



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 12/02/2018

Αριθμός απόφασης: 1342

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 534

ΦΑΞ : 213 1604 567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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.

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **23/10/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου¹ ενδικοφανή προσφυγή του **αστικού συνεταιρισμού με την επωνυμία «.....»**, και με το διακριτικό τίτλο, **ΑΦΜ:**, που εδρεύει στην Αθήνα επί της οδού Κωνσταντινουπόλεως 38 κατά της με αριθ. πρωτ./21-09-2017 ενημέρωσης της Δ.Ο.Υ. ΣΤ' ΑΘΗΝΩΝ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. πρωτ./21-09-2017 ενημέρωση της Δ.Ο.Υ. ΣΤ' ΑΘΗΝΩΝ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

¹ Η εν λόγω προσφυγή κατατέθηκε στη Δ.Ο.Υ. ΣΤ' ΑΘΗΝΩΝ και έλαβε αριθ. πρωτ./23-10-2017 και στη συνέχεια διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ και έλαβε αριθ. πρωτ./23-10-2017.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **23/10/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **αστικού συνεταιρισμού με την επωνυμία «.....»**, και με το διακριτικό τίτλο, **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' αριθμ. πρωτ. /21-09-2017 ενημέρωση της Δ.Ο.Υ. ΣΤ' ΑΘΗΝΩΝ, ο **προσφεύγων έλαβε γνώση ότι** βάσει ελέγχου και οδηγιών που δόθηκαν με το αριθ. πρωτ. ΔΕΑΦ Β ΕΞ 2017/07-07-2017 έγγραφο, η Δ.Ο.Υ. προχώρησε σε νέα εκκαθάριση με οίκοθεν τροποποίηση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014 και μείωσε το ποσό του ΚΩΔ. 052 από το δηλωθέν ποσό των 105.405,41€ σε 18.179,30€, ήτοι προέκυψε διαφορά για καταβολή ποσού 87.226,11€, η οποία βεβαιώθηκε την 21/09/2017 (Αρ.Χ.Κ...../1/2).

Σύντομο Ιστορικό

Ο προσφεύγων Συνεταιρισμός έχει ιδρυθεί σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 1667/1986, και συμμετέχει με ποσοστό 100% σε ανώνυμη εταιρεία με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ: Για τη χρήση 2013 η εν λόγω θυγατρική Α.Ε. αποφάσισε τη διανομή μερίσματος ποσού 300.000,00€ (το ποσό αυτό προκύπτει από μικτό ποσό 405.405,41€ μετά την αφαίρεση φόρου 26% = 105.405,41€).

Ο προσφεύγων Συνεταιρισμός, στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014 συμπεριέλαβε στα φορολογητέα έσοδα – κέρδη το μέρισμα ποσού 405.405,41€ και στους προκαταβληθέντες – παρακρατηθέντες φόρους, τόσο το φόρο 26% του Νομικού Προσώπου ποσού 105.405,41€ όσο και το φόρο μερισμάτων 10% που είχε παρακρατηθεί 30.000,00€.

Ο προσφεύγων συνεταιρισμός, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη πράξη και συνακόλουθα η εκ νέου εκκαθάριση του φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2014, από την οποία προέκυψε η υποχρέωση επιστροφής στο Δημόσιο φόρου συνολικού ποσού 87.266,11€, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Είναι γεγονός κατ' αρχήν ότι ο ν.4172/2013 σε αντίθεση με τα όσα ίσχυαν στο προηγούμενο φορολογικό καθεστώς [ν. 2238/1994] προβλέπει ότι τα έσοδα από μερίσματα φορολογούνται μετά την αναγωγή τους σε μικτό έσοδο με τις γενικές διατάξεις, συμψηφίζονται στη συνέχεια με ζημίες της χρήσης από άλλες δραστηριότητες και με ζημίες παρελθουσών χρήσεων και μετά τον υπολογισμό του φόρου περιορίζεται ο προς επιστροφή φόρος (φόρος 29% ΝΠ επί μερισμάτων κατά το ποσό που υπερβαίνει το αναλογούντα στη χρήση φόρο). Η σχετική πρόβλεψη έχει ως αποτέλεσμα σε περιπτώσεις, όπως η επίδικη, που ο δικαιούχος του μερίσματος είναι νομικό πρόσωπο με τη μορφή του αστικού συνεταιρισμού, να υπάρχει έμμεση διπλή φορολόγηση καθώς για τα μερίσματα αυτά υπάρχει φορολόγηση 29% στο Νομικό Πρόσωπο που τα διένειμε και

ακολουθώντας εκ νέου φορολόγηση λόγω του τρόπου χειρισμού τους στη φορολογική δήλωση δηλαδή λόγω συμψηφισμού και κατ' ουσία απώλειας των φορολογικών ζημιών.

2. Περαιτέρω ο νομοθέτης με το άρθρο 68 § 3 του ν.4172/2013, για να μειώσει τις επαχθείς επιπτώσεις της έμμεσης διπλής φορολόγησης του ίδιου εισοδήματος τόσο στο νομικό πρόσωπο που αποκτά στο εισόδημα όσο και στο δικαιούχο του μερίσματος, προέβλεψε προκειμένου περί εταιρειών την έκπτωση τόσο του παρακρατηθέντος όσο και του προκαταβληθέντος φόρου, πρόβλεψη που είναι σε αρμονία με τις βασικές συνταγματικές αρχές περί φορολογικής ισότητας και συμμετοχής στα φορολογικά βάρη ανάλογα με τη φοροδοτική ικανότητα του φορολογούμενου αλλά και τη γενική αρχή του φορολογικού δικαίου περί απαγόρευσης της διπλής φορολογίας για το ίδιο εισόδημα.

3. Ωστόσο, η ΠΟΛ 1070/2017 η οποία προκειμένου για την φορολόγηση μεταξύ άλλων των αστικών συνεταιρισμών δέχτηκε ότι 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».

4. Η παραπάνω ερμηνεία του νόμου από την ΠΟΛ 1070 είναι αφενός αντιφατική αφετέρου βρίσκεται σε αντίθεση με τις αρχές της φορολογικής ισότητας καθώς εισάγει διαφορετική ρύθμιση ανάλογα με το αν ο δικαιούχος του μερίσματος είναι ανώνυμη εταιρεία ή αστικός συνεταιρισμός, όπως εν προκειμένω, χωρίς αυτή η διαφοροποίηση να έχει κάποιο δικαιιοπολιτικό έρεισμα καθώς τόσο η ανώνυμη εταιρεία όσο και ο συνεταιρισμός επιδιώκουν οικονομικό σκοπό και έχουν εμπορική ιδιότητα. Εν προκειμένω, ο αστικός συνεταιρισμός προσομοιάζει πολύ περισσότερο σε μία εμπορική εταιρεία παρά σε ένα σωματείο μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα και ως εκ τούτου δεν δικαιολογείται η επιχειρούμενη με την εγκύκλιο 1070/2017 αφαίρεση από αυτόν της δυνατότητας έκπτωσης του συνόλου του φόρου που έχει καταβάλλει το νομικό πρόσωπο που διένειμε το μερίσμα το οποίο μάλιστα συνιστά κατά 100% θυγατρική του εταιρεία.

5. Η ως άνω εγκύκλιος εμπεριέχει και μία αντίφαση αφού από την μία πλευρά προσπαθεί να αφαιρέσει το δικαίωμα έκπτωσης επικαλούμενη το γεγονός ότι δεν πρόκειται για εταιρεία όπως επιτάσσει το άρθρο 68§3 του ν.4172/2013 και από την άλλη επικαλείται τον περιορισμό του δικαιώματος έκπτωσης δεχόμενη ότι «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», χωρίς ωστόσο να υπάρχει τέτοια πρόβλεψη στο νόμο.

6. Η θέση της διοίκησης που εκφράστηκαν στο ΔΕΑΦΒ 1107041 ΕΞ 2015/6.8.2015 έγγραφο της ΓΓ Δημοσίων Εσόδων σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να εφαρμοστεί στην υπό κρίση περίπτωση που ασχέτως αν ο συνεταιρισμός δεν εμπίπτει στην έννοια της εταιρείας, επιδιώκει αναμφίβολα οικονομικό σκοπό έχει εμπορική ιδιότητα και συντρέχουν στο πρόσωπό του οι ίδιοι ακριβώς λόγοι που δικαιολογούν την έκπτωση του συνόλου του φόρου όπως προβλέπεται και στις εταιρείες.

7. Τέλος επικουρικώς αναφέρουμε ότι είναι αντίθετη προς τις συνταγματικές αρχές της αναλογικής ισότητας και της κατ' αναλογία των δυνατοτήτων του φορολογούμενου συμμετοχής στα φορολογικά βάρη η διάταξη του άρθρου 48 του ν.4172/2013 στο μέτρο που δεν επιτρέπει την φοροαπαλλαγή του προσφεύγοντος για τα λαμβανόμενα ενδοομιλικά μερίσματα με μόνη αιτιολογική βάση το γεγονός ότι έχει τη μορφή της νομικής οντότητας και όχι του νομικού προσώπου σύμφωνα με τους σχετικούς ορισμούς που δίνονται στο άρθρο 2 του ν. 4172/2013.

Επειδή, 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 [άρθρων 62, 64](#) και την παρ. 2 του άρθρου 36 του ΚΦΕ (Ν.4172/2013), όπως ίσχυε για το φορολογικό έτος 2014 πριν την τροποποίησή του σύμφωνα με την παρ. 7 του [άρθρου 112 του Ν.4387/2016](#) , η πληρωμή μερισμάτων για τον νομικό τύπο της επιχείρησης που αναφέρεστε (τήρηση διπλογραφικών βιβλίων), υπόκειται σε παρακράτηση φόρου 10% .

Επειδή , με τις διατάξεις του άρθρου **64 παρ 3 και 4 Ν 4172/2013** ορίζεται ότι:

«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, με τις διατάξεις της [παρ.3 του άρθρου 68 του Ν. 4172/2013](#) ορίζεται ότι:

«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 στο κεφάλαιο III Εκκαθάριση φόρου παράγραφος 6 ορίζεται ότι:

«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 3^Α1δ.

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, με το με αριθ. **ΔΕΑΦ Β ΕΞ/2017/07-07-2017** έγγραφο με «**Θέμα: Εφαρμογή των διατάξεων της παρ.3 του άρθρου 68 του ν.4172/2013** αναφέρονται τα εξής:

«Αναφορικά με το πιο πάνω θέμα και σε συνέχεια του αριθ. πρωτ. ΔΕΑΦ Β 1135136

ΕΞ2016/15.9.2016 εγγράφου μας, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με την ΠΟΛ.1070/2016 εγκύκλιό μας, με την οποία δόθηκαν οδηγίες για τη συμπλήρωση και την εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων φορολογικού έτους 2015, διευκρινίσθηκε, μεταξύ άλλων, ότι στον κωδικό 052 του Εντύπου Ν «Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος Νομικών Προσώπων και Νομικών Οντοτήτων» 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 68του ν. 4172/2013 επιστρέφεται μόνο το επιπλέον ποσό που αντιστοιχεί στον φόρο που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε.

2. Με το αρ. ΔΕΑΦ Β 1135136 ΕΞ2016/15.9.2016 έγγραφό μας διευκρινίσθηκε ότι δεδομένου οι οδηγίες που δόθηκαν με την ΠΟΛ.1070/2016 εγκύκλιο αναφέρονται σε διατάξεις που είχαν εφαρμογή και για το φορολογικό έτος 2014, προκύπτει ότι όσον αφορά τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων (Έντυπο Ν) του φορολογικού έτους 2014 από τις οποίες προκύπτει πιστωτικό υπόλοιπο προς επιστροφή, θα πρέπει να εξετάζεται αν το ποσό φόρου που αναγράφεται στον κωδικό 052 που καταβλήθηκε για τα εισπραττόμενα μερίσματα από ημεδαπή θυγατρική εταιρεία είναι μεγαλύτερο από το ποσό του φόρου του ΚΑ 004 ή του αθροίσματος των ΚΑ 004 και 523, καθόσον και στην περίπτωση αυτή η επιπλέον διαφορά δεν επιστρέφεται, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην ως άνω εγκύκλιό μας.

3. Η Δ/ση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης με αρ. ΔΠΦΥ Α 1005877 ΕΞ2017/13.1.2017 έγγραφό της μας γνώρισε ότι το πλήθος των περιπτώσεων των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του φορολογικού έτους 2014 όπου δηλώθηκαν στις αρχικές δηλώσεις ποσά στον κωδικό 052 μεγαλύτερα από το άθροισμα των κωδικών 004 και 523 είναι 277 περιπτώσεις σε 76 συνολικά Δ.Ο.Υ.

4. Ενόψει των ανωτέρω και εφόσον τα νομικά πρόσωπα δεν έχουν υποβάλλει τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους 2014 μετά την 08/06/2016, μέσω Taxisnet, για οποιαδήποτε αιτία, με την εκκαθάριση της οποίας έχει τροποποιηθεί και το ποσό του κωδικού 052, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην παράγραφο 2, θα πρέπει οι Δ.Ο.Υ να προβούν οίκοθεν σε νέα εκκαθάριση για το ως άνω φορολογικό έτος, σύμφωνα με τις κατωτέρω περιπτώσεις:

(α) Αν από την προηγούμενη δήλωση προέκυψε πιστωτικό ποσό και με την εκκαθάριση της ως άνω τροποποιητικής αυτό μειώνεται, τότε θα δημιουργηθεί ειδικός χρηματικός κατάλογος με είδος φόρου 3410 και ΚΑΕ 3249.

(β) Αν από την προηγούμενη δήλωση προέκυψε πιστωτικό ποσό και με την εκκαθάριση της ως άνω τροποποιητικής προκύπτει χρεωστικό ποσό, τότε θα δημιουργείται ειδικός χρηματικός κατάλογος κατά το μέρος του πιστωτικού υπολοίπου της αρχικής δήλωσης και χρηματικός κατάλογος με είδος φόρου 1272 και ΚΑΕ 612 για να βεβαιωθεί η διαφορά.

(γ) Αν από την προηγούμενη δήλωση προέκυψε χρεωστικό ποσό και με την εκκαθάριση της ως άνω τροποποιητικής προκύπτει μεγαλύτερο χρεωστικό ποσό, τότε θα δημιουργείται χρηματικός κατάλογος, ως ανωτέρω.

Η βεβαίωση θα γίνεται από το υποσύστημα των εσόδων σε τρεις(3) δόσεις με καταληκτική ημερομηνία πληρωμής της πρώτης δόσης ένα μήνα μετά από την ημερομηνία βεβαίωσης και των επόμενων δύο (2) δόσεων μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα των δύο (2) επόμενων μηνών.»

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων συνεταιρισμός στην με αριθ. κατάθεσης 4108 δήλωση φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων άρθρου 45 ν. 4172/2013, φορολογικού έτους 01/01-31/12/2014 μεταξύ άλλων δήλωσε:

στον Πίνακα 3Α1α : Μερίσματα ημεδαπής πλην αυτών που εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθ. 48 ν. 4172/2013

α/α	Α.Φ.Μ	Ακαθάριστο Ποσό	Φόρος Ν.Π.	Παρακρατηθείς φόρος
1		405.405,41	105.405,41	30.000,00

Επειδή, στη συνέχεια στην ως άνω δήλωση στην εκκαθάριση φόρου, τελών κλπ, ο προσφεύγων μεταξύ άλλων δήλωσε:

Κωδ. 004 (Φόρος που αναλογεί 69.920,37 X 26%) ποσό 18.179,30 €

Κωδ. 700 (Άθροισμα [(004)+(523) – [(579)+(575)]) ποσό 18.179,30 €

Κωδ. 009 (Φόρος που παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε και δεν υπάρχει ηλεκτρονική πληροφόρηση) ποσό 30.000,00 €

Κωδ. 052 (Φόρος νομικού προσώπου για εισπρατ. Μερίσματα ποσό 105.405,41 €
(παρ. 3 άρθρου 68 ν.4172/2013)

Κωδ. 750 (Πιστωτικό Ποσό για επιστροφή) ποσό 112.118,87 €

Επειδή, ο προσφεύγων συνεταιρισμός που έχει ιδρυθεί σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.1667/1986 συμμετέχει με ποσοστό 100% σε ανώνυμη εταιρία με την επωνυμία «..... », ΑΦΜ:

Επειδή, για τη χρήση 2013, η ως άνω θυγατρική Α.Ε. αποφάσισε τη διανομή μερίσματος ποσού 300.000,00€ (το ποσό αυτό προκύπτει από μικτό ποσό 405.405,41€ μετά την αφαίρεση φόρου 29% = 105.405,41€), τα οποία ποσά ο προσφεύγων συνεταιρισμός συμπεριέλαβε ως άνω στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014.

Επειδή, όμως ο προσφεύγων Συνεταιρισμός θεωρείται νομική οντότητα κατά το νόμο 4172/2013 και ως εκ τούτου δε δύναται να επωφεληθεί από τις διατάξεις του άρθρου 48 του Ν. 4172/2013 (περί ενδοομιλικών μερισμάτων).

Συνεπώς, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις του άρθρου 68§3 του ν.4172/2013, της ΠΟΛ. 1070/2016 και τις οδηγίες που δόθηκαν με το αριθ. ΔΕΑΦ Β/2017 έγγραφο εξετάζεται εάν το ποσό που αναγράφεται στον κωδικό 052 και που καταβλήθηκε για τα εισπραττόμενα μερίσματα από ημεδαπή θυγατρική εταιρεία είναι μεγαλύτερο από το ποσό του φόρου του ΚΑ 004 ή του αθροίσματος των ΚΑ 004 και 523, καθόσον στην περίπτωση αυτή, η επιπλέον διαφορά δεν επιστρέφεται.

Επειδή, η ημεδαπή θυγατρική εταιρεία κατέβαλε ποσό φόρου για τα μερίσματα ύψους 105.405,41€, ενώ ο φόρος που αναλογεί για το φορολογικό έτος 2014 στον προσφεύγοντα συνεταιρισμό ανέρχεται στο ποσό των 18.179,30€ (κωδ. 004 + 523).

Επομένως, ορθώς ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ακολουθώντας τις ως άνω οδηγίες προέβη σε οίκοθεν εκκαθάριση της υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος συμπληρώνοντας στον κωδ. 052 το ποσό των 18.179,30€ που ισούται με το άθροισμα των κωδ. 004 και 523, αντί του δηλωθέντος ποσού των 105.405,41€ και εν συνεχεία προέβη σε βεβαίωση του ποσού των 87.226,11€ (Αρ. Χ.Κ./21-09-2017).

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας των διατάξεων του ν. 4172/2013, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 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.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **23/10/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **αστικού συνεταιρισμού με την επωνυμία «.....»**, **ΑΦΜ:**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Φορολογικό έτος 01/01 – 31/12/2014

Αρ.Χ.Κ./1/21-07-2017

87.226,11€

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 Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Σημείωση : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.