



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 10/02/2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

Αριθμός απόφασης: 234

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 – Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312413
E-mail : ded.ath@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 του ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58).

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009)».

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 με ημερομηνία κατάθεσης **15/10/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, με έδρα, οδός, κατά της υπ' αριθμόν/11.09.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου Τόκων φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

5. Την ως άνω πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία Έκθεση Ελέγχου.

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 15/10/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, η οποία υποβλήθηκε **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:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμ./11.09.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου Τόκων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2020, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 32.978,80 €, πλέον προστίμου άρθ. 54 ν.5104/2024 λόγω ανακρίβειας ύψους 16.489,40 €, ήτοι συνολικό καταβλητέο ποσό **49.468,20 €**.

Η ως άνω πράξη εδράζεται επί της από 11/09/2024 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Παρακρατούμενων Φόρων του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., η οποία εκδόθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ./03-04-2023 εντολής ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

Σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην οικεία Έκθεση Ελέγχου, από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα καταχώρησε στα τηρούμενα λογιστικά βιβλία της καταβληθέντες τόκους ληφθέντων δανείων, επί των οποίων, είτε δεν παρακράτησε φόρο είτε παρακράτησε μεν φόρο αλλά με συντελεστή μικρότερο από τον προβλεπόμενο 15%, χωρίς να προσκομίσει το Πιστοποιητικό Φορολογικής Κατοικίας του αντισυμβαλλόμενου πιστωτή.

Ειδικότερα, οι διαπιστωθείσες διαφορές, οι οποίες και καταλογίστηκαν από τον έλεγχο, αναλύονται στον ακόλουθο πίνακα:

Αντισυμβαλλόμενος αποδέκτης τόκων	Ποσό τόκων	Ορθό ποσό παρακρατούμενου φόρου (15%)	Ποσό φόρου που παρακρατήθηκε	Διαφορά ελέγχου
Εταιρεία με την επωνυμία	51.388,89	7.708,33	2.569,44	5.138,89
Συνδεδεμένες οντότητες	185.599,40	27.839,91	0,00	27.839,91
Σύνολο	236.988,29	35.548,24	2.569,44	32.978,80

Η προσφεύγουσα, με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι τυγχάνει παράνομη η επιβολή φόρου επί των πληρωμών τόκων προς συνδεδεμένες εταιρείες λόγω αντίθεσης στο άρθρο 63, παρ. 2 ΚΦΕ.

Επισημαίνεται ότι ο ίδιος έλεγχος καταλόγισε επίσης διαφορές φόρου επί τόκων στο φορολογικό έτος 2019 ύψους 441,19 €, καθώς και δικαιωμάτων (royalties) στα φορολογικά έτη 2019 και 2020 ύψους 9.139,49 € και 2.140,39 αντίστοιχα, ωστόσο οι σχετικές καταλογιστικές πράξεις δεν προσβάλλονται με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 61 του ν. 4172/2013 «Κάθε νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα ή φυσικό πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα, οι φορείς γενικής κυβέρνησης ή κάθε φορολογούμενος που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα, αλλά δραστηριοποιείται μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα, και προβαίνει σε πληρωμές σύμφωνα με τα αναφερόμενα στο άρθρο 62, καθώς

και οι συμβολαιογράφοι για τις συναλλαγές της περίπτωσης στ' του άρθρου 62 υποχρεούνται σε παρακράτηση φόρου όπως ορίζεται στο άρθρο 64.

Όσον αφορά στα ομόλογα του άρθρου 37 παράγραφος 5, σε παρακράτηση φόρου υποχρεούνται από τα πρόσωπα του προηγούμενου εδαφίου μόνον οι φορείς πληρωμής που προβαίνουν σε καταβολές τόκων και δεν υποχρεούνται σε παρακράτηση ο εκδότης των ομολόγων».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 62, παρ. 1 του ν. 4172/2013:

«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, καθώς και οι συνταξιοδοτικές παροχές που καταβάλλονται από Ταμεία Επαγγελματικής Ασφάλισης προαιρετικής ασφάλισης ή τα ταμεία της παρ. 20 του άρθρου 6 του ν. 3029/2002 (Α' 160).

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».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 63, παρ. 2 του ν. 4172/2013 «Ανεξάρτητα από το άρθρο 61, δεν παρακρατείται φόρος από τόκους και δικαιώματα (royalties) που καταβάλλονται σε νομικό πρόσωπο που αναφέρεται στο Παράρτημα της Οδηγίας 2003/49/ΕΚ για την καθιέρωση κοινού συστήματος φορολόγησης των τόκων και των δικαιωμάτων που καταβάλλονται μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων κρατών - μελών είτε της ημεδαπής είτε της αλλοδαπής, όπως αυτή ισχύει, εφόσον:

α) το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα που εισπράττει κατέχει άμεσα μετοχές, μερίδια ή συμμετοχή τουλάχιστον είκοσι πέντε τοις εκατό (25%), βάσει αξίας ή αριθμού, στο μετοχικό κεφάλαιο ή δικαιώματα ψήφου του φορολογούμενου που προβαίνει στην καταβολή ή ο φορολογούμενος που καταβάλλει, κατέχει άμεσα μετοχές, μερίδια ή συμμετοχή τουλάχιστον είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) στο μετοχικό κεφάλαιο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας που εισπράττει, ή ένα τρίτο νομικό πρόσωπο ή μία νομική οντότητα κατέχει άμεσα μετοχές, μερίδια ή συμμετοχή τουλάχιστον είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) στο μετοχικό κεφάλαιο τόσο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας που εισπράττει όσο και του φορολογούμενου που προβαίνει στην καταβολή,

β) το ελάχιστο ποσοστό κατοχής μετοχών ή μεριδίων ή συμμετοχής διακρατείται για τουλάχιστον είκοσι τέσσερις (24) μήνες, και

γ) το νομικό πρόσωπο που εισπράττει: αα) περιλαμβάνεται στους τύπους που απαριθμούνται στο Παράρτημα της Οδηγίας 2003/49/ΕΚ, όπως ισχύει, και

ββ) είναι φορολογικός κάτοικος κράτους - μέλους της Ε.Ε. σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους αυτού και δεν θεωρείται φορολογικός κάτοικος τρίτου κράτους εκτός Ε.Ε. κατ' εφαρμογή όρων σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί με αυτό το τρίτο κράτος, και

γγ) υπόκειται, χωρίς τη δυνατότητα επιλογής ή απαλλαγής, σε έναν από τους φόρους που αναφέρονται στο άρθρο 3 της Οδηγίας 2003/49/ΕΚ ή σε οποιοδήποτε άλλο φόρο ενδεχομένως στο μέλλον αντικαταστήσει έναν από τους φόρους αυτούς».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 64, παρ. 1 του ν. 4172/2013:

«Οι συντελεστές παρακράτησης φόρου είναι οι εξής:

α) για μερίσματα πέντε τοις εκατό (5%).

β) για τόκους δεκαπέντε τοις εκατό (15%),

γ) για δικαιώματα (royalties) και λοιπές πληρωμές είκοσι τοις εκατό (20%),

[...].».

Επειδή με την ΠΟΛ 1039/2015 διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι: «κατά την καταβολή ποσών (τόκων ή δικαιωμάτων) από τους υπόχρεους του άρθρου 61 του ν.4172/2013, προς νομικά πρόσωπα που πληρούν τις προϋποθέσεις της παρ. 2 του άρθρου 63, δεν διενεργείται παρακράτηση φόρου (15% ή 20%, κατά περίπτωση), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64. Κατά συνέπεια, κάθε νομικό πρόσωπο της περ. γ' του άρθρου 2 ή νομική οντότητα της περ. δ' του ιδίου άρθρου που προβαίνει σε καταβολή τόκων ή δικαιωμάτων δεν θα διενεργεί παρακράτηση φόρου εφόσον πληρούνται οι αναφερόμενες πιο πάνω προϋποθέσεις.

Επομένως, προκειμένου για την εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων, ο λήπτης μπορεί να είναι νομικό πρόσωπο είτε της ημεδαπής είτε της αλλοδαπής (Ε.Ε.) και περαιτέρω, προκειμένου για νομικά πρόσωπα της ημεδαπής, αυτά μπορεί να είναι μόνο ανώνυμες εταιρείες, καθόσον αποτελούν τα μόνο από τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα της περ. γ' του άρθρου 2 που περιλαμβάνονται στο Παράρτημα της Οδηγίας.

Για την τεκμηρίωση της πλήρωσης των προϋποθέσεων του άρθρου 63 απαιτείται η συμπλήρωση και προσκόμιση του εντύπου εφαρμογής (Παράρτημα Β), όπως αυτό καθορίστηκε με την ΠΟΛ.1036/2015 Απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων, από το νομικό πρόσωπο που προβαίνει στην καταβολή των τόκων και δικαιωμάτων αντίστοιχα και το οποίο συνυποβάλλεται κάθε φορά με τη δήλωση απόδοσης παρακρατούμενου φόρου που ορίζεται από τις διατάξεις της ΠΟΛ.1011/2.1.2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, προσκομίζοντας και τις αντίστοιχες συμβάσεις, μεταφρασμένες στην ελληνική γλώσσα, από τις οποίες προκύπτει η υποχρέωση για τις αντίστοιχες καταβολές».

Επειδή αναφορικά με τόκους που καταβλήθηκαν σε συνδεδεμένες εταιρείες της προσφεύγουσας, ο έλεγχος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα, ως καταβάλλουσα αυτούς, δεν προέβη σε παρακράτηση φόρου.

Επειδή η προσφεύγουσα τόσο στα πλαίσια του ελέγχου όσο και στα πλαίσια της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, δεν προσκόμισε στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται στις ανωτέρω διατάξεις, όπως το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας των συνδεδεμένων εταιρειών και το έντυπο εφαρμογής του Παραρτήματος Β της ΠΟΛ 1036/2015 προς απόδειξη του ισχυρισμού της ότι δεν όφειλε να προβεί σε παρακράτηση φόρου.

Επειδή αναφορικά με τόκους που καταβλήθηκαν στην εταιρεία με έδρα την, ο έλεγχος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα, ως καταβάλλουσα αυτούς, προέβη

σε παρακράτηση φόρου με συντελεστή 5%, κατ' εφαρμογή της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελλάδας και Ιρλανδίας και όχι με συντελεστή 15%.

Επειδή η προσφεύγουσα τόσο στα πλαίσια του ελέγχου όσο και στα πλαίσια της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, δεν προσκόμισε το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας της αλλοδαπής εταιρείας (δικαιούχος του εισοδήματος), προκειμένου να γίνει δεκτή η εφαρμογή του οριζόμενου από την οικεία διμερή σύμβαση μειωμένου συντελεστή παρακράτησης.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **15/10/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ και την **επικύρωση** της υπ' αριθμόν/11.09.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου Τόκων φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα:

Ανάλυση	Ποσά (€)
Φόρος	32.978,80
Πρόστιμο αρθ. 54 ν.5104/2024 λόγω ανακρίβειας	16.489,40
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	49.468,20

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ
ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.