



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα,

17/12/2021

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

Αριθμός απόφασης:

4549

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604526

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 1064/12.04.2017 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 του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 19-07-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ., με έδρα στην Αθήνα, οδός, κατά της με αριθ. πρωτ. / 17-06-2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. φορολογικού έτους 2015.

5. Τη με αριθ. πρωτ. / 17-06-2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 23-07-2021 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 19-07-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας 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:

Με την υπ' αριθ./17-06-2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2015, μειώθηκε η φορολογική ζημιά της προσφεύγουσας από 766.731.723,96 € σε 743.818.216,46 € ήτοι διαφορά 22.913.507,50 € και προσδιορίστηκε τελικό ποσό προς επιστροφή 1.572.099,10 €.

Η εταιρεία για το φορολογικό έτος 2015, έλαβε από την ελεγκτική εταιρεία «.....» φορολογικό πιστοποιητικό το οποίο καταχωρήθηκε στη σχετική βάση της Γ.Γ.Π.Σ. στις 30-09-2016 με ID 57026. Ο τύπος του εν λόγω φορολογικού πιστοποιητικού ήταν Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης με θέματα έμφασης, ήτοι συμπέρασμα χωρίς επιφύλαξη με θέματα έμφασης. Τα θέματα έμφασης ήταν τα εξής δύο: α) το πρώτο το οποίο αφορά τη Φορολογία Εισοδήματος και β) το δεύτερο το οποίο αφορά το Φόρο Προστιθέμενης Αξίας-Φ.Π.Α.

Εν συνεχεία, δυνάμει της με αριθ./24-03-2021 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. διενεργήθηκε έλεγχος προκειμένου να ερευνηθούν τα ανωτέρω θέματα.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, αποτελεί φορέα γενικής κυβέρνησης και σύμφωνα με το άρθρο 46 του ν. 4172/2013 και την ΠΟΛ. 1113/2015, φορολογείται για το εισόδημα από κεφάλαιο και από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, ενώ δύναται να εκπέσει μόνο τις δαπάνες που αντιστοιχούν στα εισοδήματα αυτά, χωρίς να εκπίπτουν οι λοιπές δαπάνες. Κύρια δραστηριότητα της ίδιας αποτελεί η «.....». Το εν λόγω έργο είναι συγχρηματοδοτούμενο από την Ε.Ε. μέσω του ετήσιου Προγράμματος Δημόσιων Επενδύσεων (Π.Δ.Ε.) αλλά προκειμένου να εξασφαλίσει την απαιτούμενη ρευστότητα, δανείζεται από την ΕΤΕπ με την εγγύηση του Ελληνικού Δημοσίου, για τα οποία καταβάλλει χρεωστικούς τόκους.

Η προσφεύγουσα, υπέβαλε το με αριθ. πρωτ./1-10-2015 ερώτημα προς τη φορολογική διοίκηση σχετικά με τον χειρισμό των χρεωστικών τόκων, για το οποίο έλαβε τη με αριθ. πρωτ./23-12-2015 απάντηση, με την οποία η φορολογική διοίκηση την ενημέρωσε για τα ανωτέρω, ήτοι ότι η εταιρεία περιλαμβάνεται στους φορείς γενικής κυβέρνησης και φορολογείται μόνο για το εισόδημα που αποκτά από κεφάλαιο και από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου. Ακόμη, ότι εκπίπτουν μόνο οι δαπάνες που αντιστοιχούν στα εισοδήματα που υπόκεινται σε φόρο, οι λοιπές δαπάνες δεν εκπίπτουν ενώ οι κοινές δαπάνες επιμερίζονται κατά την αναλογία των απαλλασσόμενων και μη εισοδημάτων. Ειδικότερα, η φορολογική διοίκηση την ενημέρωσε ότι στην προκειμένη περίπτωση, οι χρεωστικοί τόκοι δεν δύναται να θεωρηθούν κοινές δαπάνες εφόσον αφορούν χρηματοδότηση της εταιρείας για δραστηριότητα μη υπαγόμενη σε φόρο. Εν συνεχεία, η προσφεύγουσα υπέβαλε το με αριθ. πρωτ./16-05-2016 συμπληρωματικό ερώτημα προς τη φορολογική διοίκηση για το οποίο έλαβε τη με αριθ. πρωτ./09-06-2016 απάντηση με το οποίο η φορολογική διοίκηση εμμένει στην αρχική της απάντηση.

Ωστόσο, η προσφεύγουσα, εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδά της, μέρος των χρεωστικών τόκων, θεωρώντας ότι αποτελούν κοινή δαπάνη της αφορολόγητης δραστηριότητας «.....» και της φορολογητέας δραστηριότητας «έσοδα κεφαλαίων», με αποτέλεσμα να εκπέσει ποσό τόκων 20.872.121,46 €.

Ακόμη, η προσφεύγουσα εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδά της το σύνολο του καταβληθέντος, εντός του φορολογικού έτους 2015, ΕΝ.Φ.Ι.Α. ποσού 2.064.657,18 €, θεωρώντας ότι υπάγεται στις διατάξεις της ΠΟΛ. 1113/02-06-2015. Επίσης, η προσφεύγουσα απέκτησε εντός του φορολογικού έτους 2015 εισόδημα από ενοίκια από τρία από τα ακίνητα για τα οποία καταβάλλει ΕΝ.Φ.Ι.Α., ήτοι απέκτησε εισόδημα από ακίνητη περιουσία (εισόδημα από κεφάλαιο). Το σύνολο το ενοικίων ανήλθε σε ποσό 57.905,58 €, το οποίο και συμπεριελήφθη στα φορολογητέα ακαθάριστα έσοδα και για το οποίο υπολογίστηκε χαρτόσημο 3%, πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου 20% επί αυτού. Η προσφεύγουσα, είχε το δικαίωμα να εκπέσει μόνο το ποσό του ΕΝ.Φ.Ι.Α. που αντιστοιχεί στο ως άνω εισόδημα από ακίνητη περιουσία, ήτοι το ποσό 23.271,14 €, και όχι το ποσό 2.064.657,18 € που αφορά το συνολικό καταβληθέν ποσό για ΕΝ.Φ.Ι.Α.

Με βάση τα ανωτέρω, ο έλεγχος προσέθεσε τα ποσά τα οποία η προσφεύγουσα λανθασμένα εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδα της, ήτοι το ποσό των χρεωστικών τόκων 20.872.121,46 € και τη διαφορά του εκπεσθέντος ποσού ΕΝ.Φ.Ι.Α. και του ποσού ΕΝ.Φ.Ι.Α. που έπρεπε να εκπέσει, ήτοι 2.041.386,04 €. Ως εκ τούτου, η φορολογική ζημιά μειώθηκε από 766.731.723,96 € σε 743.818.216,46 € και συντάχθηκε το με αριθ./18-05-2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου των άρθρων 28 και 62 ν. 4174/2013 μαζί με τον σχετικό Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου, στο οποίο η προσφεύγουσα απάντησε, εντός της οριζόμενης εικοσαήμερης προθεσμίας, με το με αριθ. πρωτ./07-06-2021 Σημείωμα απόψεων. Ο έλεγχος, αφού εξέτασε τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, δεν τους έκανε δεκτούς και ο Προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. προέβη στην έκδοση της προσβαλλόμενης με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή πράξης.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Κακή εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών και των αποδείξεων που τέθηκαν υπ' όψιν του ελέγχου και εσφαλμένη εφαρμογή των άρθρων 7, 22 και 46 του ν. 4172/2013. Η προσφεύγουσα αποτελεί κεφαλαιουχική εταιρεία που περιλαμβάνεται στους φορείς Γενικής Κυβέρνησης και συνεπώς δεν φορολογείται για τα εισοδήματά της από την κύρια δραστηριότητα, παρά μόνο για τα εισοδήματα από μερίσματα, τόκους, δικαιώματα, ακίνητη περιουσία και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου. Οι επιχορηγήσεις του Π.Δ.Ε. καθυστερούν να εκταμιευτούν προς την ίδια με αποτέλεσμα να λαμβάνει έντοκα δάνεια από την ΕΤΕπ με την εγγύηση του Ελληνικού Δημοσίου, με αποτέλεσμα να καταβάλλονται χρεωστικοί τόκοι. Την ίδια στιγμή οι πιστωτικοί τόκοι απορρέουν από τα ποσά των ίδιων δανείων που έχουν εκταμιευθεί και παραμένουν σε λογαριασμούς όψεως της ίδιας. Οι χρεωστικοί τόκοι δεν καταβάλλονται μόνο για σκοπούς που σχετίζονται με την αφορολόγητη- κύρια δραστηριότητα της ίδιας.
- Η καταβολή των χρεωστικών τόκων σχετίζεται άμεσα με τους πιστωτικούς τόκους που λαμβάνει η ίδια.
- Οι χρεωστικοί τόκοι αποτελούν κοινή δαπάνη η οποία εκπίπτει κατά την αναλογία των απαλλασσομένων ή μη εισοδημάτων.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι:

«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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 46 του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι:

«Από το φόρο εισοδήματος απαλλάσσονται:

- α) οι φορείς γενικής κυβέρνησης με εξαίρεση το εισόδημα που αποκτούν από κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου. Για τους σκοπούς του προηγούμενου εδαφίου στους φορείς Γενικής Κυβέρνησης δεν περιλαμβάνονται οι κεφαλαιουχικές εταιρείες, εκτός από αυτές στις οποίες το κράτος ή νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου συμμετέχει με ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%).....»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1044/10-02-2015, διευκρινίζεται ότι:

«Άρθρο 46 Απαλλασσόμενα νομικά πρόσωπα

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 46 του ν. 4172/2013, όπως ισχύουν μετά την τροποποίησή τους με την περ. 9 της υποπαρ. Δ1 της παρ. Δ του άρθρου πρώτου του ν. 4254/2014, ορίζονται τα νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος. Συγκεκριμένα, από το φόρο εισοδήματος απαλλάσσονται:

- α) οι φορείς γενικής κυβέρνησης, με εξαίρεση το εισόδημα που αποκτούν από κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου. Οι κεφαλαιουχικές εταιρείες οι οποίες χαρακτηρίζονται ως φορείς γενικής κυβέρνησης δεν εμπίπτουν στα απαλλασσόμενα πιο πάνω πρόσωπα και επομένως φορολογούνται για το σύνολο των εισοδημάτων τους, εκτός και αν σε αυτές συμμετέχει το κράτος ή νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου με ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%), οπότε φορολογούνται μόνο για τα αναφερόμενα πιο πάνω εισοδήματά τους (εισόδημα από κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου).....

Αναλυτικά, για καθένα από τα πιο πάνω πρόσωπα διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

α) Φορείς γενικής κυβέρνησης

ι) Με τις διατάξεις των περ. β' έως και στ' της παρ. 1 του άρθρου 14 του ν. 4270/2014 «Αρχές δημοσιονομικής διαχείρισης και εποπτείας (ενσωμάτωση της Οδηγίας 2011/85/ΕΕ) - δημόσιο λογιστικό και άλλες διατάξεις» δίνονται οι ακόλουθοι ορισμοί:

Γενική Κυβέρνηση: περιλαμβάνει τρία υποσύνολα, εφεξής αποκαλούμενα υποτομείς: της Κεντρικής Κυβέρνησης, των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης (ΟΤΑ) και των Οργανισμών Κοινωνικής Ασφάλισης (ΟΚΑ), σύμφωνα με τους κανόνες και τα κριτήρια του Ευρωπαϊκού Συστήματος Λογαριασμών (ΕΣΟΛ).

Υποτομέας της Κεντρικής Κυβέρνησης: περιλαμβάνει την Κεντρική Διοίκηση και τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου (ΝΠΔΔ), καθώς και τα νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που περιλαμβάνονται στη Γενική Κυβέρνηση και δεν ανήκουν στους υποτομείς των ΟΤΑ και των ΟΚΑ.

Υποτομέας ΟΤΑ: περιλαμβάνει (αα) τους ΟΤΑ, οι οποίοι αποτελούνται από τους Δήμους (ΟΤΑ Α' βαθμού) και τις Περιφέρειες (ΟΤΑ Β' βαθμού) και (ββ) τα νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου και τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου που ανήκουν, ελέγχονται ή χρηματοδοτούνται από τους ΟΤΑ.

Υποτομέας ΟΚΑ: περιλαμβάνει Ασφαλιστικά Ταμεία, Οργανισμούς Απασχόλησης και Οργανισμούς Παροχής Υπηρεσιών Υγείας.

Κεντρική Διοίκηση ή Δημόσιο ή Κράτος: περιλαμβάνει την Προεδρία της Δημοκρατίας, τα Υπουργεία και τις Αποκεντρωμένες Διοικήσεις, καθώς και τις Ανεξάρτητες Αρχές που δεν έχουν νομική προσωπικότητα. Για λόγους στατιστικής ταξινόμησης, η Βουλή των Ελλήνων περιλαμβάνεται και αυτή στην Κεντρική Διοίκηση, σύμφωνα με τον Κανονισμό της, ως προς τον προϋπολογισμό εξόδων και τον ισολογισμό-απολογισμό αυτής.

Οι φορείς εκτός Κεντρικής Διοίκησης, που περιλαμβάνονται στους υποτομείς της Γενικής Κυβέρνησης, προσδιορίζονται, ανά υποτομέα, από το Μητρώο Φορέων Γενικής Κυβέρνησης, που τηρείται με ευθύνη της Ελληνικής Στατιστικής Αρχής και αποτελούν ξεχωριστά νομικά πρόσωπα που εποπτεύονται από φορείς της Κεντρικής Διοίκησης ή από ΟΤΑ.

Οι πιο πάνω διατάξεις του άρθρου 14 του ν. 4270/2014 ισχύουν από 1.1.2015, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 183 του ίδιου νόμου και συνεπώς μέχρι την 31.12.2014 ισχύουν οι διατάξεις του άρθρου 1B του ν. 2362/1995, με τις οποίες δίνονται παρόμοιοι ορισμοί με τους πιο πάνω και οι οποίες προβλέπουν επίσης τήρηση Μητρώου Φορέων Γενικής Κυβέρνησης με ευθύνη της Ελληνικής Στατιστικής Αρχής.

ii) Κατόπιν των ανωτέρω, ως φορείς γενικής κυβέρνησης, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοούνται αυτοί που περιλαμβάνονται στο Μητρώο Φορέων Γενικής Κυβέρνησης που τηρείται από την Ελληνική Στατιστική Αρχή (ΕΛΣΤΑΤ) με βάση τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 1B του ν. 2362/1995 ή της παρ. 1 του άρθρου 14 του ν. 4270/2014, κατά περίπτωση. Διευκρινίζεται ότι επειδή το Μητρώο αυτό μεταβάλλεται συνεχώς, θα χρησιμοποιείται κάθε φορά το τελευταίο δημοσιευμένο που υφίσταται κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης φόρου εισοδήματος και αφορά στο χρόνο λήξης του φορολογικού έτους στη διάρκεια του οποίου γεννάται η σχετική φορολογική υποχρέωση.

Περαιτέρω και δεδομένου ότι στο εν λόγω Μητρώο περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, και οι φορείς της Κεντρικής Διοίκησης ή Δημοσίου ή Κράτους, έχει ανακύψει το ερώτημα κατά πόσο οι φορείς αυτοί (εφεξής Ελληνικό Δημόσιο) φορολογούνται για το εισόδημα που αποκτούν από κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου ή απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος για τα πάσης φύσεως εισοδήματά τους.

Με την παρούσα διευκρινίζεται ότι επειδή το Ελληνικό Δημόσιο δεν περιλαμβάνεται στα υποκείμενα του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του ν. 4172/2013 και κατ' επέκταση στο πεδίο εφαρμογής του νόμου αυτού, εξαιρείται της φορολογίας εισοδήματος, για το κάθε μορφής εισόδημά του, συμπεριλαμβανομένου αυτού που προκύπτει από κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου.

Είναι δε αυτονόητο ότι στο εισόδημα αυτό, λόγω της πιο πάνω απαλλαγής, δεν ενεργείται και καμία παρακράτηση φόρου. Τυχόν ποσά που έχουν ήδη παρακρατηθεί από την 1.1.2014 μέχρι την έκδοση της παρούσας στο εισόδημα του Ελληνικού Δημοσίου (π.χ. τόκους καταθέσεων) και έχουν αποδοθεί, δεν αναζητούνται από τους υπόχρεους σε παρακράτηση, ενώ αυτά που δεν έχουν ακόμη αποδοθεί θα πρέπει να αποδοθούν κανονικά ακολουθώντας όλες τις προβλεπόμενες, κατά περίπτωση, διαδικασίες.

Διευκρινίζεται ότι στο ως άνω απαλλασσόμενο εισόδημα του Ελληνικού Δημοσίου περιλαμβάνεται και το εισόδημα που προκύπτει από κοινωφελείς περιουσίες που διατίθενται υπέρ του Δημοσίου, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4182/2013 «Κώδικας κοινωφελών περιουσιών, σχολαζουσών κληρονομιών και λοιπές διατάξεις», όπως για παράδειγμα από περιουσίες που υπάγονται στην άμεση διαχείριση του Υπουργείου Οικονομικών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 του ν. 4182/2013.

Τα αναφερόμενα πιο πάνω έχουν ανάλογη εφαρμογή και για τις υπηρεσίες, οργανωτικές, διοικητικές μονάδες, κ.λπ. που στερούνται ίδιας νομικής προσωπικότητας και υπάγονται στους φορείς της Κεντρικής Διοίκησης (Υπουργεία, κ.λπ.), όπως για παράδειγμα οι στρατιωτικές εκμεταλλεύσεις εξυπηρέτησης προσωπικού που αποτελούν μονάδες του Υπουργείου Εθνικής Άμυνας, καθώς και για τις αποκεντρωμένες δημόσιες υπηρεσίες, όπως για παράδειγμα το Μετοχικό Ταμείο Πολιτικών Υπαλλήλων (παρ. 1 άρθρου 19 του ν. 2386/1996).

Περαιτέρω, για τους λοιπούς φορείς γενικής κυβέρνησης που περιλαμβάνονται στο ως άνω Μητρώο Φορέων Γενικής Κυβέρνησης της ΕΛΣΤΑΤ, με τις διατάξεις του κοινοποιούμενου νόμου ορίζεται ρητά ότι αυτοί απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος, με εξαίρεση τα εισοδήματά τους από κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, ήτοι τα εισοδήματα από μερίσματα, τόκους, δικαιώματα, ακίνητη περιουσία, υπεραξία από μεταβίβαση ακίνητης περιουσίας και τίτλων των άρθρων 36, 37, 38, 39, 41 και 42 του ν. 4172/2013, αντίστοιχα, τα οποία φορολογούνται με βάση τις κείμενες διατάξεις. Εξαίρεση αποτελούν οι κεφαλαιουχικές εταιρίες (Α.Ε., Ε.Π.Ε., κ.λπ.) που περιλαμβάνονται στο πιο πάνω Μητρώο, οι οποίες φορολογούνται για τα κάθε είδους εισοδήματά τους (όχι μόνο για αυτά από κεφάλαιο ή υπεραξία από μεταβίβαση κεφαλαίου) σύμφωνα με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις που εφαρμόζονται και στις λοιπές κεφαλαιουχικές εταιρείες.

Τα αναφερόμενα πιο πάνω για τις κεφαλαιουχικές εταιρείες δεν έχουν εφαρμογή για αυτές που περιλαμβάνονται στο Μητρώο Φορέων Γενικής Κυβέρνησης και στις οποίες συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα το κράτος ή νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου με ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%).

Οι εν λόγω εταιρείες φορολογούνται μόνο για τα εισοδήματά τους από κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου και απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων για τα λοιπά εισοδήματα που τυχόν αποκτούν.

Για τη διαπίστωση της συμμετοχής με ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%) του κράτους ή νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου σε κεφαλαιουχικές εταιρείες που περιλαμβάνονται στο Μητρώο Φορέων Γενικής Κυβέρνησης, προκειμένου για την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων, οι εταιρείες αυτές πρέπει να έχουν διαθέσιμα για επίδειξη σε ενδεχόμενο έλεγχο από την αρμόδια φορολογική αρχή τα σχετικά δικαιολογητικά με τα οποία αποδεικνύεται η πιο πάνω συμμετοχή, όπως ιδρυτικός νόμος, συστατικό έγγραφο/πράξη, καταστατικό νόμιμα δημοσιευμένο με τροποποιήσεις αυτού, κ.λπ.

Διευκρινίζεται ότι, προκειμένου να έχουν εφαρμογή τα ανωτέρω, το σχετικό ποσοστό συμμετοχής θα πρέπει να ανέρχεται στο 100% καθ' όλη τη διάρκεια του φορολογικού έτους.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1113/02-06-2015, διευκρινίζεται ότι:

«Αντίστοιχα, για τους φορείς γενικής κυβέρνησης και δεδομένου ότι αυτοί φορολογούνται για το εισόδημα που αποκτούν από κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, εκπίπτουν οι

δαπάνες που αντιστοιχούν στα εισοδήματα αυτά, ενώ δεν εκπίπτουν οι λοιπές δαπάνες. Σε περίπτωση κοινών δαπανών, αυτές επιμερίζονται κατά την αναλογία των απαλλασσόμενων και μη εισοδημάτων.»

Επειδή, η προσφεύγουσα συστάθηκε δυνάμει των διατάξεων του ν. και κατά το φορολογικό έτος 2015 αλλά και κατά τον χρόνο πραγματοποίησης του ελέγχου, είχε ως σκοπό α) και (β)

Επειδή, η προσφεύγουσα συμπεριελήφθη στο «Συγκεντρωτικό Μητρώο Φορέων Γενικής Κυβέρνησης- Θεσμικός Τομέας» και στον κατάλογο με τα «Νομικά Πρόσωπα Κεντρικής Κυβέρνησης και Δημόσιες Επιχειρήσεις (Ν.Π.Δ.Δ., Ν.Π.Ι.Δ., Α.Ε)- Υποτομέας» της Ελληνικής Στατιστικής Αρχής (ΕΛ.ΣΤΑΤ.), όπως δημοσιεύθηκε κατά τον Δεκέμβριο του έτους 2015 και υφίσταται στην ιστοσελίδα της ΕΛ.ΣΤΑΤ. (στην ηλεκτρονική διεύθυνση <https://www.statistics.gr/register-general-government-entities>), με τη συμμετοχή του Ελληνικού Δημοσίου στο μετοχικό της κεφάλαιο καθ' όλη τη διάρκεια του ελεγχόμενου φορολογικού έτους 2015 σε ποσοστό 100%. Συνεπεία των ανωτέρω, η προσφεύγουσα κατά το φορολογικό έτος 2015 εντάσσεται στους φορείς γενικής κυβέρνησης.

Επειδή, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις οι φορείς γενικής κυβέρνησης φορολογούνται μόνο για το εισόδημα από κεφάλαιο (μερίσματα, τόκοι, δικαιώματα, εισόδημα από ακίνητη περιουσία) και από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου (τίτλων, ακίνητης περιουσίας). Ακόμη, έχουν την δυνατότητα να εκπέσουν μόνο τις δαπάνες που αντιστοιχούν στα εισοδήματα που υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος, ενώ οι κοινές δαπάνες επιμερίζονται κατά την αναλογία των απαλλασσόμενων και μη εισοδημάτων.

Επειδή, κατά το φορολογικό έτος 2015, η προσφεύγουσα είχε ως αποκλειστική δραστηριότητα, έργο συγχρηματοδοτούμενο από την Ε.Ε., μέσω του ετήσιου Προγράμματος Δημόσιων Επενδύσεων (Π.Δ.Ε.). Λόγω της χρονικής υστέρησης των εν λόγω χρηματοδοτήσεων, η προσφεύγουσα λαμβάνει, προς εξασφάλιση ρευστότητας, δάνεια από την Ευρωπαϊκή Τράπεζα Επενδύσεων (ΕΤΕπ) με την εγγύηση του Ελληνικού Δημοσίου, για τα οποία καταβάλλει χρεωστικούς τόκους.

Επειδή, η προσφεύγουσα εξέπεσε το ποσό των 20.872.121,46 € χρεωστικών τόκων από τα ακαθάριστα έσοδά της καθώς θεωρούσε ότι το εν λόγω ποσό αποτελούσε κοινή δαπάνη της αφορολόγητης δραστηριότητας «.....» και της φορολογητέας δραστηριότητας «έσοδα κεφαλαίων».

Επειδή, κατά το φορολογικό έτος 2015, η προσφεύγουσα είχε ως αποκλειστική δραστηριότητα

Επειδή, η προσφεύγουσα αποτελεί φορέα γενικής κυβέρνησης και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 46 του ν. 4172/2013, η ως άνω δραστηριότητά της δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος ενώ οι δαπάνες που αφορούν την εν λόγω δραστηριότητα είναι μη εκπιπτόμενες.

Επειδή, τα δάνεια που λαμβάνει η προσφεύγουσα από την ΕΤΕπ χρηματοδοτούν αποκλειστικά, την απαλλασσόμενη του φόρου εισοδήματος ως άνω δραστηριότητα, με την εγγύηση του Ελληνικού Δημοσίου για τα οποία καταβάλλονται χρεωστικοί τόκοι.

Επειδή, οι χρεωστικοί τόκοι προέρχονται από την λήψη δανείων για την χρηματοδότηση της αφορολόγητης δραστηριότητας, ήτοι την «.....», και όχι για την πραγματοποίηση «εσόδων κεφαλαίων». Πιο συγκεκριμένα, οι χρεωστικοί τόκοι προέρχονται από την λήψη δανείων από την ΕΤΕπ, ενώ οι πιστωτικοί τόκοι είτε από τραπεζικές καταθέσεις είτε από προκαταβολές δοθείσες σε αναδόχους. Ως εκ τούτου, δεν υπάρχει κάποια συσχέτιση μεταξύ των χρεωστικών και πιστωτικών τόκων.

Επειδή, οι χρεωστικοί τόκοι δεν συσχετίζονται με το φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας από πιστωτικούς τόκους, συνεπώς η ίδια δεν δύναται να εκπέσει τους χρεωστικούς τόκους από τα ακαθάριστα έσοδα.

Επειδή, η ίδια είχε υποβάλει το με αριθ. πρωτ./01-10-2015 ερώτημα προς την φορολογική διοίκηση (Διεύθυνση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας) και το με αριθ./16-05-2016 συμπληρωματικό ερώτημα σχετικά με τον χειρισμό- έκπτωση των χρεωστικών τόκων έναντι των πιστωτικών τόκων, στα οποία έλαβε τις με αριθ. πρωτ./23-12-2015 και/09-06-2016 απαντήσεις αντίστοιχα. Με βάσει τις ανωτέρω απαντήσεις η Φορολογική διοίκηση ενημέρωσε την προσφεύγουσα ότι εκπίπτουν μόνο οι δαπάνες που αφορούν εισοδήματα που υπόκεινται σε φόρο, ενώ οι λοιπές δαπάνες (που σχετίζονται π.χ. με την κατασκευή του δικτύου υπόγειου σιδηροδρόμου) δεν εκπίπτουν. Πιο συγκεκριμένα, ρητά ανέφερε το εξής: **«Ειδικότερα, διευκρινίζεται ότι οι χρεωστικοί τόκοι δεν δύναται να θεωρηθούν κοινές δαπάνες, εφόσον αφορούν χρηματοδότηση της εταιρείας για δραστηριότητα μη υπαγόμενη σε φόρο...»**. Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας κρίνονται παντελώς αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 19-07-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ., με έδρα στην Αθήνα, οδός, και την επικύρωση της με αριθ. πρωτ./ 17-06-2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. φορολογικού έτους 2015.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α/α
ΝΙΝΟΥ ΕΛΠΙΔΑ

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.