



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 25.02.2022

Αριθμός απόφασης: 631

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

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 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. 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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **04.11.2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του Κοινωφελούς Ιδρύματος (Ν.Π.Ι.Δ.) με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., με έδρα στην, οδός και αρ., κατά της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών στη με αριθ. πρωτ. /2021 επιφύλαξη σχετικά με αριθμ. /2021 δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2020, 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 **04.11.2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του Κοινωφελούς Ιδρύματος (Ν.Π.Ι.Δ.) με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., 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 Κοινωφελές Ίδρυμα, υπέβαλε την 26.07.2021 ηλεκτρονικά τη με αριθ. /2021 δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 και ακολούθως στη Δ' Δ.Ο.Υ Αθηνών τη με αριθ. πρωτ. /2021 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 κοινωφελών 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 Κοινωφελές Ίδρυμα, 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 κοινωφελών 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 κοινωφελών ιδρυμάτων.

Ενόψει των ανωτέρω, το προσφεύγον Κοινωφελές Ίδρυμα προσδιορίζει το φόρο που προκύπτει από τα εισοδήματα του φορολογικού έτους 2020 (με την έκπτωση των δαπανών εκπλήρωσης του σκοπού), στο ποσό των 618.564,67 ευρώ (363.861,57 ευρώ κύριος φόρος + 254.703,10 ευρώ προκαταβολή φόρου) και όχι στο ποσό των 1.113.783,65 ευρώ (655.166,85 ευρώ κύριος φόρος + 458.616,80 ευρώ προκαταβολή φόρου), ήτοι αιτείται με την υπό κρίση προσφυγή του να βεβαιωθεί συνολικός φόρος λιγότερος κατά 495.218,98 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 απαραδέκτως κανονιστική και προβαίνει σε *contra legem* ερμηνεία του νόμου, ο οποίος άλλωστε κατά το προσφεύγον ίδρυμα είναι σαφής και πλήρης.
- Τα κοινωφελή ιδρύματα, 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 τα ιδρύματα, να εκπίπτουν «οι κάθε είδους δαπάνες».

- Οι δαπάνες εκπλήρωσης σκοπού των κοινωφελών ιδρυμάτων αποτελούν αναμφιβόλως 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 του άρθρου 39 του ν. 4172/2013, όπως ίσχυε για το κρινόμενο φορολογικό έτος 2020:

«1. 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.

Ειδικότερα 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.

2. Το εισόδημα σε είδος αποτιμάται στην αγοραία αξία. Το εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση ή δωρεάν παραχώρηση τεκμαίρεται ότι συνίσταται στο τρία τοις εκατό (3%) της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου. Κατ' εξαίρεση, το τεκμαρτό εισόδημα του προηγούμενου εδαφίου που αφορά δωρεάν παραχώρηση κατοικίας μέχρι διακόσια τετραγωνικά μέτρα (200 τ.μ.), προκειμένου να χρησιμοποιηθεί ως κύρια κατοικία προς ανιόντες ή κατιόντες, καθώς και το τεκμαρτό εισόδημα που προκύπτει από τη δωρεάν παραχώρηση της χρήσης ακινήτων στο Ελληνικό Δημόσιο ή σε νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου απαλλάσσονται από το φόρο.

Ειδικά για τους ασκούντες ατομική αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα δεν υπολογίζεται τεκμαρτό εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση ή δωρεάν παραχώρηση προς ανιόντες, κατιόντες και συζύγους, αγροτικών εκτάσεων στις οποίες περιλαμβάνονται λιβάδια, καλλιεργήσιμες γαίες, βοσκήσιμες γαίες, και κάθε είδους κατασκευές ή εγκαταστάσεις που χρησιμοποιούνται για την άσκηση της δραστηριότητας αυτής.

3. Οι ακόλουθες δαπάνες εκπίπτουν με τις παρακάτω προϋποθέσεις:

α) Αν ο εκμισθωτής ή ο παραχωρών είναι φυσικό πρόσωπο εκπίπτει ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%) για δαπάνες επισκευής, συντήρησης, ανακαίνισης ή άλλες πάγιες και λειτουργικές δαπάνες του ακινήτου.

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 και τις Ιερές Μονές αυτού, το ποσοστό της έκπτωσης για τις κάθε είδους δαπάνες, ανεξαρτήτως με το αν συνδέονται με την εκμετάλλευση συγκεκριμένου ακινήτου ή της εν γένει ακίνητης περιουσίας τους, ανέρχεται σε ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%).

γ) Αν ο εκμισθωτής ή ο παραχωρών είναι νομικό πρόσωπο ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα εκπίπτουν σε ποσοστό εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%), οι δαπάνες επισκευής, συντήρησης, ανακαίνισης, καθώς και οι πάγιες και λειτουργικές δαπάνες.

δ) Το μίσθωμα που καταβάλλεται στις περιπτώσεις υπεκμίσθωσης.

ε) Οι δαπάνες αντιπλημμυρικών έργων και έργων αποξήρανσης ελών σε ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%).

στ) Το ποσό της αποζημίωσης που καταβάλλει, βάσει νόμου, ο εκμισθωτής στο μισθωτή για τη λύση της μισθωτικής σχέσης του ακινήτου.»

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 Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **04.11.2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του Κοινωφελούς Ιδρύματος (Ν.Π.Ι.Δ.) με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου Κοινωφελούς Ιδρύματος – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Χρεωστικό υπόλοιπο δήλωσης φορολογικού έτους 2020: **1.043.442,04 ευρώ**

Ακριβές Αντίγραφο

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

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

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.