



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Καλλιθέα 29.05.23

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός Απόφ. 495

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

E-mail : ded.ath@aade.gr

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
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 (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
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 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»

4. Την από 30/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή εταιρείας με την επωνυμία «..... ΕΤΑΙΡΕΙΑ », με διακριτικό τίτλο «..... » με ΑΦΜ:, με έδρα το δήμο Αττικής επί της, αριθμός, ΤΚ:, νομίμως εκπροσωπούμενης, κατά της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απάντησης του προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, στην με αριθ. πρωτ. /05.10.22 δήλωση επιφύλαξης επί της με αριθ. /03.10.22 υποβληθείσας δήλωσης απόδοσης φόρου τόκων περιόδου 01/09/2021 - 30/09/2021, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από 30.01.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής εταιρείας με την επωνυμία «..... ΕΤΑΙΡΕΙΑ », με διακριτικό τίτλο «..... » με ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Στις 22.01.2020 η εταιρεία με την επωνυμία «.....» με έδρα τοαπέκτησε ποσοστό συμμετοχής 100% στην ελληνική εταιρεία με την επωνυμία «..... ΕΤΑΙΡΙΑ» με Α.Φ.Μ.

Η ΑΕ η οποία κατείχε ποσοστό συμμετοχής 100% στην ελληνική εταιρεία με την επωνυμία «..... ΕΤΑΙΡΙΑ» και με Α.Φ.Μ. (εφεξής: «..... ΑΕ»).

Η ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΙΑ» με Α.Φ.Μ. απέκτησε στις 24.01.2020, στο πλαίσιο αντίστοιχων συμβάσεων αγοραπωλησίας μετοχών, από μεν την (πωλήτρια) κυπριακή εταιρεία «.....» 1.427.018 κοινές ονομαστικές μετοχές εκδόσεως της, αντιστοιχούσες σε ποσοστό 83,73% του μετοχικού κεφαλαίου της ΑΕ, από δε την (πωλήτρια) εταιρεία «.....» 277.385 κοινές ονομαστικές μετοχές εκδόσεως της ΑΕ, αντιστοιχούσες σε ποσοστό 16,27% του μετοχικού κεφαλαίου της ΑΕ. Επομένως, το συνολικό ποσοστό συμμετοχής της ΑΕ στο μετοχικό κεφάλαιο της ΑΕ ανήλθε σε (83,73 + 16,27 =) 100%.

Ενόψει των ανωτέρω, η προαναφερθείσα λουξεμβουργιανή εταιρεία «.....» ήταν αποκλειστικός μέτοχος, ήτοι μητρική εταιρεία με ποσοστό συμμετοχής 100%, των δύο ως άνω ελληνικών εταιριών και, συγκεκριμένα, κατείχε από τις 22.01.2020 άμεση συμμετοχή 100% στην ελληνική εταιρεία «..... ΑΕ» και από τις 24.01.2020 έμμεση συμμετοχή 100% στην ελληνική εταιρεία «..... ΑΕ» και με βάση το από 30.11.2021 πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας της μητρικής εταιρείας «.....» για το φορολογικό έτος 2020 (Σχετικό 1) προκύπτει ότι η εν λόγω εταιρεία είναι φορολογικός κάτοικος του, που είναι κράτος-μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Στην συνέχεια η εταιρεία «..... ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΙΑ» (Α.Φ.Μ.: και αριθ. Γ.Ε.ΜΗ:) ως εκδότρια των ομολογίων (δανειολήπτριας) κατόπιν της από 24.01.2020 απόφασης του διοικητικού της συμβουλίου συνήψε σύμβαση ομολογιακού δανείου έως 21.376.127 € με την μητρική εταιρεία «.....» ως αρχικής ομολογιούχου (δανείστριας), μετά της συνημμένης επίσημης μετάφρασης από την αγγλική στην ελληνική γλώσσα .

Στις 31.12.2020 η ελληνική εταιρεία «..... ΑΕ» συγχωνεύθηκε με την κατά 100% ελληνική θυγατρική της εταιρεία «..... ΑΕ» με απορρόφηση της πρώτης από τη

δεύτερη, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του Ν.4601/2019 και του άρθρου 54 του Ν. 4172/2013. Ως αποτέλεσμα της συγχώνευσης η ελληνική εταιρεία «..... ΑΕ» (απορροφηθείσα εταιρεία) μεταβίβασε το σύνολο της περιουσίας της (ενεργητικό και παθητικό) στην ελληνική εταιρεία «..... ΑΕ» (απορροφήσασα εταιρεία). Με την ολοκλήρωση της συγχώνευσης η εταιρεία «..... ΑΕ» υποκαταστάθηκε αυτοδικαίως, πλήρως και χωρίς καμία άλλη διατύπωση σύμφωνα με το νόμο, στα δικαιώματα, στις έννομες σχέσεις και στις υποχρεώσεις της εταιρείας «..... ΑΕ».

Στην συνέχεια η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε ηλεκτρονικά στη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών την υπ' αριθ./03.10.2022 εκπρόθεσμη δήλωση απόδοσης παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος από τόκους για την περίοδο παρακράτησης 01.09.2021 - 30.09.2021 που έλαβε αριθ. πρωτ. υποβληθέντος αρχείου και μοναδικό αριθμό καταχώρισης δήλωσης στο σύστημα TAXISnet με την οποία δήλωσε προς απόδοση στο Ελληνικό Δημόσιο παρακρατούμενο φόρο εισοδήματος ύψους 47.681,62 € υπολογιζόμενο με συντελεστή παρακράτησης 8% επί του ως άνω επιμέρους ποσού χρεωστικών τόκων ύψους 548.964,70 € κατ' εφαρμογή του άρθρου 11 της Σ.Α.Δ.Φ. Ελλάδας - Λουξεμβούργου, ήτοι κεφάλαιο ποσού 44.137,39 € πλέον τόκων εκπρόθεσμης καταβολής ποσού 3.544,23 € , η οποία συνοδεύονταν με την υπ' αριθ'/05.10.22 έγγραφη επιφύλαξη της προσφεύγουσας εταιρείας με την οποία αιτούνταν την επιστροφή τόσο του ποσού του παρακρατηθέντος φόρου εισοδήματος ποσού, όσο και τα ποσά τόκων εκπρόθεσμης καταβολής, πλήν όμως η Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ απέρριψε σιωπηρά μετά από την παρέλευση άπρακτης προθεσμίας των ενενήντα (90) ημερών το ως άνω αίτημα.

Η προσφεύγουσα εταιρεία , με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται την ακύρωση της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης του Προισταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ ισχυριζόμενη ότι ο Προϊστάμενος της εν λόγω Δ.Ο.Υ. εσφαλμένως δεν εξέτασε το περιεχόμενο και την αποδοχή της με ημερομηνία 05.10.22 και υπ' αριθ. πρωτ. Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών έγγραφης επιφύλαξης της προσφεύγουσας εταιρείας , η οποία συνόδευσε την υπ' αριθ./03.10.2022 υποβληθείσα δήλωση απόδοσης παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος από τόκους για την περίοδο παρακράτησης 01.09.2021 - 30.09.2021, καθόσον, δεν υφίσταται κατά νόμο υποχρέωση απ' αυτήν για απόδοση στο Ελληνικό Δημόσιο παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος από τόκους ύψους 44.137,39 €, πλέον τόκων εκπρόθεσμης καταβολής ποσού 3.544,23 € καθότι κατά τον χρόνο εκπρόθεσμης υποβολής της ως άνω δήλωσης απόδοσης παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος από τόκους είχε ήδη συμπληρωθεί η ελάχιστη περίοδος των 24 μηνών διακράτησης από την, δικαιούχο του εισοδήματος από τόκους, μητρική λουξεμβουργιανή εταιρεία «.....» της συμμετοχής της με ποσοστό 100% στην προσφεύγουσα εταιρεία σύμφωνα με το άρθρο 63 του Ν. 4172/2013.

Η προσφεύγουσα εταιρεία προσκομίζει με την υπό κρίση προσφυγή και επικαλείται τα παρακάτω έγγραφα:

1) Την υπ' αριθ' πρωτ./15.04.22 ανακοίνωση καταχώρισης στο Γενικό Εμπορικό

Μητρώο (ΓΕΜΗ) της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «..... ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ », με διακριτικό τίτλο «..... » σχετικά με την μεταφορά της έδρας αυτής.(Νομιμοποιητικό 312)

2) Την υπ' αριθ' πρωτ./07.10.22 ανακοίνωση καταχώρησης στο Γενικό Εμπορικό Μητρώο (ΓΕΜΗ) της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «..... ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ », με διακριτικό τίτλο «..... » σχετικά με την αντικατάσταση ενός μέλους του ΔΣ .(Νομιμοποιητικό

3) Επικυρωμένη φωτοτυπία αντιγράφου της υπ' αριθ'/2.3.22 δήλωσης απόδοσης παρακρατούμενων φόρων από μερίσματα-τόκους-δικαιώματα συνοδευόμενα από τα αποδεικτικά οφειλής και καταβολής φόρου αυτής. (Σχετικό - 8γ.30).

4) Την υπ' αριθ' πρωτ./11.05.22 ανακοίνωση καταχώρησης στο Γενικό Εμπορικό Μητρώο (ΓΕΜΗ) της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «..... ΕΤΑΙΡΕΙΑ », με διακριτικό τίτλο «..... » σχετικά με την εκπροσώπηση αυτής. (Νομιμοποιητικό 48)

5) Η υπ' αριθ'/28.12.20 σύμβαση συγχώνευσης με απορρόφηση της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «..... ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ» από την ανώνυμη εταιρεία με την επωνυμία «..... ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ» σύμφωνα με τις διατάξεις των Ν. 4601/2019 και Ν.4172/13 της συμ/φου ΕΤΑΙΡΕΙΑ (Σχετικό - 415).

6) Επικυρωμένη φωτοτυπία αντιγράφου του Αναλυτικού Καθολικού περιόδου Ιανουαρίου - Δεκεμβρίου 2021 του λογ/σμου (χρεωστικοί τόκοι) της εταιρείας «.....ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ» (Σχετικό - 614).

7) Επικυρωμένη φωτοτυπία αντιγράφου του υπ' αριθ' πρωτ. αποδεικτικού υποβολής της μηνιαίας βεβαίωσης εισοδημάτων από μερίσματα , τόκους δικαιώματα της περιόδου Σεπτεμβρίου 2021 που υποβλήθηκε εκπρόθεσμα την 03.10.22(Σχετικό -7γ19)

8) Επικυρωμένη φωτοτυπία σημειώματος για πληρωμή του φόρου τόκων (Σχετικό -8γ30)

9) Επικυρωμένη φωτοτυπία της υπ' αριθ' πρωτ./05.10.22 δήλωσης επιφύλαξης που συνοδεύει την υποβαλλόμενη δήλωση απόδοσης παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος από τόκους του μηνός Σεπτεμβρίου 2021 (Σχετικό -97).

10) Την υπ' αριθ' πρωτ./06.07.21 ανακοίνωση καταχώρησης στο Γενικό Εμπορικό Μητρώο (ΓΕΜΗ) της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ », με διακριτικό τίτλο «..... » σχετικά με την αντικατάσταση ενός μέλους του ΔΣ .(Νομιμοποιητικό 56)

11) Η υπ' αριθ'/03.10.22 Δήλωση απόδοσης παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος από τόκους του μηνός Σεπτεμβρίου 2021 (Σχετικό -7^α11).

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 61 του ν. 4172/2013 (Α' 167) ορίζεται ότι: «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 με τις διατάξεις του άρθρου 62 παράγ. 1 (Πληρωμές υποκείμενες σε παρακράτηση) του ν. 4172/2013 (Α' 167) ορίζεται ότι:

1. Οι ακόλουθες πληρωμές υπόκειται σε παρακράτηση φόρου:

- α) μερίσματα,
- β) τόκοι,
- γ) δικαιώματα (royalties),
- δ)..... ε) στ)

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 64 § 1 & 7 (συντελεστές παρακράτησης φόρου) του ν. 4172/2013 (Α' 167) ορίζεται ότι:

1. 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%),
- «δ) για αμοιβές για τεχνικά έργα, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές ή παρόμοιες υπηρεσίες είκοσι τοις εκατό (20%).»

7. Ο φόρος που παρακρατείται σύμφωνα με τις ανωτέρω παραγράφους αποδίδεται το αργότερο μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την ημερομηνία καταβολής της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής. «εκτός από τους φόρους που παρακρατούνται από τους συμβολαιογράφους. Ειδικά ο φόρος που παρακρατείται από συμβολαιογράφο για την υπεραξία του άρθρου 41, αποδίδεται από τον ίδιο με τραπεζική επιταγή σε διαταγή του Ελληνικού Δημοσίου, εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την υπογραφή του συμβολαίου. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων καθορίζεται η διαδικασία για την εφαρμογή της παραγράφου αυτής.»

Επειδή με τη Σ.Α.Δ.Φ μεταξύ Ελλάδας – Λουξεμβούργου (N. 2319/1995) ορίζεται ότι:

Άρθρο 11: ΤΟΚΟΙ

- 1. Τόκοι που προκύπτουν στο ένα Συμβαλλόμενο Κράτος και καταβάλλονται σε κάτοικο του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους μπορούν να φορολογούνται σε αυτό το άλλο Κράτος.**
- 2. Μπορούν, όμως αυτοί οι τόκοι να φορολογούνται επίσης στο Συμβαλλόμενο Κράτος στο**

οποίο προκύπτουν και σύμφωνα με τη νομοθεσία του Κράτους αυτού αλλά αν ο λήπτης είναι ο δικαιούχος των τόκων ο φόρος που επιβάλλεται κατ' αυτόν τον τρόπο δεν υπερβαίνει το οκτώ τοις εκατό (8%) του ακαθάριστου ποσού των τόκων. Οι αρμόδιες αρχές των Συμβαλλόμενων Κρατών καθορίζουν με αμοιβαία συμφωνία τον τρόπο εφαρμογής αυτού του περιορισμού.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν. 4172/2013 (Α' 167) ορίζεται ότι:

«1) Ανεξάρτητα από το άρθρο 61, δεν παρακρατείται καθόλου φόρος από μερίσματα και παρόμοιες πληρωμές που διανέμονται σε νομικό πρόσωπο το οποίο περιλαμβάνεται στο Παράρτημα Ι Μέρος Α' της Οδηγίας 2011/96/Ε.Ε σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο ισχύει για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρείες διαφορετικών κρατών - μελών, όπως αυτή ισχύει, εφόσον: ...

2) 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 διαφορετικών κρατών - μελών, 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 φορολο-γούμενου 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 Ι Μέρος Α 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 Παράρτημα Ι Μέρος Β' της Οδηγίας 2003/49/ΕΚ ή σε οποιοδήποτε άλλο φόρο ενδεχομένως στο μέλλον αντικαταστήσει έναν από τους φόρους αυτούς.

3) Εάν ένας φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα διανείμει μέρισμα, καταβάλλει τόκους ή δικαιώματα σε νομικό πρόσωπο που δεν έχει συμπληρώσει είκοσι τέσσερις (24) μήνες διακράτησης του ελάχιστου ποσοστού κατοχής μετοχών ή μεριδίων ή συμμετοχής, αλλά κατά τα λοιπά πληροί τους όρους των παραγράφων 1 και 2, ο υπόχρεος σε παρακράτηση που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα μπορεί προσωρινά να μην προβεί σε παρακράτηση φόρου, εφόσον καταθέσει (τραπεζική) εγγύηση

στη Φορολογική Διοίκηση ποσού ίσου προς: ... 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) Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται τα έντυπα για την εφαρμογή των προηγούμενων παραγράφων και ρυθμίζονται οι αναγκαίες τεχνικές λεπτομέρειες »

Επειδή με την υπ' αριθμ. **ΠΟΛ 1036/17-02-2015** Απόφαση της ΓΓΔΕ (Β' 247), καθορίστηκαν τα έντυπα εφαρμογής, σύμφωνα με το άρθρο 63 του Ν. 4172/2013, αναφορικά με την απαλλαγή παρακράτησης φόρου ενδοομιλικών πληρωμών.

Επειδή με την **ΠΟΛ 1039/26-01-2015** εγκύκλιο με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή του άρθρου 63 του ν. 4172/2013, αναφορικά με την απαλλαγή παρακράτησης φόρου ενδοομιλικών πληρωμών, όπου για την περίπτωση απαλλαγής πληρωμών τόκων, στο τελευταίο εδάφιο αυτής αναφέρεται ότι «η ως άνω διαδικασία θα ακολουθείται και σε κάθε περίπτωση που ο φορολογούμενος, νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που προέβη στην καταβολή των ενδοομιλικών πληρωμών παρακράτησε φόρο παρά τα αντιθέτως οριζόμενα στο άρθρο 63 και ο φόρος αυτός πρέπει να επιστραφεί ως αχρεωστήτως καταβληθείς».

3. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου προβλέπεται ότι εάν ο λήπτης (νομικό πρόσωπο), δικαιούχος του εισοδήματος, δεν πληροί την προϋπόθεση διακράτησης του ποσοστού συμμετοχής (24 μήνες) κατά το χρόνο χορήγησης του φορολογικού πλεονεκτήματος, ήτοι [...] για τους καταβαλλόμενους τόκους και δικαιώματα ο χρόνος καταβολής ή πίστωσης .Επισημαίνεται ότι απαραίτητη προϋπόθεση είναι ο λήπτης να πληροί παράλληλα και τις λοιπές προϋποθέσεις των παραγ. 1 και 2 του ίδιου άρθρου .

Στην περίπτωση αυτή, ο υπόχρεος σε παρακράτηση στην Ελλάδα μπορεί προσωρινά να μην προβεί σε παρακράτηση φόρου με την προϋπόθεση ότι θα καταθέσει εγγύηση στη Φορολογική Διοίκηση, ίση με το ποσό του φόρου που θα όφειλε να καταβάλλει σε περίπτωση μη χορήγησης της απαλλαγής

Επισημαίνεται, ότι σε περίπτωση που προβλέπεται μικρότερος συντελεστής με βάση τη διμερή σύμβαση περί αποφυγής της διπλής φορολογίας (Σ.Α.Δ.Φ.) θα χρησιμοποιείται ο υπόψη συντελεστής παρακράτησης προκειμένου να υπολογίζεται το σχετικό ποσό της εγγύησης. Επίσης, σε περίπτωση που από τη διμερή Σ.Α.Δ.Φ. προκύπτει μηδενικός συντελεστής παρακράτησης, είναι αυτονόητο ότι δεν θα υπολογίζεται κανένα ποσό εγγύησης, ούτε θα κατατίθεται αυτή στη Φορολογική Διοίκηση.

Η απαλλαγή καθίσταται οριστική και η εγγύηση λήγει κατά την ημερομηνία που συμπληρώνονται είκοσι τέσσερις (24) μήνες διακράτησης του ελάχιστου ποσοστού συμμετοχής.

Η εγγυητική επιστολή θα πρέπει να κατατίθεται κάθε φορά χειρόγραφα στην αρμόδια Φορολογούσα Αρχή (Δ.Ο.Υ.) μέχρι την ημερομηνία υποβολής της δήλωσης απόδοσης

παρακρατούμενου φόρου που ορίζεται από τις διατάξεις της ΠΟΛ.1011/2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, τα στοιχεία της οποίας θα πρέπει να αναγράφονται και στο σχετικό πίνακα VII του έντυπου (ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ Α και Β) που έχει προβλεφθεί για το σκοπό αυτό.

Σε περίπτωση που ο υπόχρεος σε παρακράτηση φόρου στην Ελλάδα δεν καταθέσει εγγυητική επιστολή προβεί σε παρακράτηση φόρου στα καταβαλλόμενα ποσά (μερίσματα-τόκους-δικαιώματα), κατά το χρόνο της συμπλήρωσης προϋπόθεσης της διετίας η ενδιαφερόμενη εταιρεία (ημεδαπή ή αλλοδαπή), σε βάρος της οποίας έγινε η παρακράτηση φόρου, θα μπορεί να ζητήσει την επιστροφή του παρακρατηθέντος φόρου. Για το σκοπό αυτό θα πρέπει να υποβάλει στην Δ.Ο.Υ. στην οποία αποδόθηκε ο παρακρατηθείς φόρος το σχετικό έντυπο (ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α ή Β, κατά περίπτωση) το οποίο θα χρησιμοποιείται και ως αίτηση επιστροφής φόρου. Το ατομικό φύλλο έκπτωσης θα εκδίδεται στο όνομα της ημεδαπής εταιρείας που κατέβαλλε τα ποσά δεδομένου ότι αυτή είχε αποδώσει τον παρακρατηθέντα φόρο στο Δημόσιο και επομένως σε βάρος της είχε γίνει η σχετική βεβαίωση (για ολόκληρο το καταβαλλόμενο ποσό). Το ποσό του φόρου, αφού θα διενεργείται ο σχετικός έλεγχος θα κατατίθεται σε τραπεζικό λογαριασμό του δικαιούχου, τα στοιχεία του οποίου δηλώνονται από τον ίδιο στον σχετικό πίνακα του πιο πάνω σχετικού εντύπου.

Περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις της Ε 2196/4.12.2019 (Εφαρμογή διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4172/13 για διανεμόμενα μερίσματα και καταβαλλόμενους τόκους ή δικαιώματα προς νομικά πρόσωπα) ορίζονται μεταξύ άλλων ότι :

«.....Σε περίπτωση που ο υπόχρεος σε παρακράτηση φόρου στην Ελλάδα δεν καταθέσει εγγυητική επιστολή προβεί σε παρακράτηση φόρου στα καταβαλλόμενα ποσά (μερίσματα-τόκους-δικαιώματα), κατά το χρόνο της συμπλήρωσης προϋπόθεσης της διετίας η ενδιαφερόμενη εταιρεία (ημεδαπή ή αλλοδαπή), σε βάρος της οποίας έγινε η παρακράτηση φόρου, θα μπορεί να ζητήσει την επιστροφή του παρακρατηθέντος φόρου. Για το σκοπό αυτό θα πρέπει να υποβάλει στην Δ.Ο.Υ. στην οποία αποδόθηκε ο παρακρατηθείς φόρος το σχετικό έντυπο (ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α ή Β, κατά περίπτωση) το οποίο θα χρησιμοποιείται και ως αίτηση επιστροφής φόρου. Το ατομικό φύλλο έκπτωσης θα εκδίδεται στο όνομα της ημεδαπής εταιρείας που κατέβαλλε τα ποσά δεδομένου ότι αυτή είχε αποδώσει τον παρακρατηθέντα φόρο στο Δημόσιο και επομένως σε βάρος της είχε γίνει η σχετική βεβαίωση (για ολόκληρο το καταβαλλόμενο ποσό).....»

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ εσφαλμένα δεν εξέτασε το περιεχόμενο και την αποδοχή της με ημερομηνία 05.10.2022 και υπ' αριθ. πρωτ. Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών έγγραφης επιφύλαξης της προσφεύγουσας εταιρείας , η οποία συνόδευσε την ηλεκτρονικά υποβληθείσα στις 03.10.2022, υπ' αριθ., δήλωση απόδοσης παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος από τόκους για την περίοδο παρακράτησης 01.09.2021 - 30.09.2021, καθόσον, δεν υφίσταται κατά νόμο υποχρέωση της προσφεύγουσας εταιρείας για απόδοση στο Ελληνικό Δημόσιο παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος από τόκους ύψους 47.681,62 €, επειδή

κατά τον χρόνο υποβολής της ως άνω δήλωσης απόδοσης παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος από τόκους είχε ήδη συμπληρωθεί η ελάχιστη περίοδος των 24 μηνών διακράτησης από την, δικαιούχο του εισοδήματος από τόκους, μητρική λουξεμβουργιανή εταιρεία «.....» της συμμετοχής της με ποσοστό 100% στην εταιρεία μας σύμφωνα με το άρθρο 63 του Ν. 4172/2013

Επειδή ακολουθήθηκαν οι διατάξεις της Σ.Α.Δ.Φ μεταξύ Ελλάδας – Λουξεμβούργου και αποδόθηκε φόρος 8% επί των τόκων και όχι οι ειδικές διατάξεις του άρθρου 63 του ΚΦΕ που προβλέπουν απαλλαγή από την παρακράτηση φόρου επί των τόκων, και περαιτέρω παρακρατήθηκε και αποδόθηκε από την ημεδαπή εταιρεία φόρος τόκων κατά το φορολογικό έτος 2021 ποσού 44.137,39 €.

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτουν ότι η Λουξεμβουργιανή εταιρεία «.....» ήταν αποκλειστικός μέτοχος, ήτοι μητρική εταιρεία με ποσοστό συμμετοχής 100%, των δύο ελληνικών εταιριών και, συγκεκριμένα, κατείχε από τις 22.01.2020 άμεση συμμετοχή 100% στην ελληνική εταιρεία «..... ΑΕ» και από τις 24.01.2020 έμμεση συμμετοχή 100% στην ελληνική εταιρεία «..... ΑΕ» και ταυτόχρονα με βάση το από 30.11.2021 πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας της μητρικής Λουξεμβουργιανής εταιρείας «.....» για το φορολογικό έτος 2021 προκύπτει ότι η εν λόγω εταιρεία είναι φορολογικός κάτοικος του του, που είναι κράτος-μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία για την πίστωση των χρεωστικών τόκων στον λογ/σμο 531000010 (χρεωστικοί τόκοι) ποσού 551.717,36 € που πραγματοποίησε την 03.10.22 υπέβαλε ηλεκτρονικά εκπρόθεσμα στις 03.10.22 την υπ' αριθ' δήλωση απόδοσης παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος από τόκους με επιφύλαξη με την οποία απέδωσε παρακρατούμενο φόρο ποσού 44.137,39 € που αντιστοιχεί σε ποσοστό 8% των ως άνω χρεωστικών τόκων πλέον προσαυξήσεων τόκου εκπρόθεσμης καταβολής φόρου. Στην συνέχεια μετά την ηλεκτρονική υποβολή της ως άνω δήλωσης υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ στις 05.10.22 την υπ' αριθ. πρωτ. έγγραφη επιφύλαξη η οποία περιελάμβανε αίτημα επιστροφής φόρου εισοδήματος (προερχόμενο από την παρακράτηση φόρου της ως άνω υποβληθείσας δήλωσης από τόκους ποσού 44.137,39 € πλέον προσαυξήσεων εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης ποσού 3.544,23 € ήτοι συνολικό ποσό 47.681,62 €) ως αχρεωστήτως καταβληθέντα.

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω, δεδομένου ότι, από τα στοιχεία του φακέλου δεν προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εταιρεία έκανε παρακράτηση φόρου τόκων 8 % επί του ποσού των χρεωστικών τόκων που πιστώθηκαν στα βιβλία της στις 30.09.2021 ύψους 551.717,36 € ενώ στην περίπτωση που έχει παρακρατηθεί φόρος σε επόμενη χρήση, την επιστροφή του φόρου μπορεί να ζητήσει μόνο η εταιρεία σε βάρος της οποίας έγινε η

παρακράτηση φόρου.

Κατόπιν αυτών ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας δεν γίνεται δεκτός ως νόμος και ουσία αβάσιμος.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από 30.01.22 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ », με διακριτικό τίτλο «..... » με ΑΦΜ:, και την επικύρωση της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης του προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, στην με αριθ. πρωτ. /05.10.22 δήλωση επιφύλαξης επί της με αριθ. /03.10.22 υποβληθείσας δήλωσης απόδοσης φόρου τόκων περιόδου 01/09/2020 – 30/09/2020.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στην υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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.