



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη : 20/02/2017



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: **545**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).
- β. Του άρθρου 17 παρ. 1 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).
- γ. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
- δ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
- ε. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
- στ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
- ζ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ.

Δ6Α 1058824ΕΞ2014/08-04-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

η. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-01-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

θ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

ι. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

ια. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.» – **Α.Φ.Μ.**, που εδρεύει στη Θεσσαλονίκη, επί της οδού &, Τ.Κ., κατά της με αριθμ.-/.....-2016 αρνητικής απάντησης της Δ.Ο.Υ., στην με αριθ. Πρωτ./....2016 δήλωση με επιφύλαξη που συνυποβλήθηκε με την αριθ. .../....-2016, δήλωση φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων άρθρου 45 ν. 4172/2013, φορολογικού έτους 2015, η οποία υποβλήθηκε ηλεκτρονικά και κάθε άλλης συναφούς ή παρεπόμενης πράξης ή παράλειψης της Διοίκησης.

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

5. Τις από-2016 απόψεις της Δ.Ο.Υ., με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

6. Την **εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας.**

Επί της από-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας 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.-/.....-2016 αρνητική απάντηση της Δ.Ο.Υ., απορρίφθηκε η με αριθμ.....-/.....-2016 δήλωση επιφύλαξης η οποία συνυποβλήθηκε με την-/.....-2016, ηλεκτρονικώς υποβληθείσα, δήλωση φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων άρθρου 45 ν. 4172/2013, φορολογικού έτους 2015. Σύμφωνα με την ανωτέρω υποβληθείσα δήλωση επιφύλαξης, η προσφεύγουσα εταιρεία αιτήθηκε : α) να μεταφερθεί προς συμψηφισμό, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4046/2012, στον κωδικό 751 (πιστωτικό ποσό προηγούμενων χρήσεων –εφαρμογή παρ. 6, άρθρ. 3 ν. 4046/2012), της Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος Νομικών Προσώπων, φορολογικού έτους 2015, το ποσό των 8.346.983,44 €, το οποίο αντιστοιχεί σε παρακρατηθέντες φόρους επί τόκων ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου παρελθόντων ετών, ήτοι από 01-01-2010 έως 31-12-2010 και από 01-01-2011 έως 31-03-2011, και β) να καταχωρηθεί στον κωδικό 750 (πιστωτικό ποσό για επιστροφή) της ίδιας δήλωσης, το ποσό των 8.345.983,44 €, όπως αυτό θα διαμορφωνόταν μετά την εκκαθάρισή της, και στην συνέχεια να της επιστραφεί το ποσό που θα προέκυπτε.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου-/.....-2016 ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της με αριθ.-/.....-2016 απορριπτικής απάντησης 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

Όσον αφορά στον πρώτο, δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 8 του άρθρου 12 του ν. 2238/1994, ορίζεται ότι : «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 δεκαπέντε τοις εκατό (15%) στο ποσό των τόκων που προκύπτουν από τους πιο πάνω τίτλους από την 1η Ιανουαρίου 2013 και μετά, ακόμα και αν προέρχονται από τίτλους που έχουν ανανεωθεί...»

Επειδή, σύμφωνα με τις 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 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 99 του ν. 2238/1994, ορίζεται ότι : 1. Αντικείμενο του φόρου είναι:

α) Σε ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες, εταιρείες περιορισμένης ευθύνης και ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρείες το συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος που προκύπτει στην ημεδαπή ή αλλοδαπή. Τα διανεμόμενα κέρδη λαμβάνονται από το υπόλοιπο των κερδών, που απομένει μετά την αφαίρεση του αναλογούντος φόρου εισοδήματος. Επίσης, επί ημεδαπών ανώνυμων εταιρειών ή εταιρειών περιορισμένης ευθύνης ή ιδιωτικών κεφαλαιουχικών εταιρειών, οι οποίες απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος βάσει ειδικών διατάξεων νόμων, αντικείμενο φόρου είναι τα κεφαλαιοποιούμενα ή διανεμόμενα με οποιαδήποτε μορφή κέρδη, μετά την αναγωγή αυτών σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτά φόρου εισοδήματος. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου έχουν ανάλογη εφαρμογή και σε οποιαδήποτε περίπτωση κεφαλαιοποίησης ή διανομής κερδών για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος. Πέραν του φόρου εισοδήματος που οφείλεται στις περιπτώσεις που αναφέρονται στα δύο προηγούμενα εδάφια, στα κέρδη που διανέμονται από την ανώνυμη εταιρεία ή εταιρεία περιορισμένης ευθύνης ή ιδιωτική κεφαλαιουχική εταιρεία ενεργείται και παρακράτηση φόρου σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 54 ή την περίπτωση δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 55, κατά περίπτωση.....»

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 109 του ν. 2238/1994, ορίζεται ότι : « 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) Ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα που προέκυψε σε αυτήν και υπόκειται σε φορολογία. Ο φόρος αυτός σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα. Για την απόδειξη του ύψους του φόρου που έχει καταβληθεί εκτός Ελλάδας απαιτείται βεβαίωση της αρμόδιας αρχής της χώρας σύμφωνα με τις Σ.Α.Δ.Φ.. Ειδικά για τα μερίσματα ή κέρδη που εισπράττει ημεδαπή μητρική εταιρεία από αλλοδαπή θυγατρική της με έδρα σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης όταν δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 11 του ν. [2578/1998](#) εκπίπτει το άθροισμα των ποσών του φόρου που τυχόν καταβλήθηκε ως φόρος εισοδήματος νομικού προσώπου, καθώς και του φόρου που παρακρατήθηκε ως φόρος επί του μερίσματος.

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 περαιτέρω, με την 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. 1070/6-6-2016 «οδηγίες για τη συμπλήρωση και την εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων φορολογικού έτους 2015», στο κεφ.3 της οποίας διευκρινίζονται τα θέματα της εκκαθάρισης του φόρου. Συγκεκριμένα στην παρ.9 του κεφαλαίου αυτού ορίζονται τα εξής : « Ο κωδικός 751 συμπληρώνεται από τις τραπεζικές επιχειρήσεις και αναγράφεται το μέρος του πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενων χρήσεων (οικονομικών ετών 2011, 2012, 2013, 2014 και φορολογικού έτους 2014) που συμψηφίζεται με το φόρο εισοδήματος του φορολογικού έτους 2015, 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 2015 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)».

Περαιτέρω, στο υπ'αριθμ. Πρωτ. ΔΕΑΦ Β ΕΞ 2015/.....-2015 έγγραφο της Γ.Γ.Δ.Ε. της Γενικής Δ/σης Φορολογικής Διοίκησης – Δ/σης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας, με το οποίο δόθηκαν διευκρινήσεις σε ερώτημα αλλοδαπής τραπεζικής εταιρείας ως προς τη δυνατότητα καταχώρησης πιστωτικού ποσού στον κωδικό 751, κατ'εφαρμογή της παρ. 6 του άρθρου 3 του ν. 4046/2012, σε δήλωση φορολογίας εισοδήματος με ζημιογόνα αποτελέσματα και συγκεκριμένα στην τελευταία παράγραφο αναφέρονται τα εξής : «.....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.»

Από το πλέγμα 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. Για το λόγο αυτό, άλλωστε το σύστημα του TAXIS, που έχει σχεδιαστεί μηχανογραφικά με τρόπο ώστε να εξασφαλίζεται η εφαρμογή των κείμενων διατάξεων φορολογίας εισοδήματος, δεν επιτρέπει την καταχώρηση ποσού στον κωδικό 751 όταν δεν εμφανίζεται ποσό φόρου στον κωδικό 004, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 6 του άρθρου 3 του ν. 4046/2012.

Στην συγκεκριμένη περίπτωση η εταιρεία με την/.....-2016 υποβληθείσα δήλωση, με επιφύλαξη, φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, δήλωσε ζημία χρήσης (κωδ. 017) ποσό 74.335.195,03 ευρώ. Επίσης με όλες τις υποβληθείσες δηλώσεις της προσφεύγουσας εταιρείας τα προηγούμενα έτη (οικ. έτ. 2012, οικ. έτ. 2013, οικ. έτ. 2014 και φορ. έτ. 2014), δηλώθηκαν ζημιογόνα αποτελέσματα, δηλαδή δεν προέκυπτε φόρος εισοδήματος για συμψηφισμό.

Εξάλλου, στον νόμο 4046/2012, αναφέρονται ρητά τα έτη κατά τα οποία είναι δυνατό να συμψηφιστεί το πιστωτικό υπόλοιπο του φόρου που αφορά παρακρατηθέντα φόρο τόκων ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου και συνεπώς εφόσον παρέλθουν τα έτη αυτά, δεν υπάρχει δυνατότητα ούτε για συμψηφισμό, ούτε για επιστροφή του εν λόγω φόρου, γιατί δεν υφίσταται ρητή πρόβλεψη για τέτοια ενέργεια. Επειδή, τα αποτελέσματα της προσφεύγουσας κατά το φορολογικό έτος 2015 είναι ζημιογόνα και δεν αναγράφεται ποσό φόρου στον κωδικό 004 της δήλωσης, δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις της παρ. 6 του άρθρου 3 του ν. 4046/2012, και δεν δύναται να καταχωρηθεί στο κωδ. 750 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, το ποσό των 8.346.983,44 ευρώ, και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Σχετικά με τον ισχυρισμό ότι το ποσό των 8.346.983,44 ευρώ, το οποίο δεν συμψηφίστηκε κατά την εκκαθάριση του φόρου των προηγούμενων τεσσάρων οικονομικών ετών, πρέπει να μεταφερθεί στο σύνολό του στο φορολογικό έτος 2015, ως πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενων χρήσεων, σε συμμόρφωση της με αριθμ./2016 απόφασης του Διοικητικού Εφετείου, σημειώνουμε ότι, από το διατακτικό της ανωτέρω απόφασης, δεν προκύπτει υποχρέωση επιστροφής του φόρου κατά το τέλος της πενταετίας. Απεναντίας, το Δικαστήριο ερμηνεύοντας την παραγ. 6 του άρθρου 3 του ν. 4046/2012, αναγνώρισε τη δυνατότητα να συμψηφιστεί το ποσό των 8.346.983,44 €, με το φόρο εισοδήματος των πέντε επόμενων οικονομικών ετών, το οποίο δεν κατέστη δυνατό, λόγω των ζημιογόνων χρήσεων.

Όσον αφορά στον τέταρτο, πέμπτο και έκτο ισχυρισμό

Επειδή, περαιτέρω, από τις διατάξεις του άρθρου 78 παρ. 1 και 4 του Συντάγματος, με τις οποίες οριοθετείται η έννοια του φόρου, συνάγεται, μεταξύ άλλων, ότι οι αναφερόμενες σε φορολογικές απαλλαγές ή εξαιρέσεις διατάξεις είναι στενά ερμηνευτέες, με αποτέλεσμα η φορολογική διοίκηση να υποχρεούται, κατά την εφαρμογή των νόμων, να προβαίνει σε στενή γραμματική ερμηνεία των εν

γένει φοροαπαλλακτικών διατάξεων, αποκλειόμενης της διασταλτικής ή αναλογικής μεθόδου (ΣΤΕ 2312/92, 2052/90, 103/90, κ.α.).

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), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεώς τους, όπως δέχεται το ΣΤΕ. Συνεπώς οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης, όταν αυτός περιγράφει λεπτομερώς τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης, όταν, δηλαδή, πρόκειται για δέσμια αρμοδιότητα (ΣΤΕ 4674/1998), ενώ πρέπει να βρίσκονται σε αρμονία προς τον κανόνα δικαίου, όταν αυτός καθορίζει κατά τρόπο ευρύτερο ή στενότερο το πλαίσιο μέσα στο οποίο η ενέργεια μπορεί να γίνει, δηλαδή όταν η αρμοδιότητα της διοίκησης ασκείται κατά διακριτική ευχέρεια.

Επειδή, νομολογιακά (ΟλΣΤΕ 532/2015) έχει κριθεί ότι : «Από τις ως άνω διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 1 και 5 του Συντάγματος, σε συνδυασμό με το άρθρο 78 παρ. 1 αυτού, που καθορίζει τα στοιχεία που μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο φορολογικής επιβαρύνσεως (εισόδημα, περιουσία, δαπάνες ή συναλλαγές), ο νομοθέτης είναι κατ' αρχήν ελεύθερος να καθορίζει τις διάφορες μορφές των οικονομικών επιβαρύνσεων για τη δημιουργία δημοσίων εσόδων προς κάλυψη των δαπανών του Κράτους, που δύνανται να επιβληθούν στους βαρυνόμενους πολίτες με διάφορους τρόπους, περιορίζεται, όμως, από ορισμένες γενικές αρχές, με τις οποίες επιδιώκεται από τον συνταγματικό νομοθέτη η πραγμάτωση των κανόνων της φορολογικής δικαιοσύνης και του κράτους δικαίου γενικότερα. Οι αρχές αυτές είναι συγκεκριμένα η καθολικότητα της επιβαρύνσεως και η ισότητα αυτής έναντι των βαρυνόμενων, εξειδικευόμενη με τον, κατ' αρχήν, βάσει ορισμένης φοροδοτικής ικανότητας, καθορισμό του φορολογικού βάρους, το οποίο, πάντως, επιβάλλεται επί συγκεκριμένης και εξ αντικειμένου οριζόμενης φορολογητέας ύλης, που μπορεί, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος, να είναι το εισόδημα, η περιουσία, οι δαπάνες ή οι συναλλαγές. Κατά την έννοια δε των ίδιων ως άνω συνταγματικών διατάξεων, ο φόρος δεν αποκλείεται να βαρύνει ορισμένο μόνο κύκλο προσώπων ή πραγμάτων, εφόσον πλήττει ορισμένη φορολογητέα ύλη, η οποία, κατ' αυτό τον τρόπο, επιτρέπει την επιβάρυνση του

συγκεκριμένου αυτού κύκλου φορολογουμένων βάσει γενικών και αντικειμενικών κριτηρίων που τελούν σε συνάφεια με το ρυθμιζόμενο θέμα (βλ. ΣΤΕ 2527-2531/2013, 3342-3349/2013 Ολ., 1972/2012 Ολ., 2469-2471/2008 Ολ., 2113/1963 Ολ.)».

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία, ζήτημα παραβίασης της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση γεννάται, εφόσον με θετική ενέργεια της δημιουργείται στον διοικούμενο η σταθερή κι εύλογη πεποίθηση ότι ορισμένη συμπεριφορά του είναι νόμιμη, δεν αρκεί δε για τη δημιουργία της πεποιθήσεως αυτής μόνη η αδράνεια της Διοίκησης να επιβάλλει διοικητικές κυρώσεις ή άλλα μέτρα σε βάρος του διοικούμενου (ΣΤΕ 2674/2013, 1608/2004).

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Επίσης, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη διότι η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεψε οποιοσδήποτε νόμος.

Συνεπώς ουδόλως παραβιάζεται η παραπάνω αρχή και ο παραπάνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επίσης, με την διάταξη του άρθρου 1 παρ. 1 του πρώτου πρόσθετου πρωτοκόλλου της Σύμβασης της Ρώμης (Ε.Σ.Δ.Α.) «Δια την προάσπισιν των δικαιωμάτων του ανθρώπου και των θεμελιωδών ελευθεριών», ορίζεται ότι : « Παν φυσικόν ή νομικόν πρόσωπον δικαιούται σεβασμού της περιουσίας του. Ουδείς δύναται να στερηθή της ιδιοκτησίας αυτού ει μη δια λόγους δημοσίας ωφελείας και υπό τους προβλεπομένους υπό του νόμου και των γενικών αρχών του διεθνούς δικαίου όρους. Αι προαναφερόμεναι διατάξεις δεν θίγουν το δικαίωμα παντός Κράτους όπως θέση εν ισχύι Νόμους ους ήθελε κρίνει αναγκαίον προς ρύθμισιν της χρήσεως αγαθών συμφώνως προς το δημόσιον συμφέρον ή προς εξασφάλισιν της καταβολής φόρων ή άλλων εισφορών ή προστίμων ».

Σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές, αν συντρέχουν λόγοι δημόσιου συμφέροντος, είναι επιτρεπτή η θέσπιση από το νομοθέτη ρυθμίσεων, οι οποίες έχουν ως αποτέλεσμα τη μείωση της περιουσίας που καταρχήν προστατεύεται από τις εν λόγω διατάξεις, εφόσον οι ρυθμίσεις αυτές είναι πρόσφορες για την εξυπηρέτηση του επιδιωκόμενου δημόσιου σκοπού και συμβατές με την αρχή της αναλογικότητας (ΟΛΣΤΕ 3173/2014).

Επειδή, λοιπόν βάσει του υφιστάμενου νομοθετικού πλαισίου και των εγκύκλιων της Διοίκησης, δεν προβλέπεται δυνατότητα επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου του παρακρατηθέντος φόρου, επί τόκων ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου, κατά το πέμπτο έτος της δημιουργίας του, λόγω μη συμψηφισμού του με φόρο εισοδήματος, ως εκ τούτου, η φορολογική αρχή ορθά απέρριψε την με αριθ...../.....-2016 δήλωση επιφύλαξης που συνυποβλήθηκε με την αριθ...../.....-2016 δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «. . . .» – Α.Φ.Μ. , ως προς επιστροφή ποσού 8.345.983,44 €.

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

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
α.α.**

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.