



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 1.3.2023

Αριθμός απόφασης: 559

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 11.11.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με Α.Φ.Μ., με έδρα επί της οδού, κατά της υπ' αριθ. /2022 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου των άρθρων 58Α' παρ.1 και 54 παρ. 1η' & 2ε' του ΚΦΔ της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ, φορολογικού έτους 2022.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **11.11.2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη 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./2022 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα σύλλογο:

α. πρόστιμο ύψους 250,00 € σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58Α' παρ.1 του ΚΦΔ, λόγω μη έκδοσης 3 αποδείξεων παροχής υπηρεσιών άθλησης σε ισάριθμες περιπτώσεις αθλουμένων το χρονικό διάστημα 1.2.2022-30.4.2022 με αξία 30 € το μήνα για τον καθένα ήτοι σύνολο 270,00 € (= 30,00 € X 3 X 3), κατά παράβαση των εν λόγω διατάξεων, και
β. πρόστιμο ύψους 2.500,00 € σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ.2ε' του ΚΦΔ, λόγω μη τήρησης απλογραφικών βιβλίων στο φορολογικό έτος 2016, κατά παράβαση των εν λόγω διατάξεων της παρ.1η' του ως άνω άρθρου.

Η προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 22.9.2022 έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ΚΦΔ και του ν.4308/2014 της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ, σύμφωνα με την οποία στις 13.5.2022 διενεργήθηκε επιτόπιος έλεγχος στην έδρα του προσφεύγοντος αθλητικού πολιτιστικού συλλόγου και διαπιστώθηκε ότι εντός του χώρου των αθλητικών εγκαταστάσεων την ώρα του ελέγχου αθλούνταν τρεις μαθητές, ο, ο και, οι οποίοι, κατόπιν σχετικής ερώτησης των ελεγκτών, δήλωσαν ότι είχαν ξεκινήσει να αθλούνται στον εν λόγω σύλλογο από 01/02/2022 και κατέβαλαν 30 ευρώ μηνιαίως ο καθένας (ήτοι συνολικά 270 € = 30 ευρώ X 3 μήνες X 3 μαθητές) και δεν είχαν λάβει καμία απόδειξη παροχής υπηρεσιών. Κατόπιν ερώτησης των ελεγκτών προς τον υπεύθυνο κατά την ώρα του ελέγχου εάν οι τρεις μαθητές ήταν μέλη του συλλόγου, απάντησε ότι ήταν απλοί μαθητές και δεν ήταν μέλη του συλλόγου. Εν συνεχεία ζητήθηκαν τα βιβλία για τη λειτουργία του συλλόγου, αλλά ο ως άνω υπεύθυνος δήλωσε ότι δεν τηρούνταν βιβλία εσόδων εξόδων παρά μόνο το βιβλίο ταμείου του συλλόγου που δεν ήταν ενημερωμένο έως την ημέρα του ελέγχου.

Κατόπιν των ανωτέρω κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα σημείωμα διαπιστώσεων/κλήση σε ακρόαση επί των οποίων ο προσφεύγων σύλλογος δεν υπέβαλε τις απόψεις του στη Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Νομική πλημμέλεια ένεκα εσφαλμένης ερμηνείας και εφαρμογής του νόμου. Ο προσφεύγων σύλλογος δεν είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικών βιβλίων, δεδομένου ότι έχει αποκλειστικά μη κερδοσκοπικό χαρακτήρα. Σκοπός του συλλόγου είναι η ανάπτυξη προαγωγή και καλλιέργεια του αθλητισμού και του αθλητικού εν γένει πνεύματος, και εν προκειμένω η λειτουργία τμήματος πάλης εμπίπτει στους καταστατικούς σκοπούς του και δεν έχει απωλεσθεί ο μη κερδοσκοπικός χαρακτήρας του.

Η φορολογική αρχή αποκρύπτει ότι όλα τα άτομα που βρέθηκαν να αθλούνται την ώρα του ελέγχου ήταν μέλη του συλλόγου όπως αυτό προκύπτει από τα αντίγραφα των σελίδων του βιβλίου μελών με αρ. 79-104 και το αντίγραφο του δελτίου αθλητή του, που προσκομίστηκαν με την παρούσα προσφυγή.

Οι υπηρεσίες μαθημάτων πάλης παρέχονται αποκλειστικά και μόνο στα μέλη του συλλόγου και σε καμία περίπτωση δεν είναι δυνατόν να συμμετάσχει άτομο που δεν είναι εγγεγραμμένο μέλος στον σύλλογο. Τα μέλη του συλλόγου δεν καταβάλλουν καμία αμοιβή για τις υπηρεσίες του γυμναστηρίου του παρά μόνο την προβλεπόμενη μηνιαία συνδρομή. Δεν τεκμηριώνεται

από την έκθεση ελέγχου ότι ο σύλλογος παρείχε την ώρα του ελέγχου υπηρεσίες σε μη μέλη. Δεν υφίσταται στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού καθώς μόνο μέλη του συλλόγου έχουν πρόσβαση στις δραστηριότητές του.

Εν προκειμένω δεν είχαν εκδοθεί αποδείξεις γιατί ο σύλλογος δεν είχε λάβει χρήματα. Οι αποδείξεις εκδίδονται με την καταβολή του ποσού της συνδρομής, ωστόσο σύμφωνα με το από 16.12.2018 πρακτικό ΔΣ του συλλόγου, που προσκομίζεται με την παρούσα προσφυγή, τα μέλη έχουν τη δυνατότητα να καταβάλουν την συνδρομή τμηματικά.

2. Μη νόμιμη και πλημμελής αιτιολογία.

3. Παράβαση της αρχής της αναλογικότητας. Η φορολογική αρχή επέλεξε να επιβάλει ένα υπέρογκο πρόστιμο χωρίς να αιτιολογεί τη επιβολή τη ανώτατης κλίμακας του προστίμου.

Επειδή, με το άρθρο 21 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισης της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Ειδικά, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα στα έσοδα από επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται τα έσοδα από την παραγωγή γεωργικών, πτηνοτροφικών, κτηνοτροφικών, δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων.

....3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους. Κάθε τρεις ομοειδείς συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα εντός ενός εξαμήνου θεωρούνται συστηματική διενέργεια πράξεων. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται για τους τίτλους του άρθρου 42 που αποτελούν αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε οργανωμένη ή μη αγορά ή πολυμερή μηχανισμό διαπραγμάτευσης, συμπεριλαμβανομένης και της Εναλλακτικής Αγοράς του Χρηματιστηρίου Αθηνών, ή για τα ομόλογα που εκδίδονται από εισηγμένες εταιρείες, καθώς και για τα κρατικά ομόλογα. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να προβλέπεται η εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου και σε κάθε άλλη ρυθμιζόμενη αγορά ή άλλους τίτλους. Σε περίπτωση συναλλαγών που αφορούν ακίνητα, η περίοδος του δεύτερου εδαφίου είναι δύο (2) έτη. Δεν λαμβάνεται υπόψη κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, η πράξη πώλησης περιουσιακού στοιχείου από φυσικό πρόσωπο, το οποίο έχει αποκτηθεί αιτία κληρονομιάς ή με χαριστική αιτία από συγγενείς μέχρι δεύτερου βαθμού ή έχει διακρατηθεί για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των πέντε (5) ετών.».

Επειδή, με το άρθρο 45 περιπτ. γ' 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, σύμφωνα με το άρθρο 1 «Πεδίο εφαρμογής» του ν.4308/2014: «1. Για την εφαρμογή των ρυθμίσεων αυτού του νόμου λαμβάνονται υποχρεωτικά υπόψη οι ορισμοί του παραρτήματος Α' .

2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:

α) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρείας, της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, της ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρείας και της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας.

β) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας, όταν όλοι οι άμεσοι ή έμμεσοι εταίροι των προσώπων αυτών έχουν περιορισμένη ευθύνη λόγω του ότι είναι είτε νομικά πρόσωπα της περίπτωσης α' της παρούσας παραγράφου ή άλλου νομικού τύπου συγκρίσιμου με τα νομικά πρόσωπα της περίπτωσης αυτής.

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.

δ) Οι φορείς της Γενικής Κυβέρνησης του άρθρου 14 του ν. 4270/2014 (Α' 143) οι οποίοι μέχρι τη θέση σε ισχύ του παρόντος είχαν την υποχρέωση εφαρμογής του Π.Δ. 1123/1980 (Α' 283).

ε) Οι φορείς του δημοσίου τομέα του άρθρου 14 του ν. 4270/2014 εκτός Γενικής Κυβέρνησης οι οποίοι μέχρι τη θέση σε ισχύ του παρόντος είχαν την υποχρέωση εφαρμογής του Π.Δ. 1123/1980.»

Επειδή, σύμφωνα με το παράστημα Α: ΟΡΙΣΜΟΙ του ν.4308/2014: «Οντότητα (entity): Οντότητα είναι κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή ένωση προσώπων, με ή χωρίς νομική προσωπικότητα, επιχείρηση ή οργανισμός κερδοσκοπικού ή μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, που ανήκει στον ιδιωτικό ή στον δημόσιο τομέα.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1003/31-12-2014 «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις»: «Άρθρο 1: Πεδίο εφαρμογής Παράγραφος 1 (ορισμοί)

1.1.1 Η παράγραφος αυτή ορίζει ότι οι παρατιθέμενοι ορισμοί στο παράρτημα Α λαμβάνονται υποχρεωτικά υπόψη για την εφαρμογή των ρυθμίσεων του νόμου. Η χρήση των ορισμών στοχεύει στην ομοιόμορφη, ορθή και ασφαλή εφαρμογή του νέου νομοθετικού πλαισίου.

Παράγραφος 2 (υποκείμενες οντότητες).

1.2.1 Με την παράγραφο 2 καθορίζονται οι οντότητες που υπάγονται στο σύνολο των διατάξεων αυτού του νόμου. Ιδιαίτερα, με την περίπτωση (γ) της παραγράφου 2 υπόκειται στις ρυθμίσεις του νόμου και κάθε οντότητα που βάσει της φορολογικής ή άλλης νομοθεσίας υποχρεούνται στην τήρηση λογιστικών αρχείων.

1.2.2 Ενδεικτικά, στην περίπτωση (γ) της παραγράφου 2 εντάσσονται οι αστικές εταιρείες κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, οι συνεταιρισμοί, οι δικηγορικές εταιρίες, οι κοινοπραξίες, καθώς και οποιαδήποτε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα, που αποκτά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. **Ακόμη εντάσσονται τα Ν.Π.Ι.Δ., τα σωματεία, οι σύλλογοι, οι ενώσεις προσώπων και γενικά μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα, εφόσον αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. ...**

3.12.9 Συνοπτικά, απλογραφικό λογιστικό σύστημα εφαρμόζουν οι πολύ μικρές οντότητες της παρ. 2γ του άρθρου 1 που δεν συντάσσουν ισολογισμό. Ενδεικτικά:

α) Οι ομόρρυθμες εταιρείες, οι ετερόρρυθμες εταιρείες, οι ατομικές επιχειρήσεις, οι αστικές εταιρείες κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, οι δικηγορικές εταιρείες, οι κοινοπραξίες, καθώς και οποιαδήποτε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα, που αποκτά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, με κύκλο εργασιών μέχρι και 1.500.000 ευρώ (οντότητες της παραγράφου 2(γ) του άρθρου 1 του Ν. 4308/2014). ...

γ) Τα μη κερδοσκοπικά Ν.Π.Ι.Δ. (σωματεία, σύλλογοι, ενώσεις προσώπων κ.λπ.), εφόσον αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, με κύκλο εργασιών μέχρι και 1.500.000 ευρώ.»

Επειδή, σύμφωνα με όσα ορίζονται στις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) 'Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος': 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.

2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία:

α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας. β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

3. Το λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα σε ένα πρόσωπο, που διαθέτει τις απαιτούμενες γνώσεις και εμπειρία, να αποκτά, εντός ευλόγου χρόνου, κατανόηση της δομής και της λειτουργίας του, των τηρούμενων αρχείων στα οποία καταχωρούνται οι συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας, καθώς και της χρηματοοικονομικής κατάστασης στην οποία βρίσκεται η οντότητα.

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.

11. Στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλία) καταχωρείται η ημερομηνία έκδοσης ή λήψης, κατά περίπτωση, του σχετικού παραστατικού.

14. Τα λογιστικά αρχεία πρέπει να είναι διαθέσιμα στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα και στις αρμόδιες αρχές εντός ευλόγου χρόνου από σχετική ειδοποίηση, εκτός εάν άλλη νομοθεσία απαιτεί άμεση πρόσβαση ή ρυθμίζει διαφορετικά το θέμα. ...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 12 του ν.4308/2014 «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.

2... 3... 4...5. Με στοιχείο λιανικής πώλησης εξομοιώνεται κάθε άλλο έγγραφο που περιλαμβάνει τα δεδομένα του στοιχείου λιανικής πώλησης και αντίτυπο αυτού παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.

6... 7...8. Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο ν. 1809/1988 κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου.

9...10. Οι οντότητες δύνανται να εκδίδουν τα στοιχεία λιανικής πώλησης με τη χρήση υπηρεσιών παρόχου ηλεκτρονικής έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης, αντί της χρήσης φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών της παραγράφου 8.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13§1 του ν.4308/2014 «Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται:

α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής. Όταν η παράδοση των πωλούμενων αγαθών γίνεται από τρίτο, το στοιχείο λιανικής πώλησης εκδίδεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την παράδοση.

β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας.

γ) Σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού.

δ) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το παραστατικό της πώλησης εκδίδεται όταν μέρος της αμοιβής καθίσταται απαιτητό για το μέρος της υπηρεσίας ή του έργου που έχει ολοκληρωθεί και σε κάθε περίπτωση με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας ή του έργου.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 2§1 του ν. 2859/2000: «Αντικείμενο του φόρου είναι: α) Η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα, ...»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 3 του ν. 2859/2000: «1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής, ...»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 4§1 του ν. 2859/2000: «Οικονομική δραστηριότητα, κατά την έννοια της διάταξης της παραγράφου 1 του άρθρου 3, θεωρείται οποιαδήποτε από τις δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή αυτού που παρέχει υπηρεσίες.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 8§1 του ν. 2859/2000: «Παροχή υπηρεσιών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη που δε συνιστά παράδοση αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 έως 7. Η πράξη αυτή μπορεί να συνίσταται ιδίως σε: α) μεταβίβαση ή παραχώρηση της χρήσης ενός άυλου αγαθού, β) υποχρέωση για παράλειψη ή ανοχή μιας πράξης ή κατάστασης.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν. 2859/2000: «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, ιστ) η Παροχή υπηρεσιών πολιτιστικής ή μορφωτικής φύσης και η στενά συνδεδεμένη με αυτές Παράδοση αγαθών, από νομικά πρόσωπα ή άλλους οργανισμούς ή ιδρύματα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, τα οποία λειτουργούν νόμιμα και έχουν σκοπούς πολιτιστικούς ή μορφωτικούς, εφόσον δεν οδηγούν σε στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού. Στις υπηρεσίες αυτές περιλαμβάνονται ιδίως οι παρεχόμενες σε επισκέπτες μουσείων, μνημείων, αρχαιολογικών ή άλλων παρόμοιων χώρων, καθώς και η οργάνωση καλλιτεχνικών εκδηλώσεων, εκθέσεων και διαλέξεων, ιη) η Παροχή υπηρεσιών και η Παράδοση αγαθών από τα πρόσωπα που αναφέρονται στις περιπτώσεις δ`, θ`, ιβ`, ιδ`, ιε` και ιστ` της παραγράφου αυτής, με την ευκαιρία εκδηλώσεων που οργανώνονται από αυτά για την οικονομική τους ενίσχυση, ιη) η παροχή υπηρεσιών και η παράδοση αγαθών από τα πρόσωπα που αναφέρονται στις περ. δ`, θ`, ιβ`, ιδ`, ιε` και ιστ` της παραγράφου αυτής, με την ευκαιρία εκδηλώσεων που οργανώνονται από αυτά για την οικονομική τους ενίσχυση, και οι οποίες οργανώνονται προς αποκλειστικό όφελός τους, με τον όρο ότι η απαλλαγή των εκδηλώσεων δεν υπερβαίνει τις τέσσερις (4) κατ` έτος και το όριο των σχετικών συναλλαγών ανά έτος δεν υπερβαίνει τις είκοσι χιλιάδες (20.000) ευρώ κατόπιν σχετικής υπεύθυνης δήλωσης προς την αρμόδια Φορολογική Αρχή τουλάχιστον πέντε (5) εργάσιμες ημέρες πριν από την εκδήλωση και εφόσον η απαλλαγή αυτή δεν προκαλεί κίνδυνο στρέβλωσης των όρων του ανταγωνισμού.....»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 13 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1) Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ότι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.

2) Τα λογιστικά αρχεία, φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί πρέπει να διαφυλάσσονται κατ' ελάχιστον: α) για διάστημα πέντε (5) ετών από την λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους εντός του οποίου υπάρχει η υπαρκτή υποχρέωση υποβολής δήλωσης, ή β)..., ή γ) ...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 54 του ΚΦΔ: «Διαδικαστικές παραβάσεις 1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: ... η. δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του ... 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:... ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, στις περιπτώσεις ε`, ζ`, η` και ιδ` της παραγράφου 1 ... »

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 58Α του ΚΦΔ: «Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα: 1. Έσε 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, στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αποτυπώνονται στην από 22.9.2022 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ, ο προσφεύγων σύλλογος παρείχε υπηρεσίες άθλησης σε 3 μαθητές, τον, και τον, οι οποίοι δεν ήταν μέλη του συλλόγου, έναντι αμοιβής, χωρίς να έχουν εκδοθεί οι σχετικές αποδείξεις παροχής υπηρεσιών, και χωρίς να τηρούνται βιβλία. Αναλυτικότερα, σύμφωνα με την ανωτέρω έκθεση, οι 3 ως άνω μαθητές δήλωσαν στους ελεγκτές ότι είχαν ξεκινήσει να αθλούνται στον εν λόγω σύλλογο από 01/02/2022 και κατέβαλαν 30 ευρώ μηνιαίως ο καθένας (ήτοι συνολικά 270 € = 30 ευρώ X 3 μήνες X 3 μαθητές) και δεν είχαν λάβει καμία απόδειξη παροχής υπηρεσιών. Σύμφωνα, δε, με τον υπεύθυνο κατά την ώρα του ελέγχου οι εν λόγω μαθητές δεν ήταν μέλη του συλλόγου, και ο προσφεύγων σύλλογος δεν τηρούσε βιβλία εσόδων εξόδων παρά μόνο το βιβλίο ταμείου του συλλόγου, το οποίο σύμφωνα με την ανωτέρω έκθεση ελέγχου, δεν ήταν ενημερωμένο έως την ημέρα του ελέγχου, ούτε περαιτέρω προκύπτει από την ως άνω έκθεση ότι επιδείχθηκε το βιβλίο μελών του συλλόγου.

Επειδή, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην ως άνω έκθεση ελέγχου, καθώς και τα αναφερόμενα στο από 17.11.2022 έγγραφο απόψεων της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ επί της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, ο προσφεύγων σύλλογος ασκούσε ταυτόχρονα τη δραστηριότητα του γυμναστηρίου και είχε υποχρέωση εφαρμογής των διατάξεων των ΕΛΠ, ήτοι της τήρησης απλογραφικών βιβλίων και έκδοσης φορολογικών στοιχείων για τις παρεχόμενες υπηρεσίες που δεν εντάσσονται στους σκοπούς του καταστατικού του.

Επειδή, η παροχή υπηρεσιών από το προσφεύγον σωματείο σε τρίτα πρόσωπα / μη μέλη συνιστά άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας και σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1003/2014 υπόκειται στις ρυθμίσεις του ν. 4308/2014 και υποχρεούται στην τήρηση λογιστικών αρχείων.

Επειδή, ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ισχυρίζεται ότι έχει αποκλειστικά μη κερδοσκοπικό χαρακτήρα με σκοπό την ανάπτυξη προαγωγή και καλλιέργεια του αθλητισμού και του αθλητικού εν γένει πνεύματος. Προβάλλει τον ισχυρισμό ότι όλα τα άτομα που βρέθηκαν να αθλούνται την ώρα του ελέγχου ήταν μέλη του συλλόγου. Περαιτέρω, ισχυρίζεται ότι οι υπηρεσίες μαθημάτων πάλης παρέχονται αποκλειστικά και μόνο στα μέλη του συλλόγου, τα οποία δεν καταβάλλουν καμία αμοιβή για τις υπηρεσίες του γυμναστηρίου του παρά μόνο την προβλεπόμενη μηνιαία συνδρομή. Επιπροσθέτως, προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι στις υπό κρίση περιπτώσεις δεν είχαν εκδοθεί αποδείξεις γιατί ο σύλλογος δεν είχε λάβει χρήματα.

Προς επίρρωση του ισχυρισμού ότι οι εν λόγω μαθητές ήταν μέλη, προσκομίζονται με την παρούσα προσφυγή, μεταξύ άλλων, απλά φωτοαντίγραφα των σελίδων του βιβλίου μελών, με αρ. 79-104, του συλλόγου, στις οποίες καταγράφονται ως μέλη οι εν λόγω μαθητές. Συγκεκριμένα, είναι καταγεγραμμένα ως μέλη ο με ημερομηνία εγγραφής την 9.11.2019, ο με ημερομηνία εγγραφής την 31.3.2022 και ο με ημερομηνία εγγραφής την 13.4.2022.

Ωστόσο, οι ως άνω προβαλλόμενοι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος έρχονται σε πλήρη αντίθεση με τις ανωτέρω διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως έχουν αποτυπωθεί στην από 22.9.2022 έκθεση ελέγχου, αναφορικά με τα πραγματικά περιστατικά και αποδεικτικά στοιχεία. Αναλυτικότερα, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου, οι εν λόγω μαθητές είχαν ξεκινήσει να αθλούνται στον σύλλογο από την 01/02/2022, κατέβαλαν 30 ευρώ μηνιαίως ο καθένας, και δεν ήταν εγγεγραμμένα μέλη του συλλόγου.

Επειδή, η έκθεση ελέγχου που συντάσσεται από τα φορολογικά όργανα αποτελεί δημόσιο έγγραφο (άρθρο 169 § 1 ΚΔΔ) και έχει την αποδεικτική αξία που ορίζει το άρθρο 171§§1 & 4 ΚΔΔ, αποτελεί δηλαδή πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται ότι έγιναν από τον συντάκτη της ή ενώπιον αυτού, προς τα οποία μόνον για πλαστότητα μπορεί να προσβληθεί.

Επειδή, για τις υπό κρίση παραβάσεις επιβλήθηκαν με την προσβαλλόμενη πράξη τα πρόστιμα που ρητώς ορίζονται με τις διατάξεις των άρθρων 58Α' παρ.1 & 54 παρ.2ε' του ΚΦΔ.

Επειδή στην ως άνω έκθεση ελέγχου αναφέρονται όλα τα πραγματικά περιστατικά και αποδεικτικά στοιχεία, τα οποία είναι απαραίτητα για τη στοιχειοθέτηση των αποδιδόμενων παραβάσεων και την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **11.11.2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., και την επικύρωση της προσβαλλόμενης πράξης.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:
Φορολογικό έτος 2022**

Αρ. /2022 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου

Πρόστιμο του άρθρου 58Α' παρ.1 του ΚΦΔ 250,00 €

Πρόστιμο του άρθρου 54 παρ.2ε' του ΚΦΔ 2.500,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.