



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 07/03/2018

Αριθμός απόφασης: 1641

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 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 (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. 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».

4. Την από 10/11/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας, ΑΦΜ, που εδρεύει στην ΑΝΟΙΞΗ, επί τη οδού, κατά της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης, επί της με αρ. πρωτ. /19-07-2017 δήλωση επιφύλαξης, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 10/11/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ. αρ./19-07-2017 δήλωση φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων του άρθρου 45 του ν.4172/2015, η προσφεύγουσα προσέθεσε κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος ως μη εκπιπτόμενη επιχειρηματική δαπάνη (αναμόρφωση) το ποσό των 1.338.690,43 €, ποσό που αντιστοιχεί σε δαπάνη τόκων από δάνειο που έλαβε από την συνδεδεμένη εταιρεία Η προσφεύγουσα έλαβε, βάσει σύμβασης με ημερομηνία 29.06.2015, δάνειο ποσού 12.300.00,00 € και δάνειο ποσού δολ. ΗΠΑ 23.200.000, από τη συνδεδεμένη εταιρεία, για την εξόφληση προς τους μετόχους της υποχρέωση για τη καταβολή οφειλόμενων μερισμάτων.

Η προσφεύγουσα προσέθεσε στο φορολογητέο εισόδημα του φορολογικού έτους 2016 το ποσό τόκων ύψους 1.338.690,43 € καταθέτοντας και την υπ. αρ. πρωτ./19-07-2017 επιφύλαξη στην Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, θεωρώντας ότι το εν λόγω ποσό τόκων εκπίπτει στο σύνολό του από τα ακαθάριστα έσοδά της σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 22, 49 και 50 του ν.4172/2013.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών παρανόμως απέρριψε σιωπηρώς την υπ' αριθ./19-07-2017 επιφύλαξη της εταιρείας μας, η οποία διατυπώθηκε επί της υπ' αριθ./14-07-2017 δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων άρθρου 45 Ν. 4172/2013 για το φορολογικό έτος 2016, καθόσον η εν λόγω άρνηση προσκρούει στις διατάξεις των άρθρων 22, 49 και 50 του Ν. 4172/2013.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 20 του ν. 4173/2013 (ΦΕΚ Α' 170) ορίζεται ότι:« 1. Όταν ο φορολογούμενος αμφιβάλλει σχετικά με την υποχρέωση υποβολής φορολογικής δήλωσης, έχει δικαίωμα να υποβάλει φορολογική δήλωση με επιφύλαξη, η οποία πρέπει να είναι ειδική και αιτιολογημένη. Κάθε γενική ή αόριστη επιφύλαξη θεωρείται άκυρη και δεν επιφέρει κανένα αποτέλεσμα. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να δεχθεί την επιφύλαξη και να διαγράψει το ποσό της φορολογητέας ύλης για την οποία για το οποίο διατυπώθηκε η επιφύλαξη εντός ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή της δήλωσης. Σε περίπτωση απόρριψης της επιφύλαξης ή παρέλευσης άπρακτης της προθεσμίας απάντησης, ο φορολογούμενος μπορεί να προσφύγει στην Ειδική Διοικητική Διαδικασία, σύμφωνα με το άρθρο 63 του Κώδικα.

2. Ομοίως μπορεί να διατυπωθεί επιφύλαξη σε ό,τι αφορά το χαρακτηρισμό της φορολογητέας ύλης και την υπαγωγή της σε άλλη φορολογία, σε άλλη κατηγορία, σε μειωμένο φορολογικό συντελεστή ή σε σχέση με τυχόν εφαρμοστέες εκπτώσεις και απαλλαγές.

Ειδικά, προκειμένου για την υπαγωγή σε άλλη φορολογία ή κατηγορία, αν γίνει δεκτή η επιφύλαξη, η δήλωση θεωρείται ότι υποβλήθηκε εμπρόθεσμα για τη φορολογία ή κατηγορία αυτή. Η επιφύλαξη δεν συνεπάγεται την αναστολή της είσπραξης του φόρου. Σε περίπτωση αποδοχής της επιφύλαξης από τον Γενικό Γραμματέα, ο φόρος που τυχόν καταβλήθηκε αχρεωστήτως, επιστρέφεται σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 42 του Κώδικα.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167) ορίζεται ότι:« Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

- α)** πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της,
- β)** αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,
- γ)** εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. α' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι:« Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

- α)** τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους, εκτός από τα τραπεζικά δάνεια, διατραπεζικά δάνεια, καθώς και τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν ανώνυμες εταιρείες κατά το μέτρο που υπερβαίνουν τους τόκους που θα προέκυπταν εάν το επιτόκιο ήταν ίσο με το επιτόκιο των δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις, όπως αυτό αναφέρεται στο στατιστικό δελτίο οικονομικής συγκυρίας της Τράπεζας της Ελλάδος για την πλησιέστερη χρονική περίοδο πριν την ημερομηνία δανεισμού, (...).».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1113/2015 εγκύκλιό μας, με την οποία κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν.4172/2013, διευκρινίσθηκε, μεταξύ άλλων, ότι από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων εκπίπτει όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπτόμενων δαπανών του άρθρου 23.

Με την ίδια εγκύκλιο διευκρινίστηκε ότι στις δαπάνες της περίπτωσης α' του άρθρου 22 εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματός της (ΣΤΕ 2033/2012) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.

Επίσης, με την ίδια εγκύκλιο διευκρινίστηκε ότι ειδικά στην περίπτωση δανείων μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων κατά την έννοια των διατάξεων της περ. ζ' του άρθρου 2 του ν.4172/2013, και με την προϋπόθεση ότι αθροιστικά πληρούνται τα κριτήρια του άρθρου 22, εφαρμόζονται αποκλειστικά οι ειδικότερες διατάξεις του άρθρου 50 του Κ.Φ.Ε., περί εφαρμογής της αρχής των ίσων αποστάσεων και των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ για τις ενδοομιλικές συναλλαγές και όχι οι διατάξεις της περ. α' του άρθρου αυτού.

Επιπλέον, όπως έχει ήδη διευκρινισθεί με την ΠΟΛ.1037/2015 εγκύκλιό μας, στην περίπτωση των συνδεδεμένων επιχειρήσεων μετά την εφαρμογή του άρθρου 50 εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 49 περί υποκεφαλαιοδότησης.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 3 του α.ν. 148/1967 ορίζεται ότι: «οι ανώνυμες εταιρείες υποχρεούνται να διανέμουν σε μετρητά, κατά έτος στους μετόχους ποσοστό τουλάχιστον τριάκοντα πέντε τοις εκατό (35%) επί των καθαρών κερδών, μετά την αφαίρεση μόνον του τακτικού αποθεματικού και των κερδών από την εκποίηση μετοχών οι οποίες κατέχονται τουλάχιστον από δεκαετίας και αντιπροσωπεύουν συμμετοχή ανωτέρω του 20% επί του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου θυγατρικής τους εταιρείας, εφ' όσον το κατά το παρόν άρθρο διανεμητέο τμήμα κερδών είναι μεγαλύτερο από το προκύπτον εκ της εφαρμογής της διάταξης της περίπτωσης β' της παραγράφου 2 του άρθρου 45 του κ.ν. 2190/ 1920 περί Ανωνύμων Εταιρειών.».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του ίδιου άρθρου και νόμου ορίζεται ότι: «οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου δεν εφαρμόζονται αν η γενική συνέλευση των μετόχων με πλειοψηφία τουλάχιστον εξήντα πέντε τοις εκατό (65%) του καταβεβλημένου εταιρικού κεφαλαίου αποφασίσει αυτό. Στην περίπτωση αυτήν, το μη διανεμόμενο μέρος μέχρι τουλάχιστον ποσοστού τριάντα πέντε τοις εκατό (35%) επί των καθαρών κερδών, που προβλέπεται από την προηγούμενη παράγραφο, μεταφέρεται στα βιβλία της εταιρείας σε ειδικό λογαριασμό αποθεματικού προς κεφαλαιοποίηση. Το αποθεματικό αυτό υποχρεούται η ανώνυμη εταιρία εντός τετραετίας από το χρόνο του σχηματισμού του να κεφαλαιοποιήσει, με έκδοση νέων μετοχών που παραδίδει δωρεάν στους δικαιούχους μετόχους.».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 3 του ίδιου άρθρου και νόμου ορίζεται ότι: «οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 δεν εφαρμόζονται εφόσον το αποφασίσει η Γενική Συνέλευση με πλειοψηφία εβδομήντα τοις εκατό (70%) τουλάχιστον του καταβεβλημένου εταιρικού κεφαλαίου.».

Όπως ομολογείται και αποδεικνύεται από την κρινόμενη προσφυγή, στις 25.06.2015 η Γενική Συνέλευση των μετόχων της εταιρείας αποφάσισε τη διανομή πρώτου μερίσματος και πρόσθετου μερίσματος από τα κέρδη του φορολογικού έτους 2014 και προηγούμενων, συνολικού ύψους € 39.600.000. Ωστόσο, λόγω έλλειψης ταμειακών διαθεσίμων για την κάλυψη της σχετικής υποχρέωσης, η εταιρεία έλαβε εντός του φορολογικού έτους 2015 δάνεια ύψους € 12.300.000 και 23.200.000 \$, από τη συνδεδεμένη εταιρεία με επιτόκια 3,4% και 4,8%, αντίστοιχα. Τα ποσά των δανείων καταβλήθηκαν για λογαριασμό της εταιρείας, από την δανείστρια εταιρεία, απευθείας σε τραπεζικούς λογαριασμούς των μετόχων της σε εξόφληση των οφειλόμενων μερισμάτων, της δανειζόμενης εταιρείας.

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι οι τόκοι που καταβάλλει η εταιρεία για δάνειο το οποίο έλαβε από αλλοδαπή συνδεδεμένη της εταιρεία για την κάλυψη μερίσματος (πρώτου και πρόσθετου) που διένειμε προς τους μετόχους της, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της, καθόσον δεν πληρείται η παρ. α' του άρθρου 22 του ν.4172/2013, δεδομένου ότι τα ληφθέντα ποσά δανείων δεν χρησιμοποιήθηκαν από την εταιρεία προς το συμφέρον αυτής, καθόσον αν και διατέθηκαν για την εκπλήρωση σχετικής υποχρέωσης της εταιρείας δεν συνέβαλαν

στη δημιουργία εισοδήματος ούτε στην ανάπτυξη των εργασιών της και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 10/11/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, ΑΦΜ, κατά της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης, επί της με αρ. πρωτ./19-07-2017 δήλωση επιφύλαξης, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών.

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.