



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604534

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 12/11/2018

Αριθμός απόφασης: 4646

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. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε).»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 15/06/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά της υπ' αριθ. /2018 πράξης οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου τόκων/αποδόσεων από καταθέσεις/επενδύσεις στην αλλοδαπή, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. έτους φορολογίας 2012 (οικονομικό έτος 2013) και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. /2018 πράξη οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου τόκων/αποδόσεων από καταθέσεις/επενδύσεις στην αλλοδαπή, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. έτους φορολογίας 2012 (οικονομικό έτος 2013) της οποίας ζητείται η ακύρωση, άλλως η μεταρρύθμιση καθώς και την από 11/05/2018 της οποίας ζητείται η ακύρωση, άλλως η μεταρρύθμιση καθώς και την από 11/05/2018 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α 1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 15/06/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. /2018 πράξη οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου τόκων/αποδόσεων από καταθέσεις/επενδύσεις στην αλλοδαπή, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. έτους φορολογίας 2012 (οικονομικό έτος 2013) καταλογίστηκε σε βάρος του

προσφεύγοντος φόρος επί τόκων/αποδόσεων (ύψους 172.067,13 €) ποσού 17.206,71 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ν. 4174/2013 ύψους 8.603,36 € και τόκων εκπροθέσμου καταβολής άρθρου 53 § 1 του ν. 4174/2013 ύψους 6.657,28 €, ήτοι συνολικό ποσό 32.467,35 €.

Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου βάσει της υπ' αριθμ./23-02-2017 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., τα οποία αναγράφονται στην από 11/05/2018 Έκθεση Μερικού Ελέγχου τόκων – αποδόσεων από καταθέσεις – επενδύσεις στην αλλοδαπή (άρθρο 12 παρ. 1 ν 2238/1994 Κ.Φ.Ε., ΠΟΛ. 1092/27-07-2007, άρθρο 6 παρ. 1 του ν. 3522/2006) των ελεγκτών της ίδιας Υπηρεσίας και

Συγκεκριμένα οι τραπεζικές κινήσεις, της 8.3.2012 ποσού 42.134,26 ευρώ, της 8.6.2012 ποσού 86.000 ευρώ της 10.9.2012 ποσού 89.000 ευρώ, της 10.12.2012 ποσού 87.0000 ευρώ και της 10.12.2012 ποσού 40.000 ευρώ, αφορούν σε δεδουλευμένους τόκους που προήλθαν από τοποθέτηση της εταιρείας σε διαδοχικά εταιρικά ομόλογα της, οι οποίοι μεταφέρθηκαν από ημεδαπό λογαριασμό της εταιρείας, σε λογαριασμό της ίδιας εταιρείας στην αλλοδαπή, για τους οποίους ο έλεγχος έκρινε ότι δεν απαλλάσσονται του φόρου και ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στον έλεγχο στοιχεία για την σχετική παρακράτηση φόρου.

Για το συνολικό ποσό των ως άνω τόκων που ανέρχεται στο ύψος των 344.134,26 ευρώ, ο έλεγχος έκρινε ότι ο προσφεύγων αποκόμισε τόκους/ αποδόσεις από καταθέσεις/επενδύσεις στην αλλοδαπή, για τους οποίους δεν προκύπτει να έχει καταβληθεί ο αναλογών φόρος ποσοστού 10%, όπως προβλέπεται στην ΠΟΛ. 1092/27-07-2007.

Το ποσό των ως άνω τόκων επιμερίστηκε μεταξύ του προσφεύγοντος και του αδελφού του (για τον οποίο συντάχθηκε χωριστή έκθεση ελέγχου) κατά ποσοστό 50%.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως τη μεταρρύθμιση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- 1) Αντίθετος στον Νόμο και το Σύνταγμα ενδικοφανής χαρακτήρας του άρθρου 63 του ν. 4174/2013.
- 2) Ανυπαρξία της παράβασης
- 3) Οι εφαρμοζόμενες στην προκειμένη περίπτωση διατάξεις. Τα πραγματικά περιστατικά και το νόμο και ουσία αβάσιμο του κρινόμενου καταλογισμού φόρου.

Αν κάτοικος αλλοδαπής (Φυσικό ή νομικό πρόσωπο) αποκτά τόκους από ομόλογα που εκδίδουν ελληνικά τραπεζικά ιδρύματα, για τους τόκους αυτούς δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 12 του ν.2238/1994. Ειδικότερα, οι τράπεζες και οι ασφαλιστικές επιχειρήσεις όφειλαν σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 8 του άρθρου 12 του ν.2238/1994 να προβαίνουν σε παρακράτηση φόρου κατά την εξαργύρωση των τοκομεριδίων ομολόγων, αν όμως οι δικαιούχοι των πιο πάνω τόκων είναι κάτοικοι αλλοδαπής, δεν διενεργείτο παρακράτηση Φόρου επί των τόκων, καθόσον στην περίπτωση αυτή εφαρμόζονται οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν.2682/1999, με τις οποίες

καταργήθηκε η φορολογία των τόκων των ομολογιακών δανείων που εκδίδει το ελληνικό δημόσιο για τους επενδυτές μονίμους κατοίκους του εξωτερικού.

Άλλωστε, τα ανωτέρω όριζαν οι οικείες διατάξεις του Ν.2238/1994 τόσο για τα φυσικά όσο και για τα νομικά πρόσωπα/οντότητες αδιαφόρως των φυσικών φορέων των τελευταίων. Έτσι, ουδόλως μεταβαλλόταν η έλλειψη υποχρέωσης παρακράτησης για αλλοδαπά νομικά πρόσωπα/οντότητες, αν τελικοί δικαιούχοι (εταίροι, μέτοχοι κ.ο.κ.) αυτών τυχόν ήταν κάτοικοι Ελλάδος. Και τούτο διότι, αποκλειστικό κριτήριο για την παρακράτηση ή όχι ήταν η αλλοδαπότητα του δικαιούχου του τόκου νομικού προσώπου/οντότητας. (Επικαλείται τις διατάξεις της παρ. 8 του άρθρου 26 του Ν 2789/2000 , την ΠΟΛ. 1022/2001 και την υπ' αριθ. 544/2000 γνωμ. της Ολ. Του ΝΣΚ).

Τα πραγματικά περιστατικά και το νόμω και ουσία αβάσιμο του κρινόμενου καταλογισμού.

Την 9.9.2009, και πριν τη διεθνή χρηματοπιστωτική κρίση, η κάτοικος αλλοδαπής αγόρασε από την εταιρικό ομόλογο μεσο-μακροπρόθεσμης τοποθέτησης (είδους EMTN) και ημεδαπής προέλευσης. Και συγκεκριμένα, αγόρασε (τοποθετήθηκε σε) εταιρικό ομόλογο, ημεδαπής προέλευσης, μειωμένης εξασφάλισης (TIEK II) μεσο-μακροπρόθεσμης τοποθέτησης (είδους EMTN), δεκαετούς διάρκειας, ονομαστικής αξίας ευρώ 5.000.000 (κωδικός έκδοσης), με ημερομηνία έκδοσης την 8.6.2007 και ημερομηνία λήξης την 8.6.2017 και κυμαινόμενου επιτοκίου (κουπονιού), έναντι ποσού ευρώ 4.250.000 (καθαρή αξία ομολόγου), ήτοι σε τιμή που αντιστοιχούσε σε ποσοστό 85% της ονομαστικής του αξίας ($5.000.000 \times 85\% = 4.250.000$).

Για την αγορά του ομολόγου, η έλαβε δάνειο από την αλλοδαπή ανώνυμη τραπεζική εταιρεία, με την επωνυμία, τριετούς συμβατικής διάρκειας, με δυνατότητα ανανέωσης ανά 3 μήνες, έως ποσού ευρώ 4.250.000, όπως αυτό αποδεικνύεται από την από 4.9.2009 σύμβαση δανείου μεταξύ της και της αλλοδαπής

Εν συνεχεία, την 8.3.2012, δεδομένης της τότε συντρέχουσας και ήδη κορυφωμένης διεθνούς και ιδίως, εγχώριας χρηματοπιστωτικής κρίσης που καταλάμβανε και την αγορά των εταιρικών ομολόγων και για σκοπούς υψηλότερης εξασφάλισης της σε περίπτωση «κουρέματος» ομολόγων, το εταιρικό ομόλογο με κωδικό έκδοσης -, αντικαταστάθηκε από άλλο εταιρικό ομόλογο, ημεδαπής προέλευσης, υψηλότερης εξασφάλισης, λόγω συμπληρωματικών ιδίων κεφαλαίων, ήτοι ομόλογο με κωδικό έκδοσης - Και το δεύτερο ομόλογο (μεγαλύτερης εξασφάλισης) που αντικατέστησε το πρώτο (μικρότερης εξασφάλισης) ήταν μεσο-μακροπρόθεσμης και, συγκεκριμένα, επταετούς διάρκειας, (είδους EMTN), ονομαστικής αξίας ευρώ 3.847.000, με ημερομηνία έκδοσης την 8.3.2012 και ημερομηνία λήξης την 8.3.2019 και σταθερού επιτοκίου έναντι ποσού ευρώ 2.500.550, ήτοι σε τιμή που αντιστοιχούσε σε ποσοστό 65% της ονομαστικής του αξίας ($3.847.000 \times 65\% = 2.500.550$).

Οι ελεγχόμενες πιστωτικές τραπεζικές κινήσεις, με αύξοντες αριθμούς α/α της 10.12.2012 ποσού ευρώ 87.0000, α/α της 10.12.2012 ποσού ευρώ 40.000, α/α της 10.9.2012

ποσού ευρώ 89.000, α/α της 8.6.2012 ποσού ευρώ 86.000 και α/α της 8.3.2012 και ποσού ευρώ 42.134,26, προήλθαν και αντιστοιχούν σε τοκομερίδια (κουπόνια), ήτοι καρπούς από τη διακράτηση και τοποθέτηση της αλλοδαπής κατοίκου σε διαδοχικά εταιρικά ομόλογα ημεδαπής προέλευσης με κωδικούς έκδοσης, (χαμηλής εξασφάλισης) και (υψηλής εξασφάλισης), τα οποία τοκομερίδια - κουπόνια (καρποί) πιστώνονταν από την στον με αριθμό ημεδαπό τραπεζικό λογαριασμό της Η '..... τηρούσε στην τον ανωτέρω λογαριασμό ο οποίος τροφοδοτούσε (πίστωνε) ισόποσα τον αλλοδαπό τραπεζικό λογαριασμό της με αριθμό IBAN στην όπως προκύπτει από τις επιμέρους, από την 1.1.2011 έως 31.12.2013, αιτιολογίες/περιγραφές κινήσεων του με αριθμό ημεδαπού τραπεζικού λογαριασμού της την κίνηση του οποίου προσκομίζουνε στην Υπηρεσίας μας.

Σημειωτέο είναι δε ότι για τα τοκομερίδια (κουπόνια), ήτοι τους καρπούς -τόκους από τη διακράτηση και τοποθέτηση της σε διαδοχικά εταιρικά ομόλογα (κινητές αξίας) ημεδαπής προέλευσης με κωδικούς έκδοσης, (χαμηλής εξασφάλισης) και (υψηλής εξασφάλισης), τα οποία φαίνεται να απέκτησε η ως κάτοικος αλλοδαπής (επενδυτής κάτοικος εξωτερικού), κατά την ελεγχόμενη διαχείριση του 2012, ουδόλως υφίστατο φορολογική υποχρέωση παρακράτησης Φόρου κατά την καταβολή τους από την ημεδαπή τράπεζα προς την αλλοδαπή δυνάμει των ως άνω αναφερόμενων εφαρμοστέων στη προκειμένη περίπτωση διατάξεων των άρθρων δυνάμει των διατάξεων της παρ. 8 του άρθρου 26 του ν.2789/2000 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν.2682/1999, τα οποία εξισώνουν τη φορολογική μεταχείριση μεταξύ των τόκων ομολόγων που εκδίδει το ελληνικό δημόσιο και των τόκων ομολόγων των τραπεζικών και ασφαλιστικών επιχειρήσεων των οποίων δικαιούχος είναι κάτοικος εξωτερικού (φυσικό ή νομικά πρόσωπο).

Τέλος, επισημαίνεται ότι το δάνειο που λήφθηκε από την ως άνω αναφερόμενη αλλοδαπή εταιρεία για την αγορά ομολόγων πλήρως και ολοσχερώς αποπληρώθηκε, κατόπιν εξαγοράς του ομολόγου, την 10.3.2016, όπως τούτο βεβαιώνεται στην από 19.4.2016 επιστολή της τράπεζας Ειδικότερα, στην ως άνω επιστολή ρητά αναγράφεται ότι ποσό ευρώ 2.629.224,94 που αποτελούσε το υπολειπόμενο, κατά την 10.3.2016, ποσό κεφαλαίου δανείου, εκ του συνολικού κεφαλαίου δανείου ποσού ευρώ 4.250.000,00, πλέον των δεδουλευμένων, κατά την 10.3.2016, τόκων ποσού ευρώ 24.856,40, ολοσχερώς αποπληρώθηκε, κατόπιν εξαγοράς του ομολόγου, την 10.3.2016, στην τράπεζα από την και έληξε η μεταξύ τους σύμβαση δανείου.

Κατ' ακολουθία των ανωτέρω, για όλες τις ως άνω ελεγχόμενες πιστωτικές κινήσεις με αύξοντες αριθμούς α/α της 10.12.2012 ποσού 87.0000 ευρώ, α/α της 10.12.2012 ποσού 40.000 ευρώ, α/α της 10.9.2012 ποσού 89.000 ευρώ, α/α της 8.6.2012 ποσού

86.000 ευρώ και α/α της 8.3.2012 και ποσού 42.134,26 ευρώ, οι οποίες αφορούν σε νόμιμη και γνωστή αιτία (τοκομερίδια), αδικαιολόγητα καταλογίσθηκε φόρος εισοδήματος σε βάρος του προσφεύγοντος και του αδελφού (κατά ποσοστό 50% στον καθένα). Και τούτο διότι, δικαιούχος των εν λόγω ελεγχόμενων ποσών τόκων είναι το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο (επενδυτής κάτοικος εξωτερικού), το οποίο απαλλάσσεται της παρακράτησης φόρου για το εισόδημά του αυτό στην Ελλάδα, δυνάμει των διατάξεων της παρ. 8 του άρθρου 26 του ν.2789/2000 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν.2682/1999.

Άλλωστε, στην οικεία έκθεση της ελέγχου, η φορολογική αρχή ρητά συνομολογεί αφενός τον αλλοδαπό χαρακτήρα της και αφετέρου τόσο την πηγή των ως άνω πιστώσεων ως τόκους εταιρικού ημεδαπού ομολογιακού δανείου όσο και την είσπραξη των τόκων αυτών από την δικαιούχο τους (δανείστρια)

Ενώ, ουδόλως η φορολογική αρχή τυχόν αμφισβήτησε, ούτε ισχυρίσθηκε ούτε και απόδειξε ότι η τυχόν δεν είχε αλλοδαπό χαρακτήρα ή αλλοδαπή κατοικία.

Κατά συνέπεια, όπως πλήρως αποδεικνύεται αλλά και ρητά συνομολογείται από τη φορολογική αρχή, επειδή οι τόκοι αφορούν σε ελληνικό εταιρικό ομόλογο και δικαιούχος (δανειστής) και λήπτης αυτών ήταν αλλοδαπός κάτοικος για τους λόγους αυτούς επιβάλλοντας παρακρατούμενο φόρο εισοδήματος σε βάρος του προσφεύγοντος φυσικού προσώπου και τελικού φορέα της αλλοδαπής η φορολογική αρχή ερμήνευσε και εφάρμοσε πλημμελώς το νόμο (ν.2238/1994).

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 8 & 9 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.

9. Εξαιρούνται από τη φορολογία που επιβάλλεται με την προηγούμενη παράγραφο οι τόκοι που προκύπτουν από: α) Ομόλογα που έχουν εκδοθεί μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 1996" ανεξάρτητα αν η διάρκεια αυτών είναι ετήσια ή μεγαλύτερης χρονικής διάρκειας. β) Έντοκα γραμμάτια που έχουν εκδοθεί μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 1996. Τόκοι όμως που προκύπτουν από ανανεώσεις εκδοθέντων έντοκων γραμματίων" εφόσον η ανανέωση αυτών γίνεται μετά την 1η Ιανουαρίου 1997, υπόκεινται σε φορολογία εισοδήματος κατά τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου.

γ)Ομολογιακά δάνεια που εκδίδει από 1ης Ιανουαρίου 1997 και μετά το Ελληνικό Δημόσιο στο εξωτερικό.

Η παρ.9 προστέθηκε με την παρ.1 άρθρου 11 Ν.2459/1997 (Α 17) Με την παρ.2 δε του αυτού άρθρου ορίζεται ότι :

Κάθε διάταξη γενική ή ειδική που αντίκειται στις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου παύει να ισχύει.

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 2012, 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 στην ΥΠΟΙΚ 1060995/10802ΠΕ/Β0012/ΠΟΛ. 1022/30.1.2001 "Τόκοι από ομολογ. δάνεια τραπεζών-ασφαλ. Επιχειρήσεων" με τη οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών, η με **αριθμ. 544/2000** γνωμοδότηση της ολομέλειας του Ν.Σ.Κ., αναφέρονται τα ακόλουθα:

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

1. Με τις διατάξεις της περ. γ` της παρ. 1 του άρθρου 12 του ν. 2238/94, σε συνδυασμό με την παρ. 2 του ίδιου άρθρου και νόμου, προβλέπεται η αυτοτελής φορολόγηση με 15% των τόκων, οι οποίοι προκύπτουν στην Ελλάδα από ομόλογα ή άλλους έντοκους τίτλους, γενικώς, τραπεζών ή ασφαλιστικών επιχειρήσεων, ανεξάρτητα από το αν είναι διαπραγματεύσιμοι ή μη στο Χρηματιστήριο.

2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ. 8 του άρθρου 12 του ν. 2238/94, προβλέπεται η αυτοτελής φορολόγηση με συντελεστή 10% των τόκων οι οποίοι προκύπτουν από εθνικά δάνεια που εκδίδονται με έντοκα γραμμάτια ή ομολογίες.

3. Εξάλλου, με τις διατάξεις της παρ. 8 του άρθρου 26 του μεταγενέστερου νόμου 2789/2000 ορίζεται ότι, ομολογίες εκδιδόμενες από εταιρείες ή επιχειρήσεις που εδρεύουν στην Ελλάδα έχουν την ίδια φορολογική μεταχείριση με τις ομολογίες που εκδίδει το Ελληνικό Δημόσιο από 11.2.2000 και μετά.

4. Ενόψει των ανωτέρω, δημιουργήθηκε το θέμα εάν οι διατάξεις της παρ. 8 του άρθρου 26 του ν. 2789/2000 έχουν ισχύ, ως νεότερες και για τους τόκους που προέρχονται από ομολογίες που θα εκδίδουν οι τραπεζικές ή ασφαλιστικές επιχειρήσεις ή αν εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της περ. γ της παρ. 1 και της παρ. 2 του άρθρου 12 του Κ.Φ.Ε., βάσει των οποίων οι πιο πάνω τόκοι θα εξακολουθήσουν να φορολογούνται με 15%.

5. Η ολομέλεια του Ν.Σ.Κ. με την αριθ. 544/2000 γνωμοδότησή της, που έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών, 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 εταιρειών, συνεπώς και των τραπεζικών, ασφαλιστικών κ.λπ., 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.

6. Μετά από όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω, προκύπτει ότι, οι τόκοι από ομολογίες που εκδίδουν μετά τις 11 Φεβρουαρίου 2000 οι τράπεζες και οι ασφαλιστικές επιχειρήσεις, έχουν την ίδια φορολογική μεταχείριση με τους τόκους των ομολογιών του Ελληνικού Δημοσίου. Δηλαδή, οι τράπεζες και οι ασφαλιστικές επιχειρήσεις θα προβαίνουν, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 8 του άρθρου 12 του ν. 2238/1994, σε παρακράτηση φόρου 10% κατά την εξαργύρωση των τοκομεριδίων και περαιτέρω, τα νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 του ν. 2238/94 (ΑΕ, ΕΠΕ κ.λπ.) που είναι δικαιούχοι των εν λόγω τόκων θα αντιμετωπίζουν αυτούς ως εισόδημα φορολογούμενο κατ' ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, εφαρμοζομένων στην περίπτωση αυτή των διατάξεων του άρθρου 106 του ίδιου νόμου.

Επίσης, αν δικαιούχοι των πιο πάνω τόκων είναι κάτοικοι αλλοδαπής, δεν θα γίνεται παρακράτηση φόρου καθόσον στην περίπτωση αυτή θα εφαρμόζονται οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 2682/1999, με τις οποίες καταργήθηκε η φορολογία των τόκων των ομολογιακών δανείων που εκδίδει το Ελληνικό Δημόσιο για τους επενδυτές μόνιμους κατοίκους του εξωτερικού.

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.

Επισημαίνεται ότι, προκειμένου οι μόνιμοι κάτοικοι αλλοδαπής να τύχουν απαλλαγής πρέπει να προσκομίσουν (στις τράπεζες) τα δικαιολογητικά που ορίζονται με την αρ. πρωτ. 1111582/1932/Α0012/ΠΟΛ.1289/03.11.1997 εγκύκλιο διαταγή. Σε αντίθετη περίπτωση, θα ενεργείται παρακράτηση φόρου και εν συνεχεία μετά τη υποβολή των δικαιολογητικών θα γίνεται επιστροφή του στους δικαιούχους.»

Επειδή στην ΥΠΟΙΚ 1111582/1932/Α0012/ΠΟΛ.1289/3.11.1997 "Δικαιολογητικά που απαιτούνται για την απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος των τόκων καταθέσεων μη κατοίκων Ελλάδας" αναφέρεται:

Με την 1071124/1267/Α`0012/ΠΟΛ.1195/2-7-1997 διαταγή μας δώσαμε οδηγίες, εκτός των άλλων και για την εφαρμογή της διάταξης της παραγράφου 7 του άρθρου 12 του ν. 2238/1994, όπως αυτή ισχύει μετά την αντικατάστασή της με την παράγραφο 7 του άρθρου 10 του ν. 2459/1997, όσον αφορά την απαλλαγή από την αυτοτελή φορολογία με συντελεστή 15% των τόκων καταθέσεων των μη μόνιμων κατοίκων Ελλάδας, καθορίζοντας και τα δικαιολογητικά που απαιτείται να προσκομίζουν οι δικαιούχοι στις τράπεζες κ.τ.λ. για τη χορήγηση της απαλλαγής.

Περαιτέρω και λαμβανομένου υπόψη του μεγάλου πλήθους των συναλλαγών που διενεργούν οι τράπεζες με καταθέτες μη κατοίκους Ελλάδας και με σκοπό να διευκολυνθούν οι τράπεζες στο έργο τους αλλά και για να εξυπηρετηθούν και οι πελάτες τους μη κάτοικοι Ελλάδας, σας παρέχουμε συμπληρωματικά τις ακόλουθες διευκρινίσεις για το θέμα αυτό.

1. Τα δικαιολογητικά που πρέπει να υποβάλλουν οι μη μόνιμοι κάτοικοι Ελλάδας στις τράπεζες, στο Ταχυδρομικό Ταμιευτήριο και στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων για να τύχουν της απαλλαγής από την παρακράτηση φόρου εισοδήματος στους τόκους των περιπτώσεων α`, β`, δ` και ζ` της παραγράφου 7 του άρθρου 12 του ν. 2238/1994 είναι:

α) Προκειμένου για φυσικά πρόσωπα, βεβαίωση αρμόδιων Δημόσιων Αρχών (π.χ. Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης, Αστυνομικών, Φορολογικών ή Ελληνικών Προξενικών Αρχών κ.τ.λ.) της χώρας εγκατάστασης του καταθέτη, από την οποία να προκύπτει η ιδιότητά του ως κατοίκου της.

β) Εφόσον πρόκειται για νομικά πρόσωπα, η ιδιότητά τους ως μη κατοίκων Ελλάδας πιστοποιείται είτε από το εταιρικό ή το καταστατικό τους είτε από άλλα στοιχεία τα οποία προσδιορίζουν την έδρα, όπως βεβαιώσεις αρμόδιων αρχών (π.χ. φορολογικές αρχές, επιμελητήρια κ.τ.λ.).

2. Τα ανωτέρω δικαιολογητικά δεν είναι απαραίτητο να είναι επικυρωμένα (θεωρημένα) από την αρμόδια Προξενική Αρχή ή να φέρουν επισημείωση (Apostille).

Επίσης, εάν είναι διατυπωμένα σε μία από τις γλώσσες των χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, δεν χρειάζεται μετάφραση. Εάν είναι σε κάποια άλλη γλώσσα, χρειάζεται νόμιμη μετάφραση.

3. Τονίζεται ότι οι δικαιούχοι απαλλαγής πρέπει να υποβάλλουν σε κάθε χρήση και μέχρι το τέλος αυτής τα ως άνω δικαιολογητικά για να έχουν σε κάθε χρήση την απαλλαγή από το φόρο των τόκων καταθέσεων.

4. Για υφιστάμενες καταθέσεις μέχρι σήμερα που θα εκτοκισθούν μέχρι τέλους 1997 (τόκοι χρήσης 1997), εάν τα ανωτέρω δικαιολογητικά υπάρχουν στους φακέλους των πελατών των τραπεζών κ.τ.λ., δεν θα γίνεται παρακράτηση φόρου εισοδήματος. Επίσης, για καταθέσεις που θα ανοίγουν και θα εκτοκισθούν μέχρι τέλους 1997, εφόσον συνυποβληθούν τα ανωτέρω δικαιολογητικά, δεν θα γίνεται παρακράτηση.

5. Εάν δεν υφίστανται τα ανωτέρω δικαιολογητικά στους φακέλους των πελατών, τότε μέχρι την προσκόμισή τους θα παρακρατείται φόρος. Σ` αυτή την περίπτωση, για τους τόκους χρήσης 1997 (που θα αποκτηθούν από 1/1/ έως 31/ 12/1997), εφόσον τα δικαιολογητικά προσκομισθούν οποτεδήποτε κατά τη διάρκεια της χρήσης, το αργότερο όμως ως τις 31-12-1997, γίνεται επιστροφή του παρακρατηθέντος φόρου στους δικαιούχους και συμψηφισμός αυτού με το φόρο που οφείλουν να αποδώσουν οι τράπεζες στο Δημόσιο με βάση τη σχετική δήλωση. Εάν τα

δικαιολογητικά για τους τόκους χρήσης 1997 υποβληθούν μετά την 31-12-1997, τότε για την επιστροφή του φόρου δε γίνεται συμψηφισμός από τις τράπεζες αλλά εφαρμόζονται οι διατάξεις περί αχρεώστητης καταβολής με βάση το άρθρο 86 και επόμενα του ν. 2362/1995 (ΦΕΚ 247 Α').

6. Για εκτοκισμούς που θα γίνονται κατά τη διάρκεια της χρήσης 1998 (τόκοι που θα αποκτηθούν από 1-1-1998 ως 31-12-1998) αλλά και σε κάθε επόμενη χρήση, εφόσον τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά που αφορούν τη χρήση δε θα υφίστανται στην τράπεζα την ημερομηνία εκτοκισμού, τότε οι τράπεζες θα παρακρατούν το φόρο στους τόκους.

Εφόσον όμως τα δικαιολογητικά θα προσκομίζονται μέσα στην κάθε χρήση που αφορούν είτε μέχρι τον πρώτο εκτοκισμό για τις καταθέσεις προθεσμίας, είτε μέχρι το τέλος της χρήσης για τις λοιπές καταθέσεις, οι τράπεζες κ.τ.λ. θα μπορούν να επιστρέφουν στους δικαιούχους το φόρο που παρακράτησαν από 1ης Ιανουαρίου κάθε χρήσης μέχρι την ημερομηνία προσκόμισης των δικαιολογητικών και να τον συμψηφίζουν με το φόρο που οφείλουν να αποδώσουν στο Δημόσιο.

7. Δικαιολογητικά που θα προσκομίζονται μετά τις 31 Δεκεμβρίου της χρήσης που αφορούν δεν θα παρέχουν δικαίωμα συμψηφισμού του παρακρατηθέντος φόρου στις τράπεζες, αλλά επιστροφής από το Δημόσιο με τη συνηθισμένη διαδικασία, εφαρμοζομένων των διατάξεων περί αχρεώστητης καταβολής.

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, 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 01/01/2012-31/12/2012 προκύπτει ότι οι κάτοικοι αλλοδαπής που αποκτούσαν τόκους από ομόλογα που εξέδωσαν ελληνικές επιχειρήσεις στη ημεδαπή, απαλλάσσονταν της φορολογίας.

Επειδή, με βάση όλες τις προαναφερόμενες διατάξεις, προκύπτει ότι, μέχρι την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2013, οι τόκοι που αποκτούσαν επενδυτές μόνιμοι κάτοικοι 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 με αριθμ. πρωτ. 1013778/10217/Β0012/22.04.2005, 1042729/10523/Β0012/26.7.2007 και 1110407/11548πε/Β0012/20.11.2007 έγγραφά της Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος).

Επειδή από την υπηρεσία μας εστάλη προς την το με Αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΞ 2018 ΕΜΠ/11-10-2018 έγγραφο προκειμένου να μας αποσταλούν τα έγγραφα νομιμοποίησης της '..... καθόσον μεταξύ άλλων τραπεζικών παραστατικών που προσκομίστηκαν από προσφεύγοντα στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, υφίσταται και έγγραφο των κινήσεων τραπεζικού λογαριασμού με αριθμό, της τράπεζας, και δικαιούχο του εν λόγω τραπεζικού λογαριασμού την Στο προαναφερόμενο τραπεζικό λογαριασμό εμφανίζονται οι τραπεζικές κινήσεις, της 8.3.2012 ποσού 42.134,26 ευρώ, της 8.6.2012 ποσού 86.000 ευρώ της 10.9.2012 ποσού 89.000 ευρώ, της 10.12.2012 ποσού

87.0000 ευρώ και της 10.12.2012 ποσού 40.000 ευρώ, που αφορούν τόκους που προήλθαν από τοποθέτηση της εταιρείας σε διαδοχικά εταιρικά ομόλογα της

Επειδή η απέστειλε στην Υπηρεσία μας το υπ' αριθμ. πρωτ. /30-10-2018 έγγραφο (ΔΕΔΕΙ2018ΕΜΠ/12-11-2018) με το οποίο απέστειλε συνημμένα τα έγγραφα νομιμοποίησης της εταιρείας, από τα οποία προκύπτουν τα ακόλουθα:

1) Η εταιρεία με την επωνυμία, με μορφή νομικού προσώπου "αλλοδαπή εταιρεία", έχει έδρα τον Παναμά, αόριστης διάρκειας και μέλη Δ.Σ.: α) Πρόεδρος, Αντιπρόεδρος και Ταμίας, Αναπληρωτής Γραμματέας, Αναπληρωτής Γραμματέας

2) Ο προσφεύγων εμφανίζεται ως εξουσιοδοτημένος εκπρόσωπος του εν λόγω νομικού προσώπου.

Επειδή εν προκειμένω την 9.9.2009, η εταιρεία αγόρασε από την εταιρικό ομόλογο δεκαετούς διάρκειας, ονομαστικής αξίας 5.000.000 ευρώ (κωδικός έκδοσης -), με ημερομηνία έκδοσης την 8.6.2007 και ημερομηνία λήξης την 8.6.2017 έναντι ποσού 4.250.000 ευρώ (καθαρή αξία ομολόγου), ήτοι σε τιμή που αντιστοιχούσε σε ποσοστό 85% της ονομαστικής του αξίας ($5.000.000 \times 85\% = 4.250.000$).

Για την αγορά του ομολόγου, η έλαβε δάνειο από την αλλοδαπή ανώνυμη τραπεζική εταιρεία, με την επωνυμία, τριετούς συμβατικής διάρκειας, με δυνατότητα ανανέωσης ανά 3 μήνες, έως ποσού 4.250.000 ευρώ, όπως αυτό αποδεικνύεται από την από 4.9.2009 σύμβαση δανείου μεταξύ της..... και της αλλοδαπής

Εν συνεχεία, την 8.3.2012, το εταιρικό ομόλογο με κωδικό έκδοσης -, αντικαταστάθηκε από άλλο εταιρικό ομόλογο, ημεδαπής προέλευσης, υψηλότερης εξασφάλισης, ήτοι ομόλογο με κωδικό έκδοσης - Και το δεύτερο ομόλογο (μεγαλύτερης εξασφάλισης) που αντικατέστησε το πρώτο (μικρότερης εξασφάλισης) ήταν μεσο-μακροπρόθεσμης και, συγκεκριμένα, επταετούς διάρκειας, (είδους EMTN), ονομαστικής αξίας 3.847.000 ευρώ, με ημερομηνία έκδοσης την 8.3.2012 και ημερομηνία λήξης την 8.3.2019 και σταθερού επιτοκίου έναντι ποσού 2.500.550 ευρώ, ήτοι σε τιμή που αντιστοιχούσε σε ποσοστό 65% της ονομαστικής του αξίας ($3.847.000 \times 65\% = 2.500.550$).

Οι πιστωτικές τραπεζικές κινήσεις, της 10.12.2012 ποσού 87.0000 ευρώ, της 10.12.2012 ποσού 40.000 ευρώ, της 10.9.2012 ποσού 89.000 ευρώ, της 8.6.2012 ποσού 86.000 ευρώ και της 8.3.2012 και ποσού 42.134,26 ευρώ, προήλθαν και αντιστοιχούν σε τοκομερίδια (κουπόνια), ήτοι καρπούς από τη διακράτηση και τοποθέτηση της αλλοδαπής σε διαδοχικά εταιρικά ομόλογα ημεδαπής προέλευσης με κωδικούς έκδοσης, (χαμηλής εξασφάλισης) και (υψηλής εξασφάλισης), τα οποία τοκομερίδια - κουπόνια (καρποί) πιστώνονταν από την στον με αριθμό ημεδαπό τραπεζικό λογαριασμό της Η τηρούσε στην τον ανωτέρω λογαριασμό ο οποίος τροφοδοτούσε (πίστωνε) τον

αλλοδαπό τραπεζικό λογαριασμό της με αριθμό στην όπως προκύπτει από τις επιμέρους, από την 1.1.2011 έως 31.12.2013, αιτιολογίες/περιγραφές κινήσεων του με αριθμό ημεδαπού τραπεζικού λογαριασμού της

Το δάνειο που λήφθηκε από την ως άνω αναφερόμενη αλλοδαπή εταιρεία για την αγορά ομολόγων πλήρως και ολοσχερώς αποπληρώθηκε, κατόπιν εξαγοράς του ομολόγου, την 10.3.2016, όπως τούτο βεβαιώνεται στην από 19.4.2016 επιστολή της τράπεζας

Επειδή στην από 11/05/2018 Έκθεση Μερικού Ελέγχου τόκων – αποδόσεων από καταθέσεις – επενδύσεις στην αλλοδαπή (άρθρο 12 παρ. 1 ν 2238/1994 Κ.Φ.Ε., ΠΟΛ. 1092/27-07-2007, άρθρο 6 παρ. 1 του ν. 3522/2006) των ελεγκτών του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., και, αναγράφονται τα ακόλουθα:

«Οι ισχυρισμοί του ελεγχόμενου κρίνονται επαρκείς καθώς πρόκειται για μεταφορά δεδουλευμένων τόκων από ημεδαπό λογαριασμό της εταιρείας σε λογαριασμό της εταιρείας στην αλλοδαπή. Τα χρηματικά ποσά της ημεδαπής προέρχονται από ομόλογο στο όνομα της εταιρείας. Ο ελεγχόμενος έχει προσκομίσει τις συμβάσεις δανείων για την προέλευση των χρημάτων που πιστοποιούν πως αφορά δάνειο της εταιρείας από πιστωτικό ίδρυμα του εξωτερικού, το οποίο επενδύθηκε στην ημεδαπή σε λογαριασμό της εταιρείας. Επίσης προσκόμισε κίνηση του ημεδαπού λογαριασμού όπου φαίνεται πως το αφορά απόδοση επενδυτικού προϊόντος. Τα ως άνω έγγραφα μνημονεύονται στο υπόμνημα 4. Ο έλεγχος κρίνει πως οι εν λόγω αποδόσεις αφορούν ομόλογα τα οποία δεν εξαιρούνται φορολόγησης και ο ελεγχόμενος δεν έχει προσκομίσει έγγραφο για τη φορολόγηση των αποδόσεων στην πηγή. Με βάση τα ανώτερο ο έλεγχος κρίνει πως οι ως άνω αποδόσεις αποτελούν ποσά αποδόσεων επενδύσεων στην αλλοδαπή προς φορολόγηση.

.....

Λαμβάνοντας υπόψη:

Α) Την επεξεργασία των τραπεζικών δεδομένων που μας παραδόθηκαν σε ηλεκτρονική μορφή (CD), από τον κ Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, προκειμένου να ελεγχθεί πιθανή προσαύξηση περιουσίας που δεν δικαιολογείται (άρθρο 48§3 ν.2238/1994 όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010 και ισχύει)

Β) τις απόψεις που υποβάλλατε εγγράφως στον έλεγχο, αναφορικά με τη φύση και την κυριότητα των κινήσεων που σας επιδόθηκαν να αιτιολογήσετε με το με αρ πρωτ./31-08-2017 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών του άρθρου 14 του ν.4174/2013, και το 21441/19-09-2017 συμπληρωματικό αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ν.4174/2013 οι οποίες πραγματοποιήθηκαν σε τραπεζικούς λογαριασμούς που τηρείτε ατομικά ή από κοινού ως συνδικαιούχος, προκύπτουν κινήσεις στους ανωτέρω τραπεζικούς λογαριασμούς, οι οποίες δεν αιτιολογήθηκαν ή οι αιτιάσεις δεν κρίθηκαν επαρκείς και ως εκ τούτου ο έλεγχος θα προβεί σε νέο προσδιορισμό του εισοδήματος σας ανά χρήση, καταλογισμό χαρτοσήμου και προσδιορισμό φόρου μεταβίβασης μετοχών του άρθρου 13 παρ. 2 του Ν.2238/1994 ως ακολούθως:

Σημειώνεται ότι τα ποσά της προσαύξησης που αναφέρονται στην τελευταία στήλη των κάτωθι πινάκων κρίνονται από τον έλεγχο ως τελική προσαύξηση περιουσίας δεδομένου των εγγραφών στους κοινούς λογαριασμούς του ελεγχόμενου με τον αδελφό του με ΑΦΜ, ο οποίος επίσης ελέγχεται από την υπηρεσία μας και στο οποίο επίσης καταλογίζονται ισόποσα (πλην των περιπτώσεων μη κοινού λογαριασμού) τα κάτωθι ποσά ανά έτος πλέον εκείνων που του αναλογούν με βάση τα στοιχεία των ελεγκτικών επαληθεύσεων.»

Επειδή στο από 29/06/2018 σημείωμα αιτιολογημένων απόψεων της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., αναγράφονται τα ακόλουθα:

«Ο έλεγχος με βάση τα όσα αναφέρονται στα υπομνήματα του ελεγχόμενου προσφεύγοντα, δεν διαπίστωσε ότι το υπό κρίση ομόλογο αφορά το ελληνικό δημόσιο, συνεπώς οι αποδόσεις του υπάγονται σε φορολόγηση κατά 10%, όπως προβλέπεται από τις κείμενες διατάξεις. Όλα όσα αναφέρει ο ελεγχόμενος προσφεύγων στην αιτιάσή του αυτή συμπεριλαμβανομένων των νόμων και διατάξεων, αντικρούονται από τον έλεγχο στη βάση ότι το υπό κρίση ομόλογο δεν είναι εκδόσεως ελληνικού δημοσίου, ενώ παράλληλα ο δικαιούχος των αποδόσεων, η, είναι εταιρεία offshore, η οποία όπως ο ίδιος ο ελεγχόμενος προσφεύγων μας εξηγεί στα υπομνήματά του, αποτελεί εταιρεία συμφερόντων του ιδίου και του αδελφού του. Να σημειωθεί ότι και στον επίσης ελεγχόμενο με βάση άλλη Εντολή Ελέγχου, αδελφό του κ. με Α.Φ.Μ., έχει καταλογιστεί η εξεταζόμενη παράβαση. Δεδομένου δε ότι και οι δυο στα υποβληθέντα υπομνήματα τους παραδέχονται πως η εν λόγω offshore εταιρία είναι συμφερόντων τους εξ ημισείας, ο καταλογισμός της εξεταζόμενης παράβασης γίνεται κατά το ήμισυ της αξίας της στον κ. και κατά το υπόλοιπο στον κ. Επιπλέον από κανένα στοιχείο δεν προκύπτει πως έχει καταβληθεί ο προβλεπόμενος φόρος τόκων/αποδόσεων/ από επενδύσεις/αποδόσεις στην αλλοδαπή, όπως με σαφήνεια αναφέρουν οι προαναφερθείσες κείμενες διατάξεις. Επισημαίνεται ότι ο δικαιούχος των αποδόσεων (Streamline) δεν είναι νομικό πρόσωπο της ημεδαπής, όπως επίσης δεν είναι και το ίδιο το ομόλογο.»

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 όπως προκύπτει από την από 11/05/2018 Έκθεση Μερικού Ελέγχου τόκων – αποδόσεων από καταθέσεις – επενδύσεις στην αλλοδαπή (άρθρο 12 παρ. 1 ν 2238/1994 Κ.Φ.Ε., ΠΟΛ. 1092/27-07-2007, άρθρο 6 παρ. 1 του ν. 3522/2006) των ελεγκτών του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., και, ο έλεγχος :

1) Δέχεται ότι ο δικαιούχος των αποδόσεων είναι η εταιρεία, τα δε υπό κρίση ποσά τόκων προέρχονται από ομόλογο της εταιρείας και μεταφέρθηκαν από λογαριασμό της στη ημεδαπή, σε λογαριασμό της στην αλλοδαπή.

2) Κρίνει τα ποσά των τόκων ως προσαύξηση περιουσίας και συγκεκριμένα αναφέρει: «τα ποσά της προσαύξησης που αναφέρονται στην τελευταία στήλη των κάτωθι πινάκων κρίνονται από τον

έλεγχο ως τελική προσαύξηση περιουσίας δεδομένου των εγγραφών στους κοινούς λογαριασμούς του ελεγχόμενου με τον αδελφό του με ΑΦΜ, ο οποίος επίσης ελέγχεται από την υπηρεσία μας και στο οποίο επίσης καταλογίζονται ισόποσα (πλην των περιπτώσεων μη κοινού λογαριασμού)», χωρίς να διευκρινίζει αν τα υπό κρίση ποσά τόκων κατατέθηκαν στους κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος με τον αδελφό του.

3) Κρίνει ότι επειδή το υπό κρίση ομόλογο δεν είναι ομόλογο του ελληνικού δημοσίου, οι αποδόσεις του υπάγονται σε φορολόγηση κατά 10%.

4) Επικαλείται τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1092/27-07-2007, η οποία αναφέρεται σε:

α) Παρακράτηση φόρου επί των τόκων ομολόγων αλλοδαπής προέλευσης.

β) Φορολογική αντιμετώπιση των τόκων που προκύπτουν από ομόλογα που εκδίδουν ελληνικές επιχειρήσεις στην αλλοδαπή.

Επειδή ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη τις 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 ακολουθία και η ημεδαπή επιχείρηση για τους επενδυτές μόνιμους κατοίκους του εξωτερικού.

Επειδή ο έλεγχος καταλογίζει σε βάρος του προσφεύγοντος φόρο επί τόκων/αποδόσεων, που προέρχονται από ομόλογα που απέκτησε η εταιρεία, από την, χωρίς να αιτιολογεί τον εν λόγω καταλογισμό, δεδομένου ότι δεν αναφέρει τη σχέση του με την εταιρεία, βάσει της οποίας καθίσταται υπόχρεος ως προς τη φορολόγηση των τόκων.

Επειδή σε κάθε περίπτωση τυχόν οφειλόμενος φόρος επί τόκων/αποδόσεων, που προέρχονται από ομόλογα που απέκτησε η εταιρεία, υπόχρεος καθίσταται η εν λόγω εταιρεία και όχι τα φυσικά πρόσωπα.

Επειδή οι διαπιστώσεις και το πόρισμα του ελέγχου, όπως αυτά καταγράφονται στην από 11/05/2018 Έκθεση Μερικού Ελέγχου τόκων – αποδόσεων από καταθέσεις – επενδύσεις στην αλλοδαπή (άρθρο 12 παρ. 1 ν 2238/1994 Κ.Φ.Ε., ΠΟΛ. 1092/27-07-2007, άρθρο 6 παρ. 1 του ν. 3522/2006) των ελεγκτών της ίδιας Υπηρεσίας και, επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, καθίστανται αόριστα και ανατιολόγητα.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 15/06/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

Ο ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.