



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α5

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 550

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

Καλλιθέα, 15.03.2023

Αριθμός απόφασης: 735

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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 2017/23.10.2020 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. 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 αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **15.11.2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου **ΕΛ.ΚΕ. 1 ΑΤ** **ΕΙ 2022** ενδικοφανή προσφυγή του με την επωνυμία (.....) εδρεύοντος στην Αθήνα, επί της οδού αρ. ... και, νομίμως εκπροσωπούμενου, με ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. /25.10.22 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους (χρήσης) 2019 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής με την οποία

μειώνεται η αναγνωριζόμενη προς μεταφορά φορολογική ζημία του προσφεύγοντος από 989.638,32 € που είχε δηλώσει με την οικεία φορολογική δήλωσή του, σε 167.395,41 € και κατά πάσης συναφούς προγενεστέρας ή μεταγενεστέρας πράξεως ή παραλείψεως και τα προσκομιζόμενα σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α5 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 15.11.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ΕΛ.ΚΕ. 1 ΑΤ ΕΙ 2022 ενδικοφανή προσφυγή του ΝΠΙΔ με την επωνυμία της Ελλάδος (.....), 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την αρ./25.10.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 (01.01.2019 – 31.12.2019) του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, η μεταφερόμενη φορολογική ζημία του έτους 2019 του Τ.Α.Π.ΕΤΕ. μετά τον έλεγχο και τη φορολογική αναμόρφωση προσδιορίστηκε στο ποσό των 167.395,41 € αντί του ποσού των 989.638,32 € (διαφορά ύψους 822.242,91 €).

Το προσφεύγον νομικό πρόσωπο με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά:

1. Να γίνει δεκτή η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή.
2. Να ακυρωθεί και να εξαφανισθεί η προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 και να διενεργηθεί νέα εκκαθάριση του φόρου επί τω τέλει όπως δεν ληφθεί υπόψη ως φορολογητέο έσοδο το ποσό των 822.242,91 € και να διατηρηθεί η μεταφερόμενη φορολογική ζημία του έτους 2019, στο ποσό των 989.638,32 € και όχι σ' αυτή που προσδιόρισε ο έλεγχος στο ποσό των 167.395,41€.

Προς επίρρωση των παραπάνω προβάλλει τον εξής λόγο:

“Η προσβαλλόμενη πράξη και η συναφής θέση του ελέγχου παραβιάζει τις διατάξεις του ν. 4172/13 (άρθ. 7, 37 και 45 περ, γ') καθώς και εκείνες των άρθ. 4 παρ. 5 και 78 παρ. 1 του Συντάγματος, αφού τα ως άνω ποσά προσαυξήσεων δεν υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος, επειδή τα ποσά αυτά συνιστούν έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού του Ταμείου και προς εξίσωση της αξίας των ασφαλιστικών εισφορών και δεν αποτελούν αντικείμενο φόρου.”.

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης, το προσφεύγον Ταμείο αρχικώς ιδρυθέν ως Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου κατά το ΝΔ 2626/53, πλέον με τη διάταξη της παρ. 20 του άρθρου 6 του Ν. 3029/2002 (ΦΕΚ 160/11.7.2002 τ.Α), χαρακτηρίζεται Νομικό Πρόσωπο Ιδιωτικού Δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα.

Έχει αποκλειστικό σκοπό, μη κερδοσκοπικό, την καταβολή εφάπαξ παροχής στους ασφαλισμένους σε αυτό και στους δικαιούχους σε περίπτωση θανάτου των ασφαλισμένων,

όπως προκύπτει από το άρθρ. 1 παρ. 3 και άρθρ. 6 του Κανονισμού του που ισχύει από 18.6.2014 μετά την απόφαση του Διοικητικού Συμβουλίου 23/16.12.2013 και την Κοινή Υπουργική Απόφαση Φ80000/35187/1180 του Υπουργού Οικονομικών και Υπουργού Εργασίας Κοινωνικής Ασφάλισης και Πρόνοιας (Φ.Ε.Κ. τ. Β/3239 19.12.2013).

Οι πόροι του Τ.Α.Π.ΕΤΕ. είναι:

- α) Εισφορές και κάθε έκτακτη εισφορά της Εταιρίας και των Συλλογικών η Συνεταιριστικών οργανώσεων του Προσωπικού της.
- β) Οι πρόσοδοι της περιουσίας του Τ.Α.Π.ΕΤΕ.
- γ) Παντός είδους δωρεές, κληρονομίες, κληροδοσίες κλπ. στο Τ.Α.Π.ΕΤΕ. καθώς και κάθε άλλο νόμιμο έσοδο.

Επειδή, σε βάρος του προσφεύγοντος νομικού προσώπου διενεργήθηκε μερικός έλεγχος (γραφείου) φορολογίας εισοδήματος δυνάμει της με αρ./1/9871/25.08.2022 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής για την περίοδο 01.01.2019-31.12.2019. Η εντολή εξεδόθη σε αντικατάσταση της με αρ./01.09.2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Α' Αθηνών, προκειμένου να ερευνηθεί αν συντρέχουν οι οριζόμενες από τον ν. 4172/2013 προϋποθέσεις επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου ποσού 186.290,05 €, το οποίο προκύπτει από την εκκαθάριση της με αριθ./29-07-2020 αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, που υπέβαλε το νομικό πρόσωπο για τη χρήση 2019.

Στις 10/09/2020 επιδόθηκε στην έδρα του, επί της οδού αρ. Αθήνα, το με αρ. πρωτ./2020 αίτημα του αρ. 14 του ν 4174/2013, το οποίο παρέλαβε ενυπόγραφα η Υποδιευθύντρια Οικονομικού, κα (ΑΔΤ), και την ίδια ημερομηνία κοινοποιήθηκε στη νομική οντότητα και η με αρ. πρωτ./2020 γνωστοποίηση, με την οποία εκείνη ως ελεγχόμενη ενημερώθηκε για τη δυνατότητα υποβολής εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων, για τις φορολογίες που περιλαμβάνονται στην εντολή ελέγχου, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των αρ. 18, 19 και 72 του ν. 4174/2013 (Α' 170), όπως είχαν τροποποιηθεί με τις διατάξεις των άρθρων 397 και 398 §1 του ν 4.512/2018 (Α' 5).

Για λόγους πληρότητας του ελέγχου στις 7/10/2020 επιδόθηκε στο Ταμείο και το με αρ. πρωτ./7-10-2020 2^ο ΑΙΤΗΜΑ του αρ. 14 του Ν. 4174/2013, σε συνέχεια του προηγούμενου, προκειμένου να προσκομιστούν πρόσθετα στοιχεία, σύμφωνα με τα αναλυτικά αναφερόμενα στην από 25.10.2022 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Γραφείου φορολογίας εισοδήματος (Ν. 4172/13, 4174/2013 & της ΔΕΛ Β/12.09.2017) της Υπηρεσίας μας. Η νομική οντότητα ανταποκρίθηκε και στα δύο ως άνω αιτήματα και προσκόμισε τα ζητηθέντα.

Από τον έλεγχο διενεργήθηκαν οι ελάχιστες ελεγκτικές επαληθεύσεις που προβλέπονται από την με αριθμό ΔΕΛ Β ΕΞ 2017 /12-09-2017 απόφαση της Α.Α.Δ.Ε. και μεταξύ άλλων ελέγχθηκε, εάν τα δεδομένα των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) έχουν μεταφερθεί επακριβώς στις οικείες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος. Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι τα αποτελέσματα της εκμετάλλευσης διαφοροποιούνται από τα φορολογητέα έσοδα της δήλωσης κατά το ποσό των 822.242,91 € του λογ. 76.03.00.0090 που αφορά έσοδα της Καταστατικής Ρήτρας (άρθρο 9 του Κανονισμού του), τα οποία κατά την κρίση

του ελέγχου συνιστούν φορολογητέα έσοδα. Τα έσοδα αυτά προέρχονται συγκεκριμένα από την επιβολή επιτοκίου 2% επί της προκαταβολής των εφάπαξ, τα οποία εισέπραξαν πρόωρα οι δικαιούχοι.

Συγκεκριμένα, σύμφωνα με το άρθρο 9 του Κανονισμού Λειτουργίας του Ταμείου (Σχ.5) προβλέπεται Προκαταβολή εφάπαξ παροχής ως ακολούθως:

«1. Σε ασφαλισμένους που έχουν συμπληρώσει τουλάχιστον 20 χρόνια ασφάλισης στο Ταμείο και πληρούν τις κατά τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις προϋποθέσεις χορήγησης εφάπαξ παροχής μπορεί να καταβληθεί με απόφαση του Δ.Σ. προκαταβολή έναντι της εφάπαξ παροχής. Προκαταβολή χορηγείται μια φορά κατά τη διάρκεια της ασφαλισμένης υπηρεσίας κάθε μέλους και δεν μπορεί να υπερβαίνει το 50% του ποσού που θα εδικαιούτο κατά το άρθρο 7 ο ασφαλισμένος αν αποχωρούσε από την Υπηρεσία κατά την ημέρα υποβολής της σχετικής αίτησης.

2. Το ετήσιο συνολικό ποσό εκταμιεύσεων του Ταμείου για την παροχή προκαταβολών δεν μπορεί να υπερβαίνει το πλεόνασμα της αμέσως προηγούμενης χρήσης.

3. Κατά τον υπολογισμό της τελικής εφάπαξ παροχής των ασφαλισμένων ή των λοιπών δικαιούχων του άρθρου 6, από το συνολικό ποσό αυτής θα αφαιρείται το ποσό της προκαταβολής υπολογιζόμενο εντόκως με επιτόκιο 2% για όλο το διάστημα από την ημερομηνία χορήγησης της προκαταβολής μέχρι την ημερομηνία εξόδου.».

Επιπλέον, σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 14 του ως άνω Κανονισμού (Μεταβατικές Διατάξεις) προβλέπονται τα εξής:

«1. Για τους ασφαλισμένους που έχουν λάβει προκαταβολή πριν την 15/1/2004 κατά τον υπολογισμό της τελικής εφάπαξ παροχής αυτών ή των λοιπών δικαιούχων του άρθρου 6, από το συνολικό ποσό αυτής θα αφαιρείται το ποσό της προκαταβολής υπολογιζόμενο εντόκως για τον χρόνο από την ημερομηνία χορήγησης της προκαταβολής μέχρι την ημερομηνία εξόδου, με επιτόκιο ίσο προς τη διαφορά μεταξύ του ισχύοντος κατά την ημερομηνία εξόδου καθαρού επιτοκίου ταμειυτηρίου που θα χορηγεί η Εθνική Τράπεζα και του μέσου ετήσιου πληθωρισμού του έτους εξόδου από την Εθνική Τράπεζα όπως αυτός θα έχει διαμορφωθεί κατά την ίδια ημερομηνία.».

Τα έσοδα της καταστατικής ρήτρας δηλώθηκαν στα αφορολόγητα στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2019.

Προκειμένου να αιτιολογήσει την καταχώρηση στα αφορολόγητα έσοδα των τόκων που εισέπραξε επί των προώρων εισπραχθέντων εφάπαξ, το ταμείο υπέβαλε στην Α' Δ.Ο.Υ ΑΘΗΝΩΝ στις 27/08/2021 το με αρ. πρωτ./2021 έγγραφο με το οποίο ισχυρίστηκε ότι:

«Τα ποσά που παρακρατεί το Ταμείο κατά την απονομή εφάπαξ στους ασφαλισμένους – μέλη του για δοθείσες σε προηγούμενες χρήσεις προκαταβολές εφάπαξ, αποτελούν σύμφωνα με το Καταστατικό του Ταμείου μείωση της σχετικής δαπάνης απονομής εφάπαξ της χρήσης που αφορούν ανά δικαιούχο, ο οποίος έχει κάνει χρήση του συγκεκριμένου άρθρου του Καταστατικού.

Τοιοιούτοπώς το Ταμείο για να χορηγεί προκαταβολή του εφάπαξ σε Δικαιούχο, βάσει αίτησής του, υπολογίζει και αφαιρεί μαζί με την προκαταβολή ανά μερίδα ασφαλισμένου – μέλους, για όλο το διάστημα, τη μέρα εξόδου του, από το τελικό ποσό εφάπαξ που δικαιούται και αποδίδεται στο δικαιούχο, την εν λόγω καταστατική πρόβλεψη κύρωσης του άρθρου 9.

Το εν λόγω Καταστατικό άρθρο, που αφορά την προκαταβολή εφάπαξ, είναι γνωστό σε όσους κάνουν χρήση του δικαιώματος και αιτούνται να λάβουν προκαταβολή εφάπαξ. Δηλαδή τους είναι γνωστό και συμφωνούν, ότι κατά την τελική εκκαθάριση της προκαταβολής λαμβάνουν μικρότερο ποσό εφάπαξ καθώς υφίστανται εξολοκλήρου την κύρωση που ορίζει η συγκεκριμένη καταστατική πρόβλεψη. Η πρόβλεψη σκοπό έχει, να μην επιφέρει κυρίως αρνητικό αποτέλεσμα στο Ταμείο και να εγγυάται την ομαλή απόδοση εφάπαξ σε όλα τα μέλη του, αλλά και να αποτρέπει τη μαζική κατάθεση αιτήσεων από τα μέλη του, τα οποία με τον αυτόν τρόπο, καλούνται να αναλάβουν εξ ολοκλήρου το κόστος της πρόωρης καταβολής μέρους του εφάπαξ, που αιτούνται να τους αποδοθεί.

Εν κατακλείδι αποτελεί αναφορά Καταστατικής κύρωσης από το Ταμείο, η οποία λαμβάνεται υπόψη κατά την εκκαθάριση τελικού ποσού εφάπαξ που δικαιούται ο ασφαλισμένος- μέλος του Ταμείου κατά την έξοδό του και σε καμία περίπτωση δεν καταλαμβάνεται από τις διατάξεις των αρ.35 και 37 του ΚΦΕ καθώς και της ΠΟΛ 1042/2015 δεδομένου ότι δεν εντάσσεται στο εισόδημα τόκου από δάνεια ή από επένδυση ή από απαίτηση του Ταμείου.

Όπως και οι καταστατικοί πόροι εισφοράς και η εν λόγω κύρωση, αποτελούν υποχρέωση των μελών του Ταμείου και δεν καταλαμβάνονται από τις διατάξεις του ΚΦΕ καθώς αφορούν αποκλειστικά και μόνο στην εκπλήρωση του μοναδικού μη κερδοσκοπικού και κοινωφελούς σκοπού του Ταμείου που είναι παροχή εφάπαξ ποσού στα μέλη του, αφορούν αποκλειστικά καθώς προσμετρώνται, επιδρούν και διαμορφώνουν τελικά το ύψος του εφάπαξ ανά μερίδα δικαιούχου που έλαβε προκαταβολή του εφάπαξ σε προηγούμενο έτος.».

Ο έλεγχος, θεωρώντας ότι το καθορισμένο ποσό τόκου (2%) με το οποίο βαρύνεται η πρόωρη καταβολή εφάπαξ, σύμφωνα με το αρ. 9 του Κανονισμού, στοχεύει στην αποκατάσταση των εσόδων από τόκο, τα οποία στερείται το ταμείο λόγω πρόωρης καταβολής των εφάπαξ, έκρινε ότι συνιστούν φορολογητέα έσοδα επιχειρηματικής δραστηριότητας από κεφάλαιο και φορολογούνται σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις.

Στις 03/08/2022 το Ταμείο υπέβαλε στην Α' Δ.Ο.Υ ΑΘΗΝΩΝ το με αρ. πρωτ./2022 έγγραφό του, το οποίο διαβιβάστηκε στο 1^ο ΕΛ.ΚΕ και έλαβε αρ. πρωτ. εισερχομένου εγγράφου Ε12022/4-8-2022, με το οποίο ισχυρίστηκε ότι στις 02.08.2022 υπογράφηκε τροποποίηση του Κανονισμού Λειτουργίας του Ταμείου (Τ.Α.Π. ΕΤΕ.), και συγκεκριμένα των αρ. 9 παρ. 3 και θέσπισης του δικαιώματος προκαταβολής μέρους του εφάπαξ, σύμφωνα με τα αναλυτικά αναφερόμενα 14 παρ. 1 αυτού, με σκοπό την πλήρη αποκατάσταση του σκοπού και της λειτουργίας της ρύθμισής τους για όλα τα χρόνια σε αυτό. Επισημαίνεται, ότι στο εν λόγω έγγραφο γινόταν αναφορά στο φορολογικό έτος 2015, διότι και στο έτος αυτό δηλώνεται στα αφορολόγητα έσοδα το εισόδημα από τους τόκους της καταστατικής πρόβλεψης του αρ. 9.

Ο έλεγχος απέρριψε, ωστόσο, τους παραπάνω ισχυρισμούς της ελεγχόμενης για λόγους τυπικούς -μη αποδεχόμενος την αναδρομική (προ των διατυπώσεων δημοσιότητας) ισχύ στο έτος 2019 της από 2/8/2022 τροποποίησης του Κανονισμού- αλλά και ουσίας, διότι στην προκειμένη περίπτωση είναι σαφές ότι η απομείωση του εφάπαξ ταυτίζεται με την καταβολή τόκου, καθώς υφίστανται όλα τα στοιχεία που στοιχειοθετούν την έννοια του τόκου (Κεφάλαιο -το πρόωρα καταβληθέν εφάπαξ, Επιτόκιο -2% βάσει καταστατικού, Χρόνος - το διάστημα από την καταβολή του μειωμένου εφάπαξ έως την τελική εκκαθάριση του). Εξάλλου, η λέξη «απομείωση» που αντικατέστησε τους «τόκους» δεν αλλοιώνει την ουσία της

σύμβασης (μεταξύ ταμείου και ασφαλισμένων). Σύμφωνα δε με τις διατάξεις του αρ. 173 ΑΚ, κατά την ερμηνεία των συμβάσεων αναζητείται η αληθινή βούληση των συμβαλλομένων χωρίς προσήλωση στις λέξεις.

Επιπλέον, ο έλεγχος αποδεχόμενος τον ισχυρισμό ότι οι τόκοι αποσκοπούν στην εξίσωση των παροχών στους εργαζόμενους, έκρινε ότι το εφάπαξ που δίνεται πρόωρα μειώνει ισόποσα τις καταθέσεις του Ταμείου, των οποίων η απόδοση συνιστά φορολογητέο εισόδημα σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 37 του ν 4172/2013. Ο έλεγχος υποστηρίζει ότι οι τόκοι επιβάλλονται, προκειμένου να καλύψουν την μείωση των καταθέσεων και της απόδοσης τους και ότι, εάν δεν υφίστατο η πρόωρη εκταμίευση το κεφάλαιο αυτό, θα ήταν κατατεθειμένο και η απόδοση του θα φορολογούνταν. Για τους λόγους αυτούς, ο έλεγχος έκρινε ότι το έσοδο από τόκους, οι οποίοι αποκαθιστούν την πρόωρη απώλεια εσόδων, συνιστά φορολογητέο εισόδημα, και λαμβάνοντας υπόψη τις παραπάνω διαπιστώσεις προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα της νομικής οντότητας σε ποσό ύψους 27.042.836,01 €, αντί των 26.220.593,10 € βάσει της δήλωσης του προσφεύγοντος (προκύπτοντας **διαφορά ύψους 822.242,91 €**), και τα φορολογητέα κέρδη της σε ποσό ύψους 704.803,56 € και τη **ζημία μετά από τον έλεγχο και την φορολογική αναμόρφωση σε ποσό ύψους 167.395,41 €**, αντί 989.638,32 € βάσει της δήλωσης του ελεγχόμενου και ήδη προσφεύγοντος.

Μετά την ολοκλήρωση των γενικών και των ειδικών ελεγκτικών επαληθεύσεων, προσδιορίστηκαν τα προσωρινά οικονομικά αποτελέσματα της χρήσης 2019. Προκειμένου δε να δοθεί η δυνατότητα στην ελεγχόμενη να υποβάλει τις απόψεις της επί των διαπιστώσεων του ελέγχου, σύμφωνα με τις επιταγές του αρ. 20 παρ 2 του Συντάγματος, κοινοποιήθηκε στις 19/09/2022 στην ηλεκτρονική διεύθυνση, την οποία η επιχείρηση έχει δηλώσει στο TAXIS, το με αρ. /2022 **ΣΗΜΕΙΩΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ** και τον με αρ. ... /..... /2022 **ΠΡΟΣΩΡΙΝΟ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟ** φορ. εισοδήματος της χρήσης 2019. Στην ελεγχόμενη δόθηκε προθεσμία είκοσι ημερών προκειμένου να υποβάλει υπόμνημα με τις απόψεις της, το οποίο υπεβλήθη στις 4-10-2022 στο 1ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και έλαβε το αριθ. ΕΛ.ΚΕ 1 ΑΤ ΕΙ 2022 πρωτόκολλο. Στο Υπόμνημά της η ελεγχόμενη προέβαλε –μεταξύ άλλων- τον μη κερδοσκοπικό χαρακτήρα του Ταμείου, επικαλέστηκε εκ νέου την τροποποίηση των αρ. 9 παρ. 3 και 14 παρ. 1 του Κανονισμού του αναδρομικά, βάσει της οποίας χαρακτήρισε τα έσοδα της καταστατικής ρήτρας του αρ. 9 ως συμπληρωματικές εισφορές και άρα αφορολόγητες, και ζήτησε να απέχει η Φορολογική Αρχή από την έκδοση οριστικής πράξης σε βάρος του, αποδεχόμενη ότι τα εν λόγω έσοδα δεν αποτελούν φορολογητέο εισόδημα του Ταμείου και ότι η μεταφερόμενη φορολογική ζημία είναι η πράγματι δηλωθείσα από αυτό. Ο έλεγχος απέρριψε, ωστόσο, τους ισχυρισμούς της ελεγχόμενης οντότητας, σύμφωνα με τα αναλυτικά αναφερόμενα στην από 25.10.2022 έκθεση φορολογίας εισοδήματος (Ν. 4.172/13, 4.174/2013 & της ΔΕΛ Β /12.09.2017) του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και προέβη στον Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό του φορ. εισοδήματος της χρήσης 2019.

Λαμβάνοντας υπόψη τις ισχύουσες διατάξεις και τις διαπιστώσεις από τον έλεγχο των βιβλίων και των δηλώσεων του υπόχρεου, ο έλεγχος **ενέκρινε την επιστροφή του ή τον συμψηφισμό με τυχόν οφειλές του πιστωτικού υπολοίπου ποσού των 186.290,05 €** που προέκυψε από την εκκαθάριση της με αρ. δήλωσης φορ. εισοδήματος της περιόδου 01/01/2019-31/12/2019 και συνέστησε στη νομική οντότητα να υποβάλει τροποποιητικές

δηλώσεις φόρου εισοδήματος για τα επόμενα φορολογικά έτη, διορθώνοντας τη μεταφερόμενη ζημία παρελθουσών χρήσεων, λαμβάνοντας υπόψιν τα συμπεράσματα του διενεργηθέντος ως άνω ελέγχου. Συγχρόνως, ο έλεγχος επιφυλάχθηκε για κάθε παρατυπία ή παράλειψη που θα προκύψει από πλήρη φορολογικό έλεγχο.

Κατόπιν των ανωτέρω, εξεδόθη η προσβαλλόμενη με αρ. /25.10.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, η οποία (μαζί με την οικεία έκθεση ελέγχου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής) κοινοποιήθηκε στις 27.10.2022 ηλεκτρονικά στο λογαριασμό του εν λόγω νομικού προσώπου στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, και ακολούθησε ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα για αυτό διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 45 περ.γ' του ν.4172/2013: «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, στην παρ.2β του άρθρου 45 της ΠΟΛ.1044/2015 αναφέρεται: «.....
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 σύμφωνα με το άρθρο 47 παρ.2 του ν.4172/2013: «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 37 παρ.1 του ν.4172/2013: «Ο όρος «τόκοι» σημαίνει το εισόδημα που προκύπτει από απαιτήσεις κάθε είδους, είτε εξασφαλίζονται με υποθήκη είτε όχι, και είτε παρέχουν δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη του οφειλέτη είτε όχι, και ιδιαίτερα εισόδημα από καταθέσεις, κρατικά χρεόγραφα, τίτλους και ομολογίες, με ή χωρίς ασφάλεια, και κάθε είδους δανειακή σχέση, συμπεριλαμβανομένων των πρόσθετων ωφελημάτων (premiums), των συμφωνιών επαναγοράς (repos/ reverse repos) και ανταμοιβών τα οποία απορρέουν από τίτλους, ομολογίες ή χρεόγραφα.».

Επειδή στο δεύτερο εδάφιο της παρ.6 της ΠΟΛ.1042/2015 αναφέρεται: «Επισημαίνεται ότι στην έννοια των τόκων εμπίπτουν κάθε είδους τόκοι, ημεδαπής ή αλλοδαπής προέλευσης, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται οι τόκοι δανείων, οι τόκοι υπερημερίας λόγω συμβατικής υποχρέωσης, καθώς και οι τόκοι που επιδικάζονται με δικαστική απόφαση, ανεξάρτητα αν αυτές αφορούν την επιχειρηματική δραστηριότητα της επιχείρησης. Διευκρινίζεται ότι στην έννοια των τόκων δεν περιλαμβάνονται οι τόκοι που επιβάλλονται βάσει των διατάξεων του ΚΕΔΕ και του ΚΦΔ.».

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 4§5 του Συντάγματος: «Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους.».

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 78§1 του Συντάγματος «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.».

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της ως παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής του της της Ελλάδος με ΑΦΜ και την επικύρωση της με

αρ...../25.10.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 (01.01.2019 – 31.12.2019) του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2019

		ΔΗΛΩΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΑΠΟΦΑΣΗ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Ζημιά		989.638,32	167.395,41	167.395,41	822.242,91
Φόρος	Πιστωτικό ποσό	186.290,05	186.290,05	186.290,05	0
	Χρεωστικό ποσό				
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή			186.290,05	0
	για επιστροφή	186.290,05	186.290,05		

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

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

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**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.