε στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού.

Σχετικά αναφέρει ότι: *«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 Φ.Π.Α. (αρθρ. 18, παρ. 1, περίπτ. ι', ιε', ιστ' και ιζ)^{*1}, 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 ή **παροχή υπηρεσιών 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 Φ.Π.Α. δεν πρέπει να επέρχεται στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού και να τίθενται, φορολογικά, σε μειονεκτικότερη θέση, με όμοιες δραστηριότητες, όταν αυτές ασκούνται κάτω από ιδιωτικοοικονομικά κριτήρια (π.χ. εκμετάλλευση πρατηρίου πώλησης αγαθών από φιλανθρωπικό σωματείο, εκμετάλλευση κυλικείου - αναψυκτηρίου από Δήμο κ.λπ.)»

Ως προς την τήρηση του Καταστατικού του Σωματείου διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα :

¹ *Οι ως άνω διατάξεις αναφέρονται στο νόμο 1642/1986, οι αντίστοιχες ισχύουσες διατάξεις που ισχύουν σήμερα είναι Ν.2859/2000 άρθρο 22 παρ.1 περ. θ, ιδ, ιε & ιστ.

1) Ενώ σύμφωνα με το άρθρο 27 του Καταστατικού προβλέπεται η τήρηση βιβλίων, τα οποία πριν από τη χρήση τους θεωρούνται από τη Γ.Γ. της Περιφέρειας, το προσφεύγον δεν προέβη σε θεώρηση τους σύμφωνα με το με αριθμό πρωτοκόλλου .../.../.../...../08-03-2021 έγγραφο της Δ/σης Δημόσιας Υγείας και Κοινωνικής Μέριμνας ΠΕ Ροδόπης (Τμήμα Κοινωνικής Αλληλεγγύης), προς απάντηση στο με αριθμό πρωτοκόλλου/01-03-2021 σχετικό έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.. Μάλιστα σύμφωνα με το παραπάνω έγγραφο το συγκεκριμένο Σωματείο δεν είναι καταχωρημένο στο Μητρώο Αθλητικών Συλλόγων της Περιφέρειας.

2) Το προσφεύγον θα έπρεπε να τηρεί από την έναρξη λειτουργίας του Βιβλίο Μητρώου Μελών, στο οποίο θα καταγράφονταν αναλυτικά όλα τα μέλη του σωματείου από την ημερομηνία εγγραφής τους σε αυτό, η καταβολή του τέλους εγγραφής, καθώς και των τακτικών μηνιαίων συνδρομών τους, η ημερομηνία τυχόν διαγραφής τους κλπ.. Προσκόμισε όμως στον έλεγχο ένα αθεώρητο βιβλίο με την ονομασία «Βιβλίο Μητρώου Μελών 2019-2020», το οποίο περιείχε ονοματεπώνυμα μελών μόνο για το έτος 2020 και χωρίς να καταγράφεται η ημερομηνία εγγραφής τους, η καταβολή του τέλους εγγραφής, η καταβολή των τακτικών μηνιαίων συνδρομών, η ημερομηνία διαγραφής κλπ.

3) Το προσφεύγον προσκόμισε: α) εκτυπώσεις «Εκθέσεων/Πρακτικών Εξελεγκτικής Επιτροπής του Σωματείου» για τις χρήσεις 2018 και 2019 (ανυπόγραφες από τα μέλη της Επιτροπής), β) εκτυπώσεις «Πρακτικών Διοικητικού Συμβουλίου» Νο2 και Νο 3 που αφορούν σε έγκριση του οικονομικού απολογισμού για τις χρήσεις 2018 και 2019 αντίστοιχα (ανυπόγραφα από τα μέλη του Δ.Σ), και γ) εκτυπώσεις «Πρακτικών Τακτικής Γενικής Συνέλευσης» που αφορούν σε έγκριση οικονομικού απολογισμού-λογοδοσία πεπραγμένων Νο 2 και Νο 3 για τις χρήσεις 2018 και 2019 αντίστοιχα (ανυπόγραφα από τον Πρόεδρο και την Γραμματέα της Γ.Σ.).

Ωστόσο είχε υποχρέωση από την έναρξη λειτουργίας του σωματείου να τηρεί θεωρημένα από την Περιφέρεια Βιβλίο Πρακτικών Συνεδριάσεων Διοικητικού Συμβουλίου, και Βιβλίο Πρακτικών Συνεδριάσεων Γενικών Συνελεύσεων, αριθμημένα, υπογεγραμμένα από τον Πρόεδρο και τον Γενικό Γραμματέα και σφραγισμένα με τη σφραγίδα του Σωματείου.

Όπως ορίζεται από το Καταστατικό, το Δ.Σ συνεδριάζει τακτικά κάθε 15 ημέρες και έκτακτα όταν αυτό κρίνεται σκόπιμο. Μέσα σε 15 ημέρες από τις αρχαιρεσίες συνέρχεται σε πρώτη συνεδρίαση και συγκροτείται σε Σώμα, εκλέγοντας μεταξύ των μελών του τον Πρόεδρο και τα λοιπά μέλη του. Επίσης εγκρίνει ή απορρίπτει τις αιτήσεις εγγραφής νέων μελών στο Σωματείο και εκδίδονται διαπιστωτικές πράξεις από τον Πρόεδρο του Διοικητικού Συμβουλίου. Αποφασίζει για διαγραφές μελών μετά από παράλειψη καταβολής της μηνιαίας συνδρομής επί τρίμηνο. Αποφασίζει τα ποσά της εγγραφής και συνδρομής των μελών αλλά και τις έκτακτες οικονομικές εισφορές αν το απαιτούν οικονομικές ανάγκες του Σωματείου. Τέλος αποφασίζει για τις πληρωμές που πραγματοποιεί το Σωματείο. Για τις Συνεδριάσεις του Διοικητικού Συμβουλίου τηρούνται από τον Γραμματέα του Σωματείου Πρακτικά, τα οποία καταγράφονται στο Βιβλίο Πρακτικών Συνεδριάσεων Διοικητικού Συμβουλίου και μετά την

επικύρωση τους υπογράφονται από όλα τα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου. Επομένως το γεγονός της παράλειψης της τήρησης του συγκεκριμένου βιβλίου έχει ως αποτέλεσμα να μην έχει στη διάθεση του ο έλεγχος αποφάσεις του Δ.Σ σχετικά με όλα τα παραπάνω.

4) Το προσφεύγον θα έπρεπε να τηρεί από την έναρξη λειτουργίας του θεωρημένο από τη Νομαρχία Βιβλίο Ταμείου (Εσόδων - Εξόδων), στο οποίο καταγράφονταν αναλυτικά όλα τα έσοδα και έξοδα του Σωματείου ανά χρήση, αριθμημένο, υπογεγραμμένο από τον Πρόεδρο, τον Γενικό Γραμματέα και τον Ταμία και σφραγισμένο με τη σφραγίδα του Σωματείου. Στον έλεγχο προσκόμισε αθεώρητες καταστάσεις εσόδων -εξόδων (Ταμείο Συλλόγου) για τις χρήσεις 2018, 2019 και 2020 και όχι το προβλεπόμενο θεωρημένο βιβλίο. Από τις καταστάσεις αυτές προέκυψε ότι η ελεγχόμενη οντότητα εμφάνισε αρνητικό υπόλοιπο ταμείου κατά 8.993,82 ευρώ για τη χρήση 2018 και 4.050,24 ευρώ για τη χρήση 2019.

5) Σύμφωνα με το άρθρο 6 του Καταστατικού δεν επιτρέπεται να είναι μέλη του αθλητικού Σωματείου το προσωπικό του Σωματείου, για όσο χρόνο διαρκεί η πάσης φύσεως σύμβαση εργασίας του με αυτό και για ένα χρόνο από τη λήξη της. Ωστόσο διαπιστώθηκε με βάση τα στοιχεία μισθοδοσίας που κατέσχεσε ο έλεγχος/ ότι τόσο ο Πρόεδρος του Σωματείου-, όσο και ο Ταμίας του Σωματείουτου εμφανίζονται ως υπάλληλοι γραφείου στο Σωματείο. Ο από 02/03/2018 και οαπό 01/09/2019.

6) Σκοπός του Σωματείου είναι η ανάπτυξη και προαγωγή των ολυμπιακών αθλημάτων, η συστηματική καλλιέργεια και η ανάπτυξη των δυνατοτήτων των αθλητών του για τη συμμετοχή τους σε αθλητικούς αγώνες. Προϋπόθεση συμμετοχής κάθε αθλητή σε προπονήσεις και αγώνες είναι η πιστοποίηση της υγείας του που αποδεικνύεται από δελτίο υγείας που εκδίδει η οικεία Ομοσπονδία και το οποίο θεωρείται από νομαρχιακό νοσοκομείο ή κέντρο υγείας ή αγροτικό ιατρείο ή υγειονομική στρατιωτική μονάδα ή από έχοντες οποιαδήποτε σχέση με το Δημόσιο ή ΝΠΔΔ ιατρούς. Παρόλο που ζητήθηκαν τα Δελτία Υγείας των αθλητών από τον έλεγχο, το προσφεύγον δήλωσε ότι δεν έχει κάποιο σχετικό στοιχείο στην κατοχή του.

7) Σύμφωνα με το άρθρο 28 του Καταστατικού ορίζεται ότι: *«όπου το καταστατικό δεν προβλέπει αλλά και παράλληλα με αυτό εφαρμόζονται οι διατάξεις των νόμων περί Σωματείων και Αθλητισμού»* Συνεπώς σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 24 (δημιουργία μητρώου φορέων Γενικής Γραμματείας Αθλητισμού) του ν.4373/2016 (ΦΕΚ 49/Α/1-4-2016), στη γενική Γραμματεία Αθλητισμού τηρείται ηλεκτρονικό μητρώο αθλητικών φορέων (αθλητικών σωματείων, ενώσεων, ομοσπονδιών κλπ), η κατάρτιση του οποίου ολοκληρώνεται εντός έτους από την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου. Σε σχετική ερώτηση του ελέγχου, το προσφεύγον απάντησε αρνητικά για την εγγραφή του Σωματείου στο συγκεκριμένο μητρώο. Εκτός όμως από το μητρώο αθλητικών φορέων, το Σωματείο δεν είναι πιστοποιημένο ούτε από την επίσημη Αθλητική Ομοσπονδία.

Επειδή με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. έκρινε ότι οι εισπράξεις που αναφέρονται στους πίνακες 1, 2 και 3 της έκθεσης ελέγχου (βλ. έκθεση εισοδήματος σελ. 26 -33) δεν αποτελούν συνδρομές των μελών του προσφεύγοντος σωματείου για την επίτευξη του σκοπού του, αλλά αμοιβές για την παροχή υπηρεσιών γυμναστηρίου. Περαιτέρω από το ανεπίσημο «λογιστικό βιβλίο», το οποίο κατέσχεσε ο έλεγχος από το προσφεύγον κατά την διενέργεια του μερικού επιτόπιου ελέγχου, στις 28/09/2020, διαπιστώθηκε ότι σε αυτό καταγράφονταν πληρωμές από το 2018 που διενεργούνταν από πελάτες του, χωρίς την έκδοση ταμειακών αποδείξεων. Λαμβάνοντας δε υπόψη το γεγονός ότι οι εκδοθείσες αποδείξεις δεν έφεραν τα απαιτούμενα στοιχεία, βάσει των διατάξεων του άρθρου 12 του Ν.4308/2014, ήτοι τον ΑΦΜ του Σωματείου, το συντελεστή ΦΠΑ που εφαρμόζεται και σε πολλές περιπτώσεις δεν έφεραν αύξοντα αριθμό και ημερομηνία, ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. έκρινε ότι το προσφεύγον δεν εξέδωσε σε 485 περιπτώσεις ιδιωτών πελατών αποδείξεις παροχής υπηρεσιών στα φορολογικά έτη 2018, 2019 και 2020 και του καταλόγισε πρόστιμα του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ..

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 του ΚΦΔ 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 εν προκειμένω, το προσφεύγον ισχυρίζεται ότι οι εκθέσεις ελέγχου της φορολογικής αρχής είναι ανατιμολόγητες διότι η επιχειρηματολογία του ελέγχου στηρίζεται στην υποτιθέμενη μη τήρηση της αθλητικής νομοθεσίας και συγκεκριμένα στη μη τήρηση των βιβλίων που έχει ως συνέπεια την ανάκληση τυχόν αθλητικής αναγνώρισης και τίποτα άλλο. Η δε στέρηση της ειδικής αθλητικής αναγνώρισης συνεπάγεται μόνο τη μη δυνατότητα συμμετοχής του σωματείου σε αγώνες της αντίστοιχης αθλητικής ομοσπονδίας ή ένωσης. Το σωματείο είναι μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα και οι συνδρομές των μελών του διανέμονται προς εκπλήρωση του σκοπού του. Δεν υπήρξε διανομή κερδών στα μέλη του ή στο ΔΣ του σωματείου, δε διαθέτει εξειδικευμένο προσωπικό.

Επειδή αθλητικό σωματείο, νοείται το σωματείο που έχει την κατά το άρθρο 8 του Ν.2725/1999 ειδική αθλητική αναγνώριση. Σύμφωνα με το καταστατικό του προσφεύγοντος, σκοπός του σωματείου είναι η συστηματική καλλιέργεια και η ανάπτυξη των δυνατοτήτων των αθλητών της για τη συμμετοχή τους σε αθλητικούς αγώνες λειτουργικής γυμναστικής (crossfit). Επομένως η ειδική αθλητική αναγνώριση αποτελεί σημαντικό στοιχείο για την λειτουργία του προσφεύγοντος ως μη κερδοσκοπικού σωματείου. Το προσφεύγον δεν είναι εγγεγραμμένο στο ηλεκτρονικό Μητρώο Αθλητικών Φορέων της Γενικής Γραμματείας Αθλητισμού (παρ. 1 άρθρο 24 ν.4373/2016), όπως επίσης δεν είναι πιστοποιημένο από την επίσημη Αθλητική Ομοσπονδία, με αποτέλεσμα οι αθλητές του να μη μπορούν να συμμετέχουν σε αγώνες (άρθρο 7 του Ν.2725/1999), ενάντια στο σκοπό του σωματείου.

Επειδή το αθλητικό σωματείο υποχρεούται να τηρεί βιβλίο Μητρώου Μελών, Πρακτικών Συνεδριάσεων Γενικών Συνελεύσεων, Πρακτικών Συνεδριάσεων Διοικητικού Συμβουλίου, Εσόδων Εξόδων, Περιουσιακών Στοιχείων και Πρωτοκόλλου εισερχομένων και εξερχομένων εγγράφων θεωρημένα από το Νομάρχη ή από άλλο εξουσιοδοτημένο όργανο. Το γεγονός της μη τήρησης των ανωτέρω βιβλίων δεν αποτελεί τυπική παράλειψη, όπως ισχυρίζεται το προσφεύγον, αλλά ουσιώδους τύπος προκειμένου να αποδεικνύεται σε κάθε έλεγχο είτε αθλητικής είτε φορολογικής αρχής η λειτουργία του σωματείου ως μη κερδοσκοπικού. Εν προκειμένω, τα βιβλία που προσκόμισε το προσφεύγον στον έλεγχο είναι μη θεωρημένα, χωρίς σφραγίδες του Σωματείου και το περιεχόμενό τους χωρίς υπογραφές είτε από το Δ.Σ. είτε από τα μέλη του σωματείου και ως εκ τούτου αποτελούν στοιχεία χωρίς αποδεικτική δύναμη.

Επειδή το προσφεύγον εισπράττει ποσά από ιδιώτες, οι οποίοι όμως δεν συγκεντρώνουν καμία προϋπόθεση ώστε να χαρακτηριστούν μέλη του σωματείου. Δεν υπάρχουν αιτήσεις των ενδιαφερόμενων μελών, αλλά και δεν έχουν εκδοθεί διαπιστωτικές πράξεις του Προέδρου του Διοικητικού Συμβουλίου για την εγγραφή των παραπάνω προσώπων ως μέλη του Σωματείου, όπως προβλέπεται από το άρθρο 5 του Καταστατικού. Πέραν αυτού δεν τηρείται επίσημο Βιβλίο Μητρώου Μελών (άρθρο 27 του Καταστατικού), στο οποίο να καταγράφονται αναλυτικά όλα τα μέλη του Σωματείου από την ημερομηνία της εγγραφής τους σε αυτό, καθώς και τα στοιχεία που αφορούν στα τέλη εγγραφής, στις καταβολές των συνδρομών κ.λ.π.

Ενώ στο άρθρο 7 του καταστατικού προβλέπεται η καταβολή τακτικής μηνιαίας συνδρομής από τα μέλη, από τα γραμμάτια είσπραξης προκύπτει η καταβολή μηνιαίων, διμηνιαίων και τριμηνιαίων συνδρομών κατά περίπτωση, χωρίς όμως να υπάρχουν σχετικές αποφάσεις του Διοικητικού Συμβουλίου. Όπως δήλωσε κατά τον μερικό επιτόπιο έλεγχο ο Πρόεδρος του Σωματείου, η μηνιαία συνδρομή πριν την περίοδο της αναστολής λόγω covid (Μάρτιο 2020) ανερχόταν στα 45,00 ευρώ, ενώ μετά την αναστολή στα 40,00 ευρώ. Επίσης δήλωσε ότι σε ορισμένα μέλη υπήρχε χαμηλότερη τιμή λόγω προπληρωμής περισσότερων μηνών (τριμηνιαία συνδρομή 110,00 ευρώ). Η παραπάνω πρακτική του Σωματείου βέβαια δεν προβλέπεται από το Καταστατικό, ενώ αποτελεί συνήθη πρακτική των γυμναστηρίων (οντοτήτων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα). Αντίθετα από το άρθρο 7 προβλέπεται ότι όλα τα μέλη έχουν ίσα δικαιώματα και υποχρεώσεις.

Παρόλο που η μηνιαία συνδρομή σύμφωνα με τη δήλωση του Προέδρου ανέρχεται στα 45 ευρώ έως τον Μάρτιο του 2020 και στα 40 ευρώ από τον Ιούνιο του 2020 και μετά και η τρίμηνη συνδρομή στα 110,00 ευρώ, σε αρκετές περιπτώσεις παρατηρείται η πληρωμή διαφορετικών ποσών. Έτσι υπάρχουν μέλη που καταβάλουν για μηνιαία συνδρομή το ποσό των 35,00 ευρώ, των 30,00 ευρώ και των 20,00 ευρώ. Το ίδιο παρατηρείται και στις τρίμηνες συνδρομές αφού υπάρχουν μέλη τα οποία καταβάλουν το ποσό των 90,00 και 100,00 ευρώ. Από τα γραμμάτια είσπραξης διαπιστώθηκε ότι υπάρχουν μέλη τα οποία καταβάλουν συνδρομές μόνο για έναν μήνα ή ένα τρίμηνο. Ακόμα και αν είχαν διαγραφεί θα έπρεπε σύμφωνα με το καταστατικό να τακτοποιήσουν όλο το λογιστικό έτος έως

31/12. Επίσης παρατηρείται η μη συνεχόμενη ροή στην καταβολή των συνδρομών των μελών του Σωματείου αφού αρκετά από αυτά φαίνεται να καταβάλουν μία συνδρομή το 2019 και την αμέσως επόμενη αφού μεσολαβήσει αρκετό χρονικό διάστημα. Στα εκδοθέντα γραμμάτια δεν προσδιορίζεται ο μήνας/δίμηνο/τρίμηνο για το οποίο καταβάλλεται η συνδρομή. Ωστόσο ο έλεγχος από το ανεπίσημο «λογιστικό βιβλίο», το οποίο κατέσχεσε από το προσφεύγον κατά την διενέργεια του μερικού επιτόπιου ελέγχου στις 28-09-2020, διαπίστωσε ότι σε αυτό υπήρχαν καταχωρήσεις πληρωμών που αφορούσαν όχι σε συγκεκριμένους μήνες, αλλά σε χρονικά διαστήματα πχ 24/02-24/03, 20/02-20/03 κλπ. Το γεγονός αυτό όμως, δεν προβλέπεται ούτε από το καταστατικό, αλλά ούτε και έχει ληφθεί σχετική απόφαση από τα αρμόδια όργανα του Σωματείου.

Επειδή σε κάθε περίπτωση, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.α.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση.

Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως «τεκμήρια»), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ. 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) – πρβλ ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ. 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ. 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού]]. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή

του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣΤΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.).

Επειδή, η κρίση της φορολογικής αρχής περί της παράβασης της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων δεν είναι αυθαίρετη, αβάσιμη και αόριστη, αφού η από 21/07/2021 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, τα πορίσματα της οποίας αποτελούν αναπόσπαστο μέρος των από 11/07/2023 εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους και στις διατάξεις που οδήγησαν τον έλεγχο στο ως άνω πόρισμα, το οποίο είναι διατυπωμένο με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο. Επομένως, σε καμία περίπτωση η αιτιολογία των πράξεων δεν είναι ελλιπής και ο σχετικός ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή στον Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται :

«Άρθρο 22 Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

- α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της,*
- β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,*
- γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.*

Επειδή στο άρθρο 28 παρ. 1 του Ν. 4172/2013 ορίζεται :

«Άρθρο 28

1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή*
- β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή*
- γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση».*

Επειδή στην εγκύκλιο Ε 2015/2020 διευκρινίζεται :

«Με την παρούσα εγκύκλιο σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την εφαρμογή του [άρθρου 28 του Ν. 4172/2013](#) . Ειδικότερα:

1. Με τις διατάξεις του [άρθρου 28 του Ν. 4172/2013](#) , καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό.

Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν. 4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο [άρθρο 27 του Ν. 4987/2022](#) (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 Ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του Ν. 4172/2013.

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

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

4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της [παρ.1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013](#) , το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου στις ακόλουθες περιπτώσεις :

α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή

β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή

γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

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

- Δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη.
- Δεν διαφυλάσσονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), οι ΦΗΜ, οι φορολογικές μνήμες και τα αρχεία των Φ.Η.Μ.
- Η οντότητα παραβιάζει ή παραποιεί ή επεμβαίνει κατά οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.).
- Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα δεν παρέχονται ευχερώς και αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και οι πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διάρκεια του ελέγχου».

Επειδή περαιτέρω στο Ν. 4172/2013 ορίζεται :

«Άρθρο 45 Υποκείμενα του φόρου

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, ...

Άρθρο 58 Φορολογικός συντελεστής

1. α) Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, εξαιρουμένων των πιστωτικών ιδρυμάτων που εμπίπτουν στην περ. β' της παρούσας παραγράφου, καθώς και οι υπόχρεοι των περ. β', γ', δ', ε', στ' και ζ' του άρθρου 45 που τηρούν απλογραφικά βιβλία, φορολογούνται με συντελεστή είκοσι τέσσερα τοις εκατό (24%) για τα εισοδήματα των φορολογικών ετών 2019 και 2020. Για τα εισοδήματα του φορολογικού έτους 2021 και εφεξής ο συντελεστής του προηγούμενου εδαφίου μειώνεται σε είκοσι δύο τοις εκατό (22%)».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.2859/00 :

«1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36,

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,

γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,

δ) **νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου** ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 του ν.2859/00 :

«3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

α) τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,

β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.

6. Ο υπόχρεος στο φόρο επιδεικνύει ή παραδίδει κάθε έγγραφο ή άλλο στοιχείο που του ζητούν για τη διεξαγωγή του ελέγχου».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 23§1 «Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης» του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.».

Επειδή σύμφωνα με τη Α1413/2019 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ :

«1. Σε περίπτωση που, κατά τη διενέργεια μερικών επιτόπιων ελέγχων για την διαπίστωση της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων της τήρησης των βιβλίων και της έκδοσης των

φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, για φορολογουμένους που ασκούν οποιαδήποτε δραστηριότητα ή διακινούν αγαθά (προληπτικοί έλεγχοι), ή σε περίπτωση που κατόπιν επεξεργασίας/αξιοποίησης κατασχεθέντων ή παραληφθέντων βιβλίων, εγγράφων, αρχείων, στοιχείων ή οποιασδήποτε άλλης πληροφορίας διαπιστώνεται μη έκδοση φορολογικών στοιχείων/λογιστικών αρχείων (παραστατικών) ή έκδοση ανακριβών φορολογικών στοιχείων/λογιστικών αρχείων (παραστατικών), εκδίδεται πράξη για την επιβολή του οριζόμενου από τις, κατά περίπτωση, διατάξεις των [άρθρων 54 παρ. 2](#) περ. η) ή [58Α παρ. 1 του Ν. 4987/2022](#) , προστίμου.

2. Στις περιπτώσεις της παραγράφου 1, μετά τη λήξη της προβλεπόμενης, από τις κατά περίπτωση διατάξεις, προθεσμίας υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., εκδίδεται από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας Ελεγκτικής Υπηρεσίας, εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου από το γραφείο, για τις φορολογίες αυτές, προκειμένου, λαμβάνοντας υπόψη την καταλογισθείσα παράβαση της μη έκδοσης ή της έκδοσης ανακριβούς φορολογικού στοιχείου/λογιστικού αρχείου (παραστατικού), να εκδοθούν οι σχετικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου με την προσθήκη της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης, τηρούμενης της διαδικασίας του [άρθρου 28 του Ν. 4987/2022](#)

6. Ο διενεργούμενος έλεγχος δεν αναζητά και δεν επεκτείνεται στο σύνολο των στοιχείων και πληροφοριών που τυχόν διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, προκειμένου να ολοκληρώνεται σε σύντομο χρονικό διάστημα και σε κάθε περίπτωση εντός δέκα πέντε (15) ημερών από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογουμένου ή σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην [παράγραφο 1 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ.](#)

7. Σε περίπτωση που, κατ' εφαρμογή της περίπτωσης 12 του πίνακα του άρθρου 1 της Δ.ΟΡΓ.Α 1115805 ΕΞ2017/31-7-2017 απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., όπως ισχύει, παρέχεται εξουσιοδότηση υπογραφής για την έκδοση της εντολής φορολογικού ελέγχου στη φορολογία εισοδήματος ή Φ.Π.Α. σε Προϊστάμενο Ελεγκτικής Υπηρεσίας διαφορετικής από αυτήν, της οποίας ο Προϊστάμενος έχει την αρμοδιότητα για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων, κατ' εφαρμογή του τελευταίου εδαφίου της στήλης 5 της περίπτωσης 27 του πίνακα του άρθρου 1 της προαναφερόμενης απόφασης, ο τελευταίος ενημερώνει σχετικά τον αρμόδιο για την έκδοση της εντολής φορολογικού ελέγχου για τη φορολογία εισοδήματος ή Φ.Π.Α. Προϊστάμενο, προκειμένου αυτός να ενεργήσει σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην παρούσα.

8. Στην έκθεση ελέγχου, που συντάσσεται στο πλαίσιο διενέργειας των προαναφερόμενων μερικών ελέγχων γραφείου, διατυπώνεται ρητή επιφύλαξη για το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης να επανέλθει, σε επόμενο χρόνο, με άλλη εντολή, που εμπεριέχει τη συγκεκριμένη φορολογική περίοδο, για να διενεργήσει άλλο μερικό ή πλήρη έλεγχο. Προς τούτο η Φορολογική Διοίκηση, εφόσον κρίνει ότι συντρέχει περίπτωση, αξιολογώντας και την υφισταμένη παράβαση της μη έκδοσης ή της έκδοσης ανακριβούς φορολογικού στοιχείου/λογιστικού αρχείου (παραστατικού), **δύνатаι να προσδιορίσει**

τη φορολογητέα ύλη και κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 27 του Ν. 4987/2022 και 28 του Ν. 4172/2013».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ΚΦΔ 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 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, στο άρθρο 64 του Κ.Φ.Δ. 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, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

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 το προσφεύγον ισχυρίζεται ότι εφόσον η φορολογική αρχή έκρινε τις ανωτέρω εισπράξεις ως δήθεν φορολογητέα κέρδη, όφειλε να λάβει υπόψη όλες τις δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για την απόκτησή τους. Προς τούτου προσκομίζει αθεώρητες καταστάσεις εσόδων – εξόδων των φορολογικών ετών 2018 -2020, καθώς και τιμολόγια αγοράς και δαπανών που έλαβε κατά τα επίμαχα φορολογικά έτη ζητώντας να ληφθούν υπόψη.

Επειδή ο παρόν έλεγχος διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, σε συνέχεια του μερικού ελέγχου που διενεργήθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης στην προσφεύγουσα οντότητα, δυνάμει των διατάξεων της Α1413/2019 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με τα αναγραφόμενα στην οικεία έκθεση ελέγχου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής για τα φορολογικά έτη 2018-2020, προκύπτει ότι ο έλεγχος προσδιόρισε τα αποτελέσματα (καθαρά κέρδη επιχειρηματικής δραστηριότητας) ως ακολούθως:

	ΦΟΡ.ΕΤΟΣ 2018	ΦΟΡ.ΕΤΟΣ 2019	ΦΟΡ.ΕΤΟΣ 2020
ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	7.314,52	9.733,87	5.169,35
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	7.314,52	9.733,87	5.169,35

Ομοίως προσδιορίστηκε ο ΦΠΑ ως ακολούθως :

	ΦΟΡ.ΕΤΟΣ 2018	ΦΟΡ.ΕΤΟΣ 2019	ΦΟΡ.ΕΤΟΣ 2020
Αξία φορολογητέων εκροών	7.314,52	9.733,87	5.169,35
Αξία φορολογητέων εισροών			
Φόρος εκροών	1.755,48	2.336,13	1.240,65
Φόρος εισροών			
Σύνολο για καταβολή	1.755,48	2.336,13	1.240,65

Επειδή, από την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, προκύπτει ότι η φορολογική αρχή κατά τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων (καθαρών φορολογητέων κερδών) του προσφεύγοντος, δεν έλαβε υπόψη κάθε διαθέσιμο στοιχείο, όπως ΜΥΦ, elenxis, δεδομένα από παρεμφερείς επιχειρήσεις κλπ, και δεν χρησιμοποίησε κάθε διαθέσιμη μέθοδο, όπως ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/13, με αποτέλεσμα να καταλήξει τελικά στον προσδιορισμό των φορολογητέων

κερδών με συντελεστή 100%, γεγονός το οποίο δεν μπορεί να συνάδει με τα κριτήρια και τις τεχνικές των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής, τις παραδεδεδγμένες αρχές της λογιστικής, με συνέπεια να μην παρέχεται η αιτιολογία της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων που απαιτούνται για την έκδοση των προσβαλλόμενων καταλογιστικών πράξεων φόρου εισοδήματος.

Επειδή η οδηγία **2006/112** του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας, προβλέπει τα ακόλουθα:

Στο άρθρο 1 παρ 2, ορίζεται ότι: «Η βασική αρχή του κοινού συστήματος του φόρου προστιθεμένης αξίας συνίσταται στην επιβολή επί των αγαθών και των υπηρεσιών ενός γενικού φόρου καταναλώσεως, ακριβώς αναλόγου προς την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών, όσος και αν είναι ο αριθμός των συναλλαγών, οι οποίες διενεργούνται κατά την πορεία της παραγωγής και της διανομής προ του σταδίου επιβολής του φόρου. Σε κάθε συναλλαγή ο φόρος προστιθεμένης αξίας, υπολογιζόμενος επί της τιμής του αγαθού ή της υπηρεσίας, με τον εφαρμοστέο στο αγαθό αυτό ή στην υπηρεσία αυτή συντελεστή, είναι απαιτητός μετ' αφαίρεση του ποσού του φόρου προστιθεμένης αξίας, ο οποίος επιβάρυνε άμεσα το κόστος των διαφόρων στοιχείων, τα οποία συνθέτουν την τιμή. Το κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας εφαρμόζεται μέχρι και του σταδίου του λιανικού εμπορίου.».

στο άρθρο 167, ορίζεται ότι: «Το δικαίωμα προς έκπτωση γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίον ο εκπεστέος φόρος γίνεται απαιτητός.»

Επειδή, κατά τη θεμελιώδη αρχή που διαπνέει το σύστημα των διατάξεων της οδηγίας ΦΠΑ, ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας επιβάλλεται σε κάθε συναλλαγή παραγωγής ή διανομής, αφού προηγουμένως αφαιρεθεί ο ΦΠΑ που επιβάρυνε άμεσα τις προηγουμένως πραγματοποιηθείσες πράξεις. Με την έκπτωση ΦΠΑ αποφεύγεται η πολλαπλή φορολόγηση (σώρευση φόρων) στο πλαίσιο της φορολόγησης σε όλα τα στάδια της καταναλωτικής αλυσίδας. Κατά πάγια νομολογία, του ΔΕΕ, το δικαίωμα των υποκειμένων στον φόρο προσώπων να εκπίπτουν από τον οφειλόμενο ΦΠΑ τον ΦΠΑ επί των εισροών ο οποίος οφείλεται ή καταβλήθηκε σε σχέση με τα αγαθά που απέκτησαν τα πρόσωπα αυτά ή τις υπηρεσίες που τους παρασχέθηκαν συνιστά θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ που έχει θεσπιστεί με τη νομοθεσία της Ένωσης (βλ., Υποθέσεις C-78/00, σκέψη 28, C-80/11 και C-142/11, σκέψη 37). **Το εν λόγω δικαίωμα προς έκπτωση το οποίο προβλέπεται στο άρθρο 167 της οδηγίας 2006/112 αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ και δεν μπορεί, καταρχήν, να περιορίζεται.** Ειδικότερα, το δικαίωμα αυτό ασκείται πάραυτα για το σύνολο των φόρων που έχουν επιβληθεί στις πράξεις εισροών (βλ., Υποθέσεις C-110/98 έως C-147/98, σκέψη 43, C-80/11 και C-142/11, σκέψη 38).

Επειδή, το σύστημα των εκπτώσεων αποβλέπει στο να απαλλάσσεται εντελώς ο επιχειρηματίας από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε στο πλαίσιο των οικονομικών δραστηριοτήτων του. Το κοινό σύστημα του ΦΠΑ εξασφαλίζει συνεπώς την ουδετερότητα ως προς τη φορολογική

επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι δραστηριότητες αυτές υπόκεινται κατ' αρχήν σε ΦΠΑ (βλ., Υποθέσεις C-110/98 έως C-147/98, σκέψη 44, C-80/11 και C-142/11, σκέψη 39). Από το άρθρο 168, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112 προκύπτει ότι, για τη γένεση του δικαιώματος εκπτώσεως, αφενός, ο ενδιαφερόμενος πρέπει να είναι «υποκείμενος στον φόρο» κατά την έννοια της εν λόγω οδηγίας και, αφετέρου, τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που προβάλλονται προς θεμελίωση του εν λόγω δικαιώματος πρέπει να χρησιμοποιούνται εκ των υστέρων από τον υποκείμενο στον φόρο για τις ανάγκες των δικών του φορολογητέων πράξεων και, σε επίπεδο εισροών, τα εν λόγω αγαθά ή υπηρεσίες πρέπει να παρέχονται από άλλον υποκείμενο στον φόρο (βλ. υποθέσεις C-324/11, σκέψη 26, C-277/14, σκέψη 28 και C-101/16 σκέψη 39). Όσον αφορά τον τρόπο ασκήσεως του δικαιώματος εκπτώσεως, ο οποίος σχετίζεται με την τήρηση τυπικών απαιτήσεων ή προϋποθέσεων, το άρθρο 178, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112 προβλέπει ότι ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να κατέχει τιμολόγιο εκδοθέν σύμφωνα με τα άρθρα 220 έως 236 και τα άρθρα 238 έως 240 αυτής. (βλ. Υπόθεση C-101/16 σκέψη 40).

Επειδή το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών αποτελεί κομβικό στοιχείο του κοινού συστήματος του Φ.Π.Α., καθόσον με αυτό επιτυγχάνεται η φορολογική ουδετερότητα του φόρου.

Επειδή, για την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως του φόρου αρκεί να έχει εκδοθεί ή να προσκομίζεται για την αγορά των επίμαχων αγαθών ή την παροχή των επίμαχων υπηρεσιών το οικείο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από το οποίο να αποδεικνύεται ότι πράγματι έλαβε χώρα η συναλλαγή που θεμελιώνει το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου (ΣΤΕ 483/2012 και ΣΤΕ 1030/2014).

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, εφόσον έκρινε ότι το προσφεύγον υπάγεται στη φορολογία Φ.Π.Α., καταλόγισε Φ.Π.Α. χωρίς να εξετάσει εάν υπήρχαν στην κατοχή του προσφεύγοντος νόμιμα φορολογικά στοιχεία για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, οι προσβαλλόμενες πράξεις εισοδήματος και ΦΠΑ των φορολογικών ετών 2018, 2019 και 2020 είναι νομικώς πλημμελείς και ακυρωτές, λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, που προβλέπεται στα άρθρα 28 και 64 του Ν. 4987/2022, και ως εκ τούτου οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν για τυπικούς λόγους.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν.4987/2022, όπως προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ.5 Ν.4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013) και του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ 1064/2017, σε συνδυασμό με τη διάταξη των παρ. 1 και 2γ' του άρθρου 36 του Ν. 4987/2022, σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια

φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, τηρώντας την προβλεπόμενη από το νόμο διαδικασία, ήτοι εντός **ενός (1) έτους** μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, στο οποίο αφορά.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό.

Επειδή το προσφεύγον ζητά επικουρικώς να του αναγνωριστεί το ποσό των 40€ για κάθε άτομο που αναφέρεται στους πίνακες των σελ. 49 – 67 των εκθέσεων ελέγχου για μία μόνο φορά ως συνδρομή προς το σωματείο.

Επειδή από τα γραμμάτια είσπραξης δεν προέκυψε καμία καταβολή εφάπαξ δικαιώματος εγγραφής όπως προβλέπεται από το Καταστατικό. Σε αρκετές περιπτώσεις καταβάλλονταν διαφορετικά ποσά συνδρομών, πρακτική που παραπέμπει περισσότερο σε γυμναστήρια. Σε κανένα από τα γραμμάτια είσπραξης δεν έχει επιβληθεί τέλος χαρτοσήμου 1,2% βάσει της απόφασης του Υπ. Οικονομικών, Σ.882/120/1982-ΦΕΚ 109B (Απόδοση τελών χαρτοσήμου) σύμφωνα με την οποία τα Αθλητικά Σωματεία υποχρεούνται στην επιβολή τελών χαρτοσήμου 1,2% σε όλες τις συνδρομές των μελών τους για τακτικές συνδρομές, έκτακτες συνδρομές ή οικονομικές ενισχύσεις.

Επειδή το προσφεύγον δεν τηρεί από την έναρξη λειτουργίας του Βιβλίο Μητρώου Μελών, στο οποίο καταγράφονται αναλυτικά όλα τα μέλη του σωματείου από την ημερομηνία εγγραφής τους σε αυτό, η καταβολή του τέλους εγγραφής, καθώς και των τακτικών μηνιαίων συνδρομών τους, η ημερομηνία τυχόν διαγραφής τους κλπ. και ως εκ τούτου δεν αποδεικνύεται από πουθενά ότι τα πρόσωπα που καταβάλουν συνδρομές αποτελούν μέλη του Σωματείου.

Επειδή τέλος δεν προκύπτει από πουθενά ότι τα έσοδα του Σωματείου (συνδρομές) πραγματοποιούνται για την εκπλήρωση του σκοπού του, ήτοι την ανάπτυξη και προαγωγή των ολυμπιακών αθλημάτων, τη συστηματική καλλιέργεια και την ανάπτυξη των δυνατοτήτων των αθλητών του για τη συμμετοχή τους σε αθλητικούς αγώνες.

Για όλους αυτούς τους λόγους δεν γίνεται δεκτό το ανωτέρω αίτημα του προσφεύγοντος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 08/09/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του αθλητικού σωματείου «.....» με ΑΦΜ και την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων για λόγους τυπικής πλημμέλειας.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.