



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604526
ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 17/10/2016

Αριθμός απόφασης: 3498

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. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (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 του Υπουργείου Οικονομικών 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 από .../2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή των εταιρειών: α)... και β)...., που εδρεύουν στο ..., οδός ..., με την ιδιότητα των μετόχων της εταιρείας «....», κατά της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών επί της με αρ. πρωτ. .../...-2016 αίτησης των προσφευγουσών εταιρειών περί επιστροφής φόρου εισοδήματος ύψους 8.179.463,55 € για τη πρώτη προσφεύγουσα και ύψους 4.089.731,77 € για τη δεύτερη προσφεύγουσα, ποσά που αποτελούν μέρος του φόρου εισοδήματος Νομικών Προσώπων που κατέβαλε η ως άνω εταιρεία με την υποβολή της από .../2015 Δηλώσεως

Φορολογίας Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από .../2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής των εταιρειών: α)... και β)...., 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:

Μετά την πάροδο απράκτου τριμήνου από την υποβολή στη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών της από .../2016 και με αρ. πρωτ. .../...-2016 αίτησης των προσφευγουσών εταιρειών, με την ιδιότητα των μετόχων της εταιρείας «....», απορρίφθηκε σιωπηρά το αίτημά τους περί επιστροφής μέρους του φόρου εισοδήματος Νομικών Προσώπων που κατέβαλε η ως άνω εταιρεία με την υποβολή της από .../2015 Δηλώσεως Φορολογίας Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014.

Πιο συγκεκριμένα, με την υποβληθείσα δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος νομικών προσώπων φορολογικού έτους 2014 της εταιρείας «....» δηλώθηκαν διανεμόμενα κέρδη ύψους 117.972.972,97 € με βάση τα οποία υπολογίστηκε, βεβαιώθηκε και καταβλήθηκε από την εταιρεία «....» φόρος διανεμομένων κερδών ύψους 30.672.972,97 € αφαιρουμένου παρακρατηθέντος φόρου ύψους 686.430,72 €. Από το εν λόγω χρεωστικό ποσό φόρου οι προσφεύγουσες με τη προσβαλλόμενη πράξη αιτήθηκαν επιστροφή μέρους αυτού, ήτοι 8.179.463,55 € για τη πρώτη προσφεύγουσα και 4.089.731,77 € για τη δεύτερη προσφεύγουσα αλλά η αίτηση τους απορρίφθηκε σιωπηρά μετά τη πάροδο απράκτου τριμήνου από την υποβολή της.

Οι προσφεύγουσες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την αποδοχή της με αρ. πρωτ. .../...-2016 αίτησης επιστροφής φόρου ύψους 8.179.463,55 € για τη πρώτη προσφεύγουσα και ύψους 4.089.731,77 € για τη δεύτερη προσφεύγουσα και την έντοκη επιστροφή από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών του αιτηθέντος φόρου εισοδήματος, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Τα κέρδη τα οποία η θυγατρική «....» καταβάλλει στις μητρικές προσφεύγουσες εταιρείες ως μέρισμα απαλλάσσονται από τη παρακράτηση φόρου στη πηγή σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ. 1 της οδηγίας 2011/96/ΕΕ, η οποία επαναδιατύπωσε την οδηγία 90/435/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 23^{ης} Ιουλίου 1990.

- Τα κέρδη της θυγατρικής εταιρείας δεν θα είχαν φορολογηθεί εάν δεν είχαν διανεμηθεί στους μετόχους της, στους οποίους συμπεριλαμβάνονται οι προσφεύγουσες μητρικές εταιρείες και η επίμαχη φορολόγηση συνιστά «παρακράτηση φόρου στη πηγή».

- Η επιβολή του επίμαχου φόρου προσκρούει στο κοινοτικό δίκαιο και αποτελεί ανεπίτρεπτη παρακράτηση φόρου στη πηγή.

- Οι προσφεύγουσες εταιρείες νομιμοποιούνται να ζητήσουν την επιστροφή του φόρου που αναλογεί στα διανεμηθέντα σε κάθε μία εξ αυτών μερίσματα διότι αυτή συνιστά παράνομη παρακράτηση φόρου στη πηγή

- Τα λογιστικά αποτελέσματα της θυγατρικής εταιρείας δεν ταυτίζονται με τα φορολογικά της αποτελέσματα τα οποία λόγω των αυξημένων φορολογικών αποσβέσεων οδηγούν σε φορολογικές ζημιές ενώ τα λογιστικά αποτελέσματά της οδηγούν σε κέρδη. Ως εκ τούτου τα λογιστικά κέρδη είναι αφορολόγητα.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών τους επικαλούνται την απόφαση του Δικαστηρίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (ΔΕΚ) επί της υπ' αριθμ. C-294/99 υποθέσεως και την υπ' αριθμ. 4599/2006 Διαιτητική απόφαση του Διεθνούς Δικαστηρίου του Λονδίνου.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 44 του Ν. 4172/2013: «*Φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων είναι ο φόρος που επιβάλλεται ετησίως στα κέρδη που πραγματοποιούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες.*»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013: «*Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο και τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.), όπως ισχύει. Σε περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, το κέρδος προσδιορίζεται αποκλειστικά, σύμφωνα με τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης.*»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 47 του Ν. 4172/2013: «*Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Γ' , του Μέρους Δεύτερου («Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων»)* του Κ.Φ.Ε., εκτός από τις περιπτώσεις όπου ορίζεται διαφορετικά στο παρόν κεφάλαιο. Στην έννοια του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο εμπίπτει και η κεφαλαιοποίηση ή διανομή κερδών για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.»

Επειδή στην απόφαση ΠΟΛ 1059/18-03-2015, με την οποία παρασχέθηκαν Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 47, 57 και 58 του ν. 4172/2013, αναφέρεται ότι :. «*Άρθρο 47 Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα....*

Β. Κέρδη του φορολογικού έτους που έληξε α) ... β) τα διανεμόμενα κέρδη του φορολογικού έτους που έληξε των νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων που προκύπτουν βάσει των Δ.Λ.Π., κατά το μέρος που υπερβαίνουν τα φορολογικά κέρδη, καθώς και τα διανεμόμενα κέρδη νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων σε περίπτωση ύπαρξης φορολογικών ζημιών. Διευκρινίζεται ότι τα κέρδη του φορολογικού έτους που έληξε για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος (π.χ.) κατά το μέρος που το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα αποφασίζει να μην διανείμει αυτά στο φορολογικό έτος που προέκυψαν, παρακολουθούνται σε ειδικό λογαριασμό αποθεματικού ώστε να είναι ευχερής η διαπίστωση του χρόνου διανομής ή κεφαλαιοποίησής τους στο μέλλον, προκειμένου να υπαχθούν σε φόρο. Τα πιο πάνω ποσά της ενότητας Β' (Κέρδη του φορολογικού έτους που έληξε) περιλαμβάνονται στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους μέσα στο οποίο προέκυψαν τα κέρδη που διανέμονται. Διευκρινίζεται επίσης ότι σε όλες τις πιο πάνω περιπτώσεις των ενότητων Α' και Β' σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπάγεται το καθαρό ποσό των διανεμόμενων ή κεφαλαιοποιούμενων κερδών ή αποθεματικών, μετά την αναγωγή του ποσού αυτού σε μικτό με την προσθήκη του αναλογούντος φόρου

εισοδήματος.»

Επειδή σύμφωνα με τον Κανονισμό (ΕΚ) αριθμ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης της 19ης Ιουλίου 2002, που δημοσιεύθηκε στην Επίσημη Εφημερίδα των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (L 243) και των Κανονισμών που εκδίδονται από την Επιτροπή (Commission), κατ' εξουσιοδότηση των άρθρων 3 και 6 του Κανονισμού αυτού, εφαρμόζονται τα εξής: «(α) Στην περίπτωση των εταιρειών που τηρούν τα βιβλία τους σύμφωνα με τους κανόνες της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας, τα κέρδη (ή ζημίες) της εταιρείας προκύπτουν αποκλειστικά από τα τηρούμενα βιβλία με βάση τους ισχύοντες κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας. Τα κέρδη (ή ζημίες) της εταιρείας που προκύπτουν από τις Οικονομικές Καταστάσεις με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα δεν λαμβάνονται υπόψη για τους σκοπούς φορολογίας. (β) Στην περίπτωση των εταιρειών που τηρούν τα βιβλία τους σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα που υιοθετούνται από την Ευρωπαϊκή Ένωση, τα κέρδη (ή ζημίες) της εταιρείας προκύπτουν αποκλειστικά από τον Πίνακα Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης της παραγράφου 7 του άρθρου 7 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.»

Επειδή στο άρθρο 25 της Σύμβασης Ανάπτυξης του νέου ... Αεροδρομίου της ... με την οποία κυρώθηκε η ιδρυτική πράξη της εταιρείας «....» (Ν. .../1995) προκύπτουν οι φορολογικές απαλλαγές και τα προνόμια που θα απολαύει η εταιρεία «....». Επίσης στο άρθρο 26 του Ν. 2093/1992 το οποίο παραπέμπει στο προαναφερόμενο άρθρο 25 της Σύμβασης, αναφέρονται οι φορολογικές απαλλαγές εταιρειών κατασκευής αεροδρομίων. Με αυτές τις διατάξεις καθορίστηκε σαφώς, αναλυτικώς και όλως ειδικώς στο πλαίσιο των φορολογικών ρυθμίσεων που διέπουν τη Σύμβαση, κατ' απόκλιση από τα ισχύοντα στο φορολογικό μας σύστημα, και ορίστηκαν οι περιπτώσεις φορολογικών και τελωνειακών ακόμη επιβαρύνσεων από τις οποίες συμφωνήθηκε να απαλλάσσεται η Εταιρεία. Από τις διατάξεις αυτές δεν προκύπτει απαλλαγή για τη φορολογία εισοδήματος σε περίπτωση διανομής κερδών που δεν έχουν φορολογηθεί από μέρους της εταιρείας «....», καθώς δεν υπάρχει σχετική αντίθετη ρητή διάταξη περί εξαιρέσεως της εταιρείας από την εφαρμογή της εν λόγω διάταξης του ΚΦΕ. Επομένως σε περίπτωση διανομής κερδών έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 47 του ν. 4172/2013, δηλαδή τα διανεμόμενα κέρδη υπάγονται σε φορολογία με τις γενικές διατάξεις φορολογίας εισοδήματος μετά την αναγωγή τους σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτά φόρου εισοδήματος.

Συνεπώς ακόμη και στην περίπτωση που, όπως η εταιρεία «....», αν και λόγω αυξημένων αποσβέσεων ανώνυμη εταιρεία φέρεται με μηδενικό ετήσιο φορολογητέο εισόδημα ή και αρνητικό, ενώ εμφανίζει λογιστικώς κέρδη που διανέμονται χωρίς να έχουν φορολογηθεί προηγουμένως σε πρόσωπο της α.ε., αυτή φορολογείται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 47 του Ν. 4172/2013.

Επειδή εξάλλου από την υπ' αριθ. 4599/2006 Διαιτητική απόφαση του Διεθνούς Δικαστηρίου του Λονδίνου που επικαλούνται οι προσφεύγοντες, δεν προκύπτει διαφορετικό συμπέρασμα ως προς την εφαρμογή των διατάξεων του ΚΦΕ. Συγκεκριμένα η εν λόγω απόφαση αναφέρει :« ..Η παράγραφος 1 (α) του Άρθρου 99 του Κώδικα έχει εξίσου εφαρμογή σε περιπτώσεις όπου τα διανεμόμενα κέρδη δεν έχουν φορολογηθεί λόγω α) ύπαρξης φορολογικής απαλλαγής, β) ύπαρξης φορολογικών ζημιών ως αποτέλεσμα επιταχυνόμενων αποσβέσεων....Η παράγραφος 1^α (7^ο εδάφιο) του Άρθρου 99 του Ελληνικού Κώδικα Φορολογίας ισχύει σε μια περίπτωση όπως αυτή του Αεροδρομίου... ο Ν. 2338/1995 δεν περιέχει κανένα κανόνα που να παρέχει στον αιτούντα, στις περιπτώσεις που βρίσκεται σε θέση φορολογικής ζημίας εξαιτίας του άρθρου 25.1.2. (ι) και (κ), το δικαίωμα της διανομής μερισμάτων χωρίς την καταβολή φόρων....Οι διατάξεις των Άρθρων 25.1.2 (ι και κ) και 25.9 του Ν. 2338/1995 δεν καθίστανται μη εφαρμοστέες

και άνευ νοήματος ως αποτέλεσμα της εφαρμογής του Άρθρου 99.1 (α) (7^ο εδάφιο) του Ελληνικού Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος..»

Το προαναφερόμενο άρθρο 99 του Ν. 2238/1994, που τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με τη παρ. 1 του άρθρου 9 του Ν. 4110/2013 και ίσχυε σύμφωνα με τη περίπτωση α' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ίδιου νόμου για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται κατά περίπτωση από το οικ. έτος 2014 και μετά, αναφέρει ότι : «*Αντικείμενο του φόρου είναι: α) Σε ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες, εταιρείες περιορισμένης ευθύνης και ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρείες το συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος που προκύπτει στην ημεδαπή ή αλλοδαπή. Τα διανεμόμενα κέρδη λαμβάνονται από το υπόλοιπο των κερδών, που απομένει μετά την αφαίρεση του αναλογούντος φόρου εισοδήματος. Επίσης, επί ημεδαπών ανώνυμων εταιρειών ή εταιρειών περιορισμένης ευθύνης ή ιδιωτικών κεφαλαιουχικών εταιρειών, οι οποίες απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος βάσει ειδικών διατάξεων νόμων, αντικείμενο φόρου είναι τα κεφαλαιοποιούμενα ή διανεμόμενα με οποιαδήποτε μορφή κέρδη, μετά την αναγωγή αυτών σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτά φόρου εισοδήματος. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου έχουν ανάλογη εφαρμογή και σε οποιαδήποτε περίπτωση κεφαλαιοποίησης ή διανομής κερδών για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος....*»

Επειδή σε απάντηση προς την επικαλούμενη από τους προσφεύγοντες υπ' αριθμ. C-294/99 υποθέσεως του Δικαστηρίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (ΔΕΚ) σημειώνεται ότι το Δικαστήριο των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (ΔΕΚ) με νεότερη απόφαση του και συγκεκριμένα με την υπ' αριθμ. 0284/2006 απόφαση της 26ης Ιουνίου 2008 (Finanzamt Hamburg-AmTierpark κατά Burda GmbH) έκρινε ότι: «*Διάταξη του εθνικού δικαίου που προβλέπει, σε περίπτωση διανομής κερδών θυγατρικής εταιρείας προς τη μητρική της, τη φορολογία των εισοδημάτων και αυξήσεων του ενεργητικού της θυγατρικής εταιρείας, τα οποία δεν θα είχαν φορολογηθεί βάσει της εθνικής νομοθεσίας αν, αντί της διανομής προς τη μητρική εταιρεία είχαν αποθεματοποιηθεί στη θυγατρική εταιρεία, δεν συνιστά παρακράτηση φόρου στη πηγή, κατά την έννοια του άρθρου 5, παρ. 1 της οδηγίας 90/435/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 23ης Ιουλίου 1990, σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο ισχύει για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρείες διαφορετικών κρατών μελών.*»

Επειδή όσον αφορά την απαγόρευση, που επιβάλλει στα κράτη μέλη το άρθρο 5 της οδηγίας 90/435/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 23ης Ιουλίου 1990, να μην προβαίνουν σε παρακράτηση στην πηγή επί των κερδών που διανέμονται από ημεδαπή θυγατρική σε μητρική εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος, το Δικαστήριο έχει μεν κρίνει ότι συνιστά παρακράτηση φόρου στην πηγή κάθε φόρος επί των εισοδημάτων που πραγματοποιούνται στο κράτος στο οποίο διανέμονται τα μερίσματα και γενεσιουργός αιτία του οποίου είναι η καταβολή μερισμάτων ή οποιασδήποτε άλλης μορφής αποδόσεις των τίτλων, εφόσον βάση υπολογισμού του φόρου αυτού είναι η απόδοσή τους και υποκείμενος στον φόρο είναι ο κάτοχος των τίτλων αυτών.

Εν προκειμένω η ίδια ημεδαπή θυγατρική εταιρεία φορολογείται, ανεξαρτήτως του αν οι μέτοχοι της έχουν την κατοικία ή την εγκατάστασή τους στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή. Βάση δηλαδή υπολογισμού του φόρου δεν είναι τα διανεμηθέντα μερίσματα, ενώ υποκείμενο του φόρου είναι η θυγατρική ελληνική εταιρεία «....» και όχι οι αλλοδαπές προσφεύγουσες μητρικές της. Ως εκ τούτου, τα ποσά που καταβάλει η ελληνική θυγατρική εταιρεία αφορούν φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων, ο οποίος βαρύνει αυτή και μόνο και όχι τις μητρικές αλλοδαπές εταιρείες.

Εφόσον, επομένως, σκοπός της ανωτέρω κοινοτικής 90/435/ΕΟΚ οδηγίας, είναι η απαγόρευση στα κράτη μέλη να επιβάλλουν φόρο σε εταιρείες που εδρεύουν σε άλλα κράτη μέλη της Ε.Ε. και οι οποίες αποκτούν μερίσματα από τη συμμετοχή τους σε θυγατρικές εταιρείες που εδρεύουν στο έδαφός τους, είναι πρόδηλο ότι τα προς διανομή κέρδη από τη θυγατρική προς τη μητρική εταιρεία απαλλάσσονται από την παρακράτηση του φόρου στην πηγή, δεν απαλλάσσεται όμως, της φορολογίας η ημεδαπή θυγατρική εταιρεία, καθόσον η οδηγία δεν υπεισέρχεται, ούτε θίγει οποιοδήποτε άλλο θέμα σχετίζεται με τον τρόπο φορολόγησης της διανεμούσας εταιρείας (φόρος εταιρειών) για τα εισοδήματά της.

Για να συνιστούν οι ρυθμίσεις που θεσπίζονται με διατάξεις εθνικής νομοθεσίας-εν προκειμένω εκείνες του άρθρου 47 του Ν. 4172/2013- παρακράτηση φόρου στη πηγή, κατά την έννοια της παρ. 1 του άρθρου 5 της Οδηγίας 90/435/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 23^{ης} Ιουλίου 1990 απαιτείται πλην άλλων, ο υποκείμενος στο φόρο να είναι και κάτοχος των τίτλων- διανεμόμενων μερισμάτων οπότε και νομιμοποιείται να αναζητήσει το φόρο που παρακρατήθηκε εις βάρος του. Η προϋπόθεση αυτή δεν πληρείται στην επίμαχη περίπτωση και ως εκ τούτου δεν υφίσταται πεδίο εφαρμογής της παρ. 1 του άρθρου 5 της Οδηγίας 90/435/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 23^{ης} Ιουλίου 1990 καθώς την ιδιότητα του φορολογικού υποκειμένου την έχει η εταιρεία «Διεθνής Αερολιμένας Αθηνών Α.Ε.» και όχι οι προσφεύγουσες, κάτοχοι των διανεμόμενων μερισμάτων. Ο επίμαχος φόρος καταβλήθηκε από τη τελευταία για την εξόφληση δικής της αυτοτελούς φορολογικής υποχρέωσης προς το Ελληνικό Δημόσιο και όχι για εξόφληση φορολογικής υποχρέωσης των προσφευγουσών εταιρειών.

Επειδή ο επίμαχος φόρος του οποίου οι προσφεύγουσες αιτήθηκαν την επιστροφή, αποτελεί μέρος του αναλογούντος φόρου στο δηλωθέν ως φορολογητέο εισόδημα της ημεδαπής εταιρείας «....», καταβλήθηκε από τη τελευταία για την εξόφληση δικής της αυτοτελούς φορολογικής υποχρέωσης προς το Ελληνικό Δημόσιο και όχι για εξόφληση φορολογικής υποχρέωσης των προσφευγουσών εταιρειών, αφού τέτοια, από τις διατάξεις που προεκτέθηκαν, δεν θεσπίζεται. Ως εκ τούτου, αξιώνοντας οι προσφεύγουσες, με τη κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, την επιστροφή του φόρου αυτού, κινούνται, ανεπίτρεπτα, εντός των πλαισίων της φορολογικής ενοχής που συνδέει όχι τις ίδιες, αλλά την εταιρεία «...» με το Ελληνικό Δημόσιο, στερούμενες, για το λόγο αυτό, της απαιτούμενης από τη διάταξη του άρθρου 64 παρ. 1 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας διαδικαστικής προϋπόθεσης παροχής έννομης προστασίας(ενεργητικής νομιμοποίησης).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη στο σύνολό της με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής των προσφευγουσών εταιρειών α)... και β).... και την επικύρωση της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών επί της με αρ. πρωτ. ...-2016 αίτησης των προσφευγουσών εταιρειών περί επιστροφής φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2015 ύψους 8.179.463,55 € για τη πρώτη προσφεύγουσα και ύψους 4.089.731,77 € για τη δεύτερη προσφεύγουσα.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ 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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).