



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 11/02/2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 268

ΤΜΗΜΑ : Α6 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8,
Αθήνα
Ταχ. Κώδικας : 104 40
Τηλέφωνο : 213 1312351
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. του άρθρου 72 του ν.5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58),
- 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 (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
- δ. της με αριθμό Α.1165/22-11-2022 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ.1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 31-10-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του Κοινωφελούς Ιδρύματος (Ν.Π.Ι.Δ. μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα) με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ, το οποία έχει έδρα στην, οδός, Τ.Κ....., νομίμως εκπροσωπούμενο από την του

....., με ΑΦΜ, κατά της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ στην από 23-07-2024 και με κωδικό αιτήματος υποβολής Επιφύλαξη επί της υποβληθείσας με αριθ. καταχώρησης taxisnet/22-07-2024 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2023 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 07-11-2024 έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 31-10-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του Κοινωφελούς Ιδρύματος (Ν.Π.Ι.Δ. μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα) με την επωνυμία «.....», με 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:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Το προσφεύγον Κοινωφελές Ίδρυμα υπέβαλε ηλεκτρονικά μέσω διαδικτύου στις 22-07-2024 την με αριθ. καταχώρησης taxisnet και με α.α. δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2023.

Περαιτέρω, υπέβαλε στις 23-07-2024 την με κωδικό αιτήματος υποβολής Επιφύλαξη επί της υποβληθείσας δήλωσης δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 24 του ν.5104/2024, σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων της παρ.8 του άρθρου 47 του ν.4172/2013 ως προς την έκπτωση των λοιπών δαπανών εκπλήρωσης των κοινωφελών σκοπών του για τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Με την πάροδο απράκτου τριμήνου από την υποβολή της με κωδικό αιτήματος υποβολής Επιφύλαξης του προσφεύγοντος Κοινωφελούς Ιδρύματος επί της υποβληθείσας με αριθ. καταχώρησης taxisnet και με α.α. δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2023, η Προϊσταμένη του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ απέρριψε σιωπηρά την ως άνω επιφύλαξη.

Το προσφεύγον Κοινωφελές Ίδρυμα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά:

1. Να γίνει δεκτή η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή
2. Να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη τεκμαιρόμενη σιωπηρή απόρριψη της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ
3. Να γίνει δεκτή η ως άνω επιφύλαξη και να διενεργηθεί εκκαθάριση της εν λόγω δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, κατά την οποία να συμπεριληφθούν ως εκπτώσεις από το εισόδημα και οι λοιπές δαπάνες εκπλήρωσης των κοινωφελών σκοπών του, ώστε:
 - α) ο μεν κύριος φόρος να προσδιορισθεί στο ποσό των 1.001.909,02 ευρώ και όχι στο ποσό των 1.382.036,92 ευρώ, ήτοι να βεβαιωθεί κύριος φόρος λιγότερος κατά 380.127,90 ευρώ,
 - β) η δε προκαταβολή φόρου να προσδιορισθεί στο ποσό των 795.811,25 ευρώ και όχι στο ποσό των 1.099.913,57 ευρώ, ήτοι να βεβαιωθεί προκαταβολή φόρου λιγότερη κατά 304.102,32 ευρώ και συνεπώς, το σύνολο των φόρων (κύριου φόρου και προκαταβολής φόρου) με την αναγνώριση και της έκπτωσης των λοιπών δαπανών εκπλήρωσης των

κοινοφελών σκοπών του ιδρύματος να προσδιορισθεί στο ποσό των 1.803.436,24 ευρώ (1.001.909,02 + 801.527,22) και όχι στο ποσό των 2.487.666,46 ευρώ (1.382.036,92 + 1.105.629,54), ήτοι να βεβαιωθεί σύνολο φόρων λιγότερο κατά 684.230,22 ευρώ και γ) να του επιστραφεί ο αχρεωστήτως καταβληθείς φόρος.

Προς επίρρωση των παραπάνω προβάλλει λόγους αντισυνταγματικότητας των σχετικών ερμηνευτικών εγκυκλίων (ΠΟΛ.1069/2015) και των πρόσθετων διευκρινίσεων και οδηγιών που έχουν δοθεί από τη Φορολογική Διοίκηση αναφορικά με την έκπτωση των δαπανών για τον προσδιορισμό του εισοδήματος των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα (Ε.2027/2022, ΔΕΑΦΒ 1087089 ΕΞ 2015/25-06-2015), λόγω παραβίασης της αρχής της ισότητας, λόγω δυσανάλογης φορολογικής επιβάρυνσης, εξάντλησης της φοροδοτικής ικανότητας και αδυναμίας εκπλήρωσης των κοινοφελών σκοπών των κοινοφελών ιδρυμάτων.

Επιπλέον, το προσφεύγον Κοινοφελές Ίδρυμα ισχυρίζεται ότι η μη αναγνώριση της έκπτωσης των λοιπών δαπανών εκπλήρωσης κοινοφελών σκοπών από τα φορολογητέα έσοδα των κοινοφελών ιδρυμάτων είναι αντίθετη στο Σύνταγμα, καθώς και στην Ευρωπαϊκή Σύμβαση Δικαιωμάτων του Ανθρώπου και στο Πρώτο Πρωτόκολλο της Ευρωπαϊκής Σύμβασης Δικαιωμάτων του Ανθρώπου.

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ.1 και 2 του άρθρου 24 του ν.5104/2024 (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 Διοικητής δύναται να δεχθεί την επιφύλαξη και να διαγράψει το ποσό της φορολογητέας ύλης για την οποία διατυπώθηκε η επιφύλαξη μέσα σε ενενήντα (90) ημέρες από την υποβολή της δήλωσης. Σε περίπτωση απόρριψης της επιφύλαξης ή παρέλευσης άπρακτης της προθεσμίας απάντησης, ο φορολογούμενος μπορεί να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή, σύμφωνα με το άρθρο 72.

2. Ομοίως, μπορεί να διατυπωθεί επιφύλαξη σε ό,τι αφορά τον χαρακτηρισμό της φορολογητέας ύλης και την υπαγωγή της σε άλλη φορολογία, σε άλλη κατηγορία, σε μειωμένο φορολογικό συντελεστή ή σε σχέση με τυχόν εφαρμοστέες εκπτώσεις και απαλλαγές. Ειδικά προκειμένου για την υπαγωγή σε άλλη φορολογία ή κατηγορία, αν γίνει δεκτή η επιφύλαξη, η δήλωση θεωρείται ότι υποβλήθηκε εμπρόθεσμα για τη φορολογία ή κατηγορία αυτή. Η επιφύλαξη δεν συνεπάγεται την αναστολή της είσπραξης του φόρου. Σε περίπτωση αποδοχής της επιφύλαξης από τον Διοικητή, ο φόρος που τυχόν καταβλήθηκε αχρεωστήτως, επιστρέφεται σύμφωνα με την παρ.2 του άρθρου 42.».

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ.1 και 2 του άρθρου 39 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«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 τον φόρο.

...».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.3 του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου, όπως ίσχυαν με τον ν.4714/2020 (ΦΕΚ Α' 148/31-07-2020), οριζόταν ότι:

«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, με τις διατάξεις της παρ.3 του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου, όπως αυτές τροποποιήθηκαν με τον ν.4873/2021 (ΦΕΚ Α' 248/16-12-2021), ήτοι καταργήθηκαν οι περιπτώσεις β' και γ' της παραγράφου 3 του άρθρου 39 του ν.4172/2013 με το άρθρο 18 του ν.4873/2021 σε συνδυασμό με το άρθρο 26 του ίδιου νόμου, τέσσερις μήνες από τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 75 του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι:

«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)

γ)

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, με τις διατάξεις της περ.γ' του άρθρου 45 του ίδιου ως άνω νόμου 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, με τις διατάξεις των παρ.2 και 8 του άρθρου 47 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«2. Όλα τα έσοδα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που αναφέρονται στις περιπτώσεις του άρθρου 45 θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

...

8. Για τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45, εκπίπτουν ως δαπάνη και οι δωρεές σε χρήμα ή σε είδος προς το Ελληνικό Δημόσιο. Ειδικά για τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων της περ. γ' του άρθρου 45, εκπίπτουν ως δαπάνη και οι κάθε είδους δαπάνες που αφορούν στα ακίνητά τους σε ποσοστό εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%), οι δωρεές σε χρήμα ή σε είδος προς τους λοιπούς φορείς της Γενικής Κυβέρνησης που εποπτεύονται από τα Υπουργεία Υγείας και Παιδείας, Θρησκευμάτων και Αθλητισμού, τους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης, καθώς και οι λοιπές δαπάνες του άρθρου 22...».

Επειδή, με την παρ.5 της ΠΟΛ.1069/2015 εγκυκλίου της ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα «Φορολόγηση του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του νέου Κ.Φ.Ε. (άρθρα 39 και 40 ν.4172/2013)» διευκρινίσθηκαν, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα:

«...

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 προϋσχύσασες 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, με την Ε.2027/2022 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Διευκρινίσεις και οδηγίες σχετικά με την έκπτωση δαπανών για τον προσδιορισμό του εισοδήματος νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα της περ.γ' του άρθρου 45 του ν.4172/2013 (Α' 167), μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του ν.4873/2021 (Α' 248)» διευκρινίσθηκαν, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα:

«...

3. Επομένως, κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα της περ.γ' του άρθρου 45 του ΚΦΕ εκπίπτουν οι κάθε είδους δαπάνες που αφορούν το ακίνητο, ήτοι, οι δαπάνες επισκευής, συντήρησης, ανακαίνισης, καθώς και οι πάγιες και λειτουργικές δαπάνες του ακινήτου, συμπεριλαμβανομένου και του ΕΝΦΙΑ, σε ποσοστό 75% και ειδικά για το Άγιο Όρος και τις Ιερές Μονές αυτού σε ποσοστό 100%. Άλλωστε, τα ανωτέρω είχαν διευκρινισθεί και με την ΠΟΛ.1069/2015 εγκύκλιο, η οποία εξακολουθεί να ισχύει. Επίσης, σε ισχύ παραμένει και η αριθ. πρωτ. ΔΕΑΦΒ 1107041 ΕΞ 2015/6.8.2015 εγκύκλιός μας, ως προς τα σχετικά με τον προσδιορισμό του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία των πιο πάνω προσώπων ζητήματα...

...

4. Όσον αφορά τις δωρεές σε χρήμα ή σε είδος προς το Ελληνικό Δημόσιο και τους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης, αυτές εκπίπτουν στο σύνολό τους κατά τον

προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των νομικών προσώπων της περ.γ' του άρθρου 45 του ΚΦΕ, σύμφωνα και με τις οδηγίες που έχουν δοθεί με την Ε.2106/2021 εγκύκλιο, και εξακολουθούν να ισχύουν και μετά την τροποποίηση της παρ.8 του άρθρου 47 του ΚΦΕ, με το άρθρο 19 του ν.4873/2021.

5. Όσον αφορά στην έκπτωση των λοιπών δαπανών του άρθρου 22 του ΚΦΕ, επισημαίνεται ότι εξακολουθούν να εφαρμόζονται όσα έχουν διευκρινισθεί με την ΠΟΛ.1113/2015 εγκύκλιο αναφορικά με τον προσδιορισμό του εισοδήματος των πιο πάνω νομικών προσώπων και τη διάκριση των δαπανών που πραγματοποιούν, ανάλογα με το αν αυτές αφορούν στην επιχειρηματική τους δραστηριότητα ή στην επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους, καθώς και τα όσα έχουν διευκρινισθεί με την αριθ. πρωτ. ΔΕΑΦΒ 1087089 ΕΞ 2015/25.6.2015 εγκυκλιό μας.

...».

Επειδή, με την αριθ. πρωτ. ΔΕΑΦΒ 1087089 ΕΞ 2015/25-06-2015 εγκύκλιο της ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα «Πρόσθετες διευκρινίσεις σχετικά με τον προσδιορισμό του εισοδήματος νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα της περ.γ' του άρθρου 45 του ν.4172/2013» διευκρινίσθηκε, μεταξύ άλλων, ότι:

«...

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.

...

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, με την ΠΟΛ.1044/2015 εγκύκλιο της ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 44, 45 και 46 του νέου Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013)» διευκρινίσθηκε, μεταξύ άλλων, ότι:

«...

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, στην προκειμένη περίπτωση το προσφεύγον Κοινωφελές Ίδρυμα υπέβαλε την με α.α./22-07-2024 δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2023 με επιφύλαξη, αιτούμενο να αναγνωριστεί η έκπτωση των λοιπών δαπανών εκπλήρωσης των κοινωφελών σκοπών του για τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Επιπλέον, το ως άνω Ίδρυμα ισχυρίζεται ότι οι λοιπές δαπάνες εκπλήρωσης του κοινωφελούς σκοπού των κοινωφελών ιδρυμάτων δεν αποβάλλουν τον χαρακτήρα τους ως εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες κατά την έννοια του άρθρου 22 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος και ότι επομένως, συνιστούν υποπερίπτωση επιχειρηματικών δαπανών των εν λόγω ιδρυμάτων, όπου μαζί με τις λειτουργικές δαπάνες επιμερίζονται αναλογικά στις επιμέρους πηγές των επιχειρηματικών εσόδων τους.

Επειδή, ωστόσο ο ως άνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος Κοινωφελούς Ιδρύματος δεν στηρίζεται στο νόμο, σύμφωνα με τα προαναφερθέντα και με βάση τα όσα έχουν διευκρινισθεί με τις σχετικές ερμηνευτικές εγκυκλίους και τις πρόσθετες διευκρινίσεις και οδηγίες που έχουν δοθεί από τη Φορολογική Διοίκηση.

Ως εκ τούτου, το προσφεύγον Κοινωφελές Ίδρυμα με την επωνυμία «.....» φορολογήθηκε ορθά, νόμιμα και μέσα στα πλαίσια των ισχυόντων νόμων και διατάξεων ως προς τη φορολογία εισοδήματος φορολογικού έτους 2023 και επομένως, η εκκαθάριση

και ο καταλογισμός των προσβαλλόμενων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ποσών (φόρος και προκαταβολή) είναι καθόλα σύννομος και έγινε σύμφωνα με το ισχύον νομικό πλαίσιο.

Επειδή, η εγκύκλιος είναι πράξη της Διοίκησης, η οποία εξαντλεί τη δεσμευτική της ισχύ μέσα στο πλαίσιο της Διοίκησης.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 9 του ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«2. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν...».

Επειδή, η εξέταση των προβαλλόμενων στην προσφυγή λόγων που αναφέρονται στην νομιμότητα της ΠΟΛ.1069/2015 και τη συνταγματικότητα των σχετικών οδηγιών, 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.)

Επειδή, επιπλέον από την Υπηρεσία μας έχουν εκδοθεί οι με αριθμό/2014,/2016,/2017,/2018,/2019,/2020,/2021,/2022,/2023 και/2024 απορριπτικές αποφάσεις αναφορικά με το εν λόγω θέμα σε σχετικές προσφυγές του παραπάνω Κοινωφελούς Ιδρύματος.

Ως εκ τούτου, σύμφωνα με τα ως άνω αναφερόμενα δεν γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος Κοινωφελούς Ιδρύματος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από 31-10-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του Κοινωφελούς Ιδρύματος (Ν.Π.Ι.Δ. μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα) με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ

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

Χρεωστικό για βεβαίωση της με αριθμό/2024 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος Νομικών Προσώπων και Νομικών Οντοτήτων (ΕΝΤΥΠΟ Ν), φορολογικού έτους 2023: 2.024.359,68 ευρώ

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στο υπόχρεο Κοινωφές Ιδρυμα.

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
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.