



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604562

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα

24-05-2016

Αριθμός απόφασης:

1904

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. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου, διαχειριστικής περιόδου 2007, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου, διαχειριστικής περιόδου 2007, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2007, μειώθηκε η φορολογική ζημιά ελέγχου ποσού 2.250.741,69 € κατά 2.147.646,38 €, με αποτέλεσμα το υπόλοιπο ζημιάς του ελέγχου να διαμορφώνεται στο ποσό των 403.095,31 €.

Η μείωση των ζημιών προέκυψε διότι, μετά τον γενόμενο μερικό έλεγχο φορολογίας εισοδήματος, βάσει του άρθρου 66 του ν. 2238/1994 και των Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1037/05 & 1081/05 (ΜΗ ΑΠΟΔΟΧΗ ΠΟΛ. 1072/11), διαπιστώθηκε η ύπαρξη λογιστικών διαφορών ποσού 2.147.646,38 €, στη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2007.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση/τροποποίηση της παραπάνω οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) Παραγραφή του δικαιώματος του Ελληνικού Δημοσίου προς κοινοποίηση φύλλου ελέγχου για την εν θέματι φορολογική περίοδο 2007, λόγω της μη κοινοποίησης στον και δη στο, μέχρι 31.12.2013, σχετικής εντολής ελέγχου, ως προϋπόθεσης παράτασης του οικείου χρόνου παραγραφής για δύο ακόμη έτη, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 22 παρ. 1 του Ν. 4203/2013 και 37 παρ. 5 του Ν. 4141/2013

2) Εσφαλμένη και ανατιολόγητη κρίση του ελέγχου, περί του ότι το πραγματοποίησε, κατά τη φορολογική περίοδο 2007, εμπορικές κερδοσκοπικές πράξεις, ως τέτοιες νοούμενες τις υπηρεσίες επιθεώρησης πλοίων και έκδοσης πιστοποιητικών ταξινόμησης κλάσης, οι οποίες και κρίθηκε από τον έλεγχο ότι δεν συνιστούν εν τοις πράγμασι άσκηση του μη κερδοσκοπικού σκοπού του και ως εκ τούτου ήταν υποκείμενο στο φόρο για τις πράξεις αυτές, δηλαδή υποκείμενο στο φόρο για το σύνολο των εσόδων του από παροχή υπηρεσιών ελέγχου πλωτών μέσων και έκδοσης πιστοποιητικών ταξινόμησης, για την ανωτέρω φορολογική περίοδο.

3) Επικουρικά: Αναγνώριση μεταφερόμενων ζημιών προηγούμενων χρήσεων

4) Η μείωση της φορολογικής ζημιάς ελέγχου της υπό κρίση διαχειριστικής περιόδου 2007 προέκυψε, διότι, μετά τον γενόμενο μερικό έλεγχο φορολογίας εισοδήματος, διαπιστώθηκε η ύπαρξη λογιστικών διαφορών, ως ακολούθως:

ΧΡΗΣΗ 2007			
α/α	Κωδ./περιγραφή λογ/μού		λογιστική διαφορά
1	60.02.0001	λοιπά έξοδα προσωπικού	
2	60.02.0003	έξοδα ψυχαγωγίας προσωπικού	
3	60.02.0005	έξοδα ιατροφ περίθαλψης	
4	60.02.0006	ασφάλιστρα προσωπικού	
5	60.02.0009	έξοδα επιμόρφωσης προσωπικού	
6	60.02.0010	έξοδα επιμόρφωσης προσωπικού	
7	60.02.0011	έξοδα στεγάσεως	
8	61.00.0099	αμοιβές & έξοδα λοιπών ελευθ επ	
9	62.03.0000	τηλεφωνικά-κινητή τηλεφωνία	
10	62.04	ενοίκια μ.μ	
11	62.07	επισκευές-συντηρήσεις μμ	

12	63.98.0099	λοιποί φόροι-τέλη-αγγελιόσιμο	
13	63.98.0008	φπα εκπιπτόμενο στη φορολογία	
14	64.00.0005	έξοδα κίνησης μμ	
15	64.00.....	έξοδα κίνησης μμ	
16	64.01	έξοδα ταξιδίων & έξοδα μετακ	
17	64.02.0005	έξοδα συνεδρίων-δεξιώσεων	
18	64.02.0006-7	διάφορα έξοδα	
19	64.02.0011	έξοδα υποδοχ'ης & φιλοξενίας	
20	64.02.0012,13,14	διάφορα έξοδα	
21	64.02.0015	έξοδα προβολής δια λοιπών μεθόδων	
22	64.03	έξοδα εκθέσεων εσωτερικού	
23	64.05.0001	συνδρομές σε επαγγελμ οργανώσεις	
24	64.98.0007	διάφορα έξοδα	
25	64.98.001	έξοδα λειτουργίας οργάνων διοίκησης	
26	66.03.0001	αποσβέσεις λοιπών ΕΙΧ	
27	68.00.0000	προβλέψεις αποζημίωσης προσωπικ	
28	81.00.0099	λοιπά έκτακτα & ανόργανα έξοδα	
ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ			

Η προσφεύγουσα από τις παραπάνω λογιστικές διαφορές αμφισβητεί, ειδικά τις κατωτέρω, για τους λόγους που αναφέρονται κατά περίπτωση.

ΧΡΗΣΗ 2007			
α/α	Κωδ./περιγραφή λογ/μού		λογιστική διαφορά ελέγχου
		λογιστική διαφορά που αμφισβητείται	
1	60.02.0001	λοιπά έξοδα προσωπικού	
2	60.02.0003	έξοδα ψυχαγωγίας προσωπικού	
3	60.02.0005	έξοδα ιατροφ περίθαλψης	
4	60.02.0009	έξοδα επιμόρφωσης προσωπικού	
5	60.02.0010	έξοδα επιμόρφωσης προσωπικού	
6	60.02.0011	έξοδα στεγάσεως	
7	62.04	ενοίκια μ.μ	
8	63.98.0099	λοιποί φόροι-τέλη-αγγελιόσιμο	
9	63.98.0008	φπα εκπιπτόμενο στη φορολογία	
10	64.00.0005	έξοδα κίνησης μμ	
11	64.02.0005	έξοδα συνεδρίων-δεξιώσεων	
12	64.02.0006-7	διάφορα έξοδα	
13	64.02.0011	έξοδα υποδοχ'ης & φιλοξενίας	
14	64.02.0012,13,14	διάφορα έξοδα	
15	64.03	έξοδα εκθέσεων εσωτερικού	
16	64.98.0007	διάφορα έξοδα	
17	64.98.001	έξοδα λειτουργίας οργάνων διοίκησης	
18	81.00.0099	λοιπά έκτακτα & ανόργανα έξοδα	
ΣΥΝΟΛΟ		1.761.843,12	1.761.843,12

Επειδή, η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.13, σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 22 του Ν. 4203/13 και της παρ. 5 του άρθρου 37 του Ν. 4141/13, παρατείνεται για δύο έτη από τη λήξη τους, για υποθέσεις για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου κατά τη δημοσίευση του Ν. 4203/13, ήτοι στις 01.11.13. Επιπλέον, σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν. 4337/15, 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 31.12.15 παρατείνονται κατά ένα έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του εν λόγω νόμου, ήτοι 17/10/15) εντολές ελέγχου.

Σύμφωνα με τις παραπάνω νομοθετικές διατάξεις, προϋπόθεση της παράτασης του Δικαιώματος του Ελληνικού Δημοσίου προς κοινοποίηση φύλλου ελέγχου για την κρινόμενη φορολογική περίοδο 2007, αποτελεί ρητώς η εντός των νομοθετικά προβλεπόμενων προθεσμιών έκδοση της εντολής ελέγχου και όχι η γνωστοποίηση αυτής στο φορολογούμενο. Η τελευταία γίνεται στα πλαίσια των αρχών της χρηστής διοίκησης οι οποίες πρέπει να διέπουν τις σχέσεις φορολογούμενων και φορολογικής αρχής, αποσκοπώντας στην ενημέρωση του φορολογουμένου, χωρίς καμία επίπτωση στην παραγραφή του Δικαιώματος του Ελληνικού Δημοσίου προς την κοινοποίηση φύλλου Ελέγχου.

Επομένως, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας είναι ανατιολόγητοι και μη σύννομοι, και δεν γίνονται δεκτοί, καθώς η εντολή ελέγχου για την προσφεύγουσα, εκδόθηκε στις και συνεπώς, το δικαίωμα του Ελληνικού Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ισχύει τουλάχιστον έως τις 31/12/2016.

Επειδή, το καταστατικό της προσφεύγουσας είναι αυτό του Πιο συγκεκριμένα:

ΠΡΑΞΗ ΓΙΑ ΙΔΡΥΣΗ ΤΗΣ ".....")

Στο εδάφιο ορίζεται ότι ιδρύεται Εταιρεία με την επωνυμία ".....", για τους σκοπούς της συγκέντρωσης και διάδοσης πληροφοριών επί θεμάτων θαλάσσιου ή εμπορικού ενδιαφέροντος, της ενθάρρυνσης και προώθησης αξιολογών και άρτια καταρτισμένων κυβερνητών και λοιπών αξιωματικών πλοίων, που παρέχουν εμπορικές υπηρεσίες, της εξακρίβωσης και βεβαίωσης των προσόντων αυτών των προσώπων, αιτούμενων να προταθούν ως τέτοιοι κυβερνήτες ή αξιωματικοί, και της προαγωγής της ασφάλειας της ζωής και της περιουσίας στις θάλασσες.

Επειδή, σύμφωνα με το ισχύον μεταφρασμένο καταστατικό κατά τη φορολογική περίοδο 2007, (τελευταία τροποποίηση στις):

«Οι σκοποί της Εταιρείας είναι όπως καταγράφονται στον Ιδρυτικό Χάρτη. Για να εκπληρώσει αυτούς τους σκοπούς η Εταιρεία θα:

Εξυπηρετεί τις ανάγκες της ναυτιλιακής και υπεράκτιας βιομηχανίας και, ούτως ενεργώντας, θα υπηρετεί και το ευρύτερο δημόσιο συμφέρον,

-διά: Της προώθησης της ασφάλειας ζωής και της περιουσίας στις θάλασσες και της προστασίας του θαλάσσιου περιβάλλοντος

-κυρίως μέσω: Της ανάπτυξης και επικύρωσης Κανόνων, προτύπων και κατευθυντήριων γραμμών για το σχεδιασμό, κατασκευή και επιχειρησιακή συντήρηση των πλωτών μέσων και εγκαταστάσεων που σχετίζονται με τη ναυτιλία, και

Της παροχής αξιόπιστων και μετ' ακρίβειας υπηρεσιών Ταξινόμησης και ενός αρχείου ταξινόμησης πλωτών μέσων και εγκαταστάσεων που σχετίζονται με τη ναυτιλία.

Η Εταιρεία δεν έχει κερδοσκοπικό χαρακτήρα και κανένα μέρος των καθαρών κερδών της Εταιρείας δεν προσδιορίζεται προς όφελος οιοδήποτε ιδιώτη. Κανένα Μέλος, Διευθυντής, Στέλεχος ή Εργαζόμενος της Εταιρείας δε θα λάβει οιοδήποτε χρηματικό όφελος από τις δραστηριότητές της, εκτός από εύλογη αποζημίωση για πραγματικές υπηρεσίες που παρέχονται στην Εταιρεία. Κανένα μέρος των περιουσιακών στοιχείων, του εισοδήματος ή των κερδών της Εταιρείας δεν θα διανέμεται σε, ή θα προσδιορίζεται προς όφελος, των Μελών, Διευθυντών ή Στελεχών της.»

Επειδή, κατά τη φορολογική περίοδο 2007, από τη προσφεύγουσα, διενεργήθηκαν έλεγχοι, επιθεωρήσεις σε σκάφη και σχέδια σκαφών που φέρουν την Ελληνική και όχι μόνο σημαία, και εκδόθηκαν τα σχετικά πιστοποιητικά κλάσης, σε συμμόρφωση με τις αντίστοιχες εθνικές νομοθετικές προβλέψεις που ενσωματώνουν την SOLAS (Safety of Life at Sea), καθώς και σε συμμόρφωση με τους κανόνες του

Επειδή, η προσφεύγουσα, κατά τη κρινόμενη περίοδο, εισπράττει για λογ/σμό κυρίως λοιπών γραφείων του οργανισμού (πχ κτλ), το αντίτιμο των υπηρεσιών επιθεώρησης και ελέγχου που προσέφεραν τα γραφεία του άλλων χωρών σε πλοία των οποίων οι διαχειρίστριες/ πλοιοκτήτριες εταιρείες έχουν την έδρα τους στην Ελλάδα. Η είσπραξη γίνεται με τη μορφή επιταγών ή με απευθείας κατάθεση σε τραπεζικό λογ/σμό της ελεγχόμενης. Ακολουθως, το μεγαλύτερο μέρος των παραπάνω εισπράξεων μεταφέρεται σε λογ/σμό της (έδρα το).

Επειδή, σύμφωνα με τη με αριθμ. 1033311/5-9-07, εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών:

«για να θεωρηθεί ένα νομικό πρόσωπο μη κερδοσκοπικό, απαιτείται κατ' αρχήν, να μην έχει κατά το καταστατικό του, ως σκοπό αυτού, την απόκτηση κερδών, εάν δε λειτουργεί πράγματι υπό όρους διάφορους των οριζόμενων στο καταστατικό, απαιτείται επίσης να μην έχει ούτε κατά τους όρους αυτούς, ως σκοπό, την απόκτηση κέρδους. Εξάλλου, συντρεχουσών των ανωτέρω προϋποθέσεων, το νομικό πρόσωπο διατηρεί τον χαρακτήρα του, ως μη κερδοσκοπικού, και αν από τη δραστηριότητά του αποκομίζει έσοδα προς κάλυψη των δαπανών του και έχει ενδεχομένως περίσσειμα (κέρδος), που διατίθεται αποδεδειγμένως προς περαιτέρω ανάπτυξη της δραστηριότητάς του και προώθηση του σκοπού αυτού (ΣτΕ 1569/69, 249/75, 3139/71 κα, Ν.Σ.Κ. 373/2003).

«Όπως έχει γίνει δεκτό με την αρ. 1018050/08.02.1993/Πολ.1042 διαταγή του Υπ. Οικ., η έννοια του κοινωφελούς σκοπού είναι αυτή που δόθηκε από τη νομολογία μέχρι σήμερα, κατά την έννοια του άρθρου 1 του αν.ν.2039/1939 και περιλαμβάνει κάθε κρατικό, φιλανθρωπικό, εθνωφελή, εκπαιδευτικό και γενικά επωφελή στο κοινό ολικά ή μερικά σκοπό».

Επειδή, σύμφωνα με τον Α.Ν. 2039/19/24 Οκτ. 1939 (ΦΕΚΑ' 455) 'Έννοια κοινωφελούς σκοπού

1. Κοινωφελής σκοπός κατά την έννοιαν του παρόντος είναι κατ' αντίθεσιν προς τον ιδιωτικόν πας κρατικός, θρησκευτικός, φιλανθρωπικός εν γένει δ' επωφελής εις το κοινόν εν όλω ή εν μέρει σκοπός.

Επειδή, σύμφωνα με την 268/2007 Γνωμοδ. του ΝΣΚ: «Κοινωφελής είναι ο σκοπός όταν δια της εκπληρώσεως αυτού παρέχεται ωφελιμότης σε ευρύτερο κύκλο προσώπων, ενδιαφέρονσα έτσι στο κοινωνικό σύνολο, άρα και ο αποβλέπων τόσο στην ειδική εκπαίδευση όσο και στην προαγωγή κάποιου κλάδου της επιστήμης, εφόσον, δια της προαγωγής της επιστήμης ωφελείται αναγκαιώς και το κοινωνικό σύνολο. Το κριτήριο ενός σκοπού ως κοινωφελούς πρέπει να αναζητηθεί κυρίως στην παρεχόμενη στη συγκεκριμένη περίπτωση εξυπηρέτηση όχι μόνο των μελών του νομικού προσώπου ή ορισμένου κύκλου προσώπων, αλλά του κοινού εν γένει (ΣτΕ 2370/97, Φορ. Εποθ. 1998 σελ. 915, ΓνΝΣΚ 209/92, ΓνΝΣΚ 64/93, Ολ ΝΣΚ 77/94).

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 383/1973 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., " "το άρθρο 4 του ν.δ. 3843/58 περί φορολογίας εσοδήματος νομικών προσώπων ορίζει ότι: «Αντικείμενον του φόρου του παρόντος ν.δ/τος είναι: α).....ε) επί ημεδαπών, μη κερδοσκοπικού χαρακτήρος, νομικών προσώπων δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, το προκύπτον εν τη ημεδαπή ή εν τη αλλοδαπή καθαρών εισόδημα μόνον εκ της εκμισθώσεως οικοδομών ή γαιών ως και εκ κινητών αξιών. Δεν αποτελούν αντικείμενον φορολογίας τα λοιπά εισοδήματ των ανωτέρω νομικών προσώπων, ως και τα πάσης φύσεως έτερα έσοδα τούτων τα πραγματοποιούμενα εν τη επιδιώξει της εκπληρώσεως του σκοπού αυτών». Εκ του σαφούς γράμματος της διατάξεως ταύτης προκύπτει ότι της φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων εξαιρούνται τα εισοδήματα των μη κερδοσκοπικών νομικών προσώπων των λοιπών πηγών πλην των εξ εκμισθώσεως οικοδομών ή γαιών ως και εκ κινητών αξιών (καθόσον κατά την ρητήν διάταξιν του

νόμου τα εκ των πηγών τούτων εισοδήματα υπόκεινται εν πάση περιπτώσει εις φορολογίαν) υπό την προϋπόθεσιν ότι τα εισοδήματα ταύτα προκύπτουν εκ της ασκήσεως της μη κερδοσκοπικής δραστηριότητας του νομικού προσώπου..... Αντιθέτως αν τα εισοδήματα προκύπτουν εκ δραστηριότητας μη συνιστούσης άσκηση της μη κερδοσκοπικής αποστολής του νομικού προσώπου, τότε τα εισοδήματα ταύτα δεν εξαιρούνται του φόρου εισοδήματος, έστω και αν διατίθενται προς εκπλήρωσιν του μη αποβλέποντος εις κέρδη σκοπού του νομικού προσώπου, αφού ο νόμος θέτει ως προϋπόθεσιν ότι τα εισοδήματα πραγματοποιούνται εν τη επιδίωξη της εκπληρώσεως του σκοπού αυτών και όχι, απλώς ότι διατίθενται προς εκπλήρωσιν του σκοπού αυτών. Όθεν προσηκεί η απάντησις ότι τα εισοδήματα τα αποκτώμενα εκ της ασκήσεως εμπορικής ή γεωργικής εκμεταλλεύσεως υπό νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρος δεν εξαιρούνται του φόρου εισοδήματος, εφόσον τα εισοδήματα ταύτα δεν πραγματοποιήθησαν κατά την άσκηση της μη κερδοσκοπικής δραστηριότητάς των. ''

Δηλαδή, το ΝΣΚ ερμηνεύοντας τις ανωτέρω διατάξεις γνωμοδότησε ότι τα εισοδήματα των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που προκύπτουν από δραστηριότητα η οποία δεν συνιστά άσκηση της μη κερδοσκοπικής αποστολής αυτών, δεν απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος έστω και αν διατίθενται προς εκπλήρωση του μη αποβλέποντος σε κέρδη σκοπού τους, αφού ο νόμος θέτει ως προϋπόθεση ότι τα εισοδήματα πρέπει να πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού αυτών και όχι απλώς, ότι διατίθενται προς εκπλήρωση του σκοπού αυτών.

Κατά συνέπεια, τα εισοδήματα που αποκτούν νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα από την άσκηση εμπορικής εκμετάλλευσης δεν απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος, εφόσον τα εισοδήματα αυτά δεν πραγματοποιήθηκαν κατά την άσκηση της μη κερδοσκοπικής δραστηριότητάς τους (Ν. 6936/1223/ΠΟΛ.167/1973 διαταγή μας).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/16-09-1994), ορίζεται, ότι:

''Άρθρο 99. Αντικείμενο του φόρου

§1. Αντικείμενο του φόρου είναι:

α)....β)....γ)....δ)....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.**

Άρθρο 101. Υποκείμενο του φόρου

§2.Επίσης, στο φόρο αυτόν υπόκεινται και τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπά ή αλλοδαπά νομικά πρόσωπα δημόσιου ή ιδιωτικού δικαίου, στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους ιδρύματα. ''

Επειδή, σύμφωνα με τη Σχετ. Ερμ. Εγκ. Κ.Β.Σ. & 2.3.1 «ο χαρακτηρισμός ενός νομικού προσώπου ως μη κερδοσκοπικού, ανεξάρτητα από το χαρακτηρισμό που του έχουν δώσει οι ιδρυτές του και προκύπτει από το καταστατικό, κρίνεται σε κάθε περίπτωση από τον αρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. γιατί εξαρτάται από τα πραγματικά περιστατικά. Ένα νομικό πρόσωπο μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρέπει να χρησιμοποιεί το όποιο οικονομικό αποτέλεσμα για την εξυπηρέτηση του σκοπού του και δεν επιτρέπεται να πραγματοποιεί διανομή κερδών. Επιβάλλεται να λειτουργεί με αρχές εξυπηρέτησης του κοινωφελούς σκοπού για τον οποίο έχει ιδρυθεί, η ωφέλεια από τη δραστηριότητά του δεν αφορά αποκλειστικά τα μέλη, αλλά μεγαλύτερες ομάδες και σε καμία περίπτωση δεν ταυτίζεται με την επιχείρηση. Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ πρέπει να ερευνά μήπως το μη κερδοσκοπικού σκοπού πρόσωπο ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα ή έχει εκτραπεί του σκοπού του, οπότε στις περιπτώσεις αυτές είναι επιτηδευματίας και έχει όλες τις υποχρεώσεις του Κώδικα»

Επειδή, το πόρισμα του φορολογικού ελέγχου, αφορά μόνο στη κρίνόμενη φορολογική περίοδο 2007, αναφέρεται στις πραγματοποιηθείσες από την προσφεύγουσα πράξεις και προσδιορίζεται με βάση τα πραγματικά περιστατικά, όπως αυτά περιγράφονται στην οικεία Έκθεση Φορολογίας Εισοδήματος.

Επειδή, σύμφωνα με την υπ. Απόφαση του Υπουργού Εθνικής Οικονομίας (ΦΕΚ, Δελτίο Ανωνύμων Εταιρειών) «Περί ορισμού πληρεξουσίου αντικλήτου της»:

«.....Η εν εδρεύουσα Αν. Εταιρία υπό την επωνυμία «.....»,κεκτημένη δικαίωμα λειτουργίας εν Ελλάδι κατά το από Β. Διάταγμα..... υπέβαλεν εις το Υπουργείον Εθνικής Οικονομίας τα υπό του άρθρου 50 του νόμου 2190 «περί ανωνύμων Εταιρειών» καθοριζόμενα έγγραφα.....»

Επειδή, σύμφωνα με το υπ. Έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών, Γενική Διεύθυνση Φορολογίας:

«.....κατόπιν της υπ' αριθμ. αποφάσεως ημών, δυνάμει της οποίας το Γραφείον υμών δεν υπόκειται εις την φορολογίαν των καθαρών προσόδων ως μη ασκούν κερδοσκοπικής επιχείρησιν, δεν υποχρεούσθε και εις την τήρησιν των υπό του Κώδικος Φορολογικών Στοιχείων προβλεπομένων βιβλίων και στοιχείων.....»

Επειδή, η υπ' αριθμ. Δικαστική Απόφαση του Δευτεροβάθμιου Φορολογικού Δικαστηρίου του αφορά σε άλλη χρονική περίοδο και δε δεσμεύει την κρίση και τις διαπιστώσεις του παρόντος διενεργηθέντος ελέγχου αφού κάθε ελεγχόμενη χρήση κρίνεται αυτοτελώς.

Επειδή, η αναγνώριση της προσφεύγουσας από τη φορολογική αρχή, ως νομικού προσώπου μη κερδοσκοπικού, σε καμία περίπτωση δεν δεσμεύει τη φορολογική αρχή, και την κρίση του φορολογικού ελέγχου, ως προς τον εμπορικό χαρακτήρα των δραστηριοτήτων της προσφεύγουσας κατά τη φορολογική περίοδο 2007.

Επειδή, οι υπηρεσίες της επιθεώρησης πλοίων και της έκδοσης πιστοποιητικών κλάσης που αναπτύσσονται και παρέχονται από την προσφεύγουσα έναντι ανταλλάγματος στην ελληνική επικράτεια, περιγράφονται μεν ως δραστηριότητες στο καταστατικό της, όμως δεν συνιστούν εν τοις πράγματι άσκηση του μη κερδοσκοπικού σκοπού της, όπως αυτός προσδιορίζεται στην Ιδρυτική Πράξη και περιλαμβάνεται και στο καταστατικό. Επιπλέον, η είσπραξη για λογαριασμό άλλων γραφείων του αντιτίμου των υπηρεσιών που παρασχέθηκαν από αυτές, αποτελεί δραστηριότητα που αίρει τον αποκλειστικό χαρακτήρα της επιδίωξης τυχόν κοινωφελούς σκοπού (α.1 του ΑΝ 2039/1939, ΣτΕ 2111/88, 3391/76) και σαφώς είναι πέρα από τις δραστηριότητες που προσδιορίζονται στο καταστατικό. Ακόμη, από την εξέταση της φύσης των εξόδων της προσφεύγουσας, δεν προκύπτουν στοιχεία από τα οποία να αποδεικνύεται ότι τα έσοδα από τις επιθεωρήσεις διατίθενται σε δραστηριότητες ανάπτυξης και προώθησης του σκοπού της, αντίθετα τα έξοδα αφορούν κυρίως σε έξοδα μισθοδοσίας, διοικητικής υποστήριξης, έξοδα μετακίνησης και έξοδα ταξιδιών (χρεώσεις ξενοδοχείων, γευμάτων με πελάτες, κλπ).

Επειδή, τα έσοδα της προσφεύγουσας, σύμφωνα με τα προαναφερόμενα, αποτελούν εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και υπόκεινται σε φορολογία με τις γενικές διατάξεις, καθόσον, δεν συνιστούν άσκηση της μη κερδοσκοπικής αποστολής αυτής, έστω και αν διατίθενται προς εκπλήρωση του μη αποβλέποντος σε κέρδη σκοπού της. Επομένως οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, δεν ευσταθούν και πρέπει να απορριφθούν ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Επειδή, σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 66 του Ν. 2238/94 και 23 έως 25 του Ν. 4174/13, ο έλεγχος που διενεργήθηκε αφορά στη φορολογική περίοδο 01/01/2007-31/12/2007, και δυνάμει της υπ' αριθμ. Εντολής Ελέγχου, δεν έχει τη δικαιοδοσία να επεκταθεί σε προγενέστερες ή μεταγενέστερες της ελεγχόμενης, φορολογικές περιόδους.

Επιπλέον, στις διατάξεις του Ν. 3697/08 και της ΠΟΛ. 1130/08 που επικαλείται η προσφεύγουσα για τη μεταφορά ζημιών, γίνεται αναφορά σε συμψηφισμό λογιστικών διαφορών και σε ζημία που προκύπτει από τη δήλωση εισοδήματος. Κατά συνέπεια αφού η προσφεύγουσα υποβάλλει Δηλώσεις Εισοδήματος Νομικού Προσώπου μη Κερδοσκοπικού Χαρακτήρα, η φορολογικά αναγνωριζόμενη ζημία σύμφωνα με τις υποβληθείσες

από την ίδια δηλώσεις, είναι μηδενική. Τα παραπάνω, επιβεβαιώνονται και από τα διαθέσιμα από το σύστημα ELENXIS, στοιχεία.

Εξάλλου, οι φορολογικές διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 4 του Ν. 2238/94 για μεταφορά και συμψηφισμό ζημιών σε επόμενες χρήσεις, αφορούν σε ζημία που προκύπτει από εμπορικές δραστηριότητες. Οι προκύπτουσες από τις προηγούμενες περιόδους ζημίες, προσδιορίζονται από τις υποβληθείσες δηλώσεις (ως νομικό πρόσωπο μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα) της προσφεύγουσας, δεν δύναται να αναγνωριστούν ως μεταφερόμενες, καθώς προσδιορίζονται από δηλωθείσες μη εμπορικές πράξεις και όχι προσδιορισθείσες μετά από φορολογικό έλεγχο. Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, δεν γίνονται δεκτοί, ως μη νόμιμοι.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΙΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ:

Η προσφεύγουσα, εκτός από την επιμέρους αντίκρουση μιας εκάστης των λογιστικών διαφορών, μεταξύ των άλλων τονίζει και τα παρακάτω:

Η νομολογία των Διοικητικών Δικαστηρίων έχει κρίνει πως όταν η φορολογική αρχή, αμφισβητώντας τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων του φορολογουμένου, τα οποία υποχρεούται, κατ' αρχήν, ν' αναγνωρίζει [βλ. [άρθρο 30 παρ. 1](#) του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, [Π.Δ. 186/1992](#) (Α' 84)], αρνείται την έκπτωση δαπάνης λόγω έλλειψης ορισμένης προϋπόθεσης, η εντεύθεν διαφορά περιορίζεται στη διάγνωση της ύπαρξης ή μη της προϋπόθεσης αυτής. Σε περίπτωση δε που κριθεί, στο πλαίσιο της σχετικής δίκης, ότι συντρέχει η εν λόγω προϋπόθεση, το δικαστήριο οφείλει να αναγνωρίσει την έκπτωση της δαπάνης, χωρίς να κρίνει επί των λοιπών τυχόν προϋποθέσεων που απαιτούνται μεν από το νόμο για την έκπτωση αλλά που δεν αποτέλεσαν αντικείμενο αμφισβήτησης κατά την οικεία φορολογική εγγραφή» (βλ. ΣτΕ 1151/2012, ΣτΕ 754/2012, ΣτΕ 1154/2004 επταμ., πρβλ. ΣτΕ 1877/2009 επταμ., ΣτΕ 402/2011).

Συνακόλουθα, οι λόγοι που παραθέτουμε κατωτέρω, αντικρούουν, αυτή καθεαυτή, την εκάστοτε κρίση του ελέγχου, επί της συγκεκριμένης λογιστικής διαφοράς, κρίση, η οποία, εφόσον ήθελε κριθεί αβάσιμη, έχει ως αποτέλεσμα την πλήρη διαγραφή της συγκεκριμένης λογιστικής διαφοράς και την αναγνώριση της δαπάνης, χωρίς να επιτρέπεται ερμηνεία των λοιπών προϋποθέσεων έκπτωσης αυτής, ακόμη κι αν οι προϋποθέσεις αυτές ενδεχομένως θα δικαιολογούσαν την άρνηση εκπτώσεώς της, για άλλη αιτία.

Επειδή στο άρθρο 65 του Ν. 4174/2013, ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή αναγνωρίστηκαν από τη φορολογική αρχή για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα οι δαπάνες που είχαν γίνει από την επιχείρηση και πληρούσαν τις προϋποθέσεις της κείμενης νομοθεσίας καθώς και της νομολογίας.

Επειδή, ορθά και νόμιμα, δεν αναγνωρίστηκαν από τη φορολογική αρχή για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα και προστέθηκαν σαν λογιστικές διαφορές οι δαπάνες που είχαν γίνει από την επιχείρηση χωρίς να πληρούνται οι προϋποθέσεις της κείμενης νομοθεσίας καθώς και της νομολογίας και για τις οποίες γίνεται πλήρης, αναλυτική, ειδική, εμπειριστατωμένη και επαρκής αιτιολόγηση στην έκθεση ελέγχου και οι οποίες, ανά πρωτοβάθμιο λογαριασμό έχουν ως εξής:

ΧΡΗΣΗ 2007			
α/α	Κωδ./περιγραφή λογ/μού		λογιστική διαφορά
1	60.02.0001	λοιπά έξοδα προσωπικού	

2	60.02.0003	έξοδα ψυχαγωγίας προσωπικού	
3	60.02.0005	έξοδα ιατροφ περίθαλψης	
4	60.02.0006	ασφάλιστρα προσωπικού	
5	60.02.0009	έξοδα επιμόρφωσης προσωπικού	
6	60.02.0010	έξοδα επιμόρφωσης προσωπικού	
7	60.02.0011	έξοδα στεγάσεως	
8	61.00.0099	αμοιβές & έξοδα λοιπών ελευθ επ	
9	62.03.0000	τηλεφωνικά-κινητή τηλεφωνία	
10	62.04	ενοίκια μ.μ	
11	62.07	επισκευές-συντηρήσεις μμ	
12	63.98.0099	λοιποί φόροι-τέλη-αγγελιόσημο	
13	63.98.0008	φπα εκπιπτόμενο στη φορολογία	
14	64.00.0005	έξοδα κίνησης μμ	
15	64.00.....	έξοδα κίνησης μμ	
16	64.01	έξοδα ταξιδίων & έξοδα μετακ	
17	64.02.0005	έξοδα συνεδρίων-δεξιώσεων	
18	64.02.0006-7	διάφορα έξοδα	
19	64.02.0011	έξοδα υποδοχ'ης & φιλοξενίας	
20	64.02.0012,13,14	διάφορα έξοδα	
21	64.02.0015	έξοδα προβολής δια λοιπών μεθόδων	
22	64.03	έξοδα εκθέσεων εσωτερικού	
23	64.05.0001	συνδρομές σε επαγγελμ οργανώσεις	
24	64.98.0007	διάφορα έξοδα	
25	64.98.001	έξοδα λειτουργίας οργάνων διοίκησης	
26	66.03.0001	αποσβέσεις λοιπών ΕΙΧ	
27	68.00.0000	προβλέψεις αποζημίωσης προσωπικ	
28	81.00.0099	λοιπά έκτακτα & ανόργανα έξοδα	
		ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ	

οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί μη πλήρους, σαφούς, ειδικής, επαρκούς και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου, και, κατά συνέπεια, ακυρότητας της κρινόμενης καταλογιστικής πράξης που βασίζονται σε αυτήν πρέπει να απορριφθούν ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Επειδή, ορθά, νόμιμα και πλήρως αιτιολογημένα, δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αναλυτικά αναφέρονται, στη οικεία έκθεση ελέγχου.

Τελικές λογιστικές διαφορές με βάση την παρούσα απόφαση:

Οι συνολικά καταλογιζόμενες λογιστικές διαφορές έχουν ως ακολούθως:

διαχειριστική χρήση 2007

α/α	Κωδ./περιγραφή λογ/μού	λογιστική διαφορά βάσει ελέγχου	Μείον λογιστικές διαφορές που διαγράφονται με την παρούσα απόφαση	Λογιστικές διαφορές βάσει της παρούσας απόφασης
1	60.02.0001	λοιπά έξοδα προσωπικού		
2	60.02.0003	έξοδα ψυχαγωγίας προσωπικού		
3	60.02.0005	έξοδα ιατροφ περίθαλψης		
4	60.02.006	ασφάλιστρα προσωπικού		
5	60.02.0009	έξοδα επιμόρφωσης προσωπικού		
6	60.02.0010	έξοδα επιμόρφωσης προσωπικού		
7	60.02.0011	έξοδα στεγάσεως		
8	61.00.0099	αμοιβές & έξοδα λοιπών ελευθ επ		
9	62.03.0000	τηλεφωνικά-κινητή τηλεφωνία		
10	62.04	ενοίκια μ.μ		
11	62.07	επισκευές-συντηρήσεις μμ		
12	63.98.0099	λοιποί φόροι-τέλη-αγγελιόσημο		
13	63.98.0008	φπα εκπιπτόμενο στη φορολογία		
14	64.00.0005	έξοδα κίνησης μμ		
15	64.00.....	έξοδα κίνησης μμ		
16	64.01	έξοδα ταξιδίων & έξοδα μετακ		
17	64.02.0005	έξοδα συνεδρίων-δεξιώσεων		
18	64.02.0006-7	διάφορα έξοδα		
19	64.02.0011	έξοδα υποδοχ'ης & φιλοξενίας		
20	64.02.0012,13,14	διάφορα έξοδα		
21	64.02.0015	έξοδα προβολής δια λοιπών μεθόδων		
22	64.03	έξοδα εκθέσεων εσωτερικού		
23	64.05.0001	συνδρομές σε επαγγελμ οργανώσεις		
24	64.98.0007	διάφορα έξοδα		
25	64.98.001	έξοδα λειτουργίας οργάνων διοίκησης		
26	66.03.0001	αποσβέσεις λοιπών ΕΙΧ		
27	68.00.0000	προβλέψεις αποζημίωσης προσωπικ		
28	81.00.0099	λοιπά έκτακτα & ανόργανα έξοδα		
ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ			0,00	

Αποφασίζουμε

την απόρριψη της με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής και την επικύρωση της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του προϋσταμένου, διαχειριστικής περιόδου 2007.

Ζημία με βάση την παρούσα απόφαση:

Μετά από τα παραπάνω οι ζημίες με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής :

Ζημίες βάσει δήλωσης	0,00
----------------------	------

Ζημίες βάσει φύλου ελέγχου	2.550.741,69
Πλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου	2.147.646,38
Ζημία που αναγνωρίζεται βάσει της παρούσας απόφασης	403.095,31

Δεν υφίσταται φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).