



Καλλιθέα 30/9/2020

Αριθμός Απόφασης: 2122

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογέιτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604559

Fax: 213 1604567

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

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

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 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 αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Το άρθρο 6 περ. 4 ΠΝΠ Α' 75/30.3.2020, όπως κυρώθηκε και ισχύει με το άρθρο 1 ν. 4684/2020 και Α.1122/2020 Κοινή Απόφαση Υπουργού Οικονομικών και Διοικητή ΑΑΔΕ.

5. Την από 30/1/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία

....., η οποία εδρεύει στο επί της οδού και, με ΑΦΜ, κατά των παρακάτω οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ:

α. Της με αριθ./2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2013, με την οποία καταλογίστηκε, σε βάρος της ποσό φόρου 2.509.252,68 ευρώ, πλέον προσαύξησης φόρου ύψους Ευρώ 2.573.489,55, ήτοι συνολικό ποσό που καταλογίσθηκε 5.082.742,23 ευρώ.

β. Της με αριθ./2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2013, με την οποία καταλογίστηκε, σε βάρος της ΦΠΑ 175.213,51 ευρώ, πλέον προσαύξησης φόρου ύψους 179.698,98 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ΦΠΑ που καταλογίσθηκε 354.912,49 ευρώ.

γ. Της με αριθ./2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στις αποζημιώσεις ή δικαιώματα αλλοδαπών επιχειρήσεων διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2013, με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος της, ποσό φόρου 1.409.066,93 ευρώ

πλέον προσαύξησης φόρου ύψους Ευρώ 1.445.139,05, ήτοι συνολικό ποσό φόρου που καταλογίσθηκε 2.854.205,98 ευρώ.

δ. Της με αριθ./2019 πράξης επιβολής προστίμου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 7 του Ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2013, με την οποία καταλογίστηκε, σε βάρος της πρόστιμο ύψους 242.700,00 ευρώ ως εξής: α) 242.400,00 ευρώ λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 606.000,00 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθ. 1παρ. 1 και 2, 2παρ. 3, 5παρ. 1 και 5 και 6 παρ. 1, 9, 10 και 11 του ΚΦΑΣ (Ν.4093/2012) και β) Ευρώ 400,00 λόγω μη αποτίμησης της συμμετοχής της σε αλλοδαπή εταιρεία σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 4 του Ν. 4093/2012 (περί ΚΦΑΣ).

ε. Της με αριθ./2019 πράξης επιβολής προστίμου σύμφωνα με τις διατάξεις του 79 Ν. 4772/2017, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2013, με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος της, πρόστιμο ύψους 69.690,00 ευρώ, λόγω λήψης φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας Ευρώ 606.000,00 και αναλογούντος Φ.Π.Α. 139.380,00, τα οποία κρίθηκαν από την φορολογική αρχή ως εικονικά στο σύνολο των συναλλαγών.

στ. Της με αριθ./2019 πράξης επιβολής προστίμου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 56 του Ν. 4174/2013, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2013 με την οποία καταλογίστηκε, σε βάρος της πρόστιμο ύψους 2.000,00 ευρώ, λόγω υποβολής ανακριβούς συνοπτικού πίνακα πληροφοριών κατά παράβαση των διατάξεων των άρθ. 39 και 39Α του Ν. 2238/1994 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

7.Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

8.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

9.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 30/1/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, 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:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Στην προσφεύγουσα διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και λοιπών αντικειμένων. Από τον έλεγχο διαπιστώθηκαν τα παρακάτω ανά φορολογικό αντικείμενο:

Φορολογία Εισοδήματος:

Στα καθαρά κέρδη προστέθηκαν από τον έλεγχο ως λογιστικές διαφορές ποσού 9.650.971,84 ευρώ.

Φορολογία ΦΠΑ

Καταλογίστηκε ο αναλογούν Φ.Π.Α ποσού 139.380,00€, εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας Ευρώ 606.000,00, που εξέπεσε από τον ΦΠΑ εκρών της αντίστοιχης φορολογικής περιόδου, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 32 του Ν.2859/2000 και προέκυψε χρεωστικό υπόλοιπο ΦΠΑ για καταβολή.

Φορολογία ΚΦΑΣ:

Διαπιστώθηκε, η λήψη και καταχώρηση στα βιβλία α) δύο (2) εικονικών Τ.Π.Υ., συνολικής καθαρής αξίας 540.000,00 € πλέον Φ.Π.Α.124.200,00€ με εκδότη την εταιρία «.....» με ΑΦΜ, β) πέντε (5) εικονικών Τ.Π.Υ., συνολικής καθαρής αξίας 46.200,00,00 € πλέον Φ.Π.Α 10.626,00 € με εκδότη την εταιρίαμε ΑΦΜ και γ) ενός (1) εικονικού Τ.Π.Υ, καθαρής αξίας 19.800,00 € πλέον Φ.Π.Α 4.554,00€ με εκδότη την εταιρίαμε ΑΦΜ

Πρόστιμο ΦΠΑ

Λόγω της λήψης των εικονικών φορολογικών στοιχείων επεβλήθη πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 79 ν.4472/2017 επί της αξίας του ΦΠΑ 139.380,00€, Χ 50% = 69.690,00€.

Με την από 30/1/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των παραπάνω Οριστικών Πράξεων του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

A. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή μας αμφισβητούμε, τις πιο κάτω αναλυτικά αναφερόμενες δαπάνες, συνολικού ύψους Ευρώ 8.255.120,74 τις οποίες η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της φορολογικής περιόδου.

α) Λογαριασμός 60.00.00.04 Μισθοί προσωπικού ποσό 118.123,35 ευρώ

Η δαπάνη αυτή είναι, αναντίλεκτα, παραγωγική, καθόσον αφορά στην μισθοδοσία του προσωπικού μας, το οποίο, στην εν λόγω χρήση, εργάστηκε στο για την εκτέλεση έργου, που η εταιρεία μας είχε αναλάβει με σκοπό να τεθεί προς εγκ/ση στην εταιρεία:

.....
Προς επίρρωση των απόψεών μας επισυνάπτονται τα εξής δικαιολογητικά και λοιπά παραστατικά:

β) Λογαριασμός 64.02.00.10 Διαφημίσεις τύπου εξωτερικού ποσό 90.581,73 ευρώ

Η κρίση αυτή της φορολογικής αρχής στερείται αιτιολογικής βάσης και είναι αυθαίρετη, για τους εξής λόγους: α) όπως αναλυτικά αναφέρεται στην παρούσα ενδικοφανή προσφυγή μας και συγκεκριμένα στην παράγραφο σχετικά με το προφίλ της εταιρείας μας, αλλά και όπως εμπεριστατωμένα προκύπτει από τα τηρούμενα φορολογικά βιβλία και στοιχεία, η εταιρεία μας, πέραν της δράσης των θυγατρικών εταιρειών, έχει- ή ίδια- αναπτύξει σημαντική επιχειρηματική δραστηριότητα σε μια σειρά χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης και γενικότερα του εξωτερικού. Χαρακτηριστικά αναφέρεται ότι κατά την διαχειριστική περίοδο 2013 ο κύκλος εργασιών (διάθεση εμπορευμάτων και παροχή υπηρεσιών), που αφορά στην δραστηριότητα στην αλλοδαπή και συγκεκριμένα σε 26 χώρες, ανέρχεται στο ύψος των Ευρώ 48.939.038,22 και συνιστά δε το 40,60 % του συνολικού κύκλου εργασιών στην εν λόγω χρήση και

β) η εταιρεία μας συμμετέχει, η ίδια αποκλειστικά, σε μια σειρά διαγωνισμούς έργων στην αλλοδαπή και εφόσον η έκβαση του διαγωνισμού αποβεί θετική, είτε η εταιρεία μας εκτελεί το έργο είτε η εκτέλεση γίνεται μέσω θυγατρικής, στην περίπτωση που αυτό προβλέπεται από τους όρους του διαγωνισμού.

Επομένως η εν λόγω δαπάνη είναι πλήρως παραγωγική καθόσον η εταιρεία μας, όντως δραστηριοποιούμενη στην αλλοδαπή, έχει άμεσο όφελος από την προβολή της σε χώρες του εξωτερικού.

γ) Λογαριασμός 64.98.04.00 Διάφορα έξοδα ελευθ. επαγγ. 0% ποσό 130.520,68 ευρώ

α) Όσον αφορά το ποσό των Ευρώ 52.250,00

Η εταιρεία μας και ο Πρόεδρος του Διοικητικού Συμβουλίου κος , κατόπιν της από 16-10-2012 απόφασης του Δ.Σ, άσκησαν αγωγές κατά της εταιρείας: που εδρεύει στην και συγκεκριμένα στη , καθώς και του κατοίκου , καθόσον βρέθηκαν αντιμέτωποι με μια σειρά συκοφαντικών μηνυτήριων αναφορών και εξώδικων της εν λόγω εταιρείας και του συγκεκριμένου φυσικού προσώπου. Οι ενέργειες αυτές στρέφονταν τόσο κατά της εταιρείας μας, των μελών της διοίκησης και του Προέδρου του Δ.Σ., όσο και κατά της εταιρείας και των διοικήσεων αυτής.

Το εν λόγω ποσό αφορά τα δικαστικά έξοδα(γραμμάτια είσπραξης για παράσταση δικηγόρων που έλαβαν χώρα για την άσκηση της εν λόγω αγωγής από τον Πρόεδρο του Δ.Σ.

Προς επίρρωση επισυνάπτονται (συνημμένα Νο 10) αντίγραφα των παραστατικών που έχουν εκδοθεί για τις εν λόγω δαπάνες.

β) Όσον αφορά το ποσό των Ευρώ 36.280,04

Το εν λόγω ποσό αφορά δικαστικά έξοδα (γραμμάτια είσπραξης για παράσταση δικηγόρων, δαπάνη συμβολαιογράφου για ένορκη κατάθεση) που σχετίζονται με την αγωγή που ασκήθηκε από την εταιρεία μας κατά του για την είσπραξη επιδικασθέντος ποσού (σχετ. η με αριθ. /2013 απόφαση διαιτησίας). Προς επίρρωση επισυνάπτονται (συνημμένα Νο 11) αντίγραφα των παραστατικών που έχουν εκδοθεί για τις εν λόγω δαπάνες.

δ) Λογαριασμός 64.98.50.02 Έξοδα ΓΡΑΦ. ποσό 103.775,99 ευρώ

Η λειτουργία του γραφείου της εταιρείας μας στην ικανοποιεί τις ανάγκες και λοιπές απαιτήσεις που προκύπτουν στα πλαίσια της επιχειρηματικής δραστηριότητας που έχει αναπτύξει η εταιρεία μας στην εν λόγω χώρα, δεδομένου ότι, όπως αναλυτικά αναφέρεται πιο πάνω, η εταιρεία μας, πέραν της δράσης των θυγατρικών εταιρειών, έχει- ή ίδια- αναπτύξει σημαντική επιχειρηματική δραστηριότητα σε μια σειρά χώρες του εξωτερικού.

ε) Λογαριασμός 64.92.00.00 Διάφορες ζημίες από ΣΜΕ ποσού 1.435.918,50 ευρώ.

Η εν λόγω κρίση της φορολογικής αρχής είναι πλήρως λανθασμένη, καθόσον η εταιρεία μας αφ' ενός προσκομίζει με την παρούσα τα ζητούμενα από τον Έλεγχο στοιχεία περί της ύπαρξης των ομολόγων και της πώλησής τους από την αξιολόγηση των οποίων προκύπτει ζημία ποσού συνολικού ύψους 1.344.751,94 (= 1.118.426,63 + 226.325,31), κατά τα ειδικότερα εκτιθέμενα με την παρούσα και αφ' ετέρου ως προς την λοιπή διαφορά ύψους Ευρώ 91.166,56, αποδεικνύεται (όπως αναλύεται παρακάτω) ότι αφορά χρεωστική συναλλαγματική διαφορά που προέκυψε κατά την είσπραξη απαιτήσεων σε δολάρια ΗΠΑ.

- Ως προς τη λογιστική διαφορά ύψους € 226.325,31

Η εταιρεία μας από τη συμμετοχή της στην αλλοδαπή εταιρεία διατηρούσε στο σχετικό λογαριασμό απαιτήσεων, απαίτηση λήψης μερισμάτων συνολικού ύψους € 5.012.026,80 (= ARS 29.124.523,72). Την εν λόγω απαίτηση διατηρούσε από τον Μάρτιο του 2012.

Εις εξόφληση της άνω απαίτησης, η εταιρεία έκανε διάφορες καταβολές κατά τη διάρκεια του 2012 και το υπόλοιπο της απαίτησης μειωνόταν. Ωστόσο, για λόγους ευχερέστερης και γρηγορότερης συναλλακτικής διευκόλυνσης, την 21.12.2012 η ως άνω εταιρεία μεταβίβασε χάριν εξοφλήσεως στην εταιρεία μας 1.166.898 ομολογίες του Δημοσίου με αριθμό συνολικής αξίας 7.067.286 ARS (.....). Η αξία των ως άνω ομολογιών καταχωρήθηκε από την εταιρεία μας στις 21.12.2012 στο ποσό των € 1.091.776,25 και αποτιμήθηκε στις 31.12.2012 στο ποσό των 1.042.331,64. Συναφώς, προσκομίζουμε την από 21.12.2012 επιστολή της αλλοδαπής εταιρείας με την οποία δίδεται η εντολή μεταβίβασης των ως άνω 1.166.898 ομολογιών προς την εταιρεία μας (συνημμένο Νο12α). Περαιτέρω, προσκομίζουμε αλληλογραφία μεταξύ της εταιρείας μας, της αλλοδαπής εταιρείας και με ημερομηνία 03.01.2013 από το περιεχόμενο της οποίας προκύπτει η εν λόγω μεταβίβαση (συνημμένο Νο 12 β) καθώς και επίσημο αρχείο κινήσεων για την μεταφορά των ομολόγων τηρούμενο στην υπογεγραμμένο από την τελευταία (συνημμένο Νο 12γ βλ. εγγραφή με ID 363522). Για την καταχώρηση της απόκτησης των ως άνω ομολογιών, η εταιρεία μας προέβη στη σχετική λογιστική εγγραφή στις 21.12.2012 με χρέωση του λογαριασμού 34.19.00 σε πίστωση της απαίτησης από μερίσματα από την (βλ. λογιστική εγγραφή στον λογαριασμό 34.19.00 «Λοιπά χρεόγραφα εξωτερικού ARS» με αιτιολογία «ΕΙΣΠΡ. (.....)» αξίας 1.091.776,25, συνημμένο Νο 12δ) και την μετέφερε το 2013 (συνημμένο Νο 12ε), αφού προηγουμένως την είχε αποτιμήσει για σκοπούς τέλους χρήσης στο ποσό των 1.042.331,64 Ευρώ).

Κατόπιν, η Εταιρεία προέβη στις 09.01.2013 σε χρηματιστηριακή πώληση (βλ. ως άνω συνημμένο Νο 12γ, βλ. εγγραφή με ID 363584 και απεικόνιση της πώλησης από το σύστημα , συνημμένο Νο12 στ) των ως άνω ομολογιών αντί τιμήματος 1.065.377,87 δολαρίων Η.Π.Α. και αντιστοίχως €816.006,33 (κατά τη συναλλαγματική ισοτιμία την 09.01.2013, συνημμένο Νο 12ζ), το οποίο κατατέθηκε στον τηρούμενο τραπεζικό λογαριασμό της εταιρείας μας (συνημμένο Νο12 η). Λογιστικά, η εταιρεία μας προέβη αυθημερόν στην συμψηφιστική εγγραφή Νο 1034 (συνημμένο Νο 12θ) από την οποία προκύπτει ότι από την ως άνω πώληση προέκυψε για την εταιρεία μας ζημία ύψους € 226.325,31 (= 1.042.331,64 – 816.006,33).

Ενόψει των ανωτέρω εγγράφων αποδεικνύεται ότι η ζημία ύψους €226.325,31 προέκυψε λόγω χρηματιστηριακής πώλησης την 09.01.2013 των ως άνω ομολογιών του κρατικού ομολόγου

αλλοδαπού Δημοσίου (και συγκεκριμένα της) που είχε αποκτήσει προηγουμένως η εταιρεία μας από την εταιρεία

- Ως προς τη λογιστική διαφορά ύψους € 1.209.593,19

Πλέον των ανωτέρω, η εταιρεία μας από τη συμμετοχή της στην αλλοδαπή εταιρεία διατηρούσε την 01.03.2013 απαίτηση λήψης μερισμάτων συνολικού ύψους € 2.972.956,28 (συνημμένο Νο 12ι), ως λογιστική εγγραφή στον λογαριασμό 76.00.03.02 «Μερίσματα» με ημερομηνία 01.03.2013 και αιτιολογία «ΜΕΡΙΣΜΑ (19.841.510,21 ARS)». Η εταιρία χάριν εξοφλήσεως του εν λόγω ποσού προέβη στις εξής 4 συναλλαγές (που αφορούν βασικά σε μεταβιβάσεις ομολόγων, ως η προαναφερθείσα).

α. Η εταιρεία, εις εξόφληση κατά τα προαναφερθέντα του ως άνω ποσού μερισμάτων, μεταβίβασε στην εταιρεία μας την 11.03.2013, 1.026.714 ομολογίες του Δημοσίου με αριθμό συνολικής αξίας 6.999.987,99 ARS (.....). Η αξία των ως άνω ομολογιών καταχωρήθηκε από την εταιρεία μας ποσό των 1.051.412,35 Ευρώ. Συναφώς, προσκομίζουμε την από 11.03.2013 επιστολή της αλλοδαπής εταιρείας με την οποία δίδεται η εντολή μεταβίβασης των ως άνω 1.026.714 ομολογιών προς την εταιρεία μας (συνημμένο Νο 12ια). Για την εν λόγω μεταβίβαση, προέβη στην εγγραφή με ID 364648 (βλ. συνημμένο Νο 12γ).

Κατόπιν, η εταιρεία μας προέβη στις 15.03.2013 σε πώληση (βλ. ως άνω συνημμένο Νο 12γ βλ. εγγραφή με ID 364668 και απεικόνιση της πώλησης από το σύστημα, (συνημμένο Νο 12ιβ) των ως άνω ομολογιών αντί τιμήματος 911.722 δολαρίων Η.Π.Α. και αντιστοίχως € 696.715,60 (κατά τη συναλλαγματική ισοτιμία την 15.03.2013, συνημμένο Νο 12 ιγ), το οποίο κατατέθηκε στον τηρούμενο τραπεζικό λογαριασμό της Εταιρείας (βλ. συνημμένο 12η) Λογιστικά, η εταιρεία μας προέβη αυθημερόν στην συμψηφιστική εγγραφή Νο 10526 (συνημμένο Νο 12ιδ) από την οποία προκύπτει ότι από την ως άνω πώληση προέκυψε για την Εταιρεία ζημία ύψους € 354.696,75 (= 1.051.412,35 – 696.715,60).

β. Ομοίως κατά τα ως άνω, η εταιρεία μεταβίβασε στην Εταιρεία την 05.04.2013, 668.000 ομολογίες του Δημοσίου με αριθμό συνολικής αξίας 4.998.894 ARS (.....). Η αξία των ως άνω ομολογιών καταχωρήθηκε από την Εταιρεία στις στο ποσό των 744.991,65 Ευρώ. Συναφώς, προσκομίζουμε την από 05.04.2013 επιστολή της αλλοδαπής εταιρείας με την οποία δίδεται η εντολή μεταβίβασης των ως άνω 668.000 ομολογιών προς την Εταιρεία (συνημμένο Νο 12 ιε). Για την εν λόγω μεταβίβαση, προέβη στην εγγραφή με ID 372090 (βλ. (βλ. συνημμένο 12η).

Κατόπιν, η εταιρεία μας προέβη στις 12.04.2013 σε πώληση (βλ. (βλ. συνημμένο 12γ., βλ. εγγραφή με ID 373789) των ως άνω ομολογιών αντί τιμήματος 592.182 δολαρίων Η.Π.Α. και αντιστοίχως € 453.709,78 (κατά τη συναλλαγματική ισοτιμία την 12.04.2013, συνημμένο Νο 12 ιστ), το οποίο κατατέθηκε στον τηρούμενο τραπεζικό λογαριασμό της Εταιρείας (βλ. βλ. συνημμένο 12η). Λογιστικά, η Εταιρεία προέβη αυθημερόν στην συμψηφιστική εγγραφή Νο 14778 (συνημμένο Νο 12ιζ) από την οποία προκύπτει ότι από την ως άνω πώληση προέκυψε για την Εταιρεία ζημία ύψους € 291.281,87 [= 744.991,65 – 453.709,78] (λαμβάνομένων υπόψη και των εξόδων €134,35).

γ. Ομοίως, η εταιρεία μεταβίβασε στην εταιρεία μας την 30.04.2013, 381.200 ομολογίες του Δημοσίου με αριθμό συνολικής αξίας 2.998.498,59 ARS (.....). Η αξία των ως άνω ομολογιών καταχωρήθηκε από την Εταιρεία στο ποσό των 439.243,92 Ευρώ. Συναφώς, προσκομίζουμε την από 30.04.2013 επιστολή της αλλοδαπής εταιρείας με την οποία δίδεται η εντολή μεταβίβασης των ως άνω 381.200 ομολογιών προς την Εταιρεία (συνημμένο Νο 12ιη). Για την εν λόγω μεταβίβαση, προέβη στην εγγραφή με ID 393491 (βλ. συνημμένο Νο 12γ).

Κατόπιν, η εταιρεία μας προέβη στις 17.05.2013 σε πώληση (βλ. ως άνω συνημμένο Νο 12γ, βλ. εγγραφή με ID 396752) των ως άνω ομολογιών αντί τιμήματος 330.500,40 δολαρίων Η.Π.Α. και αντιστοίχως € 256.819,02 (κατά τη συναλλαγματική ισοτιμία την 17.05.2013 συνημμένο Νο 12ιθ), το οποίο κατατέθηκε στον τηρούμενο τραπεζικό λογαριασμό της Εταιρείας (βλ. συνημμένο Νο 12η). Λογιστικά, η Εταιρεία προέβη αυθημερόν στην συμψηφιστική εγγραφή Νο 19474 (συνημμένο Νο 12κ) από την οποία προκύπτει ότι από την ως άνω πώληση προέκυψε για την Εταιρεία ζημία ύψους € 182.424,90 (= 439.243,92 – 256.819,02).

δ. Επίσης, ημεταβίβασε στην εταιρεία μας την 19.06.2013, 410.000 ομολογίες του Δημοσίου με αριθμό συνολικής αξίας 3.001.322,63 ARS (.....). Για την εν λόγω απόκτηση, η εταιρεία μας προέβη σε εγγραφή για συνολικό ποσό € 857.641,41 το οποίο αντιστοιχούσε σε 4.609.822,60 ARS και στο οποίο πλέον της ως άνω μεταβίβασης περιλαμβάνονταν και η είσπραξη από την ως άνω εταιρεία ποσού 1.608.500,00 (= 538.500,00 + 1.070.000,00) ARS, κατά τα αναφερόμενα κατωτέρω. Συνεπώς, η αξία σε Ευρώ από την μεταβίβαση των ως άνω ομολογιών αντιστοιχούσε (περίπου λόγω συναλλαγματικών μετατροπών) σε 558.385,6 Ευρώ (= 3.001.322,63 Χ 0,186 ισοτιμία €/ARS). Συναφώς, προσκομίζουμε την από 19.06.2013 επιστολή της αλλοδαπής εταιρείας με την οποία δίδεται η εντολή μεταβίβασης των ως άνω 410.000 ομολογιών προς την εταιρεία μας (συνημμένο Νο 12κα). Για την εν λόγω μεταβίβαση, προέβη στην εγγραφή με ID 451822 (βλ. ως άνω Σχετικό 12γ).

Κατόπιν, η εταιρεία μας προέβη στις 27.06.2013 σε πώληση (βλ. ως άνω συνημμένο Νο 12γ, βλ. εγγραφή με ID 455100 και απεικόνιση της πώλησης στο σύστημα), (συνημμένο Νο 12κβ) των ως άνω ομολογιών αντί τιμήματος 349.730 δολαρίων Η.Π.Α. και αντιστοίχως € 268.362,49 (κατά τη συναλλαγματική ισοτιμία την 27.06.2013, συνημμένο Νο 12κγ), το οποίο κατατέθηκε στον τηρούμενο τραπεζικό λογαριασμό της Εταιρείας (βλ. συνημμένο Νο 12η). Συνεπώς, από την άνω πώληση προέκυψε για την Εταιρεία ζημία ύψους € 290.023,11 (= 558.385,603 - 268.362,49), η οποία συμπεριλαμβάνεται στο ποσό των €359.122,38, το οποίο εμφανίζεται στη συμψηφιστική εγγραφή Νο 25266 (συνημμένο Νο 12κδ).

Ενόψει των ανωτέρω αποδεικνύεται ότι η ζημία συνολικού ύψους 1.118.426,63 (= 354.696,75 + 291.281,87 + 182.424,90 + 290.023,11) εκ της αμφισβητούμενης € 1.209.593,19 προκύπτει από την πώληση των ως άνω ομολογιών του Δημοσίου και σύμφωνα με όσα εκτέθηκαν ανωτέρω ορθά εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας μας κατά την υπό κρίση χρήση, ενώ η μη αναγνώριση της εν λόγω ζημίας λόγω έλλειψης τεκμηρίωσης των υποκείμενων των λογιστικών εγγραφών συναλλαγών (απόκτησης και πώλησης με ζημία ομολογιών) ανατρέπεται με τα στοιχεία που τίθενται υπόψη σας. Προς άρση οποιαδήποτε αμφιβολίας και παροχής διευκρινίσεων (εάν κριθεί από εσάς ότι απαιτούνται), η εταιρεία μας δύναται να εκθέσει προφορικά τις απόψεις της ή/και να παράσχει επιπρόσθετο υποστηρικτικό υλικό.

Το γεγονός ότι για την απόκτηση των ως άνω ομολογιών δεν έλαβε χώρα εγγραφή στον λογαριασμό 34.19.00, δεν ασκεί επιρροή για σκοπούς αναγνώρισης της ζημίας για φορολογικούς σκοπούς, ενώ το ότι αυτή έχει (κατά τους ισχυρισμούς του ελέγχου) καταχωρηθεί σε λάθος λογαριασμό είναι ομοίως αδιάφορο, αφού σε κάθε περίπτωση δεν τίθεται υπό αμφισβήτηση ότι εμφανίζεται στα βιβλία της εταιρείας μας. Επομένως, η τυχόν λογιστική αστοχία αφού δεν δημιουργεί αμφιβολία για τις υποκείμενες συναλλαγές δεν επηρεάζει και το φορολογικό αποτέλεσμα. Εξάλλου, δεδομένου ότι οι ως άνω αποκτήσεις ομολογιών έγιναν χάριν και όχι αντί εξόφλησης, δεν υπήρχε για αυτές λογιστικά η υποχρέωση εμφάνισης στον λογαριασμό 34.19.00.

- Χρεωστική συναλλαγματική διαφορά ύψους € 91.166,56

Ως προς τη λοιπή διαφορά € 91.166,56 (=1.209.593,19 - 1.118.426,63) αυτή, όπως αναλύεται παρακάτω, αντιστοιχεί σε χρεωστική συναλλαγματική διαφορά που προέκυψε κατά την είσπραξη απαιτήσεων σε δολάρια ΗΠΑ, η οποία αναγνωρίζεται προς έκπτωση κατά το άρθρο 31 του ν. 2238/1994.

Ειδικότερα, η ως άνω εταιρεία κατέβαλε στην εταιρεία μας συνολικό ποσό 299.940 (=199.970 και 99.970) δολαρίων Η.Π.Α. (συνημμένα Νο 12κε-κζ), τις από 18.06.2013 και 26.06.2013 εντολές της εταιρείας και το με ημερομηνία 19.06.2013 αποδεικτικό είσπραξης ποσού 199.970 δολαρίων ΗΠΑ και ως συνημμένο Νο 12η). Τα ως άνω ποσά αντιστοιχούσαν σε 153.445,37 και 76.711,17 Ευρώ. (βλ. συνημμένα Νο 12 κη κθ). Για σκοπούς λογιστικής παρακολούθησης, η εταιρεία μας προέβη αυθημερόν στην ως άνω συμψηφιστική εγγραφή Νο 25266 (βλ. συνημμένο Νο 12κδ), στην οποία εμφανίζονται και οι ανωτέρω εισπράξεις, ενώ η ζημία λόγω της συναλλαγματικής διαφοράς συνολικού ύψους € 91.166,56 περιλαμβάνεται στο συνολικό ποσό της συγκεντρωτικής εγγραφής ζημίας ποσού € 359.122,38.

Συνεπώς, η προσβαλλόμενη πράξη καθ' ό μέρος αφορά: α) τη μη αναγνώριση ζημίας από πώληση κρατικών ομολόγων συνολικού ύψους 1.344.751,94 (= 1.118.426,63 + 226.325,31) και β) τη χρεωστική συναλλαγματική διαφορά που προέκυψε κατά την είσπραξη απαιτήσεων σε δολάρια ΗΠΑ ύψους 91.166,56 πρέπει κατά τα ανωτέρω να ακυρωθεί.

στ) Λογαριασμός 66.05.17 Αποσβ. εξόδων αναδιοργάνωσης -Λογαριασμός 61.90.02.01 Αμοιβές τρίτων

Από τους λογ/σμούς αυτούς, η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα τα εξής ποσά: α) Ευρώ 66.000,00(από τον λογ/σμό 61.90.02.01)με την αιτιολογία ότι αφορούν αμοιβές από τις εταιρείες: για τις οποίες τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν εικονικά στο σύνολό τους και β) Ευρώ 1.166.100,04 (από τον λογαριασμό 66.05.17), με την αιτιολογία ότι αφορούν αποσβέσεις που αναλογούν σε δαπάνες παγίων στοιχείων, για τις οποίες τα φορολογικά στοιχεία που έχουν εκδοθεί στην χρήση 2013 από την εταιρεία:, καθώς και εκείνα που έχουν εκδοθεί στις χρήσεις 2011-2012, έχουν κριθεί εικονικά στο σύνολό τους (επισημαίνεται ότι η κρίση των στοιχείων για τις διαχειριστικές περιόδους 2011 και 2012) έχει γίνει στα πλαίσια διαφορετικού μερικού ελέγχου (επανελέγχου).

Η κρίση αυτή της φορολογικής αρχής ουδόλως ευσταθεί.

Συγκεκριμένα, όπως προκύπτει, από τα αναφερόμενα αφ' ενός μεν στο κεφάλαιο Β της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής για τις συναλλαγές της υπό κρίσιν διαχειριστικής περιόδου 2013 και αφ' ετέρου στην με αριθ./8-1-2020 ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας μας- που κοινοποιήθηκε στην υπηρεσία σας μέσω του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ- σχετικά με τις συναλλαγές των διαχειριστικών περιόδων 2011 και 2012, οι εν λόγω συναλλαγές που αντικρίζονται στα υπό κρίσιν φορολογικά στοιχεία είναι πραγματικές και δεν τίθεται θέμα μη έκπτωσης αυτών από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης 1/1-31/12/2013.

ζ) Δαπάνες απαλλασσόμενων εσόδων

Η φορολογική αρχή, λαμβάνοντας υπόψη ότι υφίστανται απαλλασσόμενα έσοδα από μερίσματα από την θυγατρική μας εταιρεία με έδρα την ύψους Ευρώ 1.532.337,00 και επικαλούμενη τις διατάξεις του άρθρ. 31παρ. 8 του Ν. 2238/1994, έκρινε ότι συνιστά λογιστική διαφορά ποσό Ευρώ 448.008,85, το οποίο σχετίζεται με το ποσό των χρεωστικών τόκων, καθώς και το 5% των δαπανών που αναλογούν στα απαλλασσόμενα αυτά έσοδα της εταιρείας μας.

Η κρίση όμως αυτή της φορολογικής αρχής είναι πλήρως εσφαλμένη, καθόσον όπως ρητά ορίζουν οι πιο πάνω αναφερόμενες διατάξεις του άρθρ. 31παρ. 8 του Ν. 2238/1994, απαραίτητη προϋπόθεση για τον προσδιορισμό της εν λόγω λογιστικής διαφοράς δαπανών είναι τα έσοδα από μερίσματα να προέρχονται από ημεδαπές επιχειρήσεις. Στην προκειμένη όμως περίπτωση, όπως και η ίδια η φορολογική αρχή αναφέρει, τα απαλλασσόμενα έσοδα από μερίσματα προέρχονται από θυγατρική μας εταιρεία που εδρεύει στην αλλοδαπή και συγκεκριμένα στην

Επομένως δεν στοιχειοθετείται η ενεργοποίηση των εν λόγω διατάξεων για τον προσδιορισμό της λογιστικής αυτής διαφοράς.

η) Έσοδα από υπερτίμηση παγίου παραγράφου 3ζ άρθρ. 28 του Ν. 2238/1994

Η φορολογική αρχή με την αιτιολογία ότι η εταιρεία μας αποτίμησε την 31.12.2013 την αξία συμμετοχής της στην στην αξία κτήσης των € 55.028.008,12 αντί της χαμηλότερης τρέχουσας αξίας, την οποία προσδιορίζει ο έλεγχος στο ποσό των € 50.289.924,88, φορολόγησε τη διαφορά ύψους € 4.738.083,24 ως φερόμενη υπερτίμηση, κατά τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 3 περ. ζ' του Ν. 2238/1994).

Η προσέγγιση αυτή είναι ουδόλως ευσταθεί, διότι η φορολογική αρχή κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελή εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 παρ. 3 περ. ζ' του Ν. 2238/1994 και κατά λανθασμένη εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών, θεώρησε ότι η αποτίμηση της συμμετοχής της εταιρείας μας στην επιχείρηση: λόγω της εισφοράς σε αυτή των μετοχών της κατά το κλείσιμο του ισολογισμού την 31.12.2013 στη μεγαλύτερη τιμή των € 45.809.024,12 αντί της χαμηλότερης (τρέχουσας) τιμής των € 41.070.940,88 συνιστά κέρδος λόγω αυτόματης (μη πραγματοποιηθείσας) υπερτίμησης παγίου που συμπεριλήφθηκε στην απογραφή, ανεξάρτητα από το ύψος της αξίας κτήσης.

Ειδικότερα:

.....
-Εσφαλμένη εφαρμογή άρθρ. 28 παρ. 3 περ. ζ' του Ν. 2238/1994

Το ως άνω λόγω πόρισμα, όπως αναλύουμε κατωτέρω, είναι προδήλως εσφαλμένο.

Ο έλεγχος ερμηνεύει και εφαρμόζει πλημμελώς το άρθρο 28 παρ. 3 περ. ζ' του ν. 2238/1994 διότι:

-Εκλαμβάνει την μη αποτίμηση στην (κατά τους ισχυρισμούς του) χαμηλότερη τρέχουσα τιμή ως άνευ ετέρου αυτόματη (μη πραγματοποιηθείσα) υπερτίμηση.

-Παραβλέπει ότι η εταιρεία μας δεν περιέλαβε στους λογαριασμούς της κάποια διαφορετική (μεγαλύτερη) από την αξία κτήσης με την οποία εμφανίστηκε αρχικά η συμμετοχή της στα βιβλία, ώστε από τη σχετική διαφορά να μπορούσε να προκύψει υπερτίμηση.

-Παραβλέπει ότι εάν η εταιρεία μας είχε αποτιμήσει την 31.12.2013 την αξία συμμετοχής της στην (χαμηλότερη) τρέχουσα τιμή, όπως υποστηρίζει, και από αυτή αφαιρούσαν η μεγαλύτερη αξία κτήσης, τότε δεν θα προέκυπτε υπερτίμηση αλλά αντιθέτως υποτίμηση.

-Δεδομένου ότι η τιμή κτήσης δεν τίθεται υπό αμφισβήτηση και παράλληλα η αξία αποτίμησης την 31.12.2013 προσδιορίζεται από τον έλεγχο σε τιμή χαμηλότερη της τιμής κτήσης, δεν προκύπτει υπεραξία / κέρδος για να υπαχθεί σε φορολογία.

.....
Ο έλεγχος στηρίζει την προσθήκη της διαφοράς μεταξύ των δύο (2) αξιών αποτίμησης στα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας μας αποκλειστικά στο ότι η εταιρεία μας δεν εμφάνισε στα βιβλία της την χαμηλότερη αξία αποτίμησης αν και (κατά τη κρίση του) υποχρεούταν (Ν. 4093/2012 και Π.Δ. 1123/1980). Θεωρεί, δηλαδή, ότι η υπερτίμηση και η εφαρμογή του άρθρου 28 παρ. 3 περ. ζ' του ν. 2238/1994 επήλθε λόγω της μη τήρησης της υποχρέωσης αποτίμησης στη χαμηλότερη αξία. Με αυτή δε την αιτιολογία απέρριψε τους ισχυρισμούς της εταιρείας μας, που είχαν προβληθεί με το υπόμνημά της (βλ. σελ. 146-147 έκθεσης ελέγχου).

Προκειμένου, όμως, να διαπιστώσει εάν είχε προκύψει υπερτίμηση μη πραγματοποιηθείσα και περιληφθείσα στην απογραφή θα έπρεπε να συγκρίνει την αξία της συμμετοχής της εταιρείας μας στην εταιρεία αφ' ενός (α) κατά τον χρόνο κτήσης (την 31.07.2013) και αφ' ετέρου (β) κατά την 31.12.2013, και στην περίπτωση που από τη διαφορά μεταξύ (β) – (α) προέκυπτε κέρδος, θα μπορούσε να εξεταστεί η εφαρμογή του άρθρου 28 παρ. 3 περ. ζ' του ν. 2238/1994. Ωστόσο, ο έλεγχος ουδόλως αναφέρεται στην αξία κτήσης, την οποία όπως αναλύεται έχει αποδεχτεί.

-Μη αμφισβητούμενη αξία της συμμετοχής της εταιρείας μας στην εταιρεία κατά τον χρόνο κτήσης την 31.07.2013 (α)

Ειδικότερα, ως προς την αξία κτήσης της συμμετοχής της Εταιρείας λόγω της εισφοράς των μετοχών της εταιρείας, δεν τίθεται υπό αμφισβήτηση ότι αυτή ανέρχονταν σε €45.809.024,12.

Ρητά γίνεται αποδεκτό από τον έλεγχο ότι εταιρεία μας «Αποτίμησε την 31-12-2013 την αξία της συμμετοχής της στην στην αξία κτήσης της των €55.028.008,12» (βλ. σελ. 104, κεφ. Γ της έκθεσης ελέγχου). Μέρος του ποσού των 55.028.008,12 είναι το ποσό των € 45.809.024,12.

.....
Εξάλλου, όπως σημειώθηκε ανωτέρω, αν και αρχικά ο έλεγχος είχε αμφισβητήσει τη συνολική αξία των εισφερόμενων μετοχών πρώτα, προς την εταιρεία και ακολούθως προς την εταιρεία προσδιορίζοντας της και στις δύο περιπτώσεις στο ποσό των €41.070.940,88 (βλ. σελ. 103 έκθεσης ελέγχου) εν τέλει αποδέχτηκε ότι κατά την πρώτη εισφορά μετοχών στην εταιρεία, η εταιρεία μας έλαβε μετοχές της αλλοδαπής εταιρείας ίσης αξίας με τις εισφερθείσες, ήτοι μετοχές συνολικής αξίας €45.089.024,12 (βλ. σελ. 144 - 155 έκθεσης ελέγχου στην οποία ρητά γίνεται δεκτό ότι: «Οτι η ελεγχόμενη έλαβε μετοχές της αλλοδαπής εταιρείας ίσης αξίας με τις εισφερθείσες (λογιστικά πίστωσε τις συμμετοχές της στις αλλοδαπές ανώνυμες εταιρείες και χρέωσε ισόποση συμμετοχή στις αλλοδαπές ανώνυμες στις οποίες εισέφερε τις αρχικές συμμετοχές υπέρ το άρτιο» και «Το γεγονός ότι η επιχείρηση, ως μέτοχος κατά 100% των επιχειρήσεων στις οποίες έγινε διαδοχική εισφορά μετοχών είχε τη δυνατότητα να προβεί σε κεφαλαιοποίηση της υπέρ το άρτιο διαφοράς λαμβάνοντας μετοχές ίσης αξίας»).

Σύμφωνα, λοιπόν, με τις ίδιες παραδοχές του ελέγχου, από την ως άνω εισφορά μετοχών, η εταιρεία έλαβε μετοχές της εταιρείας συνολικής αξίας € 45.089.024,12, τις οποίες και εν συνεχεία μεταβίβασε με την ίδια αξία στην εταιρεία, λαμβάνοντας ισόποση συμμετοχή στο μετοχικό κεφάλαιο της τελευταίας. Με άλλα λόγια, η παραδοχή του Ελέγχου ότι η συμμετοχή της εταιρείας μας στο μετοχικό κεφάλαιο της ήταν ίση με €45.089.024,12 δεν αφήνει κανένα περιθώριο αμφισβήτησης και ως προς το ότι η τιμή κτήσης της συμμετοχικής αξίας της εταιρείας μας στην λόγω της εν λόγω εισφοράς ήταν €45.089.024,12.

Αξία της συμμετοχής της εταιρείας μας στην εταιρεία κατά την 31.12.2013(β)

Λαμβάνοντας, λοιπόν, υπόψη (σύμφωνα με όσα εκτέθηκαν ανωτέρω και δεν αμφισβητούνται από τον έλεγχο) ότι η αξία κτήσης (α) ανέρχονταν σε €45.089.024,12 τότε:

Εάν η εταιρεία μας είχε αποτιμήσει την 31.12.2013 την αξία συμμετοχής της στην (χαμηλότερη) τρέχουσα τιμή (= €41.070.940,88) και από αυτή αφαιρούνταν η αξία κτήσης (=€ 45.089.024,12), δεν θα προέκυπτε υπερτίμηση αλλά το αντίθετο υποτίμηση. Το αυτό (υποτίμηση) διαπιστώνει και ο έλεγχος και γι' αυτό και επιβάλλει στην Εταιρεία πρόστιμο κατ' άρθρ. 5 παρ. 6 του ν. 2523/1997 και 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015 συνολικού ύψους € 300 (βλ. σελ. 132 έκθεσης ελέγχου στην οποία αναφέρει ότι: «Δεν αποτίμησε τη συμμετοχή της στην επιχείρηση στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης και τρέχουσας τιμής στην απογραφή της 31-12-2013...»).

Εάν, πάλι, θεωρηθεί ότι η εταιρεία μας αυτοβούλως και κατά παράβαση των διατάξεων που επικαλείται ο έλεγχος (άρθρο 4 παρ. 10 ΚΦΑΣ και ΠΔ 1123/1980), εμφάνισε στα βιβλία της μεγαλύτερη αξία (=€ 45.089.024,12), εάν από αυτή αφαιρεθεί η αξία κτήσης, δεν προκύπτει υπεραξία / θετική διαφορά, ώστε να μπορεί να υποστηριχθεί ότι έλαβε χώρα υπερτίμηση υπαγόμενη σε φορολογία κατ' άρθρ. 28 παρ.3 περ. ζ' ν. 2238/1994.

Υπερτίμηση, δηλαδή, θα προέκυπτε μόνο στην περίπτωση που η εταιρεία μας είχε αποτιμήσει στις 31.12.2013 στα βιβλία της (ήτοι στο βιβλίο απογραφής και στον ισολογισμό της) την εν λόγω συμμετοχή σε αξία μεγαλύτερη σε σχέση με την αξία κτήσης. Αντιθέτως, ο έλεγχος προσδιορίζει για πρώτη φορά την αξία αποτίμησης σε ποσό μικρότερο σε σχέση με την αξία που εμφανίζει η εταιρεία μας στα βιβλία της και μοιραία αυτό που προκύπτει είναι υποτίμηση (!). Εκ των ανωτέρω, προκύπτει εναργώς ότι ούτε στην περίπτωση της χαμηλότερης αξίας αποτίμησης σύμφωνα με τις διατάξεις περί ΚΦΑΣ και ΠΔ 1123/1980 ούτε στην περίπτωση της οικειοθελούς μεγαλύτερης αξίας αποτίμησης, προκύπτει υπεραξία/κέρδος, το οποίο θα είχε ως συνέπεια την εφαρμογή της περ. ζ' παρ. 3 άρθρ. 28 ν. 2238/1994.

- Εσφαλμένη μεθοδολογία

Εν προκειμένω, ο έλεγχος για την προσθήκη του ποσού των € 4.738.083,24 ως εισόδημα κατ' άρθρ. 28 παρ. 3 περ. ζ του ν. 2238/1994 συνέκρινε:

(α) την αξία αποτίμησης όπως εμφανίζονταν την 31.12.2013 στα βιβλία της εταιρείας μας (συνολική αξία μετοχών ύψους € 55.028.008,12 και επιμέρους αξία λόγω εισφοράς της συμμετοχής της στην ύψους € 45.809.024,12) και

(β) την αξία αποτίμησης στην οποία όφειλε να είχε προβεί η εταιρεία μας βάσει νόμου (ήτοι βάσει των διατάξεων του Ν. 4093/2012 (άρθρο 4 παρ. 10) και του Π.Δ. 1123/1980) και να είχε εμφανίσει στα βιβλία της 31.12.2013, η οποία ήταν χαμηλότερη σε σχέση με την αξία που εμφανίζονταν στα βιβλία της εταιρείας μας. (συνολική αξία μετοχών ύψους € 50.289.924,88 και επιμέρους αξία λόγω εισφοράς της συμμετοχής της στην ύψους € 41.070.940,88).

Τη διαφορά (α) – (β) μεταξύ των δύο αυτών αξιών αποτίμησης θεώρησε ως αυτόματη υπερτίμηση και την προσέθεσε στα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας μας, δίχως να λάβει υπόψη του για τον προσδιορισμό της αυτόματης υπερτίμησης την τιμή κτήσης, το ύψος της οποίας ρητά αποδέχεται (βλ. ως άνω ανάλυση). Δηλαδή, κατά τον έλεγχο το γεγονός ότι η εταιρεία μας εμφάνισε στο βιβλίο απογραφής την 31.12.2013 μεγαλύτερη αξία αποτίμησης της συμμετοχής της στην εν λόγω εταιρεία (.....) σε σχέση με τη χαμηλότερη αξία αποτίμησης που έπρεπε να εμφανίσει σύμφωνα με τη νομοθεσία περί φορολογικής και λογιστικής απεικόνισης αρκεί άνευ ετέρου για να προκύψει υπερτίμηση ανεξαρτήτως εάν η τιμή κτήσης της εν λόγω συμμετοχής είναι μικρότερη ή μεγαλύτερη από την αναγραφόμενη στην απογραφή μεγαλύτερη τιμή. Η προσέγγιση αυτή είναι μεθοδολογικά εσφαλμένη διότι η τιμή κτήσης, συνιστά το σταθερό σημείο αναφοράς και σύγκρισης σε σχέση με την αξία αποτίμησης που εμφανίζεται σε μεταγενέστερο χρόνο στα βιβλία της εταιρείας μας.

Ακόμη, όμως, και στην υποθετική περίπτωση που ήθελε υποστηριχθεί ότι ο έλεγχος εκλαμβάνει την αξία που εμφανίζεται στα βιβλία της εταιρείας μας την 31.12.2013 ως αξία κτήσης, δεν θα έπρεπε από την τιμή αυτή (τιμή κτήσης) να αφαιρείται η αξία αποτίμησης που θα έπρεπε (κατά την κρίση του) να εμφανίζει η εταιρεία μας αλλά το αντίστροφο, δηλαδή από την αξία αποτίμησης που υπολόγισε για πρώτη φορά ο ίδιος να αφαιρείται η αξία κτήσης. Δηλαδή (εάν ήθελε υποτεθεί ότι ο έλεγχος για σκοπούς εφαρμογής του άρθρ. 28 παρ. 3ζ ν. 2238/1994 μπορούσε να θέσει υπό αμφισβήτηση την αναγραφόμενη από την εταιρεία μας μεγαλύτερη αξία αποτίμησης) ο υπολογισμός θα ήταν ως εξής:

Τιμή αποτίμησης στα βιβλία της Εταιρείας την 31.12.2013 (κατά τον Έλεγχο)	€ 41.070.940,88
μείον	(-)
Τιμής κτήσης	€ 45.809.024,12
Υπερτίμηση	Χ

Επομένως, όποια εκδοχή και εάν ήθελε υιοθετηθεί, το αποτέλεσμα θα είναι είτε αρνητικό και θα αντιστοιχεί σε υποτίμηση, είτε μηδενικό. Το μόνο στοιχείο που θα μπορούσε για σκοπούς εφαρμογής της διάταξης να θέσει υπό αμφισβήτηση ο έλεγχος θα ήταν η αξία κτήσης, διότι μόνο εάν η αξία κτήσης ήταν διαφορετική και δη μικρότερη από την μεγαλύτερη που εμφάνιζε η ελεγχόμενη εταιρεία στα βιβλία της κατά το κλείσιμο του ισολογισμού θα μπορούσε να τύχει καταρχήν εφαρμογής το άρθρο 28 παρ. 3 περ. ζ' του ν. 2238/1994.

Στην υπό εξέταση υπόθεση ο έλεγχος, όμως, όχι μόνο δεν εγείρει τέτοιο ζήτημα αλλά αντιθέτως ρητά αποδέχεται ότι η αξία κτήσης ήταν αυτή που αποτυπωνόταν στα βιβλία της εταιρείας μας (βλ. ανωτέρω). Από την άλλη, ο έλεγχος αναμορφώνει την αξία αποτίμησης και δη κατά ποσό μικρότερο από αυτό που την είχε αποτιμήσει η εταιρεία, οπότε εκ προοιμίου είναι αδύνατο να προκύπτει υπερτίμηση υπαγόμενη σε φορολογία, αφού δεδομένου ότι η αξία αποτίμησης είναι μικρότερη της αξίας κτήσης ($\beta < \alpha$), κατ' αποτέλεσμα η όποια διαφορά θα είναι αρνητική.

Για όλους τους ανωτέρω λόγους η προσβαλλόμενη πράξη όσον αφορά την εν λόγω λογιστική διαφορά πρέπει να ακυρωθεί.

B. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΚΦΑΣ ΚΑΙ Ν. 4337/2015

Η φορολογική αρχή, λαμβάνοντας υπόψη έκθεση της Οικονομικής Αστυνομίας, όπως αναλυτικά αναφέρεται στο κεφάλαιο Ι της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, καταλόγισε πρόστιμο για λήψη 8 εικονικών, ως προς το σύνολο των συναλλαγών, φορολογικών στοιχείων (ΤΠΥ) συνολικής καθαρής αξίας Ευρώ 606.000,00, που εκδόθηκαν από τις επιχειρήσεις:

....., και

α) Όσον αφορά τις συναλλαγές με την εταιρεία ΑΦΜ

➤ Οι υπό κρίσιν συναλλαγές αφορούν την προμήθεια και εγκ/ση λογισμικού με την επωνυμία: (Συνδρομές παίκτη) συνολικού καθαρού ύψους Ευρώ 540.000,00, βάσει της από 11-1-2013 σχετικής σύμβασης. Η εξόφληση των υποχρεώσεων από μέρους της εταιρείας μας έγινε είτε με εμβάσματα είτε με επιταγές, μέσω του τραπεζικού συστήματος. Το εν λόγω λογισμικό πουλήθηκε α) στην θυγατρική εταιρεία με έδρα την, η οποία στην συνέχεια το διέθεσε προς εγκ/ση στις εταιρείες: και με έδρα την και β) στην θυγατρική μας με έδρα την, η οποία στην συνέχεια το διέθεσε προς εγκ/ση στην εταιρεία: με έδρα την Η πώληση του λογισμικού στην μεν έλαβε χώρα την υπό κρίση χρήση 2013, στην δε την φορολογική περίοδο 2014.

β) Όσον αφορά τις συναλλαγές με την εταιρεία: ΑΦΜ

➤ Οι υπό κρίσιν συναλλαγές συνολικού καθαρού ύψους Ευρώ 46.200,00 αφορούν την παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών για ζητήματα: στρατηγικού σχεδιασμού και κεφαλαιουχικής αναδιάρθρωσης της εταιρείας μας, εξερεύνησης και αξιολόγησης επενδυτικών προτάσεων, καθώς και την σύνταξη των σχετικών επιχειρηματικών σχεδίων, ανεύρεση και εξασφάλιση των απαιτούμενων πόρων για την χρηματοδότηση των πιο πάνω σχεδίων και τέλος, συγχωνεύσεων ή ενοποιήσεων της εταιρείας μας και των θυγατρικών μας στην Ελλάδα και το εξωτερικό. Η αμοιβή καθορίστηκε σε Ευρώ 6.600,00 τον μήνα για το χρονικό διάστημα από 1-7-2012 έως 30-6-2013. Για τις συναλλαγές αυτές έχει υπογραφεί, μεταξύ της εταιρείας μας και της πιο πάνω εταιρείας, η από 1-7-2012 σχετική σύμβαση η οποία έχει κατατεθεί, εμπρόθεσμα, στην αρμόδια ΔΟΥ. Η εξόφληση των υποχρεώσεων από μέρους της εταιρείας μας έγινε με εμβάσματα μέσω του τραπεζικού συστήματος.

γ) Όσον αφορά τις συναλλαγές με την εταιρεία: ΑΦΜ

➤ Οι υπό κρίσιν συναλλαγές συνολικού καθαρού ύψους Ευρώ 19.800,00 αφορούν την παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών για ζητήματα: στρατηγικού σχεδιασμού και κεφαλαιουχικής

αναδιάρθρωσης της εταιρείας μας, εξερεύνησης και αξιολόγησης επενδυτικών προτάσεων, καθώς και την σύνταξη των σχετικών επιχειρηματικών σχεδίων, ανεύρεση και εξασφάλιση των απαιτούμενων πόρων για την χρηματοδότηση των πιο πάνω σχεδίων και τέλος, συγχωνεύσεων ή ενοποιήσεων της εταιρείας μας και των θυγατρικών μας στην Ελλάδα και το εξωτερικό. Η αμοιβή καθορίστηκε σε Ευρώ 6.600,00 τον μήνα για το χρονικό διάστημα από 1-10-2013 έως 30-9-2014. Για τις συναλλαγές αυτές έχει υπογραφεί, μεταξύ της εταιρείας μας και της πιο πάνω εταιρείας, η από 1-10-2013 σχετική σύμβαση η οποία έχει κατατεθεί, εμπρόθεσμα, στην αρμόδια ΔΟΥ. Η εξόφληση των υποχρεώσεων από μέρους της εταιρείας μας έγινε με εμβάσματα μέσω του τραπεζικού συστήματος.

Με βάση τα πιο πάνω αναλυτικά αναφερόμενα (και επισυναπτόμενα) στην παρούσα ενδικοφανή προσφυγή) αποδεικτικά στοιχεία προκύπτει, αναντίρρητα και αναμφισβήτητα, ότι:

α) έχει λάβει χώρα η παραγωγή και η διάθεση(μέσω των θυγατρικών μας εταιρειών σε και) σε εταιρείες της αλλοδαπής του έργου (πρόγραμμα λογισμικού) που αποτελεί αντικείμενο των συναλλαγών οι οποίες αντικρίζονται στα υπό κρίσιν φορολογικά στοιχεία και στις συναφθείσες σχετικές συμβάσεις.

β) Οι εκδότριες εταιρείες συνιστούν πρόσωπα φορολογικώς και συναλλακτικώς υπαρκτά, σύμφωνα με την ισχύουσα φορολογική και δικαστηριακή νομολογία και κατ'επέκταση καταρρίπτεται και το κύριο επιχείρημα της φορολογικής αρχής.

Επομένως οι αναφερόμενες στα υπό κρίσιν φορολογικά στοιχεία συναλλαγές είναι πραγματικές, σχετίζονται με τις περιγραφόμενες στις καταρτισθείσες συμβάσεις - με τις συμβαλλόμενες εκδότριες των υπό κρίσιν φορολογικών στοιχείων εταιρείες- υπηρεσίες- εργασίες προς την εταιρεία μας και προέκυψαν ως απόρροια της ανάγκης για την έγκαιρη και απρόσκοπτη παραγωγή και διάθεση του έργου που η εταιρεία μας είχε αναλάβει.

Γ. ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ

1) Η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα οκτώ φορολογικά στοιχεία (ΤΠΥ) συνολικής καθαρής αξίας Ευρώ 606.000,00 (όπως αναλυτικά τονίζεται στο κεφάλαιο I αλλά και στο κεφάλαιο II Β της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής), με την αιτιολογία ότι τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία έχουν κριθεί εικονικά στο σύνολό τους. Κατ'ακολουθία δεν αναγνωρίζει, τον ΦΠΑ ύψους Ευρώ 139.380,00 που αναλογεί στην αξία των φερόμενων ως εικονικών φορολογικών στοιχείων προς έκπτωση από τον φόρο εκροών.

Επίσης καταλόγισε και πρόστιμο ΦΠΑ διατάξεων του άρθ. 79 του Ν. 4472/2017, ύψους Ευρώ 69.690,00.

Η κρίση αυτή της φορολογικής αρχής ουδόλως ευσταθεί.

Συγκεκριμένα, όπως προκύπτει, από τα αναφερόμενα αφ' ενός μεν στο κεφάλαιο Β της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής για τις συναλλαγές της υπό κρίσιν διαχειριστικής περιόδου 2013 και αφ' ετέρου στην με αριθ. /8-1-2020 ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας μας- που κοινοποιήθηκε στην υπηρεσία σας μέσω του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, σχετικά με τις συναλλαγές των διαχειριστικών περιόδων 2011 και 2012, οι εν λόγω συναλλαγές που αντικρίζονται στα υπό κρίσιν φορολογικά στοιχεία είναι πραγματικές και επομένως δεν τίθεται θέμα μη έκπτωσης του αναλογούντος Φ.Π.Α. Ευρώ 139.380,00. Κατ'επέκταση δε ουδόλως ευσταθεί και η επιβολή του ειδικού προστίμου ΦΠΑ ύψους Ευρώ 69.690,00.

Δ. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΑΡΘ. 13 ΠΑΡ. 6-8 Ν. 2238/1994

Η φορολογική αρχή, επικαλούμενη τις διατάξεις του άρθ. 13 παρ. 6-8 του Ν. 2238/1994, προσδιόρισε κύριο ποσό φόρου Ευρώ 1.409.066,93 που αναλογεί, κατά την κρίση της, στην αξία αμοιβών αλλοδαπών εταιρειών για υπηρεσίες που είτε παρασχέθηκαν στην Ελλάδα (σχετ. διατάξεις παρ. 6 του άρθ. 13 του Ν. 2238/1994), είτε έλαβαν χώρα για κατάρτιση μελετών και ερευνών (σχετ. οι διατάξεις της παρ. 8 του άρθ. 13 του Ν. 2238/1994) συνολικής αξίας Ευρώ 5.636.267,73.

Η εν λόγω αξιολόγηση της φορολογικής αρχής είναι παντελώς εσφαλμένη και στερείται αιτιολογικής βάσης.

Έχουν πραγματοποιηθεί οι πιο κάτω αναλυτικά αναφερόμενες δαπάνες συνολικού ύψους Ευρώ 4.804.045,80, οι οποίες αφορούν αμοιβές για ληφθείσες υπηρεσίες στην αλλοδαπή, από πρόσωπα εγκατεστημένα στην αλλοδαπή. Οι εν λόγω υπηρεσίες συνίστανται σε: α) νομικές υπηρεσίες και β) σε συμβουλευτικές υπηρεσίες που αφορούν: την έκδοση του ομολογιακού δανείου στην αλλοδαπή, την αγορά των σε χώρες της αλλοδαπής, την λήψη πιστοποιητικού σχετικά με προϊόντα λογισμικού που διατέθηκαν στην αλλοδαπή, την έκδοση πιστοποιητικού ISO, χρηματοοικονομικές και τεχνικές υπηρεσίες, την συμμετοχή της εταιρείας μας σε διεθνείς οργανισμούς ().

Επομένως οι εν λόγω δαπάνες δεν αφορούν αμοιβές υπηρεσιών για κατάρτιση μελετών και ερευνών, όπως λανθασμένα ισχυρίζεται η φορολογική αρχή και σύμφωνα με τις πιο πάνω αναφερόμενες ισχύουσες φορολογικές διατάξεις του άρθ. 13παρ. 6 του Ν. 2238/1994 δεν φορολογούνται στο εσωτερικό της χώρας.

Ειδικότερα, οι δαπάνες αυτές διακρίνονται ως ακολούθως:

α) Αμοιβές για λήψη συμβουλευτικών υπηρεσιών συνολικού ύψους Ευρώ 2.930.647,41 που παρασχέθηκαν στο εξωτερικό και αφορούν στην έκδοση, στην αλλοδαπή, ομολογιακού δανείου τον Αύγουστο του 2013, οι οποίες έχουν ανά ημερομηνία, παραστατικό/αλλοδαπό προμηθευτή, χώρα παροχής υπηρεσιών και αξία ως εξής:

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΡ. ΕΓΓΡΑΦΗΣ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ/ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ	ΕΙΔΟΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ	ΧΩΡΑ ΠΑΡΟΧΗΣ	ΑΞΙΑ
61.04.01.00	16/09/2013					85.033,33
61.04.00.00	16/10/2013			συμβουλευτικές υπηρεσίες για έκδοση ομολογιακού δανείου στην αλλοδαπή		1.602.973,70
	16/10/2013					393.899,99
						2.081.907,02
61.04.00.00	12/08/2013			συμβουλευτικές υπηρεσίες για έκδοση ομολογιακού δανείου στην αλλοδαπή		342.482,00
	06/11/2013					-35.332,00
						307.150,00
61.04.00.00	16/09/2013			συμβουλευτικές υπηρεσίες για έκδοση ομολογιακού δανείου στην αλλοδαπή		2.802,03
	16/09/2013					98.750,00
						101.552,03
61.04.00.00	20/09/2013			συμβουλευτικές υπηρεσίες για έκδοση ομολογιακού δανείου στην αλλοδαπή		163.671,46
						163.671,46
						163.671,46
61.04.00.00	30/09/2013			συμβουλευτικές υπηρεσίες για έκδοση ομολογιακού δανείου στην αλλοδαπή		23.616,90
						23.616,90
						23.616,90
61.04.00.00	22/07/2013			συμβουλευτικές υπηρεσίες για έκδοση ομολογιακού δανείου στην αλλοδαπή		45.000,00
	22/07/2013					23.000,00
	20/09/2013					178.750,00
61.04.00.00	07/10/2013			συμβουλευτικές υπηρεσίες για έκδοση ομολογιακού δανείου		6.000,00
ΣΥΝΟΛΟΝ						2.930.647,41

Περαιτέρω, το γεγονός ότι οι εν λόγω δαπάνες αφορούν αμοιβές για ληφθείσες υπηρεσίες που παρασχέθηκαν στην αλλοδαπή, προκύπτει και από το ότι η ίδια φορολογική αρχή τις έχει χαρακτηρίσει ως δαπάνες που αφορούν την έκδοση ομολογιακού δανείου που έλαβε χώρα, το 2013, στην αλλοδαπή και το έχει συμπεριλάβει στο σύνολο των δαπανών που συνιστούν το κόστος δανειοδότησης της εταιρείας (σχετ. σελ. 40 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου και συνημμένη κατάσταση 10γ αυτού, σελ. 134 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος). Ενδεικτικά αναφέρονται οι ληφθείσες υπηρεσίες του αλλοδαπού συνολικού ύψους Ευρώ 342.482,00, οι οποίες αφορούσαν συμβουλευτικές υπηρεσίες με αντικείμενο την

ανάλυση της πιστοληπτικής ικανότητας σχετικά με την τότε επικείμενη έκδοση ομολογιακού δανείου, οι οποίες παρασχέθηκαν εξ' ολοκλήρου στην αλλοδαπή. Δηλαδή, οι υπηρεσίες είχαν μεν αντικείμενο την παροχή οικονομικών συμβουλών, πλην, όμως, δεν μπορούν να θεωρηθούν ούτε ως υπηρεσίες ερευνών ούτε ως υπηρεσίες μελετών κατά την έννοια της παρ. 8 του ν. 2238/1994.

Επιπρόσθετα σημειώνεται, ενδεικτικά, ότι η αλλοδαπή δικηγορική εταιρεία παρείχε στην εταιρεία μας συμβουλευτικές υπηρεσίες συνολικού ύψους € 2.214.481,08 (=2.081.907,02 (για έκδοση ομολογιακού δανείου + 132.574,06 λοιπές υπηρεσίες) αμιγώς νομικής φύσης, και όχι υπηρεσίες μελετών ή οικονομικών ερευνών, όπως εσφαλμένα αναφέρει η φορολογική αρχή. Το αντικείμενο εργασίας της ως άνω αλλοδαπής δικηγορικής εταιρείας αφορούσε την παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών και περιγράφεται αφ' ενός στην προσκομιζόμενη από 14.05.2010 σύμβαση -πλαίσιο μεταξύ αυτής και της Εταιρείας (συνημμένο Νο 21α) και αφ' ετέρου στο από 04.10.2012 email από συνεργάτιδα της ως άνω δικηγορικής εταιρείας προς υπαλλήλους της εταιρείας μας (συνημμένο Νο 21β), σε εκτέλεση των οποίων εκδόθηκαν τα τιμολόγια για την υπό κρίση χρήση.

Τέλος, τονίζεται ότι η ίδια η φορολογική αρχή έχει αποδεχθεί, σύμφωνα με την σχετική έκθεση ελέγχου, ως απαλλασσόμενες με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθ. 13 του Ν.2238/1994, ανάλογες δαπάνες που έχουν ληφθεί από τις πιο πάνω εταιρείες της αλλοδαπής. Προς τούτο παρατίθεται ο πιο κάτω ενδεικτικός πίνακας που περιλαμβάνει τις δαπάνες αυτές:

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΡ. ΕΓΓΡΑΦΗΣ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ/ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ	ΕΙΔΟΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ	ΧΩΡΑ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	ΑΞΙΑ
61.04.01.00	09/08/2013		I	συμβουλευτικές υπηρεσίες για έκδοση ομολογιακού δανείου στην αλλοδαπή		13.403,26
61.04.00.00	23/08/2013		I			45.076,21
61.04.00.00	04/06/2013		I			23.000,00
ΣΥΝΟΛΟΝ						81.479,47

β) Αμοιβές υπηρεσιών νομικής φύσεως συνολικού ύψους Ευρώ 1.393.738,74 που έλαβε η εταιρεία μας στο εξωτερικό από αλλοδαπά νομικά πρόσωπα, στα πλαίσια της επαγγελματικής δραστηριότητας που η εταιρεία μας αναπτύσσει και στην αλλοδαπή, όπως εμπεριστατωμένα και αναλυτικά αναφέρεται στην παρούσα ενδικοφανή προσφυγή στην παράγραφο για το προφίλ της εταιρείας μας.

Οι δαπάνες αυτές διατυπώνονται αναλυτικά, ανά ημερομηνία, παραστατικό/αλλοδαπό προμηθευτή, χώρα παροχής υπηρεσιών και αξία στην συνημμένη Νο 22 αναλυτική κατάσταση.

Επί πλέον παρατίθεται ο πιο κάτω πίνακας, όπου εμφανίζεται η αξία των παρασχεθεισών αυτών υπηρεσιών, συγκεντρωτικά, ανά αλλοδαπή επιχείρηση:

ΑΛΛΟΔΑΠΟ ΠΡΟΣΩΠΟ ΠΟΥ ΠΑΡΕΙΧΕ ΤΙΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ	ΧΩΡΑ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	ΑΞΙΑ
		249.038,37
		14.250,81
		175.302,36
		53.484,25
		33.411,03
		17.941,76
		67.487,36
		14.269,50
		15.000,00
		43.226,95
		113.672,61
		41.770,94
		45.971,42
		28.371,89
		75.673,05
		31.441,00
		27.060,00
		132.574,06
ΛΟΙΠΕΣ ΜΕΜΟΝΩΜΕΝΕΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ		213.791,38
ΣΥΝΟΛΟΝ		1.393.738,74

Το γεγονός ότι οι εν λόγω υπηρεσίες παρασχέθηκαν στο εξωτερικό στα πλαίσια της επαγγελματικής δραστηριότητας που η εταιρεία μας αναπτύσσει και στην αλλοδαπή επιβεβαιώνεται πλήρως από την περιγραφή των παρασχεθεισών υπηρεσιών στα εκδοθέντα παραστατικά.

Προς επίρρωση τούτων επισυνάπτονται στην παρούσα ενδικοφανή προσφυγή συνημμένα Νο 23), το σύνολο των παραστατικών που έχουν εκδοθεί για τις εν λόγω συναλλαγές ως ακολούθως:

ΑΛΛΟΔΑΠΟ ΠΡΟΣΩΠΟ ΠΟΥ ΠΑΡΕΙΧΕ ΤΙΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ	Νο συνημμένου
	23α
	23β
	23γ
	23δ
	23ε
	23στ
	23ζ
	23η
	23θ
	23ι
	23ια
	23ιβ
	23ιγ
	23ιδ
	23ιε
	23ιστ
	23ιζ
	23ιη
ΛΟΙΠΕΣ ΜΕΜΟΝΩΜΕΝΕΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ	23ιθ

γ) Αμοιβές για λήψη συμβουλευτικών υπηρεσιών συνολικού ύψους Ευρώ 479.659,65, που αφορούν: την αγορά των τυχερών παιγνιδιών σε χώρες της αλλοδαπής, την λήψη πιστοποιητικού σχετικά με προϊόντα λογισμικού που διατέθηκαν στην αλλοδαπή, την έκδοση πιστοποιητικού ISO, χρηματοοικονομικές και τεχνικές υπηρεσίες, την συμμετοχή της εταιρείας μας σε διεθνείς οργανισμούς (..... παιγνιδιών). Οι εν λόγω υπηρεσίες παρασχέθηκαν στο εξωτερικό στα πλαίσια της επαγγελματικής δραστηριότητας που η εταιρεία μας αναπτύσσει και στην αλλοδαπή, όπως εμπεριστατωμένα και αναλυτικά αναφέρεται στην παρούσα ενδικοφανή προσφυγή (και συγκεκριμένα στη παράγραφο για το προφίλ της εταιρείας μας).

Οι εν λόγω δαπάνες έχουν ανά ημερομηνία, παραστατικό/αλλοδαπό προμηθευτή, χώρα παροχής υπηρεσιών και αξία ως εξής:

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΡ. ΕΓΓΡΑΦΗΣ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ/ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ	ΕΙΔΟΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ	ΧΩΡΑ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	ΑΞΙΑ
61.04.00.00	26/03/2013			χρηματοικ. υπηρεσίες		9.600,00
61.04.01.00	08/01/2013			συμβουλευτικές υπηρεσίες για αγορά στον		9.170,11
	05/07/2013					7.854,78
	05/08/2013					6.117,24
						23.142,13
62.07.08.10	02/01/2013			τεχνικές υπηρεσίες		8.358,48
	03/06/2013					90.968,12
	03/06/2013					372,60
	27/06/2013					6.787,50
						106.486,70
62.07.08.10	07/03/2013			παροχή υπηρεσιών υποστήριξης για το		16.950,00
	20/12/2013					21.187,50
						38.137,50
61.90.00.00	01/08/2013			συμβουλευτικές υπηρεσίες για λήψη πιστοποιητικού ανεξάρτητου εκτιμητή για την αξία των συμμετοχών		4.122,94
	31/12/2013					4.115,00
						8.237,94
61.04.00.00	09/04/2013			χρηματοικ. υπηρεσίες		2.633,05
	23/04/2013					869,06
	05/06/2013					2.811,40
61.04.01.00	06/12/2013					4.028,49
	30/12/2013					181,28
						10.523,28
61.04.00.00	04/02/2013			υπηρεσίες για λήψη πιστοποιητικού ISO		928,07
	04/02/2013					564,58
	24/10/2013					561,12
	25/11/2013					540,83
						2.594,60
61.04.00.00	30/04/2013			υπηρεσίες για στήριξη εταιρείας σε έλεγχο με σκοπό την ένταξη στον		6.809,00
	02/07/2013					11.401,50
						18.210,50
61.04.00.00	03/06/2013			χρηματοικ. υπηρεσίες		11.479,00
						11.479,00
61.04.00.00	21/11/2013			χρηματοικ. υπηρεσίες		196.273,00
						196.273,00
61.04.00.00	31/12/2013			παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών για αγορά στην		43.500,00
						43.500,00
61.04.00.00	01/08/2013			παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών για αγορά στην		9.000,00
						9.000,00
61.04.00.00	03/07/2013			λήψη συμβουλευτικών υπηρεσιών για		2.475,00
						2.475,00
						2.475,00
ΣΥΝΟΛΟΝ						479.659,65

Όπως δε επιβεβαιώνεται από τα εκδοθέντα παραστατικά, τα εν λόγω ποσά δαπανών συνιστούν συμβουλευτικές υπηρεσίες σχετικές με τα θέματα που αναφέρονται πιο πάνω και συγκεκριμένα: την αγορά των σε χώρες της αλλοδαπής, την λήψη πιστοποιητικού σχετικά με προϊόντα λογισμικού που διατέθηκαν στην αλλοδαπή, την έκδοση πιστοποιητικού ISO,

χρηματοοικονομικές και τεχνικές υπηρεσίες, την συμμετοχή της εταιρείας μας σε διεθνείς οργανισμούς (..... 1), όπως αναλυτικά αναφέρεται και πιο πάνω.

Ε. ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΑΡΘ. 39 ΚΑΙ 39Α Ν. 2238/1994 ΠΕΡΙ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΣΥΝΟΠΤΙΚΟΥ ΠΙΝΑΚΑ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

Η φορολογική αρχή έκρινε α) ότι η μεταβίβαση, λόγω εισφοράς, των μετοχών δέκα έξι (16) θυγατρικών μας αλλοδαπών εταιρειών στην θυγατρική εταιρεία: και β) η μεταβίβαση, λόγω εισφοράς, στην θυγατρική εταιρεία: του συνόλου της συμμετοχής στην αλλοδαπή θυγατρική εταιρεία: εμπίπτει, στις διατάξεις των άρθ. 39 και 39α του Ν. 2238/1994 περί ενδοομιλικών συναλλαγών. Κατ επέκταση και λαμβάνοντας υπ όψη ότι οι εν λόγω συναλλαγές δεν συμπεριλήφθηκαν στον υποβληθέντα συνοπτικό πίνακα πληροφοριών του άρθ. 39 Α του Ν. 2238/1994 και δεν τεκμηριώθηκαν στον υποβληθέντα φάκελο τεκμηρίωσης των άρθ. 39, 39 Α, 39 Β και 39 Γ του Ν. 2238/1994, καταλόγισε, πρόστιμο περιοριζόμενο στο ύψος των Ευρώ 2.000,00, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 56 του Ν. 4174/2013.

Η εν λόγω θεώρηση της φορολογικής αρχής είναι πλήρως λανθασμένη και ανατιολόγητη για τους εξής λόγους:

- Η διάταξη που κατά πρώτον ορίζει ότι η μεταβίβαση μετοχών μεταξύ συνδεδεμένων δεν εξετάζεται υπό το πρίσμα του άρθρου 13 του ΚΦΕ αλλά υπό το πρίσμα των άρθρων 39 και 39Α του ΚΦΕ εισήχθη με την παρ. 7 του άρθρου 11 του Ν.4110/2013, με την οποία προστέθηκε τελευταίο εδάφιο στην παρ. 2 του άρθρου 13 του Ν.2238/1994 και ορίστηκε ότι «Ειδικά για μεταβιβάσεις μετοχών που πραγματοποιούνται μεταξύ ημεδαπής επιχείρησης και επιχειρήσεων συνδεδεμένων με αυτή εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 39 και 39Α».Το προαναφερόμενο εδάφιο καταλαμβάνει αφενός μόνο τις μεταβιβάσεις μετοχών (και όχι όλες τις πράξεις που καταλαμβάνονται από το άρθρο 2 του ΚΦΕ) και αφετέρου μόνο τις μεταβιβάσεις μετοχών ημεδαπών Α.Ε.

Συγκεκριμένα, με την παρ. 2 του άρθρου 13 του Ν.2238/1994, ορίζεται ότι «.....Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής, έχουν εφαρμογή και επί εισφοράς των τίτλων που αναφέρονται στο πρώτο εδάφιο, για την κάλυψη του κεφαλαίου νεοϊδρυόμενης, ημεδαπής ή αλλοδαπής εταιρείας ή για την αύξηση του κεφαλαίου υφιστάμενης.....».

Περαιτέρω το πρώτο εδάφιο της παρ. 2 αναφέρει ότι: «Φορολογείται ... η υπεραξία που προκύπτει από τη μεταβίβαση μετοχών ημεδαπών ανωνύμων εταιρειών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών, που αποκτούν φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά.».

Από τα παραπάνω συνάγεται ρητώς ότι δεν εξομοιώνεται ως μεταβίβαση μετοχών η εισφορά μετοχών αλλοδαπών εταιρειών.

Αυτό επιβεβαιώνεται και με το έγγραφο της φορολογικής αρχής 1120853/11379 π.ε./Β0012/5.2.2008), στο οποίο διευκρινίζεται ρητά ότι οι διατάξεις του έβδομου και όγδοου εδαφίου της παρ. 2 του άρθρου 13 του Ν.2238/1994 οι οποίες προστέθηκαν με το άρθρο 36 του Ν.3427/2005 και οι οποίες αναφέρονται στην περίπτωση εισφοράς των τίτλων που αναφέρονται στο πρώτο εδάφιο της εν λόγω παραγράφου, πρέπει να ερμηνεύονται στενά και από το έγγραφο συνάγεται σαφώς ότι αφορούν μόνο σε μετοχές ημεδαπών ανωνύμων εταιριών μη

εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών και όχι λοιπών τίτλων (π.χ. αλλοδαπών ή λοιπών τίτλων).

- Οι διατάξεις του άρθρου 39 του Ν. 2238/1994 καταλαμβάνουν τις συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων. Η συμμετοχή της εταιρείας μας σε αύξηση κεφαλαίου αλλοδαπής εταιρείας της οποίας μάλιστα μοναδικός μέτοχος είναι η ίδια, αφενός δεν αποτελεί συναλλαγή με την εταιρεία, το κεφάλαιο της οποίας αυξάνεται (αλλά με τους μετόχους αυτής), και αφετέρου δεν αποτελεί εν γένει συναλλαγή, με δεδομένο ότι στην προκειμένη περίπτωση ο μοναδικός μέτοχος της αλλοδαπής εταιρείας, το κεφάλαιο της οποίας αυξάνεται, είναι η εταιρεία μας και άρα δεν νοείται συναλλαγή ενός προσώπου με τον εαυτό του.

- Αλλά και εν γένει δεν αποτελεί συναλλαγή καθώς η εισφορά μετοχών για την κάλυψη του μετοχικού κεφαλαίου ημεδαπής ή αλλοδαπής ανώνυμης εταιρείας, δεν συγκεντρώνει τα εννοιολογικά στοιχεία της πώλησης ή ανταλλαγής κατά τα οριζόμενα με τις διατάξεις των άρθρων 513 και 573 του Α.Κ. αντίστοιχα, καθόσον στην περίπτωση αυτή δεν υφίσταται τίμημα σε χρήμα ή σε παροχή άλλου αντικειμένου, αλλά απόκτηση δικαιώματος συμμετοχής στα κέρδη, στη διοίκηση της εταιρείας και στο προϊόν της εκκαθάρισης, σε περίπτωση λύσης αυτής.

ΣΤ. ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΑΡΘ. 4 ΠΑΡ. 10 Ν. 4093/2012 ΚΑΙ Π.Δ. 1123/198

Ο ΚΦΑΣ (Ν.4093/2012) σε καμία διάταξή του δεν επιτάσσει την αποτίμηση των μετοχών στην κατ' είδος χαμηλότερη αξία. Αναφέρει μόνο τα εξής: «Τα λοιπά στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού, τα οποία μπορεί να καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών με τα υπόλοιπα μόνο των πρωτοβάθμιων λογαριασμών, εφόσον ανάλυση καθενός λογαριασμού δίνεται στον έλεγχο. Ειδικά για τις μετοχές, ... και τα λοιπά χρεόγραφα καταχωρείται για κάθε είδος η ποσότητα, η αξία κτήσης κι η τρέχουσα αξία». Συνεπώς, ο ΚΦΑΣ δεν προκρίνει μία αξία ως προτιμότερη από την άλλη, αλλά απαιτεί από τη φορολογούμενη Εταιρεία το να έχει διαθέσιμη την πληροφορία και για τις δύο αξίες.

Η εγκύκλιος ΠΟΛ.1003/2014 για τον ΚΦΑΣ (Ν.4093/2012) ανέφερε ότι «Για την αποτίμηση των στοιχείων της απογραφής εφαρμόζονται οι κανόνες αποτίμησης που ορίζονται από το Ε.Γ.Λ.Σ., επιφυλασσομένων άλλων ειδικότερων σχετικών διατάξεων όπως του Ν.2190/1920». Επισημαίνουμε συνεπώς τα ακόλουθα σε σχέση με τον Ν.2190/1920:

Σύμφωνα με το άρθρο 43 παρ. 6 του Ν.2190/1920, όπως ίσχυε κατά το υπό εξέταση χρονικό διάστημα (φορολογικές υποθέσεις έως και 31.12.2013):

«6. Για την αποτίμηση των συμμετοχών και χρεογράφων εφαρμόζονται τα ακόλουθα:

α) Οι μετοχές ανωνύμων εταιρειών, ... και τα λοιπά χρεόγραφα, ... και οι συμμετοχές σε επιχειρήσεις, που δεν έχουν τη μορφή ανώνυμης εταιρείας, αποτιμούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή, μεταξύ της τιμής κτήσεώς τους και της τρέχουσας τιμής τους...».

Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 139 (ειδικότερη διάταξη για ΔΛΠ) του Ν.2190/1920, όπως προστέθηκε με το άρθρο 13 του Ν.3229/2004, τροποποιήθηκε με την παρ. 8 του άρθρου 11 του Ν.3301/2004 και ίσχυε κατά το υπό εξέταση χρονικό διάστημα (φορολογικές υποθέσεις έως και 31.12.2013):

«Οι εταιρείες που συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις, σύμφωνα με τα υιοθετούμενα από την Ευρωπαϊκή Ένωση Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα («ΔΛΠ»), έχουν δικαίωμα να αποκλίνουν από τις διατάξεις του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου («ΕΓΛΣ»)..., στο βαθμό που η διοίκηση της εταιρείας κρίνει, αιτιολογημένα, ότι η απόκλιση είναι αναγκαία για την εύρυθμη εφαρμογή των ΔΛΠ και υποχρεούνται να αποκλίνουν, όπου οι προδιαγραφόμενοι από τους υφιστάμενους νόμους κανόνες αποτίμησης των επί μέρους περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων έρχονται σε αντίθεση με τους κανόνες αποτίμησης, που προδιαγράφονται από τα ΔΛΠ.

Οι διατάξεις των άρθρων ... 43 ... και κάθε άλλη αντίθετη νομοθετική διάταξη δεν έχουν εφαρμογή στην περίπτωση των εταιρειών που συντάσσουν, είτε υποχρεωτικά είτε προαιρετικά, οικονομικές καταστάσεις με βάση τα υιοθετηθέντα από την Ευρωπαϊκή Ένωση ΔΛΠ».

Με βάση τα παραπάνω κατά την υπό εξέταση χρήση, ο ΚΦΑΣ, όπως οι διατάξεις αυτού ερμηνεύτηκαν με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1004/2013, σε συνδυασμό με την εταιρική νομοθεσία (ήτοι το άρθρο 139 ν. 2190/1920 το οποίο είναι ειδικότερο σε σχέση με το άρθρο 43 του ν. 2190/1920) απένεμε στις εταιρίες που συνέτασσαν τις οικονομικές τους καταστάσεις με βάση τα ΔΛΠ, το δικαίωμα να μη διενεργούν την αποτίμηση του άρθρου 43 (αποτίμηση στην κατ' είδος χαμηλότερη αξία, μεταξύ αξίας κτήσης και τρέχουσας αξίας), και συνεπώς να μη προβαίνουν στις σχετικές υποτιμήσεις του ΕΓΛΣ και του Ν.2190/1920.

* * * * *

Εκ μέρους της υπηρεσίας μας, έγινε κλήση προς ακρόαση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ.5 του ν.4174/2013. Η προφορική ακρόαση έγινε στις 15/07/2020, ημέρα Τετάρτη και ώρα 10.00 π.μ., στα γραφεία της υπηρεσίας μας και συντάχθηκε το υπ' αριθμ./2020 πρακτικό ακρόασης. Εκ μέρους της προσφεύγουσας δια του πληρεξουσίου εκπροσώπου της, έγινε αναφορά στο ότι οι εταιρείες με τις οποίες συνεργάστηκε η προσφεύγουσα είναι φορολογικά υπαρκτές και επιπλέον ότι η έκθεση ελέγχου του ΚΕΜΕΕΠ, είναι ατελής, καθόσον:

-Υιοθετήθηκε η έκθεση της Οικονομικής Αστυνομίας χωρίς να γίνουν οι απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις,

-Σε καμία περίπτωση δεν αποδεικνύεται η εικονικότητα των συναλλαγών, επί των οποίων εκδόθηκαν οι επίμαχες πράξεις, αντιθέτως για τις συναλλαγές υπάρχουν συμβάσεις, έχουν εκδοθεί τιμολόγια, η εξόφλησή τους πραγματοποιήθηκε αποκλειστικά μέσω διατραπεζικών συναλλαγών και στη διαπίστωση του ελέγχου της οικονομικής αστυνομίας ότι έγινε ανάληψη μετρητών από μηχανήματα ΑΤΜ, η προσφεύγουσα επισήμανε ότι δεν έγινε έλεγχος ροής του χρήματος που να αποδεικνύει ότι κάποιος από την εταιρία εισέπραξε μέρος ποσού ή ολόκληρο το ποσό μετά την αρχική κατάθεση για την εξόφληση των επίμαχων συναλλαγών,

-Η προσφεύγουσα είχε πραγματοποιήσει συναλλαγές με τις εκδότριες επιχειρήσεις στο παρελθόν, γεγονός που αποδεικνύει ότι ήταν συναλλακτικώς υπαρκτά πρόσωπα και άραγε ενήργησε σε κάθε περίπτωση «καλή τη πίστη».

-Η αυτοψία που έγινε στις δηλωθείσες εγκαταστάσεις των εκδοτών έλαβαν χώρα από το 2015 έως το 2017, γεγονός που αποδεικνύει ότι τυχόν φορολογικές παραβάσεις που έγιναν εκ μέρους τους μεταγενέστερα δεν επηρεάζουν τις συναλλαγές με την προσφεύγουσα που πραγματοποιήθηκαν σε προγενέστερη χρονική περίοδο.

-Επιπλέον, ζητήθηκε να ληφθούν υπόψη τα γενικά οικονομικά μεγέθη του ομίλου σε σχέση με τα επίμαχα τιμολόγια και να συνυπολογιστεί το γεγονός ότι δεν ωφελήθηκε φορολογικά η εταιρεία από αυτές τις συναλλαγές.

Η προσφεύγουσα υπέβαλλε τα με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ και ΕΙ2020ΕΜΠ/20-7-2020 Υπομνήματα, με τα οποία προσκόμισε στοιχεία δημοσιότητας για την εταιρεία, όπως δημοσιευμένες οικ. καταστάσεις, έγγραφα ΓΕΜΗ, δικαιολογητικά από τα οποία συνάγεται ότι μετέχουν σε διαγωνισμούς του ελληνικού δημοσίου, διαφημιστικό υλικό και ισχυρίζεται ότι οι εκδότριες των επίμαχων στοιχείων επιχειρήσεις, είναι φορολογικώς και συναλλακτικώς υπαρκτά πρόσωπα.

Με το αριθ. πρωτ. ΔΕΔ...../2020 έγγραφο ζητήθηκαν στοιχεία-πληροφορίες από το ΚΕΜΕΕΠ, και συγκεκριμένα αν έχει ζητηθεί από αυτό ή αν γνωρίζει να ζητηθεί διοικητική συνδρομή από άλλη υπηρεσία, που να αφορά την προσφεύγουσα επιχείρηση. Το ΚΕΜΕΕΠ απαντώντας στο ερώτημα με το αριθ. πρωτ...../2020 έγγραφο, μας γνώρισε ότι δεν έχει ζητήσει το ίδιο ούτε έχει πληροφορία από άλλη υπηρεσία για διοικητική συνδρομή. Η προσφεύγουσα με το αριθ. πρωτ. ΔΕΔ...../2020 έγγραφο υπέβαλλε στην υπηρεσία μας συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας.

Α.ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΙΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ (ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ)

Α1.Ως προς τη λογιστική διαφορά από τον λ/σμό 60.00.00.04 Μισθοί Πρ/κου

Επειδή, από τον έλεγχο δεν αναγνωρίστηκε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα ποσό 118.122,32 ευρώ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 παρ.1 του ν.2238/1994, με την αιτιολογία ότι, «δεν προσκομίσθηκαν στοιχεία από τα οποία να προκύπτει η πραγματοποίηση και η παραγωγικότητα της δαπάνης και δεν διαπιστώθηκε η καταβολή ασφαλιστικών εισφορών».

Εκ μέρους της προσφεύγουσας προσκομίζονται με την ενδικοφανή προσφυγή τα εξής στοιχεία:

α) Ημερολογιακές εγγραφές, ανά μηνιαία περίοδο, για την καταχώρηση στα βιβλία των δαπανών μισθοδοσίας συνολικού ποσού Ευρώ 118.122,35 ευρώ (συνημμένο Νο 1).

β) Καρτέλα του αναλυτικού του λογ/σμού: 60.00.00.04 Μισθοί προσωπικού συνολικού ύψους Ευρώ 118.122,35 (συνημμένο Νο 2).

γ) όσον αφορά τις ασφαλιστικές εισφορές επί των δαπανών μισθοδοσίας προσωπικού (συνημμένα Νο 3-4):

- Καρτέλα αναλυτικού καθολικού του λογ/σμού: Ταμείο κύριας ασφάλισης - Κ.Α. 55.01.02. συνολικού ποσού Ευρώ 31.872,02.

- Οι ημερολογιακές εγγραφές και τα παραστατικά, ανά μηνιαία περίοδο, που αφορούν την καταβολή των αναλογουσών ασφαλιστικών εισφορών στους αρμόδιους ασφαλιστικούς φορείς (.....).

δ) όσον αφορά τον Φόρο Μισθωτών Υπηρεσιών επί των δαπανών μισθοδοσίας προσωπικού (συνημμένα Νο 5-6):

- Καρτέλα αναλυτικού καθολικού του λογ/σμού: Φόρος Μισθωτών Υπηρεσιών - Κ.Α. 54.03.05. συνολικής αξίας Ευρώ 21.980,32.

- Οι ημερολογιακές εγγραφές και τα παραστατικά, ανά μηνιαία περίοδο, που αφορούν την καταβολή του αναλογούντος φόρου στις αρμόδιες (.....).

ε) Όσον αφορά τις πληρωτέες αποδοχές στο προσωπικό (συνημμένα Νο 7 και 8) :

- Καρτέλα αναλυτικού καθολικού του λογ/σμού: Αποδοχές προσωπικού πληρωτέες - Κ.Α. 53.00.50.19. συνολικής αξίας Ευρώ 64.269,95.

- Οι ημερολογιακές εγγραφές και τα παραστατικά, ανά μηνιαία περίοδο, που αφορούν την καταβολή των δαπανών μισθοδοσίας που εργάστηκε στη

στ) Οι βεβαιώσεις φόρου μισθωτών υπηρεσιών (με την επίσημη μετάφραση αυτών) των δύο μισθοδοτηθέντων υπαλλήλων μας περιόδου 2013, καθώς και το έγγραφο διαβίβασης αυτών στον αρμόδιο αλλοδαπό ασφαλιστικό φορέα (με την επίσημη μετάφραση αυτής) (συνημμένα Νο 9).

Από τα εν λόγω συνημμένα προκύπτουν:

α) τα πρόσωπα που μισθοδοτήθηκαν και συγκεκριμένα ότι πρόκειται για τους και κάτοικους

Β) Η καταβολή, μέσω τραπεζικών εμβασμάτων, ανά μηνιαία περίοδο, των αναλογουσών ασφαλιστικών εισφορών στους αρμόδιους αλλοδαπούς ασφαλιστικούς φορείς (..... και) συνολικού ποσού Ευρώ 31.872,02 και του αναλογούντος φόρου μισθωτών υπηρεσιών στις αρμόδιες

(.....), συνολικής αξίας Ευρώ 21.980,32, όπως αναλυτικά εμφανίζονται στις καρτέλες αναλυτικού καθολικού του λογ/σμού: Ταμείο κύριας ασφάλισης - Κ.Α. 55.01.02. και του λογ/σμού: Φόρος Μισθωτών Υπηρεσιών -Κ.Α. 54.03.05.

Από όλα τα προπαρατεθέντα στοιχεία, κρίνουμε ότι εν λόγω δαπάνη ποσού **118.122,32** ευρώ

α) πραγματοποιήθηκε για μισθούς Πρ/κου και β) είναι παραγωγική, και εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της διαχειριστικής περιόδου 2013.

Α2. Ως προς τη λογιστική διαφορά από τον λ/σμό 64.02.00.10 Διαφημίσεις τύπου εξωτερικού:

Επειδή, από τον έλεγχο δεν αναγνωρίστηκε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα ποσό 90.581,73 ευρώ, με την αιτιολογία ότι, «ότι αφορά διαφήμιση στο εξωτερικό και επομένως βαρύνει τις θυγατρικές εταιρείες του εξωτερικού οι οποίες ωφελούνται άμεσα από την προβολή και όχι η εταιρεία».

Επειδή, δεν προσκομίζονται αποδεικτικά στοιχεία της εν λόγω δαπάνης, ο ισχυρισμός που προβάλλεται από την προσφεύγουσα απορρίπτεται.

A3. Ως προς τη λογιστική διαφορά από τον λ/σμό 64.98.04.00 Διάφορα έξοδα ελευθ. Επαγγελματιών:

Επειδή, από τον έλεγχο δεν αναγνωρίστηκε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα ποσό 94.240,68 ευρώ, με την αιτιολογία ότι, «α) ποσό Ευρώ 52.250,00 διότι συνιστά δικαστικά έξοδα που αφορούν ασκηθείσα αγωγή εναντίον του και β) ποσό Ευρώ 36.280,04, διότι δεν προσκομίσθηκαν παραστατικά στοιχεία που να αιτιολογούν τις εγγραφές».

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται με την ενδικοφανή προσφυγή, ότι :

α) Όσον αφορά το ποσό των Ευρώ 52.250,00 ευρώ, αυτό αφορά δικαστικά έξοδα της ίδιας και του προέδρου της , κατόπιν της από 16-10-2012 απόφασης του Δ.Σ, για άσκηση αγωγών κατά της εταιρείας που εδρεύει στην και του κατοίκου , καθόσον βρέθηκαν αντιμέτωποι με μια σειρά συκοφαντικών μηνυτήριων αναφορών και εξώδικων της εν λόγω εταιρείας και του συγκεκριμένου φυσικού προσώπου. Οι ενέργειες αυτές στρέφονταν τόσο κατά της εταιρείας μας, των μελών της διοίκησης και του Προέδρου του Δ.Σ., όσο και κατά της εταιρείας και των διοικήσεων αυτής.

Επειδή, το εν λόγω ποσό αφορά δικαστικά έξοδα (γραμμάτια είσπραξης κλπ) που έλαβαν χώρα για την άσκηση της εν λόγω αγωγής από τον Πρόεδρο του ΔΣ, η εν λόγω δαπάνη δεν αποτελεί παραγωγική δαπάνη για την επιχείρηση και δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα.

β) Όσον αφορά το ποσό των Ευρώ 36.280,04 ευρώ:

Επειδή, το εν λόγω ποσό αφορά δικαστικά έξοδα (γραμμάτια είσπραξης για παράσταση δικηγόρων, δαπάνη συμβολαιογράφου για ένορκη κατάθεση) που σχετίζονται με την αγωγή που ασκήθηκε από την προσφεύγουσα κατά του για την είσπραξη επιδικασθέντος ποσού (σχετ. η με αριθ. /2013 απόφαση διαιτησίας).

Προς επίρρωση επισυνάπτονται (συνημμένα Νο11) αντίγραφα των παραστατικών που έχουν εκδοθεί για τις εν λόγω δαπάνες.

Επειδή, από τα προσκομισθέντα στοιχεία προκύπτει ότι η δαπάνη αυτή γίνεται στα πλαίσια της επιχειρηματικής δραστηριότητας της προσφεύγουσας, για την είσπραξη χρημάτων που τις οφείλονται, αποτελεί παραγωγική δαπάνη που εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης.

A4. Ως προς τη λογιστική διαφορά από τον λ/σμό Έξοδα Γραφείου

Επειδή, το σύνολο του ποσού του εν λόγω λογ/σμού 103.775,99 ευρώ δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από την φορολογική αρχή, με την αιτιολογία ότι δεν προσκομίσθηκαν παραστατικά στοιχεία που να αιτιολογούν τις εγγραφές.

Επειδή, από τα προσκομισθέντα με την ενδικοφανή προσφυγή προς δικαιολόγηση του ως άνω ποσού στοιχεία, κρίνουμε ότι η δαπάνη αυτή δεν συμβάλει στην απόκτηση εισοδήματος και έγινε χάριν ελευθεριότητας, δεν είναι παραγωγική και δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης.

A5. Ως προς τη λογιστική διαφορά Δαπάνες απαλλασσόμενων εσόδων ποσού 448.008,85 ευρώ

Επειδή, ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη ότι υφίστανται απαλλασσόμενα έσοδα από μερίσματα από θυγατρική εταιρεία με έδρα την ύψους 1.532.337,00 ευρώ και επικαλούμενη τις διατάξεις του άρθρου 31παρ. 8 του Ν. 2238/1994, έκρινε ότι συνιστά λογιστική διαφορά, α)μέρος των χρεωστικών τόκων κατ' αναλογία αφορολόγητων ή κατ' ειδικό τρόπο φορολογηθέντων εσόδων ποσού 371.392,00 ευρώ και β)δαπάνες ίσες με το 5% των απαλλασσόμενων εσόδων ποσού 76.616,85 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 448.008,85 ευρώ.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 31παρ. 8 του Ν. 2238/1994,όπως ίσχυε, την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο: «8. Σε περίπτωση κατά την οποία στα ακαθάριστα έσοδα περιλαμβάνονται και έσοδα που απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος ή φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης ή έσοδα από μερίσματα και κέρδη

από συμμετοχή σε ημεδαπές εταιρίες, για τον υπολογισμό του καθαρού κέρδους της επιχείρησης που υπόκειται σε φορολογία, το συνολικό ποσό των δαπανών που πρόκειται να εκπέσει, μειώνεται κατά τα εξής ποσά δαπανών, που βαρύνουν τα πιο πάνω ακαθάριστα έσοδα:

α) Ποσό των χρεωστικών τόκων που εξευρίσκεται με επιμερισμό των τόκων αυτών μεταξύ των υποκείμενων στη φορολογία ακαθάριστων εσόδων και αυτών που αναφέρονται πιο πάνω.

β) Ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%) των εσόδων που απαλλάσσονται της φορολογίας ή των εσόδων από μερίσματα και κέρδη από συμμετοχή σε άλλες **ημεδαπές** επιχειρήσεις, ως λοιπές δαπάνες. Το ποσό αυτό δεν μπορεί να υπερβαίνει το είκοσι τοις εκατό (20%) των πάσης φύσεως δαπανών της επιχείρησης».

Επειδή, στη προκειμένη περίπτωση, τα έσοδα από μερίσματα της προσφεύγουσας που προέρχονται από τη θυγατρική εταιρεία της με έδρα την ύψους 1.532.337,00 ευρώ, δεν εμπίπτουν στη διάταξη του άρθρου 31 παρ. 8 του Ν. 2238/1994 και επομένως, δεν υφίσταται η λογιστική διαφορά του ποσού των **448.008,85 ευρώ**, κατ' εφαρμογή της παραπάνω διάταξης.

A6. Ως προς τη λογιστική διαφορά από τον Λογαριασμό 64.92.00.00 Διάφορες ζημίες από ΣΜΕ.

Ο έλεγχος δεν αναγνώρισε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης ζημία ποσού 1.435.918,50 ευρώ εκ του παραπάνω λογαριασμού με την αιτιολογία ότι:

«α) για το ποσό των 1.209.593,19 ευρώ δεν επεδείχθησαν νόμιμα παραστατικά στοιχεία. Σε ερώτηση του ελέγχου, η επιχείρηση απάντησε ότι πρόκειται για ζημία από αποτίμηση και εξόφληση κρατικών ομολόγων της, τα οποία εκχωρήθηκαν από τη θυγατρική της εταιρεία αντί μερίσματος ποσού 2.972.956,28 ευρώ. Στα βιβλία δεν διαπιστώθηκε εγγραφή ομολόγων, αποτίμησης ή πώλησης, παρά μόνο η απαίτηση από την θυγατρική εταιρεία, η είσπραξη ποσού 1.763.363,09 ευρώ και η ζημία ποσού 1.209.593,19 ευρώ. Αλλά και να υπήρχε καταχώρηση των ομολόγων στα βιβλία, η ζημία από αποτίμηση χρεογράφων δεν εκπίπτει αλλά μεταφέρεται σε ειδικό λογαριασμό, όπως ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 38 ν.2238/1994.

β) για το ποσό των 226.325,31 ευρώ, το οποίο κατά δήλωση της επιχείρησης αφορά ζημία από διάθεση χρεογράφων, δεν επεδείχθησαν νόμιμα παραστατικά στοιχεία προκειμένου να διαπιστωθεί το είδος των χρεογράφων και αν εκπίπτει η δαπάνη».

Επειδή, σύμφωνα με τη παράγραφο 1 περ. θ του άρθρου 24 ν.2238/1994, όπως ίσχυε για το έτος 2013, «Εισόδημα από κινητές αξίες είναι αυτό που αποκτάται κάθε οικονομικό έτος από κάθε δικαιούχο κινητών αξιών, το οποίο προκύπτει από τη μεταβίβαση ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου και εταιρικών ομολόγων σε τιμή ανώτερη της τιμής κτήσης τους.

Επειδή, σύμφωνα με ΠΟΛ 1102/2013 με ΘΕΜΑ: Εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 24 του Κ.Φ.Ε.:

Αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με τις διατάξεις της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 24 του Κ.Φ.Ε. ορίζεται ως εισόδημα από κινητές αξίες αυτό που αποκτάται κάθε οικονομικό έτος από τη μεταβίβαση ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου και εταιρικών ομολόγων σε τιμή ανώτερη της τιμής κτήσης τους.

Οι διατάξεις αυτές προστέθηκαν με την παράγραφο 4 του άρθρου 13 του ν. 4051/2012 και έχουν εφαρμογή από τη δημοσίευση του νόμου, δηλαδή από 29.02.2012 και μετά.

2. Από τις ανωτέρω διατάξεις συνάγεται, ότι ως εισόδημα από κινητές αξίες θεωρείται αυτό που αποκτάται από τη μεταβίβαση ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου, καθώς και εταιρικών ομολόγων, χωρίς ο νόμος να κάνει διάκριση αν πρόκειται για ομόλογα ημεδαπής ή αλλοδαπής προέλευσης.

3. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 54 του Κ.Φ.Ε. ορίζεται, ότι στα λοιπά εισοδήματα των άρθρων 24 και 25 ενεργείται παρακράτηση έναντι του φόρου που αναλογεί, με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%), επιφυλασσομένων των διατάξεων του άρθρου 12 του Κ.Φ.Ε.

Με την παρακράτηση αυτή δεν εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων, φυσικών ή νομικών προσώπων, αλλά τα εισοδήματα αυτά φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις, συμψηφιζομένου του φόρου που παρακρατήθηκε.

4. Εξάλλου, με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 114 του Κ.Φ.Ε., όπως ισχύουν μετά την τροποποίησή τους με την παρ. 11 του άρθρου 6 του ν. 4110/2013, ορίζεται, ότι οι διατάξεις του άρθρου 54 εφαρμόζονται ανάλογα και όταν ο καταβάλλων το εισόδημα ή δικαιούχος αυτού είναι νομικό πρόσωπο ή επιχείρηση από τα αναφερόμενα στο άρθρο 101 του παρόντος. Εξαιρετικά, αν ο δικαιούχος του εισοδήματος από κινητές αξίες, εκτός μερισμάτων και τόκων από μετοχές και ιδρυτικούς τίτλους, που προέρχονται από τα διανεμόμενα κέρδη ημεδαπής ανώνυμης εταιρίας, είναι πρόσωπο από τα αναφερόμενα στην περίπτωση δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 101, το οποίο όμως δεν έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, το ποσοστό του παρακρατούμενου φόρου ορίζεται σε τριάντα τρία τοις εκατό (33%) στο εισόδημα αυτό και ο αλλοδαπός δικαιούχος δεν υποχρεούται στην υποβολή της ετήσιας φορολογικής δήλωσης για το πιο πάνω εισόδημα. Όταν δικαιούχος του εισοδήματος από κινητές αξίες, με εξαίρεση τα μερίσματα, είναι φυσικό πρόσωπο κάτοικος αλλοδαπής, η παρακράτηση φόρου ενεργείται με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%).

5. Από τα ανωτέρω προκύπτει, ότι κατά τη μεταβίβαση ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου πριν την εξαργύρωση των τοκομεριδίων τους, το ποσό που εισπράττει ο πωλητής (φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό) πέραν του κεφαλαίου και των δεδουλευμένων τόκων μέχρι το χρόνο μεταβίβασης του ομολόγου, ήτοι το κεφαλαιακό κέρδος που οφείλεται στην υπεραπόδοση του επενδυόμενου αρχικού κεφαλαίου, αποτελεί εισόδημα από κινητές αξίες επί του οποίου διενεργείται παρακράτηση φόρου με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 54 ή του άρθρου 114 του Κ.Φ.Ε, κατά περίπτωση.

6. Πέραν των ανωτέρω, τα οποία αποτελούσαν πάγια θέση της Διοίκησης (1089083/10505/Β0012/ΠΟΛ. 1240/1996 εγκύκλιός μας), με τις νέες διατάξεις του ν. 4051/2012 επεκτάθηκε, για λόγους συστηματικής ενότητας η ίδια φορολογική μεταχείριση και στην υπεραξία, ως εισόδημα από κινητές αξίες, από τη μεταβίβαση εταιρικών ομολόγων (εισηγητική έκθεση του ν. 4051/2012). Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή ανεξάρτητα αν τα ομόλογα μεταβιβάζονται από φυσικά ή νομικά πρόσωπα.

Κατά συνέπεια, από την έναρξη ισχύος του ν. 4051/2012 και μετά, κατά τη μεταβίβαση εταιρικών ομολόγων (ημεδαπής και αλλοδαπής προέλευσης), παρακρατείται φόρος στην υπεραξία από τη διάθεσή τους, μη εφαρμοζομένων πλέον, προκειμένου για τα ημεδαπά εταιρικά ομόλογα, των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 14 του ν. 3156/2003, καθόσον οι διατάξεις της περ. θ' της παρ. 1 του άρθρου 24 του Κ.Φ.Ε. σε συνδυασμό με τα άρθρα 54 και 114 του ίδιου νόμου, ως μεταγενέστερες, κατισχύουν αυτών του ν. 3156/2003.

7. Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή και για την τυχόν διαφορά που προκύπτει μεταξύ της ονομαστικής αξίας και της αξίας κτήσης των ως άνω τίτλων (ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου ή εταιρικών) κατά την ημερομηνία λήξης τους, λόγω απόκτησής τους στην δευτερογενή αγορά, καθόσον και σε αυτή την περίπτωση ο δικαιούχος αποκτά κεφαλαιακό κέρδος, το οποίο με βάση τις διατάξεις της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 24 αποτελεί επίσης εισόδημα από κινητές αξίες.

8. Ενόψει των ανωτέρω και δεδομένου ότι με βάση τις ισχύουσες διατάξεις, δεν προβλέπεται ο χρόνος και ο υπόχρεος διενέργειας παρακράτησης του φόρου στις πιο πάνω περιπτώσεις, με την παρούσα διευκρινίζεται, ότι η παρακράτηση φόρου θα πρέπει να διενεργείται από τον καταβάλλοντα (μεσολαβούσα Τράπεζα ή Εταιρεία Παροχής Επενδυτικών Υπηρεσιών). Η παρακράτηση ενεργείται κατά το χρόνο της καταβολής ή πίστωσης του λογαριασμού του

δικαιούχου. Για την απόδοση του παρακρατούμενου φόρου έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 60 του Κ.Φ.Ε.

Κατά συνέπεια, για τα ποσά της υπεραξίας που αποκτώνται από τους δικαιούχους από την έκδοση της παρούσας και μετά, διενεργείται παρακράτηση φόρου σύμφωνα με τα αναφερόμενα πιο πάνω.

9. Όπως έχει γίνει δεκτό από τη Διοίκηση, για τους τόκους καταθέσεων αλλοδαπής προέλευσης που αποκτούν νομικά πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 101 του Κ.Φ.Ε. δεν αποδίδεται ο παρακρατούμενος φόρος 10% όταν οι εν λόγω τόκοι δεν εισάγονται στην Ελλάδα, δεδομένου ότι αποτελούν εισόδημα φορολογούμενο με τις γενικές διατάξεις (Δ12Β 1101864 ΕΞ2009/23-10-2009).

Ως εκ τούτου, κατ' ανάλογη εφαρμογή στις περιπτώσεις όπου ο καταβάλλων το κεφαλαιακό κέρδος από μεταβίβαση ομολόγων δεν είναι εγκατεστημένος στην Ελλάδα, ο δικαιούχος δεν υποχρεούται να αποδώσει τον οφειλόμενο φόρο 20% (αυτοαπόδοση) δεδομένου ότι το εισόδημα αυτό φορολογείται με τις γενικές διατάξεις.

10. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ. 2 του 82 του Κ.Φ.Ε. ορίζεται μεταξύ άλλων, ότι τα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, οι οργανισμοί συλλογικών επενδύσεων σε κινητές αξίες, τα πιστωτικά ιδρύματα, οι εταιρείες παροχής πιστώσεων, οι εταιρείες μεσολάβησης στη μεταφορά κεφαλαίων, τα ιδρύματα πληρωμών, τα χρηματοδοτικά ιδρύματα και τα ελληνικά ταχυδρομεία, οι συνεταιρισμοί και οι ενώσεις αυτών, οι ενώσεις προσώπων, καθώς και κάθε άλλος επαγγελματικός φορέας ή οργάνωση, υποχρεούνται να υποβάλλουν ηλεκτρονικά στο Υπουργείο Οικονομικών κάθε στοιχείο και πληροφορία οικονομικού και φορολογικού ενδιαφέροντος που τους ζητείται, όπως αμοιβές, αποζημιώσεις, κατ' εξαίρεση των διατάξεων για το επαγγελματικό και τραπεζικό απόρρητο, καθώς και στοιχεία και πληροφορίες για ακίνητη και κινητή περιουσία, καθώς και κάθε άλλου στοιχείου αναγκαίου στις διαδικασίες βεβαίωσης και είσπραξης του φόρου, καθώς και στις διαδικασίες του ελέγχου και των διασταυρώσεων.

11. Κατόπιν των ανωτέρω και με βάση τα αναφερόμενα στην προηγούμενη παράγραφο:

ι) Για τα ποσά (κεφαλαιακό κέρδος) από ομόλογα (Ελληνικού Δημοσίου ή εταιρικά) που αποκτήθηκαν από ημεδαπούς δικαιούχους από 1.1.2012 μέχρι 31.12.2012, οι Τράπεζες καθώς και οι Εταιρείες Παροχής Επενδυτικών Υπηρεσιών θα πρέπει να διαβιβάσουν στην Γ.Γ.Π.Σ. μέχρι 17 Μαΐου 2013, καταστάσεις σε ηλεκτρονικό αρχείο με τα στοιχεία των δικαιούχων - συνδικαιούχων (όνομα ή επωνυμία και Α.Φ.Μ.), το ποσό της υπεραξίας που αυτοί απέκτησαν στο πιο πάνω χρονικό διάστημα από κάθε συναλλαγή στους ανωτέρω τίτλους, το οποίο φορολογείται με τις γενικές διατάξεις, καθώς και το ποσό του φόρου που ενδεχομένως παρακρατήθηκε σε βάρος των δικαιούχων στα πιο πάνω εισοδήματα. Επιπλέον, στις ίδιες καταστάσεις θα αναγράφονται ξεχωριστά τα εισοδήματα που απέκτησαν οι πιο πάνω δικαιούχοι από ημεδαπά εταιρικά ομόλογα του ν. 3156/2003, για το χρονικό διάστημα από 1.1.2012 έως 28.2.2012 (δηλαδή πριν τη ψήφιση του ν. 4051/2012), προκειμένου να μην υπαχθούν σε φορολόγηση με τις γενικές διατάξεις. Με βάση τα πιο πάνω στοιχεία, η Γ.Γ.Π.Σ. θα εμφανίσει κατά την ηλεκτρονική υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2013, μήνυμα στο οποίο θα αναφέρεται η υποχρέωση υποβολής δήλωσης των αναλογούντων κατά δικαιούχο ποσών, καθώς και το συνολικό ποσό της υπεραξίας που αποκτήθηκε, προκειμένου οι δικαιούχοι να φορολογηθούν με τις γενικές διατάξεις για τα πιο πάνω εισοδήματα. Ο κάθε δικαιούχος - συνδικαιούχος θα έχει την υποχρέωση για την ορθή συμπλήρωση των οικείων κωδικών (ΚΑ: 291, 292). Όσον αφορά τα νομικά πρόσωπα, τα πιο πάνω στοιχεία θα χρησιμοποιηθούν από τη Γ.Γ.Π.Σ. για λόγους ελεγκτικής επαλήθευσης. Για τα εν λόγω εισοδήματα που αποκτήθηκαν εντός του 2012 οι Τράπεζες και οι Εταιρείες Παροχής

Επενδυτικών Υπηρεσιών θα πρέπει να εκδώσουν βεβαιώσεις στους δικαιούχους με το σχετικό ποσό της υπεραξίας.

ii) Τα αναφερόμενα πιο πάνω έχουν ανάλογη εφαρμογή και για το οικονομικό έτος 2014 και επόμενα.

Ειδικά για τους αλλοδαπούς δικαιούχους, με νεότερη διαταγή μας θα διευκρινισθούν τα στοιχεία που θα πρέπει να διαβιβασθούν στην Γ.Γ.Π.Σ.

Για όσους κατέβαλαν στο Δημόσιο το ποσό του φόρου 20% μέχρι την έκδοση της παρούσας, χωρίς να τον παρακρατήσουν από τους δικαιούχους, θα τους επιστραφεί ως αχρεωστήτως καταβληθείς μετά την ολοκλήρωση της πιο πάνω διαδικασίας, δηλαδή μετά την εκκαθάριση των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος.

12. Τέλος, επισημαίνεται, ότι σε περίπτωση που εταιρεία μεταβιβάσει ομόλογο του Ελληνικού Δημοσίου ή εταιρικό ομόλογο πριν από τη λήξη του σε τιμή μικρότερη της τιμής αγοράς του, η ζημία που προκύπτει από την πράξη αυτή της προεξόφλησης, μετά τον συνυπολογισμό των δεδουλευμένων τόκων μέχρι την ημέρα της μεταβίβασης, αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, καθόσον και το κέρδος (ωφέλεια) που προκύπτει από την ίδια αιτία φορολογείται με βάση τις διατάξεις της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 24 του Κ.Φ.Ε. (Δ12Β 1054641 ΕΞ 2011/8.4.2011 έγγραφό μας).

Επειδή, από τα στοιχεία που προσκόμισε η προσφεύγουσα προκύπτουν τα παρακάτω:

α. ως προς τη λογιστική διαφορά 226.325,31€

Η προσφεύγουσα προσκόμισε με την ενδικοφανή προσφυγή 1) την από 21.12.2012 επιστολή της αλλοδαπής εταιρείας με την οποία δίδεται η εντολή μεταβίβασης 1.166.898 ομολογιών προς την προσφεύγουσα (συνημμένο Νο 12α), 2)μεταξύ της προσφεύγουσας, της αλλοδαπής εταιρείας και με ημερομηνία 03.01.2013 σχετικά με τη μεταβίβαση (συνημμένο Νο 12 β) καθώς και αρχείο κινήσεων για την μεταφορά των ομολόγων τηρούμενο (κατά την άποψη της προσφεύγουσας), (συνημμένο Νο 12γ εγγραφή με ID 363522), 3) λογιστική εγγραφή στα βιβλία της προσφεύγουσας με ημερομηνία 21.12.2012 από την οποία προκύπτει η χρέωση του λογαριασμού 34.19.00 «Λοιπά χρεόγραφα εξωτερικού ARS» με αιτιολογία «ΕΙΣΠΡ. (..... ARS)» αξίας 1.091.776,25 σε πίστωση της απαίτησης από μερίσματα από την (συνημμένο Νο12δ), 4) η αποτίμηση της 31.12.2012 στο ποσό των 1.042.331,64 Ευρώ και η μεταφορά στο 2013 (συνημμένο Νο 12ε), 5) αποδεικτικά στοιχεία για χρηματιστηριακή πώληση στις 09.01.2013 (ως συνημμένο Νο 12γ, εγγραφή με ID 363584), 6)απεικόνιση της πώλησης των ομολογιών αντί τιμήματος 1.065.377,87 δολαρίων Η.Π.Α από το σύστημα, συνημμένο Νο 12στ) και αντιστοίχως σε ευρώ 816.006,33 σύμφωνα με τη συναλλαγματική ισοτιμία την 09.01.2013, συνημμένο Νο 12ζ), 7)αντίγραφο του τηρούμενου τραπεζικού λογαριασμού της προσφεύγουσας στον οποίο κατατέθηκε το ποσό (συνημμένο Νο 12η) και 8) η συμψηφιστική εγγραφή Νο (συνημμένο Νο 12θ) με ημερομηνία 09/1/2013 από την οποία προκύπτει ότι από την ως άνω πώληση προέκυψε για την προσφεύγουσα ζημία ύψους € **226.325,31**(1.042.331,64 – 816.006,33).

β. Ως προς τη λογιστική διαφορά ύψους 1.209.593,19€

Η προσφεύγουσα προσκόμισε με την ενδικοφανή προσφυγή τα παρακάτω στοιχεία:

-αντίγραφο αναλυτικού καθολικού του λογαριασμού 76.00.03.02 «Μερίσματα» με ημερομηνία 01.03.2013 και αιτιολογία «ΜΕΡΙΣΜΑ (19.841.510,21 ARS.) από το οποίο προκύπτει απαίτηση λήψης μερισμάτων.

-την από 11.03.2013 επιστολή της αλλοδαπής εταιρείας με την οποία δίδεται η εντολή μεταβίβασης των ως άνω 1.026.714 ομολογιών του Δημοσίου με αριθμό συνολικής αξίας 6.999.987,99 ARS (.....), η αξία των οποίων καταχωρήθηκε στα βιβλία της προσφεύγουσας στο ποσό των 1.051.412,35 Ευρώ (συνημμένο Νο 12ια). Για την εν λόγω μεταβίβαση, προέβη στην εγγραφή με ID 364648 (βλ. συνημμένο Νο 12γ).

- παραστατικά από τα οποία προκύπτει η πώληση των ομολογιών στις 15.03.2013 (συνημμένο Νο 12γ εγγραφή με ID 364668 και απεικόνιση της πώλησης στο σύστημα (συνημμένο Νο 12ιβ) των ως άνω ομολογιών αντί τιμήματος 911.722 δολαρίων Η.Π.Α. και σε ευρώ 696.715,60 κατά τη συναλλαγματική ισοτιμία της 15.03.2013, (συνημμένο Νο 12 ιγ), αντίγραφο του λογαριασμού της προσφεύγουσας που τηρούσε και κατατέθηκε το ποσό (συνημμένο 12^η και συμψηφιστική εγγραφή Νο 10526 (συνημμένο Νο 12ιδ) από την οποία προκύπτει ότι από την ως άνω πώληση προέκυψε ζημία ύψους **€ 354.696,75** (= 1.051.412,35 – 696.715,60).

-η από 05.04.2013 επιστολή της αλλοδαπής εταιρείας με την οποία δίδεται η εντολή μεταβίβασης 668.000 ομολογιών του Δημοσίου με αριθμό συνολικής αξίας 4.998.894 ARS, η αξία των οποίων καταχωρήθηκε από την προσφεύγουσα στα βιβλία της στο ποσό των 744.991,65 (συνημμένο Νο 12 ιε). Για την εν λόγω μεταβίβαση, προέβη στην εγγραφή με ID 372090 (βλ. συνημμένο 12η).

- παραστατικά από τα οποία προκύπτει η πώληση των ομολογιών στις 12.04.2013 (συνημμένο 12γ, εγγραφή με ID 373789) αντί τιμήματος 592.182 δολαρίων Η.Π.Α. και αντιστοίχως € 453.709,78 (κατά τη συναλλαγματική ισοτιμία την 12.04.2013, συνημμένο Νο 12 ιστ), το οποίο κατατέθηκε στον τηρούμενο τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας (συνημμένο 12η) και συμψηφιστική εγγραφή Νο 14778 (συνημμένο Νο 12ιζ) από την οποία προκύπτει ότι από την ως άνω πώληση προέκυψε ζημία ύψους **€ 291.281,87** [= 744.991,65 – 453.709,78] (λαμβανομένων υπόψη και των εξόδων €134,35).

-την από 30.04.2013 επιστολή της αλλοδαπής εταιρείας με την οποία δίδεται η εντολή μεταβίβασης των ως άνω 381.200 ομολογιών με αριθμό συνολικής αξίας 2.998.498,59 ARS προς την προσφεύγουσα (συνημμένο Νο12ιη), η αξία των οποίων καταχωρήθηκε στα βιβλία στο ποσό των 439.243,92 Ευρώ. Για την εν λόγω μεταβίβαση, προέβη στην εγγραφή με ID 393491 (βλ. συνημμένο Νο 12γ).

- παραστατικά από τα οποία προκύπτει η πώληση των ομολογιών στις 17.05.2013 (συνημμένο Νο 12γ, εγγραφή με ID 396752) αντί τιμήματος 330.500,40 δολαρίων Η.Π.Α. και αντιστοίχως σε ευρώ 256.819,02 κατά τη συναλλαγματική ισοτιμία της 17.05.2013 (συνημμένο Νο 12ιθ), το οποίο κατατέθηκε στον τηρούμενο τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας (συνημμένο Νο

12 η) και συμφηφιστική εγγραφή Νο 19474 (συνημμένο Νο 12κ) από την οποία προκύπτει ότι από την ως άνω πώληση προέκυψε ζημία ύψους **€ 182.424,90** (= 439.243,92 – 256.819,02).

-την από 19.06.2013 επιστολή της αλλοδαπής εταιρείας με την οποία δίδεται η εντολή μεταβίβασης 410.000 ομολογιών του Δημοσίου με αριθμό συνολικής αξίας 3.001.322,63 ARS προς την προσφεύγουσα (συνημμένο Νο 12κα). Για την εν λόγω μεταβίβαση, προέβη στην εγγραφή με ID 451822 (βλ. ως άνω Σχετικό 12γ).

- παραστατικά από τα οποία προκύπτει η πώληση των ομολογιών στις 27.06.2013 (συνημμένο Νο 12γ, εγγραφή με ID 455100 και απεικόνιση στο σύστημα, (συνημμένο Νο 12κβ) αντί τιμήματος 349.730 δολαρίων Η.Π.Α. και αντιστοίχως σε ευρώ 268.362,49 κατά τη συναλλαγματική ισοτιμία της 27.06.2013, (συνημμένο Νο 12κγ), το οποίο κατατέθηκε στον τηρούμενο τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας (συνημμένο Νο 12η) και συμφηφιστική εγγραφή Νο. 25266 (συνημμένο Νο 12κδ), από την οποία προκύπτει ζημία ύψους **€ 290.023,11** (= 558.385,603 - 268.362,49).

ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΖΗΜΙΑ 1.118.426,63 (= 354.696,75 + 291.281,87 + 182.424,90 + 290.023,11)

Επειδή, από τα παραπάνω συνάγεται ότι το μέρος από την επιχείρηση με έδρα την, καταχωρήθηκε ως έσοδο στα βιβλία της προσφεύγουσας στον λογαριασμό 76.00.03.02 με ημερομηνία 01/3/2013 και το επίδικο ποσό αφορά τη ζημία από την πώληση των ομολόγων.

Επειδή, η προκύψασα ζημία συνολικού ύψους ποσού **1.344.751,94** ευρώ (1.118.426,63 + 226.325,31€) από την πώληση των ομολογιών του είναι οριστική, κρίνουμε ότι δύναται να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα της διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2013, καθόσον και το αντίστοιχο κέρδος (αν προέκυπτε) από την ίδια αιτία φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 24 του Κ.Φ.Ε. και το Δ12Β 1054641 ΕΞ 2011/8.4.2011 έγγραφο.

Α6. Ως προς τη λογιστική διαφορά έσοδα από υπερτίμηση παγίου άρθρου 28 παρ.3 περ. ζ του ν.2238/1994.

Επειδή, από τον έλεγχο προσδιορίστηκε λογιστική διαφορά ποσού 4.738.083,24 ευρώ από υπερτίμηση παγίου και θεωρήθηκε ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις, με αιτιολογία προσδιορισμού της υπερτίμησης παγίου που αναφέρεται στη σχετική έκθεση ελέγχου, ότι, «η ελεγχόμενη όφειλε να εφαρμόσει τις διατάξεις της παραγράφου 10 παρ. 4 του ν. 4093/2012 και να απογράψει την 31-12-2013, τη συμμετοχή της στην επιχείρηση στην τρέχουσα αξία των 50.289.924,88€. Η ελεγχόμενη την απέγραψε στην αξία κτήσης των 55.028.008,12€».

Η διαφορά των € 4.738.083,24 θεωρείται σύμφωνα με τις περίπτωσης ζ της παραγράφου 3 του άρθρου 28 του Ν. 2238/94 ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις».

Ο έλεγχος στο κεφάλαιο των ενδοομιλικών συναλλαγών σελ 95 έως 105 της έκθεσης ελέγχου, διαπιστώνει τα παρακάτω:

Από 11/4/2013 έως 04/6/2013 η προσφεύγουσα, σύμφωνα με τις κατατεθείσες συμβάσεις στη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ εισέφερε στην θυγατρική της εταιρεία – (.....) τις μετοχές δέκα έξι (16) θυγατρικών εταιριών ανά τον κόσμο αξίας

45.809.024,12 ευρώ ως αποθεματικό υπέρ το άρτιο, οι οποίες στη συνέχεια εισφέρονται στις 31/7/2013 στην εταιρεία(.....).

Η συμμετοχή της προσφεύγουσας στην εταιρεία αθροιζόμενων α)της αξίας των μετοχών 45.809.024,12 ευρώ, β) των κεφαλαίων σύστασης των δύο (2) εταιρειών στην ποσού 2.060.000,00 ευρώ και γ) της εισφοράς απαίτησης από την εταιρεία ποσού 7.160.044,00 ευρώ, ανέρχεται κατά την 31.12.2013 σε 55.028.008,12 ευρώ.

Επειδή, για την εισφορά προς την εταιρεία δεν προσκομίστηκε σύμβαση, ο έλεγχος έκρινε ότι δεν πρόκειται για εισφορά αλλά για μεταβίβαση μετοχών. Στη συνέχεια έκρινε ότι η μεταβίβαση αυτή, εμπίπτει στα άρθρα 39 και 39 Α του ν.2238/94 και επειδή η προσφεύγουσα δεν συμπεριέλαβε στον φάκελο τεκμηρίωσης τις συναλλαγές αυτές, προσδιόρισε την αξία των μετοχών που μεταβιβάζονται από την προσφεύγουσα στην κατά τις διατάξεις του άρθρου 39 Β του ως άνω νόμου με τα διαθέσιμα στοιχεία, στην κατώτερη αξία μεταβίβασης των μετοχών σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων, ήτοι τη λογιστική αξία αυτών.

Έτσι προσδιόρισε την λογιστική αξία των μεταβιβασθέντων συμμετοχών της προσφεύγουσας στην σε 41.070.940,88 ευρώ, ενώ η αξία κτήσης που εμφανίζει η προσφεύγουσα στα βιβλία της και εισφοράς εν συνεχεία στην είναι 45.809.024,12 ευρώ.

Κατά τον προσδιορισμό αυτόν του ελέγχου προέκυψε διαφορά 4.738.083,24€, μεταξύ της αξίας κτήσης των συμμετοχών 45.809.024,12 ευρώ που εμφανίζει η προσφεύγουσα στα βιβλία της και της πραγματικής (λογιστικής) αξίας αυτών 41.070.940,88 ευρώ που προσδιόρισε ο έλεγχος, σύμφωνα με τον πίνακα της σελ.103 της έκθεσης ελέγχου.

Το ποσό των 41.070.940,88 ευρώ θεωρήθηκε από τον έλεγχο ως αξία μεταβίβασης των συμμετοχών από την στην

Ο προσδιορισμός της λογιστικής (πραγματικής) αξίας των μετοχών της από τον έλεγχο σε 41.070.940,88 ευρώ, θεωρήθηκε προφανώς εκ μέρους του ελέγχου και ως αξία κτήσης των μετοχών από την που μεταβιβάστηκαν από την σ' αυτή.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 4 παρ.10 του ν.4093/2012(ΚΦΑΣ):

10. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που τηρεί διπλογραφικά βιβλία τηρεί επίσης:

10.1.

10.2. Βιβλίο απογραφών στο οποίο μετά από καταμέτρηση καταγράφονται και αποτιμώνται όλα τα στοιχεία της επαγγελματικής του περιουσίας που κατέχει κατά τη λήξη της διαχειριστικής του περιόδου.

Για την αποτίμηση των στοιχείων της απογραφής εφαρμόζονται υποχρεωτικά οι κανόνες αποτίμησης του π.δ. 1123/1980.

Όταν τα λογιστικά βιβλία τηρούνται σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.), η αξία των μενόντων αποθεμάτων των ιδιοπαραχθέντων έτοιμων προϊόντων και της παραγωγής σε εξέλιξη, όπως αυτή προσδιορίζεται με βάση τα Δ.Λ.Π. δεν αναπροσαρμόζεται με τις διαφοροποιήσεις στοιχείων κόστους μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης. Οι διαφορές αυτές, εφόσον υπάρχουν, ποσοτικοποιούνται σε ετήσια συνολική βάση, ανεξάρτητα αν αποτελούν στοιχεία κόστους των πωληθέντων ή των μενόντων προϊόντων και καταχωρούνται στον Πίνακα των Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης και στον Πίνακα Συμφωνίας Λογιστικής Φορολογικής Βάσης (Π.Σ.Λ.Φ.Β.), που ορίζονται από τις διατάξεις της παραγράφου 14 του άρθρου αυτού.

Στο βιβλίο απογραφών καταχωρούνται:

α)

β)

γ) Τα λοιπά στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού, τα οποία μπορεί να καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών με τα υπόλοιπα μόνο των πρωτοβάθμιων λογαριασμών, εφόσον ανάλυση καθενός λογαριασμού δίνεται στον έλεγχο. Ειδικά για τις μετοχές, τις ομολογίες και τα λοιπά χρεόγραφα καταχωρείται για κάθε είδος η ποσότητα, η αξία κτήσης κι η τρέχουσα αξία.

δ).....

ε)

Περαιτέρω, οι διατάξεις του Π.Δ. 1123/1980 ορίζουν ότι: «οι συμμετοχές σε επιχειρήσεις αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσης και τρέχουσας τιμής».

Η προσφεύγουσα την 31.1.2.2013 απέγραψε τη συμμετοχή της στη εταιρεία στην αξία κτήσης των μετοχών που μεταβιβάστηκαν, ήτοι στο ποσό των 55.028.008,12€, θεωρώντας ότι αυτή είναι και η τρέχουσα αξία κατά την 31.12.2013.

Στη συνέχεια, ο έλεγχος αφού είχε προσδιορίσει την αξία των μετοχών που μεταβιβάστηκαν από την προσφεύγουσα στην, όπως παραπάνω αναφέρθηκε, προσδιόρισε την τρέχουσα αξία της κατά την 31-12-2013, στο ποσό των 50.289.924,88 €, θεωρώντας τη διαφορά των € 4.738.083,24 μεταξύ της αξίας κτήσης της συμμετοχής 55.028.008,12€ που απέγραψε η προσφεύγουσα και της τρέχουσας αξίας που υπολόγισε ως υπερτίμηση παγίου που προβλέπει η παρ.3 περ. ζ του άρθρου 28 ν.2238/1994

Επειδή, από τη λεπτομερή εξέταση των γεγονότων & στοιχείων που τέθηκε στη διάθεσή μας, προκύπτουν τα κάτωθι:

α) Η αξία κτήσης συμμετοχών μιας επιχείρησης είναι αυτή που αναγράφεται στα βιβλία της και δεν δύναται να προσδιοριστεί άλλη βάσει έλεγχου. Στη προκειμένη περίπτωση ο έλεγχος εξέλαβε ως αξία κτήσης των μετοχών που μεταβιβάστηκαν από την στην (την αξία των οποίων απέγραψε η προσφεύγουσα την 31.12.2013), την αξία που ο ίδιος προσδιόρισε ως τρέχουσα ή λογιστική 41.070.940,88 ευρώ, αντί της αξίας 45.809.024,12 ευρώ που είναι στα βιβλία της προσφεύγουσας.

β) Αν η προσφεύγουσα απέγραψε τη συμμετοχή της στην τρέχουσα αξία που προσδιόρισε ο έλεγχος, ως μικρότερη της κτήσης βάσει των διατάξεων του Π.Δ. 1123/1980, τότε θα προσδιόριζε ζημία (υποτίμηση) από τη συμμετοχή της στην εταιρεία κατά ποσό 4.738.083,24€ .

γ) από την έκθεση ελέγχου εισοδήματος δεν προκύπτουν με σαφήνεια, ούτε αιτιολογούνται επαρκώς: 1) ο χαρακτηρισμός ως μεταβίβασης των μετοχών αντί εισφοράς όπως ορίζεται από την προσφεύγουσα βάσει υπογραμμένων και κατατιθεμένων στην αρμόδια ΔΟΥ συμβάσεων από την προσφεύγουσα στην, επειδή δεν προσκομίστηκε σύμβαση για την εν συνεχεία μεταβίβαση των μετοχών στην, 2) ο προσδιορισμός της λογιστικής (πραγματικής) αξίας των μετοχών που διενεργείται από τον έλεγχο σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων όπως ισχυρίζεται και 3) πως προσδιορίστηκαν οι καθαρές θέσεις των μεταβιβαζόμενων μετοχών από δέκα έξι (16) χώρες του κόσμου για την εξεύρεση της λογιστικής αξίας των επί μέρους μετοχών.

Στα δεδομένα που εμφανίζονται από τον έλεγχο στο πίνακα υπολογισμού της πραγματικής αξίας για τη μεταβίβαση των μετοχών από την προσφεύγουσα στην εταιρεία(σελίδα 103) της έκθεσης ελέγχου, αναφέρεται ως αξία κτήσης των μετοχών ποσό 45.809.024,12 ευρώ, ως πραγματική κατά τον έλεγχο αξία ποσό 41.070.940,88 ευρώ και σε άλλες στήλες το κέρδος ή η ζημία που προκύπτει για κάθε μια εκ των δέκα έξι (16) μετοχών.

Το κέρδος που προσδιορίστηκε από τον έλεγχο με τη μεθοδολογία του στο ποσό των 26.796.690,51 ευρώ, θεωρήθηκε κατ' αρχή με το προσωρινό φύλλο προσδιορισμού ως

λογιστική διαφορά αλλά μετά τις εξηγήσεις της προσφεύγουσας με την απάντηση στο σημείωμα του άρθρου 28 του ΚΦΔ έγιναν αποδεκτές οι απόψεις της και δεν καταλογίστηκε ως λογιστική διαφορά. Για δε τη προκύπτουσα ζημία 31.534.773,75 ευρώ η θέση του ελέγχου είναι ότι αυτή δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης.

Ύστερα από όλα όσα παραπάνω αναφέρθηκαν, κρίνουμε ότι το ποσό των 4.738.083,24€ μη ορθά καταλογίστηκε ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις που προβλέπει η παρ.3 περ. ζ του άρθρου 28 ν.2238/1994 και πρέπει να μη συμπεριληφθεί στις λογιστικές διαφορές για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2013.

A7. Ως προς τη λογιστική διαφορά Λογαριασμός 66.05.17 Αποσβ. εξόδων αναδιοργάνωσης -Λογαριασμός 61.90.02.01 Αμοιβές τρίτων

Επειδή, από τους παραπάνω λογ/σμούς, η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα τα εξής ποσά: α) Ευρώ 66.000,00(από τον λογ/σμό 61.90.02.01) με την αιτιολογία ότι αφορούν αμοιβές από τις εταιρεία: (ΑΦΜ) & (ΑΦΜ), για τις οποίες τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν εικονικά στο σύνολό τους και β) Ευρώ 1.166.100,04 (από τον λογαριασμό 66.05.17), με την αιτιολογία ότι αφορούν αποσβέσεις που αναλογούν σε δαπάνες παγίων στοιχείων, για τις οποίες τα φορολογικά στοιχεία που έχουν εκδοθεί στην χρήση 2013 από την εταιρεία, καθώς και εκείνα που έχουν εκδοθεί στις χρήσεις 2011-2012, έχουν κριθεί εικονικά στο σύνολό τους στα πλαίσια διαφορετικού μερικού ελέγχου.

Επειδή, στο ποσό λογιστικής διαφοράς του ελέγχου 1.166.100,04 ευρώ εκ του λογ/σμού 66.05.17, περιλαμβάνονται αποσβέσεις που αναλογούν σε δαπάνες παγίων στοιχείων για τις οποίες τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία που έχουν εκδοθεί στις χρήσεις 2011-2012 κρίθηκαν εικονικά στο σύνολό τους και αφορούν τις εταιρείες, &, ως κάτωθι:

ΕΤΑΙΡΕΙΑ	ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΠΟΣΟ ΤΙΜΟΛΟΓΙΩΝ	ΠΟΣΟ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ
.....	2011	2.600.000,00	520.000,00
.....	2011-2012	535.500,00	107.100,00
.....	2011-2012	600.000,00	120.000,00
		3.735.500,00	747.100,00

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 2060/30-9-2020 της υπηρεσίας μας για την προσφεύγουσα εταιρεία που αφορά την εκδίκαση της προσφυγής για τα έτη 2011 και 2012, έγιναν αποδεκτοί οι ισχυρισμοί της και τα τιμολόγια από τις ως άνω επιχειρήσεις δεν χαρακτηρίζονται πλέον ως εικονικά, πρέπει να γίνει αποδεκτός ο ισχυρισμός της, ότι οι δαπάνες των αποσβέσεων ποσού 747.100,00 ευρώ που αναλογούν στα τιμολόγια που έχει λάβει από τις εταιρείες, &, για τα έτη 2011 και 2012 δεν αποτελούν λογιστική διαφορά.

Επειδή, λογιστικές διαφορές 66.000,00 της χρήσης 2013 ευρώ, από τον λογ/σμό 61.90.02.01, αφορούν τιμολόγια από τις εταιρείες (ΑΦΜ) ποσού 46.200,00 ευρώ & (ΑΦΜ), ποσού 19.800,00 ευρώ αντίστοιχα, πρέπει να διαγραφούν σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα πιο κάτω.

Επειδή, στη προκειμένη περίπτωση κρίνουμε ότι ορθά προστέθηκαν στα καθαρά δηλωθέντα κέρδη από τον έλεγχο ως λογιστική διαφορά οι αποσβέσεις επί των ληφθέντων εικονικών τιμολογίων από την εταιρεία

ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΟΥ ΑΝΑΓΝΩΡΙΖΟΝΤΑΙ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ:	
(118.122,32 +36.289,04+448.008,85+1,344.751,94+4.738.083,24+813.100,00)	7.498.346,39
ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ:	9.650.971,84
ΥΠΟΛΟΙΠΟ:	2.152.625,45

Β.ΩΣ ΠΡΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΚΦΑΣ, Ν.4337/2015

Επειδή, από την έκθεση ελέγχου της Δ/σης Οικονομικής Αστυνομίας, πέραν των αναφερόμενων διαπιστώσεων εξ αυτής, που αποτυπώθηκαν στις εκθέσεις ελέγχου του ΚΕΜΕΕΠ, προκύπτουν μεταξύ άλλων και τα παρακάτω:

- ✓ οι επιχειρήσεις- εκδότες των τιμολογίων η με ΑΦΜ & ΑΦΜ χαρακτηρίζονται ως αφανείς-ανύπαρκτες. Για την εταιρεία (ΑΦΜ), δεν γίνεται αναφορά στην έκθεση της αστυνομίας.
- ✓ Οι Τραπεζικοί λογαριασμοί, για τους οποίους όπως αναφέρεται στην έκθεση της οικ. Αστυνομίας βρέθηκαν τριάντα οκτώ(38) συσκευές token τις οποίες διαχειρίζεται ο, αφορούν και λογαριασμό της εταιρείας,, με αριθ. με έναρξη στις 26.2.2013.

Επειδή, από τα δεδομένα του αρχείου της υπηρεσίας (taxis, elenxis, δηλώσεις φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ, συγκεντρωτικές τιμολογίων κλπ), τα προσκομισθέντα στοιχεία από την προσφεύγουσα και από έρευνα στο διαδίκτυο για τις εν λόγω εταιρείες, προκύπτουν τα εξής για κάθε μια που εξέδωσε τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία:

α. Εταιρεία η με ΑΦΜ

Ημερομηνία έναρξης: 17/02/1995

Κεφάλαιο: 66.000,00 ευρώ

Έδρα:

Αντικείμενο εργασιών: Υπηρεσίες σχεδιασμού, υποστήριξης συστημάτων λογισμικού

Διοίκηση: Πρόεδρος & Δ/ων σύμβουλος: 29/7/2004 - 26/08/2014, 26/8/2014 - 20/4/2015

Δηλώσεις εισοδήματος: Έχει υποβάλει δηλώσεις για όλα τα έτη όπως επίσης και οριστικές δηλώσεις αποδοχών προσωπικού.

ΦΠΑ: Έχει υποβάλει δηλώσεις έως 31/10/2015.

Κατά τη χρήση 2011 η προσφεύγουσα έχει λάβει από την ως άνω επιχείρηση τιμολόγια αξίας 286.881,21 ευρώ.

Η εταιρεία του ίδιου συνεργάζεται με την πιο πάνω επιχείρηση από τη χρήση 2010 και έλαβε τιμολόγια αξίας 1.173.000,00 ευρώ.

Κατά τα έτη 2012 και 2013, υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών, τα δεδομένα των οποίων βρίσκονται σε συνάφεια με τις συγκεντρωτικές δηλώσεις που υπέβαλαν οι τρίτοι, καθώς και με τις περιοδικές δηλώσεις εκάστου έτους

Από σχετική έρευνα στο διαδίκτυο, διαπιστώσαμε τα ακόλουθα: α) στις εντάχθηκε στο κατάλογο προμηθευτών και παροχών υπηρεσιών (αριθ.πρωτ. βεβαίωσης/....., β) δημοσίευση στο τύπο 10/7/2014 <<η εταιρεία κάνει την αξιολόγηση τωνI>>, γ) αριθ. Πρωτ. /2014 έγγραφο του Υπουργείου Παιδείας με θέμα έγκριση ερωτηματολογίου, δ) μελέτη Σεπτέμβριος 2014 <<παραδοτέο>> και ε) μελέτη της 06.12.2012 προς την

- Το έτος 2013 ανέλαβε την εκτέλεση του έργου «.....» από την Περιφέρεια, συνολικού ύψους 108.240€, καθώς και έργα από το Δήμο ύψους 45.000€ και από το Δήμο ύψους 12.300€.
- Το έτος 2014 ανέλαβε την εκτέλεση του έργου «.....» μετά τη διενέργεια διαγωνισμού από το , συνολικού ύψους 109.600€, καθώς και έργα από ύψους 94.710€, από το Δήμο ύψους 44.999€, και από το Επιμελητήριο ύψους 80.270€.

Από τα παραπάνω στοιχεία προκύπτει ότι η εν λόγω επιχείρηση είναι φορολογικά & συναλλακτικά υπαρκτή.

β. Εταιρεία ΑΦΜ

Έναρξη εργασιών: 30/01/2013

Κεφάλαιο: 24.000,00 ευρώ

Έδρα:

Αντικείμενο εργασιών: Υπηρεσίες παροχής συμβούλων

Δηλώσεις εισοδήματος: Δεν έχει υποβάλει δήλωση για το έτος 2013

ΦΠΑ: Έχει υποβάλει περιοδικές δηλώσεις για το έτος 2013 και δεν έχει υποβάλλει εκκαθαριστική δήλωση.

Δεν έχει υποβάλλει συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών & προμηθευτών

Από τα παραπάνω στοιχεία προκύπτει ότι η εν λόγω επιχείρηση είναι φορολογικά, δεν προκύπτει όμως να είναι συναλλακτικά υπαρκτή.

γ. Εταιρεία με ΑΦΜ

Έναρξη εργασιών: 01/08/2013

Κεφάλαιο: 306.868,00 ευρώ

Έδρα:,

Αντικείμενο εργασιών :Υπηρεσίες παροχής συμβούλων

Δηλώσεις εισοδήματος, ΦΠΑ, συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών & προμηθευτών: έχει υποβάλει δηλώσεις για το έτος 2013.

Από τα παραπάνω στοιχεία προκύπτει ότι η εν λόγω επιχείρηση είναι φορολογικά & συναλλακτικά υπαρκτή.

Η κρίση της Οικονομικής Αστυνομίας, ως προς το χαρακτηρισμό των ως άνω εταιρειών/εκδοτών των επίμαχων τιμολογίων **ως αφανών- ανύπαρκτων**, είναι **ανατιολόγητη** καθόσον από τα πραγματικά δεδομένα διαπιστώνεται ότι η εταιρείες η με ΑΦΜ και με ΑΦΜ είναι φορολογικά & συναλλακτικά υπαρκτές επιχειρήσεις, διέπονται από τις διατάξεις του ν.2190 περί ΑΕ έχουν διοίκηση και εκπροσώπηση, δημοσιεύουν δεδομένα στο Εθνικό Τυπογραφείο και συναλλάσσονται με τον Ιδιωτικό και τον Δημόσιο φορέα, τηρούν τραπεζικό λογαριασμό κλπ.

Επειδή, η προσφεύγουσα, με την ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι όλες οι συναλλαγές που αφορούν τα επίμαχα τιμολόγια με τις προαναφερόμενες εκδότριες επιχειρήσεις, υπήρξαν πραγματικές και απόλυτα νόμιμες, προς απόδειξη δε αυτών επικαλείται και προσκομίζει, τις συμβάσεις που έχει υπογράψει με τις εν λόγω εταιρείες και κατέθεσε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ, τα πρωτόκολλα ποιοτικής και ποσοτικής παράδοσης-παραλαβής των έργων και άλλα έγγραφα σχετικά με την απόδειξη της πραγματοποίησης των έργων-λογισμικών που αναφέρονται στις συμβάσεις και στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία.

Η φορολογική αρχή, που φέρει το σχετικό βάρος απόδειξης, στήριξε την κρίση της **περί ανυπαρξίας, εικονικότητας και μη πραγματοποίησης των συναλλαγών**, αφ' ενός λόγω της διαπίστωσης της Δ/σης της Οικ. Αστυνομίας περί αφανών- ανύπαρκτων φορολογικά και συναλλακτικά επιχειρήσεων, **κυρίως όμως κρίνοντας η ίδια**, ότι όλα τα αποδεικτικά στοιχεία που προσκόμισε η προσφεύγουσα, **δεν είναι ικανά στοιχεία**, προκειμένου να αποδείξουν ότι πραγματοποιήθηκαν οι συμφωνηθείσες συναλλαγές, επειδή έχουν συνταχθεί από τις συναλλασσόμενες επιχειρήσεις.

Εν προκειμένω η ελέγχουσα φορολογική αρχή δεν παραθέτει λεπτομερή και κρίσιμα στοιχεία που έλαβε υπόψη για να καταλήξει στο συμπέρασμα ότι οι συναλλαγές που αναφέρονται στις συμβάσεις, στα πρωτόκολλα παράδοσης των έργων και στα επίδικα τιμολόγια δεν πραγματοποιήθηκαν στο σύνολό τους. Ειδικότερα συμπεραίνει ότι τα φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά ως προς τη συναλλαγή, χωρίς όμως να τεκμηριώσει αυτό επαρκώς, δεδομένου ότι οι εκδότες των τιμολογίων είναι φορολογικώς υπαρκτά πρόσωπα, χωρίς να τεκμηριώνει ότι ήταν de facto συναλλακτικώς ανύπαρκτα πρόσωπα κατά τον χρόνο που παρείχαν τις υπηρεσίες, με δεδομένο μάλιστα το στοιχείο των πληρωμών των τιμολογίων μέσω τραπεζικού λογαριασμού και χωρίς να προκύπτει από κανένα στοιχείο τυχόν επιστροφή χρημάτων στη προσφεύγουσα επιχείρηση ή σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο με έδρα την Ελλάδα ή το Εξωτερικό που να συνδέεται με αυτή κλπ.

Η ελέγχουσα Αρχή όφειλε να αποδείξει και όχι απλώς να εκτιμήσει ή να πιθανολογήσει ότι οι εκδότες των τιμολογίων υπό τα δεδομένα των δυνατοτήτων τους, της υποδομής του δυναμικού τους, της απασχόλησης προσωπικού, της εγκατάστασης της έδρας κλπ., δεν ήταν δυνατόν ούτε και ήταν σε θέση να εκπληρώσουν τις επίμαχες παροχές.

Περαιτέρω, εφόσον οι εκδότες είναι πρόσωπα φορολογικώς υπαρκτά αλλά κατά τη φορολογική αρχή συναλλακτικώς ανύπαρκτα, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται, πέραν της καλής του πίστης, να αποδείξει την **αλήθεια της συναλλαγής** δηλ. ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του εκδότη έτσι ως περιγράφεται στο τιμολόγιο ,όπως έχει αποφανθεί το ΣτΕ με αποφάσεις του. Περαιτέρω, η προσφεύγουσα συνεργάζεται και στο παρελθόν με κάποιες από τις ως άνω εταιρείες, γεγονός που υποδηλώνει ότι είχε προβεί στην διερεύνηση της υπόστασης και της δραστηριότητας αυτών και είχε την πεποίθηση ότι συναλλασσόταν με φορολογικά & συναλλακτικά υπαρκτά πρόσωπα,

Κατά τα ανωτέρω, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, που αφορούν την εικονικότητα ως προς το σύνολο των συναλλαγών, όπως αποτυπώνονται στις από 31/12/2019 εκθέσεις ελέγχου,

ΚΒΣ, Φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ του ΚΕΜΕΕΠ και αφορούν τις εταιρείες & για το διαχειριστικό έτος 2013, κατά το οποίο οι επιχειρήσεις αυτές προκύπτει ότι είναι φορολογικά και συναλλακτικά υπαρκτές, δεν θεμελιώνονται με στοιχεία, καταλείπουν κενά και αμφιβολίες ως προς την ορθότητα τους, καθίστανται δε αόριστες και ανατιολόγητες καθότι δεν εξειδικεύουν, ούτε παραθέτουν τις ελεγκτικές εκείνες λεπτομερείς και διεξοδικές επαληθεύσεις στις οποίες θα έπρεπε να βασιστεί ο έλεγχος για τη θεμελίωση της κρίσης του, με αποτέλεσμα οι προσβαλλόμενες πράξεις να στερούνται σαφούς, ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας.

Περαιτέρω, δεν αξιοποιήθηκαν τα ψηφιακά αρχεία Excel, που αναφέρονται στο φύλλο 190ο της έκθεσης της Οικονομικής Αστυνομίας, ότι «ο αποτύπωνε το πλήθος και τις αξίες των εικονικών παραστατικών, τα κεφάλαια που είχε λάβει μέσω των πληρωμών τους, και τι μέρος αυτών κράτησε ως αμοιβή του».

Κατά συνέπεια, οι προσβαλλόμενες πράξεις, είναι πλημμελώς αιτιολογημένες όσον αφορά το χαρακτηρισμό ως εικονικών των φορολογικών στοιχείων που αφορούν τις εταιρείες & για το διαχειριστικό έτος 2013.

Ύστερα από τα προαναφερθέντα, κρίνουμε, ότι οι συναλλαγές της προσφεύγουσας με τις εταιρείες & για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2013 είναι πραγματικές και δεν τίθεται θέμα εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων, δύναται δε η προσφεύγουσα να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα τις σχετικές δαπάνες και να συμψηφίσει το φόρο εισροών που έχει επιβαρύνει τα τιμολόγια που έχει λάβει και έχει καταχωρήσει στα βιβλία της από τις ως άνω εταιρείες. Ως προς το χαρακτηρισμό των τιμολογίων της εταιρείας με ΑΦΜ αξίας 540.000,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 124.200,00 ευρώ, για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2013:

Επειδή, η εταιρεία για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2013, έκανε έναρξη εργασιών στις 30/01/2013, δεν διέθετε προσωπικό, δεν είχε δηλωθεί από τρίτους ότι έχει λάβει υπηρεσίες, δεν εντοπίστηκε από τον έλεγχο σε λειτουργική εγκατάσταση και ως εκ τούτου δεν είχε την δυνατότητα να παράσχει στην προσφεύγουσα τις υπηρεσίες που αναγράφονται στα τιμολόγια που εξέδωσε προς αυτή.

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση η ως άνω εκδότρια των στοιχείων επιχείρηση ήταν κατά το έτος 2013 φορολογικά υπαρκτή, πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτη, και ως εκ τούτου, η προσφεύγουσα λήπτρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, είχε το βάρος της απόδειξης της αλήθειας της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτής και της φερόμενης εκδότριας έτσι όπως περιγράφεται στα επίμαχα τιμολόγια. (ΣτΕ 506/2012, ΣτΕ 116/2013, 1238/2018).

Επειδή από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια των στοιχείων επιχείρηση, ήταν κατά το έτος 2013 φορολογικά μεν υπαρκτή, πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτη, ενώ η προσφεύγουσα στην οποία μεταφέρθηκε το βάρος της απόδειξης, δεν προσκόμισε ικανά στοιχεία προκειμένου να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση των συναλλαγών αυτών, τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία, εκδόθηκαν για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές.

Επειδή, για το χαρακτηρισμό των τιμολογίων της εταιρείας με ΑΦΜ αξίας 540.000,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 124.200,00 ευρώ, για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2013 γίνονται αποδεκτά τα διαλαμβανόμενα στις σχετικές εκθέσεις ελέγχου του ΚΕΜΕΕΠ και τα τιμολόγια κρίνονται εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής.

Γ.ΩΣ ΠΡΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΦΠΑ.

Επειδή, σύμφωνα με τα παραπάνω, η προσβαλλόμενη πράξη κρίνεται πλημμελώς αιτιολογημένη όσον αφορά το χαρακτηρισμό ως εικονικών των φορολογικών στοιχείων που αφορούν τις εταιρείες & και επομένως δύναται να συμψηφιστεί με φόρο εκροών ο ΦΠΑ εισροών που αναλογεί στα τιμολόγια που έλαβε η προσφεύγουσα από τις ως άνω εταιρείες και συγκεκριμένα από την αξίας 46.200,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 10.626,00 ευρώ και από την αξίας 19.800,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 4.554,00 ευρώ, ήτοι σύνολο φόρου εισροών 15.180,00 ευρώ. Ο φόρος που αναλογεί στα τιμολόγια της επιχείρησης δεν δύναται να συμψηφιστεί με φόρο εκροών της διαχειριστικής περιόδου 2013 κατά τις διατάξεις του άρθρου 32 ν.2859/00.

Δ. ΩΣ ΠΡΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΑΡΘΡΟΥ 13 Ν.2238/1994 & ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΑΡΘ. 39 και 39Α Ν. 2238/1994

Επειδή, οι διαπιστώσεις ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις με ημερομηνία 30/12/2019 σχετικές εκθέσεις ελέγχου του ΚΕΜΕΕΠ που αναφέρονται στα αντικείμενα αυτά, εκτός της λογιστικής διαφοράς από υπερτίμηση παγίου, κρίνονται βάσιμες και αποδεκτές, απορρίπτονται οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας που προβάλλονται με την ενδικοφανή προσφυγή.

Αποφασίζουμε

Την **μερική αποδοχή** της από 30/1/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», σύμφωνα με το παραπάνω σκεπτικό.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με την παρούσα απόφαση:

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 1/1-31/12/2013

1.ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ:

Α. ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Π ο σ ά			Δήλωσης	ΔΕΔ
	Φορολογικά κέρδη		0,00	0,00
	Ή ζημιά βάσει ισολογισμού χρήσης		74.302.854,80	74.302.854,80
Πλέον	Λογιστικές διαφορές βάσει δήλωσης		77.639.506,68	77.639.506,68
	Λογιστικές διαφορές βάσει ΔΕΔ			2.152.625,45
	Άθροισμα ή υπόλοιπο		3.336.651,88	5.489.277,33
Μείον	Μέρος κερδών που αναλογεί στα αφορολόγητα έσοδα			
	Έσοδα από Προβλέψεις			
	Έσοδα φορ/ντα κατά ειδικό τρόπο €			
	Έσοδα αφορολόγητα -εφάπαξ καταβολή φόρου εισοδημ.			
	Κέρδη από πώληση χρεογράφων			
	Κέρδη χρήσης		3.336.651,88	5.489.277,33
	Ζημιές χρήσης		0	0
	Φορολογικά αναγνωριζόμενες ζημιές χρήσης		0	0
	Σε περίπτωση διανομής κερδών			
	Μερίσματα	1.532.337,00		
	Αμοιβές ΔΣ & Δ/ντών	0,00		
	Αμοιβές εργατοϋπαλληλικού προσωπικού			
	Σύνολο		1.532.337,00	1.532.337,00
	Μέρος αφορολογήτων κερδών που αναλογούν στα διανεμόμενα			
Πλέον	Πλέον φόρος που αναλογεί στο πιο πάνω ποσό		0	0
	Μέρος κερδών φορολ/ντων κατά ειδικό τρόπο που αναλογούν στα διανεμόμενα			
	Τεκμαρτά Κέρδη Τεχνικού κλάδου		0	0
	Κέρδη ή ζημιές		1.804.314,88	3.956.940,33
Μείον	Ζημιές παρελθουσών χρήσεων		0,00	0,00
	Κέρδη ή ζημιές μετά την φορολογική αναμ/ση		1.804.314,88	3.956.940,33

Β.ΦΟΡΟΣ Ν.Π

			Π Ο Σ Α		
ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ			Δηλωθέντα	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
			€	€	
1.	Ποσό φορολογητέου εισοδήματος ή ζημιάς		1.804.314,88	3.956.940,33	2.152.625,45
2.	Φόρος που αναλογεί προς	26%	469.121,87	1.028.804,49	559.682,62
3.	Συμπληρωματικός φόρος	3%	3.421,43	3.421,43	
	άθροισμα		472.543,30	1.032.225,92	
4.	Μείον Προκαταβληθέντα ή προεισπραχθέντα			0,00	
α.	Φόρος εισοδ/τος που προκαταβλήθηκε	3.814.715,39 €		0,00	
β.	Φόρος εισοδ/τος που παρακρατήθηκε	52.462,94 €			
	ΣΥΝΟΛΟ		3.867.178,33	3.867.178,33	
	Υπόλοιπο φόρου	Χρεωστικό ή	3.394.635,03	2.834.952,41	559.682,62
		Πιστωτικό	0,00	0,00	
5.	Τέλη Χαρτ/μου ακινήτων		1.413,52	1.413,52	
6.	Εισφορά ΟΓΑ χαρτοσήμου επί τελών χαρτοσήμου		282,70	282,70	
7.	Πρόσθετο τέλος χαρτοσήμου 120%				
8.	Πρόσθετη εισφορά επί ΟΓΑ χαρτοσήμου				
9.	Πρόσθετο ποσοστό φόρου λόγω ανακρίβειας, στη διαφορά			279.841,31	279.841,31
	<u>τοκοι άρθρου 53 ΚΦΔ 52,56%</u>			294.169,18	294.169,18
	Σύνολο		3.392.938,81	2.259.245,70	
11.	Προκαταβολή φόρου έναντι εισοδήματος		0,00	0,00	
12.	ΟΓΑ φόρου 15% επί του φόρου που αναλογεί			0,00	
13.	ΟΓΑ Χαρτ/μου 20 % επί χαρτ/μου φόρου που αναλογεί		0,00	0,00	
14.	Τέλος επιτηδεύματος		1.600,00	1.600,00	
	ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ		3.391.338,81	2.257.645,70	1.133.693,11

2.ΦΠΑ:

	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ		ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ		Δ/ΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ	
Εκροές	Αξία Εκροών	ΦΠΑ Εκροών	Αξία Εκροών	ΦΠΑ Εκροών	Αξία Εκροών	ΦΠΑ Εκροών
Εκροές με 23%	93.375.307,72	21.476.320,78	96.699.827,07	22.240.960,23	96.699.827,07	22.240.960,23
Εκροές με 13%	0,00	0,00		0,00	0,00	0,00
Εκροές με 6,5%	0,00	0,00		0,00	0,00	0,00
ΣΥΝΟΛΑ	93.375.307,72	21.476.320,78	96.699.827,07	22.240.960,23	96.699.827,07	22.240.960,23
	Εισροές	ΦΠΑ Εισροών			Εισροές	ΦΠΑ Εισροών
Εισροές με 23%	12.707.239,05	2.922.664,98	15.491.758,40	3.563.104,43	15.557.758,40	3.578.284,43
Εισροές με 13%	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Εισροές με 16%	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Εισροές-Δαπάνες φορολογητέες	50.153.823,64	11.512.311,43	50.087.823,64	11.497.498,29	50.153.823,64	11.497.498,29
ΣΥΝΟΛΑ	62.861.062,69	14.434.976,41	65.579.582,04	15.060.602,72	65.711.582,04	15.075.782,72
ΦΠΑ που καταβλήθηκε		7.067.689,55		7.067.689,55		7.067.689,55

Προστιθέμενα ποσά		32.884,44		32.884,44		32.884,44
Αφαιρούμενα ποσά		0,12		95.430,14		95.430,14
Υπόλοιπο φόρου εισροών		21.535.550,28		22.065.746,57		22.080.926,57
Χρεωστικό Ή πιστωτικό υπόλοιπο		-59.229,51		175.213,65		160.033,65
πρόσθετος φόρος ανακρίβειας				179.698,98		164.130,38
ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ				354.912,63		324.164,04

3.α.ΠΡΟΣΤΙΜΟ άρθρου 7 Ν.4337/2015 εικονικά 540.000,00 ευρώ χ 40%=216.000,00 ευρώ και β) ΠΡΟΣΤΙΜΟ άρθρου 5παρ.6 ν.2523/97 300,00 ευρώ.

Σύνολο 216.300,00 ευρώ

4.ΠΡΟΣΤΙΜΟ ν.4472/2017(φπα εικονικών)124.200 Χ 50%)=62.100,00 ευρώ

5.ΦΟΡΟΣ ΑΡΘΡ.13 Ν.2238/94 : 2.854.205,98 ευρώ (ως πράξη)

6.ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΚΦΔ: 2.000,00 ευρώ (ως πράξη)

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

ΤΙΜΟΛΕΩΝ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ

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 .