



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 534
ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα, 18/9/2017

Αριθμός απόφασης: 4933

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. 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. 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 αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 18-04-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» που εδρεύει στον «.....», με ΑΦΜ «.....», κατά των παρακάτω οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα:

α. της με αριθ. «.....»/15-03-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2010

β. της με αριθ. «.....»/15-03-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2011

γ. της με αριθ. «.....»/15-03-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2012

δ. της με αριθ. «.....»/15-03-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2013

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Σύντομο ιστορικό

-Με την αριθ. «.....»/15-03-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος της προϋσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης κύριος και πρόσθετος φόρος εισοδήματος ποσού 352.888,27 ευρώ για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2010, κατόπιν του διενεργηθέντος μερικού ελέγχου και την προσθήκη στα δηλωθέντα έσοδα ποσού 668.349,00 ευρώ τόκων ομολογιακών δανείων.

-Με την αριθ. «.....»/15-03-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος της προϋσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης κύριος και πρόσθετος φόρος εισοδήματος ποσού 362.428,44 ευρώ για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2011, κατόπιν του διενεργηθέντος μερικού ελέγχου και την προσθήκη στα δηλωθέντα έσοδα ποσού 823.701,00 ευρώ τόκων ομολογιακών δανείων.

-Με την αριθ. «.....»/15-03-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος της προϋσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης κύριος και πρόσθετος φόρος εισοδήματος ποσού 296.676,05 ευρώ για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2012, κατόπιν του διενεργηθέντος μερικού ελέγχου και την προσθήκη στα δηλωθέντα έσοδα ποσού 764.629,00 ευρώ τόκων ομολογιακών δανείων.

-Με την αριθ. «.....»/15-03-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος της προϋσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης κύριος και πρόσθετος φόρος εισοδήματος ποσού 311.133,08 ευρώ για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2013, κατόπιν του διενεργηθέντος μερικού ελέγχου και την προσθήκη στα δηλωθέντα έσοδα ποσού 703.921,00 ευρώ τόκων ομολογιακών δανείων.

Για τα ως άνω ποσά τόκων ομολογιακών δανείων γίνεται παρατήρηση στις εκθέσεις ελέγχου των ορκωτών ελεγκτών «.....» (χρήσεις 2010 και 2011) και «.....» (χρήσεις 2012 και 2013), που αναφέρονται στους ισολογισμούς των ελεγχόμενων διαχειριστικών περιόδων 2010-2013, σχετικά με τα κατεχόμενα χρεόγραφα της εταιρείας, με βάση τις οποίες (εκθέσεις) καταλογίστηκαν οι προσβαλλόμενες διαφορές τόκων.

Συγκεκριμένα αναφέρεται για όλες τις χρήσεις το ίδιο αιτιολογικό, ότι <<κατά παρέκκλιση των λογιστικών αρχών που προβλέπονται από την ελληνική νομοθεσία δεν λογίστηκαν σε όφελος των αποτελεσμάτων δεδουλευμένοι τόκοι από κατεχόμενα χρεόγραφα της εταιρείας συνολικού ποσού 3.175.000,00 ευρώ για τη χρήση 2010, 4.160.000,00 ευρώ για τη χρήση 2011, 5.088.000,00 ευρώ για τη χρήση 2012 και 5.943.000,00 ευρώ για τη χρήση 2013, με συνέπεια τα ίδια κεφάλαια και τα χρεόγραφα της 31.12 εκάστης χρήσης να εμφανίζονται μειωμένα με τα ανωτέρω ποσά, τα δε αποτελέσματα εκάστης των ανωτέρων χρήσεων μειωμένα κατά 770.000,00 ευρώ, 985.000,00 ευρώ, 928.000,00 ευρώ και 854.000,00 ευρώ αντίστοιχα.

Στη συνέχεια η προσφεύγουσα κάνοντας χρήση των διατάξεων του ν.4446/2016 υπέβαλε δηλώσεις και υπέβαλε σε φορολόγηση μέρος εκ των παραπάνω ποσών τόκων που είχε λογίσει και αφορούσαν την επιχείρηση «.....», ήτοι 101.651,00 ευρώ για τη χρήση 2010, 161.299,00 ευρώ για τη χρήση 2011, 163.371,00 ευρώ για τη χρήση 2012 και 150.079,00 ευρώ για τη χρήση 2013.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η προσφυγή της και να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

<< Με τα Σημειώματα Διαπιστώσεων ο Φορολογικός Έλεγχος επικαλούμενος την κατ' άρθ.36 του ΚΝ 2190/1920 έκθεση του Ορκωτού Λογιστή, την με αριθ.94/1992 γνωμάτευση του ΕΣΥΛ και την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, πρόσθεσε στα έσοδα κάθε χρήσεως τους δεδουλευμένους τόκους των ομολογιακών δανείων.

Με τα υπομνήματα των απόψεων μας επί των αιτιάσεων αυτών του Ελέγχου προβάλαμε τα εξής:

«Κατά την άποψη της επιχείρησης η παρατήρηση του Ορκωτού Ελεγκτή και η γνωμάτευση 94/1992 του Ε.Σ.Υ.Λ., που επικαλείται ο Φορολογικός Έλεγχος, αφορούν στην εφαρμογή των διατάξεων του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου {Π.Δ. 1123/1980} και των άρθρων 42° και επ. του ΚΝ 2190/1920.

Οι ως άνω όμως διατάξεις δεν εφαρμόζονται για το προσδιορισμό (άμεσα ή έμμεσα) του φορολογητέου εισοδήματος διότι:

α) κατά τη παρ.5 του αρθ.49 του Ν.1041/1980, όπως διαμορφώθηκε με τη παρ.18 του άρθρου 10 του Ν.1160/1981, διατηρούνται εν ισχύ και μετά την θέση εις εφαρμογή του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου οι διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας, αι οποίαι αφορούν αμέσως ή εμμέσως εις τον προσδιορισμών της φορολογητέας ύλης ή του φόρου και γενικώς ρυθμίζουν φορολογικής φύσεως θέματα.

β) όπως έχει κριθεί και από την νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας οι διατάξεις του ΚΝ 2190/1920 και του Π.Δ.1123/1980 αποσκοπούν στην εσωτερική λογιστική απεικόνιση των οικονομικών στοιχείων των ανωνύμων εταιρειών και δεν αποτελούν φορολογικές διατάξεις (ΣΤΕ 3251/2012).

Κατά τις σχετικές διατάξεις του φορολογικού νόμου οι τόκοι δανείων (ομολογιακών ή μη) συνιστούν εισόδημα από κινητές αξίες του αρθ.24 Ν.2238/1994 (αρθ.105 παρ.ιβ), το οποίο κατά τους ορισμούς του αρθ.26 (παρ.2 και 4) του Ν.2238/1994 αποκτάται κατά το χρόνο που έχει ορισθεί για την εξαργύρωση των τοκομεριδίων και σε κάθε περίπτωση κατά το χρόνο που οι τόκοι καθίστανται ληξιπρόθεσμοι και απαιτητοί.

Ως εκ τούτων οι διαφορές που καταλογίζονται για κάθε χρήση δεν είναι σύννομες καθόσον δεν μπορεί με επίκληση της αρχής της αυτοτέλειας των χρήσεων να τεθεί βάσιμα ζήτημα κατανομής των τόκων δανείων στις χρήσεις που καθίστανται δεδουλευμένοι, δεδομένου ότι οι πιο πάνω διατάξεις καθορίζουν ρητά το χρόνο απόκτησης του εισοδήματος από την πηγή αυτή.

2. Με τις οριστικές εκθέσεις ο Φορολογικός Έλεγχος, αν και έμμεσα αποδέχθηκε τα ανωτέρω ως προς το χρόνο κτήσεως των τόκων, πρόσθεσε στα αποτελέσματα κάθε χρήσεως τα ως άνω ποσά με την εξής αιτιολογία:

Όσον αφορά τους τόκους από κανένα στοιχείο δεν προέκυψε ότι η απαίτηση για τους δεδουλευμένους τόκους έχει παραταθεί για μελλοντικές περιόδους. Ακόμη και μετά το Σημείωμα Διαπιστώσεων η ελεγχόμενη δεν επικαλέστηκε αλλά ούτε και προσκόμισε κάποιο στοιχείο προκειμένου να αποδείξει ότι ο χρόνος φορολόγησης αυτών είναι διάφορος της διαχειριστικής χρήσης που ο έλεγχος τους λόγισε ως αποκρυβέν εισόδημα της ελεγχόμενης.

Η αιτίαση αυτή του Ελέγχου δεν είναι ορθή ούτε νόμιμη διότι:

2.1 Συνιστά μεταβολή της νομικής και πραγματικής βάσης σε σχέση με όσα στα Σημειώματα Διαπιστώσεων αναφέρονται για τον καταλογισμό των εν λόγω τόκων ως εσόδου κάθε χρήσεως.Ειδικότερα:

α) Με βάση τα Σημειώματα Διαπιστώσεων υπολογίσθηκε ως έσοδο κάθε χρήσεως οι αντίστοιχοι δεδουλευμένοι τόκοι, χωρίς καμία αναφορά στις διατάξεις του άρθρου 26 παρ.2 και 4 Ν.2238/1994, που ορίζουν ρητά το χρόνο κτήσεως του, εισοδήματος από τόκους, δηλαδή στο χρόνο που οι τόκοι καθίστανται ληξιπρόθεσμοι και απαιτητού.

Τούτο δε λαμβανομένου υπόψη ότι κατά το φορολογικό νόμο και τις αρχές της λογιστικής για το προσδιορισμό των αποτελεσμάτων κάθε χρήσεως τα αντίστοιχα μεγέθη δεν συμπίπτουν, δεδομένου ότι άλλο μέγεθος είναι ο δεδουλευμένος τόκος και άλλο ο ληξιπρόθεσμος και απαιτητός εντός της ίδιας χρήσεως τόκος, ο οποίος ενδέχεται να περιέχει και τόκο που έχει καταστεί δεδουλευμένος στη προηγούμενη ή προηγούμενες χρήσεις.

β) Από την ως άνω αιτιολογία των οριστικών εκθέσεων ελέγχου φαίνεται ότι:

-αφ' ενός, γίνεται σύγχυση μεταξύ των όρων «δεδουλευμένος» και «ληξιπρόθεσμος», δεδομένου ότι δεν νοείται «απαίτηση για δεδουλευμένους τόκους», όπως στην ανωτέρω αιτιολογία αναφέρεται

-αφ' ετέρου, κατά παρέκκλιση από τις αρχικές αιτιάσεις των Σημειωμάτων (αρχή αυτοτέλειας των χρήσεων, δεδουλευμένοι τόκοι κλπ) για πρώτη φορά γίνεται αναφορά στο «χρόνο φορολόγησης» των τόκων και στην προς τούτο απόδειξη, δηλαδή σε άλλη νομική και πραγματική βάση, διότι άλλο θέμα είναι ο καταλογισμός των τόκων ως εσόδου με βάση την αρχή του δεδουλευμένου και της αυτοτέλειας των χρήσεων και διαφορετικό με βάση τις διατάξεις του αρθ.26 Ν.2238/1994, σύμφωνα με τις οποίες, λαμβάνεται υπόψη ο χρόνος εξαργύρωσης των τοκομεριδίων ή ο χρόνος που οι τόκοι καθίστανται ληξιπρόθεσμοι και απαιτητοί, κατά παρέκκλιση από την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων.

γ) Η εταιρεία μας με τα υπομνήματα της επί των Σημειωμάτων Διαπιστώσεων υπέβαλε τις απόψεις της σε σχέση με την νομική και πραγματική βάση των Σημειωμάτων αυτών.

2.2 Δεδομένων των διατάξεων του αρθ.26 Ν.2238/1994 δεν έχει έρεισμα σε καμία διάταξη νόμου ο καταλογισμός των δεδουλευμένων τόκων ως εσόδου, επειδή δεν προσκομίσθηκαν στοιχεία για την απόδειξη του «χρόνου φορολογίας» τους, δηλαδή του χρόνου της κατά το νόμο κτήσεως τους, όταν από τις αρχικές διαπιστώσεις του Ελέγχου είχε παρακαμφθεί η εφαρμογή του ως άνω άρθρου και συνεπώς η σχετική προς τούτο απόδειξη.

3. Όπως προβάλαμε και με τα υπομνήματά μας επί των Σημειωμάτων Διαπιστώσεων του Ελέγχου, κατά τα ανωτέρω, οι διατάξεις του ΕΓΛΣ (ΠΔ 1123/1980), που αναφέρονται στην αρχή του δεδουλευμένου των τόκων, δεν έχουν εφαρμογή για το προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης ή του φόρου κλπ. (αρθ.49 παρ.5 Ν.1041/1980), όπως άλλωστε έχει κριθεί και με την 3521/2012 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας, κατά την οποία οι

διατάξεις του ΚΝ 2190 και του Π.Δ. 1123/1980 αποσκοπούν στην εσωτερική λογιστική απεικόνιση των οικονομικών στοιχείων των ανωνύμων εταιριών και δεν αποτελούν φορολογικές διατάξεις.

Κατά το φορολογικό νόμο και ειδικότερα κατά τις διατάξεις των αρθ.24 παρ.1γ και 105 παρ.1β Ν.2238/1994 οι τόκοι δανείων (ομολογιακών ή μη) συνιστούν εισόδημα από κινητές αξίες, του οποίου, κατά το άρθρο 26 παρ.2 και 4 του ίδιου νόμου, χρόνος κτήσεως είναι ο χρόνος που έχει ορισθεί για την εξαργύρωση των τοκομεριδίων και σε κάθε περίπτωση ο χρόνος που οι τόκοι καθίστανται ληξιπρόθεσμοι και απαιτητοί.

Τούτο έχει γίνει δεκτό και από τη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας κατ'ερμηνεία των αντίστοιχων διατάξεων των αρθ.25 και 27 ΝΔ 3323/1955 και του άρθρου 8 παρ.2 ΝΔ 3843/1958, όπως αυτά περιλήφθηκαν στη κωδικοποίηση του Ν.2238/1994 ως άρθρα 24,26 και 105 (ΣτΕ 3638-42/1977, 2291/1990).

4. Στη προκείμενη περίπτωση οι τόκοι των ως άνω ομολογιακών δανείων σύμφωνα με τους όρους 5 και 6 των σχετικών προγραμμάτων εκδόσεως τους, όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν κατά τις κρινόμενες χρήσεις, καθίστανται ληξιπρόθεσμοι και απαιτητοί την 27.2.2018 και 14.5.2018 αντίστοιχα.

Ειδικότερα:

4.1 Ως προς το ομολογιακό δάνειο εκδόσεως της ανωνύμου Εταιρείας «.....» με Α.Φ.Μ «.....» η οποία υπάγεται στην Δ.Ο.Υ Ρεθύμνου:

α) με την από 28.12.2009 σύμβαση ορίσθηκε ως ημερομηνία αποπληρωμής του κεφαλαίου του δανείου και των τόκων η 27.2.2013.

β) με την από 20.2.2013 σύμβαση ως άνω αποπληρωμή δανείου και τόκων παρατάθηκε για τις 27.2.2018.

Με κάθε μία από τις ως άνω συμβάσεις έγινε παράλληλα και κωδικοποίηση των προγραμμάτων εκδόσεως κάθε ομολογιακού δανείου.

4.2 Ως προς το ομολογιακό δάνειο εκδόσεως της ανωνύμου Εταιρείας «.....» με Α.Φ.Μ «.....» η οποία υπάγεται στην Δ.Ο.Υ ΦΑΕ Πειραιά:

α) με την από 27.8.2010 σύμβαση ορίσθηκε ως αποπληρωμή του κεφαλαίου του δανείου και του συνόλου των τόκων η 15.6.2013.

β) με την από 20.2.2013 σύμβαση η αποπληρωμή κεφαλαίου και τόκων παρατάθηκε για τις 15.6.2018. Με την ως άνω σύμβαση παράλληλα έγινε και κωδικοποίηση του προγράμματος έκδοσης του ομολογιακού δανείου.

Σημειώνουμε ότι οι κατά τα ανωτέρω παρατάσεις εξοφλήσεως των δανείων και των τόκων συνομολογήθηκαν λόγω της επελθούσης οικονομικής κρίσης και των οικονομικών προβλημάτων που αντιμετωπίζουν οι εκδότριες των ομολογιακών δανείων εταιρείες.

Προς απόδειξη των ανωτέρω υποβάλλουμε αντίγραφα των ως άνω συμβάσεων και των σχετικών καταστάσεων συμφωνητικών της παρ.16 άρθρου 8 Ν.1882/1990, (ΑΥΟ 1065606/7222/18.7.2000), στις οποίες εμπρόθεσμα καταχωρήθηκαν>>.

Επειδή, κατόπιν του έγγραφου των απόψεων της Δ.Ο.Υ ΣΥΡΟΥ κρίθηκε απαραίτητη από την υπηρεσία η παροχή περαιτέρω διευκρινίσεων εκ μέρους της προσφεύγουσας, και για το λόγο αυτό στάλθηκε προς αυτή σχετικό έγγραφο με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ «.....».

Η προσφεύγουσα επιχείρηση με το αριθ. πρωτ. ΔΕΔ «.....» Υπόμνημα-Απάντηση στο παραπάνω έγγραφό μας, επάγεται τα ακόλουθα:

A. ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΟΡΓΑΝΩΝ ΓΙΑ ΤΗΝ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΗ ΤΩΝ ΣΥΜΒΑΣΕΩΝ ΤΩΝ ΑΠΛΩΝ ΟΜΟΛΟΓΙΑΚΩΝ ΔΑΝΕΙΩΝ

Επικαλούμαστε την από 28/12/2009, ήδη προσκομισθείσα πράξη τροποποίησης του από 27/2/2007 προγράμματος απλού ομολογιακού δανείου ποσού ευρώ (€ 14.650.000) με την σχετική κωδικοποίηση του προγράμματος. Προσκομίζουμε όπως μας ζητήσατε, τις σχετικές αποφάσεις των οργάνων που αποφάσισαν την ως άνω τροποποίηση και την κωδικοποίηση του προγράμματος του ομολογιακού δανείου, ήτοι:

-Το από 24/12/2009 πρακτικό της Έκτακτης Αυτόκλητης Γενικής Συνέλευσης των μετόχων της εταιρίας «.....» (σχετικό 1)

-Το από 28/12/2009 πρακτικό του Διοικητικού Συμβουλίου της εταιρίας «.....» (σχετικό 2).

- Το από 24/12/2009 πρακτικό της Έκτακτης Αυτόκλητης Γενικής Συνέλευσης των μετόχων της εταιρίας «.....» (σχετικό 3).

- Το από 28/12/2009 πρακτικό του Διοικητικού Συμβουλίου της εταιρίας «.....» (σχετικό 4).

Επικαλούμαστε την από 20/02/2013, ήδη προσκομισθείσα πράξη τροποποίησης του από 27/2/2007 προγράμματος απλού ομολογιακού δανείου ποσού ευρώ (€ 14.650.000) όπως τροποποιήθηκε με την από 28/12/2009 τροποποίηση – κωδικοποίηση του προγράμματος.

Προσκομίζουμε όπως μας ζητήσατε, τις σχετικές αποφάσεις των οργάνων που αποφάσισαν την ως άνω τροποποίηση του προγράμματος του ομολογιακού δανείου, ήτοι:

- Το από 19/02/2013 πρακτικό της Έκτακτης Αυτόκλητης Γενικής Συνέλευσης των μετόχων της εταιρίας «.....» (σχετικό 5).

- Το από 20/02/2013 πρακτικό του Διοικητικού Συμβουλίου της εταιρίας «.....» (σχετικό 6).

- Το από 19/02/2013 πρακτικό της Έκτακτης Αυτόκλητης Γενικής Συνέλευσης των μετόχων της εταιρίας «.....» (σχετικό 7).

- Το από 20/02/2013 πρακτικό του Διοικητικού Συμβουλίου της εταιρίας «.....» (σχετικό 8).

Επικαλούμαστε την από 27/08/2010, ήδη προσκομισθείσα πράξη τροποποίησης του από 01/03/2007 προγράμματος απλού ομολογιακού δανείου ποσού ευρώ (€ 6.550.000).

Προσκομίζουμε όπως μας ζητήσατε, τις σχετικές αποφάσεις των οργάνων που αποφάσισαν την ως άνω τροποποίηση του προγράμματος του ομολογιακού δανείου, ήτοι:

- Το από 27/08/2010 πρακτικό της Έκτακτης Αυτόκλητης Γενικής Συνέλευσης των μετόχων της εταιρίας «.....» (σχετικό 9).

- Το από 27/08/2010 πρακτικό του Διοικητικού Συμβουλίου της εταιρίας «.....» (σχετικό 10).

- Το από 27/08/2010 πρακτικό της Έκτακτης Αυτόκλητης Γενικής Συνέλευσης των μετόχων της εταιρίας «.....» (σχετικό 11).

- Το από 27/08/2010 πρακτικό του Διοικητικού Συμβουλίου της εταιρίας «.....» (σχετικό 12).

Προσκομίζουμε και επικαλούμαστε όπως μας ζητήσατε την από 22/02/2011 πράξη τροποποίησης του από 01/03/2007 προγράμματος απλού ομολογιακού δανείου ποσού ευρώ (€ 6.550.000) όπως τροποποιήθηκε με την από 27/08/2010 τροποποίηση του προγράμματος (σχετικό 13).

Επίσης προσκομίζουμε όπως μας ζητήσατε, τις σχετικές αποφάσεις των οργάνων που αποφάσισαν την ως άνω τροποποίηση του προγράμματος του ομολογιακού δανείου, ήτοι:

-Το από 21/02/2011 πρακτικό της Έκτακτης Αυτόκλητης Γενικής Συνέλευσης των μετόχων της εταιρίας «.....» (σχετικό 14).

-Το από 22/02/2011 πρακτικό του Διοικητικού Συμβουλίου της εταιρίας «.....» (σχετικό 15).

- Το από 21/02/2011 πρακτικό της Έκτακτης Αυτόκλητης Γενικής Συνέλευσης των μετόχων της εταιρίας «.....» (σχετικό 16).

-Το από 22/02/2011 πρακτικό του Διοικητικού Συμβουλίου της εταιρίας «.....» (σχετικό 17).

Επικαλούμαστε την από 20/02/2013, ήδη προσκομισθείσα πράξη τροποποίησης του από 01/03/2007 προγράμματος απλού ομολογιακού δανείου ποσού ευρώ (€ 6.550.000) όπως

τροποποιήθηκε με τις από 27/08/2010 και την από 22/02/2011 τροποποιήσεις του προγράμματος. Προσκομίζουμε όπως μας ζητήσατε, τις σχετικές αποφάσεις των οργάνων που αποφάσισαν την ως άνω τροποποίηση του προγράμματος του ομολογιακού δανείου, ήτοι:

- Το από 19/02/2013 πρακτικό της Έκτακτης Αυτόκλητης Γενικής Συνέλευσης των μετόχων της εταιρίας «.....» (σχετικό 18).

- Το από 20/02/2013 πρακτικό του Διοικητικού Συμβουλίου της εταιρίας «.....» (σχετικό 19).

- Το από 19/02/2013 πρακτικό της Έκτακτης Αυτόκλητης Γενικής Συνέλευσης των μετόχων της εταιρίας «.....» (σχετικό 20).

- Το από 20/02/2013 πρακτικό του Διοικητικού Συμβουλίου της εταιρίας «.....» (σχετικό 21).

Όπως προκύπτει από τα προσκομιζόμενα πρακτικά των Γενικών Συνελεύσεων και των Διοικητικών Συμβουλίων, εξουσιοδοτούνται τα πρόσωπα που θα υπογράψουν τις σχετικές τροποποιήσεις των παραπάνω απλών ομολογιακών δανείων. Ακόμη σας γνωρίζουμε ότι για την σύσταση και την τροποποίηση των προγραμμάτων των απλών ομολογιακών δανείων, εκτός από τις σχετικές ως άνω αποφάσεις των οργάνων διοίκησης αποφάσεων Γενικών Συνελεύσεων και Διοικητικών Συμβουλίων, δεν απαιτούνται άλλες διατυπώσεις ή ανακοινώσεις ή δημοσιεύσεις.

Ειδικότερα από το συνδυασμό των διατάξεων του Ν.3156/2003 άρθρο 1 και ΚΝ 2190 /1920 άρθρο 3^Α προκύπτει ότι υποχρέωση δημοσιότητας σύμφωνα με τις διατάξεις του 7β του Κ.Ν. 2190/1920, υφίσταται μόνον για την έκδοση ομολογιακών δανείων μετατρέψιμων σε μετοχές της εταιρείας.

Πλήρη απόδειξη για το ότι δεν απαιτείται ούτε προβλέπεται καμία διατύπωση δημοσιότητας για την έκδοση (και κατ επέκταση για την τροποποίηση) απλών ομολογιακών δανείων αποτελεί η σχετική οδηγία της αρμόδιας υπηρεσίας του ΓΕΜΗ η οποία στις καταχωριστέες πράξεις των ανωνύμων εταιρειών ήτοι στις πράξεις που εκ του νόμου υπόκεινται σε δημοσιότητα κατατάσσει μόνον τα μετατρέψιμα ομολογιακά, αναφέροντας επί λέξει: Στο νόμο κ.ν. 2190/1920 περί Ανωνύμων Εταιρειών (ΑΕ), ορίζονται τα στοιχεία που υποβάλλονται σε καταχώριση στο ΓΕΜΗ και σε δημοσιότητα και ειδικότερα κατά άρθρο ορίζεται

Άρθρο 3α

Η Έκδοση Μετατρέψιμου Ομολογιακού Δανείου, η Χορήγηση εξουσίας στο Δ.Σ. για έκδοση ΜΟΔ, η Πιστοποίηση καταβολής ΜΟΔ, η Πιστοποίηση μετατροπής ΜΟΔ, η Προσαρμογή άρθρου περί κεφαλαίου του καταστατικού.

Β.ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΤΟΚΩΝ ΤΩΝ ΑΠΛΩΝ ΟΜΟΛΟΓΙΑΚΩΝ ΔΑΝΕΙΩΝ ΑΝΑ ΧΡΗΣΗ ΚΑΙ ΑΝΑ ΔΑΝΕΙΟ

Ο Τόκος για τα απλά ομολογιακά δάνεια σύμφωνα με τα οριζόμενα στα σχετικά προγράμματα υπολογίστηκαν από τους ορκωτούς ελεγκτές για τις ανάγκες του Ν .2190/20 και μόνο με τα παρακάτω επιτόκια:

Όπως αναλυτικά προκύπτει από τα αρχεία που επισυνάπτονται σε ηλεκτρονικό φάκελο USB (σχετικό 22), τα συνολικά ανά έτος και ανά εταιρία ποσά των τόκων έχουν ως ακολούθως:

	Τόκοι «.....» ΑΕ	Τόκοι «.....» ΑΕ	Τόκοι «.....» ΑΕ	ΣΥΝΟΛΟ Τόκων ΕΤΟΥΣ	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΟΔΕΥΤ.	ΤΟΚΟΙ ΑΝΑ ΕΤΟΣ	ΤΟΚΟΙ ΣΥΣΩΡΕΥΜΕΝΟΙ
ΧΡΗΣΗ έως 2009					2.404.599,22		2.405.000,00
ΧΡΗΣΗ 2010	206.416,52	461.679,70	101.651,03	769.747,25	3.174.346,47	770.000,00	3.175.000,00
ΧΡΗΣΗ 2011	194.398,16	630.142,66	161.299,32	985.840,14	4.160.186,61	985.000,00	4.160.000,00
ΧΡΗΣΗ 2012	128.185,99	636.584,64	163.370,55	928.141,18	5.088.327,79	928.000,00	5.088.000,00
ΧΡΗΣΗ 2013	118.062,23	586.309,05	150.079,11	854.450,39	5.942.778,18	854.000,00	5.943.000,00

Γ. ΑΛΛΑ ΘΕΜΑΤΑ ΚΑΙ ΔΙΕΥΚΡΙΝΗΣΕΙΣ

ΔΙΕΥΚΡΙΝΗΣΕΙΣ ΕΠΙ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ του Ν 2238/1994.

Τα κρινόμενα απλά ομολογιακά δάνεια για τα οποία επισυνάπτονται αντίγραφα των σχετικών αρχικών συμβάσεων (σχετικό 23) δημιουργούν εισόδημα από κινητές αξίες της περίπτωσης α της παραγράφου 1 του άρθρου 24 του Ν 2238/1994, δηλαδή εισόδημα από τόκους ομολογιών και χρεογράφων γενικά ημεδαπών επιχειρήσεων κάθε είδους, και χρόνος κτήσης του εισοδήματος αυτού, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 26 του ίδιου νόμου, είναι ο χρόνος που έχει ορισθεί για την εξαργύρωση τους.

Άλλωστε αυτό έχει γίνει δεκτό με την Εγκύκλιο του Υπ. Οικ.1018050/8.2.1993 (ΠΟΛ 1042/1993), άρθρο 9 παρ.5.2 με την οποία ερμηνεύονται οι διατάξεις του άρθρου 27 του Ν 3323/1955 (ακριβώς ίδιες με τις διατάξεις του άρθρου 26 του Ν 2238/1994), όπως αυτές τροποποιήθηκαν και ισχύουν με τις διατάξεις του ν. 2065/1992. Με την εν λόγω εγκύκλιο ρητά ορίζεται ότι «ο χρόνος κτήσης των τόκων, που προέρχονται από ομολογίες και χρεώγραφα του Ελληνικού Δημοσίου, νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, ημεδαπών

επιχειρήσεων πάσης φύσεως, είναι ο χρόνος που έχει ορισθεί για την έναρξη της εξαργύρωσης των τοκομεριδίων.»

Δ. ΜΗ ΕΚΠΤΩΣΗ ΤΩΝ ΤΟΚΩΝ ΩΣ ΔΑΠΑΝΗ ΑΠΟ ΤΙΣ ΑΝΤΙΣΥΜΒΑΛΛΟΜΕΝΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ.

Σε κάθε περίπτωση οι αντισυμβαλλόμενες εταιρείες «.....» και «.....» δεν εξέπεσαν από τα ακαθάριστα έσοδα, τους τόκους των κρινόμενων ομολογιακών δανείων και ως εκ τούτου τυχόν φορολόγηση τους ως έσοδο στην προσφεύγουσα θα οδηγούσε σε διπλή φορολόγηση. Τα παραπάνω αποδεικνύονται και από τα αναλυτικά καθολικά των αντισυμβαλλόμενων εταιρειών για τους λογαριασμούς των ομολογιακών δανείων και των χρεωστικών τόκων, αντίγραφα των οποίων επισυνάπτονται στο παρόν (σχετικό 24).

Προς επίρρωση της θέσης μας περί της μη φορολόγησης του σχετικού εσόδου αξίζει να σημειωθεί ότι οι αντισυμβαλλόμενες εταιρείες ουδέποτε προέβησαν σε παρακράτηση φόρου επί των τοκομεριδίων αφού ουδέποτε αυτά εξαργυρώθηκαν. Άλλωστε από τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 12 του Ν 2238/1994 ορίζεται ότι η παρακράτηση του φόρου διενεργείται κατά την εξαργύρωση των τοκομεριδίων.»

Επί της από 18-04-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», 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:

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 ν.2238/1994 <<Εισόδημα από κινητές αξίες>>:

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

α) Από μερίσματα και τόκους ιδρυτικών τίτλων και μετοχών των ημεδαπών ανωνύμων εταιριών, ομολογιών και χρεογράφων γενικά του Ελληνικού Δημοσίου ή ημεδαπών νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου ή ημεδαπών επιχειρήσεων κάθε είδους, καθώς και από αμοιβές και ποσοστά των διοικητικών συμβούλων και εκτός μισθού αμοιβές και ποσοστά των διευθυντών και διαχειριστών των ανωνύμων εταιριών.

.....
Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 26 ν.2238/1994 <<Χρόνος απόκτησης του εισοδήματος >>

Χρόνος απόκτησης του εισοδήματος από κινητές αξίες θεωρείται:

1.

2. Για τους τόκους που προέρχονται από ιδρυτικούς τίτλους και προνομιούχες μετοχές, ο χρόνος έγκρισής τους από τη γενική συνέλευση των μετόχων **και προκειμένου για τοκομερίδια, ο χρόνος που έχει ορισθεί για την εξαργύρωση τους.**

3.

4.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ1042/1993 <<Χρόνος κτήσεως εισοδήματος από κινητές αξίες >> :

.....

5.2. Με βάση τα οριζόμενα στην παράγραφο 2, χρόνος κτήσης των τόκων που εισπράττουν οι κάτοχοι ιδρυτικών τίτλων και προνομιούχων μετοχών ημεδαπών ανωνύμων εταιρειών, είναι ο χρόνος έγκρισής τους από τη γενική συνέλευση των μετόχων. Επίσης, ο χρόνος κτήσης των τόκων, που προέρχονται από ομολογίες και χρεώγραφα του Ελληνικού Δημοσίου, νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, **ημεδαπών επιχειρήσεων πάσης φύσεως, είναι ο χρόνος που έχει ορισθεί για την έναρξη της εξαργύρωσης των τοκομεριδίων.**

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 105 ν.2238/1994 <<Προσδιορισμός ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος νομικών προσώπων>>

1. Ως ακαθάριστα έσοδα των νομικών προσώπων της παρ. 1 του άρθρου 101 λαμβάνονται:

α)

β) Το εισόδημα από ακίνητα, από κινητές αξίες από συμμετοχή σε άλλες εμπορικές επιχειρήσεις, από γεωργικές επιχειρήσεις, όπως αυτό προκύπτει από τις διατάξεις των άρθρων 13 παράγραφος 1, 20, 21, 22, 24, 25, 28 παράγραφοι 1,2 και 3,30,37,40,41, καθώς και κάθε εισόδημα από οποιαδήποτε άλλη πηγή σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 48.

.....

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις:

α. του άρθρου 12 ν 2238/94

1. 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 στην Ελλάδα από:

γ).....

δ) Ομολογιακά δάνεια επιχειρήσεων, εφόσον έχουν τύχει των απαλλαγών του Ν.Δ. 3746/1957 (ΦΕΚ 173 Α').

2. Ο φόρος υπολογίζεται στο ποσό των τόκων που προκύπτουν με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%).

Ο φόρος αυτός παρακρατείται από τον οφειλέτη των τόκων κατά το χρόνο που γίνεται ο εκτοκισμός της κατάθεσης ή από εκείνον που καταβάλλει τους τόκους κατά την εξαργύρωση των τοκομεριδίων.

β. Του άρθρου 54 ν 2238/94:

6. Η παρακράτηση φόρου ενεργείται:

.....

δ) Για εισοδήματα από ομολογίες και χρεόγραφα των ημεδαπών νομικών προσώπων δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, καθώς και από κινητές αξίες γενικά αλλοδαπής προέλευσης, **κατά την εξαργύρωση των τοκομεριδίων** ή της εισπράξεως των μερισμάτων από το δικαιούχο.

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 28§2 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζονται τα ακόλουθα: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. **Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.** Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Περαιτέρω, στις διατάξεις του άρθρου 64 του Κ.Φ.Δ. με τίτλο «Επαρκής αιτιολογία» **ορίζονται τα ακόλουθα: «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.».**

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, ΣτΕ1542/2016).

Επειδή, κατά την έννοια των διατάξεων του ν.2238/1994, 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, από τα στοιχεία της υπόθεσης προκύπτουν τα παρακάτω:

1. Από τον έλεγχο καταλογίστηκαν ως έσοδα των χρήσεων 2010, 2011, 2012 και 2013 τόκοι ομολογιακών δανείων, ποσού 668.349,00, 823.701,00, 764.620,00 και 703.921,00 ευρώ, αντιστοίχως.

Επειδή, από τους ισολογισμούς της προσφεύγουσας προκύπτουν υποχρεώσεις της από ομολογιακά δάνεια 30.900.000 Ευρώ την 31/12/2010, 30.900.000 Ευρώ την 31/12/2011, 30.900.000 Ευρώ την 31/12/2012 και 30.600.000 Ευρώ την 31/12/2013,

Επειδή, στο με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ «.....» Υπόμνημα και τα στοιχεία που προσκόμισε η προσφεύγουσα αναφέρει τα παρακάτω σχετικά με τα ομολογιακά δάνεια:

1. ΟΜΟΛΟΓΙΑΚΟ ΔΑΝΕΙΟ ΜΕ ΕΚΔΟΤΗ την εταιρεία «.....».

Ο εκδότης του είναι η εταιρεία «.....» με έδρα την Αθήνα, εξέδωσε απλό ομολογιακό δάνειο σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.3156/2003 και ΚΝ 2190/1920 ποσού 6.550.000,00 ευρώ σύμφωνα με το από 1/3/2007 πρόγραμμα.

Με την από 27/08/2010 πράξη τροποποίησης του ανωτέρω προγράμματος προβλέπεται ότι ο εκδότης θα λογίσει και θα καταβάλλει το σύνολο των τόκων κατά την πλήρη και ολοσχερή εξόφληση όλων των ομολογιών, με κυμαινόμενο επιτόκιο ίσο προς το επιτόκιο των εντόκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου τρίμηνης διάρκειας. Η παρούσα

πρόβλεψη ισχύει για τους τόκους του δανείου από 1.1.2010 και εφεξής. (τροποποίηση όρου 5.01).

Η αποπληρωμή του κεφαλαίου του Δανείου και κάθε μιας από τις ομολογίες θα γίνει από τον εκδότη με μια καταβολή την 15/5/2013.

Ο εκδότης θα λογίσει και καταβάλλει τόκους για το δάνειο ταυτόχρονα κατά την πλήρη και ολοσχερή εξόφληση όλων των ομολογιών κατά την άνω ημερομηνία (τροποποίηση όρου 6.01).

Η ανωτέρω πράξη κατετέθη με την κατάσταση συμφωνητικών του άρθρου 8 παρ.16 ν.1882/90 της 20/10/2010 (αρ. πράξης «.....») στην αρμόδια Δ.Ο.Υ ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ.

Στη συνέχεια με την από 20/02/2013 ετέρα πράξη τροποποίησης του ανωτέρω προγράμματος, συμφωνήθηκε ότι :

.....
Με την από 21/06/2011 απόφαση ΓΣ του εκδότη κεφαλαιοποιήθηκε ποσό τριών εκατομμυρίων (3.000.000,00) ευρώ και τα συμβαλλόμενα μέρη αναγνωρίζουν ρητά ότι το κεφάλαιο που οφείλεται σήμερα ανέρχεται σε 2.950.000,00 ευρώ συμπεριλαμβανομένου και του συνόλου των τόκων που θα λογιστούν και καταβληθούν κατά την πλήρη εξόφληση του.

Η αποπληρωμή του υπολοίπου του κεφαλαίου του δανείου καθώς ο λογισμός και καταβολή του συνόλου των τόκων θα γίνει από τον εκδότη με μια καταβολή την 15 Ιουνίου 2018 (τροποποίηση όρου 6.01).

Η ανωτέρω πράξη κατετέθη με την κατάσταση συμφωνητικών του άρθρου 8 παρ.16 ν.1882/90 την 19-04-2013(αρ. πράξης «.....») στη Δ.Ο.Υ Μυκόνου από την «.....» και στην Δ.Ο.Υ ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ(αρ. «.....») την 19-04-2013 από την «.....»

2. ΟΜΟΛΟΓΙΑΚΟ ΔΑΝΕΙΟ ΜΕ ΕΚΔΟΤΗ την εταιρεία «.....».

Ο εκδότης που είναι η εταιρεία «.....», με έδρα το Ρέθυμνο, εξέδωσε απλό ομολογιακό δάνειο σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.3156/2003 και ΚΝ 2190/1920 ποσού 14.650.000,00 ευρώ σύμφωνα με το από 27/02/2007 πρόγραμμα.

Με την από 28/12/2009 πράξη τροποποίησης του προγράμματος συμφωνείται η παράταση αποπληρωμής για τρία έτη (27/03/2013) καθώς και ο λογισμός και καταβολή των τόκων του δανείου ταυτόχρονα με την αποπληρωμή των ομολογιών και η τροποποίηση των όρων 5.01 και 6.01 του προγράμματος ως εξής:

5.01. Ο εκδότης θα λογίσει και καταβάλλει τόκους για το δάνειο ταυτόχρονα με την αποπληρωμή των αντίστοιχων ομολογιών,όπως ορίζεται στο άρθρο 6

6.01 Η αποπληρωμή του κεφαλαίου του δανείου και κάθε μίας από τις ομολογίες θα γίνει από τον εκδότη με μια καταβολή την 27 Φεβρουαρίου 2013.

Η ανωτέρω πράξη κατετέθη με την κατάσταση συμφωνητικών του άρθρου 8 παρ.16 ν.1882/90 την 21-01-2010(α/α πράξης «.....») στη Δ.Ο.Υ Ρεθύμνου από την «.....».

Με την από 20/02/2013 πράξη τροποποίησης του προγράμματος συμφωνείται η παράταση αποπληρωμής για πέντε έτη ήτοι την 27/02/2018 και η τροποποίηση του όρου 6.01 ως εξής:

6.01 Η αποπληρωμή του κεφαλαίου του δανείου και κάθε μιας από τις ομολογίες θα γίνει από τον εκδότη με μια καταβολή την 27/02/2018. Ο εκδότης θα λογίσει και καταβάλλει τόκους ταυτόχρονα με την αποπληρωμή των ομολογιών.

Η ανωτέρω πράξη κατετέθη με την κατάσταση συμφωνητικών του άρθρου 8 παρ.16 ν.1882/90 την 21-04-2013(αα πράξης «.....») στη Δ.Ο.Υ Ρεθύμνου από την «.....»

3. Εκ μέρους της προσφεύγουσας με το υπόμνημα κατατέθηκαν όλες οι αποφάσεις των ΓΣ ή ΔΣ που αφορούν τη λήψη αποφάσεων για τις τροποποιήσεις των ως άνω δανείων.

Οι πιο πάνω τροποποιήσεις πραγματοποιήθηκαν μετά από σχετικές αποφάσεις των οργάνων διοίκησης δηλαδή των Γενικών Συνελεύσεων και Διοικητικών Συμβουλίων του εκδότη και ομολογιούχου ήτοι:

A) Για τις τροποποιήσεις του απλού ομολογιακού δανείου εκδόσεως της «.....»

-Με την από 24/12/2009 απόφαση της Έκτακτης Αυτόκλητης Γενικής Συνέλευσης των μετόχων της εταιρίας «.....» και την σχετική από 28/12/2009 απόφαση του Διοικητικού Συμβουλίου της.

- Με την από 24/12/2009 απόφαση της Έκτακτης Αυτόκλητης Γενικής Συνέλευσης των μετόχων της προσφεύγουσας εταιρίας και την από 28/12/2009 απόφαση του Διοικητικού Συμβουλίου της.

- Με την από 19/02/2013 απόφαση της Έκτακτης Αυτόκλητης Γενικής Συνέλευσης των μετόχων της εταιρίας «.....» και την από 20/02/2013 απόφαση του Διοικητικού Συμβουλίου της.

-Με την από 19/02/2013 απόφαση της Έκτακτης Αυτόκλητης Γενικής Συνέλευσης των μετόχων της προσφεύγουσας και την από 20/02/2013 απόφαση του Διοικητικού Συμβουλίου της.

B) Για τις τροποποιήσεις του απλού ομολογιακού δανείου εκδόσεως της «.....»

- Με την από 27/08/2010 απόφαση της Έκτακτης Αυτόκλητης Γενικής Συνέλευσης των μετόχων της εταιρίας «.....» και την από 27/08/2010 απόφαση του Διοικητικού Συμβουλίου της.

- Με την από 27/08/2010 απόφαση της Έκτακτης Αυτόκλητης Γενικής Συνέλευσης των μετόχων της προσφεύγουσας εταιρίας και την από 27/08/2010 απόφαση του Διοικητικού Συμβουλίου της.

- Με την από 21/02/2011 απόφαση της Έκτακτης Αυτόκλητης Γενικής Συνέλευσης των μετόχων της εταιρίας «.....» και την από 22/02/2011 απόφαση του Διοικητικού Συμβουλίου της.

- Με την από 21/02/2011 απόφαση της Έκτακτης Αυτόκλητης Γενικής Συνέλευσης των μετόχων της προσφεύγουσας εταιρίας και την από 22/02/2011 απόφαση του Διοικητικού Συμβουλίου της.

- Με την από 19/02/2013 απόφαση της Έκτακτης Αυτόκλητης Γενικής Συνέλευσης των μετόχων της εταιρίας «.....» και την από 20/02/2013 απόφαση του Διοικητικού Συμβουλίου της.

- Με την από 19/02/2013 απόφαση της Έκτακτης Αυτόκλητης Γενικής Συνέλευσης των μετόχων της προσφεύγουσας εταιρίας και την από 20/02/2013 απόφαση του Διοικητικού Συμβουλίου της.

Όπως προκύπτει από τα προσκομισθέντα πρακτικά των Γενικών Συνελεύσεων και των Διοικητικών Συμβουλίων, έχουν εξουσιοδοτηθεί τα πρόσωπα που θα υπογράψουν τις σχετικές τροποποιήσεις των παραπάνω απλών ομολογιακών δανείων».

Επειδή, στις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Σύρου επί της ενδικοφανούς προσφυγής αναφέρεται ότι: «Η προσφεύγουσα προσκόμισε για πρώτη φορά τροποποιήσεις προγραμμάτων των ομολογιακών δανείων με τις επιχειρήσεις «.....» και «.....». Όμως, τα ανωτέρω ομολογιακά δάνεια είναι αυτά που ήδη έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία και όχι τα χρεόγραφα ποσού 3.175.000,00 ευρώ (χρήση 2010), 4.160.00,00 ευρώ (χρήση 2011), 5.088.00,00 ευρώ (χρήση 2012) και 5.943.00,00 ευρώ (χρήση 2013) που δεν έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία. Δηλαδή, η εταιρεία προσκόμισε για πρώτη φορά ενώπιόν σας συμφωνητικά για την παράταση αποπληρωμής άλλων χρεογράφων και όχι αυτών που αναφέρονται στη διαπίστωση των ορκωτών ελεγκτών και στην έκθεση ελέγχου της υπηρεσίας μας».

Επειδή, σύμφωνα με τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. τα ποσά των 3.175.000,00 ευρώ (χρήση 2010), 4.160.00,00 ευρώ (χρήση 2011), 5.088.00,00 ευρώ (χρήση 2012) και 5.943.00,00 ευρώ (χρήση 2013) ευρώ, αφορούν νέα χρεόγραφα, τα οποία δεν δηλώθηκαν στα βιβλία της, ενώ η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι αποτελούν συσσωρευμένους τόκους όλων των χρήσεων των ομολογιακών δανείων της, που είναι καταχωρημένα στα βιβλία της και αναφέρονται στις εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. (σελ 27 της έκθεσης ελέγχου, διαχειρ.

περιόδων 2010, 2011, Σελ 18, διαχειρ. περιόδου 2012 και σελ 16,17, διαχειρ. περιόδου 2013) και έχουν υπολογισθεί από τον ορκωτό ελεγκτή και δεν αποτελούν ποσά άλλων χρεογράφων. Οι τόκοι αυτοί, τους οποίους η Δ.Ο.Υ. με τις απόψεις της χαρακτηρίζει «άλλα χρεόγραφα που δεν εμφανίζονται στα βιβλία», προκύπτουν από προσαρτήματα των Ισολογισμών των ετών 2007-2013, τα οποία μπορούν να ανευρεθούν στο site του Εθνικού Τυπογραφείου, αλλά και αναλυτικά ανά ημέρα από ηλεκτρομαγνητικό δίσκο (usb), που προσκόμισε η προσφεύγουσα με το υπ' αριθμ. πρωτ. «.....»/25-07-2017 Υπόμνημά της, σε συνέχεια του υπ' αριθμ. πρωτ «.....»/17-7-2017 εγγράφου της υπηρεσίας μας και έχουν αναλυτικά ως εξής:

	Τόκοι «...» ΑΕ	Τόκοι «...» ΑΕ	Τόκοι «...» ΑΕ	ΣΥΝΟΛΟ Τόκων ΕΤΟΥΣ	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΟΔΕΥΤ.	ΤΟΚΟΙ ΑΝΑ ΕΤΟΣ	ΤΟΚΟΙ ΣΥΣΩΡΕΥΜΕΝΟΙ
ΧΡΗΣΗ έως 2009					2.404.599,22		2.405.000,00
ΧΡΗΣΗ 2010	206.416,52	461.679,70	101.651,03	769.747,25	3.174.346,47	770.000,00	3.175.000,00
ΧΡΗΣΗ 2011	194.398,16	630.142,66	161.299,32	985.840,14	4.160.186,61	985.000,00	4.160.000,00
ΧΡΗΣΗ 2012	128.185,99	636.584,64	163.370,55	928.141,18	5.088.327,79	928.000,00	5.088.000,00
ΧΡΗΣΗ 2013	118.062,23	586.309,05	150.079,11	854.450,39	5.942.778,18	854.000,00	5.943.000,00

Ο υπολογισμός των ως άνω τόκων δεν δύναται να πραγματοποιηθεί κατά το στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής, καθώς αποτελεί σύνθετη ενέργεια και απαιτεί συσχετισμό ελέγχου βιβλίων και συμβάσεων. Ο υπολογισμός έπρεπε να γίνει από τον έλεγχο και ο τρόπος υπολογισμού να αποτυπωθεί στις οικείες εκθέσεις ελέγχου, στις οποίες, όμως, δεν γίνεται καμία σχετική αναφορά, παρά παρατίθενται αορίστως τα ποσά των 668.349,00 ευρώ, 823.701,00 ευρώ, 764.620,00 ευρώ και 703.921,00 ευρώ ανά ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο.

Επειδή, η καταβολή των τόκων ομολογιακού δανείου προϋποθέτει σύμβαση δανείου μεταξύ δύο προσώπων (δανειστή και οφειλέτη), ενώ τις εκθέσεις ελέγχου δεν γίνεται καμία αναφορά στις συμβάσεις ομολογιακών δανείων, αλλά ούτε και στις τροποποιήσεις των συμβάσεων αυτών, τις οποίες επικαλείται το πρώτον η προσφεύγουσα με την Ενδικοφανή Προσφυγή της και, εν συνέχεια, με το Υπόμνημά της.

Επειδή, η προσφεύγουσα με το υποβληθέν Υπόμνημα της, αναφέρει ότι οι οφειλέτες των τόκων εκδότες των ομολογιακών δανείων, επιχειρήσεις «.....» και «.....», δεν εξέπεσαν καμία δαπάνη τόκων για τα εν λόγω ομολογιακά δάνεια και δεν προέβησαν σε καμία παρακράτηση φόρου τόκων για τις διαχειριστικές περιόδους 1/1-31/12/2010, 1/1-

31/12/2011, 1/1-31/12/2012 και 1/1-31/12/2013, γεγονός στο οποίο επίσης δεν αναφέρεται ο έλεγχος.

Επειδή, η παρατήρηση του Ορκωτού Ελεγκτή και η με αριθ. 94/1992 γνωμάτευση του Ε.Σ.Υ.Λ., αφορά στην εφαρμογή των διατάξεων του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Π.Δ. 1123/1980) και των άρθρων 42α και του ΚΝ 2190/1920 και σύμφωνα με τη παρ.5 του αρθ.49 του Ν.1041/1980, όπως διαμορφώθηκε με τη παρ. 18 του άρθρου 10 του Ν.1160/81, διατηρούνται εν ισχύ και μετά την θέσιν εις εφαρμογήν του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου αι διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας, αι οποίαι αφορούν αμέσως ή εμμέσως εις τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης ή του φόρου και γενικώς ρυθμίζουν φορολογικής φύσεως θέματα και δεν εφαρμόζονται για το προσδιορισμό (άμεσα ή έμμεσα) του φορολογητέου εισοδήματος. Άλλωστε όπως έχει επίσης κριθεί από την νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας οι διατάξεις του ΚΝ 2190/1920 και του Π.Δ.1123/1980 αποσκοπούν στην εσωτερική λογιστική απεικόνιση των οικονομικών στοιχείων των ανωνύμων εταιριών και δεν αποτελούν φορολογικές διατάξεις (Σ.τ.Ε. 3251/2012).

Επειδή, η ελεγχόμενη δεν ζήτησε φορολογικό πιστοποιητικό για τις ελεγχόμενες χρήσεις 2011, 2012 και 2013 (για τη χρήση 2010 δεν υπείχε υποχρέωση προς τούτο), που προβλέπεται στο άρθρο 82 παρ 5 Ν. 2238/94, οι παρατηρήσεις των ορκωτών ελεγκτών «.....» (2010 και 2011) και «.....» (2012 και 2013) που αναφέρονται στους ισολογισμούς των ελεγχόμενων διαχειριστικών περιόδων 2010-2013, σχετικά με τα κατεχόμενα χρεόγραφα της εταιρείας, με βάση τις οποίες καταλογίστηκαν οι προσβαλλόμενες διαφορές τόκων, αφορούν τον έλεγχο της οικονομικής αποτύπωσης των συναλλαγών των διατάξεων του 2190/1920 και δεν άπτονται της φορολογικής αντιμετώπισης, που προβλέπεται στα άρθρα 24 παρ 1^α και 26 παρ 2 Ν 2238/94, όσον αφορά τα ομολογιακά δάνεια που συνάπτονται μεταξύ ημεδαπών επιχειρήσεων σχετικά με το είδος του εισοδήματος (από κινητές αξίες) και τον χρόνο κτήσης αυτού (χρόνος που έχει οριστεί για την εξαργύρωση των τοκομεριδίων).

Το ίδιο ισχύει και για την γνωμάτευση του ΕΣΥΛ 94/1680/1992, την οποία επικαλείται ο έλεγχος και η οποία αφορά τη λογιστική παρακολούθηση στο πλαίσιο του ν. 2190 /1920 και του ισχύοντος λογιστικού πλαισίου, που κατά τις ελεγχόμενες διαχειριστικές περιόδους 2010-2013 ήταν το Ε.Γ.Λ.Σ(ΠΔ 1123/1980). Περαιτέρω η γνωμάτευση του ΕΣΥΛ 94/1680/1992 αφορά την παρακολούθηση τίτλων των ομολογιών τραπεζικών, Ελληνικού Δημοσίου και εντόκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου και όχι ομολογιακών δανείων ημεδαπών επιχειρήσεων ομίλου.

Σε κάθε περίπτωση ουδεμία παράβαση μη ορθής τήρησης του Ε.Γ.Λ.Σ. (ΠΔ 1123/1980) που να τιμωρείται σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΒΣ και ΚΦΑΣ και Ν 2523/97 προέκυψε από τον έλεγχο, για τον τρόπο παρακολούθησης των ομολόγων της τα οποία είναι καταχωρημένα στα βιβλία της σύμφωνα με τις εκθέσεις ελέγχου σε λογαριασμούς χρεογράφων (34.05.....Ομολογιακά δάνεια μη μετατρέψιμα σε μετοχές).

Επειδή, ο έλεγχος δεν κάνει ουδεμία αναφορά στους σχετικούς όρους των προγραμμάτων ομολογιακών δανείων (6.01 και 6.02 όροι-αποπληρωμή δανείου και τόκων), οι οποίοι προέβλεπαν ότι η καταβολή κεφαλαίων και τόκων έπεται της εξόφλησης των τραπεζικών δανείων, όροι που σχετίζονται με το χρόνο φορολογίας του τοκομεριδίου.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου βασίζονται αποκλειστικά στις παρατηρήσεις των ορκωτών ελεγκτών που αφορούν στην εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 2190/1920 και όχι στις διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος, οι οποίες προβλέπουν τον τρόπο φορολόγησης των τόκων ομολογιακών δανείων και ουδόλως αναφέρονται στις εκθέσεις ελέγχου, (άρθρα 24 παρ 1^α, 26 παρ 2, 12 παρ 1 και 2, Ν 2238/94 και Πολ 1042/1993).

Επειδή, με τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. προβάλλεται το πρώτον ισχυρισμός περί μη προσκομίσεως των συμβάσεων, αρχικών και τροποποιητικών, των αποφάσεων Γενικών Συνελεύσεων κ.λ.π., αν και δεν προκύπτει, τόσο από τα σημειώματα διαπιστώσεων, όσο και από τις εκθέσεις ελέγχου κοινοποίηση αιτήματος παροχής πληροφοριών σχετικά με τα μη προσκομισθέντα στοιχεία, που αναφέρονται στις απόψεις της Δ.Ο.Υ. και επιβολή σχετικής παράβασης για μη ανταπόκριση σε αίτημα παροχής πληροφοριών (άρθρο 54 παρ 1 και 2 Ν 4174/2013).

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι νομικώς πλημμελείς και ακυρωτές, λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, που συνίσταται στην παντελή αοριστία των εκθέσεων ελέγχου. Συγκεκριμένα, στις εν λόγω εκθέσεις δεν αναφέρεται πώς υπολογίσθηκαν ως έσοδα των χρήσεων 2010, 2011, 2012 και 2013 οι τόκοι ομολογιακών δανείων, ποσού 668.349,00 ευρώ, 823.701,00 ευρώ, 764.620,00 ευρώ και 703.921,00 ευρώ, αντιστοίχως, από ποια ομολογιακά δάνεια απορρέουν οι εν λόγω τόκοι (τοκομερίδια), ποιος είναι ο χρόνος φορολογίας με βάση τις αρχικές συμβάσεις και τις τροποποιήσεις τους και βάσει ποιων διατάξεων φορολογούνται τα εισοδήματα από τόκους ομολογιακών δανείων, δεδομένου ότι κανένα από τα παραπάνω αναφερόμενα στοιχεία (συμβάσεις ομολογιακών δανείων, τροποποιήσεις, αποφάσεις διοικητικών συμβουλίων και γενικών συνελεύσεων, υποβληθείσες δηλώσεις βάσει του Ν. 4446/2016 κλπ) δεν ζητήθηκε από τον έλεγχο και, ως εκ τούτου, δεν εξετάσθηκε, με αποτέλεσμα ο έλεγχος να στηριχθεί αποκλειστικά στα πιστοποιητικά των ορκωτών ελεγκτών, στις

παρατηρήσεις που αφορούν στην εφαρμογή των διατάξεων του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Π.Δ. 1123/1980) και στις διατάξεις του Ν. 2190/1920, χωρίς να αναφερθεί καθόλου στις οικείες διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος, που ορίζουν την πηγή του εισοδήματος και το χρόνο φορολογίας του τοκομεριδίου των ομολογιακών δανείων μεταξύ Ελληνικών Ανωνύμων Εταιρειών (άρθρα 24 παρ. 1α , 26 παρ. 2 , 12 παρ. 1 και 2 , Ν 2238/94 και Πολ. 1042/1993).

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν κατά παράβαση της διαδικασίας που προβλέπεται στα άρθρα 28 και 64 του Ν. 4174/2013 και, ως εκ τούτου, πρέπει να ακυρωθούν για τυπικούς λόγους.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 6, εδ. δ' του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013, σε συνδυασμό με τη διάταξη των παρ. 1 και 2γ' του άρθρου 36 του Ν. 4174/2013, σε περίπτωση ακύρωσης πράξης με απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών για τυπικές πλημμέλειες, η αρμόδια φορολογική αρχή εκδίδει νέα πράξη, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση.

Αποφασίζουμε

Την ακύρωση, λόγω τυπικής πλημμέλειας, των υπ' αριθ. «.....»/15-03-2017, «.....»/15-03-2017, «.....»/15-03-2017 και «.....»/15-03-2017 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου, κατά το μέρος που αφορούν την προσθήκη των ποσών 668.349,00 ευρώ, 823.701,00 ευρώ, 764.620,00 ευρώ και 703.921,00 ευρώ από τόκους ομολογιακών δανείων.

Οριστική φορολογική υποχρέωση των υπόχρεων/προσφευγόντων βάσει της παρούσας απόφασης : ΜΗΔΕΝ

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

ΤΙΜΟΛΕΩΝ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.