



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604534

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα 27/11/2017

αριθμός απόφασης :6045

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 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφαση 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 (ΦΕΚ 1440/ τ. Β'/27.04.2017).

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

3. Την με αριθμ. ΔΕΔ 1126366ΕΞ2016/30.08.2016(ΦΕΚ2759/τ.β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 29.06.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «..... » και το διακριτικό τίτλο «.....» με ΑΦΜ: που εδρεύει στο οδός αρ..... Τ.Κ. κατά της υπ.αρ...../2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου Μερισμάτων φορολογικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.Φ.Α.Ε ΑΘΗΝΩΝ, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την αναγραφόμενη στην παράγραφο 4, Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου Μερισμάτων φορολογικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε ΑΘΗΝΩΝ, την από 26/5/2017 έκθεση μερικού ελέγχου Παρακρατούμενου Φόρου Μερισμάτων της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε ΑΘΗΝΩΝ
6. Την από 11/7/2017 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε ΑΘΗΝΩΝ
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Σύντομο Ιστορικό

Με την υπ' αριθμ...../2017 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου Μερισμάτων, ελεγχόμενης περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών, περιορίστηκε το ποσό του φόρου μερισμάτων που ζητήθηκε προς επιστροφή κατά 50.905,80 ευρώ(175.220,95-124.315,15) .

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων της από 26/5/2017 έκθεσης Μερικού ελέγχου Παρακρατούμενου Φόρου Μερισμάτων της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε.ΑΘΗΝΩΝ.

Συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα από τα κέρδη χρήσεως 2012, προέβη σε διανομή μερίσματος συνολικού ποσού 7.854.261,83 ευρώ προς α) τον μέτοχο, ποσόν μερίσματος 7.854.253,14,00 ευρώ (ποσοστό 99,999889306% των μετοχών), το οποίο απαλλάσσεται της παρακράτησης φόρου σύμφωνα με το άρθρο 18 Ν.3697/2008, και β) την μέτοχο ποσόν μερίσματος 8,69 ευρώ (ποσοστό 0,000110694% των μετοχών) το οποίο απαλλάσσεται της παρακράτησης φόρου σύμφωνα με το άρθρο 18 Ν.3697/2008.

Η προσφεύγουσα-ελεγχόμενη εταιρεία με την από 26/7/2013 δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2013 (διαχ. χρήση 01/01/2012-31/12/2012), δήλωσε στα διανεμόμενα κέρδη ποσό 7.854.261,83 ευρώ χωρίς να καταβάλει φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 Ν 2238/94, όπως αντικαταστάθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 14 του Ν.3943/2001 ΦΕΚ Α 66/31.03.2011 που ερμηνεύτηκε με την ΠΟΛ. 1129/6-5-2011(απαλλαγή της παρακράτησης φόρου σύμφωνα με το άρθρο 18 Ν.3697/2008)

Παράλληλα, σύμφωνα με το τέταρτο εδάφιο της παραγ 1 του άρθρου 54 Ν 2238/94 όπως αντικαταστάθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 14 του Ν.3943/2001, με τις με αριθμό πρωτ/2013 και/2016 αιτήσεις ζήτησε την επιστροφή παρακρατηθέντος φόρου μερισμάτων 107.704,10 από μερίσματα που έλαβε στη χρήση 2011 και διανεμήθηκαν στη χρήση 2012 για τα οποία είχε παρακρατηθεί φόρος 21% και 67.516,85 ευρώ από μερίσματα της διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012-31/12/2012 για τα οποία παρακρατήθηκε φόρος 25%,όπως αναλύονται στην σελίδα 2 της από 26/5/2017 έκθεσης ελέγχου .

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της με αριθμό/2017 Πράξης Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου Μερισμάτων_ελεγχόμενης περιόδου 01/01/2012-31/12/2012,προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς: Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή διατάξεων νόμου 1. Νομοθετικό Πλαίσιο

Σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 54 Ν.2238/1994, όπως αυτό τροποποιήθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 14 του Ν.3943/2011 και ίσχυε κατά τις υπό εξέταση χρήσεις 2011 και 2012 « [...] Όταν ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία προβαίνει σε διανομή κερδών και στα έσοδα της περιλαμβάνονται έσοδα από τη συμμετοχή της σε άλλο νομικό πρόσωπο της παραγράφου 1 του άρθρου 101, από το φόρο που υποχρεούται να αποδώσει με τη δήλωση που ορίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 54, αφαιρείται το μέρος του φόρου που έχει ήδη παρακρατηθεί σε βάρος της και αναλογεί στα διανεμόμενα από την ίδια κέρδη τα οποία προέρχονται από τις πιο πάνω συμμετοχές. Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής δεν εφαρμόζονται όταν τα μερίσματα καταβάλλονται σε εταιρεία άλλου κράτους -μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, της οποίας είναι θυγατρική η καταβάλλουσα τα μερίσματα ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 11 του ν. 2578/1998 (ΦΕΚ 30 Α').

Ο φόρος που έχει παρακρατηθεί σε βάρος της ανώνυμης εταιρείας επιστρέφεται σε αυτή κατά το μέρος που αναλογεί στα μερίσματα που διανέμει σε εταιρεία άλλου κράτους - μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εφόσον τηρούνται οι προϋποθέσεις του προηγούμενου εδαφίου.»

Σύμφωνα με την ερμηνευτική Εγκύκλιο 1129/2011 του Υπουργείου Οικονομικών, « [...] Επίσης, με τις διατάξεις του τέταρτου εδαφίου της νέας παραγράφου ορίζεται, ότι όταν ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία προβαίνει σε διανομή κερδών και στα έσοδα της περιλαμβάνονται έσοδα από τη συμμετοχή της σε άλλο νομικό πρόσωπο της παραγράφου 1 του άρθρου 101, από το φόρο που υποχρεούται να αποδώσει με τη δήλωση που ορίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 54, αφαιρείται το μέρος του φόρου που έχει ήδη παρακρατηθεί σε βάρος της και αναλογεί στα διανεμόμενα από την ίδια κέρδη τα οποία προέρχονται από τις πιο πάνω συμμετοχές.

Για παράδειγμα, ανώνυμη εταιρία που κλείνει διαχειριστική περίοδο στις 31.12.2012, εμφανίζει κέρδη ισολογισμού 20.000.000 ευρώ, από τα οποία αποφασίζει να διανέμει μερίσματα 8.000.000 ευρώ. Στα ακαθάριστα έσοδα της εν λόγω εταιρίας για την κλειόμενη χρήση περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, 2.000.000 ευρώ από μερίσματα, για τα οποία της παρακρατήθηκε φόρος (25%) 500.000 ευρώ. Με βάση όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω, στα διανεμόμενα μερίσματα περιλαμβάνονται και έσοδα από συμμετοχές (μερίσματα εισπραχθέντα) ύψους 800.000 ευρώ ($8.000.000 \times 2.000.000 / 20.000.000$). Επομένως, από το φόρο των 2.000.000 ευρώ ($8.000.000 \times 25\%$) που υποχρεούται η εταιρία να παρακρατήσει και στη συνέχεια να αποδώσει στο Ελληνικό Δημόσιο για τα διανεμόμενα κέρδη της, αφαιρείται το ποσό των 200.000 ευρώ που αναλογεί στα μερίσματα που εισέπραξε και

στο Δημόσιο αποδίδεται η διαφορά των 1.800.000 ευρώ. Περαιτέρω, το ποσό των ληφθέντων μερισμάτων που δεν διανεμήθηκε, δηλ. 1.200.000 (2.000.000 -800.000) θα εμφανισθεί σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού και κατά τη διανομή ή κεφαλαιοποίηση του οφείλεται φόρος με συντελεστή 25%, συμψηφιζομένου του φόρου που έχει ήδη παρακρατηθεί και αναλογεί σε αυτά (300.000 ευρώ). [...]»

2. Εσφαλμένος υπολογισμός ποσού παρακρατηθέντος φόρου μερισμάτων προς επιστροφή

Βάσει των ως άνω διατάξεων, στην περίπτωση κατά την οποία μια εταιρεία αποκτά εισόδημα από συμμετοχές (μερίσματα), για το οποίο έχει ήδη επιβαρυνθεί με φόρο ο οποίος παρακρατήθηκε κατά το χρόνο απόκτησης του εισοδήματος (ήτοι, στην περίπτωση μας, κατά το χρόνο διανομής των μερισμάτων στην Εταιρεία από τις θυγατρικές της), όταν θα προβεί σε περαιτέρω διανομή στους μετόχους της (υπό τη μορφή διανεμόμενων κερδών/κερδών προς διάθεση), αφαιρείται το μέρος του φόρου που έχει ήδη παρακρατηθεί σε βάρος της και αναλογεί στα διανεμόμενα από την ίδια κέρδη, τα οποία προέρχονται από τις ως άνω συμμετοχές. Σε περίπτωση δε που δικαιούχος των διανεμόμενων κερδών/κερδών προς διάθεση είναι εταιρεία (μέτοχος) άλλου κράτους-μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, όπως συμβαίνει στην περίπτωση μας, ο ως άνω παρακρατηθείς φόρος επιστρέφεται.

Προκειμένου, λοιπόν, να πραγματοποιηθεί η εν λόγω αφαίρεση ή επιστροφή του φόρου που παρακρατήθηκε, πρέπει να βρεθεί το ποσοστό της αναλογίας των εισπραχθέντων μερισμάτων από συμμετοχές σε άλλες εταιρείες, προς τα διανεμόμενα κέρδη/κέρδη προς διάθεση της εκάστοτε χρήσης της εταιρείας επί του ποσού των μερισμάτων που πρόκειται να διανεμηθούν.

Στην προκείμενη περίπτωση, ο έλεγχος πράγματι αναγνωρίζει επί της αρχής το δικαίωμα της Εταιρείας προς επιστροφή του παρακρατηθέντος φόρου που αντιστοιχεί στα έσοδα από συμμετοχές.

Ωστόσο, το ως άνω ποσό προς επιστροφή έχει υπολογιστεί εσφαλμένα, καθώς, στον εν λόγω υπολογισμό έχουν ληφθεί υπόψη τα καθαρά κέρδη χρήσης (προ φόρων) της Εταιρείας, αντί των κερδών προς διάθεση (κέρδη μετά φόρων), με αποτέλεσμα να προκύπτει μικρότερο ποσό προς επιστροφή, τόσο για τα κέρδη τα οποία αντιστοιχούν στη χρήση 2011, όσο και για αυτά της χρήσης 2012. Συγκεκριμένα:

- Για τα διανεμόμενα κέρδη χρήσης 2011 (διανομή εντός του έτους 2012)

Η Εταιρεία τη χρήση 2011 πραγματοποίησε καθαρά κέρδη €13.049.116,87, εκ των οποίων προέκυψαν κέρδη προς διάθεση ύψους €11.476.236,77 (Σχ. 11). Από τα εν λόγω κέρδη προς διάθεση, η Εταιρεία, εντός του 2012, δίνει το ποσό των € 9.085.000 (Σχ. 12), στο οποίο

περιλαμβανόταν και μέρος των εσόδων συμμετοχών, συνολικού ποσού €1.688.292,07 (Σχ. 7), από μερίσματα εταιρειών στο εσωτερικό που κατέχει το 100% των μετοχών τους. (Σχ. 6)

Λαμβάνοντας, ωστόσο, υπόψη ο έλεγχος το ποσό των κερδών (προ φόρων) αντί του ποσού των πραγματικών καθαρών κερδών προς διανομή (μετά φόρων), το ποσό που προκύπτει προς επιστροφή είναι μικρότερο από αυτό που πραγματικά πρέπει να επιστραφεί βάσει του τρόπου υπολογισμού που ορίζεται στην ΠΟΛ 1129/2011. Δηλαδή, αντί του ποσού των €246.837,24 που αναγνωρίζεται από τον έλεγχο προς επιστροφή, το ποσό που πραγματικά πρέπει να επιστραφεί ισούται με: $9.085.000 \times 1.688.292,07 / 1.476.236,77 = 1.336.512,47 \times 21\% = € 280.667,62$

Προκύπτει δηλαδή μια διαφορά της τάξεως των € 33.830,39, η οποία θα πρέπει να επιστραφεί στην Εταιρεία.

- Για τα διανεμόμενα κέρδη χρήσης 2011 (διανομή εντός του έτους 2013)

Ο ίδιος εσφαλμένος υπολογισμός φαίνεται να έχει γίνει και για τα κέρδη που αντιστοιχούν στη χρήση 2011 και τα οποία διανεμήθηκαν εντός του έτους 2013.

Ειδικότερα, το ποσό των € 2.391.236,77 που έχει συμπεριληφθεί στα κέρδη της χρήσης 2012 προς διανομή, έχει μεταφερθεί σαν υπόλοιπο κερδών χρήσης 2011 (Σχ. 25). Κατά την εν λόγω χρήση 2011, ως ελέχθη, η ελεγχόμενη πραγματοποίησε καθαρά κέρδη (προ φόρων) €13.049.116,87 (Σχ. 11) και είχε έσοδα συμμετοχών, συνολικού ποσού €1.688.292,07, από μερίσματα εταιρειών στο εσωτερικό που κατέχει το 100% των μετοχών τους (Σχ. 8 και 9). Λαμβάνοντας, λοιπόν, υπόψη ο έλεγχος το ποσό των κερδών (προ φόρων) αντί του ποσού των πραγματικών κερδών προς διανομή, το οποίο ισούται με €11.476.236,77 (Σχ. 11) για την εν λόγω χρήση, το ποσό που προκύπτει προς επιστροφή είναι μικρότερο από αυτό που πραγματικά πρέπει να επιστραφεί βάσει του τρόπου υπολογισμού που ορίζεται στην ΠΟΛ 1129/2011. Δηλαδή, αντί του ποσού των €64.969,32 που αναγνωρίζεται από τον Έλεγχο προς επιστροφή, το ποσό που πραγματικά πρέπει να επιστραφεί ισούται με:

$$2.391.236,77 \times 1.688.292,07 / 11.476.236,77 = 351.779,61 \times 21\% = 73.873,68 \text{ €}$$

Προκύπτει δηλαδή μια διαφορά της τάξεως των € 8.904,36, η οποία θα πρέπει να επιστραφεί στην Εταιρεία.

Για τα διανεμόμενα κέρδη χρήσης 2012 (διανομή εντός του έτους 2013)

Η Εταιρεία κατά τη χρήση 2012 πραγματοποίησε καθαρά κέρδη (προ φόρων) €6.215.200,60, τα οποία συμπεριλάμβαναν έσοδα συμμετοχών (από μερίσματα εταιρειών στο εσωτερικό που κατέχει το 100% των μετοχών τους), ποσού €270.067,42 (Σχ. 15).

Όσον αφορά τα προς διάθεση κέρδη της, αυτά ανήλθαν στο ποσό των €7.854.261,83, καθώς περιελάμβαναν και κέρδη από προηγούμενες χρήσεις, ύψους €2.391.236,77. Το υπόλοιπο, όμως, προς διανομή που αντιστοιχεί στα κέρδη της χρήσης 2012 προκύπτει κατόπιν αφαίρεσης από το συνολικό προς διανομή ποσό €7.854.261,83, του ποσού των κερδών από προηγούμενες χρήσεις, ύψους €2.391.236,77. Το ποσό, λοιπόν, των κερδών (προς διάθεση/κέρδη μετά φόρων) που αντιστοιχούν στη χρήση 2012 είναι ίσο με €5.463.025,06.

Λαμβάνοντας, λοιπόν, υπόψη ο έλεγχος το ποσό των κερδών (προ φόρων) στον παρονομαστή του κλάσματος αντί του ποσού των πραγματικών κερδών προς διανομή (το οποίο για τη χρήση 2012 ισούται με €5.463.025,06), το ποσό που προκύπτει προς επιστροφή είναι μικρότερο από αυτό που πραγματικά πρέπει να επιστραφεί βάσει του τρόπου υπολογισμού που ορίζεται στην ΠΟΛ 1129/2011. Δηλαδή, αντί του ποσού των €59.345,83 που αναγνωρίζεται από τον έλεγχο προς επιστροφή, το ποσό που πραγματικά πρέπει να επιστραφεί ισούται με:

$$5.463.025,06 \times 270.067,42 / 5.463.025,06 = 270.067,42 \times 25\% = 67.516,85 \text{ €}$$

Προκύπτει δηλαδή μια διαφορά της τάξεως των € 8.171,02, η οποία θα πρέπει να επιστραφεί στην Εταιρεία.

Ως ελέγχθη, λοιπόν, οι ως άνω υπολογισμοί από πλευράς ελέγχου είναι εσφαλμένοι, καθώς αντί του ποσού των κερδών προς διάθεση (κέρδη μετά φόρων), για τον υπολογισμό του προς επιστροφή φόρου λαμβάνεται υπόψη το ποσό των καθαρών κερδών χρήσης (προ φόρων). Τούτο, ωστόσο, έρχεται σε αντίθεση με το γράμμα της ΠΟΛ 1129/2011, καθώς στο παράδειγμα που παρατίθεται προς κατανόηση του τρόπου υπολογισμού του προς επιστροφή φόρου, γίνεται λόγος για κέρδη ισολογισμού από τα οποία αποφασίζεται να γίνει η διανομή, γίνεται λόγος δηλαδή για τα προς διάθεση κέρδη.

Προς επίρρωση αλλά και προς επιβεβαίωση των ανωτέρω, αρκεί να συγκρίνουμε το προς επιστροφή ποσό που προκύπτει και στις δύο περιπτώσεις, δηλαδή και στην περίπτωση που για τον εν λόγω υπολογισμό λάβουμε υπόψη μας τα κέρδη προ φόρων, αλλά και στην περίπτωση που λάβουμε υπόψη τα κέρδη προς διάθεση (κέρδη μετά φόρων), με το ποσό που πράγματι έχει παρακρατηθεί και θα πρέπει εν τοις πράγμασι να επιστραφεί, δεδομένου ότι τα εν λόγω μερίσματα διανεμήθηκαν περαιτέρω στο σύνολο τους.

Στο σημείο αυτό θα πρέπει να σημειωθεί ότι σκοπός όλου του ως άνω περιγραφόμενου ρυθμιστικού πλαισίου (άρθρου 54 του Ν. 2238/1994, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 14 του Ν. 3943/2011 και ίσχυε κατά την υπό εξέταση χρήση, καθώς και της ερμηνευτικής Εγκυκλίου 1129/2011) είναι η αποφυγή της διπλής φορολόγησης, όπως επιτάσσει και το άρθρο 10 παρ. 4 του

N. 2578/1998 και όπως θα εκτεθεί αναλυτικότερα και κατωτέρω. Ως εκ τούτου, δεδομένου ότι στην προκείμενη περίπτωση έχει διανεμηθεί, εντός των χρήσεων 2012 και 2013, το σύνολο των μερισμάτων που η Εταιρεία έλαβε εντός των χρήσεων 2011 και 2012, από ημεδαπές εταιρείες των οποίων κατέχει το 100% των μετοχών τους, σε εταιρείες άλλου κράτους - μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, το ποσό του φόρου που έχει παρακρατηθεί θα πρέπει να ισούται με το ποσό του προς επιστροφή φόρου. Ωστόσο, βάσει τόσο των σχετικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, όσο και του πορίσματος του ελέγχου, να μην υπάρχει συμφωνία ως προς το ποσό του φόρου που έχει ήδη παρακρατηθεί, ο οποίος ισούται με €422.058,19, αλλά δεν ισχύει το αυτό όσον αφορά στο ποσό του προς επιστροφή φόρου, με τον έλεγχο να ορίζει ότι το συνολικό προς επιστροφή ποσό ισούται με €371.152,39, δηλαδή €50.905,80 λιγότερα από το συνολικά παρακρατηθέν ποσό.

Συνεπώς, εκ των όσων ως άνω αναφέρονται, φαίνεται ότι, προκειμένου να γίνει ορθός υπολογισμός του προς επιστροφή φόρου, βάσει των διατάξεων του άρθρου 54 του Ν. 2238/1994, όπως αυτό τροποποιήθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 14 του Ν.3943/2011 και ίσχυε κατά τις υπό εξέταση χρήσεις, της ΠΟΛ 1129/2011 και του άρθρου 10 παρ. 4 του Ν. 2578/1998, θα πρέπει να ληφθούν υπόψη τα προς διάθεση κέρδη μετά φόρων και όχι τα κέρδη προ φόρων, καθώς τούτο προκύπτει τόσο από την γραμματική ερμηνεία των ως άνω διατάξεων, αλλά, επιπλέον, και από την τελολογική ερμηνεία αυτών, αφού σκοπός των ως άνω διατάξεων είναι είναι η αποφυγή της διπλής φορολόγησης επί του ιδίου εισοδήματος.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των ισχυουσών νομοθετικών διατάξεων και οδηγιών του Υπουργείου Οικονομικών προβαίνει στο συμπέρασμα μη επιστροφής στην Εταιρεία του ποσού των €50.905,80, και, συνεπώς, οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι για το λόγο αυτό ακυρωτές.

II. Παραβίαση της Οδηγίας 90/435/ΕΟΚ σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο ισχύει για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρείες διαφορετικών κρατών μελών

1. Η Οδηγία 90/435/ΕΟΚ

Η εν λόγω Οδηγία του Συμβουλίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης προσβλέπει, κατ' αρχάς, στη δημιουργία ενός κοινού φορολογικού καθεστώτος για τις μητρικές και θυγατρικές εταιρείες διαφορετικών κρατών-μελών. Σκοπός της είναι η θέσπιση ουδέτερων ως προς τον ανταγωνισμό φορολογικών κανόνων, ώστε να μπορέσουν οι επιχειρήσεις να προσαρμοστούν στις απαιτήσεις της κοινής αγοράς, να αυξήσουν την παραγωγικότητα τους και να ενισχύσουν την ανταγωνιστική τους θέση διεθνώς, μέσω της αποφυγής της διπλής φορολογίας στην οποία μπορεί να υποβληθούν όμιλοι εταιρειών εγκατεστημένων εντός πλειόνων κρατών. Στο πλαίσιο αυτό, λοιπόν,

σκοπεύεται η αποφυγή λήψης μέτρων από πλευράς κρατών-μελών που θα μπορούσαν να δημιουργήσουν έδαφος για δυσμενή μεταχείριση της συνεργασίας μεταξύ εταιρειών διαφορετικών κρατών-μελών σε σχέση με τη συνεργασία μεταξύ εταιρειών του ίδιου κράτους-μέλους, καθώς και η διευκόλυνση συνένωσης εταιρειών σε κοινοτική κλίμακα. Τούτο επιτυγχάνεται με την απαλλαγή των μερισμάτων, και γενικά των διανομών κερδών από θυγατρικές εταιρείες στις μητρικές τους, από την παρακράτηση του φόρου στην πηγή, καθώς και με την κατάργηση της διπλής φορολογίας αυτών των εισοδημάτων.

Ειδικότερα, όπως προβλέπεται στο άρθρο 1 της Οδηγίας, κάθε κράτος μέλος εφαρμόζει την παρούσα Οδηγία στις διανομές κερδών που πραγματοποιούνται από τις εταιρείες που είναι εγκατεστημένες σε αυτό, προς εταιρείες άλλων κρατών μελών, των οποίων είναι θυγατρικές, αρκεί να πληρούνται οι προϋποθέσεις που τίθενται εξ αυτής για τον χαρακτηρισμό μιας εταιρείας ως θυγατρική έναντι μητρικής, για σκοπούς εφαρμογής της Οδηγίας. Στο πλαίσιο αυτό, βάσει του άρθρου 3 της Οδηγίας, όπως αυτό ενσωματώθηκε στο εσωτερικό δίκαιο με το άρθρο 11 του Ν.2578/1998, η ιδιότητα μιας εταιρείας ως μητρική αναγνωρίζεται σε μια εταιρεία ενός κράτους μέλους η οποία πληροί τους όρους που τίθενται στο άρθρο 2 αυτής (ήτοι έχει περιβληθεί έναν από τους νομικούς τύπους που παρατίθενται στο παράρτημα Ι μέρος Α, βάσει της φορολογικής νομοθεσίας ενός κράτους μέλους, θεωρείται ότι έχει φορολογική κατοικία στο εν λόγω κράτος μέλος και υπόκειται σε έναν από τους παρατιθέμενους στο παράρτημα Ι μέρος Β φόρους) και συμμετέχει κατά 10% τουλάχιστον στο κεφάλαιο μιας εταιρείας άλλου κράτους μέλους, που πληροί τους ίδιους όρους, ενώ διατηρεί για τουλάχιστον 2 έτη την εν λόγω συμμετοχή της. Στην περίπτωση μας, η μητρική εταιρεία ".....)", η οποία εισπράττει μέρισμα από την Εταιρεία ".....", εμπίπτει στην έννοια της μητρικής εταιρείας ως προς την τελευταία, καθώς πληρούνται όλες οι ως άνω αναφερόμενες προϋποθέσεις.

Περαιτέρω, όπως αναφέρεται ρητώς στο άρθρο 5 της Οδηγίας, όπως αυτό ενσωματώθηκε στο εσωτερικό δίκαιο με το άρθρο 10 παρ. 4 του Ν.2578/1998, *«τα κέρδη τα οποία η θυγατρική εταιρεία καταβάλλει κατά τη διανομή στη μητρική εταιρεία απαλλάσσονται από την παρακράτηση του φόρου στη πηγή»*.

Σε περίπτωση, λοιπόν, πλήρωσης των ως άνω αναφερόμενων προϋποθέσεων του άρθρου 3, τα κράτη-μέλη είναι υποχρεωμένα να συμμορφωθούν προς τις επιταγές της Οδηγίας, και δη του άρθρου 5 αυτής. Όπως έχει υποστηριχθεί και σε σχετικές αποφάσεις του Δικαστηρίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (ΔΕΚ και ήδη ΔΕΕ)¹, αναφορικά με την παρακράτηση στην πηγή σε περίπτωση διανομής μερισμάτων από θυγατρική εταιρεία σε μητρική της, η οποία βρίσκεται σε

άλλο κράτος-μέλος, αυτή δεν είναι σύμφωνη με το γράμμα και το πνεύμα της Οδηγίας, καθώς, σύμφωνα με την πρώτη αιτιολογική σκέψη της Οδηγίας, *σκοπός αυτής είναι να αποφεύγεται, βάσει της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, η διπλή φορολόγηση στο πλαίσιο της σχέσεως μεταξύ μητρικής και θυγατρικής εταιρείας*, όταν αυτές είναι εγκατεστημένες σε δύο διαφορετικά κράτη-μέλη, πράγμα που επιτρέπει στις επιχειρήσεις να προσαρμοστούν στις απαιτήσεις της κοινής αγοράς και διευκολύνει τη συνένωση εταιρειών διαφορετικών κρατών-μελών και την ενίσχυση της ανταγωνιστικής τους θέσης διεθνώς. Τυχόν παρακράτηση στερεί από την Οδηγία κάθε πρακτική εφαρμογή.

Επιπλέον, βάσει της τρίτης αιτιολογικής σκέψης της Οδηγίας, *σκοπός της είναι να εξαλείψει φορολογικά μειονεκτήματα και κάθε δυσμενή μεταχείριση της συνεργασίας μεταξύ εταιρειών διαφορετικών κρατών-μελών*, σε σχέση με τη συνεργασία μεταξύ εταιρειών του ιδίου κράτους-μέλους, και να διευκολύνει τη συνένωση εταιρειών σε κοινοτική κλίμακα. Η αναγκαιότητα της Οδηγίας προκύπτει από τη διπλή φορολογία στην οποία μπορεί να υποβληθούν όμιλοι εταιρειών εγκατεστημένων εντός πλειόνων κρατών.

Στα πλαίσια αυτά, το ΔΕΕ στην υπόθεση C-375/98² (Ministerio Publico, Fazenda Publica vs Epson Europe BV), σε ερώτημα που του τέθηκε σχετικά με το εάν το άρθρο 5 της Οδηγίας καταλαμβάνει μόνο την υποβολή σε φόρο εισοδήματος ή εάν καταλαμβάνει κάθε φορολόγηση του εισοδήματος εκ μετοχών, βαρύνουσα τα μερίσματα, ασχέτως της νομοθετικής πηγής που την προβλέπει, έκρινε ότι *το άρθρο 5 της Οδηγίας αφορά κάθε επιβάρυνση, ασχέτων φύσεως και ονομασίας, που πραγματοποιείται υπό μορφή παρακρατήσεως στην πηγή επί των μερισμάτων*, στα πλαίσια διανομής κερδών από (θυγατρική) εταιρεία στη μητρική της εταιρεία άλλου κράτους μέλους. Σημειώνεται ότι η εν λόγω υπόθεση αφορούσε την επιβολή φόρου κληρονομιών και δωρεών εκ χαριστικής αιτίας επί μερισμάτων, ήτοι δεν αφορούσε καν φόρο εισοδήματος, καίτοι το ΔΕΚ έκρινε ότι μια τέτοια επιβάρυνση αντίκειται στο πνεύμα και στο σκοπό της Οδηγίας.

Επιπλέον, στην υπόθεση C-294/99³ (Αθηναϊκή Ζυθοποιία ΑΕ κατά Ελληνικού Δημοσίου) το Ευρωπαϊκό Δικαστήριο, σε απάντηση του επί του προδικαστικού ερωτήματος του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, ανέφερε, μεταξύ άλλων, ότι, κατά πάγια νομολογία, ο *χαρακτηρισμός* από πλευράς κοινοτικού δικαίου ενός φόρου, μιας επιβαρύνσεως, ενός τέλους ή μιας εισφοράς εμπίπτει στην *αρμοδιότητα του Δικαστηρίου* βάσει των *αντικειμενικών χαρακτηριστικών* του οικείου φόρου και *ανεξαρτήτως του πώς αυτός χαρακτηρίζεται από το εθνικό δίκαιο*⁴. Κρίσιμο είναι, επίσης, η εκάστοτε επιβάρυνση να έχει ως *γενεσιουργό λόγο την καταβολή μερισμάτων* και να σχετίζεται άμεσα με το μέγεθος της πραγματοποιούμενης διανομής.

Προς επίρρωση των ως άνω αναφερομένων, αξίζει να αναφερθεί ότι, όπως η ως άνω απόφαση ορίζει, *παρακράτηση διενεργείται προκειμένου να αποτραπεί η φοροδιαφυγή και να απλοποιηθεί η είσπραξη του φόρου επί των μερισμάτων*. Στην περίπτωση αυτή, η εταιρεία που διανέμει μερίσματα πρέπει να παρακρατεί ένα τμήμα αυτών, το οποίο καταβάλλει στις φορολογικές αρχές. Το εν λόγω ποσό καταλογίζεται στη συνολική φορολογική οφειλή των μετόχων που κατοικούν στο κράτος που είναι εγκατεστημένη η εταιρεία αυτή.

Αντιθέτως, όταν αφορούν μερίσματα που διανέμονται σε μετόχους που κατοικούν σε άλλο κράτος-μέλος, όπως συμβαίνει στην προκειμένη περίπτωση, η παρακράτηση αντιπροσωπεύει την είσπραξη σε βάρος αυτών πρόσθετου φόρου από το κράτος στο οποίο είναι εγκατεστημένη η εταιρεία και το κράτος κατοικίας των μετόχων αυτών μπορεί να μην τον λάβει υπόψη όταν φορολογεί τα εισοδήματά τους.

Όπως έχει ήδη εκτεθεί ανωτέρω, σύμφωνα με την αιτιολογική σκέψη 3 της Οδηγίας, σκοπός της Οδηγίας είναι να απαλλάσσει τα μερίσματα και τις άλλες διανομές κερδών που καταβάλλονται από τις θυγατρικές εταιρείες στις μητρικές τους εταιρείες από την παρακράτηση φόρου στην πηγή και να καταργήσει τη διπλή φορολογία αυτών των εισοδημάτων σε επίπεδο μητρικής εταιρείας. Σε αυτό το πλαίσιο παραθέτουμε την υπόθεση C-365/16⁵ (Axa SA, 08ηοηθ SA, εθιοϊ SA κ.λπ vs Ministre des Rίθηθηθε et des Comptes publics) όπου το Ευρωπαϊκό Δικαστήριο, επί αιτήσεως προδικαστικής απόφασης, απεφάνθη ότι το άρθρο 4 παρ. 1 στοιχείο α' της Οδηγίας έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε φορολογικό μέτρο θεσπιζόμενο από το κράτος μέλος της μητρικής εταιρείας, το οποίο προβλέπει την είσπραξη του φόρου επ' ευκαιρία της διανομής μερισμάτων από τη μητρική εταιρεία και του οποίου η βάση επιβολής συνίσταται στα διανεμόμενα μερίσματα, συμπεριλαμβανομένων αυτών που προέρχονται από τις αλλοδαπές θυγατρικές της.

Ευλόγως, λοιπόν, τίθεται ο εξής προβληματισμός: δεδομένου ότι, βάσει της Οδηγίας, τα κέρδη τα οποία η θυγατρική εταιρεία καταβάλλει κατά τη διανομή στη μητρική απαλλάσσονται από την παρακράτηση φόρου στην πηγή, σε συνδυασμό με το σκοπό της Οδηγίας, περί κατάργησης της διπλής φορολογίας σε επίπεδο μητρικής και σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στην υπ' αριθμ. C-294/99 απόφαση του ΔΕΚ, *εφόσον στόχος της παρακράτησης είναι η είσπραξη για λογαριασμό και σε βάρος αυτών που εισπράττουν τα μερίσματα του αναλογούντος φόρου, σε περίπτωση που οι εισπράττοντες τα μερίσματα, εν προκειμένω η μητρική εταιρεία, απαλλάσσεται από κάθε φόρο και κάθε επιβάρυνση που έχει ως γενεσιουργό λόγο τη διανομή κερδών, ποια η αιτιολογική βάση της «έμμεσης παρακράτησης» σε επίπεδο θυγατρικής;*

2. Υπαγωγή στην προκείμενη περίπτωση

Στην προκείμενη περίπτωση, όπως προκύπτει από τα σχετικά έγγραφα (Σχέτ. 5), κατ'αρχάς, πληρούνται οι απαραίτητες προϋποθέσεις προκειμένου η σχέση της Εταιρείας μας με τη μητρική εταιρεία - λήπτρια των μερισμάτων (.....), να χαρακτηριστεί ως σχέση μητρικής-θυγατρικής για σκοπούς εφαρμογής της παρούσας Οδηγίας, συμπέρασμα στο οποίο καταλήγει και ο έλεγχος δια της αναγνώρισης του δικαιώματος της Εταιρείας προς επιστροφή του παρακρατηθέντος φόρου που αντιστοιχεί στα έσοδα από συμμετοχές.

Ωστόσο, με την εσφαλμένη, από πλευράς ελέγχου, εφαρμογή των διατάξεων περί υπολογισμού του προς επιστροφή φόρου, όπως αναλυτικά έχει εκθεθεί ανωτέρω, επειδή αυτή έχει ως αποτέλεσμα τη μη επιστροφή εις ολόκληρον του ποσού του παρακρατηθέντος φόρου, το οποίο είχε παρακρατηθεί στα πλαίσια της διανομής μερισμάτων προς την Εταιρεία μας από ημεδαπές εταιρείες των οποίων τις μετοχές κατείχε σε ποσοστό 100% και το οποίο θα έπρεπε να επιστραφεί εις ολόκληρον στα πλαίσια της περαιτέρω διανομής των εν λόγω μερισμάτων σε εταιρεία άλλου κράτους-μέλους, δημιουργείται μια επιβάρυνση για τη θυγατρική εταιρεία, την Εταιρεία μας, της οποίας επιβάρυνσης γενεσιουργός λόγος είναι αυτή καθεαυτή η ως άνω διανομή μερισμάτων και η οποία συνιστά ουσιώδη παράβαση του γράμματος και του πνεύματος της Οδηγίας, καθώς ο κανόνας της μη παρακράτησης φόρου στην πηγή, δυνάμει του άρθρου 5 αυτής, καταλαμβάνει κάθε φορολόγηση του εισοδήματος εκ μετοχών, βαρύνουσα τα μερίσματα, ασχέτως της νομοθετικής πηγής που την προβλέπει και κάθε επιβάρυνση, ανεξαρτήτως του πώς αυτή χαρακτηρίζεται από το εθνικό δίκαιο, εφόσον έχει ως γενεσιουργό λόγο την καταβολή μερισμάτων.

Εξ αυτού του λόγου, οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν, καθώς αντιβαίνουν ευθέως τόσο στο πνεύμα, όσο και στο γράμμα της Οδηγίας, όπως αυτό έχει ερμηνευτεί και από το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, καθώς η μη επιστροφή ολόκληρου του ποσού του φόρου που έχει παρακρατηθεί, λόγω λανθασμένης εφαρμογής από πλευράς ελέγχου των σχετικών διατάξεων, κατ' αρχάς, δεν έχει καμία αιτιολογική βάση, πολύ περισσότερο, όμως, συνιστά επιβάρυνση αντιβαίνουσα στο σκοπό της Οδηγίας περί αποφυγής, σύμφωνα με την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, της διπλής φορολόγησης στο πλαίσιο της σχέσεως μεταξύ μητρικής και θυγατρικής εταιρείας αλλά και της εξάλειψης φορολογικών μειονεκτημάτων και κάθε δυσμενούς μεταχείρισης της συνεργασίας μεταξύ εταιρειών διαφορετικών κρατών-μελών, καθώς και ευθεία παραβίαση του άρθρου 5 της Οδηγίας, όπως αυτό ενσωματώθηκε στο εθνικό μας δίκαιο με την παράγραφο 4 του άρθρου 10 του Ν. 2578/1998.

III. Παράβαση της αρχής της χρηστής διοίκησης και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης

Όπως υποστηρίχθηκε ανωτέρω στους υπό Ι και ΙΙ λόγους, το συνολικό ποσό του προς επιστροφή φόρου στην Εταιρεία μας, κατά το χρόνο της περαιτέρω διανομής μερισμάτων, θα πρέπει να ισούται με το συνολικό ποσό του ήδη παρακρατηθέντος φόρου (€422.058,19), ενώ σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να είναι μικρότερο. Τυχόν αποδοχή την αντίθετης άποψης, του λανθασμένου, εν προκειμένω, από πλευράς ελέγχου συνολικού ποσού προς επιστροφή, το οποίο είναι μικρότερο του συνολικά παρακρατηθέντος φόρου και προέκυψε λόγω μη ορθής εφαρμογής των σχετικών διατάξεων (παράγραφος 1 του άρθρου 54 Ν.2238/1994, όπως αυτό τροποποιήθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 14 του Ν.3943/2011 και ΠΟΛ 1129/2011) αντιβαίνει, επίσης, στην αρχή της χρηστής διοίκησης και στην αρχή της υφιστάμενης δικαιολογημένης εμπιστοσύνης της Εταιρείας μας στη Διοίκηση.

Ειδικότερα, από την αρχή του κράτους δικαίου, όπως αυτή κατοχυρώνεται στα άρθρα 2 παρ. 1 και 5 παρ. 1 του Συντάγματος, προκύπτουν αφενός η αρχή της ασφάλειας και βεβαιότητας του δικαίου και αφετέρου η αρχή της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του ιδιώτη που αποτελεί υποσύνολο της πρώτης (ΣτΕ 3777/2008, 2036/2011). Η πρώτη αρχή συνδέεται άμεσα με την προβλεψιμότητα και σταθερότητα των νομικών και πραγματικών καταστάσεων, η δε δεύτερη σημαίνει την εμπιστοσύνη του ιδιώτη στην καλή πίστη, ειλικρίνεια και συνέπεια της διοίκησης.

Επιπροσθέτως, η αρχή της χρηστής διοίκησης επιβάλλει στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητες τους σύμφωνα με το περί δικαίου αίσθημα και να *εφαρμόζουν τις σχετικές νομοθετικές διατάξεις, ώστε να αποφεύγονται ανεπιεικείς και άδικες λύσεις, να διαφυλάττουν τα έννομα συμφέροντα του ιδιώτη και να τον διευκολύνουν στην άσκηση των καθηκόντων του.*

Εν προκειμένω, δυνάμει της διανομής μερισμάτων που έγινε προς την Εταιρεία μας από ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες-μετόχους της, στις οποίες διατηρούσε το 100% των συμμετοχών τους, παρακρατήθηκε ο προβλεπόμενος εκ του νόμου φόρος μερισμάτων, 21% επί του ποσού των μερισμάτων που αυτή εισέπραξε εντός της χρήσης 2011, και τα οποία διενεμήθησαν περαιτέρω εντός των χρήσεων 2012 και 2013, και 25% επί του ποσού των μερισμάτων που αυτή εισέπραξε εντός της χρήσης 2012, και τα οποία διενεμήθησαν περαιτέρω εντός της χρήσης 2013. Λαμβάνοντας, λοιπόν, υπόψη το γεγονός ότι η Εταιρεία μας προέβη, εντός των χρήσεων 2012 και 2013, σε περαιτέρω διανομή των εν λόγω μερισμάτων σε εταιρείες άλλου κράτους-μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, βάσει των όσων προβλέπονται στο άρθρο 54 του Ν. 2238/1994 (όπως αυτό τροποποιήθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 14 του Ν.3943/2011), στην ΠΟΛ 1129/2011 και στο άρθρο 10 παρ. 4 του Ν. 2578/1998, ο φόρος που αντιστοιχεί στα εν λόγω μερίσματα και ο οποίος έχει παρακρατηθεί θα πρέπει να επιστραφεί. *Δεδομένου δε ότι τα εν λόγω μερίσματα*

διανεμήθησαν περαιτέρω στο σύνολο τους, στο σύνολο του θα πρέπει να επιστραφεί και ο φόρος που έχει παρακρατηθεί.

Ωστόσο, λόγω εσφαλμένης εφαρμογής των σχετικών διατάξεων και δη λόγω εσφαλμένου υπολογισμού από πλευράς διοίκησης, το ποσό του φόρου που προσδιορίζεται οριστικά προς επιστροφή είναι μικρότερο από αυτό που πραγματικά πρέπει να επιστραφεί. Το γεγονός αυτό οδηγεί σε ανεπίτρεπτη και αντίθετη με τις ως άνω αρχές φορολογική επιβάρυνση της Εταιρείας, καθώς σύμφωνα με τις ως άνω αρχές, η διοίκηση/φορολογική αρχή οφείλει να εφαρμόζει τους νόμους και τις Οδηγίες, ως έχουν ενσωματωθεί, για την εφαρμογή αυτών κατά τρόπο που να εξασφαλίζει την ορθή εφαρμογή τους, σύμφωνα με το περί δικαίου αίσθημα, εξυπηρετώντας το γράμμα και το σκοπό του νόμου. Εν προκειμένω, σκοπός του νόμου είναι η θέσπιση ουδέτερων ως προς τον ανταγωνισμό φορολογικών κανόνων, ώστε να μπορέσουν οι επιχειρήσεις να προσαρμοστούν στις απαιτήσεις της κοινής αγοράς, να αυξήσουν την παραγωγικότητα τους και να ενισχύσουν την ανταγωνιστική τους θέση διεθνώς, μέσω της αποφυγής λήψης μέτρων που θα μπορούσαν να οδηγήσουν έδαφος για δυσμενή μεταχείριση της συνεργασίας μεταξύ εταιρειών διαφορετικών κρατών-μελών σε σχέση με τη συνεργασία μεταξύ εταιρειών του ίδιου κράτους μέλους. Για τον λόγο αυτό, η από πλευράς διοίκησης/φορολογικής αρχής εσφαλμένης εφαρμογής του νόμου έχει ως αποτέλεσμα την επιβάρυνση της Εταιρείας, σε αντίθεση με το πνεύμα και το γράμμα του νόμου και της Οδηγίας και για τον λόγο αυτό οι προσβαλλόμενες πράξεις θα πρέπει να ακυρωθούν.

Επί της με ημερομηνίας κατάθεσης 29.06.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «..... » με ΑΦΜ:, 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:

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 14 του Ν.3943/2001 (ΦΕΚ Α 66/31.03.2011) ορίζεται ότι:

Άρθρο 14 Φορολογία των μερισμάτων και των κερδών που διανέμουν τα νομικά πρόσωπα

1. Η παράγραφος 1 του άρθρου 54 του Κ.Φ.Ε. αντικαθίσταται ως εξής:

«1. Στα κέρδη που διανέμουν οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες με τη μορφή αμοιβών [...], καθώς και μερισμάτων ή προμερισμάτων σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά, ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας, ανεξάρτητα αν η καταβολή τους γίνεται σε μετρητά ή μετοχές, ενεργείται παρακράτηση φόρου [...]. Με την παρακράτηση

αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του δικαιούχου για τα πιο πάνω εισοδήματα.[.....]

Όταν ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία προβαίνει σε διανομή κερδών και στα έσοδα της περιλαμβάνονται έσοδα από τη συμμετοχή της σε άλλο νομικό πρόσωπο της παραγράφου 1 του άρθρου 101, από το φόρο που υποχρεούται να αποδώσει με τη δήλωση που ορίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 54, αφαιρείται το μέρος του φόρου που έχει ήδη παρακρατηθεί σε βάρος της και αναλογεί στα διανεμόμενα από την ίδια κέρδη τα οποία προέρχονται από τις πιο πάνω συμμετοχές. Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής δεν εφαρμόζονται όταν τα μερίσματα καταβάλλονται σε εταιρεία άλλου κράτους - μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, της οποίας είναι θυγατρική η καταβάλλουσα τα μερίσματα ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 11 του ν. 2578/1998 (Φ Ε Κ 30 Α'). **Ο φόρος που έχει παρακρατηθεί σε βάρος της ανώνυμης εταιρείας επιστρέφεται σε αυτή** κατά το μέρος που αναλογεί στα μερίσματα που διανέμει σε εταιρεία άλλου κράτους -μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εφόσον τηρούνται οι προϋποθέσεις του προηγούμενου εδαφίου.

Οι διατάξεις της παραγράφου 1 εφαρμόζονται ανάλογα και για τα διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα κέρδη παρελθουσών χρήσεων.»

2. Οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 54 του Κ.Φ.Ε., όπως αντικαθίστανται με την προηγούμενη παράγραφο, έχουν εφαρμογή για διανεμόμενα κέρδη που εγκρίνονται από γενικές συνελεύσεις από την 1 η Ιανουαρίου 2012 και μετά. Ειδικά για τα κέρδη που διανέμονται εντός του έτους 2011, ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή είκοσι ένα τοις εκατό, με την οποία εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων, με την επιφύλαξη αυτών που ορίζονται στο τρίτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 54 του Κ.Φ.Ε..

«ζ) Ειδικά για τα εισοδήματα που αναφέρονται στην παράγραφο 1, η παρακράτηση ενεργείται κατά την καταβολή ή πίστωση των δικαιούχων με τα εισοδήματα αυτά και σε κάθε περίπτωση μέσα σε ένα μήνα από την έγκριση του ισολογισμού από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων. Αν διανεμηθούν μερίσματα από κέρδη προηγούμενων χρήσεων, η παρακράτηση φόρου ενεργείται μέσα σε ένα μήνα από τη λήψη της απόφασης διανομής από τη γενική συνέλευση των μετόχων. Ειδικά επί διανομής προμερισμάτων, η παρακράτηση φόρου ενεργείται κατά την καταβολή ή πίστωση των δικαιούχων με τα εισοδήματα αυτά και σε κάθε περίπτωση μέσα σε ένα μήνα από τη λήψη της απόφασης διανομής από το διοικητικό συμβούλιο. Ο φόρος που παρακρατείται αποδίδεται με την υποβολή δήλωσης στο Δημόσιο εφάπαξ μέσα στον επόμενο μήνα από αυτόν στον οποίο έγινε η παρακράτηση.»

Επειδή , με τις διατάξεις του άρθρου 52 παρ.2 του Ν.3943/2011 ορίζεται ότι:

2. Η ισχύς του παρόντος νόμου αρχίζει από τη δημοσίευση του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις επί μέρους διατάξεις του.

Επειδή, με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1129/6-5-2011: Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 14 του Ν. 3943/2011.

2. Τα αναφερόμενα στην προηγούμενη παράγραφο έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου αυτού, για διανεμόμενα κέρδη που εγκρίνονται από γενικές συνελεύσεις από την 1η Ιανουαρίου 2012 και μετά. Ειδικά για τα κέρδη που διανέμονται εντός του έτους 2011 (χρόνος έγκρισης των διανεμομένων κερδών από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων), ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή είκοσι ένα τοις εκατό (21%). Με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων, με την επιφύλαξη των οριζομένων στο τρίτο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 54 του Κ.Φ.Ε.

Δηλαδή και για τα μερίσματα που εγκρίνονται προς διανομή εντός του έτους 2011, οι ανώνυμες εταιρίες έχουν υποχρέωση να παρακρατούν φόρο με συντελεστή 21%.»

Επειδή, τα προς επιστροφή ποσά υπολογίστηκαν από τον έλεγχο με βάση τις διατάξεις της Πολ 1129/6-6-2011(σχετική και η Πολ 1180/2008)

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 26/5/2017 έκθεση ελέγχου επί της οποίας εδράζεται η αντίστοιχη προσβαλλόμενη Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **απόρριψη** της με αριθμό πρωτοκόλλου/29-6-2017 ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ: και την επικύρωση της προσβαλλόμενης πράξης .

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 ΦΑΚΟΣ

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 .