



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 31 / 01 / 2023

Αριθμός απόφασης: 308

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ Α5**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604550

E-Mail : ded.ath@aade.gr, a.tsironi@aade.gr

#### ΑΠΟΦΑΣΗ

#### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

**1.** Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,

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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. Τη 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 αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

**4.** Τη με ημερομηνία κατάθεσης .....και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ΝΠΙΔ με την επωνυμία ....., με ΑΦΜ ....., το οποίο εδρεύει στην ....., όπως νομίμως εκπροσωπείται, κατά της σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών επί της με αρ. πρωτ. ....Δήλωσης Επιφύλαξης, στην οποία εμπεριέχεται και ανάκληση της δηλώσεώς τους φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2021 και της αίτησης επιστροφής ως αχρεωστήτως καταβληθέντος του ποσού αυτού του φόρου

εισοδήματος που παρακρατήθηκε από το Ταμείο τους και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης .....και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ΝΠΙΔ 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Η προσφεύγουσα οντότητα στρέφεται κατά:

- Της σιωπηρής απόρριψης επί της με αρ. πρωτ. ....Δήλωσης Επιφύλαξης, στην οποία εμπεριέχεται και ανάκληση της δηλώσής τους φόρου εισοδήματος που υπέβαλε το έτος 2022 (φορολογικό έτος 2021), και
- της αίτησης επιστροφής ως αχρεωστήτως καταβληθέντος του ποσού του φόρου που παρακρατήθηκε στην πηγή των εισοδημάτων ποσού 1.082.247,24€ που αναλύονται ως εξής:

1. Τόκοι ομολόγων Ελληνικού Δημοσίου: 870.027,28€
2. Τόκοι καταθέσεων: 11.798,74€
3. Μερίσματα :22.421,22€

Η προσφεύγουσα οντότητα, όπως νομίμως εκπροσωπείται, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί η σιωπηρή απόρριψη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών επί της με αρ. πρωτ. ....Δήλωσης Επιφύλαξης, και να γίνει δεκτή η ως άνω ως άνω επιφύλαξή της και η ανάκληση της δήλωσης φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2021 καθώς και να της επιστραφεί νομιμοτόκως από της καταβολής του ως αχρεωστήτως καταβληθέν, το ποσό που απέδωσαν στο Ελληνικό Δημόσιο ύψους 142.295,07€ δεδομένου ότι είχαν ως αποτέλεσμα ζημία στο εν λόγω έτος, προβάλλοντας τον παρακάτω ισχυρισμό:

- Δεν θα πρέπει να φορολογηθεί για τα ως άνω έσοδα γιατί αυτά συνιστούν έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού του Ταμείου και δεν αποτελούν αντικείμενο φόρου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 45 παρ. γ ν.4172/2013. Επιπλέον η φορολόγησή τους προσκρούει στη διάταξη του άρθρου 4§5 και του άρθρου 78§1 του Συντάγματος.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 78 παρ. 1 του Συντάγματος ορίζεται ότι:

«Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους, στις οποίες αναφέρεται ο φόρος.».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 του ν.4174/2013 με τίτλο «Ορισμοί» ορίζεται ότι:

«Οι όροι που χρησιμοποιούνται για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε. έχουν την έννοια που προβλέπει η κείμενη νομοθεσία, εκτός εάν ο Κ.Φ.Ε. ορίζει διαφορετικά. Για τους σκοπούς του παρόντος νοούνται ως

α) «φορολογούμενος»: κάθε πρόσωπο που υπόκειται σε φόρο εισοδήματος, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε.,

β) «πρόσωπο»: κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα,

γ) «νομικό πρόσωπο»: κάθε επιχείρηση ή εταιρεία με νομική προσωπικότητα ή ένωση επιχειρήσεων ή εταιρειών με νομική προσωπικότητα,

δ) «νομική οντότητα»: 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 45 του ν. 4172/2013 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 47 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι:**

**1.** .... «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 τις διατάξεις του άρθρου 46 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι:

«Από το φόρο εισοδήματος απαλλάσσονται:

α) οι φορείς γενικής κυβέρνησης με εξαίρεση το εισόδημα που αποκτούν από κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου,

«Για τους σκοπούς του προηγούμενου εδαφίου στους φορείς Γενικής Κυβέρνησης δεν περιλαμβάνονται οι κεφαλαιουχικές εταιρείες, εκτός από αυτές στις οποίες το κράτος ή νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου συμμετέχει με ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%).»

β) η Τράπεζα της Ελλάδος,

γ) οι εταιρείες επενδύσεων χαρτοφυλακίου και οι οργανισμοί συλλογικών επενδύσεων σε κινητές αξίες (ΟΣΕΚΑ), «που είναι εγκατεστημένοι στην ημεδαπή ή σε άλλο κράτος-μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου.»

δ) οι διεθνείς οργανισμοί, υπό τον όρο ότι η απαλλαγή από το φόρο προβλέπεται βάσει διεθνούς συμβάσεως που έχει κυρωθεί στην ημεδαπή ή τελεί υπό τον όρο της αμοιβαιότητας,

ε) το Ταμείο Αξιοποίησης Ιδιωτικής Περιουσίας του Δημοσίου Α.Ε. σύμφωνα με τη νομοθεσία που το διέπει.

«στ) Οι σχολικές επιτροπές και οι σχολικές εφορείες μειονοτικών σχολείων πρωτοβάθμιας και δευτεροβάθμιας εκπαίδευσης.».

**Επειδή**, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν αναφορικά με το άρθρο 45 ν. 4172/2013 με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1044/2015 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών:

«β) 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...».

**Επειδή**, ανεξαρτήτως του γεγονότος ότι κατ' ορθή ερμηνεία των άρθρων 78 παρ. 1 και 4 παρ. 5 του Συντάγματος οι φορολογικές απαλλαγές, αλλά και οι εξαιρέσεις από το φόρο, πρέπει να ερμηνεύονται στενά και συνεπώς κατ' ορθή, σύμφωνη με τις εν λόγω συνταγματικές διατάξεις, ερμηνεία της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 45 εδ. α' περ. γ' ν. 4172/2013, σ' ό,τι αφορά στις μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικές οντότητες, μόνο τα κάθε είδους έσοδά τους που πραγματοποιούνται κατά την άμεση επιδίωξη της εκπλήρωσης του μη κερδοσκοπικού σκοπού τους δεν αποτελούν αντικείμενο φορολογίας, ενώ αντίθετα εκείνα που πραγματοποιούνται κατά την έμμεση επιδίωξη της εκπλήρωσης του μη κερδοσκοπικού σκοπού τους αποτελούν κανονικά αντικείμενο φορολογίας σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα οντότητα, όπως νομίμως εκπροσωπείται, ισχυρίζεται ότι τα έσοδα που προκύπτουν από τη διαχείριση των περιουσιακών στοιχείων και εσόδων που άμεσα πηγάζουν από το μη κερδοσκοπικό σκοπό και δεν προκύπτουν από κάποια διακριτή δραστηριότητα των μη κερδοσκοπικών προσώπων και οντοτήτων, από την οποία απορρέει κέρδος, θα πρέπει να απαλλάσσονται του φόρου.

**Επειδή**, ωστόσο, έσοδα προκύπτουν από τη διαχείριση των περιουσιακών στοιχείων και εσόδων που άμεσα πηγάζουν από το μη κερδοσκοπικό σκοπό, όπως είναι κατεξοχήν τα έσοδα που προέρχονται από κεφάλαιο (τόκοι, εισόδημα από ακίνητη περιουσία κ.λπ.), θεωρείται ότι προκύπτουν από δραστηριότητα που δε συνιστά άσκηση της μη κερδοσκοπικής αποστολής τους, έστω και αν τα έσοδα αυτά διατίθενται για την εκπλήρωση του μη κερδοσκοπικού σκοπού τους (κάτι που, από μόνο του, ως στοιχείο/προϋπόθεση, δεν αρκεί για την κατάφαση της απαλλαγής), θεωρείται δηλαδή ότι προκύπτουν από διακριτή, κερδοσκοπικού χαρακτήρα δραστηριότητα, και συνεπώς δεν απαλλάσσονται του φόρου.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 82 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ο έλεγχος της συνταγματικότητας ανήκει στη Δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

**Επειδή**, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος ( ΣτΕ 8721/1992 , 2987/1994 ) και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις , που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

**Επειδή**, στην προκειμένη η διοίκηση δεσμεύεται από τις διατάξεις ν. 4172/2013 περί φορολόγησης των ΝΠΙΔ μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα καθώς και από την ΠΟΛ 1044/2015, ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας οντότητας απορρίπτεται.

## **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την απόρριψη της από .....και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ΝΠΙΔ με την επωνυμία ....., με ΑΦΜ .....

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

**Ακριβές Αντίγραφο  
Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5**

**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.