



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 19 /01/2018

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 249

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/νση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

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 Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «» – **Α.Φ.Μ.**, κατά της με αριθμ. πρωτ. -2017 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., στην με αριθ. πρωτ. -2017 δήλωση με επιφύλαξη, που συνυποβλήθηκε με την υπ' αριθ.2017, δήλωση φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων άρθρου 45 ν. 4172/2013, φορολογικού έτους 2016 και στο αίτημα επιστροφής φόρου εισοδήματος.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη αρνητική απάντηση, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

4. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ.
5. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «» – **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:

Με την υπ' αριθμ. πρωτ. 2017 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., δεν έγινε δεκτή η με αριθ. πρωτ.2017 δήλωση επιφύλαξης, η οποία συνυποβλήθηκε με την υπ' αρ.2017, δήλωση φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων άρθρου 45 ν. 4172/2013, φορολογικού έτους 2016.

Με την ανωτέρω δήλωση επιφύλαξης, η προσφεύγουσα αιτήθηκε :α) να καταχωρηθεί στον κωδικό 751 (πιστωτικό ποσό προηγούμενων χρήσεων –εφαρμογή παρ. 6 άρθρ. 3 ν. 4046/2012), της Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος Νομικών Προσώπων, φορολογικού έτους 2016, και να μεταφερθεί προς συμψηφισμό, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 3 του ν. 4046/2012 το ποσό των 5.996.878,05 €, το οποίο αντιστοιχεί σε παρακρατηθέντες φόρους επί τόκων ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου παρελθόντων ετών, ήτοι από 01-04-2011 έως 31-12-2011, και β) να καταχωρηθεί στον κωδικό 750 (πιστωτικό ποσό για επιστροφή) της ίδιας δήλωσης, το ποσό των 5.995.878,05 € (όπως αυτό θα διαμορφωνόταν μετά την εκκαθάρισή της) και να της επιστραφεί.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου -2017 ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της με αριθ.2017 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επικαλούμενη τους κάτωθι λόγους:

- 1) Παραβίαση του άρθρου 109 παρ. 4 και 5 του ν. 2238/1994
- 2) Παραβίαση του άρθρου 3 παρ. 6 του ν. 4046/2012
- 3) Παραβίαση των άρθρων 98 και 99 του μ. 2238/1994
- 4) Παραβίαση των άρθρων 4 παρ. 1 και παρ. 5 του Συντάγματος
- 5) Παραβίαση της διατάξεως 78 παρ. 1 του Συντάγματος
- 6) Παραβίαση του άρθρου 1 Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου ΕΣΔΑ

Αναφορικά με τον πρώτο, δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 8 του άρθρου 12 του ν. 2238/1994** (όπως ίσχυαν στην χρήση 2011): «Ομοίως, επιβάλλεται φόρος εισοδήματος στους τόκους, οι οποίοι αποκτώνται από φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας, χωρίς να εξετάζεται η ιθαγένεια και ο τόπος που διαμένουν ή κατοικούν ή έχουν την έδρα τους και προκύπτουν από εθνικά δάνεια που εκδίδονται με έντοκα γραμμάτια ή ομολογίες από την 1η Ιανουαρίου 1997 και μετά. Ο φόρος υπολογίζεται με συντελεστή επτά και μισό τοις εκατό (7,5%) στο ποσό των τόκων που προκύπτουν από τους πιο πάνω τίτλους από 1 ης Ιανουαρίου 1997 και με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%) στο ποσό των τόκων που προκύπτουν από τους πιο πάνω τίτλους οι οποίοι εκδίδονται από τις 3 Ιανουαρίου 1998 και μετά. Επίσης, με το συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%) φορολογούνται και οι τόκοι που προκύπτουν από ανανεώσεις εκδοθέντων έντοκων γραμματίων που πραγματοποιήθηκαν μετά την 2α Ιανουαρίου 1998.... Ο φόρος αυτός παρακρατείται κατά το χρόνο λήξης και εξόφλησης των τοκομεριδίων τους ή κατά τη λήξη των τίτλων, όταν πρόκειται για ομόλογα χωρίς τοκομερίδια, από το διαχειριστή εκάστου δανείου ή από το νόμιμο εκπρόσωπο του εκδότη στην Ελλάδα ή από άλλο εξουσιοδοτημένο προς τούτο πρόσωπο..... Με την προείσπραξη ή την παρακράτηση του φόρου της παραγράφου αυτής εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των υπόχρεων του άρθρου 2, των ημεδαπών και αλλοδαπών τραπεζικών και ασφαλιστικών επιχειρήσεων, καθώς και των υπόχρεων της περίπτωσης γ' της παραγράφου 1 και της παραγράφου 2 του άρθρου 101, με την επιφύλαξη των οριζόμενων από τις διατάξεις των άρθρων 99 και 106. Επίσης, για τη φορολογία των τόκων της παρούσας παραγράφου εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις των παραγράφων 4 και 5 του άρθρου αυτού.»

Επειδή, στις διατάξεις του **άρθρου 98 του ν. 2238/1994**, ορίζεται ότι : «Επιβάλλεται φόρος στο συνολικό καθαρό εισόδημα από κάθε πηγή, που αποκτάται από κάθε νομικό πρόσωπο από αυτά που αναφέρονται στο άρθρο 101.»

Επειδή, στις διατάξεις του **άρθρου 109 του ν. 2238/1994**, ορίζεται ότι : «4. Από το συνολικό ποσό του φόρου που αναλογεί στο φορολογούμενο εισόδημα και του συμπληρωματικού φόρου εκπίπτουν:

α) Ο φόρος που προκαταβλήθηκε , παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε , σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 12, 13 παράγραφοι 1 και 2, 55, 111 και 114 του παρόντος, στο εισόδημα που υπόκειται σε φόρο. β)

5. Όταν το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από το φόρο που αναλογεί, η επιπλέον διαφορά συμψηφίζεται στο υπόλοιπο ποσό που προκύπτει για βεβαίωση.»

Επειδή στην παρ. 6 του άρθρου 3 του ν. 4046/2012 ορίζεται ότι : « Το πιστωτικό υπόλοιπο που προκύπτει από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 και μετά των τραπεζών, ανεξάρτητα από τη νομική μορφή που λειτουργούν στην Ελλάδα, κατά το μέρος που οφείλεται σε φόρο που έχει παρακρατηθεί επί τόκων ομολόγων ή εντόκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου και ομολόγων ημεδαπών επιχειρήσεων, με την εγγύηση του Ελληνικού Δημοσίου **συμψηφίζεται με το φόρο εισοδήματος διαδοχικώς στα πέντε (5) επόμενα οικονομικά έτη από τη δημιουργία του πιστωτικού υπολοίπου, κατά το υπόλοιπο που απομένει κάθε φορά.**»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **ΠΟΛ. 1047/24-3-2017**: « 9. Ο κωδικός 751 συμπληρώνεται από τις τραπεζικές επιχειρήσεις και αναγράφεται το μέρος του πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενων χρήσεων (οικονομικών ετών 2012, 2013, 2014 και φορολογικών ετών 2014 και 2015) που συμψηφίζεται με τον φόρο εισοδήματος του φορολογικού έτους 2016, μειωμένο με το ποσό της φορολογικής απαίτησης του άρθρου 27Α ν.4172/2013 (ΚΑ: 995), κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 6 του άρθρου 3 του ν.4046/2012. Περαιτέρω, στον κωδικό 749 αναγράφεται το μέρος του πιστωτικού υπολοίπου που προκύπτει στο φορολογικό έτος 2016 και μεταφέρεται για συμψηφισμό με τον φόρο εισοδήματος των πέντε (5) επόμενων φορολογικών ετών, προκειμένου να διαχωριστεί από το πιστωτικό υπόλοιπο προς επιστροφή (κωδικός 750)».

Επειδή, σύμφωνα με το υπ' αριθμ. **Πρωτ. ΔΕΑΦ Β 1157588 ΕΞ 2015/07-12-2015** έγγραφο της Γ.Γ.Δ.Ε. της Γενικής Δ/σης Φορολογικής Διοίκησης – Δ/σης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας: «.....όσον αφορά το πιστωτικό ποσό προηγούμενων χρήσεων κατ' εφαρμογή της παρ. 6 του άρθρου 3 του ν. 4046/2012 (κωδ. 751) και δεδομένου ότι αυτό συμψηφίζεται κατά ρητή διατύπωση των διατάξεων αυτών μόνο με φόρο εισοδήματος, συνάγεται ότι **εφόσον** στο οικονομικό έτος 2014 **δεν προκύπτει φόρος εισοδήματος (λόγω ζημιογόνων αποτελεσμάτων), δεν δύναται να αναγραφεί ποσό φόρου στον κωδικό 751 της δήλωσης.**»

Επειδή, από το συνδυασμό των ως άνω διατάξεων συνάγεται ότι δεν είναι δυνατή η καταχώρηση στον κωδικό 751 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων, κατ' εφαρμογή της παρ. 6 του άρθρου 3 του ν. 4046/2012, πιστωτικού ποσού, όταν τα αποτελέσματα της εταιρείας είναι ζημιογόνα, καθώς δεν υπάρχει ποσό φόρου εισοδήματος προς συμψηφισμό.

Επειδή, στην υπό εξέταση περίπτωση η προσφεύγουσα «» – Α.Φ.Μ., με την υπ' αρ.2017 υποβληθείσα δήλωση, με επιφύλαξη, φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, δήλωσε ζημία χρήσης (κωδ. 017) ποσού 26.580.653,80€. Επίσης, σε όλες τις υποβληθείσες δηλώσεις της προσφεύγουσας εταιρείας τα προηγούμενα έτη (οικ. ετ. 2012, οικ. έτ. 2013, οικ. έτ. 2014 και φορ. έτ. 2014, 2015), δηλώθηκαν ζημιογόνα αποτελέσματα, με αποτέλεσμα να μην προκύπτει φόρος εισοδήματος για συμψηφισμό.

Κατά συνέπεια, εφόσον δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις της παρ. 6 του άρθρου 3 του ν. 4046/2012, δεν δύναται να αναγραφεί στον κωδικό 751 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 της προσφεύγουσας πιστωτικό ποσό προς συμψηφισμό 5.996.878,05€, ούτε να προκύψει ποσό προς επιστροφή (κωδ. 750) ύψους 5.995.878,05, μετά την αφαίρεση του τέλους επιτηδεύματος.

Κατόπιν των ανωτέρω οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρίας περί παραβίασης των φορολογικών διατάξεων των Ν. 2238/94 & 4046/2012 απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Αναφορικά με τον τέταρτο, πέμπτο και έκτο ισχυρισμό

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9§2 του Ν. 4174/2013 οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή τροποποιηθούν, λόγω αλλαγής της νομοθεσίας.

Επειδή, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87§2 και 93§4 του Συντάγματος ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρίας περί παραβίασης των αρχών του Συντάγματος απορρίπτονται ως παρελκυστικά προβαλλόμενοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «» – **Α.Φ.Μ.**

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

**Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α. α.**

ΖΑΧΑΡΑΚΗ ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ

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.