



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Αριθμός Απόφασης: 987/12-9-2016

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών

Υποδ/νση Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

Τμήμα Α8 – Επανεξέτασης

Εγνατία 45, Τ.Κ.: 546 30 – Θεσσαλονίκη

Αριθ. τηλ.: 2313 333246

Αριθ. fax: 2313333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (Φ.Ε.Κ. 170Α'/26-07-2013).

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. Της με αριθμό Δ6Α 1118225 ΕΞ 2013 / 24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 1.893Β'/2013) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

ε. Της με αριθμό Δ6Α 1198069 ΕΞ 2013 / 30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 3.367Β'/2013) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

στ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205 ΕΞ 2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 3.250Β'/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της με αριθμό Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 / 08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών ως προς τις Διευθύνσεις

Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

- ζ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α. 1006534 ΕΞ 2015 (ΦΕΚ Β΄ 165/19-1-2015) Απόφασης της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε., καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».
- η. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β΄ 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».
- θ. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β΄ 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
- ι. Της ΠΟΛ.1002/31-12-2013 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. (Φ.Ε.Κ. 55Β΄/16-01-2014).
2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Τη με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανή Προσφυγή του, **Α.Φ.Μ.:**....., νομίμως εκπροσωπούμενο από τον Πρόεδρο αυτού (**Α.Φ.Μ.**.....), κατά α)της **υπ αριθμ.** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο **01/01/2002 – 31/12/2002** (οικ. Έτους 2003) **του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.**και β)της **υπ'αριθμ.** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο **1/1/2001 – 31-12-2001** (οικ. Έτους 2002) **του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.**
4. Την υπ' αριθμ. πρωτ., **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.** για τη φορολογητέα περίοδο **01/01/2002 – 31/12/2002**, της οποίας ζητείται η ακύρωση ή η τροποποίηση.
5. Την υπ' αριθμ. πρωτ. **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.**για τη φορολογητέα περίοδο **01/01/2001 – 31/12/2001**, της οποίας ζητείται η ακύρωση ή η τροποποίηση.
6. Την από **έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος**
7. Τη με ημερομηνία Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
8. Την με ημερομηνία σύνταξης «Έκθεση – Εισήγηση επί υποβληθείσας Ενδικοφανούς Προσφυγής (άρθρο 63 Ν.4174/2013)» του Τμήματος Α8 - Επανεξέτασης της

Διεύθυνσής μας, με την οποία εισηγείται την απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής του (Α.Φ.Μ.) η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Από τον έλεγχο που έγινε στον προσφεύγοντα σύλλογο από τη Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου Ν.2238/1994 και της ΠΟΛ. 1037/2005 και σε εκτέλεση της υπ. αριθμ.σχετικής εντολής ελέγχου, για τις χρήσεις 2000 – 2009 (οικ. έτη 2001 -2010), συντάχθηκε η από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος - Ν.2238/1994.

Σημειώνεται, ότι για τη συγκεκριμένη υπόθεση είχε εκδοθεί αρχικά η υπ. αριθμ.- εντολή ελέγχου από την ίδια Δ.Ο.Υ., με την οποία συντάχθηκε το υπ'αριθμ. ειδικό σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Κ.Β.Σ. και το υπ'αριθμ. ειδικό σημείωμα Φ.Π.Α.,. κατ'εφαρμογή των διατάξεων της Πολ.1072/2011, το οποίο δεν αποδέχθηκε ο προσφεύγων με αποτέλεσμα να ελεγχθεί η υπόθεση σύμφωνα με τις διατάξεις της Πολ. 1037/2005 (αρ.13, παρ.2 πολ.1072/2011).

Από την ως άνω έκθεση προκύπτει ότι ο κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις είχε έσοδα τα οποία αποτέλεσαν εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρ.28 παρ.1 του Ν.2238/1994.

Απόρροια των διαπιστώσεων της προαναφερόμενης Έκθεσης Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος ήταν να εκδοθούν από τη Δ.Ο.Υ.η υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το Οικονομικό Έτος 2003 και η υπ αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το Οικονομικό Έτος 2002.

- Με την υπ' αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ..... Διαχειριστικής Περιόδου 01/01/2002 – 31/12/2002 (οικονομικού έτους 2003), επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος 6.893,43 €, πλέον πρόσθετος φόρος 8.272,12 €, ήτοι συνολικό ποσό 15.165,55 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων του οικ. έτους 2003 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2002). Τα βιβλία και στοιχεία κρίθηκαν ανακριβή, λόγω μη προσκόμισης των εκδοθέντων και ληφθέντων φορολογικών στοιχείων της ελεγχόμενης χρήσης, αλλά και λόγω μη τήρησης βιβλίων
- Με την υπ' αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.....,

Διαχειριστικής Περιόδου 01/01/2001 – 31/12/2001 (οικονομικού έτους 2002), επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος 15.283,93 €, πλέον πρόσθετος φόρος 18.340,72 €, ήτοι συνολικό ποσό 33.624,65 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων του οικ. έτους 2002 (διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2001). Τα βιβλία και στοιχεία κρίθηκαν ανακριβή, λόγω μη προσκόμισης των εκδοθέντων και ληφθέντων φορολογικών στοιχείων της ελεγχόμενης χρήσης, αλλά και λόγω μη τήρησης βιβλίων

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά να ακυρωθούν ή να εξαφανιστούν οι προσβαλλόμενες πράξεις προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Η υποκειμενική υπόσταση του εγκλήματος και δη η υποβολή ανακριβών δηλώσεων δεν δύναται να στηριχθεί μόνο σε ενδεχόμενο δόλο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 του Ποινικού Κώδικα.
2. Οι ελεγχόμενες χρήσεις έχουν παραγραφεί οριστικά, εφόσον υπάγονται εμφανώς σε πενταετή παραγραφή.
3. Τυχάνει ουσιαστικά αβάσιμη η αποδιδόμενη σ' αυτόν κατηγορία της μη τήρησης λογιστικών αρχείων και απόκρυψης εισοδημάτων, εφόσον τα έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την εκπλήρωση του σκοπού των μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικών προσώπων δεν αποτελούν αντικείμενο του φόρου. προέρχονται αποκλειστικά και μόνο από χορηγίες. Προς επίρρωση δε των ισχυρισμών αυτών επικαλείται τις αριθμ. 389/2000 και 383/1973 γνωμοδοτήσεις του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους. Ειδικότερα:

α) Το τέλος για την παραχώρηση του δικαιώματος χρήσης κοινόχρηστου χώρου (πεζοδρόμια, οδοί, πλατείες και εν γένει κοινόχρηστοι χώροι) που επιβάλλεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 του από 24.9/20.10.1958 βασιλικού διατάγματος δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος με βάση τις διατάξεις του Ν. 4172/2013, για τους ΟΤΑ Α' Βαθμού που το εισπράττουν, δεδομένου ότι έχει κριθεί νομολογιακά ότι αποτελεί τέλος ανταποδοτικού χαρακτήρα, με την έννοια ότι είναι ανάλογο του οφέλους που αποκομίζει αυτός που χρησιμοποιεί τον παραχωρούμενο δημοτικό χώρο (Ειδική Έκθεση του Συνηγού του Πολίτη, ΣτΕ 4001/1986, κ.ά.).

β) Με το με αρ. πρωτ. 360/13.4.2000 έγγραφο της Κτηματικής Υπηρεσίας του Υπουργείου Οικονομικών προς το Δήμο και το Δημοτικό κατάστημα, με το οποίο ζητεί αποδεικτικά στοιχεία για πρόχειρη κατασκευή στην παραποτάμια έκταση του ποταμού....., που να προσδιορίζουν τον Δήμο ως ιδιοκτήτη. Σε διαφορετική περίπτωση, όπως επισημαίνει στο επισυναπτόμενο έγγραφο στο απολογητικό αυτό υπόμνημα η Κτηματική Υπηρεσία του Δημοσίου «θα καταγράψει ως δημόσιο κτήμα την παραποτάμια έκταση βάσει του Ν. 116/1975»

Στη σελίδα 3 του επίμαχου αρχικού αντικρουόμενου σημειώματος της Δ.Ο.Υ., αναφέρεται ότι «τα έσοδα υπό μορφή χορηγίας που λάβαμε από την εταιρεία «.» αφορούν έσοδα από ακίνητα!!!». Γίνεται κατανοητή η αντίφαση, αφενός μεν η Κτηματική Υπηρεσία του Δημοσίου να χαρακτηρίζει την παραποτάμια έκταση του ποταμού

..... ως δημόσιο κτήμα, η δε Ελεγκτική Υπηρεσία να θεωρεί πως εισπράτταμε ενοίκια από μη ανήκοντα σε εμάς χώρο.

γ) Επειδή η ανάρτηση διαφημιστικών διαφανειών (μπάνερς) από τους ίδιους τους χορηγούς σε χώρο που απλώς το Σωματείο πραγματοποιούσε τις γνωστές Πανελλήνια «Γιορτές», αφενός **δεν αποτελούν προωθητική διαφημιστική ενέργεια από το Σωματείο μας, που καμία συμμετοχή δεν είχε**, οι δε χρηματικές καταβολές αφορούσαν δωρεές προς ευόδωση του σκοπού μας, μη υπαγόμενες σε φορολογία εισοδήματος, επειδή δεν είχαν τα χαρακτηριστικά του εισοδήματος. Επειδή στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία από τους χορηγούς συμπεριλήφθηκε και Φ.Π.Α. τον οποίο και φυσικά, ήμασταν υποχρεωμένοι να αποδώσουμε, αποδώσαμε το σύνολο του φόρου για το οικ. Έτος 2003 για ποσό ύψους 16.375,65 ευρώ, όσο ακριβώς προσδιόρισε και η ελέγχουσα Δ.Ο.Υ., δεν αποδώσαμε δε τον οφειλόμενο φόρο για το οικ. Έτος 2002 ποσού ύψους 2.909,16 ευρώ, ποσό το οποίο και αποδεχθήκαμε να αποδώσουμε μετά από καταλογισμό σας, προσαυξημένο σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2523/1997

Αναφορικά με τον ισχυρισμό περί περί ύπαρξης δόλου ή αμέλειας που αφορά στην ανακρίβεια των δηλούμενων στοιχείων πρέπει αυτός να απορριφθεί ως αβάσιμος για τους παρακάτω λόγους:

Επειδή, οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν στα πλαίσια της Διοικητικής διαδικασίας και διέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4174/2013) καθώς και από τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν.2690/1999) και ως εκ τούτου οι προϋποθέσεις του Ποινικού Κώδικα δεν έχουν εφαρμογή στη συγκεκριμένη διαδικασία.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό περί παραγραφής των ελεγχόμενων χρήσεων πρέπει αυτός να απορριφθεί ως αβάσιμος για τους παρακάτω λόγους:

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ.11 του Ν.4174/2013 «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν».

Επειδή, σύμφωνα με το Ν.2238/1994, άρθρο 107 παρ.1 «κάθε νομικό πρόσωπο του άρθρου 101 υποχρεούται να υποβάλλει δήλωση φόρου εισοδήματος στον αρμόδιο προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ». Ακόμη, στην παρ. 2β του ίδιου άρθρου «Η δήλωση της προηγούμενης παραγράφου υποβάλλεται : α).... και β)) από τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 2 του άρθρου 101, μέχρι τις

10 Μαρτίου του οικείου οικονομικού έτους για τα εισοδήματα που απέκτησαν μέσα στο αμέσως προηγούμενο έτος, ανεξάρτητα αν τα εισοδήματα αυτά υπόκεινται ή όχι σε φορολογία»

Επειδή, για τις ελεγχόμενες χρήσεις η παραγραφή ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ.1 του Ν. 2238/1994 σύμφωνα με τις οποίες «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 την επιβολή φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπενταετίας». Ακόμη, στην παρ.5 του άρθρου 84 ορίζεται ότι «Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης».

Επειδή, σύμφωνα με το άρ.113 του Ν.2238/1994 «Οι διατάξεις των άρθρων 65 ως 72,74,75,79,80,81, 83 ως 85 εφαρμόζονται αναλόγως και στη φορολογία εισοδήματος των νομικών προσώπων τα οποία αναφέρονται στο άρθρο 101».

Αναφορικά με τον ισχυρισμό ότι το εισόδημα που επικαλείται η έκθεση ελέγχου αφορά δωρεά των επιχειρήσεων και συνεπώς δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος, ενώ η ανάρτηση διαφημιστικών διαφανειών από τους χορηγούς σε χώρο που το σωματείο (ο σύλλογος) πραγματοποιούσε εκδηλώσεις (γιορτές ποταμού), δεν αποτελούν διαφημιστική ενέργεια του σωματείου, αλλά πρέπει αυτός να απορριφθεί ως αβάσιμος για τους παρακάτω λόγους:

Επειδή, στο άρθρο 78 του Α.Κ. ορίζεται ότι «ένωση προσώπων που επιδιώκει σκοπό μη κερδοσκοπικό αποκτά προσωπικότητα όταν εγγραφεί σε ειδικό δημόσιο βιβλίο (σωματείο) που τηρείται στο Πρωτοδικείο της έδρας του», ενώ στο άρθρο 80 του Α.Κ. «το καταστατικό, για να είναι έγκυρο, πρέπει να καθορίζει: 1)..., 2),...3)τους πόρους του σωματείου...».

Επειδή, στο άρθρο 80 του Α.Κ. ορίζεται ότι «στο καταστατικό, για να είναι έγκυρο πρέπει να καθορίζει: 1.το σκοπό, την επωνυμία και την έδρα του σωματείου, 2. Τους όρους της εισόδου, της αποχώρησης και της αποβολής των μελών, καθώς και τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις τους, 3.τους πόρους του σωματείου,...»

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», ενώ σύμφωνα με το ίδιο άρθρο παρ.3 του Κ.Β.Σ., όπως ίσχυε κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις «3. Το Δημόσιο και κάθε άλλο νομικό πρόσωπο μη επιτηδευματίας, οι επιτροπές και οι ενώσεις προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, οι ξένες αποστολές και οι διεθνείς οργανισμοί, υποχρεούνται μόνο στην έκδοση, υποβολή και διαφύλαξη των στοιχείων που ορίζονται ρητά από τον Κώδικα αυτό.

Τα πρόσωπα αυτά, εκτός από το Δημόσιο, όταν ενεργούν πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που υπάγονται στο Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), θεωρούνται επιτηδευματίες μόνο για τη δραστηριότητά τους αυτή και έχουν τις υποχρεώσεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 99 παρ.1 περίπτωση ε' του Ν.2238/1994, αντικείμενο του φόρου είναι:

«σε ημεδαπά νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, το καθαρό εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή ή αλλοδαπή μόνο από την 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 σύμφωνα με το άρθρο 101 παρ.2 του Ν.2238/1994 «στο φόρο υπόκεινται και τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπά ή αλλοδαπά νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους ιδρύματα.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 107 παρ.1 του Ν.2238/1994, «κάθε νομικό πρόσωπο του άρθρου 101 υποχρεούται να υποβάλλει δήλωση φόρου εισοδήματος στον αρμόδιο προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 105 παρ 12 & 13 του Ν.2238/1994:

«12.Τα εισοδήματα των νομικών προσώπων και ιδρυμάτων της παρ. 2 του άρθρου 101 προσδιορίζονται ως εξής:

- α) Τα εισοδήματα από ακίνητα, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 20 έως 23.
- β) Τα εισοδήματα από κινητές αξίες, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 24 έως 27. Κατ' εξαίρεση, για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος από τόκους που αποκτούν αυτά τα

νομικά πρόσωπα, εκπίπτουν οι τόκοι που καταβάλλονται σε δανειοδοτικούς φορείς, μέχρι το ύψος του συνολικού ακαθάριστου εισοδήματος από τόκους.

γ) Τα εισοδήματα από γεωργικές εκμεταλλεύσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 40 και 41.

δ) Τα εισοδήματα τα οποία δεν μπορούν να υπαχθούν σε μια από τις κατηγορίες Α` έως Ζ` της παρ. 2 του άρθρου 4, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 48, 49 και 50.

13. Για την εξεύρεση του συνολικού καθαρού φορολογητέου εισοδήματος των νομικών προσώπων και ιδρυμάτων της προηγούμενης παραγράφου, εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις των παρ. 3, 4 και 7 του άρθρου 4»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ.1 του Ν.2238/94 «εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις είναι το κέρδος που αποκτάται από ατομική ή εταιρική επιχείρηση εμπορική, βιομηχανική ή βιοτεχνική ή από την άσκηση οποιουδήποτε κερδοσκοπικού επαγγέλματος, το οποίο δεν υπάγεται στα ελεύθερα επαγγέλματα που αναφέρονται στο άρθρο 48».

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.

Επειδή, η έννοια της χορηγίας διαφοροποιείται ως προς τη δωρεά, δεδομένου ότι η δωρεά συνίσταται στην παροχή, παραχώρηση ή μεταβίβαση οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου άνευ ανταλλάγματος. Αντίθετα, η χορηγία είναι η οικονομική παροχή βασικώς χωρίς αντάλλαγμα που γίνεται προς πραγματοποίηση έργου αλλά και εκδήλωσης κοινωνικής, θρησκευτικής, αθλητικής κ.λπ., τις δαπάνες των οποίων τείνει να καλύψει η χορηγία (γνωμ.Ν.Σ.Κ. 430/1993). Σε κάθε περίπτωση χορηγίας πρέπει να αντιμετωπίζεται από τη φορολογική αρχή με στάθμιση των ως άνω δεδομένων, προκειμένου να εξευρεθεί, αν η συμβατικά χαρακτηριζόμενη ως χορηγία συνιστά χαριστική δόση χωρίς αντάλλαγμα, οπότε πρόκειται περί δωρεάς κατά την έννοια του φορολογικού νόμου (άρ.34 Ν.Δ.118/73) ή υποκρύπτει αντάλλαγμα προς το χορηγό, οπότε, αν τούτο είναι ανάλογο προς την παροχή αυτού πρόκειται περί αμφοτεροβαρούς σύμβασης, αν δε τούτο καλύπτει μέρος της παροχής του χορηγού, υφίσταται δωρεά κατά το υπερβάλλον την παροχή τμήμα του ανταλλάγματος. (Πολ 1283/1995 (γνωμ.ΝΣΚ 531/1995).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν3525/2007 άρθρο 1 «Για την εφαρμογή του παρόντος νόμου οι κατωτέρω όροι έχουν την εξής έννοια:

Ως "Πολιτιστική χορηγία" νοείται η χρηματική ή άλλης μορφής οικονομική παροχή σε είδος, σε άυλα αγαθά ή υπηρεσίες από φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά, για την ενίσχυση συγκεκριμένων πολιτιστικών δραστηριοτήτων ή σκοπών του αποδέκτη της χορηγίας με αντιστάθμισμα την προβολή του κοινωνικού προσώπου και της ευτοίχας του χορηγού.

Ως "Χορηγός" νοείται το φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό, του ιδιωτικού δικαίου που προβαίνει σε Πολιτιστική Χορηγία.

Ως "Αποδέκτης χορηγίας" νοείται το Δημόσιο, οι οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης α' και β' βαθμού, τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, τα νομικά πρόσωπα του ευρύτερου δημόσιου τομέα, όπως αυτός κάθε φορά οριοθετείται, καθώς και τα νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα και οι αστικές μη κερδοσκοπικές εταιρείες του άρθρου 741 Α.Κ., που επιδιώκουν, κατά το καταστατικό τους, σκοπούς πολιτιστικούς.

Ως "Πολιτιστική δραστηριότητα" νοείται η δραστηριότητα που αποσκοπεί στην προστασία, αξιοποίηση και προβολή της πολιτιστικής κληρονομιάς, όπως η τελευταία ορίζεται στο ν. 3028/2002 (ΦΕΚ 153 Α'/28.6.2002), καθώς και στην ενίσχυση και προβολή του νεότερου και σύγχρονου πολιτισμού, ο οποίος περιλαμβάνει κάθε δράση που αποσκοπεί ιδίως στην παραγωγή, καλλιέργεια, προαγωγή και διάδοση των γραμμάτων, της μουσικής, του χορού, του θεάτρου, του κινηματογράφου, της αρχιτεκτονικής, της ζωγραφικής, της γλυπτικής, των εικαστικών τεχνών.»

Επειδή στο άρθρο 2 του Ν. 3525/2007 «Διάκριση από συγγενείς έννοιες: Η πολιτιστική χορηγία διακρίνεται από τις ακόλουθες έννοιες, που δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος νόμου:

από τη "δωρεά", η οποία αποτελεί παροχή στον δωρεοδόχο ενός περιουσιακού αντικειμένου, χωρίς οποιοδήποτε αντάλλαγμα ή αντιστάθμισμα, από την "επιχορήγηση", η οποία αποτελεί καταβολή από το Δημόσιο χρηματικής ενίσχυσης σε νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, αστικές μη κερδοσκοπικές εταιρείες κ.λπ., για την πραγματοποίηση συγκεκριμένου έργου ή προγράμματος, από τη "διαφήμιση", η οποία αποτελεί παρουσίαση στο κοινό προϊόντων ή υπηρεσιών και προβολή των πλεονεκτημάτων τους, με σκοπό την παρακίνηση του κοινού να αποκτήσει τα διαφημιζόμενα προϊόντα ή υπηρεσίες, από την "προώθηση πωλήσεων", η οποία αποτελεί κάθε δραστηριότητα, στο

πλαίσιο της εμπορικής επικοινωνίας, με στόχο την αύξηση της πώλησης προϊόντων ή υπηρεσιών, με τρόπους άλλους πλην της διαφήμισης, οι οποίοι κατά κανόνα βασίζονται στην προσωπική επαφή με τον καταναλωτή, όπως προσφορές, διαγωνισμοί, εκδηλώσεις»

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 (Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων, Δ. Αντωνόπουλος & Η. Κατούδης, Φεβ. 2008, σελ. 36).

Επειδή, οι παραπάνω διατάξεις που αφορούν τη φορολογική μεταχείριση εταιριών μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ισχύουν όχι μόνο για αστικές μη κερδοσκοπικές εταιρείες, αλλά για κάθε μορφής ενώσεις προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, όπως οι σύλλογοι και τα σωματεία. Σύμφωνα με την υπ'αριθμ 383/1973 γνωμ. ΝΣΚ «αν τα εισοδήματα (του μη κερδοσκοπικού προσώπου) προκύπτουν εκ δραστηριότητας μη συνιστούσης άσκησης της μη κερδοσκοπικής αποστολής του νομικού προσώπου, τότε τα εισοδήματα αυτά δεν εξαιρούνται του φόρου εισοδήματος, έστω και αν διατίθενται προς εκπλήρωση του μη αποβλέποντος σε κέρδη σκοπού του νομικού προσώπου, αφού ο νόμος θέτει ως προϋπόθεση ότι τα εισοδήματα πραγματοποιούνται εν τη επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού αυτού και όχι απλώς ότι διατίθενται προς εκπλήρωση του σκοπού αυτού.»

Επειδή, από τα στοιχεία της έκθεσης ελέγχου προκύπτει ότι η εταιρεία , κατά την πραγματοποίηση των εκδηλώσεων του μίσθωσε οργανωμένο χώρο εντός της έκτασης που έλαβε χώρα η εκδήλωση. Σκοπός της μίσθωσης ήταν να παρέχει υπηρεσίες κυλικείου- καφέ μπαρ, δεδομένου ότι διατηρούσε υποκατάστημα κυλικείου στην περιοχή. Παρά το γεγονός ότι ο δεν ήταν ιδιοκτήτης της έκτασης όπου πραγματοποιήθηκαν οι εκδηλώσεις, αφού ως παραποτάμια έκταση αποτελεί Δημόσιο ή Δημοτικό κτήμα, ωστόσο στα πλαίσια της εκδήλωσης εκμίσθωσε το χώρο στην , προκειμένου η τελευταία να πραγματοποιήσει εμπορικές συναλλαγές. Ανεξάρτητα αν αυτή η μίσθωση αφορά μόνο την παραχώρηση της χρήσης του χώρου, δηλαδή αποτελεί για το σύλλογο εισόδημα από ακίνητα (πηγή Α'), ή αν αφορά μίσθωση οργανωμένου χώρου στον οποίο παρέχονται υπηρεσίες φωτισμού, καθαριότητας κ.λ.π., δηλαδή αποτελεί για το σύλλογο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις (πηγή

Δ) πρόκειται για εισόδημα που φορολογείται στο όνομα του
Η εν λόγω μίσθωση αποτελεί για το σύλλογο εμπορική δραστηριότητα κερδοσκοπικού χαρακτήρα, για την οποία μάλιστα αποδόθηκε ο Φ.Π.Α., και σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να χαρακτηριστεί δωρεά, αφού ενυπάρχει η έννοια του ανταλλάγματος.

Επειδή, η εταιρείαπου έχει ως αντικείμενο εργασιών την παροχή επιχειρηματικών και διαφημιστικών συμβουλών, διαβεβαίωσε ότι η καταβολή του ποσού προς το σύλλογο αφορούσε διαφήμιση τσιγάρων. Πρόκειται για μια άμεση εμπορική συναλλαγή μεταξύ του συλλόγου και της εταιρείας

Επειδή, ο προσφεύγων αποδέχεται το γεγονός ότι οι τρεις επιχειρήσεις,, και οι οποίες στις καταστάσεις του άρ.20 του Π/Δ 186/92 εμφανίζουν το ως προμηθευτή τους, δραστηριοποιήθηκαν εντός του χώρου όπου οργανώθηκε το φεστιβάλ κατά τη διάρκεια του 2001 & 2002, και ανάρτησαν διαφημιστικές πινακίδες κατά την άσκηση της εμπορικής τους δραστηριότητας. Από τα παραπάνω προκύπτει ότι η οικονομική παροχή του χορηγού δεν αποτελεί δωρεά άνευ ανταλλάγματος, αλλά έμμεσα υποκρύπτει αμφοτεροβαρή σύμβαση μεταξύ χορηγού και χορηγούμενου, αφού ο τελευταίος προσέφερε υπηρεσίες προβολής και διαφήμισης.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από/2/2016 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.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του
..... με Α.Φ.Μ.:

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

**Υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος
οικ.έτους 2003 (διαχειριστική περίοδος 1/1/2002 – 31/12/2002)**

Διαφορά φόρου	6.893,43€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	8.272,12€

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	15.165,55€
---------------------	------------

**Υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος
οικ.έτους 2002 (διαχειριστική περίοδος 1/1/2001 – 31/12/2001)**

Διαφορά φόρου	15.283,93€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	18.340,72€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	33.624,65€

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
Της Δ/ΝΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η Προϊσταμένη της Υποδ/νσης
Επανεξέτασης & Νομικής Υποστήριξης
α/α**

**Μαβινίδου Κυράτσα
(ΠΕ Εφοριακός)**

Σημείωση :

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 Διεύθυνσή μας εντός είκοσι (20) ημερών από την λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθρο 126 Ν.2717/1999).