



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 16.10.18
Αριθμός απόφασης: 4431

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604534

Fax : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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 1064/12.4.2017 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 υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.16 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 1.9.16) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **18.5.18** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, οδός κατά της με αρ. /2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΙΚΑΙΑΣ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ν. 4174/13 για το φορολογικό έτος 2014, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθ. /2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΙΚΑΙΑΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **18.5.18** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΙΚΑΙΑΣ επιβλήθηκε πρόστιμο σε βάρος του προσφεύγοντος ποσού 100,00 €, για το φορολογικό έτος 2014, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54§2 του ν. 4174/13, λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 19 & 54§1 του ανωτέρω νόμου.

Σύμφωνα με την προσβαλλόμενη πράξη υποβλήθηκε εκπρόθεσμα, στις 31.12.15, η με αρ. τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντος φορολογικού έτους 2014, με χρεωστικό αποτέλεσμα.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ανωτέρω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΙΚΑΙΑΣ, ισχυριζόμενος ότι με την εν λόγω τροποποίηση αφαιρέθηκε από τον κωδικό 292 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορ. έτους 2014 ποσό 71.073,39 €, που αφορά μέρισμα (διανομή κερδών) που έλαβε η σύζυγος του προσφεύγοντος από την εταιρεία (που τηρεί διπλογραφικά βιβλία) για τη διαχειριστική περίοδο 1.1.14-31.12.14. Το εν λόγω ποσό είχε δηλωθεί με την αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορ. έτους 2014 σύμφωνα με τις διατάξεις που ήταν ισχύ έως την ημερομηνία υποβολής της αρχικής δήλωσης, όμως κατόπιν της ΠΟΛ. 1223/8.10.15 και του αρ. ΔΕΑΦ Α 1160573 ΕΞ 2015/14.12.15 εγγράφου της ΓΓΔΕ δημιουργήθηκε υποχρέωση δήλωσης του εν λόγω εισοδήματος της συζύγου του στο φορολογικό έτος 2015 και συνεπώς αντίστοιχης τροποποίησης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορ. έτους 2014, που όμως δεν ήταν υπαιτιότητάς του.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 8 του ν. 4172/2013: «4. Χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξης του. Κατ' εξαίρεση, για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττει καθυστερημένα ο δικαιούχος εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις σε φορολογικό έτος μεταγενέστερο, χρόνος απόκτησης του εν λόγω εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που εισπράττονται, εφόσον αναγράφονται διακεκριμένα στην ετήσια βεβαίωση αποδοχών που χορηγείται στον δικαιούχο.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 35 του ν. 4172/2013: «Το εισόδημα από κεφάλαιο περιλαμβάνει το εισόδημα που αποκτά ένα φυσικό πρόσωπο και προκύπτει στο φορολογικό έτος σε μετρητά ή σε είδος με τη μορφή μερισμάτων, τόκων, δικαιωμάτων, καθώς και το εισόδημα από ακίνητη περιουσία.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 36 του ν. 4172/2013: «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.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 67 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι «1. Ο φορολογούμενος που έχει συμπληρώσει το 18ο έτος της ηλικίας του υποχρεούται να δηλώνει όλα τα εισοδήματά του, τα φορολογούμενα με οποιοδήποτε τρόπο ή απαλλασσόμενα, στη

Φορολογική Διοίκηση ηλεκτρονικά. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις, η δήλωση αυτή μπορεί να υποβάλλεται στη Φορολογική Διοίκηση σε έγχαρτη μορφή. 2.3. Η δήλωση υποβάλλεται μέχρι και την 30ή Απριλίου του αμέσως επόμενου φορολογικού έτους. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αποβιώσει ή μεταφέρει την κατοικία του στο εξωτερικό, η δήλωση υποβάλλεται από τους κατά περίπτωση υπόχρεους, καθ' όλη τη διάρκεια του φορολογικού έτους και συνοδεύεται από δικαιολογητικά και στοιχεία που καθορίζονται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.4.... 5... 6... 7. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται ειδικότερα ο τρόπος και ο χρόνος υποβολής, ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, οι εξαιρετικές περιπτώσεις για τις οποίες επιτρέπεται η μη ηλεκτρονική υποβολή της δήλωσης, καθώς και τα δικαιολογητικά ή άλλα στοιχεία τα οποία συνυποβάλλονται με αυτήν.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 72§21 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «Το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 3 του άρθρου 67 τίθεται σε ισχύ από την 1η Ιανουαρίου 2015. Ειδικά για το φορολογικό έτος 2014 η δήλωση υποβάλλεται κατά το χρονικό διάστημα από την 1η Φεβρουαρίου μέχρι και την 30ή Ιουνίου.

Επειδή, με το άρθρο 18 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά το χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία..... 2. Με αποφάσεις του Γενικού Γραμματέα ορίζονται: α) η μορφή των φορολογικών δηλώσεων, β) οι πληροφορίες και τα στοιχεία που πρέπει να αναγράφονται στη φορολογική δήλωση και τα τυχόν συνοδευτικά έγγραφα αυτής, γ) ο τρόπος υποβολής.....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση.

2. Αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση εντός της προθεσμίας υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης, τότε και η τροποποιητική φορολογική δήλωση επέχει θέση αρχικής δήλωσης και θεωρείται ότι και οι δύο, αρχική και τροποποιητική έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα.

3. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: α) ... β) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση,..... 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: «α)... β) εκατό (100) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ' και δ' της παραγράφου 1 που ο φορολογούμενος δεν είναι υπόχρεος τήρησης λογιστικών βιβλίων,....»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1085/20.3.14: «Άρθρο 1. Με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν.4110/2013 (ΦΕΚ Α' 17) αντικαταστάθηκε το άρθρο 9 του ν.2238/1994 και επήλθαν οι εξής

μεταβολές οι οποίες ισχύουν για εισοδήματα που αποκτώνται και για δαπάνες που καταβάλλονται από το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) και μετά.

Άρθρο 3 ...1. ... β. ... Ειδικά για τα κέρδη που προκύπτουν από προσωπικές εταιρίες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία θεωρείται ότι αποκτούνται από τους εταίρους - μέλη τους κατά τις 31.12.2013, εφόσον μέχρι 31.12.2013 πραγματοποιείται η λογιστική εγγραφή διανομής κερδών στα βιβλία της εταιρίας (πίστωση ή καταβολή).

Η παραπάνω διανομή στους εταίρους - μέλη γίνεται με βάση το ποσοστό συμμετοχής τους στο κεφάλαιο της εταιρίας.

Τα φυσικά πρόσωπα που συμμετέχουν σε προσωπικές εταιρίες με διπλογραφικά βιβλία, θα δηλώσουν στην ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2014, τα κέρδη της προσωπικής εταιρίας που τους αναλογούν από την χρήση 2013.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1042/26.1.15, με θέμα 'Φορολογική μεταχείριση του εισοδήματος από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του νέου Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013): «1. Με τις διατάξεις του άρθρου 35 του ν.4172/2013 (ΦΕΚ 167Α'), οι οποίες ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά, ορίζεται μεταξύ άλλων, ότι το εισόδημα που αποκτά ένα φυσικό πρόσωπο και προκύπτει στο φορολογικό έτος σε μετρητά ή σε είδος με τη μορφή μερισμάτων, τόκων και δικαιωμάτων θεωρείται γενικά εισόδημα από κεφάλαιο.

2. Ειδικότερα, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 36 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι 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.

3. Με βάση τα ανωτέρω, στην έννοια του μερίσματος εμπίπτει, μεταξύ άλλων, κάθε διανομή κερδών, ημεδαπής ή αλλοδαπής προέλευσης, που προέρχεται από εισηγμένες και μη μετοχές, από ιδρυτικούς τίτλους, από εταιρικά μερίδια ΕΠΕ ή από συμμετοχή σε προσωπικές εταιρίες, κοινοπραξίες και λοιπές νομικές οντότητες, τα προμερίσματα που διανέμουν οι ανώνυμες εταιρίες σύμφωνα με τις διατάξεις του κ.ν.2190/1920, οι προσωρινές απολήψεις κερδών των εταίρων, οι τόκοι προνομιούχων μετοχών, οι υπεραποδόσεις επενδύσεων μαθηματικών αποθεμάτων των ασφαλιστικών εταιρειών, οι διανομές κερδών των καταπιστευμάτων και των εξωχώριων εταιρειών, καθώς και οι αμοιβές που καταβάλλονται με οποιαδήποτε μορφή στα μέλη ΔΣ, διαχειριστές και εργατοϋπαλληλικό προσωπικό από τα κέρδη του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας (σχετ. το αριθμ. πρωτ. Δ12Α 1046040 ΕΞ 2014/14.3.2014 έγγραφό μας). ...

4. Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 40 του ν. 4172/2013 ορίζεται, ότι τα μερίσματα που αποκτώνται από φυσικά πρόσωπα φορολογούνται με συντελεστή 10% και με τις διατάξεις του άρθρου 61 και της περ. α' των παρ. 1 των άρθρων 62 και 64 του ν.4172/2013, ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι στα μερίσματα που καταβάλλουν νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που έχουν τη φορολογική κατοικία τους στην Ελλάδα, ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 10%. Η παρακράτηση φόρου ενεργείται με βάση τα οριζόμενα στην αριθ. ΠΟΛ.1011/2.1.2014 Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 8Β'/8.1.2014). Διευκρινίζεται ότι ειδικά για τις προσωπικές εταιρίες και τις νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία και οι

οποίες ενεργούν προσωρινές απολήψεις κερδών, η παρακράτηση φόρου ενεργείται κατά το χρόνο που λαμβάνει χώρα η απόληψη. ...»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1223/8.10.15 'Κοινοποίηση διατάξεων Κ.Φ.Ε. σχετικά με την έννοια του φορολογικού έτους και τον χρόνο κτήσης του εισοδήματος': «4. Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 8 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξης του. Κατ' εξαίρεση, για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττει καθυστερημένα ο δικαιούχος εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις σε φορολογικό έτος μεταγενέστερο, χρόνος απόκτησης του εν λόγω εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που εισπράττονται, εφόσον αναγράφονται διακεκριμένα στην ετήσια βεβαίωση αποδοχών που χορηγείται στον δικαιούχο. Με βάση την αιτιολογική έκθεση του άρθρου 8 του ν.4172/2013, με τις πιο πάνω διατάξεις τίθεται ως γενικός κανόνας για το χρόνο κτήσης του εισοδήματος το σύστημα της δεδουλευμένης βάσης, ήτοι ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξης του εισοδήματος, όπως άλλωστε ίσχυε και με τις προϊσχύσασες διατάξεις του ν.2238/1994, εν αντιθέσει με το σύστημα της ταμειακής βάσης το οποίο εφαρμόζεται κατά ρητή διατύπωση του νόμου μόνο για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττει καθυστερημένα ο δικαιούχος εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις σε φορολογικό έτος μεταγενέστερο.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι για την υπαγωγή εισοδήματος σε φόρο απαιτείται να συντρέχουν για το εισόδημα αυτό σωρευτικά δύο προϋποθέσεις: α) να έχει καταστεί δεδουλευμένο εντός του οικείου φορολογικού έτους και β) να έχει αποκτηθεί το δικαίωμα είσπραξης του εντός του ίδιου έτους. Οι δύο αυτές προϋποθέσεις για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2015 και μετά είναι ανάλογες με τις τιθέμενες από τα άρθρα 11 και 13 του ν.4308/2014 προϋποθέσεις σχετικά με το χρόνο έκδοσης τιμολογίου ή στοιχείου λιανικής πώλησης. Επομένως, το εισόδημα θεωρείται σε κάθε περίπτωση ότι αποκτάται στο χρόνο που υπάρχει υποχρέωση έκδοσης των προβλεπόμενων παραστατικών, καθόσον κατά το χρόνο αυτό πληρούνται και οι δύο ως άνω προϋποθέσεις. Στην περίπτωση που το σχετικό παραστατικό εκδίδεται εντός του επόμενου φορολογικού έτους, όπως προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις του ν.4308/2014 (μέχρι την 15η ημέρα του επόμενου μήνα), αλλά αφορά το προηγούμενο φορολογικό έτος, το σχετικό εισόδημα θεωρείται ότι έχει αποκτηθεί στο φορολογικό έτος το οποίο αφορά, δηλαδή το προηγούμενο.

i. Όσον αφορά στις ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες, τις κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, τις αστικές κερδοσκοπικές εταιρείες, τις συμμετοχικές ή αφανείς εταιρείες, καθώς και τις κοινοπραξίες, που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, χρόνος απόκτησης του δικαιώματος είσπραξης των διανεμόμενων κερδών (μερισμάτων), όπως αυτά προκύπτουν από τις σχετικές εγγραφές στα τηρούμενα βιβλία, θεωρείται η τελευταία ημέρα του επόμενου μήνα από την καταληκτική ημερομηνία υποβολής της εμπρόθεσμης δήλωσης φορολογίας εισοδήματός τους. Αν έχουν διενεργηθεί προσωρινές απολήψεις κερδών ή διανομή κερδών παρελθουσών χρήσεων, χρόνος κτήσης του εισοδήματος αυτού θεωρείται ο χρόνος που λαμβάνει χώρα η απόληψη ή η διανομή αυτών (πίστωση ή καταβολή). Οδηγίες σχετικά με την παρακράτηση φόρου στις προσωρινές απολήψεις κερδών έχουν δοθεί με την ΠΟΛ.1042/26.1.2015 εγκύκλιό μας. Επισημαίνεται ότι για τα ίδια πιο πάνω πρόσωπα, που τηρούν βιβλία με την απλογραφική μέθοδο, χρόνος απόκτησης του δικαιώματος είσπραξης του συνόλου

των κερδών που προκύπτουν από αυτά θεωρείται η ημερομηνία στην οποία έκλεισε η διαχείριση. ...»

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. ΔΕΑΦ Α 1160573 ΕΞ 2015/14.12.15 έγγραφο της ΓΓΔΕ: «1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 8 του ν. 4172/2013, οι οποίες εφαρμόζονται για τα εισοδήματα που αποκτώνται σε φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά, χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξης του.

2. Με την ΠΟΛ.1223/8.10.2015 εγκύκλιό μας, με την οποία κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 8 του ν. 4172/2013, διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι όσον αφορά στις ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες, τις κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, τις αστικές κερδοσκοπικές εταιρείες, τις συμμετοχικές ή αφανείς εταιρείες, καθώς και τις κοινοπραξίες, που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, χρόνος απόκτησης του δικαιώματος είσπραξης των διανεμόμενων κερδών (μερισμάτων), όπως αυτά προκύπτουν από τις σχετικές εγγραφές στα τηρούμενα βιβλία, θεωρείται η τελευταία ημέρα του επόμενου μήνα από την καταληκτική ημερομηνία υποβολής της εμπρόθεσμης δήλωσης φορολογίας εισοδήματός τους. Αν έχουν διενεργηθεί προσωρινές απολήψεις κερδών ή διανομή κερδών παρελθουσών χρήσεων, χρόνος κτήσης του εισοδήματος αυτού θεωρείται ο χρόνος που λαμβάνει χώρα η απόληψη ή η διανομή αυτών (πίστωση ή καταβολή). Οδηγίες σχετικά με την παρακράτηση φόρου στις προσωρινές απολήψεις κερδών έχουν δοθεί με την ΠΟΛ.1042/26.1.2015 εγκύκλιό μας. Επισημαίνεται ότι για τα ίδια πιο πάνω πρόσωπα, που τηρούν βιβλία με την απλογραφική μέθοδο, χρόνος απόκτησης του δικαιώματος είσπραξης του συνόλου των κερδών που προκύπτουν από αυτά θεωρείται η ημερομηνία στην οποία έκλεισε η διαχείριση.

3. Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 2 της ΠΟΛ.1011/2.1.2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ορίζεται ότι ως «προκαταβολή της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής» νοείται και η πίστωση των δικαιούχων με τα εισοδήματα, μεταξύ άλλων, της περίπτωσης α' (μερίσματα) της παραγράφου 1 του άρθρου 62 του ν. 4172/2013, και ειδικά για τις προσωπικές εταιρείες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, η καταβολή της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής θεωρείται ότι έχει διενεργηθεί σε κάθε περίπτωση μέσα σε ένα μήνα από την καταληκτική ημερομηνία υποβολής της δήλωσης φόρου εισοδήματος, ενώ με τις διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 64 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι ο φόρος που παρακρατείται αποδίδεται το αργότερο μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την ημερομηνία καταβολής της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής.

4. Εξάλλου, με τις διατάξεις του άρθρου 255 του ν. 4072/2012, σχετικά με τις προσωπικές εμπορικές εταιρείες, ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι στο τέλος της εταιρικής χρήσης συντάσσεται λογαριασμός, από τον οποίο εμφανίζονται τα κέρδη ή ζημιές της εταιρείας. Στην εταιρική σύμβαση μπορεί να προβλέπεται ότι διανέμονται κέρδη και πριν από το τέλος της εταιρικής χρήσης με βάση προσωρινό λογαριασμό.

5. Με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 6 του ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα), αναφορικά με τον χρόνο ενημέρωσης λογιστικών αρχείων, η κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της περιόδου ολοκληρώνεται στο συντομότερο χρόνο από: α) έξι μήνες από τη λήξη της περιόδου ή β) το χρονικό όριο που επιτρέπει την εκπλήρωση των υποχρεώσεων που τίθενται από τη φορολογική ή άλλη νομοθεσία της χώρας.

6. Ακόμα, αν στο καταστατικό υπάρχει πρόβλεψη για τον ειδικότερο χειρισμό των κερδών (διανομή, κεφαλαιοποίηση, κέρδη εις νέον κ.λπ.), αυτή θα πρέπει να τηρείται. Σε περίπτωση που στο καταστατικό δεν υπάρχουν επιμέρους όροι για τη διάθεση των κερδών, οι λογιστικές εγγραφές της εταιρείας θα πρέπει να απεικονίζουν τον πραγματικό τρόπο διάθεσης των κερδών.

7. Με την ΠΟΛ.1085/20.3.2014 εγκύκλιό μας, με την οποία κοινοποιήθηκαν, μεταξύ άλλων, οι διατάξεις του άρθρου 3 του ν. 4110/2013, με τις οποίες είχαν τροποποιηθεί διατάξεις του προϊσχύσαντος Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994), είχε διευκρινιστεί ότι ειδικά για τα κέρδη που προκύπτουν από προσωπικές εταιρείες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία θεωρείται ότι αποκτούνται από τους εταίρους - μέλη τους κατά τις 31.12.2013, εφόσον μέχρι 31.12.2013 πραγματοποιείται η λογιστική εγγραφή διανομής κερδών στα βιβλία της εταιρείας (πίστωση ή καταβολή). Τα φυσικά πρόσωπα που συμμετέχουν σε προσωπικές εταιρείες με διπλογραφικά βιβλία θα δηλώσουν στην ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2014, τα κέρδη της προσωπικής εταιρείας που τους αναλογούν από τη χρήση 2013.

8. Μετά από όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω προκύπτει ότι χρόνος απόκτησης του εισοδήματος από τα διανεμόμενα κέρδη του φορολογικού έτους 2014 ομόρρυθμης και ετερόρρυθμης εταιρείας, κοινωνίας αστικού δικαίου που ασκεί επιχείρηση ή επάγγελμα, αστικής κερδοσκοπικής εταιρείας, συμμετοχικής ή αφανούς εταιρείας, καθώς και κοινοπραξίας που τηρεί διπλογραφικά βιβλία θεωρείται η τελευταία ημέρα του επόμενου μήνα από την καταληκτική ημερομηνία υποβολής της εμπρόθεσμης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, ήτοι η 30ή Σεπτεμβρίου 2015, και συνεπώς πρέπει να περιληφθούν στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2015. Τα πιο πάνω δεν ισχύουν αν έχουν διενεργηθεί προσωρινές απολήψεις έναντι των κερδών του φορολογικού έτους 2014 πριν από το τέλος αυτού, οπότε στην περίπτωση αυτή χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που λαμβάνει χώρα η απόληψη των κερδών, σύμφωνα με όσα αναφέρονται στην ΠΟΛ.1223/8.10.2015 εγκύκλιό μας. Συνεπώς, τα φυσικά και νομικά πρόσωπα καθώς και οι νομικές οντότητες θα μπορούσαν να συμπεριλάβουν στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2014 τα κέρδη του ίδιου φορολογικού έτους προσωπικής εταιρείας, κ.λπ. που τους αναλογούσαν, όπως προέκυψαν από τις λογιστικές εγγραφές της 31.12.2014, εφόσον πράγματι είχαν λάβει χώρα απολήψεις των κερδών εντός του έτους 2014.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1184/2015: «1. Η παράγραφος 1 της αριθμ. ΠΟΛ. 1130/2015 (ΦΕΚ Β' 1257) όπως ισχύει μετά την τροποποίησή της από την αριθμ. ΠΟΛ. 1151/2015 (ΦΕΚ Β' 1500) αντικαθίσταται ως εξής: '1. Η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 των φυσικών προσώπων του άρθρου 3 του Ν. 4172/2013 παρατείνεται μέχρι την 30ή Αυγούστου 2015.'»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του προϊσχύοντος ΚΦΕ για τη χρήση 2013 τα φυσικά πρόσωπα που συμμετέχουν σε προσωπικές εταιρίες με διπλογραφικά βιβλία, είχαν υποχρέωση να δηλώσουν στην ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2014, τα κέρδη της προσωπικής εταιρίας που τους αναλογούν από την χρήση 2013 (ΠΟΛ. 1085/2014).

Κατόπιν, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1223/8.10.15 και το αρ. ΔΕΑΦ Α 1160573 ΕΞ 2015/14.12.15 έγγραφο της ΓΓΔΕ, χρόνος απόκτησης του εισοδήματος από τα διανεμόμενα κέρδη του φορολογικού έτους 2014 ομόρρυθμης και ετερόρρυθμης εταιρείας που τηρεί διπλογραφικά βιβλία θεωρείται η τελευταία ημέρα του επόμενου μήνα από την καταληκτική ημερομηνία

υποβολής της εμπρόθεσμης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, ήτοι η 30ή Σεπτεμβρίου 2015, και συνεπώς πρέπει να περιληφθούν στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2015. Όμως, οι εν λόγω οδηγίες της ΠΟΛ. 1223/8.10.15 και του αρ. ΔΕΑΦ Α 1160573 ΕΞ 2015/14.12.15 εκδόθηκαν μετά τη λήξη της ημερομηνίας υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορ. έτους 2014, και συνεπώς, η υποβολή τροποποιητικής δήλωσης σύμφωνα με τις εν λόγω οδηγίες ήταν δυνατή μόνο πέραν της προθεσμίας αυτής, ήτοι εκπροθέσμως.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση ο προσφεύγων από κοινού με τη σύζυγό του υπέβαλαν εμπρόθεσμα στις 22.8.15 την αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορ. έτους 2014 με την οποία δηλώθηκε στον κωδικό 292 ποσό 71.073,39 €, που αφορά μέρισμα (διανομή κερδών) που έλαβε η σύζυγος του προσφεύγοντος (ΑΦΜ) από την εταιρεία (που τηρεί διπλογραφικά βιβλία) για τη διαχειριστική περίοδο 1.1.14-31.12.14. Όμως, κατόπιν της έκδοσης της ΠΟΛ. 1223/8.10.15 και του αρ. ΔΕΑΦ Α 1160573 ΕΞ 2015/14.12.15 εγγράφου της ΓΓΔΕ, ο προσφεύγων υπέβαλε την υπό κρίση με αρ. τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορ. έτους 2014, εκπρόθεσμα, στις 31.12.15, με την οποία αφαιρέθηκε από τον κωδικό 292 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορ. έτους 2014 το ως άνω ποσό των 71.073,39 €. Το εν λόγω ποσό δηλώθηκε στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορ. έτους 2015.

Επειδή, σύμφωνα με την από 17.8.15 βεβαίωση της η σύζυγος του προσφεύγοντος έλαβε από την εταιρεία καθαρά κέρδη για τη διαχειριστική περίοδο 1.1.14-31.12.14 ποσό ύψους 71.073,39 €. Η εν λόγω εταιρεία υπέβαλε την από 23.11.15 δήλωση παρακρατούμενου φόρου εισοδημάτων από μερίσματα με βάση τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 64 του ν. 4172/2013 για τον 8^ο μήνα του 2015 με ποσό φόρου ύψους 21.332,20 €, εκ του οποίου ποσό ύψους 7.107,34 € αφορούσε τον φόρο 10% επί του ποσού εισοδήματος από διανομή κερδών στην ύψους 71.073,39 €.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, η δράση της Δημόσιας Διοίκησης διέπεται από την αρχή της νομιμότητας και ασκείται για την ικανοποίηση του δημοσίου συμφέροντος. Από το πλαίσιο αυτό εξάγεται και η ανάγκη της προστασίας του διοικουμένου, τα συμφέροντα και τα δικαιώματα του οποίου κατοχυρώνονται μεν από τους κανόνες της νομιμότητας, θίγονται δε από τη δράση της Διοίκησης. Δια τούτο, η αρχή της χρηστής διοίκησης - όπως και η αρχή της αναλογικότητας, της φανεράς Διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου - επιβάλλει στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα του δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές και να επιδιώκεται η προσαρμογή των κανόνων δικαίου προς τις εκάστοτε επικρατούσες κοινωνικές και οικονομικές συνθήκες (Σπηλιωτόπουλος Ε., Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Τόμος 1, 14η έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, 2011, σελ. 95-97).

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, υποβλήθηκε χωρίς υπαιτιότητα του προσφεύγοντος, και δε δύναται, υπό το φως των αρχών της χρηστής διοίκησης και της νομιμότητας, να επισύρει την επιβολή προστίμου του άρθρου 54 §2 του ν.4174/2013.

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **18.5.18** και με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ

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

Φορολογική Περίοδος 01.01.14-31.12.14

Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 2 του ν.4174/2013 :

0,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

**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.