



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 28-01-2020

Αριθμός απόφασης: **236**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

ΦΑΞ : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε).», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με αριθμό πρωτοκόλλου/30-09-2019 ενδικοφανή προσφυγή του σωματείου με την επωνυμία «.....» ΑΦΜ με έδρα στην στην οδό αρ., κατά της υπ' αρ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 01/01-31/12/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αρ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού/ Επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 01/01-31/12/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης Προϊσταμένου 23-08-2019 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος ν. 4172/2013 και της ΔΕΛ Β 1133271/12-09-2017.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ.

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

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου/30-09-2019 ενδικοφανούς προσφυγής του σωματείου με την επωνυμία «.....» **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αρ./2019 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού/ Επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος σωματείου, φόρος εισοδήματος φορολογικού έτους 01/01-31/12/2015 ποσού 81.099,99€ πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας 40.550,00€ ήτοι συνολικό ποσό **121.649,99€**.

Η ως άνω Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου φόρου εισοδήματος, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ κατόπιν της με ημερομηνία θεώρησης Προϊσταμένου 23-08-2019 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος ν. 4172/2013 και ΔΕΛ Β 1133271/12-09-2017, της ελεγκτού της ίδιας Δ.Ο.Υ.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον, ο φορολογικός έλεγχος, απέρριψε την μείωση φορολογητέων κερδών την οποία το προσφεύγων σωματείο δήλωσε με την με αριθμ./2019 στη τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, που κατά την κρίση του (σωματείου) υπέστη από την ανταλλαγή ομολόγου με μετοχές της

Το προσφεύγων σωματείο, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση της παραπάνω Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Η παντελής αοριστία της Εκθέσεως Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής. (βλ. ΣτΕ 565/2008, 2054/1995).
2. Η μείωση των ακαθαρίστων εσόδων του Σωματείου με την τελευταία τροποποιητική δήλωση προκύπτει λόγω του ποσού της ζημίας, που επήλθε από την ανταλλαγή του ομολόγου με αριθμό, αξίας 400.000,00 Ευρώ, που κατείχε το Σωματείο, με μετοχές, αξίας 120.000,00 Ευρώ. Η εν λόγω ανταλλαγή επιβλήθηκε στο Σωματείο υποχρεωτικώς, δυνάμει της Π.Υ.Σ./2015 (Φ.Ε.Κ. Α9 167/07.12.2015). Ειδικότερα, το Σωματείο είχε ένα ομόλογο της αξίας 400.000,00 Ευρώ, το οποίο, αδιαφόρως της βουλήσεως του και χωρίς καμιά δική του ενέργεια, η ως άνω, ενεργώντας μονομερώς, καθ' υπαγόρευση της προαναφερθείσας Π.Υ.Σ., αντήλλαξε με μετοχές συνολικής αξίας 120.000,00 Ευρώ, με συνέπεια να σημειωθεί ζημία ύψους 280.000,00 Ευρώ. Ως εκ τούτου, η μείωση των ακαθαρίστων εσόδων του Σωματείου από τόκους, που προκλήθηκε λόγω της

ζημίας, την οποία επέφερε η προπεριγραφείσα ανταλλαγή τίτλων, αποτυπώθηκε με την προμνημονευθείσα τροποποιητική δήλωση.

3. Σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην παράγραφο 2 του άρθρου 27 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.): «ως χρεωστική διαφορά λαμβάνεται η διαφορά μεταξύ της ονομαστικής αξίας των τίτλων που εκδόθηκαν σε ανταλλαγή και του κόστους απόκτησης των αρχικών τίτλων».

Από την αδιάστικτη γραμματική διατύπωση και τη μόνη επιτρεπτή στενή -γραμματική ερμηνεία του προπαρατεθέντος εδαφίου ευθέως και ευχερώς συνάγεται ότι η αναγνωριζόμενη ως ζημία χρεωστική διαφορά υπολογίζεται διά της συγκρίσεως του κόστους αποκτήσεως των αρχικών τίτλων, οι οποίοι και ανταλλάσσονται, με την ονομαστική αξία των τίτλων, που δόθηκαν ως αντάλλαγμα αυτών. Αντιθέτως, καμιά αναφορά δεν πραγματοποιείται σε τυχόν αξία, στην οποία αποτιμώνται οι αποκτηθέντες τίτλοι κατά τον χρόνο της ανταλλαγής.

Επομένως, εν προκειμένω, μεταξύ της αξίας κτήσεως του ως άνω ομολόγου, ύψους 400.000,00 Ευρώ, και της ονομαστικής αξίας των τίτλων (μετοχών), που εκδόθηκαν σε ανταλλαγή αυτού, ύψους 120.000,00 Ευρώ, προκύπτει αναντίρρητα χρεωστική διαφορά - ζημία ύψους 280.000,00 Ευρώ.

4. Περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 573 ΑΚ, η ανταλλαγή νοείται ως διπλή πώληση. Κατά συνέπεια, τη στιγμή της ανταλλαγής, οριστικοποιείται η απώλεια του τίτλου που μεταβιβάζεται και ο μεταβιβάζων αποστereείται οριστικώς αυτού.

Όσον αφορά ειδικώς στην αξία του ομολόγου, που αποτελεί αντικείμενο μιας τέτοιας ανταλλαγής - διπλής πωλήσεως, απόλλυται οριστικώς η δυνατότητα ανακτήσεως της αξίας κτήσεως αυτού και, επομένως, στο σημείο εκείνο οριστικοποιείται η ζημία, η οποία προκύπτει από τη διαφορά μεταξύ της αξίας κτήσεως και της αξίας του αντικειμένου, που χορηγείται σε αντάλλαγμα αυτού.

Η δε εξέλιξη της αξίας του ανταλλάγματος (μετοχών), ήτοι το ποσό, το οποίο θα αποκομίσει ο δικαιούχος από τη μελλοντική πώληση αυτού, αποτελεί αυτοτελές ζήτημα, το οποίο θα αξιολογηθεί εκ νέου κατά τον χρόνο της εκποιήσεως αυτού.

Εξ άλλου, το αντάλλαγμα (μετοχές), ως εκ της φύσεως του, αποτελεί περιουσιακό στοιχείο ποιοτικώς διάφορο του μεταβιβαζομένου τίτλου (ομολόγου), καθώς ο τελευταίος ενσωματώνει και θεμελιώνει αξίωση επιστροφής του ποσού της επενδύσεως (αξίας κτήσεως) μετά της οικείας αποδόσεως, κάτι, που δεν συμβαίνει στις διαπραγματεύσιμες στο χρηματιστήριο μετοχές, η αξία των οποίων είναι μεταβλητή. Με άλλα λόγια, αντί ενός περιουσιακού στοιχείου (ομολόγου), το οποίο κατά τη λήξη του θεμελιώνει αξίωση αποδόσεως τουλάχιστον του κεφαλαίου (αξίας κτήσεως) αυτού, χορηγείται ένα άλλο περιουσιακό στοιχείο (μετοχές), που δεν ενσωματώνει αντίστοιχη αξίωση, αλλά αποτελεί ευμετάβλητο μέγεθος και δεν προκαθορίζει τη δυνατότητα ανακτήσεως τουλάχιστον της αξίας κτήσεως του.

5. Το πόρισμα του ελέγχου τυγχάνει εσφαλμένο, διότι:

α. οι διατάξεις του άρθρου 27 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ουδόλως αναφέρονται σε αξία αποτιμήσεως κατά τον χρόνο της ανταλλαγής, αλλά λαμβάνουν ως κρίσιμο μέγεθος της οικείας συγκρίσεως για τη διαπίστωση της τυχόν χρεωστικής διαφοράς (ζημίας) μόνο την αξία κτήσεως του ανταλλασσόμενου τίτλου, αδιαφόρως, δε, της εφαρμογής τους ή μη στην υπό κρίση περίπτωση, αποτυπώνουν ευθέως έναν

καθολικώς αποδεκτό ορισμό της «χρεωστικής διαφοράς», ο οποίος στηρίζεται στην αξία κτήσεως του ομολόγου και όχι σε αξία αποτιμήσεως αυτού,

β. η απομείωση της αξίας του χαρτοφυλακίου εμφανίζει αναμφισβήτητα μόνιμο χαρακτήρα, καθώς επέρχεται οριστική απώλεια του τίτλου σε αξία μικρότερη της αξίας κτήσεως αυτού, ήτοι απόλλεται οριστικώς το δικαίωμα ανακτήσεως τουλάχιστον της αξίας του κεφαλαίου, που δεν υποκαθίσταται από τη χορήγηση ενός ανταλλάγματος ποιοτικώς διαφορετικού και με μεταβλητή αξία.

6. Ο υποχρεωτικός χαρακτήρας της ανταλλαγής έχει φορολογική σημασία, διότι προσδίδει οριστικότητα στη σχετική συναλλαγή, καθώς αποκλείει διά παντός τη δυνατότητα ανακτήσεως της αρχικής αξίας του ομολόγου.

Ακόμη και αν οι προαναφερθείσες διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 27 του Ν. 4172/2013 ήθελε θεωρηθεί ότι δεν τυγχάνουν *ad hoc* εφαρμοστέες, εφαρμοστέος τυγχάνει ο ορισμός της «χρεωστικής διαφοράς», που αποτυπώνεται σε αυτές, δίνοντας μια γενική κατεύθυνση περί προσδιορισμού της «απομειώσεως» με αφετηριακό μέγεθος την πραγματική αξία κτήσεως του ομολόγου και όχι την τυχόν αποτίμηση αυτού τη στιγμή της ανταλλαγής του,

Σε κάθε περίπτωση, εν προκειμένω και απομείωση της αξίας του χαρτοφυλακίου επήλθε, καθώς για την απόκτηση αυτού είχε δαπανηθεί ποσό μεγαλύτερο του ανταλλάγματος, που δόθηκε κατά τη μεταβολή του (μετοχές αντί ομολόγων)* και η απομείωση αυτή εμφανίζει αναμφισβήτητα μόνιμο χαρακτήρα, καθώς επέρχεται οριστική απώλεια του τίτλου σε αξία μικρότερη της αξίας κτήσεως αυτού, ήτοι απόλλεται οριστικώς το δικαίωμα ανακτήσεως τουλάχιστον της αξίας του κεφαλαίου, που δεν υποκαθίσταται από τη χορήγηση ενός ανταλλάγματος ποιοτικώς διαφορετικού και με μεταβλητή αξία με αποτέλεσμα, ανεξαρτήτως της εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 27§2 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.ΕΙ να συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 18 του Ν. 4308/2014 προς αναγνώριση της εν λόγω ζημίας.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Από το προϊστάμενο της ΔΟΥ Α' Αθηνών για το προσφεύγον σωματείο εκδόθηκε η/2019 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου γραφείου για να ερευνηθεί αν συντρέχουν οι οριζόμενες από το ν 4172/2013 προϋποθέσεις επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου ποσού 30.149,48 €, το οποίο προκύπτει από την εκκαθάριση της δήλωσης φορ. εισοδήματος του φορολογικού έτους 2015.

Κατά τη διενέργεια του ελέγχου διαπιστώθηκαν τα εξής :

Από την ελεγχόμενη υποβλήθηκε η με αριθ/2016 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος της περιόδου 01/01/2015-31/12/2015 στην οποία δηλώθηκαν μηδενικά κέρδη .

Ακολούθως υποβλήθηκε η με αριθ/2018 τροποποιητική δήλωση φορ. εισοδήματος της περιόδου 01/01/2015-31/12/2015 με φορολογητέα κέρδη χρήσης 362.205,82 ευρώ. Τα φορολογητέα κέρδη της τροποποιητικής δήλωσης προέρχονται από τόκους καταθέσεων και η παρακράτηση αφορά το φόρο των τόκων που παρακρατήθηκε.

Στη συνέχεια η ελεγχόμενη υπέβαλε την με αριθ/2019 τροποποιητική δήλωση με την οποία δήλωσε τα φορολογητέα κέρδη 82.205,82. Η μείωση των φορολογητέων κερδών προήλθε διότι το

σωματείο είχε στην κατοχή του ένα ομόλογο της ονομαστικής αξίας 400.000,00€ το οποίο στις 7/12/2015 η τράπεζα αντάλλαξε με 400.000 μετοχές της αξίας 0,30 έκαστη ήτοι συνολικής αξίας 120.000,00€ με συνέπεια το σωματείο να ζημιωθεί κατά 280.00,00€.

Η ανταλλαγή έγινε υποχρεωτικά σύμφωνα με τη διάταξη της αριθ πράξης του Υπουργικού Συμβουλίου (σχ ΦΕΚ 167/α/ 17-12-2015). Η μετατροπή έγινε μονομερώς χωρίς τη σύμφωνη γνώμη του σωματείου, το οποίο υπέβαλε την ως άνω τροποποιητική δήλωση μειώνοντας τα φορολογητέα του κέρδη (το εισόδημα από τόκους) κατά το ποσό της ζημιάς που επήλθε από την ανταλλαγή του ομολόγου με μετοχές.

Επειδή, στο άρθρο 21 ν. 4172/2013 «κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα» ορίζεται:

1. ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Ειδικά, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα στα έσοδα από επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται τα έσοδα από την παραγωγή γεωργικών, "πτηνοτροφικών" κτηνοτροφικών, δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων.

Επειδή με τις διατάξεις ν. 4172/2013 ορίζεται:

Άρθρο 37

1. Ο όρος «τόκοι» σημαίνει το εισόδημα που προκύπτει από απαιτήσεις κάθε είδους, είτε εξασφαλίζονται με υποθήκη είτε όχι, και είτε παρέχουν δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη του οφειλέτη είτε όχι, και ιδιαίτερα εισόδημα από καταθέσεις, κρατικά χρεόγραφα, τίτλους και ομολογίες, με ή χωρίς ασφάλεια, και κάθε είδους δανειακή σχέση, συμπεριλαμβανομένων των πρόσθετων ωφελημάτων (premiums), των συμφωνιών επαναγοράς (repos/ reverse repos) και ανταμοιβών τα οποία απορρέουν από τίτλους, ομολογίες ή χρεόγραφα.

2. Απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος οι τόκοι ομολογιακών δανείων και εντόκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου που αποκτούν φυσικά πρόσωπα.

3. Οι τόκοι που προκύπτουν από ομόλογα που εκδίδονται από το Ευρωπαϊκό Ταμείο Χρηματοοικονομικής Σταθερότητας (Ε.Τ.Χ.Σ.), κατ' εφαρμογή προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάρθρωση του ελληνικού χρέους, έχουν την ίδια φορολογική αντιμετώπιση με τους τόκους που προκύπτουν από ομόλογα που εκδίδει το Ελληνικό Δημόσιο στην Ελλάδα. Για τους τόκους που προκύπτουν από τα ομόλογα αυτά εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις της [παραγράφου 2](#).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 18 ν. 4308/2014 ορίζεται

1. Ενσώματα, βιολογικά και άυλα πάγια στοιχεία.

Τα στοιχεία αυτά αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσης και μεταγενέστερα επιμετρώνται στο αποσβέσιμο κόστος κτήσεως.

Ειδικότερα, στα πάγια περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων:

α) Η υπεραξία, ως άυλο στοιχείο.

β) Οι δαπάνες βελτίωσης παγίων.

γ) Οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης, μόνο όταν εμπίπτουν στον ορισμό του περιουσιακού στοιχείου. Σε κάθε άλλη περίπτωση, οι σχετικές δαπάνες αναγνωρίζονται ως έξοδο, σύμφωνα με το άρθρο 25

δ) Οι δαπάνες ανάπτυξης, οι οποίες αναγνωρίζονται ως περιουσιακό στοιχείο όταν, και μόνον όταν, πληρούνται όλες οι κατωτέρω προϋποθέσεις:

δ1) Υπάρχει πρόθεση και τεχνική δυνατότητα εκ μέρους της οντότητας να ολοκληρώσει τα σχετικά στοιχεία, ούτως ώστε να είναι διαθέσιμα προς χρήση ή διάθεση. δ2) Εκτιμάται ως σφόδρα πιθανό ότι τα στοιχεία αυτά θα αποφέρουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη. δ3) Υπάρχει αξιόπιστο σύστημα επιμέτρησης των αποδοτέων σε αυτά ποσών κόστους. Σε κάθε άλλη περίπτωση, η σχετική δαπάνη αναγνωρίζεται ως έξοδο, σύμφωνα με το άρθρο 25. ε) Το κόστος αποσυναρμολόγησης, απομάκρυνσης ή αποκατάστασης ενσώματων πάγιων στοιχείων, όταν η σχετική υποχρέωση γεννάται για την επιχείρηση ως αποτέλεσμα της εγκατάστασης του παγίου ή της χρήσης του στη διάρκεια μιας συγκεκριμένης περιόδου, για σκοπούς άλλους από την παραγωγή αποθεμάτων στη διάρκεια αυτής της περιόδου. Όταν το εν λόγω κόστος σχετίζεται με την παραγωγή αποθεμάτων στη διάρκεια μιας συγκεκριμένης περιόδου, το κόστος αυτό επιβαρύνει τα παραχθέντα αποθέματα.

2. Ιδιοπαραγόμενα πάγια στοιχεία

α) Το κόστος κτήσης ενός ιδιοπαραγόμενου παγίου περιλαμβάνει το σύνολο των δαπανών που απαιτούνται για να φθάσει το στοιχείο στην κατάσταση λειτουργίας για την οποία προορίζεται. β) Το κόστος ενός ιδιοπαραγόμενου παγίου περιλαμβάνει το κόστος πρώτων υλών, αναλώσιμων υλικών, εργασίας και άλλο κόστος που σχετίζεται άμεσα με το εν λόγω πάγιο στοιχείο. γ) Το κόστος ενός ιδιοπαραγόμενου παγίου περιλαμβάνει επίσης μια εύλογη αναλογία σταθερών και μεταβλητών εξόδων που σχετίζονται έμμεσα με το εν λόγω πάγιο στοιχείο, στο βαθμό που τα ποσά αυτά αναφέρονται στην περίοδο κατασκευής. δ) Το κόστος ενός ιδιοπαραγόμενου παγίου μακράς περιόδου κατασκευής ή παραγωγής μπορεί να επιβαρύνεται με τόκους εντόκων υποχρεώσεων κατά το μέρος που αναλογούν σε αυτό. ε) Ημιτελή ιδιοπαραγόμενα πάγια στοιχεία επιμετρώνται στο κόστος που έχουν απορροφήσει κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. στ) Με την εξαίρεση των δαπανών ανάπτυξης [της παραγράφου 1](#), εσωτερικώς δημιουργούμενα άυλα στοιχεία, συμπεριλαμβανομένης της υπεραξίας, δεν αναγνωρίζονται.

Επειδή. στην παρ.3 του ιδίου άρθρου ορίζεται ότι : α) Αποσβέσεις

α.1) Η αξία των παγίων περιουσιακών στοιχείων που έχουν περιορισμένη ωφέλιμη ζωή υπόκειται σε απόσβεση. Η απόσβεση αρχίζει όταν το περιουσιακό στοιχείο είναι έτοιμο για τη χρήση για την οποία προορίζεται και υπολογίζεται με βάση την εκτιμώμενη ωφέλιμη οικονομική ζωή του. α.2) Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη επιλογής της κατάλληλης μεθόδου απόσβεσης για τη συστηματική κατανομή

της αξίας του παγίου στην ωφέλιμη οικονομική ζωή του. α.3) Η απόσβεση διενεργείται είτε με τη σταθερή μέθοδο είτε με τη φθίνουσα μέθοδο είτε με τη μέθοδο των παραγόμενων μονάδων. α.4) Η γη δεν υπόκειται σε απόσβεση. Ωστόσο, βελτιώσεις αυτής με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή υπόκεινται σε απόσβεση. α.5) Έργα τέχνης, αντίκες, κοσμήματα και άλλα πάγια στοιχεία που δεν υπόκεινται σε φθορά ή αχρήστευση, δεν αποσβένονται. α.6) Η υπεραξία και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία με απεριόριστη ζωή δεν υπόκεινται σε απόσβεση. Στην περίπτωση αυτή τα εν λόγω στοιχεία υπόκεινται σε ετήσιο έλεγχο απομείωσης της αξίας τους. α.7) Η υπεραξία, οι δαπάνες ανάπτυξης και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία με ωφέλιμη ζωή που δεν μπορεί να προσδιοριστεί αξιόπιστα υπόκεινται σε απόσβεση, με περίοδο απόσβεσης τα δέκα (10) έτη.

β Απομείωση β.1) Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στο κόστος ή στο αποσβέσιμο κόστος υπόκεινται σε έλεγχο απομείωσης της αξίας τους, όταν υπάρχουν σχετικές ενδείξεις. Ζημίες απομείωσης προκύπτουν όταν η ανακτήσιμη αξία ενός παγίου καταστεί μικρότερη από τη λογιστική του αξία. Η αναγνώριση της ζημίας απομείωσης γίνεται όταν εκτιμάται ότι η απομείωση είναι μόνιμου χαρακτήρα.

2) Ενδείξεις απομείωσης, μεταξύ άλλων, αποτελούν: (i) η μείωση της αξίας ενός στοιχείου πέραν του ποσού που θα αναμενόταν ως αποτέλεσμα του χρόνου ή της κανονικής χρήσης του, (ii) δυσμενείς μεταβολές στο τεχνολογικό, οικονομικό και νομικό περιβάλλον της οντότητας, (iii) η αύξηση των επιτοκίων της αγοράς ή άλλων ποσοστών αποδόσεων μιας επένδυσης που είναι πιθανόν να οδηγήσει σε σημαντική μείωση της ανακτήσιμης αξίας του στοιχείου και (iv) απαξίωση ή φυσική βλάβη ενός στοιχείου. β.3) Οι ζημίες απομείωσης αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα ως έξοδο. β.4) Οι ζημίες απομείωσης αναστρέφονται στα αποτελέσματα, όταν οι συνθήκες που τις προκάλεσαν παύουν να υφίστανται β.5) Ειδικά, η απομείωση υπεραξίας δεν αναστρέφεται. β.6) Η λογιστική αξία ενός παγίου μετά την αναστροφή της ζημίας απομείωσης δεν μπορεί να υπερβεί τη λογιστική αξία που θα είχε το πάγιο εάν δεν είχε αναγνωριστεί η ζημία απομείωσης.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ 18 του ν 4308/2014 η αναγνώριση της ζημίας απομείωσης γίνεται όταν εκτιμάται ότι η απομείωση είναι μόνιμου χαρακτήρα και στη προκειμένη περίπτωση α) δεν υπάρχει ζημία διότι κατά τον χρόνο ανταλλαγής (Δεκέμβριος 2015) η ονομαστική αξία του ομολόγου ήταν 400.000,00 €, η πραγματική αξία του συγκεκριμένου ομολόγου σύμφωνα με τη ήταν 29.250,00€ ανά 100.000,00€ ήτοι η πραγματική συνολική αξία του ομολόγου τον Δεκέμβριο του 2015 ήταν $29.250,00 \times 4 = 117.000,00,€$ κατά συνέπεια η ανταλλαγή δεν ζημίωσε την νομική οντότητα, η απομείωση δε του χαρτοφυλακίου δεν έχει μόνιμο χαρακτήρα καθώς η νομική οντότητα δεν πώλησε τις μετοχές (ώστε να προσδιοριστεί η ζημία), οι οποίες είναι διαπραγματεύσιμες στο χρηματιστήριο και η αξία τους μεταβάλλεται.

Επειδή η υποχρεωτικός χαρακτήρας της ανταλλαγής του ομολόγου με μετοχές της βάσει της ΠΥ Σ/2015 αφορά νομική διαφορά του σωματείου με την τράπεζα

και δεν συνεπάγεται φορολογικές ελαφρύνσεις εφόσον από καμία διάταξη του νόμου δεν προβλέπεται ειδική φορολογική αντιμετώπιση εξ αιτίας της ακούσιας ανταλλαγής.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 27§2 του ν 4172/2013 ορίζεται:

Η χρεωστική διαφορά που προκύπτει σε βάρος των νομικών προσώπων των περιπτώσεων α', γ' και δ' του άρθρου 45 από την ανταλλαγή ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου ή εταιρικών ομολόγων με εγγύηση του Ελληνικού Δημοσίου, κατ' εφαρμογή προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάρθρωση του ελληνικού χρέους, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα σε τριάντα (30) ισόποσες ετήσιες δόσεις, αρχής γενομένης από τη χρήση μέσα στην οποία πραγματοποιείται η ανταλλαγή των τίτλων και ανεξάρτητα από το χρόνο διακράτησης των ομολόγων. Για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου, ως χρεωστική διαφορά λαμβάνεται η διαφορά μεταξύ της ονομαστικής αξίας των τίτλων που εκδόθηκαν σε ανταλλαγή και του κόστους απόκτησης των αρχικών τίτλων. Ειδικά, σε περίπτωση που μετά την απόκτηση των αρχικών τίτλων προέκυψε ζημία από την αποτίμηση τους η οποία δεν έχει συμψηφιστεί με αποθεματικό, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 του ν. 2238/1994, όπως ισχύει κατά τη δημοσίευση του Κ.Φ.Ε. λαμβάνεται το αρχικό κόστος απόκτησης.

Επειδή η αναφορά στις διατάξεις του άρθρου 27§2 του ν 4172/2013 είναι εσφαλμένη, καθώς αφορά αποκλειστικά τα ομόλογα του Ελληνικού Δημοσίου ή τα εταιρικά ομόλογα με εγγύηση του Ελληνικού Δημοσίου, τα οποία συμμετείχαν στο πρόγραμμα αναδιάρθρωσης του ελληνικού χρέους και στην προκειμένη περίπτωση πρόκειται για ομόλογο της, το οποίο ανταλλάχτηκε στα πλαίσια της εξυγίανσης του πιστωτικού ιδρύματος και δεν μπορεί να γίνει χρήση των διατάξεων του αρθ 27§2 του ν 4172/2013

Επειδή, η ανταλλαγή, επέφερε αναδιάρθρωση των επιμέρους στοιχείων του χαρτοφυλακίου της νομικής οντότητας δεν επέφερε όμως ζημία διότι η ανταλλάξιμη αξία του ομολόγου κατά τη στιγμή της ανταλλαγής ήταν 117.000,00,€ (29.250,00 x 4) ενώ η αξία των μετοχών 120.000,00€.

Επειδή, είναι εσφαλμένος ο ισχυρισμός ότι η αξία του ομολόγου το έτος 2015 στην οικονομική κρίση , οπότε υποχρεώθηκε η να αναδιαρθρώσει το χρέος της είναι η ίδια με την ονομαστική και αξία κτήσης το έτος 2005 (400.000,00€).

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτ. 3 της παραγρ. 2 της ΠΟΛ. 1032/2015 ορίζεται:

Άρθρο 14

Φορολογικές και άλλες ρυθμίσεις

1. Η έκδοση ομολογιακού δανείου του νόμου αυτού, η παροχή κάθε είδους ασφαλειών, όλες οι συμβάσεις που προβλέπονται στο νόμο αυτόν, καθώς και κάθε σχετική ή παρεπόμενη σύμβαση ή πράξη και η καταχώριση αυτών σε δημόσια βιβλία όπου απαιτείται, οι προσωρινοί και οριστικοί τίτλοι ομολογιών, η διάθεση και κυκλοφορία αυτών, η εξόφληση του κεφαλαίου από ομολογίες και από επιχειρηματικές απαιτήσεις που τις καλύπτουν και εν γένει η άσκηση δικαιωμάτων που απορρέουν από ομολογίες που εκδίδονται σύμφωνα με το νόμο αυτόν και από επιχειρηματικές απαιτήσεις που τις καλύπτουν, η μεταβίβαση ομολογιών εντός ή εκτός οργανωμένης αγοράς ή χρηματιστηρίου απαλλάσσονται από κάθε άμεσο ή έμμεσο φόρο περιλαμβανομένου και του φόρου υπεραξίας, τέλος, ανταποδοτικό ή μη, τέλος

χαρτοσήμου, εισφορά, εισφορά του ν. 128/1975, προμήθεια, δικαίωμα ή άλλη επιβάρυνση υπέρ του Δημοσίου ή τρίτων, με την επιφύλαξη των διατάξεων που αφορούν το Κεντρικό Αποθετήριο Αξιών.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτ. 3 της παραγρ. 2 της ΠΟΛ. 1032/2015 ορίζεται:

..... Επισημαίνεται ότι από το φόρο εισοδήματος απαλλάσσεται και η υπεραξία που προκύπτει από τη μεταβίβαση ημεδαπών εταιρικών ομολόγων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ.1 του άρθρου 14 του Ν.3156/2003, καθόσον οι διατάξεις αυτές ως ειδικότερες κατισχύουν του άρθρου 42 του Ν.4172/2013.....

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του κεφαλαίου Γ της ΠΟΛ. 1094/2016 - Συμπλήρωση της ΠΟΛ.1113/2015 εγκυκλίου μας, σχετικά με τις εκπιπτόμενες και μη δαπάνες – ορίζεται :

Γ. Ζημία από τη μεταβίβαση εταιρικών ομολόγων του ν.3156/2003

1. Με την ΠΟΛ.1032/2015 εγκύκλιό μας διευκρινίστηκε ότι από τον φόρο εισοδήματος απαλλάσσεται και η υπεραξία που προκύπτει από τη μεταβίβαση ημεδαπών εταιρικών ομολόγων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ.1 του άρθρου 14 του ν.3156/2003, καθόσον οι διατάξεις αυτές ως ειδικότερες κατισχύουν του άρθρου 42 του ν.4172/2013. Για λόγους ίσης μεταχείρισης και σύμφωνα με την πάγια νομολογία ΔΕΕ, της ίδιας απαλλαγής τυγχάνουν και τα εταιρικά ομόλογα που έχουν εκδοθεί από εταιρείες ΕΕ και ΕΟΧ/ΕΖΕΣ. Ωστόσο, σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησης της υπόψη υπεραξίας, αυτή φορολογείται με βάση τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 47 του ν.4172/2013.

2. Κατά συνέπεια, η τυχόν ζημία που προκύπτει από τη μεταβίβαση των ως άνω εταιρικών ομολόγων αναγνωρίζεται προς έκπτωση κατά τον χρόνο πραγματοποίησής της, καθόσον, όπως διευκρινίσθηκε πιο πάνω η υπεραξία από την ίδια αιτία φορολογείται κατά την κεφαλαιοποίηση ή τη διανομή της με βάση τις διατάξεις του άρθρου 47 του ν.4172/2013.

3. Όταν η μεταβίβαση πραγματοποιείται από φυσικό πρόσωπο η ζημία δεν αναγνωρίζεται σε καμία περίπτωση.

Επειδή, από το αρχείο taxis προκύπτει ότι το προσφεύγων σωματείο είναι ΝΠΙΔ μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα και ως εκ τούτου δεν προβαίνει σε κεφαλαιοποίηση ή διανομή κερδών, κατά συνέπεια η τυχόν ζημία που προκύπτει από την μεταβίβαση του εν λόγω ομολόγου δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση, δεδομένου ότι και το κέρδος (υπεραξία) απαλλάσσεται σύμφωνα με τα ανωτέρω.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με αριθμό πρωτοκόλλου/30-09-2019 ενδικοφανούς προσφυγής του σωματείου με την επωνυμία «..... » **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	2015
Διαφορά φόρου εισοδήματος	81.099,99€
πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας	40.550,00€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	121.649,99€.

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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.