



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 534
FAX : 213 1604 567

ΚΑΛΛΙΘΕΑ, 05/11//2019

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ:2982

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 07/6/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία Α.Φ.Μ:, που εδρεύει στην, κατά της από 08.05.2019 Έκθεσης Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών με την οποία απορρίφθηκε η υπ' αριθ. πρωτ. /24.07.2018 δήλωση επιφύλαξης της Εταιρείας 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 07/6/2019 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Ιστορικό

Για το φορολογικό έτος 2017, η προσφεύγουσα υπέβαλε την από 23.07.2018 αρχική Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος Νομικών Προσώπων.

Επί της ως άνω δήλωσης υπέβαλλε την υπ' αριθ. πρωτ./24.07.2018 δήλωση επιφύλαξης.

Συγκεκριμένα, επιφυλάχθηκε ως προς τη θετική εκ μέρους της φορολογική αναμόρφωση δαπανών τόκων δανείων ύψους 4.702.101,27 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>>.

Η Δ.Ο.Υ ΦΑΕΕ Αθηνών, μετά την αριθ./28-1-2019 εντολή ελέγχου για την επιστροφή του πιστωτικού ποσού φόρου 103.524,54 ευρώ, συνέταξε την από 08.5.2019 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου και σχετικά με την δήλωση επιφύλαξης της προσφεύγουσας, προέβη στη διαπίστωση, ότι ορθά αναμορφώθηκε το εν λόγω ποσό γιατί «αναφέρεται σε δαπάνη τόκων δανείων, τα οποία λήφθησαν για την συμμετοχή κεφαλαίου σε εταιρείες, αφορούν επιχειρηματικές δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί από την ελεγχόμενη, και οι οποίες συνδέονται με την συμμετοχή σε άλλο πρόσωπο που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 48 του Ν. 4172/2013 και κατά συνέπεια 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 συμμετέχει».

Συμπερασματικά, κατέληξε, στο ότι η προσφεύγουσα δεν δύναται να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα ποσά τόκων δανείων που αφορούν τα πιο κάτω δάνεια:

- Δάνειο ύψους 20.000.000,00 ευρώ, που δόθηκε προς της θυγατρικής εταιρείας
Μη εκπιπτόμενη δαπάνη δεδουλευμένων τόκων 923.462,09 ευρώ.
- Από τα Δάνεια ύψους 29.000.000,00 ευρώ και 1.000.000,00 ευρώ που έλαβε από την και την αντιστοίχως, ποσό 25.750.000,00 ευρώ δόθηκε προς της θυγατρικής εταιρείας
Μη εκπιπτόμενη δαπάνη δεδουλευμένων τόκων 1.473.308,15 ευρώ.
- Δάνειο ύψους 7.320.000,00 ευρώ δόθηκε προς της θυγατρικής εταιρείας
Μη εκπιπτόμενη δαπάνη δεδουλευμένων τόκων 439.387,71 ευρώ.
- Δάνειο ύψους 4.650.000,00 ευρώ, Τράπεζας που δόθηκε προς Αύξηση Μετοχικού Κεφαλαίου της θυγατρικής εταιρείας
Μη εκπιπτόμενη δαπάνη δεδουλευμένων τόκων 296.723,33 ευρώ.
- Από το Δάνειο ύψους 13.895.000 ευρώ της, ποσό 3.352.000 ευρώ, δόθηκε για πραγματοποίηση στην θυγατρική εταιρεία
Μη εκπιπτόμενη δαπάνη δεδουλευμένων τόκων 618.075,44 ευρώ.
- Από το δάνειο ύψους 5.899.000,00 ευρώ της ποσό 3.970.000,00 ευρώ, δόθηκε για πραγματοποίηση στην θυγατρική εταιρεία
Μη εκπιπτόμενη δαπάνη δεδουλευμένων τόκων 262.368,03 ευρώ.
- Από το δάνειο ύψους 42.000.000,00 ευρώ, ποσό 22.600.000,00 ευρώ δόθηκε για την εξαγορά συμμετοχής στην θυγατρική εταιρεία
Μη εκπιπτόμενη δαπάνη δεδουλευμένων τόκων 215.364,72 ευρώ.
- Από το δάνειο των 5.400.000,00 ευρώ, που έλαβε από την ποσό 2.400.000,00 ευρώ, δόθηκε για πραγματοποίηση Αύξησης Μετοχικού Κεφαλαίου στην θυγατρική εταιρεία

Μη εκπιπτόμενη δαπάνη δεδουλευμένων τόκων 130.016,06 ευρώ.

- Από τα δάνεια ύψους 1.000.000,00 ευρώ, 6.500.000,00 ευρώ, και 3.500.000,00 ευρώ, ποσά 66.000 ευρώ και 50.000 ευρώ δόθηκαν για πραγματοποίηση σης θυγατρικές εταιρείες και ΑΦΜ: αντίστοιχα.

Μη εκπιπτόμενη δαπάνη δεδουλευμένων τόκων 645,64 ευρώ, 4.195,64 ευρώ και 2.280,67 ευρώ αντίστοιχα.

- Από το δάνειο ύψους 10.980.000,00 ευρώ ποσό 5.260.000,00 ευρώ δόθηκε προς στις θυγατρικές εταιρείες,, και

Μη εκπιπτόμενη δαπάνη δεδουλευμένων τόκων 323.227,71 ευρώ.

- Από το δάνειο 1.000.000,00 ευρώ, ποσό 219.000 ευρώ δόθηκε προς στην θυγατρική εταιρεία

Μη εκπιπτόμενη δαπάνη δεδουλευμένων τόκων 12.203,67 ευρώ.

- Από το δάνειο ύψους 500.000,00 ευρώ, ποσό 95.000,00 ευρώ δόθηκε προς στην θυγατρική

Μη εκπιπτόμενη δαπάνη δεδουλευμένων τόκων 842,40 ευρώ.

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

-Να γίνει δεκτή η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή.

-Να ακυρωθεί η απόρριψη της υπ' αριθμ. πρωτ./24.07.2018 δήλωσης επιφύλαξης δυνάμει της από 08.05.2019 Έκθεσης Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 4172/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών.

-Να γίνει δεκτή η υπ' αριθ. πρωτ./24.07.2018 δήλωση επιφύλαξης.

-Να αναγνωρισθεί ότι δαπάνη τόκων ύψους 4.702.101,27 ευρώ που πραγματοποίησε η Εταιρεία κατά το φορολογικό έτος 2017 **δεν εμπίπτει στον περιορισμό της μη έκπτωσης του άρθρου 48 παρ. 4 του ν. 4172/2014.**

-Σε περίπτωση που γίνει δεκτό το ανωτέρω αίτημα, να αναγνωρισθεί αντιστοίχως ότι το ποσό των μη εκπιπτόμενων δαπανών τόκων προς μεταφορά βάσει της διάταξης του άρθρου 49 του ν. 4172/2014 ανέρχεται σε 6.085.710,04 ευρώ, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

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 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 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 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 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), 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 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.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου των υπαλλήλων της Δ.Ο.Υ ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, όπως καταγράφονται στην από 08/5/2019 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, κρίνονται βάσιμες και αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 07/6/2019 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.