



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 05/10/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1523

ΤΜΗΜΑ : Α3 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604552
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας («ΚΦΔ», που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 4987/2022, ΦΕΚ Α' 206).

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.

δ. Της υπ' αριθμ. Α.1165/22.11.2022 (ΦΕΚ Β' 6009/25.11.2022) 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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του νομικού προσώπου δημοσίου δικαίου με την επωνυμία Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, με έδρα, νόμιμα εκπροσωπούμενου κατά δήλωσή του με την εν λόγω ενδικοφανή προσφυγή από τον, Δ.Ο.Υ. Νίκαιας Αττικής, κάτοικο κατά της υπ' αριθμ. πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος νομικών

προσώπων (ΦΕνπ) / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την αναφερθείσα στην ανωτέρω παράγραφο πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕνπ / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, της οποίας ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση, καθώς και την από οικεία έκθεση ελέγχου του ιδίου Προϊσταμένου.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της ως άνω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

* * * * *

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του νομικού προσώπου δημοσίου δικαίου με την επωνυμία, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ..... πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων (ΦΕνπ) / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΕνπ ποσού 8.280,77 €, πλέον 9.947,46 € προστίμου άρθρου 58 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ) λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσής του φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων (ΦΕνπ) φορολογικού έτους 2019, ήτοι συνολικό ποσό 18.228,23 €, στο σώμα δε της πράξης υπάρχει η επισήμανση ότι «επί του οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.», λόγω εκπρόθεσμης καταβολής του ως άνω οφειλόμενου ΦΕνπ.

Η εν λόγω διαφορά ΦΕνπ προέκυψε επί τη βάσει της από οικείας έκθεσης ελέγχου (επιστροφής) φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, σύμφωνα με την οποία επαναπροσδιορίστηκαν τα αποτελέσματα του προσφεύγοντος κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2019-31.12.2019 με την προσθήκη στα δηλωθέντα αποτελέσματα (ζημίες) της περιόδου αυτής εισοδημάτων από κεφάλαιο συνολικού ύψους 81.698,02 € λόγω μη αναγνώρισης της δηλωθείσας χρεωστικής διαφοράς (ζημίας) από τη συμμετοχή του στο Κοινό Κεφάλαιο νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου και ασφαλιστικών φορέων ν. 2469/1997 ύψους 209.815,42 € για έκπτωση από τα φορολογητέα του έσοδα σε τριάντα (30) ισόποσες ετήσιες δόσεις, ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Συνολικά δηλωθέντα αποτελέσματα	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
01.01.2019-31.12.2019	-208.617,94 €	82.895,50 €

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του το προσφεύγον ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση, της ως άνω πράξης του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

- 1) Πλάνη περί τα πράγματα, έλλειψη νόμιμης, πλήρους και ειδικής αιτιολογίας, παράβαση κατ' ουσίαν διάταξης νόμου και ουσιώδους τύπου της διαδικασίας.
- 2) Παράβαση της αρχής της χρηστής διοίκησης δεδομένης της έκδοσης της ως άνω πράξης με ανεπιεική και δογματική ερμηνευτική εκδοχή.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 1 εδ. α' και 3 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν για το έτος 2019: «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 2019), κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΕνπ είναι η **31^η Δεκεμβρίου** εκάστου έτους (φορολογικού).

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 47 παρ. 1 εδ. α' ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2019 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕνπ φορολογικού έτους 2019): «Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Γ' του Μέρους Δεύτερου («Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων») του Κ.Φ.Ε., εκτός από τις περιπτώσεις, όπου ορίζεται διαφορετικά στο παρόν κεφάλαιο.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 παρ. 1 και 2 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2019 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕνπ φορολογικού έτους 2019): «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 το 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.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 45 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2019 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕνπ φορολογικού έτους 2019): «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 [του άρθρου 27 ν. 4172/2013] 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 το 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. [...]. 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 01.01.2014 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 τις διατάξεις του άρθρου 1 ν. 3305/1925: «**Δύνανται διά Διατάγματος εκδιδόμενου τη προτάσει του επί της Εθνικής Οικονομίας Υπουργού να ιδρυθώσιν επαγγελματικά [...] Επιμελητήρια εν Αθήναις [...]. Τα Επιμελητήρια ταύτα αποτελούν νομικά πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου [...].**»

Επειδή, σύμφωνα με το π.δ. της 02.05.1925 (ΦΕΚ Α΄ 111/5.5.1925) «Περί ιδρύσεως Επαγγελματικού και Βιοτεχνικού Επιμελητηρίου εν Αθήναις»: «...Ιδρύεται εν Αθήναις Επαγγελματικόν και Βιοτεχνικόν Επιμελητήριον, έχον περιφέρειαν την του Εμπορικού και Βιομηχανικού Επιμελητηρίου Αθηνών [...].»:

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 11 ν. 2469/1997, όπως ίσχυαν πριν την αντικατάστασή τους με το άρθρο 81 ν. 4549/2018: «**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 σε λογαριασμούς ταμειακής διαχείρισης δύνανται να επενδύονται στο σύνολό τους σε συμβάσεις αγοράς ή πώλησης τίτλων του Ελληνικού Δημοσίου με σύμφωνα επαναπώλησης/επαναγοράς με αντισυμβαλλόμενο το Ελληνικό Δημόσιο (repos, reverse repos, buy/sell back, sell/buy back). [...]. η. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου τρίτου παρ. 1 ν. 2216/1994, όπως ίσχυε μέχρι την κατάργησή της με το άρθρο 80 παρ. 2 ν. 4549/2018: «Τα διαθέσιμα, πλην της ταμειακής διαχείρισης, κεφάλαια των δημόσιων οργανισμών και ασφαλιστικών ταμείων, τα μη επενδύόμενα 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 31.12.2019 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕνπ φορολογικού έτους 2019): «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 μόνιμο παρόμοιας φύσης, κάθε μορφής ίδρυμα ή σωματείο ή οποιοδήποτε μόνιμο 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. έγγραφο της Διεύθυνσης Ανθρώπινου Δυναμικού και Οργάνωσης της (που αφορούσε στο προσφεύγον): «...τα επιμέρους στοιχεία του Ενεργητικού του Κοινού Κεφαλαίου, που αποκτώνται στο πλαίσιο της διαχείρισής του από την Τράπεζα της Ελλάδος, ανήκουν εξ αδιαιρέτου στους φορείς ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής τους στο Κοινό Κεφάλαιο. Επομένως, με τη δημιουργία του Κοινού Κεφαλαίου από το άρθρο 15 παρ. 11 ν. 2469/1997 στην πραγματικότητα οι «λογαριασμοί διαθεσίμων» χάνουν οριστικά την ιδιότητα τους ως τραπεζικών λογαριασμών με την κλασσική έννοια, ως λογαριασμών δηλαδή οι οποίοι αποτυπώνουν χρηματική απαίτηση του δικαιούχου κατά της τράπεζας, αφού τα κεφάλαια των φορέων δεν φυλάσσονται (έντοκα ή άτοκα) στην Τράπεζα της Ελλάδος και συνεπώς δεν συνιστούν καταθέσεις. αλλά επενδύονται από την Τράπεζα της Ελλάδος άμεσα και υποχρεωτικά σε τίτλους του Ελληνικού Δημοσίου. Ουσιαστικά δηλαδή με τον όρο «λογαριασμός» εννοείται πλέον η «μερίδα» κάθε φορέα στο Κοινό Κεφάλαιο, στην οποία αποτυπώνονται τα κεφάλαια του φορέα, τα οποία κατά καιρούς εντάχθηκαν στο Κοινό Κεφάλαιο, συμπεριλαμβανομένων των προσόδων από τη διαχείρισή του, και επενδύθηκαν από την Τράπεζα της Ελλάδος σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις. Υπό το πρίσμα αυτό, ο όρος «λογαριασμός» διαθεσίμων δεν αποδίδει με ακρίβεια τη φύση της συμμετοχής κάθε φορέα στο Κοινό Κεφάλαιο και εξηγείται απλώς ιστορικά [...]. Ομοίως, τα όποια έσοδα αποφέρει η διαχείριση του Κοινού Κεφαλαίου από την Τράπεζα της Ελλάδος δεν συνιστούν «τόκο» [...], αλλά προσόδους. Πράγματι, στο τέλος κάθε διαχειριστικής χρήσης του Κοινού Κεφαλαίου, στο τέλος δηλαδή κάθε ημερολογιακού εξαμήνου, οι καθαρές πρόσοδοι από τη διαχείριση του Κοινού Κεφαλαίου κατανέμονται στους φορείς ανάλογα με το ύψος και τη διάρκεια της συμμετοχής τους στο Κοινό Κεφάλαιο. Αντίστοιχα, τυχόν απολήψεις χρηματικών ποσών, στις οποίες προβαίνουν οι φορείς βάσει του άρθρου 15 παρ. 11 υποπαρ. στ' ν. 2469/1997, δεν συνιστούν «αναλήψεις από τραπεζικό λογαριασμό» με τη στενή έννοια του όρου, αλλά ρευστοποιήσεις μέρους (ή του συνόλου) της μερίδας των φορέων στο Κοινό Κεφάλαιο. Αυτός είναι ακριβώς ο λόγος, για τον οποίο το άρθρο 15 παρ. 11 υποπαρ. στ' ν. 2469/1997 θέτει ως όριο αυτών των απολήψεων την αξία της μερίδας κάθε φορέα στο Κοινό Κεφάλαιο. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στο υπ' αριθμ. πρωτ. έγγραφο της Διεύθυνσης Εργασιών Δημοσίου της Τράπεζας: «Σχετικά με το εν θέματι έγγραφό σας που [...] αφορά στο ύψος της «χρεωστικής διαφοράς» του άρθ. 27(2) του ν. 4172/2013 εκ της συμμετοχής [...] 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 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, η θέση αυτή της Τράπεζας που διατυπώθηκε στο ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ. έγγραφο της Διεύθυνσής της Εργασιών Δημοσίου επαναλήφθηκε επί της ουσίας και στο υπ' αριθμ. πρωτ. έγγραφό της (πάγια θέση της Τράπεζας), το οποίο απεστάλη στην ελεγκτική αρχή στο πλαίσιο ελέγχου ομοίων υποθέσεων.

Ως προς τον πρώτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του το προσφεύγον προβάλλει ότι η αιτιολογία, με την οποία δεν έγινε δεκτή από τον υπό κρίση έλεγχο του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής η δηλωθείσα ζημία που υπέστη από την ανταλλαγή ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου, κατ' εφαρμογή του προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάρθρωση του ελληνικού χρέους, στα υποχρεωτικώς τηρούμενα στην Τράπεζα της Ελλάδος διαθέσιμά του («...η ορθή χρεωστική διαφορά είναι: 0,00. Διότι δεν υπάρχει ζημία από την ανταλλαγή ομολόγων του Ε.Δ., αλλά από την αποτίμηση του κοινού κεφαλαίου μετά την διενέργεια του προγράμματος αναδιάρθρωσης του ελληνικού χρέους», σελ. 9 της συμπροσβαλλόμενης με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, ως συνιστώσας την αιτιολογία της, από οικείας έκθεσης ελέγχου του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής) είναι αόριστη, αβάσιμη και στερείται οποιασδήποτε αιτιολογίας, αφού:

α) Δεν εξηγείται γιατί δεν υπάρχει ζημία από ανταλλαγή ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου, όταν από όλα τα διαθέσιμα στοιχεία αποδεικνύεται ότι τα διαθέσιμά του η Τράπεζα της Ελλάδος τα είχε επενδύσει σε ομόλογα του Ελληνικού Δημοσίου, και ως προς το τι ακριβώς διάφορο περιλαμβάνει το επικαλούμενο «πρόγραμμα αναδιάρθρωσης του ελληνικού χρέους» από το οριζόμενο κατά το άρθρο 27 παρ. 2 ν. 4172/2013 «πρόγραμμα συμμετοχής στην αναδιάρθρωση του ελληνικού χρέους» (για το οποίο ισχύει η έκπτωση της χρεωστικής διαφοράς από τα ακαθάριστα έσοδα σε τριάντα (30) ισόποσες ετήσιες δόσεις), πώς διαφοροποιείται εννοιολογικά και σε τι συνίσταται.

β) Δεν αναφέρεται με ποια κριτήρια και μεθοδολογική προσέγγιση κατέληξε ο υπό κρίση έλεγχος στην τοποθέτηση ότι «δεν υπάρχει ζημία από την ανταλλαγή των ομολόγων του Ε.Δ., αλλά από

την αποτίμηση του κοινού κεφαλαίου μετά την διενέργεια του προγράμματος αναδιάρθρωσης του ελληνικού χρέους», παραβλέπονται δε, άλλως εκτιμώνται εσφαλμένα, έγγραφα περί του αντιθέτου αποδεικτικά στοιχεία περί της υποχρέωσής του να μεταφέρει τα διαθέσιμά του στην Τράπεζα της Ελλάδος και περί της υποχρέωσης της τελευταίας να τα επενδύσει σε ομόλογα του Ελληνικού Δημοσίου, με αποτέλεσμα η άποψη αυτή να είναι αυθαίρετη, ενώ η χρεωστική διαφορά από την υποχρεωτική ανταλλαγή των ομολόγων αντιμετωπίζεται φορολογικά από το νομοθέτη κατά τρόπο όμοιο για όλα τα νομικά πρόσωπα, ανεξάρτητα από το χαρακτήρα των ομολόγων που κατείχαν (επενδυτικό ή μη), δεδομένου ότι από τη διάθεση άυλων τίτλων του Ελληνικού Δημοσίου απορρέει πιστωτική σχέση με ενοχικά δικαιώματα μη διαφοροποιούμενα με βάση τα υποκειμενικά στοιχεία κάθε πιστωτή και αναιτιώδη.

Συνεπώς, η ως άνω θέση του υπό κρίση ελέγχου επιβαλλόταν να παραθέτει αιτιολόγηση εκτενή και αναλυτική και να συνοδεύεται από ειδική μνεία και ενδεχόμενη ερμηνεία του σχετικού νομικού πλαισίου και από απαρίθμηση των στοιχείων που τη στοιχειοθετούν. Ωστόσο, εν προκειμένω δε γίνεται καμία απολύτως αιτιολογημένη τεκμηρίωση της θέσης αυτής, αλλά εντελώς αυθαίρετα και επιγραμματικά και χωρίς καμία εξειδίκευση αναφέρεται αορίστως ότι «το δικαίωμα έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδα του ΕΕΑ, 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 αναδιάρθρωση 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» (σελ. 25 της συμπεροσβαλλόμενης με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, ως συνιστώντας την αιτιολογία της, από οικείας έκθεσης ελέγχου του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής). Δηλαδή διατυπώνεται ερμηνευτική άποψη, η οποία εξαιρεί της εφαρμογής της ως άνω διάταξης αυθαίρετα φορείς ανάλογα με την αιτία κτήσης των ομολόγων, διάκριση που ουδόλως κατά νόμον υφίσταται και στην οποία ουδέποτε απέβλεψε ο νομοθέτης. Πρόκειται για πρόδηλα εσφαλμένη ερμηνευτική άποψη που δε διαθέτει κανένα απολύτως έρεισμα στο νόμο. Εξ αυτού του λόγου η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη πάσχει είτε από έλλειψη αιτιολογίας είτε από πλάνη ως προς τη συγκεκριμένη κρίση, ενώ παράλληλα παραβιάζει τις διατάξεις περί προστασίας της ιδιοκτησίας (άρθρο 17 του Συντάγματος, άρθρο 1 Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ, άρθρο 17 του Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης), την αρχή της νομιμότητας, την αρχή του Κράτους δικαίου, την αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου, το άρθρο 4 παρ. 1 και 5 του Συντάγματος, την οικονομική ελευθερία και την αρχή της αναλογικότητας.

Επειδή, οι ισχυρισμοί αυτοί του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθούν ως νόμω αβάσιμοι. Κι αυτό, γιατί:

Α) 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 31.12.2019 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕνπ φορολογικού έτους 2019)), καθώς και όσα διευκρινίστηκαν με το προπαρατεθέν υπ' αριθμ. πρωτ. έγγραφο της Διεύθυνσης Ανθρώπινου Δυναμικού και Οργάνωσης της Τράπεζας, αλλά κυρίως με το προπαρατεθέν υπ' αριθμ. πρωτ. έγγραφο της Διεύθυνσής της Εργασιών Δημοσίου, 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 αναδιάρθρωση 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 το προσφεύγον) και των ασφαλιστικών φορέων και πλέον όχι ίδιο χαρτοφυλάκιο του προσφεύγοντος, το οποίο (Κοινό Κεφάλαιο) διαχειριζόταν μόνο η Τράπεζα της Ελλάδος και αυτή αποφάσισε, κατ' αποκλειστική μάλιστα αρμοδιότητα, για τη συμμετοχή του ή μη σε πρόγραμμα ανταλλαγής τίτλων του Ελληνικού Δημοσίου, κατ' εφαρμογή προγράμματος για την αναδιάρθρωση του ελληνικού χρέους.

Β) Η διαφοροποίηση αυτή επιβεβαιώνεται από το γεγονός ότι το Κοινό Κεφάλαιο, 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, με αποτέλεσμα να μην τίθεται κανένα ζήτημα αφενός φορολόγησης των όποιων κερδών και προσόδων του Κοινού Κεφαλαίου και αφετέρου λήψης υπόψη των όποιων ζημιών προέκυπταν γι' αυτό -και συνεπώς και της επικαλούμενης ζημίας (χρεωστικής διαφοράς) από τη διαχείριση (ανταλλαγή) των υπό κρίση ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου που κατείχε το Κοινό Κεφάλαιο. Υπό αυτό το πρίσμα, α) η αιτιολογία της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης περί μη αναγνώρισης προς έκπτωση 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 που κατείχε το Κοινό Κεφάλαιο, όπως η αιτιολογία αυτή αποτυπώνεται στη σελ. 9 της συμπεροβαλλόμενης με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, ως συνιστώσας την αιτιολογία της, από οικείας έκθεσης ελέγχου του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Απτικής σε συνδυασμό με τη σελ. 25 αυτής, παρίσταται πλήρης, ειδική και σαφής, βασίζεται δε στην ορθή συνδυαστική ερμηνεία των προπαρατεθεισών διατάξεων (όπως όλες αυτές οι διατάξεις ίσχυαν κατά την 31.12.2019 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕνπ φορολογικού έτους 2019)), ενώ εξάλλου β) δεν παραβιάζεται καμιά από τις προπαρατεθείσες διατάξεις υπερνομοθετικής ισχύος και από τις γενικές αρχές, δεδομένου ότι η μη αναγνώριση της ζημίας αποτελεί το λογικό, από άποψη συστήματος του φορολογικού δικαίου, επακόλουθο της μη φορολόγησης των τυχόν προκυπτουσών από τα εν λόγω ομόλογα «προσόδων».

Για τους λόγους αυτούς, ο πρώτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, με το δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του το προσφεύγον προβάλλει ότι εν προκειμένω παραβιάστηκε η αρχή της χρηστής διοίκησης δεδομένης της έκδοσης της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης με ανεπιεική και δογματική ερμηνευτική εκδοχή.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως αόριστος. Κι αυτό, γιατί το προσφεύγον δεν εξειδικεύει για ποιους συγκεκριμένους, κατά τη γνώμη του, λόγους στη δική του υπό κρίση περίπτωση η μη αναγνώριση προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά του, σε 30 ισόποσες ετήσιες δόσεις, της χρεωστικής διαφοράς που τυχόν προέκυψε σε βάρος του από την ανταλλαγή ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου που κατείχε το Κοινό Κεφάλαιο αποτελεί ανεπιεική και δογματική ερμηνευτική εκδοχή (και μάλιστα με την έννοια ότι ανατρέπεται μια

ώριμη προσδοκία του ή ακόμα και ότι καταργείται αιφνιδίως ένα δικαίωμά του), τη στιγμή μάλιστα που εν προκειμένω, όπως αναλύθηκε παραπάνω κατά την εξέταση του πρώτου λόγου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, η συνδυαστική ερμηνεία όλων των προπαρατεθεισών διατάξεων επιβάλλει τη μη αναγνώριση προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά του της εν λόγω χρεωστικής διαφοράς δεδομένης της εξαίρεσης του Κοινού Κεφαλαίου από το φόρο εισοδήματος, με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατό να εξεταστεί και να κριθεί στην ουσία του ο ισχυρισμός του αυτός. Μόνη η προβολή του ισχυρισμού ότι ο υπό κρίση καταλογισμός είναι ανεπιεικής, αόριστος, αναιτιολόγητος και απολύτως στερούμενος ουσιαστικής και νομικής βασιμότητας για τους λόγους που προβάλλει με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής δεν αποτελεί εξειδίκευση του ισχυρισμού περί παραβίασης της αρχής της χρηστής διοίκησης. Για το λόγο αυτό, ο δεύτερος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως αόριστος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του νομικού προσώπου δημοσίου δικαίου με την επωνυμία **και την επικύρωση** της υπ' αριθμ. πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕνπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

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:

Φορολογικό έτος 2019

Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή	18.228,23 €
	για επιστροφή	-
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά		-

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.