



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 534

ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα, 29/05/2018

Αριθμός απόφασης: 2768

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

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

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **29/01/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με την επωνυμία, ΑΦΜ, με έδρα στην ΑΘΗΝΑ επί της οδού κατά της υπ' αριθ. /28-12-2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, οικον. έτους 2012 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011), και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. /28-12-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, οικον. έτους 2012 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011), της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την από 28/12/2017 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **29/01/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με την επωνυμία, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά

την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./28-12-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2011), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ομοσπονδίας φόρος ποσού 12.306,06€, πλέον πρόσθετος φόρος, λόγω ανακρίβειας της δήλωσης, ποσού 14.767,27€, ήτοι συνολικό ποσό **27.073,33€**. Η ως άνω διαφορά φόρου εισοδήματος προέκυψε από το πόρισμα της από 28/12/2017 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ν.2238/1994 της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, σύμφωνα με το οποίο ο έλεγχος αφού **έκρινε** ότι τα έσοδα από την εκπαίδευση της δεν πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του μη κερδοσκοπικού σκοπού της διότι δεν έχει εκπαιδευτικό σκοπό υπό την έννοια ότι δεν αποτελεί εκπαιδευτήριο ή σχολή ή κάτι αντίστοιχο αλλά έχει αναπτύξει αυτή ως παρεμπίπτουσα δραστηριότητα την οποία προσφέρει με πρόσθετη αμοιβή (πρόσθετη απ' αυτή της συνδρομής των μελών της) **προέβη** σε φορολόγηση των εσόδων αυτών έστω και αν διατίθενται για την εκπλήρωση του μη κερδοσκοπικού σκοπού της.

Συγκεκριμένα, σύμφωνα με το ως άνω πόρισμα ο έλεγχος έλαβε υπόψη του τα έσοδα και τα έξοδα όπως αυτά έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα από την ελεγχόμενη βιβλία β' κατηγορίας, μη αναγνωρίζοντας τα έξοδα τα οποία καταχωρήθηκαν στα βιβλία, ως δαπάνες, χωρίς δικαίωμα έκπτωσης και συνεπώς αφορούν το κεφαλαιουχικό χαρακτήρα της προσφεύγουσας, ήτοι αναγνώρισε δαπάνες ύψους 50.375,40€ από τις καταχωρημένες στο βιβλίο εσόδων εξόδων ύψους 63.382,50€. Εν συνεχεία, ο έλεγχος προσδιόρισε συνολικό φορολογούμενο εισόδημα ύψους **53.504,60€**.

Ο ως άνω έλεγχος διενεργήθηκε, δυνάμει της με αριθ./2-11-2017 εντολής μερικού ελέγχου, η οποία εκδόθηκε συνεπεία του με αριθ. ΕΜΠ/23-06-2016 (αρ. πρωτ. Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ/01-07-2016) πληροφοριακού δελτίου της Περιφερειακής Διεύθυνσης Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος Αττικής – Αιγαίου Α' Υποδ/νση – τμήμα β'.

Ο προσφεύγουσα ομοσπονδία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως και επικουρικώς την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Η κατά παράβαση του οικείου νομοθετικού και κανονιστικού πλαισίου καταλογισμός φόρου εισοδήματος για το οικ. έτος 2012 από τη λειτουργία των σχολών και Συγκεκριμένα ο καταλογισμός φόρου σε βάρος τους είναι σε αντίθεση με τις διατάξεις του άρθρου 99 του ν.2238/94 και της ΝΣΚ 383/1973, καθώς σύμφωνα με το άρθρο 2§2ι του καταστατικού της ομοσπονδίας η λειτουργία των ως άνω σχολών εμπίπτει στους κύριους μη κερδοσκοπικούς σκοπούς της προσφεύγουσας, συνδέεται δε άμεσα με το ενδιαφέρον της ομοσπονδίας να παράσχει την πλέον σύγχρονη εκπαίδευση και κατάρτιση στους Έλληνες οδηγούς που διενεργούν εμπορικές και οδικές μεταφορές. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της επικαλείται την 162/2015 γνωμοδότηση του ΝΣΚ σύμφωνα με την οποία έχει κριθεί ότι η ίδρυση και η λειτουργία των εν λόγω σχολών είναι σύμφωνη με τον μη κερδοσκοπικό σκοπό

της προσφεύγουσας, ο οποίος δεν αίρεται από το γεγονός ότι στις σχολές αυτές παρέχεται εκπαίδευση επ' αμοιβή και σε μη μέλη της προσφεύγουσας. Η ίδρυση των δεν καθιστά την προσφεύγουσα επιτηδευματία και τα έσοδα από τη δραστηριότητα αυτή δεν αποτελούν κέρδος.

2. Η μη νόμιμη απόρριψη από τον έλεγχο των καταχωρημένων στα βιβλία της δαπανών για τη λειτουργία των στην Αθήνα και στην Θεσ/νικη. Ο έλεγχος αναπιολόγητα και παράνομα αναγνώρισε μόνο δαπάνες ύψους 50.375,40€ από τις νόμιμα καταχωρημένες στο βιβλίο εσόδων εξόδων ύψους 63.382,50€. Συνεπώς και όλως επικουρικός, σε κάθε περίπτωση το συνολικό φορολογητέο εισόδημα δεν θα μπορούσε να είναι το ποσό των 53.504,60€ αλλά το ποσό των 40.322,5€. Επομένως, τα πορίσματα του ελέγχου ως προς τη βάση υπολογισμού του φόρου καθίστανται παράνομα, στο μέτρο που δεν εξειδικεύουν ποιες ακριβώς δαπάνες και ποια παραστατικά δεν αναγνωρίστηκαν φορολογικά και επί τη βάσει ποιών διατάξεων δεν αναγνωρίστηκαν, όπως τουλάχιστον επιτάσσει το άρθρο 28§2 του ΚΦΔ.
3. Η ακυρότητα του διενεργηθέντος ελέγχου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25§4 του ΚΦΔ. Συγκεκριμένα, η διενέργεια του συγκεκριμένου ελέγχου έλαβε χώρα δυνάμει έξι συνολικά εντολών ενώ σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις επιτρέπεται η άπαξ παράταση της διάρκειας του ελέγχου για έξι μήνες, ενώ μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις επιτρέπεται η περαιτέρω παράταση για έξι ακόμη μήνες. Εν προκειμένω, ο έλεγχος σε κανένα σημείο της έκθεσης δεν εξειδικεύει ποια ήταν η εξαιρετική περίπτωση πέραν της ευθύνης των αρμοδίων οργάνων που επέβαλε την παράταση του οικείου ελέγχου έως 31/12/2017.

Επειδή, σύμφωνα με την διάταξη του άρθρου 99 παρ. 1 περ. ε' του Ν. 2238/1994, οι αστικές μη κερδοσκοπικές εταιρείες φορολογούνται μόνο για το καθαρό εισόδημα **από εκμίσθωση ακινήτων και από κινητές αξίες**. Δεν αποτελούν αντικείμενο φορολογίας τα λοιπά εισοδήματα αυτών των νομικών προσώπων, καθώς και τα κάθε είδους άλλα έσοδά τους που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους.

Επειδή, ο δικαιολογητικός λόγος φορολογικής απαλλαγής, που συνίσταται στην ενίσχυση του μη κερδοσκοπικού σκοπού, συντρέχει για όλα τα έσοδα που αποδεδειγμένα διατίθενται για τους σκοπούς της αστικής μη κερδοσκοπικής εταιρείας, ενώ όπου ο νομοθέτης θέλησε την επιβολή φόρου, ανεξαρτήτως του επιδιωκόμενου σκοπού, το θέσπισε δια της ρητής και αναμφίβολης έννοιας της διατάξεως του πρώτου εδαφίου της ίδιας περ ε' της παρ. 1 του άρθρου 99 του Ν. 2238/1994 (Ολομέλεια ΝΣΚ 220/2004, Γνωμοδότηση Ολ ΝΣΚ 671/1998, 1144/1998, 681/1997).

Επειδή, σύμφωνα με την με αρ. **220/2004 γνωμοδότηση του ΝΣΚ** «πάντως στα πλαίσια του καταστατικού (ενδεχόμενη) οικονομική δράση αστικής εταιρείας, αναγκαία προς αντιμετώπιση των δαπανών των σχετικών κοινωφελών δραστηριοτήτων της δεν δύναται να θεωρηθεί ότι κλονίζει την αποκλειστικότητα του επιδιωκόμενου σκοπού, εφόσον, βεβαίως, δεν άγει σε κερδοσκοπία και τα τυχόν πραγματοποιηθέντα, από την συναφή δραστηριότητα έσοδα διατίθενται για την προώθηση των σκοπών αυτής (προβλ. ΣτΕ 3139-3141/1971, Ολ ΝΣΚ 196/74,241/76)... Περαιτέρω, κατά την έννοια των

ιδίων διατάξεων για να θεωρηθεί ένα νομικό πρόσωπο μη κερδοσκοπικό, απαιτείται κατ'αρχήν, να μην έχει στο καταστατικό του, ως σκοπό του την απόκτηση κερδών, εάν δε λειτουργεί πράγματι υπό όρους διαφόρους των οριζομένων στο καταστατικό, απαιτείται επίσης να μην έχει ούτε κατά τους όρους αυτούς, ως σκοπό την απόκτηση κέρδους, Εξάλλου συντρεχουσών των ανωτέρω προϋποθέσεων, το νομικό πρόσωπο διατηρεί τον χαρακτήρα του, ως μη κερδοσκοπικού, και αν από την δραστηριότητά του αποκομίζει έσοδα προς κάλυψη των δαπανών του και έχει ενδεχομένως περίσσειμα (κέρδος), που αποδεδειγμένως προς περαιτέρω ανάπτυξη της δραστηριότητας του και προώθηση του σκοπού του (ΣΤΕ 1569/69, 249/75, 3139/71, 3132/81 κ.α.). Επίσης, ενόσω διατηρεί τον ως άνω χαρακτήρα του εξακολουθεί να φορολογείται μόνον για το εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων και από κινητές αξίες και όχι για τα λοιπά εισοδήματα αυτού, τα οποία θα υπαχθούν σε φορολογία μόνον εάν αναιρεθεί τελικώς ο μη κερδοσκοπικός χαρακτήρας του.»

Επειδή, κατ' άρθρο 78 ΑΚ το σωματείο είναι ένωση, τουλάχιστον 20 προσώπων, που επιδιώκει σκοπό με κερδοσκοπικό Ο σκοπός του σωματείου δεν επιτρέπεται να αποβλέπει κατά κύριο λόγο στην επίτευξη κέρδους για το ίδιο ή για τα μέλη του. Αυτό όμως δεν σημαίνει ότι απαγορεύεται η επιδίωξη, με τις δραστηριότητες του σωματείου, κάθε οικονομικού αποτελέσματος, αρκεί να επιδιώκεται προκειμένου να εξευρεθούν οι αναγκαίοι πόροι για την εκπλήρωση του σκοπού του και την εξυπηρέτηση των σχετικών με το σκοπό αυτό συμφερόντων των μελών του (πρβλ ΔΕφΑθ 3622/2013).

Επειδή, με την αριθμ. **383/1973** γνωμοδότησή του, το ΝΣΚ γνωμοδότησε ότι, **τα εισοδήματα των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που προκύπτουν από δραστηριότητα η οποία δεν συνιστά άσκηση της μη κερδοσκοπικής αποστολής αυτών, δεν απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος έστω και αν διατίθενται προς εκπλήρωση του μη αποβλέποντος σε κέρδη σκοπού αυτών**, αφού ο νόμος θέτει ως προϋπόθεση ότι τα εισοδήματα που αποκτούν νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα από την άσκηση εμπορικής εκμετάλλευσης δεν απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος, εφόσον τα εισοδήματα αυτά δεν πραγματοποιήθηκαν κατά την άσκηση της μη κερδοσκοπικής δραστηριότητας τους (Ν.6936/1223/ΠΟΛ.167/197 διαταγή).

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ. 1123/2015** (αναφέρεται στις διατάξεις του ν.4172/2013, που ισχύουν από 01/01/2014):

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

1. Με τις διατάξεις της περ.γ' του άρθρου 45 του Ν.4172/2013 ορίζεται, ότι σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπόκεινται τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή και στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους σωματεία και ιδρύματα, με εξαίρεση μόνο τα κάθε είδους έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους, τα οποία δεν αποτελούν αντικείμενο φόρου.

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

και τα δικαιώματα εγγραφής των μελών τους, τα έσοδα από εράνους, κρατικές επιχορηγήσεις, χορηγίες ιδιωτών ή επιχειρήσεων, δωρεές τρίτων, λαχειοφόρους κληρώσεις, από διαφημίσεις που καταχωρούνται σε περιοδικά που εκδίδονται και διανέμονται μόνο στα μέλη τους δωρεάν, καθώς και τα έσοδα από τη διάθεση φυλλαδίων και λοιπών εντύπων πνευματικού περιεχομένου των Ιερών Μονών (σχετική η αριθ. 389/2000 Γνωμοδότηση του ΝΣΚ).

Αντίθετα, τα έσοδα που αποκτούν τα πιο πάνω πρόσωπα από δραστηριότητα η οποία δεν συνιστά άσκηση της μη κερδοσκοπικής αποστολής τους αποτελούν αντικείμενο φορολογίας, έστω και αν διατίθενται για την εκπλήρωση του μη κερδοσκοπικού σκοπού τους, δεδομένου ότι σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. γ' του άρθρου 45 του Ν. 4172/2013, μόνο τα έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους δεν αποτελούν αντικείμενο φορολογίας (σχετ. η αριθ. 383/1973 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους). Έσοδα που αποτελούν αντικείμενο φορολογίας, πέραν αυτών που προέρχονται από κεφάλαιο (τόκοι, εισόδημα από ακίνητη περιουσία, κ.λπ.) και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, είναι για παράδειγμα και οι συνδρομές από τρίτους - μη μέλη, τα έσοδα από την έκδοση και πώληση περιοδικών, βιβλίων, εντύπων, κ.λπ. σε τρίτους - μη μέλη των πιο πάνω προσώπων καθώς και από τις διαφημίσεις που καταχωρούνται σε αυτά, τα έσοδα από τις διαφημίσεις σε φανέλες αθλητικών σωματείων, τα έσοδα (δίδακτρα) από λειτουργία ιδιωτικών σχολείων, εργαστηρίων, κ.λπ., τα έσοδα από την πώληση εικόνων, από την εκμετάλλευση ξενώνων και ραδιοφωνικών σταθμών από τις Ιερές Μονές, κ.λπ.

Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση η διαπίστωση της πραγματοποίησης εσόδων κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού των πιο πάνω προσώπων ανάγεται, ως θέμα πραγματικό, στην ελεγκτική αρμοδιότητα της φορολογικής αρχής, η οποία κρίνει επί του τεταγμένου σκοπού τους και για τον τρόπο κτήσης και διάθεσης των εσόδων τους.

3. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η αναφορά που πραγματοποιείται με την πιο πάνω εγκύκλιό μας στα έσοδα (δίδακτρα) από τη λειτουργία ιδιωτικών σχολείων ως περίπτωση εσόδων από δραστηριότητες που δεν αποτελούν επιδίωξη της εκπλήρωσης του μη κερδοσκοπικού σκοπού των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, αφορά στις περιπτώσεις που η λειτουργία του ιδιωτικού εκπαιδευτηρίου δεν είναι ο κύριος σκοπός του νομικού προσώπου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα αλλά μια παρεμπίπτουσα δραστηριότητα που αυτό έχει αναπτύξει. Ενδεικτικά αναφέρεται το παράδειγμα ενός φιλανθρωπικού ιδρύματος με σκοπό τη μέριμνα και εκπαίδευση παιδιών με γνωσιακές, νοητικές και αναπτυξιακές δυσκολίες, το οποίο λειτουργεί παράλληλα και έναν παιδικό σταθμό για υγιή παιδιά και εισπράττει δίδακτρα από τη λειτουργία του, καθώς και αυτό ενός εκκλησιαστικού ιδρύματος με σκοπό την παροχή έμπρακτης αρωγής και συμπαράστασης σε παιδιά και νέους και καθοδήγησης αυτών στα πλαίσια της ελληνορθόδοξης παράδοσης και πολιτισμού, το οποίο έχει ιδρύσει και λειτουργεί ιδιωτικό δημοτικό σχολείο (σχετ. τα αριθ. Δ12Β 1129239 ΕΞ2012/2012 και Δ12Β 1138140 ΕΞ2011/2011 έγγραφά μας).

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

Επειδή, εν προκειμένω, ο υπό κρίση έλεγχος διενεργήθηκε, δυνάμει της με αριθ. /2-11-2017 εντολής μερικού ελέγχου, η οποία εκδόθηκε συνεπεία του με αριθ. ΕΜΠ /23-06-2016 (αρ. πρωτ. Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ ΑΘΗΝΩΝ /01-07-2016) πληροφοριακού δελτίου της Περιφερειακής Διεύθυνσης Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος Αττικής – Αιγαίου Α΄ Υποδ/ση – τμήμα β΄.

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι η προσφεύγουσα,, αποτελεί επαγγελματικό σωματείο που ιδρύθηκε το έτος 1936 και αναγνωρίστηκε με την υπ΄ αριθ. /1936 απόφαση του Πρωτοδικείου Αθηνών, με την οποία και εγκρίθηκε το καταστατικό της. Το καταστατικό αυτό στη συνέχεια τροποποιήθηκε με μεταγενέστερες αποφάσεις του ίδιου δικαστηρίου έχει δε καταχωρηθεί στα βιβλία σωματείων του Πρωτοδικείου Αθηνών με α/α: Η προσφεύγουσα λειτουργεί σύμφωνα με τις διατάξεις του καταστατικού αυτού, του ν. 1712/1987, όπως ισχύει σήμερα, καθώς και του Αστικού Κώδικα περί Σωματείων.

Επειδή, όπως προκύπτει από το από **16/10/2009** αντίγραφο του καταστατικού του ανωτέρω επαγγελματικού σωματείου, σκοπός του είναι σύμφωνα με το **άρθρο 2** αυτού «*Η διαφύλαξη και η προαγωγή των κοινών οικονομικών, κοινωνικών και επαγγελματικών συμφερόντων των, στα πλαίσια του κοινωνικού συνόλου....*», ως **ειδικότεροι δε σκοποί** της Ομοσπονδίας ορίζονται, μεταξύ άλλων, και «*ι) η εκπαίδευση και επαγγελματική κατάρτιση, η ανύψωση του πνευματικού και πολιτιστικού τους επιπέδου, η κοινωνική καταξίωση του επαγγέλματος τους και η καταχώρηση και διερεύνηση των οικονομικών, επαγγελματικών και ασφαλιστικών δικαιωμάτων τους*». Επίσης στο ίδιο άρθρο προβλέπεται ότι «*Η Ομοσπονδία δεν έχει κερδοσκοπικό ή εμπορικό χαρακτήρα και δεν αποτελεί οικονομικό συνασπισμό με την έννοια του cartel. Επίσης δεν επιδιώκει πολιτικούς σκοπούς*».

Επειδή, στο **άρθρο 3** «Μέσα για την επίτευξη των σκοπών», του ως άνω καταστατικού, ορίζεται ότι: «1) Για την πραγματοποίηση των παραπάνω σκοπών η Ομοσπονδία: α)... ε) **μελετά και επεξεργάζεται προγράμματα για την ενημέρωση, εκπαίδευση και επαγγελματική κατάρτιση των και μεριμνά για την ίδρυση και λειτουργία, και κάθε παρόμοιας Σχολής Επαγγελματικής κατάρτισης**».

Επειδή, με τις υπ΄ αριθ. **B/31167/2483/2007** (Β΄ 968) και **60740/1027/95** (Β΄ 246) αποφάσεις του **Υπουργού Μεταφορών και Επικοινωνιών** προβλέπεται αντιστοίχως, η δυνατότητα χορήγησης άδειας ίδρυσης και λειτουργίας Σχολής Επαγγελματικής Κατάρτισης Μεταφορέων (Σ.Ε.Κ.Α.Μ.), μεταξύ άλλων, και σε Ομοσπονδίες ιδιοκτητών φορτηγών αυτοκινήτων δημοσίας χρήσης, και η δυνατότητα χορήγησης άδειας ίδρυσης και λειτουργίας Σχολής Επαγγελματικής Κατάρτισης Οδηγών Οχημάτων Μεταφοράς Επικίνδυνων Εμπορευμάτων (Σ.Ε.Κ.Ο.Ο.Μ.Ε.Ε.), σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα, στις δραστηριότητες των οποίων περιλαμβάνεται και η επαγγελματική κατάρτιση.

Επειδή, με την αριθ. 162/2015 γνωμοδότηση του ΝΣΚ (Α΄ τακτική ολομέλεια)

Επειδή, με τη με αριθ. **162/2015** Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. (Α' Τακτική Ολομέλεια), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υπουργό Υποδομών, έγινε δεκτό, κατά πλειοψηφία, ότι η ίδρυση και λειτουργία Σχολών Επαγγελματικής Κατάρτισης Μεταφορέων (Σ.Ε.Κ.Α.Μ.) από την προσφεύγουσα με σκοπό την παροχή εκπαίδευσης και επαγγελματικής κατάρτισης σε επαγγελματίες μεταφορείς και οδηγούς οχημάτων

μεταφοράς επικίνδυνων εμπορευμάτων κλπ, είναι σύμφωνη με τον μη κερδοσκοπικό σκοπό του Σωματείου αυτού, ο οποίος δεν αίρεται εκ μόνου του γεγονότος ότι η εκπαίδευση παρέχεται σε μη μέλη επ' αμοιβή. Ο κερδοσκοπικός ή μη χαρακτήρας του Σωματείου αποτελεί ζήτημα πραγματικό, συναρτάται με την ανάπτυξη δραστηριοτήτων που προβλέπονται στο καταστατικό του ή επεκτείνονται πέραν αυτών, με το ύψος των εσόδων από τη λειτουργία των Σχολών και τη σχέση (ανάλογη ή δυσανάλογη) προς την οποία τελούν με τα έξοδα για τις λειτουργικές ανάγκες των Σχολών με τη διάθεση των εσόδων του για την εκπλήρωση των σκοπών του ή / και για άλλους σκοπούς κλπ και μπορεί να αποτελέσει αντικείμενο έρευνας τόσο από τις αρμόδιες για την εποπτεία των σχολών αυτών αρχές, όσον και από άλλες κατά λόγον αρμοδιότητας (π.χ. φορολογικές).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν.4174/2013:

«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, από την οικεία έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ ΑΘΗΝΩΝ, δεν διατύπωσε κάποια κρίση περί του πραγματικού ζητήματος, ήτοι περί το **ύψος των εσόδων από τη λειτουργία των Σχολών και τη σχέση (ανάλογη ή δυσανάλογη) προς την οποία τελούν με τα έξοδα για τις λειτουργικές ανάγκες των Σχολών, παρά μόνο** λαμβάνοντας υπόψη την ΠΟΛ. 1123/2015 και την 383/1973 γνωμοδότηση του ΝΣΚ **έκρινε** ότι *«τα έσοδα της προσφεύγουσας από την εκπαίδευση δεν πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του μη κερδοσκοπικού εκπαιδευτικού σκοπού της, διότι δεν έχει εκπαιδευτικό σκοπό υπό την έννοια ότι δε αποτελεί εκπαιδευτήριο ή σχολή ή κάτι αντίστοιχο αλλά έχει αναπτύξει αυτή ως παρεμπόμπουσα δραστηριότητα την οποία προσφέρει με πρόσθετη αμοιβή (πρόσθετη από αυτή της συνδρομής των μελών της), Συνεπώς τα έσοδα αυτά φορολογούνται έστω και εάν διατίθενται για την εκπλήρωση του μη κερδοσκοπικού σκοπού της»*.

Επειδή, από τις προαναφερθείσες διατάξεις και πραγματικά περαστικά, προκύπτει ότι η εκπαίδευση και η επαγγελματική κατάρτιση των αυτοκινητιστών διεθνών μεταφορών, δεν αποτελεί για την προσφεύγουσα **παρεμπόμπουσα δραστηριότητα** αλλά βάσει του άρθρου 2 περίπτωση 1 του καταστατικού της **ειδικότερό σκοπό της**.

Επιπροσθέτως, η ίδρυση και λειτουργία Σχολών Επαγγελματικής Κατάρτισης Μεταφορέων (Σ.Ε.Κ.Α.Μ.) από την προσφεύγουσα αποτελούν, σύμφωνα με το άρθρο 3 περίπτωση ε΄ του καταστατικού της, μέσο για την επίτευξη των σκοπών της και μάλιστα, βάσει της με **αριθ. 162/2015 γνωμοδότησης του ΝΣΚ**, η ίδρυση και λειτουργία Σχολών είναι σύμφωνη με τον μη κερδοσκοπικό σκοπό της προσφεύγουσας, ο οποίος δεν αίρεται εκ μόνου του γεγονότος ότι η εκπαίδευση παρέχεται σε μη μέλη επ' αμοιβή.

Επομένως, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η λειτουργία των ως άνω σχολών εμπίπτει στους κύριους μη κερδοσκοπικούς σκοπούς της και ότι συνδέεται άμεσα με το ενδιαφέρον της να παράσχει την πλέον σύγχρονη εκπαίδευση και κατάρτιση στους Έλληνες οδηγούς που διενεργούν εμπορικές και οδικές μεταφορές και ότι η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε κατά παράβαση του οικείου νομοθετικού και κανονιστικού πλαισίου είναι βάσιμος.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω παρέλκει η εξέταση των λοιπών λόγων της προσφυγής.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **29/01/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της **δευτεροβάθμιας συνδικαλιστικής οργάνωσης (επαγγελματικό σωματείο) με την επωνυμία ΑΦΜ**, και την **ακύρωση** της με αριθ./28-12-2017 προσβαλλόμενης Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος, οικον. έτους 2012 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ.

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

Οικον. έτος 2012 (Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2011):

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	12.306,06 €	0,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	14.767,27 €	0,00
Πρόσθετοι φόροι		€
Τόκοι 53 του ΚΦΔ*		€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	27.073,33 €	0,00€

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.