



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604540

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 15.02.2018

Αριθμός απόφασης: 1370

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 υπ' αριθμ. ΔΕΔ 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 19.10.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμη εταιρείας με την επωνυμία «.....», με **διακριτικό τίτλο** «.....», με Α.Φ.Μ., που εδρεύει στο, επί της, αρ., κατά της σιωπηρής απόρριψης από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά του αιτήματος για την επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου της Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, η οποία τεκμαίρεται από την έκδοση της με αριθ. /2017 Ατομικής Ειδοποίησης Χρεών (Α.Τ.Β. /1/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά για την επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου εισοδήματος ως αχρεωστήτως καταβληθέντος και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ. ειδοποίησης /2017 ατομική ειδοποίηση χρεών με θέμα: «χρέωση χρηματικού ποσού» (Α.Τ.Β. /2017 Αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου ύψους 34.880,84 ευρώ) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά.

6. Την έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α 2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 19.10.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», με **διακριτικό τίτλο** «.....», 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 αριθ. ειδοποίησης/2017 ατομική ειδοποίηση χρεών με θέμα: «χρέωση χρηματικού ποσού» του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά, χρεώθηκε στην προσφεύγουσα ποσό ύψους 34.880,84 ευρώ ως αχρεωστήτως καταβληθέν (Α.Τ.Β...../2017).

Σύντομο Ιστορικό

Η προσφεύγουσα ανώνυμη εταιρεία υπέβαλε ηλεκτρονικά την με αριθ./2016 εμπρόθεσμη αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, με την οποία δήλωσε ζημιές φορολογικού έτους 2015 ποσού 10.747,12 ευρώ και αιτήθηκε την επιστροφή του προκύπτοντος από τη δήλωση πιστωτικού υπολοίπου ποσού 35.400,44 ευρώ, σύμφωνα με το άρθρο 68§3 του ν.4172/2013. Με την έκδοση της με αριθ./2016 εντολής μερικού ελέγχου για την επιστροφή του πιο πάνω πιστωτικού υπόλοιπου, προερχόμενου από παρακρατηθέντος φόρους συνολικού ποσού 35.400,44 ευρώ, και κατόπιν ολοκλήρωσης της διαδικασίας ελέγχου επεστράφη το ανωτέρω ποσό. Το πιστωτικό υπόλοιπο οφείλεται σε βεβαιώσεις παρακράτησης φόρου που συμπεριέλαβε η επιχείρηση στη δήλωση και συγκεκριμένα σε μία βεβαίωση παρακράτησης φόρου τόκων καταθέσεων ποσού 1.519,60 ευρώ και σε μία βεβαίωση παρακράτησης φόρου ποσού 34.880,84 ευρώ από την εταιρεία «.....» με Α.Φ.Μ., στην οποία κατείχε ποσοστό συμμετοχής 40,82%.

Στη συνέχεια όμως η Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά επανήλθε εκ νέου στην κρινόμενη υπόθεση και ισχυρίστηκε ότι εσφαλμένα και κατά παράβαση των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 68 του ν.4172/2013 και της ΠΟΛ 1070/6.06.2016 προέβη στην επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ποσού 35.400,44 ευρώ, για το λόγο αυτό προέβη στην έκδοση και κοινοποίηση στην εταιρεία της με αριθ./2017 Ατομικής Ειδοποίησης Χρεών, με την οποία εκλήθη η προσφεύγουσα να καταβάλει στο Ελληνικό Δημόσιο την επιστροφή του εν λόγω ποσού. Ειδικότερα, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η εν λόγω επιχείρηση εκ προθέσεως συμπεριέλαβε τα ποσά των παραπάνω παρακρατήσεων στον κωδικό 009 (φόρος που παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε και δεν υπάρχει ηλεκτρονική πληροφόρηση) του εντύπου Ν της δήλωσης φόρου εισοδήματος, ενώ όφειλε να συμπεριλάβει το ποσό της βεβαίωσης από την

εταιρεία «.....» στον κωδικό 052 (φόρος νομικού προσώπου για ειπρατ. μερίσματα (παρ. 3 άρθρο 68 του ν.4172/2013) και επιπλέον να έχει συμπληρώσει τον πίνακα 3.Α1.α, όπου αναγράφονται οι συμμετοχές σε θυγατρικές εταιρείες. Επίσης, η προσφεύγουσα κατά το εν λόγω φορολογικό έτος προσδιόρισε ζημιές (κωδ. 003 του εντύπου Ν) ποσού 229.957,99 ευρώ.

Η προσφεύγουσα ανώνυμη εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά επί του αιτήματος επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου της δήλωσης φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, ώστε να της επιστραφεί ο φόρος ποσού 34.880,844 ευρώ, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Η ημεδαπή μητρική εταιρεία έχει τη δυνατότητα είτε να επιλέξει την άμεση απαλλαγή των εισπραχθέντων ενδοομιλικών μερισμάτων της διανέμουσας θυγατρικής της από το φόρο εισοδήματος και την εμφάνισή τους σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού, με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 48 του ν.4172/2013, είτε εφόσον δεν επιθυμεί την άμεση απαλλαγή των μερισμάτων και τη δημιουργία ειδικού αποθεματικού, να επιλέξει τη φορολόγηση των ληφθέντων μερισμάτων σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 68 του ν.4172/2013, με έκπτωση του καταβληθέντος από τη θυγατρική της φόρου εισοδήματος και του φόρου επί των διανεμόμενων μερισμάτων και επιστροφή του επιπλέον φόρου. Στην προκειμένη περίπτωση, λόγω του υψηλού ποσού των σωρευμένων ζημιών των προηγούμενων ετών και των ζημιών του κρινόμενου φορολογικού έτους, η μητρική εταιρεία θεώρησε ορθό να αξιοποιήσει τη δυνατότητα που της παρέχει το άρθρο 68 του ν.4172/2013.
- Η θέση της φορολογικής αρχής, σε σχέση με την ερμηνεία της παρ. 3 του άρθρου 68 του ν.4172/2013 και της ΠΟΛ 1070/6.6.2016 είναι παντελώς αυθαίρετη και αβάσιμη.
- Η μη επιστροφή στη μητρική του φόρου εισοδήματος που καταβλήθηκε για λογαριασμό της από την διανέμουσα τα μερίσματα εταιρεία συνιστά μια άδικη μεταχείριση της μητρικής και επιβολή φόρου εισοδήματος επί των ζημιογόνων αποτελεσμάτων της.
- Η ερμηνευτική θέση της Διοίκησης βρίσκεται σε πλήρη αντίθεση με την Οδηγία 2011/96/ΕΕ του Συμβουλίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης της 30ής Νοεμβρίου 2011, η οποία απέβλεψε στην αποφυγή της διπλής φορολόγησης των ενδοομιλικών μερισμάτων που διανέμονται μεταξύ κοινοτικών εταιρειών συνδεδεμένων με σχέση μητρικής και θυγατρικής εταιρείας, είτε με τη μέθοδο της φορολογικής απαλλαγής είτε με τη μέθοδο της πίστωσης του φόρου.

Επειδή, για πράξεις που εκδίδονται από 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν.4174/2013 όπως ισχύει: «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα επανεξέτασης της πράξης στο πλαίσιο

διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης...».

Ειδικότερα, όσον αφορά την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, σύμφωνα με την παρ. 1 του ίδιου άρθρου και νόμου (Κ.Φ.Δ.), αυτή εμπροθέσμως και παραδεκτώς προσβάλλεται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο όρος «μερίσματα» σημαίνει το εισόδημα που προκύπτει από μετοχές, ιδρυτικούς τίτλους, ή άλλα δικαιώματα συμμετοχής σε κέρδη τα οποία δεν αποτελούν απαιτήσεις από οφειλές (χρέη), καθώς και το εισόδημα από άλλα εταιρικά δικαιώματα, στα οποία περιλαμβάνονται τα μερίδια, οι μερίδες συμπεριλαμβανομένων των προμερισμάτων και μαθηματικών αποθεματικών, οι συμμετοχές σε κέρδη προσωπικών επιχειρήσεων, οι διανομές των κερδών από κάθε είδους νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, καθώς και κάθε άλλο συναφές διανεμόμενο ποσό.

2. Εάν η διανομή των μερισμάτων υπόκειται σε παρακράτηση φόρου, όπως ορίζεται στο Μέρος Τέταρτο του Κ.Φ.Ε., ο παρακρατούμενος φόρος εξαντλεί τη φορολογική υποχρέωση μόνο για τα φυσικά πρόσωπα και για το συγκεκριμένο είδος εισοδήματος του φορολογούμενου με βάση τον Κ.Φ.Ε.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 3&4 του άρθρου 64 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.): «3. Η παρακράτηση φόρου εξαντλεί τη φορολογική υποχρέωση της παραγράφου 1 σε περίπτωση που αυτός που λαμβάνει την πληρωμή, εκτός από τις αμοιβές που αναφέρονται στην περίπτωση δ' της παραγράφου 1, η οποία υπόκειται σε παρακράτηση φόρου είναι φυσικό πρόσωπο ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που λαμβάνει αμοιβές για υπηρεσίες σύμφωνα με την περίπτωση δ' και που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του και δεν διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα.

4. Σε περίπτωση που η παρακράτηση φόρου δεν εξαντλεί τη φορολογική υποχρέωση ο παρακρατηθείς φόρος πιστώνεται έναντι του φόρου εισοδήματος που πρέπει να βεβαιωθεί από επιχειρηματική δραστηριότητα ή του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, κατά περίπτωση.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 68 του ίδιου ως άνω νόμου:

«3. Ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπολογίζεται με βάση την ετήσια φορολογική δήλωση του φορολογούμενου και το ποσό της φορολογικής οφειλής καθορίζεται σύμφωνα με τα άρθρα 31 και 32 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, κατόπιν έκπτωσης:

- α) του φόρου που παρακρατήθηκε,
- β) του φόρου που προκαταβλήθηκε,
- γ) του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή σύμφωνα με το άρθρο 9. Ειδικά για τα μερίσματα που εισπράττει ημεδαπή μητρική εταιρεία από ημεδαπή ή αλλοδαπή θυγατρική της με έδρα σε άλλο κράτος-μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης όταν δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 48, από το ποσό του φόρου εκπίπτει το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε ως φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, καθώς και το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε ως φόρος

επί του μερίσματος. Σε περίπτωση που το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο, η επιπλέον διαφορά επιστρέφεται.».

Επειδή, με την ΠΟΛ 1070/6.6.2016 Εγκύκλιο του ΓΓΔΕ με την οποία παρασχέθηκαν οδηγίες για τη συμπλήρωση και την εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων φορολογικού έτους 2015, ορίζονται τα εξής: «6. Στον κωδικό 052 αναγράφεται το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε για τα μερίσματα που εισπράττει ημεδαπή μητρική εταιρεία από ημεδαπή θυγατρική της, όταν δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 48 του Ν. 4172/2013, δηλαδή τα ποσά των φόρων νομικών προσώπων που εμφανίζονται στους πίνακες 3Α1α και 3Α1δ.

Σε περίπτωση που το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε είναι μεγαλύτερο από το ποσό του φόρου του ΚΑ 004 ή του αθροίσματος των ΚΑ 004 και 523, κατά περίπτωση, η επιπλέον διαφορά δεν επιστρέφεται, καθόσον με βάση τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 68 του Ν. 4172/2013 επιστρέφεται μόνο το επιπλέον ποσό που αντιστοιχεί στον φόρο που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε.

Επειδή η προσφεύγουσα με την αριθ. αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων φορολογικού έτους 2015, δήλωσε ζημιές με αποτέλεσμα να μην προκύπτει αναλογούν φόρος.

Επειδή, κατά την υποβολή της δήλωσης η προσφεύγουσα συμπεριέλαβε στον κωδικό 009 «Φόρος που παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε και δεν υπάρχει ηλεκτρονική πληροφόρηση», πλην του φόρου των τόκων ποσού 1.519,06 ευρώ και το φόρο του νομικού προσώπου για εισπραττόμενα μερίσματα ποσού 34.880,84 ευρώ, με συνέπεια να προκύπτει ποσό προς επιστροφή ύψους 35.400,14 ευρώ.

Επειδή, η προσφεύγουσα όφειλε το ποσό των 34.880,84 ευρώ (φόρος νομικού προσώπου από εισπραττόμενα μερίσματα) να το αναγράψει στον κωδικό 052 όπως προβλέπεται και όχι στον κωδικό 009, το οποίο θα μπορούσε να επιστραφεί μόνο σε περίπτωση που προκύπτει αναλογούν φόρος και μέχρι του ποσού αυτού.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω η προσφεύγουσα δεν δικαιούται της επιστροφής για το ποσό των 34.880,44 ευρώ που αφορά φόρο νομικού προσώπου για εισπραττόμενα μερίσματα, ορθά ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. προέβη σε ανάκληση του επιστραφέντος σε αυτήν ποσού.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 19.10.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία επωνυμία «.....», **με διακριτικό τίτλο** «.....», με Α.Φ.Μ., που εδρεύει στο, επί της, αρ.

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.