



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 17.1.2020
Αριθμός απόφασης: 91

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604534

ΦΑΞ : 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. Την με ημερομηνία κατάθεσης **20.9.19** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του Νομικού Προσώπου Ιδιωτικού Δικαίου με την επωνυμία '.....', ΑΦΜ, με έδρα, οδός, κατά της από 24.7.19 εκκαθάρισης φόρου εισοδήματος (και προσδιορισμού προκαταβολής φόρου εισοδήματος) βάσει της υπ' αριθμ./2019 υποβληθείσας, στη Δ.Ο.Υ. Ψυχικού, δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων άρθρου 45 ν. 4172/2013, φορολογικού έτους 2018 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την πράξη άμεσου προσδιορισμού φόρου βάσει της υπ' αριθμ./2019 υποβληθείσας, στη Δ.Ο.Υ. Ψυχικού, δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων άρθρου 45 ν. 4172/2013, φορολογικού έτους 2018, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Χολαργού.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 20.9.19 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του Νομικού Προσώπου Ιδιωτικού Δικαίου με την επωνυμία '.....', 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:

Από τον άμεσο προσδιορισμό φόρου, βάσει των διατάξεων του άρθρου 31 του Ν 4174/2013, που διενεργήθηκε κατόπιν υποβολής, από το προσφεύγον Νομικό Πρόσωπο Ιδιωτικού Δικαίου στη Δ.Ο.Υ. Ψυχικού, της με αρ. καταχώρισης/2019 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων άρθρου 45 ν. 4172/2013, φορολογικού έτους 2018, προέκυψε πιστωτικό ποσό για συμψηφισμό ύψους 65.707,70 €, πλέον προκαταβολή φόρου τρέχοντος φορολογικού έτους ποσού 220.432,47 €, πλέον τέλη χαρτοσήμου στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων 27.276,49 €, πλέον εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου ποσού 5.455,30 €, ήτοι συνολικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση ύψους 187.456,56 €, το οποίο βεβαιώθηκε την 24.7.19 (Α.Χ.Κ./2019, Α.Τ.Β./2019). Η ως άνω δήλωση υποβλήθηκε με επιφύλαξη, για την οποία υποβλήθηκε η αρ./19 δήλωση επιφύλαξης, με την οποία το προσφεύγων νομικό πρόσωπο αμφισβητούσε τη συνταγματικότητα των διατάξεων του άρθρου 2 παρ. δ' του ν. 4172/2013, του άρθρου 3 παρ. δ' του ν. 4174/2013, και των άρθρων 39, 44, 45, 47 του ν. 4172/2013.

Το ως άνω προσφεύγον Νομικό Πρόσωπο Ιδιωτικού Δικαίου, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της πράξης άμεσου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων άρθρου 45 ν. 4172/2013 και του προσδιορισμού προκαταβολής φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, την καταβολή από το Ελληνικό Δημόσιο του ποσού του προκαταβληθέντος φόρου για το φορολογικό έτος 2018 ύψους 286.140,17 €, πλέον του ποσού του προκαταβληθέντος φόρου για το φορολογικό έτος 2019 ύψους 220.432,47€ και την εκ νέου εκκαθάριση του φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 βάσει των διατάξεων του άρθρου 6 παρ. 2 περ. δ' του ν. 3296/2004, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Με την προσβαλλόμενη πράξη, επιβλήθηκε κατ' ευθεία αντίθεση τελικώς, προς την ρητή Συνταγματική επιταγή του άρθρου 78 παρ. 1 (αρχή της νομιμότητας του φόρου), η εν προκειμένω φορολογική υποχρέωση για το φορολογικό έτος 2018 αλλά και για την προκαταβολή φόρου εισοδήματος του τρέχοντος φορολογικού έτους, ως ερειδομένη επί των ευθέως αντισυνταγματικών διατάξεων των άρθρων 2 παρ. δ', 39, 44, 45, 47 και 58 παρ 1 ν. 4172/2013 ΦΕΚ (ΦΕΚ Α' 167/23-7-2013) και 3 παρ. δ' ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/27-7-2013) και κατά το μέτρο που αυτές αναφέρονται και αφορούν στα κοινωφελή Ιδρύματα του άρθρου 108 Α.Κ και εντεύθεν στο Ίδρυμα μας και ως εκ τούτου αυτή πρέπει να ακυρωθεί και εξαφανισθεί.

2. Η διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 47 ν. 4172/2013 αποτελεί, επακόλουθο, της διατύπωσης του άρθρου 44 του ν. 4172/2013, που - σε αντίθεση προς την πραγματικότητα και την κοινή αντίληψη - εκκινεί, από την εξόχως εσφαλμένη παραδοχή (θέτοντας «κανόνα»), περί του ότι, δήθεν, όλες οι «νομικές οντότητες» πραγματοποιούν κέρδη, ενώ είναι ασφαλώς πασίγνωστο, ότι

κέρδη πραγματοποιούν μόνο οι «νομικές οντότητες» που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (π.χ εξωχώριες εταιρείες, επενδυτικά σχήματα / κεφάλαια) όχι δε και τα κοινωφελή ιδρύματα που ασκούν κοινωφελή δραστηριότητα. Συνεπώς, αυτοτελώς και ειδικώς, οι εν λόγω διατάξεις τυγχάνουν ευθέως αντισυνταγματικές και ως εκ τούτου ανεπίδεκτες εφαρμογής. Ενόψει τούτων, είναι προφανές, ότι η προσβαλλόμενη πράξη, ως ερειδόμενη επί των ως άνω ευθέως αντισυνταγματικών διατάξεων, πρέπει να ακυρωθεί και εξαφανιστεί, διότι με αυτήν παραβιάζεται το Άρθρο 4 παρ. 5 Συντάγματος και τελικώς η αρχή της νομιμότητας του επιβληθέντος φόρου κατά την έννοια της διάταξης του Άρθρου 78 του Συντάγματος.

3. Ακύρως και αντισυνταγματικώς επιβλήθηκε ο φόρος εισοδήματος σε βάρος του Ιδρύματος για το φορολογικό έτος 2018 αλλά και υπό την μορφή προκαταβολής για το τρέχον 2019 με την προσβαλλόμενη πράξη, διότι αυτή στηρίζεται σε μία αυθαίρετη ερμηνεία η οποία εισάγει στην ουσία νέα κανονιστική ρύθμιση, εκτός των ορίων - και αντίθετα προς αυτήν - της ειδικής ρύθμισης του άρθρου 45 παρ. γ' Ν. 4172/2013 «Φορολογία Εισοδήματος....» (ΦΕΚ Α' 167/23-7-2013) με την οποία εισάγεται ρητή εξαίρεση από την φορολόγηση των Ιδρυμάτων για τα «...κάθε είδους έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη εκπλήρωσης του σκοπού τους ...» διότι αυτά «...δεν αποτελούν αντικείμενο φόρου....». Ως εκ τούτων, η προσβαλλόμενη πράξη (διοικητικού) προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2018 αλλά και για το τρέχον 2019 πρέπει να ακυρωθεί και εξαφανισθεί και να επιστραφεί - διότι εχώρησε η καταβολή του αχρεωστήτως (για μη νόμιμη αιτία) το συνολικό ποσό για την αιτία αυτή.

4. Αντίθετα λοιπόν προς όλα τούτα τα αυθαιρέτως εκφερθέντα από την διοίκηση κατά την ανωτέρω αντισυνταγματική και παράνομη πρακτική, για το σύνολο της περιουσίας των κοινωφελών ιδρυμάτων (και προεχόντως της ακίνητης, όταν αυτή μάλιστα συνιστά την κύρια πηγή εσόδων όπως συμβαίνει στην περίπτωση του υπό κρίση) της οποίας η επωφελής διοίκηση και τακτική εκμετάλλευση αποτελεί την κύρια (αν όχι την μοναδική) πηγή εσόδων προς επιτέλεση του σκοπού τους, τα οποία συνεισφέρουν αποφασιστικά και συμπληρωματικά στο έργο της Πολιτείας, κατά τα αναφερθέντα ανωτέρω, επιβάλλεται η απαλλαγή της από κάθε φορολογικό βάρος και υποχρέωση, άλλως ο περιορισμός αυτών.

5. Η διάταξη του άρθρου 39 ν. 4172/2013. η κατά το μέτρο που αφορά το υπό κρίση Ίδρυμα, τυγχάνει ευθέως αντισυνταγματική και συνεπώς ανεπίδεκτη εφαρμογής, ως παραβιάζουσα κάθε αρχή της νομιμότητας του φόρου.

6. Το γεγονός της μείωσης των διατιθεμένων ποσών, εκ μέρους του, προς επιτέλεση του σκοπού του, οφείλεται αποκλειστικώς στην εκτόξευση της φορολογίας εισοδήματος που έχει επιβληθεί (γενικώς) στα (και συνακόλουθα και σε αυτό) δυνάμει των σχετικώς θεσπισθεισών διατάξεων νόμων, με την αύξηση του σχετικού συντελεστή φορολόγησης εξομοιούμενος με αυτόν που αφορά στις επιχειρήσεις που ασκούν αμιγώς κερδοσκοπική δραστηριότητα, δηλαδή αποβλέπουν στην παραγωγή κέρδους με την μορφή του περιουσιακού πλεονάσματος το οποίο στο μεγαλύτερο μέρος του είτε διαφυλάσσεται, είτε διανέμεται, είτε επενδύεται στην εταιρική δραστηριότητα για την παραγωγή νέου κέρδους. Προκύπτει ανάγλυφα και αναμφισβήτητα, το ύψος εκτόξευσης των φορολογικών βαρών που έχουν επιβληθεί γενικώς και αδιακρίτως στα «.....» - άρα και σε αυτά του άρθρου 108 Α.Κ και συνεπώς και στο υπό κρίση - με την εν προκειμένω ισχύουσα κλίμακα

φορολόγησης (με τον συντελεστή της τάξης του 29%) επί των εισοδημάτων των για το φορολογικό έτος 2018 αλλά και για τα επόμενα έτη και δη ειδικότερα για το αντίστοιχο 2019 για το οποίο, με την προσβαλλόμενη πράξη, ορίσθηκε (και καταβλήθηκε) η προκαταβολή φόρου σε ποσοστό 100% του αναλογούντος, κατά τα προβλεπόμενα στο άρθρο 71 ν. 4172/2013. Τέτοια επιβάρυνση, γενικώς και κατ' αρχήν, ακόμη και αν αυτή χωρούσε υπό την υποθετική επίκληση (των συνήθως δυσχερώς προσδιοριζόμενων) λόγων δημοσίου συμφέροντος, εντούτοις και πάλι θα παρίστατο ως ευθέως αντισυνταγματική, διότι με αυτή παραβιάζεται τελικώς το δικαίωμα της ιδιοκτησίας (που εγγυάται η διάταξη του Άρθρου 17 του Συντάγματος), η αρχή της ισότητας (Άρθρο 4 παρ. 5 Συντ.) αλλά και κάθε έννοια αναλογικότητας (η οποία επίσης αποτελεί αναγνωρισμένη και προστατευόμενη Συνταγματική αρχή - Άρθρο 25 παρ. 1 - ως και αντίστοιχη στο χώρο του διοικητικού δικαίου), κατά τα αναλυτικώς προαναφερθέντα, αν ληφθεί υπόψη ο χαρακτήρας των του άρθρου 108 Α.Κ και ειδικότερα του δικού μας, με το παγκοίνως γνωστό και από μακρού χρόνου αναγνωρισμένο έργο του το οποίο προσπαθεί να διατηρήσει τουλάχιστον σε ένα επιθυμητό επίπεδο, επιδίωξη όμως η οποία, υπό το σημερινό καθεστώς της υπερβολικής φορολογικής αφαίμαξης, τείνει να καταστεί χιμαιρική. Ακόμη και στην περίπτωση που ήθελε κριθεί ότι δικαιολογείται η επιβολή φορολόγησης των ιδρυμάτων του άρθρου 108 Α.Κ για τα εισοδήματά τους (και συνακόλουθα και του δικού μας) ακόμη και τότε, ο συντελεστής φορολόγησης των θα πρέπει να εξικνούνται μέχρι του ύψους εκείνου που δεν θα καθίσταται αδύνατη ή ιδιαιτέρως δυσχερής η προσήκουσα και κατά τρόπο επαρκή εκτέλεση του καταστατικού σκοπού των, όπως δυστυχώς συμβαίνει σήμερα εξ αιτίας της εξόχως υπέρογκης φορολογίας που έχει επιβληθεί επί των εισοδημάτων των (και όχι βεβαίως των ανύπαρκτων κερδών των) στην οποία πρέπει να συνυπολογισθεί και αυτή του ΕΝ.Φ.Ι.Α και των λοιπών φόρων ως αυτοί προσδιορίζονται στην προσβαλλόμενη πράξη.

Υπό το σημερινό δεδομένο της πλήρους εξίσωσης του φορολογικού συντελεστή (φορολογικής κλίμακας) που ισχύει για την φορολογία των με αυτόν που ισχύει για τις επιχειρήσεις που αποβλέπουν αποκλειστικά στην παραγωγή κέρδους - πέρα και ανεξάρτητα από την ευθεία αντισυνταγματικότητα που διακρίνει την εν λόγω εξίσωση, η οποία καθιστά άκυρη την προσβαλλόμενη πράξη επιβολής φόρου για το υπόψη φορολογικό έτος αλλά και τον προσδιορισμό της προκαταβολής του αντίστοιχου φόρου για το τρέχον φορολογικό έτος, αυτή η ίδια έχει ως αποτέλεσμα την αποστέρηση της δυνατότητας του προς άσκηση της αποστολής του με την επιτέλεση του σκοπού του.

Υπό τα ανωτέρω :

α.-Ο θεσπισθείς συντελεστής φορολόγησης των κοινωφελών ιδρυμάτων με την διάταξη του άρθρου 58 Ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167/23-7-2013) που ορίζεται σε ποσοστό της τάξης του 29% επί των φερομένων «κερδών» των (εσόδων στην πραγματικότητα) για τα φορολογικά έτη 2018, 2017, 2016 και 2015, ο οποίος ταυτίζεται κατά το ύψος του με τον συντελεστή φορολόγησης των «νομικών προσώπων» (=επιχειρήσεων, κερδοσκοπικών μορφωμάτων κ.λπ) των παρ. γ' των άρθρων 2 και 3 των ν. 4172/2013 και ν. 4174/2013 αντίστοιχα, παρίσταται, για όλους τους προαναφερθέντες λόγους, ως ευθέως και καταφανώς αντισυνταγματικός και ανεπίδεκτος εφαρμογής.

β.-Ο συντελεστής φορολόγησης των κοινωφελών ιδρυμάτων, με την διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 109 του Ν. 2238/1994 «Κύρωση Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος» (ΦΕΚ Α' 151/16-09-1994) όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 31 του άρθρου 9 του ν. 4110/2013, που ίσχυσε για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν κατά το φορολογικό έτος 2014 (εισοδήματα 2014) και κατά το οικονομικό έτος 2014 (εισοδήματα 2013) ύψους 26% επί των εσόδων τους, ο οποίος διαφοροποιείται προς τον τρέχοντα συντελεστή φορολόγησης κατά ποσοστό μόνο της τάξης του 3%, παρίσταται, επίσης, ως ευθέως και καταφανώς αντισυνταγματικός, κατά τα προαναφερθέντα.

γ.-Δυνάμει του άρθρου 12 παρ. 4 Ν. 3842/2010 (ΦΕΚ Α' 58/23-4-2010) για τα εισοδήματα των ετών 2010, 2011 και 2012, ο συντελεστής φορολογίας των (και εντεύθεν και του δικού μας) ορίσθηκε σε ποσοστό 20% επί τούτων. Ο αντίστοιχος δε συντελεστής Φορολόγησης κερδών των επιχειρήσεων για την ίδια χρονική περίοδο διαμορφωνόταν στα ακόλουθα ποσοστά : 24% για την χρήση του έτους 2010, 23% για την χρήση του έτους 2011 και 22% για την χρήση του έτους 2012. Η διάταξη αυτή, ως αντιβαίνουσα στο Σύνταγμα, είναι ανεπίδεκτη εφαρμογής.

δ.- Με το άρθρο 6 παρ. 2 Ν. 3296/2004 (ΦΕΚ Α' 14-12-2004), ορίσθηκε «2.Στην παράγραφο 1 του άρθρου 103 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, προστίθεται περίπτωση δ' που έχει ως εξής: «δ) Τα εισοδήματα από οικοδομές γενικά και από εκμίσθωση γαιών τα οποία αποκτούν τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα που νόμιμα έχουν συσταθεί ή συνιστώνται και τα οποία επιδιώκουν αποδεδειγμένα κοινωφελείς σκοπούς». Το δε συμπληρωθέν, με την παραπάνω) διάταξη, άρθρο 103 Κ.Φ.Ε (Ν. 2238/1994 - ΦΕΚ Α'151/19.9.1994) τιτλοφορείται ως «Απαλλαγές από το φόρο». Η δε εισαγωγική διατύπωση του έχει ως εξής : «7 Απαλλάσσονται από το φόρο :...». Συνεπώς, για τα εισοδήματα των ετών 2007 (οικονομικό έτος 2008), 2008 (οικονομικό έτος 2009) και 2009 (οικονομικό έτος 2010) τα κοινωφελή ιδρύματα του άρθρου 108 Α.Κ απαλλάσσονταν πλήρως από την υποχρέωση φορολόγησης και ειδικότερα για τα εισοδήματα τους από «οικοδομές και γενικά από εκμίσθωση γαιών», δηλαδή για τις μοναδικές κατ' ουσία πηγές εσόδων του Ιδρύματος μας. Ο αντίστοιχος συντελεστής φορολόγησης κερδών των επιχειρήσεων για την ίδια χρονική περίοδο διαμορφωνόταν στα ακόλουθα ποσοστά : Για το (οικονομικό) έτος 2008 25%, για το (οικονομικό) έτος 2009 25% και για το (οικονομικό) έτος 2010 24%. Αυτή η νομοθετική ρύθμιση, παρίσταται ως η μόνη πραγματικά συμβατή με τη φύση και τον σκοπό των του άρθρου 108 Α.Κ., όπως αυτές αναπτύχθηκαν στις προηγούμενες ενότητες της παρούσας προσφυγής και είναι η μόνη που υπακούει συνδυαστικά, στις κρίσιμες Συνταγματικές επιταγές και ειδικώς σε αυτήν του Άρθρου 109 και ως εκ τούτου πρέπει να κριθεί ως η εν προκειμένω εφαρμοστέα, ενόψει του ες αντικείμενου αποκλεισμού της εφαρμογής των επακολουθησάντων αυτήν, διατάξεων των παραπάνω νόμων, ες αιτίας της ακραίας αντισυνταγματικότητας τούτων κατά τα αναλυτικώς προεκτεθέντα.

ε.-Με το άρθρο 6 παρ. 5 Ν. 3296/2004 (ΦΕΚ Α' 253/14-12-2004). ως αυτός έχει τροποποιηθεί και ισχύει, ορίζονται, μεταξύ άλλων τα εξής : «Άρθρο 6 Φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων «5.Στο άρθρο 109 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος προστίθεται παράγραφος 2, που έχει ως εξής «2 τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα που νόμιμα έχουν συσταθεί ή συνιστώνται και τα οποία επιδιώκουν αποδεδειγμένα κοινωφελείς σκοπούς, καθώς και τα ημεδαπά κοινωφελή ιδρύματα, φορολογούνται για το οικονομικό έτος 2005 με συντελεστή δέκα

τοις εκατό (10%), ο οποίος μειώνεται σε επτά τοις εκατό (7%) για τα εισοδήματα οικονομικού έτους 2006 και σε τέσσερα τοις εκατό (4%) για τα εισοδήματα οικονομικού έτους 2007.» Ο αντίστοιχος δε συντελεστής φορολόγησης των επιχειρήσεων για την ίδια χρονική περίοδο διαμορφωνόταν στα ακόλουθα ποσοστά : Για το οικονομικό έτος 2005 35%, για το οικονομικό έτος 2006 32% και για το έτος οικονομικό έτος 2007 29%. Ακόμη λοιπόν, και κατά την μη πράγματι συντρέχουσα περίπτωση, που δεν είχε θεσπισθεί η διάταξη της μόλις προηγούμενης παραγράφου (υπό δ'), που όντως όμως, εφόσον υφίσταται, τυγχάνει η μόνη εφαρμοστέα στην προκείμενη περίπτωση ως κατ' εξοχήν συνάδουσα προς την φύση και τον σκοπό των κοινωφελών Ιδρυμάτων και είναι σύμφωνη με το Άρθρο 109 του Συντάγματος, διότι οι λοιπές και κατά την σειρά της προηγηθείσας αναφοράς αυτών, δεν μπορούν να τύχουν εφαρμογής, λόγω της έκδηλης και καταφανούς αντισυνταγματικότητας των - τότε, η μοναδική διάταξη που θα μπορούσε εν προκειμένω να εφαρμοσθεί θα ήταν είναι η εν προκειμένω αναφερόμενη, και μάλιστα κατά το σκέλος αυτής περί ορισμού φορολογικού συντελεστή στο ποσοστό του 4%, εφόσον αυτό αποτελεί το τελικώς σκοπούμενο κατά τα οριζόμενα με την εν προκειμένω διάταξη. Και τούτο, διότι, με αυτή την διάταξη, εγκαθιδρύεται μία πραγματική και ουσιαστική διαφοροποίηση του ύψους του συντελεστή φορολόγησης μεταξύ των επιχειρηματικών/ κερδοσκοπικών μορφωμάτων και των κοινωφελών ιδρυμάτων και όχι, αντίθετα, μία πλήρως εξισωτική (όπως δυστυχώς συμβαίνει και συνέβη, με τους συντελεστές 29% και 26% και για τις δύο κατηγορίες) και άρα ακραία αντισυνταγματική για όλους τους προεκτεθέντες λόγους, ή μία εμφανώς προσχηματική μεταξύ των δύο συντελεστών, δεδομένης της ανεπαίσθητης διαφοροποίησης μεταξύ των (π.χ 22% για τις επιχειρήσεις και 20% για τα ιδρύματα) η οποία επίσης τυγχάνει μη συνταγματικά ανεκτή σε κάθε περίπτωση.

Επειδή με τη διάταξη του άρθρου 45 του Ν 4172/2013 'Υποκείμενα του φόρου', ορίζεται ότι: « Σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπόκεινται:....γ) τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή και στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους σωματεία και ιδρύματα, με εξαίρεση μόνο τα κάθε είδους έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους, τα οποία δεν αποτελούν αντικείμενο φόρου,...»

Επειδή τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 68 του Ν 4172/2013 'Υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων και καταβολή του φόρου', ορίζεται ότι: «1. Τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες υποχρεούνται να δηλώνουν ηλεκτρονικά και όλα τα εισοδήματα τους στη Φορολογική Διοίκηση.»

Επειδή τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 58 του Ν 4172/2013 'Φορολογικός συντελεστής', ορίζεται ότι: «1. Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, καθώς και τα νομικά πρόσωπα της περίπτωσης γ' του άρθρου 45 που τηρούν απλογραφικά φορολογούνται με συντελεστή είκοσι εννέα τοις εκατό (29%). Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν οι υπόχρεοι των περιπτώσεων β', δ', ε', στ' και ζ' του άρθρου 45 που τηρούν απλογραφικά βιβλία φορολογούνται με συντελεστή 29%»

Επειδή τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1044/10-2-2015: Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 44, 45 και 46 του νέου Κ.Φ.Ε. (Ν . 4172/2013), ορίζεται ότι:

«Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις των άρθρων 44, 45 και 46 του Ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α'), αναφορικά με το αντικείμενο της φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, τα υποκείμενα του φόρου και τα απαλλασσόμενα νομικά πρόσωπα, και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

Άρθρο 44

Αντικείμενο της φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων

Με τις διατάξεις του άρθρου 44 του Ν. 4172/2013 ορίζεται το αντικείμενο φορολογίας εισοδήματος των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.

Συγκεκριμένα, φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων είναι αυτός που επιβάλλεται ετησίως στα κέρδη που πραγματοποιούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες όπως αυτές ορίζονται στα άρθρα 2 και 45 του Ν. 4172/2013.

Ως κέρδη, στα οποία επιβάλλεται ο φόρος, νοούνται τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση το άρθρο 47 του ίδιου πιο πάνω νόμου. Ειδικότερα, με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 47 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι όλα τα έσοδα που αποκτούν τα αναφερόμενα στο άρθρο 45 νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, και συνεπώς τα κέρδη τους θεωρούνται κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα. Τα κέρδη δε αυτά προσδιορίζονται, σύμφωνα με την παρ. 1 του πιο πάνω άρθρου και νόμου, με βάση τις διατάξεις του Κεφαλαίου Γ' του Μέρους Δεύτερου («Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων»), ήτοι με βάση τις διατάξεις των άρθρων 21 έως και 28 του Ν. 4172/2013, εκτός από τις περιπτώσεις όπου ορίζεται διαφορετικά στο Κεφάλαιο Β' του Μέρους Τρίτου, περί φορολογητέου εισοδήματος των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Τα ανωτέρω ισχύουν και για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που τηρούν απλογραφικά βιβλία, κατά ρητή διατύπωση της παρ. 4 του άρθρου 47 του Ν. 4172/2013 .

Διευκρινίζεται ότι τα αναφερόμενα πιο πάνω εφαρμόζονται τόσο σε νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες που έχουν τη φορολογική κατοικία τους στην Ελλάδα όσο και σε αυτά που δεν έχουν τη φορολογική κατοικία τους στην Ελλάδα αλλά διατηρούν στη χώρα μας μόνιμη εγκατάσταση, δεδομένου ότι με βάση τις διατάξεις της περ. ε' της παρ. 1 του άρθρου 5 του Ν. 4172/2013 , εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή είναι το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα που ασκείται στην ημεδαπή μέσω μόνιμης εγκατάστασης. Στην έννοια της μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα περιλαμβάνεται και η άσκηση δραστηριότητας στη χώρα μας μέσω γραφείου ή παραρτήματος, κ.λπ. από αλλοδαπά νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα.

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.

Συγκεκριμένα, στον ως άνω φόρο υπόκεινται:

α) οι κεφαλαιουχικές εταιρείες που συστάθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή,

- β) οι προσωπικές εταιρείες που συστάθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή,
- γ) τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου που συστάθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή και στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους σωματεία και ιδρύματα, με εξαίρεση μόνο τα κάθε είδους έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους, τα οποία δεν αποτελούν αντικείμενο φόρου,
- δ) οι συνεταιρισμοί και οι ενώσεις αυτών,
- ε) οι κοινωνίες αστικού δικαίου, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, οι συμμετοχικές ή αφανείς εφόσον ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα,
- στ) οι κοινοπραξίες και
- ζ) οι λοιπές νομικές οντότητες που ορίζονται στο άρθρο 2 του Κ.Φ.Ε . (Ν. 4172/2013) και δεν περιλαμβάνονται σε μια από τις προηγούμενες περιπτώσεις.

2. Κατόπιν των ανωτέρω, διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

α) Ως κεφαλαιουχικές εταιρείες που συστάθηκαν στην ημεδαπή νοούνται ιδίως οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες, οι ανώνυμες εταιρείες ΟΤΑ, οι ημεδαπές εταιρείες περιορισμένης ευθύνης και οι ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρείες, ενώ ως προσωπικές νοούνται οι ημεδαπές ομόρρυθμες εταιρείες, οι ετερόρρυθμες εταιρείες και οι ετερόρρυθμες κατά μετοχές εταιρείες.

Ως κεφαλαιουχικές ή προσωπικές εταιρείες που συστάθηκαν στην αλλοδαπή και είναι υποκείμενα φόρου στην Ελλάδα νοούνται αυτές που είτε έχουν τη φορολογική κατοικία τους στην Ελλάδα σύμφωνα με τις παρ. 3 και 4 του άρθρου 4 του Ν. 4172/2013 , είτε διατηρούν στη χώρα μας μόνιμη εγκατάσταση σύμφωνα με το άρθρο 6 του Ν. 4172/2013 ή τις Σ.Α.Δ.Φ., είτε αποκτούν εισόδημα από μερίσματα, τόκους, δικαιώματα στην Ελλάδα, για τα οποία δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 63 του Ν. 4172/2013 .

Διευκρινίζεται ότι για το χαρακτηρισμό και την υπαγωγή στα πρόσωπα του άρθρου 45 μιας μόνιμης εγκατάστασης αλλοδαπής εταιρείας στην Ελλάδα λαμβάνεται υπόψη η νομική μορφή της έδρας, δεδομένου ότι η μόνιμη εγκατάσταση δεν έχει αυτοτελή νομική προσωπικότητα. Συνεπώς, μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα αλλοδαπής κεφαλαιουχικής εταιρείας περιλαμβάνεται στα πρόσωπα της περ. α' του άρθρου 45 του Ν. 4172/2013 , ενώ μόνιμη εγκατάσταση στη χώρα μας αλλοδαπής προσωπικής εταιρείας περιλαμβάνεται στα πρόσωπα της περ. β' του ίδιου πιο πάνω άρθρου και νόμου. Τα πιο πάνω έχουν εφαρμογή και για τα υποκαταστήματα αλλοδαπών δικηγορικών εταιρειών, τα οποία αντιμετωπίζονται ως νομικά πρόσωπα των περ. α' ή β' του άρθρου 45 του Ν. 4172/2013, ανάλογα με τη νομική μορφή της έδρας, και όχι ως ημεδαπές αστικές εταιρείες.

β) Όσον αφορά τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου που συστάθηκαν στην αλλοδαπή, ισχύουν τα αναφερόμενα πιο πάνω στην περίπτωση α' της παρούσας παραγράφου.

Τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων με εξαίρεση τα κάθε είδους έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους, τα οποία δεν αποτελούν αντικείμενο επιβολής φόρου εισοδήματος. Ενδεικτικά αναφέρονται περιπτώσεις τέτοιων εσόδων, όπως οι εισφορές (συνδρομές) και τα δικαιώματα εγγραφής των μελών τους, τα έσοδα από εράνους, κρατικές επιχορηγήσεις, χορηγίες ιδιωτών ή επιχειρήσεων, δωρεές τρίτων,

λαχειοφόρους κληρώσεις, από διαφημίσεις που καταχωρούνται σε περιοδικά που εκδίδονται και διανέμονται μόνο στα μέλη τους δωρεάν, καθώς και τα έσοδα από τη διάθεση φυλλαδίων και λοιπών εντύπων πνευματικού περιεχομένου των Ιερών Μονών (σχετική η Γνμδ ΝΣΚ 389/2000).

Αντίθετα, τα έσοδα που αποκτούν τα πιο πάνω πρόσωπα από δραστηριότητα η οποία δεν συνιστά άσκηση της μη κερδοσκοπικής αποστολής τους αποτελούν αντικείμενο φορολογίας, έστω και αν διατίθενται για την εκπλήρωση του μη κερδοσκοπικού σκοπού τους, δεδομένου ότι σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. γ' του άρθρου 45 του Ν. 4172/2013, μόνο τα έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους δεν αποτελούν αντικείμενο φορολογίας (σχετ. η αριθ. 383/1973 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους). Έσοδα που αποτελούν αντικείμενο φορολογίας, πέραν αυτών που προέρχονται από κεφάλαιο (τόκοι, εισόδημα από ακίνητη περιουσία, κ.λπ.) και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, είναι για παράδειγμα και οι συνδρομές από τρίτους - μη μέλη, τα έσοδα από την έκδοση και πώληση περιοδικών, βιβλίων, εντύπων, κ.λπ. σε τρίτους - μη μέλη των πιο πάνω προσώπων καθώς και από τις διαφημίσεις που καταχωρούνται σε αυτά, τα έσοδα από τις διαφημίσεις σε φανέλες αθλητικών σωματείων, τα έσοδα (δίδακτρα) από λειτουργία ιδιωτικών σχολείων, εργαστηρίων, κ.λπ., τα έσοδα από την πώληση εικόνων, από την εκμετάλλευση ξενώνων και ραδιοφωνικών σταθμών από τις Ιερές Μονές, κ.λπ.

Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση η διαπίστωση της πραγματοποίησης εσόδων κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού των πιο πάνω προσώπων ανάγεται, ως θέμα πραγματικό, στην ελεγκτική αρμοδιότητα της φορολογικής αρχής, η οποία κρίνει επί του τεταγμένου σκοπού τους και για τον τρόπο κτήσης και διάθεσης των εσόδων τους. ...»

Επειδή με την ΠΟΛ. 1060/19-3-2015 «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 9, 68 και 71 του Ν. 4172/2013», ορίζεται ότι:

«Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις του άρθρου 68 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 9 του Ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α'167) σχετικά με την υποχρέωση υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος των νομικών προσώπων και των νομικών οντοτήτων, την καταβολή του φόρου και την πίστωση φόρου αλλοδαπής, καθώς και του άρθρου 71 του ίδιου νόμου αναφορικά με την προκαταβολή του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

Άρθρα 68 και 9

Υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων και καταβολή του φόρου, καθώς και πίστωση φόρου αλλοδαπής

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 68 του Ν.4172/2013 ορίζεται ρητά, ότι όλα τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες, όπως αυτά νοούνται στο άρθρο 2 του ίδιου νόμου και τα οποία είναι υποκείμενα φόρου με βάση τις διατάξεις του άρθρου 45, υποχρεούνται σε υποβολή δήλωσης φορολογίας στη Φορολογική Διοίκηση ηλεκτρονικά για όλα τα εισοδήματά τους, ανεξαρτήτως αν τα εν λόγω εισοδήματα υπόκεινται ή όχι σε φορολογία, με εξαίρεση τα γραφεία ή υποκαταστήματα αλλοδαπών ναυτιλιακών επιχειρήσεων που εγκαθίστανται στην Ελλάδα με βάση τις διατάξεις του άρθρου 25 του Ν.27/1975 , για τα οποία έχει γίνει δεκτό από την Διοίκηση ότι δεν υποχρεούνται σε υποβολή δήλωσης φόρου εισοδήματος για το απαλλασσόμενο κατά τις διατάξεις αυτές εισόδημα (σχετ. το Δ12Β 1168995 ΕΞ2014/19.12.2014

έγγραφό μας). Διευκρινίζεται, ότι υποχρέωση υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος υφίσταται και στην περίπτωση που τα πιο πάνω νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες δεν αποκτούν εισόδημα. ...»

Επειδή με την ΠΟΛ. 1059/18-3-2015 'Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 47, 57 και 58 του Ν. 4172/2013':

«...2. Με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι όλα τα έσοδα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα ή οι νομικές οντότητες που αναφέρονται στις περιπτώσεις του άρθρου 45 θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Επομένως, τα έσοδα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες από κάθε πηγή και αιτία θεωρούνται ως έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα και συνεπώς τα κέρδη τους φορολογούνται με βάση τους συντελεστές του άρθρου 58 παρ. 1 και 2 ή 29 παρ. 1, κατά περίπτωση, ανάλογα με το αν τηρούν διπλογραφικά ή απλογραφικά βιβλία.

.....
Περαιτέρω, επισημαίνεται ότι ειδικά για τις συνδρομές, χορηγίες, κ.λπ. που λαμβάνουν τα πρόσωπα της περ. γ' του άρθρου 45 του Ν. 4172/2013 (νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα) έχουν εφαρμογή τα ειδικότερα αναφερόμενα στην ΠΟΛ. 1044/2015 εγκύκλιό μας. Όσον αφορά στις αστικές μη κερδοσκοπικές εταιρείες, ως ακαθάριστο εισόδημά τους, υποκείμενο σε φόρο, θεωρείται μόνο αυτό που προέρχεται από επιχειρηματική δραστηριότητα (π.χ. τέλεση δημόσιων θεαμάτων, έκδοση εφημερίδων, προβολή κινηματογραφικών ταινιών, ενοίκια, τόκοι καταθέσεων, κ.λπ.). Αντίθετα, οι συνδρομές και εγγραφές των μελών, καθώς και οι χορηγίες ή δωρεές προς αυτές, επειδή αποτελούν εισροές κεφαλαιουχικού χαρακτήρα, δηλαδή στερούνται τα εννοιολογικά γνωρίσματα του εισοδήματος, δεν εμπίπτουν στην έννοια των ακαθάριστων εσόδων για να φορολογηθούν. Τέλος, τα ποσά των χορηγιών που τους παρέχονται για την τέλεση δραστηριοτήτων που εκτελούνται από τους υπόψη φορείς, μειώνουν το κόστος αυτών. ...»

Επειδή με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 71 του ν. 4172/2013 'Προκαταβολή του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων', ορίζεται ότι: «1. Με βάση τη δήλωση που υποβάλλει το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα και τους λοιπούς τίτλους βεβαίωσης που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας βεβαιώνεται ποσό ίσο με εκατό τοις εκατό (100%) του φόρου που προκύπτει για το φόρο που αναλογεί στο εισόδημα του διανυόμενου φορολογικού έτους.

Με βάση τη δήλωση που υποβάλλει το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα και τους λοιπούς τίτλους βεβαίωσης που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας αποκλειστικά και μόνο για το φορολογικό έτος 2018, βεβαιώνεται ποσό ίσο με το ενενήντα πέντε τοις εκατό (95%) του φόρου που προκύπτει από επιχειρηματική δραστηριότητα για τον φόρο που αναλογεί στο εισόδημα του έτους αυτού

2. Το ποσοστό της παραγράφου 1 ισχύει και για τα νομικά πρόσωπα των περιπτώσεων β', γ', ε' και στ' μόνο για τις κοινοπραξίες των προσωπικών εταιρειών του άρθρου 45. ...»

Επειδή εν προκειμένω το προσφεύγον Νομικό Πρόσωπο Ιδιωτικού Δικαίου υπέβαλε την με αρ. καταχώρισης 2186/2019 δήλωση φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων άρθρου 45 ν. 4172/2013, φορολογικού έτους 2018 και κατά την υποβολή της και δήλωσε εισόδημα από

ακίνητη περιουσία (άρθρ. 39 του ν. 4172/2013), τόκους (άρθρ. 37 ν. 4172/2013) και μερίσματα (άρθρ. 36 ν. 4172/2013). Βάσει των εισοδημάτων αυτών προέκυψαν φορολογητέα κέρδη ποσού 795.813,86 ευρώ, τα οποία δηλώθηκαν στην ως άνω δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή τα έσοδα που αποκτά το προσφεύγον Νομικό Πρόσωπο Ιδιωτικού Δικαίου, κατά το φορολογικό έτος 2018, από δραστηριότητα η οποία δεν συνιστά άσκηση της μη κερδοσκοπικής αποστολής τους αποτελούν αντικείμενο φορολογίας, έστω και αν διατίθενται για την εκπλήρωση του μη κερδοσκοπικού σκοπού τους. Κατά συνέπεια σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις και οδηγίες ορθώς διενεργήθηκε άμεσος προσδιορισμός φόρου, βάσει των διατάξεων του άρθρου 31 του Ν 4174/2013, από τον οποίο προέκυψε συνολικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση ύψους 187.456,56€, οι δε προβαλλόμενοι με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρισμοί απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή το προσφεύγον Νομικό Πρόσωπο Ιδιωτικού Δικαίου με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την εκ νέου εκκαθάριση του φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 επικαλούμενο τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 2 περ. δ' του ν. 3296/2004, με τις οποίες ορίζεται ότι στην παράγραφο 1 του άρθρου 103 'Απαλλαγές από το φόρο' του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994), προστίθεται περίπτωση δ', που έχει ως εξής: «δ) Τα εισοδήματα από οικοδομές γενικά και από εκμίσθωση γαιών τα οποία αποκτούν τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα που νόμιμα έχουν συσταθεί ή συνιστώνται και τα οποία επιδιώκουν αποδεδειγμένα κοινωφελείς σκοπούς. Κατ' εξαίρεση, τα ημεδαπά κοινωφελή ιδρύματα απαλλάσσονται και για τα εισοδήματα από μερίσματα μετοχών αλλοδαπών ανωνύμων εταιριών.»

Επειδή η ως άνω περ. δ', η οποία είχε προστεθεί με την παρ.2 άρθρ.6 ν.3296/2004, ΦΕΚ Α 253, ΚΑΤΑΡΓΗΘΗΚΕ με την παρ.3 άρθρ.12 ν.3842/2010, ΦΕΚ Α 58/23.4.2010. Ισχύς για εισοδήματα που αποκτώνται από την 1η Ιανουαρίου 2010 και μετά.

Επειδή σε κάθε περίπτωση με τις διατάξεις του άρθρου 72 'Μεταβατικές διατάξεις και έναρξη ισχύος' του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Οι διατάξεις των άρθρων 1 έως και 71 του νόμου αυτού ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται, κατά περίπτωση, στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά, με την επιφύλαξη των επόμενων παραγράφων του άρθρου αυτού.

..... 25. Από την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2013 παύουν να ισχύουν οι διατάξεις του ν. 2238/1994 (Α' 151), συμπεριλαμβανομένων και όλων των κανονιστικών πράξεων και εγκυκλίων που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση αυτού του νόμου.»

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 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 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, εξάλλου, οι κανονιστικές αποφάσεις της Διοίκησης προσβάλλονται με αίτηση ακυρώσεως ενώπιον του ΣτΕ.

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.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **20.9.19** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του Νομικού Προσώπου Ιδιωτικού Δικαίου με την επωνυμία ‘.....’, ΑΦΜ

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

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018

Συνολικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση : **187.456,56 ευρώ**

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε την 24.7.19 (Α.Χ.Κ./2019, Α.Τ.Β./2019) συνέπεια της υποβληθείσας, στη Δ.Ο.Υ. Ψυχικού, με αρ. καταχώρισης/2019 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων άρθρου 45 ν. 4172/2013, φορολογικού έτους 2018, του προσφεύγοντος Νομικού Προσώπου Ιδιωτικού Δικαίου με την επωνυμία ‘.....’.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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.