



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ  
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ  
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19  
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα  
Τηλέφωνο : 2131604529  
ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 22/11/2016

Αριθμός απόφασης:3906

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 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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 .....και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της προσφεύγουσας εταιρείας «.....», ΑΦΜ ....., με έδρα στις ....., κατά του υπ'αριθμ.....Οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στα εισοδήματα από μερίσματα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., χρήσης 2008 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τον υπ'αριθμ.....Οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό παρακρατούμενου φόρου στα εισοδήματα από μερίσματα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., χρήσης 2008, του οποίου ζητείται η ακύρωση καθώς και την από 22/04/2016 έκθεση μερικού ελέγχου απόδοσης παρακρατούμενων φόρων της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. ...., .....

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ....

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης .....και με αριθμό πρωτοκόλλου .....ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τον υπ'αριθμ.....Οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό παρακρατούμενου φόρου στα εισοδήματα από μερίσματα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., χρήσης 2008, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος επί μερισμάτων ποσού 8.700,00 €, πλέον 10.140,00 € (πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής), ήτοι συνολικό ποσό **19.140,00 €**.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε κατόπιν του πορίσματος ελέγχου της από 22/04/2016 έκθεσης μερικού ελέγχου απόδοσης παρακρατούμενων φόρων της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. ...., .....

Συγκεκριμένα κατόπιν του διενεργηθέντος ελέγχου, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία δεν απέδωσε ως όφειλε παρακρατούμενο φόρο (10%) για διανομή μερισμάτων συνολικού ποσού **87.000 ευρώ** κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 54 παρ.1 του ν.2238/1994.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή, να ακυρωθεί η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, προβάλλοντας ως βασικό ισχυρισμό ότι με την 02/12/2009 Έκτακτη Γενική Συνέλευση των μετόχων της η οποία είναι καθόλα σύννομη και ισχυρή (σχετ.ΝΣΚ 356/1976, ΝΣΚ 7/1993, ΝΣΚ950/1977), μεταβλήθηκε ο τρόπος διάθεσης κερδών και συγκεκριμένα ακυρώθηκε η διανομή μερίσματος συνεπώς η επιχείρηση δεν προέβη σε λογιστική πίστωση των μερισμάτων σε ατομικούς λογαριασμούς των δικαιούχων μετόχων και ορθώς δεν παρακρατήθηκε φόρος επί των μερισμάτων καθώς δεν είχε υποχρέωση.

**Επειδή** στο άρθρο 26 παρ.1 του ν.2238/1994 ορίζεται:

«Χρόνος απόκτησης του εισοδήματος από κινητές αξίες θεωρείται:

1. Για τα κέρδη που διανέμονται από τις ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες με τη μορφή μερισμάτων, προμερισμάτων, αμοιβών και ποσοστών στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου, αμοιβών και ποσοστών, εκτός μισθού, σε διευθυντές και αμοιβών στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό τους, ο χρόνος έγκρισης αυτών από τη γενική συνέλευση των μετόχων.»

**Επειδή** στην παρ.1 και 6 του άρθρου 54 του ν.2238/1994 (Όπως η παρ. 1 του άρθρου 54 αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 18 του Ν. 3697/2008 (ΦΕΚ Α' 194/25-9-2008) και σύμφωνα με την παρ. 14 του ίδιου άρθρου του ίδιου νόμου ισχύει για διανεμόμενα κέρδη που εγκρίνονται από γενικές συνελεύσεις από την 1.1.2009 και μετά ) ορίζεται:

«1. Στα κέρδη που διανέμουν οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες με τη μορφή, αμοιβών και ποσοστών των μελών του διοικητικού συμβουλίου και των διευθυντών, αμοιβών εργατοϋπαλληλικού προσωπικού, εκτός μισθού, καθώς και μερισμάτων ή προμερισμάτων σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα ημεδαπά ή αλλοδαπά, ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας, ανεξάρτητα αν η καταβολή τους γίνεται σε μετρητά ή μετοχές, ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%). Με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για τα πιο πάνω εισοδήματα. Ειδικά, οι ημεδαπές εταιρίες δεν

προβαίνουν σε παρακράτηση φόρου επί των κερδών που διανέμουν προς εταιρείες άλλων κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, των οποίων είναι θυγατρικές, με τις προϋποθέσεις του άρθρου 11 του Ν. 2578/1998 (ΦΕΚ 30 Α'), όπως ισχύει.

Αν στα καθαρά κέρδη ημεδαπής ανώνυμης εταιρίας περιλαμβάνονται και μερίσματα από συμμετοχή της σε άλλες ανώνυμες εταιρίες, για τα οποία έχει διενεργηθεί παρακράτηση φόρου 10%, σε περίπτωση διανομής κερδών, αφαιρείται από το φόρο που υποχρεούται να καταβάλλει για τα διανεμόμενα κέρδη με τη δήλωση που προβλέπεται από τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 54 του Κ.Φ.Ε., το μέρος του ήδη παρακρατηθέντος φόρου που αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη που προέρχονται από τα μερίσματα αυτά.

6. Η παρακράτηση φόρου ενεργείται:

ζ) Ειδικά για τα εισοδήματα που αναφέρονται στην παράγραφο 1, η παρακράτηση ενεργείται κατά την καταβολή ή την εγγραφή των εισοδημάτων αυτών σε πίστωση των δικαιούχων και σε κάθε περίπτωση όχι αργότερα από ένα μήνα από την έγκριση του ισολογισμού από τη γενική συνέλευση των μετόχων. Σε περίπτωση διανομής μερισμάτων από κέρδη προηγούμενων χρήσεων, η παρακράτηση φόρου ενεργείται μέσα σε ένα μήνα από τη λήψη της σχετικής απόφασης από τη γενική συνέλευση των μετόχων. Ο παρακρατηθείς φόρος αποδίδεται με την υποβολή δήλωσης στο Δημόσιο εφάπαξ εντός του επόμενου μήνα από αυτόν εντός του οποίου έγινε η παρακράτηση.».

**Επειδή** στην υπ'αριθμ.**356/1976 γνωμοδότηση του ΝΣΚ** με θέμα: «Εάν έκτακτος Γενική Συνέλευσις ανωνύμου εταιρίας δύναται κατά νόμον να αποφασίση διανομήν εις τους μετόχους του εκτάκτου αποθεματικού, του σχηματισθέντος εκ μη διανεμηθέντων κερδών προηγούμενων εταιρικών χρήσεων, κατά τροποποιήσιν των ισολογισμών των χρήσεων τούτων, εγκριθέντων δι' αποφάσεων τακτικών Γενικών Συνελεύσεων», δόθηκε η εξής απάντηση:

« Επί του πρόσθεν ερωτήματος το Νομικόν Συμβούλιον του Κράτους εγνωμοδότησεν ως ακολούθως:

1. Κατά το άρθρ. 25 του Ν. 2190/1920, η Γενική Συνέλευσις συνέρχεται υποχρεωτικώς εν τη έδρα της εταιρίας υποχρεωτικώς εν τη έδρα της εταιρίας τουλάχιστον άπαξ καθ' εταιρικήν χρήσιν και εντός εξ το πολύ μηνών από της λήξεως της χρήσεως ταύτης.
2. Κατά την παρ. 1 του άρθρ. 37 του αυτού Ν. 2190, οι ελεγκταί οφείλουσι κατά την διάρκεια της χρήσεως να παρακολουθώσι την λογιστικήν και διαχειριστικήν κατάστασιν της εταιρίας ... Μετά την λήξιν της χρήσεως υποχρεούνται να ελέγξωσι τον ισολογισμόν και τον λογαριασμόν αποτελεσμάτων χρήσεως, υποβάλλοντες προς την τακτικήν Γενικήν Συνέλευσιν έκθεσιν περί του πορίσματος του ελέγχου αυτών.
3. Και δι' άλλων διατάξεων, ως της παρ. 1 του άρθρ. 27 του Ν. 2190/1920, χαρακτηρίζεται ως τακτική Γενική Συνέλευσις ανωνύμου εταιρίας, η συνερχομένη εντός εξαμήνου από της λήξεως εκάστης εταιρικής χρήσεως, με αποκλειστικήν αρμοδιότητα την εντός του χρόνου τούτου έγκρισιν του υποβαλλομένου υπό του Διοικητικού Συμβουλίου ισολογισμού, τον έλεγχον της κατά την παρελθούσαν χρήσιν διαχειρίσεως υπό του Διοικητικού Συμβουλίου και την απαλλαγήν τούτον ή τον καταλογισμόν ευθυνών.
4. Τα άρθρ. 27, 37 και 41 κυρίως του Ν. 2190/1920 περιέχουν διατάξεις περί του περιεχομένου του ισολογισμού και της διαδικασίας ψηφίσεως αυτού. Μεταξύ των διατυπώσεων διά την έγκυρον υπό της τακτικής Γενικής Συνελεύσεως ψήφισιν του ισολογισμού, εντάσσεται και η προ της ψηφίσεως αυτού δημοσιότης αυτού, επιτασσομένη υπό του άρθρο 4 του Π.Δ. της 16/22 Ιανουαρίου 1930 «περί δελτίου

ανωνύμων εταιριών», εκδοθέντος κατ' εξουσιοδότησιν του Ν. 3759/1929, κατά το οποίον, πάσα ανωνύμος ελληνική εταιρία υποχρεούται όπως μεριμνήσει διά την δημοσίευσιν εν τω δελτίω ανωνύμων εταιριών του ισολογισμού αυτής, άμα ως καταρτισθή υπό του Διοικητικού Συμβουλίου, εν περιπτώσει δε μεταρρυθμίσεως αυτού υπό της Γενικής Συνελεύσεως, ο εγκεκριμένος ισολογισμός θέλει δημοσιεύεται εκ νέου διά του δελτίου ανωνύμων εταιριών του ισολογισμού αυτής, άμα ως καταρτισθή υπό του Διοικητικού Συμβουλίου, εν περιπτώσει δε μεταρρυθμίσεως αυτού υπό της Γενικής Συνελεύσεως, ο εγκεκριμένος ισολογισμός θέλει δημοσιεύεται εκ νέου διά του δελτίου ανωνύμων εταιριών».

5. Στοιχεία του ισολογισμού είναι ο λογαριασμός «Αποτελέσματα Χρήσεως» και ο πίναξ περί του τρόπου διαθέσεως των καθαρών κερδών, ως ορίζει η παρ. 3 του άρθρ. 42β του Ν. 2190/1920, κατά την οποίαν, «ο λογαριασμός «Αποτελέσματα Χρήσεως» δέον όπως ακολουθήται υπό πίνακος εμφανίνοντος τον τρόπον διαθέσεως των καθαρών κερδών. Εις τον πίνακα τούτον δέον όπως εμφανίζεται και το υπόλοιπον των καθαρών κερδών ή η ζημία των παρελθουσών χρήσεων προσθετικώς ή αφαιρετικώς εκ των συνολικών καθαρών κερδών της κλειομένης χρήσεως».

6. Το άρθρ. 44 του Ν. 2190/1920 επιβάλλει εις την ανώνυμον εταιρίαν τον σχηματισμόν τακτικών αποθεματικών. Κατά το άρθρον τούτο, «ετησίως αφαιρείται το εικοστόν τουλάχιστον των καθαρών κερδών προς σχηματισμόν τακτικού αποθεματικού. Η προς σχηματισμόν αποθεματικού αφαιρέσις, παύει ούσα υποχρεωτική, άμα ως τούτο φθάση τουλάχιστον το τρίτον του εταιρικού κεφαλαίου. Το αποθεματικόν τούτο χρησιμοποιείται αποκλειστικώς προς εξίσωσιν προς πάσης διανομής μερίσματος του τυχόν χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού κερδών και ζημιών».

7. Εκτός του τακτικού αποθεματικού, του προβλεπομένου υπό του νόμου, η εταιρία δύναται, τηρούσα τας διατάξεις του άρθρ. 45 του Ν. 2190/1920 περί υποχρεωτικής κρατήσεως του τακτικού αποθεματικού και διανομής πρώτου μερίσματος, να προβαίνει εις σχηματισμόν εκτάκτου αποθεματικού. Περί εκτάκτου αποθεματικού δυνατόν να προβλέπη το καταστατικόν, πότε τούτο ειδικώτερον χαρακτηρίζεται ως καταστατικόν, δυνατόν να μη προβλέπη. Είτε ούτως είτε άλλως, η Γενική Συνέλευσις, τηρούσα τας διατάξεις του άρθρου 45, δύναται, εφ' όσον δεν το απαγορεύει το καταστατικόν, να αποφασίση τον σχηματισμόν εκτάκτου αποθεματικού, χαρακτηριζομένου ειδικώτερον ως ελευθέρου. Εκτός του τακτικού και εκτάκτου αποθεματικού, αι εταιρίαί πολλάκις σχηματίζουν αφανή αποθεματικά, τα οποία, μη προβλεπόμενα υπό του νόμου ή του καταστατικού ή υπό αποφάσεως Γενικής Συνελεύσεως, αλλά σχηματιζόμενα δι' ανακριβείας του ισολογισμού, είτε διά της υποτιμήσεως του ενεργητικού, είτε διά της διογκώσεως του παθητικού, είναι παράνομα, του σχηματισμού των αντιβαίνοντος προς την υποχρέωσιν τηρήσεως της αρχής της αληθείας του ισολογισμού, επιβαλλομένην διά του άρθρ. 42<sup>α</sup> του Ν. 2190/1920, και προς φορολογικάς διατάξεις, αφού διά της μη διανομής κερδών, αποτελούσης τον λόγον και την συνέπειαν του σχηματισμού των αφανών αποθεματικών, προκαλείται παράλειψις επιβολής φόρου επί των αντιστοίχων κερδών. Η ευχέρεια της Γενικής Συνελεύσεως προς σχηματισμόν ελευθέρων αποθεματικών, προκύπτει εκ της διατάξεως του εδ. δ' της παρ. 1 του άρθρ. 34 του Ν. 2190/1920, καθ' ήν η Γενική Συνέλευσις είναι μόνη αρμοδία να αποφασίση περί ... δ) διαθέσεως των ετησίων κερδών. Εξ άλλου, η ευχέρεια προβλέψεως υπό του καταστατικού εκτάκτου αποθεματικού, προβλέπεται υπό του άρθρ. 42<sup>α</sup> του Ν. 2190/1920, το οποίον επιβάλλει όπως εις το σκέλος του παθητικού του ισολογισμού αναγράφονται τα κατά νόμον αποθεματικά, τα αποθεματικά καταστατικού και τα λοιπά ειδικά αποθεματικά. (Τσιριντάνη, Στοιχεία Εμπ.Δικ. 1960, παρ. 22, IV, BIPERT-ROBLOT, DR. COMM. Παρ. 1495 επ., Πασσιά, το Δίκ. της Α.Ε. II, σελ. 914, ενώ εν σελ. 861 φαίνεται δεχόμενος μόνον της

ύπαρξιν του καταστατικού αποθεματικού, αποκλείων τον σχηματισμόν εκτάκτου αποθεματικού εν σιωπή του καταστατικού, Χαρ. Θεοδωροπούλου. Ο ισολογισμός των Α.Ε. από νομικής απόψεως, σελ. 61 επ., Ελ. Λεβαντή, Περί Α.Ε., 1973, σελ. 161, 164, Ν. Ρόκα, Τα όρια της εξουσίας της πλειονοψηφίας, σελ. 244 επ. 247 επ).

8. Η τακτική Γενική Συνέλευσις, κατά τας παρατιθεμένας ανωτέρω διατάξεις, έχουσα ως αποκλειστική αρμοδιότητα την έγκρισιν του ισολογισμού, συνέρχεται υποχρεωτικώς εντός εξ το πολύ μηνών από της λήξεως της εταιρικής χρήσεως, συγκαλουμένη υπό του Διοικητικού Συμβουλίου. Το Διοικητικόν Συμβούλιον, κατά την παρ. 10 του άρθρ. 43 του Ν. 2190/1920, υποχρεούται να δημοσιεύση εις το Δελτίον Α.Ε., είκοσι τουλάχιστον ημέρας προ της συνεδριάσεως της Γενικής Συνελεύσεως, τον ισολογισμόν, τον υπ' αυτού συνταγέντα. Η τακτική Γενική Συνέλευσις δικαιούται να μη εγκρίνη των εις αυτήν υποβληθέντα υπό του Διοικητικού Συμβουλίου ισολογισμόν εν μέρει ή και καθόλου, οπότε, πέραν των συνεπειών εκ της εκφρασθείσης δυσπιστίας προς το Διοικητικόν Συμβούλιον, οφείλει, είτε αναθέτουσα εις έτερον Διοικητικόν Συμβούλιον, είτε η ίδια, να αναμορφώση ή ανασυντάξη τον ισολογισμόν, εις τρόπον, ώστε, μετά τας επιβαλλομένας υπό του άρθρ. 4 του Π.Δ. της 16/12 Ιανουαρίου 1930 νέας δημοσιεύσεις, προ του πέρατος δε της εξαμήνου προθεσμίας από της λήξεως της εταιρικής χρήσεως, ο ισολογισμός διά της ψηφίσεως αυτού υπό της τακτικής Γενικής Συνελεύσεως, να έχη καταστή οριστικός. (Καραβά, Η ψήφισις του ισολογισμού υπό της Γ.Σ., σελ. 27 επ.).

9. Η έκτακτος Γενική Συνέλευσις δεν δύναται νομίμως να αποφανθή επί του ισολογισμού, να εγκρίνη ή να τροποποιήση τούτον, όχι διότι είναι μειωμένης δυνάμεως ή υποχρεωτικώς υποδεεστέρα από απόψεως εκπροσωπήσεως μετοχικού κεφαλαίου, αλλά διότι αύτη συνέρχεται κατά χρόνον καθ' όν ο ισολογισμός έχει καταστή οριστικός. (Πασσιά, Το Δίκαιον της Α.Ε., ΙΙ, σελ. 860 επ., 913 επ., 917, επ., Ν. Ρόκα Τα όρια της εξουσίας της πλειονοψηφίας, σελίδα 244 επ., Γεωργακοπούλου, Το Δίκαιον των Εταιριών, σελ. 466 επ., 520 επ.).

10. Η μέριμνα του Νομοθέτου να καταστήση τον ισολογισμόν οριστικόν εντός εξαμήνου από της λήξεως της εταιρικής χρήσεως, αποκλειομένης μετά ταύτα πάσης τροποποιήσεως αυτού, εκτός των εξαιρετικών περιπτώσεων του άρθρ. 35β του Ν. 2190/1920, ήτο επιβεβλημένη, αφού η περί ψηφίσεως του ισολογισμού απόφασις της Γενικής Συνελεύσεως, είναι κατ' εξοχήν απόφασις δημιουργική εννόμων σχέσεων. Ο εγκριθείς ισολογισμός παρέχει εις το κοινόν την εικόνα της οικονομικής καταστάσεως της ανωνύμου εταιρίας, ευνοϊκή δε ή δυσμενής τοιαύτη, ασκεί άμεσον επίδρασιν εις την διαμόρφωσιν των τιμών των μετοχών. Αναμόρφωσις ή τροποποίησις του ισολογισμού, θα εδημιούργει εξαπάτησιν του κοινού και ευκαιρίαν κερδοσκοπίας εις βάρος των αποταμιευτών. Συμφώνως προς το περιεχόμενον του ψηφισθέντος ισολογισμού, η ανώνυμος εταιρία υποχρεούται να υποβάλη δήλωσιν φόρου εισοδήματος, εντός τετραμήνου από της λήξεως της διαχειριστικής περιόδου, κατ' άρθρ. 11 του Ν.Δ. 3834/1958. Εν όψει, τέλος, του ψηφισθέντος ισολογισμού, η Γενική Συνέλευσις αποφαινεται περί απαλλαγής του Διοικητικού Συμβουλίου και των Ελεγκτών, έκτοτε δε τα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου αποκτούν αξίωσιν προς χορήγησιν της επί των καθαρών κερδών αμοιβής των, κατ' άρθρ. 35 και 24 του Ν. 2190/1920 (Ν.Σ.Κ. 1296/1970).

11. Η απόφασις περί διανομής κερδών, εννοιολογικώς έπεται της περί ψηφίσεως του ισολογισμού αποφάσεως, αφού διά του ισολογισμού διαπιστούται προηγουμένως η ύπαρξις κερδών και η έκτασις τούτων. Διά τούτο υποστηρίζεται, βοηθούσης της διατάξεως της παρ. 1 εδ. δ' του άρθρ. 34 του Ν. 2190/1920, ότι η απόφασις αύτη περί διαθέσεως κερδών, δεν λαμβάνεται υποχρεωτικώς υπό της τακτικής Γενικής

Συνελεύσεως, δυναμένη να ληφθή και υπό της εκτάκτου μετά το πέρας του εξαμήνου από της εταιρικής χρήσεως και την έγκρισιν του ισολογισμού. (Γεωργακόπουλος, ένθ. Ανωτ., σελ. 466). Όμως, κατά τας παρατιθεμένας ανωτέρω διατάξεις, στοιχείον του ισολογισμού αποτελεί ο πίναξ διαθέσεως καθαρών κερδών, εις τον οποίον εμφανίζονται τα καθαρά κέρδη ή ζημίας της εταιρίας, υπάρχόντων δε κερδών, τηρουμένων των διατάξεων του άρθρ. 45 του Ν. 2190/1920, 3 του Α.Ν. 148/1967 και των λοιπών σχετικών διατάξεων, ο πίναξ ούτος δέον όπως διαλαμβάνη και περί του τρόπου διαθέσεως των καθαρών κερδών, ως ρητώς επιτάσσει η παρ. 3 του άρθρ. 42β του Ν. 2190/1920, ήτοι εάν τα καθαρά κέρδη θα διατεθούν προς σχηματισμόν αποθεματικών, εάν απορροφώνται από ζημίας προηγούμενων χρήσεων ή θα διανεμηθούν εις τους μετόχους, εις τρόπον, ώστε, συντρεχτούσης της τελευταίας περιπτώσεως, οι μέτοχοι να αποκτούν από της εγκρίσεως του ισολογισμού, αξίωσιν προς καταβολήν μερίσματος. Απόφασις εκτάκτου Γενικής Συνελεύσεως περί διανομής κερδών, θα ενείχεν οπωσδήποτε ανεπέτρεπτον τροποποίησιν του ισολογισμού. Μόνον εις περίπτωσιν υπάρξεως διανεμητέων κερδών, θα ηδύνατο και έκτακτος Γενική Συνέλευσις, καθ' ήν θα εξεπροσωπείτο το σύνολον του μετοχικού κεφαλαίου, να αποφασίση ομοφώνως την μη διανομή κερδών και την διάθεσιν τούτων προς δημιουργίαν αποθεματικού υπό τας ανωτέρω προϋποθέσεις, ή προς επαύξησιν του μετοχικού κεφαλαίου, ως προβλέπει η παρ. 3 του άρθρ. 45 του Ν. 2190/1920 και το άρθρ. 3 του Α.Ν. 148/1967. (Ν.Σ.Κ. 662/1968, 928/1963, Ε.Ε.Δ. 1968, σελ. 465, Αναστασιάδου - Ρόκα, Εμπ. Δίκ. Ι, σελ. 448, Γεωργακοπούλου, ένθ. ανωτ., σελ. 464 επ., Πασσιά, ένθ. Ανωτ., σελ. 917 επ., Ν. Ρόκα, ένθ. Ανωτ., σελ. 243 επ.).

12. Αλλ' ενώ περί διανομής κερδών δύναται να αποφασίση μόνον η τακτική Γενική Συνέλευσις κατά την γενομένη καθ' έκαστον έτος εντός εξαμήνου από της λήξεως της εταιρικής χρήσεως έγκρισιν του ισολογισμού, αύτη δεν δύναται να φέρη προς διανομήν κέρδη αχθέντα κατά νόμον διά ψηφισθέντος κατά το παρελθόν ισολογισμού προς σχηματισμόν τακτικού αποθεματικού, άλλως η σχετική απόφασις θα ήτο αντίθετος προς τον επιβάλλοντα τον σχηματισμόν του αποθεματικού τούτου νόμον. Επίσης αύτη δεν δύναται να φέρη προς διανομήν κέρδη συνιστώντα το καταστατικόν αποθεματικόν, εκτός εάν προηγηθή σχετική τροποποίησις του καταστατικού. Αντιθέτως, τα ελεύθερα αποθεματικά, η τακτική Γενική Συνέλευσις δύναται όπως φέρη προς διανομήν, τροποποιούσα την περί σχηματισμού αυτών προηγούμενην της απόφασιν.

13. Αι ανωτέρω, προκύπτουσαι εκ του νόμου λύσεις, φαίνονται ευνοούσαι μίαν ανεξέλεγκτον παντοδυναμίαν της τακτικής Γενικής Συνελεύσεως, αφού τας επί του ισολογισμού και διαθέσεως κερδών αποφάσεις της κατ' ουδέν δύναται να θίξη υδέ συγκεντρούσα και πλείονας μετοχάς έκτακτος Γενική Συνέλευσις. Την περί του αντιθέτου όμως απάντησιν δίδει το άρθρ. 353 του Ν. 2190/1920, το οποίον εις τας παραγράφους 2 και 3 ορίζει τα ακόλουθα:

«2. Απόφασις Γενικής Συνελεύσεως, δι' ής ενεκρίθη ισολογισμός δύναται να ακυρωθή υπό του Δικαστηρίου, εάν παρά τας διατάξεις του νόμου ή του καταστατικού ή εις κλίμακα εμπορικώς μη δικαιολογημένην, σχηματίζονται δι' αυτού αποθεματικά, διενεργούνται αποσβέσεις, εμφανίζονται περιουσιακά στοιχεία εις αξίαν διάφορον της συννόμου τοιαύτης ή γενικώτερον ενεργείται απόκρυψις κερδών, με αποτέλεσμα την μη διανομήν του υπό του καταστατικού οριζομένου πρώτου μερίσματος και εφ' όσον ζητήσουν τούτο μέτοχοι εκπροσωπούντες το 1/20 τουλάχιστον του καταβεβλημένου εταιρικού κεφαλαίου. 3. Ακυρουμένης της αποφάσεως της Γενικής Συνελεύσεως διά τους εν τη προηγούμενη παράγραφο λόγους, το Δικαστήριον διά της αυτής αποφάσεως καθορίζει τας επενεκτέας εν τω ισολογισμώ μεταβολάς. Τελεσιδίκου καταστάσεως της αποφάσεως, το Διοικητικόν Συμβούλιον υποχρεούται αμελλητί εις την βάσει ταύτης αναπροσαρμογήν του

ισολογισμού και τον καθορισμόν του διανεμητέου μερίσματος. (Εκτεταμένην ερμηνείαν των διατάξεων ταύτων, εν συναρτήσει προς το άρθρ. 45 του Ν. 2190/1920 και το άρθρ. 3 του Α.Ν. 148/1967, ιδότε Ν. Ρόκα, ενθ' ανωτ., σελ. 243 επ.).

14. Κατά ταύτα, η Ολομέλεια του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, επί του πρόσθεν, εν περιλήψει καταχωριζομένου ερωτήματος, εξήνεγκεν ομοφώνως αρνητικήν γνώμην.

**Επειδή** και με την Απόφαση ΠΟΛ 1193/05-08-2013 του Γενικού Γραμματέα της Γ.Γ.Δ.Ε. διευκρινίζεται ότι: «1. Με την Ε.1058/288/ΠΟΛ.13/1978 εγκύκλιο μας, με την οποία έχει γίνει αποδεκτή η αριθ. 950/1977 γνωμοδότηση της Ολομέλειας του Ν.Σ.Κ., διευκρινίσθηκε ότι με βάση τις διατάξεις του Κ.Ν.2190/1920 η έγκριση του ισολογισμού γίνεται μία φορά κατ'έτος από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων, που συνέρχεται υποχρεωτικά μέσα σε έξι μήνες από τη λήξη κάθε εταιρικής χρήσεως και η οποία αποφασίζει την διανομή από τα καθαρά κέρδη μερίσματος ή το σχηματισμό αποθεματικών (τακτικών, εκτάκτων, κλπ.). Μετά την έγκριση του ισολογισμού, στοιχείο του οποίου αποτελεί και ο πίνακας διάθεσης κερδών και ο τρόπος διάθεσης αυτών, από την τακτική γενική συνέλευση, ο ισολογισμός αυτός καθίσταται οριστικός, αποκλεισμένης κάθε τροποποιήσεως αυτού σε μεταγενέστερο χρόνο από έκτακτη γενική συνέλευση. Συνεπώς, μόνο η τακτική γενική συνέλευση των μετόχων δύναται να αποφασίσει, κατά την έγκριση του ισολογισμού, για τη διάθεση των κερδών καθώς και για τη διανομή στους μετόχους εκτάκτων αποθεματικών προηγούμενων εταιρικών χρήσεων.

2. Από τα ανωτέρω προκύπτει, ότι η έκτακτη γενική συνέλευση των μετόχων δεν μπορεί να αποφασίσει για διανομή κερδών εκτάκτων αποθεματικών που έχουν σχηματισθεί στον ισολογισμό της κλεισμένης χρήσης, καθόσον η διανομή αυτή συνεπάγεται τροποποίηση του ισολογισμού που έχει εγκριθεί από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων.

Αντίθετα, η έκτακτη γενική συνέλευση μπορεί να αποφασίσει για την διανομή έκτακτων αποθεματικών προηγούμενων χρήσεων, καθόσον στην περίπτωση αυτή δεν πρόκειται για τροποποίηση απόφασης τακτικής γενικής συνελεύσεως, η οποία αποφάσισε τη διανομή κερδών, αλλά ορίζεται τρόπος περαιτέρω διαθέσεως ήδη σχηματισθέντων αποθεματικών και μη διανεμηθέντων κερδών παρελθουσών χρήσεων (αριθ. 356/1976 γνωμοδότηση της Ολομέλειας του Ν.Σ.Κ., αριθ. 7/1993 ατομική γνωμοδότηση του γραφείου νομικού συμβούλου του Υπουργείου Εμπορίου).».

**Επειδή** επίσης σύμφωνα με το άρθρο 17 παρ. 8 περ.(β) του Π.Δ.186/1992 ορίζεται :

« Οι πράξεις του ισολογισμού, καθώς και το κλείσιμο αυτού, περατούνται:

β) εντός τεσσάρων (4) μηνών από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, για τις ανώνυμες εταιρείες και τους συνεταιρισμούς, καθώς και για τις δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις,

Οι παραπάνω προθεσμίες δεν μπορούν να υπερβούν την προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.».

Ως εκ τούτου δεν μπορεί για οποιοδήποτε λόγο να γίνουν εγγραφές τροποποιητικές του ισολογισμού της επιχείρησης μετά την πάροδο των προθεσμιών που θεσπίζονται με αυτές.(σχετ. 1097032/11059/B0012 και 1064377/1285/A0012/24-10-2007 έγγραφα του Υπουργείου Οικονομικών και ΣΤΕ 2205/1991).

**Επειδή** εν προκειμένω η προσφεύγουσα εταιρεία σύμφωνα με τον δημοσιευμένο ισολογισμό της χρήσεως 01/01/2008 -31/12/2008 (ΦΕΚ ..... ) ο οποίος εγκρίθηκε από την 30/06/2009 Τακτική Γενική Συνέλευση των μετόχων, προέβη σε διάθεση των αποτελεσμάτων της εν λόγω χρήσης ως εξής :

| <b>ΔΙΑΘΕΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ</b>                               |                  |
|------------------------------------------------------------|------------------|
| Καθαρά αποτελέσματα (κέρδη)χρήσεως                         | 120.802,73       |
| Πλεόν:Υπόλοιπο κερδών προηγ.χρήσεως                        | 241,58           |
| Κέρδη προς διάθεση                                         | 121.044,31       |
| Μείον:Φόρος εισοδήματος                                    | 27.852,71        |
| Μείον:Λοιποί μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόροι | 894,60           |
| Κέρδη προς διάθεση                                         | <b>92.297,00</b> |
|                                                            |                  |
| Η διάθεση των κερδών γίνεται ως εξής:                      |                  |
| α.Τακτικό αποθεματικό                                      | 4.602,77         |
| β.Πρώτο μέρισμα                                            | 36.000,00        |
| γ.Πρόσθετο μέρισμα                                         | 51.000,00        |
| δ.Υπόλοιπο κερδών εις νέο                                  | 694,23           |
|                                                            | <b>92.297,00</b> |

**Επειδή** από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία δεν απέδωσε τον παρακρατούμενο επί των μερισμάτων φόρο 10%, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 54 παρ.1 του ν.2238/1994.

**Επειδή** η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι δεν ήταν υπόχρεη σε παρακράτηση φόρου επί των μερισμάτων καθόσον σύμφωνα με το πρακτικό της από 02/12/2009 Έκτακτης Γενικής Συνέλευσης των μετόχων της αποφασίσθηκε η μη διανομή μερίσματος.

**Επειδή** η ακύρωση διανομής μερίσματος επιφέρει μεταβολή στον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων καθώς και στην καθαρή θέση της επιχείρησης.

**Επειδή** ο ισολογισμός της χρήσεως 01/01/2008-31/12/2008 κατέστη οριστικός καθόσον εγκρίθηκε στις 30/06/2009 από την Τακτική Γενική Συνέλευση των μετόχων και δημοσιεύθηκε σύμφωνα με τους προβλεπόμενους κανόνες δημοσιότητας. Ως εκ τούτου σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, ο ισολογισμός δεν δύναται να τροποποιηθεί από μεταγενέστερη απόφαση έκτακτης γενικής συνέλευσης και εν προκειμένω από την από 02/12/2009 Έκτακτη Γενική Συνέλευση. Συνεπώς η προσφεύγουσα εταιρεία κατά τον χρόνο έγκρισης των οικονομικών της καταστάσεων (30/06/2009), όπου εγκρίθηκε οριστικά και η διανομή μερισμάτων στους μετόχους, ήτοι εγκρίθηκε η εγγραφή πίστωσης των μερισμάτων στους δικαιούχους, όφειλε να ενεργήσει παρακράτηση φόρου και να αποδώσει τον παρακρατηθέντα φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ.6 του ν.2238/1994.

**Επειδή** οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στην από 22/04/2016 έκθεση μερικού ελέγχου απόδοσης παρακρατούμενων φόρων της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. ...., ....., κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.



## Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης .....και με αριθμ. πρωτ. ....ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας εταιρείας «.....» , ΑΦΜ .....

**Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου εταιρείας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :**

### ΕΤΟΣ 2008

**Φόρος επί μερισμάτων (άρθρο 54 παρ.1 του ν.2238/1994)**

|                                         |                   |
|-----------------------------------------|-------------------|
| Διαφορά φόρου                           | 8.700,00€         |
| Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής (120%) | 10.440,00€        |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>              | <b>19.140,00€</b> |

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
α/α  
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ**

**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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).