



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 – Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312349

E-mail : ded.ath@aade.gr

Αθήνα, 23 / 05 / 2024

Αριθμός απόφασης: 1597

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

- α) του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 Α' 58), εφεξής ΚΦΔ,
- 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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- δ) Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

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

3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

- 4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 25-01-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID:)** ενδικοφανή προσφυγή της αστικής μη κερδοσκοπικής εταιρείας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ, με έδρα την, οδός αρ., Τ.Κ., κατά των:
- της με αριθμό/28-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016,
 - της με αριθμό/28-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και τα προσκομιζόμενα με την προσφυγή, έγγραφα.

4. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊστάμενου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
5. Τις απόψεις του Προϊστάμενου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **25-01-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID:) ενδικοφανούς προσφυγής της αστικής μη κερδοσκοπικής εταιρείας με την επωνυμία «.....», με 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Ιστορικό:

Με την υπ' αριθ./22-08-2022 εντολή του Προϊστάμενου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος γραφείου φορολογίας εισοδήματος και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, για τα φορολογικά έτη 2014 - 2018, στην ως άνω αστική μη κερδοσκοπική εταιρεία με αντικείμενο εργασιών τις υπηρεσίες καθοδήγησης ατόμων με προβλήματα. Η ως άνω εντολή ελέγχου εκδόθηκε σε αντικατάσταση της με αρ./31-10-2019 εντολής ελέγχου της Προϊστάμενης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, όπου η ελεγκτική αρμοδιότητα της εν λόγω Δ.Ο.Υ. μεταφέρθηκε από 29/07/2022 στο 1^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής. Καθώς ο έλεγχος για την χρήση 2014 είχε ολοκληρωθεί προγενέστερα, με την εν λόγω εντολή, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2016 -2018.

Στην προσφεύγουσα κοινοποιήθηκε η με αρ. πρωτ. ΕΛ.ΚΕ. 1 ΑΤ ΕΞ 2022 ΕΜΠ Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού. Την 08-12-2022 η ελεγχόμενη εταιρεία αξιοποιώντας τις διατάξεις του Ν.4987/2022 υπέβαλε στο τμήμα Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών τη με αριθ./08-12-2022 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016. Επίσης της κοινοποιήθηκε η με αριθ. πρωτ./06-11-2020 Πρόσκληση προσκόμισης λογιστικών αρχείων και στοιχείων, στην οποία η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε και προσκόμισε τα ζητηθέντα.

Από την επεξεργασία των δεδομένων και στοιχείων που περιήλθαν στη διάθεση του ελέγχου κατά τον διενεργηθέντα έλεγχο, διαπιστώθηκε ότι για τις χρήσεις 2016 και 2017 νοσήλια που εισπράττει η προσφεύγουσα αστική μη κερδοσκοπική εταιρεία από τους ασφαλιστικούς φορείς δεν αποτελούν εισροή κεφαλαιουχικού χαρακτήρα, αλλά αποτελούν έσοδα που εισπράττονται στο πλαίσιο άσκησης της δραστηριότητάς της ως πάροχος υπηρεσιών ψυχικής υγείας. Ως εκ τούτου ο έλεγχος προέβη στον προσδιορισμό των Καθαρών Κερδών της προσφεύγουσας όπου για το φορολογικό 2016 ανήλθαν στο ποσό των 212.964,62 €, για το φορολογικό 2017 στο ποσό των 229.633,58 €, ενώ για το φορολογικό έτος 2018 προέκυψε ζημιά που ανήλθε στο ποσό των 33.742,55 €.

Τα ως άνω αποτελέσματα κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα με το με αριθ./30-11-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου μαζί με τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς των φόρων, όπου εκείνη ανταποκρινόμενη υπέβαλε το με αριθ. πρωτ. ΕΛΚΕ 1ΑΤ ΕΙ 2023/19-12-2023 υπόμνημά της, προσκομίζοντας στοιχεία και προβάλλοντας ισχυρισμούς της, τους οποίους ο έλεγχος δεν έκανε δεκτούς κατόπιν αξιολόγησης αυτών, όπως παρατίθεται στην από 28-12-2023 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ. 29 - 31).

Κατόπιν τούτου ο έλεγχος προέβη στην έκδοση των κάτωθι οριστικών πράξεων:

- Της με αριθμό/**28-12-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, χρεωστικό ποσό φόρου 61.614,48 €, πλέον

πρόσθετου φόρου άρθρου 58 του ΚΦΔ, ποσού 30.807,24 €, ήτοι συνολικό ποσό **92.421,72 €**.

- Της με αριθμό/28-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, χρεωστικό ποσό φόρου 66.593,74 €, πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 58 του ΚΦΔ, ποσού 33.296,87 €, ήτοι συνολικό ποσό **99.890,62 €**.

Η προσφεύγουσα ζητά να γίνει δεκτή η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγής της και την ακύρωση των ανωτέρω πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Ως Ν.Π.Ι.Δ. μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που διατηρεί δεν δύναται να λειτουργήσει ως κερδοσκοπικός οργανισμός καθώς εντάσσεται σε ένα «*sui generis*» σύστημα παραχώρησης δημόσιας υπηρεσίας, στο πλαίσιο του οποίου επιχορηγείται με διάφορες μορφές από το Δημόσιο με σκοπό να παρέχει στους πολίτες υπηρεσίες Η επιχορήγηση που λαμβάνει δεν μπορεί εκ του νόμου να υπερβαίνει το κόστος λειτουργίας. Τόσο οι κρατικές επιχορηγήσεις όσο και το ειδικό νοσήλιο εισπράττονται μόνο για να καλύψουν προϋπολογισμένες δαπάνες κατόπιν τήρησης της προβλεπόμενης στο νόμο διαδικασίας είσπραξης.

- Μη νόμιμος ο χαρακτηρισμός του ειδικού νοσηλίου του άρθ. 13 παρ. 1 του ν.2716/1999 ως εσόδου προερχόμενου από επιχειρηματική δραστηριότητα και κατ' επέκταση ως φορολογητέου εσόδου – κέρδους χρήσης.

- Παραγραφή της χρήσης 2016. Η φορολογική διοίκηση είχε απωλέσει το δικαίωμα να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 44 του ν.4172/2013, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 44 - Αντικείμενο της φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων

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 μόνιμο εταίρικό ή μη οργάνωση 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 μόνιμο παρόμοιας φύσης, κάθε μορφής ίδρυμα ή σωματείο ή οποιοδήποτε μόνιμο 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 κληρονομιάς ή κληροδοσίας ή δωρεάς, κάθε φύσης κοινοπραξία, κάθε μορφής εταιρεία αστικού δικαίου, συμμετοχικές ή αφανείς εταιρείες, κοινωνίες αστικού δικαίου.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 45 του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 45 - Υποκείμενα του φόρου

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. Το Κοινό Κεφάλαιο της παρ. 11 του άρθρου 15 του ν. 2469/1997 (Α' 38) εξαιρείται του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 47 του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι:

«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. Σε περίπτωση κεφαλαιοποίησης ή διανομής κερδών για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων, το ποσό που διανέμεται ή κεφαλαιοποιείται φορολογείται σε κάθε περίπτωση ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από την ύπαρξη φορολογικών ζημιών.

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 την παρ. 1 του άρθ. 58 του ν.4172/2013, όπως ίσχυε, ορίζεται ότι:

«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 εννέα τοις εκατό (29%). Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν οι υπόχρεοι των περιπτώσεων β , δ , ε , στ' και ζ του άρθρου 45 που τηρούν απλογραφικά βιβλία φορολογούνται με συντελεστή 29%.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1044/10-02-2015, με θέμα «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 44, 45 και 46 του νέου Κ.Φ.Ε. (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, καθώς 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 741ΑΚ), 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, σύμφωνα με την **ΠΟΛ. 1059/2015**, με θέμα «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 47, 57 και 58 του ν. 4172/2013», αναφέρεται ότι:

«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 προσαυξάνουν 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 ΠΟΑ. 1044/2015 εγκύκλιο μας. Όσον αφορά στις ασπικές μη κερδοσκοπικές εταιρείες, ως ακαθάριστο εισόδημα 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 αριθ. 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 είσπραξης 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 ανεισπρακτες 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 εγκύκλιο 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 είσπραξης 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 έγκριση 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 είσπραξης τους, το οποίο στη συγκεκριμένη περίπτωση αποκτάται κατά το έτος οριστικής έγκρισης 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, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 23 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 23 - Εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης

1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 «Παραγραφή» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του πρώτου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παρ. 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

α) εάν, εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, υποβάλλεται αρχική ή τροποποιητική δήλωση ή περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία κατά την έννοια της παρ. 5 του άρθρου 25 σε υπόθεση που έχει διενεργηθεί πλήρης έλεγχος ή σε κάθε άλλη περίπτωση περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης πληροφορίες από οποιαδήποτε πηγή εκτός Φορολογικής Διοίκησης, από τις οποίες προκύπτει φορολογική οφειλή

και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν, για περίοδο ενός (1) έτους από τη λήξη της πενταετίας, [.....]»

Επειδή, στο άρθρο 64 του ΚΦΔ, ορίζεται:

«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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» του ΚΦΔ, 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, εν προκειμένω, όπως αναλυτικά αναφέρεται στο ανωτέρω ιστορικό, για την προσφεύγουσα αστική μη κερδοσκοπική εταιρεία με αντικείμενο εργασιών τις υπηρεσίες καθοδήγησης ατόμων με προβλήματα, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος γραφείου φορολογίας εισοδήματος και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, βάσει της υπ' αριθ./...../22-08-2022 εντολής του Προϊστάμενου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Από την επεξεργασία των δεδομένων και στοιχείων που περιήλθαν στη διάθεση του ελέγχου κατά τον διενεργηθέντα έλεγχο, διαπιστώθηκε ότι για τις χρήσεις 2016 και 2017 νοσήλια που εισπράττει η προσφεύγουσα αστική μη κερδοσκοπική εταιρεία από τους ασφαλιστικούς φορείς δεν αποτελούν εισροή κεφαλαιουχικού χαρακτήρα, αλλά αποτελούν έσοδα που εισπράττονται στο πλαίσιο άσκησης της δραστηριότητάς της ως πάροχος υπηρεσιών ψυχικής υγείας. Σύμφωνα με την από 28-12-2023 σχετική έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, η προσφεύγουσα κατά τα ελεγχόμενα έτη, είχε τα κάτωθι έσοδα:

ΕΣΟΔΑ	Φορ. Έτος 2016	Φορ. Έτος 2017	Φορ. Έτος 2018
ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΑΠΟ ΥΠ.ΥΓΕΙΑΣ	1.056.023,57	1.053.728,89	1.013.230,25
ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΑΠΟ Ε.Σ.Π.Α.	-	-	-
ΝΟΣΗΛΙΑ Ε.Ο.Π.Υ.Υ	300.868,50	306.224,77	300.089,28
ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΔΩΡΕΕΣ - ΧΟΡΗΓΙΕΣ	11.078,62	6.825,50	1.607,37
ΛΟΙΠΟΙ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΙ ΤΟΚΟΙ	500,88	391,33	329,46
ΣΥΝΟΛΟ ΕΣΟΔΩΝ	1.368.471,57	1.367.170,49	1.315.256,36

Επίσης είχε πραγματοποιήσει τις κάτωθι δαπάνες:

ΕΞΟΔΑ	Φορ. Έτος 2016	Φορ. Έτος 2017	Φορ. Έτος 2018
Αμοιβές και έξοδα απασχολούμενου προσωπικού	772.917,75	818.610,16	806.772,29
Παροχές τρίτων	152.438,57	140.089,51	186.170,03
Αμοιβές και έξοδα τρίτων	105.494,69	82.953,50	177.098,26
Φόροι, τέλη χαρτοσήμου	3.826,16	800,00	8.355,40
Διάφορα έξοδα	112.910,33	86.016,15	137.047,95
Δαπάνες για τόκους και συναφή έξοδα	691,62	871,56	972,32
Αποσβέσεις παγίων	7.221,40	7.074,57	4.034,52
Έκτακτα και ανόργανα έξοδα	6,43	23,36	29.508,14
ΣΥΝΟΛΟ ΕΞΟΔΩΝ	1.155.506,95	1.136.438,81	1.349.958,91

Σύμφωνα με το πόρισμα ελέγχου της εν λόγω έκθεσης, ο έλεγχος προσδιόρισε τα τελικά φορολογητέα κέρδη ως ακολούθως:

ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ - ΔΩΡΕΕΣ	Φορ. Έτος 2016	Φορ. Έτος 2017	Φορ. Έτος 2018
ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΑΠΟ ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΥΓΕΙΑΣ	1.056.023,57	1.053.728,89	1.013.230,25
ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΔΩΡΕΕΣ - ΧΟΡΗΓΙΕΣ	11.078,62	6.825,50	1.607,37
ΣΥΝΟΛΟ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΩΝ-ΔΩΡΕΩΝ	1.067.102,19	1.060.554,39	1.014.837,62

ΔΑΠΑΝΕΣ	Φορ. Έτος 2016	Φορ. Έτος 2017	Φορ. Έτος 2018
Αμοιβές και έξοδα απασχολούμενου προσωπικού	772.917,75	818.610,16	806.772,29
Παροχές τρίτων	152.438,57	140.089,51	186.170,03
Αμοιβές και έξοδα τρίτων	105.494,69	82.953,50	176.938,26
Φόροι, τέλη χαρτοσήμου	3.826,16	800,00	7.555,40
Διάφορα έξοδα	112.910,33	86.016,15	137.047,95
Δαπάνες για τόκους και συναφή έξοδα	691,62	871,56	972,32
Αποσβέσεις παγίων	7.221,40	7.074,57	4.034,52
Έκτακτα και ανόργανα έξοδα	6,43	23,36	29.508,14
ΣΥΝΟΛΟ ΔΑΠΑΝΩΝ	1.155.506,95	1.136.438,81	1.348.998,91

ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΔΑΠΑΝΩΝ ΠΡΟΣ ΕΚΠΤΩΣΗ	Φορ. Έτος 2016	Φορ. Έτος 2017	Φορ. Έτος 2018
ΣΥΝΟΛΟ ΔΑΠΑΝΩΝ	1.155.506,95	1.137.536,91	1.348.998,91
ΣΥΝΟΛΟ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΩΝ -ΔΩΡΕΩΝ	1.067.102,19	1.060.554,39	1.014.837,62
ΣΥΝΟΛΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟΥ ΔΑΠΑΝΩΝ	88.404,76	76.982,52	334.161,29

ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΕΣΟΔΑ	Φορ. Έτος 2016	Φορ. Έτος 2017	Φορ. Έτος 2018
ΝΟΣΗΛΙΑ Ε.Ο.Π.Υ.Υ	300.868,50	306.224,77	300.089,28
ΛΟΙΠΟΙ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΙ ΤΟΚΟΙ	500,88	391,33	329,46
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	301.369,38	306.616,10	300.418,74

ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ	Φορ. Έτος 2016	Φορ. Έτος 2017	Φορ. Έτος 2018
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	301.369,38	306.616,10	300.418,74
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΔΑΠΑΝΩΝ ΠΡΟΣ ΕΚΠΤΩΣΗ ΜΗ ΚΑΛΥΠΤΟΜΕΝΟ ΑΠΟ ΤΙΣ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ	88.404,76	76.982,52	334.161,29
ΤΕΛΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ	212.964,62	229.633,58	-33.742,55

Κατόπιν των ανωτέρω εκδόθηκαν οι σχετικές προσβαλλόμενες πράξεις.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ως Ν.Π.Ι.Δ. μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που διατηρεί Μονάδα Ψυχικής Υγείας δεν δύναται να λειτουργήσει ως κερδοσκοπικός οργανισμός καθώς εντάσσεται σε ένα «sui generis» σύστημα παραχώρησης δημόσιας υπηρεσίας, στο πλαίσιο του οποίου επιχορηγείται με διάφορες μορφές από το Δημόσιο με σκοπό να παρέχει στους πολίτες υπηρεσίες ψυχικής υγείας. Η επιχορήγηση που λαμβάνει δεν μπορεί εκ του νόμου να υπερβαίνει το κόστος λειτουργίας. Τόσο οι κρατικές επιχορηγήσεις όσο και το ειδικό

νοσήλιο εισπράττονται μόνο για να καλύψουν προϋπολογισμένες δαπάνες κατόπιν τήρησης της προβλεπόμενης στο νόμο διαδικασίας είσπραξης. Οποιαδήποτε πλεονασματική διαφορά συμψηφίζεται με την τακτική επιχορήγηση που λαμβάνει ο φορέας από το Υπουργείο υγείας. Ως εκ τούτου είναι λανθασμένος ο χαρακτηρισμός του ειδικού νοσήλιου του άρθ. 13 παρ. 1 του ν.2716/1999, ως εσόδου προερχόμενου από επιχειρηματική δραστηριότητα και κατ' επέκταση ως φορολογητέου εσόδου – κέρδους χρήσης.

Επειδή, ως προς τους ανωτέρω ισχυρισμούς σημειώνουμε 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, 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, ανεξαρτήτως 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. 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 και στο πλαίσιο αυτό για τον προσδιορισμό του φορολογητέου αποτελέσματος αναγνωρίστηκε και η έκπτωση από τα υπό κρίση έσοδα (ειδικά νοσήλια) του μέρους των δαπανών που δεν καλύπτονται από τις επιχορηγήσεις-δωρεές(ΣΧΕΤΙΚΗ και η Απόφαση ΔΕΔ3736/2021 της Υπηρεσίας μας).

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι για την χρήση 2016 η φορολογική διοίκηση είχε απωλέσει το δικαίωμα να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, ωστόσο σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις του άρθ. 36 του ΚΦΔ και καθώς την 08-12-2022 υπέβαλε στο τμήμα Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΙΓ Αθηνών τη με αριθ./08-12-2022 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, η περίοδος όπου η φορολογική διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης παρατείνεται για περίοδο ενός (1) έτους από τη λήξη της πενταετίας, ήτοι έως την 31-12-2023. Κατόπιν τούτου ο εν λόγω ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναλυτικά παρατίθενται στην από 28-12-2023 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται **βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες**, ως εκ τούτου η εν λόγω ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί ως νόμω και ουσία αβάσιμη.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **25-01-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID:) ενδικοφανούς προσφυγής της αστικής μη κερδοσκοπικής εταιρείας με την επωνυμία «.....», με, και την **επικύρωση** των:

- με αριθμό/28-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016 και
- της με αριθμό/28-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου, καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2016

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

χρεωστικό ποσό φόρου	61.614,48
Πρόστιμο του άρθρου 58 του ΚΦΔ	30.807,24
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	92.421,72

(ως η με αριθμό/28-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016)

Φορολογικό έτος 2017

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

χρεωστικό ποσό φόρου	66.593,74
Πρόστιμο του άρθρου 58 του ΚΦΔ	33.296,87
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	99.890,61

(ως η με αριθμό/28-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017)

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Με εντολή του Προϊσταμένου
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊσταμένη 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.