



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 534
ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα, 12/02/2018

Αριθμός απόφασης: 1307

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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθμ. 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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 13.10.2017 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή: α) του, β) τουκαι γ) του (..... – **ΑΦΜ**), κατά της τεκμαιρόμενης απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ επί της υπ' αριθμ./06.07.2017 ρητής επιφύλαξης των προσφευγόντων και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 13.10.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής α) του, β) τουκαι γ) του (..... – **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:

Οι προσφεύγοντες: α) ο, β) ο και γ) ενεργούντες με την ιδιότητά τους ως Εκτελεστές της Διαθήκης της, που κατέλιπε την περιουσία της στο Ελληνικό Δημόσιο

με κοινωνική σκοπό την εκ μέρους του σύσταση και λειτουργία Ιδρύματος, με την επωνυμία (..... – **ΑΦΜ**), στρέφονται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή κατά της τεκμαιρόμενης απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ επί της υπ' αριθμ. πρωτ./06.07.2017 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του ως άνω με την επιφύλαξη ότι τα εισοδήματα από την εκμίσθωση των κληρονομιαίων ακινήτων της δεν υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος καθώς η εν λόγω περιουσία ανήκει αποκλειστικά στο Ελληνικό Δημόσιο, το οποίο απαλλάσσεται της φορολογίας, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- «Η, που πέθανε στην Αθήνα στις 23-9-1939, με την από 12-9-1937 ιδιόγραφη διαθήκη της, που δημοσιεύθηκε από το Πρωτοδικείο Αθηνών με το από 10-10-1939 πρακτικό συνεδριάσεώς του, εγκατέστησε ως γενικό κληρονόμο της το Ελληνικό Δημόσιο, στο οποίο άφησε όλη την κινητή και ακίνητη περιουσία της, με την υποχρέωση ιδρύσεως, με τη φροντίδα του Υπουργείου Γεωργίας, Ιδρύματος με την ονομασία Με την εν λόγω διαθήκη της η άνω διαθέτις όρισε ότι μετά την ίδρυση του ανωτέρω κοινωνικού Ιδρύματος το Ελληνικό Δημόσιο υποχρεούται να μεταβιβάσει εις αυτό, μόνον το ήμισυ εξ αδιαιρέτου του που κείται στα και ανήκει εις αυτήν, όχι όμως και τη λοιπή ακίνητη περιουσία της στην οποία περιλαμβάνονται αστικά ακίνητα, εκμισθούμενα σε διάφορους τρίτους, **τα εισοδήματα των οποίων δηλώνουμε για λογαριασμό του Ελληνικού Δημοσίου με τις κατ' έτος υποβαλλόμενες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.** Αυτή τη βεβαρυμένη, με το εν λόγω, Κληρονομιαία περιουσία, που είναι ταγμένη για κοινωνική σκοπό και υπαγόταν στις διατάξεις του Α.Ν. 2039/1939, ήδη δε του ν. 4182/2013, αποδέχθηκε νομοτύπως το Ελληνικό Δημόσιο, εκδοθείσης, προς τούτο, της υπ' αριθ. Μ./7.7.1976 Αποφάσεως του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύθηκε στο υπ' αριθ. τ.δ' Φ.Ε.Κ. της 23.7.1976.
- Επισημαίνεται και διευκρινίζεται ότι **α)** ολόκληρη η κινητή και ακίνητη κληρονομιαία περιουσία της άνω διαθέτιδος, που τη διαχειρίζονται οι Εκτελεστές της Διαθήκης της, δηλαδή ο, ο και ο, **ανήκει κατά πλήρη κυριότητα, νομή και κατοχή στο Ελληνικό Δημόσιο,** το οποίον η διαθέτις με την διαθήκη της εγκατέστησε ως μοναδικό γενικό κληρονόμο της και ότι στο Ελληνικό Δημόσιο εξακολουθεί μέχρι σήμερα να ανήκει όχι μόνον η εξ αστικών ακινήτων κληρονομιαία περιουσία της διαθέτιδος αλλά και το ήδη διανεμηθέν τμήμα του προαναφερθέντος Αγροκτήματος [...], **β)** ότι με την διαθήκη της αυτή η άνω διαθέτις δεν συνέστησε η ίδια ίδρυμα αλλ' επεφόρτισε τον κληρονόμο της - Ελληνικό Δημόσιο - να συστήσει αυτό κοινωνικό ίδρυμα, προς το οποίον, μετά την σύστασή του, υποχρεούται να του μεταβιβάσει όχι όλα, αλλά συγκεκριμένα κληρονομιαία περιουσιακά στοιχεία και μάλιστα μόνον το ήμισυ εξ αδιαιρέτου του ανωτέρω, **γ)** ότι ολόκληρη η κινητή και ακίνητη κληρονομιαία περιουσία της άνω διαθέτιδος και συνεπώς και τα εξ αυτής κτώμενα εισοδήματα, **κατά τον χρόνο ασκήσεως της παρούσης μας, ανήκει κατά πλήρη κυριότητα, νομή και κατοχή στο Ελληνικό Δημόσιο,** διότι μέχρι σήμερα, ως προαναφέρθηκε, **δεν έχει μεταβιβάσει κανένα απολύτως κληρονομιαίο περιουσιακό του στοιχείο στο ήδη συσταθέν με το από 2-7-2001 Προεδρικό Διάταγμα (ΦΕΚ β'/16-7-2001) κοινωνικό ίδρυμα** με την ονομασία, το οποίον για λόγους ανεφίκτου εκπληρώσεως του σκοπού του, ουδεμίαν δραστηριότητα έχει μέχρι σήμερα αναπτύξει, ουδέν περιουσιακό στοιχείο διαθέτει και ουδέν εισόδημα από οποιαδήποτε πηγή αποκτά. Για το λόγο αυτό με απόφαση του Εφετείου Αθηνών εγκρίθηκε η αλλαγή του σκοπού του και ήδη εκκρεμεί η έκδοση τροποποιητικού Προεδρικού Διατάγματος.

Ως εκ τούτου η κληρονομιά περιουσία και τα εξ αυτής εισοδήματα ανήκουν εξ ολοκλήρου μέχρι σήμερα, κατά πλήρη κυριότητα, νομή και κατοχή στο Ελληνικό Δημόσιο, που την διαχειρίζεται διά των εκτελεστών της διαθήκης της άνω διαθέτιδος, οι οποίοι, σύμφωνα με τη διαθήκη, όπως αυτή ερμηνεύθηκε με τις υπ' αριθ./1992,/1990 και/1992 αποφάσεις του Εφετείου Αθηνών, οι οποίες κατέστησαν αμετάκλητες με τις υπ' αριθ./1996 και/1996 αποφάσεις του Αρείου Πάγου, θα εξακολουθούν να την διαχειρίζονται και μετά την σύσταση του ιδρύματος, όπως, ως διοικηταί αυτού θα διαχειρίζονται και την περιουσία που κατά τα ανωτέρω θα περιέλθει στο ίδρυμα αυτό, το οποίον, ως κληροδόχος, ενοχικό και μόνον δικαίωμα έχει έναντι του Δημοσίου προς μεταβίβαση αυτού του εν λόγω Αγροκτήματος, όχι όμως και των λοιπών κληρονομιών ακινήτων, δ) ότι όλη αυτή η εις το Ελληνικό Δημόσιο ανήκουσα κληρονομία, αποτελεί ομάδα περιουσίας προορισμένη για κοινωφελή σκοπό και όχι αυτοτελές νομικό πρόσωπο και μάλιστα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, ε) ότι η περιουσία αυτή δεν υπόκειται σε φόρο εξ εκμισθώσεως ακινήτων και συνεπώς δεν υπάρχει νόμιμος τίτλος προς βεβαίωσιν ανυπάρκτου οφειλής, προερχομένης εκ τοιούτου είδους φόρων.

- [...] δεδομένου ότι ο Προϊστάμενος της Α' Δ.Ο.Υ Αθηνών εξηκολούθησε να μην δέχεται τις με επιφύλαξη δηλώσεις μας φορολογίας εισοδήματος των επομένων μέχρι σήμερα οικονομικών ετών 2000, 2001, 2002, 2003, 2004, 2005, 2006 και 2007, αν προηγουμένως δεν καταβάλαμε την πρώτη δόση του αναλογούντος φόρου για κάθε αντίστοιχο οικονομικό έτος, καταβάλαμε αυτήν και λόγω του ότι ο Προϊστάμενος της Α' Δ.Ο.Υ Αθηνών σιωπηρώς απέρριπτε τις με επιφύλαξη υποβαλλόμενες ετήσιες δηλώσεις μας φορολογίας εισοδήματος, προσφεύγαμε κάθε φορά με ισάριθμες προσφυγές μας ενώπιον του αρμοδίου Διοικητικού Πρωτοδικείου, το οποίον με αποφάσεις του μας δικάωνε πλήρως. Οι αποφάσεις αυτές κατέστησαν τελεσίδικες με τις επακολουθήσασες υπ' αριθ./2005,/2005/2014 αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, οι οποίες κατέστησαν αμετάκλητες, λόγω μη ασκήσεως κατ' αυτών αιτήσεων αναιρέσεως ενώπιον του Σ.τ.Ε. Πλέον των ανωτέρω αποφάσεων επί αντιστοίχων προσφυγών μας εξεδόθησαν υπό του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών και οι υπ' αριθ./2014,/2014 και/2016 αποφάσεις, οι οποίες είναι απόλυτα ευθυγραμμισμένες με την ανωτέρω νομολογία του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών. Με όλες αυτές τις δικαστικές αποφάσεις εκρίθη μετά δυνάμεως δεδिकाσμένου ότι η εις το Ελληνικό Δημόσιο ανήκουσα Κληρονομιά περιουσία της δεν υπόκειται σε καμία απολύτως φορολογία για τα εξ εκμισθώσεως ακινήτων εισοδήματά της.
- Κατά τα οικονομικά έτη 2008, 2009 και 2010 υποβάλαμε κανονικά και εμπροθέσμως τις αντίστοιχες δηλώσεις φορολογίας χωρίς να καταβάλομε κανένα φόρο. Καταβάλαμε μόνο το τέλος χαρτοσήμου, το οποίον επλήρωσαν οι μισθωτές των κληρονομιών ακινήτων και το οποίον εισπράξαμε από αυτούς για λογαριασμό του Ελληνικού Δημοσίου. Επισημαίνουμε ότι με το υπ' αριθ. πρωτ./3-5-1999 έγγραφό μας απευθυνθήκαμε στην τότε Εποπτεύουσα τα Εθνικά Κληροδοτήματα 11η Δ/ση του Υπουργείου Οικονομικών, με το οποίο ζητούσαμε να επιβεβαιώσει αυτή ότι η εις το Ελληνικό Δημόσιον καταληφθείσα περιουσία της είναι προορισμένη για εκπλήρωση κοινωφελούς σκοπού και δεν αποτελεί νομικό πρόσωπο μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, πράγμα το οποίον και έπραξε η ως άνω 11η Διεύθυνση Εθνικών Κληροδοτημάτων, αποστείλασα σ' εμάς το υπ' αριθ. πρωτ./28-5-1999

έγγραφο της.

- [...] ολόκληρη η εξ αγροτικών και αστικών ακινήτων κληρονομαία περιουσία της , κατόπιν ενδελεχούς ελέγχου από την πρώην Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων και την Διεύθυνση Κεφαλαίου του Υπουργείου Οικονομικών, υπ' όψιν των οποίων εθέσαμε όλα τα αποδεικνύοντα την ιδιοκτησία του Ελληνικού Δημοσίου επί των εν λόγω κληρονομασιών ακινήτων του έγγραφα στοιχεία, έγινε δεκτόν ότι τα κληρονομαία αυτά ακίνητα, ως ανήκοντα κατ' αποκλειστική νομήν, κατοχήν και κυριότητα στο Ελληνικό Δημόσιο απαλλάσσονται του Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων, (ΕΝ.Φ.Ι.Α.), γι' αυτό και δεν καταβλήθηκε ο φόρος αυτός.»

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 20 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «1. Όταν ο φορολογούμενος αμφιβάλλει σχετικά με την υποχρέωση υποβολής φορολογικής δήλωσης, έχει δικαίωμα να υποβάλει φορολογική δήλωση με επιφύλαξη, η οποία πρέπει να είναι ειδική και αιτιολογημένη. Κάθε γενική ή αόριστη επιφύλαξη θεωρείται άκυρη και δεν επιφέρει κανένα αποτέλεσμα. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να δεχθεί την επιφύλαξη και να διαγράψει το ποσό της φορολογητέας ύλης για την οποία διατυπώθηκε η επιφύλαξη εντός ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή της δήλωσης. Σε περίπτωση απόρριψης της επιφύλαξης ή παρέλευσης άπρακτης της προθεσμίας απάντησης, ο φορολογούμενος μπορεί να προσφύγει στην Ειδική Διοικητική Διαδικασία, σύμφωνα με το άρθρο 63 του Κώδικα».

Επειδή, με την ΠΟΛ 1044/10-2-2015 «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 44, 45 και 46 του νέου Κ.Φ.Ε. (ν. 4172/2013)» διευκρινίζονται τα εξής: «[...]

Άρθρο 45. Υποκείμενα του φόρου.

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 45 του Ν. 4172/2013 ορίζονται τα πρόσωπα που υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. [...] Περαιτέρω, επισημαίνεται ότι στην ίδια έννοια των νομικών οντοτήτων εμπίπτουν καταρχήν τα **κληροδοτήματα** που αποτελούν κεφάλαια αυτοτελούς διαχείρισης και στερούνται νομικής προσωπικότητας (άρθρο 96 α.ν. 2039/1939 και νυν άρθρο 50 παρ. 2 του Ν. 4182/2013), καθώς και οι ειδικοί λογαριασμοί των εκπαιδευτικών ιδρυμάτων που συνιστώνται για την αξιοποίηση των κονδυλίων επιστημονικής έρευνας, εκπαίδευσης, κ.λπ. Ωστόσο, δεδομένου ότι τα πιο πάνω κληροδοτήματα και οι ειδικοί λογαριασμοί δεν αποτελούν αυτοτελή νομικά πρόσωπα (αριθ. 74/2004 και 354/2003 γνωμοδοτήσεις του Ν.Σ.Κ.) και η περιουσία τους περιέρχεται στα νομικά πρόσωπα υπέρ των οποίων έχει καταληφθεί ή στα εκπαιδευτικά ιδρύματα, κατά περίπτωση, με την παρούσα γίνεται δεκτό ότι οι πιο πάνω νομικές οντότητες δεν έχουν αυτοτελή φορολογική υποχρέωση, αλλά τα εισοδήματά τους φορολογούνται στο όνομα των προσώπων την περιουσία των οποίων προσαυξάνουν, με βάση την προβλεπόμενη για τα τελευταία φορολογική μεταχείριση. [...]

Άρθρο 46. Απαλλασσόμενα νομικά πρόσωπα

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 46 του Ν. 4172/2013 , όπως ισχύουν μετά την τροποποίησή τους με την περ. 9 της υποπαρ. Δ1 της παρ. Δ του άρθρου πρώτου του Ν. 4254/2014, ορίζονται τα νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που **απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος**. Συγκεκριμένα, από το φόρο εισοδήματος απαλλάσσονται: α) οι φορείς γενικής κυβέρνησης, με εξαίρεση το εισόδημα που αποκτούν από κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου. [...] Αναλυτικά, για καθένα από τα πιο πάνω πρόσωπα διευκρινίζονται τα ακόλουθα: α) Φορείς γενικής κυβέρνησης ι) Με τις διατάξεις των περ. β' έως και στ' της παρ. 1 του άρθρου 14 του Ν. 4270/2014

«Αρχές δημοσιονομικής διαχείρισης και εποπτείας (ενσωμάτωση της Οδηγίας 2011/85/ΕΕ) - δημόσιο λογιστικό και άλλες διατάξεις» δίνονται οι ακόλουθοι ορισμοί: [...]

Περαιτέρω και δεδομένου ότι στο εν λόγω Μητρώο περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, και οι φορείς της Κεντρικής Διοίκησης ή Δημοσίου ή Κράτους, έχει ανακύψει το ερώτημα κατά πόσο οι φορείς αυτοί (εφεξής Ελληνικό Δημόσιο) φορολογούνται για το εισόδημα που αποκτούν από κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου ή απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος για τα πάσης φύσεως εισοδήματά τους.

Με την παρούσα διευκρινίζεται ότι επειδή **το Ελληνικό Δημόσιο δεν περιλαμβάνεται στα υποκείμενα του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του Ν. 4172/2013** και κατ' επέκταση στο πεδίο εφαρμογής του νόμου αυτού, εξαιρείται της φορολογίας εισοδήματος, για το κάθε μορφής εισόδημά του, συμπεριλαμβανομένου αυτού που προκύπτει από κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου. [...] Διευκρινίζεται ότι στο ως άνω απαλλασσόμενο εισόδημα του Ελληνικού Δημοσίου περιλαμβάνεται και το εισόδημα που προκύπτει από κοινωφελείς περιουσίες που διατίθενται υπέρ του Δημοσίου, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4182/2013 «Κώδικας κοινωφελών περιουσιών, σχολαζουσών κληρονομιών και λοιπές διατάξεις», όπως για παράδειγμα από περιουσίες που υπάγονται στην άμεση διαχείριση του Υπουργείου Οικονομικών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 του Ν. 4182/2013. [...]».

Επειδή, εν προκειμένω, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει το εξής ιστορικό:

Η, που απεβίωσε στις 23.9.1939, με την από με την από 12.7.1937 ιδιόγραφη διαθήκη της, η οποία δημοσιεύθηκε νομίμως, εγκατέστησε γενικό κληρονόμο της σε όλη την κινητή και ακίνητη περιουσία της το Ελληνικό Δημόσιο. Με τη διαθήκη δε αυτή υποχρέωσε το τελευταίο να ιδρύσει σχολή με την ονομασία στο ½ εξ αδιαιρέτου αγροκτήματός της, που βρίσκεται στη θέση, με σκοπό την αυτοτελή περίθαλψη, αρωγή και εκπαίδευση των κωφαλάλων. Όρισε δε ως εκτελεστές της ως άνω διαθήκης τους και και, οι οποίοι θα αποτελούν και τη διοίκηση του νομικού προσώπου του ιδρύματος.

Με την/1990 απόφαση του Εφετείου Αθηνών - όπως διορθώθηκε με την/1992 απόφαση του ίδιου Δικαστηρίου - κρίθηκε ότι η αληθινή βούληση της ανωτέρω διαθέτιδος, κατά το περιεχόμενο της εν λόγω διαθήκης, ήταν «να εγκαταστήσει ως γενικό της κληρονόμο το Ελληνικό Δημόσιο, με την υποχρέωση του τελευταίου να συστήσει ως στο τμήμα του ως άνω ακινήτου που, μετά διανομή, θα περιέλθει αποκλειστικώς στην κληρονομιά και, την περαιτέρω υποχρέωση να μεταβιβάσει στο ανωτέρω ίδρυμα, μετά τη δημοσίευση του σχετικού διατάγματος, το εν λόγω ακίνητο και να παρέχει, εκποιώντας κινητά και ακίνητα στοιχεία της κληρονομιάς, τα απαραίτητα για τη λειτουργία του ιδρύματος και τη φροντίδα των τροφίμων. Εξάλλου, με την/1992 απόφαση του Εφετείου Αθηνών, κρίθηκε ότι η αληθινή βούληση της διαθέτιδος ως προς τις εξουσίες των εκτελεστών της διαθήκης επί των κληρονομιών πραγμάτων είναι: «όπως ούτοι σαν διοίκηση του ιδρύματος έχουν τη διοίκηση και διαχείριση με τα συναφή δικαιώματα, μόνον της περιουσίας του ιδρύματος, δηλαδή του ακινήτου και των εισοδημάτων τούτου, το οποίον θα περιέλθει εις το ίδρυμα μετά τη σύστασή του και όλων των λοιπών αναγκαίων κληρονομιών περιουσιακών στοιχείων, τα οποία υποχρεούται το Ελληνικό Δημόσιο να μεταβιβάσει εις το συσταθησόμενο ίδρυμα, για τη λειτουργία τούτου, κατά τις διατάξεις της διαθήκης».

Το Δημόσιο αποδέχθηκε τη βεβαρημένη με το εν λόγω κληρονομιά και εκδόθηκε σχετικώς η Μ./7.7.1976 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών (φ. Δ'/23.7.1976), ενώ, με το από 2.7.2001 προεδρικό διάταγμα (φ. Β'/16.7.2001) συστήθηκε κοινωφελές ίδρυμα με την ονομασία

Ακολούθως, οι προσφεύγοντες, ως εκτελεστές της διαθήκης, υπέβαλαν στη Δ.Ο.Υ Α΄ Αθηνών την από 06.07.2017 δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, στην οποία περιέλαβαν εισόδημα από εκμίσθωση των κληρονομαίων ακινήτων, ύψους 23.936,07 ευρώ. Στη δήλωση, όμως, αυτή διατύπωσαν την/06.07.2017 ρητή επιφύλαξη ότι το προαναφερόμενο εισόδημα δεν υπόκειται σε φόρο, γιατί η κληρονομαία περιουσία, την οποία διαχειρίζονται ως εκτελεστές της διαθήκης, ανήκει στο Ελληνικό Δημόσιο και μετά τη σύσταση του Ιδρύματος, δοθέντος ότι, σύμφωνα με τη διαθήκη της διαθέτιδος, στο Ίδρυμα αυτό θα περιέλθουν, κατά κυριότητα, μόνον το διαιρετό τμήμα του, όπου θα ανεγερθεί και θα λειτουργήσει η και όχι η λοιπή κινητή και ακίνητη κληρονομαία περιουσία της εν λόγω διαθέτιδος (.....), η οποία εξακολουθεί να ανήκει στην κυριότητα του Δημοσίου και την διαχειρίζονται οι εκτελεστές της διαθήκης, σύμφωνα με το νόμο και τη διαθήκη της διαθέτιδος. Η φορολογική Αρχή δεν απάντησε στην επιφύλαξη αυτή και οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν να ακυρωθεί η τεκμαιρόμενη απόρριψη της εν λόγω επιφύλαξης.

Επειδή, με τις υπ' αριθμ./2003,/2005,/2005 και/2014 αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών για τις ένδικες χρήσεις 1998, 1999, 2000 και 2004, αντιστοίχως, **για τις οποίες δεν έχει ασκηθεί αναίρεση**, όπως και με τις πρόσφατες υπ' αριθμ./2014,/2014 και/2016 αποφάσεις του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών για τις ένδικες χρήσεις 2005, 2006 και 2010 κρίθηκε ότι το εν λόγω εισόδημα από την εκμίσθωση των κληρονομαίων ακινήτων συνιστά εισόδημα του Ελληνικού Δημοσίου, στο οποίο ως κληρονόμου ανήκουν τα εκμισθούμενα ακίνητα, απαλλάσσεται του φόρου εισοδήματος, και συγκεκριμένα με την σκέψη 7 της τελευταίας ως άνω δικαστικής απόφασης προκύπτουν τα εξής:

«Επειδή, με τα δεδομένα αυτά και ενόψει των διατάξεων που παρατέθηκαν, το Δικαστήριο λαμβάνοντας υπόψη **α)** ότι η, με την ιδιόγραφη διαθήκη της, όπως ερμηνεύθηκε με τις/1990,/1992 και/1992 αποφάσεις του Εφετείου Αθηνών (οι οποίες κατέστησαν αμετάκλητες μετά την έκδοση των και/1996 αποφάσεων του Αρείου Πάγου), εγκατέστησε το Δημόσιο γενικό της κληρονόμο σε όλη την κινητή και ακίνητη περιουσία της με την υποχρέωση ιδρύσεως φιλανθρωπικού ιδρύματος, **β)** ότι το Δημόσιο υποχρεούται να μεταβιβάσει στο συσταθέν ίδρυμα, μετά τη δημοσίευση του διατάγματος που ενέκρινε τη σύστασή του, το ακίνητο που βρίσκεται στα, **γ)** ότι, αν και οι εφεσίβλητοι, ως εκτελεστές της διαθήκης, έχουν σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 68 και 69 του α.ν. 2039/1939 στην κατοχή τους την ομάδα της κληρονομαίας περιουσίας που έχει ταχθεί για κοινωφελή σκοπό και διαχειρίζονται αυτήν και, ειδικότερα, εκμισθώνουν τα κληρονομαία ακίνητα και εισπράττουν τα εισοδήματα τούτων, **το Δημόσιο δεν παύει να είναι κληρονόμος και, επομένως ευθύνεται για τις υποχρεώσεις που δημιουργούν σε βάρος της κληρονομιάς οι εκτελεστές της διαθήκης και δ)** ότι, καίτοι το προαναφερόμενο ίδρυμα συστήθηκε με το από 2.7.2001 προεδρικό διάταγμα (φ. Β' 910/16.7.2001), **ούτε το Δημόσιο επικαλείται ότι μεταβίβασε την κυριότητα ή την εκμετάλλευση των ακινήτων της κληρονομαίας περιουσίας, ούτε προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου ότι έλαβε χώρα μεταγραφή πράξης μεταβίβασης του συγκεκριμένου ακινήτου στο συσταθέν ίδρυμα, με αποτέλεσμα αυτό να εξακολουθεί να συνιστά μέρος της ανηκούσης στο Δημόσιο κληρονομαίας περιουσίας**, κρίνει ότι κύριος της κληρονομιάς της, κατά το οικονομικό έτος 2011, ήταν το Ελληνικό Δημόσιο και, συνεπώς, το εισόδημα ύψους 68.649,58 ευρώ από την εκμίσθωση των ακινήτων που περιλαμβάνονται στην κληρονομαία περιουσία δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος, καθόσον το εισόδημα τούτο, ως εισόδημα του Δημοσίου, απαλλάσσεται κατ' άρθρο 103 παρ. 1 του ν. 2238/1994 του φόρου εισοδήματος (βλ. ΔΕφΑθ 1310/2014, 1168/2005, 2089/2005, 2993/2003). [...]».

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, το σκεπτικό των δικαστικών αποφάσεων που προαναφέρθηκαν ισχύει και για το υπό κρίση φορολογικό έτος 2016 με δεδομένο ότι τα πραγματικά περιστατικά είναι ίδια.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 13.10.2017 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των α), β) τουκαι γ) του (..... – ΑΦΜ) και την **ακύρωση** της προσβαλλόμενης σιωπηρής απόρριψης της υπ' αριθμ. πρωτ./06.07.2017 ρητής επιφύλαξης των προσφευγόντων.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.