



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 20 / 5 / 2020

Αριθμός απόφασης: **904**

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604534

ΦΑΞ : 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) όπως τροποποιήθηκε και 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 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (Α' 86).

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

3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 25/11/2019 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....», ΑΦΜ, με έδρα στη , , , κατά της σιωπηρής άρνησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ επί της με αριθ. /2019 επιφυλάξεως του άρθρου 20 του ν. 4174/2013 που υπεβλήθη από την προσφεύγουσα εταιρεία συνημμένη στην με αριθμό καταχώρησης TAXISNET δήλωση φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων για το φορολογικό έτος 2018 και τα προσκομιζόμενα με την υπό κρίση προσφυγή σχετικά έγγραφα.

4. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 25/11/2019 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:

Μετά την πάροδο απράκτου τριμήνου από την υποβολή στη Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ της με αριθ./2019 επιφυλάξεως του άρθρου 20 του ν. 4174/2013 που υπεβλήθη από την προσφεύγουσα εταιρεία συνημμένη στη με αριθμό καταχώρησης TAXISNET δήλωση φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων, φορολογικού έτους 2018, απορρίφθηκε σιωπηρά η εν λόγω επιφύλαξη. Συγκεκριμένα η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε την ανωτέρω επιφύλαξη ως προς τη φορολογική αναμόρφωση δαπανών τόκων δανείων ύψους 4.181.055,80 €.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση προσφυγή ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή, να ακυρωθεί η σιωπηρή απόρριψη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, να γίνει δεκτή η με αριθ./2019 υποβληθείσα επιφύλαξη, να αναγνωρισθεί ότι η δαπάνη τόκων δανείων ύψους 4.181.055,80 € δεν εμπίπτει στον περιορισμό της έκπτωσης του άρθρου 48§4 του ν. 4172/2014, να γίνει νέα εκκαθάριση της δήλωσης και να της επιστραφεί νομιμοτόκως το ποσό ύψους 1.212.506,18 € και η ισόποση προκαταβολή φόρου, ήτοι το συνολικό ποσό των 2.425.012,36 €, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Προέβη στην φορολογική αναμόρφωση δαπανών τόκων δανείων έτσι ώστε να συμμορφωθεί με την εσφαλμένη ερμηνεία του άρθρου 48§4 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) όπως αυτή υποδεικνύεται από το υπ' αριθ. ΔΕΑΦ Β 1131644 ΕΞ 2016 έγγραφο της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας της ΑΑΔΕ. Ειδικότερα αναμόρφωσε τις δεδουλευμένες δαπάνες τόκων του έτους 2018 που αφορούν στο ομολογιακό δάνειο με το οποίο χρηματοδότησε την απόκτηση συμμετοχής ποσοστού 85,92% στο κεφάλαιο της Ωστόσο, δεδομένου ότι η συμμετοχή στη ουδέποτε συγκέντρωσε τις προϋποθέσεις του άρθρου 48§§1 & 2 του ΚΦΕ, ουδέποτε η προσφεύγουσα εισέπραξε μέρος από αυτήν, ενώ άλλωστε λόγω της συγχώνευσης των δύο εταιριών έχει αποκλειστεί οριστικά οποιαδήποτε δυνατότητα λήψης αφορολόγητου μερίσματος, ήδη από το φορολογικό έτος 2015 όταν και αποκτήθηκε η συμμετοχή.
2. Εσφαλμένη ερμηνεία άλλως πλημμελής εφαρμογή του άρθρου 48§4 του ΚΦΕ, αντίθετη με το γράμμα και στο σκοπό του νόμου ερμηνεία της υπό κρίση διάταξης όπως υιοθετείται από τη Φορολογική Διοίκηση.
3. Αντίθετη στο άρθρο 48§§1 και 3 της Ευρωπαϊκής Οδηγίας 2011/96/ΕΕ η διάταξη του άρθρου 48§4 του ΚΦΕ αν ερμηνευθεί ως επιβάλλουσα περιορισμό στην έκπτωση επιχειρηματικών δαπανών συνδεόμενων με τη συμμετοχή ανεξάρτητα από την εισπραξη αφορολόγητου μερίσματος.

4. Εφαρμογή ευνοϊκότερης διάταξης του άρθρου 49 του ΚΦΕ σχετικά με την έκπτωση των τόκων αντί της γενικότερης του άρθρου 48§4 του ΚΦΕ.

Επειδή στο άρθρο 63§1 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης.»

Επειδή σύμφωνα με την Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. Α 1037/2019 «Τύπος και περιεχόμενο των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του ν. 4172/2013 και καθορισμός δικαιολογητικών που υποβάλλονται μ' αυτές - Υποβολή με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του ν.4172/2013»:

«δ. Τα νομικά πρόσωπα ή οι νομικές οντότητες που υποβάλλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος με επιφύλαξη, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 20 του ν. 4174/2013, προσκομίζουν στην αρμόδια για τη φορολογία τους Δ.Ο.Υ. εντός προθεσμίας τριών (3) εργάσιμων ημερών αντίγραφο της δήλωσης που έχουν υποβάλει ηλεκτρονικά, συνοδευόμενη με τα απαραίτητα δικαιολογητικά έγγραφα και στοιχεία, **έτσι ώστε η Δ.Ο.Υ. να αποφανθεί για τη σχετική επιφύλαξη.**»

Επειδή στο άρθρο 22 του ν.4172/2013 ορίζεται:

«Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

- α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της,
- β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,
- γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 του ν. 4172/2013:

«Άρθρο 48 Απαλλαγή ενδοομιλικών μερισμάτων

1. Τα ενδοομιλικά μερίσματα που εισπράττει ένα νομικό πρόσωπο ή που είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας απαλλάσσονται από το φόρο, εφόσον:

- α) ο λήπτης φορολογούμενος κατέχει ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής τουλάχιστον δέκα τοις εκατό (10%) της αξίας ή το πλήθος του μετοχικού ή βασικού κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου του νομικού προσώπου που διανέμει, και
- β) το ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής διακρατείται επί τουλάχιστον είκοσι τέσσερις (24) μήνες, και

γ) το νομικό πρόσωπο που προβαίνει σε διανομή κερδών, τα οποία υπόκεινται σε φόρο, δεν έχει έδρα σε κράτος που περιλαμβάνεται στα μη συνεργάσιμα κράτη σύμφωνα με το άρθρο 65 του Κ.Φ.Ε..

2. Η προηγούμενη παράγραφος ισχύει επίσης για νομικά πρόσωπα που δεν είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας, εφόσον το ενδοομιλικό μέρισμα συνδέεται με επιχειρηματικές δραστηριότητες που διεξάγονται από αυτά τα νομικά πρόσωπα εντός ή μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα.

3. Εάν διανέμονται κέρδη από νομικό πρόσωπο σε λήπτη φορολογούμενο που δεν έχει διακρατήσει το ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής επί είκοσι τέσσερις (24) μήνες, αλλά πληροί την προϋπόθεση γ' της παραγράφου 1, καθώς και αυτή της παραγράφου 2, ο λήπτης φορολογούμενος μπορεί προσωρινά να ζητήσει την απαλλαγή που παρέχεται στις εν λόγω παραγράφους, εφόσον παρέχει εγγύηση στη Φορολογική Διοίκηση ίση με το ποσό του φόρου που θα όφειλε να καταβάλει σε περίπτωση μη χορήγησης της απαλλαγής. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να απαιτήσει την υπέρ αυτής κατάπτωση της εγγύησης, εφόσον ο λήπτης φορολογούμενος δεν διακρατεί το ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής επί τουλάχιστον είκοσι τέσσερις (24) μήνες. Η απαλλαγή καθίσταται οριστική και η εγγύηση λήγει κατά την ημερομηνία που συμπληρώνονται είκοσι τέσσερις (24) μήνες διακράτησης του ελάχιστου ποσοστού συμμετοχής.

4. Εάν το νομικό πρόσωπο που προβαίνει στη διανομή: α) περιλαμβάνεται στους τύπους που απαριθμούνται στο Παράρτημα Ι Μέρος Α' της Οδηγίας 2011/96/Ε.Ε., όπως ισχύει, και

β) είναι φορολογικός κάτοικος κρατους - μέλους της Ε.Ε. σύμφωνα με τη νομοθεσία του κρατους αυτού και δεν θεωρείται φορολογικός κάτοικος τρίτου κρατους εκτός Ε.Ε. κατ' εφαρμογή 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/Ε.Ε. ή σε οποιοδήποτε άλλο φόρο ενδεχομένως στο μέλλον αντικαταστήσει έναν από τους φόρους αυτούς, η προϋπόθεση της περίπτωσης γ' της παραγράφου 1 θεωρείται ότι έχει εκπληρωθεί.

5. Εάν η διανομή κερδών που αναφέρεται στην παράγραφο 1 και 2 προκύπτει από συμμετοχή σε άλλο νομικό πρόσωπο, ο φορολογούμενος δεν μπορεί να εκπέσει τις επιχειρηματικές δαπάνες που συνδέονται με τη συμμετοχή αυτή.

6. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ορίζονται τα έντυπα εφαρμογής του άρθρου αυτού. »

Επειδή στην Απόφαση της Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ. 1113/2015 ορίζεται:

«Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις των άρθρων 22, 22Α και 23 του Ν. 4172/2013 , σχετικά με τις εκπνυόμενες και μη δαπάνες και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

Γενικά

Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 4172/2013) καθιερώνει νέους κανόνες για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρηματικών δαπανών για τους ασκούντες επιχειρηματική

δραστηριότητα είτε είναι φυσικά πρόσωπα, είτε είναι νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες.

Ειδικότερα:

α) με τις διατάξεις του άρθρου 22 τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το άρθρο 23 που αφορά τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την παράγραφο 4 του άρθρου 48 σχετικά με τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αφορούν τα ενδοομιλικά μερίσματα που απαλλάσσονται από το φόρο. Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι **όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει,**

β) με τις διατάξεις του άρθρου 22Α, το οποίο προστέθηκε με την παράγραφο 8 του άρθρου 22 του Ν. 4223/2013 , ορίζεται ο τρόπος έκπτωσης των δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις, και

γ) με τις διατάξεις του άρθρου 23 ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι μη εκπιπόμενες δαπάνες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, σε αυτές που λόγω του είδους τους δεν εκπίπτουν χωρίς να απαιτείται η συνδρομή άλλου όρου ή προϋπόθεσης και σε αυτές που δεν εκπίπτουν μόνον κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το τιθέμενο στο άρθρο αυτό αριθμητικό όριο.

Άρθρο 22

Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο **γενικός κανόνας** για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν **αθροιστικά** τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

α) **πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της.**

Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και

στην αύξηση του εισοδήματός της (ΣτΕ 2033/2012) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣτΕ 2963/2013, 1729/2013, 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές).

Επισημαίνεται ότι ως προς τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ισχύουν όσα ειδικότερα αναφέρονται κατωτέρω στην παρούσα.

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.

Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί αλλά έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών.

Ως προς το ζήτημα της εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου, επισημαίνεται η προσφάτως εκδοθείσα ΠΟΛ. 1071/2015 εγκύκλιος, με την οποία κοινοποιήθηκε η αριθ. 170/2014 γνωμοδότηση ΝΣΚ, σύμφωνα με την οποία ο καλόπιστος λήπτης φορολογικού στοιχείου εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του.

Επίσης, σημειώνεται ότι η ζημία που προκύπτει από την αποτίμηση τίτλων, χρεογράφων, υποχρεώσεων, κ.λπ. δεν είναι δαπάνη που αντιστοιχεί σε πραγματική συναλλαγή, αλλά η όποια δαπάνη θα προκύψει κατά τη μεταβίβαση των υπόψη τίτλων, κ.λπ. ή εξόφληση της σχετικής υποχρέωσης.

Το αν η αξία της συναλλαγής είναι ανώτερη ή κατώτερη της αγοραίας (αρχή των ίσων αποστάσεων) είναι θέμα πραγματικό. Διευκρινίζεται ότι αυτή εφαρμόζεται μόνο στην περίπτωση των ενδοομιλικών συναλλαγών, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο άρθρο 50 του Κ.Φ.Ε.

γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά.

Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ. Ειδικά στην περίπτωση απώλειας των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, θα λαμβάνονται υπόψη και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των στοιχείων αυτών από τον εκδότη τους.

Σημειώνεται ότι εφόσον πρόκειται για επιχείρηση η οποία σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4308/2014 δεν έχει υποχρέωση τήρησης βιβλίων, οι δαπάνες του εν λόγω άρθρου εκπίπτουν από τα

ακαθάριστα έσοδά της, εφόσον συντρέχουν οι λοιπές αναφερόμενες πιο πάνω προϋποθέσεις, πλην αυτής της εγγραφής στα τηρούμενα βιβλία (π.χ. αγρότες που δεν τηρούν βιβλία, απαλλαγή από την τήρηση βιβλίων σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1007/2015 Απόφαση ΓΓΔΕ).

3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48. Αναφορικά με το χρόνο έκπτωσης τους, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.). Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση επίσης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν.

Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω συνιστούν τον γενικό κανόνα έκπτωσης των δαπανών, καθόσον κάθε δαπάνη πρέπει να εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής.»

Επειδή, στο υπ' αριθ. ΔΕΑΦ Β 1131644 ΕΞ 2016 έγγραφο της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας της ΑΑΔΕ με θέμα «Διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 48 του ν.4172/2013» αναφέρονται τα εξής:

«Με αφορμή ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 48 του ν. 4172/2013, εάν η διανομή κερδών που αναφέρεται στην παράγραφο 1 και 2 (απαλλαγή ενδοομιλικών μερισμάτων) προκύπτει από συμμετοχή σε άλλο νομικό πρόσωπο, ο φορολογούμενος δεν μπορεί να εκπέσει τις επιχειρηματικές δαπάνες που συνδέονται με τη συμμετοχή αυτή.
2. Με την ΠΟΛ. 1039/26.1.2015 εγκύκλιό μας με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή του άρθρου 48 του ν. 4172/2013, διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι εφόσον το εισόδημα (εισπραττόμενο μέρισμα) απαλλάσσεται της φορολογίας με βάση τις προϋποθέσεις του άρθρου 48, τότε οι τυχόν δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί και συνδέονται με αυτή τη συμμετοχή, όπως συμβολαιογραφικά έξοδα, φόροι, αμοιβές τρίτων, κλπ., καθώς και τυχόν χρηματοοικονομικά έξοδα (τόκοι δανείων για την απόκτηση των συμμετοχών), κλπ., δεν εκπίπτουν στο σύνολό τους.
3. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 48 του ν. 4172/2013 δεν συνδέεται με την καταβολή μερίσματος από το νομικό πρόσωπο που πληροί τις προϋποθέσεις των παρ. 1 και 2 του ίδιου άρθρου, αλλά με τη διενέργεια τυχόν δαπανών (π.χ. τόκοι δανείων) που συνδέονται με την συμμετοχή σε αυτό το νομικό πρόσωπο. Κατά συνέπεια, οι τυχόν επιχειρηματικές δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί από νομικό πρόσωπο και οι οποίες συνδέονται με τη συμμετοχή του σε άλλο νομικό πρόσωπο που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής των παρ. 1 και 2 του άρθρου 48, δεν εκπίπτουν στο σύνολο τους στο φορολογικό έτος που πραγματοποιούνται,

ανεξάρτητα αν στο έτος αυτό λαμβάνει χώρα διανομή κερδών από το νομικό πρόσωπο στο οποίο αυτό συμμετέχει.

4. Επίσης, οι διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 48 του ν.4172/2013 εφαρμόζονται ανεξάρτητα αν μεταβάλλεται το ποσοστό συμμετοχής στη θυγατρική εταιρεία.

Επομένως, οι υπόψη διατάξεις καταλαμβάνουν και τις περιπτώσεις που οι σχετικές δαπάνες (π.χ. τόκοι δανείων) πραγματοποιούνται όχι μόνο για την απόκτηση της συμμετοχής, αλλά και για τη χρηματοδότηση μίας ήδη υφιστάμενης θυγατρικής εταιρείας, ανεξάρτητα εάν η χρηματοδότηση αυτή διευρύνει τη δυνατότητα κτήσης αφορολόγητου εσόδου (ενδοομιλικού μερίσματος), καθόσον το πεδίο εφαρμογής των υπόψη διατάξεων δεν συνδέεται με την μεταβολή του ποσοστού συμμετοχής, αλλά με τυχόν δαπάνες που συνδέονται με την συμμετοχή σε νομικό πρόσωπο που πληροί τις προϋποθέσεις της παρ. 1 του άρθρου 48 του ίδιου νόμου. Για παράδειγμα, οι τόκοι ομολογιακού δανείου που καταβάλλει μητρική εταιρεία, το ποσό του οποίου διατίθεται για την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου θυγατρικών τους, οι οποίες στη συνέχεια προβαίνουν σε αύξηση του μετοχικού τους κεφαλαίου με έκδοση νέων μετοχών από την οποία δεν επέρχεται μεταβολή του ποσοστού συμμετοχής της μητρικής εταιρείας (π.χ. ποσοστό συμμετοχής 100%), εμπίπτουν στο περιορισμό της παρ. 4 του άρθρου 48 του ν.4172/2013.»

Επειδή, σύμφωνα με την Εγκύκλιο 2088/2019 του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με θέμα «Συμπλήρωση της ΠΟΛ.1039/2015 εγκυκλίου αναφορικά με την εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 48 του ν.4172/2013»:

Με αφορμή προφορικά και γραπτά ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 48 του ν.4172/2013, εάν η διανομή κερδών που αναφέρεται στην παράγραφο 1 και 2 προκύπτει από συμμετοχή σε άλλο νομικό πρόσωπο, ο φορολογούμενος δεν μπορεί να εκπέσει τις επιχειρηματικές δαπάνες που συνδέονται με τη συμμετοχή αυτή.

2. Με την ΠΟΛ.1039/2015 εγκύκλιο με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των άρθρων 48 και 63 του ν.4172/2013, διευκρινίσθηκε ότι με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου αυτού προβλέπεται ότι εάν η διανομή κερδών προκύπτει από συμμετοχή σε άλλο νομικό πρόσωπο, ο φορολογούμενος (νομικό πρόσωπο) δεν έχει τη δυνατότητα να εκπέσει τυχόν επιχειρηματικές δαπάνες που συνδέονται με τη συμμετοχή αυτή. Το νόημα της παραγράφου αυτής είναι ότι εφόσον το εισόδημα (εισπραττόμενο μέρισμα) απαλλάσσεται της φορολογίας με βάση τις προϋποθέσεις του άρθρου 48, τότε οι τυχόν δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί και συνδέονται με αυτή τη συμμετοχή, όπως συμβολαιογραφικά έξοδα, φόροι, αμοιβές τρίτων, κλπ., καθώς και τυχόν χρηματοοικονομικά έξοδα (τόκοι δανείων για την απόκτηση των συμμετοχών), κλπ., δεν εκπίπτουν στο σύνολό τους.

3. Με την παρ. 1 του άρθρου 72 του ΚΦΕ ορίζεται ότι οι διατάξεις των άρθρων 1 έως 71 του νόμου

αυτού ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται και για δαπάνες που πραγματοποιούνται, κατά περίπτωση, στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2014 και μετά.

4. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι στις επιχειρηματικές δαπάνες που καταλαμβάνονται από τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 48 του ν.4172/2013 περιλαμβάνονται κάθε είδους δαπάνες που συνδέονται άμεσα ή έμμεσα με τη συμμετοχή, όπως, π.χ. οι τόκοι ενδοομιλικού δανείου κατά το μέρος που διατέθηκε (μετά την 1.1.2014) για την εξαγορά θυγατρικών εταιρειών, καθώς και οι τόκοι τραπεζικού δανείου κατά το μέρος που αυτό διατέθηκε (μετά την 1.1.2014) για την αποπληρωμή του πιο πάνω ενδοεταιρικού δανείου.

Τέλος, επισημαίνεται ότι οι περιπτώσεις δαπανών που αναφέρονται στην εγκύκλιο ΠΟΛ.1039/2015 είναι ενδεικτικές και όχι περιοριστικές, **καθόσον κάθε δαπάνη εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής.**

Επειδή στο άρθρο 64 του ν.4174/2013 ορίζεται:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή εν προκειμένω όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου μετά την πάροδο απράκτου τριμήνου από την υποβολή στη Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ της με αριθ./2019 επιφυλάξεως του άρθρου 20 του ν. 4174/2013 που υπεβλήθη από την προσφεύγουσα εταιρεία συνημμένη στη με αριθμό καταχώρησης TAXISNET δήλωση φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων, φορολογικού έτους 2018, απορρίφθηκε σιωπηρά η εν λόγω επιφύλαξη.

Συγκεκριμένα η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε την ανωτέρω επιφύλαξη ως προς τη φορολογική αναμόρφωση των δεδουλευμένων δαπανών τόκων του έτους 2018 που αφορούν στο ομολογιακό δάνειο με το οποίο χρηματοδότησε την απόκτηση συμμετοχής ποσοστού 85,92% στο κεφάλαιο της Η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι η συμμετοχή στη ουδέποτε συγκέντρωσε τις προϋποθέσεις του άρθρου 48§§1 & 2 του ΚΦΕ, δεδομένου ότι ουδέποτε εισέπραξε μερίσμα από αυτήν, ενώ άλλωστε λόγω της συγχώνευσης των δύο εταιριών έχει αποκλειστεί οριστικά οποιαδήποτε δυνατότητα λήψης αφορολόγητου μερίσματος, ήδη από το φορολογικό έτος 2015 όταν και αποκτήθηκε η συμμετοχή, ενώ προέβη στην φορολογική αναμόρφωση δαπανών τόκων δανείων έτσι ώστε να συμμορφωθεί με την εσφαλμένη ερμηνεία του άρθρου 48§4 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) όπως αυτή υποδεικνύεται από το υπ' αριθ. ΔΕΑΦ Β 1131644 ΕΞ 2016 έγγραφο της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας της ΑΑΔΕ.

Επειδή όπως αναφέρεται στην έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ η ανωτέρω επιφύλαξη απορρίφθηκε σιωπηρά καθόσον ορθώς εφαρμόστηκαν οι διατάξεις του άρθρου 48§4 του ΚΦΕ βάσει των οποίων τίθενται περιορισμοί στην έκπτωση επιχειρηματικών δαπανών και

συγκεκριμένα στις δαπάνες τόκων δανείων, ενώ σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1039/2015 εφόσον το εισόδημα απαλλάσσεται της φορολογίας με βάση τις προϋποθέσεις του άρθρου 48 του ν. 4172/2013 τότε οι τυχόν δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί και συνδέονται με τη συμμετοχή, όπως συμβολαιογραφικά έξοδα, φόροι, αμοιβές τρίτων, κλπ, καθώς και τυχόν χρηματοδοτικά έξοδα (τόκοι δανείων για την απόκτηση συμμετοχών) κλπ δεν εκπίπτουν στο σύνολό τους.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του ισχύοντος Κ.Φ.Ε., επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48. **Τα ανωτέρω συνιστούν τον γενικό κανόνα έκπτωσης των δαπανών, ωστόσο σύμφωνα με τις οδηγίες της Διοίκησης κάθε δαπάνη πρέπει να εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής.** Εν προκειμένω δεν διενεργήθηκε έλεγχος από την αρμόδια αρχή ώστε να εξετασθεί και να διαπιστωθεί με σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία, εάν η υπό κρίση δαπάνη πληροί τις προϋποθέσεις που ορίζουν οι διατάξεις του Κ.Φ.Ε (ενδεικτικά των άρθρων 22, 23, 48 και 49), και συνεπώς η προσβαλλόμενη απόρριψη είναι παντελώς ανατιτολόγητη και εκ του λόγου αυτού ακυρωτέα (ΣτΕ 1542/2016).

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, η προσβαλλόμενη σιωπηρή απόρριψη της με αριθ./2019 επιφυλάξεως του άρθρου 20 του ν. 4174/2013 είναι **τοπικά πλημμελής** και πρέπει να ακυρωθεί ως παντελώς ανατιτολόγητη, ώστε η αρμόδια φορολογική αρχή να ασκήσει την ελεγκτική της αρμοδιότητα ως προς την δυνατότητα έκπτωσης της υπό κρίση δαπάνης, δεδομένου μάλιστα του ύψους αυτής, εξετάζοντας σε κάθε περίπτωση εάν πληρούνται οι προϋποθέσεις που θέτει ο Κ.Φ.Ε., παρέχοντας σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν το πόρισμά της.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ. 5 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013) και του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ 1064/2017 σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμελείας, **η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.**

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 25/11/2019 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», ΑΦΜ, **και την ακύρωση** της σιωπηρής άρνησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ επί της με αριθ./2019 επιφυλάξεως του άρθρου 20 του ν. 4174/2013 που υπεβλήθη από την προσφεύγουσα εταιρεία συνημμένη στην με αριθμό καταχώρησης TAXISNET δήλωση φορολογίας

εισοδήματος νομικών προσώπων για το φορολογικό έτος 2018 λόγω τυπικής πλημμέλειας βάσει του ανωτέρω σκεπτικού.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΤΙΜΟΛΕΩΝ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ

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.