



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Καλλιθέα, 18/02/2016

Αριθμός απόφασης: 467

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).

β. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

γ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 08/01/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας, ΑΦΜ, με έδρα επιχείρησης, κατά της Πράξη Άμεσου Προσδιορισμού Φόρου της Γ.Γ.Δ.Ε. φορολογικού έτους 2014 που προέκυψε με την υποβολή της με αριθμ. /..... τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του ν. 4172/2013, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την Πράξη Άμεσου Προσδιορισμού Φόρου της Γ.Γ.Δ.Ε. φορολογικού έτους 2014 που προέκυψε με την υποβολή της με αριθμ. /..... τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του ν. 4172/2013, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 18/02/2016 εισήγηση του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 08/01/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, 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 υποβολή της με αριθμ. /..... τροποποιητικής 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 1.671.513,92 € για το φορολογικό έτος 01/01/2014-31/12/2014, το οποίο βεβαιώθηκε με την υπ' αριθμ. /..... ταμειακή βεβαίωση της Δ.Ο.Υ.

Το παραπάνω ποσό οφειλόμενου φόρου αποτελείται από χρεωστικό ποσό 835.356,96 € από τη φορολόγηση με συντελεστή 26% των κερδών που δήλωσε η προσφεύγουσα και ισόποση προκαταβολή φόρου τρέχοντος φορολογικού έτους.

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 2014 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./..... τροποποιητική 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 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.....

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,.....

.....

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 3.212.911,36 € ως κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα με συντελεστή 26%, τα οποία επιπλέον η ίδια η προσφεύγουσα δήλωσε ως φορολογητέα με τη με αριθμ. /..... τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του ν. 4172/2013 φορολογικού έτους 2014.

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

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 08/01/2016 και με αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας εταιρείας, ΑΦΜ:

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης
ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ 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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησης της (άρθ. 126 ν. 2717/99).