



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 : **2131604521**

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 3/9/2018

Αριθμός απόφασης 3695

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 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)»

γ. Την ΠΟΛ 1064/2017 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε ΦΕΚ Β 1440/27-4-2017.

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016 /30.08.2016(ΦΕΚ Β 2759 / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 5/4/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή των :1), ΑΦΜ, με έδρα την ΑΘΗΝΑ, οδός 2), ΑΦΜ, με έδρα την ΑΘΗΝΑ, οδός 3) ΑΦΜ, με έδρα την ΑΘΗΝΑ, οδός 4), ΑΦΜ με έδρα την ΑΘΗΝΑ, οδός 5), ΑΦΜ, με έδρα το, κατά της σιωπηρής απόρριψης της με αριθ. πρωτ. /13-12-2017 επιφύλαξης της τράπεζας επί της με αρ. πρωτ. /13-12-2017 δήλωσης, απόδοσης φόρου εισοδήματος από τόκους της παρ 1 του άρθρου 64 του ν 4172/2013, έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΦΑΕ Αθηνών και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 5/4/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των: 1), ΑΦΜ, 2), ΑΦΜ, 3) ΑΦΜ, 4), ΑΦΜ 5), ΑΦΜ η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την

αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αρ. πρωτ./13-12-2017 δήλωση με επιφύλαξη απόδοσης παρακρατούμενου φόρου εισοδημάτων από τόκους και με την από 13/12/2017 και με αρ. πρωτ. ρητή, ειδική και αιτιολογημένη επιφύλαξη κατ άρθρο 20 παρ 1 του Ν 4174/2013 προέκυψε στην προσφεύγουσα με βάση τις διατάξεις της περ. β της παρ. 1 του άρθρου 64 του Ν 4172/2013 φόρος 808,05€ επί καταβληθέντων τόκων 5.387,15€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε ως ακολούθως:

Η πρώτη προσφεύγουσα (εφ' εξής αποκαλούμενη χάριν συντομίας ως η «**Τράπεζα**») αποτελεί ανώνυμη τραπεζική εταιρεία, η οποία έχει συσταθεί και λειτουργεί νομίμως στην Ελλάδα, σύμφωνα με τον ισχύοντα νόμο περί πιστωτικών ιδρυμάτων. Ανήκει επίσης στο χρηματοοικονομικό όμιλο της, είναι μέλος του Χρηματιστηρίου Αξιών Αθηνών και παρέχει ένα ολοκληρωμένο φάσμα χρηματοοικονομικών προϊόντων και υπηρεσιών σε ιδιώτες και επιχειρήσεις, αποτελώντας έναν από τους πυλώνες του ελληνικού τραπεζικού συστήματος.

Η δεύτερη έως και πέμπτη προσφεύγουσες (εφ' εξής αποκαλούμενες συλλογικά χάριν συντομίας ως οι «**Εταιρείες**») αποτελούν **ημεδαπές ανώνυμες** εταιρείες, οι οποίες τυγχάνουν συνδεδεμένες με την Τράπεζα, δεδομένου ότι η τελευταία κατέχει το 100% του μετοχικού κεφαλαίου αυτών, αποτελώντας μοναδική μέτοχο τους.

Στο πλαίσιο της κατά τα ανωτέρω δραστηριοποίησης της ως πιστωτικού ιδρύματος, η Τράπεζα προβαίνει συστηματικά στην αποδοχή καταθέσεων, επί των οποίων αποδίδει τόκο στους εκάστοτε δικαιούχους καταθέτες. Μεταξύ των καταθετών συγκαταλέγονται και οι Εταιρείες, στις οποίες η Τράπεζα αποτελεί, κατά τα προειρηθέντα, τη μοναδική μέτοχο.

Από 1/1/2014, οπότε και ετέθη σε ισχύ ο Ν. 4172/2013 **ΚΦΕ**, εν όψει της έλλειψης διευκρινιστικών εγκυκλίων επί της κρίσιμης διάταξης του αρ. 63 παρ. 2 ΚΦΕ, δεν υπήρχε βεβαιότητα εάν οι εν λόγω καταβαλλόμενοι τόκοι επί καταθέσεων υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος από τη λαμβάνουσα τις καταθέσεις Τράπεζα. Ειδικότερα, παρά τις σχετικές προφορικές διευκρινίσεις του Υπουργείου Οικονομικών επί του θέματος, δεν υπήρχε βεβαιότητα μεταξύ των ενδιαφερόμενων επιχειρήσεων εάν η εν λόγω διάταξη καταλαμβάνει και την περίπτωση καταβολής τόκων επί καταθέσεων μεταξύ τράπεζας και συνδεδεμένης με αυτήν ημεδαπής εταιρείας, όπως εν προκειμένω. Ως εκ τούτου, και για λόγους συντηρητικότητας, έως την έκδοση των σχετικών διευκρινιστικών εγκυκλίων η Τράπεζα **προέβαινε σε παρακράτηση φόρου** επί του ποσού των τόκων που κατέβαλε στις εκάστοτε θυγατρικές της κατά το διάστημα 01.01.2014 έως 31-12.2014, τον οποίο και απέδιδε μηνιαίως στο Δημόσιο.

Πράγματι, στις 26.01.2015 εκδόθηκαν από το Υπουργείο Οικονομικών οι αναμενόμενες εγκύκλιοι **ΠΟΛ 1036/2015** και **1039/2015**, με τις οποίες δόθηκαν διευκρινίσεις για την εφαρμογή του άρθρου 63 παρ. 2 του ΚΦΕ και ειδικότερα διευκρινίστηκε (με την ΠΟΛ 1039/2015) ότι «ο **λήπτης /Μπορεί να είναι νομικό πρόσωπο είτε της ημεδαπής είτε της αλλοδαπής** (Ε.Ε.)», ενώ περαιτέρω

καθορίσθηκε (με την ΠΟΛ 1036/2015) ο τύπος και το περιεχόμενο των υποβλητέων εντύπων για την απαλλαγή από την παρακράτηση. Εξάλλου η ΠΟΛ 1036/2015 (παράγραφος α.ι), όρισε ότι τα ίδια αυτά έντυπα χρησιμοποιούνται και για την επιστροφή του ποσού φόρου σε περίπτωση μη ορθής εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 63, και ότι κατόπιν υποβολής τους ο παρανόμως παρακρατηθείς φόρος επιστρέφεται σε τραπεζικό λογαριασμό του δικαιούχου του εισοδήματος από τόκους, ο οποίος δηλώνεται επί του εντύπου.

Σχετικώς ως σημειωθεί πως κατόπιν έκδοσης των ανωτέρω ΠΟΛ, δυνάμει των από 29.11.2016 Εκθέσεων ελέγχου επιστροφής φόρου κατ' άρθρο 63 Ν. 4172/2013, επεστράφησαν από τη ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών στις θυγατρικές εταιρείες της Τράπεζας και τα συνολικά αιτηθέντα ποσά παρακρατηθέντος φόρου επί τόκων χρήσης 2014 (οι υπό κρίση τόκοι αφορούσαν ομολογιακά δάνεια).

Εντούτοις, τον Ιούνιο 2017, στο πλαίσιο προσφυγών που είχε εν τω μεταξύ ασκήσει η Τράπεζα πριν την έναρξη των ανωτέρω ελέγχων με βάση τους οποίους επεστράφησαν εν τέλει τα διεκδικούμενα ποσά στις ανωτέρω εταιρείες, κοινοποιήθηκαν στην Τράπεζα οι υπ' αριθ./2017 και/2017 αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών (Τμήμα 4^ο Τριμελές), με τις οποίες κρίθηκε ότι η παράγραφος 2 του άρθρου 63 ΚΦΕ εφαρμόζεται μόνον μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων διαφορετικών κρατών μελών. Κατά των εν λόγω αποφάσεων έχουν ήδη ασκηθεί από την Τράπεζα και εκκρεμούν οι από 31-07-2017 και με αριθ. κατάθεσης στο Διοικητικό Εφετείο/2017 και/2017 αιτήσεις αναιρέσεως (επισυνάπτονται στην παρούσα).

Σε κάθε περίπτωση, δεδομένου ότι η δοθείσα από το Διοικητικό Εφετείο ερμηνεία του νόμου δημιουργεί εύλογη αμφιβολία μέχρις ότου το νομικό ζήτημα κριθεί αμετάκλητα από το Συμβούλιο της Επικρατείας, στις 20/11/2017 η Τράπεζα προέβη στην ενώπιον της ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών **υποβολή δήλωσης απόδοσης παρακρατούμενου φόρου εισοδημάτων από τόκους**. Ειδικότερα, με την ως άνω υποβληθείσα δήλωση της, η Τράπεζα δήλωσε (μεταξύ άλλων) ότι, κατά τον μήνα Σεπτέμβριος **2017**, κατέβαλε προς τις προσφεύγουσες Εταιρείες τόκους που προήλθαν από καταθέσεις χρηματικών διαθεσίμων των εν λόγω Εταιρειών, συνολικού ύψους 5.790,94 **ευρώ**, επί των οποίων παρακράτησε φόρο ύψους $(5.790,94 \times 15\% =) 868,63$ **ευρώ**, ο οποίος και αποδόθηκε ταυτόχρονα στο Δημόσιο, σύμφωνα με τον κατωτέρω πίνακα:

Δικαιούχος τόκων	ΑΦΜ	Καταβληθέντες τόκοι	Παρακρατηθείς φόρος τόκων
.....		4542,36	681,34
.....		462,77	69,41
.....		343,70	51,55
.....		38,32	5,75

ΣΥΝΟΛΟ:	5.387,15	808,05
---------	----------	--------

Από κοινού με τη Δήλωση απόδοσης παρακρατούμενου φόρου, υπεβλήθη από την Τράπεζα ρητή, ειδική και αιτιολογημένη **επιφύλαξη**, σύμφωνα, με τη διάταξη του άρθρου 20 Ν. 4174/2013 **ΚΦΔ**, η οποία, έλαβε από τη ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών **αρ. πρωτ. /13-12-2017**. Με την εν λόγω υποβληθείσα επιφύλαξη της, η Τράπεζα αμφισβήτησε την υποχρέωση της να προβεί σε παρακράτηση φόρου επί των τόκων καταθέσεων που κατέβαλε στις θυγατρικές της, εν όψει της ύπαρξης της ρητής απαλλακτικής διάταξης του άρθρου 63 παρ. 2 ΚΦΕ και των κατευθυντήριων οδηγιών των εγκυκλίων ΠΟΛ 1039/2015 και ΠΟΛ. 1036/2015. Η κατά τα ανωτέρω επιφύλαξη συνοδευόταν από το προβλεπόμενο στην ΠΟΛ 1036/2015 έντυπο εφαρμογής του άρθρου 63 ΚΦΕ, το οποίο συνυπεβλήθη από την Τράπεζα (ως καταβάλλουσα τους τόκους) και εκάστη εκ των Εταιρειών (ως δικαιούχο των τόκων, ξεχωριστό έντυπο ανά εταιρεία, ήτοι συνολικά τέσσερα (4) έντυπα), με αίτημα την επιστροφή στην εκάστοτε Εταιρεία του καταβληθέντος παρακρατούμενου φόρου.

Εν τούτοις, παρήλθε άπρακτη η τιθέμενη εκ του νόμου τασσόμενη ενενηκονθήμερη προθεσμία από την υποβολή της ανωτέρω επιφύλαξης της Τράπεζας, καθώς και των συνυποβληθεισών τεσσάρων (4) αιτήσεων για την εφαρμογή του άρθρου 63 ΚΦΕ και για επιστροφή του καταβληθέντος παρακρατούμενου φόρου, εντός της οποίας όφειλε να απαντήσει ο Προϊστάμενος της ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών, με αποτέλεσμα τόσο η υπό κρίση επιφύλαξη, όσο και οι συνυποβληθείσες αιτήσεις επιστροφής, να θεωρηθούν ως σιωπηρώς απορριφθείσες σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 20 παρ.1 του ΚΦΔ.

Οι προσφεύγουσες εταιρείες με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1.Η απαλλαγή από την υποχρέωση παρακράτησης προκύπτει από την γραμματειακή ερμηνεία του άρθρου 63 παρ 2 του ΚΦΕ.

Ανεξάρτητα από το άρθρο 61, δεν παρακρατείται φόρος από τόκους και δικαιώματα (royalties) που καταβάλλονται σε νομικό πρόσωπο που αναφέρεται στο Παράρτημα της Οδηγίας **2003/49/ΕΚ** για την καθιέρωση κοινού συστήματος φορολόγησης των τόκων και των δικαιωμάτων που καταβάλλονται μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων διαφορετικών κρατών - μελών, όπως αυτή ισχύει, εφόσον:

α) το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα που εισπράττει κατέχει άμεσα μετοχές, μερίδια ή συμμετοχή τουλάχιστον είκοσι πέντε τοις εκατό **(25%)**, βάσει αξίας ή αριθμού, στο μετοχικό κεφάλαιο ή δικαιώματα ψήφου του φορολογούμενου που προβαίνει στην καταβολή ή **ο φορολογούμενος που καταβάλλει, κατέχει άμεσα μετοχές, μερίδια ή συμμετοχή τουλάχιστον είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) στο μετοχικό κεφάλαιο του νομικού προσώπου**

ή της νομικής οντότητας που εισπράττει, ή ένα τρίτο νομικό πρόσωπο ή μία νομική οντότητα κατέχει άμεσα μετοχές, μερίδια ή συμμετοχή τουλάχιστον είκοσι πέντε τοις εκατό **(25%)** στο μετοχικό κεφάλαιο τόσο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας που εισπράττει όσο και του φορολογούμενου που προβαίνει στην καταβολή,

β) το ελάχιστο ποσοστό κατοχής μετοχών ή μεριδίων ή συμμετοχής δια-κρατείται για τουλάχιστον είκοσι τέσσερις **(24)** μήνες, και

γ) το νομικό πρόσωπο που εισπράττει:

αα) περιλαμβάνεται στους τύπους που απαριθμούνται στο Παράρτημα Ι Μέρος Α της Οδηγίας **2003/49/ΕΚ**, όπως ισχύει, και

ββ) είναι φορολογικός κάτοικος κράτους - μέλους της Ε.Ε. σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους αυτού και δεν θεωρείται φορολογικός κάτοικος τρίτου κράτους εκτός Ε.Ε. κατ' εφαρμογή όρων σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί με αυτό το τρίτο κράτος, και

γγ) υπόκειται, χωρίς τη δυνατότητα επιλογής ή απαλλαγής, σε έναν από τους φόρους που αναφέρονται στο Παράρτημα Ι Μέρος Β' της Οδηγίας **2003/49/ΕΚ** ή σε οποιοδήποτε άλλο φόρο ενδεχομένως στο μέλλον αντικαταστήσει έναν από τους φόρους αυτούς.

Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται τα έντυπα για την εφαρμογή των προηγούμενων παραγράφων και ρυθμίζονται οι αναγκαίες τεχνικές λεπτομέρειες».

Με την ανωτέρω διάταξη επιδιώκεται η εναρμόνιση της ελληνικής νομοθεσίας προς τις ρυθμίσεις της Οδηγίας 2003/49/ΕΚ, δεν αμφισβητείται δε ότι πεδίο εφαρμογής της Οδηγίας είναι οι πληρωμές τόκων και δικαιωμάτων μεταξύ εταιρειών εγκατεστημένων σε διαφορετικά κράτη-μέλη.

Ειδικότερα, κύριος στόχος της Οδηγίας είναι να διασφαλιστεί ότι οι συναλλαγές μεταξύ εταιρειών διαφορετικών κρατών μελών **δεν υπόκεινται σε φορολογικό καθεστώς λιγότερο ευνοϊκό από αυτό που ισχύει για τις ίδιες πράξεις όταν αυτές εκτελούνται μεταξύ εταιρειών του ίδιου κράτους μέλους**, σκοπός που δεν διασφαλίζεται επαρκώς από τις εθνικές φορολογικές νομοθεσίες, σε συνδυασμό, κατά περίπτωση, με διμερείς ή πολυμερείς συμφωνίες, με αποτέλεσμα η εφαρμογή τους συνεπάγεται συχνά επαχθείς διοικητικές διατυπώσεις και ταμειακές επιβαρύνσεις για τις οικείες επιχειρήσεις. Προς τούτο, κατά την Οδηγία, η κατάργηση της φορολόγησης των πληρωμών τόκων και δικαιωμάτων στα κράτη μέλη, όπου προκύπτουν, είτε με παρακράτηση στην πηγή είτε με είσπραξη έπειτα από βεβαίωση, αποτελεί την πλέον ενδεδειγμένη μέθοδο για την εξάλειψη των προαναφερθιστών διατυπώσεων και επιβαρύνσεων και για τη διασφάλιση της ίσης φορολογικής μεταχείρισης μεταξύ εθνικών και διασυνοριακών συναλλαγών.

Ενόψει του εν λόγω διακηρυγμένου στόχου του ενωσιακού νομοθέτη, είναι σαφές ότι ο περιορισμός του πεδίου εφαρμογής της Οδηγίας σε πληρωμές διενεργούμενες μεταξύ συνδεδεμένων εταιρειών εγκατεστημένων σε διαφορετικά κράτη-μέλη δεν ήταν σκοπούμενος, αλλά **επιβεβλημένος από τη θεμελιώδη αρχή της επικουρικότητας**, που διέπει το δίκαιο της ΕΕ, ιδίως σε τομείς όπως η άμεση φορολογία, όπου η αρμοδιότητα της Ένωσης είναι μόνον συντρέχουσα. Εξάλλου, από την ίδια τη διακήρυξη στο Προοίμιο της Οδηγίας ότι η κατάργηση των παρακρατήσεων φόρου αποσκοπεί στη διασφάλιση ότι οι συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων

εταιρειών εγκατεστημένων σε διαφορετικά κράτη μέλη δεν υπόκεινται σε φορολογικό καθεστώς **λιγότερο ευνοϊκό** από αυτό που ισχύει μεταξύ εταιρειών εγκατεστημένων στο ίδιο κράτος μέλος, υπολαμβάνεται ευθέως ότι ο κοινοτικός νομοθέτης **απέβλεψε σε εναρμόνιση με το συνήθως συμβαίνον στο εσωτερικό των κρατών μελών**, δηλαδή την **απουσία παρακράτησης στην πηγή**.

Το κρίσιμο εν προκειμένω εδάφιο (γ) περίπτωση (ββ) της παραγράφου 2 του άρθρου 63 θέτει ως προϋπόθεση της απαλλαγής από την παρακράτηση ότι το νομικό πρόσωπο που εισπράττει **«είναι φορολογικός κάτοικος κράτους μέλους της Ε.Ε.»** και όχι **«φορολογικός κάτοικος άλλου κράτους μέλους της ΕΕ»**. Δεδομένου ότι η Ελλάδα συγκαταλέγεται, ως γνωστόν, στα κράτη μέλη της ΕΕ, **το γράμμα της διάταξης δεν μπορεί παρά να περιλαμβάνει και νομικά πρόσωπα εγκατεστημένα στην Ελλάδα**.

Τυχόν αντίθετη ερμηνεία, παραβλέπουσα το ως άνω σαφές γράμμα της διάταξης, θα ερχόταν σε καταφανή αντίθεση προς τον **θεμελιώδη κανόνα της στενής ερμηνείας των φορολογικών νόμων**, καθότι θα οδηγούσε σε επιβολή φορολογικής υποχρέωσης με σοβαρότατες συνέπειες για τον υπόχρεο, χωρίς αυτή να συνάγεται με σαφήνεια από το γράμμα της φορολογικής διάταξης.

Εξάλλου, δεδομένου ότι ο κανόνας στη φορολογία είναι η είσπραξη του φόρου μετά την οριστικοποίηση της φορολογικής ενοχής, η προκαταβολή του μέσω παρακράτησης δεν μπορεί παρά να αποτελεί **εξαίρεση από τον κανόνα**, με βάση την δημοσιονομική αρχή ότι ο φόρος επί του εισοδήματος δέον είναι να συλλέγεται, κατά το δυνατόν, τη στιγμή πραγματοποίησής του εισοδήματος. Ωστόσο η εξαίρεση αυτή, η οποία είναι επαχθής για τον φορολογούμενο, δεν επιτρέπεται να διευρύνεται ερμηνευτικά της στενότερης του γράμματος του νόμου ερμηνείας των περιπτώσεων[^] απαλλαγής από την υποχρέωση παρακράτησης. .

«Επιπλέον, το νομικό πρόσωπο που εισπράττει (λήπτης) θα πρέπει να πληροί τις ακόλουθες προϋποθέσεις: i) ... ii) **να είναι φορολογικός κάτοικος κράτους μέλους της Ε.Ε.** σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους αυτού και δεν θεωρείται φορολογικός κάτοικος τρίτου κράτους εκτός Ε.Ε. κατ' εφαρμογή όρων σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί με αυτό το τρίτο κράτος και Hi) [...]

Ως προς τον λήπτη των εισοδημάτων, διευκρινίζεται ότι στο Παράρτημα της Οδηγίας Τόκοι-Δικαιώματα, στον πίνακα των εταιρειών που αναφέρονται στο άρθρο 3 στοιχείο α) της Οδηγίας **περιλαμβάνονται μεταξύ άλλων και οι εταιρείες του ελληνικού δικαίου με την επωνυμία «ανώνυμη εταιρεία»**. Επίσης, στον πίνακα φόρων που αναφέρονται στην περίπτωση α του άρθρου 3 περιλαμβάνεται μεταξύ άλλων και ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων στην Ελλάδα.

Από τα ανωτέρω προκύπτει, **ότι κατά την καταβολή ποσών (τόκων ή δικαιωμάτων) από τους υπόχρεους του άρθρου 61 του ν. 4172/2013 προς νομικά πρόσωπα που πληρούν τις προϋποθέσεις της παρ. 2 του άρθρου 63, δεν διενεργείται παρακράτηση φόρου (15% ή 20%, κατά περίπτωση), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64.**

Επομένως, προκειμένου για την εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων, **ο λήπτης μπορεί να είναι νομικό πρόσωπο είτε της ημεδαπής είτε της αλλοδαπής (Ε.Ε.)** και περαιτέρω, προκειμένου για νομικά πρόσωπα της ημεδαπής, αυτά μπορεί να είναι μόνο ανώνυμες εταιρείες, καθόσον αποτελούν τα μόνο από τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα της περ. γ' του άρθρου 2 που περιλαμβάνονται στο Παράρτημα της Οδηγίας».

Εξάλλου, με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1036/26.01.2015 ορίστηκε ότι τα ίδια έντυπα εφαρμογής του αρ. 63 ΚΦΕ χρησιμοποιούνται και για την επιστροφή του φόρου σε περίπτωση μη ορθής εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 63, μετά τις διευκρινίσεις που παρασχέθηκαν αυθημερόν με την ΠΟΛ 1039/26.01.2015- Επισημαίνεται δε ότι έκτοτε οι φορολογικές αρχές δέχονται και παραλαμβάνουν άνευ επιφυλάξεως μηδενικές δηλώσεις παρακράτησης φόρου επί τόκων ομολογιακών δανείων ήδη για σχεδόν 3 συναπτά έτη (2015, 2016, 2017) και ήδη επέστρεψαν τον φόρο που είχε παρακρατηθεί κατά τη διάρκεια της χρήσης 2014, εν αναμονή των ανωτέρω αναφερόμενων διευκρινιστικών εγκυκλίων, οι οποίες τελικά εκδόθηκαν το 2015.

Απόδειξη ότι ο σκοπός του νομοθέτη του ΚΦΕ ήταν η συμπερίληψη των ημεδαπών εταιρειών στους απαλλασσόμενους από την υποχρέωση παρακράτησης του φόρου είναι το γεγονός ότι **δεν επανέλαβε τη διατύπωση της προϊσχύουσας διάταξης** του αρ. 114 παρ. 3 του Ν. 2238/1994 (προϊσχύσαντος ΚΦΕ)¹¹, που όριζε ότι:

«Στους τόκους που αναφέρονται στην παράγραφο αυτή και τους οποίους καταβάλλει ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία [...] **σε συνδεδεμένη εταιρεία άλλου κράτους μέλους** [...] δεν ενεργείται παρακράτηση φόρου».

Στην περίπτωση επομένως που ο νομοθέτης, εναρμονίζοντας την ελληνική νομοθεσία προς τις ρυθμίσεις της Οδηγίας 2003/49/ΕΚ, θέλησε να περιορίσει την απαλλαγή από την υποχρέωση παρακράτησης αποκλειστικά για τους αλλοδαπούς λήπτες εισοδήματος από ενδο-ομιλικούς τόκους, **το έπραξε ρητώς**. Αντιθέτως, ο νομοθέτης του ΚΦΕ επέλεξε να αποστεί από τη διατύπωση της προϊσχύουσας διάταξης που ρύθμιζε την ίδια έννομη σχέση, απαλείφοντας την κρίσιμη λέξη **«άλλου»**. Και εξ αντιδιαστολής προκύπτει, επομένως, ότι το γράμμα της διάταξης του αρ. 63 παρ. 2 του σήμερα ισχύοντος ΚΦΕ ρητώς περιλαμβάνει και νομικά πρόσωπα εγκατεστημένα στην Ελλάδα, ως ένα από τα 28 κράτη μέλη της ΕΕ.

Λαμβάνοντας υπόψη άπαντα τα ανωτέρω, καθίσταται άνευ ετέρου σαφές πως η διάταξη του άρθρου 63 παρ. 2 ΚΦΕ καταλαμβάνει το σύνολο των καταβαλλόμενων ενδοομιλικών τόκων, θα πρέπει, δε, να θεωρείται ως μη τιθέμενο από το νόμο κριτήριο η εγκατάσταση του καταβάλλοντος και του λήπτη σε δύο διαφορετικά κράτη - μέλη.

2. Η αντίστροφη διάκριση σε βάρος ημεδαπών φορολογουμένων αντίκειται στο αρ. 4 παρ. 5 του Συντάγματος

Περαιτέρω, εάν ήθελε θεωρηθεί ότι η διάταξη του αρ. 63 παρ. 2 του ΚΦΕ καταλαμβάνει μόνο τις περιπτώσεις εκείνες καταβολής τόκων, στις οποίες ο καταβάλλων και ο λήπτης τυγχάνουν

φορολογικοί κάτοικοι διαφορετικών κρατών μελών της Ε.Ε., μία τέτοια ερμηνεία εισάγει δυσμενέστερη μεταχείριση των ημεδαπών θυγατρικών ανωνύμων εταιρειών που λαμβάνουν ενδοομιλικούς τόκους από μητρικές εταιρείες εγκατεστημένες στην Ελλάδα, έναντι όσων θυγατρικών εταιρειών είναι εγκατεστημένες σε άλλο κράτος μέλος της ΕΕ αλλά λαμβάνουν όμοιους τόκους από μητρικές εταιρείες εγκατεστημένες στην Ελλάδα.

Η διάκριση αυτή (συχνά αποκαλούμενη «αντίστροφη διάκριση» - «*discrimination au rebours*») δεν απαγορεύεται κατ' αρχήν από το δίκαιο της ΕΕ. Πράγματι, η θεμελιώδης αρχή της ίσης μεταχείρισης (ή της μη διάκρισης) στο δίκαιο της ΕΕ έχει την έννοια ότι απαγορεύεται η δυσμενής διάκριση έναντι υποκειμένων άλλου κράτους μέλους αλλά δεν επιβάλλει οπωσδήποτε την ίδια μεταχείριση με τα υποκείμενα του ίδιου του κράτους μέλους. Ειδικότερα, όπως γίνεται παγίως δεκτό, η αρχή της μη διάκρισης στο δίκαιο της ΕΕ δεν έχει την έννοια ότι απαγορεύεται η δυσμενής διάκριση σε βάρος

Υποκειμένου του ίδιου του κράτους μέλους, αφού αυτή κατ' αρχήν εκφεύγει του πεδίου εφαρμογής του δικαίου της ΕΕ και **αποτελεί αντικείμενο του εσωτερικού δικαίου κάθε κράτους μέλους.**

Εξυπακούεται βεβαίως ότι η «αντίστροφη διάκριση», αν και είναι κατ' αρχήν ανεκτή από το δίκαιο της ΕΕ, σαφώς και δεν επιβάλλεται από αυτό. Ειδικότερα, γίνεται παγίως δεκτό ότι το ενωσιακό δίκαιο εισάγει ένα ελάχιστο επίπεδο ρυθμίσεων, **επιτρέποντας σε κάθε περίπτωση στα κράτη μέλη να υιοθετήσουν τις ρυθμίσεις της Οδηγίας και στις εσωτερικές έννομες σχέσεις**, ή και να εισαγάγουν ρυθμίσεις πιο προστατευτικές, υπό την προϋπόθεση ότι η εφαρμογή των εν λόγω ρυθμίσεων θα γίνεται κατά τρόπο ομοιόμορφο σε σχέση με τον εφαρμοζόμενο στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές¹⁶.

Εντούτοις, η εισαγωγή αντίστροφης διάκρισης ελέγχεται ως προς τη συμβατότητα της προς την επιβαλλόμενη από το **άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος** αρχή της ισότητας απέναντι στα δημόσια βάρη (φορολογική ισότητα ή αρχή της φοροδοτικής ικανότητας).

Ειδικότερα, όπως γίνεται παγίως δεκτό δεν ανακύπτει, κατ' αρχήν, ζήτημα παραβίασης της αρχής της ισότητας ενώπιον των δημοσίων βαρών, όταν ο φορολογικός νομοθέτης, στο πλαίσιο της άσκησης της ως άνω ευρείας διακριτικής ευχέρειας που διαθέτει, επιφυλάσσει διαφορετική (δυσμενέστερη) μεταχείριση στο εισόδημα ορισμένης κατηγορίας προσώπων, η οποία δεν τελεί υπό τις αυτές ή ουσιαδώς παρόμοιες συνθήκες με άλλες κατηγορίες φορολογούμενων, ως προς την άσκηση της οικονομικής της δραστηριότητας και την εξ αυτής κτήση του βαρυνόμενου εισοδήματος. Επιπλέον, ο φορολογικός νομοθέτης δεν κωλύεται, κατ' αρχήν, να διακρίνει μεταξύ των εμπορικών ε-

Συναφώς δε, υπό το πρίσμα του δικαίου της ΕΕ, η θεμελιώδης αρχή της ίσης μεταχείρισης (και η ειδικότερη αρχή της απαγόρευσης αθέμιτων διακρίσεων), η οποία κατοχυρώνεται πλέον στα άρθρα 20 και 21 παρ. 1 του Χάρτη θεμελιωδών Δικαιωμάτων της ΕΕ, **επιβάλλει να μην αντιμετωπίζονται διαφορετικά παρόμοιες καταστάσεις**, εκτός αν η διαφορετική αυτή μεταχείριση δικαιολογείται, ως ερειδόμενη σε **αντικειμενικό και εύλογο κριτήριο**, δηλαδή εφόσον σχετίζεται με τον νομίμως επιδιωκόμενο από την επίμαχη νομοθεσία σκοπό και είναι ανάλογη

προς το σκοπό αυτό. Συνεπώς, δεν ανακύπτει ζήτημα παραβίασης της ανωτέρω αρχής σε περίπτωση διαφορετικής μεταχείρισης από τον (ενωσιακό ή εθνικό) νομοθέτη καταστάσεων που δεν είναι όμοιες ή παρόμοιες, ενόψει του αντικειμένου και του σκοπού της οικείας κανονιστικής ρύθμισης²¹.

Από τα ανωτέρω παρέπεται ότι **ο νομοθέτης δεν δύναται ανεκτώς** κατά το Σύνταγμα (αλλά και τις ανωτέρω διατάξεις του Χάρτη θεμελιωδών Δικαιωμάτων της ΕΕ, εφόσον υπάρχει επαρκής σύνδεσμος με το δίκαιο της ΕΕ) να επιφυλάσσει διαφορετική - και δη δυσμενέστερη - φορολογική μεταχείριση στα εισοδήματα κατηγοριών φορολογουμένων που **τελούν σε ουσιωδώς όμοιες ή παρεμφερείς συνθήκες, σε περιπτώσεις δηλαδή όπου η διαφορετική μεταχείριση δεν δικαιολογείται**, ήτοι δεν ερείδεται σε αντικειμενικό και εύλογο κριτήριο που σχετίζεται με τον νομίμως επιδιωκόμενο από την επίμαχη νομοθεσία σκοπό και είναι ανάλογη προς αυτόν.

Είναι σαφές ότι, στην παρούσα περίπτωση, η ερμηνεία της οικείας ρύθμισης, που εδόθη από το **Διοικητικό Εφετείο**, δεν είναι συμβατή με τα ανωτέρω κριτήρια, αφού **ουδείς απολύτως αντικειμενικός λόγος υφίσταται που να δικαιολογεί τη διαφορετική μεταχείριση των εισοδημάτων που αποκτούν από ενδοομιλικούς τόκους οι ελληνικές θυγατρικές εταιρείες έναντι των εγκατεστημένων σε άλλα κράτη μέλη.**

Στην πραγματικότητα, η μόνη συνέπεια μιας τέτοιας ερμηνείας είναι ότι οι εγκατεστημένες στην Ελλάδα μητρικές εταιρείες που συμμετέχουν σε ελληνικές θυγατρικές εταιρείες επωμίζονται ένα (ακόμη) σημαντικό διοικητικό βάρος, που συνεπάγεται η διενέργεια μηνιαίων παρακρατήσεων φόρου και απόδοσης του στο Δημόσιο, ενώ αντιμετωπίζουν σοβαρές διοικητικές και ποινικές ευθύνες σε περίπτωση παράλειψης ή σφάλματος κατά την παρακράτηση, τα οποία δεν βαρύνουν τις ελληνικές μητρικές με συμμετοχή σε αλλοδαπές θυγατρικές εταιρείες.

Για να γίνει αυτό ευχερέστερα κατανοητό, στην περίπτωση της Τράπεζας, αυτή **επωμίζεται τα ανωτέρω βάρη**, από τα οποία **απαλλάσσονται άλλα πιστωτικά ιδρύματα** που είναι τυχόν εγκατεστημένα στην Ελλάδα και λειτουργούν ανταγωνιστικά προς αυτήν στην ελληνική αγορά, με τη μόνη διαφοροποίηση ότι αυτά διαθέτουν θυγατρικές εταιρείες εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη της Ε.Ε.

Παράλληλα, οι εγκατεστημένες στην Ελλάδα θυγατρικές εταιρείες, όπως είναι οι προσφεύγουσες Εταιρείες, υπόκεινται σε σημαντικότατο χρηματοοικονομικό κόστος, που δεν επιβαρύνει τις θυγατρικές εταιρείες που είναι εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη της ΕΕ, λόγω της διαφοράς στον χρόνο φορολόγησης και επομένως για τη χρονική διάρκεια της στέρησης των κεφαλαίων που αναλογούν στον παρακρατούμενο φόρο εισοδήματος (σημειωτέον δε ότι, σε περίπτωση που ο παρακρατηθείς φόρος καταστεί επιστρεπτέος ως πιστωτικό υπόλοιπο, μετά την εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος της οικείας χρήσης, η αποστέρηση του εν λόγω κεφαλαίου είναι άτοκη για τον φορολογούμενο καθ' όλη τη -μακρά- διάρκεια της).

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η ερμηνεία που προσέδωσε το Εφετείο στη διάταξη του άρθρου 63 παρ. 2 του ΚΦΕ - και μάλιστα αντίθετα στο γράμμα της - **εισάγει αντίστροφη διάκριση**

απαγορευμένη από το άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος αλλά και από τα άρθρα 20 και 21 παρ. 1 του Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της ΕΕ. Και τούτο διότι όχι μόνον ουδείς αντικειμενικός λόγος υφίσταται, δυνάμενος να δικαιολογήσει τη διαφορετική φορολογική μεταχείριση των ενδοομιλικών τόκων που καταβάλλονται από εγκατεστημένες στην Ελλάδα μητρικές εταιρείες προς τις θυγατρικές τους, αναλόγως με το εάν οι τελευταίες είναι εγκατεστημένες στην Ελλάδα ή σε άλλο κράτος μέλος της ΕΕ, αλλά αντιθέτως **η ερμηνεία αυτή άγει σε διαφορετική φορολογική μεταχείριση κατηγοριών φορολογουμένων που τελούν υπό τις αυτές ή ουσιωδώς όμοιες συνθήκες** - πρόκειται δε, μεταξύ άλλων, και για εμπορικές επιχειρήσεις με όμοιο αντικείμενο δραστηριότητας που λειτουργούν ανταγωνιστικά στην ίδια αγορά!

3. Παραβίαση της αρχής της προστατευόμενης εμπιστοσύνης

Οι αρχές της ασφάλειας του δικαίου και της προστατευόμενης (ή δικαιολογημένης) εμπιστοσύνης του διοικούμενου επιτάσσουν την προβλεψιμότητα του εφαρμοστέου νομοθετικού καθεστώτος και απαγορεύουν τη διάψευση της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου απέναντι στην κρατική εξουσία .

Η προστασία της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση κατοχυρώνεται στο ημεδαπό δίκαιο ως γενική αρχή αυτού και δεσμεύει τόσο το νομοθέτη όσο και τη Διοίκηση. Ειδικότερα, η αρχή αυτή, που αποτελεί ειδικότερη έκφανση των γενικών αρχών της χρηστής διοίκησης και της ασφάλειας του δικαίου, επιβάλλει τη μη μεταβολή επί τα χείρω εκ μέρους της Διοίκησης των συνθηκών ή της νομικής κατάστασης, στην οποία διατελεί ο διοικούμενος, ιδίως όταν από σειρά θετικών ενεργειών της τελευταίας ή από την επί μακρόν τηρούμενη πρακτική των αρμοδίων κρατικών οργάνων δημιουργήθηκε στον καλόπιστο διοικούμενο η εύλογη πεποίθηση ότι πρόκειται για κατάσταση σύμφωνη με την έννομη τάξη που πρόκειται να διατηρηθεί στο διηνεκές.

Πρέπει να σημειωθεί ότι, ενώ η νομολογία αρχικώς ήταν επιφυλακτική ως προς την αναγνώριση της προστατευόμενης εμπιστοσύνης ως αρχής συνταγματικού επιπέδου, σήμερα δεν αμφισβητείται η συνταγματική κατοχύρωση της εν λόγω αρχής ως ειδικότερη έκφανση του κράτους δικαίου και της αρχής της ασφάλειας του δικαίου²³. Μάλιστα, η αρχή της προστατευόμενης εμπιστοσύνης αναγνωρίζεται και ως γενική αρχή του δικαίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης²⁴.

Εν προκειμένω η Φορολογική Αρχή με τις εγκυκλίους ΠΟΛ 1036/2015 και 1039/2015 επιβεβαίωσε με τον πλέον πανηγυρικό τρόπο την απαλλαγή από την παρακράτηση φόρου (και όχι από την φορολόγηση) των ενδοομιλικών τόκων όταν και οι δύο συμβαλλόμενοι είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας. Εξάλλου το γεγονός αυτό επιβεβαιώθηκε από την επακολούθησασα διοικητική πρακτική, αφού οι παρακρατηθέντες κατά τη διάρκεια της χρήσης 2014 φόροι επί τόκων ομολογιακών δανείων εκδόσεως θυγατρικών εταιρειών της Τράπεζας επιστράφηκαν τελικά στους καταβάλλοντες μετά από έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών.

Πέραν δε των ανωτέρω, η ερμηνεία της διάταξης του άρθρου 63 παρ. 2 του ΚΦΕ, όπως αυτή περιελήφθη στην ΠΟΑ 1039/2015, είναι δεσμευτική για τη φορολογική διοίκηση, κατ' εφαρμογή της σχετικής πρόβλεψης του άρθρου 9 παρ. 2 του ΚΦΔ, σύμφωνα με το οποίο «Οί *ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν*».

Με αφετηρία τα ανωτέρω η τυχόν υιοθέτηση αντίθετης προς τις ανωτέρω εγκυκλίους ερμηνείας παραβιάζει όχι μόνο την αρχή ότι οι εγκύκλιοι του Δημοσίου δεσμεύουν το Δημόσιο (άρα και την ΑΑΔΕ), αλλά αποτελεί και για τα Δικαστήρια λόγο παρεμποδίζοντα την αγνόηση των εγκυκλίων αυτών χωρίς παραβίαση της αρχής της προστατευόμενης εμπιστοσύνης. Ειδικότερα, τέτοια ερμηνεία, πέραν της εσφαλμένης ερμηνείας της κρίσιμης διάταξης που εμπεριέχει, κατά τα ανωτέρω, προσβάλλει βάνανυσα την δικαιολογημένη εμπιστοσύνη που εύλογα δημιουργήθηκε στην Τράπεζα με την έκδοση των ανωτέρω εγκυκλίων από τη φορολογική διοίκηση, επί των οποίων και βασίζει το παρόν αίτημα της, αλλά και την υιοθετηθείσα κατά τα ανωτέρω διοικητική πρακτική.

4. Την επιστροφή ως αχρεωστήτως καταβληθέντος:

A. στη δεύτερη προσφεύγουσα του ποσού παρακρατούμενου φόρου εισοδημάτων από τόκους που καταβλήθηκε από την Τράπεζα, συνολικού ύψους 681,34ευρώ,

B. στην τρίτη προσφεύγουσα του ποσού παρακρατούμενου φόρου εισοδημάτων από τόκους που καταβλήθηκε από την Τράπεζα, συνολικού ύψους 69,41**ευρώ**,

Γ. στην τέταρτη προσφεύγουσα του ποσού παρακρατούμενου φόρου εισοδημάτων από τόκους που καταβλήθηκε από την Τράπεζα, συνολικού ύψους 51,55**ευρώ**,

Δ. στην πέμπτη προσφεύγουσα του ποσού παρακρατούμενου φόρου εισοδημάτων από τόκους που καταβλήθηκε από την Τράπεζα, συνολικού ύψους 5,75**ευρώ**,

άπαντα τα ανωτέρω ποσά εντόκως από την υποβολή της υπό κρίση επιφύλαξης και των συνοδευουσών αυτήν αιτήσεων επιστροφής φόρου, με βάση το επιτόκιο που ορίζεται στο άρθρο 53 παρ. 4 ΚΦΔ και στην κατ' εξουσιοδότηση αυτού εκδοθείσα απόφαση ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ2013 του Υπουργού Οικονομικών, δηλαδή ετησίως 5,75% πλέον του εκάστοτε ισχύοντος επιτοκίου κύριας αναχρηματοδότησης (MRO) της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας, συνολικά ανερχόμενο σήμερα σε 6%.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 37 του Ν. 4172/2013 «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος,...» (Κ.Φ.Ε., ΦΕΚ Α' 167/23-7-2013) ορίζεται ότι: «**1.** Ο όρος «τόκοι» σημαίνει το εισόδημα που προκύπτει από απαιτήσεις κάθε είδους, είτε εξασφαλίζονται με υποθήκη είτε όχι, και είτε παρέχουν δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη του οφειλέτη είτε όχι, και ιδιαίτερα εισόδημα από καταθέσεις, κρατικά χρεόγραφα, τίτλους και ομολογίες, με ή χωρίς ασφάλεια, και κάθε είδους δανειακή σχέση, συμπεριλαμβανομένων των πρόσθετων ωφελημάτων (premiums), των συμφωνιών επαναγοράς (repos/ reverse repos) και ανταμοιβών τα οποία απορρέουν από τίτλους, ομολογίες ή χρεόγραφα.

2....., 3....., 4. Εάν οι τόκοι υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου, όπως ορίζεται στο Μέρος Τέταρτο του Κ.Φ.Ε, ο παρακρατούμενος φόρος εξαντλεί τη φορολογική υποχρέωση μόνο για τα φυσικά πρόσωπα και για το συγκεκριμένο είδος εισοδήματος του φορολογούμενου με βάση τον Κ.Φ.Ε...».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 40 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «1.... 2. Οι τόκοι φορολογούνται με συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%). 3.4....».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 47 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: « 1..., 2. Όλα τα έσοδα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που αναφέρονται στις περιπτώσεις του άρθρου 45 θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα. 3....».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 61 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: « Κάθε νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα ή φυσικό πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα, οι φορείς γενικής κυβέρνησης ή κάθε φορολογούμενος που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα, αλλά δραστηριοποιείται μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα, και προβαίνει σε πληρωμές σύμφωνα με τα αναφερόμενα στο άρθρο 62, καθώς και οι συμβολαιογράφοι για τις συναλλαγές της περίπτωσης στ' του άρθρου 62 υποχρεούνται σε παρακράτηση φόρου όπως ορίζεται στο άρθρο 64. ».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 62 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Οι ακόλουθες πληρωμές υπόκειται σε παρακράτηση φόρου: α)..... β) τόκοι, γ) ..., δ)...., ε)...., στ)....,2...,3..., 4....., 5 Τα νομικά πρόσωπα ή οι νομικές οντότητες που είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας ή έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα και λαμβάνουν αμοιβές για δικαιώματα (royalties) σύμφωνα με την περίπτωση γ' της παραγράφου 1 δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου σύμφωνα με το άρθρο 64.».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 63 του Ν. 4172/2013 όπως τροποποιήθηκε με το ν. 4549/2018 ορίζεται ότι: «1.....,

2. Ανεξάρτητα από το άρθρο 61, δεν παρακρατείται φόρος από τόκους και δικαιώματα (royalties) που καταβάλλονται σε νομικό πρόσωπο που αναφέρεται στο Παράρτημα της Οδηγίας 2003/49/EK για την καθιέρωση κοινού συστήματος φορολόγησης των τόκων και των δικαιωμάτων που καταβάλλονται μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων διαφορετικών κρατών - μελών, όπως αυτή ισχύει, εφόσον:

α) το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα που εισπράττει κατέχει άμεσα μετοχές, μερίδια ή συμμετοχή τουλάχιστον είκοσι πέντε τοις εκατό (25%), βάσει αξίας ή αριθμού, στο μετοχικό κεφάλαιο ή δικαιώματα ψήφου του φορολογούμενου που προβαίνει στην καταβολή ή ο φορολογούμενος που καταβάλλει, κατέχει άμεσα μετοχές, μερίδια ή συμμετοχή τουλάχιστον είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) στο μετοχικό κεφάλαιο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας που εισπράττει, ή ένα τρίτο νομικό πρόσωπο ή μία νομική οντότητα κατέχει άμεσα μετοχές, μερίδια ή συμμετοχή τουλάχιστον είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) στο μετοχικό κεφάλαιο τόσο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας που εισπράττει όσο και του φορολογούμενου που προβαίνει στην καταβολή,

β) το ελάχιστο ποσοστό κατοχής μετοχών ή μεριδίων ή συμμετοχής διακρατείται για τουλάχιστον είκοσι τέσσερις (24) μήνες, και γ) το νομικό πρόσωπο που εισπράττει :

αα) περιλαμβάνεται στους τύπους που απαριθμούνται στο Παράρτημα της Οδηγίας 2003/49/EK, όπως ισχύει, και

ββ) είναι φορολογικός κάτοικος κράτους - μέλους της Ε.Ε. σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους αυτού και δεν θεωρείται φορολογικός κάτοικος τρίτου κράτους εκτός Ε.Ε. κατ' εφαρμογή όρων σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί με αυτό το τρίτο κράτος, και γγ) υπόκειται, χωρίς τη δυνατότητα επιλογής ή απαλλαγής, σε έναν από τους φόρους που αναφέρονται στο άρθρο 3 της Οδηγίας 2003/49/EK ή σε οποιοδήποτε άλλο φόρο ενδεχομένως στο μέλλον αντικαταστήσει έναν από τους φόρους αυτούς.....».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 64 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: « 1. Οι συντελεστές παρακράτησης φόρου είναι οι εξής: α).... , β) για τόκους δεκαπέντε τοις εκατό (15%), γ) ..., δ)....ε)...στ)

2.... 3. Η παρακράτηση φόρου εξαντλεί τη φορολογική υποχρέωση της παραγράφου 1 σε περίπτωση που αυτός που λαμβάνει την πληρωμή, εκτός από τις αμοιβές που αναφέρονται στην περίπτωση δ' της παραγράφου 1, η οποία υπόκειται σε παρακράτηση φόρου είναι φυσικό πρόσωπο ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα και που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του και δεν διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα.

4. Σε περίπτωση που η παρακράτηση φόρου δεν εξαντλεί τη φορολογική υποχρέωση ο παρακρατηθείς φόρος πιστώνεται έναντι του φόρου εισοδήματος που πρέπει να βεβαιωθεί από επιχειρηματική δραστηριότητα ή του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, κατά περίπτωση., 5.....

6. Οι πληρωμές τόκων δανείων που χορηγούν πιστωτικά ιδρύματα, περιλαμβανομένων των τόκων υπερημερίας, καθώς και οι τόκοι διατραπεζικών καταθέσεων απαλλάσσονται από την παρακράτηση φόρου.

7. Ο φόρος που παρακρατείται σύμφωνα με τις ανωτέρω παραγράφους αποδίδεται το αργότερο μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την ημερομηνία καταβολής της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής εκτός από τους φόρους που παρακρατούνται από τους συμβολαιογράφους. Ειδικά ο φόρος που παρακρατείται από συμβολαιογράφο για την υπεραξία του άρθρου 41, αποδίδεται από τον ίδιο με τραπεζική επιταγή σε διαταγή του Ελληνικού Δημοσίου, εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την υπογραφή του συμβολαίου. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων καθορίζεται η διαδικασία για την εφαρμογή της παραγράφου αυτής.».

Επειδή, η Οδηγία 2003/49/EK του Συμβουλίου της 3ης Ιουνίου 2003 « Για την καθιέρωση κοινού συστήματος φορολόγησης των τόκων και των δικαιωμάτων που καταβάλλονται μεταξύ συνδεδεμένων εταιρειών διαφορετικών κρατών μελών» ορίζει στο Άρθρο 1 με τίτλο « Πεδίο εφαρμογής και διαδικασία » ότι « 1. Οι πληρωμές τόκων ή δικαιωμάτων που ανακύπτουν σε ένα κράτος μέλος απαλλάσσονται από ενδεχόμενους φόρους επ' αυτών στο εν λόγω κράτος (είτε

παρακρατούνται είτε εισπράττονται κατόπιν βεβαιώσεως) εφόσον ο δικαιούχος των τόκων ή των δικαιωμάτων είναι εταιρεία άλλου κράτους μέλους ή μόνιμη εγκατάσταση εταιρείας κράτους μέλους ευρισκόμενη σε άλλο κράτος μέλος.

2. Η πληρωμή που πραγματοποιείται από εταιρεία κράτους μέλους ή μόνιμη εγκατάσταση εταιρείας άλλου κράτους μέλους ευρισκόμενη στο εν λόγω κράτος μέλος λογίζεται ότι διενεργείται στο συγκεκριμένο κράτος μέλος ("κράτος της παρακράτησης στην πηγή"). 3....,

4. Εταιρεία ενός κράτους μέλους λογίζεται ως δικαιούχος τόκων ή δικαιωμάτων μόνον εφόσον δέχεται τις πληρωμές για δικό της λογαριασμό και όχι με την ιδιότητα του αντιπροσώπου, όπως του καταπιστευτικού διαχειριστή ή του εξουσιοδοτημένου υπογράφοντα εξ ονόματος άλλου προσώπου.

5..., 6..., 7. Το παρόν άρθρο εφαρμόζεται μόνον εφόσον η εταιρεία που είναι πληρωτής τόκων ή δικαιωμάτων, ή η εταιρεία μόνιμη εγκατάσταση της οποίας λογίζεται ως πληρωτής, είναι συνδεδεμένη εταιρεία της εταιρείας που είναι δικαιούχος των εν λόγω πληρωμών ή της οποίας η μόνιμη εγκατάσταση λογίζεται ως δικαιούχος των εν λόγω τόκων ή δικαιωμάτων. 8... 9. Το παρόν άρθρο *δεν εμποδίζει* κατά κανέναν τρόπο ένα "κράτος μέλος, κατά την εφαρμογή του φορολογικού του δικαίου, να λαμβάνει υπόψη του τους τόκους και τα δικαιώματα που εισπράττουν οι εταιρείες του, οι μόνιμες εγκαταστάσεις των εταιρειών του ή οι μόνιμες εγκαταστάσεις εταιρειών οι ευρισκόμενες στο έδαφος του. 16 » , στο Άρθρο 2 με τίτλο "Ορισμός των τόκων και των δικαιωμάτων" ότι « Για τους σκοπούς της παρούσας οδηγίας: α) με τον όρο "τόκος" νοείται εισόδημα από πάσης φύσεως απαιτήσεις, ασφαλισμένες ή μη με υποθήκη και παρέχουσες ή μη δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη του οφειλέτη, και ιδίως εισόδημα από τίτλους και εισόδημα από ομολογίες ή χρεόγραφα, συμπεριλαμβανομένων ενδεχόμενων πρόσθετων ωφελημάτων και ανταμοιβών που απορρέουν από τίτλους, ομολογίες ή άλλα χρεόγραφα-επιβαρύνσεις λόγω υπερημερίας δεν θεωρούνται τόκοι- β) με τον όρο "δικαιώματα" νοούνται οι » και στο Άρθρο 3 με τίτλο "Ορισμός της εταιρείας, της συνδεδεμένης εταιρείας και της μόνιμης εγκατάστασης" Για τους σκοπούς της παρούσας οδηγίας: α) με τον όρο "εταιρεία κράτους μέλους" νοείται κάθε εταιρεία: i) η οποία έχει συσταθεί με μια από τις μορφές που αναφέρονται στο παράρτημα, και ii) η οποία, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία ενός κράτους μέλους, θεωρείται ότι έχει φορολογική έδρα στο εν λόγω κράτος μέλος και η οποία δεν θεωρείται ότι έχει φορολογική έδρα εκτός Κοινότητας κατά την έννοια ενδεχόμενης σύμβασης για την αποφυγή της διπλής φορολογίας εισοδήματος που έχει συναφθεί με τρίτο κράτος και iii) η οποία υπόκειται σε έναν από τους παρακάτω φόρους, χωρίς να έχει τύχει απαλλαγής από αυτόν, ή σε άλλο φόρο πανομοιότυπο ή εν πολλοίς παρόμοιο με αυτούς, ο οποίος επιβάλλεται μετά την ημερομηνία έναρξης ισχύος της παρούσας οδηγίας, επιπροσθέτως ή σε αντικατάσταση των εν λόγω υφιστάμενων φόρων:- - φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων στην Ελλάδα, - β) μια εταιρεία θεωρείται "συνδεδεμένη" με άλλη εταιρεία εφόσον, τουλάχιστον: i) η πρώτη εταιρεία κατέχει άμεσα ελάχιστη συμμετοχή 25 % στο μετοχικό κεφάλαιο της δεύτερης εταιρείας, ή ii) η δεύτερη εταιρεία κατέχει άμεσα ελάχιστη συμμετοχή 25 % στο μετοχικό κεφάλαιο της πρώτης εταιρείας, ή iii) μια Τρίτη εταιρεία κατέχει άμεσα ελάχιστη

συμμετοχή 25 % στο μετοχικό κεφάλαιο τόσο της πρώτης όσο και της δεύτερης εταιρείας. Οι συμμετοχές πρέπει να αφορούν μόνον εταιρείες εγκατεστημένες στην Κοινότητα. Ωστόσο, τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να αντικαθιστούν το κριτήριο του ελάχιστου ποσοστού συμμετοχής στο κεφάλαιο με το κριτήριο της κατοχής ενός ελάχιστου ποσοστού των δικαιωμάτων ψήφου· γ) με τον όρο "μόνιμη εγκατάσταση" νοείται μια πάγια επιχειρηματική οντότητα ευρισκόμενη σε κράτος μέλος, μέσω της οποίας διεξάγεται εξ ολοκλήρου ή εν μέρει η επιχειρηματική δραστηριότητα εταιρείας άλλου κράτους μέλους.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ1039/2015 «Οδηγίες για την εφαρμογή των άρθρων 48 και 63 του ν.4172/2013, αναφορικά με την απαλλαγή ενδοομιλικών μερισμάτων και παρακράτησης φόρου ενδοομιλικών πληρωμών » στην οποία αναφέρεται ότι:«

Απαλλαγή για ορισμένες ενδοομιλικές πληρωμές

1....

2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού προβλέπεται απαλλαγή από την παρακράτηση φόρου εισοδήματος με συντελεστή δέκα πέντε τοις εκατό (15%) και είκοσι τοις εκατό (20%) στους τόκους και τα δικαιώματα (royalties), αντίστοιχα, που καταβάλλονται μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων, ως ακολούθως:

i) το νομικό πρόσωπο που εισπράττει (Β) τα ποσά κατέχει άμεσα μετοχές, μερίδια ή συμμετοχή τουλάχιστον είκοσι πέντε τοις εκατό (25%), βάσει αξίας ή αριθμού, στο μετοχικό κεφάλαιο ή δικαιώματα ψήφου του φορολογούμενου (Α) που προβαίνει στην καταβολή

ii) ο φορολογούμενος που καταβάλλει (Α), κατέχει άμεσα μετοχές, μερίδια ή συμμετοχή τουλάχιστον είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) στο μετοχικό κεφάλαιο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας που εισπράττει (Β)

ή

iii) ένα τρίτο νομικό πρόσωπο ή μια νομική οντότητα (Γ) κατέχει άμεσα μετοχές, μερίδια ή συμμετοχή τουλάχιστον είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) στο μετοχικό κεφάλαιο τόσο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας που εισπράττει (Β) όσο και του φορολογούμενου που προβαίνει στην καταβολή (Α).

Απαραίτητη προϋπόθεση για την χορήγηση της απαλλαγής από την παρακράτηση φόρου, είναι το ελάχιστο ποσοστό μετοχών ή μεριδίων ή συμμετοχής να διακρατείται, για χρονικό διάστημα τουλάχιστον είκοσι τεσσάρων (24) μηνών.

Επιπλέον, το νομικό πρόσωπο που εισπράττει (λήπτης) θα πρέπει να πληροί τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

i) να περιλαμβάνεται στους τύπους που απαριθμούνται στο Παράρτημα Ι Μέρος Α' της Οδηγίας [2003/49/ΕΚ](#) όπως ισχύει,

ii) να είναι φορολογικός κάτοικος κράτους - μέλους της Ε.Ε. σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους αυτού και δεν θεωρείται φορολογικός κάτοικος τρίτου κράτους εκτός Ε.Ε. κατ' εφαρμογή όρων σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί με αυτό το τρίτο κράτος και

iii) να υπόκειται, χωρίς τη δυνατότητα επιλογής ή απαλλαγής, σε έναν από τους φόρους που αναφέρονται στο Παράρτημα Ι Μέρος Β' της Οδηγίας [2003/49/EK](#) ή σε οποιονδήποτε άλλο φόρο ενδεχομένως στο μέλλον αντικαταστήσει έναν από τους φόρους αυτούς.

Επισημαίνεται, ότι επίκειται νομοτεχνική τακτοποίηση, προκειμένου οι σχετικές διατάξεις της παραγράφου αυτής να παραπέμπουν στα ορθά Παραρτήματα της εν λόγω Οδηγίας, καθόσον οι αντίστοιχες παραπομπές στο κείμενο των σχετικών διατάξεων είναι λανθασμένες. Συγκεκριμένα, η αναφορά «Παράρτημα Ι Μέρος Α της Οδηγίας [2003/49/EK](#)», θα πρέπει να αντικατασταθεί με το ορθό «Παράρτημα της Οδηγίας [2003/49/EK](#)» και η αναφορά «Παράρτημα Ι Μέρος Β της Οδηγίας [2003/49/EK](#)» με το ορθό «άρθρο 3 της Οδηγίας [2003/49/EK](#)».

Ως προς τον λήπτη των εισοδημάτων, διευκρινίζεται ότι στο Παράρτημα της Οδηγίας Τόκοι-Δικαιώματα, στον πίνακα των εταιρειών που αναφέρονται στο άρθρο 3 στοιχείο α) της Οδηγίας περιλαμβάνονται μεταξύ άλλων και οι εταιρείες του ελληνικού δικαίου με την επωνυμία «ανώνυμη εταιρεία». Επίσης, στον πίνακα φόρων που αναφέρονται στην περίπτωση α του άρθρου 3 περιλαμβάνεται μεταξύ άλλων και ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων στην Ελλάδα.

Από τα ανωτέρω προκύπτει, ότι κατά την καταβολή ποσών (τόκων ή δικαιωμάτων) από τους υπόχρεους του [άρθρου 61](#) του ν. [4172/2013](#), προς νομικά πρόσωπα που πληρούν τις προϋποθέσεις της [παρ. 2 του άρθρου 63](#), δεν διενεργείται παρακράτηση φόρου (15% ή 20%, κατά περίπτωση), σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 64](#). Κατά συνέπεια, κάθε νομικό πρόσωπο της περ. γ' του άρθρου 2 ή νομική οντότητα της περ. δ' του ίδιου άρθρου που προβαίνει σε καταβολή τόκων ή δικαιωμάτων δεν θα διενεργεί παρακράτηση φόρου εφόσον πληρούνται οι αναφερόμενες πιο πάνω προϋποθέσεις.

Επομένως, προκειμένου για την εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων, ο λήπτης μπορεί να είναι νομικό πρόσωπο είτε της ημεδαπής είτε της αλλοδαπής (Ε.Ε.) και περαιτέρω, προκειμένου για νομικά πρόσωπα της ημεδαπής, αυτά μπορεί να είναι μόνο ανώνυμες εταιρείες, καθόσον αποτελούν τα μόνο από τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα της περ. γ' του άρθρου 2 που περιλαμβάνονται στο Παράρτημα της Οδηγίας.

Για την τεκμηρίωση της πλήρωσης των προϋποθέσεων του [άρθρου 63](#) απαιτείται η συμπλήρωση και προσκόμιση του εντύπου εφαρμογής (Παράρτημα Β), όπως αυτό καθορίστηκε με την ΠΟΛ.1036/2015 Απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων, από το νομικό πρόσωπο που προβαίνει στην καταβολή των τόκων και δικαιωμάτων αντίστοιχα και το οποίο συνυποβάλλεται κάθε φορά με τη δήλωση απόδοσης παρακρατούμενου φόρου που ορίζεται από τις διατάξεις της [ΠΟΛ.1011/2.1.2014](#) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, προσκομίζοντας και τις αντίστοιχες συμβάσεις, μεταφρασμένες στην ελληνική γλώσσα, από τις οποίες προκύπτει η υποχρέωση για τις αντίστοιχες καταβολές.

Κατά τα λοιπά ισχύουν τα αναφερόμενα στην προηγούμενη παράγραφο αναφορικά με τις υποχρεώσεις για τη συμπλήρωση και υποβολή του σχετικού εντύπου.

Οι νέες διατάξεις έχουν εφαρμογή για τόκους και δικαιώματα που καταβάλλονται ή πιστώνονται από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά.....».

Επειδή, εν προκειμένω, κατά τον κρίσιμο χρόνο της υποβολής της δήλωσης από την πρώτη προσφεύγουσα εταιρεία,, δεν υφίστατο η υποχρέωση της περί παρακρατήσεως φόρου επί του εισοδήματος από τόκους **για λογαριασμό των**, 1), ΑΦΜ, 2) ΑΦΜ, 3) , ΑΦΜ 4) , ΑΦΜ οι οποίες αποτελούν **ημεδαπές ανώνυμες** εταιρείες, που τυγχάνουν συνδεδεμένες με την, δεδομένου ότι η τελευταία κατέχει το 100% του μετοχικού κεφαλαίου αυτών, αποτελώντας μοναδική μέτοχο τους.

Στο πλαίσιο της κατά τα ανωτέρω δραστηριοποίησης της ως πιστωτικού ιδρύματος, η Τράπεζα προβαίνει συστηματικά στην αποδοχή καταθέσεων, επί των οποίων αποδίδει τόκο στους εκάστοτε δικαιούχους καταθέτες. Μεταξύ των καταθετών συγκαταλέγονται και οι Εταιρείες, στις οποίες η Τράπεζα αποτελεί, κατά τα προειρηθέντα, τη μοναδική μέτοχο.

Επειδή, περαιτέρω, λαμβάνοντας υπ' όψιν ότι: 1) για τα εισοδήματα, τα οποία προέρχονται από τόκους και αποκτούν ημεδαπά νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα, ή αλλοδαπά νομικά πρόσωπα με μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα ενεργείται παρακράτηση φόρου, με την οποία δεν επέρχεται εξάντληση της φορολογικής τους υποχρέωσης, αλλά τα εισοδήματα αυτά φορολογούνται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 47 του Κ.Φ.Ε. (Ν. 4172/2013) και ο παρακρατηθείς φόρος, ύψους 15%, συμψηφίζεται με το φόρο εισοδήματος που αναλογεί, εφαρμοζομένων των διατάξεων της παρ.4 του άρθρου 64 του αυτού Κώδικα. Όμως, όλα τα προαναφερθέντα, περί παρακρατήσεως φόρου 15% τελούν υπό, την, επιφύλαξη, όσων ορίζονται στο άρθρο 63 του Κ.Φ.Ε., με βάση το οποίο ειδικότερα για τις ενδοομιλικές πληρωμές αυτών των εισοδημάτων προβλέπεται ότι δεν παρακρατείται φόρος εισοδήματος, εφ' όσον πληρούνται οι προβλεπόμενες στο άρθρο αυτό προϋποθέσεις (ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής, ελάχιστη περίοδος) διακράτησης κ.λπ.), 2) με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 63 του Ν. 4172/2013 ρυθμίζεται η φορολογική μεταχείριση (απαλλαγή) των τόκων και δικαιωμάτων (royalties), των καταβαλλομένων σε ημεδαπά νομικά πρόσωπα, όπως και οι προϋποθέσεις, οι οποίες πρέπει να πληρούνται προκειμένου να τύχουν της απαλλαγής τα εισοδήματα αυτά, κατ' εφαρμογή της Οδηγίας 2003/49/ΕΚ (τόκοι και δικαιώματα που καταβάλλονται μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων διαφορετικών κρατών - μελών) και 3) εν προκειμένω η πρώτη προσφεύγουσα εταιρεία,, η οποία κατέβαλε τόκους προς τις ,1) , ΑΦΜ, 2) ΑΦΜ, 3) , ΑΦΜ 4) ΑΦΜ είναι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες με έδρα την Αθήνα, όπως προκύπτει τόσο από τις προσκομισθείσες συναφθείσες συμβάσεις ομολογιακών δανείων, όσο και από την υποβληθείσα προς τη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών δήλωση απόδοσης παρακρατούμενου φόρου εισοδημάτων από τόκους με βάση τις διατάξεις της περ. β' της παρ.1 του άρθρου 64 του Ν. 4172/2013, καθώς και από την από 20/11/2017 υποβληθείσα αίτηση επιστροφής φόρου και επομένως είναι πρόσωπα του ιδίου κράτους – μέλους και οι τόκοι που καταβάλλονται στις μεταξύ τους συναλλαγές, καλύπτονται από τις ρυθμίσεις που απαιτεί η παρ.2 του άρθρου 63 του αυτού νόμου.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός των προσφευγουσών εταιρειών, ότι δύναται να τύχει εφαρμογής η διάταξη περί απαλλαγής των τόκων, τους οποίους εισέπραξαν οι 1), ΑΦΜ, 2) ΑΦΜ, 3) , ΑΦΜ 4) ΑΦΜ από την πρώτη προσφεύγουσα γίνεται αποδεκτός.

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 παρ. 2 και 4 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κατάθεσης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, με την οποία διατυπώνεται (και) αίτημα του προσφεύγοντος για επιστροφή του τυχόν προκύπτοντος ως αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού ΦΕΦΠ: «2. Σε περίπτωση καταβολής υπερβάλλοντος ποσού φόρου (αχρεώστητη καταβολή), καταβάλλονται τόκοι στον φορολογούμενο για τη χρονική περίοδο από την ημερομηνία αίτησης επιστροφής του υπερβάλλοντος ποσού φόρου μέχρι την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του, εκτός εάν η επιστροφή φόρου ολοκληρωθεί εντός ενενήντα (90) ημερών από την παραλαβή από τη Φορολογική Διοίκηση της αίτησης επιστροφής φόρου του φορολογούμενου. Για τους σκοπούς του προηγούμενου εδαφίου, εάν το υπερβάλλον ποσό φόρου συμψηφιστεί με άλλες οφειλές, το ποσό θεωρείται ότι επιστράφηκε κατά το χρόνο διενέργειας του συμψηφισμού. 3. [...]. 4. Ο Υπουργός Οικονομικών με απόφασή του, ορίζει τα επιτόκια υπολογισμού τόκων, καθώς και όλες τις αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 2 της υπ' αριθμ. ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ 2013/31.12.2013 (ΦΕΚ Β' 19/10.1.2014) απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κατάθεσης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, με την οποία διατυπώνεται (και) αίτημα του προσφεύγοντος για επιστροφή του τυχόν προκύπτοντος ως αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού ΦΕΦΠ: «Το ύψος του επιτοκίου υπολογισμού των τόκων της παραγράφου 2 του άρθρου 53 του ν. 4174/2013 (Α' 170) που καταβάλλονται στον φορολογούμενο ορίζεται ως το επιτόκιο πράξεων Κύριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (ΜΡΟ) που ισχύει κατά την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του φόρου, πλέον πέντε και εβδομήντα πέντε (5,75) εκατοστιαίες μονάδες, ετησίως.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 3 της υπ' αριθμ. ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ 2013/31.12.2013 (ΦΕΚ Β' 19/10.1.2014) απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κατάθεσης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, με την οποία διατυπώνεται (και) αίτημα του προσφεύγοντος για επιστροφή του τυχόν προκύπτοντος ως αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού φόρου: «Το επιτόκιο των ανωτέρω παραγράφων δεν μεταβάλλεται κατά το μέρος που αφορά το επιτόκιο των πράξεων Κύριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (ΜΡΟ) πριν την εκάστοτε σωρευτική μεταβολή αυτού κατά μία (1) εκατοστιαία μονάδα λαμβανομένου ως βάση υπολογισμού του επιτοκίου που ισχύει κατά την έναρξη ισχύος της παρούσας.»

Επειδή, από τις προαναφερθείσες διατάξεις προκύπτει ότι, από την 01.01.2014 και μετά, η Φορολογική Διοίκηση και εν προκειμένω η αρμόδια Δ.Ο.Υ, εφόσον διενεργεί επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού φόρου ή εισφοράς, μετά την πάροδο των 90 ημερών από την υποβολή της σχετικής αίτησης του φορολογούμενου, οφείλει να υπολογίζει και να επιστρέφει

τόκους. Η τοκοφορία αρχίζει από την ημερομηνία υποβολής του σχετικού αιτήματος και οι τόκοι υπολογίζονται, σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις και αποφάσεις περί καθορισμού των επιτοκίων του άρθρου 53 του ν.4174/2013, μέχρι και την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού φόρου ή εισφοράς.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω αναφερόμενα, το αίτημα του προσφεύγοντος περί έντοκης επιστροφής κρίνεται βάσιμο και πρέπει να γίνει αποδεκτό.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της από από 5/4/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των :1), ΑΦΜ, με έδρα την ΑΘΗΝΑ, οδός 2) , ΑΦΜ, με έδρα την ΑΘΗΝΑ, οδός 3) ΑΦΜ, με έδρα την ΑΘΗΝΑ, οδός4), ΑΦΜ με έδρα την ΑΘΗΝΑ, οδός 5), ΑΦΜ, με έδρα το

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ

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 .

