



ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
- β. της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94)
- γ. της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69)
- δ. του Π.Δ 111/2014 (ΦΕΚ Α' 178) «*Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών*»
- ε. του άρθρου 6 της υπ' αριθμ. Δ6Α1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «*Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων και μετονομασία ορισμένων από αυτές*», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

στ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

- 2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,
- 3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ.Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών,
- 4. Την από **15/10/2018** και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης, με **δ.τ.** και **ΑΦΜ:**, που εδρεύει στον, επί της οδού, κατά των υπ' αριθ./**17-09-2018** και/**17-09-2018** Οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού **Τελών χαρτοσήμου** χρήσεων 2008 και 2009 αντίστοιχα, της υπ' αριθμ./**17-09-2018** Πράξης επιβολής προστίμου του **αρ. 56 ν. 4174/2013** χρήσης 2018, καθώς και των υπ' αριθ./**17-09-2018** και/**17-09-2018** Πράξεων επιβολής προστίμου **άρθ.39 ν.2238/1994** χρήσεων 2008 και 2009 αντίστοιχα, που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,
- 5. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, καθώς και τις από **17/09/2018** εκθέσεις μερικού ελέγχου Τελών Χαρτοσήμου και Ενδοομιλικών Συναλλαγών της ίδιας Υπηρεσίας, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση,
- 6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
- 7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από **15/10/2018** και με αριθ. πρωτοκόλλου **ενδικοφανούς προσφυγής** της επιχείρησης, με **δ.τ.** και **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων έγινε στις **19/09/2018**, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Σύντομο Ιστορικό

Η προσφεύγουσα, **είχε περαιώσει** την υπόθεση του οικον. έτους **2010** (διαχ/κής περιόδου 01/01/2009 – 31/12/2009), με τακτικό έλεγχο, ο οποίος είχε διενεργηθεί από τη ΔΟΥ Μεγάλων Επιχειρήσεων (ως η από **19/12/2011** έκθεση τακτικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ελεγκτή

Μετά την περαίωση της υπόθεσης, προέκυψαν **νέα στοιχεία** τα οποία δεν είχαν ληφθεί υπόψη από τον τακτικό έλεγχο και συγκεκριμένα στοιχεία που αφορούν την προσφεύγουσα μητρική εταιρεία, τη θυγατρική της και του, ο οποίος είναι νόμιμος εκπρόσωπος και των δύο εταιρειών, ήτοι:

- 1) Το με αριθμ. πρωτ. **/17-12-2014 έγγραφο της επιτροπής κεφαλαιαγοράς**, με το οποίο διαβιβάστηκε στην ελέγχουσα υπηρεσία αναφορά της επιχείρησης κατά της εταιρείας (δ.τ.), της προσφεύγουσας εταιρείας (δ.τ.) και του, σύμφωνα με την οποία η καταγγέλουσα εταιρεία ζητούσε από την επιτροπή κεφαλαιαγοράς τη διενέργεια έρευνας για την παραβίαση των κανόνων του Χ.Α.Α, αναφορικά με την από **31/08/2009 σύμβαση πώλησης και εκχώρησης απαιτήσεων**, η οποία υπεγράφη αφενός από την και την και αφετέρου ατομικά από τον, με την οποία φέρεται να εκχωρήθηκε η απαίτηση ποσού 2.947.357,38€ των αφενός συμβαλλόμενων εταιρειών έναντι της, στον αφετέρου συμβαλλόμενο, στον οποίο φέρεται να καταβλήθηκε το ως άνω ποσό με μετρητά χρήματα, όταν είναι δεδομένο ότι η διακίνηση τέτοιων χρηματικών ποσών μεταξύ φυσικών ή νομικών προσώπων κείται έξω από τους συναλλακτικούς κανόνες και τους κανόνες που διέπουν τη νομιμότητα των τραπεζικών συναλλαγών, αφού η καταβολή ενός τόσο μεγάλου ποσού επιβάλλεται να γίνει είτε με τραπεζικό έμβασμα είτε με τραπεζική επιταγή και εν πάση περιπτώσει να αποδεικνύεται η καταβολή των χρημάτων με αξιόπιστα τραπεζικά στοιχεία, άλλως η οποιαδήποτε λογιστική μόνο εγγραφή χωρίς την πραγματική καταβολή του ανωτέρω ποσού καθιστά την επικαλούμενη σύμβαση πώλησης και εκχώρησης απαιτήσεων **εικονική**, ... (βλ. σελ. 6-27 της έκθεσης ελέγχου Κ.Ν.Τ.Χ).
- 2) Το με αριθμ. πρωτ. **/05-10-2015 έγγραφο της επιτροπής κεφαλαιαγοράς**, προς την επιχ/ση με το οποίο της γνωρίζει ότι «η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς χειρίστηκε τις ανωτέρω αναφορές - αιτήσεις ως καταγγελίες εντός του νομοθετικού πλαισίου που εποπτεύει και ειδικότερα η Διεύθυνση Εισηγμένων Εταιριών εξέτασε τα αναφερόμενα θέματα στο πλαίσιο που εμπίπτουν σε θέματα αρμοδιότητας της, χωρίς να υπεισέρχεται σε φορολογικά θέματα, όπως εικονικότητα σύμβασης. Σε αυτό το πλαίσιο, από την εξέταση προέκυψε ότι οι γνωστοποιήσεις στο επενδυτικό κοινό, αναφορικά με τη συναλλαγή της πώλησης - εκχώρησης απαιτήσεων της κατά της με την καταβολή ισόποσου τιμήματος από τον κ. προς την, μέσω των δελτίων τύπου (17.07.2009 και 07.08.2009) στο Χρηματιστήριο Αθηνών και των δημοσιοποιημένων οικονομικών καταστάσεων (περίοδος 01.01- 30.09.2009 και 01.01- 31.12.2009) της Εταιρίας, είναι σε συνάφεια με τα τηρούμενα λογιστικά βιβλία και τα συναφή στοιχεία της Εταιρίας και της θυγατρικής αυτήςκαθώς και με τα πρακτικά των συνεδριάσεων των αρμοδίων οργάνων (Διοικητικό Συμβούλιο / Γενική Συνέλευση) και έχουν δημοσιοποιηθεί στο πλαίσιο της νομοθεσίας της κεφαλαιαγοράς. Επομένως, σύμφωνα με τα διαθέσιμα στοιχεία δεν διαπιστώνεται η ύπαρξη ενδείξεων πλημμελούς τήρησης των διατάξεων της νομοθεσίας της κεφαλαιαγοράς» (βλ. σελ. 27 της έκθεσης Κ.Ν.Τ.Χ).
- 3) Το με αριθμ. πρωτ. **ΕΜΠ** **/15/29-10-2015** έγγραφο του Αυτοτελούς Γραφείου Επικοινωνίας & Παραπόνων Πολιτών της Κεντρικής Υπηρεσίας της Ειδικής Γραμματείας του **Σ.Δ.Ο.Ε**, με το οποίο διαβιβάστηκε στην ελέγχουσα υπηρεσία το υπ' αριθμ. **/05-10-2015** έγγραφο της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς (αριθμ. πρωτ. **/08-10-2015 ΣΔΟΕ**) σύμφωνα με το οποίο η Επιτροπή εξέτασε, στο πλαίσιο των αρμοδιοτήτων της, τις Αναφορές της κατά της και της θυγατρικής της

Αρχικά η εταιρεία είχε προσκομίσει με την με αριθ. πρωτ.//24-06-2015 επιστολή της αναλυτικά καθολικά του λογαριασμού «Ταμείο» των εταιριών και για την περίοδο 29.06.2009 - 10.07.2009 και το συνολικό ποσό των 1.053.761,67€, φαινόταν ότι διατέθηκε στις 07.09.2009 σε πληρωμές υπεργολάβων με εξόφληση μεταχρονολογημένων επιταγών τοις μετρητοίς για ποσό 868.124,22€ και ως έναντι λογαριασμού προς την για ποσό 185.636,85€, με την τελευταία (.....) να διαθέτει στις 09.07.2009 ποσό 171.784,21€ επίσης σε πληρωμές υπεργολάβων με εξόφληση μεταχρονολογημένων επιταγών τοις μετρητοίς.

Ακολούθως, η εταιρεία ισχυρίστηκε ότι τα στοιχεία αυτά είχαν προκύψει από «λανθασμένο backup» και με την με αριθ. πρωτ.//24-06-2015 επιστολή της, προσκόμισε νεότερα «ορθά» ισοζύγια και αναλυτικά καθολικά. Σύμφωνα με τα νεότερα προσκομισθέντα αναλυτικά καθολικά του λογαριασμού «Ταμείο» και τα ισοζύγια του λογαριασμού 38 «Χρηματικά Διαθέσιμα» της 30.06.2009 των εταιριών και, καθώς και προσκομισθέντων ταμειακών παραστατικών και λογιστικών εγγραφών με την με αριθ. πρωτ.//30-07-2015 επιστολή της Εταιρείας, η φαίνεται ότι πλήρωσε στην το ποσό των 1.053.761,67€ σε αντικατάσταση 5 επιταγών.

Κατόπιν αυτών, η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς με το εν λόγω έγγραφο, θέτει υπόψη της ελέγχουσας υπηρεσίας τα ανωτέρω, στο πλαίσιο των αρμοδιοτήτων της, επισημαίνοντας ότι για τον έλεγχο της έλαβε υπόψη τα νεότερα στοιχεία που προσκόμισε η εταιρεία, τα οποία κατά δήλωσή της προκύπτουν από τα θεωρημένα βιβλία της. (βλ. σελ. 27-29 της έκθεσης ελέγχου Κ.Ν.Τ.Χ)

- 4) Το υπ' αριθμ.//23-12-2015 έγγραφο της εταιρείας προς την ελέγχουσα υπηρεσία (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ), με το οποίο προσκομίζει την αναφορά – αίτησή της (η οποία εστάλη με το υπ' αριθμ.//17-12-2014 έγγραφο της επιτροπής κεφαλαιαγοράς – βλ. ανωτέρω α/α 1) και παραθέτει το ιστορικό της υπόθεσης της εκχώρησης απαίτησης από τις εταιρείες και προς τον, ... (βλ. σελ. 31-39 της έκθεσης ελέγχου Κ.Ν.Τ.Χ)
- 5) Το υπ' αριθμ.//07-03-2016 έγγραφο της ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών, με το οποίο διαβιβάστηκε εκ νέου το υπόμνημα – διαβίβαση εγγράφων της, η οποία είχε ήδη παραληφθεί από το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ με το υπ' αριθμ.//23.12.2015 έγγραφο της ανωτέρω εταιρείας. (βλ. σελ. 39 της έκθεσης ελέγχου Κ.Ν.Τ.Χ)
- 6) Το υπ' αριθμ.//12-04-2016 έγγραφο του προς την ελέγχουσα υπηρεσία (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ), με το οποίο διαβιβάστηκαν οι με αριθ. πρωτ.//16-02-2016 και//16-02-2016 αναφορές της για τις εταιρείες και (βλ. σελ. 39-43 της έκθεσης)
 - ✓ Σύμφωνα με την με αριθ. πρωτ.//16-02-2016 αναφορά της εταιρείας, ζητείται να ερευνηθεί η **εικονικότητα** της σύμβασης πωλήσεως και εκχωρήσεως απαιτήσεων, προκειμένου να διαπιστωθεί εάν ο κατέβαλε στην πραγματικότητα το συμφωνηθέν τίμημα των 3.000.000€ προς τη θυγατρική εταιρεία και η τελευταία εισέπραξε αυτό, ήτοι εάν απέκτησε στην πραγματικότητα την εν λόγω απαίτηση, ζητά δε, να της γνωστοποιηθούν τα αποτελέσματα του ελέγχου.
 - ✓ Σύμφωνα με την με αριθ. πρωτ.//16-02-2016 αναφορά της εταιρείας, πρέπει να ερευνηθεί ο σχηματισμός παράνομης και **αδικαιολόγητης προσαυξήσεως περιουσίας του**, κατά την έννοια της διατάξεως του άρθρου 15 § 3 του ν.3888/2010, καθώς εμφανίζεται ως δικαιούχος απαιτήσεως ύψους 3.000.000€, χωρίς ουδόλως να αιτιολογεί νομίμως τον τρόπο αποκτήσεως αυτού.
- 7) Το με αριθμ. πρωτ. **ΕΜΠ**//10-05-2017 έγγραφο της **Υπηρεσίας Ερευνών & Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Αττικής**, με το οποίο διαβιβάστηκε στο ΚΕΜΕΕΠ το υπ' αριθμ. **ΕΜΠ**//15.06.2016 έγγραφο της Διεύθυνσης Προγραμματισμού & Αξιολόγησης Ελέγχων και Ερευνών (αριθ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ Αττικής ΕΜΠ//06-07-2016), σύμφωνα με το οποίο, από τα στοιχεία της υπηρεσίας προκύπτει ότι από τις υποβληθείσες Δηλώσεις Εισοδήματος, στις τελευταίες χρήσεις, η εταιρεία αν και εμφανίζει μεγάλα ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλώνει ζημιά. Επίσης, υποβάλλει Δηλώσεις ΦΠΑ οι οποίες είναι πιστωτικές. Ο Πρόεδρος και Διευθύνων Σύμβουλος της εταιρείας για τη δραστηριότητά του υποβάλλει Δηλώσεις Εισοδήματος και ΦΠΑ. Κατόπιν αυτών, διαβιβάζει φωτοαντίγραφο της Αναφοράς της με συνημμένα, εκτυπώσεις από τα μητρώα της Υπηρεσίας και ζητά τη διενέργεια ελέγχου για τη διαπίστωση των καταγγελλομένων, και να της κοινοποιηθούν τα αποτελέσματα του ελέγχου. (βλ. σελ. 43-44 της έκθεσης ελέγχου Κ.Ν.Τ.Χ)

- 8) Το με αριθμ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ Αττικής **ΕΜΠ**/12-07-2017 έγγραφο της **Υπηρεσίας Ερευνών & Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Αττικής**, με το οποίο διαβιβάστηκε στο ΚΕΜΕΕΠ, η με αριθμ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ Αττικής/10-07-2017 έγγραφη ανάκληση αναφοράς της, σχετικά με την εταιρεία, τη θυγατρική της εταιρεία και τον (βλ. σελ. 44 της έκθεσης ελέγχου Κ.Ν.Τ.Χ)

Πέραν αυτών, στην έκθεση ελέγχου αναγράφονται και τα πιο κάτω στοιχεία τα οποία όμως καλύπτονται από τα προαναφερόμενα στοιχεία, ήτοι:

- 1) Το **ΕΜΠ**/14-12-2015 έγγραφο της Περιφερειακής Δ/σης Αττικής - Αιγαίου της Ειδικής Γραμματείας του ΣΔΟΕ προς το Γραφείο Εισαγγελία Οικονομικού Εγκλήματος (αρ. πρωτ./15.12.2015), με το οποίο επαναφέρεται σε αυτόν η από 12.10.2015 αίτηση της εταιρείας που τους διαβιβάστηκε με υπ' αριθμ./08-12-2015 έγγραφο, καθότι αν και εστάλη πράγματι στην Υπηρεσία του ΣΔΟΕ στις 08.10.2015 από την Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς έγγραφο για την διενέργεια οικονομικού ελέγχου στην εταιρεία ως και στη θυγατρική αυτής, αυτό διαβιβάστηκε στη συνέχεια από το Αυτοτελές Γραφείο Επικοινωνίας & Παραπόνων Πολιτών της Κεντρικής Υπηρεσίας με το αριθ. **ΕΜΠ**./29-10-2015 έγγραφο στο Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. (βλ. σελ. 29 της έκθεσης ελέγχου Κ.Ν.Τ.Χ)
- 2) Το με αριθμ. πρωτ./16-12-2015 έγγραφο της Εισαγγελίας Πρωτοδικών Αθηνών, με το οποίο διαβιβάστηκε στην ελέγχουσα υπηρεσία (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ) αίτηση της της εταιρείας και παραγγέλλεται η χορήγηση των αιτούμενων κατ' άρθρο 25§4 του ν.1756/1988, σύμφωνα με την οποία, η εν λόγω εταιρία αιτείται την χορήγηση εντολής για την λήψη γνώσης περί διαβίβασης ή μη στην υπηρεσία του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ από την Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς ή το Σ.Δ.Ο.Ε. εγγράφου παραγγελίας για οικονομικό έλεγχο της εισηγμένης στο ΧΑΑ εταιρείας (.....), σε σχέση με συναλλαγή της με τη θυγατρική της εταιρία (..... και του ατομικά, αφορώσα στην εκχώρηση απαίτησης σε βάρος της άνω εταιρίας Πιο συγκεκριμένα, η εταιρία αιτείται «να διερευνηθεί εάν είναι εικονική η από 31.08.2009 σύμβαση πώλησης και εκχώρησης απαιτήσεων», η οποία υπεγράφη μεταξύ αφ' ενός της εταιρίας και της και αφετέρου του, ενεργούντος ατομικά, με την οποία φέρεται να εκχωρήθηκε στον τελευταίο ατομικά η απαίτηση των άνω εταιριών κατά της εταιρίας ποσού 2.947.357,38€ έναντι του ισόποσου τιμήματος καταβληθέντος από τον σε μετρητά χρήματα και μάλιστα εάν πράγματι καταβλήθηκε το εν λόγω τίμημα σε μετρητά χρήματα (βλ. σελ.29-30 της έκθεσης ελέγχου Κ.Ν.Τ.Χ)
- 3) Το υπ' αριθμ. πρωτ./16-12-2015 έγγραφο του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., με το οποίο παρέχεται η ανωτέρω αιτούμενη βεβαίωση προς την ανώνυμη εταιρεία και ότι μετά από το υπ' αριθμ. πρωτ./16-12-2015 έγγραφο της Εισαγγελίας Πρωτοδικών Αθηνών, το οποίο κατατέθηκε στην Υπηρεσία με το υπ' αριθμ. πρωτ./29-10-2015 έγγραφο του Αυτοτελούς Γραφείου Επικοινωνίας και Παραπόνων Πολιτών της Δ/σης Διοικητικής Υποστήριξης της Κεντρικής Υπηρεσίας της Ειδικής Γραμματείας του Σ.Δ.Ο.Ε., διαβιβάστηκε στην ελέγχουσα υπηρεσία το υπ' αριθμ. πρωτ./05.10.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Εισηγμένων Εταιριών της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς, το οποίο αναφέρεται στην επιχείρηση Ωστόσο, ενημερώνεται ότι η υπ' αριθμ. πρωτ./17.12.2014 αναφορά - αίτησή της εταιρίας δεν επισυνάπτεται μαζί με το ανωτέρω έγγραφο της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς. (βλ. σελ. 30 της έκθεσης ελέγχου Κ.Ν.Τ.Χ)
- 4) Το με αριθμ. πρωτ./21-12-2015 έγγραφο της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς προς την εταιρεία με το οποίο δίνεται απάντηση στο υπ' αριθμ. πρωτ./13.10.2015 αίτημά της Επίσης, το ίδιο έγγραφο αναφέρεται «στην από 01.12.2015 (ΑΠ ΕΚ/01.12.2015) αίτηση της επιχείρησης με την οποία κατατέθηκε στην Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς η υπ' αριθμ. πρωτ./30.11.2015 παραγγελία του Εισαγγελέως Πρωτοδικών Αθηνών με τη συνημμένη αίτηση της (ΑΠ ΕΚ/01.12.2015)» και της γνωρίζεται ότι «η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς δεν έχει διαβιβάσει την υπ' αριθμ. πρωτ./17.12.2014 αναφορά - αίτησή της στην Υπηρεσία του Σ.Δ.Ο.Ε. ή Δ.Ο.Υ.». Ωστόσο, αναφέρεται ότι «ορισμένα στοιχεία που δόθηκαν από την εισηγμένη εταιρία διαβιβάστηκαν στο Σ.Δ.Ο.Ε.». (βλ. σελ. 30 της έκθεσης ελέγχου Κ.Ν.Τ.Χ)
- 5) Το με αριθμ. πρωτ./21-12-2015 έγγραφο της **Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς** προς την εταιρεία, με το οποίο γίνεται αναφορά στις υπ' αριθμ./13-10-2015 και/14-12-2015 αιτήσεις της και της γνωρίζεται ότι σύμφωνα με τα διαθέσιμα στοιχεία δεν διαπιστώνεται η ύπαρξη ενδείξεων πλημμελούς τήρησης των διατάξεων της νομοθεσίας της κεφαλαιαγοράς. Ωστόσο, ορισμένα στοιχεία που μας υποβάλλατε διαβιβάστηκαν στο ΣΔΟΕ. (βλ. σελ. 30-31 της έκθεσης ελέγχου Κ.Ν.Τ.Χ)

- 6) Το με αριθμ. πρωτ./10.07.2017 έγγραφο υποβλήθηκε στο ΚΕΜΕΕΠ αίτημα ανάκλησης αναφοράς και αιτήσεων της εταιρείας σχετικά με την εταιρεία, τη θυγατρική της και τον (βλ. σελ. 44 της έκθεσης ελέγχου Κ.Ν.Τ.Χ)
- 7) Το με αριθμ./2017 πιστοποιητικό περί αποτελεσμάτων πινακίου του **Πρωτοδικείου Αθηνών**, με το οποίο ο Γραμματέας του Πρωτοδικείου Αθηνών σε απάντηση του με αρ. πρωτ./2017 εγγράφου του ΚΕΜΕΕΠ, πιστοποιεί ότι το υπ' αριθμ./2015 δικόγραφο προσδιορίστηκε στην δικάσιμο της 18/05/17 ημέρα Πέμπτη στο με α/α πινακίου και το αποτέλεσμα της δικάσιμης ήταν: «Ματαιώθηκε. Η υπόθεση δεν έχει επανέλθει με κλήση από τους ίδιους ως άνω διαδίκους». (βλ. σελ. 44-45 της έκθεσης ελέγχου Κ.Ν.Τ.Χ)
- 8) Το με αριθμ. πρωτ./26.03.2018 έγγραφο του ΚΕΜΕΕΠ, με το οποίο υποβλήθηκε προς την Υπηρεσία Ερευνών & Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Απτικής αίτημα παροχής πληροφοριών σχετικά με τα αποτελέσματα της υπ' αριθμ./05.10.2016 εντολής διενέργειας έρευνας σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα του Δελτίου Πληροφοριών με αρ. πρωτ./15.06.2016 της Διεύθυνσης Προγραμματισμού & Αξιολόγησης Ελέγχων και Ερευνών (ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε.). (βλ. σελ. 45 της έκθεσης ελέγχου Κ.Ν.Τ.Χ).
- 9) Το με αριθμ. πρωτ./30.03.2018 έγγραφο της **Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Απτικής** από το οποίο προκύπτει ότι μετά από έρευνα στο Elenxis για το χρονικό διάστημα των ετών 2008-2009 η εταιρεία έχει ελεγχθεί από το ΚΕΜΕΕΠ,... (βλ. σελ. 45 της έκθεσης ελέγχου Κ.Ν.Τ.Χ).
- 10) Το με αριθμ. πρωτ./05.04.2018 έγγραφο του Γραφείου του **Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος** προς το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., με το οποίο ζητείται ενημέρωση για το αποτέλεσμα του φορολογικού ελέγχου στην εταιρεία (βλ. σελ. 45 της έκθεσης ελέγχου Κ.Ν.Τ.Χ).

Περαιτέρω, όπως προκύπτει από τα σχετικά έγγραφα που υπέβαλε η προσφεύγουσα με την ενδικοφανή προσφυγή (ομάδα σχετικών 5), η καταγγέλουσα εταιρεία προέβη σε **ανάκληση** της αναφοράς, η οποία διαβιβάστηκε:

- 1) στην Υ.Ε.Δ.Δ.Ε (αριθ. πρωτ./10-07-2017),
- 2) στο Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ (αρ. πρωτ./10-07-2017,
- 3) στη ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών (αριθ. πρωτ./10-07-2017),
- 4) στον εισαγγελέα οικονομικού εγκλήματος (αριθ. πρωτ./13-07-2017) και
- 5) στην επιτροπή κεφαλαιαγοράς (αριθ. πρωτ./11-07-2017)

Μετά την επεξεργασία των ανωτέρω στοιχείων, καθώς και των στοιχείων που έλαβε ο έλεγχος μετά από αίτησή του στις τράπεζες, κατέληξε στο πόρισμά του, το οποίο αναγράφεται στις από **17/09/2018** εκθέσεις μερικού ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ Τελών Χαρτοσήμου και Ενδοομιλικών Συναλλαγών, και συγκεκριμένα:

1. Τέλη Χαρτοσήμου

Με την από 23/05/2008 Έκθεση Πιστοποιήσεως του ορκωτού ελεγκτή, της ελεγκτικής εταιρείας, έγινε **απόσχιση του κατασκευαστικού κλάδου** της εταιρείας (δ.τ.) με **ΑΦΜ** και εισφορά αυτού στην θυγατρική της εταιρεία (δ.τ.) με **ΑΦΜ**:, στην οποία ήδη συμμετείχε με 99,58% στο μετοχικό της κεφάλαιο. Η ως άνω απόσχιση έγινε **σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1-5 του ν.2166/1993**, και σύμφωνα με τις από 29-05-2008 αποφάσεις των Γενικών Συνελεύσεων των Μετόχων των προαναφερθεισών εταιρειών, της από **31.03.2008 Λογιστικής Κατάστασης του εισφερόμενου κλάδου**, της από 23/05/2008 έκθεσης του ορκωτού ελεγκτή για την διαπίστωση της λογιστικής αξίας του εισφερόμενου κατασκευαστικού κλάδου, καθώς και της με αριθμό/17.07.2008 **σύμβασης απόσχισης**, της συμβολαιογράφου Αθηνών Από την επόμενη της ημερομηνίας κατά την οποία συντάχθηκε η Λογιστική Κατάσταση του αποσχισθέντος κλάδου της μητρικής εταιρείας (ήτοι από 01.04.2008), και μέχρι την ημερομηνία **ολοκλήρωσης** της απορρόφησης του κλάδου αυτού από την που έγινε στις **31/07/2008**, όλες οι πράξεις που διενεργήθηκαν από την εισφέρουσα επιχείρηση και αφορούσαν τον αποσχιζόμενο κλάδο, μεταφέρθηκαν στα βιβλία της θυγατρικής εταιρείας με συγκεντρωτική εγγραφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 2§6 του ν.2166/1993.

Από την ως άνω αναλυτική λογιστική κατάσταση της 31.03.2008, προέκυψε ότι **η καθαρή θέση του κατασκευαστικού κλάδου που εισφέρθηκε**, σύμφωνα με τις διατάξεις του **ν. 2166/1993**,

από τη μητρική εταιρεία, στη θυγατρική της, ανήλθε στο ποσό των 4.454.444,04€ (ήτοι **ενεργητικό** ποσού **10.957.647,85€** μείον **παθητικό** ποσού **6.503.203,81€**), μαζί δε με ποσό μετρητών ύψους 15.555,96€, διαμόρφωσαν το συνολικό ποσό των **4.470.000€**, για το οποίο υπεβλήθη από την ωφελούμενη θυγατρική επιχείρηση, η υπ' αριθμ./22-08-2008 δήλωση Φ.Σ.Κ. στη ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών, με την οποία κατέβαλε το ποσό των **44.700€** (Διπλ./22-08-2008), η οποία ελέγχθηκε από τον αρχικό έλεγχο που διενεργήθηκε στη θυγατρική επιχείρηση το έτος 2014 και κρίθηκε ως ειλικρινής (ως σελ. 33 της από 01/08/2014 έκθεσης εισοδήματος του ΚΕΜΕΕΠ).

Ωστόσο, η φορολογική αρχή λαμβάνοντας υπόψη τα νέα στοιχεία, τα πρακτικά Γ.Σ και Δ.Σ των δύο εταιρειών (μητρικής και θυγατρικής), την υπ' αριθμ./2008 σύμβαση απόσχισης του κατασκευαστικού κλάδου και της έκθεσης του ορκωτού ελεγκτή που εγκρίθηκαν από τη νομαρχία Αθηνών (ΦΕΚ/04-08-2008), καθώς και τις συναλλαγές εξόφλησης επιταγών συνολικού ποσού 3.371.591,51€, που συμπεριλαμβάνονταν στο σύνολο του παθητικού της ως άνω λογιστικής κατάστασης, **έκρινε** ότι κατά την ημερομηνία ολοκλήρωσης της απόσχισης του κατασκευαστικού κλάδου από την μητρική εταιρεία και απορρόφησής του από την θυγατρική εταιρεία, δεν έχει πραγματοποιηθεί μεταβίβαση υποχρεώσεων ποσού **6.503.203,81€**, δεδομένου ότι **πρόκειται για «σύμβαση» υπόσχεσης ελευθέρωσης κατ' άρθρο 478 ΑΚ** (ή άλλως «**εσωτερική αναδοχή χρέους**») μεταξύ του παλαιού οφειλέτη αποπληρωμής των υποχρεώσεων (μητρική) και του νέου οφειλέτη (θυγατρική) και ως εκ τούτου, δεδομένου ότι με την άτυπη σύμβαση ελευθέρωσης δεν ήταν δυνατόν να επιτευχθεί μεταβίβαση υποχρεώσεων, δεν μπορούσε να θεωρηθεί ότι αυτές μεταβιβάστηκαν με την απόσχιση του κλάδου με βάση τις διατάξεις του ν. 2166/1993. Ως εκ τούτου, δεδομένου ότι η μεταβίβαση υποχρεώσεων αποτελεί ξεχωριστή δικαιοπραξία και εκτελείται χρονικά μεταγενέστερα της απόσχισης, καταλογίστηκαν στην προσφεύγουσα τέλη χαρτοσήμου, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 13§1^α και 15§1^α του ΚΝΤΧ, ήτοι ποσού **130.064,08€ (6.503.203,81€ x 2%)**.

Περαιτέρω, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι στις **31/12/2008** η μητρική εταιρεία εισέπραξε από τη θυγατρική το ποσό των **1.053.761,07€**, με παράδοση σ' αυτήν πέντε τραπεζικών επιταγών, που είχε λάβει η θυγατρική από την εταιρεία (ως η υπ' αριθμ./31-12-2008 ημερολογιακή εγγραφή των βιβλίων της θυγατρικής και η υπ' αριθμ./31-12-2008 εγγραφή των βιβλίων της μητρικής). Το ποσό αυτό αφορά χρηματική διευκόλυνση της θυγατρικής προς τη μητρική και υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου 1% πλέον εισφοράς ΟΓΑ επί του χαρτοσήμου.

Επιπλέον από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι στις **30/06/2009** η μητρική εταιρεία εισέπραξε από τον, μέσω του τραπεζικού της λογαριασμού το ποσό των **1.946.238,84€**, το οποίο αφορά προκαταβολή της μελλοντικής εκχώρησης απαιτήσεων της θυγατρικής προς αυτόν. Το ποσό αυτό παραδόθηκε στη θυγατρική στις 09/07/2009 και ως εκ τούτου συνιστά ταμειακή διευκόλυνση της μητρικής από τη θυγατρική για το διάστημα από 30/06/2009 έως 09/07/2009 και υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου 1% πλέον εισφοράς ΟΓΑ επί του χαρτοσήμου.

Κατόπιν αυτών, από τον προϊστάμενο του ΚΕΜΕΕΠ εκδόθηκαν οι κατωτέρω πράξεις:

- ♦ Η υπ' αριθμ./**17-09-2018** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδ/σμού **Κ.Ν.Τ.Χ** με την οποία καταλογίστηκαν στην προσφεύγουσα το έτος **2008** τέλη χαρτοσήμου ποσού **140.601,69€**, ΟΓΑ χαρτ/μου ποσού **28.120,34€**, πλέον προστίμου χαρτοσήμου και ΟΓΑ σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 58 και 59 του ν. 4174/2013 ποσού **154.566,25€**, ήτοι συνολικά **323.288,27€** και
- ♦ Η υπ' αριθμ./**17-09-2018** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδ/σμού **Κ.Ν.Τ.Χ** με την οποία καταλογίστηκαν στην προσφεύγουσα το έτος **2009** τέλη χαρτοσήμου ποσού **19.462,39€**, ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού **3.892,48€**, πλέον προστίμου χαρτοσήμου και ΟΓΑ σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 58 και 59 του ν. 4174/2013 ποσού **21.395,39€**, ήτοι συνολικά **44.750,26€**.

2. Ενδοομιλικές Συναλλαγές

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψε ότι η μητρική εταιρεία έχει ποσοστό συμμετοχής **100%** στο κεφάλαιο της θυγατρικής εταιρείας, και επομένως, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 42ε του ν. 2190/1920 **θεωρούνται συνδεδεμένες** και έχουν υποχρέωση σύνταξης φακέλου τεκμηρίωσης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 26§2α του ν. 3728/2008, καθώς και υποβολής ετήσιας κατάστασης ενδοομιλικών συναλλαγών στο Υπουργείο Ανάπτυξης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 26§4 του ν. 3728/2008.

Στην προκείμενη περίπτωση, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η μητρική επιχείρηση (προσφεύγουσα) **δεν υπέβαλε κατάσταση και φάκελο ενδοομιλικών συναλλαγών** για τις χρήσεις **2008** και **2009** και συγκεκριμένα:

Κατά τη χρήση **2008** για συνολικό ποσό 8.610.725,95€, ήτοι:

- ✓ Για ποσό 6.503.203,81€ που προκύπτει από τις πραγματοποιηθείσες συναλλαγές προς εκπλήρωση των υποχρεώσεων από την «υπόσχεση ελευθερώσεως κατ' άρθρο 478 ΑΚ» μεταξύ μητρικής και θυγατρικής εταιρείας,
- ✓ Για ποσό 1.053.761,07€ που καταβλήθηκε σ' αυτήν με επιταγές από τη θυγατρική εταιρεία, ως μερική εξόφληση της ανωτέρω αναληφθείσας υποχρέωσης, και
- ✓ Για ποσό 1.053.761,07€ που καταβλήθηκε σ' αυτήν με μετρητά από τη θυγατρική εταιρεία, σε αντικατάσταση των τραπεζικών επιταγών που παραδόθηκαν ως μερική εξόφληση της ανωτέρω αναληφθείσας «υπόσχεσης ελευθερώσεως κατ' άρθρο 478 ΑΚ».

Κατά τη χρήση **2009** για ποσό 1.946.238,84€ που αφορά σε μερική εξόφληση προς την θυγατρική εταιρεία της αναληφθείσας υποχρέωσης από τον ποσού 3.000.000,00€, κατόπιν ταμειακής διευκόλυνσεως της μητρικής εταιρείας για διάστημα δέκα (10) ημερών, ήτοι από 30.06.2009 έως 09.07.2009.

Κατόπιν αυτών, από τον προϊστάμενο του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ εκδόθηκαν οι κατωτέρω πράξεις προστίμου:

- Με την υπ' αριθμ.**/17-09-2018** Πράξη Επιβολής Προστίμου, χρήσης **2008**, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο με βάση τις διατάξεις των άρθρων 56§2 και 72§49 του ν. 4174 /2013 ποσού **8.610,73€** (ήτοι 8.610.725,95€ x 1‰), λόγω μη υποβολής της ετήσιας κατάστασης ενδοομιλικών συναλλαγών στο Υπουργείο Ανάπτυξης, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 26§4 του ν. 3728/2008.
- Με την υπ' αριθμ.**/17-09-2018** Πράξη Επιβολής Προστίμου, χρήσης **2009**, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο με βάση τις διατάξεις των άρθρων 56§2 και 72§49 του ν. 4174 /2013 ποσού **2.500,00€** (ήτοι 1.946.238,84€ x 1‰ το οποίο δεν μπορεί να είναι μικρότερο των 2.500€), λόγω μη υποβολής της ετήσιας κατάστασης ενδοομιλικών συναλλαγών στο Υπουργείο Ανάπτυξης, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 26§4 του ν. 3728/2008.
- Με την υπ' αριθμ.**/17-09-2018** Πράξη Επιβολής Προστίμου, χρήσης **2018**, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο με βάση τις διατάξεις των άρθρων 56§3 και 72§49 του ν. 4174/13 ποσού **40.000€** (ήτοι 20.000€ για καθεμιά από τις χρήσεις 2008 και 2009), λόγω μη προσκόμισης στον έλεγχο του φακέλου τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών των χρήσεων 2008 και 2009, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 26§4 του ν. 3728/2008.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την **ακύρωση** ή την **τροποποίηση** των ανωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, προβάλλοντας τους κατωτέρω τυπικούς και ουσιαστικούς λόγους:

1. Εσφαλμένη διενέργεια επανελέγχου,
2. Εσφαλμένος υπολογισμός Χαρτοσήμου
3. Έλλειψη νόμιμης και ειδικής αιτιολογίας των εκθέσεων ελέγχου
4. Εσφαλμένη απαίτηση χαρτοσήμου χρηματικής διευκόλυνσης
5. Εσφαλμένη επιβολή προστίμου για ενδοομιλικές συναλλαγές

Περαιτέρω η προσφεύγουσα με το υπ' αριθμ. **ΕΙ 2019ΕΜΠ/09-01-2019 υπόμνημά της**, υπέβαλε στην Υπηρεσία μας διευκρινιστικά στοιχεία σχετικά με τα τέλη χαρτοσήμου επί του ποσού των πέντε (5) επιταγών της συνολικού ποσού 1.053.761,07€, για τα οποία αναφερόμαστε στο οικείο κεφάλαιο 3 της παρούσας.

1. Ως προς τον ισχυρισμό της εσφαλμένης διενέργειας επανελέγχου

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι για τα οικονομικά έτη 2009 και 2010, είχε διενεργηθεί τακτικός φορολογικός έλεγχος εισοδήματος και χαρτοσήμου από το Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ.). Με το πέρας του ελέγχου οι ανωτέρω χρήσεις οριστικοποιήθηκαν και ως περαιωμένες δεν μπορούσαν να επανελεγχθούν παρά μόνο αν μετά το πέρας του ελέγχου περιέρχονταν στην γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας φορολογικής αρχής νέα στοιχεία, τα οποία δεν ήταν στην διάθεσή του κατά την έκδοση του αρχικού οριστικού φύλλου ελέγχου. Εν προκειμένω, με την υπ' αριθμ. **/01.06.2018** εντολή ελέγχου, έγινε επανέλεγχος με αφορμή καταγγελίες της εταιρείας του έτους 2015, οι οποίες όπως έχει κριθεί και νομολογιακώς δεν δύναται να αποτελέσουν νέο στοιχείο προκειμένου να διενεργηθεί επανέλεγχος και ως εκ τούτου η φορολογική αρχή δεν μπορούσε να επανελέγξει τις περαιωθείσες με τακτικό φορολογικό έλεγχο χρήσεις. Άλλωστε, ακόμα και αν ήθελε θεωρηθεί νέο στοιχείο ο έλεγχος θα έπρεπε να είχε ολοκληρωθεί το 2016 (βλ. ομάδα σχετικών 1 - καταγγελίες και ανακλήσεις αυτών).

Επειδή, όπως προκύπτει από το αρχείο της υπηρεσίας, η προσφεύγουσα έχει ελεγχθεί με τακτικό έλεγχο για τα **οικον. έτη 2009 και 2010**, από τον υπάλληλο της ΔΟΥ Μεγάλων Επιχειρήσεων, ο οποίος συνέταξε την από **21/07/2014 έκθεση τακτικού** ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, σύμφωνα με την οποία τα βιβλία και στοιχεία των ανωτέρω ετών κρίθηκαν **επαρκή και ακριβή** και στα δηλωθέντα αποτελέσματα προστέθηκαν λογιστικές διαφορές ποσού 482.002,61€ και 465.379,41€ αντίστοιχα.

Περαιτέρω, από την ίδια έκθεση ελέγχου, προκύπτει ότι **έγινε έλεγχος της απόσχισης του κατασκευαστικού κλάδου και δεν διαπιστώθηκαν διαφορές** (βλ. κεφ. 2.13 – σελ. 7-8 της ανωτέρω έκθεσης), ενώ **για τις ενδοομιλικές συναλλαγές**, ο έλεγχος έχει διατυπώσει **ρητή επιφύλαξη** για την περίπτωση που περιέλθουν στην υπηρεσία νέα στοιχεία, για τα οποία τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 68 § 2 του ν. 2238/1994 (βλ. κεφ. 8 - σελ.37 της ανωτέρω έκθεσης).

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **68 § 2 του ν. 2238/1994** (Α' 151), ορίζεται ότι:

«Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: **α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) ... ή γ) ... ή δ) περιέλθουν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 26 του Ν. 3728/2008 (Α' 258).** Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία, ...».

Επειδή με την υπ' αριθμ. **102/2001 Γνωμ. ΝΣΚ**, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υπουργό Οικονομικών με την υπ' αριθμ. **ΠΟΛ. 1100/10-04-2001** εγκύκλιο, έγιναν δεκτά τα ακόλουθα:

«... κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων "συμπληρωματικά" στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, τόσο η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων που τηρούσε ο φορολογούμενος, όσο και η απόκρυψη απ' αυτόν εισοδημάτων ΣτΕ 279/92, 14/94, 1425-26/2000, 2448/50/87, 2677/86. Και ναι μεν γενικώς αποκλείεται η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου, με βάση στοιχεία, τα οποία ήταν στη διάθεση του αρμοδίου εφόρου κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου, έστω και αν αυτά δεν είχαν ληφθεί υπόψη κατά την έκδοση του φύλλου εκείνου (ΣτΕ 2703/97, 2473/96), όμως ως συμπληρωματικά στοιχεία, επί τη βάσει των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου, θεωρούνται εκείνα τα οποία και αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε ηδύνατο δικαιολογημένα να έχει υπόψη του ο έφορος κατά την αρχική φορολογική

εγγραφή ή τη διοικητική επίλυση της διαφοράς (ΣτΕ 588/80, 3083/80, 3760/82) και να αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτήν (ΣτΕ 2985-88/81). Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας, εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου ΔΟΥ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως (ΣτΕ 2397/1990) ... Ωσαύτως κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων, το εισόδημα που προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία προσδιορίζεται κατ' αρχήν ιδιαιτέρως με το συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου και προστίθεται στο εισόδημα που προσδιορίστηκε με την αρχική φορολογική εγγραφή ...»

Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθρ. 68 του ν. 2238/1994 (ΚΦΕ), επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο (**ΣτΕ 4843/1988, ΣτΕ 2632/1996, ΣτΕ 1303/1999, ΣτΕ 572/2007, ΣτΕ 3955/2012, ΣτΕ 1623/2016) ΠΟΛ. 1194/2017**, ούτε αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια του άρθρου 68 § 2 περ. α' του Κ.Φ.Ε., όταν από αυτά δεν αποδεικνύεται η ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος (πρβλ. ΣτΕ 2632/1996 σκ. 6) **ΣτΕ 172/2018**.

Επειδή οι ανωτέρω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, εξετάστηκαν από την αρμόδια φορολογική Αρχή, η οποία στην έκθεση απόψεων που συνέταξε, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63§2 του ν. 4174/2013, και απέστειλε στην υπηρεσία μας μαζί με την ενδικοφανή προσφυγή αναφέρει τα ακόλουθα:

«Όπως διαπιστώνεται, τα ανωτέρω περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας εντός του έτους 2015 κι έπειτα, ήτοι μετά την ολοκλήρωση του τακτικού φορολογικού ελέγχου των χρήσεων 2008 και 2009 (οικ. έτη 2009 και 2010) που πραγματοποιήθηκε το έτος 2011. Ο έλεγχος, κατόπιν της υπ' αριθμ./01.06.2018 εντολής ελέγχου, προέβηκε σε έλεγχο των χρήσεων 2008 και 2009 (οικονομικά έτη 2009 και 2010) και διαπίστωσε (α) την ύπαρξη μη δηλωμένων και μη τεκμηριωμένων ενδοομιλικών συναλλαγών μεταξύ της **μητρικής εταιρείας** με την επωνυμία με **ΑΦΜ:** και της **θυγατρικής εταιρείας** με την επωνυμία με **ΑΦΜ:**, αιτήθηκε εγγράφως στην ελεγχόμενη επιχείρηση την προσκόμιση της υποβληθείσας κατάστασης ενδοομιλικών συναλλαγών και του φακέλου τεκμηρίωσης αυτών και κατόπιν απαντήσεως της τελευταίας περί μη υποχρέωσης τεκμηρίωσης αυτών προέβηκε στην έκδοση πράξεων επιβολής προστίμου επί των ευρημάτων του σύμφωνα με τις διατάξεις της περιπτώσεως δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994, τις οποίες προδήλως αγνοεί η προσφεύγουσα στην αίτησή της, και (β) την μη υποβολή δηλώσεων απόδοσης τελών χαρτοσήμου επί των συγκεκριμένων αλληλοσυνδεόμενων συναλλαγών που πραγματοποιήθηκαν στις χρήσεις 2008 και 2009 (οικονομικά έτη 2009 και 2010), καθώς διαπίστωσε βασιζόμενος στα ανωτέρω προσκομισθέντα δια της καταγγελίας στοιχεία ότι συγκεκριμένες συναλλαγές μεταξύ των δύο συνδεδεμένων επιχειρήσεων και του, Προέδρου και Δ/ντων Συμβούλου και των δύο επιχειρήσεων, έχουν πραγματοποιηθεί με διαφορετικό τρόπο από αυτόν που αποτυπώνεται στα βιβλία της ελεγχόμενης εταιρείας, απέδειξε το λόγο για τον οποίο θα πρέπει να καταλογιστούν τέλη χαρτοσήμου (ως αναλύεται στην Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Χαρτοσήμου) και προέβη στην έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού επί των ευρημάτων του.

Επομένως, ο έλεγχος θεωρεί ότι δεν τίθεται ζήτημα παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου και του δικαιώματός του για έκδοση πράξης επιβολής προστίμου και πράξης προσδιορισμού φόρου καθώς (i) από τον συνδυασμό των διατάξεων της περίπτωσης δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994, της περίπτωσης β της παραγράφου 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 και της παραγράφου 9 του άρθρου 26 του ν.3728/2008 προκύπτει ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για την έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου **παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας** και (ii) στον **Κ.Ν.Τ.Χ. δεν υπάρχει διάταξη που να ρυθμίζει το χρόνο παραγραφής** του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή τελών χαρτοσήμου. Ελλείψει σχετικής διάταξης, η αξίωση του Δημοσίου για την επιβολή τελών χαρτοσήμου υπόκειται **σε εικοσαετή παραγραφή του άρθρου 249 του ΑΚ**. Επίσης, σε εικοσαετή παραγραφή του άρθρου 249 του ΑΚ υπόκειται και η αξίωση του Δημοσίου για την επιβολή

της υπέρ Ο.Γ.Α. κοινωνικής εισφοράς του ν.4169/1961, που υπολογίζεται επί των καταλογιζόμενων τελών χαρτοσήμου (ΣτΕ 1561/2003)»

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση, με την υπ' αριθμ./01-06-2018 εντολή ελέγχου του προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ, διενεργήθηκε επανέλεγχος φορολογίας εισοδήματος, με αφορμή την καταγγελία – αναφορά της επιχείρησης κατά των εταιρειών (μητρική - προσφεύγουσα), της (θυγατρική), και του, σύμφωνα με την οποία η καταγγέλουσα εταιρεία ζητούσε από την επιτροπή κεφαλαιαγοράς τη διενέργεια έρευνας για την παραβίαση των κανόνων του Χ.Α.Α., αναφορικά με την από **31/08/2009 σύμβαση πώλησης και εκχώρησης απαιτήσεων**, με την οποία φέρεται να εκχωρήθηκε η απαίτηση ποσού **2.947.357,38€** στον και να καταβλήθηκε το ως άνω ποσό με μετρητά χρήματα, όμως, η οποιαδήποτε λογιστική εγγραφή χωρίς την πραγματική καταβολή του ανωτέρω ποσού καθιστά την επικαλούμενη σύμβαση πώλησης και εκχώρησης απαιτήσεων **εικονική**.

Επειδή τα προσκομισθέντα δια της καταγγελίας στοιχεία είναι **συμπληρωματικά** κατά την έννοια του άρθρου 68 § 2 περ. α' του ν. 2238/1994, αποκλειστικά και μόνο για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από αυτά και για τη έτη που αυτά αφορούν. Ειδικότερα, Από τον έλεγχο που διενήργησε η ελέγχουσα φορολογική Αρχή, διαπίστωσε ότι με την από 31/08/2009 σύμβαση πώλησης και εκχώρησης απαιτήσεων, η θυγατρική εταιρεία εκχώρησε στον απαιτήσεις συνολικού ποσού **2.947.357,38€**, οι οποίες αφορούσαν: α) **εκχώρηση απαιτήσεων** του πελάτη της ποσού **1.221.287,84€** και β) **εκχώρηση αξιογράφων** (σφραγισμένων δίγραμμων μεταχρονολογημένων επιταγών), συνολικού ποσού **1.726.069,54€**, που είχαν εκδοθεί σε διαταγή της θυγατρικής εταιρείας από τον ίδιο πελάτη, ήτοι τις επιταγές:

α/α	Τράπεζα	Αριθμός Επιταγής	Ημερομηνία λήξης	Ποσό		α/α	Τράπεζα	Αριθμός Επιταγής	Ημερομηνία λήξης	Ποσό
1			30/6/2009	228.353,00€		9	.....	.....	31/8/2009	45.570,35€
2			30/6/2009	189.899,97€		10	.....	.....	31/8/2009	215.174,85€
3			30/6/2009	1.651,87€		11	.....	.....	30/9/2009	196.611,60€
4			31/7/2009	62.438,33€		12	.....	.....	30/9/2009	18.563,25€
5			31/7/2009	215.174,85€		13	.....	.....	30/9/2009	45.570,35€
6			31/7/2009	18.629,06€		14	.....	.....	30/9/2009	52.123,32€
7			31/7/2009	147.285,62€		15	.....	.....	31/10/2009	236.899,80€
8			31/8/2009	52.123,32€		Σύνολο				1.726.069,54€

Προκειμένου ο, στον οποίο εκχωρήθηκαν από την θυγατρική οι ως άνω απαιτήσεις βάσει του από 31/08/2009 συμφωνητικού, να εξοφλήσει το ποσό αυτό, πλέον ποσού 52.642,62€, ήτοι συνολικά **3.000.000,00€**, έλαβε από την, μετά από προσωπικές του δεσμεύσεις και εγγυήσεις, ήτοι χωρίς την δέσμευση ή εγγύηση της μητρικής ή της θυγατρικής εταιρείας, ούτε ενεργώντας ως εκπρόσωπος αυτών, **ισόποσο δάνειο**, το οποίο κατατέθηκε σε προσωπικό του λογαριασμό στην ίδια τράπεζα, και στις **30/06/2009** από τον προσωπικό του λογαριασμό, μετέφερε το ως άνω ποσό σε λογαριασμό όψεως της μητρικής εταιρείας (προσφεύγουσας). Ακολούθως στις **09/07/2009**, η προσφεύγουσα εξέδωσε τραπεζική επιταγή για ποσό **1.946.238,84€**, την οποία μεταβίβασε με οπισθογράφηση στην θυγατρική εταιρεία η οποία την κατέθεσε στον τραπεζικό λογαριασμό της, ενώ το υπόλοιπο ποσό συνολικού ύψους **1.053.761,16€**, που αποτελεί το αντίτιμο των πέντε επιταγών (ως οι με α/α 2, 5, 10, 11 και 15 του ανωτέρω πίνακα), η θυγατρική εταιρεία εμφανίζει (βάσει των λογιστικών εγγραφών που διενήργησε στα βιβλία της) ότι το **εισέπραξε με μετρητά από τη μητρική** (με χρέωση του λογ. της μητρικής 50.00.00.9366, σε πίστωση του λογ. ταμείο 38.00.00.0000) ενώ η μητρική (βάσει των λογιστικών εγγραφών που διενήργησε στα βιβλία της), δεν εμφανίζει την καταβολή των μετρητών, αλλά μόνο την κατάθεση στο λογαριασμό της από τον του συνολικού ποσού των 3.000.000€.

Επειδή η διάταξη της **περίπτ. δ' της παρ. 2 του ν. 2238/1994**, προστέθηκε με τις διατάξεις του άρθρου **37§7 του ν. 4141/2013** (Α' 81) και ισχύει σύμφωνα με το άρθρο 48 του ίδιου νόμου από 05/04/2013 και μετά και ως εκ τούτου δεν έχει εφαρμογή για τις ελεγχόμενες χρήσεις και περαιτέρω με το υπ' αριθ. **ΔΕΛ Γ1058381ΕΞ2014/07-04-2014** έγγραφο της Διεύθυνσης ελέγχων του Υπ. Οικ. με θέμα "Παροχή διευκρινίσεων σε θέματα ελέγχου ενδοομιλικών συναλλαγών", αναφέρονται μεταξύ των άλλων τα ακόλουθα:

«Α. Για διαχειριστικές περιόδους για τις οποίες η προθεσμία υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος λήγει μέχρι 31.12.2010 ... Σε περιπτώσεις που κάποιες από τις εν λόγω διαχειριστικές περιόδους **έχουν περαιωθεί** επισημαίνεται ότι, το προβλεπόμενο από τις διατάξεις της περ. α' της παρ.3 του άρθρου 18 του ν. 4223/2013 δικαίωμα των ελεγκτικών υπηρεσιών να ζητούν το φάκελο τεκμηρίωσης και να αξιοποιούν αυτόν και τις καταστάσεις ενδοομιλικών συναλλαγών που προβλέπονταν από τις διατάξεις του άρθρου 26 του ν. 3728/2008, κατ' αρχήν δεν έχει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του συμπληρωματικού στοιχείου, αλλά ως θέμα πραγματικό αξιολογείται, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή. Επίσης, δεν εμπίπτει στις διατάξεις της περ δ' της παρ.2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994 που αναφέρουν: «φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν ... δ) περιέλθουν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 26 του ν. 3728/2008».

Επομένως με την ανωτέρω θέση της υπηρεσίας διευκρινίζεται ότι το δικαίωμα της ελεγκτικής φορολογικής Αρχής να ζητά τον φάκελο τεκμηρίωσης **σε περαιωμένη χρήση**, δεν εμπίπτει στις διατάξεις **68§2 περ. δ' του ν. 2238/1994**, πλην όμως, **το περιεχόμενο της καταγγελίας – αναφοράς** της, **εμπίπτει στην έννοια του συμπληρωματικού στοιχείου** κατά την έννοια του άρθρου **68 § 2 περ. α'** του ίδιου νόμου.

Σύμφωνα με τα προεκτεθέντα, ο έλεγχος διερευνώντας την καταγγελία της ανωτέρω εταιρείας, για **την εικονικότητα** της από **31/08/2009 σύμβασης** πώλησης και εκχώρησης απαιτήσεων ποσού **2.947.357,38€** στον, διαπίστωσε ότι:

- Η θυγατρική εταιρεία εκχώρησε στον απαιτήσεις συνολικού ποσού **2.947.357,38€**, οι οποίες αφορούσαν: α) **εκχώρηση απαιτήσεων** του πελάτη της ποσού **1.221.287,84€** και β) **εκχώρηση αξιογράφων** (σφραγισμένων δίγραμμων μεταχρονολογημένων επιταγών), συνολικού ποσού **1.726.069,54€**, που είχαν εκδοθεί από τον ίδιο πελάτη σε διαταγή της θυγατρικής, τον μήνα 12/2008 και τους μήνες 02/2009 και 03/2009.

Επομένως **οι επιταγές αυτές, εκδόθηκαν μετά την απόσχιση του κατασκευαστικού κλάδου** και της εισφοράς αυτού στην προσφεύγουσα που ολοκληρώθηκε στις **31/07/2008**.

- Στο σύνολο των ανωτέρω επιταγών περιλαμβάνονταν και πέντε επιταγές (ήτοι οι με α/α 2, 5, 10, 11 και 15 του ανωτέρω πίνακα) συνολικού ύψους **1.053.761,16€**, που η καταγγέλουσα εταιρεία εξέδωσε σε διαταγή της θυγατρικής εταιρείας τον Δεκέμβριο του έτους 2008. Ο έλεγχος αναζήτησε τις επιταγές αυτές στα βιβλία της θυγατρικής και διαπίστωσε ότι αυτές είχαν ήδη δοθεί στην προσφεύγουσα μητρική εταιρεία (ως η υπ' αριθμ./31-12-2008 εγγραφή στα βιβλία της μητρικής, με την οποία πίστωσε τον λογ. της θυγατρικής 35.05.00.0000 και χρέωσε τον λογ. επιταγές εισπρακτές 33.90.00.000).

Επειδή όπως έχει γίνει δεκτό από τη **νομολογία**, αποκλείεται η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου με βάση στοιχεία τα οποία ήταν στη διάθεση του αρμόδιου Προϊσταμένου ΔΟΥ κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου, έστω και αν αυτά δεν είχαν ληφθεί υπόψη κατά την έκδοση του φύλλου εκείνου (ΣτΕ 2703/1997, ΣτΕ 574/2007, ΣτΕ 3296/2008, ΣτΕ 3951-3/2011, ΣτΕ 2934/2017). Τα ανωτέρω έχουν γίνει δεκτά και από τη διοίκηση με την ΠΟΛ.1100/2001, ΝΣΚ 102/2001.

Ως εκ τούτου, ορθώς διενεργήθηκε ο έλεγχος για τις χρήσεις 2008 και 2009, πλην όμως έπρεπε να διενεργηθεί μόνο για τα αντικείμενα που αφορά η καταγγελία, η οποία σε καμμία περίπτωση δεν αναφέρεται στη σύμβαση απόσχισης του κατασκευαστικού κλάδου από τη μητρική και της εισφοράς αυτού στη θυγατρική, ούτε από τον έλεγχο προέκυψε σύνδεση των εν λόγω επιταγών με την απόσχιση του κατασκευαστικού κλάδου, δεδομένου ότι αυτές παρελήφθησαν από την προσφεύγουσα μετά την εν λόγω απόσχιση.

2. Ως προς τον ισχυρισμό του εσφαλμένου υπολογισμού των τελών χαρτοσήμου επί του παθητικού του εισφερόμενου κλάδου με τις διατάξεις του ν. 2166/1993

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι κατά την σύνταξη της έκθεσης ελέγχου αγνοήθηκαν πλήρως οι διατάξεις του νόμου 2166/1993 αλλά και της σχετικής εγκυκλίου και αυτό διότι κατά παράβαση του νόμου και χωρίς καμία λογική ο ελεγκτής προσθέτει την διαφορά των 6.503.203,81€, που αφορούν σε μεταφορά υποχρεώσεων της εισφέρουσας εταιρείας στην στο μετοχικό κεφάλαιο της προκύπτουσας μετά την εισφορά του κλάδου εταιρείας αν και ο νόμος ορίζει ρητά ότι ως μετοχικό κεφάλαιο της προκύπτουσας από την εισφορά του κλάδου εταιρείας, θεωρείται η διαφορά μεταξύ ενεργητικού και παθητικού του κλάδου που εισφέρεται. Εσφαλμένα θεωρεί ότι κατά την εισφορά του κλάδου δεν μεταφέρεται στην νέα εταιρεία παθητικό αλλά μόνο ενεργητικό, συγχέοντας την έννοια «της περιουσίας», η οποία όπως προκύπτει από τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα είναι μεταβίβαση δικαιωμάτων και υποχρεώσεων. Όπου δε στην νομολογία που επικαλείται η φορολογική αρχή αναφέρεται ότι με τη απόσχιση μεταβιβάζονται στοιχεία ενεργητικού και όχι σύνολο περιουσίας, νοείται ότι δεν μεταβιβάζεται ολόκληρη επιχείρηση αλλά μέρος αυτής. Άλλωστε η επικαλούμενη νομολογία είναι άσχετη και δεν αναφέρεται στις περιπτώσεις απόσχισης κλάδου με τις διατάξεις του 2166/1993 αλλά σε άλλες πράξεις. Εσφαλμένα θεωρεί ότι στις οικονομικές καταστάσεις της προκύπτουσας από την εισφορά εταιρείας δεν καταγράφονται οι υποχρεώσεις του κλάδου που εισφέρθηκε (άρθρο 2 του ν 2166/1993).

Περαιτέρω, ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος απομακρύνθηκε από την πάγια πρακτική που ακολουθείται σε περιπτώσεις αποσχίσεως κλάδου, και προέβη σε εσφαλμένη νομική ερμηνεία, καταλήγοντας στο συμπέρασμα ότι δεν έλαβε χώρα κατά κυριολεξία μεταφορά του παθητικού, αλλά ότι ως προς το παθητικό συνήφθη άλλη, ξεχωριστή και διακριτή σύμβαση, ήτοι σύμβαση ελευθερώσεως σύμφωνα με το άρθρο 478ΑΚ, η οποία ως ξεχωριστή και διακριτή σύμβαση υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου.

Επιπλέον ισχυρίζεται ότι η βούληση των μερών να καταρτίσουν γνήσια σύμβαση υπέρ των τρίτων δανειστών του αποσχισθέντος κλάδου αφενός αποτυπώθηκε πανηγυρικά σε όλα τα σχετικά με την απόσχιση και εισφορά του κλάδου δημόσια έγγραφα, τα οποία έτυχαν όλα της κατά νόμο ευρείας δημοσιότητας, αφετέρου "συνάγεται από τη φύση και το σκοπό της σύμβασης", όπως το άρθρο 411ΑΚ προβλέπει, και εκ τρίτου συνομολογείται από τον ίδιο τον έλεγχο, ο οποίος στην σελ. 76 της εκθέσεως ρητώς αναφέρει: "Παρ' όλα αυτά, λαμβάνοντας υπ' όψιν την πραγματική βούληση των συναλλασσομένων μερών, η οποία αποτυπώνεται ..., ο έλεγχος αναγνωρίζει ότι επιδιώκεται μια αναδιάρθρωση υποχρεώσεων μεταξύ των δύο εταιρειών, ήτοι μια μεταφορά χρεών / υποχρεώσεων από τη μια επιχείρηση στην άλλη, η οποία ανέρχεται συγκεκριμένα σε ποσό 6.503.203,81€"

Είναι προφανές ότι οι συντάξαντες τον έλεγχο, ενώ ορθώς κατανόησαν τα πραγματικά περιστατικά, τα υπήγαγαν εσφαλμένως σε νομικές διατάξεις τις οποίες παρερμήνευσαν και θεώρησαν ότι δήθεν η "σύμβαση ελευθερώσεως" δεν γεννά δικαίωμα του τρίτου να απαιτήσει την παροχή, ή ότι δήθεν δεν εξομοιώνεται με αναδοχή χρέους, ή ότι τέλος, άγνωστο γιατί, δεν εμπίπτει στο πραγματικό της διατάξεως του άρθρου 3 του ν.2166/1993, η οποία ρητώς ορίζει ότι η απαλλαγή από κάθε φόρο, και τέλος χαρτοσήμου, καλύπτει και "κάθε σχετική πράξη ή συμφωνία που αφορά την εισφορά ή μεταβίβαση στοιχείων ενεργητικού ή παθητικού ή άλλων δικαιωμάτων και υποχρεώσεων, και κάθε εμπράγματος ή ενοχικού δικαιώματος". Τέτοια συμφωνία, κατά ρητή παραδοχή του ελέγχου, είναι και η κρίσιμη "σύμβαση ελευθερώσεως" ή γνήσια σύμβαση υπέρ των τρίτων δανειστών ή έχουσα ενέργεια σωρευτικής αναδοχής χρέους κοκ. Ο χαρακτηρισμός της συμβάσεως είναι αδιάφορος, ιδίως εν όψει της αρχής της ελευθερίας των συμβάσεων που διέπει το αστικό μας δίκαιο. Σημασία έχει ότι με αυτήν τα μέρη θέλησαν ρητώς και απεριφράστως την μεταφορά του παθητικού

του αποσχισθέντος κλάδου και ότι οι τρίτοι πιστωτές τόσο λόγω της ρητής συμφωνίας και βουλήσεως των μερών, όσο και με βάση τη διάταξη του άρθρου 479ΑΚ, κατά τα ανωτέρω, είχαν δικαίωμα να στραφούν απ' ευθείας κατά της επωφελούμενης από την εισφορά του κλάδου εταιρείας και να απαιτήσουν από αυτήν την εκπλήρωση της οφειλής (βλ. σχετικό 2, 3 και 4 - σύμβαση απόσχισης, ημερολόγιο ανακοινώσεων απόσχισης και πληροφοριακό σημείωμα απόσχισης).

Επειδή οι ανωτέρω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, εξετάστηκαν από την αρμόδια φορολογική Αρχή, η οποία στην έκθεση απόψεων που συνέταξε, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63§2 του ν. 4174/2013, και απέστειλε στην υπηρεσία μας μαζί με την ενδικοφανή προσφυγή αναφέρει τα ακόλουθα:

«... Είναι προφανές ότι η προσφεύγουσα εταιρεία, αγνοώντας σκοπίμως την απόφαση **ΣτΕ 2154/1993** και την **Γνωμ. ΝΣΚ 122/2007**, παρερμηνεύοντας τις διατάξεις του ν. 2166/1993 και της ΠΟΛ.1080/1994 και παραθέτοντας ένα συνονθύλευμα συγκεχυμένων διατάξεων, στοχεύει στη διαμόρφωση λανθασμένων εντυπώσεων, ... ενώ ο ισχυρισμός της επί της μεταβίβασης του παθητικού με την σύμβαση απόσχισης - ως έχει συνταχθεί και υλοποιηθεί - είναι ανατιολόγητος και νομικά ατεκμηρίωτος. Τούτο διότι, πρώτον, η προσφεύγουσα σκοπίμως αγνοεί το συμπέρασμα του ελέγχου όπως αυτό αποτυπώνεται στις Εκθέσεις Ελέγχου, σύμφωνα με το οποίο γίνεται δεκτό ότι η εξίσωση της μεταβιβαζόμενης περιουσίας προκύπτει αν από το ενεργητικό του κλάδου αφαιρεθεί το παθητικό **που μεταβιβάστηκε**. Δεύτερον, η προσφεύγουσα σκοπίμως δεν αναφέρεται επί της ουσίας, δηλαδή με ποιον τρόπο επιτεύχθηκε η μεταβίβαση των στοιχείων παθητικού του κλάδου στα πλαίσια της ειδικής διαδοχής, ειδικά (α) όταν για τις τραπεζικές επιταγές υφίσταται απαγορευτική διάταξη από τον νόμο για την μεταβίβασή τους από την πλευρά του εκδότη και (β) όταν για τα λοιπά στοιχεία του παθητικού (βλ. ανεξόφλητα τιμολόγια προμηθευτών, υποχρεώσεις προς τράπεζες κτλ.) – σε αντίθεση με τα στοιχεία του ενεργητικού – απαιτείται αυστηρά από τον νόμο συγκεκριμένη διαδικασία μεταβίβασης αυτών, η μη τήρηση της οποίας επηρεάζει το κύρος της μεταβίβασης στην προσπάθεια του νομοθέτη για αποφυγή καταστροφής της αγοράς και προστασίας των δανειστών από επισφαλείς απαιτήσεις. Τονίζεται ότι, **η προσφεύγουσα εμμέσως έχει ήδη αποδεχθεί το συμπέρασμα του ελέγχου μέσω των λογιστικών εγγραφών που έχει πραγματοποιήσει**, αφού, όπως προκύπτει από τα βιβλία της αλλά και από τα στοιχεία που παραθέτονται στις Εκθέσεις Ελέγχου, η εξόφληση των τραπεζικών επιταγών, επί παραδείγματι, που εμφανίζονται ως μεταβιβασθείσες υποχρεώσεις εκ της αποσχίσεως στην θυγατρική εταιρεία, εξοφλήθηκαν από την μητρική εταιρεία Τούτο διότι, ήταν αναγκασμένη εκ του νόμου να τις εξοφλήσει η ίδια, γεγονός που καταδεικνύει ότι εν τοις πράγμασι δεν επήλθε μεταβίβαση αυτών με την σύμβαση απόσχισης, δεδομένου ότι με την απόσχιση κλάδου δεν επήλθε λύση ή εκκαθάριση της εκδότριας μητρικής εταιρείας για να έχει εφαρμογή η καθολική διαδοχή ούτε πραγματοποιήθηκε ανάκληση των τραπεζικών επιταγών και έκδοση νέων από την θυγατρική εταιρεία προς τους δανειστές. Στη συνέχεια, η θυγατρική εταιρεία καταβάλλει το αντίτιμο των τραπεζικών επιταγών στην μητρική εταιρεία, ωστόσο η έμμεση αυτή μεταφορά της υποχρέωσης στα βιβλία της θυγατρικής εταιρείας δεν συνιστά και μεταβίβαση αυτής. Η γενικευμένη τοποθέτηση της προσφεύγουσας, χωρίς να επικεντρώνεται στην ουσία των ευρημάτων του ελέγχου και χρησιμοποιώντας βαρύγδουπες φράσεις εντυπωσιασμού, αναδεικνύει και την αδυναμία της να προβάλλει νόμιμα επιχειρήματα προς τεκμηρίωση του αιτήματός της. Όπως αναφέρεται αναλυτικά στην Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Χαρτοσήμου, το σκεπτικό του ελέγχου είναι συγκεκριμένο και, εφαρμόζοντας το γράμμα του νόμου, συνοψίζεται για άλλη μια φορά στα εξής:

Η μητρική εταιρείαέχει συνάψει με την θυγατρική εταιρείαμία σύμβαση απόσχισης και εισφοράς κλάδου. Η απόσχιση γίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1 έως 5 του ν.2166/1993 και της ΠΟΛ.1080/1994. Επιθυμία των συμβαλλομένων μερών είναι να μεταβιβάσει η μητρική εταιρεία μέρος της περιουσίας της, ήτοι τον κατασκευαστικό κλάδο ως σύνολο (ενεργητικό και παθητικό), στην θυγατρική εταιρεία Τα δύο μέρη θεωρούν ότι, με την συναφθείσα σύμβαση απόσχισης και εισφοράς κλάδου και στο πλαίσιο εφαρμογής του ως άνω νόμου, ο κατασκευαστικός κλάδος μεταβιβάζεται συνολικά. Η δε θυγατρική εταιρεία αυτοδικαίως και χωρίς άλλες διατυπώσεις υποκαθίσταται, ως καθολικός διάδοχος, στο σύνολο της εισφερόμενης περιουσίας. Η αξία των εισφερόμενων στοιχείων ενεργητικού ανέρχεται σε ποσό 10.957.647,85 ευρώ. Η αξία των εισφερόμενων στοιχείων παθητικού ανέρχεται σε ποσό 6.503.203,81 ευρώ και αναλύεται σε υποχρεώσεις από επιταγές (πληρωτέες) ποσού 3.371.591,51 ευρώ και λοιπές υποχρεώσεις ποσού 3.131.612,30 ευρώ. Ως εκ τούτου, η θυγατρική εταιρεία έχει καταβάλλει φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίων, ο οποίος

έχει υπολογιστεί πάνω (α) στο ποσό του ενεργητικού που απομένει μετά την αφαίρεση των υποχρεώσεων του εισφερόμενου κλάδου και (β) σε πρόσθετη καταβολή μετρητών ποσού 15.555,96 ευρώ, ήτοι επί συνολικού ποσού 4.470.000,00 ευρώ.

Ωστόσο, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1 έως 5 του ν.2166/1993, στην περίπτωση απόσχισης κλάδου δεν έχει εφαρμογή η καθολική διαδοχή και κατ' επέκταση δια της πράξεως δεν επέρχεται αυτοδίκαια και χωρίς άλλη διατύπωση η μεταβίβαση περιουσίας, αφού όπως ορίζεται από τον νόμο η απόσχιση κλάδου δεν διέπεται από το άρθρο 81 έως 89 του κ.ν.2190/1920. Επομένως, προκειμένου να επιδιωχθεί η μεταβίβαση των στοιχείων ενεργητικού και παθητικού θα πρέπει να εφαρμοστούν οι κανόνες ειδικής διαδοχής. Για τα μεν στοιχεία ενεργητικού, η μεταβίβαση μπορεί να πραγματοποιηθεί μέσα από μια σειρά εκχωρήσεων απαιτήσεων μεταξύ των δύο εταιρειών χωρίς να απαιτείται η σύμπραξη των οφειλετών. Για τα δε στοιχεία παθητικού, η μεταβίβαση μπορεί να πραγματοποιηθεί μέσα από μια σειρά αναδοχών χρεών / υποχρεώσεων είτε μεταξύ των δανειστών και της θυγατρικής εταιρείας χωρίς να απαιτείται η σύμπραξη της μητρικής εταιρείας είτε μεταξύ των δύο εταιρειών με την σύμπραξη των δανειστών. Εξάλλου, τα ανωτέρω επιβεβαιώνονται και από δικαστικές αποφάσεις (βλ. ΕφΑθ 1373/2015, ΕφΑθ 6020/2011, ΠΠρΑ 6439/2013 κλπ.). Η αναδοχή διακρίνεται σε στερητική και σωρευτική. Στην περίπτωση της στερητικής, ο νόμος ορίζει ότι ο παλαιός οφειλέτης απαλλάσσεται από το χρέος, το οποίο βαρύνει τον νέο οφειλέτη που αναδέχεται την υποχρέωση. Άρα, μεταβιβάζεται η υποχρέωση. Στην περίπτωση της σωρευτικής αναδοχής, ο νόμος ορίζει ότι ο παλαιός οφειλέτης δεν απαλλάσσεται. Απλώς, προς εξασφάλιση του δανειστή, προστίθεται άλλος ένας νέος οφειλέτης που οφείλει κύρια και παράλληλα στον δανειστή του παλαιού οφειλέτη και ανεξάρτητα από τον παλαιό οφειλέτη (παθητική εις ολόκληρον ενοχή). Εν προκειμένω, σύμφωνα με την νομοθεσία και την νομολογία, για την προστασία των δανειστών της εταιρείας από την οποία γίνεται η απόσχιση, έχει εφαρμογή η διάταξη του άρθρου 479 του ΑΚ και μεταξύ του μεταβιβάζοντος και του αποκτώντος δημιουργείται σχέση παθητικής εις ολόκληρον ενοχής απέναντι στον δανειστή. Συνεπώς, στην περίπτωση που συναφθούν συμβάσεις σωρευτικών αναδοχών υποχρεώσεων (είτε μεταξύ των δανειστών και της θυγατρικής εταιρείας χωρίς να απαιτείται η σύμπραξη της μητρικής εταιρείας είτε μεταξύ των δύο εταιρειών με την σύμπραξη των δανειστών), αυτές έχουν ως αποτέλεσμα οι υποχρεώσεις να βαρύνουν κύρια, παράλληλα και ανεξάρτητα και τον μεταβιβάζοντα και τον αποκτώντα, καθιστώντας υπέγγυες δύο περιουσίες (βλ. ΕφΑθ 1373/2015, ΕφΑθ 6020/2011, ΠΠρΑ 6439/2013 κλπ.).

Περαιτέρω, στην υπό έλεγχο περίπτωση, η σύμβαση δεν αποτελεί σε καμία περίπτωση σωρευτική αναδοχή χρέους, καθώς έχει συναφθεί μεταξύ των δύο εταιρειών χωρίς την σύμπραξη των δανειστών. Η σύμπραξη των δανειστών απαιτείται από τον νόμο και επηρεάζει το κύρος της σύμβασης. Συνεπώς, με την σύμβαση ως έχει, δεν επιτυγχάνεται μεταβίβαση των υποχρεώσεων στην θυγατρική εταιρεία. Πέραν των ανωτέρω, στις προς μεταβίβαση υποχρεώσεις του εισφερόμενου κλάδου περιλαμβάνονται υποχρεώσεις από επιταγές που έχουν εκδοθεί από την μητρική εταιρεία. Σύμφωνα με τον νόμο, οποιαδήποτε συμφωνία με την οποία ο εκδότης επιταγών απαλλάσσεται από την ευθύνη πληρωμής αυτών θεωρείται άκυρη. Σε αυτή την περίπτωση, δεδομένου ότι το χρέος που αναδέχεται ο νέος οφειλέτης δεν είναι έγκυρο, η αναδοχή χρέους καθίσταται άνευ αντικειμένου. Συμπερασματικά, οι υποχρεώσεις του εισφερόμενου κλάδου, στα πλαίσια της σύμβασης απόσχισης ως έχει καταρτιστεί, δεν θα έπρεπε να συμπεριληφθούν ούτε στην απογραφή των περιουσιακών στοιχείων του εισφερόμενου κλάδου ούτε στην λογιστική κατάσταση που συντάχθηκε βάσει της απογραφής. Δια της εν λόγω συμβάσεως απόσχισης, ως έχει, μεταβιβάστηκαν μόνο τα στοιχεία του ενεργητικού και γι' αυτό τον λόγο οφείλεται φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου στο συνολικό ποσό αυτού, ήτοι 10.957.647,85 ευρώ, πλέον του ποσού που καταβλήθηκε τοις μετρητοίς, ήτοι 15.555,96 ευρώ.

Παρ' όλα αυτά, λαμβάνοντας υπόψη τους δημοσιευμένους ισολογισμούς, τα πρακτικά ΔΣ και ΓΣ, τις λογιστικές εγγραφές στα βιβλία των δύο εταιρειών κλπ., ο έλεγχος αναγνωρίζει ότι η βούληση των συναλλασσομένων μερών, ήτοι της εταιρείας και της εταιρείας, είναι οι υποχρεώσεις ποσού 6.503.203,81 ευρώ να μεταφερθούν στα βιβλία της θυγατρικής εταιρείας Επίσης, λαμβάνοντας υπόψη την συναφθείσα σύμβαση ως έχει, ο μόνος τρόπος για να επιτευχθεί κάτι τέτοιο είναι μέσω μιας άτυπης σύμβασης υπόσχεσης ελευθερώσεως, η οποία συνάπτεται μεταξύ του παλαιού οφειλέτη (μητρική εταιρεία) και του νέου οφειλέτη (θυγατρική εταιρεία) χωρίς να απαιτείται η σύμπραξη των δανειστών. Με την εν λόγω σύμβαση δεν επιτυγχάνεται μεταβίβαση της υποχρέωσης, αλλά γεννιέται αξίωση μόνο υπέρ του παλαιού οφειλέτη (μητρική εταιρεία) κατά του νέου οφειλέτη (θυγατρική εταιρεία) να καταβάλλει το χρέος στον δανειστή όταν αυτό γίνει ληξιπρόθεσμο (έμμεση μεταφορά υποχρέωσης). Όπως αναφέρθηκε και ανωτέρω χαρακτηριστικό παράδειγμα στην υπό έλεγχο περίπτωση αποτελεί η εξόφληση από την μητρική εταιρεία

..... ληξιπρόθεσμων τραπεζικών επιταγών που έχουν εκδοθεί από την ίδια και στην συνέχεια η χρέωση του καταβληθέντος ποσού στην θυγατρική εταιρεία **Δεδομένου ότι, με την υπόσχεση ελευθερώσεως δεν επιτυγχάνεται μεταβίβαση της υποχρέωσης, η πράξη αυτή δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι εκτελείται στα πλαίσια της απόσχισης και εισφοράς κλάδου σύμφωνα με τον ν.2166/1993, ο οποίος κάνει λόγο για εισφορά περιουσιακών στοιχείων και μεταβίβαση υποχρεώσεων. Δηλαδή, η υπόσχεση ελευθερώσεως αποτελεί ξεχωριστή δικαιοπραξία και χρονικά εκτελείται μεταγενέστερα της αποσχίσεως. Γι' αυτό τον λόγο, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι εμπίπτει στις διατάξεις φορολογικών κινήτρων του ως άνω νόμου περί απαλλαγής από φόρους και τέλη.** Συμπερασματικά, η ανωτέρω πράξη υπόσχεσης ελευθερώσεως ποσού 6.503.203,81 ευρώ ως ανεξάρτητη και αυτοτελής υπόκειται σε χαρτόσημο σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΝΤΧ.».

Επειδή με τις διατάξεις του ν. 2166/1993 (Α' 137), ορίζονται μεταξύ των άλλων τα ακόλουθα:

Άρθρο 1: «1) Οι διατάξεις των άρθρων 1 έως και 5 του παρόντος εφαρμόζονται στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) ..., β) ..., γ) ..., δ) ..., ε) Εισφοράς από λειτουργούσα επιχείρηση ενός ή περισσότερων κλάδων ή τμημάτων της σε λειτουργούσα ανώνυμη εταιρία. στ) ... **παρ. 2)** Οι μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις πρέπει να τηρούν βιβλία τρίτης (Γ) κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων Π.Δ. 186/1992 (ΦΕΚ 84 Α') και να έχουν συντάξει τουλάχιστον έναν ισολογισμό για δωδεκάμηνο ή μεγαλύτερο χρονικό διάστημα».

Άρθρο 2: «1) Ο κατά τις διατάξεις του προηγούμενου άρθρου μετασχηματισμός, πραγματοποιείται κατά παρέκκλιση των διατάξεων του Κ.Ν. 2190/1920 και Ν. 3190/1955 με ενοποίηση των στοιχείων ενεργητικού και παθητικού των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων, όπως αυτά εμφανίζονται σε ισολογισμούς αυτών συντασσόμενους για το σκοπό του μετασχηματισμού και μεταφέρονται ως στοιχεία ισολογισμού της νέας εταιρίας. 2) Ως εισφερόμενο κεφάλαιο θεωρείται το εταιρικό ή μετοχικό κεφάλαιο της μετασχηματιζόμενης ή το άθροισμα αυτών των κεφαλαίων, των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων. 3) ..., 4) ..., 5) ..., 6) Όλες οι πράξεις, που διενεργούνται από τις μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις μετά την ημερομηνία του ισολογισμού μετασχηματισμού, θεωρούνται ως διενεργηθείσες για λογαριασμό της νέας εταιρείας και τα ποσά αυτών μεταφέρονται με συγκεντρωτική εγγραφή στα βιβλία της».

Άρθρο 3: «1) Η κατά το άρθρο 1 του παρόντος νόμου σύμβαση, η εισφορά και η μεταβίβαση των περιουσιακών στοιχείων των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων, κάθε σχετική πράξη ή συμφωνία που αφορά την εισφορά ή μεταβίβαση στοιχείων ενεργητικού ή παθητικού ή άλλων δικαιωμάτων και υποχρεώσεων, και κάθε εμπράγματος ή ενοχικού δικαιώματος, οι αποφάσεις των κατά νόμο οργάνων των μετασχηματιζόμενων εταιριών, η σχέση συμμετοχής στο κεφάλαιο της νέας εταιρείας, καθώς και κάθε άλλη συμφωνία ή πράξη που απαιτείται για το μετασχηματισμό ή τη σύσταση της νέας εταιρείας, η δημοσίευση αυτών στο Τεύχος Ανωνύμων Εταιριών της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως και η μεταγραφή των σχετικών πράξεων απαλλάσσονται από κάθε φόρο, τέλος χαρτοσήμου ή οιοδήποτε άλλου τέλους υπέρ του Δημοσίου, ως και εισφοράς ή δικαιώματος υπέρ οιοδήποτε τρίτου».

Άρθρο 4: «1) Σε περίπτωση εισφοράς από λειτουργούσα ανώνυμη εταιρία ή εταιρίας περιορισμένης ευθύνης ενός ή περισσότερων κλάδων αυτής σε λειτουργούσα ανώνυμη εταιρία, το μετοχικό κεφάλαιο της εταιρίας που απορροφά τον κλάδο δεν μπορεί να είναι μικρότερο μετά την εισφορά από το προβλεπόμενο από την παράγραφο 5 του άρθρου 2 του παρόντος και το κεφάλαιο της διαφέρουσας τον κλάδο επιχείρησης δεν μπορεί να είναι μικρότερο μετά την εισφορά από το ελάχιστο όριο κεφαλαίου, που ορίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 8 του Κ.Ν. 2190/1920, προκειμένου για ανώνυμες εταιρίες, και από την παράγραφο 1 του άρθρου 4 του Ν. 3190/1955, προκειμένου για εταιρίες περιορισμένης ευθύνης. 2) Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται και σε περίπτωση εισφοράς ενός ή περισσότερων τμημάτων ανώνυμης εταιρείας σε άλλη λειτουργούσα ανώνυμη εταιρεία. 3) Η πράξη με την οποία μία ανώνυμη εταιρεία χωρίς να λυθεί εισφέρει το σύνολο ή έναν ή περισσότερους κλάδους της δραστηριότητας της σε μίαν άλλη ανώνυμη εταιρεία έναντι μετοχών της λήπτριας εταιρείας δεν αποτελεί διάσπαση ανώνυμης εταιρείας και δεν διέπεται από τα άρθρα 81, 82, 83, 84, 85, 86, 87, 88 και 89 του Κ.Ν. 2190/1920»

Επειδή με την ΠΟΛ. 1080/05-04-94 εγκύκλιο του Υπ. Οικ., δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 1-7 του ν. 2166/1993 και μεταξύ των άλλων διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα:

Άρθρο 1 Μετασχηματισμοί επιχειρήσεων - Περιεχόμενο και πεδίο εφαρμογής

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού ορίζονται οι περιπτώσεις μετασχηματισμού επιχειρήσεων στις οποίες έχουν εφαρμογή τα άρθρα 1-5. Οι περιπτώσεις αυτές είναι οι εξής:

α) Μετατροπή ή συγχώνευση επιχειρήσεων εγκατεστημένων στην Ελλάδα οποιασδήποτε μορφής και αντικειμένου εργασιών, σε ημεδαπή ανώνυμη εταιρία ή εταιρία περιορισμένης ευθύνης,...

β) Απορρόφηση επιχειρήσεων οποιασδήποτε μορφής και αντικείμενου εργασιών από υφιστάμενη ή νεοϊδρυόμενη ημεδαπή ανώνυμη εταιρία ή εταιρία περιορισμένης ευθύνης,...

γ) Συγχώνευση ανωνύμων εταιριών κατά την έννοια της παρ. 1 του άρθρου 68 του Ν. 2190/1920, δηλαδή είτε με απορρόφηση μίας ή περισσοτέρων ανωνύμων εταιριών από υφιστάμενη ανώνυμη εταιρία είτε με σύσταση καινούργιας ανώνυμης εταιρίας,...

δ) Διάσπαση ανωνύμων εταιριών κατά την έννοια της παρ. 1 του άρθρου 81 του Κ.Ν. 2190/20,...

ε) Εισφορά από λειτουργούσα επιχείρηση, οποιασδήποτε νομικής μορφής, ενός ή περισσοτέρων κλάδων ή τμημάτων της σε λειτουργούσα ή νεοϊδρυόμενη ανώνυμη εταιρία. Στην περίπτωση αυτή, τόσο η ανώνυμη εταιρία στην οποία θα εισφερθεί ο κλάδος (ή κλάδοι) ή το τμήμα όσο και η εταιρία από την οποία αποσπάται ο κλάδος ή το τμήμα θα πρέπει, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου αυτού να έχουν ήδη συντάξει πριν από το χρόνο εισφοράς τουλάχιστον ένα ισολογισμό για δωδεκάμηνο ή μεγαλύτερο χρονικό διάστημα. Επίσης, μετά την εισφορά, η επιχείρηση που εισέφερε τον κλάδο ή τμήμα θα εξακολουθεί να λειτουργεί με τους υπόλοιπους κλάδους ή τμήματα αυτής και εφόσον πρόκειται για ανώνυμη εταιρία ή εταιρία περιορισμένης ευθύνης, το μετοχικό ή εταιρικό κεφάλαιο, κατά περίπτωση, δεν μπορεί να είναι μικρότερο των 10.000.000 ή 3.000.000 δρχ., αντίστοιχα.

Οι πιο πάνω αναφερθείσες περιπτώσεις μετασχηματισμού των επιχειρήσεων εφαρμόζονται με τους όρους και προϋποθέσεις που ορίζονται στο νόμο, χωρίς κανένα περιορισμό ως προς το αντικείμενο εργασιών, σε αντίθεση με τις συγχωνεύσεις ή μετατροπές που πραγματοποιούνται με τις διατάξεις του Ν.Δ. 1297/72, οι οποίες, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 του νόμου αυτού, δεν εφαρμόζονται επί επιχειρήσεων των οποίων το αντικείμενο των εργασιών είναι κατά κύριο λόγο η κατασκευή ή εκμετάλλευση πάσης φύσεως ακινήτων, πλην ξενοδοχειακών.

Επομένως, με τις διατάξεις των άρθρων 1-5 του Ν. 2166/1993 μπορούν να μετατραπούν ή να συγχωνευθούν και οι επιχειρήσεις που ασχολούνται με την ανέγερση και πώληση οικοδομών (οικοδομικές), οι τεχνικές επιχειρήσεις, καθώς και οι επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εκμετάλλευση ακινήτων (κτηματικές επιχειρήσεις).

2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού προβλέπεται **ότι οι μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις πρέπει να τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας του ΚΒΣ και να έχουν συντάξει, κατά την ημέρα του μετασχηματισμού, τουλάχιστον ένα ισολογισμό για δωδεκάμηνο ή μεγαλύτερο χρονικό διάστημα.** Επομένως, οι ατομικές επιχειρήσεις, οι προσωπικές εταιρίες κλπ. επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Α ή Β κατηγορίας του ΚΒΣ, δεν μπορούν να μετατραπούν ή να συγχωνευθούν με βάση τις ευεργετικές διατάξεις του νόμου αυτού σε ανώνυμη εταιρία ή σε εταιρία περιορισμένης ευθύνης αλλά ούτε και να εισφέρουν κλάδο ή τμήμα τους σε ανώνυμη εταιρία.

Αντιθέτως, οι πιο πάνω επιχειρήσεις με τα βιβλία Α ή Β κατηγορίας ΚΒΣ, μπορούν να μετατραπούν ή συγχωνευθούν σε Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. με τις διατάξεις του Ν.Δ. 1297/1972. Διευκρινίζεται ότι, επειδή ο νόμος δεν κάνει διάκριση για την υποχρεωτική ή μη τήρηση βιβλίων Γ' κατηγορίας από τις μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις, γίνεται δεκτό ότι μπορούν να μετατραπούν ή να συγχωνευθούν με τον κοινοποιούμενο νόμο και οι επιχειρήσεις που τηρούν προαιρετικά βιβλία Γ' κατηγορίας του ΚΒΣ. Επίσης, απαραίτητη προϋπόθεση για τον μετασχηματισμό, όπως αυτό αναφέρθηκε και πιο πάνω, είναι ότι σε κάθε περίπτωση οι μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις πρέπει να έχουν συντάξει ένα τουλάχιστον ισολογισμό για δωδεκάμηνο ή μεγαλύτερο χρονικό διάστημα.

Άρθρο 2 - Εισφερόμενο κεφάλαιο - Μεταφορά ζημίας

1. Με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου αυτού, ο μετασχηματισμός των επιχειρήσεων πραγματοποιείται κατά παρέκκλιση των διατάξεων του Κ.Ν.2190/1920 και του Ν. 3190/1955 με λογιστική ενοποίηση των στοιχείων του ενεργητικού και παθητικού των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων, όπως αυτά εμφανίζονται στον ισολογισμό που ειδικά συντάσσουν για τις ανάγκες του μετασχηματισμού, τα οποία και μεταφέρονται αυτούσια ως στοιχεία ισολογισμού της νέας εταιρίας. Η παρέκκλιση αυτή αφορά αποκλειστικά τις αξίες ενοποίησης των στοιχείων ενεργητικού-παθητικού των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων, σύμφωνα με την οποία, δεν υπόκεινται αυτές στην εκτίμηση της Επιτροπής του άρθρου 9 του Κ.Ν. 2190/1920. Η παρέκκλιση αυτή δεν επεκτείνεται και στις τυπικές διαδικασίες σύστασης της ανώνυμης εταιρίας ή της Ε.Π.Ε., όπως της κατάρτισης με συμβολαιογραφικό έγγραφο του καταστατικού σε περίπτωση νεοϊδρυόμενων Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. ή της τροποποίησης του καταστατικού τους, της δημοσιότητας που προβλέπεται από τον Κ.Ν. 2190/1920 κλπ. Αντί της εκτίμησης, από την επιτροπή του άρθρου 9 του Κ.Ν. 2190/1920 από τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 3 του κοινοποιούμενου νόμου προβλέπεται ότι, η διαπίστωση του ύψους της λογιστικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων, ενεργείται είτε από τον αρμόδιο για τη φορολογία τους προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., κατόπιν υποβολής σχετικής αίτησης, είτε από ορκωτό ελεγκτή.

Ειδικότερα, προκειμένου να γίνει ο μετασχηματισμός των επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις του κοινοποιούμενου νόμου, θα πρέπει κατ' αρχή να ληφθεί σχετική απόφαση από τα αρμόδια όργανα τους για το μετασχηματισμό τους και του χρόνου κατάρτισης του ισολογισμού μετασχηματισμού. Στη συνέχεια, μετά τη λήψη της σχετικής απόφασης, θα πρέπει οι επιχειρήσεις που αποφάσισαν να συγχωνευθούν ή να μετατραπούν να προβούν σε

απογραφή της περιουσιακής τους κατάστασης, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. και στη σύνταξη ισολογισμού με ημερομηνία το χρόνο που αποφάσισαν τα αρμόδια όργανα των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων. Ο ισολογισμός αυτός συντάσσεται ειδικά για τις ανάγκες της συγχώνευσης ή μετατροπής και τα στοιχεία αυτού, μετά την ολοκλήρωση της διαδικασίας μετασχηματισμού, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις του Κ.Ν. 2190/1920 και Ν. 3190/1955, θα μεταφερθούν αυτούσια ως στοιχεία ισολογισμού έναρξης της προερχόμενης από τη μετατροπή ή συγχώνευση εταιρίας. Σε περίπτωση συγχώνευσης επιχειρήσεων μεταφέρονται ενοποιημένα τα στοιχεία των ισολογισμών των συγχωνευόμενων επιχειρήσεων, στον ισολογισμό έναρξης της εταιρίας που προέρχεται από τη συγχώνευση αυτή.

Με την ως άνω διαδικασία που προβλέπουν οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 2 του κοινοποιούμενου νόμου για το μετασχηματισμό επιχειρήσεων, δεν διενεργείται σε καμία περίπτωση εκτίμηση των εισφερομένων περιουσιακών στοιχείων από την Επιτροπή του άρθρου 9 του Κ.Ν. 2190/1920 και κατά συνέπεια κατά το μετασχηματισμό των επιχειρήσεων δεν προκύπτει υπεραξία για τα εισφερόμενα περιουσιακά στοιχεία.

Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι, όλες οι πράξεις, που διενεργούνται από τις μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις μετά το χρονικό διάστημα που μεσολαβεί μεταξύ του χρόνου σύνταξης του ισολογισμού μετασχηματισμού και του χρόνου ολοκλήρωσης της μετατροπής ή συγχώνευσης, θεωρούνται ότι ενεργούνται για λογαριασμό της προερχόμενης από τη μετατροπή ή συγχώνευση κ.λπ. νέας εργασίας, σε αντίθεση με αυτά που ισχύουν για τις μετατροπές ή συγχωνεύσεις που ενεργούνται με βάση το ν.δ. 1297/1972. Τα ποσά των πιο πάνω πράξεων προβλέπεται ότι θα μεταφέρονται με συγκεντρωτική εγγραφή στα βιβλία της νέας εταιρίας. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η μετατρεπόμενη ή συγχωνευόμενη επιχείρηση μετά τη σύνταξη του ισολογισμού μετασχηματισμού συνεχίζει να υφίσταται ως επιχείρηση και να διενεργεί συναλλαγές επ' ονόματί της και να εκδίδει τα προβλεπόμενα στοιχεία από το ΚΒΣ και να τα καταχωρεί στα τηρούμενα από αυτή βιβλία. Όλες όμως οι πράξεις αυτές που γίνονται μετά το χρόνο κατάρτισης του ισολογισμού μετασχηματισμού και μέχρι να ολοκληρωθεί η διαδικασία του μετασχηματισμού (σύσταση της νέας εταιρίας) θεωρούνται όπως αναφέρουμε πιο πάνω για φορολογικούς σκοπούς ότι διενεργούνται για λογαριασμό της νέας εταιρίας και κατά συνέπεια όλες οι πράξεις αυτές θα μεταφερθούν με συγκεντρωτική εγγραφή στα βιβλία της νέας εταιρίας, αμέσως μετά τη σύσταση αυτής.

Διευκρινίζεται ότι η μετατρεπόμενη ή συγχωνευόμενη επιχείρηση δεν θα προβεί σε κατάρτιση ισολογισμού κατά το χρόνο που ολοκληρώνεται η διαδικασία του μετασχηματισμού (σύσταση της νέας ανώνυμης εταιρίας ή ΕΠΕ), όπως αυτό γίνεται σε περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων του ν.δ. 1297/1972.

Υστέρα από τα ανωτέρω αναφερόμενα προκύπτει ότι οι μετατρεπόμενες ή συγχωνευόμενες ή απορροφούμενες επιχειρήσεις φορολογούνται για τα τυχόν κέρδη που προκύπτουν μέχρι του χρόνου σύνταξης από μέρους των του ισολογισμού μετασχηματισμού, ενώ τα κέρδη που θα προκύψουν από τις συναλλαγές που θα διενεργηθούν μετά το χρόνο σύνταξης του ισολογισμού μετασχηματισμού και μέχρι της ολοκλήρωσής του, φορολογούνται στο όνομα της προερχόμενης από το μετασχηματισμό εταιρίας.

Προς τούτο για το αποτέλεσμα που θα προκύψει με βάση τον ισολογισμό μετασχηματισμού, υποχρεούνται οι μετατρεπόμενες ή συγχωνευόμενες ή απορροφούμενες επιχειρήσεις να υποβάλλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος στον αρμόδιο για τη φορολογία τους προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., εάν πρόκειται για νομικά πρόσωπα του ν.δ. 3843/1958 εντός 4,5 μηνών από την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού μετασχηματισμού και εντός 3,5 μηνών για τις προσωπικές εταιρίες και τις ατομικές επιχειρήσεις που φορολογούνται με τις διατάξεις του ν.δ. 3323/1955. Τονίζεται ότι τα ανωτέρω εφαρμόζονται και στην περίπτωση που ο μετασχηματισμός ολοκληρώνεται μετά τη λήξη της 12μηνης διαχειριστικής περιόδου της συγχωνευόμενης ή μετατρεπόμενης επιχείρησης.

Σημειώνεται ότι σε περίπτωση εισφοράς κλάδου ή τμήματος από λειτουργούσα επιχείρηση σε ανώνυμη εταιρία, η εισφέρουσα τον κλάδο ή τμήμα επιχείρηση δεν θα προβεί σε σύνταξη ισολογισμού μετασχηματισμού, αφού εξακολουθεί να υφίσταται και να λειτουργεί με άλλο κλάδο ή τμήμα και μετά την εισφορά. Ενόψει των ανωτέρω και δεδομένου ότι τα στοιχεία του κλάδου ή τμήματος πρέπει να εμφανισθούν στα βιβλία της ανώνυμης εταιρίας στην οποία εισφέρεται, γίνεται δεκτό ότι η εισφέρουσα τον κλάδο ή τμήμα επιχείρηση πρέπει να συντάξει, κατά το χρόνο που θα ορισθεί ως χρόνος εισφοράς, **απογραφή για τα στοιχεία (ενεργητικού και παθητικού)** του εισφερόμενου κλάδου ή τμήματος και βάσει αυτής, **λογιστική κατάσταση**, στην οποία θα εμφανίζεται η περιουσιακή κατάσταση του εισφερόμενου κλάδου ή τμήματος.

Η ως άνω απογραφή καθώς και η λογιστική κατάσταση θα πρέπει απαραίτητως να καταχωρηθούν στο θεωρημένο βιβλίο απογραφών που τηρείται από τη μετατρεπόμενη, συγχωνευόμενη ή απορροφούμενη επιχείρηση δεδομένου ότι όπως αναφέρουμε και πιο πάνω ο ισολογισμός που θα συνταχθεί με βάση την απογραφή αυτή θα αποτελέσει και τον ισολογισμό λήξης της μετατρεπόμενης κ.λπ. επιχείρησης.

Οι πράξεις που θα λάβουν χώρα μετά το χρόνο σύνταξης της απογραφής και οι οποίες θα αφορούν τον εισφερόμενο κλάδο ή το τμήμα θα παρακολουθούνται σε διακεκριμένους λογαριασμούς στα βιβλία της εισφέρουσας τον κλάδο ή το τμήμα εταιρίας προκειμένου να μεταφερθούν με συγκεντρωτική εγγραφή στα βιβλία της απορροφώσας τον κλάδο ή το τμήμα ανώνυμης εταιρίας κατά τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου αυτού.

Ως εισφερόμενο κεφάλαιο στη λειτουργούσα ή συνιστωμένη εταιρία θεωρείται η διαφορά που προκύπτει μεταξύ της αξίας των στοιχείων του ενεργητικού και παθητικού του κλάδου ή του τμήματος που εισφέρεται.

2. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου αυτού, για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 1 έως 5 του κοινοποιούμενου νόμου, ως εισφερόμενο κεφάλαιο θεωρείται το εταιρικό ή μετοχικό κεφάλαιο της μετασχηματιζόμενης επιχείρησης ή το άθροισμα αυτών των κεφαλαίων (εταιρικών ή μετοχικών) των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων και όχι η καθαρή θέση αυτών,....»

Επειδή, με τις διατάξεις της περ. ε' της παρ. 1 του άρθρου 1 του **ν. 2166/1993** (Α' 137), οι διατάξεις των άρθρων 1 έως 5 του νόμου αυτού εφαρμόζονται και επί εισφοράς από λειτουργούσα επιχείρηση ενός ή περισσότερων κλάδων ή τμημάτων της σε λειτουργούσα ανώνυμη εταιρεία, η οποία πραγματοποιείται κατά παρέκκλιση των διατάξεων του κ.ν. 2190/1920, με ενοποίηση των στοιχείων ενεργητικού και παθητικού του εισφερόμενου κλάδου και μεταφορά τους ως στοιχείων ισολογισμού της απορροφώσας τον κλάδο εταιρείας, χωρίς να μεσολαβεί εκτίμηση της επιτροπής του άρθρου 9 του κ.ν. 2190/1920, έτσι ώστε, όπως αναφέρεται στην εισηγητική έκθεση του νόμου, κατά την απορρόφηση να μην προκύπτει υπεραξία και να μη γεννάται σχετική φορολογική υποχρέωση. Στην περίπτωση αυτή η εισφέρουσα τον κλάδο επιχείρηση, συντάσσει λογιστική κατάσταση που περιλαμβάνει την περιουσιακή κατάσταση του εισφερόμενου κλάδου κατά το χρόνο απόσχισης αυτού (συντάσσοντας απογραφή των στοιχείων ενεργητικού και παθητικού του εισφερόμενου κλάδου με βάση τις τρέχουσες λογιστικές αξίες) και **ως εισφερόμενο κεφάλαιο στη λειτουργούσα ΑΕ θεωρείται η διαφορά που προκύπτει μεταξύ της αξίας των στοιχείων του ενεργητικού και παθητικού του κλάδου που εισφέρεται**. Περαιτέρω, **ως κλάδος δραστηριότητας**, νοείται το σύνολο των στοιχείων τόσο του ενεργητικού όσο και του παθητικού ενός τμήματος μιας εταιρίας, τα οποία συνιστούν, από οργανωτική άποψη, αυτόνομη εκμετάλλευση, ένα σύνολο δηλαδή ικανό να λειτουργήσει αυτοδύναμα (Άρθρο 2§1 ν. 2578/1998).

Εξάλλου, η **απόσχιση** (απόσπαση) **κλάδου** ή τμήματος είναι ένας εταιρικός μετασχηματισμός που ανήκει στους καταχρηστικούς μετασχηματισμούς σε αντίθεση με τους γνήσιους, καθόσον δεν ρυθμίζεται στο εταιρικό δίκαιο και **δεν θεωρείται διάσπαση**, δεδομένου ότι κατά την απόσχιση απαιτείται διατήρηση της εισφέρουσας τον κλάδο επιχείρησης και οι μετοχές που προκύπτουν ως αντάλλαγμα για την εισφορά αυτού στην επωφελούμενη τις λαμβάνει η εισφέρουσα και όχι οι μέτοχοί της και ως εκ τούτου, δεν διέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 81-89 του κ.ν 2190/1920 (ΣτΕ 2154/1993, ΠΟΛ 1080/1994), **αλλά διέπεται από τις φορολογικές διατάξεις των άρθρων 1-5 του ν. 2166/1993 ή του άρθρου 7§2 του ν.δ 1297/1972**.

Από τη διοίκηση έχουν γίνει δεκτές οι κατωτέρω περιπτώσεις:

- ♦ Σε περίπτωση εισφοράς κλάδου επιχείρησης σε λειτουργούσα ανώνυμη εταιρεία με βάση τις διατάξεις του ν. 2166/1993, θα πρέπει καταρχήν να εισφέρονται όλα τα πάγια περιουσιακά στοιχεία του αποσπώμενου κλάδου, καθώς και τα λοιπά στοιχεία του ενεργητικού και παθητικού του (π.χ. απαιτήσεις, υποχρεώσεις, αποθέματα, κ.λπ.). Αντίθετα, δεν μπορεί να γίνει διαχωρισμός και εισφορά των λογαριασμών του μετοχικού κεφαλαίου, αποθεματικών, αποτελεσμάτων εις νέο, κ.λπ., καθόσον οι λογαριασμοί αυτοί εκφράζουν αποκλειστικά ίδια κεφάλαια της εισφέρουσας επιχείρησης (1036215/10532/B0012/17-04-2006, 1045543/10633/B0012/31.05.2000 και 1031072/10406/B0012/23-05-2007 έγγραφα Υπ. Οικ.)
- ♦ Για να γίνει εισφορά κλάδου ή τμήματος επιχείρησης σε ανώνυμη εταιρία με τις διατάξεις του ν. 2166/1993 πρέπει και οι δύο επιχειρήσεις να λειτουργούν πράγματι και όχι απλώς να υφίστανται από νομικής πλευράς (1073299/11061/B0012/05-10-2006 έγγραφο Υπ.Οικ).

- ♦ Η μεταβίβαση του κλάδου ή τμήματος επιχείρησης, χωρεί κατά τους κανόνες της **ειδικής διαδοχής**, με την εισφορά δηλαδή κλάδου ή τμήματος επιχείρησης σε λειτουργούσα Α.Ε, η οποία δεν γίνεται καθολική διάδοχος της εισφέρουσας και δεν επωφελείται από το αυτοδίκαιο μεταβιβαστικό αποτέλεσμα της καθολικής διαδοχής. Η ειδική διαδοχή προκύπτει από το γεγονός ότι κατά την απόσχιση κλάδου δεν πρόκειται για μεταβίβαση περιουσίας ως συνόλου (ενεργητικό και παθητικό), αλλά για μεταβίβαση στοιχείων ενεργητικού και παθητικού, (ΝΣΚ 497/2008, ΑΠ 1154/1998, 736/2002, ΣτΕ 2154/1993, Κωνσταντίνου Πεταλά, Γνωρίζοντας την ανώνυμη εταιρεία, Ν. Φράγκος, Απόσχιση κλάδου, εκδ. Νομική Βιβλιοθήκη, 2012, σελ. 2 επ., 31 επ.) – **Γνωμ. ΝΣΚ 36/1993**.

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι με την από 23/05/2008 Έκθεση Πιστοποίησης του ορκωτού ελεγκτή, της ελεγκτικής εταιρείας, έγινε απόσχιση του κατασκευαστικού κλάδου της και εισφορά αυτού στην θυγατρική της σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1-5 του ν. 2166/1993, και σύμφωνα με τις από 29-05-2008 αποφάσεις των Γενικών Συνελεύσεων των Μετόχων των προαναφερθεισών εταιρειών, της από **31.03.2008 Λογιστικής Κατάστασης του εισφερόμενου κλάδου**, της από 23/05/2008 έκθεσης του ορκωτού ελεγκτή για την διαπίστωση της λογιστικής αξίας του εισφερόμενου κατασκευαστικού κλάδου, καθώς και της με αριθμό/17-07-2008 **σύμβασης απόσχισης**, της συμβολαιογράφου Αθηνών Η ανωτέρω σύμβαση απόσχισης **εγκρίθηκε** από τη Δ/ση Ανωνύμων Εταιρειών του Κεντρικού τομέα της νομαρχίας Αθηνών με την υπ' αριθμ./31-07-2008 ανακοίνωσή της.

Από την ως άνω αναλυτική λογιστική κατάσταση της 31.03.2008, προέκυψε ότι **η καθαρή θέση του κατασκευαστικού κλάδου που εισφέρθηκε**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2166/1993, από τη μητρική εταιρεία, στη θυγατρική της, ανήλθε στο ποσό των 4.454.444,04€ (ήτοι **ενεργητικό ποσού 10.957.647,85€ μείον παθητικό ποσού 6.503.203,81€**), μαζί δε με ποσό μετρητών ύψους 15.555,96€, διαμόρφωσαν το συνολικό ποσό των **4.470.000€**, για το οποίο υπεβλήθη από τη θυγατρική εταιρεία η υπ' αριθμ./22-08-2008 **δήλωση Φ.Σ.Κ.** στη ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών, με την οποία κατέβαλε ως φόρο ποσοστό 1% αυτού, ήτοι ποσού **44.700€**.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία, έχει κριθεί ότι οι διατάξεις του ν.δ 1297/1972 συνεπώς και του ν. 2166/1993 που προβλέπουν κίνητρα μετασχηματισμού επιχειρήσεων, θεσπίζουν εξαιρετικό δίκαιο και μπορούν να καταργηθούν οι φορολογικές απαλλαγές που προβλέπονται απ' αυτές, μόνο με ρητή διάταξη μεταγενέστερου νόμου αλλά και **ως ειδικότερες, κατισχύουν** των διατάξεων του ν. 1676/1986. (ΣτΕ 760/2015, ΣτΕ 4826/2012, ΣτΕ 2098/2009, ΣτΕ 2455/2008, ΣτΕ 2591/2007 κ.α).

Επειδή η νομολογία που αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου (ΕφΑθ 1373/2015, ΕφΑθ 6020/2011), αντιμετώπισε το θέμα της νομιμοποίησης της απορροφώσας τον κλάδο εταιρείας, ως ειδικής διαδόχου και της παρέμβασης αυτής σε εκκρεμή δίκη, υπό την ιδιότητα αυτή. Η αναφορά που γίνεται στις εν λόγω αποφάσεις «... Περαιτέρω, η ως άνω προβλεπόμενη από το αρ. 1 παρ. 1 περ. ε' του ν. 2166/1993 απόσχιση κλάδου πολυκλαδικής επιχείρησης και η εισφορά αυτού σε λειτουργούσα ανώνυμη εταιρία διαφέρει ουσιωδώς από τη διάσπαση με απορρόφηση ή σύσταση νέας ανώνυμης εταιρίας, που διέπεται από τις διατάξεις των αρ. 81 έως 89 του ν. 2190/1920, δεδομένου ότι η τελευταία έχει ως αποτέλεσμα ότι η διασπώμενη ανώνυμη εταιρία λύεται χωρίς εκκαθάριση και η περιουσία της ως σύνολο ενεργητικού και παθητικού μεταβιβάζεται με καθολική διαδοχή σε άλλη ανώνυμη εταιρία. Αντιθέτως στην απόσχιση, η ανώνυμη εταιρία από την οποία γίνεται η απόσχιση του κλάδου δεν λύεται, αλλά εξακολουθεί να υπάρχει, η δε μεταβίβαση του κλάδου αυτού χωρεί σύμφωνα με τους κανόνες της ειδικής διαδοχής (ΣτΕ 1310/2013 Νόμος, ΑΠ 568/2005 ΕΕμπΔ 2006, 65, ΑΠ 736/2002 ΕΛΛΔ 43, 1663, ΕφΑθ 6020/2011 Νόμος). Η ειδική διαδοχή επιβάλλεται από το ότι στην απόσχιση κλάδου δεν πρόκειται για μεταβίβαση περιουσίας ως συνόλου (ενεργητικό και παθητικό), αλλά για μεταβίβαση στοιχείων ενεργητικού μόνο», εννοεί ότι δεν γίνεται μεταβίβαση της επιχείρησης ως συνόλου (σύνολο περιουσίας – καθολική διαδοχή), αλλά μόνο μεταβίβαση κλάδου (χωρίς να λύεται η μεταβιβάζουσα τον κλάδο – ειδική διαδοχή), όπως άλλωστε προκύπτει και από την πάγια

διοικητική πρακτική (βλ. ανωτέρω τα υπ' αριθμ. 1036215/10532/B0012/17-04-2006, 1045543/10633/B0012/31-05-2000 και 1031072/10406/B0012/23-05-2007 έγγραφα Υπ. Οικ). Περαιτέρω, η αναφερόμενη στην έκθεση ελέγχου **γνωμοδότηση** του **ΝΣΚ** με αριθμό **122/2007** (τμήμα Α'), αντιμετώπισε το θέμα της απόσχισης κλάδου ΑΕ και εισφοράς αυτού σε άλλη ΑΕ, ως προς την απαιτούμενη πλειοψηφία που πρέπει να έχουν οι γενικές συνελεύσεις των δύο εταιρειών σύμφωνα με τα άρθρα 29§3 και 31§2 του κ.ν 2190/1920.

Επειδή κατά τις διατάξεις του άρθρου 478 του ΑΚ, **σύμβαση ελευθερώσεως** υπάρχει “*αν τρίτος υποσχέθηκε στον οφειλέτη ότι θα καταβάλει το χρέος του, σε περίπτωση αμφιβολίας ο τρίτος δεν αποκτά δικαίωμα από τη σύμβαση αυτή*”. Πρόκειται για υποσχετική αιτιώδη δικαιοπράξη, που μπορεί να συναφθεί και ως αμφοτεροβαρής σύμβαση. Μπορεί να συμφωνηθεί ότι τρίτος είναι υπόχρεος να καταβάλει το χρέος στο δανειστή απαλλάσσοντας τον οφειλέτη και ο τελευταίος να αποδώσει στον τρίτο το ποσό που δαπάνησε, όπως όταν η υπόσχεση δόθηκε στα πλαίσια εντολής (Α.Π 1639/2001).

Εν προκειμένω, μητρική και θυγατρική με τη σύμβαση απόσχισης του κατασκευαστικού κλάδου σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2166/1993, θέλησαν ρητώς και απεριφράστως την μεταφορά **και του παθητικού** του αποσχισθέντος κλάδου και οι τρίτοι πιστωτές τόσο λόγω της ρητής συμφωνίας και βουλήσεως των μερών, όσο και με βάση τη διάταξη του άρθρου 479ΑΚ, είχαν δικαίωμα να στραφούν απ' ευθείας κατά της επωφελούμενης από την εισφορά του κλάδου εταιρείας και να απαιτήσουν από αυτήν την εκπλήρωση της οφειλής.

Από όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω και δεδομένου ότι η απόσχιση του κατασκευαστικού κλάδου της εισφέρουσας στην ωφελούμενη πραγματοποιήθηκε **με βάση τις διατάξεις των άρθρων 1 – 5 του ν. 2166/1993** και της **ΠΟΛ. 1080/1994**, και **εγκρίθηκε** από τη νομαρχία (ως η υπ' αρ./31-07-2008 ανακοίνωσή της), από τις οποίες προκύπτει ότι “*Η κατά το άρθρο 1 του παρόντος νόμου σύμβαση, η εισφορά και η μεταβίβαση των περιουσιακών στοιχείων των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων, κάθε σχετική πράξη ή συμφωνία που αφορά την εισφορά ή μεταβίβαση στοιχείων ενεργητικού ή παθητικού ή άλλων δικαιωμάτων και υποχρεώσεων, και κάθε εμπράγματος ή ενοχικού δικαιώματος, οι αποφάσεις των κατά νόμο οργάνων των μετασχηματιζόμενων εταιριών, η σχέση συμμετοχής στο κεφάλαιο της νέας εταιρείας, καθώς και κάθε άλλη συμφωνία ή πράξη που απαιτείται για το μετασχηματισμό ή τη σύσταση της νέας εταιρείας, η δημοσίευση αυτών στο Τεύχος Ανωνύμων Εταιριών της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως και η μεταγραφή των σχετικών πράξεων απαλλάσσονται από κάθε φόρο, τέλος χαρτοσήμου ή οιοδήποτε άλλου τέλους υπέρ του Δημοσίου, ως και εισφοράς ή δικαιώματος υπέρ οιοδήποτε τρίτου*”, **δεν οφείλεται τέλος χαρτοσήμου** επί του ποσού των υποχρεώσεων του απορροφούμενου κλάδου ποσού **6.503.203,81€**, δεδομένου ότι **με τη σύμβαση απόσχισης του κατασκευαστικού κλάδου, εισφέρθηκαν μαζί τα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού του εν λόγω κλάδου και επιπλέον πληρούνται οι ουσιαστικές και τυπικές προϋποθέσεις του ν. 2166/1993.**

Ως εκ τούτου, πρέπει να γίνουν **δεκτοί** οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, να μην υπολογιστεί χαρτόσημο επί του ποσού των 6.503.203,81€ που αφορά τις υποχρεώσεις που αναγράφονται στην λογιστική κατάσταση που συντάχθηκε για την απόσχιση του κατασκευαστικού κλάδου της μητρικής εταιρείας.

3. Ως προς τον ισχυρισμό της εσφαλμένης απαίτησης χαρτοσήμου ταμειακής διευκόλυνσης

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι όπως προκύπτει από τον τραπεζικό της λογαριασμό, το ποσό των 1.946.238,84€ δεν αξιοποιήθηκε με κανένα τρόπο στο διάστημα των 9 ημερών αλλά αντιθέτως στις 09.07.2009 παραδόθηκε στη θυγατρική, προσκομίζει δε και επικαλείται τις κινήσεις των τραπεζικών της λογαριασμών (Σχ. 5)

Επειδή οι ανωτέρω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, εξετάστηκαν από την αρμόδια φορολογική Αρχή, η οποία στην έκθεση απόψεων που συνέταξε, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63§2 του ν. 4174/2013, και απέστειλε στην υπηρεσία μας μαζί με την ενδικοφανή προσφυγή αναφέρει μεταξύ άλλων τα ακόλουθα:

«... Η προσκόμιση μόνο των τραπεζικών κινήσεων θα πρέπει να κριθεί ανεπαρκής, δεδομένου ότι όπως διαπιστώθηκε από τον έλεγχο πραγματοποιήθηκαν κινήσεις τόσο μέσω τραπεζικών λογαριασμών αλλά και μέσω του ταμείου της επιχείρησης. Ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι ελλιπής και διατυπώνει αποσπασματικά τα πραγματικά γεγονότα για την διαμόρφωση εντυπώσεων, χωρίς να στηρίζεται στα στοιχεία που αποτυπώνονται στα βιβλία της. Οι ημερολογιακές εγγραφές που παραθέτει η προσφεύγουσα επιχείρηση, ως αυτές που απεικονίζουν τις πραγματοποιηθείσες συναλλαγές, θα πρέπει να επιβεβαιώνονται από τις αντικριζόμενες ημερολογιακές εγγραφές που έχουν πραγματοποιηθεί από την θυγατρική εταιρεία αναφορικά με τις μεταξύ τους συναλλαγές, ώστε σε ενοποιημένη βάση να προκύπτει και η μεταξύ τους απαλοιφή, όπως προβλέπεται από τους κανόνες της λογιστικής ενοποίησης των οικονομικών καταστάσεων, προκειμένου να απεικονίζεται ορθά η συνολική εικόνα του ομίλου έναντι τρίτων. Από τις αντικριζόμενες ημερολογιακές εγγραφές, όπως αναλυτικά παρατίθενται στην ΕΝΟΤΗΤΑ 6.1 της Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Χαρτοσήμου καθώς και στις λογιστικές εγγραφές που επισυνάπτονται στα παραρτήματα αυτής, προκύπτουν συνοπτικά τα παρακάτω:

- ✓ **Στις 31.12.2008 η προσφεύγουσα μητρική εταιρεία εισπράττει ποσό 1.053.761,07 ευρώ** από την θυγατρική εταιρεία προς εξόφληση απαίτησης της εκ της αποσχίσεως **με παράδοση σε αυτήν τραπεζικών επιταγών** ισόποσου ποσού που έλαβε η θυγατρική εταιρεία από την Το ανωτέρω γεγονός απεικονίζεται σωστά με την υπ' αριθμ. /31.12.2008 ημερολογιακή εγγραφή της θυγατρικής εταιρείας και την υπ' αριθμ. /31.12.2008 ημερολογιακή εγγραφή της μητρικής εταιρείας
- ✓ **Στις 30.06.2009 η μητρική εταιρεία εισπράττει από τον 3.000.000,00 ευρώ** ως προκαταβολή για την εκχώρηση απαιτήσεων που λαμβάνει χώρα μεταγενέστερα μεταξύ του φυσικού προσώπου και της θυγατρικής εταιρείας Το ανωτέρω γεγονός της είσπραξης απεικονίζεται σωστά με τις υπ' αριθμ. /30.06.2009, /01.07.2009 και /01.07.2009 ημερολογιακές εγγραφές της μητρικής εταιρείας Σημειώνεται ότι, **η μητρική εταιρεία μετά των ανωτέρω εγγραφών εμφανίζει μια υποχρέωση προς το φυσικό πρόσωπο**. Από την πλευρά της, η θυγατρική εταιρεία δεν παρεμβάλλεται, οπότε ορθώς δεν έχει προβεί σε κάποια λογιστική καταχώρηση την εν λόγω ημερομηνία.
- ✓ **Στις 09.07.2009 συμβαίνουν τρία γεγονότα:**
 - (α) **η μητρική εταιρεία εισπράττει ποσό 1.053.761,07 ευρώ** τοις μετρητοίς από την θυγατρική εταιρεία και επιστρέφει σε αυτήν τις ληφθείσες από την 31.12.2008 τραπεζικές επιταγές της **ισόποσου ποσού**. Το ανωτέρω γεγονός **δεν** απεικονίζεται σωστά. Τούτο, διότι με την υπ' αριθμ. /09.07.2009 ημερολογιακή εγγραφή της μητρικής εταιρείας διαγράφεται **υποχρέωση** της ελεγχόμενης προς τον που προέκυψε από την 30.06.2009 κατάθεση ποσού 3.000.000,00 ευρώ σε λογαριασμό της και παράλληλα **επιστρέφονται** στην θυγατρική εταιρεία οι ληφθείσες από την 31.12.2008 τραπεζικές επιταγές της (υπ' αριθμ. /31.12.2008 ημερολογιακή εγγραφή). Από την άλλη πλευρά, με τις υπ' αριθμ. /09.07.2009 και /09.07.2009 ημερολογιακές εγγραφές που έχουν πραγματοποιηθεί στα βιβλία της θυγατρικής εταιρείας απεικονίζεται η **καταβολή** ποσού 1.053.761,07 ευρώ τοις μετρητοίς προς την μητρική εταιρεία και η **παραλαβή** των αρχικώς δοθέντων τραπεζικών επιταγών ισόποσου ποσού που είχε πραγματοποιηθεί με την υπ' αριθμ. /31.12.2008 ημερολογιακή εγγραφή.
 - (β) **η μητρική εταιρεία καταβάλλει στην θυγατρική εταιρεία για λογαριασμό του ποσό 1.946.238,84 ευρώ εκ του συνολικού ποσού 3.000.000,00 ευρώ**. Το ανωτέρω γεγονός απεικονίζεται σωστά με την υπ' αριθμ. /09.07.2009 ημερολογιακή εγγραφή της μητρικής εταιρείας και την υπ' αριθμ. /09.07.2009 ημερολογιακή εγγραφή της θυγατρικής εταιρείας
 - (γ) **η μητρική εταιρεία δηλώνει πως παρακρατεί ποσό 1.053.761,07€ εκ του συνολικού ποσού 3.000.000,00€, ενώ η θυγατρική εταιρεία εμφανίζεται να εισπράττει ποσό 1.053.761,07€ τοις μετρητοίς από τον** Πιο συγκεκριμένα, η μητρική εταιρεία, όπως αναφέρεται και στο υπ' αριθμ. πρωτ. Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. /13.07.2018 υπόμνημά της «Επειδή η αγορά του χρέους έγινε μέσω της θυγατρικής η εταιρεία από την κατάθεση των 3.000.000,00€ **παρακράτησε 1.053.761,07€** (την αξία των επιταγών) και παρέδωσε τις επιταγές της που είχε στην κατοχή της από την 31.12.2008 και **κατέθεσε το υπόλοιπο, ήτοι 1.946.238,84€** στην θυγατρική εταιρεία της, την 09.07.2009». Από την άλλη πλευρά, με την υπ' αριθμ. /09.07.2009 ημερολογιακή εγγραφή στα βιβλία της, η θυγατρική εταιρεία απεικονίζεται να εισπράττει ποσό 1.053.761,07€ τοις μετρητοίς από τον και προς αυτό έχει εκδοθεί και η ΣΤ' 21/09.07.2009 απόδειξη είσπραξης,...

Επειδή περαιτέρω η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι στις **31/12/2008** η μητρική εταιρεία παρέλαβε από τη θυγατρική πέντε επιταγές συνολικού ποσού **1.053.761,07€** εκδόσεως της έναντι υφιστάμενου χρέους και με το υπ' αριθμ. **ΕΙ 2019ΕΜΠ /09-01-2019** υπόμνημά της, διευκρινίζει ότι με τις εν λόγω επιταγές δόθηκαν από τη θυγατρική στη μητρική έναντι χρέους που προέκυψε στο διάστημα από της επομένης σύνταξης της λογιστικής κατάστασης ήτοι την **01/04/2008** μέχρι την ημερομηνία ολοκλήρω-σης του μετασχηματισμού ήτοι την **31/07/2008**, προσκομίζει δε και επικαλείται τα κατωτέρω στοιχεία:

- α) αναλυτικό καθολικό (από τα βιβλία της μητρικής) του λογ/μού 35.05.00.0000 (**Σχετ. 1**),
- β) αναλυτικό καθολικό (από τα βιβλία της θυγατρικής) του λογ/μού 53.98.00.0000 (**Σχετ. 2**),
- γ) το με αρ. πρωτ./18-5-2018 υπόμνημα της θυγατρικής προς το ΚΕΜΕΕΠ με τα συνημμένα αυτού (**Σχετ. 3**),
- δ) αναλυτικό καθολικό του λογ/μού 33.90.00.0000 και των δύο εταιρειών την 31/12/2008 (**Σχετ. 4**) και
- ε) το υπ' αριθμ./31-12-2008 παραστατικό (**Σχετ. 5**)

Επειδή από την εξέταση των ανωτέρω προσκομισθέντων στοιχείων, δεν αποδεικνύεται ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι με το ποσό των **1.053.761,07€** εξοφλήθηκε υποχρέωση της θυγατρικής προς τη μητρική που προήλθε από την απόσχιση του κλάδου, δεδομένου ότι όπως προκύπτει από το αναλυτικό καθολικό του λογ/μού «35.05.00.0000»:

- Κατά την ημερομηνία ολοκλήρωσης της απόσχισης του κατασκευαστικού κλάδου ήτοι κατά την **31/07/2008**, υπήρχε απαίτηση της μητρικής από τη θυγατρική ποσού **1.023.751,52€** (σελ. 38 του αναλυτικού καθολικού)
- Ακολούθως η μητρική εισπράττει διάφορα ποσά (είσπραξη μεταχρονολογημένων επιταγών της θυγατρικής και πληρωμή μικροεξόδων για λογαριασμό της συνολικού ποσού 1.447.014,36€), με αποτέλεσμα στις 27/08/2008 το υπόλοιπο του καθολικού να διαμορφωθεί στο ποσό των **- 423.262,84€ (υποχρέωση)**.

και επομένως το ποσό των πέντε επιταγών συνολικού ποσού **1.053.761,07€** που δόθηκε από τη θυγατρική στην προσφεύγουσα στις 31/12/2008, δεν αφορά εξόφληση απαίτησης της μητρικής από τη θυγατρική που προήλθε από την απόσχιση, δεδομένου ότι αυτό είχε εξοφληθεί προγενέστερα και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, **απορρίπτεται**.

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 15 § 5** περίπτωση **γ** του **ΚΝΧΤ** (π.δ. της 28ης Ιουλίου 1931, ΦΕΚ Α' 239) ορίζεται ότι: «Πάσα εν γένει εγγραφή εις τα βιβλία περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων υπό εταίρων ή μετόχων ή άλλων προσώπων προς ή από εμπορικής εν γένει εταιρείας ή επιχειρήσεις ήτις δεν ανάγεται εις σύμβασιν, πράξιν κλπ. υποβληθείσαν εις τα οικεία τέλη χαρτοσήμου ή απαλλαγείσαν νόμιμως των τελών τούτων, υπόκειται εις αναλογικόν τέλος χαρτοσήμου εν επί της εκατόν (1%). Εις ήν περίπτωσιν, εκ της εγγραφής ή εξ ετέρου εγγράφου, αποδεικνύεται ότι η κατάθεσις ή ανάληψις αφορά σύμβασιν, πράξιν κλπ. υποκειμένην εις μεγαλύτερον ή μικρότερον τέλος χαρτοσήμου οφείλεται το δια την σύμβασιν, πράξιν κλπ. προβλεπόμενον τέλος», και με τις διατάξεις του **άρθρου 6 § 1** του **Ν.Δ. 4535/1964** ορίζεται ότι τα τέλη χαρτοσήμου αναλογικά και πάγια προσαυξάνονται κατά ποσοστό 20% για εισφορά υπέρ ΟΓΑ.

Επειδή από τη διάταξη του άρθρου **15§5** περ. **γ'** του **Κ.Ν.Τ.Χ**, που αναφέρεται σε κάθε εν γένει εγγραφή των βιβλίων περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων, συνάγεται ότι ο όρος «κατάθεση» χρησιμοποιείται υπό την έννοια της εν γένει δόσεως χρημάτων και δεν περιορίζεται μόνο στις περιπτώσεις καταθέσεως χρημάτων με δικαίωμα αναλήψεως τους. Επομένως, κατά την έννοια της εν λόγω διατάξεως, κάθε εγγραφή στα βιβλία περί δόσεως ή αναλήψεως χρημάτων χωρίς μνεία της αιτίας υπόκειται, κατ' αρχήν, σε αναλογικό τέλος χαρτοσήμου 1%, εκτός αν ο φορολογούμενος ισχυρισθεί και αποδείξει ότι η εγγραφή αυτή ανάγεται σε σύμβαση, πράξη κλπ που υποβλήθηκε στα οικεία τέλη χαρτοσήμου ή απαλλάχθηκε νομίμως από αυτά (ΣτΕ 1470/2002, 4463/1997, 2493/1994, Δ.Εφ.Αθ. 829/2014, 5668 - 5671, 5498/2013).

Επειδή ως «κατάθεση χρημάτων» νοείται η πράξη, δια της οποίας λαμβάνει χώρα καταβολή ορισμένου χρηματικού ποσού από ένα πρόσωπο, φυσικό ή νομικό, σε εμπορική εταιρεία ή επιχείρηση, το οποίο αυτή υποχρεούται να επιστρέψει μελλοντικά στον καταθέτη. Ο όρος «κατάθεση» στην ανωτέρω διάταξη χρησιμοποιείται με την έννοια της εν γένει δόσης χρημάτων και δεν περιορίζεται μόνο στις περιπτώσεις κατάθεσης χρημάτων με δικαίωμα ανάληψής τους (ΣΤΕ 1767/92, 1039/1996, 4463/1997, 1470/2002).

Επειδή ως «ανάληψη χρημάτων» νοείται η αυτοτελής και ανεξάρτητη πράξη, δια της οποίας λαμβάνει χώρα χορήγηση, το πρώτον, χρημάτων από εμπορική εταιρεία ή επιχείρηση σε εταίρο, μέτοχο ή τρίτο, προς διευκόλυνσή τους. Συνεπώς, ο όρος «ανάληψη χρημάτων» της ανωτέρω διάταξης δεν αναφέρεται στην ανάληψη από εταίρο, μέτοχο ή τρίτο των ήδη κατατεθέντων από αυτούς στην εμπορική εταιρεία ή επιχείρηση χρημάτων, επειδή η ανάληψη των χρημάτων, στην προκειμένη περίπτωση, επέχει θέση απλής εξόφλησης της αρχικής από τους τρίτους κατάθεσης εκ μέρους της εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης.

Επειδή το τέλος χαρτοσήμου που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 15 § 5 περ. γ του ΚΝΧΤ υπολογίζεται σε ποσοστό **1%** επί του κατατεθέντος ή αναληφθέντος χρηματικού ποσού, που αναφέρεται στη σχετική εγγραφή στα βιβλία, και καταβάλλεται στο Δημόσιο μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του μήνα του επόμενου της εγγραφής των πράξεων της κατάθεσης ή της ανάληψης στα λογιστικά βιβλία των ως άνω επιχειρήσεων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του Κώδικα Χαρτοσήμου (Υπ. Οικ. Σ. 6107/385/Πολ. 185/1980, Εγκ. 11/ 1981).

Επειδή το τέλος οφείλεται ανεξάρτητα από το σκοπό για τον οποίο γίνεται η κατάθεση ή ανάληψη καθόσον στο νόμο δεν τίθεται καμιά προϋπόθεση ή καμιά επιφύλαξη (Εγκ. Υπ. Οικ. Κ 8802/654/1983) και επομένως η ταμειακή διευκόλυνση δεν προϋποθέτει την απόδειξη του τρόπου χρήσης των χρημάτων, αλλά αρκεί να προκύπτει από τα βιβλία.

Επειδή από τα ανωτέρω προκύπτει ότι τα ποσά που εισέπραξε η μητρική εταιρεία στις **31/12/2008** ύψους **1.053.761,07€**, καθώς και στις **30/06/2009** ύψους **1.946.238,84€**, δεν σχετίζονται με την απόσχιση, αφορούν όμως ταμειακή διευκόλυνση από τη θυγατρική προς τη μητρική, και υπόκειται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **15 § 5** περίπτωση γ του ΚΝΧΤ σε τέλος χαρτοσήμου 1% πλέον εισφοράς ΟΓΑ επί του χαρτοσήμου, οι δε ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, πρέπει να **απορριφθούν** ως αβάσιμοι.

4. Ως προς τον ισχυρισμό της εσφαλμένης επιβολής προστίμου ενδοομιλικών συναλλαγών

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι σύμφωνα με τον ν. 3775/2009 με τον οποίο τροποποιήθηκαν τα άρθρα 39 και 39Α του ν. 2238/1994, δεν προκύπτει υποχρέωση τεκμηρίωσης των χρηματοοικονομικών συναλλαγών (δάνεια, αλληλόχρεοι δοσοληπτικοί λογαριασμοί, προθεσμιακές καταθέσεις κλπ), επισημαίνοντας ότι σχετικά με τα δάνεια, αντικείμενο συναλλαγών αποτελούν μόνο οι τόκοι κατ' άρθρο 31 του ν.2238/1994, εφόσον υφίστανται. Άλλωστε, εφόσον δεν υφίστανται νέα στοιχεία, η υποχρέωση διατήρησης του φακέλου τεκμηρίωσης για τα οικον. έτη 2009 και 2010 παραγράφηκε το 2014 και 2015 αντίστοιχα.

Επειδή οι ανωτέρω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, εξετάστηκαν από την αρμόδια φορολογική Αρχή, η οποία στην έκθεση απόψεων που συνέταξε, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63§2 του ν. 4174/2013, και απέστειλε στην υπηρεσία μας μαζί με την ενδικοφανή προσφυγή αναφέρει τα ακόλουθα:

«... Επιπροσθέτως, στην χρήση 2008 (οικονομικό έτος 2009) και στην χρήση 2009 (οικονομικό έτος 2010) από την υποχρέωση σύνταξης φακέλου τεκμηρίωσης απαλλάσσονται (α) οι εταιρείες που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο ή μορφή στην Ελλάδα και έχουν ετήσιο κύκλο εργασιών μέχρι του ποσού του 1.000.000€ και (β) οι συμβάσεις μεταξύ συνδεδεμένων εταιριών με αξία χαμηλότερη του ποσού των 200.000€ ετησίως, σύμφωνα με τις

διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 26 του ν.3728/2008. Επομένως, δεν τίθεται από την νόμο καμία κατηγοριοποίηση ως προς το είδος των συναλλαγών που θα πρέπει να συμπεριληφθούν στον φάκελο τεκμηρίωσης, ενώ καμία από τις συναλλαγές που έλαβε υπόψη του ο έλεγχος δεν υπολείπεται του ποσού των 200.000€. Ο ν.3775/2009 (ΦΕΚ Α 122 /21-07-2009), τον οποίο εσφαλμένα επικαλείται η ελεγχόμενη επιχείρηση προσπαθώντας προδήλως στον σχηματισμό λανθασμένων εντυπώσεων, εφαρμόζεται για εισοδήματα ή δαπάνες που πραγματοποιούνται σε διαχειριστικές περιόδους για τις οποίες η υποχρέωση υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος γεννάται από 1.1.2011 και μετά. Στην ανωτέρω προστάθεια της προσφεύγουσας για τον σχηματισμό λανθασμένων εντυπώσεων εντάσσονται και, πρώτον, ο ισχυρισμός της επιχείρησης ότι οι συναλλαγές προς τεκμηρίωση αφορούν την απόσχιση κλάδου και, δεύτερον, ο ισχυρισμός ότι βάσει των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών προμηθευτών δεν προκύπτουν συναλλαγές με υποχρέωση προς τεκμηρίωση. Οι εν λόγω ισχυρισμοί είναι παντελώς άστοχοι και παραπλανητικοί, καθώς όπως προκύπτει από τις Εκθέσεις Ελέγχου κατά τρόπο σαφή και απόλυτα τεκμηριωμένο, αφενός οι ενδοομιλικές συναλλαγές πραγματοποιούνται μεταγενέστερα της αποσχίσεως, αφού αφορούν (α) την σύμβαση ελευθερώσεως κατ' άρθρο 478 του ΑΚ και (β) τον τρόπο που πραγματικά πραγματοποιήθηκε η καταγγελθείσα συναλλαγή εκχώρησης απαίτησης της και, αφετέρου πρόκειται για ταμειακές συναλλαγές, οι οποίες προφανώς δεν περιλαμβάνονται στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 26 του ν. 3728/2008 (Α' 258), ορίζονται τα ακόλουθα:

«1) Εταιρείες που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο και μορφή στην Ελλάδα υποχρεούνται να εφαρμόζουν στις συναλλαγές τους με τις εταιρείες που είναι συνδεδεμένες με αυτές κατά την έννοια του άρθρου 42ε του κ.ν. 2190/1920 (ενδοομιλικές συναλλαγές), όρους οι οποίοι να είναι ταυτόσημοι ή όμοιοι, σε κάθε δε περίπτωση να μην αποκλίνουν ανατιολόγητα από τους όρους, οι οποίοι θα εφαρμόζονταν για τις ίδιες ή παρόμοιες συναλλαγές μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων (αρχή των ίσων αποστάσεων).

2) Για τον έλεγχο της συμμόρφωσης με την υποχρέωση της προηγούμενης παραγράφου, οι υπόχρεες εταιρείες τεκμηριώνουν τις τιμές σε όλες τις ενδοομιλικές συναλλαγές τους με την κατάρτιση πλήρους και τυποποιημένης μελέτης τεκμηρίωσης τιμών, η οποία αποτελείται: α) Όσον αφορά τους ομίλους, όπου η μητρική εταιρία είναι Ελληνική, από το «Βασικό Φάκελο Τεκμηρίωσης», ο οποίος περιέχει γενικές πληροφορίες για τον όμιλο, όπως ενδεικτικά είναι οι πληροφορίες για τις συνδεδεμένες εταιρίες και υποκαταστήματα του ομίλου, την τιμολογιακή πολιτική του ομίλου και τη μέθοδο τεκμηρίωσης του ΟΟΣΑ που ακολουθεί ο όμιλος στις ενδοομιλικές συναλλαγές του για την εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων και β) Όσον αφορά τις ημεδαπές θυγατρικές αλλοδαπών ομίλων και τις αλλοδαπές εταιρείες που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο ή μορφή στην Ελλάδα, από τον «Ελληνικό Φάκελο Τεκμηρίωσης», ο οποίος περιέχει όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την τεκμηρίωση των τιμών των συναλλαγών της ελληνικής θυγατρικής ή του υποκαταστήματος με τις αλλοδαπές εταιρείες του ομίλου, όπως ενδεικτικά είναι οι πληροφορίες για την τιμολογιακή πολιτική του ομίλου και τη μέθοδο τεκμηρίωσης του ΟΟΣΑ που ακολουθεί ο όμιλος στις ενδοομιλικές συναλλαγές του για την εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων. Οι ανωτέρω φάκελοι τεκμηρίωσης ενημερώνονται υποχρεωτικά, όταν μεταβληθούν τα διαθέσιμα συγκριτικά στοιχεία της αγοράς ή τα στοιχεία των συναλλαγών τα οποία επηρεάζουν την αξιολόγηση της ακολουθούμενης ενδοομιλικής τιμολογιακής πολιτικής.

3) Για το σκοπό του ελέγχου της συμμόρφωσης των υπόχρεων εταιριών με τις διατάξεις του παρόντος, ο Βασικός και ο Ελληνικός Φάκελος Τεκμηρίωσης, κατά περίπτωση, θα πρέπει να είναι διαθέσιμοι οποτεδήποτε ζητηθούν από τις αρμόδιες αρχές του Υπουργείου Ανάπτυξης εντός προθεσμίας τριάντα ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος.

4) Οι υπόχρεες εταιρείες υποβάλλουν ετησίως στο Υπουργείο Ανάπτυξης εντός τεσσάρων μηνών και δεκαπέντε ημερών από τη λήξη της διαχειριστικής τους περιόδου, κατάσταση στην οποία εμφανίζονται τα στοιχεία των ενδοομιλικών συναλλαγών τους, ιδίως ο αριθμός και οι αξίες αυτών.

5) Από τις υποχρεώσεις του παρόντος άρθρου απαλλάσσονται: α) Οι εταιρείες που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο ή μορφή στην Ελλάδα και έχουν ετήσιο κύκλο εργασιών μέχρι του ποσού του 1.000.000 ευρώ. Η απαλλαγή αίρεται, αν μια εταιρεία υπερβεί το όριο του κύκλου εργασιών για δύο συνεχόμενες διαχειριστικές χρήσεις. Υποχρέωση δημιουργείται εκ νέου από την επόμενη διαχειριστική χρήση εκείνης που για δεύτερη συνεχή διαχειριστική χρήση ο ετήσιος κύκλος εργασιών υπερέβη το όριο του 1.000.000 ευρώ. β) Οι συμβάσεις μεταξύ συνδεδεμένων εταιριών με αξία χαμηλότερη του ποσού των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ ετησίως.

6) Σε περίπτωση μη τήρησης των υποχρεώσεων των παραγράφων δύο και τέσσερα του παρόντος επιβάλλεται αυτοτελές πρόστιμο ίσο με δέκα τοις εκατό (10%) της αξίας των συναλλαγών για τις οποίες δεν τέθηκε στη διάθεση

του ελέγχου ο οικείος φάκελος τεκμηρίωσης ή δεν υποβλήθηκαν εμπρόθεσμα οι προβλεπόμενες στην παράγραφο 4 καταστάσεις.

7) Η μη τήρηση των υποχρεώσεων της παραγράφου 1 του παρόντος τιμωρείται κατά τις παραγράφους 7 και 14 του άρθρου 30 του Αγορανομικού Κώδικα, όπως αυτός ισχύει.

8) Οι διατάξεις των άρθρων 3, 4, 5, 7, 8, 10 και 11 του Ν. 3668/2008 εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των κυρώσεων των παραγράφων 6 και 7 του παρόντος άρθρου.

9) Εάν από το σχετικό έλεγχο των στοιχείων του φακέλου τεκμηρίωσης και των καταστάσεων που προβλέπονται στο παρόν άρθρο διαπιστώνεται παράβαση της υποχρέωσης της παραγράφου 1 του παρόντος, ενημερώνονται άμεσα οι αρμόδιες φορολογικές αρχές για την εφαρμογή των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας και την επιβολή των προβλεπόμενων φορολογικών κυρώσεων.

10) Με απόφαση του Υπουργού Ανάπτυξης ρυθμίζεται κάθε ειδικότερο ζήτημα που είναι αναγκαίο για την εφαρμογή του παρόντος, όπως, ιδίως, τα στοιχεία που πρέπει να περιέχουν ο «Βασικός Φάκελος Τεκμηρίωσης» και ο «Ελληνικός Φάκελος Τεκμηρίωσης», οι μέθοδοι που θα χρησιμοποιηθούν και η διαδικασία ελέγχου αυτών, καθώς και το ακριβές περιεχόμενο των καταστάσεων της παραγράφου τέσσερα. Επίσης με απόφαση του Υπουργού Ανάπτυξης μπορούν να εξαιρούνται από την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος ορισμένες συναλλαγές.

11) Οι διατάξεις του παρόντος νόμου εφαρμόζονται για τη διαχειριστική περίοδο που λήγει μετά την έναρξη ισχύος του και εφεξής».

Επειδή κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 10 του νόμου εκδόθηκε η υπ' αριθμ. **A2 - 8092/2008** (Β' 2709) Απόφαση στο άρθρο 1 της οποίας αναφέρονται τα ακόλουθα: **«Άρθρο 1 - Πεδίο Εφαρμογής: 1)** Οι εταιρίες οποιουδήποτε τύπου και μορφής που λειτουργούν στην Ελλάδα, για τις συναλλαγές τους με εταιρίες που είναι συνδεδεμένες κατά την έννοια του άρθρου 42 ε του Κ.Ν. 2190/1920 (ενδοομιλικές συναλλαγές), πρέπει να εφαρμόζουν όρους οι οποίοι να είναι ταυτόσημοι ή όμοιοι με αυτούς που θα εφαρμόζονταν για τις ίδιες ή παρόμοιες συναλλαγές μεταξύ ανεξαρτήτων Επιχειρήσεων (αρχή των ίσων αποστάσεων). Για τον έλεγχο της συμμόρφωσης τους με την υποχρέωση αυτή, οι ως άνω εταιρίες υποχρεούνται να τεκμηριώνουν τις τιμές στις ενδοομιλικές συναλλαγές τους με την κατάρτιση πλήρους και τυποποιημένης μελέτης τεκμηρίωσης. Στη διάταξη αυτή εμπίπτουν οι ημεδαπές Ανώνυμες Εταιρίες και Εταιρίες Περιορισμένης Ευθύνης, ... **2)** Οι ανωτέρω επιχειρήσεις έχουν την υποχρέωση να συντάσσουν φακέλους τεκμηρίωσης των τιμών τους για τις συναλλαγές τους με τις εταιρίες (ημεδαπές και αλλοδαπές) που είναι συνδεδεμένες με αυτές, κατά τις διατάξεις του άρθρου 42 (ε) του Κ.Ν. 2190/1920. Στην ως άνω έννοια των συνδεδεμένων επιχειρήσεων συμπεριλαμβάνονται και οι μόνιμες εγκαταστάσεις αυτών. Επίσης θεωρούνται ενδοομιλικές συναλλαγές οι ενδοομιλικές παραδόσεις προϊόντων που τιμολογούνται από τρίτα μέρη (Τριγωνικές συναλλαγές). **3)** Στην ως άνω υποχρέωση τεκμηρίωσης των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών εμπίπτουν και οι συναλλαγές μεταξύ κεντρικού και μόνιμης εγκατάστασης, είτε πρόκειται για μόνιμη εγκατάσταση ημεδαπής εταιρίας στην αλλοδαπή είτε για μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα αλλοδαπής επιχείρησης. **4)** Οι ανωτέρω επιχειρήσεις δε χρειάζονται να υποβάλουν φακέλους τεκμηρίωσης των τιμών τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) Σε σχέση με συμβάσεις που συνομολογούν με φυσικά πρόσωπα που δε λειτουργούν ως επιχειρηματίες. β) Όταν οι συμβάσεις μεταξύ των συνδεδεμένων με αυτές επιχειρήσεων δεν υπερβαίνουν τις 200.000€ ετησίως. Ως συμβάσεις νοούνται και οι προφορικές συμφωνίες μεταξύ των επιχειρήσεων, όπως αποδεικνύονται από σχετικές εγγραφές στα βιβλία ή τιμολόγια και άλλα φορολογικά στοιχεία. γ) Όταν ο ετήσιος κύκλος εργασιών τους δεν ξεπερνά το 1.000.000€. Η απαλλαγή αίρεται από τον δεύτερο διαδοχικά χρόνο κατά τον οποίο η επιχείρηση ξεπερνά το όριο του ετήσιου τζίρου των 1.000.000€. δ) Όταν αντικείμενο των συναλλαγών τους είναι μετοχές, εταιρικές μερίδες ή μερίδια, ε) Για μεταβιβάσεις κυριότητας και λοιπών εμπραγμάτων δικαιωμάτων επί ακινήτων. στ) Οι ημεδαπές ή αλλοδαπές εταιρίες που έχουν υπαχθεί στις διατάξεις των άρθρων 27 επ. (Κεφ. ΣΤ') του Ν. 3427/2005 (ΦΕΚ Α' 312) περί τροποποίησης, αντικατάστασης και συμπλήρωσης των διατάξεων του Α.Ν. 89/1967 "Περί εγκαταστάσεως στην Ελλάδα αλλοδαπών εμποροβιομηχανικών εταιριών»".

Επειδή πέραν των διατάξεων του άρθρου 26 του ν. 3728/2008, είχε ισχύ, παράλληλα για τις ελεγχόμενες χρήσεις και διάταξη του άρθρου **39** του ν. **2238/1994** (Α'151), σύμφωνα με την οποία:

1) Όταν μεταξύ ημεδαπών επιχειρήσεων ή μεταξύ αλλοδαπής και ημεδαπής επιχείρησης συνάπτονται συμβάσεις αγοραπωλησίας ή παροχής υπηρεσιών και κατά τις συμβάσεις αυτές το τίμημα ή το αντάλλαγμα ορίζεται αδικαιολόγητα σε ποσό ανώτερο ή κατώτερο, κατά περίπτωση, από εκείνο που θα πραγματοποιείτο, αν η σύμβαση γινόταν με άλλο πρόσωπο με τις συνθήκες που επικρατούν στην αγορά κατά το χρόνο κατάρτισης της σύμβασης, η προκύπτουσα διαφορά θεωρείται κατά τεκμήριο κέρδος της επιχείρησης, η οποία εισέπραξε μικρότερο ή πλήρωσε μεγαλύτερο, κατά

περίπτωση, τίμημα ή αντάλλαγμα. Η διαφορά αυτή προσαυξάνει τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης που προκύπτουν από τα βιβλία της, χωρίς να επηρεάζει το κύρος των βιβλίων και στοιχείων. 2) ..., 3) ..., 4) ..., 5) Οι διατάξεις του άρθρου αυτού **δεν εφαρμόζονται**: α) Αν το συνομολογούμενο τίμημα έχει καθοριστεί με σύμβαση μεταξύ του Ελληνικού Δημοσίου και της αλλοδαπής εταιρείας, που έχει κυρωθεί με νόμο. β) Αν αποδειχθεί από τις συμβαλλόμενες επιχειρήσεις ότι η υποτιμολόγηση ή η υπερτιμολόγηση δεν έγινε με σκοπό την αποφυγή των άμεσων ή έμμεσων φόρων,...

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση, από τον διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψε ότι η εταιρεία (μητρική), συμμετέχει με ποσοστό **100%** στο κεφάλαιο της εταιρείας (θυγατρική), και επομένως, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 42ε του ν. 2190/1920 θεωρούνται **συνδεδεμένες** και έχουν υποχρέωση σύνταξης φακέλου τεκμηρίωσης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 26 § 2α του ν. 3728/2008, καθώς και υποβολής ετήσιας κατάστασης ενδοομιλικών συναλλαγών στο Υπουργείο Ανάπτυξης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 26§4 του ν. 3728/2008. Οι συναλλαγές μεταξύ μητρικής – θυγατρικής που διαπιστώθηκαν από τον έλεγχο για τις χρήσεις **2008** και **2009**, για τις οποίες θεωρεί ότι έπρεπε να περιληφθούν στον φάκελο τεκμηρίωσης και στην ετήσια κατάσταση είναι οι ακόλουθες: Κατά τη χρήση **2008** για συνολικό ποσό **8.610.725,95€**, ήτοι:

- ✓ Για ποσό 6.503.203,81€ που προκύπτει από τις πραγματοποιηθείσες συναλλαγές προς εκπλήρωση των υποχρεώσεων από την «υπόσχεση ελευθερώσεως κατ' άρθρο 478 ΑΚ» μεταξύ μητρικής και θυγατρικής εταιρείας,
- ✓ Για ποσό 1.053.761,07€ που καταβλήθηκε με επιταγές από τη θυγατρική στην μητρική εταιρεία ως μερική εξόφληση της ανωτέρω αναληφθείσας υποχρέωσης, και
- ✓ Για ποσό 1.053.761,07€ που καταβλήθηκε με μετρητά από τη θυγατρική στην μητρική εταιρεία σε αντικατάσταση των τραπεζικών επιταγών που παραδόθηκαν ως μερική εξόφληση της ανωτέρω αναληφθείσας «υπόσχεσης ελευθερώσεως κατ' άρθρο 478 ΑΚ».

Κατά τη χρήση **2009** για ποσό **1.946.238,84€** που αφορά σε μερική εξόφληση προς την θυγατρική εταιρεία της αναληφθείσας υποχρέωσης από τον ποσού 3.000.000,00€, κατόπιν ταμειακής διευκολύνσεως της μητρικής εταιρείας για διάστημα δέκα (10) ημερών, ήτοι από 30.06.2009 έως 09.07.2009.

Από την έκθεση ελέγχου προκύπτει επιπλέον ότι κατά τις χρήσεις 2008 (οικον. έτος 2009) και 2009 (οικ. έτος 2010), η προσφεύγουσα είχε υποχρέωση υποβολής φακέλου τεκμηρίωσης, δεδομένου ότι από το ν. 3728/2008 δεν τίθεται καμία κατηγοριοποίηση ως προς το είδος των συναλλαγών που θα πρέπει να συμπεριληφθούν στον φάκελο τεκμηρίωσης, ενώ καμία από τις συναλλαγές που έλαβε υπόψη του ο έλεγχος δεν υπολείπεται του ορίου των 200.000€, ενώ ο ν. 3775/2009 (Α' 122), που επικαλείται η προσφεύγουσα, εφαρμόζεται για εισοδήματα ή δαπάνες που πραγματοποιούνται σε διαχειριστικές περιόδους για τις οποίες η υποχρέωση υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος γεννάται από 1.1.2011 και μετά.

Επειδή με την **ΠΟΛ 1220/26-09-2013** διευκρινίστηκαν μεταξύ των άλλων τα ακόλουθα σχετικά με τις περιπτώσεις σύναψης δανειακών συμβάσεων μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων:

«1) Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου **39Α του Ν.2238/1994**, όπως ισχύουν μετά την αντικατάστασή τους με την παρ. 2 του άρθρου 11 του **Ν. 4110/2013** και την τροποποίησή τους με την παρ. 1 του άρθρου 91 του **Ν. 4182/2013**, ημεδαπές επιχειρήσεις που συνδέονται με άλλη επιχείρηση κατά την έννοια της παρ. 2 του άρθρου 39, υποχρεούνται να τηρούν Φάκελο Τεκμηρίωσης τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών τους,... εξαιρούνται συναλλαγές με μία ή περισσότερες συνδεδεμένες επιχειρήσεις η αξία των οποίων δεν υπερβαίνει τις 100.000€ αθροιστικά, εφόσον τα ακαθάριστα έσοδα της διαχειριστικής χρήσης για το σύνολο των συνδεδεμένων δεν υπερβαίνει τα 5.000.000€ ή η αξία των οποίων δεν υπερβαίνει τις 200.000€ εφόσον τα ακαθάριστα έσοδα της διαχειριστικής χρήσης για το σύνολο των συνδεδεμένων υπερβαίνει τα 5.000.000€,...

2) Περαιτέρω, με το δεύτερο εδάφιο της παρ. 4 του άρθρου 39Α του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι ο φάκελος τεκμηρίωσης συνοδεύεται από συνοπτικό πίνακα πληροφοριών, ο οποίος υποβάλλεται ηλεκτρονικά στη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών,...

3) Σε περίπτωση που μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων έχει συναφθεί δανειακή σύμβαση και προκειμένου για τον υπολογισμό των ορίων της παρ. 1 του άρθρου 39Α του Ν.2238/1994, πάνω από τα οποία υφίσταται υποχρέωση τεκμηρίωσης των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών, λαμβάνεται υπόψη το ποσό των δεδουλευμένων τόκων που χρεώνεται / πιστώνεται και όχι το ποσό του κεφαλαίου επί του οποίου υπολογίστηκαν.

Ομοίως, για τις ανάγκες σύνταξης του φακέλου τεκμηρίωσης, αντικείμενο τεκμηρίωσης αποτελούν οι δεδουλευμένοι τόκοι που χρεώνονται / πιστώνονται και που προκύπτουν από την δανειακή σύμβαση, καθόσον οι τόκοι αυτοί επηρεάζουν τα αποτελέσματα.

4) Επομένως, και στο περιεχόμενο του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών, όπως αυτό ορίζεται στο παράρτημα της ΠΟΛ. 1179/18.07.2013 Α.Υ.Ο., θα καταγράφονται οι τόκοι δανείου που χρεώνονται (δαπάνη) ή που πιστώνονται (έσοδο) από τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις και όχι το κεφάλαιο δανεισμού (σχετ. το αριθ. Δ12Β 1117062 ΕΞ2013/2013 έγγραφο μας).

5) Μετά από όλα αναφέρθηκαν πιο πάνω προκύπτει, ότι στις περιπτώσεις σύναψης δανειακών συμβάσεων μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων, αντικείμενο τεκμηρίωσης προκειμένου για τη διαπίστωση της τήρησης της «αρχής της ανοικτής αγοράς ή της ελεύθερης αγοράς ή των ίσων αποστάσεων με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 39 του ν. 2238/1994, αποτελούν οι δεδουλευμένοι τόκοι που χρεώνονται / πιστώνονται».

Περαιτέρω, με το υπ' αριθμ. **Δ12Β 1117062 ΕΞ2013/22-07-2013** έγγραφο του Υπ. Οικ., σε απάντηση ερωτήματος τραπεζικής επιχείρησης αναφορικά με τη συμπλήρωση του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών, διευκρινίστηκε ότι «Στην περίπτωση της Τράπεζας στην ένδειξη Αγορά / Λήψη σε € θα συμπληρωθούν οι δαπάνες, ενώ στην ένδειξη Πώληση / παροχή σε € τα έσοδα που πραγματοποιήθηκαν. Επιπλέον, διευκρινίζεται ότι το κεφάλαιο κατάθεσης δεν θα αναφερθεί στην ένδειξη Αγορά / Λήψη / Δαπάνη, ούτε στην ένδειξη Πώληση / Παροχή / Έσοδα σε €, παρά μόνο οι τόκοι που καταβάλατε ως Τράπεζα προς πελάτη σας ή που εισπράξατε ως έσοδο λόγω δανεισμού, καθώς το κεφάλαιο δεν αποτελεί έξοδο / δαπάνη ούτε έσοδο για την Τράπεζα»

Επειδή με την **ΠΟΛ 1142/02-07-2015** με την οποία δόθηκαν οδηγίες για θέματα ενδοομιλικών συναλλαγών με βάση τις διατάξεις των ν. 4172/2013 και ν. 4174/2013, διευκρινίστηκαν μεταξύ των άλλων τα ακόλουθα:

«3) ... Για την εκπλήρωση τήρησης της πιο πάνω αρχής τα συνδεδεμένα κατά την έννοια της περ. ζ' του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. πρόσωπα, υποχρεούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν. 4174/2013 (Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας) να τηρούν φάκελο τεκμηρίωσης και να υποβάλουν συνοπτικό πίνακα πληροφοριών, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις αυτές (σχετ. οι ΠΟΛ.1097/9.4.2014 και ΠΟΛ.1144/15.5.2014 Αποφάσεις του Γ.Γ.Δ.Ε.).

Από το συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι υποχρέωση τήρησης της «αρχής των ίσων αποστάσεων», κατάρτισης φακέλου τεκμηρίωσης και υποβολής συνοπτικού πίνακα πληροφοριών έχουν μόνο τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες, όπως αυτά ορίζονται στις περιπτώσεις γ' και δ' του άρθρου 2 του ν. 4172/2013, για τις συναλλαγές τους με συνδεδεμένα πρόσωπα της περίπτωσης ζ' του ίδιου άρθρου, είτε αυτά είναι νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, είτε φυσικά πρόσωπα, ανεξάρτητα εάν αυτά ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα. Επομένως και η κάθε είδους κοινοπραξία της περ. δ' του άρθρου 2 εμπίπτει στις ως άνω διατάξεις για τις συναλλαγές της με συνδεδεμένα πρόσωπα. Αντίθετα, η ως άνω υποχρέωση δεν καταλαμβάνει σε καμία περίπτωση φυσικά πρόσωπα, ανεξάρτητα εάν αυτά ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομική επιχείρηση) ή όχι, για τις συναλλαγές τους με άλλα συνδεδεμένα πρόσωπα. Επισημαίνεται ότι τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες, τα οποία απαλλάσσονται της φορολογίας εισοδήματος, βάσει των διατάξεων του ν.4172/2013 ή ειδικών διατάξεων νόμων, δεν έχουν υποχρέωση τεκμηρίωσης των συναλλαγών τους με συνδεδεμένα πρόσωπα,... 4) ...

5) Σε περιπτώσεις σύναψης δανειακών συμβάσεων καθώς και παροχής πιστώσεων, τραπεζικών διευκολύνσεων και καταθέσεων μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων της περίπτωσης ζ' του άρθρου 2 του ν.4172/2013 και προκειμένου για τον υπολογισμό των ορίων της παρ. 2 του άρθρου 21 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), βάσει των οποίων υφίσταται απαλλαγή ή υποχρέωση τεκμηρίωσης των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών, λαμβάνεται υπόψη το ποσό των δεδουλευμένων τόκων που χρεώνεται / πιστώνεται και όχι το ποσό του κεφαλαίου επί του οποίου υπολογίστηκαν. Ομοίως, για τις ανάγκες σύνταξης του φακέλου τεκμηρίωσης και κατάρτισης του περιεχομένου του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών, αντικείμενο τεκμηρίωσης προκειμένου για τη διαπίστωση της τήρησης της «αρχής των ίσων αποστάσεων (Arm's Length Principle)», αποτελούν οι δεδουλευμένοι τόκοι του δανείου που χρεώνονται (δαπάνη) ή που πιστώνονται (έσοδο) και που προκύπτουν από την δανειακή σύμβαση, καθόσον οι τόκοι αυτοί επηρεάζουν τα αποτελέσματα. Διευκρινίζεται ότι κατά την παροχή εγγυήσεων, για τον υπολογισμό των ορίων της παρ. 2 του άρθρου 21 του ν.4174/2013 λαμβάνεται υπόψη μόνο το ύψος των προμηθειών ή αμοιβών

εγγύησης. Επιπλέον, τα μερίσματα που καταβάλλονται σε μέτοχους καθώς και οι αμοιβές που λαμβάνουν τα μέλη των Διοικητικών Συμβουλίων δεν αποτελούν ενδοομιλικές συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων και επομένως δεν εμπίπτουν ως αντικείμενο τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών του φακέλου τεκμηρίωσης και κατ' επέκταση δεν αναφέρονται στο συνοπτικό πίνακα πληροφοριών,... 6) ..., 7) ...,

8) Κάθε άλλη ερμηνεία που έχει δοθεί από όργανα της Φορολογικής Διοίκησης για θέματα που ρυθμίζονται με την παρούσα, παύει να ισχύει».

Επειδή με τις ανωτέρω διαταγές (ΠΟΛ 1220/2013 και ΠΟΛ 1142/2015), διευκρινίστηκε ότι αντικείμενο τεκμηρίωσης δεν αποτελούν τα ποσά του κεφαλαίου των δανείων, ταμειακών διευκολύνσεων, παροχής πιστώσεων κλπ, **αλλά οι δεδουλευμένοι τόκοι** (χρεωστικοί ή πιστωτικοί) **που προκύπτουν από τη δανειακή σύμβαση**, οι οποίες ισχύουν και για την παρούσα υπόθεση, σύμφωνα με την παρ. 8 της ΠΟΛ. 1142/2015.

Επειδή από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι για το ποσό των 1.946.238,84€ που αφορά σε μερική εξόφληση προς την θυγατρική εταιρεία της αναληφθείσας υποχρέωσης από τον ποσού 3.000.000,00€, κατόπιν ταμειακής διευκόλυνσεως της μητρικής εταιρείας για διάστημα δέκα (10) ημερών, **δεν καταβλήθηκαν τόκοι** (ως σελίδα 62 της έκθεσης ελέγχου ενδοομιλικών συναλλαγών), ενώ για τις επίμαχες συναλλαγές του έτους 2008, δεν αναφέρεται αν καταβλήθηκαν τόκοι ώστε σε περίπτωση καταβολής να διαπιστωθεί η υποχρέωση ή μη της προσφεύγουσας να υποβάλει φάκελο τεκμηρίωσης και ετήσιο συνοπτικό πίνακα ενδοομιλικών συναλλαγών (ήτοι αν οι τόκοι αυτοί υπερβαίνουν τις 200.000€).

Ως εκ τούτου, πρέπει να γίνει δεκτός ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ότι δεν είχε υποχρέωση υποβολής φακέλου τεκμηρίωσης και ετήσιου πίνακα ενδοομιλικών συναλλαγών, δεδομένου ότι από την έκθεση ελέγχου δεν προκύπτει καταβολή τόκων για τις επίμαχες συναλλαγές.

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω, **παρέλκει η εξέταση των λοιπών λόγων** που προβάλλονται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή.

Αποφασίζουμε

Την **μερική αποδοχή** της **15/10/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης, με **δ.τ.** και **ΑΦΜ:**, που εδρεύει στον, ως ακολούθως:

- 1) Την **αποδοχή** της υπ' αρ./17-09-2018 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού **Τελών χαρτοσήμου** χρήσης **2009** που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ,
- 2) Την **τροποποίηση** της υπ' αριθμ./17-09-2018 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού **Τελών χαρτοσήμου** χρήσης **2008** αντίστοιχα που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ,
- 3) Την **ακύρωση** των υπ' αριθ./17-09-2018 και/17-09-2018 Πράξεων επιβολής προστίμου **άρθ.39 ν.2238/1994** χρήσεων 2008 και 2009 αντίστοιχα, καθώς και της υπ' αριθμ./17-09-2018 Πράξης επιβολής προστίμου του **αρ. 56 ν. 4174/2013** χρήσης 2018 που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ

Οριστική Φορολογική υποχρέωση – καταβαλλόμενο ποσό βάσει απόφασης

Λογαριασμός / Χρήση	Χρήση 2008			
	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Οριστική Φορολ. υποχρέωση
Ποσά υποκείμενα σε τέλη χαρτί/μου εκ της απορροφήσεως ν.2166/1993		6.503.203,81 €	0,00 €	0,00 €
Ποσά υποκείμενα σε τέλη χαρτί/μου βάσει ταμειακών διευκολύνσεων		1.053.761,07 €	1.053.761,07 €	1.053.761,07 €
Σύνολο Αξίας Υποκείμενης σε χαρτόσημο	0,00 €	7.556.964,88 €	1.053.761,07 €	1.053.761,07 €
Χαρτόσημο 2%		130.064,08 €	0,00 €	0,00 €
Χαρτόσημο 1%		10.537,61 €	10.537,61 €	10.537,61 €
ΟΓΑ επί χαρτοσήμου		<u>28.120,34 €</u>	<u>2.107,52 €</u>	<u>2.107,52 €</u>
Σύνολο		168.722,03 €	12.645,13 €	12.645,13 €
Πρόσπιμο άρθρου 58 ν. 4174/2013 χαρτοσήμου (50%)		70.300,85 €	5.268,81 €	5.268,81 €
Πρόσπιμο άρθρου 58 ν. 4174/2013 ΟΓΑ επί χαρτί/μου (50%)		<u>14.060,17 €</u>	<u>1.053,76 €</u>	<u>1.053,76 €</u>
Σύνολο Προστίμου άρθρου 58 ν. 4174/2013		84.361,02 €	6.322,57 €	6.322,57 €
Τόκοι άρθρου 53 ν. 4174/2013 χαρτοσήμου (57 μήνες x 0,73% = 41,61%)		58.504,36 €	4.384,70 €	4.384,70 €
Τόκοι άρθρου 53 ν. 4174/13 ΟΓΑ επί χαρτί/μου (57 μήνες x 0,73% = 41,61%)		<u>11.700,87 €</u>	<u>876,94 €</u>	<u>876,94 €</u>
Τόκοι άρθρου 53 ν. 4174/2013 υπολογισμένοι μέχρι 17/09/2018		70.205,24 €	5.261,64 €	5.261,64 €
Σύνολο Προστίμων		154.566,25 €	11.584,20 €	11.584,20 €
Σύνολο Καταλογισθέντων ποσών		323.288,28 €	24.229,33 €	24.229,33 €

Λογαριασμός / Χρήση	Χρήση 2009			
	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Οριστική Φορολ. υποχρέωση
Ποσά υποκείμενα σε τέλη χαρτί/μου βάσει ταμειακών διευκολύνσεων		1.946.238,84 €	1.946.238,84 €	1.946.238,84 €
Σύνολο Αξίας Υποκείμενης σε χαρτόσημο	0,00 €	1.946.238,84 €	1.946.238,84 €	1.946.238,84 €
Χαρτόσημο 1%		19.462,39 €	19.462,39 €	19.462,39 €
ΟΓΑ επί χαρτοσήμου		<u>3.892,48 €</u>	<u>3.892,48 €</u>	<u>3.892,48 €</u>
Σύνολο		23.354,87 €	23.354,87 €	23.354,87 €
Πρόσπιμο άρθρου 58 ν. 4174/2013 χαρτοσήμου (50%)		9.731,20 €	9.731,20 €	9.731,20 €
Πρόσπιμο άρθρου 58 ν. 4174/2013 ΟΓΑ επί χαρτί/μου (50%)		<u>1.946,24 €</u>	<u>1.946,24 €</u>	<u>1.946,24 €</u>
Σύνολο Προστίμου άρθρου 58 ν. 4174/2013		11.677,44 €	11.677,44 €	11.677,44 €
Τόκοι άρθρου 53 ν. 4174/2013 χαρτοσήμου (57 μήνες x 0,73% = 41,61%)		8.098,30 €	8.098,30 €	8.098,30 €
Τόκοι άρθρου 53 ν. 4174/13 ΟΓΑ επί χαρτί/μου (57 μήνες x 0,73% = 41,61%)		<u>1.619,66 €</u>	<u>1.619,66 €</u>	<u>1.619,66 €</u>
Τόκοι άρθρου 53 ν. 4174/2013 υπολογισμένοι μέχρι 17/09/2018		9.717,96 €	9.717,96 €	9.717,96 €
Σύνολο Προστίμων		21.395,40 €	21.395,40 €	21.395,40 €
Σύνολο Καταλογισθέντων ποσών		44.750,27 €	44.750,27 €	44.750,27 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.