



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604552

Καλλιθέα, 11/09/2023

Αριθμός απόφασης: 1233

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. 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».

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

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 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία με έδρα, κατά της σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών στη με αριθμ. πρωτ. τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2021, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Η προσφεύγουσα υπέβαλε εμπρόθεσμη αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος (έντυπο Ν) φορολογικού έτους 2021 (αριθμός δήλωσης), στην οποία συμπεριελήφθησαν και όλα τα εισοδήματα εισφερόμενου κλάδου της Διασπώμενης, για το χρονικό διάστημα από την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού και μέχρι την ολοκλήρωση του μετασχηματισμού. Η αρχική αυτή δήλωση της υπεβλήθη χειρόγραφα λόγω της απόσχισης του τραπεζικού κλάδου και της συνεπεία αυτής, της υπερδωδεκάμηνης χρήσης, δεδομένου ότι η συντέλεση του μετασχηματισμού έλαβε χώρα κατά το επόμενο φορολογικό έτος από εκείνο που συνετάγη ο ισολογισμός μετασχηματισμού (.....). Από την ως άνω αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος (έντυπο Ν) φορολογικού έτους 2021 προέκυψε πιστωτικό ποσό προς επιστροφή ύψους 49.635.594,33 ευρώ (κωδ. 750).

Ειδικότερα, κατά την οικεία χρήση η, μετά τις αναμορφώσεις που προβλέπονται από την οικεία φορολογική νομοθεσία, δεν εμφάνισε φορολογητέα κέρδη και ως εκ τούτου δεν προέκυψε αναλογών φόρος. Στο πλαίσιο της εκκαθάρισης του φόρου βάσει της υποβληθείσας ως άνω δήλωσης, δηλώθηκε φόρος που παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε, για τον οποίο δεν υπήρχε ηλεκτρονική πληροφόρηση, ποσού 49.929.501,07 ευρώ (κωδ. 009), που αναλύεται ως εξής: α) ποσό 11.368,11 ευρώ αποτελούσε το φόρο εισοδήματος με συντελεστή 5% που παρακρατήθηκε επί εισπραττόμενων μερισμάτων εντός του οικείου φορολογικού έτους, συνολικού ποσού 227.361,76 ευρώ από τη συμμετοχή της σε ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες, β) ποσό 49.771.442,02 ευρώ αποτελούσε το φόρο εισοδήματος που παρακρατήθηκε με συντελεστή 15% επί τοκομεριδίων εταιρικών ομολόγων ημεδαπής προέλευσης που εξοφλήθηκαν εντός του οικείου φορολογικού έτους, συνολικού ποσού 331.809.613,47 ευρώ, και γ) λοιποί παρακρατούμενοι φόροι ποσού 146.690,94 ευρώ.

Το ως άνω συνολικό ποσό των παρακρατηθέντων φόρων, συνολικού ποσού 49.929.501,07 ευρώ (κωδ. 701), το οποίο ταυτιζόταν με το πιστωτικό ποσό για συμψηφισμό (κωδ. 012), αφού συμψηφίστηκε με το τέλος χαρτοσήμου ποσού 136.950,06 ευρώ (κωδ. 006), την εισφορά υπέρ ΟΓΑ ποσού 27.390,01 ευρώ (κωδ. 007) και το τέλος επιτηδεύματος ποσού 129.566,67 ευρώ (κωδ. 911), συνολικού ποσού 293.906,74 ευρώ (κωδ. 702), εν τέλει ανήλθε σε ποσό 49.635.594,33 ευρώ (κωδ. 703), το οποίο ήταν και το συνολικό πιστωτικό ποσό για επιστροφή (κωδ. 750), δεδομένου ότι δεν προέκυψε πιστωτικό ποσό κατ' εφαρμογή του άρθρου 3 παρ. 6 του ν. 4046/2012, κατά την οικεία χρήση, προκειμένου να μεταφερθεί προς συμψηφισμό κατά τα επόμενα πέντε (5) έτη.

Εν συνεχεία, την η υπέβαλε - ομοίως χειρόγραφα - την υπ' αριθμ.τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2021, δυνάμει της οποίας τροποποιήθηκε το δηλωθέν ποσό των φόρων που παρακρατήθηκαν ή καταβλήθηκαν και δεν υπάρχει ηλεκτρονική πληροφόρηση, ήτοι δηλώθηκε επιπλέον ποσό 19.488.842,68 ευρώ (κωδ. 009), το οποίο αντιστοιχούσε αφενός σε επιπλέον παρακρατούμενο φόρο εισοδήματος με συντελεστή 15%, ποσού 74.942,77 ευρώ επί τοκομεριδίων εταιρικών ομολόγων ημεδαπής προέλευσης που εξοφλήθηκαν εντός του οικείου φορολογικού έτους, ποσού 499.618,47 ευρώ, και, αφετέρου, το πιστωτικό υπόλοιπο του άρθρου 3 παρ. 6 του ν. 4046/2012, όπως ίσχυε, που προέκυψε από τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος της του φορολογικού έτους 2015, ποσού 9.688.310,37 ευρώ, το οποίο αντιστοιχούσε σε φόρο που είχε παρακρατηθεί επί τόκων ομολόγων ή εντόκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου και ομολόγων ημεδαπών επιχειρήσεων, με την εγγύηση του Ελληνικού Δημοσίου, το οποίο δεν συμψηφίστηκε εντός των πέντε (5) επόμενων φορολογικών ετών από τη δημιουργία του, καθόσον δεν είχε προκύψει επαρκές χρεωστικό ποσό φόρου εισοδήματος κατά το διάστημα αυτό, καθώς και το πιστωτικό υπόλοιπο του άρθρου 3 παρ. 6 του ν. 4046/2012, όπως ίσχυε, που προέκυψε από τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος της του φορολογικού έτους 2016, ποσού 9.725.589,54 ευρώ, το οποίο αντιστοιχούσε σε φόρο που είχε παρακρατηθεί επί τόκων ομολόγων ή εντόκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου και ομολόγων ημεδαπών επιχειρήσεων, με την εγγύηση του Ελληνικού Δημοσίου, το οποίο δεν συμψηφίστηκε εντός των πέντε (5) επόμενων φορολογικών ετών από τη δημιουργία του, καθόσον δεν είχε προκύψει επαρκές χρεωστικό ποσό φόρου εισοδήματος κατά το διάστημα αυτό, καθώς τα ανωτέρω δεν είχαν περιληφθεί κατά την Αρχική Δήλωση της, συμπληρώθηκε όμως η Αρχική Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος της ως προς τούτα τα ποσά, σε συνέχεια και της ολοκλήρωσης του ελέγχου στο πλαίσιο της έκδοσης φορολογικού πιστοποιητικού κατ' άρθρο 65^Α του ν.4987/2022 και, ως εκ τούτου, το ως άνω συνολικό ποσό των φόρων που παρακρατήθηκαν ή καταβλήθηκαν και δεν υπάρχει ηλεκτρονική πληροφόρηση (κωδ. 009) διαμορφώθηκε στο ποσό των 69.418.343,75 ευρώ.

Συνεπεία τούτων, το ως άνω συνολικό ποσό των παρακρατηθέντων φόρων, ανήλθε στο συνολικό ποσό των 69.418.343,75 ευρώ (κωδ. 701), το οποίο ταυτιζόταν με το πιστωτικό ποσό για συμψηφισμό (κωδ. 012), το οποίο, αφού συμψηφίστηκε με το τέλος χαρτοσήμου ποσού 136.950,06 ευρώ (κωδ. 006), την εισφορά υπέρ ΟΓΑ ποσού 27.390,01 ευρώ (κωδ. 007) και το τέλος επιτηδεύματος ποσού 129.566,67 ευρώ (κωδ. 911), συνολικού ποσού 293.906,74 ευρώ (κωδ. 702), εν τέλει ανήλθε σε ποσό 69.124.437,01 ευρώ (κωδ. 703), το οποίο ήταν και το συνολικό πιστωτικό ποσό για επιστροφή (κωδ. 750), δεδομένου ότι δεν προέκυψε πιστωτικό ποσό κατ' εφαρμογή του άρθρου 3 παρ. 6 του ν. 4046/2012, κατά την οικεία χρήση, προκειμένου να μεταφερθεί προς συμψηφισμό κατά τα επόμενα πέντε (5) έτη. Κατά συνέπεια, το πιστωτικό υπόλοιπο προς επιστροφή αναδιαμορφώθηκε στο ποσό των 69.124.437,01 ευρώ (κωδ. 750).

Περαιτέρω, επειδή η εν λόγω χρήση ήταν υπερδωδεκάμηνη λόγω της απόσχισης του τραπεζικού κλάδου και δεδομένου ότι κατά την αρχική δήλωσή της η δήλωσε μεν το μη διανεμηθέν εισόδημα ελεγχόμενης αλλοδαπής εταιρείας κατ' άρθρο 66 ΚΦΕ σε ό,τι αφορούσε στη θυγατρική της

στην (κωδ. 452), καθώς η τελευταία εμφάνισε λογιστικά κέρδη κατά τη διάρκεια της χρήσης 2020, πλην όμως η προέβη σε εκποίηση των συμμετοχών της στην εν λόγω Ελεγχόμενη Αλλοδαπή Εταιρεία στην εντός του φορολογικού έτους 2021, εντούτοις όμως, κατά τον υπολογισμό του οφειλόμενου φόρου δεν αφαιρέθηκε από τη φορολογητέα βάση το μέρος εκείνο που είχε ήδη φορολογηθεί κατ' άρθρο 66 παρ. 6 ΚΦΕ, προς το σκοπό της αποφυγής της διπλής φορολόγησης. Ως εκ τούτου, τηνη υπέβαλε - ομοίως χειρόγραφα - νέα τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2021 (01.07.2020 έως 31.12.2021) και δη την υπ' αριθμόν τροποποιητική δήλωση, δυνάμει της οποίας δηλώθηκε ποσό 15.563.362,97 ευρώ ως διανεμηθέν εισόδημα ελεγχόμενης αλλοδαπής εταιρείας, το οποίο έχει υπαχθεί σε φορολογία τα προηγούμενα φορολογικά έτη (κωδ. 478), κατ' άρθρο 66 παρ. 6 ΚΦΕ, κατά τα ανωτέρω, προς το σκοπό της αποφυγής της διπλής φορολόγησης. Περαιτέρω, με την ως άνω τροποποιητική δήλωση της τροποποιήθηκε και το ποσό των μη εκπιπτόμενων δαπανών από το ποσό των 190.103.472,67 ευρώ που είχε δηλωθεί κατά την αρχική δήλωση της στο ποσό των 182.978.682,31 ευρώ (κωδ. 455), σε συνέχεια της ολοκλήρωσης του ελέγχου στο πλαίσιο της έκδοσης φορολογικού πιστοποιητικού κατ' άρθρο 65Α ΚΦΔ. Το πιστωτικό ποσό προς επιστροφή δε μεταβλήθηκε συνεπεία της υποβολής της ως άνω τροποποιητικής δήλωσης, το οποίο ανερχόταν σε ποσό 69.124.437,01 ευρώ (κωδ. 750), πλην όμως τροποποιήθηκε το ποσό της χρεωστικής διαφοράς λόγω πιστωτικού κινδύνου που προέκυψε κατά το οικείο φορολογικό έτος, το οποίο διαμορφώθηκε σε ποσό 399.792.147,04 ευρώ (κωδ. 457), δίχως να μεταβληθεί εν τέλει το πιστωτικό ποσό προς επιστροφή που περιλαμβανόταν στον κωδικό 750, ποσού 69.124.437,01 ευρώ.

Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών δεν προέβη στην επιστροφή του ως άνω πιστωτικού υπολοίπου που προέκυψε κατά την ως άνω υπερδωδεκάμηνη χρήση λόγω της απόσχισης του τραπεζικού κλάδου εντός 90 ημερών κατ' άρθρο 42 παρ. 2 του ΚΦΔ από την ημερομηνία υποβολής της ως άνω δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (η οποία υπείχε θέση αιτήματος προς επιστροφή κατά τα αναφερόμενα στο άρθρο 2 του Κεφαλαίου Α της Α. 1052/20.04.2022 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ) και, συνεπώς, το αίτημα προς επιστροφή που υπεβλήθη με την ως άνω τροποποιητική δήλωση της θεωρήθηκε σιωπηρώς απορριφθέν.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά: α) να ακυρωθεί η από σιωπηρή απόρριψη του απόαιτήματος επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου φόρου εισοδήματος Φορολογικού έτους 2021 (χρήση 01/07/2020 έως 31/12/2021), όπως αυτό διατυπώθηκε με την οικεία δήλωση φορολογίας εισοδήματος (Έντυπο Ν), κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 2 του Κεφαλαίου Α της Α. 1052/20.04.2022 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ και β) να της επιστραφεί το πιστωτικό ποσό των 69.124.437,01 €, ως αχρεωστήτως καταβληθέν, νομιμοτόκως, από τις(χρόνος υποβολής του οικείου αιτήματος επιστροφής του ως άνω πιστωτικού υπολοίπου διατυπωθέντος δια της οικείας από τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2021, η οποία υποκατέστησε κάθε προηγούμενη δήλωση), προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Παρανόμως και κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή της διατάξεως του άρθρου 42 παρ. 2 του ΚΦΔ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 68 παρ. 3 ΚΦΕ, απορρίφθηκε σιωπηρά το αίτημα επιστροφής διατυπωθέν δια της απότροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων της φορολογικού έτους 2021.
- Παρανόμως και κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή της διατάξεως του 3 παρ. 6 του ν.4046/2012, όπως ισχύει, απορρίφθηκε σιωπηρά το αίτημα επιστροφής διατυπωθέν δια της απότροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων της φορολογικού έτους 2021, κατά το μέρος που αφορά το πιστωτικό υπόλοιπο από τόκους ομολόγων και εντόκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου και ομολόγων ημεδαπών επιχειρήσεων με την εγγύηση του Ελληνικού Δημοσίου που προέκυψε με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων φορολογικών ετών 2015 και 2016.
- Παράνομη η τεκμαιρόμενη σιωπηρή απόρριψη του αιτήματός της όσον αφορά την επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου που προέκυψε βάσει της δήλωσής της φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2021, διότι αντίκειται σε υπερνομοθετικής ισχύος διατάξεις.

Επειδή, όπως προκύπτει από την εισήγηση απόψεων της φορολογικής αρχής, μετά την παραλαβή της με αριθμ. χειρόγραφης τροποποιητικής δήλωσης η Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών τη διαβίβασε με το υπ' αριθμ. πρωτ. έγγραφο προς το 1^ο Ελεγκτικό Κέντρο Αττικής, στο οποίο υπάγεται ελεγκτικά η προσφεύγουσα εταιρεία, ώστε να συνεξεταστεί με την υπ' αριθμ. εντολή ελέγχου επιστροφής εισοδήματος για τη φορολογική περίοδο 01/01/2021-31/12/2021 που είχε ήδη εκδοθεί.

Επειδή κατόπιν επικοινωνίας με το 1^ο Ελεγκτικό Κέντρο Αττικής, διαπιστώθηκε ότι ο έλεγχος ολοκληρώθηκε και συντάχθηκε η με ημερομηνία έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, σύμφωνα, δε, με το από μήνυμα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου της Προϊσταμένης του Α' Τμήματος Ελέγχων του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, ο έλεγχος της με αριθμ. τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος της προσφεύγουσας για το φορολογικό έτος 2021 ολοκληρώθηκε χωρίς να προκύψουν διαφορές.

Επειδή, εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι δεν υφίσταται η προσβαλλόμενη σιωπηρή απόρριψη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών στη με αριθμ. πρωτ. τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2021, και ως εκ τούτου δεν ανακύπτει πλέον φορολογική διαφορά και η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή απορρίπτεται ως απαράδεκτη και άνευ αντικειμένου.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμίαως απαράδεκτης.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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.