



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 534

FAX : 213 1604 567

ΚΑΛΛΙΘΕΑ, 15/03/2019

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 918

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 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 με ημερομηνία κατάθεσης **23/11/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», και τον διακριτικό τίτλο «.....», **ΑΦΜ**, που εδρεύει στο, επί του Οδού και, κατά της σιωπηρής απορρίψεως του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ επί της υπ' αριθ. πρωτ. /2018 ρητής επιφύλαξης επί της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος Ν.Π. φορολογικού έτους 2017, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **23/11/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», και τον 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την πάροδο απράκτου τριμήνου από την υποβολή στη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ της υπ' αριθμ. πρωτ./2018 ρητής επιφύλαξης της προσφεύγουσας επιχείρησης επί της με αριθμό καταχώρησης TAXISNET/2018 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος Ν.Π. φορολογικού έτους 2017, απορρίφθηκε η εν λόγω επιφύλαξη.

Συγκεκριμένα, η ως άνω ρητή επιφύλαξη αφορούσε στην πληρωμή φόρου εισοδήματος χωρίς τον προηγούμενο συμψηφισμό του φόρου μερισμάτων θυγατρικής εταιρείας (κωδ. 052). Από τον συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 47§1 και 68§3 του ν.4172/2013 και της Πολ.1117/2018 προκύπτει ότι, εφόσον στον κωδ. 080 απεικονίζεται ποσό φόρου εισοδήματος ν.π. προς καταβολή που υπερβαίνει το ποσό του φόρου μερισμάτων του κωδικού 052, δέον να γίνεται συμψηφισμός του φόρου , καθώς για τον κωδικό 080 ισχύει ότι για τον κωδ. 004.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η παρούσα προσφυγή, να επανακαθοριστεί η δήλωση φόρου εισοδήματος ν.π. φορολογικού έτους 2017 και να της επιστραφεί εντόκως ο φόρος εισοδήματος ποσού 172.222,04€ προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι ο μη συμψηφισμός του φόρου επί των μερισμάτων της από τη θυγατρική της εταιρεία (....., ΑΦΜ:.....), που αποδόθηκε στο Ελληνικό Δημόσιο με το συνολικό ποσό φόρου εισοδήματος επί των διανεμηθέντων κερδών είναι παράνομος σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 47§1 ,68§3 του ν.4172/2013 και των ΠΟΛ. 1069/2018, ΠΟΛ. 1014/2018 και 1117/2018.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **47§1 του ν.4172/2013**, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, 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.

«Σε περίπτωση κεφαλαιοποίησης ή διανομής κερδών για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων, το ποσό που διανέμεται ή κεφαλαιοποιείται φορολογείται σε κάθε περίπτωση ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από την ύπαρξη φορολογικών ζημιών».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **68§§1,3 του ν.4172/2013**, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, ορίζεται ότι:

«**1.** Τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες υποχρεούνται να δηλώνουν «ηλεκτρονικά» και όλα τα εισοδήματα τους στη Φορολογική Διοίκηση.[...]

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.1014/29.01.2018** με θέμα: «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 47 του ν.[4172/2013](#), όπως ισχύουν μετά την τροποποίησή τους με την παρ. 2 του άρθρου 99 του ν.[4446/2016](#)» ορίζεται ότι:

Αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 99 του ν.[4446/2016](#) τροποποιήθηκε το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 47 του ν.[4172/2013](#) προκειμένου για τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, στην περίπτωση που λαμβάνει χώρα διανομή ή κεφαλαιοποίηση κερδών χωρίς να έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος (περ. α').

Ειδικότερα, με τις νέες διατάξεις, οι οποίες έχουν εφαρμογή για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2017 και μετά, ορίζεται ότι σε περίπτωση κεφαλαιοποίησης ή διανομής κερδών για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων, το ποσό που διανέμεται ή κεφαλαιοποιείται φορολογείται σε κάθε περίπτωση ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από την ύπαρξη φορολογικών ζημιών.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι σε περίπτωση ύπαρξης φορολογικών ζημιών παρελθόντων ετών, οι οποίες μεταφερόμενες (συμψηφιζόμενες) με τα αποτελέσματα του τρέχοντος έτους συνεπάγονται ζημιογόνο αποτέλεσμα και ταυτόχρονα, μέσα στην ίδια χρήση, πραγματοποιείται και διανομή κερδών θα πρέπει τα προς διανομή ποσά να φορολογούνται, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 47 του ν.[4172/2013](#), ξεχωριστά (αυτοτελώς).

Το ποσό των κερδών που διανέμεται ή κεφαλαιοποιείται από κέρδη του τρέχοντος φορολογικού έτους που δεν έχουν υπαχθεί σε φορολόγηση προστίθεται στις μεταφερόμενες φορολογικές ζημίες, καθόσον το ποσό αυτό έχει ήδη υπαχθεί σε φορολόγηση με βάση τα αναφερόμενα πιο πάνω και επομένως ο μη συνυπολογισμός του στα αποτελέσματα του τρέχοντος φορολογικού έτους θα είχε ως αποτέλεσμα τη διπλή φορολόγησή του.

Ο φόρος που προκύπτει από τη φορολόγηση του ποσού αυτού, δεδομένου ότι αποτελεί φόρο επί κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα, συμψηφίζεται με τους αναφερόμενους στην παρ. 3 του άρθρου 68 του ν.[4172/2013](#) φόρους με την ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος (έντυπο Ν). εφαρμοζομένων όσων έχουν διευκρινισθεί με τις σχετικές οδηγίες της Διοίκησης αναφορικά με την εκκαθάριση του φόρου εισοδήματος,

χωρίς όμως να βεβαιώνεται προκαταβολή φόρου με βάση τις διατάξεις του άρθρου 71 του ίδιου νόμου. Για την καταβολή του φόρου αυτού έχουν εφαρμογή τα οριζόμενα στην παρ. 3 του άρθρου 68 του ν. [4172/2013](#). [...]

Τα ίδια ισχύουν και στην περίπτωση που μέσα σε ένα τρέχον φορολογικό έτος λαμβάνει χώρα διανομή κερδών, λόγω ύπαρξης λογιστικών κερδών, από κέρδη του τρέχοντος φορολογικού έτους για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος, όχι όμως λόγω μεταφοράς φορολογικών ζημιών παρελθουσών χρήσεων, αλλά επειδή τα φορολογικά αποτελέσματα της χρήσης, όπως αυτά προέκυψαν μετά τον συμψηφισμό των προσωρινών διαφορών ή μετά τη φορολογική αναμόρφωση, είναι ζημιογόνα.[...]

2. Σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησης κερδών παρελθουσών χρήσεων (αποθεματικών) για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος, ισχύουν τα αναφερόμενα πιο πάνω, με την επισημάνση ότι τα ποσά αυτά δεν προστίθενται στις φορολογικά αναγνωρίσιμες ζημίες που μεταφέρονται για συμψηφισμό στα επόμενα έτη, δεδομένου ότι δεν αποτελούν προσδιοριστικό παράγοντα των αποτελεσμάτων του τρέχοντος φορολογικού έτους.[...]

Επομένως, με βάση τις νεώτερες διατάξεις, από 1.1.2017 και μετά οι φορολογικές ζημίες παρελθουσών χρήσεων δεν μπορούν να συμψηφισθούν με αφορολόγητα αποθεματικά για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος, όπως αυτά που έχουν σχηματισθεί με τις διατάξεις του ν. [4172/2013](#), αποθεματικά αναπτυξιακών νόμων καθώς και αποθεματικά του ν. [2238/1994](#) τα οποία ήταν εκτός πεδίου εφαρμογής των διατάξεων των παραγράφων 12 και 13 του άρθρου 72 του ν. [4172/2013](#). Οι ζημίες αυτές διατηρούνται και μεταφέρονται στο επόμενο φορολογικό έτος με τις προϋποθέσεις του άρθρου 27 του ν. [4172/2013](#), ενώ τα προαναφερθέντα αποθεματικά φορολογούνται ξεχωριστά, μη συναθροιζόμενα με τις ζημίες αυτές.

Τέλος, επισημαίνεται ότι τα αναφερόμενα στην παράγραφο αυτή περί φορολόγησης των αποθεματικών ισχύουν με την επιφύλαξη των οριζόμενων στα άρθρα 71B και 71Γ του ν. [4172/2013](#), όπως αυτά προστέθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 353 του ν. [4512/2018](#), καθώς και άλλων ειδικών διατάξεων νόμων.»

Επειδή, με την **ΠΟΛ.1069/13.04.2018**, με θέμα: «Οδηγίες για τη συμπλήρωση και την εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων φορολογικού έτους 2017» διευκρινίστηκαν τα κάτωθι:

Αναφορικά με το πιο πάνω θέμα και σε συνέχεια της ΠΟΛ.1057/2018 Απόφασης Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. (Β' 1137), με την οποία ορίστηκε ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων φορολογικού έτους 2017, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

III. ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΦΟΡΟΥ

1. Στον κωδικό 004 υπολογίζεται ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα κέρδη, όπως προκύπτουν από τον κωδικό 001. Στον κωδικό 004, υπολογίζεται ο φόρος για το ποσό των κερδών που φορολογείται με συντελεστή 29 % (νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες ανεξαρτήτως κατηγορίας βιβλίων) καθώς επίσης και ο φόρος για το ποσό των κερδών που αποκτούν οι αγροτικοί συνεταιρισμοί και οι ομάδες παραγωγών το οποίο φορολογείται με συντελεστή 13 % (σχετ. ΠΟΛ.1059/18.3.2015 εγκύκλιος). Επισημαίνεται ότι για να χρησιμοποιηθεί ο μειωμένος συντελεστής φορολόγησης 13% θα πρέπει να έχει ενεργοποιηθεί το αντίστοιχο πεδίο ότι ο υπόχρεος είναι εγγεγραμμένος στο Μητρώο του άρθρου 19 του ν. [4384/2016](#).

2. Στον κωδικό 080 υπολογίζεται ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα κέρδη, όπως προκύπτουν από τον κωδικό 079.

Ο φόρος που προκύπτει από τη φορολόγηση του ποσού αυτού, δεδομένου ότι αποτελεί φόρο επί κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα, συμψηφίζεται με τους αναφερόμενους στην παρ. 3 του άρθρου 68 του ν. [4172/2013](#), εφαρμοζομένων όσων έχουν διευκρινισθεί από τη Διοίκηση αναφορικά με την εκκαθάριση του φόρου εισοδήματος, χωρίς όμως να βεβαιώνεται προκαταβολή φόρου με βάση τις διατάξεις του άρθρου 71 του ίδιου νόμου (ΠΟΛ.1014/2018).[...]

7. 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, στα οποία περιλαμβάνονται και τα μερίσματα που εισπράττουν μέλη των κοινοπραξιών λόγω συμμετοχής τους σε αυτές (ΠΟΛ.1121/15.6.2015 εγκύκλιος).

Σε περίπτωση που το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε είναι μεγαλύτερο από το ποσό του φόρου του ΚΑ 004 μειωμένο με το ποσό της φορολογικής απαίτησης του άρθρου 27Α ν. [4172/2013](#) (ΚΑ: 995), 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 την **ΠΟΛ.1117/19.06.2018** με θέμα: «Διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 73 (παρ.1-7) του ν. [3842/2010](#), της παρ. 2 του άρθρου 58 του ν. [4172/2013](#) και του άρθρου 27Α του ν. [4172/2013](#), όταν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων του δεύτερου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 47 του ν. [4172/2013](#)», διευκρινίστηκαν τα κάτωθι:

«1. Σύμφωνα με τις διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 47 του ν. [4172/2013](#), όπως ισχύουν μετά την τροποποίησή τους με την περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 99 του ν. [4446/2016](#), σε περίπτωση κεφαλαιοποίησης ή διανομής κερδών για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων, το ποσό που διανέμεται ή κεφαλαιοποιείται φορολογείται σε κάθε περίπτωση ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από την ύπαρξη φορολογικών ζημιών.

2. Εξάλλου, με τις διατάξεις των παρ. 1 έως και 7 του άρθρου 73 του ν. [3842/2010](#) ορίζεται ότι για τα νομικά πρόσωπα των οποίων ο κύκλος εργασιών μειώνεται για δύο συνεχόμενες διαχειριστικές περιόδους, έναντι της προηγούμενης κάθε φορά διαχειριστικής περιόδου ο συντελεστής φορολογίας των κερδών μειώνεται κατά τρεις (3) ποσοστιαίες μονάδες, με την προϋπόθεση ότι ο αριθμός των εργαζομένων που υφίσταται κατά την προηγούμενη της διετίας διαχειριστική περίοδο δεν μειώνεται σε καμία από τις τρεις πιο πάνω διαχειριστικές περιόδους (παρ. 1). Η μείωση του συντελεστή φορολογίας εφαρμόζεται στα κέρδη των δύο (2) διαχειριστικών περιόδων που αναφέρονται στην παράγραφο 1 και όταν σε κάποια από αυτές προκύπτει ζημία, η μείωση του συντελεστή φορολογίας εφαρμόζεται στα κέρδη των επόμενων διαχειριστικών περιόδων και μέχρι να συμπληρωθούν δύο (2) διαχειριστικές περίοδοι ευνοϊκής φορολογικής μεταχείρισης (παρ. 2).

3. Επίσης, με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 58 του ν. [4172/2013](#) ορίζεται ότι τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν οι αγροτικοί συνεταιρισμοί και οι ομάδες παραγωγών φορολογούνται με συντελεστή δεκατρία τοις εκατό (13%).

4. Κατόπιν των ανωτέρω, σε περίπτωση που συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 73 (παρ. 1 - 7) του ν. [3842/2010](#) (μείωση κύκλου εργασιών, διατήρηση αριθμού εργαζομένων) ή των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 58 του ν. [4172/2013](#) (αγροτικοί συνεταιρισμοί ή ομάδες παραγωγών) και παράλληλα εφαρμόζονται οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 47 του ν. [4172/2013](#) (ήτοι κεφαλαιοποιούνται ή διανέμονται κέρδη για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων, και επομένως συμπληρώνονται οι κωδικοί 079 και 080 του εντύπου Ν σύμφωνα με τις οδηγίες που έχουν δοθεί με την ΠΟΛ.1069/2018 εγκύκλιό μας) ο φόρος υπολογίζεται με τον μειωμένο συντελεστή που εφαρμόζεται κατά περίπτωση. Τούτο διότι τα κεφαλαιοποιούμενα ή διανεμόμενα κέρδη για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος θεωρούνται κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα και ως εκ τούτου, για τον φόρο που υπολογίζεται στον κωδικό 080 της δήλωσης (έντυπο Ν) ισχύει ό,τι και για τον φόρο που υπολογίζεται στον κωδικό 004.

5. Περαιτέρω, με την ΠΟΛ.1069/2018 εγκύκλιό μας, σχετικά με τις οδηγίες για τη συμπλήρωση και την εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων φορολογικού έτους 2017, διευκρινίστηκε ότι σε περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 27Α του ν. [4172/2013](#) για το έτος αυτό, τα νομικά πρόσωπα καταχωρούν στον κωδικό 995 το ποσό της φορολογικής απαίτησης του έτους αυτού το οποίο συμψηφίζεται με τον αναλογούντα φόρο (ΚΑ:004). Σε περίπτωση που το ποσό του ΚΑ: 995 είναι μεγαλύτερο του ΚΑ:004, το υπόλοιπό του ή το συνολικό ποσό (ζημιογόνα αποτελέσματα) εμφανίζεται στον κωδικό 996.

Επίσης, με την ίδια εγκύκλιο διευκρινίστηκε ότι στον κωδικό 080 υπολογίζεται ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα κέρδη, όπως προκύπτουν από τον κωδικό 079. Ο φόρος που προκύπτει από τη φορολόγηση του ποσού αυτού, δεδομένου ότι αποτελεί φόρο επί κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα, συμψηφίζεται με τους αναφερόμενους στην παρ. 3 του άρθρου 68 του ν. [4172/2013](#) φόρους, εφαρμοζομένων όσων έχουν διευκρινισθεί από τη Διοίκηση αναφορικά με την εκκαθάριση του φόρου εισοδήματος, χωρίς όμως να βεβαιώνεται προκαταβολή φόρου με βάση τις διατάξεις του άρθρου 71 του ίδιου νόμου (ΠΟΛ.1014/2018).

6. Κατόπιν των ανωτέρω, ο φόρος που υπολογίζεται στον κωδικό 080 του εντύπου Ν λαμβάνεται υπόψη κατά τον προσδιορισμό του υπολοίπου φορολογικής απαίτησης για επιστροφή (κωδικός 996 εντύπου Ν), δεδομένου ότι ο φόρος αυτός είναι φόρος επί κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως άλλωστε και ο φόρος που υπολογίζεται στον κωδικό 004.».

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα εταιρεία στην με αριθ. καταχώρησης taxisnet/2018 δήλωση φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων άρθρου 45 ν. 4172/2013, φορολογικού έτους 01/01-31/12/2017 που υπέβαλε με επιφύλαξη, 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		593.869,10	172.222,04	63.247,06

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

Φορολογητέα αποτελέσματα:

Φορολογητέα κέρδη	κωδ. 001	ποσό	0,00€
Ή Ζημία	κωδ. 003	ποσό	30.898.830,71€
Κέρδος που φορολογείται (παρ.1 άρθρ. 47 ν.4172/2013)	κωδ. 079	ποσό	11.081.180,37€
Φόρος που αναλογεί: [521] _____ X 29%X 13%)	κωδ. 004	ποσό	0,00€
Φόρος που αναλογεί με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 αρθ. 47 ν. 4272/2013:	κωδ.080	ποσό	3.213.542,31€
(Άθροισμα [(004)+(080) – (579)-(575)])	κωδ. 700	ποσό	3.213.542,31€
Φόρος που παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε και δεν υπάρχει ηλεκτρονική πληροφόρηση	κωδ. 009	ποσό	500.675,11€
Φόρος που παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε	κωδ. 090	ποσό	1.396.125,84€
Φόρος νομικού προσώπου για εισπρατ. Μερίσματα (παρ. 3 αρθρ. 68 ν.4172/2013)	κωδ. 052	ποσό	0,00€
Άθροισμα: (009)+(090)+(008)+(052)+(111)+(751)+(600)	κωδ. 701	ποσό	1.896.800,95€
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	κωδ. 011	ποσό	1.316.741,36€

Επειδή, η προσφεύγουσα στην με αριθ. πρωτ./2018 ρητή επιφύλαξη της προς τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ αναφέρει:

«Υποβάλλουμε την παρούσα δήλωση με ρητή επιφύλαξη ως προς την πληρωμή φόρου εισοδήματος χωρίς τον προηγούμενο συμψηφισμό του φόρου μερισμάτων θυγατρικής μας εταιρείας (κωδ. 052). Από τον συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 47§1 και 68§3 του ν.4172/2013 προκύπτει ότι, εφόσον στον κωδικό 080 απεικονίζεται ποσό φόρου εισοδήματος νομικού προσώπου προς καταβολή που υπερβαίνει το ποσό του φόρου μερισμάτων του κωδικού 052, με συνέπεια να απομένει ποσό προς καταβολή, δέον να γίνεται συμψηφισμός του φόρου (κωδ. 052) με τον φόρο του νομικού προσώπου (κωδ. 080), με δεδομένο ότι – κατά πάγια θέση της Διοίκησης (βλ. ενδεικτικά ΠΟΛ. 1117/2018) – ισχύει για τον κωδικό 080 ότι ισχύει και για τον κωδικό 004. Ως εκ τούτου, με την παρούσα αιτούμαστε την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου μερισμάτων, ο οποίος δεν επιστρέφεται αυτοτελώς, αλλά δέον να συμψηφιστεί με τον φόρο εισοδήματος που μας επιβληθεί και καλούμαστε να καταβάλουμε».

Επειδή, με την πάροδο απράκτου τριμήνου από την υποβολή στη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ της υπ' αριθμ. πρωτ./2018 ρητής επιφύλαξης της προσφεύγουσας επιχείρησης επί της με αριθμό καταχώρησης

TAXISNET/2018 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος Ν.Π. φορολογικού έτους 2017, απορρίφθηκε η εν λόγω επιφύλαξη.

Επειδή, για το φορολογικό έτος 2017, η θυγατρική εταιρεία της προσφεύγουσας με την επωνυμία «.....» αποφάσισε τη διανομή μερίσματος ποσού 421.647,06€ (το ποσό αυτό προκύπτει από μικτό ποσό 593.869,10€ μετά την αφαίρεση φόρου 29% = 172.222,04€), τα οποία ποσά η προσφεύγουσα συμπεριέλαβε ως άνω στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017.

Επειδή, από το συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 47§1 και 68§3 του ν.4172/2013 και των ΠΟΛ. 1014/2018 και 1069/2018, προκύπτει ότι σε περίπτωση κεφαλαιοποίησης ή διανομής κερδών για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων, το ποσό που **διανέμεται ή κεφαλαιοποιείται φορολογείται σε κάθε περίπτωση ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα**, ανεξάρτητα από την ύπαρξη φορολογικών ζημιών και ο φόρος που προκύπτει από τη φορολόγηση του ποσού αυτού, δεδομένου ότι αποτελεί φόρο επί κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα, συμψηφίζεται με τους αναφερόμενους στην **παρ. 3 του άρθρου 68 του ν. 4172/2013 φόρους** με την ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος (έντυπο Ν), **εφαρμοζομένων όσων έχουν διευκρινισθεί με τις σχετικές οδηγίες της Διοίκησης αναφορικά με την εκκαθάριση του φόρου εισοδήματος**, χωρίς όμως να βεβαιώνεται προκαταβολή φόρου με βάση τις διατάξεις του άρθρου 71 του ίδιου νόμου.

Επειδή, το ποσό των **172.222,04€** (σύμφωνα με τον πίνακα 3Α1α της υπό κρίση δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ν.π.) **είναι φόρος νομικού προσώπου που κατέβαλε η θυγατρική εταιρεία για τα μερίσματα που εισέπραξε η προσφεύγουσα.** Ως εκ τούτου δεν εμπίπτει στους αναφερόμενους στην παρ 3 του άρθρου 68 του ν.4172/2013 φόρους.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της προαναφερόμενης ΠΟΛ. 1069/2018, σε περίπτωση που το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε είναι μεγαλύτερο από το ποσό του φόρου του ΚΑ 004 μειωμένο με το ποσό της φορολογικής απαίτησης του άρθρου 27Α ν.4172/2013 (ΚΑ: 995), **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, εν προκειμένω, το ποσό που καταβλήθηκε ανέρχεται σε 172.222,04€ ήτοι είναι μεγαλύτερο από το ποσό του φόρου του ΚΑ 004 που ανέρχεται σε μηδέν, ορθώς ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, απέρριψε την με αριθ. πρωτ./2018 ρητή επιφύλαξη της προσφεύγουσας και προέβη σε εκκαθάριση του φόρου της υπό κρίση δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικής χρήσης 2017, χωρίς να λάβει υπόψη του το ποσό του κωδ. 052.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **23/11/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», και τον διακριτικό τίτλο «.....», **ΑΦΜ**, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

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

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.