



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, 22/3/2017

Αριθμός απόφασης: 2157

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/14 (ΦΕΚ Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 22.11.2016 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, η οποία εδρεύει στο Γέρακα Αττικής επί της οδού, κατά της σιωπηρής τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ και της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, λόγω παρέλευσης άπρακτης της προθεσμίας απάντησης εντός ενενήντα (90) ημερών, επί της αριθ. πρωτ7.2016 δήλωσης επιφύλαξης (κατ' άρθρο 20 παρ 1 ΚΦΔ) , επί της υποβληθείσας αριθ.....7-2016 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων κατ' άρθρο 45 Ν 4172/2013, φορολογικού έτους 2015 (01.01-31.12.2015) και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα..

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Σύντομο ιστορικό

Κατά το έτος 2015 η προσφεύγουσα κατέβαλε στους κατόχους των προνομιούχων άνευ δικαιώματος ψήφου και άνευ δικαιώματος συμμετοχής στα κέρδη μετόχους το ποσό των Ευρώ 12.593.450,00.

Με την από 16.07.2015 επιστολή της προς την Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων, Γενική Δ/ση Φορολογικής Διοίκησης, Διεύθυνση Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας, Υποδιεύθυνση Α¹- Άμεσης Φορολογίας, Τμήματα Β-Α', γνωστοποίησε στη σχετική διεύθυνση το παραπάνω ιστορικό σε σχέση με την καταβολή του ποσού αυτού και ζήτησε την θέση της Διεύθυνσης σχετικά με την έκπτωση της δαπάνης τόκων από τα ακαθάριστα έσοδά της, δεδομένου ότι αφενός μεν η δαπάνη των τόκων των προνομιούχων μετοχών δεν συμπεριλαμβάνεται στις μη εκπιπτόμενες δαπάνες του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013 και αφετέρου ότι στην συγκεκριμένη περίπτωση πληρούνται οι προϋποθέσεις των άρθρων 22, 49 και 50 του Ν. 4172/2013 .

Στη συνέχεια η αρμόδια υπηρεσία του Υπουργείου Οικονομικών εξέδωσε την υπ' αριθμ. ΔΕΑΦΒ 1133201ΕΞ2015/12.10.2015 απάντηση της στην επιστολή της εταιρείας όπου, διατύπωσε την άποψη ότι οι τόκοι προνομιούχων μετοχών «αποτελούν για ης ανάγκες της φορολογίας εισοδήματος μέρισμα»

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, η προσφεύγουσα, υπέβαλε εμπροθέσμως μέσω της ηλεκτρονικής πλατφόρμας taxisnet την υπ' αριθ./25.07,2016 δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων άρθρου 45 Ν. 4172/2013 για το φορολογικό έτος 2015 στη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών υπό την υπ' αριθ. πρωτ./28.07.2016 αιτιολογημένη επιφύλαξη της σύμφωνα με το άρθρο 20 παρ. 1 του ΚΦΔ.

Δυνάμει της ως άνω δήλωσης φορολογίας εισοδήματος προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα της στο ποσό των Ευρώ 94.958.284,12 με αντίστοιχο φόρο που αναλογεί ποσού Ευρώ 27.537.902,39 μείον φόρος που παρακρατήθηκε ποσού Ευρώ 27.075,61. Ο συνολικός φόρος που προέκυψε συμπεριλαμβανομένου του τέλους επιτηδεύματος και του χαρτοσήμου καθώς και της αναπροσαρμογής της προκαταβολής φόρου εκ ποσού Ευρώ 5.872.239,86 ανήλθε στο ποσό Ευρώ 33.575.221,90.

Σημειώνεται ότι στη φορολογική αναμόρφωση των αποτελεσμάτων της συμπεριέλαβε στις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες το ποσό των Ευρώ 12.593.450,00 που αντιστοιχεί στο συνολικό ποσό των τόκων που καταβλήθηκε στους κατόχους των προνομιούχων μετοχών και το οποίο λογιστικοποιήθηκε στα τηρούμενα κατά τα ΔΛΠ βιβλία της εταιρείας κατά το ποσό των Ευρώ 3.665.524,77 ως αποπληρωμή κεφαλαίου και κατά το ποσό των Ευρώ 8.927.925,23, ως δαπάνη τόκων, ήτοι αύξησε τις μη εκπιπτόμενες δαπάνες της από Ευρώ 11.160.262,20 σε Ευρώ 23.753.712,20 (βλ. κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης, Σχετικό 6). Κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος της η, από το ανωτέρω ποσό που καταβλήθηκαν στους κατόχους των προνομιούχων μετοχών, δεν εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδα της το ποσό των 8.927.925,23, το οποίο, όπως προεκτέθηκε αντιστοιχεί στο ισόποσο της δαπάνης τόκων κατά τα ΔΛΠ και, ως εκ τούτου, δεν μείωσε τα κατά ΔΛΠ λογιστικά κέρδη της επί των οποίων φορολογήθηκε κατά την εμπρόθεσμα κατατεθείσα φορολογική μας δήλωση.

Η ως άνω φορολογική δήλωση υποβλήθηκε υπό την υπ' αριθ. πρωτ./28.07.2016 ειδική και αιτιολογημένη επιφύλαξη στην οποία αφενός αναφέρονται οι λόγοι για τους οποίους το ποσό των τόκων που καταβλήθηκε μέσα στη χρήση του 2015 στους κατόχους των προνομιούχων μετοχών έπρεπε να εκπέσει κατά το ποσό των ευρώ 8.927.925,23, που αντιστοιχεί στο ισόποσο

της δαπάνης τόκων κατά τα ΔΛΠ (Πρότυπο 32) που τηρεί η εταιρεία, από τα ακαθάριστα έσοδα της, και αφετέρου αιτηθήκαμε να Της επιστραφεί το ποσό των Ευρώ 2.589.098,32, δηλαδή ο υπερβάλλων φόρος που καταβλήθηκε επί της δαπάνης των τόκων των προνομιούχων μετοχών (8.927.925,23 X 29%) καθώς και της ισόποσης προκαταβολής φόρου 100% Ευρώ 2.589.098,32 (ήτοι συνολικό ποσό Ευρώ 5.178.196,64).

Ο ΛΟΓΟΣ ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΟΥΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ

<<Παρανόμως η αντίδικος φορολογική αρχή απέρριψε σιωπηρώς την υπ' αριθ. πρωτ./28.07.2016 επιφύλαξη η οποία διατυπώθηκε επί της από 25.07.2016 δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος νομικών προσώπων φορολογικού έτους 2015 της εταιρείας μας και δεν αναγνώρισε ότι η καταβολή των τόκων των προνομιούχων μετοχών της εταιρείας μας ποσού Ευρώ 8.927.925,23 στον δικαιούχο των προνομιούχων μετοχών, για σκοπούς προσδιορισμούς του φορολογητέου αποτελέσματος της εταιρείας μας κατά το φορολογικό έτος 2015 εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας, καθώς η εν λόγω δαπάνη πληροί τις προϋποθέσεις του άρθρου 22 Ν. 4172/2013, σε συνδυασμό με τα άρθρα 23, 49 και 50 του Ν, 4172/2013>>.

Επί της από 22.11.2016 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Επειδή, το άρθρο 105 παρ 6 εδ. β του προΐσχύοντος Ν.2238/94 προέβλεπε ότι, από τα ακαθάριστα έσοδα των ημεδαπών ανώνυμων εταιριών εκπίπτουν οι τόκοι που καταβάλλει ημεδαπή ανώνυμη εταιρία στους κατόχους προνομιούχων μετοχών αυτής, εφόσον οι τόκοι δεν προέρχονται από τα κέρδη της

Επειδή, οι διατάξεις του νόμου 4172/2013(ΦΕΚ167) ισχύουν από τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (23-7-2013), με εξαίρεση τα οριζόμενα στο άρθρο 72 ή αν άλλως ορίζεται στις επιμέρους διατάξεις αυτού.

Επειδή, σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρο 72 παρ. 25 ν 4172/2013, από την έναρξη ισχύος του Ν.4172/2013 παύουν να ισχύουν οι διατάξεις του Ν.2238/1994 (Α' 151), συμπεριλαμβανομένων και όλων των κανονιστικών πράξεων και εγκυκλίων που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση αυτού του νόμου

Επειδή, με βάση τα παραπάνω η διάταξη του άρθρου 105 παρ 6 εδ. β έπαψε να ισχύει με τη θέση σε ισχύ του νέου Κώδικα φορολογίας εισοδήματος (Ν 4172/2013) και παράλληλα έπαψαν να ισχύουν και όλες οι κανονιστικές πράξεις και εγκύκλιοι που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση αυτού του Νόμου.

Επειδή, η διάταξη του άρθρου 1 του Ν 3723/2008 που προέβλεπε την αύξηση κεφαλαίου των ανωνύμων τραπεζικών εταιριών με έκδοση προνομιούχων μετοχών με σταθερή απόδοση 10% που θα καταβάλλεται επί του εισφερόμενου κεφαλαίου αντιμετωπίζεται φορολογικά ως τόκος ο οποίος εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της Τραπέζης, είναι ειδική διάταξη για την ανακεφαλαιοποίηση των τραπεζών και δεν εφαρμόζεται στην υπό κρίση υπόθεση

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 35 του ν.4172/2013, οι οποίες ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1^η Ιανουαρίου 2014 και μετά, ορίζεται μεταξύ άλλων, ότι το εισόδημα που αποκτά ένα φυσικό πρόσωπο και προκύπτει στο φορολογικό έτος σε μετρητά ή σε είδος με τη μορφή μερισμάτων, τόκων και δικαιωμάτων θεωρείται γενικά εισόδημα από κεφάλαιο.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 36 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι ο όρος «μερίσματα» σημαίνει το εισόδημα που προκύπτει από μετοχές, ιδρυτικούς τίτλους, ή άλλα δικαιώματα συμμετοχής σε κέρδη τα οποία δεν αποτελούν απαιτήσεις από οφειλές (χρέη), καθώς και το εισόδημα από άλλα εταιρικά δικαιώματα, στα οποία περιλαμβάνονται τα μερίδια, οι μερίδες συμπεριλαμβανομένων των προμερισμάτων και μαθηματικών αποθεματικών, οι συμμετοχές σε κέρδη προσωπικών επιχειρήσεων, οι διανομές των κερδών από κάθε είδους νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, καθώς και κάθε άλλο συναφές διανεμόμενο ποσό.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 3 του κ.ν. 2190/1920, όπως ισχύει, ορίζεται ότι επιτρέπεται να ορίζεται με διατάξεις του καταστατικού προνόμιο υπέρ μετοχών. Το προνόμιο αυτό συνίσταται στη μερική ή ολική απόληψη, πριν από τις κοινές μετοχές, του διανεμόμενου μερίσματος, σύμφωνα με τις ειδικότερες διατάξεις του καταστατικού, και στην προνομιακή απόδοση του καταβληθέντος από τους κατόχους των προνομιούχων μετοχών κεφαλαίου από το προϊόν της εκκαθάρισης της εταιρικής περιουσίας, συμπεριλαμβανομένης της συμμετοχής τούτων στα υπέρ το άρτιο ποσά, που είχαν τυχόν καταβληθεί. Ομοίως, επιτρέπεται να ορίζεται ότι σε περίπτωση μη διανομής μερίσματος σε μια ή περισσότερες χρήσεις, το προνόμιο υπέρ των μετοχών αφορά στην προνομιακή καταβολή μερισμάτων και για τις χρήσεις κατά τις οποίες δεν έγινε διανομή μερίσματος (παρ.1). Περαιτέρω το καταστατικό μπορεί να ορίζει ότι οι προνομιούχες μετοχές παρέχουν σταθερό μέρισμα ή ότι συμμετέχουν εν μέρει μόνο στα κέρδη της εταιρείας. Χορήγηση άλλων προνομίων περιουσιακής φύσης, περιλαμβανομένης της απόληψης ορισμένου τόκου ή της συμμετοχής, κατά προτεραιότητα, σε κέρδη από ορισμένη εταιρική δραστηριότητα, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο καταστατικό, δεν αποκλείεται. Το καταστατικό, ομοίως, μπορεί να ορίζει ότι η απόληψη ορισμένου τόκου μπορεί να γίνει με την προϋπόθεση ότι οι προνομιούχες μετοχές δεν θα συμμετέχουν στα κέρδη της εταιρείας, για συγκεκριμένο χρονικό διάστημα, που καθορίζεται κατά την έκδοσή τους. Τα δικαιώματα που παρέχουν οι προνομιούχες μετοχές υπόκεινται στους περιορισμούς του άρθρου 44α. Προνομιούχες μετοχές της ίδιας σειράς έκδοσης παρέχουν ίσα δικαιώματα (παρ.2). Οι προνομιούχες μετοχές μπορούν να εκδοθούν και χωρίς δικαίωμα ψήφου ή με δικαίωμα ψήφου περιοριζόμενο σε ορισμένα ζητήματα, σύμφωνα με τις διατάξεις του καταστατικού (παρ.4)

Επειδή, με την ΠΟΛ.1042/2015 εγκύκλιό δόθηκαν διευκρινίσεις αναφορικά με τη φορολογική μεταχείριση του εισοδήματος από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του νέου Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013). Ειδικότερα, διευκρινίσθηκε ότι στην έννοια του μερίσματος εμπίπτει κάθε διανομή κερδών, ημεδαπής ή αλλοδαπής προέλευσης, που προέρχεται από εισηγμένες και μη μετοχές, από ιδρυτικούς τίτλους, από εταιρικά μερίδια ΕΠΕ ή από συμμετοχή σε προσωπικές εταιρείες, κοινοπραξίες και λοιπές νομικές οντότητες, μεταξύ άλλων, και οι τόκοι προνομιούχων μετοχών.

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι με βάση την ερμηνεία που έχει δοθεί από τη Διοίκηση, η απόληψη τόκων, ως απόδοση των προνομιούχων μετοχών που αποκτούν οι κάτοχοί τους, αποτελεί σε κάθε περίπτωση μέρισμα, χωρίς να εξετάζεται εάν οι προνομιούχες μετοχές συμμετέχουν στα κέρδη της εταιρείας ή όχι. Η θέση αυτή βασίσθηκε στο γεγονός ότι η απόδοση των προνομιούχων μετοχών, ανεξαρτήτως του τρόπου με τον οποίο υπολογίζεται (τόκοι, μέρισμα,

κλπ.) θεωρείται ότι απορρέει από τη μετοχική σχέση που συνδέει τους κατόχους των μετοχών με την ανώνυμη εταιρεία, δεδομένου ότι οι προνομιούχες μετοχές δεν συνίστανται σε έντοκη απαίτηση αλλά ουσιαστικά συμμετοχή στο μετοχικό κεφάλαιο.

Επειδή, η έκτακτη Γενική Συνέλευση των μετόχων της προσφεύγουσας εταιρείας αποφάσισε στις 28.02.2012 την τροποποίηση του καταστατικού της προβλέποντας τη δυνατότητα να εκδώσει προνομιούχες μετοχές χωρίς δικαίωμα ψήφου και παρέχοντας στους κατόχους αυτών το δικαίωμα απόληψης τόκου χωρίς να συμμετέχουν στα κέρδη της εταιρείας, αλλά υπολογιζόμενος ο τόκος αυτός επί του ονομαστικού κεφαλαίου των προνομιούχων μετοχών (σχετ. ΦΕΚ Τεύχος Ανωνύμων Εταιρειών – Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης και Γενικού Εμπορικού Μητρώου)

Κατόπιν όλων των ανωτέρω και σύμφωνα με όσα διατυπώθηκε με την ΠΟΛ.1042/2015 εγκύκλιο, αλλά και με την ΔΕΑΦΒ 1133201 ΕΞ 2015/12.10.2015, ότι δηλαδή οι τόκοι προνομιούχων μετοχών αποτελούν για τις ανάγκες της φορολογίας εισοδήματος μέρισμα

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 22/11/2016 και με αριθμ. πρωτ ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία» (ΑΦΜ) και την επικύρωση της σιωπηρής τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ και της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων επί της με αριθ. πρωτ/28.7.2016 δήλωσης επιφύλαξης (κατ' άρθρο 20 παρ 1 ΚΦΔ)

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο
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.