



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, 21/01/2019

Αριθμός απόφασης:330

**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 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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 με ημερομηνία κατάθεσης 27.11.2018 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 Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ και της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, λόγω παρέλευσης άπρακτης της προθεσμίας απάντησης εντός ενενήντα (90) ημερών, επί της αριθ. πρωτ/31-07-2018 επιφύλαξης επί της υποβληθείσας με αριθ.δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων φορολογικού έτους 2017 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

Η προσφεύγουσα επιχείρηση με την με αριθ. πρωτ. πρωτ./31.07.2018 δήλωση επιφύλαξης (κατ' άρθρο 20 παρ. 1 ΚΦΔ), συνοδεύουσα την αριθ./... δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων άρθρου 45 Ν. 4172/2013 φορολογικού έτους 2017, επιφυλάχθηκε αναφορικά με την καταχώρηση της δαπάνης καταβολής τόκων των προνομιούχων μετοχών της, στις μη εκπιπτόμενες δαπάνες, με συνέπεια να καταβάλει ποσό φόρου εισοδήματος Ευρώ 3.461.295,00 και ισόποσης προκαταβολής επ' αυτού ποσού Ευρώ 3.461.295, ήτοι να καταβάλει συνολικό ποσό φόρου και προκαταβολής Ευρώ 6.922.590.

Με την εν λόγω επιφύλαξη η ελεγχόμενη ζητεί:

α) Να της αναγνωριστεί ως εκπεστέα από τα ακαθάριστα έσοδα δαπάνη τόκων ποσού 11.935.500,00 €, που κατέβαλε στους κατόχους των προνομιούχων άνευ δικαιώματος ψήφου και άνευ δικαιώματος συμμετοχής στα κέρδη μετόχους.

β) Να της επιστραφεί ποσό 3.461.295,00 € που καταβλήθηκε ως υπερβάλλον φόρος, επί της δαπάνης των τόκων των προνομιούχων μετοχών (11.935.500,00 €, X 29 % = 3.461.295,00 €), καθώς και της ισόποσης προκαταβολής φόρου 100 %, ποσού 3.461.295,00 €, ήτοι συνολικό ποσό επιστροφής 6.922.590 €.

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 αφ ενός μεν η δαπάνη των τόκων των προνομιούχων μετοχών δεν συμπεριλαμβάνεται στις μη εκπιπτόμενες δαπάνες του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013, αφ ετέρου δε ότι στην συγκεκριμένη περίπτωση επληρούντο οι προϋποθέσεις των άρθρων 22, 49 και 50 του Ν. 4172/2013

Στη συνέχεια η αρμόδια υπηρεσία του Υπουργείου Οικονομικών εξέδωσε την υπ' αριθμ. ΔΕΑΦΒΕΞ2015/12.10.2015 απάντηση της στην επιστολή της εταιρείας μας, όπου, διατύπωσε την άποψη ότι οι τόκοι προνομιούχων μετοχών «αποτελούν για τις ανάγκες της φορολογίας εισοδήματος, μέρος».

Ο ΛΟΓΟΣ ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΟΥΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ

<<Παρανόμως η αντίδικος φορολογική αρχή απέρριψε σιωπηρώς την υπ' αριθ. πρωτ./31.07.2018 επιφύλαξη της εταιρείας μας, υπό την οποία υποβλήθηκε η από 27.07.2018 και με αριθμό/... δήλωση φορολογίας Εισοδήματος νομικών προσώπων φορολογικού έτους 2017 της εταιρείας μας και δεν αναγνώρισε ότι η καταβολή των τόκων των προνομιούχων μετοχών της εταιρείας μας ποσού Ευρώ 11.935.500 στον δικαιούχο των προνομιούχων μετοχών, για σκοπούς προσδιορισμού του φορολογητέου αποτελέσματος της εταιρείας μας κατά το φορολογικό έτος 2017, 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 27.11.2018 και αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς 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, το άρθρο 105 παρ 6 εδ. β του προϊσχύοντος 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 άρθρου 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 εταιρειών 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 Τραπεζής, 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. ΦΕΚΤεύχος 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 ΕΞ 2015/12.10.2015,ότι δηλαδή οι τόκοι προνομιούχων μετοχών αποτελούν για τις ανάγκες της φορολογίας εισοδήματος μέρισμα.

Επειδή, έχουν εκδοθεί οι αριθ.2157/2017 και 3289/2017 απορριπτικές αποφάσεις της υπηρεσίας μας για το ίδιο ακριβώς θέμα, που αφορούσε τα φορολογικά έτη 2015 και 2016 αντίστοιχα.

Επειδή, για την απόφαση/2017 του Διοικ. Εφετείου Αθηνών, που δέχεται την προσφυγή της επιχείρησης και ακυρώνει την αριθ. 2344/24.06.2016 απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, έχει ασκηθεί η με αριθ.καταθ./12-3-2018 αίτηση αναιρέσεως, η οποία εκκρεμεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 27.11.2018 και αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....»,με ΑΦΜεπί της με αριθ. πρωτ./31-07-2018 επιφύλαξης συνοδεύουσα την υποβληθείσα με αριθ./.....δήλωση φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων φορολογικού έτους 2017.

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.