



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 13/03/2020

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 559

ΤΜΗΜΑ : Α6 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604529
Φαξ : 2131604567

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 τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.3.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 968/22.3.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ. 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017).

2. Την ΠΟΛ. 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 18.11.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της νομικής οντότητας «.....», ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, με έδρα, κατά δήλωσή της με την εν λόγω προσφυγή της, στην, οδός &, νόμιμα εκπροσωπούμενης από το του, ΑΦΜ, κάτοικο, οδός αριθμός, κατά της τεκμαιρόμενης (σιωπηρής) αρνητικής απάντησης της Προϊσταμένης / του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών επί των διατυπωθεισών από την ίδια (τη νομική οντότητα), με την υποβολή της υπ' αριθμ./2019 δήλωσής της φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων (ΦΕνπ) φορολογικού έτους 2018, επιφυλάξεων, τις οποίες (επιφυλάξεις)

συγκεκριμενοποίησε με την υπ' αριθμ. πρωτ./2019 δήλωση που κατέθεσε στη Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ./2019 δήλωση ΦΕνπ φορολογικού έτους 2018 της προσφεύγουσας και τις διατυπωθείσες με αυτήν επιφυλάξεις, τις οποίες (επιφυλάξεις) η προσφεύγουσα συγκεκριμενοποίησε με την υπ' αριθμ. πρωτ./2019 δήλωση που κατέθεσε στη Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών.

6. Τις απόψεις της Προϊσταμένης / του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

* * * * *

Επί της από 18.11.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της νομικής οντότητας «.....», ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./2019 δήλωση φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων (ΦΕνπ) φορολογικού έτους 2018 η προσφεύγουσα δήλωσε για το φορολογικό έτος 2018 φορολογητέα κέρδη ύψους 63.041,83 €, στα οποία αναλογεί φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων (ΦΕνπ) ύψους 18.282,13 €, μείον φόρος εισοδήματος που παρακρατήθηκε/καταβλήθηκε και δεν υπάρχει ηλεκτρονική πληροφόρηση 94,23 €, μείον φόρος που προκαταβλήθηκε ύψους 3.336,53 €, ήτοι χρεωστικό ποσό για βεβαίωση ύψους 14.851,37 €, πλέον προκαταβολή φόρου τρέχοντος φορολογικού έτους (2019) ύψους 18.187,90 €, ήτοι συνολικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση ύψους 33.039,27 €.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα ζητά, καθ' ερμηνεία των διατυπωθέντων με αυτήν αιτημάτων της, α) την ακύρωση και εξαφάνιση της τεκμαιρόμενης (σιωπηρής) αρνητικής απάντησης της Προϊσταμένης / του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών επί της διατυπωθείσας από την ίδια (τη νομική οντότητα), με την υποβολή της υπ' αριθμ./2019 δήλωσής της ΦΕνπ φορολογικού έτους 2018, **πρώτης** επιφύλαξης, την οποία (επιφύλαξη) συγκεκριμενοποίησε με την υπ' αριθμ. πρωτ./2019 δήλωση που κατέθεσε στη Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, β) να υποχρεωθεί το Δημόσιο να της επιστρέψει, νομιμοτόκως από της καταβολής του, ποσό φόρου εισοδήματος 33.039,27 € ως αχρεωστήτως καταβληθέν και γ) γενικά να διαταχθούν τα νόμιμα, προβάλλοντας, συνοπτικά, το λόγο ότι το σύνολο των εσόδων της (έσοδα από ακίνητα και έσοδα από τόκους) συνιστούν έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού της και δεν αποτελούν αντικείμενο φόρου, κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 45 παρ. γ' ν. 4172/2013.

Εναλλακτικά, η προσφεύγουσα ζητά α) την ακύρωση και εξαφάνιση της τεκμαιρόμενης (σιωπηρής) αρνητικής απάντησης της Προϊσταμένης / του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών επί της διατυπωθείσας από την ίδια (τη νομική οντότητα), με την υποβολή της υπ' αριθμ.

...../2019 δήλωσής της ΦΕνπ φορολογικού έτους 2018, **δεύτερης** επιφύλαξης, την οποία (επιφύλαξη) συγκεκριμενοποίησε με την υπ' αριθμ. πρωτ./2019 δήλωση που κατέθεσε στη Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, β) να υποχρεωθεί το Δημόσιο να της επιστρέψει, νομιμοτόκως από της καταβολής του, ποσό φόρου εισοδήματος 32.490,68 € ως αχρεωστήτως καταβληθέν και γ) γενικά να διαταχθούν τα νόμιμα, προβάλλοντας, συνοπτικά, το λόγο ότι από τα συνολικά δηλωθέντα φορολογητέα κέρδη της ύψους 63.041,83 € ποσό ύψους 56.018,42 €, που αφορά σε αποζημίωση εκμετάλλευσης ακινήτων από την, έχει ήδη φορολογηθεί σε προηγούμενα έτη.

Ως προς τον πρώτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 1 εδ. α' και 3 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν για το έτος 2018: «1. Το φορολογικό έτος ταυτίζεται με το ημερολογιακό έτος. [...]. 2. [...]. 3. Ο φόρος που επιβάλλεται σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος αφορά σε εισόδημα που αποκτήθηκε το αμέσως προηγούμενο φορολογικό έτος. 4. [...].»

Επειδή, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 1 εδ. α' και 3 ν. 4172/2013 (όπως ίσχυαν για το έτος 2018), κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΕνπ είναι η **31^η Δεκεμβρίου** εκάστου έτους (φορολογικού).

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2018 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕνπ φορολογικού έτους 2018): «Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 78 παρ. 1 του Συντάγματος, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2018 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕνπ φορολογικού έτους 2018): «Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους, στις οποίες αναφέρεται ο φόρος.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 45 εδ. α' περ. γ' και ζ' ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2018 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕνπ φορολογικού έτους 2018): «Σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπόκεινται: α) [...], γ) τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα [...] ιδιωτικού δικαίου που συστήθηκαν στην ημεδαπή [...], με εξαίρεση μόνο τα κάθε είδους έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους, τα οποία δεν αποτελούν αντικείμενο φόρου, δ) [...], ζ) οι νομικές οντότητες που ορίζονται στο άρθρο 2 του Κ.Φ.Ε. και δεν περιλαμβάνονται σε μια από τις προηγούμενες περιπτώσεις.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2018 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕνπ φορολογικού έτους 2018): «Οι όροι που χρησιμοποιούνται για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε. έχουν την έννοια που προβλέπει η κείμενη νομοθεσία, εκτός εάν ο Κ.Φ.Ε. ορίζει διαφορετικά. Για τους σκοπούς του παρόντος νοούνται ως: α) «φορολογούμενος»: κάθε πρόσωπο που υπόκειται σε φόρο εισοδήματος, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε., β) «πρόσωπο»: κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε

είδους νομική οντότητα, γ) «νομικό πρόσωπο»: κάθε επιχείρηση ή εταιρεία με νομική προσωπικότητα ή ένωση επιχειρήσεων ή εταιρειών με νομική προσωπικότητα, δ) **«νομική οντότητα»: κάθε μórφωμα εταιρικής ή μη οργάνωσης και κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα που δεν είναι φυσικό ή νομικό πρόσωπο, όπως ιδίως συνεταιρισμός, οργανισμός, υπεράκτια ή εξωχώρια εταιρεία, κάθε μορφής εταιρεία ιδιωτικών επενδύσεων, κάθε μορφής καταπίστευμα ή εμπίστευμα ή οποιοδήποτε μórφωμα παρόμοιας φύσης, κάθε μορφής ίδρυμα ή σωματείο ή οποιοδήποτε μórφωμα παρόμοιας φύσης, κάθε μορφή προσωπικής επιχείρησης ή οποιαδήποτε οντότητα προσωπικού χαρακτήρα, κάθε μορφής κοινή επιχείρηση, κάθε μορφής εταιρείας διαχείρισης κεφαλαίου ή περιουσίας ή διαθήκης ή κληρονομίας ή κληροδοσίας ή δωρεάς, κάθε φύσης κοινοπραξία, κάθε μορφής εταιρεία αστικού δικαίου, συμμετοχικές ή αφανείς εταιρείες, κοινωνίες αστικού δικαίου, ε) [...].»**

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν αναφορικά με το άρθρο 45 ν. 4172/2013 με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1044/2015 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών: «1. [...]. 2. [...]. α) [...]. β) [...]. Τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα [...] ιδιωτικού δικαίου υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων με εξαίρεση τα κάθε είδους έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους, τα οποία δεν αποτελούν αντικείμενο επιβολής φόρου εισοδήματος. Ενδεικτικά αναφέρονται περιπτώσεις τέτοιων εσόδων, όπως οι εισφορές (συνδρομές) και τα δικαιώματα εγγραφής των μελών τους, τα έσοδα από εράνους, κρατικές επιχορηγήσεις, χορηγίες ιδιωτών ή επιχειρήσεων, δωρεές τρίτων, λαχειοφόρους κληρώσεις, από διαφημίσεις που καταχωρούνται σε περιοδικά που εκδίδονται και διανέμονται μόνο στα μέλη τους δωρεάν, καθώς και τα έσοδα από τη διάθεση φυλλαδίων και λοιπών εντύπων πνευματικού περιεχομένου των Ιερών Μονών (σχετική η Γνμδ ΝΣΚ 389/2000). **Αντίθετα, τα έσοδα που αποκτούν τα πιο πάνω πρόσωπα από δραστηριότητα η οποία δεν συνιστά άσκηση της μη κερδοσκοπικής αποστολής τους αποτελούν αντικείμενο φορολογίας, έστω και αν διατίθενται για την εκπλήρωση του μη κερδοσκοπικού σκοπού τους, δεδομένου ότι σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. γ' του άρθρου 45 του Ν. 4172/2013, μόνο τα έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους δεν αποτελούν αντικείμενο φορολογίας (σχετ. η αριθ. 383/1973 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους). Έσοδα που αποτελούν αντικείμενο φορολογίας, πέραν αυτών που προέρχονται από κεφάλαιο (τόκοι, εισόδημα από ακίνητη περιουσία, κ.λπ.) και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, είναι για παράδειγμα και οι συνδρομές από τρίτους - μη μέλη, τα έσοδα από την έκδοση και πώληση περιοδικών, βιβλίων, εντύπων, κ.λπ. σε τρίτους - μη μέλη των πιο πάνω προσώπων καθώς και από τις διαφημίσεις που καταχωρούνται σε αυτά, τα έσοδα από τις διαφημίσεις σε φανέλες αθλητικών σωματείων, τα έσοδα (δίδακτρα) από λειτουργία ιδιωτικών σχολείων, εργαστηρίων, κ.λπ., τα έσοδα από την πώληση εικόνων, από την εκμετάλλευση ξενώνων και ραδιοφωνικών σταθμών από τις Ιερές Μονές, κ.λπ. Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση η διαπίστωση της πραγματοποίησης εσόδων κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού των πιο πάνω προσώπων ανάγεται, ως θέμα πραγματικό, στην ελεγκτική αρμοδιότητα της φορολογικής αρχής, η οποία κρίνει επί του τεταγμένου σκοπού τους και για τον τρόπο κτήσης και διάθεσης των εσόδων τους. [...].»**

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 1 παρ. 3 ν. 4182/2013, όπως ίσχυε κατά την περίοδο 01.01.2018-31.12.2018: **«Κοινωνικής σκοπός»: κάθε εθνικός, θρησκευτικός, φιλανθρωπικός, εκπαιδευτικός, πολιτιστικός και γενικά επωφελής για την κοινωνία, εν όλω ή εν μέρει, σκοπός.»**

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι το σύνολό των εσόδων της (έσοδα από ακίνητα και έσοδα από τόκους) που δήλωσε για το φορολογικό έτος 2018 με την υπ' αριθμ./2019 δήλωσή της ΦΕΝΠ φορολογικού έτους 2018 συνιστούν έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του μη κερδοσκοπικού σκοπού της και για το λόγο αυτό δεν αποτελούν αντικείμενο φόρου, κατά τα οριζόμενα στη διάταξη του άρθρου 45 εδ. α' περ. γ' ν. 4172/2013 (όπως ίσχυε κατά την 31.12.2018), ισχυριζόμενη ειδικότερα ότι ως εκ της γενικότητας διατύπωσης της εν λόγω διάταξης καθίσταται σαφές ότι στα απαλλασσόμενα έσοδα εντάσσονται όλα εκείνα που σχετίζονται με την επιδίωξη του σκοπού αμέσως ή εμμέσως και ότι σε περίπτωση αμφιβολίας η ερμηνεία θα πρέπει να κλίνει προς την κατεύθυνση της περίληψης ενός εσόδου στα απαλλασσόμενα, συνεπώς τα υπό κρίση έσοδα που προκύπτουν από την αυτονόητη διαχείριση των ίδιων των περιουσιακών στοιχείων και εσόδων που άμεσα πηγάζουν από το σκοπό και η οποία διαχείριση έχει παρεπόμενο χαρακτήρα σε σχέση με αυτόν και δεν προκύπτουν από κάποια διακριτή δραστηριότητά της, από την οποία απορρέει κέρδος, θα πρέπει να απαλλάσσονται, μια ερμηνεία που είναι η μόνη σύμφωνη με το άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος (που επιβάλλει, ό,τι ο νόμος προβλέπει ως φορολογητέο, να φορολογείται και, ό,τι ως απαλλασσόμενο, να απαλλάσσεται, σε περίπτωση δε αμφιβολίας, να ερμηνεύεται η διάταξη υπέρ του φορολογουμένου και της απαλλαγής του, διότι αλλιώς υπάρχει ο κίνδυνος να επιβάλλεται φόρος χωρίς την πρόβλεψη του νόμου), με το άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος (η τυχόν επιβολή φόρου στα επίμαχα έσοδα συνεπάγεται επιβάρυνση χωρίς φοροδοτική ικανότητά της κι αυτό γιατί η είσπραξη τόκων, μερισμάτων ή μισθωμάτων δε συνιστά κέρδος από δραστηριότητά της, ώστε να ανακύπτει φοροδοτική ικανότητα και να εντάσσονται τα έσοδα στα φορολογούμενα με τις κοινές διατάξεις, αλλά παράγοντα διατήρησης της αξίας των στοιχείων αυτών, ώστε να είναι σε θέση η ίδια η προσφεύγουσα να εκπληρώνει το σκοπό της και να εκπληρώνει τις υποχρεώσεις της προς τους ασφαλισμένους της, με αποτέλεσμα τα ως άνω διευκρινισθέντα με την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1044/2015 εγκύκλιο της ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών να συνιστούν παραβίαση των άρθρων 78 παρ. 1 και 4 παρ. 5 του Συντάγματος, επειδή στους νόμιμους όρους απαλλαγής των εσόδων προσθέτουν προϋποθέσεις και μεταβάλλουν το περιεχόμενο των όρων αυτών) και με την αρχή της προστασίας του δημοσίου συμφέροντος (τα μη κερδοσκοπικά νομικά πρόσωπα και οντότητες θα πρέπει να διευκολύνονται στην επιδίωξη του μη κερδοσκοπικού και κοινωνικού σκοπού τους, κάτι που σημαίνει ότι σε περίπτωση αμφιβολίας η εφαρμοστέα διάταξη θα πρέπει να ερμηνεύεται υπέρ του κοινωνικού σκοπού, που εν προκειμένω σχετίζεται με την κοινωνική ασφάλιση), υπό τις ανωτέρω δε σκέψεις η αξιοποίηση των περιουσιακών στοιχείων και εσόδων από αδιαμφισβήτητα απαλλασσόμενα έσοδα, όπως οι εισφορές και δωρεές, θα πρέπει να αποτελούν αντικείμενο χρηστής και επωφελούς διαχείρισης, ώστε να μην υποτιμώνται, αλλά αντίθετα να παράγουν καρπούς, ήτοι, μεταξύ άλλων, μερίσματα, τόκους, μισθώματα κ.λπ., που θα εξυπηρετούν τον καταστατικό σκοπό, που είναι και ο σκοπός, για τον οποίο τα έσοδα αυτά προέκυψαν, κάτι που σημαίνει ότι η τοποθέτηση των εσόδων

από εισφορές σε καταθέσεις, μετοχές, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια, ακίνητα κ.λπ. δεν ενέχει το χαρακτήρα εκμετάλλευσης με σκοπό το κέρδος, αλλά απλής διαχείρισης. Ο ισχυρισμός όμως αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί, ανεξαρτήτως α) του γεγονότος ότι κατ' ορθή ερμηνεία των άρθρων 78 παρ. 1 και 4 παρ. 5 του Συντάγματος οι φορολογικές απαλλαγές, αλλά και οι εξαιρέσεις από το φόρο, πρέπει να ερμηνεύονται στενά και συνεπώς κατ' ορθή, σύμφωνη με τις εν λόγω συνταγματικές διατάξεις, ερμηνεία της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 45 εδ. α' περ. γ' ν. 4172/2013 (όπως ίσχυε κατά την 31.12.2018 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕνπ φορολογικού έτους 2018)), σ' ό,τι αφορά στις μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικές οντότητες, μόνο τα κάθε είδους έσοδά τους που πραγματοποιούνται κατά την **άμεση** επιδίωξη της εκπλήρωσης του μη κερδοσκοπικού σκοπού τους δεν αποτελούν αντικείμενο φορολογίας, ενώ αντίθετα εκείνα που πραγματοποιούνται κατά την **έμμεση** επιδίωξη της εκπλήρωσης του μη κερδοσκοπικού σκοπού τους αποτελούν κανονικά αντικείμενο φορολογίας σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις, **απορριπτομένου** ως νόμω αβάσιμου του αντίθετου ισχυρισμού της προσφεύγουσας ότι τα έσοδα που προκύπτουν από τη διαχείριση α) των περιουσιακών στοιχείων και β) εσόδων που άμεσα πηγάζουν από το μη κερδοσκοπικό σκοπό και δεν προκύπτουν από κάποια διακριτή δραστηριότητα των μη κερδοσκοπικών προσώπων και οντοτήτων, από την οποία απορρέει κέρδος, θα πρέπει να απαλλάσσονται του φόρου, **αφού** ήδη **έσοδα προκύπτουν από τη διαχείριση** α) των περιουσιακών στοιχείων και β) εσόδων που άμεσα πηγάζουν από το μη κερδοσκοπικό σκοπό, όπως είναι **κατεξοχήν τα έσοδα που προέρχονται από κεφάλαιο (τόκοι, εισόδημα από ακίνητη περιουσία κ.λπ.)**, θεωρείται ότι προκύπτουν από δραστηριότητα που δε συνιστά άσκηση της μη κερδοσκοπικής αποστολής τους, έστω και αν τα έσοδα αυτά διατίθενται για την εκπλήρωση του μη κερδοσκοπικού σκοπού τους (κάτι που, από μόνο του, ως στοιχείο/προϋπόθεση, δεν αρκεί για την κατάφαση της απαλλαγής), θεωρείται δηλαδή ότι προκύπτουν από διακριτή, κερδοσκοπικού χαρακτήρα δραστηριότητα, και συνεπώς δεν απαλλάσσονται του φόρου, και **β)** του αν η προσφεύγουσα έχει αυτοτελή φορολογική υποχρέωση (ζήτημα που πάντως πρέπει να απαντηθεί καταφατικά, από τη στιγμή που η προσφεύγουσα έχει προβεί σε έναρξη εργασιών, έχει λάβει ΑΦΜ και δηλώνει έσοδα από δραστηριότητα), στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα **δε συνιστά μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομική οντότητα**, δεδομένου ότι, κατά τα γενικώς ισχύοντα και γινόμενα δεκτά, όπως αυτά αποτυπώνονται, μεταξύ άλλων, και στη διάταξη του άρθρου 1 παρ. 3 ν. 4182/2013 (όπως ίσχυε κατά την περίοδο 01.01.2018-31.12.2018), ως μη κερδοσκοπικός σκοπός θεωρείται **μόνο** εκείνος, από τον οποίο προκύπτει ωφέλεια για το κοινωνικό σύνολο, ενδεικτικά δε κάθε εθνικός, θρησκευτικός, φιλανθρωπικός, εκπαιδευτικός, πολιτιστικός και **γενικά επωφελής για την κοινωνία, εν όλω ή εν μέρει, σκοπός**, κάτι που δε συντρέχει στην υπό κρίση περίπτωση, αφού, όπως παραδέχεται η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της και προκύπτει και από το προσκομιζόμενο αντίγραφο της Ειδικής Συλλογικής Σύμβασης Εργασίας Ειδικού Λογαριασμού Επικούρησης Προσωπικού της (όπως τροποποιήθηκε μεταγενέστερα και ισχύει σήμερα), σκοπός της είναι η παροχή μηνιαίας σύνταξης στους δικαιούχους που αποχωρούν από την εργασία τους, οι οποίοι **μπορούν να είναι μόνο υπάλληλοι της** (και μετέπειτα της , ήδη δε της πρώην

.....), ή στις οικογένειές τους, συνεπώς σκοπός της προσφεύγουσας είναι η παροχή ωφέλειας **αυστηρά και μόνο σε μέλη της ή στις οικογένειές τους και σε καμία περίπτωση στο ευρύτερο κοινωνικό σύνολο** και πάντως σε μη μέλη της. Ενόψει των ανωτέρω και ανεξαρτήτως του σε τι ακριβώς εκτείνεται η αντικειμενική απαλλαγή που εισάγεται με την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 45 εδ. α' περ. γ' ν. 4172/2013 (όπως ίσχυε κατά την 31.12.2018 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕνπ φορολογικού έτους 2018)), τα υπό κρίση έσοδα της προσφεύγουσας δεν απαλλάσσονται του ΦΕνπ κατά τις εφαρμοστέες διατάξεις του άρθρου 45 εδ. α' περ. γ' και ζ' ν. 4172/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 2 ν. 4172/2013 (όπως όλες αυτές ίσχυαν κα-τά την 31.12.2018 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕνπ φορολογικού έτους 2018)), επειδή δεν πληρούται η βασική προϋπόθεση που τίθεται από αυτές, δηλαδή η προσφεύγουσα δε συνιστά μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα οντότητα, αφού ο σκοπός της δεν είναι μη κερδοσκοπικός (δεν ωφελείται από τη δραστηριότητά της το ευρύτερο κοινωνικό σύνολο), αλλά αποκλειστικά κερδοσκοπικός (από τη δραστηριότητά της ωφελούνται μόνο τα μέλη της και οι οικογένειές τους), όπως συμβαίνει σε όλες τις περιπτώσεις νομικών προσώπων ή οντοτήτων, στις οποίες από τη δραστηριότητά τους ωφελούνται μόνο τα μέλη τους (π.χ. κεφαλαιουχικές και προσωπικές εταιρείες). Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο πρώτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. πρωτ./2019 έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης / του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής (σελ. 8): «Όσον αφορά στον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι δηλωθέντα κέρδη ύψους 56.018,42 ευρώ που αφορούν σε αποζημίωση εκμετάλλευσης ακινήτων από την έχουν ήδη φορολογηθεί σε προηγούμενα έτη και ως εκ τούτου πρέπει να της επιστραφεί φόρος εισοδήματος ύψους 32.490,68 ευρώ, σημειώνουμε ότι η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει σχετική εκκαθάριση της για τα έτη 2012 έως 2018, από την οποία να φαίνεται ο προσδιορισμός της απαίτησης του Σε κάθε περίπτωση αναφέρουμε ότι στα έντυπα Ν δεν είναι συμπληρωμένοι οι κωδικοί που αφορούν στο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητη περιουσία.»

Επειδή, με το δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι εντός του 2018 για την εκμετάλλευση των ακινήτων που αποκτήθηκαν από την πρώην με κεφάλαια της ίδιας (της προσφεύγουσας) διενεργήθηκε από την ως καθολικής διαδόχου της πρώην, υπολογισμός της οφειλόμενης (στην προσφεύγουσα) αποζημίωσης για τη χρήση των ακινήτων, κατά τον υπολογισμό δε αυτόν (εκκαθάριση) ελήφθησαν υπόψη και δαπάνες της Τράπεζας για τα ακίνητα αυτά που αφορούσαν στα έτη 2012 και 2013, οι οποίες δε μεταχρεώθηκαν στην προσφεύγουσα κατά τα προηγούμενα έτη, αλλά εντός του 2018 στο πλαίσιο της διενεργηθείσας εκκαθάρισης, μειώνοντας κατ' αποτέλεσμα τη σχετική φοροδοτική της ικανότητα για το 2018, και τελικά με βάση την εκκαθάριση αυτή (σύμφωνα με τον Πίνακα στη σελ. 9 της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής) προέκυψε συνολικό καθαρό ποσό αποζημίωσης ύψους 39.626,66 € για τα έτη 2012-

2018, από το οποίο ποσό ύψους 32.534,23 € έχει ήδη φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη 2014-2017 (σύμφωνα με τον ίδιο Πίνακα) και συνεπώς το προς φορολόγηση οριστικό ποσό για το 2018 ανέρχεται μόνο σε 7.092,43 €, κάτι που σημαίνει ότι ποσό ΦΕνπ φορολογικού έτους 2018 ύψους 16.245,34 € πλέον διαφοράς φόρου για προκαταβολή έτους 2019 ύψους 16.245,34 €, ήτοι συνολικό ποσό 32.490,68 €, καταβλήθηκε αχρεωστήτως και πρέπει να της επιστραφεί. Ο ισχυρισμός όμως αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως ουσία αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί, ανεξαρτήτως του ότι η προσφεύγουσα δεν αιτιολογεί για ποιο κατά τη γνώμη της λόγο πρέπει να ληφθούν υπόψη εντός του 2018 δαπάνες πραγματοποιηθείσες εντός των ετών 2012 και 2013 (στο βαθμό δε που αυτή αποτελεί ζημία των χρήσεων 2012 και 2013, και κατά μείζονα λόγο, για ποιο κατά τη γνώμη της λόγο πρέπει να ληφθεί υπόψη στα αποτελέσματα της χρήσης 2018 ζημία των χρήσεων 2012 και 2013), πάντως δεν προσκομίζει στοιχεία (αποδεικτικά μέσα, π.χ. σχετικά αποσπάσματα από τα λογιστικά βιβλία τα δικά της και της), σχετικά παραστατικά για τις επικαλούμενες δαπάνες κ.λπ.), από τα οποία να τεκμηριώνονται πλήρως (πλήρης απόδειξη) το είδος και το ύψος των επικαλούμενων από την ίδια δαπανών ως στοιχείων μειωτικών των εσόδων της χρήσης 2018, προκειμένου να κριθεί ποιες από αυτές και σε ποιο ποσό πρέπει να αφαιρεθούν, για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, από τα ακαθάριστα έσοδά της χρήσης αυτής· δεν ανταποκρίνεται με άλλα λόγια η προσφεύγουσα στο βάρος της να αποδείξει τους προβαλλόμενους με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της σχετικούς ισχυρισμούς της. Για το λόγο αυτό, ο δεύτερος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως ουσία αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 18.11.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της νομικής οντότητας «.....», ΑΦΜ, αναφορικά με τη μη φορολόγηση των υπό κρίση εσόδων της και την έντοκη επιστροφή του καταβληθέντος ΦΕνπ για το φορολογικό έτος 2018 πλέον της προκαταβολής φόρου επομένου έτους, καθώς και τη λήψη υπόψη δαπανών των χρήσεων 2012 και 2013 στα αποτελέσματά της χρήσης 2018 και την έντοκη επιστροφή της σχετικής διαφοράς του καταβληθέντος ΦΕνπ για το φορολογικό έτος 2018 πλέον της σχετικής διαφοράς της προκαταβολής φόρου επομένου έτους.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
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.