



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ(Δ.Ε.Δ.)

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604538

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 2-7-2020

Αριθμός απόφασης: 1410

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. του άρθρου 10 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1122/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31-05-2020).

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

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 27-1-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία με Α.Φ.Μ., κατά της με αριθ. / 24-12-2019 πράξης οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου ή αποδιδόμενου φόρου στους τόκους, χρήσης 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ./24-12-2019 πράξη οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου ή αποδιδόμενου φόρου στους τόκους, χρήσης 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 27-1-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία με 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 με αριθ./24-12-2019 πράξη οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου ή αποδιδόμενου φόρου στους τόκους, χρήσης 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ, προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία φόρος επί τόκων δανείων, ποσού 44.688,76€.

Ιστορικό

Η προσφεύγουσα εταιρεία συνήψε δανειακές συμβάσεις με την εταιρεία με την επωνυμία με ΑΦΜ, η οποία έχει ως έδρα το, η οποία συμμετέχει με ποσοστό 100% στο μετοχικό κεφάλαιο της προσφεύγουσας εταιρείας. Σε εκτέλεση των ως άνω δανειακών συμβάσεων, η δανείστρια εταιρεία εξέδωσε το με αριθ./31-3-2014 τιμολόγιο, σύμφωνα με το οποίο για την χρονική περίοδο από 1-10-2013 έως 31-3-2014 προέκυψαν δανειακοί τόκοι, ποσού 1.093.909,94€. Εν συνεχεία, η προσφεύγουσα εταιρεία διενήργησε παρακράτηση φόρου επί των ανωτέρω τόκων δανείων ποσοστού 8%, ήτοι ποσού 87.512,80€, όπως ορίζει το άρθρο 11 της διμερούς Σύμβασης μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου που κυρώθηκε με τον ν.2319 (ΦΕΚ. 19 Α/ 19-6-95), υποβάλλοντας την με αριθ./28-5-2014 δήλωση απόδοσης παρακρατούμενου φόρου, στην Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ.

Με την με αριθ. πρωτ./ 8-11-2017 αίτηση, η προσφεύγουσα εταιρεία αιτήθηκε την επιστροφή του ως άνω παρακρατηθέντος φόρου τόκων δανείων, ποσού 87.512,80€, καθώς συνέτρεχαν όλες οι προϋποθέσεις για την απαλλαγή από την παρακράτηση, σύμφωνα με τις διατάξεις της Ευρωπαϊκής Οδηγίας 2003/49/ΕΚ, όπως αυτή έχει ενσωματωθεί στο άρθρο 63 του ν.4172/2013. Με αφορμή την ως άνω αίτηση της προσφεύγουσας εταιρείας εκδόθηκε η με αριθ./27-6-2018 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου, περιόδου 1-3-2014 έως 31-3-2014. Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία δικαιούται επιστροφή φόρου τόκων δανείων, ποσού 42.824,04€, καθώς το ποσό τόκων ύψους 44.688,76€ (87.512,80€ - 42.824,04€), αφορά αναλογούντες τόκους δανείων χρονικής περιόδου από 1-10-2013 έως 31-12-2013.

Εν συνεχεία, ο έλεγχος εξέδωσε το με αριθ./2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.), στο οποίο η προσφεύγουσα εταιρεία ανταποκρίθηκε με το με αριθ./ 12-12-2019 υπόμνημα.

Τέλος ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω προέβη στην έκδοση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης καθώς και της από 24-12-2019 οικείας έκθεσης ελέγχου.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ και την έντοκη επιστροφή του εναπομείναντος καταβαλλομένου φόρου, ποσού 44.688,76€ προβάλλοντας τον κάτωθι ισχυρισμό:

- Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου.

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 όπως τροποποιήθηκε με το ν. 4549/2018 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/ΕΚ 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 της Οδηγίας 2003/49/ΕΚ, 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 άρθρο 3 της Οδηγίας 2003/49/ΕΚ 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, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1 και 2 του άρθρου 11 του Ν.2319/ 19-6-1995 (ΦΕΚ Α' 127) «Κύρωση Σύμβασης μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου για την αποφυγή της διπλής φορολογίας και την αποτροπή της φοροδιαφυγής αναφορικά με τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου.» ορίζεται ότι: «1. Τόκοι που προκύπτουν στο ένα Συμβαλλόμενο Κράτος και καταβάλλονται σε κάτοικο του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους μπορούν να φορολογούνται σε αυτό το άλλο Κράτος.

2. Μπορούν, όμως αυτοί οι τόκοι να φορολογούνται επίσης στο Συμβαλλόμενο Κράτος στο οποίο προκύπτουν και σύμφωνα με τη νομοθεσία του Κράτους αυτού, αλλά αν ο λήπτης είναι ο δικαιούχος των τόκων, ο φόρος που επιβάλλεται κατ' αυτόν τον τρόπο δεν υπερβαίνει το οκτώ τοις εκατό (**8%**) του ακαθάριστου ποσού των τόκων. Οι αρμόδιες αρχές των Συμβαλλόμενων Κρατών καθορίζουν με αμοιβαία συμφωνία τον τρόπο εφαρμογής αυτού του περιορισμού.

3. Ο όρος «τόκοι», όπως χρησιμοποιείται στο παρόν άρθρο, σημαίνει εισόδημα από απαιτήσεις κάθε είδους, είτε εξασφαλίζονται, είτε όχι με υποθήκη και είτε παρέχουν ή όχι δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη του οφειλέτη, ιδιαίτερα δε εισόδημα από κρατικά χρεόγραφα και εισόδημα από ομολογίες ή χρεωστικούς τίτλους, περιλαμβανομένων των δώρων και βραβείων τα οποία συνεπάγονται παρόμοια αξιόγραφα και ομολογίες. Πρόστιμα για καθυστερημένη πληρωμή δεν θεωρούνται ως τόκοι σύμφωνα με την έννοια αυτού του άρθρου.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1042/2015 «Φορολογική μεταχείριση του εισοδήματος από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του νέου Κ.Φ.Ε. (Ν.4172/2013)» στην οποία αναφέρεται ότι: «16. α) ..., β) ..., γ) Σε περίπτωση που οι δικαιούχοι των εισοδημάτων από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα, οι οποίοι είναι είτε φυσικά πρόσωπα που δεν έχουν τη φορολογική τους κατοικία στην ημεδαπή είτε νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που δεν έχουν τη φορολογική τους κατοικία και δεν διατηρούν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, είναι κάτοικοι κράτους με [™] οποκ) υπάρχει Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (Σ.Α.Δ.Φ.), θα έχουν εφαρμογή τα οριζόμενα από τη διμερή σύμβαση, λόγω αυξημένης τυπικής ισχύος.

Στην ανωτέρω περίπτωση με την υποβολή της δήλωσης για την απόδοση του παρακρατούμενου φόρου, όπως ορίζεται στην ΠΟΛ.1011/2.1.2014 απόφαση του Γενικού

Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, ο καταβάλλων το εισόδημα (υπόχρεος σε παρακράτηση) θα συνυποβάλλει με την υπόψη δήλωση το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας του δικαιούχου του εισοδήματος. Τα ανωτέρω εφαρμόζονται ανάλογα και όταν από τις διατάξεις της οικείας Σ.Α.Δ.Φ. προβλέπεται μηδενικός συντελεστής παρακράτησης (και στην περίπτωση αυτή δηλαδή θα πρέπει να υποβληθεί μηδενική δήλωση). Στις περιπτώσεις που δεν ενεργείται παρακράτηση φόρου με βάση τις διατάξεις της εσωτερικής νομοθεσίας, όπως προκύπτει από τα οριζόμενα στην παρούσα, για παράδειγμα στα δικαιώματα που εισπράττει ημεδαπό νομικό πρόσωπο, τόκοι ομολογιακών δανείων του Ελληνικού Δημοσίου που αποκτούν τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα κ.λπ, δεν απαιτείται η υποβολή μηδενικής δήλωσης απόδοσης παρακρατούμενου φόρου.».

Επειδή, η Οδηγία 2003/49/ΕΚ 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 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» 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 (A), κατέχει άμεσα μετοχές, μερίδια ή συμμετοχή τουλάχιστον είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) στο μετοχικό κεφάλαιο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας που εισπράττει (B)

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 Μέρος 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 Μέρος 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 Μέρος Α της Οδηγίας 2003/49/ΕΚ», θα πρέπει να αντικατασταθεί με το ορθό «Παράρτημα της Οδηγίας 2003/49/ΕΚ» και η αναφορά «Παράρτημα Ι Μέρος 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 εταιριών 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 ιδίου 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 καθορίστηκε 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, στην υπό κρίση προσφυγή, η προσφεύγουσα εταιρεία συνήψε δανειακές συμβάσεις με την εταιρεία με την επωνυμία με ΑΦΜ, η οποία έχει ως έδρα, η οποία συμμετέχει με ποσοστό 100% στο μετοχικό κεφάλαιο της προσφεύγουσας εταιρείας. Εν συνεχεία, η δανείστρια εταιρεία εξέδωσε το με αριθ. /31-3-2014 τιμολόγιο, σύμφωνα με το οποίο για την χρονική περίοδο από 1-10-2013 έως 31-3-2014 προέκυψαν δανειακοί τόκοι, ποσού 1.093.909,94€

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία, σε εκτέλεση των ανωτέρω δανειακών συμβάσεων, αναφορικά με την καταβολή των οφειλόμενων τόκων προς την δανείστρια εταιρεία, διενήργησε παρακράτηση φόρου τόκων ποσοστού 8%, σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στο άρθρο 11 της διμερούς Σύμβασης μεταξύ Ελληνικής Δημοκρατίας και του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου που κυρώθηκε με τον Ν.2319 (ΦΕΚ 19 Α/19-6-95) ως κατωτέρω:

ΤΟΚΟΙ ΔΑΝΕΙΟΥ: 1.093.909,94€

ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΘΕΙΣ ΦΟΡΟΣ 8 % : 87.512,80€

υποβάλλοντας την με αριθ. / 28-5-2014 δήλωση απόδοσης παρακρατούμενου φόρου, στην Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία, με την με αριθ. πρωτ. / 8-11-2017 αίτησή της προς την Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ, αιτήθηκε την επιστροφή του ως άνω παρακρατηθέντος φόρου τόκων δανείων, ποσού 87.512,80€, καθώς συνέτρεχαν όλες οι προϋποθέσεις για την απαλλαγή από την παρακράτηση, σύμφωνα με τις διατάξεις της Ευρωπαϊκής Οδηγίας 2003/49/ΕΚ, όπως αυτή έχει ενσωματωθεί στο άρθρο 63 του ν.4172/2013.

Επειδή, εν συνεχεία, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι μέρος των ως άνω τόκων αφορούσε δεδουλευμένους τόκους χρονικού διαστήματος από 1-10-2013 έως 31-12-2013, με τους οποίους επιβαρύνθηκε η προσφεύγουσα – δανειολήπτρια εταιρεία, για την πίστωση των οποίων προέβη στις ακόλουθες λογιστικές εγγραφές στα τηρούμενα βιβλία της, **κατά την 31-12-2013:**

Λογ/σμός 95.01.05.0000 «Τόκοι & έξοδα μακροπρόθεσμων προς συνδεδεμένων επιχειρήσεων»

Εγγραφή Τόκων ενδοεταιρ. δανείου - Χρέωση: 513.920,79€

Λογ/σμός 95.01.05.0001 «Παρακρατούμενος φόρος 8% ενδοεταιρικού δανείου»

Εγγραφή Τόκων ενδοεταιρ. δανείου- Χρέωση: 44.688,76€

Για τις ως άνω εγγραφές έγινε ταυτόχρονη πίστωση του λογ/σμού 54.09.03.0000

Λογ/σμός 56.01.09.0002 «Παρακρατηθείς φόρος 8% ενδοεταιρικού δανείου» - Πίστωση: 44.688,76€.

Επειδή, σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται στην ΠΟΛ.1039/2015, δεν συντρέχει δικαίωμα επιστροφής παρακρατηθέντος φόρου τόκων, κατά το μέρος που αφορά τόκους, που πιστώθηκαν την 31-12-2013 και αφορούν αναλογούντες τόκους δανείων χρονικής περιόδου από 1-10-2013 έως 31-12-2013 και αντιστοιχούν στο ποσό των 44.688,76€, καθότι **η επικαλούμενη διαδικασία επιστροφής ισχύει για τόκους και δικαιώματα που καταβάλλονται ή πιστώνονται από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά.**

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 24-12-2019 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου επιστροφής παρακρατούμενου φόρου τόκων της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ, επί της οποίας εδράζεται η με αριθ. / 24-12-2019 προσβαλλόμενη πράξη οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου ή αποδιδόμενου φόρου στους τόκους, χρήσης 2014 της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 27-1-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία με Α.Φ.Μ. και την επικύρωση της με αριθ. / 24-12-2019 πράξης οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου ή αποδιδόμενου φόρου στους τόκους, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση: 44.688,76€

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

Ακριβές Αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

**Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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