

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604559
Fax: 213 1604567

Α Π Ο Φ Α Σ Η

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 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), όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει .»
- γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.
- δ. της ΠΟΛ 1076/23-04-2018 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1456 /26-04-2018) .

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

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. 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 ».

5. Την από 28/2/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «», εδρευούσης στο, Βόλου με Α.Φ.Μ., κατά της αριθ./2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στα εισοδήματα από μερίσματα, φορολογικής περιόδου 01/7/2014-30/6/2015, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, της οποίας ζητείται η ακύρωση και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από 28/2/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής, 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:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Από τον μερικό έλεγχο παρακρατούμενων φόρων που διενήργησε το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, σύμφωνα με την εντολή ελέγχου/27-11-2018 για το φορολογικό έτος 01/7/2014-30/6/2015, διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα στις 23/6/2015 αγόρασε από τους βασικούς μετόχους της και: α) ένα ομόλογο τύπου fixed rate notes εκδόσεωςμε ημερομηνία έκδοσης 17.5.2013 και ημερομηνία λήξης 17.5.2018 αντί ποσού 160.000,00 ευρώ, ονομαστικής αξίας κατά τη λήξη 171.000,00 ευρώ και β) ένα ομόλογο τύπου Structured Variable Rate Bnds εκδόσεωςμε ημερομηνία έκδοσης 18.2.2005 και ημερομηνία λήξης 18.2.2049 αντί ποσού 500.000,00 ευρώ, ονομαστικής αξίας κατά τη λήξη 579.000,00 ευρώ.

Η επιχείρηση κατά την 30/6/2015(ημερομηνία κλεισίματος έτους), αποτίμησε την αξία των παραπάνω ομολόγων στο ποσό 309.330,00 ευρώ, σύμφωνα με το έγγραφο αποτίμησης της τράπεζας, εγγράφοντας στα αποτελέσματα ζημιά ποσού 350.670,00 ευρώ(αξία αγοράς 660.000,00-309.330,00 αξία αποτίμησης), την οποία (ζημιά) αναμόρφωσε προκειμένου να προσδιορίσει τα φορολογητέα της κέρδη.

Σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του έλεγχου <<η ως άνω δοσοληψία είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση των ιδίων κεφαλαίων της επιχείρησης προς όφελος των μετόχων, που καρπώθηκαν την υπερτίμηση στο χρόνο πώλησης και το οποίο όφελος εμφανίζεται ως υποχρέωση προς αυτούς την 30/6/2015 στο λογαριασμό 53.08.Επειδή η πράξη έγινε μεταξύ της εταιρείας και των βασικών μετόχων της και επειδή ο λ/σμός υπόλοιπο εις νέον είναι μειωμένος κατά το ποσό 350.600,00 ευρώ(λ/σμός ελεύθερος φόρου νομικού προσώπου), **πρόκειται για έμμεση διανομή μερίσματος και καταλογίζουμε φόρο μερισμάτων>>.**

Εκδόθηκε η επίδικη πράξη με την οποία καταλογίστηκε φόρος μερισμάτων επί του ποσού 389.633,33 ευρώ(μικτό) με συντελεστή φόρου 10% ,ήτοι ποσό 38.963,33 ευρώ.

Με την ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της παραπάνω Πράξης του Προϊσταμένου Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) ΠΑΡΑΝΟΜΗ Η ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΤΙ ΔΕΝ ΠΛΗΡΟΥΝΤΑΙ ΤΑ ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΟΥ ΜΕΡΙΣΜΑΤΟΣ ΩΣ ΟΡΙΖΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΟ Ν. 4172/2013 ΠΟΥ ΠΡΟΥΠΟΘΕΤΟΥΝ ΚΕΡΔΗ ΣΤΗΝ ΕΠΙΜΑΧΗ Η ΣΤΙΣ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΕΣ ΧΡΗΣΕΙΣ

2) ΠΑΡΑΝΟΜΗ Η ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΠΡΑΞΗ ΩΣ ΑΝΤΙΘΕΤΗ ΣΤΗΝ ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΔΙΑΤΗΡΗΣΗΣ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΔΙΟΤΙ Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΡΧΗ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕ ΠΑΡΑΝΟΜΑ ΚΑΙ ΚΑΤ' ΑΥΘΑΙΡΕΤΗ ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΗΣ ΣΥΜΒΑΣΗΣ ΑΓΟΡΑΣ ΤΩΝ ΟΜΟΛΟΓΩΝ ΟΤΙ Η ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗ ΤΩΝ ΟΜΟΛΟΓΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΙ ΥΠΟΚΡΥΠΤΟΜΕΝΗ ΕΜΜΕΣΗ ΔΙΑΝΟΜΗ ΜΕΡΙΣΜΑΤΟΣ

..... Ειδικότερα, η αγορά των ομολόγων δεν μπορεί να θεωρηθεί ως διανομή κερδών και έμμεση διανομή μερίσματος διότι η τιμή αγοράς τους υπολείπεται της τιμής της ονομαστικής τους αξίας η οποία είναι διασφαλισμένη κατά τη λήξη τους και όχι κατά το χρόνο αγοράς τους από την εταιρεία μας. Ακόμα, δε, και σε περίπτωση που είχαν αγοραστεί σε μεγαλύτερη αξία το μόνο που θα μπορούσε να γίνει κατά τη λογιστική τους απεικόνιση στα αποτελέσματα χρήσης, θα ήταν να μην αναγνωριστεί η επιπλέον της ονομαστικής τους αξίας αγορά ως φορολογική ζημιά και κατά το μέρος που υπερβαίνει την εύλογη αξία.

3) ΠΑΡΑΝΟΜΗ Η ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΠΡΑΞΗ Η ΟΠΟΙΑ ΕΠΙΒΑΛΕΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΣΕ ΧΡΟΝΟ ΚΑΤΑ ΤΟΝ ΟΠΟΙΟ ΑΥΤΗ ΔΕΝ ΕΧΕΙ ΔΗΜΙΟΥΡΓΗΘΕΙ

Η ελεγκτική αρχή αντιμετωπίζει την αγορά ομολόγων ως διανομή μερίσματος και έχει καταλογίσει στην εταιρία μας παρακρατούμενο φόρο, σε χρόνο κατά τον οποίο δεν έχει παρέλθει ο χρόνος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης και κατ' επέκταση ο χρόνος υποβολής δήλωσης, χωρίς να υφίσταται απόφαση της Γενικής Συνέλευσης των μετόχων για διανομή

μερίσματος και έγκριση οικονομικών καταστάσεων με διανεμόμενα κέρδη, ως το άρθρο 2 της ΠΟΛ. 1011/2014 Απόφασης του ΓΓΔΕ ορίζει ρητώς σε συνδυασμό με την ΠΟΛ.1223/2015

4) ΠΑΡΑΝΟΜΑ ΑΠΕΡΡΙΨΕ Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΡΧΗ ΜΕ ΤΗΝ ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΠΡΑΞΗ ΤΟΝ ΠΡΟΒΛΗΘΕΝΤΑ ΜΕ ΤΙΣ ΑΠΟΨΕΙΣ ΜΑΣ ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ ΠΕΡΙ ΜΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥ ΑΡ.21 Ν.4172/2013 ΚΑΤΑ ΤΟ ΣΧΗΜΑΤΙΣΜΟ ΤΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ ΜΑΣ ΣΤΗΝ ΕΠΙΜΑΧΗ ΧΡΗΣΗ

Η διανομή του μερίσματος σε μία οντότητα είναι νοητή κατά τη διαδικασία του σχηματισμού κερδών αυτής. Κατά το Ν.4172/2013 περί φορολόγησης εισοδήματος οντοτήτων, όπως εν προκειμένω η εταιρεία μας, κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα νοείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. (άρθρο 21, παρ. 1, Ν. 4172/2013) .

5)ΠΑΡΑΝΟΜΗ Η ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΑΠΟΦΑΣΗ ΩΣ ΑΝΑΙΤΙΟΛΟΓΗΤΗ

Με το άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται 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, σύμφωνα με το άρθρο 36 ν.4172/2013,ορίζεται ότι:

- 1.Ο όρος «μερίσματα» σημαίνει το εισόδημα που προκύπτει από μετοχές, ιδρυτικούς τίτλους, ή άλλα δικαιώματα συμμετοχής σε κέρδη τα οποία δεν αποτελούν απαιτήσεις από οφειλές (χρέη), καθώς και το εισόδημα από άλλα εταιρικά δικαιώματα, στα οποία περιλαμβάνονται τα μερίδια, οι μερίδες συμπεριλαμβανομένων των προμερισμάτων και μαθηματικών αποθεματικών, οι συμμετοχές σε κέρδη προσωπικών επιχειρήσεων, οι διανομές των κερδών από κάθε είδους νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, καθώς και κάθε άλλο συναφές διανεμόμενο ποσό.
2. Εάν η διανομή των μερισμάτων υπόκειται σε παρακράτηση φόρου, όπως ορίζεται στο Μέρος Τέταρτο του Κ.Φ.Ε., ο παρακρατούμενος φόρος εξαντλεί τη φορολογική υποχρέωση μόνο για τα φυσικά πρόσωπα και για το συγκεκριμένο είδος εισοδήματος του φορολογούμενου με βάση τον Κ.Φ.Ε.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 62 ν.4172/2013,ορίζεται ότι:

- 1.Οι ακόλουθες πληρωμές υπόκειται σε παρακράτηση φόρου:
α) μερίσματα,β) τόκοι,γ) δικαιώματα (royalties),δ) αμοιβές για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης,αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες και άλλες αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες, ανεξαρτήτως εάν έχουν παρασχεθεί στην Ελλάδα, όταν ο λήπτης της αμοιβής είναι φυσικό πρόσωπο, ε) το ασφάλισμα που καταβάλλεται εφάπαξ ή με τη μορφή περιοδικά καταβαλλόμενης παροχής στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων, στ) η υπεραξία που αποκτά φυσικό πρόσωπο από μεταβίβαση ακίνητης περιουσίας σύμφωνα με το άρθρο 41 "εκτός της περίπτωσης του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 και της περίπτωσης ε' της παραγράφου 6 του άρθρου 41.
2. Τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που έχουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα ή σε κράτος - μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ. και λαμβάνουν αμοιβές για τις υπηρεσίες που αναφέρονται στην περίπτωση δ' της παραγράφου 1 δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου, με την επιφύλαξη της παραγράφου 2 του άρθρου 64."
3. Κάθε νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που δεν έχει τη φορολογική του κατοικία στην Ελλάδα ή σε κράτος - μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ. και λαμβάνει αμοιβές για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες ή και αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες υπόκειται σε παρακράτηση φόρου."[3]"Το ως άνω νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα ή το φυσικό πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να επιλέξει να φορολογηθεί για το εισόδημα από δικαιώματα και τις αμοιβές για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές ή παρόμοιες υπηρεσίες σύμφωνα με το καθεστώς που ισχύει για τους φορολογικούς κατοίκους που λαμβάνουν τέτοιες αμοιβές και να πιστώσει τον παρακρατηθέντα φόρο έναντι του οφειλόμενου φόρου εισοδήματος.
4. Το φυσικό πρόσωπο που αποκτά υπεραξία από τη μεταβίβαση ακίνητης περιουσίας σύμφωνα με το άρθρο 41 καταβάλλει στο συμβολαιογράφο κατά την υπογραφή του συμβολαίου μεταβίβασης το ποσό του φόρου που αντιστοιχεί στην υπεραξία σύμφωνα με το άρθρο 43.
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 στην ΠΟΛ1042/2015 με θέμα: Φορολογική μεταχείριση του εισοδήματος από

μερίσματα, τόκους και δικαιώματα μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του νέου Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013), αναφέρονται τα ακόλουθα:

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 35 του ν.4172/2013 (ΦΕΚ 167Α'), οι οποίες ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά, ορίζεται μεταξύ άλλων, ότι το εισόδημα που αποκτά ένα φυσικό πρόσωπο και προκύπτει στο φορολογικό έτος σε μετρητά ή σε είδος με τη μορφή μερισμάτων, τόκων και δικαιωμάτων θεωρείται γενικά εισόδημα από κεφάλαιο.

2. Ειδικότερα, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 36 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι ο όρος «μερίσματα» σημαίνει το εισόδημα που προκύπτει από μετοχές, ιδρυτικούς τίτλους, ή άλλα δικαιώματα συμμετοχής σε κέρδη τα οποία δεν αποτελούν απαιτήσεις από οφειλές (χρέη), καθώς και το εισόδημα από άλλα εταιρικά δικαιώματα, στα οποία περιλαμβάνονται τα μερίδια, οι μερίδες συμπεριλαμβανομένων των προμερισμάτων και μαθηματικών αποθεματικών, οι συμμετοχές σε κέρδη προσωπικών επιχειρήσεων, οι διανομές των κερδών από κάθε είδους νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, καθώς και κάθε άλλο συναφές διανεμόμενο ποσό.

3. Με βάση τα ανωτέρω, στην έννοια του μερίσματος εμπίπτει, μεταξύ άλλων, κάθε διανομή κερδών, ημεδαπής ή αλλοδαπής προέλευσης, που προέρχεται από εισηγμένες και μη μετοχές, από ιδρυτικούς τίτλους, από εταιρικά μερίδια ΕΠΕ ή από συμμετοχή σε προσωπικές εταιρείες, κοινοπραξίες και λοιπές νομικές οντότητες, τα προμερίσματα που διανέμουν οι ανώνυμες εταιρείες σύμφωνα με τις διατάξεις του κ.ν.2190/1920, οι προσωρινές απολήψεις κερδών των εταίρων, οι τόκοι προνομιούχων μετοχών, οι υπεραποδόσεις επενδύσεων μαθηματικών αποθεμάτων των ασφαλιστικών εταιρειών, οι διανομές κερδών των καταπιστευμάτων και των εξωχώριων εταιρειών, καθώς και οι αμοιβές που καταβάλλονται με οποιαδήποτε μορφή στα μέλη ΔΣ, διαχειριστές και εργατοϋπαλληλικό προσωπικό από τα κέρδη του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας (σχετ. το αριθμ. πρωτ. Δ12Α 1046040 ΕΞ2014/14.03.2014 έγγραφό μας). Ειδικά για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που τηρούν απλογραφικά βιβλία, στην αιτιολογική έκθεση του ν.4223/2013 και συγκεκριμένα του άρθρου 23 αυτού, με το οποίο προστέθηκε παράγραφος 4 στο άρθρο 47 του ν.4172/2013, αναφέρεται ότι «για τα πιο πάνω πρόσωπα εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 21 έως 28 του Κεφαλαίου Γ' του ν.4172/2013 που αφορούν στα φυσικά πρόσωπα και επομένως, μεταξύ άλλων, προκύπτει ότι σε περίπτωση διανομής κερδών από τους εν λόγω υπόχρεους δεν εφαρμόζεται η περίπτωση α' της παραγράφου 1 του άρθρου 64 του ν.4172/2013». Εξάλλου, με τις διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της παρ.1 του άρθρου 58 ορίζεται, ότι τα κέρδη που αποκτούν οι υπόχρεοι που αναγράφονται σε αυτό το εδάφιο, σε περίπτωση τήρησης απλογραφικών βιβλίων, φορολογούνται με την κλίμακα της παρ.1 του άρθρου 29 (φυσικών προσώπων). Κατά συνέπεια, σε περίπτωση απόληψης κερδών από τα ανωτέρω πρόσωπα που τηρούν απλογραφικά βιβλία, δεν ενεργείται παρακράτηση φόρου, καθόσον τα κέρδη αυτά φορολογούνται μόνο στο όνομα του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας. Στην έννοια της διανομής κερδών περιλαμβάνεται και η διανομή ή κεφαλαιοποίηση κερδών παρελθουσών χρήσεων, των αποθεματικών που δεν υπάγονται στην αυτοτελή φορολόγηση της παρ. 12 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013, καθώς και των αποθεματικών που σχηματίζονται με βάση τις διατάξεις του νέου Κ.Φ.Ε. (ν. 4172/2013). Ειδικά για τα αποθεματικά από κέρδη παρελθουσών χρήσεων των ΕΠΕ τα οποία έχουν σχηματισθεί μέχρι 31.12.2010 (κέρδη ισολογισμών 31.12.2009, σε περίπτωση ομαλής διαχειριστικής περιόδου), δεδομένου ότι αυτά έχουν ήδη αποκτηθεί από τους εταίρους με βάση τις διατάξεις του ν.2238/1994 (παρ. 4 άρθρου 28, όπως ίσχυε για τις χρήσεις αυτές), με την παρούσα γίνεται δεκτό ότι κατά τη διανομή ή κεφαλαιοποίησή των υπόψη κερδών μετά την 1.1.2014, δεν θα έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 64 του ν.4172/2013. Τα ανωτέρω ισχύουν και για τα κέρδη παρελθουσών χρήσεων των προσωπικών εταιρειών που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, καθόσον αυτά θεωρείται ότι έχουν ήδη αποκτηθεί και δηλωθεί από τους εταίρους με βάση τις διατάξεις του ν.2238/1994 (παρ. 4 άρθρου 28, όπως ίσχυε για τις χρήσεις αυτές). Ειδικά για τα κέρδη των προσωπικών εταιρειών της χρήσης 2013 στα οποία υπήρχε σχετική πρόβλεψη στο καταστατικό τους και πραγματοποιήθηκε διανομή μέρους των κερδών τους (παρ. 1 άρθρου 10 ν.2238/1994, όπως ίσχυε για τη χρήση 2013, μετά την τροποποίησή του με το άρθρο 3 του ν.4110/2013), για τα οποία διενεργήθηκε παρακράτηση φόρου, είναι αυτονόητο ότι παρακράτηση φόρου θα ενεργείται στο υπόλοιπο αδιανεμήτο ποσό των κερδών της χρήσης αυτής κατά τη διανομή. Επισημαίνεται, ότι σε περίπτωση που για τα κέρδη των προσωπικών εταιρειών της χρήσης 2013 δεν υπήρχε σχετική πρόβλεψη στο καταστατικό τους, ο φόρος έχει ήδη παρακρατηθεί στο σύνολο των κερδών, καθόσον αυτά θεωρούντο ως διανεμόμενα. Επίσης, παρακράτηση φόρου

10% σύμφωνα με τα ανωτέρω ενεργείται και στην περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησης αποθεματικών που έχουν σχηματισθεί με βάση ειδικές διατάξεις νόμων, στους οποίους όπου γίνεται αναφορά στις διατάξεις των άρθρων 54 και 55 του ν.2238/1994, νοούνται πλέον οι αντίστοιχες διατάξεις των άρθρων 62 και 64 του ν.4172/2013. Διευκρινίζεται, ότι με την αριθμ. ΝΣΚ 950/1977 γνωμοδότηση της Ολομέλειας του Ν.Σ.Κ. (αριθμ. Ε.1058/288/ΠΟΛ.13/1978 εγκύκλιό μας) έγινε αποδεκτό ότι με βάση τις διατάξεις του κ.ν.2190/1920 η έγκριση του ισολογισμού γίνεται μία φορά κατ' έτος από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων, που συνέρχεται υποχρεωτικά μέσα σε έξι μήνες από τη λήξη κάθε εταιρικής χρήσεως και η οποία αποφασίζει τη διανομή από τα καθαρά κέρδη μερίσματος ή το σχηματισμό αποθεματικών (τακτικών, εκτάκτων, κ.λπ.). Μετά την έγκριση του ισολογισμού, στοιχείο του οποίου αποτελεί και ο πίνακας διάθεσης κερδών και ο τρόπος διάθεσης αυτών, από την τακτική γενική συνέλευση, ο ισολογισμός αυτός καθίσταται οριστικός, αποκλεισμένης κάθε τροποποίησής αυτού σε μεταγενέστερο χρόνο από έκτακτη γενική συνέλευση. Συνεπώς, μόνο η τακτική γενική συνέλευση των μετόχων δύναται να αποφασίσει, κατά την έγκριση του ισολογισμού, για τη διάθεση των κερδών καθώς και για τη διανομή στους μετόχους εκτάκτων αποθεματικών προηγούμενων εταιρικών χρήσεων. Κατά συνέπεια η έκτακτη γενική συνέλευση των μετόχων δεν μπορεί να αποφασίσει για διανομή κερδών εκτάκτων αποθεματικών που έχουν σχηματισθεί στον ισολογισμό της κλειόμενης χρήσης, καθόσον η διανομή αυτή συνεπάγεται τροποποίηση του ισολογισμού που έχει εγκριθεί από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων. Τα ανωτέρω ισχύουν και για Ε.Π.Ε. δεδομένου ότι οι διατάξεις του ν.3190/1955 δεν διαφέρουν από αυτές του κ.ν.2190/1920 σε ό,τι αφορά την έγκριση οικονομικών καταστάσεων των Ε.Π.Ε. Περαιτέρω, επισημαίνεται ότι στην έννοια του μερίσματος εμπίπτει, κατ' αρχήν, και η διανομή κερδών από μερίδια ΟΣΕΚΑ που είναι εγκατεστημένοι στην ημεδαπή ή σε άλλο κράτος μέλος αυτής Ε.Ε. ή σε κράτος ΕΟΧ/ΕΖΕΣ ή αμοιβαίων κεφαλαίων που είναι εγκατεστημένα σε τρίτες χώρες. Ειδικά για τα κέρδη με τη μορφή μερισμάτων ή άλλων ωφελημάτων εκ των μεριδίων ή μετοχών που αποκτούν οι μεριδιούχοι ή μέτοχοι από ημεδαπούς ΟΣΕΚΑ έχουν εφαρμογή οι ειδικότερες διατάξεις της παρ.5 του άρθρου 103 του ν.4099/2012, οι οποίες δεν έχουν καταργηθεί με το ν.4172/2013 και με τις οποίες ορίζεται ότι αυτά απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος. Την ίδια φορολογική μεταχείριση έχουν και τα μερίσματα που αποκτούν οι μεριδιούχοι από ΟΣΕΚΑ Ε.Ε. ή ΕΟΧ/ΕΖΕΣ (Απόφαση ΔΕΕ C-35/98, Verkooijen).

4. Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 40 του ν. 4172/2013 ορίζεται, ότι τα μερίσματα που αποκτώνται από φυσικά πρόσωπα φορολογούνται με συντελεστή 10% και με τις διατάξεις του άρθρου 61 και της περ. α' των παρ. 1 των άρθρων 62 και 64 του ν.4172/2013, ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι στα μερίσματα που καταβάλλουν νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που έχουν τη φορολογική κατοικία τους στην Ελλάδα, ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 10%. Η παρακράτηση φόρου ενεργείται με βάση τα οριζόμενα στην αριθ. ΠΟΛ. 1011/ 2014 Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 8Β'/8.1.2014). Διευκρινίζεται ότι ειδικά για τις προσωπικές εταιρείες και τις νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία και οι οποίες ενεργούν προσωρινές απολήψεις κερδών, η παρακράτηση φόρου ενεργείται κατά το χρόνο που λαμβάνει χώρα η απόληψη. Σε περίπτωση που έχουν ήδη λάβει χώρα προσωρινές απολήψεις κερδών μέχρι την έκδοση της παρούσας, χωρίς να έχει παρακρατηθεί φόρος, γίνεται δεκτό ότι οι υπόχρεοι μπορούν να προβούν στην απόδοση του οφειλόμενου παρακρατούμενου φόρου έως τις 31.03.2015 χωρίς κυρώσεις. Η παρακράτηση φόρου επί των μερισμάτων εξαντλεί τη φορολογική υποχρέωση σε περίπτωση που αυτός που λαμβάνει την ως άνω πληρωμή, η οποία υπόκειται σε παρακράτηση φόρου, είναι ημεδαπό φυσικό πρόσωπο ή φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του και δεν διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα (παρ. 2 άρθρου 36 και παρ. 3 άρθρου 64 ν.4172/2013). Στα ως άνω νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που δεν διατηρούν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα εμπίπτουν και τα νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που δεν ασκούν δραστηριότητα στην Ελλάδα μέσω γραφείου, παραρτήματος, κ.λπ. Επίσης, επισημαίνεται ότι στα κέρδη που εξάγει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα αλλοδαπής εταιρείας προς το κεντρικό της στην αλλοδαπή δεν διενεργείται παρακράτηση φόρου 10%, καθόσον το υποκατάστημα, το οποίο στερείται νομικής προσωπικότητας, δεν αποτελεί ίδιο νομικό πρόσωπο αλλά ταυτίζεται με το κεντρικό του και ως εκ τούτου δεν νοείται διανομή κερδών στο ίδιο νομικό πρόσωπο. Για τα εισοδήματα από μερίσματα που αποκτούν ημεδαπά νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα, ή μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα των αλλοδαπών νομικών προσώπων, ενεργείται παρακράτηση φόρου, με την οποία δεν επέρχεται εξάντληση της φορολογικής τους υποχρέωσης, αλλά τα εισοδήματα αυτά φορολογούνται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση τις διατάξεις της

παρ. 2 του άρθρου 47 και ο παρακρατηθείς φόρος συμψηφίζεται με το φόρο εισοδήματος εφαρμοζομένων των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 64 του ν.4172/2013. Σε περίπτωση που για το εισόδημα αυτό έχει καταβληθεί φόρος και στην αλλοδαπή, αυτός επίσης συμψηφίζεται με το φόρο εισοδήματος του νομικού προσώπου ή της μόνιμης εγκατάστασης (άρθρο 9 ν.4172/2013). Στην έννοια της μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα αλλοδαπού νομικού προσώπου προκειμένου για την εφαρμογή των διατάξεων αυτών περιλαμβάνονται και τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που ασκούν δραστηριότητα στην Ελλάδα μέσω γραφείου, παραρτήματος, κ.λπ (π.χ. αλλοδαπά εκπαιδευτικά ιδρύματα που δραστηριοποιούνται στην ημεδαπή). Τα αναφερόμενα πιο πάνω περί παρακράτησης φόρου 10% τελούν με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο άρθρο 63 του ν.4172/2013, με βάση το οποίο ειδικά για τις ενδοομιλικές πληρωμές των υπόψη εισοδημάτων δεν παρακρατείται φόρος εισοδήματος, όταν πληρούνται οι οριζόμενες στο άρθρο αυτό προϋποθέσεις (ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής, ελάχιστη περίοδος διακράτησης, κ.λπ.). Με απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων (ΠΟΛ. 1036/2015), η οποία εκδίδεται κατ' εξουσιοδότηση της παρ. 4 του άρθρου 63, καθορίζονται τα έντυπα και κάθε άλλη αναγκαία τεχνική λεπτομέρεια για την εφαρμογή του άρθρου αυτού. Οδηγίες για την εφαρμογή του άρθρου αυτού έχουν δοθεί με την αριθ. ΠΟΛ. 1039/2015 εγκύκλιό μας.

5. Με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 3 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημά του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος. Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 61 του ίδιου νόμου παρακράτηση φόρου ενεργείται από το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα ή το φυσικό πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα, καθώς και από κάθε φορολογούμενο που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα αλλά δραστηριοποιείται μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα και διενεργεί τις υπόψη πληρωμές.

Ειδικά στην περίπτωση κατά την οποία φορολογικός κάτοικος ημεδαπής – φυσικό πρόσωπο αποκτά εισόδημα από μερίσματα από την αλλοδαπή, ανεξάρτητα αν αυτά εισάγονται στην Ελλάδα ή παραμένουν στο εξωτερικό, οφείλει να το συμπεριλάβει στην ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος, στην οποία αναγράφονται υποχρεωτικά όλα τα εισοδήματά του. Επομένως, οι φορολογούμενοι-φυσικά πρόσωπα δεν αποδίδουν πλέον μόνοι τους τον φόρο επί των παραπάνω εισοδημάτων, οφείλουν όμως να φυλάσσουν τα απαιτούμενα δικαιολογητικά, επίσημα μεταφρασμένα. Διευκρινίζεται ότι σε περίπτωση που ο φορολογούμενος έχει ήδη αποδώσει (αυτοαπόδοση ή του έχει γίνει παρακράτηση από μεσολαβούν πιστωτικό ίδρυμα) φόρο μερισμάτων που προέρχονται από την αλλοδαπή στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., ο φόρος αυτός θα δηλωθεί στην ετήσια φορολογική δήλωση φυσικών προσώπων (Ε1) και θα συμψηφιστεί με αυτόν που αναλογεί. Όταν τα εισοδήματα αυτά, ανεξάρτητα αν εισάγονται στην Ελλάδα ή παραμένουν στην αλλοδαπή, αποκτώνται από ημεδαπά νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες ή μόνιμες εγκαταστάσεις αλλοδαπών νομικών προσώπων, αυτά θα φορολογηθούν μαζί με τα λοιπά εισοδήματά τους ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Επειδή, περαιτέρω με το άρθρο 2 της ΠΟΛ 1011/2014 , <<Χρόνος καταβολής της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής >> ορίζεται ,ότι: 1. Ως «καταβολή της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής» νοείται και η πίστωση των δικαιούχων με τα εισοδήματα των περιπτώσεων α', β' και γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 62 του ν. 4172/2013.

2. Πέραν των ανωτέρω, ειδικά για το εισόδημα από μερίσματα, η καταβολή της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής σε κάθε περίπτωση νοείται ότι έχει διενεργηθεί μέσα σε ένα μήνα από την έγκριση του ισολογισμού από τα αρμόδια όργανα. Αν διανεμηθούν μερίσματα από κέρδη προηγούμενων χρήσεων, η καταβολή θεωρείται ότι έχει διενεργηθεί μέσα σε ένα μήνα από τη λήψη της απόφασης διανομής από τα αρμόδια όργανα. Ειδικά επί διανομής προμερισμάτων, η καταβολή θεωρείται ότι έχει διενεργηθεί σε κάθε περίπτωση μέσα σε ένα μήνα από τη λήψη της απόφασης διανομής από το αρμόδιο όργανο. Ειδικά, για τις προσωπικές εταιρείες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία η καταβολή της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής θεωρείται ότι έχει διενεργηθεί σε κάθε περίπτωση μέσα σε ένα μήνα από την καταληκτική ημερομηνία υποβολής της δήλωσης φόρου εισοδήματος.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 ν.4174/2013, 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 και σύμφωνα με το άρθρο 65 σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.

Επειδή, όπως ισχυρίζεται στην ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα, για το ομόλογο τύπου Fixed Rate Notes τηςμε ημερομηνία έκδοσης 17.05.2013 και ημερομηνία λήξης την 17.05.2018, που απόκτησε αντί ποσού 160.000,00 ευρώ και ονομαστικής αξίας κατά την λήξη του 171.000,00 ευρώ, η προκύψασα διαφορά ήτοι το κέρδος φορολογήθηκε όταν πραγματοποιήθηκε η πώληση αυτού, το φορολογικό έτος 2018, ενώ για το ομόλογο τύπου Structured Variable Rate Bonds της με ημερομηνία έκδοσης 18.02.2005 και ημερομηνία λήξης την 18.02.2049 αντί του ποσού των 500.000,000 ευρώ ονομαστικής αξίας κατά τη λήξη του 579.000,00 ευρώ, έχει ήδη ανακτήσει μέρος της ονομαστικής του αξίας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 ν.4172/2013 :

1. Νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες όταν πραγματοποιούν συναλλαγές, μία ή περισσότερες, διεθνείς ή και εγχώριες, με συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. με οικονομικούς ή εμπορικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα ίσχυαν μεταξύ μη συνδεδεμένων προσώπων (ανεξάρτητων επιχειρήσεων) ή μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων και τρίτων, οποιαδήποτε κέρδη τα οποία χωρίς τους όρους αυτούς θα είχαν πραγματοποιηθεί από το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, αλλά τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν λόγω των διαφορετικών όρων (αρχή των ίσων αποστάσεων) περιλαμβάνονται στα κέρδη του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας μόνον στο βαθμό που δεν μειώνουν το ποσό του καταβλητέου φόρου. Στη προκειμένη περίπτωση η αγορά των ομολόγων εκ μέρους της προσφεύγουσας από τους βασικούς της μετόχους, αποτελεί ενδοομιλική συναλλαγή και έπρεπε να κριθεί από τον έλεγχο υπό το πρίσμα του εν λόγω άρθρου .

Επειδή, α) η εγγραφή στο λογαριασμό 53.08 που αφορά τους μετόχους αποτυπώνει την υποχρέωση της εταιρείας προς αυτούς για την αγορά των ομολόγων, β) η επιχείρηση αναμόρφωσε φορολογικά τη ζημία από την αγορά των ομολόγων κατά την 30.6.2015, γ) δεν υφίσταται απόφαση Γενικής Συνέλευσης των μετόχων για διανομή μερίσματος, και δ) δεν υφίσταται έγκριση οικονομικών καταστάσεων με διανεμόμενα κέρδη, ούτως ώστε να έχει λάβει τελικά πραγματική διανομή μερισμάτων.

Επειδή, η διαπίστωση του ελέγχου σχετικά με το, ότι η δοσοληψία πώλησης εκ μέρους των μετόχων των ομολόγων στην εταιρεία είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση των ιδίων κεφαλαίων αυτής προς όφελος των μετόχων που καρπώθηκαν την υπερτίμηση στο χρόνο πώλησης, θα μπορούσε ενδεχομένως η συναλλαγή να κριθεί όσον αφορά το όφελος των μετόχων , κατόπιν σχετικού ελέγχου της συναλλαγής στο σύνολό της, και υπό το πρίσμα των διατάξεων του άρθρου 38 Ν 4174/2013 του κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας η τυχόν άλλων ειδικότερων διατάξεων του ιδίου νόμου ή εν γένει της φορολογικής νομοθεσίας.

Επομένως η διαπίστωση του ελέγχου, ότι η πώληση εκ μέρους των βασικών μετόχων στην εταιρεία των ομολόγων που κατείχαν ως φυσικά πρόσωπα, σε τιμή ανώτερη από εκείνη της τιμής αποτίμησης αυτών κατά την 30.6.2015, είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση των ιδίων κεφαλαίων αυτής προς όφελος των μετόχων που καρπώθηκαν την υπερτίμηση, **δεν μπορεί να αποτελέσει έμμεση διανομή μερίσματος**, που προβλέπει το άρθρο 36 ν.4172/2013 και οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας γίνονται αποδεκτοί.

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της από 28/2/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «», με Α.Φ.Μ.

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

Φορολογικό έτος 2015
Φορολογία μερισμάτων :Μηδέν

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 ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ 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 .