



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 06/03/2020

Αριθμός απόφασης: 511

**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 07/11/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του (Ν.Π.Ι.Δ.) με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, με έδρα την, οδός, κατά της τεκμαιρόμενης

αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών στη με αριθμ. πρωτ./2019 επιφύλαξη σχετικά με αριθμ./2019 δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών.

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

Επί της από 07/11/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του (Ν.Π.Ι.Δ.) με την επωνυμία «.....», 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Το προσφεύγων, υπέβαλε την 16/07/2019 ηλεκτρονικά τη με αριθμ./2019 δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 και ακολούθως στη Δ' Δ.Ο.Υ Αθηνών τη με αριθμ. πρωτ./2019 ρητή επιφύλαξη των παρ. 1 και 2 του άρθρου 20 του ν. 4174/2013, με την οποία ζητά κατά την εκκαθάριση της εν λόγω δήλωσης να συμπεριληφθούν στις εκπτώσεις από το φορολογητέο εισόδημα από την εκμίσθωση των ακινήτων και οι δαπάνες εκπλήρωσης των κοινωνικών σκοπών του, η οποία όμως απορρίφθηκε σιωπηρά από τον Προϊστάμενο της Δ' Δ.Ο.Υ Αθηνών καθόσον παρήλθε άπρακτη η προθεσμία των 90 ημερών από την υποβολή της, σύμφωνα με το άρθρο 20 παρ. 1 του ν. 4174/2013.

Το προσφεύγον, βασιζόμενο στις διατάξεις του άρθρου 39 παρ. 3 περ. β' του ν. 4172/2013, ισχυρίζεται ότι εσφαλμένως η εγκύκλιος ΠΟΛ. 1069/2015 περιόρισε τις εκπιπόμενες από το φορολογητέο εισόδημα από ακίνητη περιουσία δαπάνες των κοινωνικών ιδρυμάτων, ήτοι εσφαλμένως αποκλείει την έκπτωση από το εισόδημα από ακίνητη περιουσία κατά 75% α) των δαπανών των μη αποφερόντων εισόδημα ακινήτων και β) των δαπανών εκπλήρωσης σκοπού των κοινωνικών ιδρυμάτων.

Ενόψει των ανωτέρω, το προσφεύγον προσδιορίζει το φόρο που προκύπτει από τα εισοδήματα του φορολογικού έτους 2018 (με την έκπτωση των δαπανών εκπλήρωσης του σκοπού), στο ποσό των 518.824,08 ευρώ (259.412,04 ευρώ κύριος φόρος + 259.412,04 προκαταβολή φόρου) και όχι στο ποσό των 1.176.531,80 ευρώ (588.265,90 ευρώ κύριος φόρος + 588.265,90 ευρώ προκαταβολή φόρου), ήτοι αιτείται με την υπό κρίση προσφυγή του να βεβαιωθεί συνολικός φόρος λιγότερος κατά 657.707,72 ευρώ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- Υπάρχει ευθεία αντίθεση μεταξύ της παρ. 3β του άρθρου 39 του ν. 4172/2013 και της εφαρμοσθείσας κατά την εκκαθάριση οδηγίας της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων ΠΟΛ. 1069/2015 Εγκυκλίου και πρόσθετες διευκρινήσεις ΔΕΑΦΒ 1087089 ΕΞ 2015/ 25-6-2015, η οποία

είναι απαράδεκτως κανονιστική και προβαίνει σε contra legem ερμηνεία του νόμου, ο οποίος άλλωστε κατά το είναι σαφής και πλήρης.

- Τα, με τις δαπάνες εκπλήρωσης του σκοπού που πραγματοποιούν, συνεισφέρουν άμεσα στα Δημόσια βάρη, εκπληρώνοντας έτσι τη σχετική συνταγματική τους υποχρέωση. Τυχόν μη αναγνώριση προς έκπτωση των δαπανών εκπλήρωσης του σκοπού τους θα οδηγούσε στο άτοπο και άδικο αποτέλεσμα να καταβάλλουν φόρο επί των ποσών που άμεσα συνεισφέρουν.
- Η πρόθεση του νομοθέτη, όπως φαίνεται από το αρχικό σχέδιο του ν. 4172/2013 και το τελικό ψηφισθέν, είναι, για το εισόδημα από ακίνητα που αποκτούν, να εκπίπτουν «οι κάθε είδους δαπάνες».
- Οι δαπάνες εκπλήρωσης σκοπού των αποτελούν αναμφισβότως έξοδα προς «το συμφέρον» τους, αντιστοιχούν σε πραγματικές συναλλαγές και εγγράφονται στα βιβλία τους και πρέπει να αναγνωρίζονται προς έκπτωση από το εισόδημά τους

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 5 της ΠΟΛ. 1069/2015 Εγκυκλίου** ορίστηκε ότι «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 η εγκύκλιος είναι πράξη της Διοίκησης, η οποία εξαντλεί τη δεσμευτική της ισχύ μέσα στο πλαίσιο της Διοίκησης.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της **παραγράφου 2 του άρθρου 9 του ν. 4174/13** οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή τροποποιηθούν, λόγω αλλαγής της νομοθεσίας.

Επειδή η εξέταση των προβαλλόμενων στην προσφυγή λόγων που αναφέρονται στην νομιμότητα της ΠΟΛ. 1069/2015 και την συνταγματικότητα των διατάξεων αυτών, δεν αποτελεί αντικείμενο ελέγχου της υπηρεσίας μας, αλλά ακυρωτική διαφορά υπαγόμενη στην αρμοδιότητα του Συμβουλίου της Επικρατείας (βλ. ΣτΕ 818/2010 σε συνδυασμό με ΣτΕ 2334-2337/2016 επταμ.)

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία 07/11/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του (Ν.Π.Ι.Δ.) με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Χρεωστικό υπόλοιπο δήλωσης φορολογικού έτους 2018: 750.925,33 ευρώ

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 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.