



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 04/03/2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 502

ΤΜΗΜΑ : Α6 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8,
Αθήνα
Ταχ. Κώδικας : 104 40
Τηλέφωνο : 213 1312351
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 72 του ν.5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58),

β. του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) 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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. της με αριθμό Α.1165/22-11-2022 Απόφασης 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.1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 19-11-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του Κοινωφελούς Ιδρύματος (Ν.Π.Ι.Δ. μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα) με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ, το οποία έχει έδρα στο Αττικής, επί της Λεωφόρου, Τ.Κ....., νομίμως

εκπροσωπούμενο από τον, με ΑΦΜ, κατά της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ στην από 24-07-2024 και με κωδικό αιτήματος υποβολής/..... Επιφύλαξη επί της υποβληθείσας με αριθμό/24-07-2024 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2023 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 25-11-2024 έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ.

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

Επί της από 19-11-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του Κοινωφελούς Ιδρύματος (Ν.Π.Ι.Δ. μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα) με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ 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, καθώς και του συμπληρωματικού υπομνήματος με Α. Π. ΔΕΔ/05-02-2025 με σχετική νομολογία που υποβλήθηκε, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Το προσφεύγον Κοινωφελές Ίδρυμα υπέβαλε ηλεκτρονικά μέσω διαδικτύου στις 24-07-2024 την με αριθ. καταχώρησης taxisnet και με α.α. δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2023.

Περαιτέρω, το εν λόγω ίδρυμα υπέβαλε στις 24-07-2024 την με κωδικό αιτήματος υποβολής Επιφύλαξη (και με αριθ. πρωτ./24-07-2024 έγγραφη επιφύλαξη) επί της υποβληθείσας δήλωσης δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 24 του ν.5104/2024, σχετικά με την μη υπαγωγή σε φόρο εισοδήματος ακαθαρίστων εσόδων συνολικού ποσού 260.976,28 € (και καθαρών κερδών ποσού 219.503,46 €), εκ των οποίων 224.984,75 € αφορούν τόκους και 35.991,53 € αφορούν εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου.

Με την πάροδο απράκτου τριμήνου από την υποβολή της με κωδικό αιτήματος υποβολής Επιφύλαξης του προσφεύγοντος Κοινωφελούς Ιδρύματος επί της υποβληθείσας με αριθ. καταχώρησης taxisnet και με α.α. δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2023, η Προϊσταμένη του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ απέρριψε σιωπηρά την ως άνω επιφύλαξη.

Το προσφεύγον Κοινωφελές Ίδρυμα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά:

1. Να γίνει δεκτή η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή
2. Να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη τεκμαιρόμενη σιωπηρή απόρριψη της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ
3. Να γίνει δεκτή η ως άνω επιφύλαξη και να διενεργηθεί νέα εκκαθάριση της εν λόγω δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, καθώς και να επιστραφεί, αμελλητί, νομιμοτόκως, από την ημερομηνία υποβολής της έγγραφης επιφύλαξης που περιείχε και αίτημα επιστροφής του φόρου, ποσό φόρου εισοδήματος ύψους 42.677,37 € ή οποιοδήποτε άλλο ποσό έχει καταβληθεί έως την έκδοση της σχετικής απόφασης από την Υπηρεσία μας, ως αχρεωστήτως καταβληθέν

Προς επίρρωση των παραπάνω ισχυρίζεται ότι τα εν λόγω έσοδα που αποκτά από τόκους και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου δεν αποτελούν αντικείμενο φόρου, καθόσον αποτελούν έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού του κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ.γ' του άρθρου 45 του ν.4172/2013 σε συνδυασμό με τις υπ' αριθ. 169/2024 και 1733/2024 αποφάσεις του ΣΤΕ.

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ.1 και 2 του άρθρου 24 του ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι:

«1. Όταν ο φορολογούμενος αμφιβάλλει σχετικά με την υποχρέωση υποβολής φορολογικής δήλωσης, έχει δικαίωμα να υποβάλει φορολογική **δήλωση με επιφύλαξη**, η οποία πρέπει να είναι ειδική και αιτιολογημένη. Κάθε γενική ή αόριστη επιφύλαξη θεωρείται άκυρη και δεν επιφέρει κανένα αποτέλεσμα. Ο Διοικητής δύναται να δεχθεί την επιφύλαξη και να διαγράψει το ποσό της φορολογητέας ύλης για την οποία διατυπώθηκε η επιφύλαξη μέσα σε ενενήντα (90) ημέρες από την υποβολή της δήλωσης. Σε περίπτωση απόρριψης της επιφύλαξης ή παρέλευσης άπρακτης της προθεσμίας απάντησης, ο φορολογούμενος μπορεί να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή, σύμφωνα με το άρθρο 72.

2. Ομοίως, μπορεί να διατυπωθεί επιφύλαξη σε ό,τι αφορά τον χαρακτηρισμό της φορολογητέας ύλης και την υπαγωγή της σε άλλη φορολογία, σε άλλη κατηγορία, σε μειωμένο φορολογικό συντελεστή ή σε σχέση με τυχόν εφαρμοστέες εκπτώσεις και απαλλαγές. Ειδικά προκειμένου για την υπαγωγή σε άλλη φορολογία ή κατηγορία, αν γίνει δεκτή η επιφύλαξη, η δήλωση θεωρείται ότι υποβλήθηκε εμπρόθεσμα για τη φορολογία ή κατηγορία αυτή. Η επιφύλαξη δεν συνεπάγεται την αναστολή της είσπραξης του φόρου. Σε περίπτωση αποδοχής της επιφύλαξης από τον Διοικητή, ο φόρος που τυχόν καταβλήθηκε αχρεωστήτως, επιστρέφεται σύμφωνα με την παρ.2 του άρθρου 42.».

Επειδή, με τις διατάξεις της περ.γ' του άρθρου 45 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι:
«Σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπόκεινται:

...

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 τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 47 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι:

«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, με την ΠΟΛ.1044/2015 εγκύκλιο της ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 44, 45 και 46 του νέου Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013)» διευκρινίσθηκε, μεταξύ άλλων, ότι:

«...

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, η εγκύκλιος είναι πράξη της Διοίκησης, η οποία εξαντλεί τη δεσμευτική της ισχύ μέσα στο πλαίσιο της Διοίκησης.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 9 του ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«2. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν...».

Επειδή, από τα ανωτέρω εκτεθέντα, δεν προκύπτει απαλλαγή από τον φόρο εισοδήματος των δηλωθέντων από το προσφεύγον Κοινωφελές Ίδρυμα εισοδημάτων από τόκους και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, συνολικού ποσού 219.503,46 €.

Ως εκ τούτου, σύμφωνα με τα ως άνω αναφερόμενα δεν γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος Κοινωφελούς Ιδρύματος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από 19-11-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του Κοινωφελούς Ιδρύματος (Ν.Π.Ι.Δ. μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα) με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στο υπόχρεο Κοινωφελές Ίδρυμα.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.