



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 12.2.2020

Αριθμός απόφασης: 334

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) όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. Της ΠΟΛ. 1076/23.4.2018 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1456/26.4.18)

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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **1.11.19** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή α) του, β) του του, Προέδρου ε.τ. και γ) του του, Προέδρου ε.τ. ως Εκτελεστών της Διαθήκης της (Κληροδότημα – ΑΦΜ), κατά της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ επί της από 25.7.19 δήλωσης με επιφύλαξη φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **1.11.19** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής α) του, β) του του, Προέδρου ε.τ. και γ) του του, Προέδρου ε.τ. ως Εκτελεστών της Διαθήκης της (Κληροδότημα), 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 25.7.19 δήλωσης με επιφύλαξη φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, 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 κληρονομιάς της, καθώς η εν λόγω περιουσία ανήκει αποκλειστικά στο Ελληνικό Δημόσιο το οποίο απαλλάσσεται της φορολογίας προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

«Η, που πέθανε στην στις 23-9-1939, με την από 12-9-1937 ιδιόγραφη διαθήκη της, που δημοσιεύθηκε από το Πρωτοδικείο 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, Ιδρύματος με την ονομασία ".....". Με την εν λόγω διαθήκη της η άνω διαθέτης όρισε ότι μετά την ίδρυση του ανωτέρω κοινωφελούς Ιδρύματος το Ελληνικό Δημόσιο υποχρεούται να μεταβιβάσει εις αυτό, μόνον το ήμισυ εξ αδιαιρέτου του Αγροκτήματος 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 Κληροδότημα, 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. Μ. /1976 Αποφάσεως του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύθηκε στο υπ' αριθ. 119 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, ο εκάστοτε Πρόεδρος και ο εκάστοτε Πρόεδρος, 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 εκ 1.750 περίπου στρεμμάτων, ως και το ήμισυ εξ αδιαιρέτου του μη εισέτι διανεμηθέντος υπολοίπου τμήματος του εν λόγω Αγροκτήματος εκ 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 Β' 910/16-7-2001) κοινωφελές ίδρυμα με την ονομασία "....., β) ότι με την διαθήκη της αυτή η άνω διαθέτης δεν συνέστησε η ίδια Ίδρυμα αλλ' επιφόρτισε 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 Αγροκτήματος της περιφέρειας, 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' 910/16-7-2001) 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 κληρονομιαία 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, οι οποίες κατέστησαν αμετάκλητες με τις υπ' αριθ./1996 και/1996 αποφάσεις, 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 σ' αυτό 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 τιοιούτου είδους φόρων.

..... Δεδομένου ότι ο Προϊστάμενος της Α' Δ.Ο.Υ Αθηνών εξακολούθησε 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 οποίο με αποφάσεις του μας δικάωνε πλήρως. Οι αποφάσεις αυτές κατέστησαν τελεσίδικες με τις επακολουθήσασες **υπ' αριθ./2005,/2005/2014 αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου, οι οποίες κατέστησαν αμετάκλητες, λόγω μη ασκήσεως κατ' αυτών αιτήσεων αναίρεσως ενώπιον του Σ.τ.Ε.** Πλέον των ανωτέρω αποφάσεων επί αντιστοίχων προσφυγών μας εξεδόθησαν υπό του Διοικητικού Πρωτοδικείου και οι υπ' αριθ./2014,/2014 και/2016 αποφάσεις, οι οποίες είναι απόλυτα ευθυγραμμισμένες με την ανωτέρω νομολογία του Διοικητικού Εφετείου Με όλες αυτές τις δικαστικές αποφάσεις **εκρίθη μετά δυνάμews δεδicaσμένου** ότι η εις το Ελληνικό Δημόσιο ανήκουσα **Κληρονομιαία 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 καταβάλουμε κανένα φόρο. Καταβάλαμε μόνο το τέλος χαρτοσήμου, το οποίο επλήρωσαν οι μισθωτές των κληρονομιών ακινήτων και το οποίο εισπράξαμε από αυτούς για λογαριασμό του Ελληνικού Δημοσίου.

Επισημαίνουμε ότι με **το υπ' αριθ. πρωτ./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 οποίο και έπραξε η ως άνω 11η Διεύθυνση Εθνικών Κληροδοτημάτων, **αποστείλασα σ' εμάς το υπ' αριθ. πρωτ./...../...../1999 έγγραφό της.**

....Ακολουθως, κατά της μεν σιωπηράς απορρίψεως της επιφυλάξεώς μας, την οποία υποβάλαμε με την δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, ασκήσαμε την υπ' αριθ. πρωτ./2017 ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών, της δε σιωπηράς απορρίψεως της επιφυλάξεώς μας, την οποίαν υποβάλαμε με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, ασκήσαμε την υπ' αριθ. πρωτ./2018 ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών....

..... Επί της μεν ενδικοφανούς προσφυγής μας που αφορούσε **το φορολογικό έτος 2016 εκδόθηκε η υπ' αριθ./2018 απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) της ΑΑΔΕ,** της δε ενδικοφανούς προσφυγής μας που αφορούσε **το φορολογικό έτος 2017 εκδόθηκε η υπ' αριθ./2019 απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) της ΑΑΔΕ, η οποία έκανε εξ' ολοκλήρου δεκτές τις ανωτέρω ενδικοφανείς προσφυγές μας...**

.....Ολόκληρη η **εξ αγροτικών και αστικών ακινήτων κληρονομιαία 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

κληρονομιαίων ακινήτων του **έγγραφα στοιχεία, έγινε δεκτόν ότι τα κληρονομιαία 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. 6' 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 «.....» των , με σκοπό την αυτοτελή περίθαλψη, αρωγή και εκπαίδευση των κωφάλαλων. Όρισε δε ως εκτελεστές της ως άνω διαθήκης τους εκάστοτε και Προέδρους και , οι οποίοι θα αποτελούν και τη διοίκηση του νομικού προσώπου του ιδρύματος.

Με την/1990 απόφαση του Εφετείου - 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, εκπαιδύοντας 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 , κρίθηκε ότι η αληθινή βούληση της διαθέτιδος ως προς τις εξουσίες των εκτελεστών της διαθήκης επί των κληρονομιαίων 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 κληρονομιαίων περιουσιακών στοιχείων, τα οποία υποχρεούται το Ελληνικό Δημόσιο να μεταβιβάσει εις το συσταθισμένο 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 Μ./1976 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών (φ. Δ' 119/23.7.1976), ενώ, με το από 2.7.2001 προεδρικό διάταγμα (φ. Β' 910/16.7.2001) συστήθηκε κοινωφελές ίδρυμα με την ονομασία «.....».

Ακολουθώντας, οι προσφεύγοντες, ως εκτελεστές της διαθήκης, υπέβαλαν στη Δ.Ο.Υ Α' Αθηνών την από 25.7.19 δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, στην οποία δηλώθηκαν φορολογητέα κέρδη ύψους 20.318,91 €, ήτοι εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων ύψους 19.118,91 € (κωδ. 200) και εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση ακινήτων ύψους 1.200,00 € (κωδ. 210). Όμως, επί της δήλωσης αυτής διατύπωσαν την/19 επιφύλαξη ότι το εισόδημα από την εκμίσθωση των κληρονομιαίων ακινήτων 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 ήμισυ εξ αδιαιρέτου του Αγροκτήματος, για την ανέγερση και λειτουργία 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 τεκμαίρομενη απόρριψη της εν λόγω επιφύλαξης.

Επειδή, με τις υπ' αριθμ./2003,/2005,/2005 και/2014 αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου 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 για τις ένδικες χρήσεις 2005, 2006, 2010 και 2011 κρίθηκε ότι το εν λόγω εισόδημα από την εκμίσθωση των κληρονομιαίων 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 (οι οποίες κατέστησαν αμετάκλητες μετά την έκδοση των και/1996 αποφάσεων), εγκατέστησε το Δημόσιο γενικό της κληρονόμο σε όλη την κινητή και ακίνητη περιουσία της με την υποχρέωση ιδρύσεως φιланθρωπικού 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 κληρονομιάς περιουσίας που έχει ταχθεί για κοινωνική σκοπό και διαχειρίζονται αυτήν και, ειδικότερα, εκμισθώνουν τα κληρονομιά 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' 910/16.7.2001), **ούτε το Δημόσιο επικαλείται ότι μεταβίβασε την κυριότητα ή την εκμετάλλευση των ακινήτων της κληρονομιάς 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 κληρονομιάς 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 κληρονομιά 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). [...]». Με την αρ. /2018 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών απορρίφθηκε η από 20.11.17 έφεση του Ελληνικού Δημοσίου κατά της ανωτέρω /2017 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου για τους ως άνω λόγους. Με τις αρ. /2018 & /2019 αποφάσεις του Διοικητικού Πρωτοδικείου έγιναν δεκτές οι σχετικές προσφυγές των προσφευγόντων και για τις χρήσεις 2012 και 2013, αντιστοίχως, με το ίδιο ως άνω σκεπτικό.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, το σκεπτικό των δικαστικών αποφάσεων που προαναφέρθηκαν ισχύει και για το υπό κρίση φορολογικό έτος 2018 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 **1.11.19** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των α), β) του του, ε.τ. και γ) του του, Προέδρου ε.τ. ως Εκτελεστών της Διαθήκης της (..... – ΑΦΜ), την **ακύρωση** της προσβαλλόμενης σιωπηρής απόρριψης της από 25.7.19 επιφύλαξης των προσφευγόντων επί της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, 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
Η ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΡΙΑ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1**

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

ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ ΔΗΜΗΤΡΙΑΔΟΥ

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.