



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9569815
ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα

26/09/2014

Αριθμός απόφασης:

2944

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

γ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

3. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας, Α.Φ.Μ., που εδρεύει, κατά της κατά της υπ' αριθ. πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης, οικονομικού έτους 2011 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ' αριθ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από οικεία έκθεση ελέγχου.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από εισήγηση του ... τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, Α.Φ.Μ., που εδρεύει, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση της παραπάνω πράξης, λόγω αμφισβήτησης της μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα δαπάνης ποσού 4.012.442,48, η οποία αφορά ζημίες από πράξεις επί παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Εσφαλμένη ερμηνεία και κακή εφαρμογή του άρθρου 31 παρ. 1 περ. ιζ' του ν. 2238/1994 – έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας.
2. Παραβίαση του άρθρου 22 ν. 4172/2013.
3. Παραβίαση της αρχής της προστατευμένης εμπιστοσύνης.

Επειδή σύμφωνα με το ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.):

«Άρθρο 28 - Εννοια και απόκτηση του εισοδήματος (από εμπορικές επιχειρήσεις) παρ. 3 περ. θ'

3. Θεωρείται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις:

«θ) Οι αποδόσεις από συμβάσεις ή πράξεις επί παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων που πραγματοποιούν επιτηδευματίες που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας του ΚΒΣ. Ως παράγωγα χρηματοοικονομικά προϊόντα νοούνται τα χρηματοοικονομικά μέσα που αναφέρονται στην περίπτωση η' της παραγράφου 1 του άρθρου 24».

«Άρθρο 24 - Εισόδημα (από κινητές αξίες) και απόκτησή του παρ. 1 περ. η'

1. Εισόδημα από κινητές αξίες είναι αυτό που αποκτάται κάθε οικονομικό έτος από κάθε δικαιούχο κινητών αξιών, το οποίο προκύπτει:

η) Ως παράγωγα χρηματοοικονομικά προϊόντα νοούνται τα χρηματοοικονομικά μέσα που ορίζονται στις υποπεριπτώσεις γγ' έως και ζζ' της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 και στην παράγραφο 20 του άρθρου 2 του Ν.2396/1996 (ΦΕΚ 73 Α'), καθώς και αυτά που καθορίζονται με πράξεις του Διοικητή της Τράπεζας της Ελλάδος. (1005500/Β0012/ΠΟΛ.1014/17.1.1997,1081560/10754/Β0012/ ΠΟΛ. 1215/31.7.1997 Α.Υ.Ο.).

Για τους σκοπούς της περίπτωσης αυτής, ως παράγωγο χρηματοοικονομικό προϊόν θεωρείται και κάθε σύμβαση SWAP επί συναλλάγματος, ανεξάρτητα από το χρόνο σύναψής της, ως ενιαίας ή ως σύνολο επί μέρους συμβάσεων.»

«Άρθρο 31 - Λογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος παρ. 1 περ. ιζ'

1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων, που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων..... εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων:

ιζ) Των ζημιών που προκύπτουν από συμβάσεις ή πράξεις επί παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων, οι οποίες πραγματοποιούνται για κάλυψη κινδύνων.»

Επίσης σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1014/17-01-1997 Α.Υ.Ο. «Φορολογία εισοδημάτων από πράξεις παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων»

«.....Τα οριζόμενα από τις πιο πάνω διατάξεις του ν. 2396/1996 χρηματοοικονομικά προϊόντα είναι τα εξής:

Οι κύριες επενδυτικές υπηρεσίες από:

α. τίτλους προθεσμιακών χρηματοπιστωτικών συμβάσεων (futures), συμπεριλαμβανομένων των ισοδύναμων τίτλων που παρέχουν δικαίωμα εκκαθάρισης τοις μετρητοίς,

β. προθεσμιακά συμβόλαια επιτοκίου (FRA),

γ. συμβάσεις ανταλλαγής (swaps) υποχρεώσεων με αντικείμενο επιτόκιο ή συνάλλαγμα ή συμβάσεις ανταλλαγής συνδεόμενες με μετοχές ή με δείκτη μετοχών (equity swaps),

δ. δικαιώματα προαίρεσεως (options) για την αγορά ή πώληση οποιουδήποτε από τους ανωτέρω τίτλους, περιλαμβανομένων των ισοδύναμων τίτλων που παρέχουν δικαίωμα εκκαθάρισης τοις μετρητοίς. Στην κατηγορία αυτή περιλαμβάνονται ιδίως δικαιώματα προαίρεσεως (options) επί συναλλάγματος και επιτοκίων.

Επίσης, τα εξωχρηματιστηριακά παράγωγα μέσα (OTC):

α. οι συμβάσεις επί επιτοκίων και τιμών συναλλάγματος, όπως αναφέρονται στο Παράρτημα ΙΙΙ της Π.Δ./Τ.Ε. 2054/1992 (ΦΕΚ 49 Α'),

β. οι εκτός ισολογισμού συμβάσεις επί μετοχών, εφόσον όλες οι ανωτέρω συμβάσεις δεν αποτελούν αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε οργανωμένες αγορές που υπόκεινται στις καθημερινές απαιτήσεις περιθωρίου και

γ. οι συμβάσεις επί συναλλάγματος που έχουν αρχική διάρκεια άνω των δεκατεσσάρων (14) ημερολογιακών ημερών.»

Στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου που απέστειλε στην υπηρεσία μας προκύπτει ότι η προσφεύγουσα στη χρήση 2010 πραγματοποίησε μέσω της τράπεζας χρηματοοικονομικές συναλλαγές ήτοι αγοραπωλησίες ομολόγων Γερμανικού και Αμερικανικού δημοσίου και παράλληλα SWAPS σε συνάλλαγμα.

Από τις πράξεις αυτές προέκυψαν οι υπό κρίση ζημίες ποσού 4.012.442,48 €,

Με την υπό κρίση προσφυγή δεν προσκομίσθηκαν συμβάσεις ανταλλαγής «SWAPS», ήτοι:

- Συμβάσεις Ανταλλαγής Επιτοκίων (interest rates swap)
- Συμβάσεις Ανταλλαγής Νομισμάτων (currency swap)
- Συμβάσεις Ανταλλαγής Εμπορευμάτων (commodities swap)
- Συμβάσεις Ανταλλαγής Μετοχών (equity swap),

ούτε άλλα στοιχεία (όπως ποιο ήταν το υποκείμενο μέσο επί των μεταβολών της αξίας του οποίου συμβλήθηκε η προσφεύγουσα με την αλλοδαπή τράπεζα), ώστε να προκύψει ότι οι υπό κρίση πράξεις πραγματοποιήθηκαν για κάλυψη συγκεκριμένου κινδύνου στα πλαίσια του αντικειμένου εργασιών της προσφεύγουσας.

Ούτε η μετατροπή των χρηματικών διαθεσίμων της προσφεύγουσας από ευρώ σε ξένο νόμισμα και η εν συνεχεία μετατροπή του ξένου νομίσματος σε ευρώ δύναται να θεωρηθεί πράξη για κάλυψη ή αντιστάθμιση συγκεκριμένου οικονομικού κινδύνου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 31 παρ. 1 περ. ιζ' του ν. 2238/94, αλλά πράξη που αποτελεί αυτοτελή εμπορική (κερδοσκοπική) δραστηριότητα, η οποία αποβλέπει στην αποκόμιση κέρδους από μελλοντικές μεταβολές ισοτιμίας των νομισμάτων.

Ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος λόγος περί εσφαλμένης ερμηνείας, κακής εφαρμογής του άρθρου 31 παρ. 1 περ. ιζ' του ν. 2238/1994 και έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας είναι απορριπτέος ως ουσιαστικά και νομικά αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με το ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.):

«Άρθρο 22 - Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες – παρ. 1,2

Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της,

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση[

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.»

«Άρθρο 72 - Μεταβατικές διατάξεις και έναρξη ισχύος – παρ. 1,2

1. Οι διατάξεις των άρθρων 1 έως και 71 του νόμου αυτού ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται, κατά περίπτωση, στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά, με την επιφύλαξη των επόμενων παραγράφων του άρθρου αυτού.

2. Οι διατάξεις των άρθρων 22 και 23 ισχύουν για δαπάνες που αφορούν φορολογικές περιόδους που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά»[

Στην προκειμένη περίπτωση κρίθηκαν δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν πριν την 1η Ιανουαρίου 2014 και συγκεκριμένα κρίθηκαν δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν της χρήσης 2010. Ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος λόγος περί παραβίασης του άρθρου 22 ν. 4172/2013 είναι απορριπτέος ως νομικά αβάσιμος.

Επειδή η αρχή της Προστατευόμενης Εμπιστοσύνης (άρθρο 5 § 1 Σ), παρέχει προστασία στους πολίτες και εγγυάται ότι τα δικαιώματα και τα έννομα συμφέροντα που θεμελιώνονται στη νόμιμη δράση τους θα διατηρηθούν στο μέλλον και δεν θα μεταβληθούν από το νομοθέτη δυσμενώς,

αιφνιδίως και βέβαια χωρίς τη συνδρομή αποχρώντος λόγου δημοσίου συμφέροντος (πρβλ. Α. Μανιτάκη, Ανάκληση διοικητικής άδειας και αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου, Αρμ. 38 (1984), σ. 185 επ., Ευ. Κουτούπα-Ρεγκάκου, Η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου, Αρμ. 49 (1995), σ. 1382 επ. και από τη νομολογία ΣτΕ 602/2003 και ΣτΕ 247/1980).

Στην προκειμένη περίπτωση, η φορολογική αρχή εφήρμοσε ορθά τις διατάξεις του άρθρου 31 παρ. 1 περ. ιζ' του ν. 2238/1994, η οποία προστέθηκε με την παράγραφο 8 του άρθρου 16^α του ν.2459/1997 και ισχύει από 8/1/1997 και μετά.

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι παραβιάσθηκε η αρχή της προστατευμένης εμπιστοσύνης εκ του λόγου ότι όμοιες με τις υπό κρίση δαπάνες, στη χρήση 2003, έτυχαν διαφορετικής αντιμετώπισης από προηγούμενο φορολογικό έλεγχο, επικαλούμενη μάλιστα έγγραφη απάντηση του Υπουργείου Οικονομικών (Αριθ. πρωτ.: 1122137/10021/Β0012) επί σχετικού ερωτήματος.

Στο τελευταίο εδάφιο της ως άνω επικαλούμενης έγγραφης απάντησης αναφέρονται τα εξής:

«..... οι ζημίες που προκύπτουν από συμβάσεις ή πράξεις επί αλλοδαπών παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, δεδομένου μάλιστα ότι τα κέρδη από τις ίδιες συναλλαγές φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις. Τα ανωτέρω ισχύουν με την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω πράξεις πραγματοποιούνται με σκοπό την κάλυψη κινδύνων.

Η διαπίστωση, όμως, των ανωτέρω αποτελεί θέμα πραγματικό που εξετάζεται σε κάθε περίπτωση από την αρμόδια Φορολογούσα Αρχή»

Από το απόσπασμα της έκθεσης του φορολογικού ελέγχου της χρήσης 2003, όπως παρατίθεται στην υπό κρίση προσφυγή, προκύπτει ότι στη διάθεση του ελέγχου αυτού είχαν τεθεί συμβάσεις, από τις οποίες προέκυπτε ότι οι αναγνωρισθείσες προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα ζημίες προέκυψαν από συμβάσεις ή πράξεις επί παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων που πραγματοποιήθηκαν για κάλυψη κινδύνων.

Ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος λόγος περί παραβίασης της αρχής της προστατευμένης εμπιστοσύνης είναι απορριπτέος ως ουσιαστικά αβάσιμος.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από έκθεση ελέγχου επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί στο σύνολό της.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της την απόρριψη της με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής και την επικύρωση της υπ' αρ. πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης, οικ. έτους 2011 (φορολογική περίοδος 01/01-31/12/2010).

Φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση:

Μετά από τα παραπάνω τα φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής :

Φορολογητέα κέρδη βάσει δήλωσης	
Φορολογητέα κέρδη βάσει πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Ε.	
Φορολογητέα κέρδη βάσει της παρούσας απόφασης	

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

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

Διαφορά φόρου	
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	

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

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ α/α

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).