



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 8.2.19
Αριθμός απόφασης: 590

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604534

Fax : 2131604567

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 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

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

3. Την υπ' αριθμ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.16 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 1.9.16) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **11.10.18** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας, ΑΦΜ, με έδρα επί της οδού, κατά της με αριθμό/28.8.18 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, καθώς και την από 28.8.18 έκθεση ελέγχου Εισοδήματος.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, ης οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **11.10.18** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, 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' αριθ./28.8.18 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 5.927,24 €.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 28.8.18 έκθεσης ελέγχου Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα δήλωσε στον

κωδικό 495 Έσοδα από μερίσματα ή κέρδη από συμμετοχή σε Ν.Π. αρ.48 ν. 4172/2013' ποσό ύψους 1.016.786,15 €, στο οποίο συμπεριλαμβάνονται ποσά συνολικού ύψους 779.286,15 €, και συγκεκριμένα από τις εταιρείες με έδρα τη (ΑΦΜ) ποσό ύψους 106.207,09 €, (ΑΦΜ) ποσό ύψους 460.162,69 €, και (ΑΦΜ) ποσό ύψους 212.916,37 €, για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν επαρκή στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 48 ν. 4172/2013 προκειμένου να απαλλαγούν από το φόρο, με συνέπεια τη μείωση από τον έλεγχο του ποσού της φορολογικής ζημιάς για μεταφορά κατά το ως άνω ποσό των 779.286,15 €. Επιπροσθέτως, από τον έλεγχο των βεβαιώσεων παρακρατηθέντων φόρων διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε βεβαιώσεις για συνολικό ποσό ύψους 5.927,24 €.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω προσβαλλόμενης πράξης και την αναγνώριση του ως άνω ποσού των 779.286,15 € ως φορολογικής ζημιάς για μεταφορά, ισχυριζόμενη ότι:

1. Παραβιάζονται οι διατάξεις του άρθρου 48 ν. 4172/2013, του αρ. 10 του ν. 2578/1998 και των οδηγιών της ΕΕ καθώς η προσφεύγουσα προσκόμισε τα έγγραφα που απαιτούνται για την απόδειξη της εκπλήρωσης των προϋποθέσεων του εν λόγω άρθρου. Σε κάθε περίπτωση, ούτε προβλέπεται από τον νόμο συγκεκριμένος τύπος εγγράφου προς τεκμηρίωση των εν λόγω προϋποθέσεων, ούτε, δε, ο έλεγχος διευκρίνισε ποια έγγραφα έπρεπε να προσκομισθούν.
2. Παραβιάζεται το άρθρο 78 παρ. 12 του Συντάγματος που θεμελιώνει την αρχή της νομιμότητας του φόρου, δεδομένου ότι εν προκειμένω δεν αναγνωρίζεται η απαλλαγή από τον φόρο.
3. Η χρήση 2015 έχει περαιωθεί φορολογικά σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ. 1159/2011, αφού έχει παρέλθει διάστημα μεγαλύτερο των 18 μηνών από την από 30.9.16 υποβολή της έκθεσης φορολογικής συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη του ορκωτού ελεγκτή λογιστή για τη συγκεκριμένη χρήση, και δεν είναι επιτρεπτός ο φορολογικός έλεγχος της χρήσης αυτής. Ο εν λόγω ισχυρισμός της περαίωσης έχει κριθεί και με την αρ./2016 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 36 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «1. 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.

2. Εάν η διανομή των μερισμάτων υπόκειται 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 τις διατάξεις του άρθρου 48 του Ν. 4172/2013 'Απαλλαγή ενδοομιλικών μερισμάτων': «1 Τα ενδοομιλικά μερίσματα που εισπράττει ένα νομικό πρόσωπο

που είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, απαλλάσσονται από το φόρο, εάν το νομικό πρόσωπο που προβαίνει στη διανομή:

α) περιλαμβάνεται στους τύπους που απαριθμούνται στο Παράρτημα Ι Μέρος Α` της Οδηγίας 2011/96/ΕΕ, όπως ισχύει, και

β) είναι φορολογικός κάτοικος κράτους-μέλους της ΕΕ, σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους αυτού και δεν θεωρείται κάτοικος τρίτου κράτους εκτός ΕΕ κατ` εφαρμογήν όρων σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί με αυτό το τρίτο κράτος, και

γ) υπόκειται, χωρίς τη δυνατότητα επιλογής ή απαλλαγής, σε έναν από τους φόρους που αναφέρονται στο Παράρτημα Ι Μέρος Β` της Οδηγίας 2011/96/ΕΕ ή σε οποιοδήποτε άλλον φόρο αντικαταστήσει έναν από τους φόρους αυτούς, και

δ) ο λήπτης φορολογούμενος κατέχει ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής τουλάχιστον δέκα τοις εκατό (10%) της αξίας ή του πλήθους του μετοχικού ή βασικού κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου του νομικού προσώπου που διανέμει, και

ε) το ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής διακρατείται τουλάχιστον είκοσι τέσσερις (24) μήνες.»

Σύμφωνα με το Παράρτημα Ι της Οδηγίας 2011/96/ΕΕ: «Μέρος Α: Πίνακας των εταιρειών που αναφέρονται στο άρθρο 2 στοιχείο α) περίπτωση i) α) Οι εταιρείες που έχουν συσταθεί βάσει του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 2157/2001 του Συμβουλίου, της 8ης Οκτωβρίου 2001, περί του καταστατικού της ευρωπαϊκής εταιρείας (SE) (1) και της οδηγίας 2001/86/ΕΚ του Συμβουλίου, της 8ης Οκτωβρίου 2001, για τη συμπλήρωση του καταστατικού της ευρωπαϊκής εταιρείας όσον αφορά τον ρόλο των εργαζομένων (2) και οι συνεταιριστικές εταιρείες που έχουν συσταθεί βάσει του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1435/2003 του Συμβουλίου, της 22ας Ιουλίου 2003, περί του καταστατικού της ευρωπαϊκής συνεταιριστικής εταιρείας (3) και της οδηγίας 2003/72/ΕΚ του Συμβουλίου, της 22ας Ιουλίου 2003, για τη συμπλήρωση του καταστατικού του ευρωπαϊκού συνεταιρισμού όσον αφορά τον ρόλο των εργαζομένων (4) β) γ) οι εταιρείες του βουλγαρικού δικαίου που αποκαλούνται: «събирателно дружество», «командитно дружество», «дружество с ограничена отговорност», «акционерно дружество», «командитно дружество с акции», «неперсонифицирано дружество», «кооперации», «кооперативни съюзи», «държавни предприятия», που έχουν συσταθεί βάσει του βουλγαρικού δικαίου και έχουν εμπορικό χαρακτήρα.»

ΜΕΡΟΣ Β: Πίνακας των φόρων που αναφέρονται στο άρθρο 2 στοιχείο α) περίπτωση iii) корпоративен данък στη Βουλγαρία,»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 62, 64 και την παρ. 2 του άρθρου 36 του ΚΦΕ (Ν.4172/2013), όπως ίσχυε για το φορολογικό έτος 2014 πριν την τροποποίησή του σύμφωνα με την παρ. 7 του άρθρου 112 του Ν.4387/2016 , η πληρωμή μερισμάτων για τον νομικό τύπο της επιχείρησης που αναφέρεστε (τήρηση διπλογραφικών βιβλίων), υπόκειται σε παρακράτηση φόρου 10% .

Επειδή , με τις διατάξεις του άρθρου 64 παρ 3 και 4 Ν 4172/2013 ορίζεται ότι: «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 [που λαμβάνει αμοιβές για υπηρεσίες σύμφωνα με την περίπτωση

δ' 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».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 68 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «3. Ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπολογίζεται με βάση την ετήσια φορολογική δήλωση του φορολογούμενου και το ποσό της φορολογικής οφειλής καθορίζεται σύμφωνα με τα άρθρα 31 και 32 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, κατόπιν έκπτωσης: α) του φόρου που παρακρατήθηκε, β) του φόρου που προκαταβλήθηκε, γ) του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή σύμφωνα με το άρθρο 9. Ειδικά για τα μερίσματα που εισπράττει ημεδαπή μητρική εταιρεία από ημεδαπή ή αλλοδαπή θυγατρική της με έδρα σε άλλο κράτος-μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης όταν δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 48, από το ποσό του φόρου εκπίπτει το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε ως φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, καθώς και το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε ως φόρος επί του μερίσματος. Σε περίπτωση που το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο, η επιπλέον διαφορά επιστρέφεται».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1039/2015 'Οδηγίες για την εφαρμογή των άρθρων 48 και 63 του ν.4172/2013, αναφορικά με την απαλλαγή ενδοομιλικών μερισμάτων και παρακράτησης φόρου ενδοομιλικών πληρωμών': «1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού παρέχεται απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος για τα μερίσματα που εισπράττει ένα νομικό πρόσωπο που είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, εφόσον πληρούνται οι ακόλουθες προϋποθέσεις: α) το νομικό πρόσωπο που προβαίνει στη διανομή (καταβάλλων):

i) περιλαμβάνεται στους τύπους που απαριθμούνται στο Παράρτημα Ι Μέρος Α' της Οδηγίας 2011/96/ΕΕ, όπως ισχύει,

ii) είναι φορολογικός κάτοικος κράτους - μέλους της ΕΕ, σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους αυτού και δεν θεωρείται κάτοικος τρίτου κράτους εκτός ΕΕ κατ' εφαρμογή όρων σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί με αυτό το τρίτο κράτος και

iii) υπόκειται, χωρίς τη δυνατότητα επιλογής ή απαλλαγής, σε έναν από τους φόρους που αναφέρονται στο Παράρτημα Ι Μέρος Β' της Οδηγίας 2011/96/ΕΕ ή σε οποιονδήποτε άλλον φόρο αντικαταστήσει έναν από τους φόρους αυτούς και

β) το νομικό πρόσωπο που λαμβάνει τα μερίσματα (λήπτης):

i) κατέχει ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής τουλάχιστον δέκα τοις εκατό (10%) της αξίας ή του πλήθους του μετοχικού ή βασικού κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου του νομικού προσώπου που διανέμει και

ii) διακρατεί το ως άνω ποσοστό τουλάχιστον είκοσι τέσσερις (24) μήνες.

.....

Από τα ανωτέρω προκύπτει, ότι με τις διατάξεις του νέου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013) επεκτείνεται η μέθοδος της απαλλαγής, που ίσχυε για τα ενδοομιλικά μερίσματα από εταιρίες της Ε.Ε. και για τα εισπραττόμενα μερίσματα από ημεδαπά νομικά πρόσωπα, εφόσον

βέβαια πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου αυτού (ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής, χρόνος διακράτησης αυτού, κλπ.).

Αντίθετα, για τα μερίσματα που εισπράττει ημεδαπή μητρική εταιρεία από ημεδαπή ή αλλοδαπή θυγατρική της με έδρα σε άλλο κράτος-μέλος της Ε.Ε. όταν δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 48, καθιερώνεται η μέθοδος της πίστωσης του φόρου ως τρόπος φορολογικής μεταχείρισης των εισπραττόμενων μερισμάτων. Ειδικότερα, με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 68 προβλέπεται ότι από το ποσό του φόρου εκπίπτει το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε ως φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, καθώς και το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε ως φόρος επί του μερίσματος. Επισημαίνεται ότι για τα μερίσματα ή κέρδη που εισπράττει ημεδαπή μητρική εταιρεία από αλλοδαπή θυγατρική της, με έδρα σε τρίτη χώρα (εκτός Ε.Ε.), από τον αναλογούντα φόρο του νομικού προσώπου εκπίπτει μόνο το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε ως φόρος επί του μερίσματος.

Για την εφαρμογή των ανωτέρω, το ποσό των εισπραττόμενων μερισμάτων καταχωρείται μικτό στα βιβλία του νομικού προσώπου προκειμένου στη συνέχεια να συμψηφιστεί ο φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή είτε στο επίπεδο του νομικού προσώπου είτε ως παρακρατούμενος στη διανομή κερδών.

Διευκρινίζεται, ότι για την πίστωση του φόρου αλλοδαπής ισχύει ο περιορισμός της παραγράφου 2 του άρθρου 9, δηλαδή ότι η μείωση του φόρου δεν δύναται να υπερβαίνει το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα.

Το ποσό των εισπραττόμενων μερισμάτων που απαλλάσσεται της φορολογίας εισοδήματος με βάση τις κοινοποιούμενες διατάξεις, προκειμένου για τα νομικά πρόσωπα που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, εμφανίζεται σε ειδικό λογαριασμό αποθεματικού, το οποίο όμως δεν φέρει τον όρο «αφορολόγητο» όπως άλλωστε έχει διευκρινιστεί με την ΠΟΛ.1007/2.1.2014 εγκύκλιό μας για τα αφορολόγητα έσοδα που προβλέπονται από τις διατάξεις του νέου Κ.Φ.Ε., μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται και τα εισπραττόμενα μερίσματα κατ' εφαρμογή του άρθρου 48. Για τα λοιπά νομικά πρόσωπα που τηρούν απλογραφικά βιβλία, το απαλλασσόμενο ποσό θα αφαιρείται κατ' ανάγκη από τα καθαρά κέρδη προκειμένου για το προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών τους, δίχως να εμφανίζεται σε λογαριασμό αποθεματικού.

Επισημαίνεται, ότι η απαλλαγή επεκτείνεται και στις επιχειρήσεις που παρουσιάζουν ζημιογόνα αποτελέσματα και δεν μπορούν να σχηματίσουν αποθεματικό, καθόσον το απαλλασσόμενο ποσό εμφανίζεται σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού, ανεξάρτητα από την επάρκεια κερδών ή όχι.

Αν διανεμηθεί ή κεφαλαιοποιηθεί το αποθεματικό αυτό ή μέρος του, με την παρούσα γίνεται δεκτό ότι δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 47 του ν. 4172/2013, δηλαδή αυτό δεν προστίθεται στα κέρδη της επιχείρησης συναθροιζόμενο με τα λοιπά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα. Ωστόσο, υπόκειται σε παρακράτηση φόρου με συντελεστή 10%, με την επιφύλαξη των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 63 του ν.4172/2013, γιατί θεωρείται ότι εμπίπτει στην έννοια των μερισμάτων (διανεμομένων κερδών) με βάση τις διατάξεις των άρθρων 39 και [64](#) του ίδιου νόμου.»

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. ΔΕΑΦ Β 1106280 ΕΞ 2015/5.8.2015 έγγραφο οδηγιών του Υπουργείου Οικονομικών: «1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 48 του ν. 4172/2013 ορίζεται, ότι παρέχεται απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος για τα μερίσματα που εισπράττει ένα νομικό πρόσωπο που είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, εφόσον πληρούνται οι

ακόλουθες προϋποθέσεις: α) το νομικό πρόσωπο που προβαίνει στη διανομή (καταβάλλων): i) περιλαμβάνεται στους τύπους που απαριθμούνται στο Παράρτημα Ι Μέρος Α' της Οδηγίας 2011/96/ΕΕ, όπως ισχύει, ii) είναι φορολογικός κάτοικος κράτους - μέλους της ΕΕ, σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους αυτού και δεν θεωρείται κάτοικος τρίτου κράτους εκτός ΕΕ κατ' εφαρμογή όρων σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί με αυτό το τρίτο κράτος και iii) υπόκειται, χωρίς τη δυνατότητα επιλογής ή απαλλαγής, σε έναν από τους φόρους που αναφέρονται στο Παράρτημα Ι Μέρος Β' της Οδηγίας 2011/96/ΕΕ ή σε οποιονδήποτε άλλον φόρο αντικαταστήσει έναν από τους φόρους αυτούς και β) το νομικό πρόσωπο που λαμβάνει τα μερίσματα (λήπτης): i) κατέχει ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής τουλάχιστον δέκα τοις εκατό (10%) της αξίας ή του πλήθους του μετοχικού ή βασικού κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου του νομικού προσώπου που διανέμει και ii) διακρατεί το ως άνω ποσοστό τουλάχιστον είκοσι τέσσερις (24) μήνες. 2. 3. Όπως διευκρινίσθηκε με την ΠΟΛ.1039/26.1.2015 ερμηνευτική εγκύκλιο του άρθρου 48, αναφορικά με το χρόνο χορήγησης του φορολογικού πλεονεκτήματος, αυτός θεωρείται ότι είναι ο χρόνος λήψης της απόφασης διανομής των μερισμάτων από τα αρμόδια όργανα του καταβάλλοντος νομικού προσώπου ή προκειμένου για τα μερίσματα που διανέμουν οι προσωπικές εταιρίες ο χρόνος απόκτησης αυτών από τα μέλη τους.»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 5 της ΠΟΛ. 1159/2011: «Οι έλεγχοι αυτοί διενεργούνται από τις αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες και ολοκληρώνονται, για τις επιχειρήσεις με διαχειριστικές περιόδους που έληξαν έως και την 31.03.2012, έως και την 30/4/2014. Για τις επιχειρήσεις με διαχειριστικές περιόδους που λήγουν μετά την 31.03.2012 οι ως άνω έλεγχοι διενεργούνται και ολοκληρώνονται σε διάστημα δεκαοχτώ (18) μηνών από την ημερομηνία υποβολής του ετήσιου φορολογικού πιστοποιητικού στη βάση δεδομένων της Γ.Γ.Π.Σ. από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 6 της ΠΟΛ. 1034/2016 (31.12.15) 'Τροποποίηση των διατάξεων της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1159/2011 (ΦΕΚ 1657/Β')', σχετικά με το Ετήσιο Πιστοποιητικό που εκδίδεται από Νόμιμους Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του Ν.3693/2008 (ΦΕΚ 174/Α')': «Οι παράγραφοι 2 και 3 του άρθρου 5 καταργούνται.»

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. Δ6Δ 1095210 ΕΞ 25.6.2014 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών: «Ι. α) Με την αριθ. 233/2000 γνωμοδότηση της Ολομέλειας του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Ν.Σ.Κ.), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υπουργό Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης, διευκρινίζεται ότι '...Έγγραφα τα οποία προέρχονται από την αλλοδαπή, και μάλιστα δημόσια, συντεταγμένα σε οποιαδήποτε γλώσσα, δεν μπορούν να γίνουν δεκτά στο εσωτερικό της χώρας μας παρά μόνο αν η γνησιότητα τους βεβαιώνεται κατά τα διεθνή νόμιμα'. Στην ίδια γνωμοδότηση επισημαίνεται, επίσης, ότι «...αλλοδαπά δημόσια έγγραφα των οποίων η γνησιότητα δεν βεβαιώνεται σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από την Σύμβαση της Χάγης, ή, εφόσον προέρχονται από χώρα που δεν έχει συμβληθεί στην Σύμβαση αυτή, των οποίων η γνησιότητα δεν βεβαιώνεται κατά τα διεθνή νόμιμα (προξενική διαδικασία), δεν μπορούν να γίνουν δεκτά παντάπασιν από τις ελληνικές διοικητικές αρχές.

II.- Επίσης, επισημαίνεται, ότι για τις περιπτώσεις εγγράφων που χορηγούνται από φορολογικές υπηρεσίες ξένων κρατών, μέσω διαδικτύου και δεν φέρουν υπογραφή και σφραγίδα αυτών, τα οποία στην συνέχεια προσκομίζονται στις Δ.Ο.Υ., χωρίς την κατά περίπτωση επισημείωση ή θεώρηση, πρέπει οι ίδιοι οι ενδιαφερόμενοι να απευθύνονται στις αρμόδιες

υπηρεσίες των κρατών προέλευσης των εγγράφων, οι οποίες θα τους ενημερώνουν για την διαδικασία, σύμφωνα με την οποία θα τίθεται στα έγγραφα αυτά η αντίστοιχη σφραγίδα της επισημείωσης ή της θεώρησης.».

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. Δ. ΟΡΓ. Δ 1008736 ΕΞ 2019/18.1.19 έγγραφο της ΑΑΔΕ διευκρινίζονται οι υπηρεσίες, οι φορείς και τα πρόσωπα που διενεργούν μεταφράσεις αλλοδαπών δημοσίων εγγράφων που οι φορολογούμενοι προσκομίζουν στις υπηρεσίες της ΑΑΔΕ.

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με την από 28.8.18 έκθεση ελέγχου Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ η προσφεύγουσα δήλωσε στον κωδικό 495 Έσοδα από μερίσματα ή κέρδη από συμμετοχή σε Ν.Π. αρ.48 ν. 4172/2013' ποσό ύψους 1.016.786,15 €, στο οποίο συμπεριλαμβάνονται ποσά συνολικού ύψους 779.286,15 €, και συγκεκριμένα από τις εταιρείες με έδρα τη (ΑΦΜ) ποσό ύψους 106.207,09 €, (ΑΦΜ) ποσό ύψους 460.162,69 €, και (ΑΦΜ) ποσό ύψους 212.916,37 €, για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν επαρκή στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 48 ν. 4172/2013 προκειμένου να απαλλαγούν από το φόρο. Συνεπεία αυτού ο έλεγχος μείωσε το ποσό της φορολογικής ζημιάς για μεταφορά κατά το ως άνω ποσό των 779.286,15 €.

Επειδή, για την απόδειξη της εκπλήρωσης των προϋποθέσεων του άρθρου 48 ν. 4172/2013 για τις εταιρείες, και, η προσφεύγουσα προσκόμισε τις από 31.7.18, 24.7.18 και 24.7.18 εκτυπώσεις μέσω διαδικτύου από το εμπορικό μητρώο του Υπουργείου Δικαιοσύνης της, αντίστοιχα, και μεταφράσεις αυτών στα Ελληνικά. Επιπλέον, προσκόμισε έγγραφο στην και στην με τίτλο στο οποίο ο δηλώνει «The company I represent is subject to corporation tax in Bulgaria». Επιπροσθέτως, προσκόμισε εκτυπώσεις μηνυμάτων ηλεκτρονικής αλληλογραφίας και αντίγραφα πρακτικών γενικής συνέλευσης μετόχων στην Αγγλική γλώσσα.

Επειδή, από τα ως άνω προσκομισθέντα δεν αποδεικνύεται ότι για τα μερίσματα που έλαβε η προσφεύγουσα από τις ανωτέρω εταιρείες πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 48 ν. 4172/2013, και συγκεκριμένα ότι τα εν λόγω νομικά πρόσωπα περιλαμβάνονται στους τύπους που απαριθμούνται στο Παράρτημα Ι Μέρος Α' της Οδηγίας 2011/96/ΕΕ, ότι είναι φορολογικοί κάτοικοι κρατών-μέλους της ΕΕ, σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους αυτού και δεν θεωρούνται κάτοικοι τρίτου κράτους εκτός ΕΕ κατ' εφαρμογήν όρων σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί με αυτό το τρίτο κράτος, υπόκεινται, χωρίς τη δυνατότητα επιλογής ή απαλλαγής, σε έναν από τους φόρους που αναφέρονται στο Παράρτημα Ι Μέρος Β' της Οδηγίας 2011/96/ΕΕ ή σε οποιοδήποτε άλλον φόρο αντικαταστήσει έναν από τους φόρους αυτούς, και ότι η λήπτρια εταιρεία, η προσφεύγουσα, κατείχε ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής τουλάχιστον δέκα τοις εκατό (10%) της αξίας ή του πλήθους του μετοχικού ή βασικού κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου του νομικού προσώπου που διανέμει, και το ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής διακρατήθηκε τουλάχιστον είκοσι τέσσερις (24) μήνες.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στο με αρ. Δ.Ε.Δ. ΕΞ 2019/28.1.19 γραπτό αίτημα της Υπηρεσίας μας με το οποίο κλήθηκε να προσκομίσει έγγραφα που να αποδεικνύουν ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 48 ν. 4172/2013.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, για τα αλλοδαπά έγγραφα που προσκομίζονται πρέπει να τηρούνται οι εν ισχύ διατάξεις περί μετάφρασης αλλοδαπών εγγράφων. Επιπροσθέτως, για τα

αλλοδαπά δημόσια έγγραφα πρέπει να τηρούνται οι εν ισχύ διατάξεις περί βεβαίωσης της γνησιότητας αυτών κατά τα διεθνή νόμιμα.

Επειδή, με την παρ. 6 της ΠΟΛ. 1034/2016 καταργήθηκε η επικαλούμενη με την παρούσα προσφυγή διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 5 της ΠΟΛ.1159/2011.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 28.8.18 έκθεση ελέγχου Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **11.10.18** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Φορολογικό Έτος 2015

Διαφορά φόρου – πιστωτικό ποσό	5.927,24 €
Συνολικό ποσό διαφοράς πιστωτικού υπολοίπου	5.927,24 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

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

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.