



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 01/12/2020

Αριθμός απόφασης:2501

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 21316045559

Fax : 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 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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 2016/30.8.16 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 1.9.16) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 03.7.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με έδρα το, οδός αρ., με Α.Φ.Μ., κατά των παρακάτω πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης:

α. της υπ' αρ. /2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού/Επιβολής Προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, β) της υπ' αρ. /2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού/Επιβολής Προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 03.7.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, 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:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Στη προσφεύγουσα, αστική μη κερδοσκοπική εταιρεία, με αφορμή τις υποβληθείσες τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ΦΕ για τα φορολ. Έτη 2016 και 2017, με τις οποίες ανακάλεσε τη φορολογητέα ύλη των ετών αυτών, δηλώνοντας τα κέρδη της ως αφορολόγητα και ζητώντας την επιστροφή του καταβληθέντος φόρου εισοδήματος ως αχρεωστήτως, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος.

Από τον έλεγχο δεν έγιναν αποδεκτοί οι λόγοι αλλαγής της φορολογητέας ύλης, απορρίφθηκαν οι τροποποιητικές δηλώσεις και εκδόθηκαν τα επίδικα φύλλα ελέγχου εισοδήματος.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς και λόγους:

1. Παράνομη η φορολόγηση των φορολογικά απαλλασσόμενων εσόδων της αστικής μη κερδοσκοπικής εταιρείας μας

2. Παράνομη η υπαγωγή των εν λόγω ποσών σε φόρο ως εκ του τρόπου λογιστικής απεικόνισής τους

Επειδή, με το άρθρο 5 του Ν. 3220/2004 ορίζεται ότι: «1. Τα κέρδη των επιχειρήσεων που λειτουργούν, μετά από έγκριση του Υπουργείου Περιβάλλοντος, Χωροταξίας και Δημόσιων Έργων, ως "Σύστημα Εναλλακτικής Διαχείρισης", που προβλέπεται από την παράγραφο 19 του άρθρου 2 του Ν. 2939/2001 (ΦΕΚ Α' 179) και τα οποία απομένουν μετά την αφαίρεση του τακτικού αποθεματικού και την αναγωγή του σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτό φόρου εισοδήματος, απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος, εφόσον εμφανισθούν σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού. Το αποθεματικό αυτό χρησιμοποιείται υποχρεωτικά για την κάλυψη των ζημιών επόμενων χρήσεων. Αν μετά το συμψηφισμό απομένει ακάλυπτο ποσό ζημιών, μεταφέρεται σε ειδικό λογαριασμό των ιδίων κεφαλαίων, με σκοπό το συμψηφισμό του με κέρδη που θα προκύψουν στο μέλλον.

2. Οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 106 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος έχουν εφαρμογή σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησης του αποθεματικού της προηγούμενης παραγράφου».

Επειδή, στο άρθρο 5 της ΠΟΛ. 1022/2004 <<Ανακύκλωση προϊόντων συσκευασίας>>, διευκρινίζεται ότι 1) Με τις διατάξεις του άρθρου 2 του Ν. 2939/2001, με τον οποίο συμμορφώθηκε η χώρα μας με την Οδηγία 94/62/ΕΚ για τη θέσπιση μέτρων για την αξιοποίηση και ανακύκλωση απορριμμάτων συσκευασιών, προβλέπεται η σύσταση "Συστημάτων Εναλλακτικής Διαχείρισης". Ως συστήματα αυτά νοούνται η οργάνωση, σε ατομική ή συλλογική βάση και με οποιαδήποτε νομική μορφή, των εργασιών μεταφοράς, επαναχρησιμοποίησης και αξιοποίησης των χρησιμοποιούμενων συσκευασιών ή των αποβλήτων τους και άλλων προϊόντων.

Με την παράγραφο 1 του άρθρου 5 του κοινοποιούμενου νόμου παρέχεται απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος στα κέρδη των επιχειρήσεων, οι οποίες λειτουργούν, μετά από έγκριση του Υπουργείου Περιβάλλοντος, Χωροταξίας και Δημοσίων Έργων, ως "Σύστημα Εναλλακτικής Διαχείρισης" με βάση τις προαναφερθείσες διατάξεις του Ν. 2939/2001.

Ειδικότερα ορίζεται, ότι τα κέρδη των επιχειρήσεων αυτών απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος κατά το ποσό που απομένουν μετά την αφαίρεση του τακτικού αποθεματικού, αφού προηγουμένως αναχθεί σε μικτό ποσό με την προσθήκη σε αυτό του αναλογούντος φόρου εισοδήματος. Η απαλλαγή δε αυτή παρέχεται με την προϋπόθεση ότι τα κέρδη, όπως αυτά ορίστηκαν πιο πάνω, θα εμφανισθούν σε ιδιαίτερο λογαριασμό αφορολόγητου αποθεματικού, το

οποίο θα χρησιμοποιείται υποχρεωτικά για την κάλυψη ζημιών επομένων χρήσεων. Σε περίπτωση που μετά το συμψηφισμό, απομένει ακάλυπτο ποσό ζημιών, το ποσό των ζημιών αυτών μεταφέρεται σε ειδικό λογαριασμό των ιδίων κεφαλαίων, με σκοπό το συμψηφισμό τους με κέρδη που θα προκύψουν στο μέλλον.

Επισημαίνεται, ότι σε περίπτωση που η εταιρία, η οποία λειτουργεί ως "Σύστημα Εναλλακτικής Διαχείρισης" του Ν. 2939/2001, δεν εμφανίσει τα πιο πάνω κέρδη της σε ειδικό λογαριασμό αφορολόγητου αποθεματικού, είτε λόγω παράλειψης της ίδιας της επιχείρησης, είτε λόγω ύπαρξης λογιστικών ζημιών παρελθουσών χρήσεων, ολόκληρο το ποσό των κερδών της ή το μέρος αυτών που δεν εμφανίσθηκαν σε αποθεματικό υπόκειται σε φορολογία με τις γενικές διατάξεις φορολογίας εισοδήματος στη χρήση που προέκυψαν.

2) Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού προβλέπεται, ότι το αποθεματικό που σχηματίστηκε σύμφωνα τα ανωτέρω, υπόκειται σε φορολογία με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 106 του Ν. 2238/1994 σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησής του στο μέλλον.

3) Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού προστίθεται νέα περίπτωση λ' στην παρ. 1 του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994. Συγκεκριμένα, με τις νέες αυτές διατάξεις προβλέπεται, ότι από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, οι οποίες λειτουργούν, μετά από έγκριση του Υπουργείου Περιβάλλοντος, Χωροταξίας και Δημοσίων Έργων, ως "Σύστημα Εναλλακτικής Διαχείρισης" με βάση τις διατάξεις της παρ. 19 του άρθρου 2 του Ν. 2939/2001, εκπίπτουν οι παροχές σε είδος ή σε χρήμα που πραγματοποιούν αυτές, για τους σκοπούς του Ν. 2939/2001, προς Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης (Ο.Τ.Α.) ή άλλους αρμόδιους φορείς διαχείρισης αποβλήτων, που αναφέρονται στην 69728/824/1996 Υπουργική Απόφαση».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 45 ν.4172/2013 <<υποκείμενα του φόρου>>, ορίζεται ότι:

Σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπόκεινται:

- α) οι κεφαλαιουχικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή,
- β) οι προσωπικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή,
- γ) τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή και στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους σωματεία και ιδρύματα, με εξαίρεση μόνο τα κάθε είδους έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους, τα οποία δεν αποτελούν αντικείμενο φόρου,
- δ) συνεταιρισμοί και ενώσεις αυτών,
- ε) κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς εφόσον ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα,
- στ) κοινοπραξίες,
- ζ) οι νομικές οντότητες που ορίζονται στο άρθρο 2 του Κ.Φ.Ε. και δεν περιλαμβάνονται σε μια από τις προηγούμενες περιπτώσεις. Στην περίπτωση των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που τηρούν απλογραφικά βιβλία εφαρμόζονται αποκλειστικά οι διατάξεις του άρθρου 47 του παρόντος Κώδικα.

Επειδή, με την ΠΟΛ 1044/2015 Απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ με ΘΕΜΑ: Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 44, 45 και 46 του νέου Κ.Φ.Ε. (ν. 4172/2013), διευκρινίστηκαν τα πιο κάτω:

Άρθρο 44

Αντικείμενο της φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων

Με τις διατάξεις του άρθρου 44 του ν. 4172/2013 ορίζεται το αντικείμενο φορολογίας εισοδήματος των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Συγκεκριμένα, φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων είναι αυτός που επιβάλλεται ετησίως στα κέρδη που πραγματοποιούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες όπως αυτές ορίζονται στα άρθρα 2 και 45 του ν. 4172/2013.

Ως κέρδη, στα οποία επιβάλλεται ο φόρος, νοούνται τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση το άρθρο 47 του ίδιου πιο πάνω νόμου. Ειδικότερα, με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 47 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι όλα τα έσοδα που αποκτούν τα αναφερόμενα στο άρθρο 45 νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, και συνεπώς τα κέρδη τους θεωρούνται κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα. Τα κέρδη δε αυτά προσδιορίζονται, σύμφωνα με την παρ. 1 του πιο πάνω άρθρου

και νόμου, με βάση τις διατάξεις του Κεφαλαίου Γ του Μέρους Δεύτερου («Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων»), ήτοι με βάση τις διατάξεις των άρθρων 21 έως και 28 του ν. 4172/2013, εκτός από τις περιπτώσεις όπου ορίζεται διαφορετικά στο Κεφάλαιο Β' του Μέρους Τρίτου, περί φορολογητέου εισοδήματος των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Τα ανωτέρω ισχύουν και για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που τηρούν απλογραφικά βιβλία, κατά ρητή διατύπωση της παρ. 4 του άρθρου 47 του ν. 4172/2013.

Διευκρινίζεται ότι τα αναφερόμενα πιο πάνω εφαρμόζονται τόσο σε νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες που έχουν τη φορολογική κατοικία τους στην Ελλάδα όσο και σε αυτά που δεν έχουν τη φορολογική κατοικία τους στην Ελλάδα αλλά διατηρούν στη χώρα μας μόνιμη εγκατάσταση, δεδομένου ότι με βάση τις διατάξεις της περ. ε' της παρ. 1 του άρθρου 5 του ν. 4172/2013, εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή είναι το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα που ασκείται στην ημεδαπή μέσω μόνιμης εγκατάστασης. Στην έννοια της μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα περιλαμβάνεται και η άσκηση δραστηριότητας στη χώρα μας μέσω γραφείου ή παραρτήματος, κ.λπ. από αλλοδαπά νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα.

Άρθρο 45 Υποκείμενα του φόρου

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 45 του ν. 4172/2013 ορίζονται τα πρόσωπα που υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Συγκεκριμένα, στον ως άνω φόρο υπόκεινται:

- α) οι κεφαλαιουχικές εταιρείες που συστάθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή,
- β) οι προσωπικές εταιρείες που συστάθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή,
- γ) τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου που συστάθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή και στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους σωματεία και ιδρύματα, με εξαίρεση μόνο τα κάθε είδους έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους, τα οποία δεν αποτελούν αντικείμενο φόρου,
- δ) οι συνεταιρισμοί και οι ενώσεις αυτών,
- ε) οι κοινωνίες αστικού δικαίου, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, οι συμμετοχικές ή αφανείς εφόσον ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα,
- στ) οι κοινοπραξίες και
- ζ) οι λοιπές νομικές οντότητες που ορίζονται στο άρθρο 2 του Κ.Φ.Ε. (ν. 4172/2013) και δεν περιλαμβάνονται σε μια από τις προηγούμενες περιπτώσεις.

2. Κατόπιν των ανωτέρω, διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

α) Ως κεφαλαιουχικές εταιρείες που συστάθηκαν στην ημεδαπή νοούνται ιδίως οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες, οι ανώνυμες εταιρείες ΟΤΑ, οι ημεδαπές εταιρείες περιορισμένης ευθύνης και οι ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρείες, ενώ ως προσωπικές νοούνται οι ημεδαπές ομόρρυθμες εταιρείες, οι ετερόρρυθμες εταιρείες και οι ετερόρρυθμες κατά μετοχές εταιρείες.

Ως κεφαλαιουχικές ή προσωπικές εταιρείες που συστάθηκαν στην αλλοδαπή και είναι υποκείμενα φόρου στην Ελλάδα νοούνται αυτές που είτε έχουν τη φορολογική κατοικία τους στην Ελλάδα σύμφωνα με τις παρ. 3 και 4 του άρθρου 4 του ν. 4172/2013, είτε διατηρούν στη χώρα μας μόνιμη εγκατάσταση σύμφωνα με το άρθρο 6 του ν. 4172/2013 ή τις Σ.Α.Δ.Φ., είτε αποκτούν εισόδημα από μερίσματα, τόκους, δικαιώματα στην Ελλάδα, για τα οποία δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 63 του ν. 4172/2013.

Διευκρινίζεται ότι για το χαρακτηρισμό και την υπαγωγή στα πρόσωπα του άρθρου 45 μιας μόνιμης εγκατάστασης αλλοδαπής εταιρείας στην Ελλάδα λαμβάνεται υπόψη η νομική μορφή της έδρας, δεδομένου ότι η μόνιμη εγκατάσταση δεν έχει αυτοτελή νομική προσωπικότητα. Συνεπώς, μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα αλλοδαπής κεφαλαιουχικής εταιρείας περιλαμβάνεται στα πρόσωπα της περ. α' του άρθρου 45 του ν. 4172/2013, ενώ μόνιμη εγκατάσταση στη χώρα μας αλλοδαπής προσωπικής εταιρείας περιλαμβάνεται στα πρόσωπα της περ. β' του ίδιου πιο πάνω άρθρου και νόμου. Τα πιο πάνω έχουν εφαρμογή και για τα υποκαταστήματα αλλοδαπών δικηγορικών εταιρειών, τα οποία αντιμετωπίζονται ως νομικά πρόσωπα των περ. α' ή β' του άρθρου 45 του ν. 4172/2013, ανάλογα με τη νομική μορφή της έδρας, και όχι ως ημεδαπές αστικές εταιρείες.

β) Όσον αφορά τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου που συστάθηκαν στην αλλοδαπή, ισχύουν τα αναφερόμενα πιο πάνω στην περίπτωση α' της παρούσας παραγράφου.

Τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή 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.

Με την παρούσα γίνεται δεκτό ότι με τα πρόσωπα της περ. γ' του άρθρου 45 του ν. 4172/2013 εξομοιώνονται και οι διπλωματικές και οι προξενικές αρχές ξένων κρατών που είναι εγκατεστημένες στην Ελλάδα. Κατά συνέπεια, τα έσοδα που αποκτούν οι εγκατεστημένες στη χώρα μας πρεσβείες και προξενεία, από όπου και αν προέρχονται (εισόδημα από τόκους, εκμίσθωση ακινήτων, κ.λπ.), υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, με εξαίρεση αυτά που αποκτούν στα πλαίσια άσκησης της κρατικής λειτουργίας τους, όπως για παράδειγμα το εισόδημα από την ιδιοχρησιμοποίηση ακινήτων που ανήκουν σε ξένα κράτη και στα οποία εγκαθίστανται οι πρεσβείες ή τα προξενεία αυτών, τα έσοδα από θεωρήσεις διαβατηρίων, από επικυρώσεις, κ.λπ. Τονίζεται ότι τα ανωτέρω τελούν υπό την επιφύλαξη όσων τυχόν ειδικότερα ορίζονται στις Συμβάσεις για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας, καθώς και στις διεθνείς συμβάσεις της Βιέννης επί των διπλωματικών σχέσεων (ν.δ. 503/1970) και επί των προξενικών σχέσεων (ν. 90/1975).

Τέλος, επισημαίνεται ότι τα αναφερόμενα πιο πάνω για τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, δηλαδή για τα πρόσωπα της περ. γ' του άρθρου 45 του ν. 4172/2013, δεν έχουν εφαρμογή στις αστικές μη κερδοσκοπικές εταιρείες, καθόσον αποτελούν διακριτά υποκείμενα του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, σύμφωνα με την περ. ε' του ίδιου πιο πάνω άρθρου και νόμου και δεν περιλαμβάνονται στα πρόσωπα της περ. γ' του άρθρου 45 του ν. 4172/2013. Για τις αστικές μη κερδοσκοπικές εταιρείες ισχύουν τα αναφερόμενα πιο κάτω στην περ. δ' της παρούσας.

γ) Όσον αφορά στους συνεταιρισμούς, σε αυτούς περιλαμβάνονται οι κάθε είδους αστικοί (καταναλωτικοί, προμηθευτικοί, πιστωτικοί, κ.λπ.), οικοδομικοί, αγροτικοί, κ.λπ. συνεταιρισμοί, καθώς και οι Κοινωνικές Συνεταιριστικές Επιχειρήσεις (Κοιν.Σ.Επ.), δεδομένου ότι με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 2 του ν. 4019/2011 η Κοιν. Σ.Επ. είναι αστικός συνεταιρισμός.

δ) Κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές κερδοσκοπικές ή μη, συμμετοχικές ή αφανείς εταιρείες

ι) Όσον αφορά στις κοινωνίες αστικού δικαίου (άρθρο 785 ΑΚ) που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, με τις διατάξεις της περ. ε' του άρθρου 45 του ν.4172/2013 αυτές είναι υποκείμενα στο φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων και επομένως, σύμφωνα με τις

διατάξεις αυτές, εφόσον ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, δηλαδή αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπόκεινται σε φορολογία για τα εισοδήματά τους που προκύπτουν είτε στην Ελλάδα είτε στην αλλοδαπή. Τα προηγούμενα ισχύουν και για τις κοινωνίες κληρονομικού δικαίου (άρθρο 1884 ΑΚ), εφόσον ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα.

ii) Όσον αφορά στις αστικές εταιρείες κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα (άρθρο 741 ΑΚ), αυτές είναι υποκείμενα του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, σύμφωνα με την περ. ε' του άρθρου 45 του ν. 4172/2013, και επομένως, σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές οι αστικές εταιρείες, αδιάφορα αν έχουν σκοπό κερδοσκοπικό ή μη κερδοσκοπικό, αποτελούν υποκείμενα του φόρου και υπάγονται σε φορολογία για τα εισοδήματά τους που προκύπτουν είτε στη Ελλάδα είτε στην αλλοδαπή.

iii) Τέλος, ως υποκείμενα φόρου στις διατάξεις του νέου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, περιλαμβάνονται και οι συμμετοχικές ή αφανείς εταιρείες εφόσον ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα (άρθρα 285 επ. του ν. 4072/2012).

ε) Στις διατάξεις της περ. στ' του άρθρου 45 ως υποκείμενα φόρου περιλαμβάνονται και οι κοινοπραξίες (άρθρο 293 του ν. 4072/2012).

στ) Διευκρινίζεται ότι στην έννοια των νομικών οντοτήτων της περ. δ' του άρθρου 2 του ν. 4172/2013 εμπίπτουν και τα Κ.Τ.Ε.Λ. που δεν έχουν μετατραπεί σε ανώνυμες εταιρείες.

Περαιτέρω, επισημαίνεται ότι στην ίδια έννοια των νομικών οντοτήτων εμπίπτουν καταρχήν τα κληροδοτήματα που αποτελούν κεφάλαια αυτοτελούς διαχείρισης και στερούνται νομικής προσωπικότητας (άρθρο 96 α.ν. 2039/1939 και νυν άρθρο 50 παρ. 2 του ν. 4182/2013), καθώς και οι ειδικοί λογαριασμοί των εκπαιδευτικών ιδρυμάτων που συνιστώνται για την αξιοποίηση των κονδυλίων επιστημονικής έρευνας, εκπαίδευσης, κ.λπ. Ωστόσο, δεδομένου ότι τα πιο πάνω κληροδοτήματα και οι ειδικοί λογαριασμοί δεν αποτελούν αυτοτελή νομικά πρόσωπα (αριθ. 74/2004 και 354/2003 γνωμοδοτήσεις του Ν.Σ.Κ.) και η περιουσία τους περιέρχεται στα νομικά πρόσωπα υπέρ των οποίων έχει καταληφθεί ή στα εκπαιδευτικά ιδρύματα, κατά περίπτωση, με την παρούσα γίνεται δεκτό ότι οι πιο πάνω νομικές οντότητες δεν έχουν αυτοτελή φορολογική υποχρέωση, αλλά τα εισοδήματά τους φορολογούνται στο όνομα των προσώπων την περιουσία των οποίων προσαυξάνουν, με βάση την προβλεπόμενη για τα τελευταία φορολογική μεταχείριση. Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου των υπαλλήλων της Δ.Ο.Υ ΠΑΛΜΗΝΗΣ, όπως αυτές περιγράφονται αναλυτικά στην από 07-5-2020 έκθεση μερικού ελέγχου Εισοδήματος, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού/Επιβολής Προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2016 και 2017, κρίνονται βάσιμες αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 03.7.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....» με έδρα το οδός αρ., με Α.Φ.Μ.

ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016: ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ 41.860,79 ευρώ(ως πράξη/2020)

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017: ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ 26.037,01 ευρώ(ως πράξη/2020)

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Η ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΡΙΑ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΕΛΠΙΔΑ ΝΙΝΟΥ

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.