

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604559

Α Π Ο Φ Α Σ Η

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 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
 - γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
 - δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. Α.1273/2020 (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), Α.1241/2020 (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και Α.1215/2020 (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.
Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,
2. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,
3. Την από 27/1/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του Ιδρύματος με την επωνυμία «.....», με αντικείμενο εργασιών «.....», που εδρεύει στην, οδός αρ., με Α.Φ.Μ., όπως νομίμως εκπροσωπείται, κατά της υπ' αριθμ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φορολογικού Έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του διαφορά ποσού φόρου εισοδήματος ύψους 51.118,50 Ευρώ, πλέον προστίμου άρθρου 58 Ν. 4174/2013 ύψους 25.559,25 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 76.677,75 Ευρώ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
7. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
8. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 27/1/2021 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

Με τη υπ' αρ. /2019 εντολή μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Δ.Ο.Υ., διενεργήθηκε στο προσφεύγων ίδρυμα μερικός έλεγχος εισοδήματος και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων. Η Φορολογική Αρχή κοινοποίησε, στις 03-12-2020, το υπ' αριθμ. πρωτ. /2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου βάσει του άρθρου 28 Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), με συνημμένη την εκδοθείσα προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014.

Οι προβληθέντες ισχυρισμοί δεν έγιναν δεκτοί, εν συνεχεία συντάχθηκε η από 22-12-2020 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και εκδόθηκε η επίδικη οριστική πράξη που κοινοποιήθηκε στις 23.12.2020.

Εκ μέρους του ελέγχου στη φορολογία εισοδήματος διαπιστώθηκαν τα εξής:

<<Στην κατάσταση εσόδων –εξόδων, όπως αυτή εμφανίζεται στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, διαπιστώθηκε ότι το σύνολο των **εξόδων ποσού 526.145,23** ευρώ υπερτερεί του συνόλου των **εσόδων ποσού 371.240,68** ευρώ, με τη **διαφορά να ανέρχεται σε 154.904,55 ευρώ**.

Επειδή, η ελεγχόμενη δεν επέδειξε στον έλεγχο παραστατικά στοιχεία ή καταστάσεις που να αποδεικνύουν ότι η διαφορά αυτή αφορά σε έσοδα μη υποκείμενα σε φορολογία εισοδήματος, ο έλεγχος θεωρεί ότι το πιο πάνω ποσό προέρχεται από αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία και θεωρείται κέρδος από φορολογητέα δραστηριότητα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ.4 του ν.4172/2013.>>

Με την από 27/1/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή το προσφεύγων Ίδρυμα ζητά την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση της παραπάνω Οριστικής Πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Α' ΑΘΗΝΩΝ, προβάλλοντας τα παρακάτω:

Ακυρότητα της καταλογιστικής πράξης λόγω έλλειψης αιτιολογίας της Έκθεσης Ελέγχου

Ο έλεγχος όπως αυθαιρέτως προβαίνει στο συλλογισμό ότι το ποσό των 154.904,55 Ευρώ, το οποίο, κατά την κρίση του, προκύπτει από τη διαφορά των εξόδων (526.145,23 Ευρώ) και των εσόδων (371.240,68 Ευρώ) του φορολογικού έτους 2014, προέρχεται δήθεν από αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από φορολογητέα δραστηριότητα.

Εν προκειμένω, το επίμαχο ποσό των 154.904,55 Ευρώ, το οποίο προσδιορίζεται από τον έλεγχο ως δήθεν μη δηλωθέν φορολογητέο εισόδημα, ουδώς φέρει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος, δεδομένου ότι δεν έχει παραχθεί περιοδικά, από διαρκώς εκμεταλλεύσιμη πηγή.

Ο έλεγχος προφανώς παρερμηνεύει και συγχέει είτε την έννοια της «προσαύξησης περιουσίας», η οποία επιτρέπει στη Φορολογική Αρχή να φορολογεί ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα, δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 21 παρ. 4 κάθε ποσό, του οποίου δεν αποδείχθηκε η προέλευση και, ως εκ τούτου, θεωρείται ως προερχόμενο εξ αγνώστου πηγής ή αιτίας, είτε και τις διατάξεις περί τεκμηρίων και εμμέσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, έννοιες και, αντιστοίχως, διατάξεις, οι οποίες

βρίσκουν έδαφος εφαρμογής μόνο σε φυσικά πρόσωπα και επ' ουδενί σε νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, με τους κανόνες φορολόγησης των οποίων είναι παντελώς ασυμβίβαστες.

Επειδή στο άρθρο 21 παρ.4 ν.4172/2013 ορίζεται ότι:

Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται **κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα** υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

Επειδή στο άρθρο 45 ν.4172/2013 ορίζεται ότι:

Σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπόκεινται:

α)β)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.

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

.....

Άρθρο 45 Υποκείμενα του φόρου

.....

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.

Επειδή, στο άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

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, από την σχετική έκθεση ελέγχου δεν προκύπτει με σαφήνεια ποια στοιχεία έλαβε υπόψη ο έλεγχος, προκειμένου να θεωρήσει το ποσό των 154.904,55 ευρώ που αποτελεί μάλιστα τη **διαφορά έξοδα μείον έσοδα, δηλαδή ζημία**, ως φορολογητέο έσοδο από προσαύξηση περιουσίας σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ.4 ν.4172/2013 και να το φορολογήσει ως τέτοιο και όχι ως αφορολόγητο ή απαλλασσόμενο, καθ' όσον πρόκειται για σωματείο μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, χωρίς να προσδιορίζεται ειδικότερα από ποια πηγή προέρχεται το φορολογητέο αυτό εισόδημα και από ποιες φορολογητέες πράξεις.

Επειδή, δεν αποδείχθηκε από τον έλεγχο ότι το προσφεύγον ίδρυμα έχει πραγματοποιήσει έσοδα, τα οποία εκφεύγουν του σκοπού του, κρίνουμε ότι η υπ' αριθμ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φορολογικού Έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, στερείται ειδικής, πλήρους και σαφούς αιτιολογίας και για το λόγο αυτό πρέπει να ακυρωθεί.

Αποφασίζουμε

Την **αποδοχή** της από 27/1/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του Ιδρύματος με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., και την ακύρωση της υπ' αριθμ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φορολογικού Έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών

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

Φορολογικό έτος 2014

ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
76.677,75 €	0,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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 .