



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 18/12/2018

Αριθμός απόφασης: 5086

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

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. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. 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.)*».

δ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 20/07/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ που εδρεύει στο επί της οδού, νομίμως εκπροσωπούμενης, κατά της υπ' αρ. /2018 Τροποποιητικής Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος Νομικών Προσώπων και Νομικών Οντοτήτων άρθρου 45 Ν. 4172/2013 φορολογικού έτους 2014 που συντάχθηκε οίκοθεν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αρ./2018 Τροποποιητική Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος Νομικών Προσώπων και Νομικών Οντοτήτων άρθρου 45 Ν. 4172/2013 φορολογικού έτους 2014 που συντάχθηκε οίκοθεν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, της οποίας ζητείται η επανεξέταση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 20/07/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./2018 τροποποιητική Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος Νομικών Προσώπων και Νομικών Οντοτήτων άρθρου 45 Ν. 4172/2013 φορολογικού έτους 2014 που συντάχθηκε οίκοθεν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών η Δ.Ο.Υ. προχώρησε σε νέα εκκαθάριση με οίκοθεν τροποποίηση της υπ' αριθμ./2015 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος της προσφεύγουσας, φορολογικού έτους 2014 και μείωσε το ποσό του ΚΩΔ. 052 από το δηλωθέν ποσό των 69.454,42 € σε 0,00 €, ήτοι προέκυψε διαφορά για καταβολή ποσού 69.454,42 €, η οποία βεβαιώθηκε την 19/06/2018 (Αρ.Χ.Κ...../2018).

Η προσφεύγουσα, η οποία είναι κατασκευαστική εταιρεία δραστηριοποιούμενη στο χώρο των κατασκευών ως εργολήπτρια δημοσίων και ιδιωτικών έργων, συμμετείχε σε τρεις (3) Κοινοπραξίες, από τις οποίες εισέπραξε και καταχώρησε στα Βιβλία της αντίστοιχα μερίσματα για το φορολογικό έτος 2014. Ειδικότερα : α) από την για το έργο «.....», εισέπραξε το ποσό των 33.513,94 € ως μέρισμα με φόρο εισοδήματος ύψους 16.679,77 €, ήτοι συνολικό ποσό 50.193,71 €, β) από την για το έργο «.....», εισέπραξε το ποσό των 2.227,49 € ως μέρισμα με φόρο εισοδήματος ύψους 1.016,98 €, ήτοι συνολικό ποσό 3.244,47 € και γ) από την εισέπραξε ποσό των 147.310,26 € ως μέρισμα με φόρο εισοδήματος ύψους 51.757,67 €, ήτοι συνολικό ποσό 199.067,93 €. Το συνολικό λοιπόν ποσό των φόρων που παρακρατήθηκε για λογαριασμό της και αποδόθηκε από τις ως άνω Κοινοπραξίες για το φορολογικό έτος 2014 ανήλθε στο ποσό των 69.454,42 €.

Η προσφεύγουσα υπέβαλε για το φορολογικό έτος 2014 την με αριθμό/2015 Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος Νομικών Προσώπων και Νομικών Οντοτήτων, στην οποία δήλωσε μεταξύ άλλων το ως άνω ποσό των 69.454,42 € στον κωδικό 052 της δήλωσης και το άθροισε στον κωδικό 701. Από την δήλωση αυτή δεν προέκυψε φόρος, δεδομένου ότι κατά την εν λόγω χρήση η εταιρεία εμφάνισε ζημίες ύψους 329.687,58 €, τουναντίον δε, από την εκκαθάριση της εν λόγω δήλωσης προέκυψε επιστροφή φόρου ποσού 124.467,79 €

Ωστόσο η Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών προέβη την 20.6.2018 στην οίκοθεν σύνταξη και καταχώρηση της προσβαλλόμενης Τροποποιητικής Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος Νομικών Προσώπων και Νομικών Οντοτήτων για το ως άνω φορολογικό έτος 2014, από την οποία είχε εξαλείψει το ποσό που είχε καταχωρηθεί στον κωδικό 052, ήτοι το ποσό των 69.454,42 €, με

αποτέλεσμα ο κωδικός 701, ήτοι το άθροισμα των παρακρατουμένων κλπ φόρων να μειωθεί στο ποσό των 105.717,99 € και αντίστοιχα ο κωδικός 750, ήτοι το ποσό προς επιστροφή, να μειωθεί στο ποσό των 55.013,37 €. Σαν αποτέλεσμα, βεβαιώθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ως αχρεωστήτως επιστραφέν, το ποσό των 69.454,42 €, που αντιστοιχούσε στο αρχικώς δηλωθέν ποσό του κωδικού 052 ως φόρος παρακρατηθείς στα εισπραττόμενα μερίσματα του άρθρου 68 παρ. 3 του Ν. 4172/2013.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη πράξη προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Παράβαση νόμου (άρθρο 68 παρ. 3 Ν. 4172/2013), άλλως αντισυνταγματικότητα της διάταξης του άρθρου 68 παρ. 3 Ν. 4172/2013 λόγω αντίθεσης στο άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος (διπλή φορολόγηση)
- Παράβαση των γενικών αρχών της χρηστής διοίκησης και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του φορολογουμένου.
- Παράνομη διενέργεια ελέγχου στην εταιρεία για την χρήση 2014 λόγω έλλειψης νέων στοιχείων μετά την κοινοποίηση του σχετικώς εκδοθέντος για την χρήση αυτή Φορολογικού Πιστοποιητικού του άρθρου 65^Α του Ν. 4174/2013 (πρώην 82 παρ. 5 του Ν. 2238/1994).

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, με τις διατάξεις του άρθρου 47 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι:

«1. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Γ΄, του Μέρους Δεύτερου («Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων») του Κ.Φ.Ε., εκτός από τις περιπτώσεις όπου ορίζεται διαφορετικά στο παρόν κεφάλαιο

Στην έννοια του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο εμπίπτει και η κεφαλαιοποίηση ή διανομή κερδών για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.

2. Όλα τα έσοδα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που αναφέρονται στις περιπτώσεις του άρθρου 45 θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα....»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 48 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι:

«Τα ενδοομιλικά μερίσματα που εισπράττει ένα νομικό πρόσωπο που είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, απαλλάσσονται από το φόρο, εάν το νομικό πρόσωπο που προβαίνει στη διανομή:....»

α) περιλαμβάνεται στους τύπους που απαριθμούνται στο Παράρτημα Ι Μέρους Α΄ της Οδηγίας 2011/96/ΕΕ, όπως ισχύει, και

β) είναι φορολογικός κάτοικος κράτους – μέλους της ΕΕ, σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους αυτού και δεν θεωρείται κάτοικος τρίτου κράτους εκτός ΕΕ κατ' εφαρμογήν όρων σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί με αυτό το τρίτο κράτος, και

γ) υπόκειται, χωρίς τη δυνατότητα επιλογής ή απαλλαγής, σε έναν από τους φόρους που αναφέρονται στο Παράρτημα Ι Μέρος Β' της Οδηγίας 2011/96/ΕΕ ή σε οποιοδήποτε άλλον φόρο αντικαταστήσει έναν από τους φόρους αυτούς, και

δ) ο λήπτης φορολογούμενος κατέχει ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής τουλάχιστον δέκα τοις εκατό (10%) της αξίας ή του πλήθους του μετοχικού ή βασικού κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου του νομικού προσώπου που διανέμει, και

ε) το ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής διακρατείται τουλάχιστον είκοσι τέσσερεις (24) μήνες.»

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 ΙΙΙ 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 1107922 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 68 του 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, η προσφεύγουσα εταιρεία στην με αριθ. κατάθεσης 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		50.193,71	16.679,77	
2		3.244,47	1.016,98	
3		199.067,93	51.757,67	
	ΣΥΝΟΛΑ	252.506,11	69.454,42	

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

Κωδ. 009 (Φόρος που παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε ποσό 105.717,99 €
και δεν υπάρχει ηλεκτρονική πληροφόρηση)

Κωδ. 052 (Φόρος νομικού προσώπου για εισπρατ. Μερίσματα ποσό 69.454,42 €
(παρ. 3 άρθρου 68 ν.4172/2013)

Κωδ. 750 (Πιστωτικό Ποσό για επιστροφή) ποσό 124.467,79 €

Επειδή, η προσφεύγουσα συμμετέχει α) με ποσοστό 50% στη κοινοπραξία με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ:, β) με ποσοστό 66,70% στη κοινοπραξία με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ: και γ) με ποσοστό 33,34% στη κοινοπραξία με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ:

Επειδή, για τη χρήση 2014, οι ως άνω θυγατρικές Α.Ε. αποφάσισαν τη διανομή μερίσματος ως εξής : i) η «.....», ποσού 33.513,94 € (το ποσό αυτό προκύπτει από μικτό ποσό 50.193,71 € μετά την φόρου ποσού 16.679,77 €), ii) η «.....», ποσού 2.227,49 € (το ποσό αυτό προκύπτει από μικτό ποσό 3.244,47 € μετά την φόρου ποσού 1.016,98 €) και iii) η ποσού

147.310,26 € (το ποσό αυτό προκύπτει από μικτό ποσό 199.067,93 € μετά την φόρου ποσού 51.757,67 €)

Τα ποσά αυτά η προσφεύγουσα εταιρεία τα συμπεριέλαβε ως άνω στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014.

Επειδή, η προσφεύγουσα 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 1107922/2017 έγγραφο **εξετάζεται εάν** το ποσό που αναγράφεται στον κωδικό 052 και που καταβλήθηκε για τα εισπραττόμενα μερίσματα από ημεδαπές θυγατρικές εταιρείες 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, οι ημεδαπές θυγατρικές εταιρείες κατέβαλαν ποσό φόρου για τα μερίσματα ύψους 69.454,42 €, ενώ ο φόρος που αναλογεί για το φορολογικό έτος 2014 στην προσφεύγουσα συνεταιρισμό ανέρχεται σε μηδέν 0,00 € (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 διαγράφοντας το ποσό που είχε καταχωρηθεί στον κωδ. 052 και εν συνεχεία προέβη σε βεβαίωση του ποσού των 69.454,42 € (Αρ. Χ.Κ./2018).

Επειδή εν προκειμένω η Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών δεν διενήργησε έλεγχο στη προσφεύγουσα εταιρεία, απλά προέβη σε νέα εκκαθάριση με οίκοθεν τροποποίηση της υπ' αριθμ./2015 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 της προσφεύγουσας, μειώνοντας το ποσό του ΚΩΔ. 052 από το δηλωθέν ποσό των 69.454,42 € σε 0,00 €, με αποτέλεσμα να προκύψει διαφορά για καταβολή ποσού 69.454,42 €. Επομένως ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παράνομης διενέργειας ελέγχου λόγω έλλειψης νέων στοιχείων μετά την κοινοποίηση του σχετικώς εκδοθέντος για την χρήση αυτή Φορολογικού Πιστοποιητικού του άρθρου 65^Α του Ν. 4174/2013 (πρώην 82 παρ. 5 του Ν. 2238/1994) απορρίπτεται ως αβάσιμος.

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 σε συνέχεια της προηγούμενης σκέψης, η αρχή της νομιμότητας συνεπάγεται την υποχρέωση της Δημόσιας Διοίκησης, δηλαδή των δημόσιων νομικών προσώπων και των οργάνων τους, να τηρούν τους ανωτέρω κανόνες. Ως εκ τούτου, δεν τίθεται θέμα παραβίασης των αρχών της χρηστής διοίκησης, της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης των φορολογουμένων αλλά και της ασφάλειας δικαίου.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας των διατάξεων του Ν. 4172/2013, σύμφωνα με τις διατάξεις 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 αριθ. πρωτ. /20-07-2018 ενδικοφανούς προσφυγής εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ και την επικύρωση της υπ' αρ. /2018 Τροποποιητικής Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος Νομικών Προσώπων και Νομικών Οντοτήτων άρθρου 45 Ν. 4172/2013 φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών.

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

Φορολογικό έτος 01/01 – 31/12/2014

Αρ.Χ.Κ. /2018

69.454,42 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.