



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 19/05/2022

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: **1831**

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604538
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [ΑΑΔΕ] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 19.1.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του νομικού προσώπου ιδιωτικού δικαίου με την επωνυμία «.....» (.....), ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, με έδρα στην Αθήνα, οδός αριθμός, νόμιμα εκπροσωπούμενου κατά δήλωσή του με την εν λόγω ενδικοφανή προσφυγή από το του, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Ψυχικού Αττικής, κάτοικο Αττικής, οδός αριθμός, κατά της υπ' αριθμ./20.12.2021 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων (ΦΕΝΠ) φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την αναφερθείσα στην ανωτέρω παράγραφο πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕΝΠ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, της οποίας ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση, καθώς και την από 20.12.2021 οικεία έκθεση ελέγχου του ίδιου Προϊσταμένου.,
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της ως άνω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

* * * * *

Επί της από 19.1.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του νομικού προσώπου ιδιωτικού δικαίου με την επωνυμία «.....» (.....), ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. /20.12.2021 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων (ΦΕΝΠ) φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΕΝΠ ποσού 218.310,93 €.

Η εν λόγω διαφορά ΦΕΝΠ προέκυψε επί τη βάση της από 20.12.2021 οικείας έκθεσης ελέγχου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, σύμφωνα με την οποία επαναπροσδιορίστηκαν τα καθαρά κέρδη του προσφεύγοντος κατά την ελεγχθείσα περίοδο 28.01.2014-31.12.2014 με την προσθήκη στα δηλωθέντα καθαρά κέρδη της περιόδου αυτής εισοδημάτων από επιχειρηματική δραστηριότητα συνολικού ύψους 839.657,41 € λόγω μη αναγνώρισης της δηλωθείσας χρεωστικής διαφοράς από τη συμμετοχή του στο Κοινό Κεφάλαιο νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου και ασφαλιστικών φορέων ν. 2469/1997 για έκπτωση από τα φορολογητέα του έσοδα σε τριάντα (30) ισόποσες ετήσιες δόσεις, ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Συνολικά καθαρά κέρδη	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
28.01.2014-31.12.2014	-30.700,23 €	839.657,41 €

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του το προσφεύγον ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση, της ως άνω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, προβάλλοντας, συνοπτικά, το λόγο ότι εν προκειμένω συντρέχουν στο ακέραιο οι προϋποθέσεις εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 27 παρ. 2 ν. 4172/2013 και της ΠΟΛ.1088/2016.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 1 εδ. α' και 3 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν για το έτος 2014: «1. Το φορολογικό έτος ταυτίζεται με το ημερολογιακό έτος. [...]. 2. [...]. 3. Ο φόρος που επιβάλλεται σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος αφορά σε εισόδημα που αποκτήθηκε το αμέσως προηγούμενο φορολογικό έτος. 4. [...].»

Επειδή, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 1 εδ. α' και 3 ν. 4172/2013 (όπως ίσχυαν για το έτος 2014), κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΕΠ είναι η 31^η Δεκεμβρίου εκάστου έτους (φορολογικού).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2014 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2014): «1. Εάν με τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα το αποτέλεσμα είναι ζημία εντός του φορολογικού έτους, η ζημία αυτή μεταφέρεται για να συμψηφισθεί με τα επιχειρηματικά κέρδη διαδοχικά στα επόμενα πέντε (5) φορολογικά έτη. Η ζημία του προγενέστερου έτους συμψηφίζεται κατά προτεραιότητα έναντι της ζημίας μεταγενέστερου έτους. 2. Η χρεωστική διαφορά που προκύπτει σε βάρος των νομικών προσώπων των περ. α´, γ´ και δ´ του άρθρου 45 από την ανταλλαγή ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου ή εταιρικών ομολόγων με εγγύηση του Ελληνικού Δημοσίου, κατ' εφαρμογή προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάρθρωση του ελληνικού χρέους, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα σε τριάντα (30) ισόποσες ετήσιες δόσεις, αρχής γενομένης από τη χρήση, μέσα στην οποία πραγματοποιείται η ανταλλαγή των τίτλων και ανεξάρτητα από τον χρόνο διακράτησης των ομολόγων. Για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου, ως χρεωστική διαφορά λαμβάνεται η διαφορά μεταξύ της ονομαστικής αξίας των τίτλων που εκδόθηκαν σε ανταλλαγή και του κόστους απόκτησης των αρχικών τίτλων. Ειδικά, σε περίπτωση που μετά την απόκτηση των αρχικών τίτλων προέκυψε ζημία από την αποτίμησή τους, η οποία δεν έχει συμψηφισθεί με αποθεματικό, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 του ν. 2238/1994, όπως ισχύει κατά τη δημοσίευση του Κ.Φ.Ε., λαμβάνεται το αρχικό κόστος απόκτησης.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 45 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2014 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2014): «Σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπόκεινται: α) οι κεφαλαιουχικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή, β) οι προσωπικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή, 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, δ) συνεταιρισμοί και ενώσεις αυτών, ε) κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς εφόσον ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, στ) κοινοπραξίες, ζ) οι νομικές οντότητες που ορίζονται στο άρθρο 2 του Κ.Φ.Ε. και δεν περιλαμβάνονται σε μια από τις προηγούμενες περιπτώσεις. Στην περίπτωση των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που τηρούν απλογραφικά βιβλία εφαρμόζονται αποκλειστικά οι διατάξεις του άρθρου 47 του παρόντος Κώδικα. **Το Κοινό Κεφάλαιο της παρ. 11 του άρθρου 15 του ν. 2469/1997 [...]** **εξαιρείται του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.**»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την παρ. 2 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1088/2016 εγκυκλίου της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών: «2. Φορολογική μεταχείριση χρεωστικής διαφοράς (ζημίας) λόγω ανταλλαγής ομολόγων (PSI). Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι η χρεωστική διαφορά που προκύπτει σε βάρος: α) των κεφαλαιουχικών εταιρειών που συστάθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή (περ. α´ άρθρου 45), επομένως και των μόνιμων εγκαταστάσεων αλλοδαπών κεφαλαιουχικών εταιρειών σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν. 4172/2013 ή τις Σ.Α.Δ.Φ. που δεν έχουν φορολογική κατοικία στην Ελλάδα (σχετ. η ΠΟΛ.1044/10.2.2015 εγκύκλιός μας), β) των μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικών προσώπων δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου που συστάθηκαν στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή (περ. γ´ άρθρου 45) καθώς και γ)

των συνεταιρισμών ή ενώσεων αυτών (περ. δ' άρθρου 45), από την ανταλλαγή ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου ή εταιρικών ομολόγων με εγγύηση του Ελληνικού Δημοσίου, κατ' εφαρμογή του προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάρθρωση του ελληνικού χρέους, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα σε τριάντα (30) ισόποσες ετήσιες δόσεις, αρχής γενόμενης από τη χρήση, μέσα στην οποία πραγματοποιείται η ανταλλαγή των τίτλων και ανεξάρτητα από τον χρόνο διακράτησης των ομολόγων. Για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου, ως χρεωστική διαφορά λαμβάνεται η διαφορά μεταξύ της ονομαστικής αξίας των τίτλων που εκδόθηκαν σε ανταλλαγή και του κόστους απόκτησης των αρχικών τίτλων. Ειδικά, σε περίπτωση που μετά την απόκτηση των αρχικών τίτλων προέκυψε ζημία από την αποτίμησή τους, η οποία δεν έχει συμψηφιστεί με αποθεματικό, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 του ν. 2238/1994, όπως ισχύει κατά τη δημοσίευση του Κ.Φ.Ε., λαμβάνεται το αρχικό κόστος απόκτησης. Τα αναφερόμενα στην παράγραφο αυτή έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 72 του ίδιου νόμου, από την έναρξη ισχύος του ν. 4046/2012, δηλαδή από τις 14.02.2012 και μετά. Οι διατάξεις αυτές καταλαμβάνουν τη χρεωστική διαφορά που προέκυψε από την ανταλλαγή των πιο πάνω τίτλων, ανεξαρτήτως της αιτίας απόκτησής τους (π.χ. ομόλογα Ελληνικού Δημοσίου που έλαβαν οι φαρμακευτικές εταιρείες έναντι αποπληρωμής χρεών του Δημοσίου). Επίσης, ο ανωτέρω χειρισμός αφορά στον προσδιορισμό των φορολογητέων αποτελεσμάτων των νομικών προσώπων που συμμετείχαν στο πρόγραμμα του PSI και ως εκ τούτου, η ανωτέρω έκπτωση θα πραγματοποιείται εξωλογιστικά κατ' έτος με βάση την ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος αυτών. Δεδομένου ότι η χρεωστική διαφορά εκπίπτει σε 30 ισόποσες ετήσιες δόσεις, αρχής γενόμενης από τη χρήση, μέσα στην οποία πραγματοποιείται η ανταλλαγή των τίτλων, και περαιτέρω τα ανωτέρω έχουν έναρξη ισχύος από 14.02.2012 και μετά, συνάγεται ότι για το φορολογικό έτος 2014 και επόμενα η χρεωστική διαφορά για το PSI αποσβένεται σε 28 ισόποσες ετήσιες δόσεις, καθόσον για κάθε μία από τις χρήσεις 2012 και 2013 έχει ήδη εκπέσει το 1/30 αυτής. Ειδικά για τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που είχαν ενταχθεί στο πρόγραμμα PSI και δεδομένου ότι με τις προγενέστερες διατάξεις του ν. 2238/1994 όσα από αυτά δεν είχαν εισόδημα από εμπορικές δραστηριότητες, στερούνταν της δυνατότητας να εκπέσουν φορολογικά το μέρος της χρεωστικής διαφοράς (ζημίας) από το PSI που προέκυψε στις χρήσεις 2012 και 2013 από τα λοιπά φορολογητέα εισοδήματά τους, ήτοι από το εισόδημα από κινητές αξίες και από την εκμίσθωση ακινήτων τους, λόγω του ειδικού τρόπου φορολόγησης των εισοδημάτων αυτών (αυτοτελής φορολόγηση των εισοδημάτων από κινητές αξίες με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης και ειδικός τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία), με την παρούσα διευκρινίζεται ότι το μέρος αυτό της ζημίας του PSI που δεν εξέπεσε φορολογικά δεν μπορεί να μεταφερθεί για έκπτωση από τα κέρδη των φορολογικών ετών που αρχίζουν από την 1.01.2014 και μετά, συναθροιζόμενο με το αναλογούν στο έτος αυτό ποσό απόσβεσης της υπόψη χρεωστικής διαφοράς. Ομοίως, δεν μπορούν να υποβληθούν τροποποιητικές δηλώσεις για τα έτη αυτά (χρήσεις 2012 και 2013), με τη διαδικασία που προβλέπεται από τον Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013), προκειμένου να δηλωθούν προς έκπτωση (εξωλογιστικά) τα υπόψη ποσά της χρεωστικής διαφοράς του PSI. Αντίθετα, όσα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα δεν εξέπεσαν το 1/30 της χρεωστικής διαφοράς από τα κέρδη του φορολογικού έτους 2014 και δεδομένου ότι μετά την έναρξη ισχύος του νέου Κ.Φ.Ε., η υπόψη χρεωστική διαφορά εκπίπτει σε κάθε περίπτωση φορολογικά από τα κέρδη του νομικού προσώπου, αφού τα κέρδη αυτά, συμπεριλαμβανομένων των εισοδημάτων από κεφάλαιο και από υπεραξία κεφαλαίου,

θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, τα υπόψη νομικά πρόσωπα έχουν τη δυνατότητα με τροποποιητική δήλωση του έτους αυτού να εκπέσουν το ποσό της χρεωστικής διαφοράς που αντιστοιχεί στο φορολογικό έτος 2014. Επισημαίνεται πάντως, προς άρση των όποιων αμφιβολιών, ότι μετά την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2013, το μέρος της χρεωστικής διαφοράς του *PSI* που δεν δηλώθηκε στο φορολογικό έτος που αφορούσε, ανεξάρτητα αν πρόκειται για νομικά πρόσωπα της περ. α΄, της περ. γ΄ ή της περ. δ΄ του άρθρου 45 του ν. 4172/2013, δεν μπορεί να μεταφερθεί σωρευτικά στα επόμενα φορολογικά έτη προσαυξάνοντας το 1/30 που αναλογεί στο εκάστοτε αυτό έτος, αλλά θα δηλωθεί εκπρόθεσμα με την υποβολή τροποποιητικής δήλωσης με βάση τη διαδικασία του Κ.Φ.Δ. του έτους που αφορά.»

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. Φ.30123/οικ.28567/918 (ΦΕΚ Β΄ 3259/20.12.2013) κοινή απόφαση των Υπουργών Εργασίας, Κοινωνικής Ασφάλισης και Πρόνοιας και Οικονομικών («Μετατροπή του Τομέα Πρόνοιας Υπαλλήλων Φαρμακευτικών Εργασιών (ΤΠΥΦΕ) του Ταμείου Πρόνοιας Ιδιωτικού Τομέα (ΤΑΠΙΤ) σε Ν.Π.Ι.Δ.-Ταμείο Αλληλοβοήθειας Υπαλλήλων Φαρμακευτικών Εργασιών (ΤΑΥΦΕ)»): «...αποφασίζουμε: Τη μετατροπή του Τομέα Πρόνοιας Υπαλλήλων Φαρμακευτικών Εργασιών (ΤΠΥΦΕ) του Ταμείου Πρόνοιας Ιδιωτικού Τομέα σε Νομικό Πρόσωπο Ιδιωτικού Δικαίου και την έγκριση του καταστατικού του νέου φορέα, που έχει ως εξής: Άρθρο 1. Νομική μορφή – επωνυμία – έδρα - εφαρμοστέο δίκαιο - σφραγίδα - καθολική διαδοχή. 1. Ιδρύεται **ΝΠΙΔ** με τη μορφή **αλληλοβοηθητικού Ταμείου** με την επωνυμία «Ταμείο Αλληλοβοήθειας Υπαλλήλων Φαρμακευτικών Εργασιών» και με δ.τ. ΤΑΥΦΕ, χάριν συντομίας εφεξής Ταμείο. 2. Το Ταμείο ιδρύεται **εκ μετατροπής** του Τομέα Πρόνοιας Υπαλλήλων Φαρμακευτικών Εργασιών του **ΝΠΔΔ** Ταμείο Πρόνοιας Ιδιωτικού Τομέα (ΤΑΠΙΤ) **σε ΝΠΙΔ και ειδικότερα σε αλληλοβοηθητικό σωματείο**, σύμφωνα: Α) με το άρθρο 6 παρ. 20 του Ν. 3029/2002, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του αρθρ. 35 παρ. 6 του Ν. 3220/2004, 22 παρ. 7 του Ν. 3232/2004, και 63 παρ. 8 του Ν. 3518/2006 και 138 παρ. 8 του Ν. 3655/2008. Β) με την υπ' αρ. 442/34/27-09-2012 απόφαση του ΔΣ του ΤΑΠΙΤ και μετά από γνώμες των συνδικαλιστικών οργανώσεων των ασφαλισμένων. Γ) με την εγκεκριμένη αναλογιστική μελέτη από την αρμόδια Δ/νση Αναλογιστικών Μελετών της ΓΓΚΑ του Υπουργείου Εργασίας, Κοινωνικής Ασφάλισης και Πρόνοιας. [...]. 3. Χρόνος έναρξης της λειτουργίας του Ταμείου ορίζεται η επομένη της δημοσίευσης του παρόντος καταστατικού στο Βιβλίο Σωματείων του Πρωτοδικείου Αθηνών. 4. [...]. 5. Στο Ταμείο μεταφέρονται όλα τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις των ασφαλισμένων και συνταξιούχων του Τομέα Πρόνοιας Υπαλλήλων Φαρμακευτικών Εργασιών (ΤΠΥΦΕ) του ΝΠΔΔ ΤΑΠΙΤ ανεξάρτητα από τη χρονική περίοδο ασφάλισης τους. Οι παραπάνω ασφαλισμένοι από την έναρξη λειτουργίας του Ταμείου διέπονται από τις διατάξεις του παρόντος καταστατικού. 6. Το σύνολο του ενεργητικού και παθητικού του μετατρεπόμενου Τομέα Πρόνοιας Υπαλλήλων Φαρμακευτικών Εργασιών (ΤΠΥΦΕ) του ΤΑΠΙΤ, η κινητή και ακίνητη περιουσία του, οι πόροι που προβλέπονται από τις ισχύουσες διατάξεις υπέρ αυτού, μεταφέρονται αυτοδικαίως και εκ του νόμου στο Ταμείο από την έναρξη της λειτουργίας του. Το Ταμείο αποτελεί τον καθολικό διάδοχο του μετατρεπόμενου Τομέα και υπεισέρχεται στα πάσης φύσεως δικαιώματα και υποχρεώσεις αυτού. 7. [...]. 8. Η σφραγίδα του Ταμείου φέρει την επωνυμία αυτού, το έτος ίδρυσης του (2013) και αναγράφει ότι το Ταμείο αποτελεί καθολικό διάδοχο του Τομέα Πρόνοιας Υπαλλήλων Φαρμακευτικών Εργασιών (ΤΠΥΦΕ) του ΝΠΔΔ ΤΑΠΙΤ και το έτος ίδρυσης του ΤΕΑΥΦΕ (1943). 9. Το Ταμείο διέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 138 παρ. 8 του Ν. 3655/2008, 6 παρ. 20 του Ν.

3029/2002, όπως τροποποιήθηκε με το αρθρ. 35 παρ. 6 του Ν. 3220/2005, το αρθρ. 22 παρ. 7 του Ν. 3232/2004 και το άρθρο 63 παρ. 3 του Ν. 3518/2006, των κατ' εξουσιοδότηση των διατάξεων αυτών Υπουργικών Αποφάσεων, των διατάξεων των άρθρων 33-39 του ΒΔ της 15/20.5.1920 «περί επαγγελματικών σωματείων», τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα περί σωματείων και το παρόν καταστατικό. 10. [...]. Άρθρο 2. Σκοπός. Σκοπός του Ταμείου είναι: 1. Η απονομή εφάπαξ χρηματικού βοηθήματος λόγω συνταξιοδότησης υπό τις κατωτέρω αναφερόμενες προϋποθέσεις. 2. Η επιστροφή των εισφορών ή μέρους αυτών στους ασφαλισμένους στις αναφερόμενες στο άρθρο 15 περιπτώσεις. Άρθρο 3. [...].»

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 11 ν. 2469/1997, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2014 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2014): «**α. Τα σύμφωνα με το τρίτο άρθρο του ν. 2216/1994 [...] διαθέσιμα**, στα οποία περιλαμβάνονται **και τα διαθέσιμα των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, συνιστούν το Κοινό Κεφάλαιο** των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου και ασφαλιστικών φορέων (Κ.Κ.Ν.Π.Δ.Δ. και Α.Φ.), το οποίο διαχειρίζεται η Τράπεζα της Ελλάδος σύμφωνα με τους κανόνες β' έως η' της παρούσας παραγράφου. **β. Το Κ.Κ.Ν.Π.Δ.Δ. και Α.Φ. δεν αποτελεί νομικό πρόσωπο αλλά ομάδα περιουσίας**, της οποίας **τα επί μέρους στοιχεία ανήκουν εξ αδιαιρέτου στους συμμετέχοντες σ' αυτό φορείς (Ν.Π.Δ.Δ. και Α.Φ.) ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής τους**. Τα Ν.Π.Δ.Δ. και Α.Φ. που συμμετέχουν στο Κοινό Κεφάλαιο, εκπροσωπούνται δικαστικώς και εξωδίκως από την Τράπεζα της Ελλάδος ως προς τις έννομες σχέσεις από τη διαχείριση του Κοινού Κεφαλαίου και τα δικαιώματά τους επί του ενεργητικού του. **γ. Το ενεργητικό του Κ.Κ.Ν.Π.Δ.Δ. και Α.Φ. επενδύεται σε κινητές αξίες του Ελληνικού Δημοσίου. Στην έννοια των κινητών αξιών του Ελληνικού Δημοσίου περιλαμβάνονται και κινητές αξίες δημόσιων επιχειρήσεων και οργανισμών, κατά την έννοια των διατάξεων του ν. 3429/2005 [...], που καλύπτονται από την εγγύηση του Ελληνικού Δημοσίου και αποτελούν μέρος του χρέους της Γενικής Κυβέρνησης. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών εξειδικεύονται οι κινητές αξίες που ανήκουν στην κατηγορία του προηγούμενου εδαφίου και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου. Το ενεργητικό του ΚΚΝΠΔΔ και Α.Φ. δύναται να επενδύεται και σε τίτλους του Ευρωπαϊκού Ταμείου Χρηματοπιστωτικής Σταθερότητας ή του Ευρωπαϊκού Μηχανισμού Στήριξης, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα κατωτέρω. [...]. Η απόφαση συμμετοχής ή μη του Κ.Κ. Ν.Π.Δ.Δ. και Α.Φ. σε πρόγραμμα ανταλλαγής τίτλων του Ελληνικού Δημοσίου, κατ' εφαρμογή προγράμματος για την αναδιάρθρωση του ελληνικού χρέους, ανήκει αποκλειστικά στην αρμοδιότητα της Τράπεζας της Ελλάδος ως διαχειριστή του Κ.Κ., η οποία, καθώς και τα στελέχη της, κατά την άσκηση της αρμοδιότητας αυτής, δεν υπέχουν καμία ευθύνη, ποινική, αστική, διοικητική ή άλλη. [...]. **δ. Η διαχειριστική χρήση του Κ.Κ.Ν.Π.Δ.Δ. και Α.Φ. έχει τη διάρκεια του ημερολογιακού εξαμήνου, στο τέλος του οποίου οι καθαρές πρόσοδοι κατανέμονται στους δικαιούχους ανάλογα με το ύψος και τη διάρκεια της συμμετοχής τους στο Κ.Κ.Ν.Π.Δ.Δ. και Α.Φ. ε. Με Σύμβαση μεταξύ του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Τράπεζας της Ελλάδος καθορίζεται το ύψος της αμοιβής που θα καταβάλλεται στην Τράπεζα της Ελλάδος από το Κ.Κ.Ν.Π.Δ.Δ. και Α.Φ. για τη διαχείριση του Κοινού Κεφαλαίου, καθώς και ο τρόπος υπολογισμού και καταβολής της. στ. Τα Ν.Π.Δ.Δ. και Α.Φ. που συμμετέχουν σε αυτό δύνανται να ζητήσουν από την Τράπεζα της Ελλάδος την ανάληψη συγκεκριμένων χρηματικών ποσών και μέχρι της αξίας της καταθέσεώς τους στο Κοινό Κεφάλαιο. Η Τράπεζα της Ελλάδος καταβάλλει το αιτούμενο ποσό στο Ν.Π.Δ.Δ. και Α.Φ., μειουμένης αναλόγως της μερίδας****

συμμετοχής του αιτούντος στο Κοινό Κεφάλαιο. [...]. Οι πρόσοδοι που αναλογούν σε αναληφθέντα ποσά καταβάλλονται στους δικαιούχους στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου. [...]. ζ. Τα κεφάλαια που κατατίθενται από τα Ν.Π.Δ.Δ. και Α.Φ. στην Τράπεζα της Ελλάδος και ειδικότερα σε λογαριασμούς ταμειακής διαχείρισης μπορούν να επενδύονται στους οριζόμενους στην περίπτωση γ' της παρούσας παραγράφου τίτλους, είτε αυτοτελώς είτε προς αναπλήρωση των επενδύσεων που πραγματοποιήθηκαν από τους λογαριασμούς διαθέσιμων κεφαλαίων, με την προϋπόθεση ότι θα εξασφαλίζεται εκάστοτε επάρκεια ταμειακών διαθεσίμων για την κάλυψη των τακτικών δαπανών των Ν.Π.Δ.Δ. και Α.Φ. Η διαχείριση των επενδυόμενων κεφαλαίων από λογαριασμούς ταμειακής διαχείρισης, καθώς και η κατανομή των αποδόσεων στους δικαιούχους θα γίνεται κατά τρόπο ανάλογο εκείνου των Κ.Κ. Ν.Π.Δ.Δ. και Α.Φ. η. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου τρίτου παρ. 1 ν. 2216/1994, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2014 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2014): «Τα διαθέσιμα, πλην της ταμειακής διαχείρισης, κεφάλαια των δημόσιων οργανισμών και **ασφαλιστικών ταμείων**, τα μη επενδυόμενα κατά τις διατάξεις των άρθρων 13 του ν. 1902/1990 [...] και 14 του ν. 2042/1992 [...] ως και των κοινών αποφάσεων των Υπουργών Εθνικής Οικονομίας, Οικονομικών και του Διοικητή της Τράπεζας της Ελλάδος, που εκδίδονται βάσει της νομοθετικής εξουσιοδότησης του άρθρου 2 παρ. 1 του ν.δ. 3856/1958, σε συνδυασμό με το άρθρο 2 παρ. 1 του ν. 1266/1982 [...] **μεταφέρονται υποχρεωτικά στην Τράπεζα της Ελλάδος.**»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 2 ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2014 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2014): «Οι όροι που χρησιμοποιούνται για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε. έχουν την έννοια που προβλέπει η κείμενη νομοθεσία, εκτός εάν ο Κ.Φ.Ε. ορίζει διαφορετικά. Για τους σκοπούς του παρόντος νοούνται ως: α) «φορολογούμενος»: κάθε πρόσωπο που υπόκειται σε φόρο εισοδήματος, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε., β) «πρόσωπο»: κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα, γ) «νομικό πρόσωπο»: κάθε επιχείρηση ή εταιρεία με νομική προσωπικότητα ή ένωση επιχειρήσεων ή εταιρειών με νομική προσωπικότητα, δ) «νομική οντότητα»: **κάθε μόρφωμα εταιρικής ή μη οργάνωσης και κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα που δεν είναι φυσικό ή νομικό πρόσωπο, όπως ιδίως συνεταιρισμός, οργανισμός, υπεράκτια ή εξωχώρια εταιρεία, κάθε μορφής εταιρεία ιδιωτικών επενδύσεων, κάθε μορφής καταπίστευμα ή εμπίστευμα ή οποιοδήποτε μόρφωμα παρόμοιας φύσης, κάθε μορφής ίδρυμα ή σωματείο ή οποιοδήποτε μόρφωμα παρόμοιας φύσης, κάθε μορφή προσωπικής επιχείρησης ή οποιαδήποτε οντότητα προσωπικού χαρακτήρα, κάθε μορφής κοινή επιχείρηση, κάθε μορφής εταιρείας διαχείρισης κεφαλαίου ή περιουσίας ή διαθήκης ή κληρονομίας ή κληροδοσίας ή δωρεάς, κάθε φύσης κοινοπραξία, κάθε μορφής εταιρεία αστικού δικαίου, συμμετοχικές ή αφανείς εταιρείες, κοινωνίες αστικού δικαίου, ε) [...].»**

Επειδή, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στο υπ' αριθμ. πρωτ./2.2.2021 έγγραφο της Διεύθυνσης Εργασιών Δημοσίου της Τράπεζας της Ελλάδος: «Σχετικά με το εν θέματι έγγραφό σας που αναφέρεται στο Φορέα με την επωνυμία - (Πρώην) και αφορά στο ύψος της «χρεωστικής διαφοράς» του άρθ. 27(2) του ν. 4172/2013 εκ της συμμετοχής του στο Πρόγραμμα ανταλλαγής ομολόγων του ελληνικού Δημοσίου (P.S.I.) τον Μάρτιο του 2012, σας

ενημερώνουμε για τα εξής: Το πεδίο εφαρμογής των προαναφερθεισών διατάξεων αφορά **αποκλειστικά περιπτώσεις ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου, τα οποία είχαν αγορασθεί απευθείας από τα ίδια τα νομικά πρόσωπα**, με αποφάσεις των Διοικητικών τους Συμβουλίων. Όπως προκύπτει από τα αρχεία μας, **ο εν θέματι Φορέας δεν τηρούσε** στην Τράπεζα της Ελλάδος **ίδιο χαρτοφυλάκιο** τίτλων του ελληνικού Δημοσίου κατά την επίμαχη περίοδο. Σε ό,τι αφορά τη συμμετοχή του Φορέα στο Κοινό Κεφάλαιο του ν. 2469/1997, οι ανωτέρω διατάξεις **δεν θα μπορούσαν να έχουν εφαρμογή επί μερίδων συλλογικών επενδύσεων**, αφού κάτι τέτοιο **δεν συνάδει με τη φύση και το χαρακτήρα της συμμετοχής σε συλλογικές επενδύσεις**. Πράγματι, όπως προκύπτει από τη διάταξη του άρθ. 15(11-β) του ν.2469/1997 «[...] το Κοινό Κεφάλαιο δεν αποτελεί νομικό πρόσωπο αλλά ομάδα περιουσίας της οποίας τα επί μέρους στοιχεία ανήκουν εξ αδιαιρέτου στους συμμετέχοντες σε αυτό φορείς ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής τους [...]». Ως εκ τούτου, οι συμμετέχοντες φορείς δεν έχουν κυριότητα επί διακριτών στοιχείων του Κοινού Κεφαλαίου (π.χ. επί συγκεκριμένου αριθμού τίτλων), αλλά μόνον δικαίωμα επί ιδανικών μεριδίων στο σύνολο των στοιχείων του Ενεργητικού, δεδομένου ότι η συγκυριότητα παρέχει στον συγκύριο εξουσία επί νοητής -και όχι σωματικά διακριτής- μερίδας του πράγματος, που καταλαμβάνει κατά την αναλογία της μερίδας όλα τα συστατικά μέρη του πράγματος. Τέλος, κρίνουμε σκόπιμο να διευκρινίσουμε ότι το από 3/5/2012 έγγραφο της Τράπεζας της Ελλάδος, αναφέρει ρητά ότι ο **κάτοχος των τίτλων**, δηλαδή των ομολόγων του ελληνικού Δημοσίου, **είναι το Κοινό Κεφάλαιο** και σε καμία περίπτωση δεν αποτελεί «βεβαίωση» οποιασδήποτε μορφής. Για ιστορικούς λόγους αναφέρουμε ότι έγγραφα αυτής της μορφής αποσκοπούσαν σε προσωρινή απεικόνιση του διαθέσιμου υπολοίπου, μέχρι την ενημέρωση των μηχανογραφικών συστημάτων της Τράπεζας της Ελλάδος.»

Επειδή, με το μοναδικό λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του το προσφεύγον προβάλλει ότι εν προκειμένω συντρέχουν στο ακέραιο οι προϋποθέσεις εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 27 παρ. 2 ν. 4172/2013 και της ΠΟΛ.1088/2016.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί, όπως προκύπτει από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 45 τελευταίο εδάφιο ν. 4172/2013 σε συνδυασμό με τις προπαρατεθείσες διατάξεις των άρθρων 15 παρ. 11 στ. α' και β' ν. 2469/1997, τρίτου παρ. 1 ν. 2216/1994 και 2 ν. 4172/2013 (όπως όλες αυτές οι διατάξεις ίσχυαν κατά την 31.12.2014 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2014)), καθώς και όσα διευκρινίστηκαν με το προπαρατεθέν υπ' αριθμ. πρωτ./2.2.2021 έγγραφο της Διεύθυνσης Εργασιών Δημοσίου της Τράπεζας της Ελλάδος, το δικαίωμα έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος, σε 30 ισόποσες ετήσιες δόσεις, της χρεωστικής διαφοράς που τυχόν προέκυψε σε βάρος του από την ανταλλαγή ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου ή εταιρικών ομολόγων με εγγύηση του Ελληνικού Δημοσίου, κατ' εφαρμογή προγράμματος συμμετοχής του στην αναδιάταξη του ελληνικού χρέους, αφορούσε και αφορά **αποκλειστικά και μόνο** σε ομόλογα του Ελληνικού Δημοσίου που τα αγόρασε απευθείας **το ίδιο**, με απόφαση του Διοικητικού του Συμβουλίου, και **όχι** (και) στα ομόλογα του Ελληνικού Δημοσίου που τυχόν είχαν μεταφερθεί υποχρεωτικά στην Τράπεζα της Ελλάδος, συναποτελώντας μέρος του Κοινού Κεφαλαίου των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου (όπως ήταν το προσφεύγον πριν την μετατροπή του, το 2013, σε νομικό πρόσωπο ιδιωτικού δικαίου και ειδικότερα σε αλληλοβοηθητικό σωματείο) και των ασφαλιστικών φορέων και πλέον όχι ίδιο χαρτοφυλάκιο

του προσφεύγοντος, το οποίο (Κοινό Κεφάλαιο) διαχειριζόταν μόνο η Τράπεζα της Ελλάδος και αυτή αποφάσιζε, κατ' αποκλειστική μάλιστα αρμοδιότητα, για τη συμμετοχή του ή μη σε πρόγραμμα ανταλλαγής τίτλων του Ελληνικού Δημοσίου, κατ' εφαρμογή προγράμματος για την αναδιάταξη του ελληνικού χρέους, και το οποίο, αν και υπαγόταν καταρχήν στο φόρο εισοδήματος ως νομική οντότητα («ομάδα περιουσίας») και μάλιστα ως κάτοχος των υπό κρίση τίτλων, εντούτοις εξαιρέθηκε ρητά από αυτόν με την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 45 τελευταίο εδάφιο ν. 4172/2013. Για τους λόγους αυτούς, ο μοναδικός λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Αποφασίζουμε

την απόρριψη της από 19.1.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του νομικού προσώπου ιδιωτικού δικαίου με την επωνυμία «.....» (.....), ΑΦΜ, **και την επικύρωση** της υπ' αριθμ. /20.12.2021 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕΝΠ φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών.

Η συνολική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική συνολική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας:

Διαφορά κύριου φόρου	218.310,93 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>218.310,93 €</u>

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στο προσφεύγον.

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

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.