



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 03.02.2021

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 386

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440 /τ. Β' /27.04.2017)

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 06.10.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας '.....', με Α.Φ.Μ., με έδρα την, οδός, αρ., όπως νόμιμα εκπροσωπείται, κατά: της υπ' αριθ. /2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού/Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 01.01.2016 – 31.12.2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, της οποίας 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 06.10.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας '.....', 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού/Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος, φορολογικής περιόδου 01.01.2016 – 31.12.2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ποσό φόρο εισοδήματος 186.825,45 €, πλέον ποσού προστίμου άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. 72.661,01 €, ήτοι σύνολο 259.486,46 €

Με την υπ' αριθ./2019 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος (γραφείου) στη προσφεύγουσα για τη φορολογική περίοδο 01.01.2016 - 31.12.2016, για την επιστροφή φόρου εισοδήματος ποσού 79.851,43 € το οποίο προέκυψε μετά από την εκκαθάριση της υποβληθείσας με αρ./2019 τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2016

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

- Να γίνει δεκτή η παρούσα ενδικοφανή προσφυγή,
- Να ακυρωθεί άλλως τροποποιηθεί, προσβαλλόμενη/2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του φορολογικού έτους 2016 (01.01.2016-31.12.2016) με την οποία προσδιορίστηκε σε βάρος της εταιρείας διαφορά κύριου φόρου ύψους 186.825,45 € και πρόστιμο λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης φόρου εισοδήματος ύψους 72.661,01 €,

προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

“1.εφαρμοστέο νομοθετικό καθεστώς

2.επί της νομιμότητας υποβολής τροποποιητικής δήλωσης

3.επί της νομιμότητας της φορολόγησης των επίδικων μερισμάτων

4.επί της νομιμότητας της μη αναγνώρισης των διανεμηθέντων μερισμάτων

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου, για το φορολογικό έτος **2016**, προκύπτουν τα εξής:

Α. η προσφεύγουσα, την 13.07.2017 υπέβαλε εμπρόθεσμα την υπ αρ./2017 Αρχική Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος, της διαχειριστικής περιόδου 01.01.2016 – 31.12.2016, δηλώνοντας σύμφωνα με τα φορολογικά της αρχεία φορολογητέα κέρδη (κωδ. 040) **185.300,76 €**, και βάσει εκκαθάρισης φόρου “πιστωτικό ποσό για επιστροφή (κωδ. 750) **31.259,85 €**.

Β. Η προσφεύγουσα σύμφωνα με τις εγγραφές στα λογιστικά της αρχεία συνέταξε τις ετήσιες Χρηματοοικονομικές καταστάσεις {οι οποίες περιλαμβάνουν τον Ισολογισμό (Κατάσταση Οικονομικής Θέσης), την Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης και την Ετήσια Έκθεση του Δ.Σ.}, για το υπό κρίση φορολογικό έτος 01.01.2016– 31.12.2016, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 3 περ. α' του Ν 4308/2013 , οι οποίες εγκρίθηκαν από τη Τακτική Γενική συνέλευση των μετόχων στις 07.09.2017 (πρακτικό Νο) και καταχωρήθηκαν στο ΓΕΜΗ την 12.03.2018 με αρ. καταχώρησης

Γ. Οι δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις εμφανίζουν, στην κατάσταση αποτελεσμάτων, ακαθάριστα έσοδα κύκλου εργασιών ποσό 4.421.383,79 € πλέον έσοδα παρεπόμενων ασχολιών (συνήθη έσοδα) 279.918,85 €, έσοδα συμμετοχών ποσό 501.110,44 € και λοιπά έσοδα και κέρδη 4.756,75 € και κέρδη από διάθεση μη κυκλοφορούντων στοιχείων 180.673,78 € ήτοι συνολικό ποσό εσόδων 5.387.843,61 και Κέρδη χρήσης βάσει ΔΛΠ/ΕΛΠ ποσού 420.125,46 €, που συμφωνούν με τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία καθώς και με την υποβληθείσα από την προσφεύγουσα με αρ./2017 αρχική Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος.

Δ. η προσφεύγουσα μεταξύ των άλλων είχε και έσοδα από διανομή μερισμάτων – κερδών της χρήσης 2015 **από κοινοπραξίες** στις οποίες συμμετέχει όπως προκύπτουν από τον παρακάτω πίνακα:

Κοινοπραξίες	Α.Φ.Μ.	Ποσοστό Συμμετοχής	Αναλογία αποτελέσματος	Καθαρό Αποτέλεσμα μετά από φόρους	Φόρος εισοδήματος	Μεικτό Ποσό Μερισματος
.....		33,33%	881.186,52	494.029,15	260.186,26	754.215,41
.....		20%	10.146,14	7.081,29	2.948,18	10.146,14
ΣΥΝΟΛΟ			891.332,66	501.110,44	263.134,44	764.361,55

Ε. Στην ως άνω αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, έχει συμπεριλάβει στον κωδικό 495, το καθαρό ποσό των μερισμάτων – κερδών από τη συμμετοχή της, στις εν λόγω κοινοπραξίες ποσό 501.110,44 € (άρθρο 48 ν.4172/2013) μειώνοντας τα καθαρά κέρδη (κωδ. 24) ποσού 686.411,20 με το αντίστοιχο ποσό των 501.110,44 €.

Η προσφεύγουσα για το υπό κρίση φορολογικό έτος 2016 αντιμετώπισε τα εισπραχθέντα μερίσματα ποσού 764.361,55 € από τις κοινοπραξίες ως απαλλασσόμενα από περαιτέρω φορολόγηση σύμφωνα με το άρθρο 48 Ν. 4172/2013.

Στα λογιστικά της αρχεία, και ειδικότερα στους λογαριασμούς 74.01.00.0001 και 74.01.00.0002, καταχώρησε εσφαλμένα τα μερίσματα μετά την αφαίρεση του παρακρατηθέντος φόρου ήτοι τα ποσά 7.081,29 (10.146,14-2.948,18) € και 494.029,15 (754.215,41-260.186,26) € αντίστοιχα ήτοι το συνολικό ποσό των 501.110,44 €.

Τα παραπάνω ποσά έχουν συμπεριληφθεί στα συνολικά ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας που ανέρχονται στο ποσό των 5.387.843,61 € καθώς και στον υπολογισμό των καθαρών κερδών βάσει Ε.Λ.Π που ανέρχονται στο ποσό των 420.125,46 €.

Περαιτέρω δεν καταχώρησε στους λογαριασμούς απαιτήσεων (λογ.33), το φόρο εισοδήματος ποσού 263.134,44 €, που πληρώθηκε από τις κοινοπραξίες και αναλογεί στην προσφεύγουσα σύμφωνα με το ποσοστό συμμετοχής της.

Στ. Για την υπό κρίση φορολογική περίοδο 01.01.2016 – 31.12.2016 έχει εκδοθεί φορολογικό πιστοποιητικό ΧΩΡΙΣ ΕΠΙΦΥΛΑΞΗ, από την εταιρεία με Α.Φ.Μ. και υπογράφεται από τον Ορκωτό ελεγκτή Λογιστή κ. με Α.Μ. με ημερομηνία 26.10.2017.

Ζ. Η προσφεύγουσα σε χρόνο μεταγενέστερο, ήτοι στις 24.07.2019, δηλαδή μετά από:

α) Τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της αρχικής δήλωσης

β) Την έγκριση των οικονομικών καταστάσεων από την τακτική Γενική Συνέλευση των μετόχων.

γ) Τη δημοσίευση τους στο ΓΕΜΗ και

δ) Την έκδοση του φορολογικού πιστοποιητικού

Υπέβαλλε τη με αρ. /2019 τροποποιητική Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, με την οποία αντιμετωπίζει πλέον τα εισπραχθέντα μερίσματα σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. γ' της παρ. 3 του άρθρου 68 του ν. 4172/2013, αυξάνοντας απευθείας τα καθαρά κέρδη βάσει ΕΛΠ. ΚΩΔ. 116 με το ποσό του φόρου 263.134,44 € και ζητά τον συμψηφισμό φόρου με το ίδιο ποσό των 263.134,44 ευρώ ΚΩΔ. 052. (δεν συμπληρώνει τον κωδ. 495 έσοδα από μερίσματα του άρθρου 48 Ν 4172 /2013 με το ποσό των 501.110,44).

Κατά συνέπεια η προσφεύγουσα δήλωσε κέρδη ποσού 683.259,90 € χωρίς αυτά να προκύπτουν από τα λογιστικά αρχεία αντί των αρχικώς δηλωθέντων 420.125,46 € και συμψήφισε τον παρακρατηθέντα φόρο 263.134,44 € χωρίς αυτός να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία (λογιστικά αρχεία).

Τα ως άνω, αποτυπώνονται στους παρακάτω πίνακες:

	Δεδομένα της με αρ./2017 Αρχ. δήλωσης(σε €)	Δεδομένα της με αρ./2019 Τροποπ. δήλωσης σε €)
Ακαθάριστα Έσοδα (κωδ. 015)	4.606.814,32	4.606.814,32
Κέρδη Ισολογισμού βάσει Δ.Λ.Π. (κωδ. 116)	420.125,46	683.259,90
(+) Προσωρινές διαφορές μεταξύ ΔΛΠ/ΕΛΠ - Φ.Β. (κωδ. 118)		
(-) Προσωρινές διαφορές μεταξύ ΔΛΠ/ΕΛΠ - Φ.Β. (κωδ. 119)	5.438,97	5.438,97
Φορολογητέα κέρδη χρήσης (κωδ. 016)	414.686,49	677.820,93
Φορολογητέα Ζημία Χρήσης (κωδ. 017)		
Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες (κωδ. 455)	271.724,71	271.724,71
Σύνολο κερδών (κωδ. 024)	686.411,20	949.545,64
Μείον έσοδα από μερίσματα ή κέρδη από συμμετοχή σε Ν.Π. (άρθρο 48 Ν 4172/2013) (κωδ. 495)	501.110,44	
Κέρδη φορολογικού έτους (κωδ.029)	185.300,76	949.545,64
Ζημία φορολογικού έτους (κωδ. 030)		
Ζημία παρελθουσών χρήσεων (κωδ. 039)		
Κέρδη μετά τη φορολογική αναμόρφωση (κωδ. 040)	185.300,76	949.545,64

ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΦΟΡΟΥ, ΤΕΛΩΝ ΚΛΠ.		
	ΑΡΧΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ	ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΤΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ
Φόρος που αναλογεί - - (κωδ. 004)	53.737,22	275.368,24
Άθροισμα (004+005) (κωδ. 700)	53.737,22	275.368,24
(Μείον) Φόρος που προκαταβλήθηκε (κωδ. 008)		
(Μείον) Φόρος που παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε (κωδ. 090)	92.085,23	92.085,23
Φόρος νομικού προσώπου για εισπρατ. Μερίσματα (παρ.3 άρθρο 68 ν 4172/2013) (κωδ. 052)	0	263.134,44
Άθροισμα (κωδ. 701)	92.085,23	355.219,67
Πιστωτικό ποσό για συμψηφισμό (κωδ. 012)	38.348,01	79.851,43

Τέλη Χαρτοσήμων στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων (κωδ.006)	73,47	73,47
Εισφορά ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου (κωδ. 007)	14,69	14,69
Τέλος επιτηδεύματος Ν.3986/2011(κωδ. 911)	7.000,00	7.000,00
Άθροισμα (κωδ. 702)	7.088,16	7.088,16
Συνολικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση(κωδ.704)		
Πιστωτικό ποσό (κωδ.703)	31.259,85	72.763,27
Πιστωτικό ποσό για επιστροφή (κωδ.750)	31.259,85	72.763,27

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 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”.

προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.

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, 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 παράλειψη, 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 23.Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης

“2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης.”

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.”

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, εκδίδουν ετήσιο φορολογικό πιστοποιητικό.

Το πιστοποιητικό αυτό είναι προαιρετικό για τις ανωτέρω εταιρείες και επιχειρήσεις και εκδίδεται μετά από έλεγχο που διενεργείται, παράλληλα με τον έλεγχο της οικονομικής διαχείρισης, ως προς την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων σε φορολογικά αντικείμενα.

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

Άρθρο 2.Ορισμοί

“Οι όροι που χρησιμοποιούνται για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε. έχουν την έννοια που προβλέπει η κείμενη νομοθεσία, εκτός εάν ο Κ.Φ.Ε. ορίζει διαφορετικά. Για τους σκοπούς του παρόντος νοούνται ως α), β)....., γ) «νομικό πρόσωπο»: κάθε επιχείρηση ή εταιρεία με νομική προσωπικότητα ή ένωση επιχειρήσεων ή εταιρειών με νομική προσωπικότητα,

δ) «νομική οντότητα»: κάθε μόνιμο εταιρικής ή μη οργάνωσης και κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα που δεν είναι φυσικό ή νομικό πρόσωπο, όπως ιδίως συνεταιρισμός, οργανισμός, υπεράκτια ή εξωχώρια εταιρεία, κάθε μορφής εταιρεία ιδιωτικών επενδύσεων, κάθε μορφής καταπίστευμα ή εμπίστευμα ή οποιοδήποτε μόνιμο παρόμοιας φύσης, κάθε μορφής ίδρυμα ή σωματείο ή οποιοδήποτε μόνιμο παρόμοιας φύσης, κάθε μορφή προσωπικής επιχείρησης ή οποιαδήποτε οντότητα προσωπικού χαρακτήρα, κάθε μορφής κοινή επιχείρηση, κάθε μορφής εταιρείας διαχείρισης κεφαλαίου ή περιουσίας ή διαθήκης ή κληρονομίας ή κληροδοσίας ή δωρεάς, κάθε φύσης κοινοπραξία, κάθε μορφής εταιρεία αστικού δικαίου, συμμετοχικές ή αφανείς εταιρείες, κοινωνίες αστικού δικαίου,...”

Άρθρο 8.Φορολογικό έτος

“1. Το φορολογικό έτος ταυτίζεται με το ημερολογιακό έτος. Για τα νομικά πρόσωπα ή τις νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία το φορολογικό έτος μπορεί να λήγει στις 30 Ιουνίου. Σε καμία περίπτωση το φορολογικό έτος δεν μπορεί να υπερβαίνει τους δώδεκα (12) μήνες.

3. Ο φόρος που επιβάλλεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος αφορά σε εισόδημα που αποκτήθηκε το αμέσως προηγούμενο φορολογικό έτος.

4. Χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα εισπράξης 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 θεβαίωση αποδοχών που χορηγείται στον δικαιούχο”.

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.....

2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία. Σε περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, το κέρδος προσδιορίζεται αποκλειστικά, σύμφωνα με τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης”.

Άρθρο 22.Εκπιπτόμενες 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 συνήθειες 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 35.Εισόδημα από κεφάλαιο

“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”.

Άρθρο 36.Μερίσματα

“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.

2. Εάν η διανομή των μερισμάτων υπόκειται σε παρακράτηση φόρου, όπως ορίζεται στο Μέρος Τέταρτο του Κ.Φ.Ε., ο παρακρατούμενος φόρος εξαντλεί τη φορολογική υποχρέωση μόνο για τα φυσικά πρόσωπα και για το συγκεκριμένο είδος εισοδήματος του φορολογούμενου με βάση τον Κ.Φ.Ε.”.

Άρθρο 44.Αντικείμενο της φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων

“«Φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων» είναι ο φόρος που επιβάλλεται ετησίως στα κέρδη που πραγματοποιούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες”.

Άρθρο 45.Υποκείμενα του φόρου

“Σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπόκεινται:

- α) οι κεφαλαιουχικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή,
- β) οι προσωπικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή,
- γ) τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή και στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους σωματεία και ιδρύματα, με εξαίρεση μόνο τα κάθε είδους έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους, τα οποία δεν αποτελούν αντικείμενο φόρου,
- δ) συνεταιρισμοί και ενώσεις αυτών,
- ε) κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς εφόσον ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα,
- στ) κοινοπραξίες,
- ζ) οι νομικές οντότητες που ορίζονται στο άρθρο 2 του Κ.Φ.Ε. και δεν περιλαμβάνονται σε μια από τις προηγούμενες περιπτώσεις.

Στην περίπτωση των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που τηρούν απλογραφικά βιβλία εφαρμόζονται αποκλειστικά οι διατάξεις του άρθρου 47 του παρόντος Κώδικα”

Άρθρο 47.Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

“1. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Γ’ , του Μέρους Δεύτερου («Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων») του Κ.Φ.Ε., εκτός από τις περιπτώσεις όπου ορίζεται διαφορετικά στο παρόν κεφάλαιο.

Άρθρο 48.Απαλλαγή ενδοομιλικών μερισμάτων

“1. Τα ενδοομιλικά μερίσματα που εισπράττει ένα νομικό πρόσωπο που είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, απαλλάσσονται από το φόρο, εάν το νομικό πρόσωπο που προβαίνει στη διανομή:

- α) περιλαμβάνεται στους τύπους που απαριθμούνται στο Παράρτημα Ι Μέρος Α' της Οδηγίας 2011/96/ΕΕ, όπως ισχύει, και
- β) είναι φορολογικός κάτοικος κράτους μέλους της ΕΕ, σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους αυτού και δεν θεωρείται κάτοικος τρίτου κράτους εκτός ΕΕ κατ' εφαρμογήν όρων σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί με αυτό το τρίτο κράτος, και
- γ) υπόκειται, χωρίς τη δυνατότητα επιλογής ή απαλλαγής, σε έναν από τους φόρους που αναφέρονται στο Παράρτημα Ι Μέρος Β' της Οδηγίας 2011/96/ΕΕ ή σε οποιοδήποτε άλλον φόρο αντικαταστήσει έναν από τους φόρους αυτούς, και
- δ) ο λήπτης φορολογούμενος κατέχει ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής τουλάχιστον δέκα τοις εκατό (10%) της αξίας ή του πλήθους του μετοχικού ή βασικού κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου του νομικού προσώπου που διανέμει, και
- ε) το ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής διακρατείται τουλάχιστον είκοσι τέσσερις (24) μήνες”.

Άρθρο 62.Πληρωμές υποκείμενες σε παρακράτηση

1. Οι ακόλουθες πληρωμές υπόκειται σε παρακράτηση φόρου:

- α) μερίσματα,.....

Άρθρο 68.Υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων και καταβολή του φόρου

“1. Τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες υποχρεούνται να δηλώνουν ηλεκτρονικά όλα τα εισοδήματά τους στη Φορολογική Διοίκηση.

2. Η δήλωση υποβάλλεται μέχρι και την τελευταία ημέρα του έκτου μήνα από το τέλος του φορολογικού έτους. Για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που έχουν τεθεί υπό εκκαθάριση, η δήλωση υποβάλλεται μέσα σε ένα (1) μήνα από τη λήξη της εκκαθάρισης για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν κατά την περίοδο αυτή. Σε περίπτωση παράτασης της εκκαθάρισης πέραν του έτους υποβάλλεται προσωρινή δήλωση για τα εισοδήματα κάθε έτους - μέσα σε ένα (1) μήνα από τη λήξη του, επιφυλασσομένης της υποβολής οριστικής δήλωσης συγχρόνως με τη λήξη της εκκαθάρισης. Για τα διαλυόμενα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες, για τα οποία δεν επιβάλλεται από το νόμο εκκαθάριση, η δήλωση υποβάλλεται μέσα σε ένα (1) μήνα από τη διάλυση και σε κάθε περίπτωση πριν από τη διάθεση με οποιονδήποτε τρόπο των περιουσιακών στοιχείων τους.

3. Ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπολογίζεται με βάση την ετήσια φορολογική δήλωση του φορολογούμενου και το ποσό της φορολογικής οφειλής καθορίζεται σύμφωνα με τα άρθρα 31 και 32 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, κατόπιν έκπτωσης: α) του φόρου που παρακρατήθηκε, β) του φόρου που προκαταβλήθηκε, γ) του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή σύμφωνα με το άρθρο 9. **Ειδικά για τα μερίσματα που εισπράττει ημεδαπή μητρική εταιρεία από ημεδαπή ή αλλοδαπή θυγατρική της με έδρα σε άλλο κράτος-μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης όταν δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 48, από το ποσό του φόρου εκπίπτει το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε ως φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, καθώς και το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε ως φόρος επί του μερίσματος.** Σε περίπτωση που το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο, η επιπλέον διαφορά επιστρέφεται.

Η καταβολή του φόρου γίνεται σε έξι (6), κατ' ανώτατο όριο, ισόποσες μηνιαίες δόσεις από τις οποίες η πρώτη καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα από την καταληκτική ημερομηνία υποβολής της δήλωσης και οι υπόλοιπες πέντε (5) μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα των πέντε (5) επόμενων, μηνών. Για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που έχουν λυθεί ή έχουν τεθεί υπό εκκαθάριση η καταβολή του φόρου γίνεται εφάπαξ και όχι αργότερα από την επόμενη εργάσιμη ημέρα από την υποβολή της δήλωσης”.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1121/15.6.2015 Φορολογική μεταχείριση των μερισμάτων που λαμβάνουν νομικά πρόσωπα από την κοινοπραξία στην οποία συμμετέχουν

“1. Με τις διατάξεις της **παραγράφου 1 του άρθρου 48** του ν.4172/2013 ορίζεται, ότι παρέχεται απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος για τα μερίσματα που εισπράττει ένα νομικό πρόσωπο που είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, εφόσον πληρούνται οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) το νομικό πρόσωπο που προβαίνει στη διανομή (καταβάλλων):

i) περιλαμβάνεται στους τύπους που απαριθμούνται στο Παράρτημα Ι Μέρος Α' της Οδηγίας 2011/96/ΕΕ, όπως ισχύει,

ii) είναι φορολογικός κάτοικος κράτους - μέλους της ΕΕ, σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους αυτού και δεν θεωρείται κάτοικος τρίτου κράτους εκτός ΕΕ κατ' εφαρμογή όρων σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί με αυτό το τρίτο κράτος και

iii) υπόκειται, χωρίς τη δυνατότητα επιλογής ή απαλλαγής, σε έναν από τους φόρους που αναφέρονται στο Παράρτημα Ι Μέρος Β' της Οδηγίας 2011/96/ΕΕ ή σε οποιονδήποτε άλλον φόρο αντικαταστήσει έναν από τους φόρους αυτούς και

β) το νομικό πρόσωπο που λαμβάνει τα μερίσματα (λήπτης):

i) κατέχει ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής τουλάχιστον δέκα τοις εκατό (10%) της αξίας ή του πλήθους του μετοχικού ή βασικού κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου του νομικού προσώπου που διανέμει και

ii) διακρατεί το ως άνω ποσοστό τουλάχιστον είκοσι τέσσερις (24) μήνες.

2. Όπως διευκρινίσθηκε με την ΠΟΛ.1039/26.1.2015 εγκύκλιό μας, αναφορικά με την εφαρμογή των διατάξεων του **άρθρου 48** και ειδικά ως προς τον καταβάλλοντα τα μερίσματα, οι κοινοπραξίες, αν και

περιλαμβάνονται στο Παράρτημα Ι Μέρος Α' της Οδηγίας Μητρικών - θυγατρικών (2011/96/ΕΕ), καθόσον με βάση τις διατάξεις του άρθρου 293 του ν. 4072/2012 χαρακτηρίζονται ως εταιρίες και περαιτέρω με βάση τις διατάξεις του νέου Κ.Φ.Ε. υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στην Ελλάδα, δεν χαρακτηρίζονται ως νομικά πρόσωπα με βάση την περ. γ' του άρθρου 2 του ν. 4172/2013, αλλά ως νομική οντότητα και ως εκ τούτου, δεν θεωρούνται ότι πληρούν τις προϋποθέσεις του νόμου αυτού και συνεπώς, τα μερίσματα που εισπράττουν μέλη των προσώπων αυτών δεν απαλλάσσονται της φορολογίας εισοδήματος.

3. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 63 του ν.4172/2013 ορίζεται, ότι δεν παρακρατείται φόρος εισοδήματος από τους υπόχρεους του άρθρου 61 με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%) στα μερίσματα και παρόμοιες πληρωμές που διανέμονται σε νομικό πρόσωπο, εφόσον ο λήπτης των μερισμάτων:

- i) κατέχει μετοχές, μερίδια ή συμμετοχή τουλάχιστον δέκα τοις εκατό (10%), βάσει αξίας ή αριθμού, στο μετοχικό κεφάλαιο ή δικαιώματα σε κέρδη, δικαιώματα ψήφου του φορολογούμενου που προβαίνει στη διανομή,
- ii) διακρατεί το ελάχιστο ποσοστό κατοχής μετοχών ή μεριδίων ή συμμετοχής για τουλάχιστον είκοσι τέσσερις (24) μήνες,
- iii) περιλαμβάνεται στους τύπους που απαριθμούνται στο Παράρτημα Ι Μέρος Α της Οδηγίας 2011/96/ΕΕ (Οδηγία Μητρικών - θυγατρικών),
- iv) είναι φορολογικός κάτοικος κράτους - μέλους της Ε.Ε, σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους αυτού και δεν θεωρείται φορολογικός κάτοικος τρίτου κράτους εκτός Ε.Ε. κατ' εφαρμογή όρων σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί με αυτό το τρίτο κράτος και
- v) υπόκειται, χωρίς τη δυνατότητα επιλογής ή απαλλαγής, σε έναν από τους φόρους που αναφέρονται στο Παράρτημα Ι Μέρος Β' της Οδηγίας Μητρικών - θυγατρικών ή σε οποιονδήποτε άλλο φόρο ενδεχομένως στο μέλλον αντικαταστήσει έναν από τους φόρους αυτούς.

4. Με την ίδια ως άνω εγκύκλιό μας διευκρινίστηκε, αναφορικά με την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63, ότι στο πεδίο εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου αυτού εμπίπτουν και τα μερίσματα που διανέμονται από τις κοινοπραξίες στα μέλη τους, σε αντίθεση με όσα ισχύουν για το άρθρο 48, καθόσον οι κοινοπραξίες περιλαμβάνονται στους υπόχρεους του άρθρου 61 του ν.4172/2013. Ειδικά στην περίπτωση που μέλος της κοινοπραξίας είναι υποκατάστημα αλλοδαπής εταιρίας εγκατεστημένο στην Ελλάδα και δεδομένου ότι αυτό θεωρείται ως νομικό πρόσωπο, οι προϋποθέσεις του άρθρου 63, προκειμένου για τη χορήγηση της απαλλαγής από την παρακράτηση φόρου, θα πρέπει να εξετάζονται στο επίπεδο του κεντρικού του.

5. Εξάλλου, με τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 68 του ν.4172/2013 ορίζεται μεταξύ άλλων, ότι ειδικά για τα μερίσματα που εισπράττει ημεδαπή μητρική εταιρεία από ημεδαπή ή αλλοδαπή θυγατρική της με έδρα σε άλλο κράτος - μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, όταν δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 48 περί απαλλαγής από το φόρο των ενδοομιλικών μερισμάτων, από το ποσό του φόρου εκπίπτει το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε ως φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων για λογαριασμό της ημεδαπής ή της αλλοδαπής θυγατρικής της εταιρείας αντίστοιχα, για τα εν λόγω μερίσματα, καθώς και το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε ως φόρος επί του μερίσματος.

6. Μετά από όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω και δεδομένου ότι για τα μερίσματα που εισπράττουν μέλη των κοινοπραξιών λόγω της συμμετοχής τους σε αυτές δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 48 του ν. 4172/2013, προκύπτει ότι τα υπόψη έσοδα δεν απαλλάσσονται της φορολογίας εισοδήματος, αλλά υπόκεινται σε φορολογία με τη μέθοδο της πίστωσης του φόρου που ορίζεται στις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 68.

Ειδικότερα και δεδομένου ότι η κοινοπραξία, αν και εμπίπτει στην έννοια των νομικών οντοτήτων με βάση τις διατάξεις της περ. γ' του άρθρου 2 του ν.4172/2013, αποτελεί σε κάθε περίπτωση εταιρεία με βάση τις διατάξεις του άρθρου 293 του ν.4072/2012 (ΠΟΛ.1044/10.2.2015), συνάγεται ότι για τα μερίσματα που λαμβάνουν τα μέλη της, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της περ. γ' της παρ. 3 του άρθρου 68, δηλαδή τα έσοδα αυτά φορολογούνται ως έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με τους συντελεστές που ορίζονται στα άρθρα 58 ή 29, κατά περίπτωση, συμψηφιζομένου τόσο του φόρου που τυχόν

παρακρατήθηκε επί των μερισμάτων αυτών, όσο και του φόρου που καταβλήθηκε ως φόρος εισοδήματος από την κοινοπραξία”.

Επειδή, με τις οδηγίες που παρασχέθηκαν με την πολ. 1039/26-01-2015 αναφορικά με την εφαρμογή των διατάξεων του [άρθρου 48](#) και ειδικά ως προς τον καταβάλλοντα τα μερίσματα, οι κοινοπραξίες, αν και περιλαμβάνονται στο Παράρτημα Ι Μέρος Α' της Οδηγίας Μητρικών - θυγατρικών ([2011/96/ΕΕ](#)), καθόσον με βάση τις διατάξεις του [άρθρου 293](#) του ν. [4072/2012](#) χαρακτηρίζονται ως εταιρίες και περαιτέρω με βάση τις διατάξεις του νέου Κ. Φ.Ε. υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στην Ελλάδα, δεν χαρακτηρίζονται ως νομικά πρόσωπα με βάση την περ. γ' του [άρθρου 2](#) του ν. [4172/2013](#), αλλά ως νομική οντότητα και ως εκ τούτου, δεν θεωρούνται ότι πληρούν τις προϋποθέσεις του νόμου αυτού και συνεπώς, τα μερίσματα που εισπράττουν μέλη των προσώπων αυτών δεν απαλλάσσονται από τη φορολογία εισοδήματος

Επειδή, αντίθετα, για τα μερίσματα που εισπράττει ημεδαπή μητρική εταιρεία από ημεδαπή ή αλλοδαπή θυγατρική της με έδρα σε άλλο κράτος-μέλος της Ε.Ε. όταν δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του [άρθρου 48](#), καθιερώνεται η μέθοδος της πίστωσης του φόρου ως τρόπος φορολογικής μεταχείρισης των εισπραττόμενων μερισμάτων. Ειδικότερα, με τις διατάξεις της [παραγράφου 3 του άρθρου 68](#) προβλέπεται ότι από το ποσό του φόρου εκπίπτει το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε ως φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, καθώς και το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε ως φόρος επί του μερίσματος. Επισημαίνεται ότι για τα μερίσματα ή κέρδη που εισπράττει ημεδαπή μητρική εταιρεία από αλλοδαπή θυγατρική της, με έδρα σε τρίτη χώρα (εκτός Ε.Ε.), από τον αναλογούντα φόρο του νομικού προσώπου εκπίπτει μόνο το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε ως φόρος επί του μερίσματος.

Επειδή, για την εφαρμογή των ανωτέρω, το ποσό των εισπραττόμενων μερισμάτων καταχωρείται μικτό στα βιβλία του νομικού προσώπου προκειμένου στη συνέχεια να συμψηφιστεί ο φόρος που καταβλήθηκε είτε στο επίπεδο του νομικού προσώπου είτε ως παρακρατούμενος στη διανομή κερδών.

Επειδή, με την πολ. 1121/15-06-2015 παρέχονται διευκρινίσεις για τη Φορολογική μεταχείριση των μερισμάτων που λαμβάνουν νομικά πρόσωπα από την κοινοπραξία στην οποία συμμετέχουν και μεταξύ άλλων αναφέρεται, ότι: “1... ότι για τα μερίσματα που εισπράττουν μέλη των κοινοπραξιών λόγω της συμμετοχής τους σε αυτές δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του [άρθρου 48](#) του ν. [4172/2013](#), προκύπτει ότι τα υπόψη έσοδα δεν απαλλάσσονται της φορολογίας εισοδήματος, αλλά υπόκεινται σε φορολογία με τη μέθοδο της πίστωσης του φόρου που ορίζεται στις διατάξεις της [παρ. 3 του άρθρου 68](#)”.

Επειδή, ειδικότερα και δεδομένου ότι η κοινοπραξία, αν και εμπίπτει στην έννοια των νομικών οντοτήτων με βάση τις διατάξεις της περ. γ' του [άρθρου 2](#) του ν. [4172/2013](#), αποτελεί σε κάθε περίπτωση εταιρεία με βάση τις διατάξεις του [άρθρου 293](#) του ν. [4072/2012](#) ([ΠΟΛ.1044/10.2.2015](#)), συνάγεται ότι για τα μερίσματα που λαμβάνουν τα μέλη της, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της περ. γ' της [παρ. 3 του άρθρου 68](#), δηλαδή τα έσοδα αυτά φορολογούνται ως έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με τους συντελεστές που ορίζονται στα [άρθρο 58](#) ή [29](#), κατά περίπτωση, συμψηφιζομένου τόσο του φόρου που τυχόν παρακρατήθηκε επί των μερισμάτων αυτών, όσο και του φόρου που καταβλήθηκε ως φόρος εισοδήματος που καταβλήθηκε από την κοινοπραξία.

Επειδή, η προσφεύγουσα ως λήπτης των μερισμάτων - κερδών των κοινοπραξιών πληροί τις προϋποθέσεις του άρθρου 48 παρ.1 β του Ν 4172/2013 ήτοι:

- i) κατέχει ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής περισσότερο από το δέκα τοις εκατό (10%) της αξίας του μετοχικού κεφαλαίου των κοινοπραξιών και
 - ii) διακρατεί το ως άνω ποσοστό τουλάχιστον είκοσι τέσσερις (24) μήνες
- πλην όμως οι κοινοπραξίες (νομικές οντότητες) που προέβησαν στη διανομή δεν πληρούν τις προϋποθέσεις του άρθρου 48 παρ.1 α i του Ν 4172/2013 και ως εκ τούτου για τα μερίσματα - κέρδη

μικτού ποσού 764.361,55 ευρώ που εισέπραξε η ελεγχόμενη από αυτές έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της περ. γ' της [παρ. 3 του άρθρου 68](#), δηλαδή τα έσοδα αυτά φορολογούνται ως έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με τους συντελεστές που ορίζονται στο [άρθρο 58](#), κατά περίπτωση, συμφηφιζομένου του φόρου που καταβλήθηκε ως φόρος εισοδήματος από τις κοινοπραξίες

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω και προκειμένου να έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της περ. γ' της [παρ. 3 του άρθρου 68](#) η προσφεύγουσα είχε υποχρέωση να καταχωρήσει στα λογιστικά της αρχεία και να συμπεριλάβει στα ακαθάριστα έσοδα της και στα καθαρά κέρδη της, τα μικτά ποσά των μερισμάτων - κερδών που εισέπραξε από τις κοινοπραξίες ποσού 754.215,41 € και 10.146,14 € ήτοι συνολικό ποσό 764.361,55 € και να καταχωρήσει το ποσό των 263.134,44 €, φόρο που πληρώθηκε από τις κοινοπραξίες και της αναλογεί σύμφωνα με το ποσοστό συμμετοχής της, στο λογ. 33 απαιτήσεων από φόρους.

Επειδή, η προσφεύγουσα εσφαλμένα καταχώρησε στα λογιστικά της αρχεία και συμπεριέλαβε στα συνολικά ακαθάριστα έσοδα της καθώς και στα καθαρά κέρδη της το καθαρό ποσό των μερισμάτων ποσού 501.110,44 € (μετά την αφαίρεση του φόρου) και δεν καταχώρησε στους λογ. 33 απαιτήσεων από φόρους το φόρο εισοδήματος ποσού 263.134,44 € που πληρώθηκε από τις κοινοπραξίες και της αναλογεί σύμφωνα με το ποσοστό συμμετοχής της.

Σύμφωνα με τις εγγραφές στα λογιστικά της αρχεία, συνέταξε τον ισολογισμό και τις χρηματοοικονομικές της καταστάσεις εντός της προθεσμίας που ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 6 του Ν. 4308/2014, οι οποίες εγκρίθηκαν από την από 07.09.2017 απόφαση της Γενικής Συνέλευσης των μετόχων και καταχωρήθηκαν στο ΓΕΜΗ την 12.03.2018 με αρ. καταχώρησης

Επειδή στο άρθρο 19 παρ.1 ΚΑΙ 3 του Ν.4174 /2013 ορίζεται:

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

3.α. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης”.

Επειδή στο άρθρο 61 του ν.2238/1994 (για έτη μέχρι 31/12/2013)

“4. Η δήλωση αποτελεί δεσμευτικό τίτλο για το φορολογούμενο. Μπορεί όμως, για λόγους συγγνωστής πλάνης, να την ανακαλέσει εν όλω ή εν μέρει φέροντας και το βάρος της απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που τη συνιστούν.

Η ανάκληση γίνεται με την υποβολή δήλωσης μέσα στο οικείο οικονομικό έτος στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας με την οποία ανακαλείται φορολογητέα ύλη ή αντικειμενική δαπάνη και πραγματική δαπάνη ή οποιοδήποτε προσδιοριστικό της δαπάνης στοιχείο, προκειμένου να προσδιοριστεί το εισόδημα με βάση τα άρθρα 16 και 17 του Κ.Φ.Ε..

Στην περίπτωση απόρριψης της ανάκλησης επιδίδεται, από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, με απόδειξη, γνωστοποίηση αυτής στο φορολογούμενο, ο οποίος μπορεί να την προσβάλει προσφεύγοντας, μέσα στην προθεσμία που ορίζεται στο άρθρο 66 του Ν. 2717/1999 (ΦΕΚ 97 Α’), ενώπιον του διοικητικού πρωτοδικείου. Αν η ανακλητική δήλωση υποβληθεί σε χρόνο μεταγενέστερο του οικείου οικονομικού έτους, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας υποχρεούται να γνωστοποιήσει στο φορολογούμενο, επί αποδείξει, ότι η ανάκληση δεν γίνεται δεκτή λόγω παρόδου του οικείου οικονομικού έτους και ο φορολογούμενος μπορεί να προσφύγει μέσα στην προθεσμία που ορίζεται στο άρθρο 66 του Ν. 2717/1999 κατά της γνωστοποίησης αυτής ενώπιον του διοικητικού πρωτοδικείου, το οποίο αποφαινεται στην ουσία.

Η συζήτηση της προσφυγής προσδιορίζεται κατά προτίμηση μέσα σε τρεις (3) μήνες το αργότερο από την κατάθεση της προσφυγής. Ανάκληση δήλωσης με σκοπό την ανατροπή οριστικής και αμετάκλητης φορολογικής εγγραφής είναι ανεπίτρεπτη.

Αν ο φορολογούμενος λάβει το εκκαθαριστικό σημείωμα μετά την 31η Δεκεμβρίου του οικείου οικονομικού έτους, η ανάκληση γίνεται μέσα στην προθεσμία που ορίζεται στο άρθρο 66 του Ν.2717/1999.”

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 πάνω 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 συνελεύσεως 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 η ανωτέρω νομολογία αφορά τα έτη που υπάγονται στις διατάξεις του Ν.2238/1994 (πρώην ΚΦΕ) ήτοι μέχρι 31/12/2013 και ως προς την δυνατότητα τροποποίησης των φορολογικών δηλώσεων βασίζεται στις διατάξεις του άρθρου 61 του ν.2238/1994 οι οποίες σε κάθε περίπτωση είναι πιο περιοριστικές (τόσο ως προς τον χρόνο όσο και ως προς την αιτία τροποποίησης- εντός του οικείου οικονομικού έτους και για λόγους συγγνωστής πλάνης) σε σύγκριση με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν.4174/2013 οι οποίες παρέχουν την δυνατότητα τροποποίησης της δήλωσης για κάθε λάθους ή παράλειψης και επίσης οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης. Ενώ επίσης σημειώνεται ότι για τα φορολογικά έτη 2014 και μετά δεν υφίσταται ζήτημα περαίωσης λόγω έκδοσης φορολογικού πιστοποιητικού ως εκ τούτου για το κάθε φορολογικό έτος δύναται να διενεργηθεί έλεγχος όπως επίσης έχουν εφαρμογή και οι διατάξεις του άρθρου 19 του ν.4174/2013 (265/2015 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ: ... Εντούτοις, στο ισχύον άρθρο 65Α του Ν. 4174/2013 δεν περιελήφθη διάταξη του αυτού ή ταυτοσήμου περιεχομένου προς την ανωτέρω. Συνεπώς, ενόψει της πάγιας νομολογιακής θέσης ότι οι διατάξεις του φορολογικού δικαίου ερμηνεύονται στενά και εντός του πλαισίου της γραμματικής διατύπωσης αυτών (ΣτΕ 673/2012, ΣτΕ 4232/2011, ΣτΕ 1774/2010 κλπ.), έπεται ότι, αφού ο νομοθέτης δεν επαναλαμβάνει, πλέον, ρητά την προϋφιστάμενη απαγόρευση διενέργειας ελέγχου, δεν είναι, εν προκειμένω, εφικτή η, καθ’ ερμηνεία του ως άνω άρθρου, εισαγωγή τέτοιας απαγόρευσης. Ως εκ τούτου, πρέπει να γίνει δεκτό ότι οι επιχειρήσεις για τις οποίες εκδίδεται φορολογικό πιστοποιητικό χωρίς επισημάνσεις για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας, δεν εξαιρούνται από τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου.....»).

Επειδή στο άρθρο 47 του Ν.4172 /2013 ορίζεται:

“1. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Γ’, του Μέρους Δεύτερου («Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων») του Κ.Φ.Ε., εκτός από τις περιπτώσεις όπου ορίζεται διαφορετικά στο παρόν κεφάλαιο”.

Επειδή στο άρθρο 21 του Ν.4172 /2013 ορίζεται:

“2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία. Σε περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει Διεθνή Λογιστικά

Πρότυπα, το κέρδος προσδιορίζεται αποκλειστικά, σύμφωνα με τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης”.

Επειδή σύμφωνα με τις **Αποφάσεις της Διοίκησης** σχετικά με τον τύπο και το περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (εν προκειμένω της ΠΟΛ 1030/2017) υποβάλλονται επίσης:

α. **Αντίγραφο των Χρηματοοικονομικών καταστάσεων όπως ορίζονται από την κείμενη νομοθεσία του Ν.4308/2014.**

δ. Πίνακα Συμφωνίας Λογιστικής-Φορολογικής Βάσης (Π.Σ.Λ.Φ.Β.).

Από τα ανωτέρω διαπιστώνεται ότι βάση προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος αποτελεί η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης που συντάσσεται με βάση τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία. Ως εκ τούτου η κάθε δήλωση που υποβάλλεται (αρχική ή τροποποιητική) θα πρέπει να συνοδεύεται από τις αντίστοιχες χρηματοοικονομικές καταστάσεις όπως αυτές έχουν συνταχθεί από τα δεδομένα των τηρουμένων λογιστικών και φορολογικών αρχείων του κάθε φορολογικού έτους.

Επειδή η περίπτωση τροποποίησης (είτε στοιχείου λογιστικής βάσης είτε στοιχείου φορολογικής βάσης) κατόπιν οριστικοποίησης των καταχωρήσεων και των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα **ΕΛΠ** αντιμετωπίζεται ως εξής:

ΣΤΟ ΑΡΘΡΟ 5 ΠΑΡ.4 ΚΑΙ 12 ΚΑΙ ΤΟΥ Ν.4308/2014

“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.

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.”.

ΣΤΟ ΑΡΘΡΟ 28 ΤΟΥ Ν.4308/2014

“1. Οι μεταβολές των λογιστικών πολιτικών και οι διορθώσεις λαθών αναγνωρίζονται αναδρομικά με τη διόρθωση:

α) Των λογιστικών αξιών των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και της καθαρής θέσης, για τη σωρευτική επίδραση της μεταβολής **κατά την έναρξη και λήξη της συγκριτικής και της τρέχουσας περιόδου**, και

β) των εσόδων, κερδών, εξόδων και ζημιών, όσον αφορά την επίδραση επί των λογιστικών μεγεθών **της συγκριτικής περιόδου**.

2. Οι μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων αναγνωρίζονται στην περίοδο στην οποία διαπιστώνεται ότι προκύπτουν και επηρεάζουν αυτή την περίοδο και μελλοντικές περιόδους, κατά περίπτωση. Οι αλλαγές αυτές δεν αναγνωρίζονται αναδρομικά.

3. Η διόρθωση των λαθών διενεργείται άμεσα κατά τον εντοπισμό τους”.

Στην λογιστική οδηγία των ΕΛΠ ορίζεται:

“28.1.3 Ως λάθη (σφάλματα, σκόπιμα ή μη) νοούνται παραλήψεις ή άλλα σφάλματα στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της οντότητας που οφείλονται σε μη χρήση ή εσφαλμένη χρήση αξιόπιστων πληροφοριών οι οποίες:

α) ήταν διαθέσιμες όταν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις για εκείνες τις περιόδους εγκρίθηκαν για έκδοση, και

β) εύλογα θα αναμενόταν ότι έχουν αποκτηθεί και ληφθεί υπόψη στην κατάρτιση και δημοσίευση αυτών των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

28.1.4 Στην έννοια του λάθους (σφάλματος) συμπεριλαμβάνεται και η εσφαλμένη χρήση ενός ισχύοντος λογιστικού κανόνα ή η παράλειψη χρήσης του.

28.1.5 Το παρόν άρθρο αναφέρεται σε λάθη (σφάλματα) προηγούμενων περιόδων (χρήσεων), δεδομένου ότι σφάλματα της τρέχουσας περιόδου αναμένεται να διορθώνονται προ της δημοσιοποίησης των σχετικών χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

28.1.8 Η αναγνώριση της επίπτωσης από μεταβολές λογιστικών πολιτικών και η διόρθωση λαθών προηγούμενων περιόδων διενεργούνται με την αναδρομική διόρθωση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων όλων των περιόδων που δημοσιοποιούνται μαζί με τις καταστάσεις της τρέχουσας περιόδου.

Συγκεκριμένα:

α) Διορθώνονται οι λογιστικές αξίες των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και της καθαρής θέσης σωρευτικά κατά την έναρξη και λήξη της συγκριτικής περιόδου. Δηλαδή, τα εν λόγω στοιχεία θα εμφανιστούν στις καταστάσεις με τα ποσά που θα είχαν, εάν η νέα πολιτική είχε εφαρμοστεί εξ' αρχής ή το λάθος δεν είχε συμβεί.

β) Διορθώνονται τα ποσά των εσόδων, κερδών, εξόδων και ζημιών της συγκριτικής περιόδου.

γ) Οίκοθεν νοείται ότι μετά τη διόρθωση των ποσών του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων της **συγκριτικής περιόδου**, τα ποσά της τρέχουσας περιόδου αντανakλούν, κατά περίπτωση, την αλλαγή της λογιστικής πολιτικής και τη διόρθωση του λάθους”.

ΣΤΟ ΑΡΘΡΟ 2 της Λογιστικής Οδηγίας των ΕΛΠ

Οι κατηγορίες των οντοτήτων και τα κριτήρια μεγέθους είναι:

Κριτήρια μεγέθους (κάλυψη 2 από τα 3)			
Κατηγορίες οντοτήτων	Μέσος όρος Προσωπικού	Σύνολο Ενεργητικού (ευρώ)	Καθαρός Κύκλος εργασιών (ευρώ)
Πολύ μικρές άρθρου 1, παρ.2γ (δηλαδή ΟΕ, ΕΕ, ατομική, κ.λπ.)	-	-	Μικρότερο ή ίσο 1.500.000
Μικρές άρθρου 1, παρ.2γ, (δηλαδή ΟΕ, ΕΕ, ατομική κ.λπ.)	-	-	>1.500.000
Πολύ μικρές άρθρου 1, παρ. 2α και 2β	Μικρότερο ή ίσο 10	Μικρότερο ή ίσο 350.000	Μικρότερο ή ίσο 700.000
Μικρές άρθρου 1 παρ.2α και 2β	Μικρότερο ή ίσο 50	Μικρότερο ή ίσο 4.000.000	Μικρότερο ή ίσο 8.000.000
Μεσαίες (όλες)	Μικρότερο ή ίσο 250	Μικρότερο ή ίσο 20.000.000	Μικρότερο ή ίσο 40.000.000
Μεγάλες (όλες)	>250	>20.000.000	>40.000.000

ΣΤΟ ΑΡΘΡΟ 29 ΤΟΥ Ν.4308 /2014 (σημειώσεις επί των χρηματοοικονομικών καταστάσεων)

“5. Συνοπτική αναφορά των λογιστικών πολιτικών που ακολουθεί η οντότητα για τα επιμέρους στοιχεία των χρηματοοικονομικών της καταστάσεων. Σε περίπτωση αλλαγών λογιστικών πολιτικών, αλλαγών λογιστικών εκτιμήσεων ή διόρθωσης λαθών, γίνεται αναφορά στο γεγονός, στους λόγους που οδήγησαν στην αλλαγή ή τη διόρθωση, και γνωστοποιούνται επαρκώς οι σχετικές επιπτώσεις στα κονδύλια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.”

ΣΤΟ ΑΡΘΡΟ 30 ΤΟΥ Ν.4308 /2014

“Η διόρθωση σφάλματος, λογιστικά αντιμετωπίζεται σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν.4308/2014 ωστόσο στο άρθρο 30 των ΕΛΠ παρέχονται οι παρακάτω απαλλαγές

«περίπτωση ιθ παρ. 1

Πολύ μικρές οντότητες της παραγράφου 2(γ) του άρθρου 1

ιθ) Δύνανται να μην εφαρμόζουν τις παραγράφους 1 έως και 3 του άρθρου 28 περί αναδρομικής διόρθωσης των επιπτώσεων από αλλαγές λογιστικών πολιτικών και αναγνώριση λαθών και αναγνωρίζουν τις σχετικές επιπτώσεις στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων στην περίοδο που η αλλαγή λογιστικής πολιτικής πραγματοποιείται ή το λάθος εντοπίζεται.

περίπτωση γ παρ.7

Οι πολύ μικρές οντότητες των παραγράφων 2α και 2β του άρθρου 1 που κάνουν χρήση της επιλογής της παραγράφου 7 του άρθρου 16:

γ) Δύνανται να μην εφαρμόζουν τις παραγράφους 1 έως και 3 του άρθρου 28 περί αναδρομικής διόρθωσης των επιπτώσεων από αλλαγές λογιστικών πολιτικών και αναγνώριση λαθών και αναγνωρίζουν τις σχετικές επιπτώσεις στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων στην περίοδο που η αλλαγή λογιστικής πολιτικής πραγματοποιείται ή το λάθος εντοπίζεται”.

Επειδή από τα ανωτέρω διαπιστώνεται ότι σε περίπτωση διόρθωσης λάθους (είτε στην λογιστική είτε στην φορολογική βάση) προβλέπεται αλλαγή μετά την οριστικοποίηση των εγγραφών και την αναδρομική διόρθωση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων όλων των περιόδων που δημοσιοποιούνται μαζί με τις καταστάσεις της τρέχουσας περιόδου όπου εντοπίζεται το λάθος με αναλυτική πληροφόρηση στις οικονομικές καταστάσεις ως προς την προέλευση του λάθους λαμβάνοντας υπόψη βέβαια ως προς την μεταβολή του αναλογούντος φόρου και τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας ως προς την δυνατότητα τροποποίησής του.

Σημειώνεται ότι στα ΕΛΠ προβλέπεται ότι το άρθρο 28 μπορεί να μην ακολουθείται από τις οντότητες που εμπίπτουν στις απαλλαγές του άρθρου 30 των ΕΛΠ. Στην περίπτωση αυτή η αναγνώριση του λάθους γίνεται στην περίοδο που εντοπίζεται.

Επειδή εν προκειμένω η προσφεύγουσα επιχείρηση στο φορολογικό έτος 2016 εσφαλμένα καταχώρησε στα λογιστικά της αρχεία και συμπεριέλαβε στα συνολικά της ακαθάριστα έσοδα καθώς και στα κέρδη το ποσό των μερισμάτων ποσού 501.110,44 ευρώ (μετά την αφαίρεση του φόρου) και δεν καταχώρησε στους λογαριασμούς 33 απαιτήσεων από φόρους το φόρο εισοδήματος ποσού 263.134,44 που πληρώθηκε από τις κοινοπραξίες και της αναλογεί σύμφωνα με το ποσοστό συμμετοχής της. Η προσφεύγουσα αναγνώρισε μεταγενέστερα το λογιστικό σφάλμα ήτοι εντός του έτους 2019 και σε κάθε περίπτωση μετά την οριστικοποίηση της καταχώρησης των εγγραφών και σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Στο πλαίσιο της αναγνώρισης του λάθους της υπέβαλε την με αριθμ...../2019 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος με την οποία τροποποιεί τα αποτελέσματά της (λογιστικά και φορολογικά κέρδη) μεταβάλλει την φορολογική της υποχρέωση και επίσης μεταβάλλει την καθαρή της θέση και το υπόλοιπο κερδών εις νέον.

Για την εν λόγω μεταβολή η επιχείρηση οφείλει να διορθώσει αναδρομικά τις χρηματοοικονομικές της καταστάσεις όπως ορίζει το άρθρο 28 των ΕΛΠ και συγκεκριμένα όπως αναφέρεται στην Λογιστική οδηγία όφειλε κατά το έτος 2019 που αναγνωρίστηκε το λάθος να διορθώσει την συγκριτική περίοδο του 2018 με αναλυτική αναφορά στην αιτιολόγηση της προέλευσης του λάθους σύμφωνα με το άρθρο 29 παρ.5 των ΕΛΠ.

Σημειώνεται ότι η επιχείρηση είναι μικρή οντότητα και δεν εμπίπτει στις απαλλαγές του άρθρου 30 των ΕΛΠ περί μη αναδρομικής διόρθωσης και συνεπώς οφείλει να διορθώσει το λάθος της όπως ορίζει το άρθρο 28 των ΕΛΠ.

Με αυτό τον τρόπο η υποβληθείσα τροποποιητική δήλωση του υπό κρίση φορολογικού έτους που αφορά σε μεταβολή εσόδου και όλων των λογιστικών και φορολογικών μεγεθών που αναφέρθηκαν επιβεβαιώνεται και από την αντίστοιχη διόρθωση των οικονομικών καταστάσεων του ν.4308/2014 οι οποίες σύμφωνα με τις διατάξεις της Διοίκησης θα πρέπει να συνυποβάλλονται με την δήλωση.

Εν προκειμένω η προσφεύγουσα όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου δεν έχει προβεί σε σχετική διόρθωση.

Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας δεν γίνονται δεκτοί και απορρίπτονται, ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με αριθ. πρωτ./06.10.2020 ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας '.....', με Α.Φ.Μ., και την επικύρωση της κάτωθι πράξης:

της υπ' αριθ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ.

Φορολογητέα εισοδήματα με βάση την παρούσα απόφαση:

Μετά από τα παραπάνω τα φορολογητέα εισοδήματα με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής:

	Δεδομένα της με αρ/2019 Τροποπ. δήλωσης σε €)	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
Ακαθάριστα Έσοδα (κωδ. 015)	4.606.814,32	4.606.814,32	4.606.814,32
Κέρδη Ισολογισμού βάσει Δ.Λ.Π. (κωδ. 116)	683.259,90	420.125,46	420.125,46
(+) Προσωρινές διαφορές μεταξύ ΔΛΠ/ΕΛΠ - Φ.Β. (κωδ. 118)			
(-) Προσωρινές διαφορές μεταξύ ΔΛΠ/ΕΛΠ - Φ.Β. (κωδ. 119)	5.438,97	5.438,97	5.438,97
Φορολογητέα κέρδη χρήσης (κωδ. 016)	677.820,93	414.686,49	414.686,49
Φορολογητέα Ζημία Χρήσης (κωδ. 017)			
Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες (κωδ. 455)	271.724,71	271.724,71	271.724,71
Σύνολο κερδών (κωδ. 024)	949.545,64	686.411,20	686.411,20
Μείον έσοδα από μερίσματα ή κέρδη από συμμετοχή σε Ν.Π. (άρθρο 48 Ν 4172/2013) (κωδ. 495)			
Κέρδη φορολογικού έτους (κωδ.029)	949.545,64	686.411,20	686.411,20
Ζημία φορολογικού έτους (κωδ. 030)			
Ζημία παρελθουσών χρήσεων (κωδ. 039)			
Κέρδη μετά τη φορολογική αναμόρφωση (κωδ. 040)	949.545,64	686.411,20	686.411,20

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσης απόφασης.

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

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέα Κέρδη		949.545,54	686.411,20	686.411,20
ή Ζημιά				
Φόρος	Πιστωτικό ποσό	79.851,43		

	Χρεωστικό ποσό		106.974,02	106.974,02
Προκαταβολή φόρου				
Τέλη χαρτ/μου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων		73,47	73,47	73,47
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		14,69	14,69	14,69
Πρόσθετος φόρος, τέλη χαρτ. & εισφ ΟΓΑ εκπροθέσμου				
Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4174/2013			72.661,01	72.661,01
Τόκοι άρθρου 53 ν. 4174/2013				
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρ/μου				
Εισφορά ΕΛΓΑ 2% (άρθρο 13 ν. 3877/2010)				
Τέλος Επιτηδεύματος		7.000,00	7.000,00	7.000,00
Πρόσθετος φόρος Εισφοράς Αλληλεγγύης				
Ποσό που ζητήθηκε η επιστροφή του		72.763,27	72.763,27	72.763,27
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή		259.486,46	259.486,46
	για επιστροφή			
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά				

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΡΙΑ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Σ η μ ε ί ω σ η: Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.