



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604534
ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα

13-9-2016

Αριθμός απόφασης:

3094

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. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (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) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, αστικής μη κερδοσκοπικής εταιρείας, με ΑΦΜκαι έδρα επί της οδού κατά της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008, της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009, της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 και της υπ' αριθ.

.....οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 και την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 25-2-2016 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ποσό κυρίου φόρου 3.285,25€ , πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 3.942,30€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 7.227,55€.

-Με την υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ποσό κυρίου φόρου 9.348,53€ , πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 11.218,24€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 20.566,77€.

-Με την υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ποσό κυρίου φόρου 18.816,11€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 22.579,33€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 41.395,44€.

-Με την υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ποσό κυρίου φόρου 5.074,63€ , πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 6.089,56€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 11.164,19€.

Οι ως άνω διαφορές φόρου προέκυψαν στα πλαίσια διενεργηθέντος ελέγχου από την αρμόδια Δ.Ο.Υ.βάσει των διατάξεων του άρθρου 66 του ν. 2238/94 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1118/27-5-2013 και της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1031/7-2-2001 σχετικά με τη φορολογική μεταχείριση των Αστικών μη Κερδοσκοπικών Εταιρειών που συστήθηκαν

με τα άρθρα 741 έως 784 του Αστικού Κώδικα και τη διερεύνηση ύπαρξης στο όνομα του Νομικού Προσώπου εισοδημάτων από καθαρά εμπορικές δραστηριότητες ή ύπαρξης εισοδημάτων που εκφεύγουν του σκοπού για τον οποίο συστάθηκε καθώς και δραστηριότητες που υπόκεινται σε Φ.Π.Α. Από το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου διαπιστώθηκε η καταχώρηση εξόδου χωρίς παραστατικό, ύψους 9.212,02€ για τη χρήση 2007, 15.039,44€ για τη χρήση 2008, 71.065,44€ για τη χρήση 2009 και 18.298,51 για τη χρήση 2010, τα οποία βρέθηκαν καταχωρημένα στο βιβλίο Εσόδων-Εξόδων στο σκέλος των εξόδων και στη χαρακτηριζόμενη στήλη «λογαριασμός τάξεως» με ημερομηνία 01/01/2007, 01/01/2008, 01/01/2009 και 01/01/2010 αντιστοίχως για κάθε έτος, ενώ στις στήλες «είδος και αριθμός φορολογικού στοιχείου» αναγράφεται «μετ.» και στη στήλη της «αιτιολογίας» αναγράφεται «μεταφορά εξόδων». Ο έλεγχος έκρινε τις εν λόγω εγγραφές ως καταχώρηση ανύπαρκτου εξόδου χωρίς να υπάρχει το αντίστοιχο φορολογικό παραστατικό και προχώρησε στον επαναπροσδιορισμό των ΕΞΟΔΩΝ για κάθε χρήση καταλογίζοντας τις κυρώσεις του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015. Περαιτέρω, σύμφωνα με την από 25-2-2016 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και κατόπιν των σχετικών παραβάσεων του ΚΒΣ περί καταχώρησης εξόδου χωρίς φορολογικό παραστατικό, ο έλεγχος προχώρησε στον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων για κάθε ελεγχόμενο έτος μη αναγνωρίζοντας προς έκπτωση τα ως άνω καταχωρηθέντα, στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων-εξόδων, ποσά δαπανών καθώς και τα καταβληθέντα ποσά από την προσφεύγουσα στα μέλη της για παρεχόμενες από αυτά υπηρεσίες τα εν λόγω έτη και τα ποσά δαπανών που αφορούν έξοδα γευμάτων κ.λ.π. και τα οποία προστέθηκαν ως λογιστική διαφορά τα έτη τα οποία αφορούν προσδιορίζοντας τα κέρδη στο ποσό των 13.141,01€ για το οικονομικό έτος 2008, στο ποσό των 37.394,13€ για το οικονομικό έτος 2009, στο ποσό των 75.264,44€ για το οικονομικό έτος 2010 και στο ποσό των 20.298,51€ για το οικονομικό έτος 2011.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση , άλλως και επικουρικώς την μεταρρύθμιση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Παράβαση νόμου-Πλημμελής ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου-εσφαλμένη εκτίμηση των φορολογικών στοιχείων- η μη αναγνώριση των φερόμενων -κατά την κρίση των ελεγκτών- ως ανύπαρκτων δαπανών αφορούν σε δαπάνες υπαρκτές και αφορούν σε λογιστική τακτοποίηση πραγματοποιημένων, δηλαδή πραγματικών - υπαρκτών παραγωγικών δαπανών προηγούμενων χρήσεων.
2. Παραβίαση της αρχής της χρήστης διοίκησης & της προστασίας της εμπιστοσύνης του Φορολογουμένου - Συγγνωστή πλάνη της εταιρείας
3. Παράβαση νόμου - Πλημμελής ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου - εσφαλμένη εκτίμηση των Φορολογικών στοιχείων-Επίκληση της ΠΟΛ 1113/2-6-2015 ως προς την φορολογική μεταχείριση των αμοιβών των μελών προσωπικών εταιρειών (Ο.Ε., Ε.Ε) και

αστικών εταιρειών (χωρίς διάκριση σε κερδοσκοπικές και μη κερδοσκοπικές)- Όσον αφορά στις μη αναγνωρισθείσες ως εκπιπτόμενες από τα ακαθάριστα έσοδα δαπάνες διατροφής, αυτές δεν αφορούν σε έξοδα του άρθρου 31 §1, του ν.2238/1994. ήτοι έξοδα υποδοχής και Φιλοξενίας, αλλά αφορούν σε παραγωγικές δαπάνες των υλοποιημένων έργων.

Στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης η Υπηρεσία μας απέστειλε στην προσφεύγουσα την αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ 2016 κλήση σε ακρόαση.

Επί της κλήσης σε ακρόαση η οποία έλαβε χώρα στις 30-08-2016 σύμφωνα με το υπ' αριθμ. πρακτικό ακρόασης, η προσφεύγουσα εξέφρασε και προφορικώς τις απόψεις της αναφορικά με τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς της όπως αυτοί αναλυτικά εκτίθενται στις υποβληθείσες ενδικοφανείς προσφυγές και εν συνεχεία υπέβαλλε το υπ' αριθμ. ΔΕΔ 2016 γραπτό υπόμνημα στην Υπηρεσία μας.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 27 του ν. 3522/2006 και ισχύει από 1/1/2007 και μετά, ορίζεται:

«1. 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.

Για το χαρακτηρισμό αλλοδαπού προσώπου κατά τις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου, ως επιτηδευματία, αρκεί η ύπαρξη πραγματικής - φυσικής επαγγελματικής εγκατάστασης στην ελληνική επικράτεια, ανεξάρτητα από το χαρακτηρισμό αυτής ως μόνιμης ή μη από άλλες διατάξεις.

Επιτηδευματίας για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος λογίζεται και κάθε αλλοδαπό νομικό πρόσωπο οποιασδήποτε μορφής που δεν έχει εγκατάσταση στην Ελλάδα, εφόσον αναγείρει ακίνητο εντός της ελληνικής επικράτειας ή πραγματοποιεί σε τέτοιο ακίνητο προσθήκες ή επεκτάσεις.

Τα αναφερόμενα στο προηγούμενο εδάφιο δεν ισχύουν για τα πρόσωπα της παραγράφου 3.

2....3. Το Δημόσιο, το ημεδαπό ή αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή επιτροπή ή ένωση προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο που δεν έχει εγκατάσταση στην Ελλάδα και αποκτά κυριότητα ή άλλο εμπράγματο δικαίωμα επί ακινήτου στην ημεδαπή, οι ξένες αποστολές και οι διεθνείς οργανισμοί υποχρεούνται μόνο στη λήψη, έκδοση, υποβολή και διαφύλαξη των στοιχείων που ορίζονται ρητά από τον Κώδικα αυτόν.

Τα πρόσωπα αυτά, εκτός από το Δημόσιο όταν ενεργούν πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που υπάγονται στο φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) ή στο φόρο εισοδήματος θεωρούνται επιτηδευματίες μόνο για τις

δραστηριότητες αυτές και έχουν τις υποχρεώσεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού.»

Επειδή με τις ανωτέρω διατάξεις ορίζεται ρητά ότι από 01/01/2007 και μετά, τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που δραστηριοποιούνται στην ελληνική επικράτεια δεν έχουν υποχρέωση να τηρούν βιβλία αλλά υποχρεούνται μόνο στην έκδοση, λήψη, υποβολή και διαφύλαξη των στοιχείων που ορίζονται από τον Κ.Β.Σ. εκτός αν αποκτούν έσοδα από πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών στη ελληνική επικράτεια που υπάγονται στο Φ.Π.Α. ή στο φόρο εισοδήματος, οπότε θεωρούνται επιτηδευματίες για τη δραστηριότητά τους αυτή και έχουν όλες τις υποχρεώσεις που ορίζονται από τις διατάξεις του ΚΒΣ μόνο για τη δραστηριότητα αυτή.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 2 του ν. 2238/94 ορίζεται: «4. Σε φόρο υπόκεινται επίσης, οι ετερόρρυθμες και οι ομόρρυθμες εταιρείες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, οι συμμετοχικές ή αφανείς, καθώς και οι κοινοπραξίες της [παραγράφου 2 του άρθρου 2 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων](#) (Π.Δ. 186/1992, ΦΕΚ Α' 84).»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 99 παρ. 1 περ. ε του ν. 2238/94 ορίζεται: «1. Αντικείμενο του φόρου είναι: ...ε) Σε ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού ή δημόσιου 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.**»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 10 του ν.2238/94 όπως ίσχυε τα κρινόμενα έτη ορίζεται:

«1. 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:

α. Είκοσι τοις εκατό (20%), προκειμένου για ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες και για τις κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα.

β. Είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) προκειμένου για κοινοπραξίες της [παραγράφου 2 του άρθρου 2 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων](#) και για αστικές εταιρίες, συμμετοχικές και αφανείς εταιρίες.»

Επειδή με την 1013044/222/Α0012/ΠΟΛ.1031/7.2.2001 εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών «Φορολογική μεταχείριση της αστικής μη κερδοσκοπικής

εταιρείας που συστήθηκε με τα άρθρα 741 έως 784 Α.Κ.» διευκρινίστηκαν μεταξύ άλλων ότι, 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. 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 εταιρίες από τις απλές αστικές είναι η μη διανομή ωφελημάτων (οποιασδήποτε μορφής) στα μέλη τους.

Περαιτέρω με την **ΠΟΛ.1118/2013** «Φορολογική μεταχείριση της αστικής μη κερδοσκοπικής εταιρείας που συστήθηκε με τα άρθρα 741 έως 784 του Αστικού Κώδικα» διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα:

1. Σύμφωνα με την 1013044/222/Α0012/ [ΠΟΛ.: 1031/7.2.2001](#) διαταγή μας, 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 με το άρθρο 10 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος. Επίσης, τα ποσά των χορηγιών που παρέχονται για την τέλεση δραστηριοτήτων που εκτελούνται από τις εταιρείες αυτές μειώνουν το κόστος αυτών.

2. Κατά τη λειτουργία τους οι αστικές μη κερδοσκοπικές εταιρείες βαρύνονται με δαπάνες που συνδέονται με τη γενικότερη λειτουργία τους και δεν μπορούν να βαρύνουν αποκλειστικά την δραστηριότητα (κλάδο) για την οποία φορολογούνται. Οι δαπάνες αυτές όπως για παράδειγμα το ενοίκιο της έδρας, η κατανάλωση ρεύματος, μισθοί προσωπικού γραμματείας - λογιστηρίου κλπ., πρέπει να μερίζονται σε μέρη ανάλογα των αφορολόγητων εσόδων και των ακαθάριστων εσόδων που υπόκεινται σε φορολογία.

3. Περαιτέρω, κατά τον προσδιορισμό των φορολογητέων καθαρών κερδών της εταιρείας, από τα ακαθάριστα έσοδα που υπόκεινται σε φορολογία αφαιρούνται οι δαπάνες που βαρύνουν αποκλειστικά τη φορολογητέα δραστηριότητα της αστικής μη κερδοσκοπικής

εταιρείας, καθώς και από τις υπόλοιπες δαπάνες αυτές που με βάση τον παραπάνω μερισμό αντιστοιχούν επί των φορολογητέων ακαθαρίστων εσόδων.

4. Όσον αφορά τις δαπάνες που με βάση τον παραπάνω μερισμό αντιστοιχούν επί των μη φορολογητέων εσόδων, αυτές καλύπτονται από τα έσοδα αυτά, ωστόσο, μόνο κατά το μέρος που τυχόν δεν καλύπτονται από τα έσοδα αυτά θα συμμετέχουν στο αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημιά) της αστικής μη κερδοσκοπικής εταιρείας. Δηλαδή, αν οι δαπάνες που αντιστοιχούν επί των αφορολόγητων εσόδων της εταιρείας είναι μικρότερες από τα έσοδα αυτά, εννοείται δεν θα λαμβάνονται καθόλου υπόψη για τον προσδιορισμό του κέρδους ή της ζημιάς της εταιρείας.

Επειδή με το από συμφωνητικό σύστασης το οποίο δημοσιεύθηκε νόμιμα στα βιβλία Αστικών εταιριών του Πρωτοδικείου και έλαβε αύξοντα αριθμό, η προσφεύγουσα συστάθηκε ως αστική εταιρεία μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 741 – 784 του Α.Κ με την επωνυμία και διακριτικό τίτλο και σύμφωνα με το καταστατικό της, δεν είναι δυνατή καμία διανομή κερδών μεταξύ των εταίρων της τόσο κατά τη λειτουργία όσο και κατά τη λύση της. Σκοπός της είναι η επιστημονική έρευνα, μελέτη και ενημέρωση σε θέματα κοινωνικής και οικονομικής ανάπτυξης μέσω της διεξαγωγής ερευνών και εκπόνησης μελετών, της έκδοσης εντύπων κάθε είδους, τη διοργάνωση συνεδρίων, ημερίδων και άλλων εκδηλώσεων, με τη δημιουργία τεχνολογικής, τεχνικής και οικονομικής υποδομής για την υποστήριξη των δραστηριοτήτων της καθώς και με αξιοποίηση άλλων συγγενών προσπαθειών, τη συνεργασία με ερευνητικά κέντρα, πανεπιστημιακές σχολές και ιδρύματα και άλλους φορείς του δημοσίου και ιδιωτικού τομέα .

Επειδή σύμφωνα με την από 25-2-2016 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος καθώς και από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης όπως αυτός συμπληρώθηκε κατά την εξέταση της παρούσας, η προσφεύγουσα κατά τα κρινόμενα έτη, ενεργώντας στα πλαίσια του σκοπού της, προέβη στις ακόλουθες δράσεις, για τις οποίες επιχορηγήθηκε από διάφορους φορείς:

1. Δράση στο πλαίσιο του σχεδίου «Πρωτοβουλία για την Απασχόληση και τη καταπολέμηση του Αποκλεισμού στο Δήμο Τυρνάβου» με χρονοδιάγραμμα υλοποίησης από 03-05-2005 έως 30/09/2008, με φορέα χρηματοδότησης την Περιφέρεια Θεσσαλίας για την υλοποίηση της οποίας επιχορηγήθηκε με το ποσό των **10.560 ευρώ**.

2. Δράση στο πλαίσιο του σχεδίου δράσης προώθησης της κοινωνικής ενσωμάτωσης με χρονοδιάγραμμα υλοποίησης από 17-8-2006 μέχρι 31-12-2007 και Φορέα Χρηματοδότησης το Υπουργείο Απασχόλησης και Κοινωνικής Προστασίας, για την υλοποίηση της οποίας επιχορηγήθηκε με το ποσό των **28.000 ευρώ**.

3. Δράση στα πλαίσια του εγκεκριμένου σχεδίου «Ολοκληρωμένες παρεμβάσεις αστικής ανάπτυξης σε τοπικές ζώνες μικρής κλίμακας Τύρναβος 2006» με χρονοδιάγραμμα υλοποίησης 31 μήνες, ήτοι από 3-5-2005 έως 31-12-2007, και Φορέα Χρηματοδότησης την Περιφέρεια Θεσσαλίας για το οποίο επιχορηγήθηκε συνολικά με το ποσό των **32.090 ευρώ**.(σχετ. 3^α).

4. **Δράσεις**, δράσεις οι οποίες υλοποιήθηκαν σε δύο κύκλους, με χρονοδιάγραμμα υλοποίησής τους από 01/7/2007 και το αργότερο μέχρι 31-12-2008, επιχορηγήθηκαν από το Υπουργείο Απασχόλησης και Κοινωνικής Προστασίας και για τις οποίες επιχορηγήθηκε συνολικά με το ποσό **60.000 ευρώ** και **75.000 ευρώ**.

Επειδή σύμφωνα με τις αποφάσεις επιχορηγήσεων και τις σχετικές συμβάσεις που υπεγράφησαν, για τις ως άνω δράσεις που ανέλαβε η προσφεύγουσα τα κρινόμενα έτη ως τελικός αποδέκτης των δράσεων, **οικονομικό αντικείμενο των εν λόγω επιχορηγήσεων ήταν το σύνολο των διενεργούμενων και προβλεπόμενων δαπανών** για τους σκοπούς υλοποίησης του σχεδίου όπως αυτές δηλώνονται στους αναλυτικούς πίνακες προϋπολογισμού ανά κατηγορία επιλέξιμης δαπάνης και ανά κατηγορία Δράσης από τον Τελικό Αποδέκτη και παρακολουθούνται, ελέγχονται και εγκρίνονται από τον φορέα υλοποίησης και Τελικό Δικαιούχο **και οι οποίες σύμφωνα με τις σχετικές αποφάσεις επιχορήγησης, πρέπει να αντιστοιχούν σε εξοφλημένα τιμολόγια και άλλα ισοδύναμης λογιστικής ισχύος παραστατικά και να ισοσκελίζονται (να μην ξεπερνούν) το σύνολο του εγκριθέντος κόστους, η υπέρβαση του οποίου δεν χρηματοδοτείται ενώ η αποπληρωμή των εγκριθέντων ποσών επιχορηγήσεων προς τους Τελικούς Αποδέκτες διενεργείται τμηματικά σε δύο ή τρεις δόσεις και μετά την ολοκλήρωση των έργου το οποίο επιχορηγείται.** Περαιτέρω σύμφωνα με την Απόφαση των Υπουργών Οικονομίας και Οικονομικών και Απασχόλησης και Κοινωνικής Προστασίας (ΦΕΚ Β'1105/11-8-2006) περί «Συστήματος Διαχείρισης, Παρακολούθησης, Αξιολόγησης και Ελέγχου δράσεων Μ.Κ.Ο.» προβλέπεται ότι μεταξύ των προϋποθέσεων που πρέπει να πληρούν οι Μ.Κ.Ο. ως Τελικοί Αποδέκτες των δράσεων είναι ο μη κερδοσκοπικός χαρακτήρας τους όπως αυτός αποδεικνύεται από το καταστατικό τους.

Επειδή η προσφεύγουσα, όπως προκύπτει από το τηρούμενο βιβλίο εσόδων-εξόδων, για τις ληφθείσες επιχορηγήσεις τα κρινόμενα έτη εξέδωσε τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις του άρθρου 12 § 3 του Π.Δ 186/1992, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 2 §§ 1 και 3 του ίδιου Π.Δ/τος, φορολογικά στοιχεία, τα οποία καταχωρήθηκαν στο σκέλος των εσόδων του έτους κατά το οποίο εισπράχτηκαν. Ειδικότερα το έτος 2007 εκδόθηκαν τα με αριθ. Τ.Π.Υ. και αφορούν ποσά επιχορηγήσεων που έλαβε από το Υπουργείο Απασχόλησης και το έτος 2008 εκδόθηκαν τα με αρ. Τ.Π.Υ. τα οποία αφορούν ποσά επιχορηγήσεων που έλαβε από το Υπουργείο Απασχόλησης και την

Περιφέρεια Θεσσαλίας και τα οποία βρέθηκαν καταχωρημένα στο σκέλος των εσόδων του τηρούμενου βιβλίου εσόδων-εξόδων.

Επειδή από την από 25-2-2016 σχετική έκθεση ελέγχου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. εκτός των ως άνω ποσών επιχορηγήσεων που έλαβε τα έτη 2007 και 2008, δεν διαπιστώθηκε από τον υπό κρίση έλεγχο η ύπαρξη εισοδημάτων από καθαρά εμπορικές δραστηριότητες ή από ελευθέρια επαγγέλματα ή σε κάθε περίπτωση ύπαρξη εισοδημάτων που παρεκκλίνουν του σκοπού για τον οποίο συστάθηκε δεδομένου ότι οι ληφθείσες τα εν λόγω έτη επιχορηγήσεις από δημοσίους φορείς εντάσσονται στα πλαίσια του -μη κερδοσκοπικού σκοπού της προσφεύγουσας και αποτελούν μειωτικό στοιχείο του κόστους των πραγματοποιηθεισών δαπανών στα πλαίσια υλοποίησης των δράσεων που ανέλαβε η προσφεύγουσα ως Μ.Κ.Ο. τα έτη αυτά.

Επειδή ενόψει των ανωτέρω, καθίσταται σαφές ότι για τα έτη 2007 και 2008 τυγχάνει εφαρμογής η διάταξη της περ. ε΄ της παρ.1 του άρθρου 99 του ν. 2238/94 σύμφωνα με την οποία φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας, υποκείμενο σε φόρο με συντελεστή 25% κατ' άρθρο 10 παρ. 1 του ν. 2238/94, θεωρείται το καθαρό εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή ή αλλοδαπή **μόνο από την εκμίσθωση ακινήτων ή από κινητές αξίες που εν προκειμένω δεν συντρέχει τέτοια περίπτωση εισοδήματος**. Ενώ οι ληφθείσες επιχορηγήσεις από δημοσίους φορείς οι οποίες εντάσσονται στα πλαίσια του μη κερδοσκοπικού σκοπού της προσφεύγουσας δεν εμπίπτουν στην έννοια των ακαθαρίστων εσόδων για να φορολογηθούν, όπως εσφαλμένα θεώρησε ο υπό κρίση έλεγχος.

Επειδή το έτος 2009 εκδόθηκαν από την προσφεύγουσα τα με αριθ. Τ.Π.Υ. ποσού 12.000€ και 30.000€ αντιστοίχως τα οποία αφορούν ποσά επιχορηγήσεων που έλαβε από το Υπουργείο Απασχόλησης και τα με αρ. Τ.Π.Υ. ποσού 11.000 € και 14.000€ αντιστοίχως, τα οποία αφορούν παροχή υπηρεσιών εκπαίδευσης προς το ενώ για το έτος 2010 εκδόθηκε το με αρ. Τ.Π.Υ. ποσού 14.649,40€ το οποίο αφορά ποσό επιχορήγησης που έλαβε από το Υπουργείο Απασχόλησης, το με αρ. Τ.Π.Υ. ποσού 3.500€ προς το το οποίο αφορά παροχή υπηρεσιών εκπαίδευσης βάσει ιδιωτικού συμφωνητικού από 5-5-2009 έως 31-12-2010, το με αρ. Τ.Π.Υ. ποσού 6.400€ και 36/31-12-2010 Τ.Π.Υ. ποσού 5.200€ προς το τα οποία αφορούν ποσά από παροχή υπηρεσιών εκπαίδευσης και τα οποία βρέθηκαν καταχωρημένα στο σκέλος των εσόδων του τηρούμενου βιβλίου εσόδων-εξόδων τα εν λόγω έτη.

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι τα έτη 2009 και 2010 η προσφεύγουσα πέραν των ποσών επιχορηγήσεων που έλαβε τα εν λόγω έτη, έλαβε και ποσά συνολικού ύψους 25.000€ το έτος 2009 και ποσά συνολικού ύψους 22.900€ το έτος 2010 τα οποία συνιστούν ακαθάριστο εισόδημα από την άσκηση εμπορικής επιχείρησης της προσφεύγουσας

υποκείμενο σε φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 του ν. 2238/94. Ως εκ τούτου τα έτη 2009 και 2010 η προσφεύγουσα για τη δραστηριότητα αυτή ως υποκείμενη στο φόρο εισοδήματος, είχε όλες τις υποχρεώσεις της παρ. 1 του άρθρου 2 του ΚΒΣ.

Επειδή όπως προκύπτει από το τηρούμενο βιβλίο εσόδων-εξόδων και τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, η προσφεύγουσα τα ελεγχόμενα έτη κατά τα οποία έλαβε επιχορηγήσεις από διάφορους φορείς του δημοσίου και δεδομένου ότι η αποπληρωμή και καταβολή των επιχορηγήσεων διενεργούνταν τμηματικά και μετά την υλοποίηση των αναληφθέντων έργων, καταχωρήθηκαν στο σκέλος των εσόδων κατά το έτος είσπραξή τους πλην όμως αφορούσαν πραγματοποιηθείσες δαπάνες για τις οποίες εκδόθηκαν τα νόμιμα παραστατικά και εξοφλήθηκαν τα προηγούμενα έτη από το έτος είσπραξης των σχετικών επιχορηγήσεων. Περαιτέρω, προς αντιστοίχιση των εσόδων από επιχορηγήσεις με τις πραγματοποιηθείσες δαπάνες και ισοσκελισμό των εσόδων-εξόδων κάθε έτους, η προσφεύγουσα προέβη σε τακτοποίηση, με έκδοση λογιστικού σημειώματος την 31/12 κάθε έτους, των εξόδων με αντίστοιχη **ισόποση πίστωση στο σκέλος των εσόδων** και μετέπειτα μεταφορά του εν λόγω ποσού στο σκέλος των εξόδων του επόμενου έτους κατά το οποίο εισπράχτηκε η σχετική επιχορήγηση.

Επειδή το ποσό ύψους 18.298,51€ το οποίο καταχωρήθηκε στο σκέλος των εσόδων του έτους 2009 από την προσφεύγουσα καθώς και το ποσό ύψους 755,70€ το οποίο καταχωρήθηκε στο σκέλος των εσόδων του έτους 2010, συναθροίστηκαν στα συνολικά έσοδα από επιδοτήσεις του Δημοσίου στις οικείες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος της προσφεύγουσας αντιστοίχως σε κάθε οικονομικό έτος. Ως εκ τούτου τα ως άνω ποσά εσόδων λαμβάνονται ως έσοδα από επιχορηγήσεις δεδομένου ότι οι σχετικές εγγραφές καταχώρησής τους συσχετίζονται με τις ληφθείσες επιχορηγήσεις.

Κατά συνέπεια, ενόψει των ανωτέρω, τα συνολικά έσοδα από κερδοσκοπική δραστηριότητα για το έτος 2009 προσδιορίζονται στο ποσό ύψους 25.000 ευρώ και για το έτος 2010 στο ποσό ύψους 22.900 ευρώ.

Επειδή από τον τρόπο καταχώρησης στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων-εξόδων των δαπανών του έτους 2009 και 2010, δεν είναι δυνατός ο διαχωρισμός των εξόδων ανά κερδοσκοπική και μη δραστηριότητα καθώς η προσφεύγουσα υπολόγισε το σύνολο των εσόδων κάθε έτους ως έσοδα που προέρχονται από επιχορηγήσεις και τις δαπάνες εντός του έτους ως δαπάνες διενεργούμενες στα πλαίσια υλοποίησης των έργων από δημόσιους φορείς για τις οποίες έλαβε επιχορήγηση ως μειωτικό στοιχείο του κόστους των πραγματοποιηθέντων δαπανών, ενώ ο έλεγχος έκρινε το σύνολο των εσόδων ως έσοδα προερχόμενα από επιχορηγήσεις και τα οποία κατά την κρίση του ελέγχου συνιστούν ακαθάριστα έσοδα υποκείμενα σε φόρο.

Κατά συνέπεια το **συνολικό ποσό ύψους 25.000,00€** το οποίο έλαβε το έτος 2009 βάσει των υπ' αριθμ. Τ.Π.Υ προς το και το **συνολικό ποσό ύψους 22.900,00€**

το οποίο έλαβε το έτος 2010 βάσει των υπ' αριθμ. Τ.Π.Υ προς το και, λογίζονται **ως καθαρά κέρδη από κερδοσκοπική δραστηριότητα** υποκείμενα σε φόρο σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ. 1 του ν. 2238/94 ενώ τα ποσά ύψους 42.000,00 ευρώ και 18.298,51 ευρώ έτους 2009 και τα ποσά ύψους 14.649,40 ευρώ και 755,70 ευρώ έτους 2010 τα οποία αφορούν έσοδα από επιχορηγήσεις, συνιστούν έσοδα από μη κερδοσκοπική δραστηριότητα μη υποκείμενα σε φόρο.

Επειδή, ωστόσο, κατά γενική αρχή του δικαίου και μη υφισταμένης διάταξης που να ορίζει διαφορετικά, η Υπηρεσία που επιλαμβάνεται ενδικοφανούς προσφυγής δεν μπορεί να εκδώσει απόφαση με την οποία χειροτερεύει η θέση του προσφεύγοντος (βλ. Σ.τ.Ε. 236/2016, 424/2006, 4202/1986, 2340/1987) διότι αυτό θα αντέβαινε στην ίδια τη φύση της ενδικοφανούς προσφυγής ως οιονεί ενδίκου βοηθήματος, η άσκηση του οποίου τείνει στην ακύρωση ή έστω επί τα βελτίω τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης και δεν είναι δυνατόν να άγει σε δυσμενέστερο για τον προσφεύγοντα καταλογισμό. Ως εκ τούτου, παρόλο που κατ' ορθή ερμηνεία και εφαρμογή των επίμαχων διατάξεων, το ύψος των φορολογητέων κερδών για το οικονομικό έτος 2011 ανέρχεται σε 22.900,00€, θα πρέπει, σύμφωνα με την αρχή της μη χειροτέρευσης της θέσης της προσφεύγουσας, να περιοριστεί στο ποσό ύψους 20.298,51€ όπως προσδιορίζεται δυνάμει της προσβαλλόμενης υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της από και με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του ΑΦΜ με την ακύρωση της με αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 και της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 και την τροποποίηση της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 και της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΦΑΚΟΣ 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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας