



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Καλλιθέα 07-04-2014

Αριθμός απόφασης:688

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9572566
ΦΑΞ : 210 9531321

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 70B' «Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής Προσφυγή» του ν. 2238/1994 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, ΦΕΚ Α' 151), όπως αυτές προστέθηκαν με το ν.4152/2013, περίπτωση 1, υποπαράγραφος Α.5, παράγραφος Α, άρθρο πρώτο (ΦΕΚ Α'107), καθώς και τις διατάξεις της περίπτωσης 2^α της ίδιας υποπαραγράφου του ίδιου νόμου.

β. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

γ. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

δ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

ε. Της ΠΟΛ 1209/06.09.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2371).

στ. Του άρθρου 7 της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ 1211/12-9-2013 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την από 23-12-2013 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, έδρα , κατά της με αριθμό:/26-11-2013 πράξης προσδιορισμού οικονομικών αποτελεσμάτων και επιβολής φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, συνολικού ποσού 43.240,94€ για το οικ. έτος 2008 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ' αριθμ.:/26-11-2013 πράξη προσδιορισμού οικονομικών αποτελεσμάτων και επιβολής φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, συνολικού ποσού 43.240,94€ για το οικ. έτος 2008, και την από 26/11/2013 οικεία έκθεση ελέγχου.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την από 02/04/2014 εισήγηση του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 23/12/2013 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, έδρα, 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' αριθ. .../26-11-2013 προσβαλλόμενη πράξη προσδιορισμού οικονομικών αποτελεσμάτων και επιβολής φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία φόρος (κύριος) ποσού 19.654,98€, πλέον 23.585,96€ (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), συνολικού ποσού 43.240,94€ για το οικ. έτος 2008.

Ο φόρος εισοδήματος για το ανωτέρω οικ. έτος, προέκυψε κατόπιν διενέργειας τακτικού ελέγχου βάσει των διατάξεων του άρθρου 66 του Ν. 2238/94 και της Α.Υ.Ο. 1021681/1120/ΠΟΛ.1037/01.03.05, λόγω μη αποδοχής του από 04/03/2013 εκδοθέντος Ειδικού Σημειώματος Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος & Κ.Β.Σ. (ΠΟΛ. 1072/2011), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγ. Αναργύρων. Κατά τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι στη χρήση 2007 κατεβλήθησαν αμοιβές ποσού (42.245,00€) προς την διευθύντρια και διαχειρίστρια της ανωτέρω εταιρείας, κ., ως επιστημονικής υπεύθυνης του έργου, οι οποίες αναιρούν τον μη κερδοσκοπικό χαρακτήρα της εταιρείας αυτής του άρθρου 741 του Α.Κ. Σύμφωνα με το άρθρο 31 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε, οι αμοιβές αυτές δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας, και ως εκ τούτου προστέθηκαν ως λογιστική διαφορά στα καθαρά κέρδη αυτής και φορολογήθηκαν με τις οικείες διατάξεις.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να ακυρωθεί η παραπάνω πράξη προσδιορισμού οικονομικών αποτελεσμάτων και επιβολής φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- α) Έλλειψη νομίμου προδικασίας λόγω μη τήρησης των προβλεπόμενων από τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος και του άρθρου 6 του Ν. 2690/99.
- β) Παρανομία πράξης προσδιορισμού οικονομικών αποτελεσμάτων και επιβολής φόρου εισοδήματος.
- γ) Εσφαλμένη η εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 παρ. 1 του Ν. 2238/94.

Επειδή από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Αγ. Αναργύρων εκδόθηκε εντολή για την διενέργεια τακτικού ελέγχου, λόγω μη αποδοχής από την προσφεύγουσα εταιρεία του Ειδικού Σημειώματος Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Κ.Β.Σ. της ΠΟΛ. 1072/2011, το οποίο εκδόθηκε στις 04-03-2013 και επιδόθηκε στις 29-03-2013. Το άρθρο 9 παρ. 4 της ΠΟΛ. 1072/2011 ορίζει ότι : «... Στο σημείωμα αυτό, το οποίο επέχει και θέση κλήσης προς ακρόαση κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος και του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας..... ».

Επί του από 29-3-2013 επιδοθέντος Ειδικού Σημειώματος Ελέγχου, στο οποίο αναφέρονται όλες οι αιτιάσεις – διαπιστώσεις του ελέγχου (παραβάσεις - παρατυπίες του Κ.Φ.Ε), η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ την με αρ. πρωτ./4-4-2013 απαντητική έκθεση, η οποία εξετάσθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. με τη συμμετοχή του Προϊστάμενου του τμήματος ελέγχου, όπως ορίζει η παρ. 2 του άρθρου 10 της ίδιας ΠΟΛ., χωρίς όμως να επέλθει επίλυση των φορολογικών διαφορών. Εν συνεχεία και σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 2 του άρθρου 13 της ίδιας ΠΟΛ. εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. εντολή τακτικού ελέγχου σύμφωνα με τα άρθρα 2 έως 5 της απόφασης 1021681/1120/ΠΟΛ.1037/2005. Με βάση τα ανωτέρω και επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1072/2011 άρθρο 9 παρ. 4, το εν λόγω σημείωμα, στο οποίο αναγράφεται και το πόρισμα του ελέγχου, επέχει την θέση της κλήσης προς ακρόαση (άρθρο 6 Κ.Δ.Δ), παρέλκει η εκ νέου κοινοποίηση κλήσης προς ακρόαση και με δεδομένο το γεγονός ότι το πόρισμα της ΠΟΛ. 1072/2011 είναι το ίδιο με το πόρισμα της ΠΟΛ. 1037/2005, συνάγεται ότι δεν συντρέχουν λόγοι ακύρωσης των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω μη κοινοποίησης κλήσης προς ακρόαση, όπως επικαλείται η προσφεύγουσα εταιρεία.

Επειδή όπως έχει διευκρινισθεί με το με αρ.1090335/1759/A0012/2.11.2007 έγγραφο της Διοίκησης: ... « 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 να είναι αποκλειστικά κοινωφελείς και να μην υπάρχει παράλληλη εξυπηρέτηση άλλων σκοπών».

Επειδή ένα νομικό πρόσωπο μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα επιβάλλεται να λειτουργεί με αρχές εξυπηρέτησης του κοινωφελούς σκοπού για τον οποίο έχει ιδρυθεί, η δε ωφέλεια από την δραστηριότητά του αφορά ευρύτερες κοινωνικές ομάδες και σε καμία περίπτωση δεν ταυτίζεται με την επιχείρηση ή το συμφέρον των μελών της . Ο μη κερδοσκοπικός χαρακτήρας του δεν απαγορεύει την ανάληψη οικονομικών δραστηριοτήτων αλλά σε καμία επίσης περίπτωση δεν επιτρέπεται να πραγματοποιεί διανομή κερδών. Η μισθοδοσία οποιουδήποτε μέλους τέτοιου είδους εταιρείας αποτελεί καταστρατήγηση του νόμου και του σκοπού που προβλέπει το καταστατικό της.

Επειδή 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 Βιβλίων και Στοιχείων. Άλλωστε οι αστικές εταιρείες κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα, σύμφωνα με την

παρ. 1 του άρθρου 2 του Π.Δ 186/92 και από 1-8-1996 έχουν όλες τις υποχρεώσεις που έχουν οι επιτηδευματίες ακόμα και στην περίπτωση που δεν έχουν σκοπό κερδοσκοπικό.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία τη χρήση 2007 κατέβαλλε προς την διευθύντρια και διαχειρίστρια της αστικής μη κερδοσκοπικής εταιρείας, ως επιστημονικής υπεύθυνης του έργου, αμοιβές ποσού € 42.245,00, οι οποίες καταχωρήθηκαν στην τηρούμενη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων – εξόδων. (Στη χρήση 2007 έχουν καταχωρηθεί στο Βιβλίο Εσόδων - Εξόδων αμοιβές τρίτων ποσού 78.565,77 €, από τις οποίες ποσό 42.245,00 € αφορά αμοιβές της διευθύντριας και διαχειρίστριας της αστικής μη κερδοσκοπικής εταιρείας ως επιστημονικής υπεύθυνης του έργου, για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι προβλεπόμενες από τον Κ.Β.Σ. αποδείξεις παροχής υπηρεσιών.) Η καταβολή των αμοιβών αυτών αναιρεί τον μη κερδοσκοπικό χαρακτήρα της ελεγχόμενης εταιρείας, αφού σύμφωνα με το ανωτέρω έγγραφο της Διοίκησης δεν αμείβονται τα μέλη για τις υπηρεσίες που προσφέρουν στην εταιρία είτε με εξαρτημένη σχέση είτε με ανεξάρτητη σχέση, καθώς η καταβολή μισθού ή αμοιβής στα μέλη της για παροχή υπηρεσιών, μπορεί να είναι μια συγκεκριμένη μορφή διανομής κερδών.

Επειδή όπως ορίζει η 1013044/222/A0012/ ΠΟΛ 1031/07-02-2001, το στοιχείο που διαχωρίζει τις αστικές μη κερδοσκοπικές εταιρείες από τις αστικές κερδοσκοπικές εταιρείες είναι η μη διανομή οποιασδήποτε μορφής ωφελημάτων στα μέλη της. Ο διενεργηθείς έλεγχος έκρινε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία δεν ανταποκρίνεται στο μη κερδοσκοπικό χαρακτήρα του σκοπού του καταστατικού σύστασής της και προσδιόρισε ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις το ποσό του εισέπραξε βάσει της με αρ. πρωτ. /16-09-2005, Έγκρισης από άποψη σκοπιμότητας του Υπουργού Υγείας και Κοινωνικής Αλληλεγγύης, στο πλαίσιο του Ε. Π. «Υγεία – Πρόνοια» του Γ' Κ.Π.Σ. και της με αρ. πρωτ. /06-12-2005 Απόφασης Ένταξης στο Επιχειρησιακό Πρόγραμμα «ΥΓΕΙΑ –ΠΡΟΝΟΙΑ» 2000-2006 στον Άξονα Προτεραιότητας «Ψυχική Υγεία», με συγχρηματοδότηση 75% από το Ε.Κ.Τ.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Ν. 3525/2007, ως « Πολιτιστική χορηγία», νοείται η χρηματική ή άλλης μορφής οικονομική παροχή, για την ενίσχυση συγκεκριμένων πολιτιστικών δραστηριοτήτων ή σκοπών του αποδέκτη της χορηγίας (ως αποδέκτης νοούνται και οι αστικές μη κερδοσκοπικές εταιρείες), με αντιστάθμισμα την προβολή του κοινωνικού προσώπου και της ευτοίχας του χορηγού.

Επειδή η αστική μη κερδοσκοπική εταιρεία, όπως ορίζεται στις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 2 του Ν. 2238/94 είναι υποκείμενη στο φόρο και τα καθαρά κέρδη της φορολογούνται σύμφωνα με το άρθρο 10 του Ν. 2238/94. Το ακαθάριστο εισόδημα όμως από εμπορικές επιχειρήσεις που είναι το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές, προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 1 του Ν. 2238/94. Όπως έχει ερμηνευτεί από τη Διοίκηση (σχετ. έγгр. 1130809/2255/A0012/27-2-1998) ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις θεωρούνται και οι επιδοτήσεις – επιχορηγήσεις και οικονομικές ενισχύσεις γενικά.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1029/17-2-2006 και την υποπ. α' της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 31 του Ν. 2238/94 : « Από τα ακαθάριστα έσοδα των υπόχρεων της παρ. 4 του άρθρου 2 δεν εκπίπτουν οι μισθοί και οι κάθε είδους απολαβές των εταίρων ή μελών τους» και

ως εκ τούτου δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών (Σχετ. εγκ. 1018050/189/ΠΟΛ 1042/08.02.93) και κατά συνέπεια κατά τη λογιστική αναμόρφωση των αποτελεσμάτων που προκύπτουν από τα βιβλία, η οποία λαμβάνει χώρα με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, οι διαφορές αυτές έπρεπε να προστεθούν ως λογιστική διαφορά.

Επιπροσθέτως αναφέρουμε ότι σύμφωνα με το από 15-6-2005 καταστατικό, το οποίο κατατέθηκε στο Πρωτοδικείο Αθηνών με τον αριθμό καταχώρησης ..., την 17-06-2005 συστήθηκε αστική μη κερδοσκοπική εταιρεία σύμφωνα με το άρθρο 741 του Α.Κ. το οποίο όριζε ως διευθύντρια και διαχειρίστρια την κα.

Την 1^η-1-2007 συνάφθηκε σύμβαση έργου παροχής υπηρεσιών επιστημονικά υπεύθυνου ΜΨΑ, μεταξύ της αναπληρώτριας γραμματέας κ., η οποία εμφανίζεται ότι εκπροσωπεί το Δ.Σ. της εταιρείας και αποκαλείται εργοδότης και της κ., η οποία αποκαλείται συνεργάτης. Πέραν του γεγονότος ότι η σύμβαση δεν έχει κατατεθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. όπως προβλέπει το άρθρο 8 παρ. 16 του Ν. 1882/1990 και ως εκ τούτου είναι ανίσχυρη και δεν παράγει έννομο αποτέλεσμα, σύμφωνα με το καταστατικό της εταιρείας, άρθρο 6, η διευθύντρια και διαχ/στρια της εταιρείας θα προσλαμβάνει, θα απολύει και θα καθορίζει τις αμοιβές του προσωπικού ή γενικώς θα συνομολογεί συμβάσεις. Σύμφωνα επίσης με το άρθρο 8 του ως άνω καταστατικού, το Δ.Σ του οποίου έχει ορισθεί Πρόεδρος η ίδια, είναι υπεύθυνο για την πρόσληψη επιστημονικού προσωπικού ενώ η κ. δεν αποτελεί ούτε μέλος του Δ.Σ της εταιρείας ούτε καν μέλος αυτής.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 26-11-2013 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ Αγ. Αναργύρων επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 23-12-2013 και με αριθμό ενδικοφανούς προσφυγής κατά:

Της με αριθμό/26-11-2013 προσβαλλόμενης πράξης προσδιορισμού οικονομικών αποτελεσμάτων και επιβολής φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, για το οικ. έτος 2008.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης εταιρείας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Φόρος που αναλογεί	19.654,98€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	23.585,96€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	43.240,94€

Ο πρόσθετος φόρος βάσει του φύλου ελέγχου ανέρχεται στο 120% και δεν απαιτείται νέος υπολογισμός .

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

Ακριβές Αντίγραφο

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΛΑΝΗΣ

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).