



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 20.2.19

Αριθμός απόφασης: 706

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604534

Fax : 2131604567

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 1064/12.4.2017 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. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.16 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 1.9.16) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την υπ' αριθμ. 52/12.4.17 Ημερήσια Διαταγή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

5. Το υπ' αριθμ. 1/20.7.18 έγγραφο του τμήματος Β3 της Υποδιεύθυνσης Νομικών Θεμάτων της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

6. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **30.10.18** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή α) του, β) του και γ) του- **ΑΦΜ**, κατά της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ επί της από 23.7.18 δήλωσης με επιφύλαξη φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

7. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **30.10.18** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής α) του, β) του και γ) του, 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 πάροδο άπρακτου τριμήνου από την υποβολή της από 23.7.18 δήλωσης με επιφύλαξη φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, απορρίφθηκε σιωπηρά η επιφύλαξη ως προς την υπαγωγή σε φορολογία των εξ' οικοδομών εισοδημάτων της κληρονομιάς της

Οι προσφεύγοντες με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητούν τη μη υπαγωγή σε φορολογία των εξ' οικοδομών εισοδημάτων της, 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, με την από ιδιόγραφη διαθήκη της, που δημοσιεύθηκε από το Πρωτοδικείο Αθηνών με το από 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, Με την εν λόγω διαθήκη της η άνω διαθέτις όρισε ότι μετά την ίδρυση του ανωτέρω κοινωφελούς Ιδρύματος το Ελληνικό Δημόσιο υποχρεούται να μεταβιβάσει εις αυτό, μόνον το ήμισυ εξ αδιαιρέτου του που κείται στα και ανήκε εις αυτήν, όχι όμως και τη λοιπή ακίνητη περιουσία της στην οποία περιλαμβάνονται αστικά ακίνητα, εκμισθούμενα σε διαφόρους 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 κοινωφελή 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./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 εκάστοτε, 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, ως και το ήμισυ εξ αδιαιρέτου του μη εισέτι διανεμηθέντος υπολοίπου τμήματος του εν λόγω εξ 6.000 περίπου στρεμμάτων, ως εκ του ότι το Ελληνικό Δημόσιο δεν έχει μέχρι σήμερα μεταβιβάσει το Αγρόκτημα αυτό στο ήδη συσταθέν με το από 2-7-2001 Προεδρικό Διάταγμα (ΦΕΚ θ'/16-7-2001) κοινωφελές ίδρυμα με την ονομασία, 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 κοινωφελές 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 κληρονομιά 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) κοινωφελές 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 σαυτό του εν λόγω Αγροκτήματος, όχι όμως και των λοιπών κληρονομιαίων 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 ισάρριθμες προσφυγές μας** ενώπιον του αρμοδίου Διοικητικού Πρωτοδικείου, το οποίον με αποφάσεις του μας δικαίωνε 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 αντιστοιχών 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 δεδικασμένου ότι η εις το Ελληνικό**

Δημόσιο ανήκουσα **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 καταβάλουμε 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 Ελληνικόν 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 έγγραφό της.**

..... ολόκληρη η **εξ αγροτικών και αστικών** ακινήτων κληρονομιών 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 κληρονομιών ακινήτων του **έγγραφα στοιχεία, έγινε δεκτόν ότι τα κληρονομιών αυτά ακίνητα**, ως ανήκοντα κατ' αποκλειστικήν νομήν, κατοχήν και κυρίότητα στο Ελληνικό Δημόσιο **απαλλάσσονται του Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων, (ΕΝ.Φ.Ι.Α.), γιαυτό 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, με την από με την από 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 Όρισε

δε ως εκτελεστές της ως άνω διαθήκης τους εκάστοτε, 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 φιλανθρωπικό ίδρυμα,, 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 συσταθσόμενο ίδρυμα, για τη λειτουργία τούτου, κατά τις διατάξεις της διαθήκης».

Το Δημόσιο αποδέχθηκε τη βεβαρημένη με το εν λόγω κληροδότημα κληρονομιά και εκδόθηκε σχετικώς η/7.7.1976 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών (φ./23.7.1976), ενώ, με το από 2.7.2001 προεδρικό διάταγμα (...../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 23.7.18 δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, στην οποία περιέλαβαν εισόδημα από εκμίσθωση των κληρονομιών ακινήτων, ύψους 20.685,04 €. Στη δήλωση, όμως, αυτή διατύπωσαν την/23.7.18 επιφύλαξη ότι το προαναφερόμενο εισόδημα δεν υπόκειται σε φόρο, γιατί η κληρονομιαία 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 κληρονομιαία 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,/2016 και/2017 αποφάσεις του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών για τις ένδικες χρήσεις 2005, 2006, 2010 και 2011 κρίθηκε ότι το εν λόγω

εισόδημα από την εκμίσθωση των κληρονομιαιών 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 ότι **α)** 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)** το Δημόσιο υποχρεούται να μεταβιβάσει στο συσταθέν ίδρυμα, μετά τη δημοσίευση του διατάγματος που ενέκρινε τη σύστασή του, το ακίνητο που βρίσκεται στα , **γ)** 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 κληρονομιαιάς 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)** καίτοι το προαναφερόμενο ίδρυμα συστήθηκε με το από 2.7.2001 προεδρικό διάταγμα (φ. Β'/16.7.2001), **ούτε το Δημόσιο επικαλείται ότι μεταβίβασε την κυριότητα ή την εκμετάλλευση των ακινήτων της κληρονομιαιάς 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 κληρονομιαιάς περιουσίας, κρίνει ότι κύριος της κληρονομιάς της , κατά το οικονομικό έτος 2012, ήταν το Ελληνικό Δημόσιο και, συνεπώς, το εισόδημα ύψους 65.607,30 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 2017 δεδομένου ότι τα πραγματικά περιστατικά είναι ίδια.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **30.10.18** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των α) , β) του και γ) του , την **ακύρωση** της προσβαλλόμενης σιωπηρής απόρριψης της από 23.7.18 επιφύλαξης των προσφευγόντων επί της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, τη διενέργεια νέας εκκαθάρισης και την επιστροφή του φόρου που καταβλήθηκε αχρεωστήτως στους προσφεύγοντες.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

Γ. Σταυρίδης

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.