



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 553

ΚΑΛΛΙΘΕΑ 26.03.2021

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 1118

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 1125859 ΕΞ 2017/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

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), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. [Α.1273/2020](#) (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), [Α.1241/2020](#) (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και [Α.1215/2020](#) (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 30.11.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία '.....', και τον διακριτικό τίτλο '.....', με Α.Φ.Μ., η οποία εδρεύει στη θέση, κατά της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, επί της με αρ. πρωτ. /2020 (α) δήλωσης επιφύλαξης (κατ' άρθρο 20 παρ. 1 του ν. 4174/2013) συνοδευούσα την υπ' αρ. /2020 δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων άρθρου 45 Ν. 4172/2013 φορολογικού έτους 2019, η οποία υποβλήθηκε εμπρόθεσμα την 03.08.2020 μέσω της ηλεκτρονικής εφαρμογής TaxisNet και (β) αίτησης έντοκης επιστροφής του επιπλέον καταβληθέντος φόρου εισοδήματος ποσού € 798.489,66 για το φορολογικό έτος 2019 και της αναλογούσας προκαταβολής φόρου για το φορολογικό έτος 2020 ύψους € 931.506,65, και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 30.11.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία '.....', και τον διακριτικό τίτλο '.....', 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Μετά την πάροδο απράκτου τριμήνου από την υποβολή στη Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ της υπ' αρ./2020 επιφύλαξης του άρθρου 20 § 1 του ν. 4174/2013 που υπεβλήθη, από την προσφεύγουσα εταιρεία, συνημμένη στη με αριθμό καταχώρησης TAXISNET δήλωση φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων, φορολογικού έτους 2019, απορρίφθηκε σιωπηρά η εν λόγω επιφύλαξη. Συγκεκριμένα η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε την ανωτέρω επιφύλαξη ως προς τη φορολογική αναμόρφωση δαπανών τόκων δανείων ύψους 3.327.040,23 €.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά:

- Να γίνει δεκτή η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή της Εταιρείας.
- Να ακυρωθεί η τεκμαιρόμενη απόρριψη της υπ' αριθ./2020 δήλωσης επιφύλαξης και αίτησης επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου της εταιρείας, και να γίνει δεκτή η επιφύλαξη και η αίτηση επιστροφής της Εταιρείας.
- Να αναγνωριστεί ότι δαπάνη τόκων ύψους € 3.327.040,23 που πραγματοποίησε η Εταιρεία κατά το φορολογικό έτος 2019 δεν εμπίπτει στον περιορισμό της μη έκπτωσης του άρθρου 48 παρ. 4 του ν. 4172/2013 και ως εκ τούτου εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της Εταιρείας.
- Να γίνει νέα εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος της Εταιρείας από την Υπηρεσία σας.
- Να επιστραφεί νομιμοτόκως σύμφωνα με το άρθρο 53 παρ. 2 του ν. 4174/2013 ποσό φόρου ύψους € 798.489,66 για το φορολογικό έτος 2019 και η αναλογούσα προκαταβολή φόρου € 931.506,65 για το φορολογικό έτος 2020,

προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους.

1. Για το υπό κρίση φορολογικό έτος 2019, η Εταιρεία επιφυλάχτηκε ρητώς ως προς τη φορολογική αναμόρφωση δαπανών τόκων δανείων ύψους € 3.327.040,23 στην οποία προέβη προκειμένου να συμμορφωθεί με την εσφαλμένη ερμηνεία της Φορολογικής Διοίκησης σχετικά με την εφαρμογή του άρθρου 48 παρ. 4 του ν. 4172/2013 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος - «ΚΦΕ») όπως αυτή υποδεικνύεται από το υπ' αριθ. πρωτ.: ΔΕΑΦ Β 1131644 ΕΞ 2016 έγγραφο της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων.

2. Για το φορολογικό έτος 2019 με την οικεία ΔΦΕ που υπεβλήθη, προέβημεν στην αναμόρφωση των δεδουλευμένων δαπανών τόκων του έτους αυτού που αφορούν στο Ομολογιακό Δάνειο με το οποίο χρηματοδότησε την απόκτηση συμμετοχής ποσοστού 85,92% στο κεφάλαιο της

Ωστόσο, δεδομένου ότι η Εταιρεία μας ουδέποτε εισέπραξε μέρος από την ενώ άλλωστε λόγω της συγχώνευσης της Εταιρείας μας με την έχει αποκλεισθεί οριστικά οποιαδήποτε δυνατότητα λήψης (αφορολόγητου) μερίσματος - ήδη άλλωστε από το φορολογικό έτος 2015 κατά το οποίο αποκτήθηκε η συμμετοχή στο εν λόγω νομικό πρόσωπο, η θέση της Φορολογικής Διοίκησης είναι εσφαλμένη και κατ' επέκταση οι ως άνω τόκοι ύψους € 3.327.040,23 δεν εμπίπτουν στον περιορισμό του άρθρου 48 παρ. 4 του ΚΦΕ και τυγχάνουν εκπεστέοι από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2019.

3. Εσφαλμένη ερμηνεία άλλως πλημμελής εφαρμογή του άρθρου 48 παρ. 4 του ΚΦΕ - αντίθετη στο γράμμα και στο σκοπό του νόμου η ερμηνεία της υπό κρίση διάταξης όπως υιοθετείται από το υπ' αριθ. πρωτ.: ΔΕΑΦ Β 1131644 ΕΞ 2016 έγγραφο της Φορολογικής Διοίκησης

4. Αντίθετη στο άρθρο 4 παρ. 1 και 3 της Ευρωπαϊκής Οδηγίας 2011/96/ΕΕ η διάταξη του άρθρου 48 παρ. 4 του ΚΦΕ αν ερμηνευτεί ως επιβάλλουσα περιορισμό στην έκπτωση επιχειρηματικών δαπανών συνδεόμενων με τη συμμετοχή ανεξάρτητα από την είσπραξη αφορολόγητου μερίσματος

5. Εφαρμογή της ειδικότερης διάταξης του άρθρου 49 του ΚΦΕ σχετικά με την έκπτωση των τόκων αντί της γενικότερης του άρθρου 48 παρ. 4 του ΚΦΕ

6. Κατά παρέκκλιση της παραγράφου 1, αναγνωρίζεται στο φορολογούμενο το δικαίωμα έκπτωσης του υπερβαίνοντος κόστους δανεισμού μέχρι του ποσού των τριών εκατομμυρίων (3.000.000) ευρώ.

7. Η ακύρωση από την Υπηρεσία σας της σιωπηρής απόρριψης από τη ΔΟΥ Χαλκίδας των επιφυλάξεων

επί του ίδιου θέματος υπό τις οποίες υποβλήθηκαν οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος της Εταιρείας μας για τα έτη 2015 – 2018.

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 63 § 1 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), ορίζουν, 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 υπ' αρ. **A.1101/2020** (ΦΕΚ Β' 1753/07-05-2020) Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με Θέμα: Τύπος και περιεχόμενο των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 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, οι διατάξεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167/23-07-2013), ορίζουν, ότι:

“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 συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.
- 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, οι διατάξεις του [άρθρου 48 Απαλλαγή ενδοομιλικών μερισμάτων](#) του ν. 4172/2013, ορίζουν, ότι:

“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 κρατών μελών 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.

2. Η προηγούμενη παράγραφος ισχύει επίσης για τα ενδοομιλικά μερίσματα που εισπράττονται από μόνιμες εγκαταστάσεις εταιρειών άλλων κρατών μελών που βρίσκονται στην Ελλάδα και προέρχονται από τις θυγατρικές τους σε ένα άλλο κράτος-μέλος.

3. Εάν διανέμονται κέρδη από νομικό πρόσωπο σε λήπτη φορολογούμενο που δεν έχει διακρατήσει το ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής επί είκοσι τέσσερις (24) μήνες, αλλά πληρούνται η προϋπόθεση γ' της παραγράφου 1, ή αυτή της παραγράφου 2, ο λήπτης φορολογούμενος μπορεί προσωρινά να ζητήσει

την απαλλαγή που προβλέπεται στις εν λόγω παραγράφους, εφόσον καταθέσει στη Φορολογική Διοίκηση εγγυητική επιστολή υπέρ του Ελληνικού Δημοσίου, ίση με το ποσό του φόρου που θα όφειλε να καταβάλει σε περίπτωση μη χορήγησης της απαλλαγής. Η απαλλαγή καθίσταται οριστική και η εγγύηση λήγει κατά την ημερομηνία που συμπληρώνονται είκοσι τέσσερις (24) μήνες διακράτησης του ελάχιστου ποσοστού συμμετοχής. Εάν ο φορολογούμενος παύει να διακρατεί το ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής πριν τη συμπλήρωση των είκοσι τεσσάρων (24) μηνών, η εγγύηση καταπίπτει υπέρ του Ελληνικού Δημοσίου κατά την ημερομηνία αυτή.

4. 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.

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

6. Οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2, όσον αφορά στα ενδοομιλικά μερίσματα από άλλο κράτος-μέλος της ΕΕ, εφαρμόζονται για διανομές κερδών στον βαθμό που τα εν λόγω κέρδη δεν εκπίπτουν από τη θυγατρική, και δεν εφαρμόζονται στον βαθμό που τα κέρδη αυτά εκπίπτουν από τη θυγατρική”.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1113/2015 με ΘΕΜΑ: Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α’).

“Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις των [άρθρων 22, 22Α και 23](#) του ν. 4172/2013, σχετικά με τις εκπιπτόμενες 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 εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την [παράγραφο 4 του άρθρου 48](#) σχετικά με τις μη εκπιπτόμενες 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 εκπιπτόμενων 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 εκπιπτόμενες 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 Εκπιπτόμενες 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 αυθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του [άρθρου 23](#) και της [παράγραφου 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 συμβάλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματος 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](#), [ΣτΕ 1729/2013](#), ΣτΕ 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.1071/31.3.2015](#) 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.1007/9.1.2015](#) Απόφαση ΓΓΔΕ).

3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αυστηρά 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 έκπτωσής 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, σύμφωνα με το Αριθ. πρωτ.: ΔΕΑΦ Β 1131644 ΕΞ 2016, έγγραφο της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας της ΑΑΔΕ, με **ΘΕΜΑ: Διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 48 του ν.4172/2013.**

“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 **Ε 2088/2019** εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με **ΘΕΜΑ: 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, διευκρινίστηκε 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, οι διατάξεις του άρθρου 64 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), ορίζουν, ότι:

“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 της υπό κρίση περίπτωσης, μετά την πάροδο απράκτου τριμήνου από την υποβολή στη Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ της με αριθ./2020 επιφύλαξης 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 2019, 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 2019 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 μέρισμα 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, σύμφωνα με όσα αναφέρονται 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 φορολογική 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 ανατιολόγητη και εκ του λόγου αυτού ακυρωτέα (ΣτΕ 1542/2016).

Επειδή, σύμφωνα με τα ως άνω εκτεθέντα, η προσβαλλόμενη σιωπηρή απόρριψη της με αριθ./2020 επιφύλαξης του άρθρου 20 του ν. 4174/2013 **είναι τυπικά πλημμελής** και πρέπει να ακυρωθεί ως παντελώς ανατιολόγητη, 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 πλημμέλειας, **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 αριθ. πρωτ./30.11.2020 ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία, και τον διακριτικό τίτλο, με Α.Φ.Μ., **και την ακύρωση** της σιωπηρής άρνησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ επί της με αριθ./2020 επιφύλαξης 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 2019 λόγω τυπικής πλημμέλειας βάσει του ανωτέρω σκεπτικού.

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης**

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

ΤΙΜΟΛΕΩΝ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ

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.