



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604562
ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα

04-04-2016

Αριθμός απόφασης:

1287

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 του, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά των: **1)** υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φορολογίας Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής χρήσης 2001, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., **2)** υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φορολογίας Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής χρήσης 2002, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., **3)** υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φορολογίας Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής χρήσης 2003, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., **4)** υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού

φορολογίας Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής χρήσης 2004, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., **5)** υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φορολογίας Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής χρήσης 2005, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., **6)** υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φορολογίας Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής χρήσης 2006, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., **7)** υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φορολογίας Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής χρήσης 2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., **8)** υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φορολογίας Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής χρήσης 2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., **9)** υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φορολογίας Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής χρήσης 2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., **10)** υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φορολογίας Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής χρήσης 2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5.Τις: **1)** υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φορολογίας Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής χρήσης 2001, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., **2)** υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φορολογίας Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής χρήσης 2002, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., **3)** υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φορολογίας Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής χρήσης 2003, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., **4)** υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φορολογίας Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής χρήσης 2004, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., **5)** υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φορολογίας Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής χρήσης 2005, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., **6)** υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φορολογίας Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής χρήσης 2006, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., **7)** υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φορολογίας Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής χρήσης 2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., **8)** υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φορολογίας Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής χρήσης 2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., **9)** υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φορολογίας Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής χρήσης 2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., **10)** υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φορολογίας Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής χρήσης 2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από οικεία έκθεση ελέγχου.

6.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7.Την από 04-04-2016 εισήγηση τουτμήματος της Υπηρεσίας μας.

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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φορολογίας Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής χρήσης 2001, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, ποσό φόρου εισοδήματος 302,89 € πλέον 363,46 € (πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης), και συνολικά 666,35 €.

2) Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φορολογίας Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής χρήσης 2002, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του

προσφεύγοντος , ποσό φόρου εισοδήματος 934,74 € πλέον 1.121,69 € (πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης), και συνολικά 2.056,43 €.

3) Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φορολογίας Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής χρήσης 2003, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος , ποσό φόρου εισοδήματος 991,55 € πλέον 1.189,86 € (πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης), και συνολικά 2.181,41 €.

4) Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φορολογίας Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής χρήσης 2004, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος , ποσό φόρου εισοδήματος 896,96 € πλέον 1.076,35 € (πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης), και συνολικά 1.973,31 €.

5) Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φορολογίας Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής χρήσης 2005, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος , ποσό φόρου εισοδήματος 832,97 € πλέον 999,56 € (πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης), και συνολικά 1.832,53 €.

6) Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φορολογίας Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής χρήσης 2006, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος , ποσό φόρου εισοδήματος 620,39 € πλέον 744,47 € (πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης), και συνολικά 1.364,86 €.

7) Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φορολογίας Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής χρήσης 2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος , ποσό φόρου εισοδήματος 1.340,21 € πλέον 1.608,25 € (πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης), και συνολικά 2.948,46 €.

8) Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φορολογίας Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής χρήσης 2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος , ποσό φόρου εισοδήματος 1.670,30 € πλέον 2.004,36 € (πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης), και συνολικά 3.674,66 €.

9) Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φορολογίας Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής χρήσης 2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος , ποσό φόρου εισοδήματος 1.279,86 € πλέον 1.535,83 € (πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης), και συνολικά 2.815,69 €.

10) Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φορολογίας Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής χρήσης 2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος , ποσό φόρου εισοδήματος 983,98 € πλέον 1.180,78 € (πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης), και συνολικά 2.164,76 €.

Οι διαφορές φόρου προέκυψαν μετά από τακτικό έλεγχο φορολογίας εισοδήματος, που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 του Ν. 2238/1994, και τις ΑΥΟ ΠΟΛ 1037/2005 και 1081/2005.

Το προσφεύγων , με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση των παραπάνω Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) *οι προσβαλλόμενες πράξεις στηρίζονται στην απολύτως εσφαλμένη κρίση πως τα έσοδα αποτελούσαν έσοδα από άσκηση εμπορικής δραστηριότητας και κατά συνέπεια φορολογητέο εισόδημα και όχι αφορολόγητο, όπως ορίζει ο νόμος ότι είναι τα συγκεκριμένα έσοδα.*

2) αντικείμενο φορολογίας εισοδήματος είναι μόνο το εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων ή από κινητές αξίες, ενώ απαλλάσσεται από το φόρο εισοδήματος το εισόδημα από κάθε άλλη πηγή καθώς επίσης απαλλάσσονται και τα πάσης φύσεως έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την εκπλήρωση του σκοπού τους. Από τη συνδυασμένη ερμηνεία των διατάξεων του άρθρου 99§1 περ. ε & του άρθρου 101§2 του ν. 2238/1994, συνάγεται ότι δεν υπάρχει υποκειμενική απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος των ημεδαπών πλήν όμως φορολογητέο θεωρείται το εισόδημα των μόνο αν προκύπτει από την εκμίσθωση ακινήτων ή από κινητές αξίες. Αντίθετα τα υπόλοιπα εισοδήματα τους από άλλες πηγές δεν αποτελούν αντικείμενο φορολόγησης, όπως επίσης δεν αποτελούν αντικείμενο φορολόγησης και τα λοιπά έσοδα των που πραγματοποιούνται κατά την εκπλήρωση του σκοπού τους.

3) Εάν ο νομοθέτης ήθελε να εξαφάνισι από το φόρο εισοδήματος, μόνο τα εισοδήματα των που πραγματοποιούνται κατά την εκπλήρωση του σκοπού τους δεν θα προσδιόριζε ονομαστικά τα εισοδήματα που υπόκεινται σε φορολόγηση (εισοδήματα από εκμίσθωση ή από κινητές αξίες) αλλά θα περιοριζόταν να αναφέρει ότι εξαιρούνται από το φόρο μόνο τα εισοδήματα που πραγματοποιούνται κατά την εκπλήρωση του σκοπού του Αλλά ακόμη και αν θεωρηθεί ότι απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος, ανεξαρτήτως πηγής, μόνο τα εισοδήματα που αποκτά το από δραστηριότητες που πραγματοποιούνται κατά την εκπλήρωση του σκοπού του και πάλι τα έσοδα του αποτελούν έσοδα από δραστηριότητα που είναι άμεσα συνδεδεμένη με την εκπλήρωση του σκοπού του και κατά συνέπεια δεν αποτελούν αντικείμενο φορολογίας εισοδήματος.

4) η επικαλούμενη υπ' αριθμ. 383/1973 γνωμοδότηση του ΝΣΚ δεν εκδόθηκε υπό το κράτος της ισχύος του ν. 2238/1994, που κάνει ρητή διάκριση των εισοδημάτων των ανάλογα με την πηγή τους αλλά υπό το κράτος διαφορετικής νομοθεσίας και επομένως δεν είναι ορθή η επίκληση της στη συγκεκριμένη περίπτωση στην οποία ισχύει διαφορετικό νομικό καθεστώς.

5) Η φορολογική αρχή κατά τον προσδιορισμό των φορολογητέων καθαρών κερδών, με βάση τα οποία καθορίστηκαν οι επιβληθέντες σε μας φόροι εισοδήματος (κύριοι και πρόσθετοι) παρά το νόμο δεν έλαβε υπόψη της, παρόλο που ετέθησαν υπόψη της, τις δαπάνες στις οποίες υποβλήθηκε το για τη μισθοδοσία

Επειδή με το από συμβόλαιο, και με αύξοντα αριθμό, το προσφεύγων, συστάθηκε ως Νομικό Πρόσωπο Ιδιωτικού Δικαίου, με την επωνυμία, και σύμφωνα με το καταστατικό του, ως τροποποιήθηκε και ισχύει με το υπ' αριθμ. συμβόλαιο, έχει κύριο σκοπό (άρθρο), ".....

Επειδή κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων, για να θεωρηθεί ένα νομικό πρόσωπο μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, απαιτείται σύμφωνα με το σκοπό του που αναγράφεται στο καταστατικό, να μην προβλέπεται η απόκτηση κερδών, εάν δε λειτουργεί πράγματι υπό όρους διαφόρους 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 το χαρακτήρα του, ως μη κερδοσκοπικού, και αν από τη δραστηριότητά του αποκομίζει έσοδα προς κάλυψη των δαπανών του και να έχει ενδεχομένως περίσσειμα (κέρδος), που διατίθεται αποδεδειγμένα προς περαιτέρω ανάπτυξη της δραστηριότητάς του και προώθηση του σκοπού του (ΣτΕ 1569/69, 249/75, 3139/71, 3132/81 κ.α.).

Στην προκειμένη περίπτωση σύμφωνα με το καταστατικό (αρ.) του προσφεύγοντος, στο άρθρο ".....". Επιπλέον, εφόσον ο έλεγχος δεν διαπίστωσε τίποτε διαφορετικό, το προσφεύγων, λειτουργούσε πράγματι ως μη κερδοσκοπικό νομικό πρόσωπο.

Επειδή, σύμφωνα με την από Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, το προσφεύγων, εκτός από την λειτουργία, για το τμήμα εκμετάλλευσης, τηρούσε θεωρημένο βιβλίο εσόδων – εξόδων (ΑΠΘ) σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 § 3 του Π.Δ. 186/1992 περί Κ.Β.Σ., και εξέδιδε Α.Α.Π. από φορολογική ταμειακή μηχανή (βιβλιάριο συντήρησης ΦΤΜ,,).

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 την υπ’ αριθμ. 383/1973 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., “ ‘‘το άρθρο 4 του ν.δ. 3843/58 περί φορολογίας εισοδήματος 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 προκύπτουν εν τη ημεδαπή ή εν τη αλλοδαπή καθαρών εισοδήμα 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 επιδίωξει 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 δραστηριότητος του νομικού προσώπου..... Αντιθέτως αν τα εισοδήματα προκύπτουν εκ δραστηριότητος μη συνιστούσης άσκησης 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 επιδίωξει της εκπληρώσεως του σκοπού αυτών και όχι, απλώς ότι διατίθενται προς εκπλήρωσιν του σκοπού αυτών. Όθεν προσήκει 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 άσκησης 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, από τις προαναφερόμενες διατάξεις, προκύπτει ότι από τα συνολικά έσοδα ενός νομικού προσώπου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, πρέπει να απομονώνονται αυτά που προέρχονται από την εκμίσθωση οικοδομών και γαιών, καθώς και αυτά που προέρχονται από κινητές αξίες, προκειμένου να υπαχθούν σε φορολογία (23/1958 ερμηνευτική εγκύκλιος του Ν.Δ.3843/1958). Δηλαδή, με βάση τις διατάξεις της περ. ε' της παρ. 1 του άρθρου 99 του Ν.2238/1994, και της 383/73 γνωμοδότησης του ΝΣΚ, τα εισοδήματα που δεν

πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη του μη κερδοσκοπικού σκοπού τους, δεν απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος, έστω και αν διατίθενται προς εκπλήρωση του μη αποβλέποντος σε κέρδη σκοπού τους.

Επειδή, η εκμετάλλευση του, σύμφωνα με τα προαναφερόμενα, αποτελεί για το προσφεύγων, εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και υπόκειται σε φορολογία με τις γενικές διατάξεις, καθόσον, δεν συνιστά άσκηση της μη κερδοσκοπικής αποστολής αυτού, έστω και αν διατίθενται προς εκπλήρωση του μη αποβλέποντος σε κέρδη σκοπού του. Επομένως οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί του προσφεύγοντος, δεν ευσταθούν και πρέπει να απορριφθούν ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Επειδή, η επικαλούμενη υπ' αριθμ. 383/1973 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ μπορεί να μην εκδόθηκε υπό το κράτος της ισχύος του ν.2238/1994 (άρθρο 99 §1^ε), αλλά υπό το κράτος διαφορετικής νομοθεσίας, *άρθρο 4 του ν.δ. 3843/58 περί φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων*, πλην όμως και τα δύο νομοθετήματα αναφέρονται ακριβώς στις ίδιες διατάξεις, περί του αντικείμενου του φόρου σε ημεδαπά νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, όπου γίνεται ρητή διάκριση των εισοδημάτων τωνανάλογα με την πηγή τους, καθώς και τι αποτελεί αντικείμενο φορολογίας για τα λουπά έσοδα...

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, ότι δεν είναι ορθή η επίκληση της, στη συγκεκριμένη περίπτωση στην οποία ισχύει διαφορετικό νομικό καθεστώς, δεν ευσταθεί και πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Εξάλλου η επίκληση της ως άνω γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. γίνεται, εκτός των διατάξεων του ν. 2238/1994 (σχετικές 1109487/11463/Β0012/18.11.2008, 1087433/11218ΠΕ/Β0012/17.4.2007), και στις διατάξεις του ν. 4172/2013 (άρθρο 45 - σχετικές οι ΠΟΛ 1123/2015 και 1044/2015).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του Π.Δ. 186/1992 (ΦΕΚ Α' 84/26-05-1992), ορίζεται, ότι:

Άρθρο 18. Τρόπος ενημέρωσης των βιβλίων και έκδοσης των στοιχείων.

“§1. Η καταχώρηση στα βιβλία και στα στοιχεία γίνεται χειρογράφως με μελάνη ή με χρήση Η/Υ ή με άλλη μηχανή, χωρίς κενά διαστήματα επιγραφές, παραπομπές στο περιθώριο ή ξέσματα. Σε περίπτωση διόρθωσης ή διαγραφής το ποσό και το κείμενο που διορθώνεται ή διαγράφεται πρέπει να διαβάζεται με ευχέρεια.

§2. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία. ”

Επειδή, σύμφωνα με την αρμόδια φορολογική αρχή, το προσφεύγων, α) για τις διαχειριστικές χρήσεις 2001 έως και 2005, δεν προσκόμισε το βιβλίο εσόδων – εξόδων με συνέπεια την αδυναμία οποιασδήποτε ελεγκτικής επαλήθευσης και β) για τις διαχειριστικές χρήσεις 2006 έως και 2010, δεν καταχώρησε στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων – εξόδων τις δαπάνες, βάσει δε, των προαναφερόμενων διατάξεων, δεν δύναται να αναγνωρισθούν οι δαπάνες αυτές, κατά τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων. Εξάλλου το ίδιο το προσφεύγωνπαραδέχεται τη μη καταχώρηση των δαπανών αυτών στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων – εξόδων.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από έκθεση τακτικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος άρθρου 66 ν. 2238/1994 της Δ.Ο.Υ., επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί στο σύνολό της.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής και την επικύρωση :

1) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φορολογίας Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής χρήσης 2001, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση :

Μετά από τα παραπάνω τα φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής :

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΑΡΟΥΣΗΣ
Φορολογητέα Κέρδη	0,00	865,40	865,40

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσης απόφασης.

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέα Κέρδη	0,00	865,40	865,40
Αναλογούν Φόρος	0,00	302,89	302,89
Πρόσθετος φόρος μη δήλωσης	0,00	363,46	363,46
Σύνολο φόρων	0,00	666,35	666,35

2) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φορολογίας Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής χρήσης 2002, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση :

Μετά από τα παραπάνω τα φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής :

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΑΡΟΥΣΗΣ
Φορολογητέα Κέρδη	0,00	2.670,69	2.670,69

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσης απόφασης.

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέα Κέρδη	0,00	2.670,69	2.670,69
Αναλογούν Φόρος	0,00	934,74	934,74
Πρόσθετος φόρος μη δήλωσης	0,00	1.121,69	1.121,69
Σύνολο φόρων	0,00	2.056,43	2.056,43

3) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φορολογίας Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής χρήσης 2003, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση :

Μετά από τα παραπάνω τα φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής :

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΑΡΟΥΣΗΣ
Φορολογητέα Κέρδη	0,00	2.833,01	2.833,01

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσης απόφασης.

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέα Κέρδη	0,00	2.833,01	2.833,01
Αναλογούν Φόρος	0,00	991,55	991,55
Πρόσθετος φόρος μη δήλωσης	0,00	1.189,86	1.189,86
Σύνολο φόρων	0,00	2.181,41	2.181,41

4) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φορολογίας Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής χρήσης 2004, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση :

Μετά από τα παραπάνω τα φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής :

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΑΡΟΥΣΗΣ
Φορολογητέα Κέρδη	0,00	2.562,75	2.562,75

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσης απόφασης.

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέα Κέρδη	0,00	2.562,75	2.562,75
Αναλογούν Φόρος	0,00	896,96	896,96
Πρόσθετος φόρος μη δήλωσης	0,00	1.076,35	1.076,35
Σύνολο φόρων	0,00	1.973,31	1.973,31

5) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φορολογίας Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής χρήσης 2005, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση :

Μετά από τα παραπάνω τα φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής :

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΑΡΟΥΣΗΣ
Φορολογητέα Κέρδη	0,00	2.379,92	2.379,92

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσης απόφασης.

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέα Κέρδη	0,00	2.379,92	2.379,92
Αναλογούν Φόρος	0,00	832,97	832,97
Πρόσθετος φόρος μη δήλωσης	0,00	999,56	999,56
Σύνολο φόρων	0,00	1.832,53	1.832,53

6) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φορολογίας Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής χρήσης 2006, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση :

Μετά από τα παραπάνω τα φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής :

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΑΡΟΥΣΗΣ
Φορολογητέα Κέρδη	0,00	1.772,55	1.772,55

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσης απόφασης.

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέα Κέρδη	0,00	1.772,55	1.772,55
Αναλογούν Φόρος	0,00	620,39	620,39
Πρόσθετος φόρος μη δήλωσης	0,00	744,47	744,47
Σύνολο φόρων	0,00	1.364,86	1.364,86

7) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φορολογίας Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής χρήσης 2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση :

Μετά από τα παραπάνω τα φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής :

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΑΡΟΥΣΗΣ
Φορολογητέα Κέρδη	0,00	3.829,16	3.829,16

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσης απόφασης.

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέα Κέρδη	0,00	3.829,16	3.829,16
Αναλογούν Φόρος	0,00	1.340,21	1.340,21
Πρόσθετος φόρος μη δήλωσης	0,00	1.608,25	1.608,25
Σύνολο φόρων	0,00	2.948,46	2.948,46

8) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φορολογίας Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής χρήσης 2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση :

Μετά από τα παραπάνω τα φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής :

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΑΡΟΥΣΗΣ
Φορολογητέα Κέρδη	0,00	4.772,29	4.772,29

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσης απόφασης.

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέα Κέρδη	0,00	4.772,29	4.772,29
Αναλογούν Φόρος	0,00	1.670,30	1.670,30
Πρόσθετος φόρος μη δήλωσης	0,00	2.004,36	2.004,36
Σύνολο φόρων	0,00	3.674,66	3.674,66

9) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φορολογίας Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής χρήσης 2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση :

Μετά από τα παραπάνω τα φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής :

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΑΡΟΥΣΗΣ
Φορολογητέα Κέρδη	0,00	3.656,73	3.656,73

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσης απόφασης.

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέα Κέρδη	0,00	3.656,73	3.656,73
Αναλογούν Φόρος	0,00	1.279,86	1.279,86
Πρόσθετος φόρος μη δήλωσης	0,00	1.535,83	1.535,83
Σύνολο φόρων	0,00	2.815,69	2.815,69

10) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φορολογίας Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής χρήσης 2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση :

Μετά από τα παραπάνω τα φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής :

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΑΡΟΥΣΗΣ
Φορολογητέα Κέρδη	0,00	2.811,37	2.811,37

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσης απόφασης.

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέα Κέρδη	0,00	2.811,37	2.811,37
Αναλογούν Φόρος	0,00	983,98	983,98
Πρόσθετος φόρος μη δήλωσης	0,00	1.180,78	1.180,78
Σύνολο φόρων	0,00	2.164,76	2.164,76

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

α/α

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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).