



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ(Δ.Ε.Δ.)

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 11/04/2018

Αριθμός απόφασης: 2036

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 (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

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

4. Την από 19/12/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή των α), ΑΦΜ, με έδρα στην Αθήνα, οδός ΚΑΙ και β), Α.Φ.Μ., με έδρα στην Αθήνα, επί της οδού, κατά της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης δια της σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ επί της με αριθ. πρωτ. /22-08-2017 επιφύλαξης επί της με αρ. πρωτ. /22-08-2017 Δήλωσης απόδοσης παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος από τόκους με βάση τις διατάξεις της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 64 του ν. 4172/2013 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 19/12/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των α), ΑΦΜ και β), Α.Φ.Μ., 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 πάροδο απράκτου τριμήνου από την υποβολή στη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ της με αριθ./22-08-2017 επιφύλαξης επί της με αρ. πρωτ./22-08-2017 Δήλωσης απόδοσης παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος από τόκους, απορρίφθηκε σιωπηρώς η ως άνω επιφύλαξη, με την οποία ζητούσαν, οι προσφεύγουσες, να τους επιστραφεί ο αχρεωστήτως παρακρατηθείς και καταβληθείς φόρος, αντίστοιχα, επί των τόκων ομολογιακών δανείων καταβαλλομένων μεταξύ συνδεδεμένων εταιρειών, για το μήνα παρακράτησης Ιούνιος 2017.

Οι προσφεύγουσες εταιρείες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- 1) Η απαλλαγή από την υποχρέωση παρακράτησης προκύπτει από τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν. 4172/2013
- 2) Η αντίστροφη διάκριση σε βάρος ημεδαπών φορολογούμενων αντίκειται στο αρ. 4 παρ. 5 του Συντάγματος
- 3) Παραβίαση της αρχής της προστατευόμενης εμπιστοσύνης

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 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 Ι Μέρος Α 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 Παράρτημα Ι Μέρος Β' 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" Γ ια 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 (B) 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 (A) 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 Μέρους 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 Μέρους Β' της Οδηγίας 2003/49/ΕΚ 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 Μέρους Α της Οδηγίας 2003/49/ΕΚ», θα πρέπει να αντικατασταθεί με το ορθό «Παράρτημα της Οδηγίας 2003/49/ΕΚ» και η αναφορά «Παράρτημα Ι Μέρους Β της Οδηγίας 2003/49/ΕΚ» με το ορθό «άρθρο 3 της Οδηγίας 2003/49/ΕΚ».

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 καθορίσθηκε 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,, υφίστατο η υποχρέωση της περί παρακρατήσεως φόρου επί του εισοδήματος από τόκους για λογαριασμό της δεύτερης προσφεύγουσας,, η οποία είχε ως υποκείμενη αιτία ιδιωτική έννομη σχέση, ήτοι αυτήν του ομολογιακού δανείου (με την δεύτερη προσφεύγουσα), ενώ επιπλέον, με την παρακράτηση και απόδοση φόρου από την πρώτη προσφεύγουσα εταιρεία (για λογαριασμό της δεύτερης προσφεύγουσας), δεν εξαντλείτο η φορολογική υποχρέωση της τελευταίας.

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 των αλλοδαπών νομικών προσώπων 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 την δεύτερη προσφεύγουσα τραπεζική εταιρεία,, είναι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες του ελληνικού δικαίου, 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 16/08/2017 υποβληθείσα αίτηση επιστροφής φόρου και επομένως είναι πρόσωπα του ιδίου κράτους – μέλους και οι τόκοι που καταβάλλονται στις μεταξύ τους συναλλαγές, δεν 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 εισέπραξε η δεύτερη προσφεύγουσα (.....) από την πρώτη προσφεύγουσα (.....), απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 19/12/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των α), ΑΦΜ και β), Α.Φ.Μ.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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