



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 11/05/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1129

**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.

**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 16.1.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ΕΙ 2023/16.1.2023 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 ....., ΑΦΜ ....., Δ.Ο.Υ. Ψυχικού Αττικής, κάτοικο ..... Αττικής, οδός ..... αριθμός ....., κατά της υπ' αριθμ. ....../16.12.2022 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων (ΦΕνπ) φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την αναφερθείσα στην ανωτέρω παράγραφο πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕνπ του Προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, της οποίας ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση, καθώς και την από 16.12.2022 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 16.1.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ΕΙ 2023/16.1.2023 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. ....../16.12.2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων (ΦΕνπ) φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής δεν έγινε αποδεκτή η υπ' αριθμ. ....../27.12.2021 δεύτερη τροποποιητική δήλωση ΦΕνπ φορολογικού έτους 2015 του προσφεύγοντος (με πιστωτικό υπόλοιπο 139.289,47 €) και επικυρώθηκε η φορολογική του υποχρέωση, όπως αυτή είχε προσδιορισθεί με την υπ' αριθμ. ....../13.7.2016 πρώτη τροποποιητική δήλωσή του ΦΕνπ φορολογικού έτους 2015 (ποσό φόρου προς καταβολή 115.069,24 €).

Η εν λόγω διαφορά ΦΕνπ προέκυψε επί τη βάση της από 16.12.2022 οικείας έκθεσης ελέγχου (επιστροφής) φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, σύμφωνα με την οποία επαναπροσδιορίστηκαν τα αποτελέσματα του προσφεύγοντος κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2015-31.12.2015 με την προσθήκη στα δηλωθέντα καθαρά κέρδη της περιόδου αυτής εισοδημάτων από επιχειρηματική δραστηριότητα συνολικού ύψους 877.098,99 € 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 και τη μη αναγνώριση α) δηλωθείσας ζημίας από μεταβίβαση κεφαλαίου συνολικού ύψους 31.925.113,97 € και β) δηλωθείσας μεταφερόμενης ζημίας του προηγούμενου φορολογικού έτους 2014 συνολικού ύψους 30.700,23 €, ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Συνολικά δηλωθέντα αποτελέσματα	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
01.01.2015-31.12.2015	-31.955.814,20 €	877.098,99 €

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

- 1) Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 27 παρ. 2 ν. 4172/2013 και της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1088/2016 εγκυκλίου σχετικά με την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά του κατά το οικείο φορολογικό έτος του 1/30 της ζημίας από την

ανταλλαγή των ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου, στα οποία είχαν επενδυθεί τα χρηματικά του διαθέσιμα στο Κοινό Κεφάλαιο.

2) Παράνομη και εσφαλμένη μη αναγνώριση ζημίας από μεταβίβαση κεφαλαίου.

3) Παράνομη και εσφαλμένη μη αναγνώριση ζημίας προηγούμενου φορολογικού έτους.

Περαιτέρω, το προσφεύγον ζητά να κληθεί να παραστεί ενώπιον της Υπηρεσίας μας προς ανάπτυξη των διαλαμβανόμενων στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρισμών του.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 1 εδ. α' και 3 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν για το έτος 2015: «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 2015), κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΕνπ είναι η **31<sup>η</sup> Δεκεμβρίου** εκάστου έτους (φορολογικού).

**Επειδή**, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 47 παρ. 1 εδ. α' ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2015 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕνπ φορολογικού έτους 2015): «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 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2015 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕνπ φορολογικού έτους 2015): «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 31.12.2015 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕνπ φορολογικού έτους 2015): «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. 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 ..... 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 ..... 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 ..... 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 ..... 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 ..... 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 («.....»): «...αποφασίζουμε: Τη μετατροπή του ..... (.....) του ..... 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 «.....» και με δ.τ. ΤΑΥΦΕ, χάριν συντομίας εφεξής Ταμείο. 2. Το Ταμείο ιδρύεται **εκ μετατροπής** του ....., 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 ..... και μετά από γνώμες των συνδικαλιστικών οργανώσεων των ασφαλισμένων. Γ) με την εγκεκριμένη αναλογιστική μελέτη από την αρμόδια Δ/ση 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 ..... 4. [...]. 5. Στο Ταμείο μεταφέρονται όλα τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις των ασφαλισμένων και

συνταξιούχων του Τομέα Πρόνοιας ..... του ΝΠΔΔ ..... 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 ..... (.....) του ....., 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 ..... του ΝΠΔΔ ..... και το έτος ίδρυσης του .....Ε (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 άρθρ. 35 παρ. 6 του Ν. 3220/2005, το άρθρ. 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 συνταξι-οδότησης υπό τις κατωτέρω αναφερόμενες προϋποθέσεις. 2. Η επιστροφή των εισφορών ή με-ρους 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 31.12.2015 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕνπ φορολογικού έτους 2015): «**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 αδιαίρετου 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 ..... 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 ..... καθορίζεται το ύψος της αμοιβής που θα καταβάλλεται στην Τράπεζα της ..... 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 ..... την ανάληψη συγκεκριμένων χρηματικών ποσών και μέχρι της αξίας της καταθέσεώς τους στο Κοινό Κεφάλαιο. Η Τράπεζα της ..... καταβάλλει το αιτούμενο ποσό στο Ν.Π.Δ.Δ. και Α.Φ., μειωμένης 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 ..... 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 κατά την 31.12.2015 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕνπ φορολογικού έτους 2015): «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 31.12.2015 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕνπ φορολογικού έτους 2015): «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 μόνωμο 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 μόνωμο παρόμοιας φύσης, κάθε μορφής ίδρυμα ή σωματείο ή οποιοδήποτε μόνωμο 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 .....: «Σχετικά με το εν θέματι έγγραφό σας που αναφέρεται στο

Φορέα με την επωνυμία ..... - ..... 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 (.....) 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 ..... **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 адιαιρέτου 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 ....., 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 .....

**Επειδή**, εν προκειμένω το προσφεύγον, όπως αναφέρεται στην σελ. 5 της οικείας έκθεσης ελέγχου, με την υποβολή της υπ' αριθμ. ....../27.12.2021 δεύτερης τροποποιητικής δήλωσής του ΦΕνπ φορολογικού έτους 2015 συμπλήρωσε:

**Α) τους παρακάτω κωδικούς της δήλωσης ως εξής:**

746	Συνολικό ποσό χρεωστικής διαφοράς	28.036.809,20
747	Συνολικό ποσό χρεωστικής διαφοράς που αποσβέστηκε στις προηγούμενες χρήσεις	2.837.980,92
748	Υπολειπόμενο ποσό χρεωστικής διαφοράς προς απόσβεση	24.252.834,64
753	Ποσό απόσβεσης χρεωστικής διαφοράς τρέχοντος φορολογικού έτους	945.993,64

Σημειώνεται ότι τα ανωτέρω ποσά του πίνακα αφορούν στη χρεωστική διαφορά λόγω συμμετοχής στο πρόγραμμα ανταλλαγής ομολόγων - P.S.I. (ν. 4046/2012) και ειδικότερα εξαιτίας της αναδιάρθρωσης του ελληνικού χρέους προέκυψε ζημία από την ανταλλαγή ομολόγων του Κοινού Κεφαλαίου (ν. 2469/1997 - με διαχειριστή την Τράπεζα της Ελλάδος) και με την υποβολή της εν λόγω τροποποιητικής δήλωσης ΦΕνπ δηλώθηκε το 1/30 της χρεωστικής διαφοράς (κωδικός 753 της δήλωσης). Όπως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου (σελ. 21), το προσφεύγον προσδιορίζει την ως άνω ζημία που του αναλογεί από τη συμμετοχή του στο Κοινό Κεφάλαιο ως εξής:



Κοινό Κεφάλαιο 9/3/2013	53.560.632,51
Κοινό Κεφάλαιο 12/3/2013	27.449.823,31
Διαφορά	26.110.809,20
Πλέον ζημία από τα ΟΕΔ (με ονομαστική αξία)	1.926.000,00
Σύνολο	28.036.809,20

**Β) Στον πίνακα 2B του εντύπου Ν καταχώρησε το ποσό των 31.931.855,32 ως ζημία από μεταβίβαση κεφαλαίου. Για το εν λόγω ποσό προσκόμισε στον έλεγχο αντίγραφο κίνησης μερίδας στο Κοινό Κεφάλαιο και παραστατικό απόληψης μεριδίων του Κοινού Κεφαλαίου.**

Κατόπιν της ανωτέρω συμπλήρωσης προσδιορίστηκε τελικώς ζημία χρήσης ύψους **31.955.814,20 €** αντί των φορολογητέων κερδών ύψους **877.098,99 €** που είχαν προσδιορισθεί με την προηγούμενη (πρώτη τροποποιητική) δήλωσή του ΦΕνπ φορολογικού έτους 2015 και επίσης πιστωτικό ποσό φόρου προς επιστροφή ύψους **139.289,47 €**.

Ο υπό κρίση έλεγχος, που διενεργήθηκε προκειμένου να ελεγχθεί η δυνατότητα επιστροφής του ως άνω πιστωτικού ποσού φόρου, δεν έκανε αποδεκτή την ως άνω δεύτερη τροποποιητική δήλωση ΦΕνπ, βασιζόμενος στις ισχύουσες στην υπό κρίση υπόθεση διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 ν. 4916/2022 (σε συνδυασμό με το άρθρο 92 του ίδιου νόμου). Με τις εν λόγω διατάξεις προστέθηκε εδάφιο στο άρθρο 45 ν. 4172/2013, σύμφωνα με το οποίο το Κοινό Κεφάλαιο της παρ. 11 του άρθρου 15 ν. 2469/1997 εξαιρείται του ΦΕνπ. Κατά συνέπεια το Κοινό Κεφάλαιο δεν αποτελεί υποκείμενο του ΦΕνπ και εξαιρείται της φορολογίας εισοδήματος για το κάθε μορφής εισόδημά του.

**Επειδή**, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του το προσφεύγον προβάλλει:

α) με τον πρώτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής ότι εν προκειμένω ερμηνεύτηκαν εσφαλμένα και εφαρμόστηκαν πλημμελώς οι διατάξεις του άρθρου 27 παρ. 2 ν. 4172/2013 και της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1088/2016 εγκυκλίου σχετικά με την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά του κατά το οικείο φορολογικό έτος του 1/30 της ζημίας από την ανταλλαγή των ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου, στα οποία είχαν επενδυθεί τα χρηματικά του διαθέσιμα στο Κοινό Κεφάλαιο, δεδομένου ότι συντρέχουν στο ακέραιο οι προϋποθέσεις εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 27 παρ. 2 ν. 4172/2013 και της ΠΟΛ.1088/2016.

β) με το δεύτερο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής ότι σύμφωνα με το Εγχειρίδιο Ερωτήσεων – Απαντήσεων της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) σε φορολογικά θέματα Ιουνίου 2022 (σελ. 33) η ίδια η Φορολογική Διοίκηση αναγνωρίζει ρητά ότι η ζημία που προκύπτει από τη μεταβίβαση τίτλων αναγνωρίζεται φορολογικά και

γ) με τον τρίτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής ότι παρανόμως και εσφαλμένα δεν αναγνωρίστηκε εν προκειμένω η ζημία του προηγούμενου φορολογικού έτους 2014, δεδομένου ότι κατά της υπ' αριθμ. ....../2022 απόφασης της Υπηρεσίας μας έχει ασκηθεί η με αριθμ. κατ. ....../2022 προσφυγή του προσφεύγοντος ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου ....., κατόπιν ευδοκίμησης της οποίας θα πρέπει άνευ ετέρου να αναγνωρισθεί η μεταφερόμενη αυτή ζημία.

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

Α) Όπως προκύπτει από 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 31.12.2015 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕνπ φορολογικού έτους 2015)), καθώς και όσα διευκρινίστηκαν στη βάση των ανωτέρω διατάξεων (ως προς τη σύσταση του Κοινού Κεφαλαίου) με το προπαρατεθέν υπ' αριθμ. πρωτ. ....../2.2.2021 έγγραφο της Διεύθυνσης Εργασιών Δημοσίου της Τράπεζας της ..... (η οποία (Τράπεζα) ήταν και η μόνη διαχειρίστρια του Κοινού Κεφαλαίου), 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 το ταμείο**, με απόφαση του Διοικητικού του Συμβουλίου, και **όχι** (και) στα ομόλογα του Ελληνικού Δημοσίου που τυχόν είχαν αποκτηθεί στο πλαίσιο διαχείρισης της περιουσίας του Κοινού Κεφαλαίου των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου (όπως ήταν το προσφεύγον πριν τη μετατροπή του, το 2013, σε νομικό πρόσωπο ιδιωτικού δικαίου και ειδικότερα σε αλληλοβοηθητικό σωματείο) και των ασφαλιστικών φορέων από την Τράπεζα της ..... (την οποία (κοινή περιουσία) συναποτελούσαν και τα υποχρεωτικώς μεταφερθέντα σε αυτήν διαθέσιμα του προσφεύγοντος), και τα οποία (ομόλογα) δεν αποτελούν ίδιο χαρτοφυλάκιο του προσφεύγοντος. Σημειώνεται ότι το Κοινό Κεφάλαιο διαχειριζόταν μόνο η Τράπεζα της ..... 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 αναδιάρθρωση του ελληνικού χρέους. Δεδομένου δε ότι το Κοινό Κεφάλαιο, αν και υπαγόταν στο φόρο εισοδήματος ως ξεχωριστή νομική οντότητα («ομάδα περιουσίας»), τελικώς **εξαιρέθηκε ρητά** από αυτόν με την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 45 τελευταίο εδάφιο ν. 4172/2013, **δεν τίθεται κανένα ζήτημα φορολόγησης των όποιων κερδών προκύπτουν στο πλαίσιο διαχείρισης των τίτλων του και συνεπώς και οι σχετικές δαπάνες ή ζημίες (χρεωστική διαφορά 1/30 εν προκειμένω) από τη διαχείριση των τίτλων του Κοινού Ταμείου δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση.** Στο πλαίσιο αυτό και η «απόληψη» (κατά την ορολογία που χρησιμοποιείται στα σχετικά προσκομισθέντα αποδεικτικώς έγγραφα/τραπεζικά παραστατικά), με ανάλογη μείωση της μερίδας συμμετοχής του προσφεύγοντος ταμείου στο Κοινό Κεφάλαιο κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος, **αφενός** δεν αποτελεί περίπτωση μεταβίβασης εξ επαχθούς αιτίας («εξαγοράς», κατά τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος) των (ιδανικών) μεριδίων που κατείχε στην κοινή περιουσία, αλλά απλώς απόδοση (και αντίστοιχα «απόληψη»), κατά την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 15 παρ. 11 **στ. στ'** εδ. α' και β' ν. 2469/1997 (όπως ίσχυε κατά την ίδια ημερομηνία (31.12.2015)), της αξίας τους σε χρηματικά διαθέσιμα (μετρητά, καταθέσεις), καθώς κατά την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 15 παρ. 11 **στ. β'** εδ. α' ν. 2469/1997 το προσφεύγον δεν είχε χάσει την κυριότητα επί των υποχρεωτικώς μεταφερθέντων στην Τράπεζα της Ελλάδος (κατά την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου τρίτου παρ. 1 ν. 2216/1994) διαθεσίμων κεφαλαίων του, αλλά τη διατηρούσε ως ποσοστό εξ αδιαιρέτου συγκυριότητας (μαζί με τους υπόλοιπους συμμετέχοντες φορείς) επί όλων των επιμέρους στοιχείων (των μεταφερθέντων και αυτών που προέκυψαν μετά τις εκάστοτε επενδύσεις τους) που (συν)αποτελούσαν την (κοινή) περιουσία του Κοινού Κεφαλαίου, κατά το λόγο (ποσοστό) της συμμετοχής του στην κοινή αυτή περιουσία, **αφετέρου** η όποια οριστική

διαφορά (αρνητική εν προκειμένω) που προέκυψε μεταξύ της αξίας απόληψης των ρευστοποιηθέντων τίτλων και της αξίας των διαθεσίμων που είχαν αρχικώς και υποχρεωτικώς μεταφερθεί στην Τράπεζα της ..... για τη σύσταση του Κοινού Κεφαλαίου (μείωση της αξίας τους) και αποτυπώθηκε οριστικά στο πλαίσιο αυτής της ρευστοποίησης προέρχεται από τη διαχείριση των τίτλων του Κοινού Κεφαλαίου (κατά το μεγαλύτερο δε μέρος της από την ανταλλαγή ομολόγων στο πλαίσιο αναδιάρθρωσης του ελληνικού χρέους, για την οποία σύμφωνα με τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 27 παρ. 2 ν. 4172/2013 και μόνο για τα ρητώς οριζόμενα σ' αυτές πρόσωπα (στα οποία δεν περιλαμβάνεται το προσφεύγον) προβλέπεται απόσβεση σε βάθος 30 ετών και όχι εφάπαξ απόσβεση, όπως το προσφεύγον στην ουσία επιχείρησε να πράξει με την υποβολή της ως άνω δεύτερης τροποποιητικής δήλωσής του ΦΕνπ φορολογικού έτους 2015) και κατ' εφαρμογή της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 45 τελευταίο εδάφιο ν. 4172/2013 δε λαμβάνεται υπόψη φορολογικά για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων λόγω εξαίρεσης του Κοινού Κεφαλαίου από το φόρο εισοδήματος.

Β) Η άσκηση δικαστικής προσφυγής κατά απόφασης της Υπηρεσίας μας, με την οποία δεν αναγνωρίστηκε φορολογικά ζημία προκύψασα εντός ενός φορολογικού έτους που πρόβαλε ένα νομικό πρόσωπο, δεν αποτελεί κατά καμιά διάταξη της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας (συμπεριλαμβανομένου του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος) λόγο για την αναγνώρισή της φορολογικά εντός του επόμενου φορολογικού έτους ως (μεταφερόμενης) ζημίας προηγούμενου έτους.

Για όλους τους παραπάνω λόγους, και οι τρεις (3) λόγοι της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθούν ως νόμω αβάσιμοι.

### Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

**την απόρριψη** της από 16.1.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ΕΙ 2023/16.1.2023 ενδικοφανούς προσφυγής του νομικού προσώπου ιδιωτικού δικαίου με την επωνυμία «.....» (.....), ΑΦΜ ....., **και την επικύρωση** της υπ' αριθμ. .... /16.12.2022 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕνπ φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> 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 2015

	Βάσει δήλωσης (σε €)	Βάσει ελέγχου (σε €)	Βάσει απόφασης ΔΕΔ (σε €)	Διαφορά (σε €)
	1	2	3	4 = 3 - 1
Πιστωτικό ποσό	139.289,47	-	-	139.289,47

<b>Χρεωστικό ποσό</b>	-	115.069,24	115.069,24	115.069,24
-----------------------	---	------------	------------	------------

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.