



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 20/06/2022

Αριθμός απόφασης: 2352

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604553
E-mail : ded.ath@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. Του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.
 - β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)*»
 - 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 της Προϊσταμένης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **01/03/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του κοινωφελούς ιδρύματος με την επωνυμία, ΑΦΜ, με έδρα στην, οδός, κατά της υπ' αριθμ. /**2022** Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ.
5. Την ως άνω πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία Έκθεση Ελέγχου.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **01/03/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του κοινωφελούς ιδρύματος 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμ./2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, φορολογικού έτους 2019, μειώθηκε το ποσό του προς επιστροφή φόρου εισοδήματος του προσφεύγοντος κατά ποσό 9.394,90 € και επιβλήθηκε πρόστιμο του άρθρου 58 του Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) λόγω ανακρίβειας ποσού 2.348,73 €.

Η ως άνω πράξη εδράζεται επί της από 20/01/2022 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Γραφείου Φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ (αριθμός εντολής/2020).

Το προσφεύγον, το οποίο αποτελεί μη κερδοσκοπικό ίδρυμα, υπέβαλε την υπ' αριθμόν/2020 3η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 (είχαν προηγηθεί η υπ' αριθμόν/2020 αρχική δήλωση, η υπ' αριθμόν/2020 1η τροποποιητική δήλωση και η υπ' αριθμόν/2020 2η τροποποιητική δήλωση), από την οποία προέκυψε πιστωτικό υπόλοιπο προς επιστροφή ύψους **39.732,38 €**. Προκειμένου να ερευνηθεί εάν συντρέχουν οι οριζόμενες από τον Ν.4172/2013 προϋποθέσεις επιστροφής του εν λόγω πιστωτικού υπολοίπου, εκδόθηκε η υπ' αριθμόν/2020 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου γραφείου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ. Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε διαπιστώθηκαν, μεταξύ άλλων, μη εκπιπόμενες δαπάνες που αφορούν δωρεές, συνολικού ύψους 159.060,00 €.

Το προσφεύγον με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι θα πρέπει να αναγνωριστούν οι δαπάνες δωρεών που πραγματοποίησε, δεδομένου ότι αποτελεί ιδιαίτερο πραγματικό γεγονός, το ότι οι δωρεές και χορηγίες από το Ίδρυμα δεν πραγματοποιούνται από πόρους που προέρχονται από τυχόν άλλες πηγές ή από τα τυχόν συσσωρευμένα κεφάλαιά του, αλλά απορρέουν κάθε χρόνο αμιγώς από τα έσοδα που προκύπτουν από τόκους καταθέσεων. Τυχόν διαφορετική θεώρηση καταλήγει σε άτοπα και ανεπιεική αποτελέσματα, καθ' όσον δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση η δαπάνη εκείνη, προς εκπλήρωση ακριβώς της οποίας πραγματοποιείται το έσοδο.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν.4172/2013, όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος:

«Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

- α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της,
- β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,
- γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά».

Επειδή με το υπ' αριθμόν ΔΕΑΦ Β' 1087089 ΕΞ 2015/25.6.2015 έγγραφο της ΓΓΔΕ διευκρινίστηκε ότι:

«Με αφορμή ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με την ΠΟΛ.1069/23.3.2015 εγκύκλιο διευκρινίσθηκε, μεταξύ άλλων, ότι κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα της περ. γ' του άρθρου 45 του ν.4172/2013 και όσον αφορά στην έκπτωση των δαπανών, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των περ. β' και γ' της παρ. 3 του άρθρου 39. Δηλαδή, εκπίπτουν οι κάθε είδους δαπάνες που αφορούν το ακίνητο, ήτοι, οι δαπάνες επισκευής, συντήρησης, ανακαίνισης, καθώς και οι πάγιες και λειτουργικές δαπάνες του ακινήτου, σε ποσοστό 75% και ειδικά για το Άγιο Όρος σε ποσοστό 100%.

2. Στην έννοια των δαπανών που αφορούν το ακίνητο περιλαμβάνεται και ο ΕΝΦΙΑ, ο οποίος υπόκειται στον ως άνω περιορισμό ως προς την έκπτωσή του από το εισόδημα από ακίνητη περιουσία.

3. Με την ΠΟΛ.1113/2.6.2015 εγκύκλιο διευκρινίσθηκε, μεταξύ άλλων, ότι κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος των πιο πάνω νομικών προσώπων και όσον αφορά στις δαπάνες που αυτά πραγματοποιούν, γίνεται διάκριση ανάλογα με το αν αυτές αφορούν στην επιχειρηματική τους δραστηριότητα ή στην επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους. Το μέρος εκείνων των δαπανών που αφορούν σε επιχειρηματική δραστηριότητα εκπίπτει προκειμένου για τον προσδιορισμό του εισοδήματος αυτού, με την επιφύλαξη των άρθρων 22 και 23. Αντίθετα, δεν εκπίπτουν δαπάνες που αφορούν έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους, τα οποία δεν αποτελούν αντικείμενο φόρου. Περαιτέρω, σε περίπτωση που υπάρχουν δαπάνες που είναι κοινές, δηλαδή μπορούν να συμβάλλουν στη δημιουργία τόσο εισοδήματος υπαγόμενου σε φόρο όσο και εισοδήματος μη υπαγόμενου σε φόρο, τότε οι δαπάνες αυτές επιμερίζονται κατά την αναλογία των αντίστοιχων εσόδων.

4. Ενόψει των ανωτέρω και προς διευκρίνιση των πιο πάνω αναφερομένων, με την παρούσα παραθέτουμε το ακόλουθο παράδειγμα:

Έστω ότι ένα νομικό πρόσωπο μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα έχει έσοδα από ακίνητη περιουσία 10.000 ευρώ, έσοδα από τόκους καταθέσεων 15.000 ευρώ και έσοδα πραγματοποιούμενα κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού του 5.000 ευρώ (συνδρομές, εισφορές, κλπ.), τα οποία δεν αποτελούν αντικείμενο φόρου. Παράλληλα, έχει πραγματοποιήσει δαπάνες ύψους 19.000 ευρώ μέσα στο φορολογικό έτος, εκ των οποίων 6.000 ευρώ αφορούν το ακίνητο (επισκευή, συντήρηση, ασφάλιστρα, αποσβέσεις, κλπ.), 10.000 ευρώ κοινές δαπάνες (πάγιες και λειτουργικές π.χ. μισθοδοσία) που συμβάλλουν στη δημιουργία τόσο εισοδήματος υπαγόμενου σε φόρο όσο και εισοδήματος μη υπαγόμενου σε φόρο και 3.000 ευρώ δαπάνες που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού του (χορήγηση υποτροφιών και δωρεών, κλπ.).

Με βάση τα αναφερόμενα πιο πάνω, ο προσδιορισμός του εισοδήματος του εν λόγω νομικού προσώπου γίνεται ως εξής:

Όσον αφορά στις δαπάνες που αφορούν το ακίνητο, αυτές εκπίπτουν σε ποσοστό 75% από το εισόδημα από ακίνητη περιουσία, ήτοι 4.500 ευρώ ($6.000 \times 75\%$) (Πίνακας 2Α του εντύπου Ν), ενώ το υπόλοιπο ποσό των πιο πάνω δαπανών (1.500 ευρώ) δεν εκπίπτει από τα λοιπά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του νομικού προσώπου. Οι κοινές δαπάνες εκπίπτουν μόνο κατά το μέρος που αναλογούν στο εισόδημα που είναι υπαγόμενο σε φορολογία, ήτοι 8.333,33 ευρώ ($10.000 \times 25.000/30.000$). Περαιτέρω, από τις εκπιπόμενες αυτές δαπάνες, ποσό 3.333,33 ευρώ ($8.333,33 \times 10.000/25.000$) αναλογεί στο εισόδημα από ακίνητη περιουσία (Πίνακας 2Α του εντύπου Ν), το οποίο υπόκειται στον περιορισμό του 75%, ενώ το υπόλοιπο ποσό των 5.000 ευρώ αφορά στο εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα (τόκους καταθέσεων) (Πίνακας 2Β του εντύπου Ν).

Με βάση τα αναφερόμενα πιο πάνω, το καθαρό φορολογητέο εισόδημα του εν λόγω νομικού προσώπου προσδιορίζεται ως ακολούθως:

καθαρό εισόδημα από ακίνητη περιουσία: $10.000 - [(6.000 + 3.333,33) \times 75\%] = 3.000$ ευρώ
και καθαρό εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα: $15.000 - 5.000 = 10.000$ ευρώ.

Σε κάθε περίπτωση είναι θέμα πραγματικό (ελέγχου) ο προσδιορισμός των κοινών δαπανών που εκπίπτουν από το εισόδημα από ακίνητα, λαμβάνοντας υπόψη και τις διατάξεις του άρθρου 39, παρ.3, και την ΠΟΛ.1069/23.3.2015.

5. Τέλος, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού του νομικού προσώπου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα **δεν εκπίπτουν σε καμία περίπτωση** από το σύνολο των εσόδων του από επιχειρηματική δραστηριότητα, **ανεξάρτητα αν αυτό αποκτά έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού του ή όχι**».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 9, παρ. 2 του Ν.4174/2013 «Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν. Η τυχόν μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης δεν ισχύει αναδρομικά σε περίπτωση που συνεπάγεται τη χειροτέρευση της θέσης των φορολογουμένων».

Επειδή η Δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26, παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95, παρ. 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, ΣτΕ 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή εν προκειμένω, οι δαπάνες των δωρεών που πραγματοποίησε το προσφεύγον δεν εκπίπτουν σε κάθε περίπτωση, ανεξαρτήτως του είδους των εσόδων του.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **01/03/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του κοινωφελούς ιδρύματος με την επωνυμία, ΑΦΜ και την επικύρωση της υπ' αριθμ. /2022 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ.

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

Ανάλυση	Ποσό (€)
Διαφορά φόρου (ποσού προς επιστροφή)	9.394,90
	2.348,73
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας (*)	(*)
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	11.743,63

(*) Σημειώνεται ότι το πρόστιμο επιβλήθηκε, δεδομένου ότι το προσφεύγον είχε εισπράξει το ποσό της ανωτέρω διαφοράς χωρίς να το δικαιούται.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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.