



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 15/01/2018

Αριθμός απόφασης: 383

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. 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.)*».

δ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

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 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 18/09/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....», ΑΦΜ «.....», με έδρα επιχείρησης «.....», οδός «.....», κατά της Πράξης Άμεσου Προσδιορισμού Φόρου της Γ.Γ.Δ.Ε. φορολογικού έτους 2016 που προέκυψε με την υποβολή της με αριθμ. «.....»/18-07-2017 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών

προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του ν. 4172/2013, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την Πράξη Άμεσου Προσδιορισμού Φόρου της Γ.Γ.Δ.Ε. φορολογικού έτους 2016 που προέκυψε με την υποβολή της με αριθμ. «.....»/18-07-2017 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του ν. 4172/2013, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Χανίων.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 18/09/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υποβολή της με αριθμ. «.....»/18-07-2017 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του ν. 4172/2013 εκδόθηκε πράξη άμεσου προσδιορισμού φόρου με την οποία προέκυψε συνολικό ποσό οφειλόμενο φόρου ύψους 444.935,19 ευρώ για το φορολογικό έτος 01/01/2016-31/12/2016, το οποίο βεβαιώθηκε με την υπ' αριθμ. «.....»/18-07-2017 ταμειακή βεβαίωση της Δ.Ο.Υ. Χανίων.

Το παραπάνω ποσό οφειλόμενου φόρου αποτελείται από χρεωστικό ποσό 203.877,43 ευρώ από τη φορολόγηση με συντελεστή 29% των κερδών που δήλωσε η προσφεύγουσα, προκαταβολή φόρου τρέχοντος φορολογικού έτους ποσού 240.257,76 και τέλος επιτηδεύματος ποσού 800,00 ευρώ.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, νομικό πρόσωπο ιδιωτικού δικαίου κοινωφελούς χαρακτήρα που λειτουργεί με τη μορφή δημοτικής επιχείρησης, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση και εξαφάνιση, άλλως μεταρρύθμιση, της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Παράβαση ουσιώδους τύπου λόγω έλλειψης προηγούμενης ακρόασης του διοικούμενου και παράβαση της αρχής της χρηστής διοίκησης.
2. Πλάνη περί τα πράγματα / εσφαλμένη εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών, καθώς δεν έγινε έλεγχος του καταστατικού και πραγματικού σκοπού της σε συνάρτηση με τον τρόπο κτήσης και διάθεσης των εσόδων της προκειμένου να διαπιστωθεί αν τα έσοδα της κατά το φορολογικό έτος 2016 πραγματοποιήθηκαν για την επιδίωξη της εκπλήρωσης του κοινωφελούς σκοπού της.
3. Εσφαλμένη ερμηνεία νόμου, ήτοι των διατάξεων των άρθρων 45 του ν. 4172/2013 και των διατάξεων του ν. 1069/1980, καθώς το άρθρο 45 του ν. 4172/2013 προβλέπει ρητά ότι τα έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού των μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικών προσώπων δεν υπόκεινται σε φόρο.

4. Ευθεία παράβαση νόμου και συγκεκριμένα των άρθρων 276 του ν. 3463/2006 και 2 Α.Κ. που προβλέπουν την απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος των δημοτικών και κοινοτικών επιχειρήσεων Ύδρευσης-Αποχέτευσης.
5. Παράβαση της συνταγματικά προστατευμένης αρχής της ισότητας, καθώς επιβαρύνονται με φόρο τα νομικά πρόσωπα που ασκούν τη δραστηριότητα της ύδρευσης-αποχέτευσης ενώ απαλλάσσονται οι Δήμοι που ασκούν οι ίδιοι αυτή τη δράση, χωρίς να την έχουν εκχωρήσει σε συσταθέντα για το σκοπό αυτό νομικά πρόσωπα.

Επειδή, στο άρθρο 31 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

*«1. «Άμεσος προσδιορισμός φόρου» είναι ο προσδιορισμός φόρου που προκύπτει χωρίς περαιτέρω ενέργεια, ταυτόχρονα με την υποβολή της φορολογικής δήλωσης.
2. Ο φορολογούμενος δύναται να τροποποιεί τη φορολογική δήλωσή του, σύμφωνα με το άρθρο 19 του Κώδικα, καταβάλλοντας την επιπλέον διαφορά φόρου ή δικαιούμενος επιστροφή του υπερβάλλοντος φόρου σύμφωνα με το άρθρο 42 του Κώδικα, έως την έκδοση εντολής φορολογικού ελέγχου. Ο άμεσος προσδιορισμός φόρου που προκύπτει από την τροποποιητική δήλωση υποκαθιστά τον αρχικό άμεσο προσδιορισμό φόρου.»*

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα υπέβαλε με την ηλεκτρονική διαδικασία και με ευθύνη για το περιεχόμενο της δήλωσης του νόμιμου εκπροσώπου της τη με αριθμ. «.....»/18-07-2017 δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος Νομικών Προσώπων και Νομικών Οντοτήτων άρθρου 45 ν. 4172/2013 με αποτέλεσμα τον άμεσο προσδιορισμό του φόρου με βάση τα στοιχεία που η ίδια συμπλήρωσε, δεν τίθεται θέμα υποχρέωσης της φορολογικής διοίκησης για κλήση σε ακρόαση του φορολογούμενου προκειμένου να διατυπώσει τις απόψεις του και συνεπώς ούτε θέμα παράβασης της αρχής της χρηστής διοίκησης.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 44 του ν. 4172/2013, οι οποίες με την παρ. 1 του άρθρου 72 του ίδιου νόμου ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1^η Ιανουαρίου 2014 και μετά, «φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων» είναι ο φόρος που επιβάλλεται ετησίως στα κέρδη που πραγματοποιούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες.

Επειδή σύμφωνα με το αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦΒ 1053891 ΕΞ 2015/21.04.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Άμεσης Φορολογίας της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων διευκρινίστηκε ότι οι δημοτικές κοινωφελείς επιχειρήσεις περιλαμβάνονται στις νομικές οντότητες της περ. ζ' του άρθρου 45 του ν. 4172/2013, ενώ στην κατηγορία αυτή εμπίπτουν και οι επιχειρήσεις ύδρευσης και αποχέτευσης, οι οποίες δεν έχουν συσταθεί ως ανώνυμες εταιρείες, αλλά με βάση τις διατάξεις του ν.1069/1980 αποτελούν νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου κοινωφελούς χαρακτήρα, διεπόμενα από τους κανόνες της ιδιωτικής οικονομίας.

Επειδή για τους σκοπούς του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 2 του ν. 4172/2013 «νομική οντότητα» ορίζεται κάθε μόνιμο εταιρικής ή μη οργάνωσης και κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα που δεν είναι φυσικό ή νομικό πρόσωπο, όπως ιδίως

συνεταιρισμός, οργανισμός, υπεράκτια ή εξωχώρια εταιρεία, κάθε μορφής εταιρεία ιδιωτικών επενδύσεων, κάθε μορφής καταπίστευμα ή εμπίστευμα ή οποιοδήποτε μόνιμο παρόμοιας φύσης, κάθε μορφής ίδρυμα ή σωματείο ή οποιοδήποτε μόνιμο παρόμοιας φύσης, κάθε μορφή προσωπικής επιχείρησης ή οποιαδήποτε οντότητα προσωπικού χαρακτήρα, κάθε μορφής κοινή επιχείρηση, κάθε μορφής εταιρείας διαχείρισης κεφαλαίου ή περιουσίας ή διαθήκης ή κληρονομίας ή κληροδοσίας ή δωρεάς, κάθε φύσης κοινοπραξία, κάθε μορφής εταιρεία αστικού δικαίου, συμμετοχικές ή αφανείς εταιρείες, κοινωνίες αστικού δικαίου,

Επειδή στο άρθρο 45 του ν. 4172/2013 ορίζεται:

«Σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπόκεινται:

α) οι κεφαλαιουχικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή,

β) οι προσωπικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή,

γ) τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή και στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους σωματεία και ιδρύματα, με εξαίρεση μόνο τα κάθε είδους έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους, τα οποία δεν αποτελούν αντικείμενο φόρου,

δ) συνεταιρισμοί και ενώσεις αυτών,

ε) κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς εφόσον ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα,

στ) κοινοπραξίες,

ζ) οι νομικές οντότητες που ορίζονται στο άρθρο 2 του Κ.Φ.Ε. και δεν περιλαμβάνονται σε μια από τις προηγούμενες περιπτώσεις.

Επειδή στο άρθρο 47 του ν. 4172/2013 ορίζεται:

«1. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Γ' , του Μέρους Δεύτερου («Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων») του Κ.Φ.Ε., εκτός από τις περιπτώσεις όπου ορίζεται διαφορετικά στο παρόν κεφάλαιο.

Στην έννοια του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο εμπίπτει και η κεφαλαιοποίηση ή διανομή κερδών για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.

2. Όλα τα έσοδα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που αναφέρονται στις περιπτώσεις του άρθρου 45 θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Επειδή στην παρ. 1 του άρθρου 58 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι:

«1. Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, καθώς και τα νομικά πρόσωπα της περίπτωσης γ' του άρθρου 45 που τηρούν απλογραφικά φορολογούνται με συντελεστή είκοσι εννέα τοις εκατό (29%)...»

Επειδή στο με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦΒ 1004412 ΕΞ 2016/08.01.2016 έγγραφο της Διεύθυνσης Άμεσης Φορολογίας της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων με θέμα τη

φορολογική μεταχείριση των δημοτικών επιχειρήσεων ύδρευσης και αποχέτευσης, μετά την έναρξη ισχύος του νέου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013) αναφέρονται τα ακόλουθα:

«1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 103 του ν. 2238/1994, οι οποίες είχαν εφαρμογή για φορολογικά έτη που άρχισαν πριν την 1/1/2014, οι δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις, μεταξύ άλλων, ύδρευσης και αποχέτευσης απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος, με εξαίρεση τα εισοδήματά τους από κινητές αξίες.

2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της περ. ζ' του άρθρου 45 του ν. 4172/2013, οι οποίες ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται, κατά περίπτωση, στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1^η Ιανουαρίου 2014 και μετά, ορίζεται ότι σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπόκεινται, μεταξύ άλλων, οι νομικές οντότητες που ορίζονται στο άρθρο 2 του Κ.Φ.Ε. και δεν περιλαμβάνονται σε μια από τις αναφερόμενες στο άρθρο αυτό περιπτώσεις.

3. Με το αριθ. ΔΕΑΦΒ 1053891 ΕΞ2015/21.04.2015 έγγραφό μας διευκρινίστηκε ότι οι δημοτικές κοινωφελείς επιχειρήσεις περιλαμβάνονται στις νομικές οντότητες της περ. ζ' του άρθρου 45 του ν. 4172/2013. Στην κατηγορία αυτή εμπίπτουν και οι δημοτικές επιχειρήσεις ύδρευσης και αποχέτευσης, οι οποίες δεν έχουν συσταθεί ως ανώνυμες εταιρείες, αλλά με βάση τις διατάξεις του ν. 1069/1980 αποτελούν νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου κοινωφελούς χαρακτήρα, διεπόμενα από τους κανόνες της ιδιωτικής οικονομίας.

4. Επίσης, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 47 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Γ' του Μέρους Δεύτερου («Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων») του Κ.Φ.Ε., εκτός από τις περιπτώσεις που ορίζεται διαφορετικά στο κεφάλαιο αυτό, ενώ με τις διατάξεις της παρ. 2 ορίζεται ότι όλα τα έσοδα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που αναφέρονται στις περιπτώσεις του άρθρου 45 θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

.....

12. Μετά από όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω και δεδομένου ότι οι διατάξεις του άρθρου 103 του ν. 2238/1994 έχουν καταργηθεί με το ν. 4172/2013, με συνέπεια οι δημοτικές επιχειρήσεις ύδρευσης και αποχέτευσης να μην απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος για τα φορολογικά έτη που ξεκινούν από την 1^η Ιανουαρίου 2014 και μετά, προκύπτουν τα ακόλουθα

.....

ε) Είναι αυτονόητο ότι τα αναφερόμενα στη ΠΟΛ 1044/10-2-2015 εγκύκλιό μας, σχετικά με τη διατήρηση σε ισχύ απαλλαγών από το φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του ν. 4172/2013 που προκύπτουν από ειδικές διατάξεις νόμων που είτε δεν καταργήθηκαν με την παρ. 1 του άρθρου 12 του ν. 3842/2010 είτε θεσπίστηκαν μεταγενέστερα, δεν καταλαμβάνουν τις απαλλαγές που προβλέπονταν στο άρθρο 103 του ν. 2238/1994, δεδομένου ότι οι διατάξεις του ν. 2238/1994, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται και αυτές του άρθρου 103 οι οποίες ρύθμιζαν τη φορολογική μεταχείριση των δημοτικών επιχειρήσεων ύδρευσης και αποχέτευσης, καταργήθηκαν με το άρθρο 72 του ν. 4172/2013

.....»

Επειδή με βάση τα παραπάνω προκύπτει ότι ορθώς φορολογήθηκαν τα κέρδη της προσφεύγουσας εταιρείας ύψους 872.635,96 ευρώ ως κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα με συντελεστή 29%, τα οποία επιπλέον η ίδια η προσφεύγουσα δήλωσε ως φορολογητέα με τη με αριθμ. «.....»/18-07-2017 δήλωση φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του ν. 4172/2013 φορολογικού έτους 2016.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας των διατάξεων του ν.4172/2013, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 18/09/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», ΑΦΜ «.....».

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016

Χρεωστικό Ποσό για βεβαίωση	203.877,43
Προκαταβολή Φόρου τρέχοντος φορολογικού έτους	240.257,43
Τέλος επιτηδεύματος (αρθρ. 31 ν.3986/2011)	800,00 €
Σύνολο	<u>444.935,19 €</u>

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο Προϊστάμενος του Τμήματος
Επανεξέτασης Α4
ΚΑΦΗΡΑΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**

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.