



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

Φαξ : 2131604567

Καλλιθέα, **28/02/2017**

Αριθμός απόφασης: **1715**

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

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

β. Της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (ΦΕΚ Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ. 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16.1.2014).

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

3. Την αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 31.10.2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της νομικής οντότητας «.....», ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, με έδρα, κατά δήλωσή της με την ενδικοφανή προσφυγή της, στην Αθήνα, οδός, νόμιμα εκπροσωπούμενης, κατά δήλωσή της με την ενδικοφανή προσφυγή της, από τη Διαχειριστική της Επιτροπή, κατά της τεκμαιρόμενης (σιωπηρής) αρνητικής απάντησης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών επί της διατυπωθείσας από την ίδια τη νομική οντότητα, με την υποβολή της υπ' αριθμ./11.7.2016 δήλωσής της φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών

οντοτήτων (ΦΕνπ), επιφύλαξης, την οποία (επιφύλαξη) συγκεκριμενοποίησε ως αίτηση επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου με την υπ' αριθμ. πρωτ./11.7.2016 δήλωση που κατέθεσε στη Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ./11.7.2016 δήλωση φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων (ΦΕνπ) και τη διατυπωθείσα με αυτήν επιφύλαξη, την οποία (επιφύλαξη) η προσφεύγουσα συγκεκριμενοποίησε ως αίτηση επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου με την υπ' αριθμ. πρωτ./11.7.2016 δήλωση που κατέθεσε στη Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών.

6. Τις απόψεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 31.10.2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της νομικής οντότητας «.....», 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./11.7.2016 δήλωση ΦΕνπ η προσφεύγουσα δήλωσε για το φορολογικό έτος 2015 ζημία ύψους 83.600,06 €, ζημία παρελθουσών χρήσεων 87.685,94 € και παρακρατηθέντα φόρο από πηγή Ελλάδας ύψους 8.665,90 €, δηλαδή πιστωτικό υπόλοιπο για συμψηφισμό/επιστροφή ύψους 8.665,90 €.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της, ζητά την ακύρωση και εξαφάνιση της τεκμαιρόμενης (σιωπηρής) αρνητικής απάντησης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών επί της διατυπωθείσας από την ίδια, με την υποβολή της υπ' αριθμ./11.7.2016 δήλωσής της ΦΕνπ, επιφύλαξης, την οποία (επιφύλαξη) συγκεκριμενοποίησε ως αίτηση επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου με την υπ' αριθμ. πρωτ./11.7.2016 δήλωση που κατέθεσε στη Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, να υποχρεωθεί το Δημόσιο να της επιστρέψει, νομιμοτόκως από της καταβολής του την 11.7.2016, το ποσό φόρου που της παρακρατήθηκε ύψους 8.665,90 € ως αχρεωστήτως καταβληθέν και γενικά να διαταχθούν τα νόμιμα, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

1.) Το σύνολό των εσόδων της (έσοδα από ακίνητα (τεκμαρτό εισόδημα από ακίνητα ύψους 4.794,72 €) και έσοδα από κεφάλαιο (συγκεκριμένα, έσοδα από μερίσματα ύψους 35.458,77 € και έσοδα από τόκους καταθέσεων ύψους 34.133,26 €)) συνιστούν έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού της και δεν αποτελούν αντικείμενο φόρου, κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 45 παρ. γ' ν. 4172/2013, για το λόγο δε αυτό πρέπει, πέραν της επιστροφής του ως άνω ποσού φόρου ως αχρεωστήτως καταβληθέντος (παρακρατηθέντος) και δεδομένου ότι τα φορολογητέα αποτελέσματά της για το φορολογικό έτος 2015 συνίστανται σε ζημία, να προσδιορισθεί στο νόμιμο ύψος το ποσό της αναγνωριζόμενης ζημίας της.

2.) Κατά το φορολογικό έτος 2015 είχε ως αποτέλεσμα ζημία.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος, όπως ίσχυε κατά το φορολογικό έτος 2015: «Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 78 παρ. 1 του Συντάγματος, όπως ίσχυε κατά το φορολογικό έτος 2015: «Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους, στις οποίες αναφέρεται ο φόρος.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 45 εδ. α' περ. γ' και ζ' ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά το φορολογικό έτος 2015: «Σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπόκεινται: α) [...], γ) τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα [...] ιδιωτικού δικαίου που συστήθηκαν στην ημεδαπή [...], με εξαίρεση μόνο τα κάθε είδους έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους, τα οποία δεν αποτελούν αντικείμενο φόρου, δ) [...], ζ) οι νομικές οντότητες που ορίζονται στο άρθρο 2 του Κ.Φ.Ε. και δεν περιλαμβάνονται σε μια από τις προηγούμενες περιπτώσεις.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά το φορολογικό έτος 2015: «Οι όροι που χρησιμοποιούνται για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε. έχουν την έννοια που προβλέπει η κείμενη νομοθεσία, εκτός εάν ο Κ.Φ.Ε. ορίζει διαφορετικά. Για τους σκοπούς του παρόντος νοούνται ως: α) «φορολογούμενος»: κάθε πρόσωπο που υπόκειται σε φόρο εισοδήματος, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε., β) «πρόσωπο»: κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα, γ) «νομικό πρόσωπο»: κάθε επιχείρηση ή εταιρεία με νομική προσωπικότητα ή ένωση επιχειρήσεων ή εταιρειών με νομική προσωπικότητα, δ) «**νομική οντότητα**»: **κάθε μórφωμα εταιρικής ή μη οργάνωσης και κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα που δεν είναι φυσικό ή νομικό πρόσωπο, όπως ιδίως συνεταιρισμός, οργανισμός, υπεράκτια ή εξωχώρια εταιρεία, κάθε μορφής εταιρεία ιδιωτικών επενδύσεων, κάθε μορφής καταπίστευμα ή εμπίστευμα ή οποιοδήποτε μórφωμα παρόμοιας φύσης, κάθε μορφής ίδρυμα ή σωματείο ή οποιοδήποτε μórφωμα παρόμοιας φύσης, κάθε μορφή προσωπικής επιχείρησης ή οποιαδήποτε οντότητα προσωπικού χαρακτήρα, κάθε μορφής κοινή επιχείρηση, κάθε μορφής εταιρείας διαχείρισης κεφαλαίου ή περιουσίας ή διαθήκης ή κληρονομίας ή κληροδοσίας ή δωρεάς, κάθε φύσης κοινοπραξία, κάθε μορφής εταιρεία αστικού δικαίου, συμμετοχικές ή αφανείς εταιρείες, κοινωνίες αστικού δικαίου, [...].»**

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1044/2015 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων: «β) [...] Τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα [...] 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, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 1 παρ. 3 ν. 4182/2013, όπως ίσχυε κατά το φορολογικό έτος 2015: ««Κοινωνικής σκοπός»: κάθε εθνικός, θρησκευτικός, φιλανθρωπικός, εκπαιδευτικός, πολιτιστικός και γενικά επωφελής για την κοινωνία, εν όλω ή εν μέρει, σκοπός.»

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι το σύνολό των εσόδων της (έσοδα από ακίνητα και έσοδα από μερίσματα και τόκους καταθέσεων) που δήλωσε για το φορολογικό έτος 2015 με την υπ' αριθμ./11.7.2016 δήλωσή της ΦΕΝΠ συνιστούν έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του μη κερδοσκοπικού σκοπού της και για το λόγο αυτό δεν αποτελούν αντικείμενο φόρου, κατά τα οριζόμενα στη διάταξη του άρθρου 45 εδ. α' περ. γ' ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά το φορολογικό έτος 2015, ισχυριζόμενη ειδικότερα ότι ως εκ της γενικότητας διατύπωσης της εν λόγω διάταξης καθίσταται σαφές ότι στα απαλλασσόμενα έσοδα εντάσσονται όλα εκείνα που σχετίζονται με την επιδίωξη του σκοπού αμέσως ή εμμέσως και ότι σε περίπτωση αμφιβολίας η ερμηνεία θα πρέπει να κλίνει προς την κατεύθυνση της περίληψης ενός εσόδου στα απαλλασσόμενα, συνεπώς τα υπό κρίση έσοδα που προκύπτουν από την αυτονόητη διαχείριση των ίδιων των περιουσιακών στοιχείων και εσόδων που άμεσα πηγάζουν από το σκοπό και η οποία διαχείριση έχει παρεπόμενο χαρακτήρα σε σχέση με αυτόν, και δεν προκύπτουν από κάποια διακριτή δραστηριότητά της, από την οποία απορρέει κέρδος, θα πρέπει να απαλλάσσονται, μια ερμηνεία που είναι η μόνη σύμφωνη με το άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος (που επιβάλλει, ό,τι ο νόμος προβλέπει ως

φορολογητέο, να φορολογείται και, ό,τι ως απαλλασσόμενο, να απαλλάσσεται, σε περίπτωση δε αμφιβολίας, να ερμηνεύεται η διάταξη υπέρ του φορολογουμένου και της απαλλαγής του, διότι αλλιώς υπάρχει ο κίνδυνος να επιβάλλεται φόρος χωρίς την πρόβλεψη του νόμου), με το άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος (η τυχόν επιβολή φόρου στα επίμαχα έσοδα συνεπάγεται επιβάρυνση χωρίς φοροδοτική ικανότητά της κι αυτό γιατί η είσπραξη τόκων ή μερισμάτων δε συνιστά κέρδος από δραστηριότητά της, ώστε να ανακύπτει φοροδοτική ικανότητα και να εντάσσονται τα έσοδα στα φορολογούμενα με τις κοινές διατάξεις, αλλά παράγοντα διατήρησης της αξίας των περιουσιακών της στοιχείων, ώστε να είναι σε θέση η ίδια η προσφεύγουσα να εκπληρώνει το σκοπό της και τις υποχρεώσεις της προς τους ασφαλισμένους της, με αποτέλεσμα τα ως άνω διευκρινισθέντα με την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1044/2015 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων να συνιστούν παραβίαση των άρθρων 78 παρ. 1 και 4 παρ. 5 του Συντάγματος, επειδή στους νόμιμους όρους απαλλαγής των εσόδων προσθέτουν προϋποθέσεις και μεταβάλλουν το περιεχόμενο των όρων αυτών) και με την αρχή της προστασίας του δημοσίου συμφέροντος (τα μη κερδοσκοπικά νομικά πρόσωπα και οντότητες θα πρέπει να διευκολύνονται στην επιδίωξη του μη κερδοσκοπικού και κοινωφελούς σκοπού τους, κάτι που σημαίνει ότι σε περίπτωση αμφιβολίας η εφαρμοστέα διάταξη θα πρέπει να ερμηνεύεται υπέρ του κοινωφελούς σκοπού, που εν προκειμένω σχετίζεται με την κοινωνική ασφάλιση), υπό τις ανωτέρω δε σκέψεις η αξιοποίηση των περιουσιακών στοιχείων και εσόδων από αδιαμφισβήτητα απαλλασσόμενα έσοδα, όπως οι εισφορές και δωρεές, θα πρέπει να συνιστά υποχρέωση χρηστής και επωφελούς διαχείρισης, ώστε να μην υποτιμώνται, αλλά αντίθετα να παράγουν καρπούς που θα εξυπηρετούν τον καταστατικό σκοπό, που είναι και ο σκοπός, για τον οποίο τα έσοδα αυτά προέκυψαν, κάτι που σημαίνει ότι η τοποθέτηση των εσόδων από εισφορές σε καταθέσεις, μετοχές, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια, ακίνητα κ.λπ. δεν ενέχει το χαρακτήρα εκμετάλλευσης με σκοπό το κέρδος, αλλά απλής διαχείρισης. Ο ισχυρισμός όμως αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί, ανεξαρτήτως του γεγονότος ότι α) κατ' ορθή ερμηνεία των άρθρων 78 παρ. 1 και 4 παρ. 5 του Συντάγματος οι φορολογικές απαλλαγές πρέπει να ερμηνεύονται στενά και συνεπώς κατ' ορθή, σύμφωνη με τις εν λόγω συνταγματικές διατάξεις, ερμηνεία της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 45 εδ. α' περ. γ' ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά το φορολογικό έτος 2015, σ' ό,τι αφορά στις μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικές οντότητες, μόνο τα κάθε είδους έσοδά τους που πραγματοποιούνται κατά την **άμεση** επιδίωξη της εκπλήρωσης του μη κερδοσκοπικού σκοπού τους δεν αποτελούν αντικείμενο φορολογίας, ενώ αντίθετα εκείνα που πραγματοποιούνται κατά την **έμμεση** επιδίωξη της εκπλήρωσης του μη κερδοσκοπικού σκοπού τους αποτελούν κανονικά αντικείμενο φορολογίας σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις, απορριπτομένου ως νόμω αβάσιμου του αντίθετου ισχυρισμού της προσφεύγουσας ότι τα έσοδα που προκύπτουν από τη διαχείριση των περιουσιακών στοιχείων και εσόδων που άμεσα πηγάζουν από το μη κερδοσκοπικό σκοπό και δεν προκύπτουν από κάποια διακριτή δραστηριότητα των μη κερδοσκοπικών προσώπων και οντοτήτων, από την οποία απορρέει κέρδος, θα πρέπει να απαλλάσσονται του φόρου, αφού ήδη **έσοδα προκύπτουν από τη διαχείριση** των περιουσιακών στοιχείων και εσόδων που άμεσα πηγάζουν από το μη κερδοσκοπικό σκοπό, **όπως είναι κατεξοχήν τα έσοδα που προέρχονται από κεφάλαιο (τόκοι, μερίσματα, εισόδημα από ακίνητη περιουσία κ.λπ.)**, θεωρείται ότι προκύπτουν από

δραστηριότητα που δε συνιστά άσκηση της μη κερδοσκοπικής αποστολής τους, έστω και αν τα έσοδα αυτά διατίθενται για την εκπλήρωση του μη κερδοσκοπικού σκοπού τους (κάτι που, από μόνο του, ως στοιχείο/προϋπόθεση, δεν αρκεί για την κατάφαση της απαλλαγής), θεωρείται δηλαδή ότι προκύπτουν από διακριτή, κερδοσκοπικού χαρακτήρα δραστηριότητα, και συνεπώς δεν απαλλάσσονται του φόρου, και β) του αν η προσφεύγουσα έχει αυτοτελή φορολογική υποχρέωση (ζήτημα που πάντως πρέπει να απαντηθεί καταφατικά, από τη στιγμή που η προσφεύγουσα έχει προβεί σε έναρξη εργασιών, έχει λάβει ΑΦΜ και δηλώνει έσοδα από δραστηριότητα), στην προκειμένη περίπτωση **η προσφεύγουσα δε συνιστά μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομική οντότητα**, δεδομένου ότι, κατά τα γενικώς ισχύοντα και γινόμενα δεκτά, όπως αυτά αποτυπώνονται, μεταξύ άλλων, και στη διάταξη του άρθρου 1 παρ. 3 ν. 4182/2013, όπως ίσχυε κατά το φορολογικό έτος 2015, **ως μη κερδοσκοπικός σκοπός θεωρείται μόνο εκείνος, από τον οποίο προκύπτει ωφέλεια για το κοινωνικό σύνολο, ενδεικτικά δε κάθε εθνικός, θρησκευτικός, φιλανθρωπικός, εκπαιδευτικός, πολιτιστικός και γενικά επωφελής για την κοινωνία, εν όλω ή εν μέρει, σκοπός**, κάτι που δε συντρέχει στην υπό κρίση περίπτωση, αφού, όπως παραδέχεται η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της και προκύπτει και από το προσκομιζόμενο αντίγραφο του Ειδικού Κανονισμού Επικουρήσεως του Προσωπικού τηςμε ημερομηνία Δεκέμβριος 2009 (ΑΡΘΡΟΝ 1^ο: Σύστασις - Σκοπός), σκοπός της είναι η παροχή μηνιαίας επικουρήσεως στους δικαιούχους που αποχωρούν ή έχουν ήδη αποχωρήσει από την εργασία τους, **οι οποίοι μπορούν να είναι μόνο υπάλληλοι της**, ή στις οικογένειές τους («εις το εξελθόν και εις το εξερχόμενον προσωπικόν της, εφ' όσον είναι ή ήσαν προ της εξόδου των ησφαλισμένων εις το Ταμείον Συντάξεων Προσωπικού τηςή το τοιούτο τηςκαι συνταξιοδοτούνται παρ' αυτών ως και εις τα συνταξιοδοτούμενα παρά των αυτών ως άνω Ταμείων μέλη της οικογενείας αυτών, εν περιπτώσει θανάτου των ησφαλισμένων...»), συνεπώς σκοπός της προσφεύγουσας είναι η παροχή ωφέλειας αυστηρά και μόνο σε μέλη της ή στις οικογένειές τους και σε καμία περίπτωση στο ευρύτερο κοινωνικό σύνολο και πάντως σε μη μέλη της. Ενόψει των ανωτέρω και ανεξαρτήτως του σε τι ακριβώς εκτείνεται η αντικειμενική απαλλαγή που εισάγεται με την προαπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 45 εδ. α' περ. γ' ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά το φορολογικό έτος 2015, τα υπό κρίση έσοδα της προσφεύγουσας δεν απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων κατά τις εφαρμοστέες διατάξεις του άρθρου 45 εδ. α' περ. γ' και ζ' ν. 4172/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 2 ν. 4172/2013, όπως όλες ίσχυαν κατά το φορολογικό έτος 2015, επειδή δεν πληρούται η βασική προϋπόθεση που τίθεται από αυτές, δηλαδή η προσφεύγουσα δε συνιστά μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα οντότητα, αφού ο σκοπός της δεν είναι μη κερδοσκοπικός (δεν ωφελείται από τη δραστηριότητά της το ευρύτερο κοινωνικό σύνολο), αλλά αποκλειστικά κερδοσκοπικός (από τη δραστηριότητά της ωφελούνται μόνο τα μέλη της και οι οικογένειές τους), όπως συμβαίνει σε όλες τις περιπτώσεις νομικών προσώπων ή οντοτήτων, στις οποίες από τη δραστηριότητά τους ωφελούνται μόνο τα μέλη τους (π.χ. κεφαλαιουχικές και προσωπικές εταιρείες). Συνεπώς, δεν τίθεται θέμα αχρεώστητης παρακράτησης και απόδοσης (καταβολής) του ποσού του (παρακρατηθέντος) φόρου των 8.665,90 €, του οποίου την επιστροφή ζητά η προσφεύγουσα, ούτε και επαύξησης της ζημίας της προσφεύγουσας για το φορολογικό έτος 2015 κατά το ποσό των 69.592,03 € (έσοδα από

μερίσματα και από τόκους καταθέσεων) και συνακόλουθα επαύξησης της μεταφερόμενης ζημίας της, αφού τα έσοδα που αντιστοιχούν στο ποσό αυτό υπόκεινται κανονικά, κατά τα προεκτεθέντα, στο φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο πρώτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει περαιτέρω ότι στη διατυπωθείσα από την ίδια, με την υποβολή της υπ' αριθμ./11.7.2016 δήλωσής της ΦΕνπ, επιφύλαξη, την οποία (επιφύλαξη) συγκεκριμενοποίησε με την υπ' αριθμ. πρωτ./11.7.2016 δήλωση που κατέθεσε στη Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, εμπεριέχεται και ανάκληση της δήλωσής της ΦΕνπ φορολογικού έτους 2014 ως προς τα ως άνω εισοδήματά της, τα οποία ισχυρίζεται ότι δεν τυγχάνουν φορολογητέα. Ο ισχυρισμός όμως αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτος. Κι αυτό, γιατί από κανένα σημείο της υπ' αριθμ. πρωτ./11.7.2016 δήλωσης της προσφεύγουσας που κατέθεσε στη Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών και με την οποία συγκεκριμενοποίησε τη διατυπωθείσα από την ίδια, με την υποβολή της υπ' αριθμ./11.7.2016 δήλωσής της ΦΕνπ, επιφύλαξη, δεν προκύπτει ότι ανακαλεί και τη δήλωσή της ΦΕνπ φορολογικού έτους 2014 ως προς τα ως άνω εισοδήματά της, συνεπώς κατά τούτο η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή στρέφεται κατά ανύπαρκτης πράξης, αφού η προσβαλλόμενη (τεκμαιρόμενη ως αρνητική) πράξη δεν μπορεί (δεν είναι νοητό) να αφορά σε ανύπαρκτο (μη διατυπωμένο) αίτημα της προσφεύγουσας. Για το λόγο αυτό, ο πρώτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει, κατά το εδώ εξεταζόμενο ειδικότερο μέρος του, να απορριφθεί ως απαράδεκτος.

Ως προς το δεύτερο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 47 παρ. 2 ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά το φορολογικό έτος 2015: «Όλα τα έσοδα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που αναφέρονται στις περιπτώσεις του άρθρου 45 θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 παρ. 1, 3 και 4 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά το φορολογικό έτος 2015: «1. Οι συντελεστές παρακράτησης φόρου είναι οι εξής: α) για μερίσματα δέκα τοις εκατό (10%), β) για τόκους δεκαπέντε τοις εκατό (15%), [...]. 3. **Η παρακράτηση φόρου εξαντλεί τη φορολογική υποχρέωση** της παραγράφου 1 σε περίπτωση που αυτός που λαμβάνει την πληρωμή, εκτός από τις αμοιβές που αναφέρονται στην περίπτωση δ' της παραγράφου 1, η οποία υπόκειται σε παρακράτηση φόρου είναι φυσικό πρόσωπο ή **νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του και δεν διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα**. 4. Σε περίπτωση που η παρακράτηση φόρου δεν εξαντλεί τη φορολογική υποχρέωση ο παρακρατηθείς φόρος πιστώνεται έναντι [...] του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68 παρ. 3 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά το φορολογικό έτος 2015: «Ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπολογίζεται με βάση την ετήσια φορολογική δήλωση του φορολογούμενου και το ποσό της

φορολογικής οφειλής καθορίζεται σύμφωνα με τα άρθρα 31 και 32 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, κατόπιν έκπτωσης: α) του φόρου που παρακρατήθηκε, β) του φόρου που προκαταβλήθηκε, γ) του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή σύμφωνα με το άρθρο 9. [...] **Σε περίπτωση που το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο, η επιπλέον διαφορά επιστρέφεται.** [...].»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1060/2015 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων: «*Με την παράγραφο 3 του άρθρου αυτού [εννοείται του άρθρου 68] προσδιορίζεται ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, ο οποίος υπολογίζεται με βάση την ετήσια φορολογική δήλωση του φορολογούμενου και το ποσό της φορολογικής οφειλής καθορίζεται με βάση τα άρθρα 31 [...] και 32 [...] του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013), μετά την έκπτωση: α) του φόρου που παρακρατήθηκε, β) του φόρου που προκαταβλήθηκε και γ) του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή με βάση το άρθρο 9 του ν. 4172/2013. [...] Σε περίπτωση που το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο, η επιπλέον διαφορά επιστρέφεται, κατά ρητή διατύπωση του νόμου, γιατί, σε αντίθετη περίπτωση, θα είχαμε επιβολή διπλής φορολογίας.*»

Επειδή, με το δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι πρέπει να της επιστραφεί ο φόρος που της παρακρατήθηκε επί των εσόδων της από μερίσματα ημεδαπής ($35.458,77 \text{ €} \times 10\% = 3.545,88 \text{ €}$) και από τόκους καταθέσεων ($34.133,26 \text{ €} \times 15\% = 5.119,99 \text{ €}$, με βάση δε την υποβληθείσα υπ' αριθμ./11.7.2016 δήλωσή της ΦΕνπ $5.120,02 \text{ €}$) συνολικού ποσού $8.665,87 \text{ €}$ (με βάση δε την υποβληθείσα υπ' αριθμ./11.7.2016 δήλωσή της ΦΕνπ $8.665,90 \text{ €}$), επειδή τα φορολογητέα αποτελέσματά της για το φορολογικό έτος 2015 συνίστανται σε ζημία. Ο ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να γίνει δεκτός ως νόμω βάσιμος. Κι αυτό, γιατί, αν και νόμιμα, κατ' εφαρμογή των προπαρατεθεισών διατάξεων του άρθρου 64 παρ. 1 και 3 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά το φορολογικό έτος 2015, της διενεργήθηκε παρακράτηση επί των μερισμάτων και των τόκων καταθέσεων που εισέπραξε εντός του 2015, εντούτοις ο σχετικός παρακρατηθείς φόρος δεν εξαντλεί τη φορολογική της υποχρέωση για τα εν λόγω εισοδήματά της, αλλά πιστώνεται έναντι του οφειλόμενου φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που τυχόν θα προέκυπτε από την υποβολή της υπ' αριθμ./11.7.2016 δήλωσής της ΦΕνπ (δεδομένου ότι τα εν λόγω εισοδήματα φορολογούνται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 47 παρ. 2 ν. 4172/2013), κάτι που σημαίνει ότι, επειδή στην προκειμένη περίπτωση δεν προκύπτει φόρος προς καταβολή, αφού η προσφεύγουσα εμφανίζει ως τελικό αποτέλεσμα ζημιές για το φορολογικό έτος 2015, ο παρακρατηθείς φόρος πρέπει να της επιστραφεί, κατ' εφαρμογή της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 68 παρ. 3 εδ. γ' ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά το φορολογικό έτος 2015, και σύμφωνα με τα διευκρινισθέντα με την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1060/2015 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων. Για το λόγο αυτό, ο δεύτερος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να γίνει δεκτός ως νόμω βάσιμος.

Επειδή, περαιτέρω, όπως κρίθηκε κατά πλειοψηφία με την υπ' αριθμ. 2190/2014 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 14 της απόφασης), «...για αξιώσεις του φορολογουμένου προς επιστροφή τόκων κατά την επιστροφή φόρων κλπ. αχρεωστήτως καταβληθέντων ισχύουν οι ως άνω ειδικές ρυθμίσεις του άρθρου 3 του ν. 2120/1993 και του άρθρου 21 του Κώδικα των νόμων περί δικών του Δημοσίου. [...] Ειδικότερα, ως προς το ύψος του επιτοκίου έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 38 παρ. 2 του ν. 1473/1984, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 3 του ν. 2120/1993, ο δε χρόνος ενάρξεως της τοκοφορίας, εν όψει της αντισυνταγματικότητας κατά το μέρος αυτό των εν λόγω διατάξεων, ρυθμίζεται από την προγενέστερη διάταξη του άρθρου 21 του κ.δ. της 26.6/10.7.1944, η οποία έχει εφαρμογή και σε περίπτωση οφειλής που απορρέει από σχέση δημοσίου δικαίου, όπως η φορολογική, εφ' όσον δεν ορίζεται διαφορετικά από ειδικές διατάξεις. Εξ άλλου, **κατά την έννοια της τελευταίας αυτής διατάξεως, τόκοι οφείλονται από την άσκηση της προσφυγής, με την οποία υποβάλλεται το αίτημα για επιστροφή φόρου κλπ. που έχει καταβληθεί αχρεωστήτως.**»

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα προβάλλει περαιτέρω ότι το ποσό ΦΕνπ ύψους 8.665,90 € που θα πρέπει να της επιστραφεί ως αχρεωστήτως καταβληθέν (παρακρατηθέν) θα πρέπει να της καταβληθεί εντόκως από της καταβολής του την 11.7.2016. Ο ισχυρισμός όμως αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί, όπως προκύπτει από τα ως άνω κριθέντα (κατά πλειοψηφία) με την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. 2190/2014 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 14 της απόφασης), κατά την επιστροφή ποσών φόρου ως αχρεωστήτως καταβληθέντων τόκοι οφείλονται, σύμφωνα με την εφαρμοστέα εν προκειμένω διάταξη του άρθρου 21 του κ.δ. της 26.6/10.7.1944, από την άσκηση της προσφυγής, με την οποία υποβάλλεται το αίτημα για επιστροφή φόρου που έχει καταβληθεί αχρεωστήτως, ως προσφυγής νοουμένης της κατά τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας δικαστικής προσφυγής. Συνεπώς, στην προκειμένη περίπτωση, και ανεξαρτήτως του γεγονότος ότι, όπως εκτέθηκε παραπάνω στην παρούσα απόφαση κατά την εξέταση του δεύτερου λόγου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, νόμιμα διενεργήθηκε παρακράτηση φόρου επί των υπό κρίση εισοδημάτων από μερίσματα και τόκους καταθέσεων που εισέπραξε η προσφεύγουσα και συνεπώς δεν τίθεται θέμα αχρεώστητης καταβολής (απόδοσης) των σχετικών υπό κρίση παρακρατηθέντων ποσών φόρου, με αποτέλεσμα σε κάθε περίπτωση να μην είναι νοητή οποιαδήποτε οφειλή τόκων επί του επιστρεπτέου ποσού παρακρατηθέντος φόρου πριν την ημερομηνία υποβολής από την προσφεύγουσα της δήλωσής της ΦΕνπ για το φορολογικό έτος 2015 (11.7.2016), δε θα οφείλονται τόκοι κατά την επιστροφή στην προσφεύγουσα του επιστρεπτέου, κατά τα προεκτεθέντα, ποσού παρακρατηθέντος φόρου, αφού δεν έχει ασκηθεί από αυτήν δικαστική προσφυγή για την επιστροφή του ποσού αυτού. Για τους λόγους αυτούς, ο σχετικός λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

τη μερική αποδοχή της από 31.10.2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της νομικής οντότητας «.....», ΑΦΜ, και συγκεκριμένα:

α) **την αποδοχή** της κατά το μέρος που αφορά στην επιστροφή του παρακρατηθέντος φόρου ύψους 8.665,87 € (8.665,90 € με βάση την υποβληθείσα υπ' αριθμ./11.7.2016 δήλωσή της ΦΕνπ) λόγω ζημιογόνου αποτελέσματός της για το φορολογικό έτος 2015, και

β) **την απόρριψή** της κατά το μέρος που αφορά στην επαύξηση της ζημίας της για το φορολογικό έτος 2015 κατά το ποσό των 69.592,03 € και συνακόλουθα στην επαύξηση της μεταφερόμενης ζημίας της, αφού τα έσοδα που αντιστοιχούν στο ποσό αυτό υπόκεινται κανονικά, κατά τα προεκτεθέντα, στο φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.