



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 19/7/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 970

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604576
E-mail : ded.ath@aade.gr, a.tsironi@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

- Τις διατάξεις:
 - του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
 - 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,
 - της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
 - 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).
- Την ΠΟΛ.1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
- 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».
- Την από **24-4-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του ΝΠΙΔ ΜΗ ΚΕΡΔΟΣΚΟΠΙΚΟΥ ΧΑΡΑΚΤΗΡΑ με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, που εδρεύει στη ΑΘΗΝΑ, επί της οδού, κατά της με αριθ. πρωτ. / **30-3-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
- Την με αριθ. πρωτ. / **30-3-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, της

οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης 30-3-2023 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (Έλεγχος επιστροφής εισοδήματος).

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ.

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

Επί της από **24-4-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του ΝΠΙΔ ΜΗ ΚΕΡΔΟΣΚΟΠΙΚΟΥ ΧΑΡΑΚΤΗΡΑ 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την αριθ. πρωτ. / **30-3-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους **2020**, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, η μεταφερόμενη φορολογική ζημία του οικείου φορολογικού έτους, ποσού **1.265.906,12€** (ζημία φορ. έτους 2020, ποσού **318.580,14€** πλέον ζημία παρελθόντων ετών, ποσού **947.325,98€**), η οποία είχε προκύψει βάσει της με αριθ. / **8-9-2021** δήλωσης ΦΕΝΠ του προσφεύγοντος νομικού προσώπου, κατόπιν του διενεργηθέντος ελέγχου και της φορολογικής αναμόρφωσης μηδενίστηκε και αντ' αυτής προσδιορίστηκαν φορολογητέα κέρδη, ποσού **700.695,27€** (κέρδος φορ. έτους **2020: 868.090,68€** μείον μεταφερόμενη ζημία φορ. έτους **2019: 167.395,41€**).

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 2020, και να διενεργηθεί νέα εκκαθάριση του φόρου επί τω τέλει όπως δεν ληφθεί υπόψη ως φορολογητέο έσοδο το ποσό των **1.186.670,82€** και να διατηρηθεί η μεταφερόμενη φορολογική ζημία του έτους 2020, στο ποσό των **1.265.906,12€** και όχι σ' αυτή που προσδιόρισε ο έλεγχος στο ποσό των **700.695,27€**.

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 ως 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 άρθ. 1 παρ. 3 και άρθ. 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 είναι:

α) Εισφορές και κάθε έκτακτη εισφορά της Εταιρίας και των Συλλογικών η Συνεταιριστικών οργανώσεων του Προσωπικού της.

β) Οι πρόσοδοι της περιουσίας του

γ) Παντός είδους δωρεές, κληρονομίες, κληροδοσίες κλπ. στο καθώς και κάθε άλλο νόμιμο έσοδο.

Επειδή, σε βάρος του προσφεύγοντος νομικού προσώπου διενεργήθηκε μερικός έλεγχος (γραφείου) φορολογίας εισοδήματος δυνάμει της με αριθ. / 4-10-2021 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών. Εν συνεχεία, κατόπιν της ίδρυσης των Ελεγκτικών Κέντρων βάσει της υπό στοιχεία Δ.ΟΡΓ.Α ΕΞ 2020/23-10-2020 (Β' 4738) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)» όπως έχει τροποποιηθεί, συμπληρωθεί και ισχύει και του Κεφαλαίου Α' του ν.4389/2016 (Α' 94), καθώς και της Δ.ΟΡΓ.Α ΕΞ 2022 (ΦΕΚ Β' 3886/22-07-2022) και της Δ.ΟΡΓ.Α ΕΞ 2022 (ΦΕΚ Β' 3198/22-06-2022), η ελεγκτική αρμοδιότητα της ανωτέρω Δ.Ο.Υ. μεταφέρθηκε από 29/07/2022 στο 1ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ. Ως εκ τούτου, η εν λόγω εντολή τροποποιήθηκε λαμβάνοντας αριθ. /14-09-2022. Εν συνεχεία, λόγω συνταξιοδότησης της αρχικά ορισθείσας ελέγκτριας, εκδόθηκε η με αριθ. /10-02-2023 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, σε αντικατάσταση της προγενέστερης εντολής ελέγχου, προκειμένου να ερευνηθεί αν συντρέχουν οι οριζόμενες από τον ν.4172/2013 προϋποθέσεις επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου ποσού 147.518,24€, για την περίοδο 01.01.2020-31.12.2020, το οποίο προκύπτει από την εκκαθάριση της με αριθ. / 8-9-2021 αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, που υπέβαλε το προσφεύγων νομικό πρόσωπο με επιφύλαξη για το οικείο φορολογικό έτος.

Από τον έλεγχο συντάχθηκε αρχικά το με αρ.πρωτ. ΕΛΚΕ 1ΑΤ ΕΞ 2022/20-12-2022 Αίτημα (άρθρου 14 παρ.2 Ν.4987/2022 Κ.Φ.Δ.) με το οποίο ζητείται από την προσφεύγουσα νομική οντότητα οντότητα η προσκόμιση:

1. Αντίγραφο Ημερολογίου Χρήσης της προσφεύγουσας νομικής οντότητας περιόδου (σε μορφή xls).
2. Αντίγραφα ισοζυγίων στην μέγιστη ανάλυση που τηρείτε σε μηνιαία βάση για την προσφεύγουσα νομική οντότητα περίοδο (σε μορφή xls).
3. Αντίγραφο Ισοζυγίου στην μέγιστη ανάλυση που τηρείτε του Δεκεμβρίου 2019 προ και μετά κλεισίματος (σε μορφή xls).
4. Αντίγραφο εγγραφών κλεισίματος χρήσης και Ισολογισμού 2020 (σε μορφή xls).
5. Αναλυτικά καθολικά των Λογαριασμών της ομάδας 6 & 7 καθώς και των Λογ/μων 33, 36, 53, 54 & 56 (σε μορφή xls).
6. Δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις την χρήσης 2020
7. Πίνακα υπολογισμού και απόσβεσης PSI (με όποιο υποστηρικτικό υλικό)
8. Βεβαιώσεις πάσης φύσεως τόκων έσοδο – έξοδο
9. Αντίγραφα των παραστατικών που αφορούν παρακρατούμενους φόρους (ημεδαπής και αλλοδαπής) καθώς και τα αποδεικτικά υποβολής και εξόφλησης των σχετικών δηλώσεων για την προσφεύγουσα νομική οντότητα φορολογική περίοδο και για την προηγούμενη φορολογική περίοδο
10. Σε περίπτωση που στην δήλωση φορολογίας εισοδήματος έχουν συμπεριληφθεί τυχόν

αφορολόγητα ποσά εσόδων παρακαλούμε όπως προσκομίσετε τα σχετικά δικαιολογητικά καθώς και σχετική νομολογία γιατί τα θεωρήσατε ως αφορολόγητα.

11. Σε περίπτωση που υφίστανται πιστοποιητικά και εκθέσεις φορολογικής συμμόρφωσης εφόσον ελέγχεστε από ορκωτούς ελεγκτές ή αναγνωρισμένες ελεγκτικές εταιρείες παρακαλούμε όπως μας προσκομίσετε αντίγραφα αυτών.

12. Αντίγραφο του τελευταίου κωδικοποιημένο καταστατικού

13. Αντίγραφο του εν ενεργεία μισθωτηρίου της έδρας

14. Αντίγραφο του εν ενεργεία μισθωτηρίου του υποκαταστήματος ή σε περίπτωση ιδιόκτητου ακινήτου το συμβόλαιο απόκτησης και αντίγραφο του σχετικού Ε9.

15. Σε περίπτωση εσόδων από ακίνητη περιουσία τα προσκομίζουν τα σχετικά Ε9 και σε περίπτωση μεταβολής του σχετικού Ε9 να προσκομίζουν οι δηλώσεις μεταβολής και αντίγραφα των σχετικών συμβολαίων

16. Τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά του φόρου που καταβλήθηκε ή/και παρακρατήθηκε για εισπραττόμενα μερίσματα ημεδαπής μητρικής εταιρείας από ημεδαπή ή αλλοδαπή θυγατρική της, με έδρα σε άλλο κράτος-μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

17. Τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά του φόρου που παρακρατήθηκε για εισπραττόμενα μερίσματα ή κέρδη ημεδαπής μητρικής εταιρείας από αλλοδαπή θυγατρική της, με έδρα σε τρίτη χώρα (εκτός Ε.Ε.).

18. Αντίγραφο Μητρώου Παγίων (σε μορφή xls).

19. Αντίγραφο της υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος Έντυπο Ν με τα συνοδευτικά σε αυτήν έντυπα Ε2 & Ε3

20. Αντίγραφα των περιοδικών δηλώσεων της χρήσης 2019 & 2020.

21. Υπεύθυνη δήλωση του ν.1599/1986, στην οποία θα αναφέρεται ότι τα προσκομισθέντα είναι ακριβή και αληθή και προκύπτουν από το τηρούμενα λογιστικά αρχεία της προσφεύγουσας νομικής οντότητας.

Επίσης συντάχθηκε η με αριθ. πρωτ. ΕΛΚΕ ΕΞ 2022/20-12-2022 Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων.

Τα ανωτέρω κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 5§3α του Ν. 4987/2022, μέσω του υποσυστήματος της e - κοινοποίησης του TAXISNET, με αριθ. καταχώρισης αντίστοιχα, στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, στο Α.Φ.Μ. της προσφεύγουσας νομικής οντότητας την 20-12-2022, και τα οποία αναγνώστηκαν την ίδια ημέρα σύμφωνα με τα αποδεικτικά κοινοποίησης.

Η προσφεύγουσα νομική οντότητα αιτήθηκε παράταση μέχρι την 20/01/2023 για την προσκόμιση των ζητηθέντων η οποία εγκρίθηκε και έλαβε αριθ. πρωτ. ΕΛΚΕ ΕΙ 2022. Τα προσκομισθέντα από την προσφεύγουσα νομική οντότητα έλαβαν Αριθ. Πρωτ. ΕΛΚΕ ΕΙ 2023.

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 **1.186.670,82€** του λογ. 76.03.00.0090 που αφορά έσοδα της **Καταστατικής Ρήτηρας (άρθρο 9 του Κανονισμού του Ταμείου-.....)**, 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 (Σχετ.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 edικαιούτο 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 ταμειευτηρίου 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.».

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/4-8-2022, με το οποίο ισχυρίστηκε ότι στις 02.08.2022 υπογράφηκε τροποποίηση του Κανονισμού Λειτουργίας του Ταμείου (.....), και συγκεκριμένα των αρ. 9 παρ. 3 και 14 παρ. 1 αυτού, με σκοπό την πλήρη αποκατάσταση του σκοπού και της λειτουργίας της ρύθμισής τους για όλα τα χρόνια θέσπισης του δικαιώματος προκαταβολής μέρους του εφάπαξ, σύμφωνα με τα αναλυτικά αναφερόμενα σε αυτό. Επισημαίνεται, ότι στο εν λόγω έγγραφο γινόταν αναφορά στο φορολογικό έτος 2020, 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 προσφεύγουσας για λόγους τυπικούς -μη αποδεχόμενος την αναδρομική (προ των διατυπώσεων δημοσιότητας) ισχύ στο έτος 2020 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 άρθρου 37 του ν.4172/2013. Ο έλεγχος υποστηρίζει ότι οι τόκοι επιβάλλονται, προκειμένου να καλύψουν την μείωση των καταθέσεων και της απόδοσής 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. Μετά την ολοκλήρωση των γενικών και των ειδικών ελεγκτικών επαληθεύσεων, προσδιορίστηκαν τα προσωρινά οικονομικά αποτελέσματα για το φορολογικό έτος 2020. Προκειμένου δε να δοθεί η δυνατότητα στην προσφεύγουσα να υποβάλει τις απόψεις της επί των διαπιστώσεων του ελέγχου, σύμφωνα με τις επιταγές του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος, και σύμφωνα με τα άρθρα 28 (Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου) και 62 (Επιβολή, κοινοποίηση και πληρωμή προστίμων) του Ν. 4987/2022 (Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας) η αρμόδια φορολογική αρχή κοινοποίησε ηλεκτρονικά σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν.3979/2011, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 5§3α του ΚΦΔ, μέσω του υποσυστήματος της e - κοινοποίησης του TAXISNET στις 06/03/2023 το με αριθ./06-03-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με συνημμένο τον με αριθ./2023 Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020. Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω Σ.Δ.Ε υποβάλλοντας το με αριθ. πρωτ. ΕΛ.ΚΕ./ΕΙ 2023 έγγραφο Υπόμνημα. Στο Υπόμνημά της η προσφεύγουσα προέβαλε -μεταξύ άλλων- τον μη κερδοσκοπικό χαρακτήρα του Ταμείου, επικαλέστηκε εκ νέου την τροποποίηση των άρθρων 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 που διατυπώθηκαν στο ανωτέρω υπόμνημα της προσφεύγουσας οντότητας (το οποίο ενσωματώνεται αυτούσιο στην έκθεση ελέγχου της υπηρεσίας μας), εμμένοντας στις διαπιστώσεις που διατυπώθηκαν στο με αριθ./2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, σύμφωνα με τα αναλυτικά αναφερόμενα στην από 30-03-2023 έκθεση φορολογίας εισοδήματος (Ν. 4.172/13, 4.174/2013 & της ΔΕΛ Β/12.09.2017) και προέβη στον Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020, προσδιορίζοντας φορολογητέα κέρδη, ποσού 700.695,27€ αντί της συνολικά μεταφερόμενης ζημίας, ποσού 1.265.906,12€, βάσει της δήλωσης ΦΕΝΠ του προσφεύγοντος νομικού προσώπου και απορρίπτοντας την επιστροφή στην προσφεύγουσα νομική οντότητα του πιστωτικού ποσού φορολογίας εισοδήματος, ύψους 147.518,24€ για το φορολογικό έτος 2020.

Συγχρόνως, ο έλεγχος επιφυλάχθηκε για κάθε παρατυπία ή παράλειψη που θα προκύψει από πλήρη φορολογικό έλεγχο.

Κατόπιν των ανωτέρω, εξεδόθη η προσβαλλόμενη με αρ./30.03.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού/Επιβολής Προστίμου φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους

2020, η οποία μαζί με την οικεία έκθεση ελέγχου κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά (e-Κοινοποίηση) στις 03.04.2023 στην προσφεύγουσα νομική οντότητα.

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 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./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 με αριθ. πρωτ. / 24-4-2023 ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του ΝΠΙΔ» με ΑΦΜ και την επικύρωση της με αριθ. πρωτ. / 30-3-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

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

Φορολογικό έτος 2020

		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα Κέρδη		0,00	700.695,27	700.695,27	700.695,27
Ζημιά		1.265.906,12	0,00	0,00	1.265.906,12
Φόρος	Πιστωτικό ποσό	147.518,24	0,00	0,00	168.166,86
	Χρεωστικό ποσό	0,00	20.648,62	20.648,62	
Πρόσπιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας/μη δήλωσης		0,00	10.324,31	10.324,31	10.324,31
Σύνολο φόρων, τελών και	για καταβολή	0,00	30.972,93	30.972,93	30.972,93
	για επιστροφή	147.518,24	0,00	0,00	147.518,24

εισφορών					
----------	--	--	--	--	--

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στο υπόχρεο νομικό πρόσωπο.

Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

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.