



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 562

FAX : 213 1604 567

ΚΑΛΛΙΘΕΑ 11.04.2019

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 1215

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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440 /τ. Β' /27.04.2017) «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 12.12.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανωνύμου εταιρείας με την επωνυμία '.....', και με διακριτικό τίτλο '.....' (εφ' εξής η «Εταιρεία»), η οποία εδρεύει στην, οδός αρ., με Α.Φ.Μ. της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ όπως εκπροσωπείται κατά το νόμο και το καταστατικό της, κατά: **1) της υπ' αριθμ./**2018** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014 (διαχ. περιόδου 01.01-31.12.2014), του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., με την οποία κρίθηκε ως μη επιστρεπτέος φόρος εισοδήματος συνολικού ύψους 243.629,32 €, την επιστροφή του οποίου αιτήθηκε η Εταιρεία με την εκ μέρους της υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος για το ως άνω φορολογικό έτος, **2)** της υπ' αριθμ./**2018** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015 (διαχ. περιόδου 01.01-31.12.2015), του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., με την οποία αφενός κρίθηκε ως μη επιστρεπτέος φόρος εισοδήματος συνολικού ύψους 271.740,40 €, την επιστροφή του οποίου αιτήθηκε η Εταιρεία με την εκ μέρους της υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος για το ως άνω φορολογικό έτος, αφετέρου κρίθηκε μεν**

επιστρεπτέος, πλην όμως **ατόκως** φόρος εισοδήματος συνολικού ύψους 1.514.191,50 €, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω οριστικές πράξεις εισοδήματος, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τη σχετική έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από 12.12.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανωνύμου εταιρείας με την επωνυμία ‘.....’, και με διακριτικό τίτλο ‘.....’ (εφ’ εξής η «**Εταιρεία**», με Α.Φ.Μ., 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:

1) Με την υπ’ αριθ. /2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., δεν επεβλήθη φόρος εισοδήματος στην προσφεύγουσα.

2) Με την υπ’ αριθ. /2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., δεν επεβλήθη φόρος εισοδήματος στην προσφεύγουσα.

Οι ως άνω πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος φορολογικών ετών 2014 και 2015, εκδόθηκαν κατόπιν διενέργειας μερικού φορολογικού ελέγχου, βάσει της υπ’ αρ. /..... /2018 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., προκειμένου να ελεγχθεί η υπ’ αρ. πρωτ. ΔΕΛ Α ΕΞ 2017 (αρ. πρωτ. Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. /2017) καταγγελία που διαβιβάστηκε από τη Διεύθυνση Ελέγχων, καθώς επίσης και εάν πληρούνται οι σχετικές οριζόμενες από το νόμο προϋποθέσεις, για επιστροφή στη προσφεύγουσα φόρου εισοδήματος των φορολογικών περιόδων 01.01-31.12.2014 και 01.01-31.12.2015.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά:

- Την αποδοχή της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής.
- Την ακύρωση, άλλως δε και όλως επικουρικώς τη μεταρρύθμιση,

(α) της υπ’ αριθ. /2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 (διαχ. περιόδου 01.01 – 31.12.2014), εκδόσεως του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., με την οποία κρίθηκε ως μη επιστρεπτέος φόρος εισοδήματος συνολικού ύψους 243.629,32 ευρώ, την επιστροφή του οποίου αιτήθηκε η Εταιρεία με την εκ μέρους της υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος για το ως άνω φορολογικό έτος,

(β) της υπ’ αριθ. /2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 (διαχ. περιόδου 01.01 – 31.12.2015), εκδόσεως του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., με την οποία κρίθηκε ως μη επιστρεπτέος φόρος εισοδήματος συνολικού ύψους 271.740,40 ευρώ, την επιστροφή του οποίου αιτήθηκε η Εταιρεία με την εκ μέρους της υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος για το ως άνω φορολογικό έτος,

(γ) της από 09.11.2018 (και με ID) Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος για την επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου από την εκκαθάριση των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επί της οποίας στηρίζονται οι ανωτέρω πράξεις, καθώς και

(δ) κάθε άλλης, ρητής ή σιωπηρής, προγενέστερης ή μεταγενέστερης, συναφούς πράξεως ή παραλείψεως της φορολογικής διοικήσεως.

- Την επιβολή της υποχρέωσης στο Δημόσιο να επιστρέψει στην Εταιρεία:

(α) προκύψαν πιστωτικό υπόλοιπο φόρου, ύψους €243.629,32 για το φορ. έτος 2014, καθώς και τους αναλογούντες επ' αυτού νόμιμους τόκους από την ημέρα υποβολής προς την φορολογική αρχή της αίτησης επιστροφής της Εταιρείας (ήτοι από τις 05.12.2017) και μέχρις ολοσχερούς εξοφλήσεως με το επιτόκιο που προβλέπεται στο αρ. 53 παρ 4 του Ν. 4174/2013 και της κατ' εξουσιοδότηση εκδοθείσας ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ 2013/31.12.2013 απόφασης του Υπ. Οικονομικών, ανερχόμενο μέχρι σήμερα σε 6% ετησίως.

β) προκύψαν πιστωτικό υπόλοιπο φόρου, ύψους €271.740,40 για το φορ. έτος 2015, καθώς και τους αναλογούντες επ' αυτού νόμιμους τόκους από την ημέρα υποβολής προς την φορολογική αρχή της αίτησης επιστροφής της Εταιρείας (ήτοι από τις 05.12.2017) και μέχρις ολοσχερούς εξοφλήσεως με το επιτόκιο που προβλέπεται στο αρ. 53 παρ 4 του Ν. 4174/2013 και της κατ' εξουσιοδότηση εκδοθείσας ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ 2013/31.12.2013 απόφασης του Υπ. Οικονομικών, ανερχόμενο μέχρι σήμερα σε 6% ετησίως.

- Την επιβολή της υποχρέωσης στο Δημόσιο να καταβάλει στην Εταιρεία τους αναλογούντες τόκους υπερημερίας επί του μέρους του προκύπτοντος πιστωτικού υπολοίπου για το φορ. έτος 2015, ύψους € 1.514.191,50, το οποίο έγινε δεκτό προς επιστροφή από τον Φορολογικό Έλεγχο, από την ημέρα υποβολής προς την φορολογική αρχή της αίτησης επιστροφής της Εταιρείας (ήτοι από τις 05.12.2017) και μέχρις ολοσχερούς εξοφλήσεως (κατά τα ανωτέρω επιμέρους αναλυθέντα) με το επιτόκιο που προβλέπεται στο αρ. 53 παρ 4 του Ν. 4174/2013 και της κατ' εξουσιοδότηση εκδοθείσας ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ 2013/31.12.2013 απόφασης του Υπ. Οικονομικών, ανερχόμενο μέχρι σήμερα σε 6% ετησίως,

προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Η σε κάθε περίπτωση δυνατότητα υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων σε περιπτώσεις νομικής πλάνης.
2. Αναφορικά με την επίδραση των τροποποιητικών δηλώσεων στα αποτελέσματα που περιελήφθησαν στις εταιρικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις και εγκρίθηκαν από την τακτική ΓΣ της.
3. Οι προϋποθέσεις έκπτωσης μιας δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδα μίας επιχείρησης.
4. Σε κάθε περίπτωση: Πλήρως αδιάφορο για την υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων το γεγονός ότι κατά το χρόνο υποβολής των δηλώσεων είχαν οριστικοποιηθεί οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας.
5. Εξίσου αδιάφορη για την υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων η εκ μέρους της Εταιρείας λήψη πιστοποιητικού φορολογικής συμμόρφωσης κατ' άρθρο 65Α ΚΦΔ.
6. Αναφορικά με τον επαναυπολογισμό των φορολογικά αναγνωρίσιμων αποσβέσεων της Εταιρείας: Το ουσία βάσιμο των ισχυρισμών της.
7. Αναφορικά με την εκ μέρους του Δημοσίου υποχρέωση έντοκης επιστροφής στην Εταιρεία των αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου, για το φορολογικό έτος **2014**, προκύπτουν τα εξής:

Α. η προσφεύγουσα, την 17.08.2015 υπέβαλε εμπρόθεσμα την υπ αρ./2015 Αρχική Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος, της διαχειριστικής περιόδου 01.01.2014 – 31.12.2014, δηλώνοντας σύμφωνα με τα φορολογικά της αρχεία φορολογητέα κέρδη (κωδ. 016) **295.404.163,14€**.

Β. Η προσφεύγουσα σύμφωνα με την από 20.04.2015 απόφαση της τακτικής γενικής συνέλευσης ενέκρινε τα οικονομικά αποτελέσματα της διαχειριστικής περιόδου 01.01.2014 – 31.12.2014 τα οποία δημοσιεύθηκαν στο Γ.Ε.ΜΗ με την υπ. αριθ./2015 καταχώρηση.

Γ. για το φορολογικό έτος 2014 (διαχειριστική χρήση 01.01-31.12.2014) η προσφεύγουσα έλαβε την προβλεπόμενη από τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 65Α του Ν. 4174/2013 ετήσια ΕΚΘΕΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΣΥΜΜΟΡΦΩΣΗΣ ανεξάρτητου ορκωτού ελεγκτή, στην οποία διατυπώνεται «**Συμπέρασμα χωρίς επιφύλαξη**», σύμφωνα με την οποία, επιβεβαιώνονται τα φορολογητέα κέρδη της προσφεύγουσας (κωδ.016, ποσού **295.404.163,14€**) και διατυπώνεται το «ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ» ότι

“δεν έχει περιέλθει στην αντίληψη μας οτιδήποτε που θα μας οδηγούσε στο συμπέρασμα ότι η Επιχείρηση δεν έχει συμμορφωθεί από κάθε ουσιώδη άποψη με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις για τα φορολογικά αντικείμενα, τα οποία καθορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου που προβλέπεται στην υπ’ αρ. ΠΟΛ 1124/2015 απόφαση της Γ.Γ.Δ.Ε, όπως ισχύει”.

Η εν λόγω έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης αναρτήθηκε στο πρόγραμμα του Υπουργείου Οικονομικών την **07-12-2015**.

Δ. Επιπλέον στον φάκελο της έκθεσης φορολογικής συμμόρφωσης και συγκεκριμένα στην ελεγκτική επαλήθευση επανυπολογισμού των αποσβέσεων (σύμφωνα με τη παρ. 4 του άρθρου 24 του Ν.4172/2013 που τέθηκε σε ισχύει 23.07.2013) ο ανεξάρτητος ελεγκτής σύμφωνα με τα λογιστικά αρχεία (βιβλία) του τέθηκαν στην διάθεση του διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα για το πάγιο με αριθμό λογαριασμού 16.01.06 ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΠΡΟΑΙΡΕΣΗΣ **διενέργησε απόσβεση περιόδου ύψους 6.963.879,98€ και παρατήρησε ότι η προσφεύγουσα έχει διενεργήσει λιγότερες αποσβέσεις κατά το ποσό των 937.035,86 € γεγονός που δεν έχει φορολογική επίπτωση στην τρέχουσα χρήση.**

Κατά τον χρόνο έκδοσης του παραπάνω φορολογικού πιστοποιητικού η προσφεύγουσα δεν προχώρησε στην ορθή απεικόνιση των αποσβέσεων.

Ε. ακολούθως η προσφεύγουσα υπέβαλε τις παρακάτω τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, οι οποίες μαζί με την αρχική αποτυπώνονται στον παρακάτω πίνακα:

01.01.2014 - 31.12.2014	ΑΡΧΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ	Α' ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΤ.	Β' ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΤ.	Γ' ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΤ.	Δ' ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΤ.
ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΔΗΛΩΣΗΣ (σε €)	/17.08.2015	/17.08.2015	/07.12.2015	/28.06.2017	/04.06.2018
Ακαθάριστα Έσοδα Χρήσης (κωδ. 015)	3.794.517.266,42	3.794.517.266,42	3.794.517.266,42	3.794.517.266,42	3.794.517.266,42
Κέρδη χρήσης βάσει Δ.Λ.Π./Ε.Λ.Π.	297.276.834,06	297.276.834,06	297.276.834,06	297.276.834,06	297.276.834,06
(+)Προσωρινές διαφορές μεταξύ Δ.Λ.Π./Ε.Λ.Π. - Φ.Β.	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
(-)Προσωρινές διαφορές μεταξύ Δ.Λ.Π./Ε.Λ.Π. - Φ.Β.	1.872.670,92	1.872.670,92	1.872.670,92	2.809.706,78	2.615.885,62
Φορολογικά κέρδη χρήσης (κωδ. 016)	295.404.163,14	295.404.163,14	295.404.163,14	294.467.127,28	294.660.948,44
Μείον μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες (κωδ.455)	17.295.509,53	17.295.509,53	17.296.402,95	17.296.402,95	17.296.402,95
Σύνολο κερδών (κωδ.024)	312.699.672,67	312.699.672,67	312.700.566,09	311.763.530,23	311.957.351,39
Μείον Έσοδα από μερίσματα ή κέρδη από συμμετοχή σε Ν.Π. (άρθρο 48 ν.4172/2013) (κωδ.495)	6.768.849,00	6.768.849,00	6.768.849,00	6.768.849,00	6.768.849,00
Ποσό που φορολογήθηκε κατά τις προηγούμενες χρήσεις λόγω αναμόρφωσης προβλέψεων (κωδ.462)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Κέρδη φορολογικού έτους (κωδ.029)	305.930.823,67	305.930.823,67	305.931.717,09	304.994.681,23	305.188.502,39
Ζημία παρελθουσών χρήσεων (κωδ.039)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Κέρδη μετά τη φορολογική αναμόρφωση (κωδ. 040)	305.930.823,67	305.930.823,67	305.931.717,09	304.994.681,23	305.188.502,39

Μείον Έκτακτη εισφορά βάσει του Ν.4093/2016 (κωδ. 059)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ (κωδ. 001)	305.930.823,67	305.930.823,67	305.931.717,09	304.994.681,23	305.188.502,39

ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΠΟΣΟ ΓΙΑ ΒΕΒΑΙΩΣΗ (κωδ. 704)	103.596.523,46	119.504.926,29	119.505.390,87	119.261.761,55	119.312.155,05
--	-----------------------	-----------------------	-----------------------	-----------------------	-----------------------

ΣΤ. η προσφεύγουσα, την 28.06.2017 με την υποβολή της υπ. αριθ./2017 Γ' Τροποποιητικής Δήλωσης μετέβαλε τα φορολογητέα κέρδη της από 295.404.163,14€, σε **294.467.127,28€**, μεταβάλλοντας το ποσό του κωδ. 119 προσ. Διαφορές μεταξύ Δ.Λ.Π.- Ε.Λ.Π./Φ.Β. αυξάνοντας το κατά το ποσό των 937.035,86 €, ποσό που αφορούσε τις επιπλέον αποσβέσεις του παγίου 16.01.06 ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΠΡΟΑΙΡΕΣΗΣ και προχώρησε σε σχετικές εγγραφές στα φορολογικά της αρχεία, όπως αυτό προκύπτει από τα λογιστικά αρχεία (ημερολόγια) που παραδόθηκαν στον φορολογικό έλεγχο, ήτοι:

αριθμ.	Ημ. Κίνησης	λογ/μός	περιγραφή λογ/σμού	αιτιολογία	χρέωση	πίστωση
36223	31.12.2014	66.05.01	αποσβέσεις δικαιωμάτων βιομ/κής ιδιοκτησίας	λογισμός αποσβέσεων 2014 (16.01.01)	937.035,86	0,00
36223	31.12.2014	16.99.01	αποσβέσεις δικαιωμάτων βιομ/κής ιδιοκτησίας	λογισμός αποσβέσεων 2014 (16.01.01)	0,00	937.035,86

Ζ. Από την εν λόγω μεταβολή προέκυψε πιστωτικό υπόλοιπο ύψους **243.629,32€** το οποίο και αιτήθηκε με την υπ. αριθ./2017 αίτηση επιστροφής φόρου εισοδήματος.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου, για το φορολογικό έτος **2015**, προκύπτουν τα εξής:

Α. η προσφεύγουσα, την 14.07.2016 υπέβαλε εμπρόθεσμα την υπ αρ./2016 Αρχική Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος, της διαχειριστικής περιόδου 01.01.2015 – 31.12.2015, δηλώνοντας σύμφωνα με τα φορολογικά της αρχεία φορολογητέα κέρδη (κωδ. 016) **317.214.027,85 €**.

Β. η προσφεύγουσα σύμφωνα με την από 25.04.2016 απόφαση της τακτικής γενικής συνέλευσης ενέκρινε τα οικονομικά αποτελέσματα της διαχειριστικής περιόδου 01.01.2015 – 31.12.2015 τα οποία δημοσιεύθηκαν στο Γ.Ε.ΜΗ με την υπ. αριθ./2016 καταχώρηση.

Γ. για το φορολογικό έτος 2015 (διαχειριστική χρήση 01.01- 31.12.2015) η προσφεύγουσα έλαβε την προβλεπόμενη από τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 65Α του Ν. 4174/2013 ετήσια ΕΚΘΕΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΣΥΜΟΡΦΩΣΗΣ ανεξάρτητου ορκωτού ελεγκτή, στην οποία διατυπώνεται «**Συμπέρασμα χωρίς επιφύλαξη**», σύμφωνα με την οποία, επιβεβαιώνονται τα φορολογητέα κέρδη της προσφεύγουσας (κωδ.016, ποσού **317.214.027,85€**) και διατυπώνεται το «ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ» ότι "δεν έχει περιέλθει στην αντίληψη μας οτιδήποτε που θα μας οδηγούσε στο συμπέρασμα ότι η Επιχείρηση δεν έχει συμμορφωθεί από κάθε ουσιώδη άποψη με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις για τα φορολογικά αντικείμενα, τα οποία καθορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου που προβλέπεται στην υπ' αρ. ΠΟΛ 1124/2015 απόφαση της Γ.Γ.Δ.Ε, όπως ισχύει".

Η εν λόγω έκθεση αναρτήθηκε στο πρόγραμμα του Υπουργείου Οικονομικών την **30-09-2016**.

Δ. Επιπλέον στον φάκελο της έκθεσης φορολογικής συμμόρφωσης και συγκεκριμένα στην ελεγκτική επαλήθευση επανυπολογισμού των αποσβέσεων (σύμφωνα με τη παρ. 4 του άρθρου 24 του Ν.4172/2013 που τέθηκε σε ισχύει 23.07.2013), ο ανεξάρτητος ελεγκτής σύμφωνα με τα λογιστικά αρχεία (βιβλία) του τέθηκαν στην διάθεση του διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα για το πάγιο με αριθμό λογαριασμού 16.01.01 και κωδ. Παγίου ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΜΕΤΑ/ΣΗΣ ΒΑΣΕΙ 31/07/2007 ΣΥΜΒΑΣΗΣ **διενέργησε απόσβεσης περιόδου ύψους 6.963.879,96€ και παρατήρησε ότι η προσφεύγουσα έχει διενεργήσει λιγότερες αποσβέσεις κατά το ποσό των 937.035,86 € γεγονός που δεν έχει φορολογική επίπτωση στην τρέχουσα χρήση.**

Κατά τον χρόνο έκδοσης του παραπάνω φορολογικού πιστοποιητικού η ελεγχόμενη δεν προχώρησε στην ορθή απεικόνιση των αποσβέσεων.

Ε. ακολούθως η προσφεύγουσα υπέβαλε τις παρακάτω τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, οι οποίες μαζί με την αρχική αποτυπώνονται στον παρακάτω πίνακα:

01.01.2015 - 31.12.2015	ΑΡΧΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ	Α' ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΤ.	Β' ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΤ.	Γ' ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΤ.
ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΔΗΛΩΣΗΣ (σε €)	/14.07.2016	/22.07.2016	/28.06.2017	/04.06.2018
Ακαθάριστα Έσοδα Χρήσης (κωδ. 015)	3.651.274.730,95	3.651.274.730,95	3.651.274.730,95	3.651.274.730,95
Κέρδη χρήσης βάσει Δ.Λ.Π./Ε.Λ.Π.	301.661.117,23	301.661.117,23	301.661.117,23	301.661.117,23
(+) Προσωρινές διαφορές μεταξύ Δ.Λ.Π./Ε.Λ.Π. - Φ.Β.	17.668.567,04	17.668.567,04	16.731.531,18	17.132.717,09
(-) Προσωρινές διαφορές μεταξύ Δ.Λ.Π./Ε.Λ.Π. - Φ.Β.	2.115.656,42	2.115.656,42	2.115.656,42	2.115.656,42
Φορολογικά κέρδη χρήσης (κωδ. 016)	317.214.027,85	317.214.027,85	316.276.991,99	316.678.177,90
Μείον μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες (κωδ.455)	17.129.587,12	14.518.912,12	14.518.912,12	14.518.912,12
Σύνολο κερδών (κωδ.024)	334.343.614,97	331.732.939,97	330.795.904,11	331.197.090,02
Μείον Έσοδα από μερίσματα ή κέρδη από συμμετοχή σε Ν.Π. (άρθρο 48 ν.4172/2013) (κωδ.495)	5.640.298,00	5.640.298,00	5.640.298,00	5.640.298,00
Ποσό που φορολογήθηκε κατά τις προηγούμενες χρήσεις λόγω αναμόρφωσης προβλέψεων (κωδ.462)	5.882.711,09	5.882.711,09	5.882.711,09	5.882.711,09
Κέρδη φορολογικού έτους (κωδ.029)	322.820.605,88	320.209.930,88	319.272.895,02	319.674.080,93
Ζημία παρελθουσών χρήσεων (κωδ.039)	0,00	0,00	0,00	0,00
Κέρδη μετά τη φορολογική αναμόρφωση (κωδ. 040)	322.820.605,88	320.209.930,88	319.272.895,02	319.674.080,93
Μείον Έκτακτη εισφορά βάσει του Ν.4093/2016 (κωδ. 059)	0,00	0,00	0,00	0,00
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ (κωδ. 001)	322.820.605,88	320.209.930,88	319.272.895,02	319.674.080,93

ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΠΟΣΟ ΓΙΑ ΒΕΒΑΙΩΣΗ (κωδ. 704)	107.800.860,42	106.286.668,92	106.014.928,52	106.131.272,43
--	-----------------------	-----------------------	-----------------------	-----------------------

ΣΤ. η προσφεύγουσα την 28.06.2017 με την υποβολή της υπ. αριθ./2017 Β' Τροποποιητικής Δήλωσης μετέβαλε τα φορολογητέα κέρδη της από 317.214.027,85€, σε **316.276.991,99€**, μεταβάλλοντας το ποσό του κωδ. 118 προσ. Διαφορές μεταξύ Δ.Λ.Π.- Ε.Λ.Π./Φ.Β. μειώνοντας το κατά το ποσό των **937.035,86 €** ποσό που αφορούσε τις επιπλέον αποσβέσεις του παγίου ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΜΕΤΑ/ΣΗΣ ΒΑΣΕΙ 31/07/2007 και προχώρησε σε σχετικές εγγραφές στα φορολογικά της αρχεία όπως αυτό προκύπτει από τα λογιστικά αρχεία (ημερολόγια) που παραδόθηκαν στον φορολογικό έλεγχο, ήτοι:

αριθμ.	Ημ. Κίνησης	λογ/μός	περιγραφή λογ/σμού	αιτιολογία	χρέωση	πίστωση
--------	-------------	---------	--------------------	------------	--------	---------

			αποσβέσεις αδειών παραγωγής παιχνιδιών και εκμετάλλευσης	διόρθωση αποσβέσεων χρήσης 2015 από 30.07.2207	937.035,86	0,00
4136	31.12.2015	6605010100				
			αποσβεσμένα δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας	διόρθωση αποσβέσεων χρήσης 2015 από 30.07.2207	0,00	937.035,86
4136	31.12.2015	1699010000				

Ζ. Από την εν λόγω μεταβολή προέκυψε πιστωτικό υπόλοιπο ύψους 271.740,40€ το οποίο και αιτήθηκε με την υπ. αριθ./2017 αίτηση επιστροφής φόρου εισοδήματος.

Ως προς το φορολογικό έτος 2014

Επειδή, οι διατάξεις του ν. ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 4093 (ΦΕΚ Α' 222/12-11-2012), ορίζουν, ότι:
ΥΠΟΠΑΡΑΓΡΑΦΟΣ Ε.1. ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΚΑΙ ΛΟΙΠΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Άρθρο 4 Τήρηση Απλογραφικών ή Διπλογραφικών βιβλίων.

“2. Στην τήρηση διπλογραφικών βιβλίων εντάσσονται οι ημεδαπές και αλλοδαπές ανώνυμες και περιορισμένης ευθύνης εταιρίες, καθώς και οι ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρίες.....

10. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που τηρεί διπλογραφικά βιβλία τηρεί επίσης:

10.1. Μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στην παράγραφο 2.2.103 του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου. Τα έπιπλα και σκεύη μπορεί να παρακολουθούνται στο μητρώο παγίων ανά συντελεστή απόσβεσης.

12. Η ενημέρωση των διπλογραφικών βιβλίων γίνεται:

α) Του ή των ημερολογίων μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την έκδοση ή λήψη του κατά περίπτωση δικαιολογητικού και επί ταμειακών πράξεων από τη διενέργειά τους. Η προθεσμία αυτή δεν μπορεί να υπερβεί την εμπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης Φ.Π.Α.. Στην ίδια προθεσμία ενημερώνεται το γενικό καθολικό και τα αναλυτικά καθολικά με εξαίρεση αυτά των ασφαλιστικών επιχειρήσεων τα οποία μπορεί να ενημερώνονται μέχρι την εικοστή (20ή) του μεθεπόμενου μήνα.

β) Του Μητρώου Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων και του ιδιαίτερου Φορολογικού Μητρώου Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων μέχρι την προθεσμία κλεισίματος του Ισολογισμού.

γ) Η ποσοτική καταχώριση των αποθεμάτων στο βιβλίο απογραφών ή σε καταστάσεις μέχρι την 20ή ημέρα του μεθεπόμενου μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου.

δ) Του βιβλίου απογραφών με την αξία των αποθεμάτων και των λοιπών περιουσιακών στοιχείων, καθώς και το κλείσιμο του ισολογισμού μέχρι την εμπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

13. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που συντάσσει τις Ετήσιες Οικονομικές του Καταστάσεις σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ. Π.) τηρεί τα λογιστικά του βιβλία ή με βάση τις αρχές και τους κανόνες των Δ.Λ.Π. ή με βάση τις αρχές και τους κανόνες της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας.

14. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που τηρεί τα βιβλία του σύμφωνα με τους κανόνες των Δ.Λ.Π. υποχρεούται:

Α. Να συντάσσει Πίνακα Συμφωνίας Λογιστικής-Φορολογικής Βάσης (Π.Σ.Λ.Φ.Β.). Στον Πίνακα αυτόν καταχωρούνται σε χωριστές στήλες για κάθε πρωτοβάθμιο διαφοροποιημένο λογαριασμό σε χρέωση ή πίστωση:

α) Η αξία όπως προκύπτει από τα τηρούμενα βιβλία (Λογιστική βάση).

β) Η αξία όπως προσδιορίζεται με βάση τους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας (Φορολογική βάση).

γ) Η διαφορά μεταξύ Λογιστικής και Φορολογικής βάσης.

Β. Να τηρεί ιδιαίτερο Φορολογικό Μητρώο Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων, το οποίο μπορεί να είναι ενσωματωμένο στο κύριο Μητρώο Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων της εταιρείας και χρησιμοποιείται ως βάση του ποσοτικού προσδιορισμού των αναγκαιών καταχωρήσεων στον Π.Σ.Λ.Φ.Β. και στον Πίνακα Φορολογικών Αποτελεσμάτων, στο βαθμό που, κατά την εφαρμογή των Δ.Λ.Π., προκύπτουν διαφορές στην αποτίμηση πάγιων περιουσιακών στοιχείων είτε λόγω της διαφοροποίησης της προ των αποσβέσεων αξίας τους είτε λόγω της διαφοροποίησης των συσσωρευμένων αποσβέσεων.

Γ. Να συντάσσει Πίνακες Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης, Σχηματισμού Φορολογικών Αποθεματικών και Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Φορολογικών Αποθεματικών, των οποίων τα δεδομένα προκύπτουν από λογαριασμούς που τηρούνται με τη διπλογραφική μέθοδο”.

Επειδή, σύμφωνα με: α) την ΕΚΘΕΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΣΥΜΜΟΡΦΩΣΗΣ του ανεξάρτητου ορκωτού ελεγκτή, το συμπέρασμα της οποίας είναι «Συμπέρασμα χωρίς επιφύλαξη», β) τα αρχεία του φακέλου ελέγχου φορολογίας εισοδήματος όπως αυτά προσκομίστηκαν με το υπ. αριθ. πρωτ./2018 έγγραφο του ανεξάρτητου ελεγκτή, γ) την με αριθμό/2015 Αρχική Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος της διαχειριστικής περιόδου 01.01.2014-31.12.2014, προκύπτει, ότι, τα φορολογητέα κέρδη (κωδ. 016) της προσφεύγουσας, κατά τον χρόνο υποβολής της αρχικής εμπρόθεσμης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και οριστικοποίησης των φορολογικών αρχείων οριστικοποιήθηκαν στο ύψους των 295.404.163,14 €, και η προσφεύγουσα δεν είχε, κατά την έκδοση του φορολογικού πιστοποιητικού, καταχωρήσει εγγραφές στα φορολογικά της αρχεία για το ποσό των αποσβέσεων ύψους 937.035,86 €.

Ως εκ τούτου, η προσφεύγουσα προέβει σε εγγραφές στα φορολογικά της αρχεία και σε υποβολή της υπ. αριθ./2017 τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος σε χρόνο μεταγενέστερο από την λήξη της αρχικής προθεσμίας υποβολής της φορολογικής δήλωσης, της έγκρισης των οικονομικών καταστάσεων από την Τακτική γενική συνέλευση και της έκδοσης του φορολογικού πιστοποιητικού.

Αυτό είχε ως αποτέλεσμα την μεταβολή των φορολογητέων κερδών της Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος του φορολογικού έτους 2014 και συγκεκριμένα του κωδικού 016 που είχε ως αποτέλεσμα την δημιουργία πιστωτικού υπολοίπου προς επιστροφή.

Ως προς το φορολογικό έτος 2015

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 1. Πεδίο εφαρμογής

“2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:

α) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρείας, της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, της ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρείας και της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας.

3. Οι παρακάτω κατηγορίες οντοτήτων έχουν υποχρέωση σύνταξης των χρηματοοικονομικών τους καταστάσεων βάσει των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση, δυνάμει του Κανονισμού 1606/2002 (Δ.Π.Χ.Α. – υποχρεωτική εφαρμογή Δ.Π.Χ.Α.), για τις ατομικές και ενοποιημένες χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις:

α) Οι οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος, όπως ορίζονται στο παράρτημα αυτού του νόμου.

β) ...

γ) Τα χρηματοδοτικά ιδρύματα της περίπτωσης 26 της παρ. 1 του άρθρου 4 του Κανονισμού (ΕΕ) αριθμ. 575/2013, εφόσον υπόκεινται σε απαιτήσεις κεφαλαιακής επάρκειας.

δ) Οι ανώνυμες εταιρείες παροχής επενδυτικών υπηρεσιών του ν. [3606/2007](#) (Οδηγία [2004/39/ΕΚ](#)).

ε) Οι ανώνυμες εταιρείες επενδύσεων χαρτοφυλακίου του ν. [3371/2005](#).

στ) Οι ανώνυμες εταιρείες επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία του ν. [2778/1999](#).

ζ) Οι ανώνυμες εταιρείες κεφαλαίου επιχειρηματικών συμμετοχών του ν. [2367/1995](#).

η) Οι ανώνυμες εταιρείες διαχείρισης αμοιβαίων κεφαλαίων του ν. [4099/2012](#) (Οδηγία [2009/65/ΕΚ](#)).

θ) Οι οντότητες χαρτοφυλακίου.

ι) Οι οντότητες που έχουν αυτή την υποχρέωση βάσει άλλης νομοθετικής διάταξης.”

Άρθρο 5. Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

“1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.

4. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις κάθε οντότητας που υπόκεινται στον παρόντα νόμο, προ της έκδοσής τους, εγκρίνονται κατά περίπτωση από το αρμόδιο όργανο διοίκησης της οντότητας και υπογράφονται από το εξουσιοδοτημένο μέλος (μέλη) του και τον κατά το νόμο υπεύθυνο λογιστή για τη σύνταξη αυτών, σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία.

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.

β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.

12. Μετά την οριστικοποίηση των καταχωρήσεων των δεδομένων των συναλλαγών ή γεγονότων στα λογιστικά αρχεία, αλλαγή επιτρέπεται μόνο εφόσον είναι εφικτό να προσδιοριστεί με ασφάλεια το αρχικό περιεχόμενο των αρχείων (δεδομένα των συναλλαγών ή γεγονότων) και η ημερομηνία που έγινε η αλλαγή”.

Άρθρο 6. Χρόνος ενημέρωσης λογιστικών αρχείων

“1. Η ενημέρωση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) γίνεται ως εξής:

α) Όταν η οντότητα συντάσσει ισολογισμό, η ενημέρωση για τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα παραστατικά του κάθε μήνα γίνεται το αργότερο μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα.

γ) Σε κάθε περίπτωση, η ενημέρωση γίνεται εντός του απαιτούμενου χρόνου για την έγκαιρη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

3. 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 χώρα”

Επειδή, σύμφωνα με: α) την ΕΚΘΕΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΣΥΜΜΟΡΦΩΣΗΣ του ανεξάρτητου ορκωτού ελεγκτή, το συμπέρασμα της οποίας είναι «Συμπέρασμα χωρίς επιφύλαξη», β) τα αρχεία του φακέλου ελέγχου φορολογίας εισοδήματος όπως αυτά προσκομίστηκαν με το υπ. αριθ. πρωτ./2018 έγγραφο του ανεξάρτητου ελεγκτή, γ) την με αριθμό/2016 Αρχική Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος της διαχειριστικής περιόδου 01.01.2015-31.12.2015, προκύπτει, ότι, τα φορολογητέα κέρδη (κωδ. 016) της προσφεύγουσας, κατά τον χρόνο υποβολής της αρχικής εμπρόθεσμης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και οριστικοποίησης των φορολογικών αρχείων οριστικοποιήθηκαν στο ύψους των 317.214.027,85 €, και η προσφεύγουσα δεν είχε, κατά την έκδοση του φορολογικού πιστοποιητικού, καταχωρήσει εγγραφές στα φορολογικά της αρχεία για το ποσό των αποσβέσεων ύψους 937.035,86 €.

Ως εκ τούτου, η προσφεύγουσα προέβει σε εγγραφές στα φορολογικά της αρχεία και σε υποβολή της υπ. αριθ./2017 τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος σε χρόνο μεταγενέστερο από την λήξη της αρχικής προθεσμίας υποβολής της φορολογικής δήλωσης, της έγκρισης των οικονομικών καταστάσεων από την Τακτική γενική συνέλευση και της έκδοσης του φορολογικού πιστοποιητικού.

Αυτό είχε ως αποτέλεσμα την μεταβολή των φορολογητέων κερδών της Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος του φορολογικού έτους 2015 και συγκεκριμένα του κωδικού 016 που είχε ως αποτέλεσμα την δημιουργία πιστωτικού υπολοίπου προς επιστροφή.

Επειδή, το ΣτΕ με αποφάσεις του, έχει κρίνει, ότι μετά την πάροδο των προθεσμιών που θεσπίζονται από τη φορολογική νομοθεσία, οι γενόμενες τροποποιήσεις του ισολογισμού είναι μη νόμιμες. Ενδεικτικά η υπ' αρ. **1169/2007 απόφαση του ΣτΕ**, σύμφωνα με την οποία: "... σκέψη 2. Επειδή, σύμφωνα με τις αρχές που διέπουν την ανάκληση των φορολογικών δηλώσεων, όπως αυτές διαμορφώθηκαν από την πάγια πράξη στο θέμα αυτό, νομολογία του Δικαστηρίου τούτου, ο φορολογούμενος δεσμεύεται μεν καταρχήν από τη φορολογική του δήλωση, μπορεί όμως να την ανακαλέσει εν όλω ή εν μέρει αν, εκ σφάλματος νομικού ή πραγματικού, εκτός του αναγομένου σε εκτίμηση πραγμάτων, οφειλομένου δε σε πλάνη ή άλλη εύλογη αιτία, περιελήφθη στη δήλωση φορολογητέα ύλη ανύπαρκτη ή υπερβαίνουσα την πραγματική ή μη υποκείμενη σε φόρο. (βλ. Ολομ. 2941/2000).

Περαιτέρω, δε, με τη σκέψη 4: **Από τις ίδιες διατάξεις συνάγεται ότι δεν μπορεί, για οποιοδήποτε λόγο, να γίνουν εγγραφές τροποποιητικές του ισολογισμού της επιχειρήσεως μετά την πάροδο των προθεσμιών που θεσπίζονται από τις διατάξεις αυτές. Η ρύθμιση αυτή, συνδεδεμένη με τις καθ' έκαστο έτος φορολογικές υποχρεώσεις της επιχειρήσεως, είναι ανεξάρτητη από την κατά το ν. 2190/1920 αρμοδιότητα της γενικής συνέλευσεως των μετόχων ανώνυμης εταιρίας για την έγκριση ή τροποποίηση του ισολογισμού, η οποία επιφέρει τα κατά τον Εμπορικό Νομό και γενικότερα το ιδιωτικό δίκαιο αποτελέσματα (πρβλ ΣτΕ 2205/1991, 1369/1992 κ.α.)**".

Επειδή, οι αποσβέσεις και τα κέρδη αποτελούν στοιχεία του ισολογισμού των οποίων οι εγγραφές, μπορούν να μεταβληθούν μόνο μέσα στις προβλεπόμενες από το νόμο προθεσμίες, τόσο για τη διαχειριστική χρήση 2014 όσο και για τη διαχειριστική χρήση 2015, είναι δε, αυτός ο περιορισμός ανεξάρτητος της κατά τον Ν. 2190/1920 γενικής αρμοδιότητας της γενικής συνέλευσης των μετοχών να εγκρίνει ή να τροποποιεί τον ισολογισμό. "Πάντως δε, οι διατάξεις του ν. 2190/1920, δεν αποτελούν διατάξεις φορολογικού νόμου και δεν θεσπίζουν, ως εκ τούτου, προϋποθέσεις για την αναγνώριση εκπτώσεως δαπάνης, οι οποίες τίθενται αποκλειστικά από την φορολογική νομοθεσία (ΣτΕ 1416/2008, 4039, 3846 /1999 3242/1990 7μ., 3897/1989, 1512/2013)"

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 2190/1920 (ΦΕΚ Α' 37/30.3.1963), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 7α. Πράξεις και στοιχεία που υποβάλλονται σε δημοσιότητα

1. Πράξεις και στοιχεία ημεδαπών Ανωνύμων Εταιριών.

Σε δημοσιότητα υποβάλλονται οι εξής πράξεις και στοιχεία:

...., ζ. Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις, αρχικές και τροποποιημένες από τη Γενική Συνέλευση (ισολογισμός, αποτελέσματα χρήσεως, πίνακας διαθέσεως αποτελεσμάτων και προσάρτημα) και οι σχετικές εκθέσεις του Διοικητικού Συμβουλίου και των Ελεγκτών της εταιρείας. Ο ισολογισμός πρέπει να περιέχει τα ατομικά στοιχεία των προσώπων που, κατά νόμο, τον πιστοποιούν.

Άρθρο 34. Αποκλειστική αρμοδιότητα της γενικής συνέλευσης

"1. Η γενική συνέλευσις είναι μόνη αρμοδία ν' αποφασίζει περί:

....., β) εκλογή μελών του Διοικητικού Συμβουλίου και ελεγκτών.

γ) εγκρίσεως του ισολογισμού της εταιρείας.

δ) διαθέσεως των ετησίων κερδών."

Άρθρο 135. Δημοσιότητα των συντεταγμένων κατά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Οικονομικών Καταστάσεων

"1. Οι Ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις και οι Ετήσιες Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις των ανωνύμων εταιριών, καθώς και η Έκθεση του Διοικητικού Συμβουλίου και το Πιστοποιητικό Ελέγχου της παραγράφου 4 του άρθρου 43β, είκοσι (20) τουλάχιστον ημέρες πριν από τη

συνεδρίαση της Γενικής Συνέλευσης και, σε περίπτωση τροποποίησης τους, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την τροποποίηση:

α. καταχωρούνται στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών και ανακοίνωση περί της καταχώρησης τους δημοσιεύεται, με επιμέλεια της αρμόδιας υπηρεσίας και με δαπάνες της εταιρείας, στο τεύχος Ανωνύμων Εταιρειών και Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως, β. αναρτώνται σε χώρο του διαδικτύου, ο οποίος είναι προσπελάσιμος στο ευρύ κοινό και παραμένουν προσπελάσιμες για χρονικό διάστημα δύο τουλάχιστον ετών από την πρώτη δημοσίευσή τους και

γ. εφόσον πρόκειται για εταιρείες με μετοχές ή άλλες κινητές αξίες τους εισηγμένες σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά, κατατίθενται στην Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς.

4. Επιπλέον από τη δημοσιότητα που προβλέπεται από τις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου αυτού, οι ανώνυμες εταιρείες και εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, που εφαρμόζουν, είτε υποχρεωτικά είτε προαιρετικά, τα υιοθετηθέντα από την Ευρωπαϊκή Ένωση Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, δημοσιεύουν, υποχρεωτικά, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 43β και της παραγράφου 4 του άρθρου 22 του Ν. 3190/1955, αντίστοιχα, τα στοιχεία και τις πληροφορίες που ορίζονται με κοινή απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών και του Υπουργού Ανάπτυξης. Αυτές οι οικονομικές καταστάσεις, όπως θα ορισθούν στην κοινή υπουργική απόφαση, δημοσιεύονται στις εφημερίδες όπως ο νόμος ορίζει. Τα στοιχεία αυτά, τα οποία, με ευθύνη του Διοικητικού Συμβουλίου ή των Διαχειριστών της εταιρείας, πρέπει να προκύπτουν από τις οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας, δημοσιεύονται όπως προβλέπουν οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου αυτού, αλλά απαιτείται η αυτούσια δημοσίευσή τους στο Τεύχος Ανωνύμων Εταιρειών και Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως. "

Άρθρο 137. Ελεγκτές και Πιστοποιητικά Ελέγχου

"1. Οι εταιρείες που συντάσσουν, είτε υποχρεωτικά είτε προαιρετικά, Ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις και Ετήσιες Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις, σύμφωνα με τα υιοθετούμενα από την Ευρωπαϊκή Ένωση Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, υποχρεούνται να υποβάλλουν τις καταστάσεις αυτές σε έλεγχο Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών.

2. Οι αναγκαίες αναφορές στο Πιστοποιητικό Ελέγχου των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών ορίζονται με απόφαση της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (Ε.Λ.Τ.Ε.), ύστερα από σχετική εισήγηση του Εποπτικού Συμβουλίου του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, μέσα στα πλαίσια των κανόνων που προδιαγράφονται από τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (International Federation of Accountants).

3. Οι προβλεπόμενες από την παράγραφο 1 του άρθρου 37, από το εδάφιο γ' της παραγράφου 3 και από την παράγραφο 4 του άρθρου 43α του νόμου αυτού αναφορές στο Πιστοποιητικό Ελέγχου των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών και κάθε άλλη διάταξη αντίθετη με τις διατάξεις του άρθρου αυτού δεν εφαρμόζονται από τη δημοσίευσή στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως της προβλεπόμενης από την προηγούμενη παράγραφο απόφασης της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (Ε.Λ.Τ.Ε.)".

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26.07.2013)

Άρθρο 65Α. Φορολογικό πιστοποιητικό

1. Νόμιμοι ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία, που είναι εγγεγραμμένοι στο δημόσιο μητρώο του ν. 3693/2008 (Α' 174) και διενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχους σε ανώνυμες εταιρείες, εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, καθώς και σε υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων, υποχρεούνται στην έκδοση ετήσιου πιστοποιητικού.

Το πιστοποιητικό αυτό εκδίδεται μετά από έλεγχο που διενεργείται, παράλληλα με τον έλεγχο της οικονομικής διαχείρισης, ως προς την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων σε φορολογικά αντικείμενα.

Φορολογικές παραβάσεις, καθώς και μη απόδοση ή ανακριβής απόδοση φόρων που διαπιστώνονται από τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία, κατά τη διενέργεια του ελέγχου, αναφέρονται αναλυτικά στο πιστοποιητικό αυτό.

Αν από το πιστοποιητικό προκύπτουν συγκεκριμένα φορολογικά δεδομένα για την ελεγχθείσα εταιρεία με τα οποία συμφωνεί και η αρμόδια ελεγκτική φορολογική αρχή, το εν λόγω πιστοποιητικό αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα των εκθέσεων ελέγχου της ως άνω αρχής.

Τα πιο πάνω πρόσωπα διώκονται και τιμωρούνται για κάθε παράλειψη των υποχρεώσεών τους σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. [3693/2008](#) και έχουν ειδικότερα την υποχρέωση να αρνηθούν τη διενέργεια υποχρεωτικού ελέγχου εφόσον παρέχουν στην ελεγχόμενη οντότητα συμβουλευτικές υπηρεσίες φορολογικού περιεχομένου σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στις παραγράφους 2 και 3 του άρθρου 20 του ν. [3693/2008](#).

Στις ανώνυμες εταιρίες, στις εταιρίες περιορισμένης ευθύνης και στα υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων του πρώτου εδαφίου της παρούσας παραγράφου, για τις οποίες δεν έχει εκδοθεί φορολογικό πιστοποιητικό σύμφωνα με όσα ορίζονται ανωτέρω, επιβάλλεται σε κάθε περίπτωση πρόστιμο από 5.000,00 ευρώ έως 40.000,00 ευρώ, με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ανάλογα με τα ακαθάριστα έσοδα που έχουν πραγματοποιήσει κατά το ελεγχόμενο φορολογικό έτος.

Η μη έκδοση φορολογικού πιστοποιητικού, όπως και η διαπίστωση σε αυτό παραβάσεων της φορολογικής νομοθεσίας μπορούν να λαμβάνονται υπόψη κατά την επιλογή υποθέσεων προς έλεγχο κατά τις διατάξεις του άρθρου 26 του Κώδικα.

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1124/18.6.2015** με Θέμα: Καθορισμός της διαδικασίας εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 65Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013, Φ.Ε.Κ. 170Α'), σχετικά με το Ετήσιο Πιστοποιητικό που εκδίδεται από Νόμιμους Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του Ν. 3693/2008 (Φ.Ε.Κ. 174Α')

Άρθρο 1 Ετήσιο Πιστοποιητικό και Πρόγραμμα Ελέγχου

“1. Το «Ετήσιο Πιστοποιητικό» που προβλέπεται στο [άρθρο 65Α](#) του Ν. [4174/2013](#), αφορά τις ανώνυμες εταιρείες, τις εταιρείες περιορισμένης ευθύνης και τα υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων, των οποίων οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις ελέγχονται υποχρεωτικά, βάσει γενικών ή ειδικών διατάξεων της ισχύουσας νομοθεσίας, από Νόμιμους Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία που είναι εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του Ν. [3693/2008](#) (Φ.Ε.Κ. 174Α') και εκδίδεται μετά από έλεγχο για την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων που διενεργείται από τα ως άνω πρόσωπα και ελεγκτικά γραφεία.

Από την ως άνω διάταξη εξαιρούνται οι ανώνυμες εταιρείες, οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης και τα υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων των οποίων, αν και οι οικονομικές καταστάσεις ελέγχονται υποχρεωτικά από Νόμιμους Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία που είναι εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του Ν. [3693/2008](#) (Φ.Ε.Κ. 174Α'), τα ακαθάριστα έσοδα δεν υπερβαίνουν το ποσό των εκατόν πενήντα χιλιάδων (150.000) ευρώ ετησίως.

3. Ο έλεγχος για την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων που διενεργούν οι Νόμιμοι Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία πραγματοποιείται επί συγκεκριμένων φορολογικών αντικειμένων, που προσδιορίζονται σε πρόγραμμα ελέγχου, σύμφωνα με το [παράρτημα ΙΙΙ](#) της παρούσας, το οποίο εκδίδεται από τη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων (Γ.Γ.Δ.Ε.) κατόπιν γνωμοδότησης της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (Ε.Λ.Τ.Ε.) και είναι σύμφωνο με τα οριζόμενα στο Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000, "Έργα Διασφάλισης πέραν ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης.

4. Η Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης υπογράφεται είτε από το Νόμιμο Ελεγκτή που υπογράφει την Έκθεση ελέγχου των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων ή από άλλο Νόμιμο Ελεγκτή, ο οποίος όμως υποχρεωτικά ανήκει στο ίδιο ελεγκτικό γραφείο με το Νόμιμο Ελεγκτή που υπογράφει την προαναφερθείσα Έκθεση”.

Άρθρο 2 Υπεύθυνοι για τη σύνταξη και την αλήθεια των φορολογικών εγγράφων

“1. Υπεύθυνες για τη σύνταξη όλων των φορολογικών εγγράφων των ελεγχόμενων επιχειρήσεων είναι οι διοικήσεις τους.

2. Ο προσδιορισμός των φορολογικών αναμορφώσεων των αποτελεσμάτων με τις δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται θα πρέπει να προκύπτει αναλυτικά από τα τηρούμενα βιβλία.”

Άρθρο 3 Περιεχόμενο Ετήσιου Πιστοποιητικού

“1. Το «Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό» των Νόμιμων Ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων αποτελείται από την «Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης» και το «Προσάρτημα αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων».

2. Η Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης συντάσσεται σύμφωνα με τα υποδείγματα που επισυνάπτονται στο [Παράρτημα I](#) της παρούσας και διέπεται από το πλαίσιο που προβλέπεται από το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000 «Έργα Διασφάλισης πέραν ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης».

3. Η ως άνω Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης καλύπτει όλα τα αντικείμενα που ορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου του [Παραρτήματος III](#) της παρούσας. Οι Νόμιμοι Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία, κατά τη διενέργεια του ελέγχου εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων, υποχρεούνται να εκτελέσουν όλες τις εργασίες που αναλύονται στο πρόγραμμα ελέγχου του [Παραρτήματος III](#) της παρούσας.

4. Ελεγκτικά ζητήματα που δεν καλύπτονται από την παρούσα απόφαση και το πρόγραμμα ελέγχου του [Παραρτήματος III](#) θα αντιμετωπίζονται σύμφωνα με το πλαίσιο που προδιαγράφεται από το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000 «Έργα Διασφάλισης πέραν ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης».

5. Αναπόσπαστο μέρος της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης αποτελεί το «Προσάρτημα Αναλυτικών Πληροφορικών Στοιχείων» του [Παραρτήματος II](#) της παρούσας, στο οποίο περιλαμβάνονται πληροφοριακά στοιχεία για την ελεγχόμενη επιχείρηση, καθώς και η ανάλυση των ευρημάτων που προκύπτουν από τον έλεγχο της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων.

6. Σχέδιο του Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού υποβάλλεται στην ελεγχόμενη επιχείρηση, οπωσδήποτε μετά την υποβολή της δήλωσης φόρου εισοδήματος και το αργότερο μέχρι τη δέκατη (10η) ημέρα του δέκατου (10ου) μήνα από τη λήξη της ελεγχόμενης διαχειριστικής περιόδου. Η ελεγχόμενη επιχείρηση διατυπώνει εγγράφως προς το Νόμιμο Ελεγκτή τις παρατηρήσεις της επί των ευρημάτων του ελέγχου, εντός δεκαπέντε (15) ημερών από την ημερομηνία υποβολής σε αυτήν του Σχεδίου της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης.

7. Το Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό γνωστοποιείται εγγράφως στην ελεγχόμενη επιχείρηση και **οριστικοποιείται με την ηλεκτρονική υποβολή του** στη σχετική βάση δεδομένων που τηρεί η Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων στην οποία έχουν πρόσβαση οι Νόμιμοι Ελεγκτές για την Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης που εκδίδουν και τα ελεγκτικά γραφεία μόνο για τις Εκθέσεις που εκδίδονται από τα μέλη τους, καθώς και οι ελεγχόμενες επιχειρήσεις μόνο για τα στοιχεία που τις αφορούν. Η ως άνω ηλεκτρονική υποβολή πραγματοποιείται έως το τέλος του δέκατου (10ου) μήνα από τη λήξη της ελεγχόμενης διαχειριστικής περιόδου.”

Άρθρο 4 Τεκμηρίωση ελέγχου εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία

“1. Για κάθε Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης οι Νόμιμοι Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία υποχρεούνται στην τήρηση αναλυτικού φακέλου τεκμηρίωσης του διενεργηθέντος ελέγχου για την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων. Μέρος της ελεγκτικής τεκμηρίωσης αποτελεί υποχρεωτικά το «Προσάρτημα αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων», στο οποίο αναλύονται και τεκμηριώνονται συγκεντρωτικά τα ευρήματα που περιλαμβάνονται στην Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης και διατυπώνονται οι σχετικές παρατηρήσεις της ελεγχόμενης επιχείρησης.

6. Η τεκμηρίωση του ελέγχου εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων που διενεργούν οι Νόμιμοι Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία ολοκληρώνεται εξήντα (60) ημέρες μετά την υποβολή της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης στο Υπουργείο Οικονομικών, ανεξάρτητα αν από τον έλεγχο προέκυψαν παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας.”

Άρθρο 5 Τύπος της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης

“1. Ανάλογα με τον τύπο του συμπεράσματος της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης των Νόμιμων Ελεγκτών, διακρίνονται οι ακόλουθες περιπτώσεις:

α) Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη

Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες, από τον έλεγχο των Νόμιμων Ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων, δεν προκύπτουν παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας, εκδίδεται Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη, σύμφωνα με το Υπόδειγμα 1 του [Παραρτήματος Ι](#) της παρούσας.

β) Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης με θέματα έμφασης.....

γ) Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης με επιφύλαξη.....

δ) Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης με αρνητικό συμπέρασμα ή αδυναμία έκφρασης συμπεράσματος”

Άρθρο 7 Περιεχόμενο Εκθέσεων Φορολογικής Συμμόρφωσης

“1. Η Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης αναφέρει τα στοιχεία που ορίζονται στο [Παράρτημα Ι](#) της παρούσας.

2. Τα ειδικά φορολογικά αντικείμενα που θα ελέγχονται από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία, εφόσον έχουν εφαρμογή στην ελεγχόμενη επιχείρηση, ορίζονται κάθε φορά στο πρόγραμμα ελέγχου του [Παραρτήματος ΙΙΙ](#) της παρούσας. Το πρόγραμμα ελέγχου περιλαμβάνει τα πιο κάτω κεφάλαια:.....”

Άρθρο 9 Έναρξη Ισχύος

“1. Οι διατάξεις της παρούσας ισχύουν για χρήσεις που αρχίζουν από 1ης Ιανουαρίου 2014, σύμφωνα με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της [παραγράφου 40 του άρθρου 66](#) του Ν. [4174/2013](#), όπως ισχύει”.

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167/23-07-2013), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 21. Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

“1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις.....”

Άρθρο 22. Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

“Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της,

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.”

Άρθρο 24. Φορολογικές Αποσβέσεις

“1. Κατά τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι φορολογικές αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού εκπίπτουν από:

α) τον κύριο των παγίων στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης σε όλες τις περιπτώσεις εκτός της περίπτωσης β',

4. Κόστος κτήσης ή κατασκευής, περιλαμβανομένου και του κόστους βελτίωσης, ανανέωσης και ανακατασκευής αποκατάστασης του περιβάλλοντος αποσβένονται, σύμφωνα με τον παρακάτω πίνακα:....

άυλα στοιχεία και δικαιώματα και έξοδα πολυετούς απόσβεσης
--

10%

Επειδή, οι μεταβολές που διενεργήθηκαν στα λογιστικά αρχεία της προσφεύγουσας, είχαν ως αποτέλεσμα την τροποποίηση των φορολογητέων κερδών των υπό κρίση χρήσεων και ως εκ τούτου, την υποβολή των ως άνω τροποποιητικών δηλώσεων. Η διαφοροποίηση αυτή στα φορολογητέα κέρδη επηρεάζει και τις οριστικές οικονομικές καταστάσεις και συγκεκριμένα μεταβάλλεται η υποχρέωση σε καταβολή φόρου των υπό κρίση χρήσεων, αλλά και το υπόλοιπο κερδών εις νέον καθώς και η αναβαλλόμενη φορολογία τόσο για τις υπό κρίση χρήσεις, όσο και για τις επόμενες. Για την αλλαγή και την τροποποίηση των οικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με την ως άνω παρατεθείσα νομοθεσία, απαιτείται εκ νέου απόφαση Γενικής Συνέλευσης των μετόχων

προκειμένου να εγκριθούν και να οριστικοποιηθούν. Από την προσφεύγουσα δεν επιδείχθηκε ούτε στον φορολογικό έλεγχο αλλά και ούτε με τη παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, καμία τέτοια απόφαση για τις υπό κρίση χρήσεις και για τις επόμενες αυτών, ούτε διαπιστώθηκε νεότερη δημοσίευση τροποποιημένων οικονομικών καταστάσεων.

Κατόπιν των ανωτέρω ορθώς ο φορολογικός έλεγχος, για το φορολογικό έτος 2014 και για το φορολογικό έτος 2015, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 4172/13, δεν αναγνώρισε τις εν λόγω αποσβέσεις ποσού 937.035,86 € αντίστοιχα, καθόσον δεν ήταν καταχωρημένες στα φορολογικά αρχεία της προσφεύγουσας εντός των προβλεπόμενων προθεσμιών των αρθρ. 4 του Ν. 4093/2012 & αρθρ. 1 & 6 του Ν.4308/2014 αντίστοιχα, και κατ' επέκταση δεν έκανε δεκτό το αίτημα της προσφεύγουσας για επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου ύψους 243.629,32 € και 271.740,00 € αντίστοιχα, τα οποία δημιουργήθηκαν με τις υποβαλλόμενες υπ. αριθ. 7100/28.06.2017 Γ' ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΤΙΚΗ δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, και 7131/28.06.2017 Β' ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΤΙΚΗ δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 αντίστοιχα.

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 19. Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης

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

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.”

Άρθρο 31. Άμεσος προσδιορισμός φόρου

“2. Ο φορολογούμενος δύναται να τροποποιεί τη φορολογική δήλωσή του, σύμφωνα με το άρθρο 19 του Κώδικα, καταβάλλοντας την επιπλέον διαφορά φόρου ή δικαιούμενος επιστροφή του υπερβάλλοντος φόρου σύμφωνα με το άρθρο 42 του Κώδικα, έως την έκδοση εντολής φορολογικού ελέγχου. Ο άμεσος προσδιορισμός φόρου που προκύπτει από την τροποποιητική δήλωση υποκαθιστά τον αρχικό άμεσο προσδιορισμό φόρου.”

Επειδή, η προσφεύγουσα ορθώς υπέβαλε τις ως άνω αναφερόμενες τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, φορολογικών ετών 2014 και 2015, εφόσον διαπίστωσε ότι οι αρχικές δηλώσεις περιείχαν λάθος ή παραλείψεις, γεγονός το οποίο ο φορολογικός έλεγχος ουδέποτε αρνήθηκε το δικαίωμα υποβολής των. Τούτο δε αποδεικνύεται και από την αποδοχή της υπ' αρ./2016 Α' τροποποιητικής δήλωσης φορολογικού έτους 2015, με την οποία έκανε δεκτό το αίτημα της προσφεύγουσας προς επιστροφή φόρου, ποσού 1.514.191,50 €.

Αντιθέτως, ο φορολογικός έλεγχος δεν έκανε δεκτό το αίτημα της προσφεύγουσας για επιστροφή, φόρου ποσού 243.629,32 € και 271.740,00 € των φορολογικών ετών 2014 και 2015 αντίστοιχα, το οποίο προήλθε κατόπιν υποβολής των υπ' αριθ./2017 Γ' και/2017 Β' τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2014 και 2015 αντίστοιχα, επειδή, η προσφεύγουσα προέβει σε εγγραφές στα φορολογικά της αρχεία κατά το χρόνο υποβολής των εν λόγω τροποποιητικών δηλώσεων την 28.06.2017, ήτοι μεταγενέστερα της ημερομηνίας υποβολής των αντίστοιχων αρχικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των φορολογικών ετών 2014 και 2015, ως ρητά προαναφέρθηκε.

Το γεγονός ότι οι ως άνω αποσβέσεις, καταχωρήθηκαν με την υποβολή των ανωτέρω τροποποιητικών δηλώσεων στα λογιστικά αρχεία της προσφεύγουσας είναι και το γεγονός ότι κατά τον έλεγχό για την έκδοση του φορολογικού πιστοποιητικού δεν ήταν καταχωρημένες οι εν λόγω αποσβέσεις σύμφωνα με τα αρχεία του φακέλου ελέγχου φορολογίας εισοδήματος όπως αυτά προσκομίστηκαν με το υπ. αριθ. πρωτ./2018 έγγραφο του ανεξάρτητου ελεγκτή της εταιρείας που εξέδωσε το φορολογικό πιστοποιητικό.

Επειδή, κατά τον χρόνο έκδοσης των παραπάνω φορολογικών πιστοποιητικών η προσφεύγουσα δεν προέβει στην ορθή απεικόνιση των αποσβέσεων και δεν υπέβαλε καμία τροποποιητική δήλωση. Αντιθέτως σε χρόνο μεταγενέστερο από την λήξη προθεσμίας υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης, της έγκρισης των οικονομικών καταστάσεων από την Τακτική Γενική Συνέλευση και της έκδοσης του φορολογικού πιστοποιητικού, **ήτοι 28.06.2017**, υπέβαλε τις υπ αρ./2017 και/2017 τροποποιητικές δηλώσεις των φορολογικών περιόδων 2014 και 2015 αντίστοιχα, μεταβάλλοντας τα φορολογητέα κέρδη των Δηλώσεων Φορολογίας Εισοδήματος, από τις οποίες προέκυψε το πιστωτικό ποσό προς επιστροφή ύψους 243.629,32€ και 271.740,40€ αντίστοιχα.

Επειδή, το άρθρο 4 παρ. 2 του ν. [4403/2016](#), ο οποίος εκδόθηκε σε συμμόρφωση με την Οδηγία 2013/34/ΕΕ, (άρθρα 30 και 32 αυτής), αντικατέστησε το [άρθρο 43β](#) του ν. [2190/1920](#) και όρισε στην [παράγραφο 1 του νέου άρθρου 43β](#) ότι:

«Οι ανώνυμες εταιρείες δημοσιεύουν στο Γ.Ε.Μ.Η.: α. τις νόμιμα εγκεκριμένες από την τακτική γενική συνέλευση ετήσιες οικονομικές καταστάσεις, β. την έκθεση διαχείρισης και γ. την γνώμη του νόμιμου ελεγκτή ή του ελεγκτικού γραφείου, όπου απαιτείται, εντός είκοσι (20) ημερών από την έγκρισή τους από την τακτική γενική συνέλευση.

Όπου βάσει της διάταξης της [περίπτωσης 1 της Υποπαραγράφου Α1 της παρ. Α' του άρθρου 2](#) του Ν. [4336/2015](#) (Α' 94) απαιτείται γνώμη νόμιμου ελεγκτή ή ελεγκτικού γραφείου, οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις και η έκθεση διαχείρισης δημοσιεύονται με τη μορφή και το περιεχόμενο βάσει των οποίων ο νόμιμος ελεγκτής ή το ελεγκτικό γραφείο έχουν συντάξει το πιστοποιητικό ελέγχου. Συνοδεύονται επίσης από το πλήρες κείμενο της έκθεσης ελέγχου».

Για πρώτη φορά, με τις παραπάνω διατάξεις εισάγονται διατάξεις σύμφωνα με τις οποίες οι οικονομικές καταστάσεις **δεν προδημοσιεύονται, αλλά δημοσιεύονται μετά την έγκρισή τους από τη Γενική Συνέλευση των μετόχων**. Αντίστοιχη τροποποίηση έχει υποστεί και το [άρθρο 7α](#) του νόμου [2190/1920](#), έτσι ώστε δημοσιευτέα έγγραφα να είναι οι **εγκεκριμένες** από τη Γενική Συνέλευση οικονομικές καταστάσεις.

Μαζί με αυτές (πάντοτε μετά τη ΓΣ) δημοσιεύονται και η έκθεση διαχείρισης και η γνώμη του ελεγκτή (όταν απαιτείται), αφού χωρίς την ύπαρξη της τελευταίας, θα ήταν άκυρη η απόφαση περί εγκρίσεως των οικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. [4336/2015](#).

Επειδή, για την αλλαγή και την τροποποίηση των οικονομικών καταστάσεων απαιτείται εκ νέου απόφαση Γενικής Συνέλευσης των μετόχων προκειμένου να εγκριθούν και να οριστικοποιηθούν, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας δεν γίνονται δεκτοί και απορρίπτονται, ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Επειδή, σχετικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας, ως προς την έντοκη επιστροφή του ποσού των 1.514.191,50 €, δεν γίνεται δεκτός και απορρίπτεται, καθότι από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης, προκύπτει, ότι για το εν λόγω ποσό έχει δημιουργηθεί το υπ' αριθ./2016 ΑΦΕΚ, η δε αρμόδια ελεγκτική αρχή, απέστειλε την υπ' αρ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ προς εκτέλεση.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με αριθ. πρωτ./12.12.2018 ενδικοφανούς προσφυγής της ανωνύμου εταιρείας με την επωνυμία '.....', και με διακριτικό τίτλο '.....', με Α.Φ.Μ., και την επικύρωση, των κάτωθι πράξεων:

1) της υπ' αριθμ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα Κέρδη Ή Ζημιά		305.188.502,39	306.125.538,25	306.125.538,25	243.629,33
Φόρος 29%	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	40.109.628,75	40.353.258,08	40.353.258,08	
Συμπληρωματικός φόρος 3%		0,00	0,00	0,00	
ΣΥΝΟΛΟ		40.109.628,75	40.353.258,08	40.353.258,08	
Φόρος προκαταβληθείς		0,00	0,00	0,00	
Φόρος παρακρατηθείς		0,00	0,00	0,00	
ΣΥΝΟΛΟ		40.109.628,75	40.353.258,08	40.353.258,08	
Προκαταβολή φόρου		79.180.588,62	79.180.588,62	79.180.588,62	
Τέλος επιτηδεύματος		2.800,00	2.800,00	2.800,00	
Τέλη χαρτ/μου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων		15.948,07	15.948,07	15.948,07	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		3.189,61	3.189,61	3.189,61	
Πρόσθετος φόρος, τέλη χαρτ. & εισφ ΟΓΑ εκπροθέσμου				0,00	
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής				0,00	
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρ/μου					
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	119.312.155,05	119.555.784,38	119.555.784,38	243.629,33
	Που ζητήθηκε η επιστροφή του	243.629,32	0,00	0,00	-243.629,32
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά		119.555.784,37	119.555.784,38	119.555.784,38	0,00

2) της υπ' αριθμ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα Κέρδη Ή Ζημιά		319.674.080,93	320.611.116,79	320.611.116,79	
Φόρος 29%	Πιστωτικό ποσό				

	Χρεωστικό ποσό	13.386.257,52	13.657.997,92	13.657.997,92	
Συμπληρωματικός φόρος 3%		0,00	0,00	0,00	
ΣΥΝΟΛΟ		13.386.257,52	13.657.997,92	13.657.997,92	
Φόρος προκαταβληθείς		0,00	0,00	0,00	
Φόρος παρακρατηθείς		0,00	0,00	0,00	
ΣΥΝΟΛΟ		13.386.257,52	13.657.997,92	13.657.997,92	271.740,40
Προκαταβολή φόρου		92.722.242,63	92.722.242,63	92.722.242,63	
Τέλος επιτηδεύματος		3.100,00	3.100,00	3.100,00	
Τέλη χαρτ/μου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων		16.393,57	16.393,57	16.393,57	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		3.278,71	3.278,71	3.278,71	
Πρόσθετος φόρος, τέλη χαρτ. & εισφ ΟΓΑ εκπροθέσμου				0,00	
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής				0,00	
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρ/μου					
	για καταβολή	106.131.272,43	106.403.012,83	106.403.012,83	271.740,40
	Που ζητήθηκε η επιστροφή του				
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών		1.785.931,90	1.514.191,50	1.514.191,50	-271.740,40
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά		107.917.204,33	107.917.204,33	107.917.204,33	0,00

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

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.