



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη : 03/11/2017

Αριθμός απόφασης: 2136

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258

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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την 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 με ημερομηνία κατάθεσης ...-**2017** με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της υπό εκκαθάριση ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» – **ΑΦΜ** ... και διακριτικό τίτλο «.....», νομίμως εκπροσωπούμενης, η οποία εδρεύει στον ... Θεσσαλονίκης, επί της οδού ... αρ. ..., υπό τη φερόμενη ιδιότητά της ως οιονεί καθολικής διαδόχου (λόγω συγχωνεύσεως δια απορροφήσεως), της υπόχρεης ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «. .» – **Α.Φ.Μ.** ..., κύρια δραστηριότητα εμπορία ... σε .. και διεύθυνση έδρας επί της ... αριθ. ... -Θεσσαλονίκη κατά της με αριθμό .../.../...-**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισφοράς δανείων εξωτερικού του Ν. 128/1975 χρήσης 2000, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις από ...-2017 απόψεις της Δ.Ο.Υ. ...Θεσσαλονίκης, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ...-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας, 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' αριθμ. .../.../...-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισφοράς δανείων εξωτερικού του Ν. 128/1975, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης διαχειριστικής περιόδου 01/01/2000-31/12/2000, επιβλήθηκε σε βάρος της υπόχρεης επιχείρησης ποσό εισφοράς ύψους 2.941,78 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 3.530,14 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 6.471,92 €.

Η ανωτέρω πράξη προέκυψε κατόπιν της διενέργειας επανελέγχου στη χρήση 2000 από το Ειδικό Συνεργείο Ελέγχου που συστάθηκε με την υπ' αριθ. πρωτ. .../.....2015 Απόφαση της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 1 παρ 3 του Ν. 128/1975, σε συνδυασμό με το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ. .../.../...-2015 σχετικής εντολής ελέγχου της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, που εκδόθηκε σε συνέχεια της υπ' αριθ. .../...-2013 εντολής του Προϊσταμένου της Οικονομικής Επιθεώρησης Θεσσαλονίκης.

Αιτία επανελέγχου αποτέλεσε η διενέργεια επανελέγχου στην επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ ... από τον οποίο προέκυψαν: 1) Μεγάλος όγκος συναλλαγών με την υπόχρεη επιχείρηση, η οποία το Μάρτιο του 2004 απορροφήθηκε από την προσφεύγουσα εταιρία «....», 2) η υπόχρεη επιχείρηση «....» ήταν βασικός πελάτης, προμηθευτής και μεσάζων της «....» και 3) κατά τα οικον. Έτη 2001-2005 ο . . ήταν ταυτόχρονα: α) Αντιπρόεδρος και διευθύνων σύμβουλος της «. . .» και β) Διευθύνων Σύμβουλος της επιχ/σης «....».

Στα απόρρητα και εμπιστευτικά έγγραφα που εστάλησαν από το αρχείο ερευνών του Τμήματος Επιβολής του Νόμου της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς (SEC) των Ηνωμένων Πολιτειών Αμερικής (Η.Π.Α.) και το Γραφείο Διεθνών Υποθέσεων και τα οποία εστιάζουν κατά το πλείστον στον φορολογικό έλεγχο της προσφεύγουσας εταιρείας, ο οποίος ολοκληρώθηκε τον Μάρτιο του 2003, καταγράφονται και συναλλαγές οι οποίες αφορούν στην υπόχρεη ανώνυμη εταιρεία.

Βάση των ανωτέρω, προκειμένου να διαπιστωθεί ο έλεγχος της νομιμότητας των μεταξύ τους συναλλαγών, καθώς είχαν προκύψει υπόνοιες φοροδιαφυγής, μετά και από προφορική εντολή του εισαγγελέα διαφθοράς κου . . (λόγω της υπ' αριθ. ΑΒΜΔ2013/..... Αριθμ..../.....2013 εισαγγελικής

παραγγελίας που είχε εκδοθεί για την προσφεύγουσα εταιρία), εκδόθηκε η παραπάνω εντολή επανελέγχου του Προϊσταμένου της Οικονομικής Επιθεώρησης Θεσσαλονίκης.

Σημειώνεται ότι η υπόχρεη επιχείρηση για την υπό κρίση χρήση ελέγχθηκε με τακτικό έλεγχο βάσει της ΠΟΛ 1144/98 από το ΕΘΕΚ δυνάμει της υπ' αριθμ. .../...-2002 σχετικής εντολής ελέγχου.

Στα πλαίσια του επανελέγχου και από τις ελεγκτικές διαδικασίες που διενεργήθηκαν από το Ειδικό Συνεργείο Ελέγχου για την υπό κρίση χρήση, διαπιστώθηκε ότι η νόμω υπόχρεη εταιρία, σύμφωνα με το από 1/3/2000 ιδιωτικό συμφωνητικό δανείου, το οποίο κατατέθηκε μεταφρασμένο στη Δ.Ο.Υ. ...Θεσσαλονίκης στις 16/10/2000, υπέγραψε σύμβαση δανείου με την εταιρεία ... (INL), το πιστωτικό όριο του οποίου ορίστηκε μέχρι του ποσού των 1.000.000 δολ. ή ΕΥΡΩ.

Σε εκτέλεση του παραπάνω ιδιωτικού συμφωνητικού η νόμω υπόχρεη εταιρία δανείστηκε ποσό 500.000 δολάρια ή 175.068.000 δρχ, η αποπληρωμή του οποίου έγινε ως εξής: του μεν κεφαλαίου στις 13/3/2002, των δε πιστωθέντων τόκων την 12/7/2002. Σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 128/75 οφείλεται εισφορά η οποία επιβάλλεται και επί των δανείων σε δραχμές και συνάλλαγμα και των ισοδυνάμου αποτελέσματος συμβάσεων από πιστωτικά ιδρύματα του εξωτερικού προς φυσικά ή νομικά πρόσωπα που είναι υπόχρεα υποβολής φορολογικής δήλωσης. Στην περίπτωση αυτή υπόχρεος για την απόδοση της εν λόγω εισφοράς είναι ο δανειοδοτούμενος.

Από τον διενεργηθέντα επανέλεγχο από το Ειδικό Συνεργείο Ελέγχου προέκυψε, ότι η νόμω υπόχρεη επιχείρηση δεν απέδωσε στο Δημόσιο, ως υποχρεούνταν βάσει της παρ 2 του άρθρου 22 του Ν.2515/1997, το ποσό της εισφοράς που αναλογεί στα μέσα μηνιαία υπόλοιπα των δανείων του εξωτερικού για κάθε μήνα.

Με βάση τις παραπάνω διαπιστώσεις ο έλεγχος καταλόγισε την αντίστοιχη εισφορά καθώς και τους πρόσθετους φόρους μη υποβολής.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου .../...-2017 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ... Θεσσαλονίκης, επικαλούμενη τους κάτωθι λόγους:

- 1) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει φόρο. Ωστόσο, κι αν ακόμη γίνει δεκτό πως εν προκειμένω υφίστατο συμπληρωματικό στοιχείο, επί τη βάση του οποίου θα μπορούσε κατ' αρχήν να διενεργηθεί επανέλεγχος, θα πρέπει να σημειωθεί πως τη χρονική στιγμή που αυτό περιήλθε σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας φορολογικής αρχής, ήτοι στις 13-5-2011 (ημερομηνία που αναφέρεται από τη φορολογική αρχή στην Έκθεση Ελέγχου και που πάντως δεν μπορεί η προσφεύγουσα να ελέγξει, διότι δεν της έχουν δοθεί τα σχετικά έγγραφα), είχε ήδη παρέλθει δεκαετία από την πάροδο των ελεγχόμενων χρήσεων, με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατόν να εφαρμοστεί η διάταξη του άρθρου 84 παρ.

4 ΚΦΕ σε συνδυασμό με το άρθρο 68 του αυτού νόμου. Μη σύνομη η συνεχής παράταση της προθεσμίας του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει φόρο.

- 2) Παράνομη η διενέργεια επανελέγχου. Ουδέν συμπληρωματικό στοιχείο υφίσταται που να δικαιολογεί τη διενέργεια επανελέγχου.
- 3) Υφίστανται τυπικές πλημμέλειες όσον αφορά την ελεγκτική διαδικασία. Έκδοση του Πρώτου Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου από αναρμόδιο όργανο και παράτυπη συνέχιση του διενεργούμενου επανελέγχου. Συνέχιση του επανελέγχου μετά την κοινοποίηση του Πρώτου Σημειώματος Διαπιστώσεων και παράτυπο το νέο Σημείωμα. Μη κοινοποίηση (και μη επίδειξη) της εκδοθείσας (δεύτερης) εντολής επανελέγχου. Μη επίδοση προσωρινών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου από κοινού, τόσο με το πρώτο όσο και με το νεότερο Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου. Παράβαση του ανώτατου χρόνου διενέργειας φορολογικού ελέγχου. Μη επίδοση των οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός μηνός από την παραλαβή των απόψεων της Εταιρείας. Μη χορήγηση των αιτούμενων εγγράφων που απεστάλησαν από το SEC στις ελληνικές αρχές. Πλήρης έλλειψη αιτιολογίας, άλλως ανεπαρκής αιτιολογία.
- 4) Πλήρης έλλειψη αιτιολογίας, άλλως ανεπαρκής αιτιολογία. Η υπό κρίση συναλλαγή κείται εκτός πεδίου εφαρμογής της εισφοράς του Ν. 128/1975. Η αλλοδαπή μητρική εταιρία και μοναδική μέτοχος της Εταιρείας η οποία χορήγησε τα δάνεια για την εξυπηρέτηση των λειτουργικών αναγκών της υπόχρεης εταιρείας δεν εμπίπτει στην κατά νόμο έννοια των πιστωτικών ιδρυμάτων και επομένως δεν εμπίπτει στις προαναφερθείσες δραστηριότητες παροχής πιστώσεων, για τις οποίες επιβάλλεται η εν λόγω εισφορά. Με την υπ' αριθ. 3164/2014 απόφαση του ΣτΕ, επιλύθηκε αμετάκλητα το ζήτημα της εισφοράς Ν. 128/75 επί περιπτώσεων όπως της υπόχρεης, εν όψει του ότι ο ν. 2515/1997 επιβάλλει την εισφορά αποκλειστικά και μόνο στα πιστωτικά ιδρύματα της αλλοδαπής, η δε εταιρεία . . . (INL), που χρηματοδότησε την υπόχρεη, δεν ήταν πιστωτικό ίδρυμα, αλλά σε κάθε περίπτωση ούτε χρηματοδοτικό ίδρυμα.

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο περί της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού εισφοράς δανείων εξωτερικού του Ν. 128/1975 για τη χρήση 2000.

Επειδή, στο Ν. 128/1975 καθώς και στο Ν.2515/1997 δεν υπάρχει διάταξη, που να ρυθμίζει το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου, για την επιβολή εισφοράς δανείων εξωτερικού.

Επειδή, ακολούθως με τις διατάξεις του άρθρου 249 (εικοσαετής παραγραφή) του Αστικού Κώδικα (Π.Δ.456/1984) (Γενικές Αρχές, Κεφάλαιο Δέκατο, Παραγραφή και αποσβεστική προθεσμία) ορίζεται ότι «Εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, **οι αξιώσεις παραγράφονται σε είκοσι χρόνια**».

Επειδή, στην ανωτέρω εικοσαετή παραγραφή του άρθρου 249 του Αστικού Κώδικα (Π.Δ.456/1984) υπόκειται και η αξίωση του Δημοσίου για την επιβολή εισφοράς του Ν.2515/1997 που υπολογίζεται επί των τόκων των δανείων του εξωτερικού.

Επειδή ενόψει των ανωτέρω συνάγεται ότι ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός περί παραγραφής την 31/12/2012 της αξίωσης του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξεων επιβολής εισφοράς δανείων εξωτερικού για το κρινόμενο έτος 2000, ήτοι πριν την έκδοση και κοινοποίηση της με αρ. .../.../... -2017 προσβαλλόμενης πράξης, απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον τέταρτο προβαλλόμενο λόγο περί ανεπαρκούς αιτιολογίας, λόγω του ότι η κρινόμενη συναλλαγή, κείται εκτός πεδίου εφαρμογής της εισφοράς του Ν. 128/1975.

Επειδή στην παρ 3 του άρθρου 1 του Ν. 128/1975 (Περί τροποποιήσεως και συμπληρώσεως διατάξεων τινων αναφερομένων εις την λειτουργίαν του χρηματοδοτικού συστήματος) ορίζεται ότι: «3. Επιβάλλεται από του έτους 1976 εισφορά, βαρύνουσα τα πάσης φύσεως εν Ελλάδι λειτουργούντα πιστωτικά ιδρύματα, περιλαμβανομένης και της Τραπέζης της Ελλάδος, υπέρ του εν τη παραγράφω 1 του παρόντος άρθρου λογαριασμού, ανερχομένη εις ποσοστόν ένα (1) επί τοις χιλίοις ετησίως επί του μόνου ετησίου ύψους των εντός εκάστου ημερολογιακού έτους μηνιαίων υπολοίπων των χορηγουμένων υπ' αυτών πάσης φύσεως δανείων ή πιστώσεων, περιλαμβανομένων και των πιστώσεων προς Τραπέζας, ως και προς το Δημόσιον, πλην των εντόκων γραμματίων. Η εισφορά αυτή οφείλεται πέραν των δυνάμει της από 19 Μαρτίου 1962 μεταξύ των Τραπεζών συμβάσεως, ως αυτή ετροποποιήθη και συνεπληρώθη μεταγενεστέρως, συμφωνηθεισών εισφορών. Δι' αποφάσεων του Υπουργού των Οικονομικών δημοσιευομένων εις την Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, καθορισθήσονται τα της εκτελέσεως της παρούσης παραγράφου ως και πάσα λεπτομέρεια αναγκαία δι' εφαρμογήν αυτής.».

Επειδή, το άρθρο 22 στην παρ 1 του ν. 2515/1997 (Α. 154) ορίζει τα εξής: « 1. Οι πάσης φύσεως χορηγήσεις δανείων ή πιστώσεων σε δραχμές και συνάλλαγμα **από πιστωτικά ιδρύματα που λειτουργούν στην Ελλάδα**, περιλαμβανομένης και της παροχής δανειακής διευκόλυνσης μέσω διάθεσης με ιδιωτική τοποθέτηση στα πιστωτικά ιδρύματα ομολογιακών εκδόσεων των δανειοδοτούμενων, καθώς και των πάσης φύσεως χρηματοπιστωτικών συμβάσεων ισοδύναμου αποτελέσματος προς την παροχή πιστώσεων, υπάγονται, ανεξαρτήτως του ύψους του

εφαρμοζόμενου επιτοκίου, στην εισφορά η οποία επιβλήθηκε με βάση την παράγραφο 3 του άρθρου 1 του ν. 128/1975 και τις εν συνεχεία τροποποιήσεις αυτής με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 15 του ν. 876/1979 και της παραγράφου 5 του άρθρου 8 του ν. 1083/1980, με εξαίρεση τις πάσης φύσεως χορηγήσεις προς το Ελληνικό Δημόσιο επί των οποίων δεν επιβάλλεται εισφορά.», στην παρ 2 δε του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι: «2. Η εισφορά αυτή επιβάλλεται και επί των δανείων σε δραχμές και συνάλλαγμα και των ισοδύναμου αποτελέσματος συμβάσεων από πιστωτικά ιδρύματα του εξωτερικού προς φυσικά ή νομικά πρόσωπα που είναι υπόχρεα για υποβολή φορολογικής δήλωσης. Στην περίπτωση αυτή υπόχρεος για την απόδοση της εν λόγω εισφοράς είναι ο δανειοδοτούμενος. 3. Με κοινή απόφαση των Υπουργών Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών, εγκρινόμενη από το Υπουργικό Συμβούλιο, θα καθορισθούν το ποσοστό της εισφοράς, καθώς και οι διαδικασίες και λεπτομέρειες εφαρμογής των διατάξεων 1 και 2 του παρόντος, τροποποιουμένων αντιστοίχως των ισχυουσών διατάξεων. 4. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού έχουν εφαρμογή επί των υφισταμένων από την 1η Σεπτεμβρίου 1997 και μετά υπολοίπων χορηγήσεων. Κάθε αντίθετη διάταξη καταργείται, με εξαίρεση».

Επειδή περαιτέρω, κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 22 παρ. 3 του ν. 2515/1997 εκδόθηκε η **απόφαση 27550/Β.1135/1.9.1997** του Υπουργού Εθνικής Οικονομίας, με την οποία ρυθμίσθηκαν θέματα σχετικά με την «καταβολή εισφοράς στον λογαριασμό του Ν. 2515/1997 από πιστωτικά ιδρύματα». Η απόφαση αυτή, που εγκρίθηκε με την πράξη Υπουργικού Συμβουλίου 59/12.9.1997 (Α. 190), στην παράγραφο 4 του Κεφαλαίου Α αυτής, ορίζει τα εξής: «Επιβάλλεται επίσης εισφορά 1,2% στις χορηγήσεις σε δραχμές και συνάλλαγμα από πιστωτικά ιδρύματα ή χρηματοδοτικό ίδρυμα κατά την έννοια του Ν. 2076 του εξωτερικού προς (ημεδαπά) φυσικά ή νομικά πρόσωπα που είναι υπόχρεα για υποβολή φορολογικής δήλωσης. Στην περίπτωση αυτή υπόχρεος για την απόδοση της εισφοράς είναι ο δανειοδοτούμενος. Ο τρόπος καταβολής της εισφοράς, η διαδικασία και οι αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσης θα καθορισθούν με απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών». Περαιτέρω δε, με βάση την παρ 2 του άρθρου 18 του Ν. 2703/1999 το ποσοστό της εισφοράς 1,2% του ν. 128/1975, ετησίως ως ίσχυε, επί των πάσης φύσεως χορηγήσεων σε δραχμές ή συνάλλαγμα από πιστωτικά ιδρύματα που λειτουργούν στην Ελλάδα, καθώς και από πιστωτικά ιδρύματα του εξωτερικού μειώθηκε από 1.4.2000 σε 0,6%.

Επειδή περαιτέρω, στην **ΠΟΛ 1261/19.9.1997** του Υπουργού Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών στην παρ 1 ορίζεται ότι: «1. Η επιβαλλόμενη από 1.9.1997, σύμφωνα με την παραγρ. 4 της αριθμ. 27550/Β.1135/1.9.1997 Απόφασης Υπουργού Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών, εισφορά 1,2% ετησίως στις χορηγήσεις σε συνάλλαγμα από πιστωτικά Ιδρύματα ή Χρηματοδοτικό Ίδρυμα του εξωτερικού, κατά την έννοια του Ν.2076/1992, προς ημεδαπά φυσικά ή νομικά πρόσωπα που είναι υπόχρεα για υποβολή φορολογικής δήλωσης, αποδίδεται με ευθύνη του υποχρέου για απόδοση της εισφοράς δανειοδοτούμενου.».

Επειδή, ο ν. 2076/1992 (Ανάληψη και άσκηση δραστηριότητας πιστωτικών ιδρυμάτων ...)» (ΦΕΚ Α 130), όπως ίσχυε κατά το εν προκειμένω κρίσιμο χρόνο, προβλέπει, μεταξύ άλλων, τα εξής: στο άρθρο 1. Σκοπός ότι: «Με τον παρόντα νόμο σκοπείται η ενσωμάτωση στην ελληνική τραπεζική νομοθεσία των διατάξεων της υπ' αριθ. 89/646/ΕΟΚ οδηγίας του Συμβουλίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (L. 386/30.12.1989) με τίτλο "για το συντονισμό των νομοθετικών, κανονιστικών και διοικητικών διατάξεων που αφορούν την ανάληψη και την άσκηση δραστηριότητας πιστωτικού ιδρύματος και την τροποποίηση της οδηγίας 77/780/ΕΟΚ", καθώς και η ρύθμιση συναφών θεμάτων.», στο άρθρο 2. Ορισμοί ότι: «Κατά τον παρόντα νόμο νοούνται ως: 1. Πιστωτικό ίδρυμα: επιχείρηση, η δραστηριότητα της οποίας συνίσταται στην αποδοχή καταθέσεων ή άλλων επιστρεπτέων κεφαλαίων από το κοινό και στη χορήγηση πιστώσεων για λογαριασμό της. 2. ... 6. Χρηματοδοτικό ίδρυμα: επιχείρηση η οποία δεν είναι πιστωτικό ίδρυμα και της οποίας η κύρια δραστηριότητα συνίσταται σε τοποθετήσεις σε τίτλους ή στην άσκηση μιάς ή περισσότερων από τις δραστηριότητες, που αναφέρονται στα σημεία β' - ιβ' του άρθρου 24 του παρόντος. 7. ...». Περαιτέρω, στο άρθρο 24 ότι: «1. Οι δραστηριότητες στις οποίες αναφέρονται τα άρθρα 2 παρ. 6, 10 παρ. 1, 11 παρ. 1, 13 παρ. 1, 14 παρ. 1, 15 παρ. 5 και 19 παρ. 3 είναι οι εξής : α. αποδοχή καταθέσεων ή άλλων επιστρεπτέων κεφαλαίων. β. χορήγηση πιστώσεων συμπεριλαμβανομένων και των πράξεων πρακτορείας επιχειρηματικών απαιτήσεων, γ. χρηματοδοτική μίσθωση (leasing), δ. πράξεις διενέργειας πληρωμών και μεταφοράς κεφαλαίων, ε. έκδοση και διαχείριση μέσων πληρωμής (πιστωτικών και χρεωστικών καρτών, ταξιδιωτικών και τραπεζικών επιταγών), στ. εγγυήσεις και αναλήψεις υποχρεώσεων, ζ. συναλλαγές για λογαριασμό του ίδιου του ιδρύματος ή της πελατείας του, σε: α. μέσα χρηματαγοράς (αξιόγραφα, πιστοποιητικά καταθέσεων κλπ.) β. συνάλλαγμα, γ. προθεσμιακά συμβόλαια χρηματοπιστωτικών τίτλων ή χρηματοοικονομικά δικαιώματα, δ. συμβάσεις ανταλλαγής επιτοκίων και νομισμάτων, ε. κινητές αξίες, η. συμμετοχές σε εκδόσεις τίτλων και παροχή συναφών υπηρεσιών περιλαμβανομένων ειδικότερα και των υπηρεσιών αναδόχου εκδόσεων τίτλων, θ. παροχή συμβουλών σε επιχειρήσεις όσον αφορά τη διάρθρωση του κεφαλαίου, τη βιομηχανική στρατηγική και συναφή θέματα και συμβουλών, καθώς και υπηρεσιών στον τομέα της συγχώνευσης και της εξαγοράς επιχειρήσεων, ι. μεσολάβηση στις διατραπεζικές αγορές, ια. διαχείριση χαρτοφυλακίου ή παροχή συμβουλών για τη διαχείριση χαρτοφυλακίου, ιβ. Φύλαξη και διαχείριση κινητών αξιών, ...».

Επειδή έχει κριθεί νομολογιακά, με την υπ' αριθμ. **3164/2014** απόφαση της ολομέλειας του ΣΤΕ, την οποία επικαλείται και η προσφεύγουσα, «...**η εισφορά του άρθρου 22 περ. Α παρ. 2 του ν. 2515/1997 επιβάλλεται μόνον στα πιστωτικά - όχι δε και στα χρηματοδοτικά - ιδρύματα του εξωτερικού**. Τούτο προκύπτει τόσο από την γραμματική διατύπωση της σχετικής διατάξεως, όσο και από την ιστορική της ερμηνεία. Πράγματι, η διάκριση στον ν. 2076/1992 μεταξύ πιστωτικών και χρηματοδοτικών ιδρυμάτων προϋπήρχε της θεσπίσεως της επίμαχης εισφοράς και, ως εκ τούτου, η

αναφορά στην παραπάνω διάταξη μόνο των πιστωτικών ιδρυμάτων δεν καταλείπει περιθώριο διασταλτικής ερμηνείας, ώστε να συμπεριληφθούν στο πεδίο εφαρμογής της και τα χρηματοδοτικά ιδρύματα του εξωτερικού... Επομένως, δεν υπάρχει ερμηνευτική ένδειξη ότι ο νομοθέτης, με το άρθρο 22 περ. Α του ν. 2515/19979, εκφράσθηκε στενότερα από την αληθή βούλησή του, ότι δηλαδή ήθελε να περιλάβει στο πεδίο εφαρμογής της επίμαχης διατάξεως και τα χρηματοδοτικά ιδρύματα του εξωτερικού. Η διαφοροποίηση δε αυτή μεταξύ πιστωτικών και χρηματοδοτικών ιδρυμάτων δεν δημιουργεί πρόβλημα από την άποψη παραβάσεως της αρχής της ισότητας, διότι βασίζεται σε κριτήριο αντικειμενικό (αυτό του χαρακτήρα των δανειοδοτούντων ιδρυμάτων), το οποίο δεν είναι άσχετο με το περιεχόμενο της επίμαχης ρυθμίσεως ούτε παρίσταται απρόσφορο, εφ' όσον μάλιστα το ίδιο κριτήριο χρησιμοποιεί ο νομοθέτης στον ν. 2076/1992 για να διαφοροποιήσει τις ρυθμίσεις για το αντικείμενο της δραστηριότητας των παραπάνω δύο κατηγοριών ιδρυμάτων. Κατ' ακολουθίαν των ανωτέρω, η προαναφερθείσα απόφαση του Υπουργού Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών (υπ' αριθ. 27550/1997), καθώς και η Πράξη Υπουργικού Συμβουλίου 59/1997 που την ενέκρινε, κατά το μέρος που προβλέπουν (άρθρο Α παρ. 4) ότι η εισφορά του άρθρου 22 περ. Α παρ. 2 του ν. 2515/1997 αφορά και τις χορηγήσεις από χρηματοδοτικά ιδρύματα του εξωτερικού, αντιβαίνουν προς την εξουσιοδοτική διάταξη της παρ. 3 του άρθρου αυτού και είναι, ως εκ τούτου, ανίσχυρες κατά το μέρος αυτό.».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.....».

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

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

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 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 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως **τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».**

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, **οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας** (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η Φορολογική Αρχή παρανόμως προέβη σε καταλογισμό εισφοράς δανείων εξωτερικού και ότι η εκδοθείσα καταλογιστική πράξη στερείται παντελούς έλλειψης αιτιολογίας.

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 25 ΚΔΔιαδ και 63 παρ. 3 ΚΔΔ με την ενδικοφανή προσφυγή διενεργείται έλεγχος νομιμότητας και σκοπιμότητας της πράξης. Έτσι, δεν δύναται να νοηθεί ενδικοφανής προσφυγή χωρίς ο έλεγχος να καταλαμβάνει και την κατ' ουσίαν επανεξέταση της υπόθεσης.

Ιδιαιτέρως στις φορολογικές διαφορές, οι οποίες συγκαταλέγονται στις διοικητικές διαφορές ουσίας, όσον αφορά στον τύπο της αιτιολογίας, σύμφωνα με τη νομολογία, μόνον η πλήρης αοριστία της έκθεσης ελέγχου, εξομοιώνεται με παντελή έλλειψη αιτιολογίας, που αντιστοιχεί σε παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, η οποία οδηγεί στην ακύρωση της πράξης και την αναπομπή της υπόθεσης στη Διοίκηση για επανάλληψη της διαδικασίας. Αντιθέτως, οι επιμέρους ελλείψεις της αιτιολογίας δεν αποτελούν ουσιώδη τύπο και δεν μπορούν να οδηγήσουν σε ακύρωση της πράξης και επανάλληψη της διαδικασίας, καθώς τα διοικητικά δικαστήρια ως δικαστήρια ουσίας δεν δύνανται να ακυρώσουν διοικητική πράξη για λόγους αναγόμενους στη νομιμότητα ή την επάρκεια της αιτιολογίας, αλλά οφείλουν να ερευνήσουν τα ίδια αν συντρέχουν οι απαιτούμενες από το νόμο προϋποθέσεις για την έκδοσή της και να δεχθούν ή να απορρίψουν εν όλω ή εν μέρει τελικά κατά τη δική τους ουσιαστική κρίση την προσφυγή (ΣτΕ 1542/2016, 4596/2012, ΣτΕ 190/2005, ΣτΕ 2170/2003, ΣτΕ 190/2005, ΣτΕ 189/2005).

Επειδή η αιτιολογία, όταν προβλέπεται από το νόμο, συνιστά εσωτερικό ουσιώδη τύπο της διοικητικής πράξης, η παράλειψή της δε προκαλεί τη νομική πλημμέλεια της πράξης..

Επειδή τόσο στο άρθρο 17 παρ 2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας όσο και στο άρθρο 64 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας προβλέπεται ρητώς η υποχρέωση των διοικητικών οργάνων να αιτιολογούν τις ατομικές διοικητικές πράξεις που εκδίδουν.

Επειδή, εν προκειμένω δεν επεδείχθησαν στη φορολογική Αρχή που διενεργούσε τον επανέλεγχο τα τηρούμενα βιβλία και τα αναλυτικά καθολικά των λογαριασμών της νόμω υπόχρεης του κρινόμενου έτους.

Επειδή, η αναζήτηση στον παγκόσμιο ιστό από τη φορολογική Αρχή, ως προς το αντικείμενο δραστηριότητας της δανειοδότριας αλλοδαπής επιχείρησης, ως μέσο τεκμηρίωσης, διενεργήθηκε κατά τον χρόνο του ελέγχου, ήτοι δεκαεπτά χρόνια μετά και όχι κατά την κρίσιμη φορολογική περίοδο.

Επειδή, από την ελέγχουσα φορολογική Αρχή, δεν υποβλήθηκε αίτημα στην Ολλανδική φορολογική αρχή, στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής για παροχή πληροφοριών, ως προς την ασκούμενη κύρια δραστηριότητα της δανειοδότριας αλλοδαπής επιχείρησης κατά τον κρίσιμο χρόνο του ελέγχου, ώστε να αποδεικνύεται με αντικειμενικά κριτήρια και αδιαμφισβήτητα, ότι η δανειοδότρια ασκεί συγκεκριμένες χρηματοδοτικές δραστηριότητες και εμπίπτει στην κατά νόμο έννοια του χρηματοδοτικού ιδρύματος.

Επειδή, η αλλοδαπή εταιρία, βάσει της πληροφόρησης από τον ιστότοπο της Google, *«ανήκει σε όμιλο εταιριών, με μητρική εταιρία την αλλοδαπή επιχείρηση ..., κύρια δραστηριότητα την αποθήκευση, διανομή και πώληση ... η οποία είναι μία από τις δύο ανεξάρτητες εμπορείες .. στον κόσμο. Η ιδρύθηκε το 2005, ως αποτέλεσμα της εταιρικής συγχώνευσης μεταξύ ... και Η ... ιδρύθηκε το 1995 και αργότερα το 1997 απέκτησε την, η οποία ήταν η τέταρτη μεγαλύτερη εταιρεία εμπορίας . . του κόσμου εκείνη την εποχή.»*. (Βικιπαίδεια).

Επειδή, από την νομολογία προκύπτει ότι οι φορολογικοί νόμοι ερμηνεύονται στενά γραμματικά, και δεν επιτρέπεται η διασταλτική τους ερμηνεία.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση και εν προκειμένω η φορολογική διοίκηση, δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 παρ. 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή

επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις και οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, από τον διενεργηθέντα επανέλεγχο δεν προκύπτει με βεβαιότητα και με αντικειμενικά κριτήρια φορολογική υποχρέωση της νόμω υπόχρεης εταιρίας για την καταβολή εισφοράς επί του χορηγούμενου δανείου από την αλλοδαπή επιχείρηση, βάσει της παρ 2 του άρθρου 22 του Ν. 2515/1997, εφόσον δεν αποδείχθηκε, όπως προκύπτει από την από .../2017 έκθεση ελέγχου Εισφοράς Δανείων Εξωτερικού, ότι κατά την κρίσιμη διαχειριστική περίοδο η δανειοδότρια αλλοδαπή εταιρία δραστηριοποιούνταν στον τομέα της χορήγησης δανείων ως πιστωτικό ίδρυμα, πολλώ δε μάλλον ως χρηματοδοτικό ίδρυμα και ως εκ τούτου, ο εν λόγω ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται αποδεκτός και παρέλκει ως αλυσιτελής η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων ισχυρισμών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της από .../2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου .. ενδικοφανούς προσφυγής της υπό εκκαθάριση ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» – **ΑΦΜ** και διακριτικό τίτλο «. . . .», νομίμως εκπροσωπούμενης, υπό τη φερόμενη ιδιότητά της ως οιονεί καθολικής διαδόχου (λόγω συγχωνεύσεως δια απορροφήσεως), της υπόχρεης ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «. .» – **Α.Φ.Μ.** ..., καθώς και την ακύρωση της με αριθμό ../.../...-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισφοράς δανείων εξωτερικού του Ν. 128/1975 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2000-31/12/2000, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, για τους λόγους που αναφέρονται στο σκεπτικό της παρούσας.

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.