



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 30/10/2018

Αριθμός απόφασης: 4523

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 11 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.)*».

δ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2,014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 01/06/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, με έδρα στο Δήμο, επί της οδού, κατά της με αριθμ./19-04-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου ή προεισπρατούμενου φόρου στους τόκους από καταθέσεις, έντοκα γραμμάτια, ομολογίες κλπ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθμ./19-04-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου ή προεισπραττούμενου φόρου στους τόκους από καταθέσεις, έντοκα γραμμάτια, ομολογίες κλπ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, της οποίας ζητείται η επανεξέταση, καθώς και την από 18/04/2018 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης.

Επί της από 01/06/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμ./19-04-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου ή προεισπραττούμενου φόρου στους τόκους από καταθέσεις, έντοκα γραμμάτια, ομολογίες κλπ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010 καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 21.927,98 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας/μη υποβολής ποσού 18/967,70 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **40.895,68 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 του ν. 2238/1994 και του άρθρου 49 παρ. 1 του ν. 4509/2017.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε συνεπεία της από 13/04/2018 έκθεσης ελέγχου παρακρατούμενου φόρου στους τόκους από καταθέσεις, έντοκα γραμμάτια, ομολογίες κλπ. της υπαλλήλου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ./29-12-2016 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ. Στα πλαίσια του ανωτέρω ελέγχου διαπιστώθηκε η μη υποβολή δήλωσης φόρων επί τόκων ομολογιακών δανείων για τη χρήση 2010.

Πιο συγκεκριμένα, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στα βιβλία που τηρήθηκαν από την προσφεύγουσα και στο αρχείο της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης με τις υποβληθείσες δηλώσεις απόδοσης παρακρατηθέντος φόρου από τόκους, διαπιστώθηκαν στη χρήση 2010 οι κάτωθι διαφορές από φόρο τόκων ομολογιακών δανείων:

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗΣ 'Η ΠΙΣΤΩΣΗΣ	ΟΜΟΛΟΓΙΑΚΟ ΔΑΝΕΙΟ	ΠΟΣΟ ΤΟΚΩΝ	ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ	ΠΟΣΟ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΓΙΑ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟ
18/1/2010		1.676,57	167,66	167,66	0,00
18/1/2010		10.680,98	1.068,10	0,00	1.068,10
18/1/2010		441,98	44,20	44,20	0,00
18/1/2010		3.977,91	397,79	0,00	397,79
31/3/2010		92.866,67	9.286,67	9.286,67	0,00

30/7/2010		152.601,16	15.260,12	15.260,12	0,00
29/10/2010		118.893,02	11.889,30	0,00	11.889,30
31/12/2010		85.728,04	8.572,80	0,00	8.572,80
ΣΥΝΟΛΟ		466.866,33	46.686,63	24.758,65	21.927,98

Οι παραπάνω καταβολές τόκων αφορούν τα κάτωθι τρία (3) ομολογιακά δάνεια τα οποία εξέδωσε η προσφεύγουσα:

α) ομολογιακό δάνειο που εξέδωσε στις 30/04/2009, ονομαστικής αξίας 5.690.000,00 ευρώ, διαιρούμενου σε 5.690 ομολογίες ονομαστικής αξίας 1.000 ευρώ έκαστη, το οποίο καλύφθηκε εξ ολοκλήρου κατά την έκδοσή του από την και στη συνέχεια στις 27/08/2009 μέρος των ως άνω ομολογιών (5.121 ομολογίες, ήτοι ποσοστό 90%) ονομαστικής αξίας 5.121.000,00 ευρώ μεταβιβάστηκε από την παραπάνω τράπεζα στη θυγατρική της τραπεζική εταιρεία με την επωνυμία με έδρα τη

β) ομολογιακό δάνειο που εξέδωσε στις 30/04/2009, ονομαστικής αξίας 1.500.000,00 ευρώ, διαιρούμενου σε 1.500 ομολογίες ονομαστικής αξίας 1.000 ευρώ έκαστη, το οποίο καλύφθηκε εξ ολοκλήρου κατά την έκδοσή του από την και στη συνέχεια στις 27/08/2009 μέρος των ως άνω ομολογιών (1.350 ομολογίες, ήτοι ποσοστό 90%) ονομαστικής αξίας 1.350.000,00 ευρώ μεταβιβάστηκε από την παραπάνω τράπεζα στη θυγατρική της τραπεζική εταιρεία με την επωνυμία με έδρα τη

γ) ομολογιακό δάνειο που εξέδωσε στις 08/01/2010, ονομαστικής αξίας 14.000.000,00 ευρώ, το οποίο καλύφθηκε εξ ολοκλήρου κατά την έκδοσή του από την που εδρεύει στη και έχει εγκαταστήσει νόμιμα υποκατάστημα στην Ελλάδα (.....).

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά ακύρωση και εξαφάνιση της ως άνω προσβαλλόμενης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου ή προεισπραπούμενου φόρου στους τόκους από καταθέσεις, έντοκα γραμμάτια, ομολογίες κλπ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, καθώς και της από 18/04/2018 οικείας έκθεσης ελέγχου, και την επιστροφή ως αχρεωστήτως καταβληθέντος του κύριου και πρόσθετου φόρου, συνολικού ποσού 40.895,68 ευρώ τον οποίο κατέβαλε, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 31 παρ. 1 του ν. 2682/1999 και του άρθρου 26 παρ. 8 του ν. 2789/2000, οι οποίες ίσχυαν κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010-31/12/2010, προκύπτει ότι οι κάτοικοι εξωτερικού που αποκτούσαν τόκους από ομολογιακά δάνεια ελληνικών επιχειρήσεων απαλλάσσονταν της φορολογίας. Εν προκειμένω, τα ποσά 1.068,10 ευρώ και 397,79 ευρώ που της καταλογίστηκαν ως διαφορές κύριου φόρου, αφορούν φόρο επί τόκων ποσού 10.680,98 ευρώ και 3.977,91 ευρώ αντίστοιχα των 5.121 και 1.350 ομολογιών αντίστοιχα που είχαν ήδη μεταβιβάσει στην τράπεζα με έδρα τη Επομένως για τις εν λόγω μεταβιβάσεις ομολογίες δεν είχε υποχρέωση να προβεί σε παρακράτηση του φόρου επί των

τόκων και απόδοσή του στο Ελληνικό Δημόσιο, καθόσον η ομολογιούχος τράπεζα είχε την έδρα της στο εξωτερικό και απαλλασσόταν της φορολογίας για τους τόκους από τις ομολογίες αυτές, τους δε τόκους των μεταβιβασθέντων αυτών ομολογιών κατέβαλε στο σύνολό τους στην ομολογιούχο τράπεζα, όπως προκύπτει από την από 30/05/2018 απαντητική επιστολή της τράπεζας και τα χορηγηθέντα αντίγραφα των αναλυτικών καταστάσεων με τις κινήσεις των υπ' αριθμ. και λογαριασμών της στην ομολογιούχο τράπεζα «.....»

- Ομοίως για τις καταβολές των τόκων που αφορούν το ομολογιακό δάνειο με ομολογιούχο την, δεν είχε υποχρέωση να προβεί σε παρακράτηση φόρου επί των παραπάνω τόκων και απόδοσή του στο Ελληνικό Δημόσιο, καθόσον η ως άνω ομολογιούχος τράπεζα είχε την έδρα της στο εξωτερικό και απαλλασσόταν της φορολογίας για τους τόκους που απέκτησε από το ομολογιακό αυτό δάνειο, τους δε τόκους αυτών κατέβαλε στο σύνολό τους, ήτοι 118.893,02 ευρώ στις 29/10/2010 και 85.725,04 ευρώ στις 31/12/2010, στην ομολογιούχο τράπεζα, όπως προκύπτει από αντίγραφο κίνησης του οικείου τραπεζικού της λογαριασμού που εξυπηρετούσε το εν λόγω ομολογιακό δάνειο (αριθμ.). Επιπρόσθετα, είχε προηγηθεί της ημερομηνίας καταβολής των τόκων μεταβίβαση του συνόλου των ομολογιών αυτού από το εγκατεστημένο στην Ελλάδα υποκατάστημα της ομολογιούχου τράπεζας στην αντίστοιχη τράπεζα στη και ως εκ τούτου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 παρ. 2 του ν.3842/2010 και της ΠΟΛ. 1135/2010, υπόχρεη για την παρακράτηση του φόρου των τόκων αυτών ήταν η μεσολαβούσα τράπεζα, στην οποία κατέβαλε το 100% των οφειλόμενων τόκων και η οποία προέβαινε στην παρακράτηση του φόρου και απόδοσή του στο Ελληνικό Δημόσιο.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 1 του Συντάγματος:

«1. Οι γενικά παραδεγμένοι κανόνες του διεθνούς δικαίου, καθώς και οι διεθνείς συμβάσεις, από την επικύρωσή τους με νόμο και τη θέση τους σε ισχύ σύμφωνα με τους όρους καθεμιάς, αποτελούν αναπόσπαστο μέρος του εσωτερικού ελληνικού δικαίου και υπερισχύουν από κάθε άλλη αντίθετη διάταξη νόμου. Η εφαρμογή των κανόνων του διεθνούς δικαίου και των διεθνών συμβάσεων στους αλλοδαπούς τελεί πάντοτε υπό τον όρο της αμοιβαιότητας.»

Επειδή, στο άρθρο 10 του Α.Ν. 573/1968 (Φ.Ε.Κ. 223/27.9.1968/ τ. Α') «Περί κυρώσεως της μεταξύ του Βασιλείου της Ελλάδος και της Δημοκρατίας της Κύπρου συμβάσεως, περί αποφυγής της διπλής φορολογίας και της αποτροπής της φοροδιαφυγής εν σχέσει προς τους φόρους εισοδήματος» ορίζεται:

«Άρθρον 10

1. Τόκοι προκύπτοντες εις εν των Συμβαλλομένων Κρατών και καταβαλλόμενοι εις κάτοικον του ετέρου Συμβαλλομένου Κράτους δύνανται να φορολογηθούν εις το έτερον τούτο Κράτος.

2. Εν τούτοις, τοιούτοι τόκοι δύνανται να φορολογηθούν εν τω Συμβαλλομένω Κράτει εν τω οποίω ούτοι προκύπτουσι, συμφώνως προς τον νόμον του Κράτο τούτου, αλλά ο ούτως επιβαλλόμενος φορολογικός συντελεστής δεν θα υπερβαίνει το 10% του ποσού των τόκων.

Αι αρμόδιαι αρχαί των Συμβαλλομένων Κρατών θα καθορίσουν δι' αμοιβαίας συμφωνίας τας προϋποθέσεις εφαρμογής του περιορισμού τούτου.

3. Ο όρος «τόκοι», ως χρησιμοποιείται εν τω παρόντι άρθρω σημαίνει εισόδημα εκ Κρατικών χρεωγράφων, ομολογιών ή χρεωστικών τίτλων, ανεξαρτήτως εάν ούτοι εξασφαλίζονται ή ου δι' υποθήκης και ανεξαρτήτως εάν παρέχουν ή μη δικαίωμα συμμετοχής εις κέρδη, απαιτήσεις εξ οφειλών οιασδήποτε φύσεως ως πίσσης και παν έτερον εισόδημα εξομοιούμενον, συμφώνως προς την φορολογικήν νομοθεσίαν του Κράτους, εν τω οποίω προκύπτει το εισόδημα, προς εισόδημα εκ δανεισθέντων χρημάτων.

4. Αι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 δεν εφαρμόζονται οσάκις ο δικαιούχος των τόκων, ων κάτοικος του ενός των Συμβαλλομένων Κρατών, διατηρεί εν τω ετέρω των Συμβαλλομένων Κρατών, εν τω οποίω προκύπτει ο τόκος, μόνιμον εγκατάστασιν μετά της οποίας η απαίτησις εξ οφειλής, εξ ης προκύπτει ο τόκος συνδέεται στενώς. Εις την περίπτωσην ταύτην εφαρμόζονται αι διατάξεις του άρθρου 6.

5. Τόκοι θεωρούνται προκύπτοντες εις εν των Συμβαλλομένων Κρατών εάν καταβάλλων είναι αυτό τούτο το Κράτος, πολιτική υποδιαίρεσις, τοπική αρχή κάτοικος του Κράτους τούτου. Εάν όμως ο καταβάλλων τους τόκους, ανεξαρτήτως εάν ούτος είναι ή ου κάτοικος ενός των Συμβαλλομένων Κρατών, έχει εις εν των Συμβαλλομένων Κρατών μόνιμον εγκατάστασιν δια την οποίαν συνήφθη η οφειλή και εφ' ης καταβάλλονται οι τόκοι, οι τόκοι δε ούτοι βαρύνουν την μόνιμα ταύτην εγκατάστασιν, τότε οι εν λόγω τόκοι θεωρούνται προκύπτοντες εις το Συμβαλλόμενον Κράτος εις ο ευρίσκεται η μόνιμος εγκατάστασις.

.....».

Άρθρον 6

1. Τα κέρδη επιχειρήσεως ενός των Συμβαλλομένων Κρατών φορολογούνται μόνον εν τω Κράτει τούτω, εκτός εάν η επιχείρησις διεξάγη εργασίαν εν τω ετέρω Συμβαλλομένω Κράτει μέσω μόνιμου εν αυτώ εγκαταστάσεως. Εάν η επιχείρησις διεξάγη εργασίας, ως ανωτέρω, τα κέρδη ταύτης δύνανται να φορολογηθούν εν τω ετέρω Κράτει, αλλά μόνον κατά το μέρος τούτων το προερχόμενον εκ της μόνιμου ταύτης εγκαταστάσεως.

2. Εάν επιχείρησις ενός των Συμβαλλομένων Κρατών διεξάγη εργασίας εν τω ετέρω Συμβαλλομένω Κράτει μέσω μόνιμου εν αυτώ εγκαταστάσεως, θεωρείται εις έκαστον Κράτος ότι ανήκουν εις την μόνιμον εγκατάστασιν, τα κέρδη άτινα υπολογίζεται ότι θα εππραγματοποιούντο υπ' αυτής, εάν αύτη απετέλει διάφορον και ανεξάρτητον επιχείρησιν, ασχολουμένην με την αυτήν ή παρομοίαν δραστηριότητα, υπό τα αυτάς ή παρόμοιας συνθήκας και ενεργούσαν τελείως ανεξαρτήτως από της επιχειρήσεως της οποίας αποτελεί μόνιμον εγκατάστασιν.

Είναι εις την διάθεσιν των ενδιαφερομένων φορολογικών αρχών πληροφορία δεν είναι επαρκείς δια να καθορίσουν τα κέρδη τα προερχόμενα εκ της μόνιμου εγκαταστάσεως, η παρούσα παράγραφος δεν επηρεάζει την εφαρμογήν της νομοθεσίας εκάτερου Κράτους, εν σχέσει με την υποχρέωσιν της μόνιμου εγκαταστάσεως προς καταβολήν φόρου επί ποσού καθοριζομένου δι' υπολογισμού διενεργουμένου υπό της φορολογικής αρχής του Κράτους τούτου. Νοείται ότι ο

τοιούτος υπολογισμός θα διενεργήται καθ' ην έκτασιν αι εις την διάθεσιν της φορολογικής αρχής πληροφορίαί επιτρέπουν τούτο, συμφώνως προς την διατυπωμένην εις την παράγραφαν ταύτην αρχήν.

.....»

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 31 παρ. 1 του ν. 2682/1999** καταργήθηκε η φορολογία των ομολογιακών δανείων που εκδίδει το Ελληνικό Δημόσιο για τους επενδυτές μόνιμους κατοίκους του εξωτερικού.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 26 παρ. 8 του ν. 2789/2000**, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 19 παρ. 1 του ν. 3610/2007 και ισχύει για τη χρήση 2010, ορίζεται:

«8. Οι τόκοι, οι οποίοι προκύπτουν από ομολογίες που εκδίδουν στην ημεδαπή επιχειρήσεις που εδρεύουν στην Ελλάδα έχουν την ίδια φορολογική αντιμετώπιση με τους τόκους που προκύπτουν από ομολογίες τις οποίες εκδίδει το Ελληνικό Δημόσιο στην Ελλάδα.»

Επειδή, στη συνέχεια η ολομέλεια του Ν.Σ.Κ. με την **αριθμ. 544/2000 γνωμοδότηση** της, που έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών με την **ΠΟΛ. 1022/30.1.2001**, γνωμοδότησε ότι, με την παρ. 8 του άρθρου 26 του ν. 2789/2000, επιβάλλεται πλήρης φορολογική εξομοίωση των, νομίμως πάντως, εκδιδόμενων μετά την 11.2.2000 ομολογιών των πάσης φύσεως επιχειρήσεων και εταιριών, συνεπώς και των τραπεζικών, ασφαλιστικών κ.λ.π., που εδρεύουν στην Ελλάδα, προς τις ομολογίες που εκδίδει το Ελληνικό Δημόσιο για τα εθνικά δάνεια, καθόσον οι διατάξεις της παρ. 8 του άρθρου 26 του ν.2789/2000 κατά περιεχόμενο τροποποιούν κάθε αντίθετη ειδική διάταξη.

Επειδή, στις διατάξεις του **άρθρου 12 παρ. 8 του ν. 2238/1994**, όπως ίσχυε, ορίζεται:

«8. Ομοίως, επιβάλλεται φόρος εισοδήματος στους τόκους, οι οποίοι αποκτώνται από φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας, χωρίς να εξετάζεται η ιθαγένεια και ο τόπος που διαμένουν ή κατοικούν ή έχουν την έδρα τους και προκύπτουν από εθνικά δάνεια που εκδίδονται με έντοκα γραμμάτια ή ομολογίες από την 1η Ιανουαρίου 1997 και μετά. Ο φόρος υπολογίζεται με συντελεστή επτά και μισό τοις εκατό (7,5%) στο ποσό των τόκων που προκύπτουν από τους πιο πάνω τίτλους από 1ης Ιανουαρίου 1997 και με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%) στο ποσό των τόκων που προκύπτουν από τους πιο πάνω τίτλους οι οποίοι εκδίδονται από τις 3 Ιανουαρίου 1998 και μετά. Επίσης, με το συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%) φορολογούνται και οι τόκοι που προκύπτουν από ανανεώσεις εκδοθέντων έντοκων γραμματίων που πραγματοποιήθηκαν μετά την 2α Ιανουαρίου 1998.

Επειδή στην **ΠΟΛ. 1057/22.4.2009** με θέμα «Ρυθμίσεις στη φορολογία εισοδήματος που προβλέπονται από το Ν. 3746/2009» αναφέρεται:

«3. Με την παρ.1 του άρθρου 86 του νόμου αυτού προστέθηκε περίπτωση δ' στην παρ. 9 του άρθρου 12 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, σύμφωνα με την οποία, οι τόκοι από έντοκα γραμμάτια του Ελληνικού Δημοσίου, που αποκτούν οι μόνιμοι κάτοικοι αλλοδαπής, απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος, ανεξάρτητα αν μεταξύ της Ελλάδας και της χώρας κατοικίας τους υπάρχει ή όχι Σύμβαση Αποφυγής της Διπλής Φορολογίας. όπως ισχύει και για τους τόκους που

προκύπτουν από τα ομόλογα του Ελληνικού Δημοσίου. Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με την παρ.2 του άρθρου 86, για τόκους που προκύπτουν από εκδόσεις εντόκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου που πραγματοποιούνται από την 1^η Ιανουαρίου 2009 και μετά.»

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 54 παρ. 6 περ. δ' του ν. 2238/1994** ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι η παρακράτηση φόρου ενεργείται για εισοδήματα από ομολογίες και χρεόγραφα των ημεδαπών νομικών προσώπων δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, κατά την εξαργύρωση των τοκομεριδίων.

Επειδή στο άρθρο **72 παρ. 20 του ν. 4172/2013** ορίζεται:

«20. Από την έναρξη ισχύος του Ν. 4172/2013 παύουν να ισχύουν η παρ. 1 του άρθρου 31 του Ν. 2682/1999 (Α' 16) και η παρ. 8 του άρθρου 26 του Ν. 2789/2000 (Α' 21).»

Επειδή, με βάση όλες τις προαναφερόμενες διατάξεις, προκύπτει ότι, μέχρι την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2013, οι τόκοι που αποκτούνταν από επενδυτές μόνιμους κατοίκους αλλοδαπής, ανεξάρτητα αν με το κράτος αυτό η Ελλάδα έχει συνάψει ή όχι σύμβαση για την αποφυγή διπλής φορολογίας, και προέκυπταν από ομολογιακά δάνεια που εκδίδονταν από ελληνική ανώνυμη εταιρεία απαλλάσσονταν της φορολογίας και κατά συνέπεια και της παρακράτησης φόρου (σχετικά τα με αριθμ. πρωτ. 1013778/10217/B0012/22.04.2005, 1042729/10523/B0012/26.7.2007 και 1110407/11548πε/B0012/20.11.2007 έγγραφά της Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος). Εν προκειμένω, στην περίπτωση της προσφεύγουσας εταιρείας τα ποσά 1.068,10 ευρώ και 397,79 ευρώ που της καταλογίστηκαν ως διαφορές κύριου φόρου, αφορούν φόρο επί τόκων ποσού 10.680,98 ευρώ και 3.977,91 ευρώ αντίστοιχα των 5.121 και 1.350 ομολογιών αντίστοιχα που, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου (την από 30/05/2018 απαντητική επιστολή και τις από 27/08/2008 επιστολές σχετικά με τη μεταβίβαση των ομολογιών της τράπεζας) είχαν μεταβιβαστεί στην τράπεζα με έδρα τη στις 27/08/2009. Συνεπώς κατά το χρόνο καταβολής των τοκομεριδίων, ήτοι 18/1/2010, δικαιούχος των πιο πάνω τόκων ήταν η αλλοδαπή τράπεζα, γεγονός το οποίο προκύπτει και από τα χορηγηθέντα αντίγραφα των αναλυτικών καταστάσεων με τις κινήσεις των υπ' αριθμ. και λογαριασμών της προσφεύγουσας στην ομολογιούχο τράπεζα και το οποίο δεν αμφισβητείται από τον έλεγχο. Επομένως για τους προαναφερθέντες τόκους των συγκεκριμένων μεταβιβασθεισών ομολογιών ορθώς δεν παρακρατήθηκε φόρος, καθόσον στην περίπτωση αυτή δικαιούχος των πιο πάνω τόκων είναι κάτοικος αλλοδαπής και εφαρμόζονται οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν.2682/1999, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 26 παρ. 8 του ν. 2789/2000, με τις οποίες καταργήθηκε η φορολογία των τόκων των ομολογιακών δανείων που εκδίδει το Ελληνικό Δημόσιο και κατά ακολουθίαν και ημεδαπή επιχείρηση για τους επενδυτές μόνιμους κατοίκους του εξωτερικού.

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 10 παρ. 1 και 2 του ν. 3842/2010** που ίσχυε για την κρινόμενη περίοδο:

«1. Στο τέλος της περίπτωσης γ' της παραγράφου 3 του άρθρου 12 του Κ.Φ.Ε. προστίθεται εδάφιο που έχει ως εξής:

«Οι διατάξεις της περίπτωσης αυτής εφαρμόζονται και για τους δεδουλευμένους τόκους κατά το χρόνο μεταβίβασης του ομολόγου αλλοδαπής προέλευσης ή τοκομεριδίου.»

2.α. Στην παράγραφο 8 του άρθρου 12 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος και μετά το έβδομο εδάφιο προστίθενται δύο νέα εδάφια που έχουν ως εξής:

«Σε περίπτωση μεταβίβασης του ομολόγου ή τοκομεριδίου του πριν από τη λήξη του, η μεσολαβούσα τράπεζα προβαίνει σε παρακράτηση φόρου για τους δεδουλευμένους μέχρι το χρόνο μεταβίβασης τόκους και για την απόδοση του φόρου αυτού εφαρμόζονται οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 60. Αν το ομόλογο ή τοκομερίδιο που μεταβιβάζεται ανήκει στην τράπεζα, υποχρεούται η ίδια να καταβάλει το φόρο που αναλογεί στους πιο πάνω δεδουλευμένους τόκους.»

β. Οι διατάξεις της παραγράφου 8 του άρθρου 12 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος όπως συμπληρώθηκαν με την περίπτωση α' της παραγράφου αυτής έχουν εφαρμογή για μεταβιβάσεις τίτλων που πραγματοποιούνται μετά την παρέλευση ενός μηνός από τη δημοσίευση του νόμου αυτού.»

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα εταιρεία εξέδωσε στις 08/01/2010, ομολογιακό δάνειο ονομαστικής αξίας 14.000.000,00 ευρώ, το οποίο καλύφθηκε εξ ολοκλήρου κατά την έκδοσή του από την τραπεζική εταιρεία με την επωνυμία που εδρεύει στη και έχει εγκαταστήσει νόμιμα υποκατάστημα στην Ελλάδα (.....), με είκοσι εννέα (29) ομολογίας..

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και την οικεία έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εταιρεία απέδωσε προς την τράπεζα το συνολικό ποσό (μικτό ποσό) των τόκων, ήτοι ποσό 118.893,02 ευρώ στις 29/10/2010 και 85.728,04 ευρώ στις 31/12/2010, χωρίς να έχει διενεργήσει η ίδια παρακράτηση φόρου 10% (καρτέλα κίνησης δανειακού λογαριασμού με αρ. EUR από 01/10/2010 έως 29/07/2011).

Επειδή, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι η παρακράτηση φόρου σε τόκους εταιρικών ομολόγων από 01/10/2010 έως 31/03/2011 διενεργούνταν από την Τράπεζα και προς επίρρωση του ισχυρισμού της προσκομίζει το από 16/03/2018 έγγραφο (μήνυμα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου), της τράπεζας, διαδόχου της τράπεζας, καθώς και τα με αριθ. διπλότυπα καταβολής/11-11-2010,/9-12-2010 και/13-1-2011 της ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ από τα οποία προκύπτει ότι η Τράπεζα, ΑΦΜ:, κατέβαλλε στις ως άνω ημερομηνίες για λοιπούς φόρους ειδικούς ποσά ύψους 69.597,95€, 246.831,56€ και 812.792,82€, αντίστοιχα.

Επειδή, από τα ως άνω διπλότυπα δεν αποδεικνύεται ότι στα ποσά αυτά συμπεριλαμβάνονται και τα ποσά των φόρων των τόκων του ομολογιακού δανείου ύψους

11.889,30€ και 8.572,80€, γεγονός που θα μπορούσε να αποδειχθεί μόνο με την προσκόμιση των αντίστοιχων δηλώσεων απόδοσης φόρου τόκων της Τράπεζας που υποβλήθηκαν στη Δ.Ο.Υ ΦΑΕ Αθηνών .

Επειδή, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ δεν προέβη σε διασταύρωση στοιχείων με τη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών ούτε ζήτησε πληροφορίες αποστέλλοντας έγγραφο στην Τράπεζα, ως διάδοχο της Τράπεζας (άρθρο 15 του ν.4174/2013), προκειμένου να αντικρούσει τον ως άνω ισχυρισμό της προσφεύγουσας, ήτοι δεν απέδειξε ότι ο φόρος που αναλογεί στους τόκους που καταβλήθηκαν την 29/10/2010 ποσού 11.889,30€ και την 31/12/2010 ποσού 8.572,80€ δεν αποδόθηκε με βάση τα ως άνω από την

Επειδή, στην περίπτωση που ο φόρος αποδόθηκε από την ίδια την Τράπεζα, ο καταλογισμός του ίδιου φόρου στην προσφεύγουσα θα συνιστούσε ανεπίτρεπτη διπλή φορολογία για την ίδια αιτία.

Επειδή, από την Υπηρεσία μας εστάλη το με αριθμ. πρωτ. Δ.Ε.Δ.ΕΞ 2018 / 15-10-2018 έγγραφο προς την Τράπεζα, με το οποίο ζητούνταν πληροφορίες σχετικά με τον παρακρατούμενο φόρο στους τόκους από σύναψη ομολογιακού δανείου με εκδότρια την προσφεύγουσα εταιρεία και ομολογιούχο την τράπεζα, ποσού ύψους 14.000.000,00 ευρώ, το οποίο συνήφθει στις 08/01/2010.

Συγκεκριμένα ζητούσαμε να μας γνωρίσει εάν στις κατωτέρω πληρωμές της Τρ.

1. Διπλότυπο είσπραξης/11-11-2010 με ποσό πληρωμής 69.597,95€,
2. Διπλότυπο είσπραξης/09-12-2010 με ποσό πληρωμής 246.831,56€ και
3. Διπλότυπο είσπραξης/13-01-2011 με ποσό πληρωμής 812.792,82€,

περιλαμβάνονταν και η απόδοση του παρακρατούμενου φόρου από τις πληρωμές από την προσφεύγουσα εταιρεία, των τόκων στις 29/10/2010 ποσού 118.893,02€ και στις 31/12/2010 ποσού 85.728,04€.

Επειδή, μέχρι την έκδοση της παρούσας απόφασης η Τράπεζα δεν απάντησε στο ως άνω έγγραφο.

Επειδή, σύμφωνα με την σύμβαση του εν λόγω ομολογιακού δανείου η Τράπεζα με έδρα την, έχει εγκαταστήσει υποκατάστημα στην Ελλάδα (.....).

Επειδή, από τον συνδυασμό των διατάξεων του άρθρου 31 παρ 1 Ν 2682/1999 του άρθρου 26 παρ 8 Ν 2789/2000 οι οποίες ίσχυαν κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010-31/12/2010 προκύπτει ότι οι φορολογικοί κάτοικοι Κύπρου που αποκτούσαν τόκους από ομολογιακά δάνεια ελληνικών επιχειρήσεων απαλλάσσονταν της φορολογίας.

Επειδή, η ομολογιούχος διατηρούσε υποκατάστημα στην Ελλάδα η υποχρέωση ή μη παρακράτησης και απόδοσης φόρου από το υποκατάστημα θα έπρεπε να εξεταστεί από την φορολογική αρχή με βάση τις διατάξεις των άρθρων 6 και 10 της Διμερούς σύμβασης ΑΝ 573/1968(Φ.Ε.Κ 223/27.9.1968/τα Α') σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 12 παρ 8 Ν 2238/94.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, συναφώς, στις διατάξεις του άρθρου 17§§1,2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 2690/1999) με τίτλο «Αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Σύμφωνα, δε, με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της Εκθέσεως Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής (βλ. ΣτΕ 565/2008, 2054/1995).

Επειδή, η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως αποτελούν ουσιώδεις τύπους της διαδικασίας εκδόσεως του οικείου φύλλου ελέγχου. Η παντελής αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά το φύλλο ελέγχου νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς του (ΣτΕ 1542/2016).

Επειδή, όσον αφορά την σύμβαση ομολογιακού δανείου με την Τράπεζα,

Α) από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεση δεν προκύπτει με σαφήνεια η απόδοση ή μη του παρακρατούμενου φόρου από οποιοδήποτε από τις δυο αντισυμβαλλόμενες εταιρείες (είτε από την προσφεύγουσα είτε από την ομολογιούχο δανείστρια τράπεζα),

Β) από την οικεία έκθεση ελέγχου δεν προκύπτουν οι διατάξεις βάσει των οποίων υπήρχε υποχρέωση καταβολής φόρου στην Ελλάδα, δεδομένου ότι η ομολογιούχος με έδρα την διατηρούσε υποκατάστημα στην Ελλάδα και

Γ) μέχρι την έκδοση της παρούσας απόφασης η Τράπεζα δεν απάντησε στο με αριθ. Πρωτ Δ.Ε.Δ/ΕΞ 2018/15-10-2018 έγγραφο μας.

Συνεπώς, η προσβαλλόμενη πράξη, όσον αφορά την εν λόγω σύμβαση, καθίσταται αόριστη, ανατιολόγητη και κατ' επέκταση τυπικά πλημμελής και ακυρωτέα λόγω παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας **εκδόσεως της** (ΣΤΕ 1542/2016).

Επειδή, βάσει των ως άνω, παρέλκει η εξέταση των υπολοίπων ισχυρισμών της προσφεύγουσας.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 36 του ν. 4174/2013** ορίζεται:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης....

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

α)...β)... γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.»

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 63 παρ. 6 του ν. 4174/2013 (Α' 170)** ορίζεται:

«Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση πρέπει να περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής αυτού. Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.»

Επειδή, σύμφωνα με το αριθμ. πρωτ. **ΔΕΛ Β 1144776 ΕΞ 2015/03-11-2015 έγγραφο** της Δ/σης Ελέγχων, της Γενικής Δ/σης Φορολογικής Διοίκησης, της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα: «Παροχή οδηγιών σχετικά με την ορθή κοινοποίηση των πράξεων προσδιορισμού φόρου και των λοιπών εγγράφων και πράξεων που άπτονται των διαδικασιών ελέγχου, ώστε να διασφαλίζονται τα συμφέροντα του Δημοσίου» στο κεφάλαιο Β. Λοιπά θέματα στην παράγραφο 1 εδάφιο 4 & 5 αναφέρεται ότι:

«Κατόπιν των ανωτέρω επισημαίνουμε την υποχρέωση για επανέκδοση σε κάθε περίπτωση, το ταχύτερο δυνατόν, προς διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, των ακυρωθεισών με δικαστική απόφαση ή με απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, για τυπικούς λόγους (νομική πλημμέλεια), καταλογιστικών πράξεων απαλλαγμένων από τις πλημμέλειες που οδήγησαν στην ακύρωση τους (σχετ. περ. 96 άρθρο 1 της Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/25-02-2014 Απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε., όπως ισχύει). Υπενθυμίζεται ότι η τυχόν άσκηση ένδικου μέσου, εκ μέρους του Δημοσίου, δεν εμποδίζει και την επανάληψη της σχετικής διοικητικής διαδικασίας προς επανέκδοση της ακυρωθείσας πράξης».

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 01/06/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ και **την ακύρωση** της με αριθμ. /19-04-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου ή προεισπρατούμενου φόρου στους τόκους από καταθέσεις, έντοκα γραμμάτια, ομολογίες κλπ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, για τυπικούς λόγους (νομική πλημμέλεια).

Η αρμόδια ως άνω φορολογική αρχή σε περίπτωση έκδοσης νέας πράξης εξαιτίας της ακύρωσης αυτής να ενεργήσει σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο Προϊστάμενος της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ ΤΙΜΟΛΕΩΝ