



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

Καλλιθέα, 29/10/2021

Αριθμός απόφασης: 3736

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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

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.

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 27/04/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της αστικής μη κερδοσκοπικής εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, με έδρα την, οδός, κατά της υπ' αριθμ.

...../2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2014, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 29/12/2020 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 27/04/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της αστικής μη κερδοσκοπικής εταιρείας με την επωνυμία «.....», 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./2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2014, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 97.498,15 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 48.749,08 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **146.247,23 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013 και του άρθρου 58 του ν.4174/2013.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε συνεπεία της από 29/12/2020 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ./2019 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της ως άνω Δ.Ο.Υ. Σύμφωνα με την εν λόγω έκθεση, από τον έλεγχο των προσκομισθέντων λογιστικών αρχείων, για το φορολογικό έτος 2014, προέκυψαν τα εξής οικονομικά στοιχεία για την προσφεύγουσα εταιρεία:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΒΑΣΕΙ ΥΠΟΒΛΗΘΕΙΣΩΝ ΔΗΛΩΣΕΩΝ	
ΕΣΟΔΑ 2014	(€)
Από εκμίσθωση ακινήτων	0,00
Από επιχορηγήσεις τακτικού προϋπολογισμού Υ.Υ.Κ.Α.	618.491,85
Από νοσήλια ασφαλιστικών οργανισμών (Ε.Ο.Π.Υ.Υ.)	306.355,00
Από επιχορήγηση «.....»	55.412,70
Από συνδρομές	0,00
Από δωρεές	13.300,00
Από Ε.Σ.Π.Α.	492.281,68
Λοιπά έσοδα	425,56
ΣΥΝΟΛΟ ΕΣΟΔΩΝ	1.486.266,79
ΕΞΟΔΑ 2014	(€)

Αμοιβές και έξοδα απασχολούμενου προσωπικού	808.344,37
Παροχές τρίτων	166.859,28
Αμοιβές και έξοδα τρίτων	129.544,11
Φόροι, τέλη χαρτοσήμου	11.314,72
Διάφορα έξοδα	86.111,90
Δαπάνες για τόκους και συναφή έξοδα	296,56
Έκτακτα και ανόργανα έξοδα	40.496,92
ΣΥΝΟΛΟ ΕΞΟΔΩΝ	1.242.967,86
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	0,00
ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ	0,00

Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τις ισχύουσες διατάξεις του Κ.Φ.Ε. (ν. 4172/2013) σε συνδυασμό με τις σχετικές με τη φορολόγηση της αστικής μη κερδοσκοπικής εταιρείας αποφάσεις ΠΟΛ. 1044/2015 και ΠΟΛ. 1059/2015, διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα θα πρέπει να φορολογηθεί για το ακαθάριστο εισόδημά της, το οποίο προέρχεται από επιχειρηματική δραστηριότητα. Στην περίπτωση της προσφεύγουσας, το εν λόγω εισόδημα προέρχεται από τις επιδοτήσεις που λαμβάνει από τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ. για τα νοσήλια των δύο εγκαταστάσεών της, γιατί πρόκειται για καθαρά επιχειρηματική δραστηριότητα η νοσηλεία και οι υπηρεσίες καθοδήγησης ατόμων με προβλήματα. Συνεπώς, τα Καθαρά Κέρδη ελέγχου της χρήσης 2014 διαμορφώθηκαν στο ποσό των 306.355,00 ευρώ, και η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών προέβη στην έκδοση της υπ' αριθμ./2020 προσβαλλόμενης πράξης για τον καταλογισμό του φόρου εισοδήματος και των προβλεπόμενων προσαυξήσεων.

Η προσφεύγουσα αστική μη κερδοσκοπική εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση και εξαφάνιση, άλλως τροποποίηση και μεταρρύθμιση επί τα βελτίω, της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Παράνομη, εσφαλμένη και αναιτιολόγητη κρίση του ελέγχου περί της δήθεν ασκήσεως επιχειρηματικής δραστηριότητας από την Αστική Μη Κερδοσκοπική Εταιρεία και περί δήθεν φορολογητέου χαρακτήρα των επίμαχων νοσηλίων. Τα σωματεία και οι αστικές μη κερδοσκοπικές εταιρείες που ιδρύουν και λειτουργούν μονάδες ψυχικής υγείας δεν υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος για τα νοσήλια που εισπράττουν από τους ασφαλιστικούς φορείς, στο πλαίσιο της παροχής υπηρεσιών ψυχικής υγείας μέσω της διατηρήσεως και λειτουργίας των Μονάδων Ψυχοκοινωνικής Αποκαταστάσεως, καθ' όσον τα νοσήλια αυτά συνδέονται άμεσα με την εκπλήρωση του σκοπού τους, αποτελούν θεσμοθετημένο πόρο για την εξυπηρέτηση αυτού και προορίζονται να καλύψουν δαπάνες καθ' όλα συναφείς με τη λειτουργία και τη δραστηριότητά τους, το δε τυχόν πλεονάζον ποσό ανά χρήση μεταφέρεται, σύμφωνα με ρητή νομοθετική πρόβλεψη, στην επομένη χρήση προς εκπλήρωση ακριβώς του ίδιου προορισμού.

2. Εσφαλμένος υπολογισμός των δήθεν υποκείμενων σε φόρο «πλεοναζόντων» εσόδων της Εταιρείας κατά την ελεγχόμενη χρήση. ακόμα αν ήθελε κριθεί ότι η παροχή υπηρεσιών ψυχικής υγείας και η είσπραξη για το σκοπό αυτό του ειδικού ενοποιημένου νοσηλίου συνιστά επιχειρηματική δραστηριότητα, τότε, για να εξευρεθεί το φερόμενος ως φορολογητέο εισόδημα, θα πρέπει το κόστος παροχής υπηρεσιών να μειωθεί κατά το ποσό των επιχορηγήσεων τακτικού προϋπολογισμού, δωρεών, εσόδων από Ε.Σ.Π.Α. και επιχορηγήσεων «.....».

3. Εσφαλμένος επιμερισμός εξόδων, καθώς σε κάθε περίπτωση, πρέπει να γίνει επιμερισμός των νοσηλίων κατά το μέρος των εξόδων, το οποίο καλύφθηκε από αυτά.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 44 του ν. 4172/2013** «φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων» είναι ο φόρος που επιβάλλεται ετησίως στα κέρδη που πραγματοποιούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες.

Επειδή για τους σκοπούς του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος σύμφωνα με το **άρθρο 2 του ν.4172/2013** «νομική οντότητα» ορίζεται κάθε μόνωμο 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 μόνωμο παρόμοιας φύσης, κάθε μορφής ίδρυμα ή σωματείο ή οποιοδήποτε μόνωμο 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.

Επειδή στο **άρθρο 45 του ν. 4172/2013** ορίζεται:

«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».

Επειδή στο **άρθρο 47 του ν. 4172/2013** ορίζεται:

«1. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Γ' , του Μέρους Δεύτερου («Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων») του Κ.Φ.Ε., εκτός από τις περιπτώσεις όπου ορίζεται διαφορετικά στο παρόν κεφάλαιο.

Στην έννοια του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο εμπίπτει και η κεφαλαιοποίηση ή διανομή κερδών για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.

2. Όλα τα έσοδα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που αναφέρονται στις περιπτώσεις του άρθρου 45 θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 58 παρ. 1 του ν. 4172/2013, όπως ίσχυε:

«1. Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, καθώς και τα νομικά πρόσωπα της περίπτωσης γ' του άρθρου 45 που τηρούν απλογραφικά φορολογούνται με συντελεστή είκοσι έξι τοις εκατό (26%). Όταν οι υπόχρεοι των περιπτώσεων β' , δ' , ε' , σ' και ζ' του άρθρου 45 τηρούν απλογραφικά βιβλία τα κέρδη που αποκτούν από επιχειρηματική δραστηριότητα φορολογούνται σύμφωνα με την κλίμακα της παραγράφου 1 του άρθρου 29.»

Επειδή με την ΠΟΛ.1044/10.2.2015, με την οποία κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις των άρθρων 44, 45 και 46 του ν.4172/2013, διευκρινίσθηκε ότι:

«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.....

.....

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:

.....

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.

.....

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.

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

.....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.»

Επειδή στην ΠΟΛ. 1059/2015, με την οποία κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις των 47, 57 και 58 του Ν. 4172/2013 αναφορικά με τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, την εκκαθάριση και τον φορολογικό συντελεστή των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, αναφέρεται:

«Άρθρο 47

Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

1. Με την παράγραφο 1 του άρθρου αυτού ορίζεται ο τρόπος προσδιορισμού των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες του άρθρου 45.....

.....

Β. Κέρδη του φορολογικού έτους που έληξε

.....

2. Με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι όλα τα έσοδα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα ή οι νομικές οντότητες που αναφέρονται στις περιπτώσεις του άρθρου 45 θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Επομένως, τα έσοδα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες από κάθε πηγή και αιτία θεωρούνται ως έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα και συνεπώς τα κέρδη τους φορολογούνται με βάση τους συντελεστές του άρθρου 58 παρ. 1 και 2 ή 29 παρ. 1, κατά περίπτωση, ανάλογα με το αν τηρούν διπλογραφικά ή απλογραφικά βιβλία.

Στα πάσης φύσεως έσοδα των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων περιλαμβάνονται όλα τα έσοδα που αναφέρονται στα λοιπά Κεφάλαια του Ν. 4172/2013 (Κεφάλαια Ε' και ΣΤ'), καθώς επίσης και οι κάθε είδους συνδρομές, επιχορηγήσεις, αποζημιώσεις στα πλαίσια της επιχειρηματικής δραστηριότητας των πιο πάνω προσώπων, κ.λπ. Διευκρινίζεται ότι όσον αφορά στις επιχορηγήσεις που εισπράττονται στα πλαίσια αναπτυξιακών νόμων (π.χ. ν. 1892/1990, ν.3299/2004) συνεχίζουν να ισχύουν όσα ειδικότερα ορίζονται στις σχετικές διατάξεις καθώς και οι οδηγίες που έχουν δοθεί για την εφαρμογή τους, ενώ για τις επιχορηγήσεις που καταβάλλονται για την κάλυψη συγκεκριμένων

δαπανών, αυτές δεν προσauξάνουν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, αλλά αποτελούν μειωτικό στοιχείο του κόστους της δαπάνης που επιχορηγήθηκε (π.χ. οι επιχορηγήσεις από τον ΟΑΕΔ για την καταπολέμηση της ανεργίας αποτελούν μειωτικό στοιχείο της δαπάνης για αμοιβές προσωπικού). Επίσης, σημειώνεται ότι η υπερτίμηση που προκύπτει από αναγκαστική απαλλοτρίωση ακινήτου δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος, βάσει του άρθρου 17 του Συντάγματος.

Περαιτέρω, επισημαίνεται ότι ειδικά για τις συνδρομές, χορηγίες, κ.λπ. που λαμβάνουν τα πρόσωπα της περ. γ' του άρθρου 45 του Ν. 4172/2013 (νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα) έχουν εφαρμογή τα ειδικότερα αναφερόμενα στην ΠΟΛ. 1044/2015 εγκύκλιό μας. Όσον αφορά στις αστικές μη κερδοσκοπικές εταιρείες, ως ακαθάριστο εισόδημά τους, υποκείμενο σε φόρο, θεωρείται μόνο αυτό που προέρχεται από επιχειρηματική δραστηριότητα (π.χ. τέλεση δημόσιων θεαμάτων, έκδοση εφημερίδων, προβολή κινηματογραφικών ταινιών, ενοίκια, τόκοι καταθέσεων, κ.λπ.). Αντίθετα, οι συνδρομές και εγγραφές των μελών, καθώς και οι χορηγίες ή δωρεές προς αυτές, επειδή αποτελούν εισροές κεφαλαιουχικού χαρακτήρα, δηλαδή στερούνται τα εννοιολογικά γνωρίσματα του εισοδήματος, δεν εμπίπτουν στην έννοια των ακαθάριστων εσόδων για να φορολογηθούν. Τέλος, τα ποσά των χορηγιών που τους παρέχονται για την τέλεση δραστηριοτήτων που εκτελούνται από τους υπόψη φορείς, μειώνουν το κόστος αυτών.

.....»

Επειδή στο με αριθμ πρωτ. ΔΕΑΦ Β 1010732 ΕΞ 2017 έγγραφο της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας της ΑΑΔΕ με θέμα “Χρόνος απόκτησης εισοδήματος επιχορηγήσεων που εισπράττουν νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες από φορείς Γενικής Κυβέρνησης” αναφέρεται:

«1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 8 του ν.4172/2013 ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξής του.

2. Με βάση την αιτιολογική έκθεση του άρθρου 8 του ν.4172/2013, με τις εν λόγω διατάξεις τίθεται ως γενικός κανόνας για τον χρόνο κτήσης του εισοδήματος το σύστημα της δεδουλευμένης βάσης, ήτοι ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξης του εισοδήματος, όπως άλλωστε ίσχυε και με τις προϊσχύσασες διατάξεις του ν.2238/1994, εν αντιθέσει με το σύστημα της ταμειακής βάσης το οποίο εφαρμόζεται κατά ρητή διατύπωση του νόμου μόνο για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττει καθυστερημένα ο δικαιούχος εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις σε φορολογικό έτος μεταγενέστερο.

3. Περαιτέρω, με την ΠΟΛ.1223/8.10.2015 εγκύκλιό μας έχει γίνει δεκτό ότι για την υπαγωγή εισοδήματος σε φόρο απαιτείται να συντρέχουν για το εισόδημα αυτό σωρευτικά δύο προϋποθέσεις:

α) να έχει καταστεί δεδουλευμένο εντός του οικείου φορολογικού έτους και

β) να έχει αποκτηθεί το δικαίωμα είσπραξής του εντός του ίδιου έτους. Οι δύο αυτές προϋποθέσεις για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2015 και μετά είναι ανάλογες με τις τιθέμενες από τα άρθρα 11 και 13 του ν.4308/2014 προϋποθέσεις σχετικά με το χρόνο έκδοσης τιμολογίου ή στοιχείου λιανικής πώλησης. Επομένως, το εισόδημα θεωρείται σε κάθε περίπτωση ότι αποκτάται στο χρόνο που

υπάρχει υποχρέωση έκδοσης των προβλεπόμενων παραστατικών, καθόσον κατά το χρόνο αυτό πληρούνται και οι δύο ως άνω προϋποθέσεις.

4. Από ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας αναφέρονται περιπτώσεις όπου αστικές μη κερδοσκοπικές εταιρείες είναι δικαιούχοι κρατικών επιχορηγήσεων με βάση προγραμματικές συμβάσεις που έχουν συνάψει με αυτούς τους φορείς για τις οποίες δεν υπάρχει οριστική έγκρισή τους, με αποτέλεσμα είτε ποτέ να μην καταβάλλονται ή η καταβολή τους να καθυστερεί σημαντικά και να πραγματοποιείται πέραν του οικείου φορολογικού έτους.

5. Κατόπιν των ανωτέρω διευκρινίζεται ότι προκειμένου να προσδιοριστεί ο χρόνος φορολογίας των κρατικών επιχορηγήσεων, θα πρέπει γι' αυτές να έχει αποκτηθεί το δικαίωμα εισπραξής τους, το οποίο στη συγκεκριμένη περίπτωση αποκτάται κατά το έτος οριστικής έγκρισής τους από τα αρμόδια κατά περίπτωση όργανα, οπότε και φορολογείται.

Περαιτέρω διευκρινίζεται ότι στις περιπτώσεις που κρατικές επιχορηγήσεις έχουν περιληφθεί σε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων επειδή είχαν καταστεί δεδουλευμένες αλλά δεν είχε ληφθεί η απαιτούμενη έγκριση, μπορούν να υποβληθούν τροποποιητικές δηλώσεις.»

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα αστική μη κερδοσκοπική εταιρεία κατά το φορολογικό έτος 2014, είχε τα κάτωθι έσοδα:

Από επιχορηγήσεις (τακτικού προϋπολογισμού Υ.Υ.Κ.Α., «.....», Ε.Σ.Π.Α.)	1.166.186,23
Από νοσήλια ασφαλιστικών οργανισμών (Ε.Ο.Π.Υ.Υ.)	306.355,00
Από δωρεές	13.300,00
Λοιπά έσοδα	425,56
ΣΥΝΟΛΟ ΕΣΟΔΩΝ	1.486.266,79

Συνεπώς, με βάση τις προαναφερθείσες διατάξεις, ο έλεγχος έκρινε ότι το εισόδημα από νοσήλια το οποίο εισπράττει η προσφεύγουσα από τους ασφαλιστικούς φορείς, στο πλαίσιο της παροχής υπηρεσιών ψυχικής υγείας μέσω της διατηρήσεως και λειτουργίας του οικοτροφείου του, ύψους 306.355,00 ευρώ, πρέπει να φορολογηθεί, καθώς προέρχεται από καθαρά επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως είναι η νοσηλεία και οι υπηρεσίες καθοδήγησης ατόμων με προβλήματα.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι αστικές μη κερδοσκοπικές εταιρείες που ιδρύουν και λειτουργούν μονάδες ψυχικής υγείας δεν υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος για τα νοσήλια που εισπράττουν από τους ασφαλιστικούς φορείς, καθώς σε φόρο εισοδήματος υπόκειται μόνο το εισόδημα του νομικού προσώπου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που δεν συνάδει με την εκπλήρωση του σκοπού του. Εν προκειμένω, η υποστήριξη, φιλοξενία, ψυχολογική στήριξη, φαρμακευτική αγωγή και θεραπεία ατόμων με ψυχικές διαταραχές και, ειδικότερα, η παροχή υπηρεσιών ψυχικής υγείας μέσω των μονάδων ψυχικής υγείας, που παρέχει η ίδια αποτελεί εκπλήρωση του σκοπού, για τον οποίο συστάθηκε, και, επομένως, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις περ. γ' και ε' του άρθρου 45 του

ν.4172/2013, σε συνδυασμό με την εγκύκλιο διαταγή ΠΟΛ. 1059/2015 της Γ.Γ.Δ.Ε., δεν συνιστά δραστηριότητα υπαγομένη σε φόρο εισοδήματος.

Επειδή, ωστόσο ο παραπάνω ισχυρισμός αβασίμως προβάλλεται, δεδομένου ότι δεν αμφισβητείται ο μη κερδοσκοπικός χαρακτήρας της προσφεύγουσας εταιρείας. Η προσφεύγουσα, ως αστική μη κερδοσκοπική εταιρεία, δε φορολογείται όπως τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα της περίπτ. γ' του άρθρου 45 του ν. 4172/2013, αλλά, καθόσον εμπίπτει στις οντότητες της περίπτ. ε' του άρθρου 45 του ν. 4172/2013 που αποτελούν διακριτά υποκείμενα του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, **αδιάφορα αν έχει σκοπό κερδοσκοπικό ή μη κερδοσκοπικό, υπάγεται σε φορολογία για τα εισοδήματά της που προκύπτουν στην Ελλάδα, με εξαίρεση τις εισροές κεφαλαιουχικού χαρακτήρα** (συνδρομές και εγγραφές των μελών, οι χορηγίες ή δωρεές κτλ), οι οποίες στερούνται τα εννοιολογικά γνωρίσματα του εισοδήματος και δεν εμπίπτουν στην έννοια των ακαθάριστων εσόδων για να φορολογηθούν.

Επειδή, εν προκειμένω, τα νοσήλια που εισπράττει η προσφεύγουσα αστική μη κερδοσκοπική εταιρεία από τους ασφαλιστικούς φορείς σε καμία περίπτωση δεν αποτελούν εισροή κεφαλαιουχικού χαρακτήρα, αλλά αποτελούν έσοδα που εισπράττονται στο πλαίσιο άσκησης της δραστηριότητάς της ως πάροχος υπηρεσιών ψυχικής υγείας.

Επειδή σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, η προσφεύγουσα κατά την κρινόμενη φορολογική περίοδο 2014 έχει προβεί σε δαπάνες όπως παρουσιάζονται κάτωθι:

ΕΞΟΔΑ 2014	(€)
Αμοιβές και έξοδα απασχολούμενου προσωπικού	808.344,37
Παροχές τρίτων	166.859,28
Αμοιβές και έξοδα τρίτων	129.544,11
Φόροι, τέλη χαρτοσήμου	11.314,72
Διάφορα έξοδα	86.111,90
Δαπάνες για τόκους και συναφή έξοδα	296,56
Έκτακτα και ανόργανα έξοδα	40.496,92
ΣΥΝΟΛΟ ΕΞΟΔΩΝ	1.242.967,86

Σύμφωνα με τα προσκομισθέντα από την προσφεύγουσα στοιχεία, οι επιχορηγήσεις που έλαβε κατά το ως άνω έτος πραγματοποιήθηκαν προκειμένου να καλυφθούν οι δαπάνες μισθοδοσίας και λειτουργίας της. Σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις που αναφέρθηκαν παραπάνω, για τις επιχορηγήσεις που καταβάλλονται για την κάλυψη συγκεκριμένων δαπανών, αυτές δεν προσαυξάνουν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, αλλά **αποτελούν μειωτικό στοιχείο του κόστους της δαπάνης που επιχορηγήθηκε**. Εν προκειμένω, το ποσό των **1.179.486,23 ευρώ** (618.491,85 + 55.412,70 + 492.281,68 + 13.300,00) που αφορά τις επιχορηγήσεις και δωρεές που έλαβε η προσφεύγουσα μειώνει το κόστος των παραπάνω δαπανών **1.242.967,86 ευρώ** κατά το ποσό αυτό, ήτοι απομένει κόστος που δεν καλύπτεται από επιχορηγήσεις – δωρεές ύψους **63.481,63 ευρώ** (1.242.967,86 - 1.179.486,23).

Συνεπώς το παραπάνω ποσό μπορεί να εκπέσει από τα εναπομείναντα φορολογητέα έσοδα ποσού 306.780,56 ευρώ (306.355,00 + 425,56), προκειμένου να προκύψουν τα τελικά φορολογητέα κέρδη της προσφεύγουσας σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 1 του ν.4172/2013, δηλαδή:

Τελικά Φορολογητέα Κέρδη βάσει ΔΕΔ	306.780,56 ευρώ – 63.481,63 ευρώ = 243.298,93 ευρώ
---	---

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 27/04/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της αστικής μη κερδοσκοπικής εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, και την τροποποίηση της υπ' αριθμ./2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών ως κάτωθι:

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

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα κέρδη		0,00	306.355,00	243.298,93	243.298,93
ή ζημιά					
Φόρος 26%	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό		97.498,15	63.257,72	63.257,72
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Εισφορά ΕΛΓΑ 2% (άρθρο 13 ν. 3877/2010)					
Τέλος επιτηδεύματος (άρθρο 31 ν.3986/2011)		800,00	800,00	800,00	
Πιστωτικό ποσό § 6 άρθρου 3 του ν. 4046/2012					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε η επιστροφή του					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας /μη δήλωσης			48.749,08	31.628,86	31.628,86
Πρόστιμο χαρτ/μου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας /μη δήλωσης					

Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πιο πάνω πρόστιμο τέλους χαρτοσήμου				
Σύνολο φόρων τελών και εισφορών για καταβολή	800,00	147.047,23	95.686,58	94.886,58
Σύνολο φόρων τελών και εισφορών για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά				

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
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.