



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

Αριθμός Γνωμοδότησης 63/2022
ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
Β' ΤΜΗΜΑ
Συνεδρίαση της 31^{ης} Μαΐου 2022

ΣΥΝΘΕΣΗ:

Πρόεδρος: Αικατερίνη Γρηγορίου, Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.

Μέλη: Θεόδωρος Ψυχογιός, Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ., Ευφροσύνη Μπερνικόλα, Αφροδίτη Κουτούκη, Κωνσταντίνος Κατσούλας, Αλέξανδρος Ροϊλός, Κωνσταντίνα Χριστοπούλου, Αγγελική Καστανά, Ιουλία Σφυρή, Ιωάννης Αλεξανδράκης, Μαρία Μπασδέκη, Παναγιώτης Δημόπουλος, Χρυσούλα Τσιαβού, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

Εισηγήτρια: Χρυσαιγή Γρηγοριάδου, Πάρεδρος Ν.Σ.Κ. (γνώμη χωρίς ψήφο).

Αριθμός ερωτήματος: Το με αριθμό πρωτοκόλλου ΔΕΑΦ Β 1115655 ΕΞ 2020 /28-9-2020 έγγραφο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης, Διεύθυνση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας, Τμήμα Β'.

Περίληψη ερωτήματος: α) Σχετικά με τις δαπάνες τόκων που πραγματοποίησε από την 1-1-2019 και μετά η εταιρία με την επωνυμία «FRAPORT ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑΚΑ ΑΕΡΟΔΡΟΜΙΑ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ Α ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ», στην οποία έχει παραχωρηθεί η αναβάθμιση, συντήρηση, διαχείριση και λειτουργία συγκεκριμένων περιφερειακών αεροδρομίων της χώρας δυνάμει της από 14-12-2015 σύμβασης παραχώρησης μεταξύ αυτής, του Ελληνικού Δημοσίου και του Τ.Α.Ι.ΠΕ.Δ., η οποία κυρώθηκε με το άρθρο 215 του ν.4389/2016, ερωτάται αν εφαρμόζεται επ' αυτών το άρθρου 49 του ν. 4172/2013, όπως ισχύει, μετά την αντικατάστασή του με το άρθρο

11 του ν. 4607/2019 ή αν εφαρμόζεται το άρθρο αυτό, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία σύναψης της σύμβασης κατ' εφαρμογή διατάξεων αυτής.

β) Σε περίπτωση που γίνει δεκτό ότι εφαρμόζεται το άρθρο 49 του ν. 4172/2013, όπως ισχύει σήμερα, ερωτάται αν η εταιρία υπάγεται στην εξαίρεση της παραγράφου 5 του άρθρου αυτού, λαμβανομένου υπόψη ότι, σύμφωνα με το έγγραφο του Υπουργείου Υποδομών και Μεταφορών με αριθμό πρωτοκόλλου 1559/11-5-2020, η από 14-12-2015 σύμβαση δεν υπάγεται στις διατάξεις των ν. 4412/2016 και του ν. 4413/2016, ενώ η εταιρία αποτελεί εταιρία παραχώρησης, κατά την έννοια του ν. 4413/2016.

Στο παραπάνω ερώτημα, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Β' Τμήμα) γνωμοδότησε ως εξής:

Ιστορικό

Στο έγγραφο του ερωτήματος και στα στοιχεία του φακέλου που το συνοδεύουν εκτίθενται τα εξής:

1. Η ανώνυμη εταιρία με την επωνυμία «FRAPORT ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑΚΑ ΑΕΡΟΔΡΟΜΙΑ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ Α ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ» (στο εξής: εταιρία), που συστάθηκε με την 37095/26-2-2015 ιδρυτική πράξη του συμβολαιογράφου Χρήστου Στείρου και εδρεύει στο Δήμο Αμαρουσίου Αττικής (Λ. Κηφισίας 209), δυνάμει της από 14-12-2015 Σύμβασης Παραχώρησης, που καταρτίστηκε με το Ελληνικό Δημόσιο και το Ταμείο Αξιοποίησης της Ιδιωτικής Περιουσίας του Δημοσίου (Τ.Α.Ι.Π.Ε.Δ.) και κυρώθηκε με το άρθρο 215 του ν. 4389/2016 (Α' 94), ανέλαβε την αναβάθμιση, συντήρηση, διαχείριση και λειτουργία συγκεκριμένων περιφερειακών αεροδρομίων για χρονικό διάστημα σαράντα (40) ετών από την έναρξη της παραχώρησης (άρθρο 6.5), με δικαίωμα παράτασης για δέκα (10) ακόμη έτη (άρθρο 6.5.2.).

2. Με την από 21-10-2019 επιστολή της προς την ΑΑΔΕ – Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης- Διεύθυνση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας (αριθμ. πρωτ. 1145336/22-10-2019) η εταιρία ζήτησε να αναγνωρισθεί από τη φορολογική διοίκηση ότι από 1-1-2019 και εφεξής υπάγεται στις διατάξεις του άρθρου 49 παρ. 5 του ν. 4172/2013, όπως ισχύει, ότι συνακόλουθα δεν εφαρμόζεται για τα φορολογικά έτη που έπονται της 1-1-2019 η παράγραφος 1 του άρθρου 49 και ότι δύναται να εκπίπτει το σύνολο του υπερβαίνοντος κόστους δανεισμού. Περαιτέρω, τέθηκε και το ζήτημα του χειρισμού των μη εκπιπτόμενων ποσών καθαρής υπερβάλλουσας δαπάνης τόκων, βάσει των διατάξεων του άρθρου 49 του Κώδικα Φορολογίας

Εισοδήματος, όπως ίσχυε μέχρι την 31-12-2018, για το οποίο δεν υποβλήθηκε ερώτημα από την ανωτέρω υπηρεσία.

3. Με την από 6-4-2020 επιστολή της προς την ανωτέρω υπηρεσία (αριθμ. πρωτ. 1042218/6-4-2020) η εταιρία επανήλθε και ζήτησε να επιβεβαιωθεί από την φορολογική αρχή ότι εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 4172/2013, όπως ισχύει από 1-1-2019 και ότι ορθά εκπίπτει το σύνολο του υπερβαίνοντος κόστους δανεισμού.

4. Επί των εν λόγω αιτήσεων η ανωτέρω υπηρεσία με το με αριθμό πρωτ. ΔΕΑΦ Β 1043822 ΕΞ 2020/10-4-2020 έγγραφό της γνωστοποίησε στην εταιρία, μεταξύ άλλων, ότι «...δύνатаι να εμπίπτει στην εξαίρεση από την εφαρμογή του κανόνα περιορισμού των τόκων του άρθρου 49 του ΚΦΕ, υπό τις προϋποθέσεις που ορίζονται στην εν λόγω διάταξη... σε περίπτωση που γίνει δεκτό ότι η εταιρία υπάγεται στις διατάξεις του ν. 4412/2016 (Α' 147) και 4413/2016 (Α' 148)». Για το λόγο αυτό η υπηρεσία κοινοποίησε το έγγραφο με συνημμένη την αίτηση της εταιρίας στη Γενική Γραμματεία Υποδομών του Υπουργείου Υποδομών και Μεταφορών και στη Μονάδα Αποκρατικοποιήσεων, Διαχείρισης Κινητών Αξιών και Επιχειρησιακού Σχεδιασμού για τις δικές τους ενέργειες.

5. Σε συνέχεια του ανωτέρω, η Γενική Διεύθυνση Συγκοινωνιακών Υποδομών της Γενικής Γραμματείας Υποδομών του Υπουργείου Υποδομών και Μεταφορών, με το με αριθμό οικ. 1559/11-5-2020 έγγραφο, απάντησε ότι: «...η Σύμβαση Παραχώρησης που κυρώθηκε με το ν. 4389/2016 δεν υπάγεται στις διατάξεις του ν. 4412/2016 και του ν. 4413/2016, αλλά διέπεται από τις διατάξεις του κυρωτικού νόμου 4389/2016...». Κατά την άποψή της η εταιρία FRAPORT Hellas είναι εταιρία παραχώρησης κατά την έννοια του ν. 4413/2016. Εξάλλου, η Μονάδα Αποκρατικοποιήσεων, Διαχείρισης Κινητών Αξιών και Επιχειρησιακού Σχεδιασμού του Υπουργείου Οικονομικών με το με αριθμό πρωτ. 43689 ΕΞ 2020/6-5-2020 έγγραφό της απάντησε ότι δεν είναι αρμόδια για ζητήματα που άπτονται της αξιοποίησης περιουσιακών στοιχείων του Δημοσίου μέσω συμβάσεων παραχώρησης. Κατόπιν αυτού υποβλήθηκε το παρόν ερώτημα.

Νομοθετικό πλαίσιο

6. Στο προοίμιο του από 8-6-2010 Ψηφίσματος του Συμβουλίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης «για το συντονισμό των κανόνων περί ελεγχόμενων αλλοδαπών εταιρειών (ΕΑΕ) και περί υποκεφαλαιοποίησης εντός της ΕΕ» αναφέρονται τα εξής:

«Υπενθυμίζοντας τις από 19 Δεκεμβρίου 2006 και 10 Δεκεμβρίου 2007 ανακοινώσεις της Επιτροπής... Εκτιμώντας ότι στους εθνικούς κανόνες περί ελεγχόμενων αλλοδαπών εταιριών και περί υποκεφαλαιοποίησης είναι χρήσιμο να περιλαμβάνονται κριτήρια «ασφαλών λιμένων» πέραν των οποίων είναι μέγιστη η δυνατότητα καταχρήσεων, αρκεί να επιτρέπεται στο φορολογούμενο να προσκομίζει αποδείξεις περί του αντιθέτου...

ΣΥΝΙΣΤΑ στα κράτη μέλη, όταν εφαρμόζουν διασυνοριακούς κανόνες περί ελεγχόμενων αλλοδαπών εταιριών και περί υποκεφαλαιοποίησης εντός της ΕΕ, οι οποίοι δεν εφαρμόζονται σε παρόμοιες εγχώριες καταστάσεις, να ακολουθούν τις παρακάτω κατευθυντήριες αρχές: Α...Β. Όσον αφορά τους κανόνες περί κεφαλαιοποίησης, οι οποίοι θα συνάδουν με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού, η αξιολόγηση θα διενεργείται κατά περίπτωση. Ένας μη εξαντλητικός κατάλογος τεχνητής εκτροπής κερδών περιλαμβάνει ιδίως τα εξής:

- α) υπερβολικά επίπεδα χρεών σε σύγκριση με το ίδιο κεφάλαιο,
- β) πληρωμή καθαρών τόκων από την εταιρία πέραν ενός ορισμένου ποσοστού των αποτελεσμάτων χρήσεως προ τόκων και φόρων (EBIT) ή προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων κερδών (EBITDA),
- γ) υπερβολική χρέωση, όπως προκύπτει από σύγκριση ποσοστού ιδίων κεφαλαίων της εταιρίας προς το αντίστοιχο του όλου ομίλου παγκοσμίως».

7. Στο προοίμιο και στο άρθρο 4 της Οδηγίας (ΕΕ) 1164/2016 του Συμβουλίου της 12^{ης} Ιουλίου 2016 για τη θέσπιση κανόνων κατά πρακτικών φοροαποφυγής που έχουν άμεση επίπτωση στη λειτουργία της ευρωπαϊκής αγοράς (L 193) ορίζονται τα εξής:

«ΠΡΟΟΙΜΙΟ

Σε μια προσπάθεια να μειώσουν τη συνολική φορολογική οφειλή, όλο και περισσότεροι όμιλοι εταιρειών επιχειρούν BEPS¹, μέσω υπερβολικών πληρωμών τόκων. Ο κανόνας περιορισμού των τόκων είναι αναγκαίος για να αποτραπούν οι πρακτικές αυτές περιορίζοντας τη δυνατότητα έκπτωσης του υπερβαίνοντος κόστους δανεισμού των φορολογουμένων. Είναι, επομένως αναγκαίο να καθοριστεί ένα ποσοστό για τη δυνατότητα έκπτωσης όσον αφορά τα φορολογητέα κέρδη προ τόκων, φόρων, απομείωσης και αποσβέσεων (EBITDA) του φορολογουμένου. Τα κράτη μέλη θα μπορούσαν να μειώσουν το ποσοστό αυτό ή να ορίσουν προθεσμίες ή

¹ Base Erosion and Profit Shifting – Διάβρωση της Βάσης και Μετατόπιση των Κερδών

να περιορίσουν το ποσό του κόστους δανεισμού που δεν τυγχάνει φορολογικής ελάφρυνσης και το οποίο μπορεί να μεταφερθεί σε μεταγενέστερο ή προγενέστερο χρόνο για να εξασφαλίσουν υψηλότερο επίπεδο προστασίας. Δεδομένου ότι ο στόχος είναι η θέσπιση ελάχιστων προτύπων, θα μπορούσε να προβλεφθεί η δυνατότητα για τα κράτη μέλη να υιοθετήσουν ένα εναλλακτικό μέτρο σε ό,τι αφορά τα κέρδη προ τόκων και φόρων (EBIT) και το οποίο θα καθορίζεται κατά τρόπο ώστε να ισοδυναμεί με ποσοστό βασισμένο στο EBITDA. Τα κράτη μέλη θα μπορούσαν, εκτός από τον κανόνα περιορισμού των τόκων που προβλέπει η παρούσα οδηγία, να χρησιμοποιήσουν επίσης, στοχευμένους κανόνες κατά της δανειοληπτικής χρηματοδότησης εντός ομίλων, ιδίως κανόνες υποκεφαλαιοποίησης. Τα έσοδα που απαλλάσσονται από φόρους δεν θα πρέπει να συμψηφίζονται με το εκπιπόμενο κόστος δανεισμού. Αυτό οφείλεται στο ότι θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη για τον καθορισμό του ύψους των τόκων μόνο το φορολογητέο εισόδημα μέχρι το οποίο μπορεί να εφαρμοστεί έκπτωση φόρου. 7...8...Με την επιφύλαξη των κανόνων για τις κρατικές ενισχύσεις, τα κράτη μέλη θα μπορούσαν επίσης, να εξαιρέσουν το υπερβαίνον κόστος δανεισμού για δάνεια που χρησιμοποιήθηκαν για τη χρηματοδότηση μακροπρόθεσμων δημόσιων έργων υποδομής, δεδομένου ότι οι εν λόγω χρηματοδοτικές ρυθμίσεις εμφανίζουν μικρό ή μηδενικό κίνδυνο BEPS. Στο πλαίσιο αυτό τα κράτη μέλη, θα πρέπει να αποδεικνύουν εύλογα ότι οι χρηματοδοτικές ρυθμίσεις για έργα υποδομών του δημόσιου τομέα παρουσιάζουν ειδικά χαρακτηριστικά που δικαιολογούν τέτοια αντιμετώπιση έναντι άλλων χρηματοδοτικών ρυθμίσεων που υπάγονται στον περιοριστικό κανόνα».

«Άρθρο 4 Κανόνας περιορισμού των τόκων

1. Το υπερβαίνον κόστος δανεισμού εκπίπτει κατά τη φορολογική περίοδο, στην οποία πραγματοποιείται και μόνο έως ποσοστό 30 % των κερδών προ τόκων, φόρων, απομείωσης και σποσβέσεων (EBITDA) του φορολογούμενου.

2...3...4. Τα κράτη μέλη μπορούν να εξαιρούν από το πεδίο εφαρμογής της παρ. 1 το υπερβαίνον κόστος δανεισμού που προκύπτει σχετικά με: α)...β) δάνεια τρίτων που χρησιμοποιήθηκαν για τη χρηματοδότηση μακροπρόθεσμων δημοσίων έργων υποδομής, όταν ο φορέας εκμετάλλευσης του έργου, το κόστος δανεισμού, τα περιουσιακά στοιχεία και τα εισοδήματα βρίσκονται όλα στην Ένωση. Για τους σκοπούς του στοιχείου β του πρώτου εδαφίου, ως μακροπρόθεσμο δημόσιο έργο υποδομής νοείται το έργο που παρέχει, αναβαθμίζει, εκμεταλλεύεται και /ή συντηρεί περιουσιακό στοιχείο μεγάλης κλίμακας και το οποίο θεωρείται από κράτος μέλος ότι

εξυπηρετεί το γενικό δημόσιο συμφέρον. Όταν εφαρμόζεται το πρώτο εδάφιο στοιχείο β, τυχόν έσοδα που προκύπτουν από ένα μακροπρόθεσμο δημόσιο έργο υποδομής εξαιρούνται από τα EBITDA του φορολογουμένου, ενώ τυχόν εξαιρούμενο υπερβαίνον κόστος δανεισμού δεν λαμβάνεται υπόψη στο πλαίσιο του υπερβαίνοντος κόστους δανεισμού του ομίλου έναντι τρίτων που αναφέρονται στην παράγραφο 5 στοιχείο β».

8. Στις διατάξεις των άρθρων 23 και 49 του ν. 4172/2013 «Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν. 4046/2012, του ν. 4093/2012 και 4127/2013 και λοιπές διατάξεις» (Α' 167), όπως το άρθρο 49 ίσχυε μετά την αντικατάστασή του με το άρθρο 23 του ν. 4223/2013 (Α' 287) και όπως ισχύει **σήμερα**, μετά την αντικατάστασή του με το άρθρο 11 του ν. 4607/2019 (Α' 65), ορίζεται:

«Άρθρο 23 Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

α) τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους, εκτός από τα τραπεζικά δάνεια, μικροχρηματοδοτήσεις που λαμβάνουν οι δικαιούχοι της παρ. 1 του άρθρου 15 για τη χορήγηση μικροχρηματοδοτήσεων, διατραπεζικά δάνεια, καθώς και τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν ανώνυμες εταιρείες και τα χρεωστικά ομόλογα που εκδίδουν πιστωτικοί συνεταιρισμοί που λειτουργούν ως πιστωτικά ιδρύματα, κατά το μέτρο που υπερβαίνουν τους τόκους που θα προέκυπταν εάν το επιτόκιο ήταν ίσο με το επιτόκιο των δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις, όπως αυτό αναφέρεται στο στατιστικό δελτίο οικονομικής συγκυρίας της Τράπεζας της Ελλάδος για την πλησιέστερη χρονική περίοδο πριν την ημερομηνία δανεισμού...»..

«Άρθρο 49 Υποκεφαλαιοδότηση

(όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 23 του ν. 4223/2013²)

1. Με την επιφύλαξη της παραγράφου 3, οι δαπάνες τόκων δεν αναγνωρίζονται ως εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες, στο βαθμό που οι πλεονάζουσες δαπάνες τόκων υπερβαίνουν το τριάντα τοις εκατό (30%) των φορολογητέων κερδών προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων (EBITDA). Τα κέρδη προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων καθορίζονται με βάση τις οικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται

² Με τις οικείες μεταβατικές διατάξεις (άρθρο 26 παρ. 3 του ν. 4223/2013, με το οποίο συμπληρώθηκε το άρθρο 72 του ν. 4172/2013), ίσχυσαν διαφορετικά (υψηλότερα) ποσοστά έκπτωσης για τα έτη 2014, 2015 και 2016.

σύμφωνα με τους ελληνικούς κανόνες λογιστικής με τις φορολογικές αναπροσαρμογές που προβλέπονται στον Κ.Φ.Ε. .

2. Ο όρος «πλεονάζουσες δαπάνες τόκων» σημαίνει το πλεόνασμα των δαπανών τόκων έναντι του εισοδήματος από τόκους.

3. Οι δαπάνες τόκων της παραγράφου 1 αναγνωρίζονται πλήρως ως εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες εφόσον το ποσό των εγγεγραμμένων στα βιβλία καθαρών δαπανών τόκων δεν υπερβαίνει το ποσό των πέντε εκατομμυρίων (5.000.000) ευρώ το χρόνο.

4. Κάθε δαπάνη τόκων που δεν εκπίπτει σύμφωνα με την παράγραφο 1 του παρόντος άρθρου μεταφέρεται χωρίς χρονικό περιορισμό. 5...».

«Άρθρο 49 ν. 4172/2013 Κανόνας περιορισμού των τόκων

(όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή του με το άρθρο 11 του ν. 4607/2019, με το οποίο ενσωματώθηκαν στην ελληνική νομοθεσία τα σημεία 1, 2 4 και 5 του άρθρου 2 και τα άρθρα 4, 6, 7 και 8 της Οδηγίας 1164/2016).

1. Το υπερβαίνον κόστος δανεισμού εκπίπτει κατά το φορολογικό έτος στο οποίο προκύπτει και μόνο έως ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%) των κερδών προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων (EBITDA) του φορολογουμένου.

2. Ο όρος «υπερβαίνον κόστος δανεισμού» σημαίνει το ποσό, κατά το οποίο το εκπεστέο κόστος δανεισμού ενός φορολογουμένου, υπερβαίνει τα φορολογητέα έσοδα από τόκους και άλλα οικονομικώς ισοδύναμα φορολογητέα έσοδα τα οποία λαμβάνει ο φορολογούμενος, σύμφωνα με το ελληνικό δίκαιο.

Ο όρος «κόστος δανεισμού» περιλαμβάνει δαπάνες για τόκους κάθε μορφής χρέους, άλλες δαπάνες οικονομικά ισοδύναμες με τόκους και έξοδα που προκύπτουν από την άντληση χρηματοδότησης, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο ελληνικό δίκαιο, περιλαμβανομένων ενδεικτικά των πληρωμών στο πλαίσιο δανείων με συμμετοχή στο κέρδος, των τεκμαρτών τόκων επί προϊόντων, όπως τα μετατρέψιμα ομόλογα και τα ομόλογα μηδενικού τοκομεριδίου, των χορηγήσεων στο πλαίσιο εναλλακτικών χρηματοδοτικών ρυθμίσεων, όπως η Ισλαμική χρηματοδότηση, του στοιχείου του χρηματοοικονομικού κόστους από χρηματοδοτικά μισθώματα, των κεφαλαιοποιημένων τόκων που καταχωρίζονται ως αξία στον ισολογισμό του αντίστοιχου περιουσιακού στοιχείου ή της απόσβεσης των κεφαλαιοποιημένων τόκων, των χορηγήσεων που υπολογίζονται με βάση την επιστροφή κεφαλαίων στο πλαίσιο των κανόνων για τις ενδοομιλικές συναλλαγές κατά περίπτωση, των πλασματικών τόκων βάσει παραγώγων ή συμφωνιών αντιστάθμισης κινδύνου

σχετικά με τον δανεισμό μιας οντότητας, ορισμένων συναλλαγματικών κερδών και ζημιών επί δανείων και προϊόντων που συνδέονται με την άντληση χρηματοδότησης, των εγγυήσεων για χρηματοδοτικές ρυθμίσεις, των τελών διακανονισμού και συναφών δαπανών που σχετίζονται με τον δανεισμό κεφαλαίων.

3. Τα κέρδη προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων (EBITDA) υπολογίζονται προσθέτοντας στο φορολογητέο εισόδημα τα ποσά που αντιστοιχούν στο υπερβαίνον κόστος δανεισμού και τις φορολογικές αποσβέσεις, όπως αυτά προκύπτουν μετά τις φορολογικές αναπροσαρμογές που προβλέπονται στον Κ.Φ.Ε.. Το απαλλασσόμενο από φόρους εισόδημα δεν συνυπολογίζεται στα κέρδη προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων (EBITDA) του φορολογουμένου.

4. Κατά παρέκκλιση της παραγράφου 1, αναγνωρίζεται στο φορολογούμενο το δικαίωμα έκπτωσης του υπερβαίνοντος κόστους δανεισμού μέχρι του ποσού των τριών εκατομμυρίων (3.000.000) ευρώ.

5. Από το πεδίο εφαρμογής της παραγράφου 1, εξαιρείται το υπερβαίνον κόστος δανεισμού που προκύπτει από δάνεια τρίτων τα οποία χρησιμοποιήθηκαν για τη χρηματοδότηση μακροπρόθεσμων δημόσιων έργων υποδομής, όταν ο φορέας εκμετάλλευσης του έργου, το κόστος δανεισμού, τα περιουσιακά στοιχεία και τα εισοδήματα βρίσκονται όλα στην Ένωση. Ως μακροπρόθεσμο δημόσιο έργο υποδομής νοείται το έργο που παρέχει, αναβαθμίζει, εκμεταλλεύεται και/ή συντηρεί περιουσιακό στοιχείο μεγάλης κλίμακας και το οποίο αποτελεί αντικείμενο σύμβασης παραχώρησης κατά την έννοια των διατάξεων των νόμων 4412/2016 (Α' 147) και 4413/2016 (Α' 148) ή αποτελεί αντικείμενο σύμβασης Σύμπραξης Δημοσίου Ιδιωτικού Τομέα (Σ.Δ.Ι.Τ.), σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 3389/2005...6...».

9. Στις διατάξεις του άρθρου 2 του ν. 4412/2013 «Δημόσιες Συμβάσεις Έργων, Προμηθειών και Υπηρεσιών (προσαρμογή στις Οδηγίες 2014/24/ ΕΕ και 2014/25/ΕΕ) Α' 147)», ορίζεται:

«Άρθρο 2 Ορισμοί - Εξουσιοδοτική διάταξη

(άρθρα 2 και 33 παρ. 1 εδάφιο έκτο της Οδηγίας 2014/24/ΕΕ και άρθρο 2 της Οδηγίας 2014/25/ΕΕ)

1. Για τους σκοπούς του παρόντος εφαρμόζονται οι ακόλουθοι ορισμοί:

1)...5) ως «δημόσιες συμβάσεις» και ως «συμβάσεις έργων, μελετών, υπηρεσιών και προμηθειών» νοούνται οι συμβάσεις εξ επαχθούς αιτίας, οι οποίες συνάπτονται γραπτώς μεταξύ ενός ή περισσότερων οικονομικών φορέων και μιας ή ενός ή περισσότερων αναθετουσών αρχών ή αναθετόντων φορέων, αντίστοιχα, και έχουν

ως αντικείμενο την εκτέλεση έργων, την εκπόνηση μελετών, την προμήθεια αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών, 6) ως «δημόσιες συμβάσεις έργων» και ως «συμβάσεις έργων» νοούνται οι συμβάσεις που έχουν ως αντικείμενο: α) την εκτέλεση ή συγχρόνως τη μελέτη και την εκτέλεση εργασιών που αφορούν μία από τις δραστηριότητες που αναφέρονται στο Παράρτημα II του Προσαρτήματος Α` και στο Παράρτημα I του Προσαρτήματος Β`, β) την εκτέλεση ή συγχρόνως τη μελέτη και την εκτέλεση έργου, γ) την υλοποίηση, με οποιαδήποτε μέσα, έργου ανταποκρινόμενου στις απαιτήσεις που ορίζει η αναθέτουσα αρχή ή ο αναθέτων φορέας που ασκεί αποφασιστική επιρροή στο είδος ή τη μελέτη του έργου, 7) ως «έργο» νοείται το αποτέλεσμα ενός συνόλου δομικών εργασιών ή εργασιών μηχανικού, το οποίο επαρκεί καθαυτό για την επιτέλεση οικονομικής ή τεχνικής λειτουργίας, 8)...

10. Στις διατάξεις των άρθρων 2 και 69 του ν. 4413/2013 «Ανάθεση και εκτέλεση συμβάσεων παραχώρησης – εναρμόνιση με την Οδηγία 2014/23/ΕΕ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 26^{ης} Φεβρουαρίου 2014 σχετικά με την ανάθεση συμβάσεων παραχώρησης (ΕΕ L 94/1/28-3-2014) και άλλες διατάξεις» (Α' 148), ορίζονται τα ακόλουθα:

«Άρθρο 2 Ορισμοί

Για τους σκοπούς του παρόντος, ισχύουν οι ακόλουθοι ορισμοί:

1 Ως «συμβάσεις παραχώρησης» νοούνται συμβάσεις παραχώρησης έργων ή υπηρεσιών, ως ορίζονται στα στοιχεία α` και β`:

α. Ως «σύμβαση παραχώρησης έργων» νοείται η σύμβαση εξ επαχθούς αιτίας που συνάπτεται εγγράφως μέσω της οποίας μία ή περισσότερες αναθέτουσες αρχές ή αναθέτοντες φορείς αναθέτουν την εκτέλεση έργων σε έναν ή περισσότερους οικονομικούς φορείς, το δε αντάλλαγμα για αυτή συνίσταται είτε αποκλειστικά στο δικαίωμα εκμετάλλευσης των έργων τα οποία αποτελούν το αντικείμενο της σύμβασης είτε στο δικαίωμα αυτό μαζί με την καταβολή πληρωμής.

β. Ως «σύμβαση παραχώρησης υπηρεσιών» νοείται η σύμβαση εξ επαχθούς αιτίας που συνάπτεται εγγράφως μέσω της οποίας μία ή περισσότερες αναθέτουσες αρχές ή αναθέτοντες φορείς αναθέτουν την παροχή και διαχείριση υπηρεσιών, εκτός από την εκτέλεση έργων που αναφέρεται στο σημείο α` σε έναν ή περισσότερους οικονομικούς φορείς, το δε αντάλλαγμα για αυτήν συνίσταται είτε αποκλειστικά στο δικαίωμα εκμετάλλευσης των υπηρεσιών τα οποία αποτελούν το αντικείμενο της σύμβασης, είτε στο δικαίωμα αυτό μαζί με την καταβολή πληρωμής. Η ανάθεση σύμβασης παραχώρησης έργων ή υπηρεσιών συνεπάγεται τη μεταβίβαση στον

παραχωρησιούχο του λειτουργικού κινδύνου που απορρέει από την εκμετάλλευση των εν λόγω έργων ή υπηρεσιών και ο οποίος συμπεριλαμβάνει κίνδυνο ζήτησης ή προσφοράς ή αμφοτέρους. Ο παραχωρησιούχος θεωρείται ότι αναλαμβάνει τον λειτουργικό κίνδυνο όταν, υπό φυσιολογικές συνθήκες λειτουργίας, δεν υπάρχει εγγύηση για την απόσβεση της επένδυσης ή των δαπανών που πραγματοποιήθηκαν κατά την εκτέλεση των έργων ή την παροχή των υπηρεσιών που αποτελούν το αντικείμενο της σύμβασης παραχώρησης. Το τμήμα του κινδύνου που μεταβιβάζεται στον παραχωρησιούχο περιλαμβάνει την πραγματική έκθεση στις αστάθμητες συνθήκες της αγοράς, που συνεπάγεται ότι οποιαδήποτε πιθανή εκτιμώμενη απώλεια του παραχωρησιούχου δεν πρέπει να είναι απλώς ονομαστική ή αμελητέα.2...5. Ως «παραχωρησιούχος» νοείται οικονομικός φορέας στον οποίο έχει ανατεθεί σύμβαση παραχώρησης...».

«Άρθρο 69 Μεταβατικές διατάξεις

1. Οι διατάξεις του παρόντος νόμου εφαρμόζονται στις συμβάσεις παραχώρησης των οποίων η διαδικασία ανάθεσης εκκινεί μετά την έναρξη ισχύος αυτού.2...».

11. Στις διατάξεις των άρθρων 3, 4, 6, 41 και 43 της από 14-12-2015 Σύμβασης Παραχώρησης μεταξύ: α) του Ελληνικού Δημοσίου, β) της ελληνικής ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «Ταμείο Αξιοποίησης Ιδιωτικής Περιουσίας Δημοσίου Α.Ε.» (Τ.Α.Ι.Π.Ε.Δ.), γ) της ελληνικής ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «FRAPORT ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑΚΑ ΑΕΡΟΔΡΟΜΙΑ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ Α ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ» και δ) των μετόχων της εν λόγω ανώνυμης εταιρίας, η οποία με το άρθρο 215 του ν. 4389/2016 «Κύρωση της σύμβασης παραχώρησης για την αναβάθμιση, συντήρηση, διαχείριση και λειτουργία των περιφερειακών αεροδρομίων Κρήτης, Ηπειρωτικής Ελλάδας και Ιονίου και της σύμβασης παραχώρησης για την αναβάθμιση, συντήρηση, διαχείριση και λειτουργία περιφερειακών αεροδρομίων Αιγαίου και ρύθμιση λοιπών συναφών θεμάτων» (Α' 94), κυρώθηκε και απέκτησε ισχύ νόμου, ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 3 Ορισμοί – Ερμηνεία της παρούσας Σύμβασης- Παραρτήματα

3.1. Ορισμοί

Οι όροι που χρησιμοποιούνται στην παρούσα σύμβαση έχουν την έννοια που τους αποδίδεται παραπλεύρως, εκτός αν απαιτείται άλλως από την παρούσα σύμβαση.

Ο όρος Μεταβολές Νομοθεσίας σημαίνει: α) τη θέσπιση οποιουδήποτε νόμου, β) την κατάργηση ή τροποποίηση νόμου, γ) την έναρξη ισχύος οποιουδήποτε νόμου, δ) την αλλαγή ερμηνείας ή εφαρμογής οποιουδήποτε νόμου, ή ε) την αλλαγή οποιουδήποτε

νόμου ή την αλλαγή ερμηνείας οποιουδήποτε νόμου, η οποία επιφέρει την ανάκληση, μη ανανέωση ή μεταβολή των όρων οποιασδήποτε άδειας».

«Άρθρο 4 Αντικείμενο σύμβασης – λειτουργία, εκμετάλλευση και συντήρηση

4.1. Με την παρούσα σύμβαση ο παραχωρητής αναθέτει στον παραχωρησιούχο την παραχώρηση για τη χρηματοδότηση, αναβάθμιση, συντήρηση, διαχείριση και λειτουργία των περιφερειακών αεροδρομίων, συμπεριλαμβανομένου του αποκλειστικού δικαιώματος εκμετάλλευσης των δραστηριοτήτων παραχώρησης στα περιφερειακά αεροδρόμια, καθώς και άλλα δικαιώματα και ειδικότερα:

4.1.1 Το δικαίωμα εκμετάλλευσης των δραστηριοτήτων παραχώρησης στα περιφερειακά αεροδρόμια, το οποίο συνίσταται στην παραχώρηση από τον παραχωρητή στον παραχωρησιούχο, σε συμμόρφωση και σύμφωνα με τους όρους και τις προϋποθέσεις της παρούσας σύμβασης:

α) του αποκλειστικού δικαιώματος επιβολής και είσπραξης των αερολιμενικών τελών από τους χρήστες, για ίδιο λογαριασμό, με την επιφύλαξη των διατάξεων της παρούσας σύμβασης και των δικαιωμάτων των κατόχων δικαιωμάτων αεροδρομίου,

β) του δικαιώματος εμπορικής εκμετάλλευσης των υπηρεσιών αεροδρομίου σε κάθε περιοχή παραχώρησης σε κάθε περιφερειακό αεροδρόμιο και

γ) κάθε άλλης δραστηριότητας ή επιχειρηματικής δραστηριότητας που παραθέτει ο παραχωρησιούχος στο επιχειρηματικό σχέδιο του ή που κοινοποιεί στον παραχωρητή για την αύξηση των εσόδων από τα περιφερειακά αεροδρόμια και, αν απαιτείται από τους όρους της παρούσας σύμβασης, για την οποία ο παραχωρητής ή/ και το Δημόσιο έχουν παράσχει τη συναίνεσή τους».

«Άρθρο 6 Επικύρωση της παρούσας σύμβασης δια νόμου – Έναρξη παραχώρησης – αποζημιώσεις – περίοδος παραχώρησης

6.1. Επικύρωση της παρούσας σύμβασης δια νόμου

6.1.1. Το Δημόσιο θα υποβάλει την παρούσα σύμβαση στο Ελληνικό Κοινοβούλιο προκειμένου να κυρωθεί δια νόμου.

6.1.2. Ο κυρωτικός νόμος, αφού κυρωθεί από το Ελληνικό Κοινοβούλιο, θα τεθεί σε ισχύ δέκα (10) ημέρες μετά τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (ημερομηνία έναρξης ισχύος κυρωτικού νόμου), υπό τον όρο ότι αυτός ο κυρωτικός νόμος δεν θα επηρεάσει του νόμους περί καταστημάτων αφορολόγητων ειδών πλην του δικαιώματος του παραχωρησιούχου επί των εισπρακτέων απαιτήσεων από τις συμβάσεις με την «Καταστήματα Αφορολόγητων Ειδών Α.Ε.», σύμφωνα με το άρθρο 4.3.4...

6.2. Έναρξη παραχώρησης

6.2.1. Η ημερομηνία έναρξης παραχώρησης υπόκειται στην πλήρωση των ακόλουθων αιρέσεων πριν από την εκπνοή της προθεσμίας έναρξης παραχώρησης.

6.2.2...

6.5. Περίοδος παραχώρησης

6.5.1. Η περίοδος παραχώρησης ξεκινά κατά την ημερομηνία έναρξης παραχώρησης και, με την επιφύλαξη των γεγονότων καταγγελίας που προβλέπονται στην παρούσα σύμβαση και με την επιφύλαξη του άρθρου 6.5.2. και κάθε άλλης παράτασης που παρέχεται σύμφωνα με τις διατάξεις της παρούσας σύμβασης, συμπεριλαμβανόμενης της παράτασης σύμφωνα με το άρθρο 30.5, λήγει την αντίστοιχη ημερομηνία σαράντα (40) έτη μετά την ημερομηνία έναρξης παραχώρησης.

6.5.2. Στη διάρκεια της περιόδου που αναφέρεται στο άρθρο 6.5.1., το Δημόσιο και ο παραχωρησιούχος μπορούν να ξεκινήσουν διαπραγματεύσεις, αλλά χωρίς εκατέρωθεν δέσμευση, προκειμένου να καταλήξουν σε συμφωνία για τους όρους μιας παράτασης της παρούσας σύμβασης (αυτοί οι όροι θα είναι ουσιαστικά ίδιοι με αυτούς της υφιστάμενης παραχώρησης) κατά ένα χρονικό διάστημα έως και δέκα (10) ετών, το οποίο θα ξεκινήσει αμέσως μετά τη λήξη της περιόδου των σαράντα (40) ετών που αναφέρεται στο άρθρο 6.5.1.».

«Άρθρο 41 «Εφαρμοστέο Δίκαιο – Μεταβολές Νομοθεσίας – Γλώσσα»

41.1 Η παρούσα σύμβαση διέπεται από το Ελληνικό Δίκαιο. Από την ημερομηνία έναρξης ισχύος του κυρωτικού νόμου, η παρούσα Σύμβαση διέπεται πρωτίστως από τις διατάξεις του κυρωτικού νόμου, ο οποίος ως ειδικότερος, θα υπερισχύει έναντι οποιασδήποτε άλλης διάταξης, με εξαίρεση τυχόν κανόνες αμέσου εφαρμογής τη; ευρωπαϊκής νομοθεσίας και τους νόμους περί Καταστημάτων Αφορολογήτων Ειδών.

41.3 Εάν προκύψουν Μεταβολές Νομοθεσίας σε ημερομηνία μεταγενέστερη των τριάντα (30) ημερών πριν από την ημερομηνία Διαγωνισμού Παραχώρησης, οι οποίες επηρεάζουν ουσιωδώς το οφειλόμενο αντίτιμο βάσει της παρούσας Σύμβασης, τότε οι οικονομικές επιπτώσεις που απορρέουν από την εν λόγω τροποποίηση, όπως θα αξιολογηθούν με βάση το Οικονομικό Μοντέλο και τις αρχές του Παραρτήματος 23 (Οικονομικές Προσαρμογές).

41.3.1. Θα καταβληθούν από το Δημόσιο προς τον παραχωρησιούχο, εάν είναι επιζήμιες για τον παραχωρησιούχο, κατά τη στιγμή που ανακλύπουν οι εν λόγω οικονομικές επιπτώσεις ή

41.3.2. με εξαίρεση τις Μεταβολές Νομοθεσίας που σχετίζονται με τη βελτίωση των γενικών οικονομικών συνθηκών και της ανταγωνιστικότητας της οικονομίας και των επιχειρήσεων, εάν οι Μεταβολές Νομοθεσίας είναι επωφελείς για τον παραχωρησιούχο, ο Παραχωρητής θα δικαιούται και ο παραχωρησιούχος θα υποχρεούται να καταβάλει στον παραχωρητή το ποσό, με το οποίο επωφελήθηκε, όταν πράγματι το εισπράξει ή το εξασφαλίσει...»

«41.8 Αναπροσαρμογή στην Εισφορά

41.8.2. Σε περίπτωση Μεταβολών Νομοθεσίας κατά την πραγματοποίηση αναπροσαρμογών στην Εισφορά, η επικρατούσα αρχή είναι ότι ο παραχωρησιούχος δεν θα βρεθεί σε καλύτερη ή χειρότερη θέση, σύμφωνα με το Παράρτημα 23 (Οικονομικές Προσαρμογές), από αυτή, στην οποία βρισκόταν πριν προκύψουν οι Μεταβολές Νομοθεσίας και ότι υπάρχει δυνατότητα βάσει του παρόντος άρθρου 41 (Εφαρμοστέο Δίκαιο – Μεταβολές Νομοθεσίας – Γλώσσα) και του Παραρτήματος 23 (Οικονομικές Προσαρμογές) αποζημίωσής του στον απαραίτητο βαθμό, για να επιτευχθεί αυτή η αρχή. Οι Μεταβολές Νομοθεσίας που έχουν μειώσει τα Λειτουργικά Έξοδα, τις Κεφαλαιουχικές Δαπάνες ή το ποσό Φόρου που καταβάλλει ο παραχωρησιούχος θα ληφθούν υπόψη από τα Μέρη κατά τον προσδιορισμό της απαραίτητης αναπροσαρμογής, προκειμένου να διασφαλιστεί ότι ο παραχωρησιούχος δεν θα βρεθεί σε καλύτερη ή χειρότερη θέση».

«Άρθρο 43 Φορολογικά Ζητήματα

43.1.2 Ο προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος του παραχωρησιούχου, το οποίο υπόκειται σε φόρο και της πληρωμής του σχετικού φόρου από τον παραχωρησιούχο, καθώς και των εργολάβων και υπερεργολάβων, οι οποίοι εκτελούν έργα στο πλαίσιο των Συμβάσεων Μελέτης – Κατασκευής, θα πραγματοποιείται κάθε οικονομικό έτος με βάση τη φορολογική τους δήλωση, η οποία καταρτίζεται δυνάμει των διατάξεων του ν. 4172/2013, όπως ισχύει επί του παρόντος.

43.1.5. (Αποσβέσεις συνολικής επενδυτικής δαπάνης)

43.1.6 Τα έξοδα τόκων που συσσωρεύονται βάσει των Καθορισμένων Δανειακών Συμβάσεων (εάν υπάρχουν) για τους σκοπούς των Έργων μπορούν να αφαιρεθούν, στον βαθμό που επιτρέπεται από τα άρθρα 23 και 49 του ν. 4172/2013, όπως ισχύει επί του παρόντος, από τα έσοδα του οικονομικού έτους στο οποίο συσσωρεύτηκαν, ανεξάρτητα από τον χρόνο ολοκλήρωσης των εν λόγω Έργων, με την προϋπόθεση ότι δεν θα κεφαλαιοποιηθούν από τον παραχωρησιούχο, σύμφωνα με το άρθρο 43.1.5.»

Ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων

Από τις προαναφερόμενες διατάξεις, ερμηνευόμενες αυτοτελώς, αλλά και σε συνδυασμό μεταξύ τους, ενόψει και όλου του νομικού πλαισίου εντός του οποίου εντάσσονται και του σκοπού που εξυπηρετούν και την υπαγωγή σ' αυτές των πραγματικών περιστατικών που τέθηκαν υπόψη του Τμήματος από την ερωτώσα υπηρεσία, συνάγονται τα ακόλουθα:

12. Φορολογική βάση είναι το σύνολο του εισοδήματος/περιουσίας που μπορεί να φορολογηθεί από τη φορολογική αρχή. Η διάβρωση της φορολογικής βάσης και η μεταφορά κερδών αναφέρεται σε στρατηγικές φορολογικού σχεδιασμού που εκμεταλλεύονται τα κενά και τις αναντιστοιχίες των φορολογικών νόμων. Σκοπός των στρατηγικών αυτών είναι η «εξαφάνιση» του εισοδήματος για φορολογικούς σκοπούς ή η μεταφορά του σε χώρες με μηδενικούς ή χαμηλούς φορολογικούς συντελεστές, στις οποίες δεν υπάρχει πραγματική δραστηριότητα, με αποτέλεσμα τη μη καταβολή εταιρικού φόρου ή την ελάχιστη καταβολή εταιρικού φόρου, αλλά και τη νόθευση του ανταγωνισμού και της φορολογικής δικαιοσύνης.

13. Για την αντιμετώπιση του φαινομένου της διάβρωσης της φορολογικής βάσης και της μεταφοράς κερδών ο ΟΟΣΑ προχώρησε στην εκπόνηση ενός σχεδίου (BEPS project)³. Στο πλαίσιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης η δέσμη μέτρων που λήφθηκαν για την αντιμετώπιση του φαινομένου στηρίζεται σε τρεις πυλώνες και ειδικότερα στη διασφάλιση της αποτελεσματικής φορολογίας στην ΕΕ, τη βελτίωση της φορολογικής διαφάνειας, καθώς και τη διασφάλιση ισότιμων όρων ανταγωνισμού και οδήγησε τελικά στην έκδοση της Οδηγίας 1164/2016 (Anti- Tax Avoidance Directive ή BEPS Directive). Η εν λόγω οδηγία περιέχει πέντε βασικά μέτρα κατά της φοροαποφυγής, μεταξύ των οποίων και κανόνες περιορισμού της έκπτωσης τόκων (interest limitation), που σκοπό έχουν να αποτρέψουν τις εταιρίες να χρησιμοποιούν τεχνητό δανεισμό για την αύξηση των εκπιπόμενων δαπανών. Σύμφωνα δε με τον κανόνα περιορισμού της έκπτωσης τόκων, όταν το κόστος δανεισμού υπερβαίνει τα έσοδα από χρηματοδοτικές δραστηριότητες, η αναγνώριση της έκπτωσης του υπερβάλλοντος ποσού περιορίζεται στο 30 % των εσόδων προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων, με στόχο να αποθαρρύνονται οι εταιρίες από τη δημιουργία μεθοδεύσεων τεχνητού χρέους που έχει ως στόχο τη μείωση των οφειλόμενων

³ «Το σχέδιο δράσης του ΟΟΣΑ “BEPS project” για την αντιμετώπιση της διάβρωσης της φορολογικής βάσης και της μεταφοράς κερδών στην αλλοδαπή και η εφαρμογή του στην Ευρωπαϊκή Ένωση», Κατερίνας Σαββαΐδου και Βασιλικής Αθανασάκη, ΔΦορΝ 2019, τ. 1655, σελ 1091 επ.

φόρων.

14. Με το ν. 4607/2019 ενσωματώθηκαν στο ελληνικό δίκαιο τα σημεία 1,2,4 και 5 του άρθρου 2 και τα άρθρα 4,6 και 7 της Οδηγίας 1164/2016, που παρατίθενται ανωτέρω, όσον δε αφορά τον κανόνα περιορισμού των τόκων, οι διατάξεις περί υποκεφαλαιοδότησης⁴ αναδιατυπώθηκαν, ώστε να συνάδουν με εκείνες του άρθρου 4 της Οδηγίας, χωρίς ωστόσο να επέλθουν ουσιώδεις τροποποιήσεις σε σχέση με το προϊσχύσαν εθνικό δίκαιο.

15. Κατά το κεφάλαιο Γ' του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος «Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα», το οποίο, σύμφωνα με το άρθρο 47 παρ. 1 του ίδιου κώδικα, εφαρμόζεται και στη φορολογία νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, καθιερώνονται νέοι κανόνες για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρηματικών δαπανών για όσους ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, είτε είναι φυσικά πρόσωπα, είτε είναι νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες. Στο άρθρο 23 του κεφαλαίου Γ' ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Έτσι, κατά την περίπτωση α' της διάταξης αυτής δεν αποτελούν εκπεστές επιχειρηματικές δαπάνες οι τόκοι από δάνεια τρίτων, κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το όριο που ορίζεται στη διάταξη, δηλαδή κατά το μέτρο που υπερβαίνουν τους τόκους που θα προέκυπταν, εάν το επιτόκιο ήταν ίσο με το επιτόκιο των δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις. Σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, στα δάνεια τρίτων, επί των οποίων εφαρμόζεται ο ανωτέρω κανόνας, δεν περιλαμβάνονται τα τραπεζικά, διατραπεζικά και ομολογιακά δάνεια και οι λοιπές χρηματοδοτήσεις που ρητά ορίζονται. Οι τόκοι από τα δάνεια αυτά αποτελούν, καταρχήν, στο σύνολό τους εκπεστές επιχειρηματικές δαπάνες, σύμφωνα με το άρθρο 23 Κ.Φ.Ε.

16. Περαιτέρω, προκειμένου για τη φορολόγηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, μετά την εφαρμογή του άρθρου 23 α' και τη διαπίστωση των εκπεστέων δαπανών, έχει εφαρμογή το άρθρο 49 του ν. 4172/2013, στην περίπτωση δε των συνδεδεμένων επιχειρήσεων οι διατάξεις του άρθρου 49 εφαρμόζονται μετά την εφαρμογή του άρθρου 50 του Κ.Φ.Ε. (ενδοομιλικές συναλλαγές - περί τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων)⁵.

⁴ Υποκεφαλαιοδότηση (thin capitalization) καλείται η κατάσταση, σύμφωνα με την οποία μια εταιρεία χρηματοδοτείται μέσω ενός υψηλού επιπέδου δανεισμού σε σχέση με το επίπεδο των ιδίων κεφαλαίων της, υιοθετείται δε από ορισμένες επιχειρήσεις ως μέσο για την αποφυγή ή τη μείωση της φορολογίας τους.

⁵ ΠΟΛ 1037/2-2-2015 «περί υποκεφαλαιοδότησης επιχειρηματικών δαπανών εντός της ΕΕ

17. Με τη διάταξη του άρθρου 49 του ν. 4172/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 23 του ν. 4223/2013 και τιτλοφορήθηκε ως «υποκεφαλαιοδότηση», υιοθετήθηκε ως πάγια ρύθμιση, με έναρξη ισχύος την 1-1-2017, όριο στις επιχειρηματικές δαπάνες τόκων. Ειδικότερα, ορίστηκε ότι οι δαπάνες τόκων δεν εκπίπτουν κατά το μέρος που το πλεόνασμα των δαπανών τόκων έναντι του εισοδήματος από τόκους υπερβαίνει το 30 % του EBITDA, κατά παρέκκλιση δε του ως άνω ορίου αναγνωρίστηκε το δικαίωμα πλήρους έκπτωσης, εφόσον το ποσό των εγγεγραμμένων στα βιβλία καθαρών δαπανών δεν υπερβαίνει τα 3 εκ. ευρώ το χρόνο. Με τις οικείες μεταβατικές διατάξεις (άρθρο 26 παρ. 3 του ν. 4113/2013, με το οποίο συμπληρώθηκε το άρθρο 72 του ν. 4172/2013, ίσχυσαν διαφορετικά (υψηλότερα) όρια έκπτωσης για τα έτη 2014, 2015 και 2016. Ορίστηκε επίσης, ότι οι διατάξεις του άρθρου 49 δεν εφαρμόζονται στις επιχειρήσεις ειδικού σκοπού, μόνο κατά το μέρος που αφορά στην εκτέλεση δημοσίου έργου ή την παροχή δημόσιας υπηρεσίας μέσω συμβάσεων παραχώρησης, κατά την έννοια των π.δ. 59/2007 και 60/2007, η οποία έχει κυρωθεί με νόμο ή μέσω σύμβασης Σύμπραξης Δημόσιου Ιδιωτικού Τομέα κατά τις διατάξεις του ν. 3389/2005 και εφόσον συνάπτονται μέχρι και τις 31-12-2014⁶.

18. Ακολούθως, με το άρθρο 11 του ν. 4607/2019 το ποσοστό έκπτωσης επαναπροσδιορίστηκε σε 30 % και το ποσό των εγγεγραμμένων στα βιβλία καθαρών δαπανών διαμορφώθηκε σε 3 εκ. ευρώ το χρόνο. Με την παράγραφο 5 εισήχθη εξαίρεση από τους περιορισμούς των παραγράφων 1 και 2 για το υπερβαίνον κόστος δανεισμού που προκύπτει από δάνεια τρίτων, τα οποία χρησιμοποιήθηκαν για τη χρηματοδότηση μακροπρόθεσμων δημόσιων έργων υποδομής, που εκτελούνται στα πλαίσια σύμβασης παραχώρησης, η οποία έχει τα χαρακτηριστικά της σύμβασης της περίπτωσης α της παραγράφου 1 του άρθρου 2 του ν. 4413, χωρίς απαραίτητα να υπάγεται στις ρυθμίσεις του νόμου αυτού.

19. Αναλυτικότερα, αντικαταστάθηκε το άρθρο 49 και ενσωματώθηκαν στο εθνικό δίκαιο οι διατάξεις της Οδηγίας 1164/2016, που αναφέρονται στη σκέψη 7, οι οποίες

αλλοδαπών εταιρειών».

⁶ Οι διατάξεις των Π.Δ. 59/2007 «Προσαρμογή της Ελληνικής Νομοθεσίας στις διατάξεις της Οδηγίας 2004/17/EK «περί συντονισμού των διαδικασιών σύναψης συμβάσεων στους τομείς του ύδατος, της ενέργειας, των μεταφορών και των ταχυδρομικών υπηρεσιών» (Α' 63) και 60/2007 «Προσαρμογή της Ελληνικής Νομοθεσίας στις διατάξεις της Οδηγίας 2004/18/EK περί συντονισμού των διαδικασιών σύναψης δημοσίων συμβάσεων έργων, προμηθειών και υπηρεσιών, όπως τροποποιήθηκε με την Οδηγία 2005/51/EK της Επιτροπής και την οδηγία 2005/75/EK του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 16^{ης} Νοεμβρίου 2005» (Α' 64) καταργήθηκαν με το άρθρο 377 παρ. 1 περ. 60 και 61 του ν. 4412/2016.

έχουν ως σκοπό, κατά τα οριζόμενα στο προοίμιο της Οδηγίας (σκέψη 7) τη θέσπιση κανόνων κατά των πρακτικών φοροαποφυγής που έχουν άμεση επίπτωση στη λειτουργία της ευρωπαϊκής αγοράς, ιδίως σε σχέση με τις μεθόδους μείωσης της φορολογικής βάσης με την αύξηση του δανεισμού και την πληρωμή υπερβολικών τόκων. Αυτό αποτυπώνεται και στον τίτλο του άρθρου 49, ως κανόνας περιορισμού των τόκων. Με την παράγραφο 5 του άρθρου αυτού εισήχθη εξαίρεση από την εφαρμογή του κανόνα περιορισμού των τόκων, όταν το υπερβαίνον κόστος δανεισμού προκύπτει από δάνεια τρίτων, που χρησιμοποιήθηκαν για τη χρηματοδότηση δημόσιων έργων υποδομής και εφόσον ο φορέας εκμετάλλευσης του έργου, το κόστος δανεισμού, τα περιουσιακά στοιχεία και τα εισοδήματα βρίσκονται όλα στην Ένωση.

20. Ως μακροχρόνιο έργο υποδομής, σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, στην οποία ενσωματώνεται η διάταξη του δευτέρου εδαφίου της παραγράφου 4 του άρθρου 4 της Οδηγίας 1164/2016, θεωρείται το έργο που παρέχει, αναβαθμίζει, εκμεταλλεύεται και/ή συντηρεί περιουσιακό στοιχείο μεγάλης κλίμακας και το οποίο αποτελεί αντικείμενο σύμβασης παραχώρησης κατά την έννοια των διατάξεων των νόμων 4412/2016 και 4413/2016 ή αποτελεί αντικείμενο σύμβασης Σύμπραξης Δημοσίου Ιδιωτικού Τομέα (Σ.Δ.Ι.Τ.), σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 3389/2005.

21. Με τις διατάξεις του ν. 4413/2016, θεσπίστηκε ενιαίο νομοθετικό πλαίσιο για τις διαδικασίες σύναψης συμβάσεων παραχώρησης έργων και υπηρεσιών από αναθέτουσες αρχές και αναθέτοντες φορείς, υπό τον όρο ότι το έργο ή οι υπηρεσίες προορίζονται για την άσκηση μιας από τις δραστηριότητες που αναφέρονται στο παράρτημα II⁷, μεταξύ των οποίων και η παροχή υπηρεσιών αερολιμένων, και των οποίων η εκτιμώμενη αξία ισούται ή υπερβαίνει τα πέντε εκατομμύρια διακόσιες είκοσι πέντε χιλιάδες (5.225.000) ευρώ⁸. Από τις διατάξεις δε των άρθρων 1 και 2 του ίδιου νόμου αποτυπώνεται η έννοια της σύμβασης παραχώρησης δημόσιας υπηρεσίας, σε αντιστοιχία με τη σχετική νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (βλ. απόφαση της 07-12-2000, Telaustria C-324/98, σκ. 46 επ., απόφαση της 13-10-2005, Parking Brixen GmbH, C-458/03, σκ. 39 - 40, απόφαση της 10-09-

⁷ Στο Παράρτημα II «Δραστηριότητες ασκούμενες από αναθέτοντες φορείς, όπως αναφέρεται στο άρθρο 4 – Παράρτημα II Οδηγίας 2014/23/ΕΕ» προβλέπεται: «Οι διατάξεις του παρόντος νόμου που διέπουν τις συμβάσεις παραχώρησης που ανατίθενται από αναθέτοντες φορείς εφαρμόζονται στις ακόλουθες δραστηριότητες: 1...2...3...4. Δραστηριότητες εκμετάλλευσης μιας γεωγραφικής περιοχής με σκοπό της παροχής υπηρεσιών αερολιμένων...σε αεροπορικούς, θαλάσσιους ή ποτάμιους μεταφορείς».

⁸ Με τον 2017/2366 της Επιτροπής (ΕΕ L 337/19-12-2017), το προβλεπόμενο στο άρθρο 1 παρ. 2

2009, Eurawasser, C-206/08, σκ. 51 επ., απόφαση της 10-03-2011, Stadler, C-274/09 σκ. 24 επ.) και συνάγεται ότι ο χαρακτήρας μιας σύμβασης ως σύμβασης παραχώρησης συναρτάται, αφενός μεν με τον τρόπο καταβολής του ανταλλάγματος για την παροχή των υπηρεσιών, αφετέρου δε με τη μεταβίβαση του σχετικού λειτουργικού - επιχειρηματικού κινδύνου.

22. Ειδικότερα, στην περίπτωση σύμβασης παραχώρησης υπηρεσιών το αντάλλαγμα για την παροχή των υπηρεσιών συνίσταται, είτε αποκλειστικά στο δικαίωμα εκμετάλλευσης της υπηρεσίας, κατά τούτο δε καταβάλλεται αυτό (αντάλλαγμα) από τους τρίτους - χρήστες και όχι από την αναθέτουσα Αρχή, είτε στο δικαίωμα αυτό σε συνδυασμό με καταβολή αμοιβής. Ως σωρευτική προϋπόθεση προβλέπεται ότι η ανάθεση της σύμβασης παραχώρησης υπηρεσιών συνεπάγεται τη μεταβίβαση στον παραχωρησιούχο του λειτουργικού κινδύνου που απορρέει από την εκμετάλλευση των εν λόγω υπηρεσιών. Ο παραχωρησιούχος θεωρείται ότι αναλαμβάνει τον λειτουργικό - επιχειρηματικό κίνδυνο όταν, υπό φυσιολογικές συνθήκες λειτουργίας, δεν υπάρχει εγγύηση για την απόσβεση της επένδυσης ή των δαπανών που πραγματοποιήθηκαν κατά την εκτέλεση των έργων ή την παροχή των υπηρεσιών που αποτελούν το αντικείμενο της σύμβασης παραχώρησης. Η φύση της σύμβασης ως παραχώρησης δεν μεταβάλλεται από το γεγονός ότι η αναθέτουσα αρχή αναλαμβάνει εν μέρει το κόστος εκμετάλλευσης της παραχώρησης, εφόσον διατηρείται ο επιχειρηματικός κίνδυνος του αντισυμβαλλομένου της, έστω και περιορισμένος (βλ. σημείο 19 του Προοιμίου της Οδηγίας 2014/23/ΕΕ, πρβλ. απόφαση ΔΕΕ της 10ης Σεπτεμβρίου 2009, C 206/08, Eurawasser, σκέψεις 70 επ., ΕΣ Μείζονος 903/2018).

23. Εξάλλου, στην περίπτωση που ο οικονομικός φορέας δεν περιορίζεται στην απόκτηση άδειας για άσκηση οικονομικής δραστηριότητας κατά βούληση, αλλά δεσμεύεται έναντι της αναθέτουσας αρχής αναλαμβάνοντας συγκεκριμένες υποχρεώσεις και αποκτώντας αντίστοιχα δικαιώματα, η σύμβαση που καταρτίζεται συνιστά σύμβαση παραχώρησης και εφαρμοστέες καταρχήν είναι οι διατάξεις του ν. 4413/2016, ανεξάρτητα αν ρητώς αυτές αναφέρονται (πρβλ. ΣΤΕ ΟΛ1819/2020 με εκεί παραπομπές σε νομολογία του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου).

24. Με την από 14-12-2015 Σύμβαση Παραχώρησης που καταρτίστηκε μεταξύ της εταιρίας με την επωνυμία «FRAPORT ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑΚΑ ΑΕΡΟΔΡΟΜΙΑ ΤΗΣ

ΕΛΛΑΔΑΣ Α ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ», των μετόχων της, του Ελληνικού Δημοσίου και του (Τ.Α.Ι.ΠΕ.Δ.) ανατέθηκε στην πρώτη η αναβάθμιση, συντήρηση, διαχείριση και λειτουργία συγκεκριμένων περιφερειακών αεροδρομίων έναντι ανταλλάγματος (Αμοιβή Παραχώρησης – άρθρο 29.1). Η σύμβαση κυρώθηκε με το ν. 4389/2016, η έναρξη ισχύος του οποίου ορίστηκε σε δέκα (10) ημέρες μετά τη δημοσίευσή του (άρθρο 6.1.2) και, όπως ρητά προβλέφθηκε (άρθρο 3.2), είναι αποτέλεσμα πλήρους συμφωνίας μεταξύ των μερών και πρέπει να ερμηνεύεται σύμφωνα με τις αρχές της καλής πίστης και των συναλλακτικών ηθών προς ικανοποίηση του δημοσίου συμφέροντος και της συνέχειας της παραχωρούμενης δημόσιας υπηρεσίας. Επιπλέον, προβλέφθηκε ότι οι έννομες σχέσεις που πηγάζουν από την εν λόγω σύμβαση διέπονται από τις διατάξεις του κυρωτικού νόμου, ο οποίος, ως ειδικότερος, υπερισχύει έναντι οποιασδήποτε άλλης διάταξης, πλην των κανόνων άμεσης εφαρμογής της ευρωπαϊκής νομοθεσίας (άρθρο 41.1).

25. Από τους όρους της σύμβασης και τη συνδυασμένη ερμηνεία αυτών συνάγεται ότι σκοπός των συμβαλλόμενων μερών ήταν να υπάρχει σαφής και προκαθορισμένος, κατά το δυνατόν, τρόπος εξέλιξης αυτής, εξασφαλίζοντας στην παραχωρησιούχο ασφαλές και προβλέψιμο πλαίσιο ανάπτυξης των δραστηριοτήτων της και των οικονομικών απολαβών της από την παραχώρηση. Προκειμένου δε να επιτευχθεί ο στόχος αυτός προβλέφθηκε μηχανισμός αποκατάστασης των τυχόν επιβλαβών για τα οικονομικά συμφέροντα της εταιρίας ζημιών από τυχαία γεγονότα ή γεγονότα ευθύνης του αντισυμβαλλόμενου, καθώς και μηχανισμός επαναφοράς των οικονομικών και λοιπών συνθηκών, όπως αυτές είχαν διαμορφωθεί κατά το χρόνο κατάρτισης της σύμβασης και δημοσίευσης του κυρωτικού νόμου με κύριο σκοπό τη διατήρηση ισορροπίας στις σχέσεις των συμβαλλομένων.

26. Στα πλαίσια αυτά με το άρθρο 43.1.6 της σύμβασης προβλέφθηκε ότι ο κανόνας περιορισμού των τόκων που συσσωρεύονται βάσει των Καθορισμένων Δανειακών Συμβάσεων, όπως αυτός ορίζεται στο άρθρο 49 του ν. 4172/2013, εφαρμόζεται για την παραχωρησιούχο, όπως ισχύει κατά το χρόνο κατάρτισης της σύμβασης. Ο όρος αυτός, ερμηνευόμενος υπό το πρίσμα των ανωτέρω παραδοχών, ότι στόχος των συμβαλλομένων είναι η διατήρηση της ισορροπίας στις σχέσεις των συμβαλλομένων, ενόψει και της διαφαινόμενης τάσης να περιορίζεται το ποσοστό έκπτωσης τόκων από τα φορολογητέα κέρδη των εταιριών, έχει την έννοια ότι οι συμβαλλόμενοι συμφώνησαν την εφαρμογή της κρίσιμης διάταξης του άρθρου 49 του ν. 4172/2013, όπως αυτή είχε εισαχθεί κατά το χρόνο έναρξης ισχύος του

κυρωτικού νόμου.

27. Η συμφωνία αυτή αποβλέπει στην παγιοποίηση των ποσοστών έκπτωσης των δαπανών τόκων και δεν αποκλείει την κατάργηση του περιορισμού με νεότερη διάταξη τυπικού νόμου. Άλλωστε, η προβλεπόμενη στο άρθρο 2 του Αστικού Κώδικα αρχή ότι ο νόμος διατηρεί την ισχύ του, εφόσον άλλος κανόνας δικαίου δεν την καταργήσει ρητά ή σιωπηρά, δεν εφαρμόζεται όταν ο νεότερος νόμος είναι γενικός και ο παλαιότερος ειδικός, εκτός αν από το περιεχόμενο του νεώτερου προκύπτει ότι αυτός αποσκοπούσε στην κατάργηση και του ειδικού (ΑΠ 413/2003, ΑΠ 93/2000, ΑΠ 553/2015, ΑΠ 886, 887/2014, ΑΠ 284/2004, ΟΛΑΠ 310/1966, ΟΛ ΝΣΚ 138/2021, ΝΣΚ 53/2019, ΝΣΚ 284/2016). Συνεπώς, στην περίπτωση που η βούληση του νεότερου νομοθέτη συνίσταται στην ανεξάρτητη κατίσχυση του νέου, γενικού νομοθετικού πλαισίου είναι δυνατή η κατάργηση ειδικής διάταξης από νεότερη γενική. Τούτο ισχύει και την υπό εξέταση περίπτωση, αφού η ratio της εξαίρεσης από τον περιορισμό των εκπεστέων τόκων για τις επιχειρήσεις που έχουν αναλάβει, ως παραχωρησιούχοι, την αναβάθμιση, λειτουργία, εκμετάλλευση και συντήρηση σημαντικών έργων υποδομής ήταν η διαπίστωση του ενωσιακού νομοθέτη, όπως αυτή ρητά εκφράστηκε στο προοίμιο της ήδη ενσωματωθείσας Οδηγίας, ότι στις περιπτώσεις αυτές δεν συντρέχουν φαινόμενα υπερβολικής διόγκωσης των δαπανών τόκων με στόχο τη φοροαποφυγή.

28. Άλλωστε, κατά πάγια νομολογία του ευρωπαϊκού δικαστηρίου, αν και η άμεση φορολογία εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών, τα τελευταία πρέπει να την ασκούν τηρώντας το δίκαιο της Ένωσης (απόφαση της 8^{ης} Μαρτίου 2001 C-397/08, C-410/98 Metallgesellschaft, C – 446/03 Marks and Spencer, απόφαση της 10^{ης} Μαΐου 2012, Santander Asset Management SGIICC). Υπό την έννοια αυτή ρύθμιση, όπως η επίμαχη, που προβλέπει περιορισμούς στο δικαίωμα έκπτωσης καταβαλλόμενων τόκων δανεισμού σε εταιρία εγκατεστημένη στην Ένωση, αποβλέπει στην αποτροπή πρακτικών που ως μοναδικό σκοπό έχουν την αποφυγή του κανονικά οφειλόμενου φόρου επί των κερδών που πραγματοποιούνται από δραστηριότητες ασκούμενες στην ημεδαπή (C524/04 Test Claimants in the Thin Gap Group Litigation v. Commissioners of Inland Revenue, C-282/12 Itelcar)⁹. Ο σκοπός

⁹ Η νομολογία του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου αφορά κυρίως, το ζήτημα των συμβάσεων δανείων που έχουν καταρτιστεί μεταξύ εταιριών, εγκατεστημένων σε κράτη μέλη της Ένωσης και συνδέονται μεταξύ τους με ειδικούς δεσμούς, οπότε το ζήτημα της συμβατότητας των εθνικών ρυθμίσεων για τον

αυτός ελλείπει και δεν δικαιολογεί τη ρύθμιση σύμφωνα και με την Οδηγία 2016/1164/ΕΕ προκειμένου για δάνεια που χρησιμοποιούνται για τη χρηματοδότηση μακροπρόθεσμων δημόσιων έργων υποδομής, δεδομένου ότι οι εν λόγω χρηματοδοτικές ρυθμίσεις εμφανίζουν μικρό ή μηδενικό κίνδυνο ΒΕΡS. Ενόψει αυτών η νεότερη ρύθμιση της παραγράφου 5 του άρθρου 49 ΚΦΕ, όπως ισχύει, αποτελεί νέα ρύθμιση, συμβατή με το ενωσιακό δίκαιο, που καταργεί τον περιορισμό που ίσχυε κατά το χρόνο σύναψης της από 14-12-2015 σύμβασης παραχώρησης και συνεπώς εφαρμόζεται και στην προκείμενη περίπτωση, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής της.

29. Στην προκείμενη περίπτωση, όπως προκύπτει από τις διατάξεις της σύμβασης παραχώρησης που παρατίθενται παραπάνω, το προβλεπόμενο αντάλλαγμα για τις παρεχόμενες υπηρεσίες συνίσταται στο δικαίωμα της εταιρίας να εκμεταλλεύεται οικονομικά τις υπηρεσίες που συνιστούν την παροχή της προς τον αναθέτοντα φορέα και να έχει ίδια έσοδα από τρίτους – χρήστες αυτών των υπηρεσιών, που περιλαμβάνονται στο παράρτημα ΙΙ του άρθρου 2 του ν. 4413/2016 (παροχή υπηρεσιών αερολιμένων), ενώ αναλαμβάνει τον σχετιζόμενο με την εκμετάλλευση των υπηρεσιών επιχειρηματικό κίνδυνο. Ενόψει αυτού η εταιρία με την επωνυμία «FRAPORT ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑΚΑ ΑΕΡΟΔΡΟΜΙΑ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ Α ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ», υπάγεται στην εξαίρεση της παραγράφου 5 του άρθρου 49 του ν. 4172/2013, όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή του με το άρθρο 11 του ν. 4607/2019, διότι το συμφωνηθέν με την από 14-12-2015 σύμβαση έργο αποτελεί αντικείμενο σύμβασης παραχώρησης κατά την έννοια των διατάξεων του ν. 4412/2013 και 4413/2016, ανεξαρτήτως εφαρμογής ή μη των νόμων αυτών στη συγκεκριμένη σύμβαση.

Απάντηση

30. Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β') γνωμοδοτεί ομόφωνα ως εξής: Για τις δαπάνες τόκων που πραγματοποίησε από την 1-1-2019 και μετά η εταιρία με την επωνυμία «FRAPORT ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑΚΑ ΑΕΡΟΔΡΟΜΙΑ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ Α ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ», στην οποία έχει παραχωρηθεί η αναβάθμιση, συντήρηση, διαχείριση και λειτουργία συγκεκριμένων

περιορισμό των δαπανών τόκων ερευνάται υπό το πρίσμα της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων (43 ΕΚ).

περιφερειακών αεροδρομίων της χώρας δυνάμει της από 14-12-2015 σύμβασης παραχώρησης μεταξύ αυτής, του Ελληνικού Δημοσίου και του Τ.Α.Ι.ΠΕ.Δ., η οποία κυρώθηκε με το άρθρο 215 του ν. 4389/2016, εφαρμόζεται το άρθρου 49 του ν. 4172/2013, όπως ισχύει, μετά την αντικατάστασή του με το άρθρο 11 του ν. 4607/2019. Β) Το συμφωνηθέν με την από 14-12-2015 σύμβαση έργο αποτελεί αντικείμενο σύμβασης παραχώρησης κατά την έννοια των διατάξεων του ν. 4412/2016 και 4413/2016 και η εταιρία υπάγεται στην εξαίρεση της παραγράφου 5 του ως άνω άρθρου.

Αθήνα 31-5-2022

Η Πρόεδρος Αικατερίνη Γρηγορίου Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.	Η Εισηγήτρια Χρυσαιγή Κ. Γρηγοριάδου Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.
--	---