



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη : 23/03/2018

Αριθμός απόφασης: 692

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2.Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3.Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης -2017 με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του Νομικού Προσώπου Δημοσίου Δικαίου με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ., νομίμως εκπροσωπούμενου κατά των με αριθμό και -2017 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών και, αντίστοιχα, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις από 01-12-2017 απόψεις της Δ.Ο.Υ., με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από-**2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανούς προσφυγής** του προσφεύγοντος νομικού προσώπου, 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 υπ' αριθμ. /..... **2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007(διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006), της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 3.800,09 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 4.560,11 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 8.360,20€.

-Με την υπ' αριθμ. **-2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008(διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007), της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 5.085,08 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 6.102,10 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 11.187,18€.

-Με την υπ' αριθμ. **-2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009(διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008), της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 5.915,19 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 7.098,23 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 13.013,42€.

-Με την υπ' αριθμ. **-2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010(διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009), της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 8.142,59€, πλέον προσαυξήσεων ύψους 9.771,11 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 17.913,70€.

- Με την υπ' αριθμ. **2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011(διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010), της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 6.796,97 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 8.156,36 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 14.953,33€.

- Με την υπ' αριθμ. **-2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012(διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011), της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 6.503,53 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 7.804,24 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 14.307,77€.

- Με την υπ' αριθμ. **-2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013(διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012), της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 5.546,24 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 5.989,94 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 11.536,18€.

- Με την υπ' αριθμ. -**2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014(διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013), της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 4.957,73 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 5.081,67 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 10.039,40€.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν στα πλαίσια μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος χρήσεων 2006-2013, δυνάμει της υπ' αριθμ. -2015, σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σημειώνεται ότι αφορμή του συγκεκριμένου ελέγχου αποτέλεσε η από 22-11-2013 έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε., η οποία συντάχθηκε κατόπιν του με αριθμ. -2013 εγγράφου του Πταισματοδίκη, για τη διερεύνηση καταγγελίας σχετικής με την παράνομη λειτουργία Γηροκομείου στο Από τον ανωτέρω έλεγχο του Σ.Δ.Ο.Ε., διαπιστώθηκε ότι στο χώρο του παρεκκλησίου, σε περιφραγμένη έκταση, λειτουργούσε οίκος φιλοξενίας γερόντων αποτελούμενος από ισόγειο (κουζίνα, τραπεζαρία και χώρο ανάπαυσης) και πρώτο Όροφο διαμορφωμένο σε οκτώ (8) δωμάτια και χώρο σαλονιού στον οποίο στεγάζονταν ηλικιωμένα άτομα καταβάλλοντας μηνιαία αμοιβή, για υπηρεσίες στέγασης σίτισης, καθαριότητας και περίθαλψης. Η ύπαρξη της ανωτέρω οικονομικής συναλλαγής μεταξύ των διαμενόντων στον οίκο ευγηρίας και της επιτροπής του συγκεκριμένου, η οποία εκπροσωπείται σε όλες τις συναλλαγές από τον ιερέα, πρόεδρο της επιτροπής, αποδεικνύει την ύπαρξη οικονομικής-επιχειρηματικής δραστηριότητας, και ως εκ τούτου, το νομικό πρόσωπο (.....) είχε υποχρέωση τήρησης βιβλίων και έκδοσης και λήψης στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του Π.Δ.186/1992 και του Κ.Φ.Α.Σ. Ν.4093/2012, για την δραστηριότητα αυτή και μόνο της εκμετάλλευσης του ΟΙΚΟΥ ΕΥΓΗΡΙΑΣ, από την οποία προκύπτουν υποχρεώσεις υποβολής δηλώσεων εισοδήματος και Φ.Π.Α. και καταστάσεων άρθρου 20 του Π.Δ. 186/1992. Ενόψει των διαπιστώσεων ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από -2017 έκθεση εισοδήματος, το νομικό πρόσωπο παρέκκλινε του μη κερδοσκοπικού – θρησκευτικού του σκοπού, πραγματοποιώντας για όλα τα ελεγχόμενα έτη έσοδα από εμπορική δραστηριότητα Οίκου Ευγηρίας, χωρίς τις σχετικές άδειες από τις αρμόδιες αρχές και λόγω μη τήρησης των προβλεπόμενων εκ του Κ.Β.Σ. για τη δραστηριότητα αυτή, βιβλία και στοιχεία, ο έλεγχος προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος νομικού προσώπου με την εφαρμογή του προβλεπόμενου Μ.Σ.Κ.Κ. 17% προσαυξημένου κατά ποσοστό 80% επί των ακαθαρίστων εσόδων που αυτό πραγματοποίησε από το οίκο ευγηρίας.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου -**2017** ενδικοφανή προσφυγή το προσφεύγον νομικό πρόσωπο ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

Το Ν.Π.Δ.Δ. με την επωνυμία «.....» ουδεμία σχέση έχει με τη δραστηριότητα του ξενώνα ευγηρίας, καθότι:

- δημιουργήθηκε και λειτούργησε στα πλαίσια άσκησης ατομικής επιχείρησης του, ο οποίος ήταν και ο Πρόεδρος του Συμβουλίου του ανωτέρω

- λειτούργησε χωρίς την άδεια τόσο του Συμβουλίου που είναι και το εποπτικό όργανο σύμφωνα με τον κανονισμό 8/1979 περί Ιερών Ναών και Εφημεριών (άρθρο 12 παρ. 1), όσο και χωρίς την άδεια και άλλων εμπλεκόμενων Υπηρεσιών (....., Πολεοδομία, Υπουργείο Υγείας Περιφέρειας κλπ)

- βάσει της με αριθμ. -2016 επιστολής του ιδίου του προς τον κ., μετά από την ποινή της αργίας που του επιβλήθηκε, στην οποία σαφώς και παραδέχεται ότι όλες οι ανωτέρω ενέργειες τελέστηκαν χωρίς καμία έγκριση από το Συμβούλιο.

Ως εκ τούτου η λειτουργία του παράνομου και αυθαίρετου οικοδομήματος ουδεμία σχέση έχει με την και κατέπτεκται το Α.Φ.Μ. της, καθώς δεν αποτέλεσε ξενώνα φιλοξενίας απόρων και αστέγων στο πλαίσιο προνομιακής δομής της, αλλά γηροκομείο που παρείχε στέγαση τροφίμων μετ'αμοιβής.

Ως προς τους ανωτέρω προβαλλόμενους ισχυρισμούς επισημαίνονται τα εξής :

Επειδή κατά τον ισχύοντα Καταστατικό Χάρτη της Εκκλησίας της Ελλάδας (ν. 590/1977), η Εκκλησία της Ελλάδος, οι 82 Ιερές Μητροπόλεις, οι Ιερές Μονές και οι Ενορίες, η Αποστολική Διακονία και το Διορθόδοξο Κέντρο της Εκκλησίας της Ελλάδος έχουν νομική μορφή νομικών προσώπων Δημοσίου Δικαίου (Ν.Π.Δ.Δ., άρθρο 1 παρ. 4 του ν. 590/1977) (ΦΕΚ 146/77 τ. Α').

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 του Κανονισμού 8/1979, «Περί Ιερών Ναών και Ενοριών», καταργήθηκε κάθε γενική ή ειδική διάταξη αντικείμενη στις διατάξεις του κανονισμού αυτού, που εκδόθηκε κατ'εξουσιοδότηση διατάξεων του Καταστατικού Χάρτη της Ελλάδος (ν. 590/1977).

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 36 του ως άνω κανονισμού «1. Ἡ Ἐνορία μετὰ τοῦ ἐνοριακοῦ ναοῦ ὡς βασικὴ μονὰς ὁργανώσεως τοῦ ἐκκλησιαστικοῦ βίου λογίζεται κατὰ τὰ εἰς τὸ ἄρθρον 1 παρ. 4 τοῦ παρόντος εἰδικώτερον ὀριζόμενα ὡς Νομικὸν Πρόσωπον Δημοσίου Δικαίου. 2. Ἡ ἐνορία ἱδρύεται διὰ Προεδρικοῦ Διατάγματος, ἐκδιδομένου τῇ προτάσει τοῦ Ὑπουργοῦ Ἐθνικῆς Παιδείας καὶ Θρησκευμάτων, τῇ αἰτήσει τοῦ ἡμίσεος τουλάχιστον τοῦ κατὰ τὰς κειμένας διατάξεις προβλεπομένου δι' ἰδρυσιν ἐνορίας ἀριθμοῦ οἰκογενειῶν, μετὰ σύμφωνον γνώμην τοῦ οἰκείου Μητροπολιτικοῦ Συμβουλίου καὶ γνωμοδότησιν τοῦ οἰκείου Δημοτικοῦ ἢ Κοινοτικοῦ Συμβουλίου, παρεχομένην ἐντὸς μηνὸς ἀπὸ τῆς διαβιβάσεως τῆς σχετικῆς αἰτήσεως, μὴ κωλυομένης τῆς ἐκδόσεως τοῦ διατάγματος ἐκ τῆς ἀπράκτου παρόδου τῆς προθεσμίας ταύτης.....6. Τὰ τῆς ἱδρύσεως, τῶν πόρων, τῆς διοικήσεως, τῆς διαχειρήσεως καὶ τῆς ἐν γένει λειτουργίας τῶν ἱερῶν ναῶν (ἐνοριακῶν καὶ μὴ), τὰ τῆς ἐκτελέσεως ἐκκλησιαστικῶν ἔργων, τὰ τῆς ἀνεγέρσεως ἱερῶν ναῶν καὶ τῶν κτισμάτων αὐτῶν, ὡς καὶ τὰ τῆς συστάσεως, συγκροτήσεως, ἀρμοδιοτήτων καὶ ἐν γένει λειτουργίας τῶν ἐρανικῶν

έπιτροπῶν καθορισθήσονται διὰ κανονιστικῶν ἀποφάσεων τῆς Διαρκoύς Ιεράς Συνόδου, ἐγκρινομένων ὑπὸ τῆς Ιεράς Συνόδου Ιεραρχίας καὶ δημοσιευομένων διὰ τῆς Ἐφημερίδος τῆς Κυβερνήσεως, καθ' ὃ μέρος δὲν ρυθμίζονται διὰ τοῦ παρόντος. Δι' ὁμοίων ἀποφάσεων καθορισθήσονται καὶ τὰ τῆς λειτουργίας ἐν γένει τῶν ἐνοριῶν.»

Ἐπειδὴ σύμφωνα με το ἀρθρο 35 του ως ἄνω κανονισμοῦ « 5. Στα Μητροπολιτικὰ Συμβούλια ἀνήκει πέρα ἀπὸ τὶς κατὰ τὶς κείμενες διατάξεις ἀρμοδιότητές τους, ἡ διαχείριση, διοίκηση καὶ ἀξιοποίηση τῆς περιουσίας τοῦ νομικοῦ προσώπου τῆς Μητρόπολης, καθὼς καὶ τῆς περιουσίας τῶν ἱερῶν προσκυνημάτων τῆς περιοχῆς τῆς οἰκείας μητρόπολης. Μὲ προεδρικά διατάγματα ποὺ ἐκδίδονται μὲ πρόταση τοῦ Ὑπουργοῦ Ἐθνικῆς Παιδείας καὶ Θρησκευμάτων, ὕστερα ἀπὸ γνώμη τῆς ΔΙΣ μπορεῖ νὰ καθορίζεται κατ' ἄλλον προσφορότερον τρόπον, ἡ διοίκηση καὶ διαχείριση τῶν ἱερῶν προσκυνημάτων που βρίσκονται στην περιοχή τῆς Ἐκκλησίας τῆς Ἑλλάδος, ἀνεξαρτήτως τῆς μέχρι τώρα νομικῆς τοῦς μορφῆς καὶ καταστάσης. Ἀπὸ τὴν ἐφαρμογὴ τῶν διατάξεων αὐτῶν δὲ θίγεται ἡ ἰσχὺς τοῦ ν. 349/1976 καὶ τοῦ ἀρθρου 84 τοῦ ν. 1416/1984, καθὼς καὶ τῶν βάσει αὐτῶν ἐκδοθέντων κανονιστικῶν διαταγμάτων καὶ ἀποφάσεων...»

Ἐπειδὴ σύμφωνα με το ἀρθρο 46 του ως ἄνω κανονισμοῦ « 1. Οἱ ἀναγκαιοῦντες διὰ τῇ ἐπιτέλει τοῦ ἔργου τῆς Ἐκκλησίας τῆς Ἑλλάδος πόροι προέρχονται ἐκ τῶν προσόδων τῆς ἰδίας αὐτῆς περιουσίας, τῶν ἐκουσίων εἰσφορῶν τῶν μελῶν αὐτῆς καὶ τῶν κρατικῶν ἐπιχορηγήσεων.

2. Ὁ τρόπος διοικήσεως, διαχειρίσεως καὶ τῆς ἐν γένει ἀξιοποιήσεως τῆς ἐκκλησιαστικῆς περιουσίας ἦτοι τῆς μοναστηριακῆς, διατηρητέας τε καὶ μὴ, τῆς Μητροπολιτικῆς, ἐνοριακῆς καὶ τῆς ἀνηκούσης εἰς τὰ λοιπὰ ἐκκλησιαστικὰ νομικὰ πρόσωπα δημοσίου δικαίου καθορίζεται δι' ἀποφάσεων τῆς Δ.Ι.Σ., ἐγκρινομένων ὑπὸ τῆς Ι.Σ.Ι. καὶ βάσει τῶν ἱερῶν κανόνων καὶ τῶν νόμων τῆς Πολιτείας, δημοσιευομένων διὰ τῆς Ἐφημερίδος τῆς Κυβερνήσεως.

3. Δι' εἰδικοῦ νόμου, μετ' εἰσήγησιν τῆς Δ.Ι.Σ., δύναται νὰ συνιστῶνται ἀνώνυμοι ἐταιρίαι ἢ ἐταιρίαι περιορισμένης εὐθύνης διὰ τὴν ἐν γένει ἀξιοποίησιν τῆς ἐκκλησιαστικῆς περιουσίας.

4. Αἱ πράξεις διαχειρίσεως τῶν εἰς τὰς προηγουμένας παραγράφους τοῦ παρόντος ἀρθρου περιουσιακῶν στοιχείων ὑπόκεινται εἰς οἰκονομικὸν ἔλεγχον, διενεργούμενον ὑπὸ Ἐπιθεωρητῶν Δημοσίων Διαχειρίσεων, ὀριζομένων διὰ κοινῆς ἀποφάσεως τῶν Ὑπουργῶν Οἰκονομικῶν καὶ Ἐθνικῆς Παιδείας καὶ Θρησκευμάτων. Εἰς τὸν αὐτὸν ἔλεγχον ὑπόκεινται καὶ αἱ κατὰ τὴν προηγουμένην παράγραφον συνιστῶμεναι ἐταιρίαι, πέραν τῶν προβλεπομένων δι' αὐτὰς ἐλέγχων ὑπὸ τῆς κειμένης περὶ αὐτῶν νομοθεσίας.»

Ἐπειδὴ περαιτέρω, σύμφωνα με τὶς διατάξεις **τοῦ κανονισμοῦ 8/1979, τοῦ ἀρθρου 2** (Ενοριακοὶ Ναοί) «Οἱ Ενοριακοὶ Ι. Ναοὶ λογίζονται νομικὰ πρόσωπα δημοσίου δικαίου κατὰ τὰ εἰς τὸ ἀρθρον 1 παρ. 4 τοῦ Ν. 590/1977 ὀριζόμενα..... 2) Το Νομικόν Πρόσωπον τοῦ Ενοριακοῦ Ι. Ναοῦ εκπροσωπεῖται ἐνώπιον πάσης Αρχῆς ἢ Δικαστηρίου ὑπὸ τοῦ Ἐκκλησιαστικοῦ Συμβουλίου

αντιπροσωπευομένου ενώπιον πάσης Αρχής ημεδαπής ή αλλοδαπής και παντός Δικαστηρίου υπό του Προέδρου ή μέλους του Εκκλησιαστικού Συμβουλίου..... 4) Οι Ι. Ναοί συμμορφούνται επακριβώς προς τας υπό των οικείων Μητροπολιτών γενικής και ειδικάς οδηγίας τελούντες υπό την πνευματικήν και διοικητικήν δικαιοδοσίαν αυτών, ως και την άμεσον επίβλεψιν και καθοδήγησιν των ιερατικών αυτών προϊσταμένων δια την επιτέλεσιν της θείας λατρείας και την εξυπηρέτησιν των θρησκευτικών αναγκών του Χριστεπωνύμου πληρώματος.» Με τις διατάξεις του **άρθρου 4** (Τηρούμενα βιβλία) «Εις εκάστην ενορίαν δέον τα τηρώνται υπ' ευθύνην του Προέδρου του Εκκλ. Συμβουλίου τα κάτωθι βιβλία: α) Πρωτόκολλον, β) Διαχειριστικά βιβλία, γ) Βιβλίον Βαπτίσεων δ) Βιβλίον Πρακτικών Εκκλησιαστικού Συμβουλίου, ε) Βιβλίον Πιστοποιητικών αγαμίας και αδειών γάμου και στ) Κτηματολόγιον (ήτοι βιβλίον κινητών και ακινήτων πραγμάτων. Με τις διατάξεις του **άρθρου 5** (Πόροι Ενοριακών Ιερών Ναών) «1) Πόροι των Ενοριακών Ι. Ναών είναι οι εξής: α) ... β),γ) δ) Αι εξ εράνων εισπράξεις, ε) Δωρεαί, κληρονομίαι και κληροδοσίαι, στ) Αι προσόδοι εκ κινητής και ακινήτου περιουσίας αυτών και ζ)» Με τις διατάξεις του **άρθρου 7** (Περί Εκκλησιαστικών Συμβουλίων)¹.«Την διαχείρισιν, διοίκησιν και την εν γένει αξιοποίησιν της περιουσίας του Ιερού Ναού έχει το Εκκλησιαστικόν Συμβούλιον αποτελούμενον: α) Εκ του Εφημερίου, ως Προέδρου, οριζομένου κατά τας διατάξεις της παρ. 8 του άρθρου 37 του Ν. 590/1977.β) Εκ τεσσάρων λαϊκών μελών, εκλεγομένων και διοριζομένων εκ του Καταλόγου των ενοριτών υπό του Μητροπολιτικού Συμβουλίου τη προτάσει του οικείου Μητροπολίτου..... 10. Ωσαύτως δι' ανεκκλήτου αποφάσεως του Μητροπολιτικού Συμβουλίου απολύεται μετ' απολογίαν του μη κριθείσαν επαρκή, Εκκλησιαστικός Σύμβουλος, εκ συστήματος μη συμμορφούμενος προς πάσας εν γένει τας υποχρεώσεις του, ως και δι' ολιγωρίαν περί την εκτέλεσιν των ανατεθειμένων αυτών καθηκόντων και δια πάσαν τυχόν δυστροπίαν περί την καταβολήν των οφειλών προς το προσωπικόν του Ναού. 11. Οι Εκκλησιαστικοί Σύμβουλοι ωσαύτως απολύονται:α) Αν αποδεικνύονται παραβάται των αποφάσεων και των προς αυτούς οδηγιών του οικείου Μητροπολίτου εν σχέσει προς τα εκ των κανονισμών και των Νόμων καθήκοντα και δικαιώματα αυτών.β) Αν δεν υπέβαλον εμπροθέσμως προϋπολογισμόν και απολογισμόν της διαχειρίσεως αυτών και δεν συμμορφούνται προς την επί του προϋπολογισμού απόφασιν της αρμόδιας Αρχής.»Με τις διατάξεις του **άρθρου 9** (Αρμοδιότητες Εκκλησιαστικών Συμβουλίων), «1. Το Εκκλησιαστικόν Συμβούλιον έχει την υπεύθυνον διαχείρισιν του Ι. Ναού, συντάσσει τον Προϋπολογισμόν και Απολογισμόν των εσόδων και εξόδων αυτού, τον μεν πρώτον εντός του Νοεμβρίου του προηγούμενου έτους, τον δε δεύτερον εντός του Φεβρουαρίου εκάστου έτους. 2. Πάσα πληρωμή δαπάνης του Ναού ενεργείται υπό του Ταμίου, επί τη βάσει εντάλματος πληρωμής εκ στελέχους ηριθμημένου και τεθεωρημένου υπό της Ι.Μητροπόλεως, υπογεγραμμένου υπό του Προέδρου του Εκκλησιαστικού Συμβουλίου. Εν ουδεμία περιπτώσει ο Εφημέριος εκτελεί χρέη ταμίου. Εν εναντία περιπτώσει τιμωρείται δι' αργίας μέχρι δύο μηνών μετά ή άνευ της στερήσεως των αποδοχών αυτού. Εις το ένταλμα τούτο πρέπει να προσαρτώνται πάντα τα παραστατικά έγγραφα της δαπάνης. Δια την νομιμότητα των διατασσομένων πληρωμών ευθύνεται ο υπογράφων το ένταλμα Πρόεδρος, ο δε ταμίας ευθύνεται και δια την νομιμότητα και το ακριβές της

πληρωμής, εφαρμοζομένων εν αναλογία των σχετικών διατάξεων του Νόμου περί δημοσίου λογιστικού. Ο Ταμίας υποχρεούται να αρνηθή την πληρωμήν δαπάνης, διατασσομένης παρά τας διατάξεις του παρόντος ή άνευ των νομίμων δικαιολογητικών. Εν πάση άλλη περιπτώσει, αρνούμενος αδικαιολογήτως την πληρωμήν, απαλλάσσεται των καθηκόντων αυτού, ως Συμβούλου, αποφάσει του οικείου Μητροπολιτικού Συμβουλίου.3) Το Εκκλησιαστικόν Συμβούλιον αποφασίζει:α) Περί ανεγέρσεως Ναού ή επισκευής, διακοσμήσεως και συντηρήσεως του υπάρχοντος Ενοριακού και των Παρεκκλησίων και Εξωκκλησιών αυτού.β) Περί αγοράς, πωλήσεως, δωρεάς, ανταλλαγής και μισθώσεως ακινήτων κατά τας κειμένας διατάξεις και την αξιοποίησεως της αστικής και αγροτικής περιουσίας του Ναού.γ) Περί συννομολογήσεως δανείου, εγέρσεως αγωγών, ασκήσεως ενδίκων μέσων, παραιτήσεων απ' αυτών, καταργήσεως δίκης, συμβιβασμών εξωδίκων και δικαστικών, διορισμού πληρεξουσίου και αποδοχής δωρεάς, κληρονομίας ή κληροδοσίας κατά τας κειμένας διατάξεις.δ) Περί βοηθημάτων δια σκοπούς Εκκλησιαστικούς και Φιλανθρωπικούς και Εκκλησιαστικά Ιδρύματα και συντήρησιν αυτών.ε) Περί πάσης δαπάνης εκτάκτου, αφορώσης εις τας εκκλησιαστικάς τελετάς. Άπασαι αι ως άνω αποφάσεις χρήζουν εγκρίσεως εκ μέρους του Μητροπολιτικού Συμβουλίου εφαρμοζομένων των διατάξεων του άρθρου 12 του παρόντος.» Με τις διατάξεις του άρθρου 10 (Περί Προϋπολογισμού) «1. Τον Προϋπολογισμόν του Ενοριακού Ναού συντάσσει το Εκκλησιαστικόν Συμβούλιον και υποβάλλει αυτόν εις το οικείον Μητροπολιτικόν Συμβούλιον το βραδύτερον μέχρι τέλους Νοεμβρίου του προηγούμενου έτους, εις το οποίον αφορά ο Προϋπολογισμός, όπερ εγκρίνει και τροποποιεί ή μη τούτον, δυνάμενον εντός των ορίων του παρόντος να αναγράψη και κονδύλια μη αναγραφόμενα εν αυτώ.2. Κατά της επί του Προϋπολογισμού αποφάσεως του οικείου Μητροπολιτικού Συμβουλίου χωρεί εντός 15θημέρου από της κοινοποιήσεως αυτού μόνον δια λόγους νομιμότητος προσφυγή ενώπιον της Διαρκούς Ιεράς Συνόδου, υποβαλλομένη δια του οικείου Μητροπολίτου.3.Οι Προϋπολογισμοί εγκρίνονται το βραδύτερον εντός διμήνου από της υποβολής των.4. Ο Μητροπολίτης ασκεί έλεγchon νομιμότητος της διαχειρίσεως και διοικήσεως του Ιερού Ναού.» Με τις διατάξεις του άρθρου 11 (Περί Απολογισμού) «1. Τον απολογισμόν συντάσσει το Εκκλησιαστικόν Συμβούλιον επί τη βάσει της περί διαχειρίσεως Εκθέσεως του Ταμίου του Ναού, υποβάλλει δε τούτον εις το οικείον Μητροπολιτικόν Συμβούλιον το βραδύτερον μέχρι τέλους Φεβρουαρίου του επόμενου έτους, εις το οποίον, αφορά ο απολογισμός μετ' εκθέσεώς του και των δικαιολογητικών των κατά την διάρκεια της χρήσεως γενομένων εισπράξεων και πληρωμών και πίνακος των κατά την λήξιν αυτής καθυστερήσεως.2.Τα μέλη του Εκκλησιαστικού Συμβουλίου ευθύνονται ατομικώς και αλληλεγγύως δια πάσαν απόκρυψιν εσόδου του Ναού παρ' οιουδήποτε, ως και οιουδήποτε χρέους, υπέχοντα και πάσαν εντεύθεν ποινικήν ευθύνην κατά τους κειμένους Νόμους. 3. Η εισαγωγή προς έγκρισιν εις το οικείον Μητροπολιτικόν Συμβούλιον του Απολογισμού, δέον να συνοδεύηται απαραίτητως δι' υπευθύνου εγγράφου εκθέσεως του εκτελούντος χρέη Γραμματέως του Μητροπολιτικού Συμβουλίου, και του Λογιστού της Ιεράς Μητροπόλεως, όπου υπάρχει, ότι ετηρήθησαν αι νόμιμοι διατυπώσεις ως προς την κανονικήν επικόλλησιν επί των αποδείξεων των πληρωμών των Ναών του τε χαρτοσήμου και

παντών των υπό των Κανονισμών προβλεπομένων Εκκλησιαστικών ενσήμων.4. Το οικείο Μητροπολιτικόν Συμβούλιον αποφαίνεται ητιολογημένως επί του Απολογισμού το βραδύτερον εντός εξαμήνου από της υποβολής αυτού.5. Κατ' αποφάσεως καταλογιστικής του οικείου Μητροπολιτικού Συμβουλίου επιτρέπεται προσφυγή εντός μηνός από της κοινοποιήσεως αυτής ενώπιον της Διαρκούς Ιεράς Συνόδου δια του οικείου Μητροπολίτου. 6. Ο Απολογισμός ανακοινούται εις την ενορίαν δια θυροκολλησεως έξωθι του Ναού, κατ' αυτού δε δύναται εντός οκτώ ημερών, οιοσδήποτε ενορίτης να υποβάλη ένστασιν εις το οικείο Μητροπολιτικόν Συμβούλιον, εφ' ης τούτο αποφαίνεται ανακκλήτως.7.Η μη υποβολή των Προϋπολογισμών και Απολογισμών υπό των Εκκλησιαστικών Συμβουλίων εντός των δια του παρόντος τασσομένων προθεσμιών τιμωρείται ως παράβασις καθήκοντος, κατά το Ποινικόν Νόμον, και χωρίς να προηγηθή πειθαρχική τιμωρία, οι δε υπεύθυνοι απολύονται άνευ άλλης διατυπώσεως υπό του οικείου Μητροπολιτικού Συμβουλίου δι' αποφάσεως αυτού ανεκκλήτου.8. Το οικονομικόν έτος άρχεται την 1ην Ιανουαρίου και λήγει την 31ην Δεκεμβρίου, η δε χρήσις αρχόμενη αφ' ης και το οικονομικόν έτος παρατείνεται μέχρι τέλους Ιανουαρίου του επόμενου οικονομικού έτους.» Με τις διατάξεις του **άρθρου 12** (Περί ελέγχου Πράξεων των Εκκλησιαστικών Συμβουλίων) «1.Πάσα Πράξις του Εκκλησιαστικού Συμβουλίου υποβάλλεται εις το Μητροπολιτικόν Συμβούλιον, όπερ εγκρίνει, τροποποιεί ή ακυροί αυτήν. Η απόφασις του Μητροπολιτικού Συμβουλίου εκδίδεται εντός διμήνου από την υποβολής της Πράξεως. Παρελθούσης απράκτου της προθεσμίας ταύτης η πράξις εκτελείται.2. Κατά πάσης αποφάσεως του οικείου Μητροπολιτικού Συμβουλίου, επιτρέπεται προσφυγή μόνον δια λόγους νομιμότητας, ενώπιον της Διαρκούς Ιεράς Συνόδου παρά παντός έχοντος έννομον συμφέρον.3.Πάσα απόφασις του οικείου Μητροπολιτικού Συμβουλίου, καταστάσα οριστική, είναι υποχρεωτική δια το Εκκλησιαστικόν Συμβούλιον, εάν δε τούτο αρνηθή την εκτέλεσιν, το οικείο Μητροπολιτικόν Συμβούλιον καλεί τούτο εις έγγραφον απολογίαν εντός προθεσμίας υπ' αυτού τασσομένης. Παρελθούσης της προθεσμίας απράκτου ή της απολογίας μη κριθείσης επαρκούς, το οικείο Μητροπολιτικόν Συμβούλιον, δι' ανεκκλήτου αποφάσεως του προβαίνει εις την αντικατάστασιν των αρνουμένων μελών δια διορισμόν νέων και δια το υπόλοιπον της θητείας του Εκκλησιαστικού Συμβουλίου. 4. Αι αποφάσεις των Εκκλησιαστικών Συμβουλίων περί δωρεάς ακινήτου υπόκειται εις έγκρισιν του οικείου Μητροπολιτικού Συμβουλίου και της Δ.Ι.Σ.. 5.Αποδοχή ή αποποίησης δωρεάς υπό όρον, κληρονομίας ή κληροδοσίας δεν δύναται να γίνη υπό του Εκκλησιαστικού Συμβουλίου άνευ προηγούμενης αποφάσεως του οικείου Μητροπολιτικού Συμβουλίου. 6.Απόφασις του Εκκλησιαστικού Συμβουλίου περί εγέρσεως αγωγής, παραιτήσεως από ενδίκου μέσου, καταργήσεως δίκης, συμβιβασμού, εξωδίκου ή δικαστικού, χρήζει της εγκρίσεως του Μητροπολιτικού Συμβουλίου. Δεν απαιτείται έγκρισις, εφ' όσον πρόκειται περί συντηρητικών ή προσωρινών μέτρων και αιτήσεως ακυρώσεως εκτελεστής πράξεως. 7.Αι αποφάσεις του Εκκλησιαστικού Συμβουλίου, δι' ων αποφασίζεται συνομολόγησις δανείου, και οι όροι αυτού υπόκεινται εις την έγκρισιν του Μητροπολιτικού Συμβουλίου. 8. Τα Εκκλησιαστικά Συμβούλια των Ενοριακών Ι. Ναών τηρούσιν ενιαίον λογιστικόν απλογραφικόν σύστημα.» Με τις διατάξεις του

άρθρου 13 (Ιδιόκτητοι και Προσκυνηματικοί Ι.Ναοί) «5. α) Οι Ναοί των Φιλανθρωπικών, Εκπαιδευτικών, Δημοσίων και Δημοτικών Ιδρυμάτων, των Νομικών προσώπων Δημοσίου ή Ιδιωτικού Δικαίου, των Ενόπλων Δυνάμεων και των Σωμάτων Ασφαλείας θεωρούνται νομίμως ανεγερθέντες, εφ' όσον ετηρήθη η διαδικασία της παρ. 1 του παρόντος άρθρου, λειτουργούσι δε τη κανονική αδεία του οικείου Μητροπολίτου προς εξυπηρέτησιν μόνον των αναγκών του προσωπικού και των τροφίμων ή των μελών αυτών, αι δε εισπράξεις διατίθενται δια τα ανάγκας του Ι. Ναού, εφαρμοζομένων κατ' αναλογίαν των εν παρ. 3 του παρόντος άρθρου οριζομένων.β) Ναοί των ιδρυμάτων, περί των το προηγούμενον εδάφιον, τιθέμενοι εις Δημοσίαν λατρείαν περιέρχονται εις την διοίκησιν και διαχείρισιν του πλησιεστέρου ενοριακού Ναού, εντός των ορίων, του οποίου ούτοι κείνται, ή καθίστανται ιερά Προσκυνήματα της Ιεράς Μητροπόλεως προς ενίσχυσιν των ευαγών αυτής σκοπών, αποφάσει του οικείου Μητροπολίτου.6. α) Δια πράξεως του οικείου Μητροπολίτου μετά γνώμην του οικείου Εκκλ. Συμβουλίου δύναται να αποσπώνται Ι. Ναοί ή Ι. Προσκυνήματα, Παρεκκλήσια ή Εξωκκλήσια εκ του Ενοριακού Ναού ή να συνιστώνται τοιαύτα επί τω τέλει ενισχύσεως φιλανθρωπικών Ιδρυμάτων Εκκλησιαστικών και παντός πνευματικού και φιλανθρωπικού σκοπού. Η διοικήσις και διαχείρισις τούτων ρυθμίζεται δια πράξεως του οικείου Μητροπολίτου. Ιεροί Ναοί ή Ι. Προσκυνήματα ενισχύονται δια των προσόδων αυτών ή των περισσευμάτων της διαχειρίσεως αυτών κοινωφελείς σκοπούς ή εκκλησιαστικά Καθιδρύματα και ανήκοντα εις ταύτα κατά την δημοσίευσιν του παρόντος λειτουργούσιν ελευθέως. β) Ο Μητροπολίτης δύναται, εάν κρίνη αναγκαίον, να αναθέσῃ την επίβλεψιν και συντήρησιν Εξωκκλησιών εις ενορίτας, υπό την προεδρίαν του Εφημερίου, προς διάσωσιν αυτών εκ της ερειπίωσεως.7. Ιεροί Ναοί ή Ι. Προσκυνήματα, διεπόμενα υπό ειδικών Κανονισμών της Ι. Συνόδου της Εκκλησίας της Ελλάδος, λειτουργούσι κατά τους ίδιους αυτών Κανονισμούς.»

Επειδή στο άρθρο 1 του ΑΝ. 2039/1939 ορίζεται: «Κοινωφελής σκοπός κατά την έννοια του παρόντος είναι, κατ' αντίθεση με τον ιδιωτικόν, πας κρατικός, θρησκευτικός, φιλανθρωπικός, εν γένει δε επωφελής εις το κοινόν εν όλω ή εν μέρει σκοπός». Από τις παρατεθείσες συνδυασμένες διατάξεις σαφώς προκύπτει ότι κοινωφελής σκοπός είναι ο επωφελής εις το κοινόν εν όλω ή εν μέρει, ο αποβλέπων εις την προαγωγήν κλάδου επιστήμης, εφόσον δι' αυτής ωφελείται αναγκαίως το κοινωνικό σύνολο (ΣτΕ 1876/1982, 2186/1981). Για τη χορήγηση δε των θεσπισμένων φορολογικών εκπτώσεων και απαλλαγών, δεν αρκεί η κατά τις καταστατικές διατάξεις επιδίωξη του κοινωφελούς αυτού σκοπού, αλλά πρέπει ταυτόχρονα το νομικό πρόσωπο να αναπτύσσει πράγματι δραστηριότητα, που αποβλέπει στην πραγμάτωση του κοινωφελούς σκοπού (ΣτΕ 3099, 3100/1981, 1876/1982). Δηλ. τα ανωτέρω δύο στοιχεία, ήτοι της αποκλειστικότητας του επιδιωκόμενου κοινωφελούς, φιλανθρωπικού, εθνοφελούς κλπ. σκοπού και της εις την πράξη, ήτοι αποδεδειγμένως, πραγματώσεως αυτού, πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά, προκειμένου να τύχουν εφαρμογής οι προπαρατεθείσες απαλλακτικές διατάξεις (518/1982 Γνωμ. Νομ. Δ/σης Υπ. Οικ., 209/92 γνωμ. Ολ. ΝΣΚ κλπ.). (Γνωμ. 77 /1992).

Επειδή περαιτέρω με τις διατάξεις του άρθρου 2 του Π.Δ. 186/1992 «Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων», ορίζεται ότι : «1. Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση..... 3. Το Δημόσιο, το ημεδαπό ή αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή επιτροπή ή ένωση προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο που δεν έχει εγκατάσταση στην Ελλάδα και αποκτά κυριότητα ή άλλο εμπράγματο δικαίωμα επί ακινήτου στην ημεδαπή, οι ξένες αποστολές και οι διεθνείς οργανισμοί υποχρεούνται μόνο στη λήψη, έκδοση, υποβολή και διαφύλαξη των στοιχείων που ορίζονται ρητά από τον Κώδικα αυτόν.

Τα πρόσωπα αυτά, εκτός από το Δημόσιο όταν ενεργούν πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που υπάγονται στο φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) ή στο φόρο εισοδήματος θεωρούνται επιτηδευματίες μόνο για τις δραστηριότητες αυτές και έχουν τις υποχρεώσεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού...»

Επειδή περαιτέρω με τις διατάξεις του άρθρου 101 του ν. 2238/1994, ορίζεται ότι : «Στο φόρο υπόκεινται :α)...2. Επίσης, στο φόρο αυτόν υπόκεινται και τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα αλλοδαπά ή ημεδαπά νομικά πρόσωπα δημόσιου ή ιδιωτικού δικαίου, στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους ιδρύματα.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 99 § 1 του ν. 2238/1994 (Α'151), ορίζεται ότι: «Αντικείμενο του φόρου είναι: α) ... ε) Σε ημεδαπά νομικά πρόσωπα δημόσιου ή ιδιωτικού δικαίου, μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, το καθαρό εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή μόνο από την εκμίσθωση ακινήτων καθώς και από κινητές αξίες. Δεν αποτελούν αντικείμενο φορολογίας τα λοιπά εισοδήματα αυτών των νομικών προσώπων, καθώς και τα κάθε είδους άλλα έσοδα τους που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους», με τις διατάξεις του άρθρου 30 § 1 του ίδιου νόμου ότι: «Ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές αυτών»

Επειδή το άρθρο 103 του ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) με τίτλο αυτού «Απαλλαγές από το φόρο» απαριθμεί περιοριστικά τα εισοδήματα που απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος, μην αφήνοντας πεδίο ερμηνευτικής απαλλαγής των λοιπών εισοδημάτων από τη φορολογία εισοδήματος, πλην φυσικά αυτών που επίσης με νόμο εξαιρούνται ρητά της φορολογίας εισοδήματος {επί παραδείγματι

ο Οργανισμός Σχολικών Κτιρίων ΑΕ (Ο.Σ.Κ.) απαλλάσσεται από το φόρο εισοδήματος με το Ν.3027/2002 (ΦΕΚ Α΄/152/28.6.2002) όπου προβλέπεται ότι ο Ο.Σ.Κ. Α.Ε. απαλλάσσεται από το φόρο εισοδήματος, επιφυλασσομένων των διατάξεων των άρθ.12 και 13 παρ.2 του ν.2238/1994, καθώς και εκείνων της παρ.2 του άρθρ.9 του ν.2579/1998, όπως επίσης απαλλάσσεται από το φόρο εισοδήματος το Ελληνικό Παρατηρητήριο για την Κοινωνία της Πληροφορίας πλην του Φ.Π.Α. και με την επιφύλαξη των διατάξεων του ν.1676/1986, μη δυναμένων των χορηγούμενων φοροαπαλλαγών αν επεκταθούν και σε τυχόν εισοδήματα από κινητές αξίες, καθώς και από πώληση μετοχών. (Ν.3059/2002, άρθ.3 παρ.2.)).

Επειδή εξάλλου, με την αριθμ. 3/1992 (1118148/936/0015/24.11.1992) Ερμηνευτική Εγκύκλιος Κ.Β.Σ. παρασχέθηκαν οδηγίες σχετικά με την εφαρμογή του Κ.Β.Σ. και συγκεκριμένα διευκρινίστηκε ότι, 2.3.1. Ο χαρακτηρισμός των παραπάνω προσώπων ως μη κερδοσκοπικών, που κατ' αρχήν διατυπώνεται συνήθως στο καταστατικό ή στο συστατικό τους έγγραφο, κρίνεται από τον αρμόδιο προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά. Έτσι, ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. πρέπει να ερευνά μήπως το μη κερδοσκοπικού σκοπού πρόσωπο ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα ή έχει εκτραπεί του σκοπού του, οπότε στις περιπτώσεις αυτές είναι επιτηδευματίας και έχει όλες τις υποχρεώσεις του Κώδικα.ο χαρακτηρισμός των Νομικών Προσώπων ως μη Κερδοσκοπικού Χαρακτήρα κρίνεται από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας ΔΟΥ ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά όσον αφορά στην άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας ή στην εκτροπή από το σκοπό που αναγράφεται στο καταστατικό ή συστατικό έγγραφο αυτής σύμφωνα με τα ανωτέρω και ΠΟΛ 1031/2001 Διαταγής Υπ.Οικονομικών και έγγραφο αρ.πρωτ. 1030377/1827/ΠΕ/ΔΕ-Α1/1-4-2002 Υπ.Οικονομικών.

Ουσιαστικά, στο σημείο αυτό, διερευνά η φορολογική αρχή, τα οριζόμενα κατά άρθρο 2 παρ.3 εδ.β' ΚΒΣ όπου ρητά προβλέπεται ότι «Τα πρόσωπα αυτά {κατά εδ.α' του ίδιου άρθρου το Δημόσιο, το ημεδαπό ή αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή επιτροπή ή ένωση προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο που...}, εκτός από το Δημόσιο όταν ενεργούν πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που υπάγονται στο φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) ή στο φόρο εισοδήματος θεωρούνται επιτηδευματίες μόνο για τις δραστηριότητες αυτές και έχουν όλες τις υποχρεώσεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού», ήτοι «κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθεριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενο στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση».

Στο σημείο αυτό είναι αναγκαίες οι κάτωθι διευκρινίσεις:

α) Η σημασία που ο φορολογικός νομοθέτης δίνει στις ως άνω διατάξεις και ειδικότερα στη θεώρηση ως επιτηδευματία ενός νομικού προσώπου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα εφόσον αυτό ενεργεί πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που υπάγονται σε Φ.Π.Α. ή σε φόρο εισοδήματος, καταδεικνύεται και από τη διατήρησή τους στο νέο Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.) ο οποίος από 1.1.2013 αντικατέστησε τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.), όπου στο άρθρο 3 παρ.1 εδ β' ομοίως ρητά αναφέρεται ότι «Τα πρόσωπα αυτά {κατά εδ.α' του ίδιου άρθρου το Δημόσιο, το ημεδαπό ή αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή επιτροπή ή ένωση προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο που...}, εκτός από το Δημόσιο όταν ενεργούν πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που υπάγονται στο φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) ή στο φόρο εισοδήματος θεωρούνται υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών μόνο για τις δραστηριότητες αυτές και έχουν όλες τις υποχρεώσεις των άρθρων 1 έως 10». Επίσης, ομοίως στο άρθρο 1 του Κ.Φ.Α.Σ. ορίστηκε ότι: «Υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών. 1. Κάθε ημεδαπό πρόσωπο των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 2 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 101 του νόμου 2238/1994 {όπου το άρθρ.101 παρ.2 ν.2238/1994 αναφέρεται ρητά στα "μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπά ή αλλοδαπά νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους ιδρύματα"} , κοινοπραξία, κοινωνία ή νομική οντότητα που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή η εταιρείες, έχει τις υποχρεώσεις του παρόντος νόμου σχετικά με την τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων και υποβολή δεδομένων για διασταύρωση».

Διαπιστώνεται λοιπόν και από τις νέες διατάξεις η αυταπόδεικτη πρόθεση του φορολογικού νομοθέτη να υπάγει και τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα στις διατάξεις των επιτηδευματιών (κατά Κ.Β.Σ.) ή των υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών (κατά Κ.Φ.Α.Σ από 1-1-2013) όταν αυτά ασκούν πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών υπαγόμενες σε Φ.Π.Α. ή σε φόρο εισοδήματος.

β) Τυχόν επιχείρημα, εκπορευόμενο από το άρθρ.99 περ.ε' εδ.α' του ν.2238/1994, περί υπαγωγής στο αντικείμενο του φόρου των ημεδαπών νομικών προσώπων, δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, περιοριστικώς του καθαρού εισοδήματος προκύπτοντος μόνο από την εκμίσθωση ακινήτων και από κινητές αξίες χωρίς τη δυνατότητα υπαγωγής σε φορολογία των λοιπών, των προσώπων μη κερδοσκοπικού σκοπού, εισοδημάτων που τυχόν προκύπτουν από μία πχ. εμπορική δραστηριότητα πώλησης αγαθών (πχ. κοσμημάτων) ή παροχής υπηρεσιών (πχ περίθαλψης ηλικιωμένων επ'αμοιβή), αρχικά μεν δεν θα ήταν σύμφωνο με το εδ. β' της περ.ε' ίδιου άρθρου, επιπροσθέτως δε θα περιόριζε ίσως δε και θα στερούσε κάθε πεδίο εφαρμογής των ανωτέρω αναφερομένων διατάξεων τόσο του Κ.Β.Σ. όσο και του Κ.Φ.Α.Σ. αναφορικά με τα οριζόμενα υπ' αυτών των διατάξεων σχετικά με τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού προσώπου.

Επειδή περαιτέρω, το Ν.Σ.Κ. με την αριθμ. 383/1973 γνωμοδότησή του, ερμηνεύοντας τις αντίστοιχες διατάξεις του άρθρου 99 παρ.1ε΄ του ν. 2238/1994(Κ.Φ.Ε.) γνωμοδότησε ότι «τα εισοδήματα των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που προκύπτουν από δραστηριότητα, η οποία δεν συνιστά άσκηση της μη κερδοσκοπικής αποστολής αυτών, δεν απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος έστω κι αν διατίθενται προς εκπλήρωση του μη αποβλέποντος σε κέρδη σκοπού των, αφού ο νόμος θέτει ως προϋπόθεση ότι τα εισοδήματα πρέπει να πραγματοποιούνται κατά τη επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού αυτών και όχι απλώς ότι διατίθενται προς εκπλήρωση του σκοπού αυτών». Κατά συνέπεια, τα εισοδήματα που αποκτούν νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα από την άσκηση εμπορικής εκμεταλλεύσεως, δεν απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος, εφόσον τα εισοδήματα αυτά δεν πραγματοποιήθηκαν κατά την άσκηση της μη κερδοσκοπικής δραστηριότητάς των (Εγκ.Ν.6936/1223/ΠΟΛ.167/1973). Τυχόν άποψη ότι ο φορολογικός νομοθέτης και η πρακτική της φορολογικής διοίκησης αναφορικά με τον τρόπο αντιμετώπισης των εν λόγω εισοδημάτων των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, έχει απόσχει από τα οριζόμενα στην ως άνω γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., όπως αυτή έγινε αποδεκτή από τη διοίκηση με την υπ΄αριθμ. Εγκ.Ν.6936/1223/ΠΟΛ.167/1973 του Υπ.Οικονομικών, καθόλου δεν αποδεικνύεται. Αντιθέτως, τόσο το Ν.Σ.Κ. όσο και η φορολογική νομοθεσία, όταν είχαν σχετική πρόθεση να εισάγουν τυχόν εξαίρεση στα ως άνω ισχύοντα, το έκαναν ρητώς κατά περίπτωση, χωρίς να αφήνουν κανένα περιθώριο γενικής απόκλισης από τα ως άνω ισχύοντα. {επί παραδείγματι απαλλάσσονται από το φόρο για τα εισοδήματα που προέρχονται από κάθε είδους εκδόσεις (τυπογραφικές κα..) που αναφέρονται στη μοναστική παράδοση η Ιερά Κοινότητα του Αγίου Όρους και οι Ιερές Μονές του (389/2000 γνωμοδότηση ΝΣΚ και εγκ.ΠΟΛ.1028/2.2.2001 Υπουργ.Οικονομικών), η ωφέλεια που προκύπτει από τη μεταβίβαση αυτοκινήτου (υπεραξία-διαφορά μεταξύ τιμής πώλησης και τιμής κτήσης αποτελεί εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις), που ανήκει σε νομικό πρόσωπο μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα δεν υπόκειται σε φορολογία εισοδήματος (Εγκ.Α.2396/ΠΟΛ.63/9.3.1997–άρθρο 28 παρ.3 και 105 παρ.1 β΄το ν.2238/94(Κ.Φ.Ε.) κλπ.}

Στην προκειμένη περίπτωση σύμφωνα με τις διαπιστώσεις ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στην από /2017 έκθεση ελέγχου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ., διαπιστώθηκε ότι, σε όλες τις ελεγχόμενες χρήσεις, υπήρχε κανονική και αδιάλειπτη, χωρίς τις νόμιμες αδειοδοτήσεις, λειτουργία του Ξενώνα Φύλαξης Ηλικιωμένων, εντός των κόλπων του ελεγχόμενου νομικού προσώπου, ήτοι μιας οργανωμένης εμπορικής εκμετάλλευσης οίκου ευγηρίας – ξενώνα φύλαξης ηλικιωμένων, με τροφίμους ηλικιωμένους, με αμοιβές, στα όρια περίπου των συνήθων αμοιβών των λοιπών ξενώνων φύλαξης ηλικιωμένων της πόλης των και της περιοχής της γενικότερα, ως αντάλλαγμα για τις υπηρεσίες φύλαξης και γενικότερης περίθαλψης (στέγαση, σίτιση, καθαριότητα κλπ) που τους παρέχονταν.

Η λειτουργία του ως οργανωμένης εμπορικής εκμετάλλευσης **ΟΙΚΟΥ ΕΥΓΗΡΙΑΣ–**

ΓΗΡΟΚΟΜΕΙΟΥ, εμφανίζεται πληρέστατη, από απόψεως λειτουργίας με μόνιμες εγκαταστάσεις στο χώρο του , με απασχόληση επ'αμοιβή προσωπικού, η οποία σε ορισμένες περιπτώσεις ξεπερνούσε τις 1.700,00 €, μηνιαίως, με αρκετό αριθμό τροφίμων ηλικιωμένων, οι οποίοι κατέβαλαν τροφεία στα όρια περίπου των συνήθων αμοιβών των λοιπών ξενώνων φύλαξης ηλικιωμένων της πόλης των και της περιοχής της γενικότερα, ως αντάλλαγμα για τις υπηρεσίες φύλαξης και γενικότερης περιθαλψης, οι οποίες σε ορισμένες περιπτώσεις άγγιζαν τις 1.000,00 €, μηνιαίως, τη χρήση φορτηγού αυτοκινήτου και λεωφορείου για τις ανάγκες του ως άνω ξενώνα.

Ωστόσο, όπως προκύπτει από το αριθμ. -2017 έγγραφο της Συνοδικής Επιτροπής Κοινωνικής Πρόνοιας και Ευποιΐας (Σ.Ε.Κ.Π.Ε.) της Ιεράς Συνόδου, στην οποία απογράφονται ηλεκτρονικώς οι φιλανθρωπικές δομές, δεν λειτουργούσε εκκλησιαστικό ίδρυμα – Γηροκομείο ή οποιοδήποτε άλλο προνοιακό ίδρυμα υπό την σκέπη της

Από την επεξεργασία των κατασχεμένων ανεπίσημων βιβλίων, στοιχείων και εγγράφων και συγκεκριμένα του με αριθμ. -1998 πρακτικού του συμβουλίου της είχε πράγματι εγκριθεί η διαδικασία προς κατασκευή ξενώνα και όχι γηροκομείου για την φιλοξενία απόρων και αστέγων της Παρότι δεν εκδόθηκαν τα απαιτούμενα δικαιολογητικά (οικοδομική άδεια ανέγερσης, από την αρμόδια Πολεοδομία και Ναοδομία), ο ξενώνας ανεγέρθηκε παρανόμως και λειτούργησε με τις ενέργειες του Προέδρου του συμβουλίου της Μάλιστα όπως προκύπτουν από τα πρακτικά του εκκλησιαστικού συμβουλίου για την κατασκευή και λειτουργία τον εν λόγω ξενώνα φύλαξης φιλοξενίας συγκροτήθηκε ερανική επιτροπή για την αποπεράτωση του Ξενώνα (υπ'αρ. -1998 πρακτικό), και συγκεκριμένα:

- έγινε αποδοχή δωρεάς σιδηρομπετόν (υπ'αρ..... -1998 πρακτικό),
- εγκρίθηκαν επιχορήγησεις ύψους 200.000 και 300.000 δρχ. από την Τράπεζα (υπ'αρ. 1998 και -1998 πρακτικά),
- εγκρίθηκε επιχορήγηση ύψους 400.000δρχ από τη (υπ'αρ. -1999 πρακτικό),
- εγκρίθηκε επιχορήγηση ύψους 400.000δρχ από τον (υπ'αρ. 2000 πρακτικό),
- εγκρίθηκε επιχορήγηση ύψους 50.000δρχ από Δήμο (υπ'αρ. -2001 πρακτικό),
- εγκρίθηκε επιχορήγηση ύψους 3.000 € από Τράπεζα της (υπ'αρ. 2002 πρακτικό),
- εγκρίθηκε επιχορήγηση ύψους 5.000€ από Υπουργείο Υγείας & Αλληλεγγύης από το καθαρό προϊόν του Ειδικού Κρατικού Λαχείου για την αποπεράτωση του ξενώνα (υπ'αρ. -2006 πρακτικό),
- εγκρίθηκε επιχορήγηση ύψους 4.000€ από Υπουργείο Υγείας & Κοινωνικής Ασφάλισης από το καθαρό προϊόν του Κρατικού Λαχείου (υπ'αρ. -2007),
- εγκρίθηκε Αγορά ημιφορτηγού ΚΛΕΙΣΤΟΥ ΤΥΠΟΥ για ξενώνα Φιλοξενίας Γερόντων (υπ'αρ. -2007 πρακτικό)
- εγκρίθηκε μείωση μισθού εργαζομένων στον Ξενώνα Φιλοξενίας Γερόντων κατά 20% (υπ'αριθμ. -2013 πρακτικό).

Συνεπώς ο Ξενώνας Φύλαξης Ηλικιωμένων-Γηροκομείο του ελεγχόμενου νομικού προσώπου εμφανίζει επί του πρακτέου όλα τα προσδιοριστικά στοιχεία μιας εμπορικής επιχείρησης, από φορολογικής δε απόψεως η έννοια της εμπορικής επιχείρησης είναι ευρύτερη αυτής που αναφέρεται στον εμπορικό νόμο, καθόσον είναι αδιάφορο αν οι διενεργούμενες πράξεις είναι εμπορικές ή αστικές ή εάν ο φορολογούμενος έχει ή όχι την εμπορική ιδιότητα, αρκεί ότι αυτός πραγματοποίησε κέρδη από την κατά σύστημα άσκηση κερδοσκοπικού επαγγέλματος που έχει κερδοσκοπικό χαρακτήρα (ΣΤΕ 1571/1960). Για να υπάρξει δε επίτευξη φορολογητέου κέρδους θα πρέπει να υπάρξει επιχειρηματική οργάνωση, δηλ. διάθεση κεφαλαίων, διατήρηση στέγης, απασχόληση προσωπικού κλπ (άρθρο 28 ν.2238/94, φορολ.Εφετείο Αθηνών 3041/74, 1952/1974).

Η φορολογική αρχή έκρινε, ότι το εν λόγω νομικό πρόσωπο (.....) κατά παρέκκλιση του μη κερδοσκοπικού- φιланθρωπικού του σκοπού (βάσει του προαναφερόμενου με αριθμ. \..... -1998 πρακτικού του Συμβουλίου της, προβλεπόταν η ίδρυση ξενώνα φιλοξενίας απόρων και αστέγων), ασκούσε επιχειρηματική δραστηριότητα οίκου ευγηρίας – ξενώνα φύλαξης ηλικιωμένων, με τροφίμους ηλικιωμένους, με αμοιβές, ως αντάλλαγμα για τις υπηρεσίες φύλαξης και γενικότερης περίθαλψης (στέγαση, σίτιση, καθαριότητα κλπ) που τους παρέχονταν. Στην κρίση αυτή κατέληξε η φορολογική αρχή, λαμβάνοντας υπόψη τα πορίσματα προηγθέντος ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. και ειδικότερα το γεγονός ότι :

- το γηροκομείο – ξενώνας ιδρύθηκε με έσοδα του από επιχορηγήσεις της Τράπεζας, του Υπουργείου Υγείας & Κοινωνικής Ασφάλισης από το καθαρό προϊόν του Κρατικού Λαχείου, του Δήμου και τρίτων προσώπων,
- για τη λειτουργία του γηροκομείου αγοράστηκε φορτηγό αυτοκίνητο και λεωφορείο για την εξυπηρέτηση αναγκών των ηλικιωμένων,
- για τη λειτουργία του γηροκομείου απασχολήθηκαν τέσσερις (4) εργαζόμενοι στους οποίους καταβλήθηκαν μισθοί το ύψος των οποίων σε ορισμένες περιπτώσεις ανήλθε στο ποσό των 1.800,00 €, μηνιαίως,
- για τις παρεχόμενες υπηρεσίες εισπράχθηκαν αμοιβές από τους ηλικιωμένους στα όρια περίπου των συνήθων αμοιβών των λοιπών ξενώνων φύλαξης ηλικιωμένων της πόλης των και της περιοχής της γενικότερα, οι οποίες μάλιστα σε ορισμένες περιπτώσεις έφταναν και το ποσό των 1.000,00 μηνιαίως.

Υπό τα δεδομένα αυτά, σε συνδυασμό και με το γεγονός ότι οι συνταχθέντες από το συμβούλιο του, απολογισμοί, στους οποίους καταγράφηκαν τα έσοδα και έξοδα του εν λόγω νομικού προσώπου (..... τα οποία ήταν ιδιαίτερα αυξημένα από το έτος 2009, όταν ήδη λειτουργούσε το γηροκομείο – ξενώνας ηλικιωμένων, εγκρίθηκαν από το οικείο συμβούλιο

των, συνάγεται ότι η φορολογική αρχή απέδειξε επαρκώς ότι το νομικό πρόσωπο έχει εκτραπεί του σκοπού του και άσκησε επιχειρηματική δραστηριότητα έχοντας και όλες τις υποχρεώσεις του Κ.Β.Σ.

Επειδή ο κίνδυνος εκτροπής όπως κάθε νομικού προσώπου, με επιδιωκόμενους εκ του καταστατικού του κοινωφελείς σκοπούς και δράσεις, έτσι και του ανωτέρω, είναι πάντοτε υπαρκτός, απόκειται όμως στην υπό τις διάφορες μορφές εποπτείας (εκκλησιαστικής εν προκειμένω), αλλά και στο φορολογικό έλεγχο, να παρακολουθήσουν και να διακριβώνουν κάθε φορά, αν τα εν λόγω νομικά πρόσωπα παρέκκλιναν τυχόν του κοινωφελούς σκοπού τους, ώστε συνεπεία, τούτου, να επιβληθούν σε αυτά και τους διοικούντες αυτά, οι νόμιμες διοικητικές ή άλλες κυρώσεις ή αρθρούν τα διάφορα πλεονεκτήματα, φορολογικά ή οικονομικά ή άλλα, τα οποία απολαμβάνουν και τα οποία προϋποθέτουν αναγκαίως την πραγμάτωση του κοινωφελούς σκοπού τους.

Επειδή, ο ως άνω καταστατικός χάρτης της Εκκλησίας παρέχει στις εκκλησιαστικές αρχές, εξουσιοδότηση για την έκδοση κανονιστικών πράξεων, χωρίς την εποπτική παρέμβαση των οργάνων του Κράτους, προς εφαρμογή των νόμων των αφορώντων την Εκκλησία και ρύθμιση θεμάτων οργανώσεως και λειτουργίας των εκκλησιαστικών νομικών προσώπων (ΣτΕ 960/1978).

Ενόψει συνεπώς των προεκτεθέντων, ο ισχυρισμός του νομικού προσώπου ότι το γηροκομείο – ξενώνας ηλικιωμένων, λειτούργησε στα πλαίσια της ατομικής επιχείρησής του, και οι σχετικοί καταλογισμοί δεν αφορούν τον, δεν ευσταθεί, δεδομένου ότι, οι ενέργειες για την ίδρυση του γηροκομείου (δωρεές, επιχορηγήσεις από την Τράπεζα, Υπουργείου Υγείας & Κοινωνικής Ασφάλισης, του Δήμου και από άλλα πρόσωπα, αλλά και από έσοδα της) διενεργήθηκαν στο όνομα του Νομικού Προσώπου, το οποίο, μη νομίμως απολάμβανε τα φορολογικά πλεονεκτήματα (μη τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων, απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος και Φ.Π.Α.) καθότι, δεν πραγματοποιήθηκε ο κοινωφελής σκοπός, ήτοι, η φιλοξενία απόρων και αστέγων αμισθί. Εξάλλου, από τη διασταύρωση των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών – προμηθευτών που υπέβαλαν τρίτοι για τις συναλλαγές τους με το εν λόγω νομικό πρόσωπο, προκύπτει ότι για τις ελεγχόμενες χρήσεις διαπιστώθηκαν συναλλαγές, που αποδεικνύουν την ύπαρξη της κερδοσκοπικής του δράσης και ως εκ τούτου, ορθά η φορολογική αρχή καταλόγισε στο ΑΦΜ του εν λόγω ναού, τα ως άνω ποσά.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από /2017 έκθεση ελέγχου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Επειδή περαιτέρω, με τις διατάξεις του **άρθρου 49 του ν. 4509/2017** (ΦΕΚ Α 201/22.12.2017) προβλέπονται τα εξής: «1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (Α` 170) αντικαθίσταται ως εξής:

«17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.[...]

6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 1.1.2018».

Επειδή με την **ΠΟΛ 1003/03.01.2018** «Παροχή οδηγιών αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (Φ.Ε.Κ. Α/201/22.12.2017) ως προς την επιβολή της **επιεικέστερης κύρωσης** κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου» διευκρινίσθηκε ότι: «Επί των εκκρεμών υποθέσεων της παραγράφου 2, η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση **απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών** ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας. [...]».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 58 του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3§7 ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται στο Άρθρο 58 (Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης): 1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής: α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με

βάση τη φορολογική δήλωση, β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση. 2. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.. [...]».

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί των υπ' αριθμ. και -2017 πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012, 2013 και 2014 αντίστοιχα, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, καθότι είναι επιεικέστερη, ως ακολούθως:

–Υπ' αριθμ. /2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007:

Διαφορά φόρου: 3.800,09 €

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (51 μήνες Χ 0,73% = 37,23%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	4.560,11 €	1.900,04	1.414,77	3.314,81	3.314,81

–Υπ' αριθμ. /2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008:

Διαφορά φόρου: 5.085,08 €

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (51 μήνες Χ 0,73% = 37,23%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	6.102,10 €	2.542,54	1.893,17	4.435,71	4.435,71

–Υπ' αριθμ. /2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009:

Διαφορά φόρου: 5.915,19 €

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (51 μήνες Χ 0,73% = 37,23%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	7.098,23€	2.957,59	2.202,22	5.159,81	5.159,81

–Υπ’ αριθμ. /2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος
οικονομικού έτους 2010:
Διαφορά φόρου: 8.142,59 €

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (51 μήνες Χ 0,73% = 37,23%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	9.771,11	4.071,29	3.031,48	7.102,77	7.102,77

–Υπ’ αριθμ. /2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος
οικονομικού έτους 2011:
Διαφορά φόρου: 6.796,97 €

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (51 μήνες Χ 0,73% = 37,23%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	8.156,36	3.398,48	2.530,51	5.928,99	5.928,99

–Υπ’ αριθμ. /2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος
οικονομικού έτους 2012:

Διαφορά φόρου: 6.503,53 €

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ
--	-----	-----	-----	-------------	--------------

	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (51 μήνες X 0,73% = 37,23%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	7.804,24	3.251,76	2.421,26	5.673,02	5.673,02

–Υπ’ αριθμ. /2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013:

Διαφορά φόρου: 5.546,24 €

	(Α) ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (108%)	(Β) ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	(Γ) ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (51 μήνες X 0,73% = 37,23%)	(Δ)=(Β)+(Γ) ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	5.989,94	2.773,12	2.064,86	4.837,98	4.837,98

–Υπ’ αριθμ. /2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014:

Διαφορά φόρου: 4.957,73 €

	(Α) ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (102,5%)	(Β) ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	(Γ) ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (51 μήνες X 0,73% = 37,23%)	(Δ)=(Β)+(Γ) ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	5.081,67	2.478,86	1.845,76	4.324,62	4.324,62

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης /2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του Νομικού Προσώπου Δημοσίου Δικαίου με την επωνυμία «» με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

(τροποποίηση των πράξεων αποκλειστικά και μόνο για εφαρμογή επιεικέστερης κύρωσης βάσει του άρθρου 49 του ν. 4509/2017)

Αρ.πράξης	Διαχειριστική περίοδος	Κύριος φόρος	Πρόστιμο άρθρου 49 §1ν. 4509/2017	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ
..... -2017	01/01/2006-31/12/2006	3.800,09	3.314,81	7.114,90
..... -2017	01/01/2007-31/12/2007	5.085,08	4.435,71	9.520,79
..... -2017	01/01/2008-31/12/2008	5.915,19	5.159,81	11.075,00
..... -2017	01/01/2009-31/12/2009	8.142,59	7.102,77	15.245,36
..... -2017	01/01/2010-31/12/2010	6.796,97	5.928,99	12.725,96
..... -2017	01/01/2011-31/12/2011	6.503,53	5.673,02	12.176,55
..... -2017	01/01/2012-31/12/2012	5.546,24	4.837,98	10.384,22
..... -2017	01/01/2013-31/12/2013	4.957,73	4.324,62	9.282,35

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

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.