



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 21-7-2017
Αριθμ. Αποφ.: 1495

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (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 Απόφασης ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»

4. Την με ημερομηνία**2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή και το από**2017** και με αριθμό συμπληρωματικό υπόμνημα της αστικής μη κερδοσκοπικής εταιρείας με την επωνυμία «.», με **ΑΦΜ**, με έδρα τη,

επί της οδού, τ.κ.....νομίμως εκπροσωπούμενης από την τουμε ΑΦΜ:, κατά **α)**της με αριθμό-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2001 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2000 – 31/12/2000), **β)**της με αριθμό-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2002 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2001 – 31/12/2001), **γ)**της με αριθμό-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2003 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2002 – 31/12/2002), **δ)**της με αριθμό-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2004 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2003 – 31/12/2003), **ε)**της με αριθμό-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2005 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2004 – 31/12/2004), **στ)**της με αριθμό-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2006 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2005 – 31/12/2005), **ε)**της με αριθμό-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2007 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2006 – 31/12/2006), **ζ)**της με αριθμό-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2008 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007), **η)**της με αριθμό-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2009 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008), **θ)**της με αριθμό-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2010 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2009 – 31/12/2009), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

5. Τις ως άνω αναφερόμενες Οριστικές Πράξεις Προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ., των οποίων ζητείται η ακύρωση .

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7'- Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από**2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της αστικής μη κερδοσκοπικής εταιρείας «.....», με **ΑΦΜ**, 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:

Η προσφεύγουσα συστήθηκε ως σωματείο στις-1990, ενώ στις-2004 μετατράπηκε σε αστική εταιρεία μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα.

- Με την με αριθμό-**2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 1/1/2000 –

31/12/2000 (οικ. έτους 2001), δεν προέκυψε διαφορά φόρου σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας.

- Με την με αριθμό-**2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 1/1/2001 – 31/12/2001 (οικ. έτους 2002), δεν προέκυψε διαφορά φόρου σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας.
- Με την με αριθμό-**2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 1/1/2002 – 31/12/2002 (οικ. έτους 2003), δεν προέκυψε διαφορά φόρου σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας.
- Με την με αριθμό -**2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 1/1/2003 – 31/12/2003 (οικ. έτους 2004), δεν προέκυψε διαφορά φόρου σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας.
- Με την με αριθμό-**2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 1/1/2004 – 07/12/2004 (οικ. έτους 2005), δεν προέκυψε διαφορά φόρου σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας.
- Με την με αριθμό-**2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., διαχειριστικής περιόδου 08/12/2004 – 31/12/2005 (οικ. έτους 2006), μειώθηκαν οι ζημιές της εταιρείας, μετά από αναμόρφωση μη εκπιπτόμενων δαπανών.
- Με την με αριθμό-**2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 1/1/2006 – 31/12/2006 (οικ. έτους 2007), μειώθηκαν οι ζημιές της εταιρείας, μετά από αναμόρφωση μη εκπιπτόμενων δαπανών.
- Με την με αριθμό -**2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007 (οικ. έτους 2008), μειώθηκαν οι ζημιές της εταιρείας, μετά από αναμόρφωση μη εκπιπτόμενων δαπανών.
- Με την με αριθμό-**2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008 (οικ. έτους 2009), μειώθηκαν οι ζημιές της εταιρείας, μετά από αναμόρφωση μη εκπιπτόμενων δαπανών.
- Με την με αριθμό**2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 1/1/2009 – 31/12/2009 (οικ. έτους 2010), επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου εισοδήματος συνολικού ποσού **78.806,69€** (φόρος χρήσης 75.094,73€ πλέον του πιστωτικού

υπολοίπου της προηγούμενης χρήσης ποσού 3.711,96€), πλέον πρόσθετου φόρου 94.568,03€, ήτοι συνολικό ποσό **173.374,72€**.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν βάσει της από-2016 έκθεσης μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. σε εκτέλεση της αρχικής υπ' αριθμ.....-2013 εντολής ελέγχου η οποία αντικαταστάθηκε με την υπ' αριθμ.2014 εντολή ελέγχου

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων για τους εξής λόγους:

1. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου τις χρήσεις 2000 – 2008 έχει παραγραφεί
2. Ο μη κερδοσκοπικός χαρακτήρας της εταιρείας προκύπτει όχι μόνο από το καταστατικό της, αλλά και από την πραγματική λειτουργία της. Η άπαξ καταβολή αμοιβής στον εταίρο μηχανικό και στον εταίρο διαχειριστή για την παροχή υπηρεσιών στην προσφεύγουσα, αυθαίρετα καταργεί τον μη κερδοσκοπικό χαρακτήρα της εταιρείας. Η προσφεύγουσα ασκεί εκχωρημένη κρατική δραστηριότητα. Επομένως, δεν γίνεται λόγος ούτε για κέρδος, ούτε για ωφέλεια καθώς οι καταβολές προς τους συγκεκριμένους εταίρους έγιναν για συγκεκριμένη νόμιμη αιτία. Εξάλλου, στην Πολ. 1139/2015 προβλέπεται η λήψη αμοιβής από εταίρο – διαχειριστή και μάλιστα θεωρείται αναγκαία. Τόσο η καταβολή αμοιβής στον αρχιτέκτονα, όσο και αυτή στον οικονομολόγο εμπίπτουν στην έννοια του εύλογου και δίκαιου ανταλλάγματος και όχι στην έννοια της εμπορικής ιδιότητας, εξαιτίας της ανάγκης υποστήριξης των Μονάδων Ψυχικής Υγείας στο αντικείμενο των συμβάσεων που συνήφθησαν. Σε ό,τι αφορά τη συνεργασία της προσφεύγουσας με τις εταιρείες αστική μη κερδοσκοπική εταιρεία, και ο έλεγχος οφείλει να διαπιστώσει ποσοτικά και ποιοτικά το «ωφέλημα» που δήθεν έλαβε ο εταίρος της προσφεύγουσας.
3. Προσβολή της αρχής του κράτους δικαίου, της χρηστής διοίκησης, της ασφάλειας του δικαίου και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης, της αρχής της ισότητας και της αναλογικότητας.

Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ.1 του Ν.2238/1994 «*Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του*

έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **11 Ν. 3513/2006**, οι προθεσμίες παραγραφής που λήγουν στις 31.12.2006 και 31.12.2007, ημερομηνίες μετά τις οποίες παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνονται **μέχρι 31.12.2008**.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **29 Ν. 3697/2008**, η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2008, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται **μέχρι 31.12.2009**.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **10 Ν. 3790/2009**, η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2009, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται **μέχρι 30.6.2010**.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **82 Ν.3842/2010**, η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 30.6.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται **μέχρι 31.12.2010**.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **12 παρ. 7 Ν.3888/2010**, η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται **μέχρι 31.12.2011**.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **18 παρ. 2 του Ν.4002/2011**, η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται **μέχρι 31.12.2012**.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **2 του ν. 4098/2012** η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις 31/12/2012, παρατείνεται **μέχρι 31/12/2013**.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **22 του ν.4203/2013** οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων που λήγουν στις 31.12.2013 παρατείνονται κατά δύο έτη από τη λήξη τους (ήτοι **μέχρι 31-12-2015**) για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί εντολές ελέγχου μέχρι τις 31.12.2013 και συγκεκριμένα στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη – μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεις διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών η αποστολή στοιχείων, και

β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **22 του ν.4337/2016** οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους (ήτοι **μέχρι 31-12-2016**) για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.

Επειδή περαιτέρω στο άρθρο 72§3 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «....Σε περίπτωση κατά την οποία, έως τις 31.12.2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για οποιονδήποτε λόγο, μετά την ημερομηνία αυτή, για την ίδια χρήση, περίοδο, φορολογική υπόθεση ή υποχρέωση, εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου, οι έννομες συνέπειες της έκδοσης της αρχικής εντολής δεν θίγονται».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

- Από το Δ.Ε.Κ. Θεσσαλονίκης εκδόθηκε η υπ' αριθμ.....-2013 εντολή ελέγχου, σύμφωνα με τις διατάξεις της Πολ. 1072/2011, για την αστική μη κερδοσκοπική εταιρεία «.», ενώ απεστάλη η υπ' αριθμ.-2013 Γνωστοποίηση ελέγχου στην ως άνω εταιρεία.
- Από την Δ.Ο.Υ. εκδόθηκε η υπ' αριθμ.-2014 εντολή μερικού ελέγχου για την προσφεύγουσα, ενώ απεστάλη η υπ' αριθμ.-2014 γνωστοποίηση περί υποχρέωσης διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων λόγω παράτασης της παραγραφής.
- Τέλος, με την υπ' αριθμ.2015 εντολή δόθηκε παράταση στη διάρκεια του ελέγχου.

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής για την υπό κρίση υπόθεση δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Αναφορικά με το δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με άρθρο 2 παρ. 1 του Π.Δ. 186/1986: «Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική

επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση».

Επειδή, σύμφωνα με άρθρο 2 παρ. 4 του Ν.2238/1994: «Σε φόρο υπόκεινται επίσης, οι ομόρρυθμες και οι ετερόρρυθμες εταιρίες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρίες, οι συμμετοχικές ή αφανείς, καθώς και οι κοινοπραξίες της παρ. 2 του άρθρου 2 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/1992, ΦΕΚ 84 Α')».

Επειδή, με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του Ν.2238/1994, τα καθαρά κέρδη των υπόχρεων που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση τις διατάξεις αυτού του νόμου φορολογούνται με συντελεστή 35% (για αστικές εταιρίες) στις χρήσεις 2003 και 2004, με συντελεστή 32% στη χρήση 2005, με συντελεστή 29% στη χρήση 2006 και με συντελεστή 25% για τις χρήσεις 2007, 2008 και 2009.

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

Επειδή, σύμφωνα με άρθρο 30 παρ. 1 του Ν.2238/1994: «Ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές αυτών».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 99 § 1 του ν. 2238/1994 (Α'151), ορίζεται ότι: «Αντικείμενο του φόρου είναι: α) ... ε) Σε ημεδαπά νομικά πρόσωπα δημόσιου ή ιδιωτικού δικαίου, μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, το καθαρό εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή μόνο από την εκμίσθωση ακινήτων καθώς και από κινητές αξίες. Δεν αποτελούν αντικείμενο φορολογίας τα λοιπά εισοδήματα αυτών των νομικών προσώπων, καθώς και τα κάθε είδους άλλα έσοδα τους που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους», με τις διατάξεις του άρθρου 30 § 1 του ίδιου νόμου ότι: «Ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές αυτών»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1031/07-02-2001, ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις ή ελευθέρια επαγγέλματα των αστικών μη κερδοσκοπικών εταιριών, υποκείμενο σε φόρο θεωρείται μόνο αυτό που προέρχεται από καθαρά εμπορικές δραστηριότητες ή την άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος (π.χ. τέλεση δημόσιων θεαμάτων, έκδοση εφημερίδων, προβολή κινηματογραφικών ταινιών, ενοίκια, τόκοι καταθέσεων κτλ.). Αντίθετα οι συνδρομές και εγγραφές των μελών, καθώς και οι χορηγίες ή δωρεές προς αυτές, επειδή αποτελούν εισροές κεφαλαιουχικού

χαρακτήρα, δηλαδή στερούνται τα εννοιολογικά γνωρίσματα του εισοδήματος δεν εμπίπτουν στην έννοια των ακαθάριστων εσόδων, για να φορολογηθούν, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 παρ. 1 του Ν.2238/94. Φυσικά, τα ποσά των χορηγιών που παρέχονται για την τέλεση δραστηριοτήτων που εκτελούνται από τους υπόψη φορείς μειώνουν το κόστος αυτών. Τέλος, χαρακτηριστικό στοιχείο που διακρίνει τις αστικές μη κερδοσκοπικές εταιρείες από τις απλές αστικές είναι η μη διανομή ωφελημάτων (οποιασδήποτε μορφής) στα μέλη τους.

Επειδή, όπως αναφέρεται στα υπ. αριθμ. 1054702/978/A0012/02-06-2008 και 1057608/1086/A0012/12-06-2008 έγγραφα του Υπουργείου, έχει ερμηνευτεί από τη Διοίκηση ότι ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις θεωρούνται και οι επιδοτήσεις – επιχορηγήσεις και οικονομικές ενισχύσεις γενικά. Επίσης, στα προαναφερόμενα έγγραφα αναφέρεται ότι «οι επιχορηγήσεις σε αστική μη κερδοσκοπική εταιρία είναι ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και υπόκειται σε φόρο».

Επειδή, για να έχει μια εταιρία τη φορολογική μεταχείριση μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα δεν αρκεί, όπως είναι ευνόητο, ο χαρακτηρισμός της στο καταστατικό της ως «μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα» αλλά απαιτείται ο μη κερδοσκοπικός χαρακτήρας αυτής να προκύπτει τόσο από το κείμενο του καταστατικού (σκοπός και λοιποί όροι του καταστατικού), όσο και από τις πραγματικές συνθήκες λειτουργίας και τις δραστηριότητες που ήδη έχει μέχρι σήμερα προβεί, από τις παρεχόμενες υπηρεσίες, τα πρόσωπα προς τα οποία παρέχονται οι υπηρεσίες, να μη διανέμονται κέρδη στα μέλη της, να μην αμείβονται τα μέλη για τις υπηρεσίες που προσφέρουν στην εταιρία είτε με εξαρτημένη σχέση είτε με ανεξάρτητη σχέση, καθώς και η καταβολή μισθού ή αμοιβής στα μέλη της για παροχή υπηρεσιών, μπορεί να είναι μια συγκεκριμένη μορφή διανομής κερδών, να ορίζεται σαφώς ότι η περιουσία μετά τη διάλυση δίνεται για κοινωφελείς σκοπούς και δεν περιέρχεται στα μέλη ή σε άλλους τρίτους. Γενικά οι σκοποί που αναφέρονται στο καταστατικό της αστικής εταιρίας (Γνωμ. 518/83) να είναι αποκλειστικά κοινωφελείς και να μην υπάρχει παράλληλη εξυπηρέτηση άλλων σκοπών (υπ' αρ. πρωτ. 1090335/1759/A0012 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών) (*Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων*, Δ. Αντωνόπουλος & Η. Κατούδης, Φεβ. 2008, σελ. 36).

Επειδή, όμως υπάρχει πάντοτε κίνδυνος εκτροπής και η πιθανότητα να χρησιμοποιηθούν Αστικές Εταιρίες μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα για σκοπούς διάφορους για τους οποίους συστάθηκαν, με αποτέλεσμα να γίνεται καταστρατήγηση των ιδιαίτερων φορολογικών ρυθμίσεων που ισχύουν για αυτές, όπως αυτές καθορίζονται από την ΠΟΛ. 1031/07-02-2001, απόκειται στην, υπό τις διάφορες μορφές της, κρατική εποπτεία, αλλά και στον φορολογικό έλεγχο, να παρακολουθούν και διακριβώνουν κάθε φορά, αν τα εν λόγω νομικά πρόσωπα παρεξέκλιναν τυχόν του σκοπού τους, είτε του κοινωφελούς είτε ειδικότερα του πολιτιστικού, ώστε, συνεπεία, τούτου, να επιβληθούν σ' αυτά και τους διοικούντες αυτά, οι νόμιμες διοικητικές ή άλλες κυρώσεις ή αρθούν τα διάφορα πλεονεκτήματα, φορολογικά ή οικονομικά ή άλλα, τα οποία απολαύουν τα ως άνω νομικά

πρόσωπα και τα οποία προϋποθέτουν αναγκαίως την πραγμάτωση του κοινωφελούς ή πολιτιστικού σκοπού τους [Αρ. Γνωμοδότησης 373/2003, του Ν.Σ.Κ. (Β' Τμήμα)].

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από2016 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ., επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος καθώς και οι προσβαλλόμενες αποφάσεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αναφορικά με τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων. Επίσης, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη διότι με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεψε οποιοσδήποτε νόμος.

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης συνδέεται στενά με την αρχή της βεβαιότητας του φόρου και ειδικότερα με τον σκοπό που επιδιώκει η τελευταία, την δημιουργία δηλ. κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογούμενου και της φορολογικής αρχής. Όμως, η αυστηρή εφαρμογή της αρχής της νομιμότητας του φόρου, επιβάλλει την βεβαίωση, ακόμη και αναδρομικά των φορολογικών υποχρεώσεων του πολίτη, εφόσον βέβαια το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου δεν έχει παραγραφεί. Ειδικότερα, ενόψει της δέσμιας αρμοδιότητας της φορολογικής διοίκησης σε σχέση με την εκτέλεση των φορολογικών νόμων, η φορολογούσα αρχή οφείλει να εφαρμόζει τους ισχύοντες φορολογικούς νόμους και συνεπώς εφόσον ο φορολογικός νόμος σύμφωνα με νεότερη ερμηνεία επιβάλλει ορισμένη υποχρέωση στο άτομο, υποχρεούται να προβεί στην έκδοση σχετικής καταλογιστικής πράξης. (βλ. Κωνσταντίνος Δ. Φινοκαλιώτης, *Φορολογικό Δίκαιο*, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, σελ. 151-153).

Κατά συνέπεια ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ.2017 ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ

Υπ' αριθ.-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2001 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2000 – 31/12/2000)

Διαφορά φόρου	0,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	0,00€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	0,00€

Υπ' αριθ.-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2002 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2001 – 31/12/2001)

Διαφορά φόρου	0,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	0,00€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	0,00€

Υπ' αριθ.-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2003 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2002 – 31/12/2002)

Διαφορά φόρου	0,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	0,00€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	0,00€

Υπ' αριθ.-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2004 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2003 – 31/12/2003)

Διαφορά φόρου	0,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	0,00€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	0,00€

Υπ' αριθ.-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2005 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2004 – 31/12/2004)

Διαφορά φόρου	0,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	0,00€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	0,00€

Υπ' αριθ.-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2006 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2004 – 31/12/2004)

Διαφορά φόρου	0,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	0,00€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	0,00€

Υπ' αριθ.-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2007 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2006 – 31/12/2006)

Διαφορά φόρου	0,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	0,00€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	0,00€

Υπ' αριθ.-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2008 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007)

Διαφορά φόρου	0,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	0,00€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	0,00€

Υπ' αριθ.-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2009 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008)

Διαφορά φόρου	0,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	0,00€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	0,00€

Υπ' αριθ.-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2010 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2009 – 31/12/2009)

Διαφορά φόρου	78.806,69€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	94.568,03€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	173.374,72€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

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.