



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 559

FAX : 213 1604 567

ΚΑΛΛΙΘΕΑ, 19/03/2020

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ:588

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 ισχύει.

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε).»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 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 αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 21/11/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....»
Α.Φ.Μ:, που εδρεύει στην,, κατά:

α. της σιωπηρής απόρριψης από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών της υπ' αριθ. πρωτ./2019 δήλωσης επιφύλαξης της Εταιρείας επί της από 25.07.2019 (αριθ. taxis) αρχικής Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος Νομικών Προσώπων φορολογικού έτους 2018, β) της αίτησης έντοκης επιστροφής του επιπλέον καταβληθέντος φόρου εισοδήματος και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 21/11/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Ιστορικό

Για το φορολογικό έτος 2018, η προσφεύγουσα υπέβαλε την από 25.07.2019 αρχική Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος Νομικών Προσώπων (αριθ. taxis).

Επί της ως άνω δήλωσης υπέβαλλε την υπ' αριθ. πρωτ./2019 δήλωση επιφύλαξης.

Συγκεκριμένα α) επιφυλάχθηκε ως προς τη θετική εκ μέρους της φορολογική αναμόρφωση δαπανών τόκων δανείων ύψους 4.177.706,59 ευρώ, ποσό που καταχώρησε στον κωδ.2014 της κατάστασης φορολογικής αναμόρφωσης, <<δαπάνες που αφορούν ενδοομιλικά μερίσματα που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 48 περ. 4 του ν. 4172/2013 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος>> και β) αιτείται την έντοκη επιστροφής επί του επιπλέον καταβληθέντος φόρου εισοδήματος που αναλογεί στις άνω δαπάνες τόκων.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση προσφυγή, ζητά:

-Να ακυρωθεί η απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./2019 (α) δήλωσης επιφύλαξης (κατ' άρθρο 20 παρ. 1 του ν. 4174/2013) συνοδεύουσα την με μοναδικό αριθμό καταχώρησης TaxisNet δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων άρθρου 45 Ν. 4172/2013 φορολογικού έτους 2018, η οποία υποβλήθηκε εμπρόθεσμα την 25/07/2019 μέσω της ηλεκτρονικής εφαρμογής TaxisNet από την εταιρεία μας και (β) να γίνει δεκτή η αίτηση έντοκης επιστροφής του επιπλέον αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου εισοδήματος ποσού 526.159,46 Ευρώ.

-Να γίνει δεκτή η ως άνω υπ' αριθ. πρωτ./2019 δήλωση επιφύλαξης και αίτηση επιστροφής φόρου

-Να αναγνωριστεί ότι δαπάνη τόκων ύψους 4.177.706,59 ευρώ που πραγματοποίησε η Εταιρεία μας κατά το φορολογικό έτος 2018 δεν εμπίπτει στον περιορισμό της μη έκπτωσης του άρθρου 48 παρ. 4 του ν. 4172/2014.

Να γίνει νέα εκκαθάριση της δήλωσης και να αναγνωριστεί ότι τα φορολογητέα κέρδη της Εταιρείας μας για το φορολογικό έτος 2018 - μετά την αναμόρφωση ποσού τόκων ύψους 979.754,85 Ευρώ σύμφωνα με το άρθρο 49 του ν. 4172/2013 το οποίο θα μεταφέρεται χωρίς χρονικό περιορισμό για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της Εταιρείας μας- ανέρχονται σε 3.349.700,69 Ευρώ.

Να της επιστραφεί νομιμοτόκως σύμφωνα με το άρθρο 53 παρ. 2 του ν. 4174/2013 ποσό φόρου ύψους 526.159,46 Ευρώ και η ισόποση προκαταβολή φόρου για το φορολογικό έτος 2019, ήτοι συνολικός φόρος ύψους 1.052.318,92, που προκύπτει από τη διαφορά στο φόρο που αναλογεί στα φορολογητέα κέρδη της, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

ΠΡΩΤΟΣ ΛΟΓΟΣ: 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 τη Φορολογική Διοίκηση

ΔΕΥΤΕΡΟΣ ΛΟΓΟΣ: 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

ΤΡΙΤΟΣ ΛΟΓΟΣ: 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

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

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 τέσσερεις (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 τέσσερεις (24) μήνες, αλλά πληρούται 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 τέσσερεις (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 τις διατάξεις της αριθ.1039/26-1-2015 ΠΟΛ με θέμα Οδηγίες για την εφαρμογή των άρθρων 48 και 63 του ν.4172/2013, αναφορικά με την απαλλαγή ενδοομιλικών μερισμάτων και παρακράτησης φόρου ενδοομιλικών πληρωμών.

.....

Άρθρο 48 Απαλλαγή ενδοομιλικών μερισμάτων

.....

4. 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.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της αριθ. πρωτ. ΔΕΑΦ Β 1131644 ΕΞ 7 Σεπτεμβρίου 2016 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.1039/2015](#) 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), καθώς και 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 τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ.2 του ν.4174/2013, οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 21/11/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....»

Α.Φ.Μ.:, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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.