



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604534

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 23/01/2019

Αριθμός απόφασης: 351

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. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 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 υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 25/09/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του Νομικού Προσώπου Δημοσίου Δικαίου με την επωνυμία '.....', ΑΦΜ, με έδρα στην, οδός, κατά της υπ' αριθ. πρωτ. /2018 έγγραφης απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, επί της υπ' αριθμ. πρωτ. /2016 αίτησής του περί εκκαθάρισης της τροποποιητικής δήλωσης νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων άρθρου 45 του Ν 4172/2013 φορολογικού έτους 2014 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. πρωτ. /2018 έγγραφη απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, επί της υπ' αριθμ. πρωτ. /2016 αίτησης περί εκκαθάρισης της τροποποιητικής δήλωσης νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων άρθρου 45 του Ν 4172/2013 φορολογικού έτους 2014, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α 1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 25/09/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του Νομικού Προσώπου Δημοσίου Δικαίου με την επωνυμία ‘.....’, 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. πρωτ./2018 έγγραφη απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α’ Αθηνών, απορρίφθηκε η υπ’ αριθμ. πρωτ./2016 αίτηση του ως άνω Νομικού Προσώπου Δημοσίου Δικαίου με την οποία είχε αιτηθεί την εκκαθάριση της τροποποιητικής/ανακλητικής δήλωσης νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων άρθρου 45 του Ν 4172/2013 φορολογικού έτους 2014, καθόσον στην εν λόγω δήλωση είχαν δηλωθεί αποσβέσεις κενών (μη ενοικιασμένων) ακινήτων, οι οποίες δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης.

Το προσφεύγων Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της υπ’ αριθ. πρωτ./2018 έγγραφης απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α’ Αθηνών, με σκοπό να γίνει δεκτή η υπ’ αριθμ. πρωτ./2016 αίτησή του, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1) Επίκληση στη προσβαλλόμενη, Υπουργικών Εγκυκλίων (ΠΟΛ) που έχουν καταργηθεί από τη θέση σε ισχύ του Ν. 4172/2013, καθώς και νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας που εκδόθηκε σε προγενέστερο νομοθετικό καθεστώς το οποίο έχει καταργηθεί.

2) Με την ΠΟΛ.1073/2015 εισάγεται ειδικώς η έννοια των αδρανών ή εκτός εκμετάλλευσης παγίων ακινήτων, για τα οποία και μόνο δεν υπολογίζονται φορολογικές αποσβέσεις για το δικαιολογητικό λόγο που αναφέρεται στη παράγραφο 7 αυτής. Η προκειμένη δε έννοια ενέχει ειδικό χαρακτήρα καθώς δεν περιλαμβάνει αδιακρίτως το σύνολο των παγίων που δεν τυγχάνουν επίκαιρης εκμετάλλευσης, αλλά μόνο αυτά που με απόφαση της επιχείρησης που έχει τη κυριότητά τους, άλλως εκ της συνεχώς εξωτερικευμένης πρακτικής αυτής για ικανό χρόνο, προκύπτει ότι έχουν παροπλιστεί και τεθεί εκτός της προοπτικής αξιοποίησής τους προς επίτευξη κύριων ή παρεπόμενων σκοπών εκμετάλλευσης.

3) Αποδεικνύεται κατά αδιάσειστο τρόπο ότι κανένα εκ των ακινήτων για τα οποία υπολογίστηκαν αποσβέσεις για το έτος 2014 δεν ήταν αδρανές, κατά την έννοια που υιοθετεί η ΠΟΛ. 1073/2015 καθώς όλα ανεξαιρέτως τελούσαν (και όσα παραμένουν κενά εξακολουθούν να τελούν και σήμερα) σε πλήρη ετοιμότητα εκμετάλλευσης, η οποία για κάποια από αυτά πράγματι επιτεύχθηκε κατά τα επόμενα έτη, ενώ για όσα παραμένουν κενά μπορεί να επιτευχθεί ανά πάσα στιγμή.

Ως εκ τούτου ορθώς το Ταμείο και σε πλήρη εναρμονισμό με τις διατάξεις του Νόμου και τις κατευθυντήριες γραμμές των ΠΟΛ. που εκδόθηκαν μετά τη θέση σε ισχύ του Ν 4172/2013, αποφάσισε και διενήργησε αποσβέσεις επί των κενών ακινήτων κυριότητάς του, οι οποίες εκπίπτουν από το αποκτώμενο φορολογητέο εισόδημα βασιζόμενο στα ακόλουθα κριτήρια:

α) Στο γεγονός ότι με την ΠΟΛ. 1069/2018 καθίσταται πλέον σαφές ότι η ύπαρξη μηδενικού εισοδήματος από ακίνητα (κενά) δεν επηρεάζει τη δυνατότητα εκπτώσεως των πραγματοποιούμενων δαπανών, αφού όλα τα έσοδα θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Βάσει δε της ανωτέρω ΠΟΛ. οι αποσβέσεις περιλαμβάνονται ρητώς στην έννοια των παγίων και λειτουργικών δαπανών και εκπίπτουν με βάση το άρθρο 24 του Ν 4172/2013.

β) Στο γεγονός ότι πληρούνται πραγματικώς τα δύο κριτήρια που αναφέρονται ως εξαιρέσεις στην παρ. 7 της ΠΟΛ. 1073/2015 η οποία ερμηνεύει το άρθρο 24 του Ν 4174/2013, προκειμένου να διενεργηθούν οι φορολογικές αποσβέσεις, ήτοι η ετοιμότητα του παγίου προς λειτουργία (χρησιμοποίηση) και η ύπαρξη αντικειμενικών συνθηκών που περιορίζουν περιοδικά ή /και επίκαιρα τη δυνατότητα εκμετάλλευσής τους. Τα κενά ακίνητα ουδαμώς μπορεί να γίνει δεκτό ότι πληρούν την έννοια των «αδρανών», ήτοι ότι έχουν τεθεί εκτός πάσης προοπτικής εκμετάλλευσης με απόφασής τους τουναντίον δε βρίσκονται σε πλήρη λειτουργική ετοιμότητα προκειμένου να αποτελέσουν αντικείμενο διαγνωστικής διαδικασίας με σκοπό την εκμετάλλευσή τους.

γ) Στον ορισμό της έννοιας της απόσβεσης ενός παγίου περιουσιακού στοιχείου κατά τα Διεθνή αλλά και τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, θεμελιώδη στοιχεία της αποτελούν ο προσδιορισμός της ωφέλιμης ζωής του παγίου, καθώς και η συστηματική κατανομή του αποσβέσιμου ποσού (αξίας), κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής. Στη διενέργεια των φορολογικών αποσβέσεων, η ωφέλιμη ζωή και η συστηματική κατανομή του αποσβέσιμου ποσού (αξίας), έχει καθοριστεί με νόμο (άρθρο 24 Ν 4172/2013) ανά κατηγορία παγίου (στα ακίνητα 25 έτη, ήτοι υπολογιζόμενου συντελεστή 4%). Η μη διενέργεια φορολογικών αποσβέσεων κατά την περίοδο που το πάγιο δεν χρησιμοποιείται, ή δεν καθίσταται εκμεταλλεύσιμο, ουσιαστικά αποτελεί επέκταση της ωφέλιμης ζωής του παγίου, ένεκα μικρότερης φθοράς. Η κατ' εκμετάλλευση χρήση των ακινήτων (ενδεικτικά η χρήση κατόπιν εκμίσθωσής τους) είναι αυτή που συνεπικουρεί στην επέκταση της ωφέλιμης ζωής τους, καθόσον η ύπαρξη μισθωτή αποτελεί σημαντικό παράγοντα έγκαιρης διάγνωσης και επίλυσης λειτουργικών, κτιριακών και πάσης φύσεως προβλημάτων, πραγματοποίησης συχνότερων και συστηματικότερων επιθεωρήσεων, συντηρήσεων και επισκευών του, ενώ συχνά εγείρονται και αξιώσεις για τη διεξαγωγή μικρής ή μεγάλης κλίμακας ανακαινίσεων, που έχουν ως απόρροια την βελτίωση του ακινήτου.

δ) Το επιχείρημα της μη φθοράς των κενών ακινήτων, για την μη διενέργεια φορολογικών αποσβέσεων, αποδυναμώνεται έτι περισσότερο, εφόσον ληφθούν υπόψη οι συνήθειες στη πράξη περιπτώσεις των χρονικών διαστημάτων μικρότερων του έτους (εβδομάδες, μήνες) που μεσολαβούν από τη λήξη ή καθιονδδήποτε τρόπο λύση (π.χ. ένεκα καταγγελίας) μίας σύμβασης μέχρι να καταρτιστεί νέα αντίστοιχη σύμβαση για το ίδιο ακίνητο. Στη περίπτωση αυτή με βάση τη λογική που υιοθέτησε η Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών στην προσβαλλόμενη, θα έπρεπε για κάποια διαστήματα (μέρες, εβδομάδες, μήνες) του φορολογικού έτους, να υπολογιστούν αποσβέσεις και για κάποια άλλα όχι, χειρισμός που τυγχάνει άτοπος και εφαρμοζόμενος στο πολύ μεγάλο πλήθος των ακινήτων του Ταμείου, αφενός θα οδηγούσε σε σχεδόν ανυπέρβλητες δυσχέρειες ορθής

παρακολούθησης και ελέγχου της κατανομής των αποσβέσιμων ποσών ανά φορολογικό έτος και αφετέρου δεν θα επηρέαζε ουσιωδώς το φορολογητέο εισόδημα του Ταμείου.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 24 § 1 περ. α' και § 6 του Ν 4172/2013, ορίζεται ότι:

Άρθρο 24

«Φορολογικές» Αποσβέσεις

1. Κατά τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι «φορολογικές» αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού εκπίπτουν από:

α) τον κύριο των παγίων στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης σε όλες τις περιπτώσεις εκτός της περίπτωσης β',

.....

6. Η «φορολογική», απόσβεση ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου αρχίζει από τον επόμενο μήνα εντός του οποίου χρησιμοποιείται ή τίθεται σε υπηρεσία από τον φορολογούμενο κατ' αναλογία με τους συντελεστές της παραγράφου 4.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 39 § 3 περ. β' του Ν 4172/2013, ορίζεται ότι:

Εισόδημα από ακίνητη περιουσία

3. Οι ακόλουθες δαπάνες εκπίπτουν με τις παρακάτω προϋποθέσεις:

β) Αν ο εκμισθωτής ή ο παραχωρών είναι νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου και τα κάθε είδους ιδρύματα οι κάθε είδους δαπάνες εκπίπτουν σε ποσοστό εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%). Ειδικά για το Άγιο Όρος το ποσοστό της έκπτωσης για τις δαπάνες του προηγούμενου εδαφίου ανέρχεται σε ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%).

Επειδή με τη διατάξεις της ΠΟΛ. 1073/31-3-2015: Κοινοποίηση και ερμηνεία των διατάξεων περί φορολογικών αποσβέσεων των πάγιων περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν.4172/2013, ορίζεται ότι:

Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α'167) αναφορικά με το πιο πάνω θέμα και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν.4172/2013, όπως ισχύουν, καθορίζονται οι φορολογικές αποσβέσεις οι οποίες εκπίπτουν από το σύνολο των εσόδων από επιχειρηματικές συναλλαγές προκειμένου για τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Οι διατάξεις αυτές ισχύουν, σύμφωνα με την παρ.3 του άρθρου 72 του ν.4172/2013, για φορολογικές περιόδους που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά.

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο νέος νόμος δε συναρτά τη διενέργεια αποσβέσεων με το χρόνο απόκτησης των παγίων. Κατά συνέπεια, οι διατάξεις του άρθρου αυτού εφαρμόζονται για φορολογικές αποσβέσεις που διενεργούνται σε φορολογικές περιόδους που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά ανεξάρτητα του χρόνου απόκτησης των παγίων δηλαδή, είτε αυτά αποκτήθηκαν πριν από την 01.01.2014 είτε μετά την ημερομηνία αυτή.

.....

Οι διατάξεις του άρθρου αυτού εφαρμόζονται αφενός για όλα τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες καθώς και για τα φυσικά πρόσωπα που αποκτούν κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα (παρ.1 και 2 άρθρου 21, παρ.1 του άρθρου 47 του νόμου αυτού).

.....
7. Με την παρ.6 του ίδιου άρθρου, ορίζεται ότι η φορολογική απόσβεση ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου αρχίζει από τον επόμενο μήνα εντός του οποίου χρησιμοποιείται ή τίθεται σε υπηρεσία από τον φορολογούμενο κατ' αναλογία με τους συντελεστές της παραγράφου 4 και όχι από το μήνα που αυτό άρχισε να χρησιμοποιείται ή να λειτουργεί.

Σε περίπτωση πώλησης του παγίου πριν την ολοσχερή απόσβεσή του, διενεργούνται αποσβέσεις μέχρι και τον τελευταίο μήνα που χρησιμοποιήθηκε, χωρίς να ενδιαφέρει ο αριθμός των ημερών που χρησιμοποιήθηκε τον μήνα αυτό.

Σημειώνεται ότι όσον αφορά στα πάγια περιουσιακά στοιχεία τα οποία δεν χρησιμοποιούνται παραγωγικά για τις ανάγκες της βασικής επαγγελματικής δραστηριότητας της επιχείρησης, ούτε και για τις τυχόν παρεπόμενες ασχολίες της, δηλαδή εκείνα τα οποία έχουν τεθεί εκτός εκμετάλλευσης (ή σε αδράνεια), γι' αυτά και για το χρονικό διάστημα που είναι εκτός εκμετάλλευσης δεν θα υπολογίζονται φορολογικές αποσβέσεις, δεδομένου ότι δεν μπορεί να δικαιολογηθεί απόσβεση αυτών λόγω μη ύπαρξης λειτουργικής φθοράς τους. Κατά τον χρόνο που θα αρχίσει πάλι η παραγωγική τους λειτουργία, συνεχίζουν να διενεργούνται οι φορολογικές αποσβέσεις έως την πλήρη απόσβεσή τους.

Ειδικά στα πάγια τα οποία λόγω της παραγωγικής διαδικασίας λειτουργούν περιοδικά, δηλαδή για μεγάλα χρονικά διαστήματα διακόπτεται η λειτουργία τους, ανάλογα με τα δημιουργούμενα αποθέματα και επανατίθενται σε λειτουργία όταν η αγορά απορροφήσει τα αποθέματα αυτά, οι φορολογικές αποσβέσεις υπολογίζονται κανονικά, επειδή τα μηχανήματα αυτά κατά το χρόνο διακοπής της λειτουργίας τους είναι συνδεδεμένα στο χώρο τους και πάντα σε ετοιμότητα να λειτουργήσουν.

Τέλος, για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία των επιχειρήσεων που λειτουργούν εποχιακά, δηλαδή των επιχειρήσεων που λειτουργούν συγκεκριμένους μήνες κάθε φορολογικού έτους (π.χ. ξενοδοχειακές, τυποποίησης αγροτικών προϊόντων, κ.λπ.), θα υπολογίζονται φορολογικές αποσβέσεις για όλους τους μήνες του φορολογικού έτους, δεδομένου ότι η μη χρησιμοποίηση αυτών των παγίων για όλους τους μήνες του φορολογικού έτους οφείλεται στον τρόπο λειτουργίας τους και δεν είναι επιλογή των επιχειρήσεων.

Επειδή με τη διατάξεις της ΠΟΛ. 1069/23-3-2015: Φορολόγηση του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του νέου Κ.Φ.Ε. (άρθρα 39 & 40 Ν.4172/2013).

Για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 39 σε συνδυασμό και με το άρθρο 40 του Ν.4172/2013, σχετικά με τη φορολόγηση του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία, σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες:

Ο όρος «εισόδημα από ακίνητη περιουσία» σημαίνει το εισόδημα, σε χρήμα ή σε είδος, που προκύπτει από την εκμίσθωση ή την ιδιοχρησιμοποίηση ή τη δωρεάν παραχώρηση χρήσης γης και ακινήτων.

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 39 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι το εισόδημα αυτό προκύπτει από:

α) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης γης ή ακινήτων συμπεριλαμβανομένων των κτιρίων, κατασκευών και κάθε είδους εγκαταστάσεων και εξοπλισμού τους.

β) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης μεταλλείων, λατομείων, δασικών και αγροτικών εκτάσεων στις οποίες περιλαμβάνονται λιβάδια, καλλιεργήσιμες γαίες, βοσκήσιμες γαίες, καθώς και κάθε είδους κατασκευές ή εγκαταστάσεις που είναι στην επιφάνεια του εδάφους ή κάτω από αυτή, όπως τα ιχθυοτροφεία, οι λίμνες, οι δεξαμενές, οι πηγές και τα φρέατα.

γ) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης από την παραχώρηση χώρου για την τοποθέτηση κάθε είδους διαφημιστικών επιγραφών.

δ) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης κοινόχρηστων χώρων σε ακίνητα.

.....

3. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού καθορίζονται οι δαπάνες που εκπίπτουν προκειμένου να προσδιοριστεί το καθαρό εισόδημα ακίνητης περιουσίας.

.....

5. Όσον αφορά στον προσδιορισμό του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία που αποκτούν τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα της περίπτωσης γ' του άρθρου 45, τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που χαρακτηρίζονται ως φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδος, καθώς και τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που διατηρούν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 39 και επομένως, εφαρμόζονται τα αναφερόμενα στις παραγράφους 1 και 2 της παρούσας. Στην έννοια της μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα αλλοδαπού νομικού προσώπου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, προκειμένου για την εφαρμογή των διατάξεων αυτών, περιλαμβάνονται τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που ασκούν δραστηριότητα στην Ελλάδα μέσω γραφείου, παραρτήματος, κλπ (π.χ. αλλοδαπά εκπαιδευτικά ιδρύματα που δραστηριοποιούνται στην ημεδαπή). Διευκρινίζεται, ότι στο εν λόγω εισόδημα που αποκτούν τα παραπάνω νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα περιλαμβάνεται και αυτό που τεκμαίρεται από ιδιοχρησιμοποίηση ή δωρεάν παραχώρηση χρήσης γης ή ακινήτου σε αντίθεση με τις προϊσχύσασες διατάξεις του Ν.2238/1994, με βάση τις οποίες το παραπάνω εισόδημα δεν ήταν αντικείμενο φόρου. Όσον αφορά την έκπτωση των δαπανών, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των περιπτώσεων β' και γ' της παραγράφου 3 του άρθρου 39. Δηλαδή, αν ο εκμισθωτής ή ο παραχωρών τη χρήση γης ή ακινήτου είναι νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ή ίδρυμα (το οποίο συστήνεται με τις διατάξεις του Ν.4182/2013 ή με προεδρικό διάταγμα), εκπίπτουν οι κάθε είδους δαπάνες που αφορούν το ακίνητο, ήτοι, οι

δαπάνες επισκευής, συντήρησης, ανακαίνισης, καθώς και οι πάγιες και λειτουργικές δαπάνες του ακινήτου, όπως αυτές ορίζονται πιο πάνω στην παράγραφο 3 της παρούσας, σε ποσοστό 75% και ειδικά για το Άγιο Όρος σε ποσοστό 100%.

Επισημαίνεται, ότι στην έννοια των πάγιων και λειτουργικών δαπανών που εκπίπτουν από το ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητη περιουσία που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, περιλαμβάνονται και οι αποσβέσεις του ακινήτου, οι οποίες υπολογίζονται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 24 του Ν.4172/2013.

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω διατάξεων και οδηγιών δεν υπολογίζονται φορολογικές αποσβέσεις, για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία τα οποία δεν χρησιμοποιούνται δηλαδή για εκείνα τα οποία έχουν τεθεί εκτός εκμετάλλευσης (ή σε αδράνεια) και για το χρονικό διάστημα που είναι εκτός εκμετάλλευσης, δεδομένου ότι δεν μπορεί να δικαιολογηθεί απόσβεση αυτών λόγω μη ύπαρξης λειτουργικής φθοράς τους.

Επειδή η διενέργεια αποσβέσεων δεν πρέπει να συνδέεται με διατάξεις που αφορούν διαφορετικές περιπτώσεις όπως π.χ. των επιχειρήσεων που λειτουργούν εποχιακά, δηλαδή των επιχειρήσεων που λειτουργούν συγκεκριμένους μήνες κάθε φορολογικού έτους, ή των μηχανημάτων που λειτουργούν περιοδικά.

Επειδή με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1069/13.04.2018 “ Οδηγίες για τη συμπλήρωση και την εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων φορολογικού έτους 2017”, ορίζεται ότι:

26. Ο πίνακας 2 συμπληρώνεται υποχρεωτικά από τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα της περ.γ’ του άρθρου 45 του ν.4172/2013, καθώς και από τους Φορείς Γενικής Κυβέρνησης που αποτελούν τέτοια πρόσωπα.

Ειδικότερα, στον πίνακα 2Α αναγράφεται το συνολικό εισόδημα από ακίνητη περιουσία όπως μεταφέρεται από τον κωδικό 198 του πίνακα 3Α4, από το οποίο εκπίπτουν οι αντίστοιχες δαπάνες που αφορούν τα ακίνητα (75% ή 100%) κατά περίπτωση, με βάση τις διευκρινίσεις που έχουν δοθεί στην ΠΟΛ.1069/23.3.2015 εγκύκλιό μας, καθώς και η αντίστοιχη τεκμαρτή δαπάνη ιδιοχρησιμοποίησης στο σύνολό της. Το ποσό του κωδικού 198 στον πίνακα 3Α4 συγκρίνεται με το σύνολο των ποσών που έχουν καταχωρηθεί στο έντυπο Ε2.

Επισημαίνεται ότι σε περίπτωση που τα υπόψη νομικά πρόσωπα έχουν πραγματοποιήσει δαπάνες για ακίνητα από τα οποία δεν αποκτούν εισόδημα (π.χ. κενά) και δεδομένου ότι όλα τα έσοδα που αποκτούν θεωρούνται, με βάση τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 47 του ν.4172/2013, ως έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι δαπάνες αυτές εκπίπτουν από το μηδενικό εισόδημα από ακίνητη περιουσία με τους όρους και προϋποθέσεις της παρ.3 του άρθρου 39. Τα ανωτέρω ισχύουν και για τις δαπάνες που αφορούν ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα.

.....

Τέλος, διευκρινίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, στην έννοια των δαπανών που εκπίπτουν περιλαμβάνονται μόνο αυτές για τις οποίες βαρύνεται ο εκμισθωτής ή ο παραχωρών και όχι τυχόν

δαπάνες που βαρύνουν τον μισθωτή ή τον παραχωρησιούχο, αντίστοιχα (π.χ. δαπάνη για ηλεκτρισμό ή για νερό, κ.λπ.) (ΔΕΑΦΒ 1107041 ΕΞ 2015/6.8.2015 έγγραφό μας).

Επειδή η επικαλούμενη από το προσφεύγων Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου ΠΟΛ.1069/13.04.2018 αφορά οδηγίες για τη συμπλήρωση και την εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων φορολογικού έτους 2017.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 25/09/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του Νομικού Προσώπου Δημοσίου Δικαίου με την επωνυμία ‘.....’, ΑΦΜ

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

Ο ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ 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.