



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 11/10/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

Αριθμός απόφασης: 1588

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604553
E-mail : ded.ath@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ..

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.*» (ΦΕΚ Β' 6009)».

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

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/Τ.Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **06/10/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, με δηλωθείσα διεύθυνση, οδός κατά της υπ' αριθμόν/02.09.2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την υπ' αριθμ./2022 Απόφαση του Διοικητικού Εφετείου (τμήμα Τριμελές).

7. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 06/10/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία Α.Ε. ΑΦΜ, η οποία επανεξετάζεται κατόπιν της υπ' αριθμ. /2022 Απόφασης του Διοικητικού Εφετείου (τμήμα Τριμελές) και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Η προσφεύγουσα στις 13/07/2017 υπέβαλε εμπρόθεσμα την υπ' αριθμόν /13-07-2017 Αρχική Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος, για το φορολογικό έτος 2016, δηλώνοντας σύμφωνα με τα φορολογικά της αρχεία φορολογητέα κέρδη 185.300,76 € και από την εκκαθάριση προέκυψε πιστωτικό ποσό για επιστροφή ύψους 31.259,85 €.

Σύμφωνα με τις εγγραφές στα λογιστικά της αρχεία συνέταξε τις ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις για το υπό κρίση φορολογικό έτος 2016, οι οποίες εγκρίθηκαν από την Τακτική Γενική συνέλευση των μετόχων στις 07/09/2017 (πρακτικό Νο) και καταχωρήθηκαν στο ΓΕΜΗ την 12/03/2018 με αρ. καταχώρησης 1347192.

Οι εν λόγω δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις εμφάνιζαν στην κατάσταση αποτελεσμάτων κέρδη χρήσης βάσει ΔΛΠ/ΕΛΠ ποσού 420.125,46 €, που συμφωνούσαν με τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία καθώς και με την υποβληθείσα από την προσφεύγουσα με αρ. /13.07.2017 Αρχική Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος.

Η προσφεύγουσα, μεταξύ των άλλων, είχε και έσοδα από διανομή μερισμάτων – κερδών της χρήσης 2015 από κοινοπραξίες στις οποίες συμμετείχε, όπως προκύπτουν από τον παρακάτω πίνακα:

Κοινοπραξίες	Α.Φ.Μ.	Ποσοστό Συμμετοχής	Αναλογία αποτελέσματος	Καθαρό Αποτέλεσμα μετά από φόρους	Φόρος εισοδήματος	Μεικτό Ποσό Μερίσματος
.....		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

Στην ως άνω αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, είχε συμπεριληφθεί στον κωδ. 495 το καθαρό ποσό των μερισμάτων – κερδών από τη συμμετοχή της στις εν λόγω κοινοπραξίες ύψους 501.110,44 €, μειώνοντας παράλληλα κατά το ποσό αυτό τα καθαρά κέρδη (κωδ. 024) των 686.411,20 €, κατ' εφαρμογή του άρθρου 48 του Ν. 4172/2013, εκλαμβάνοντας ότι τα εισπραχθέντα από τις κοινοπραξίες μερίσματα απαλλάσσονταν από περαιτέρω φορολόγηση.

Στα λογιστικά της αρχεία και ειδικότερα στους λογαριασμούς 74.01.00.0001 και 74.01.00.0002, είχε καταχωρήσει 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 €.

Περαιτέρω, δεν είχε καταχωρήσει στους λογαριασμούς απαιτήσεων (λογ. 33), τον φόρο εισοδήματος ποσού 263.134,44 €, που είχε παρακρατηθεί και αποδοθεί από τις κοινοπραξίες και αναλογούσε στην ίδια, σύμφωνα με το ποσοστό συμμετοχής της.

Η προσφεύγουσα, σε χρόνο μεταγενέστερο (24/07/2019), δηλαδή μετά:

α) τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της αρχικής δήλωσης,
β) την έγκριση των οικονομικών καταστάσεων από την τακτική Γενική Συνέλευση των μετόχων και
γ) τη δημοσίευση τους στο ΓΕΜΗ,
αντιλαμβανόμενη (εκ των υστέρων) την εσφαλμένη **φορολογική** αντιμετώπιση του γεγονότος της είσπραξης των μερισμάτων, υπέβαλε την υπ' αριθμόν/24.07.2019 Τροποποιητική Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, με την οποία αντιμετώπιζε 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 Ε.Λ.Π. με το ποσό του φόρου 263.134,44 € και ζητώντας τον συμψηφισμό του φόρου με το ίδιο ποσό.
Παράλληλα, δε συμπλήρωσε τον κωδ. 495 με το ποσό των 501.110,44 €, αποδεχόμενη δηλαδή ότι τα έσοδα από μερίσματα από κοινοπραξίες δεν τυγχάνουν της απαλλαγής του άρθρου 48 του Ν. 4172/2013.
Το αποτέλεσμα της δήλωσης ήταν πιστωτικό υπόλοιπο για επιστροφή ύψους 72.763,27 € (αυξημένο σε σχέση με το πιστωτικό υπόλοιπο της αρχικής δήλωσης που ανήρχετο σε 31.259,85 €).
Ωστόσο, οι ανωτέρω τροποποιήσεις της προσφεύγουσας δεν συνοδεύονταν (έως τη στιγμή της υποβολής της τροποποιητικής ΔΦΕ) από τις αντίστοιχες προσαρμογές-λογιστικές εγγραφές στα τηρούμενα βιβλία (λογιστικά αρχεία) της. Αυτός ήταν και ο λόγος για τον οποίο η Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ (αρμόδια Δ.Ο.Υ. για την παραλαβή της δήλωσης και για τον έλεγχο της επιστροφής του αιτηθέντος ποσού φόρου), στα πλαίσια της υπ' αριθμόν/07-10-2019 εντολής ελέγχου, είχε απορρίψει το αίτημα της προσφεύγουσας για επιστροφή του επιπλέον ποσού των 41.503,42 € (= 72.763,27 € - 31.259,85 €), μην αναγνωρίζοντας κατ' ουσίαν τον συμψηφισμό του καταβληθέντος από τις κοινοπραξίες ποσού φόρου των 263.134,44 €.
Σε αυτό το πλαίσιο, είχε εκδοθεί η από 02/10/2020 Έκθεση Μερικού Ελέγχου (Γραφείου) Προσδιορισμού Φορολογίας Εισοδήματος Ν. 4172/2013 και η επ' αυτής ερειδόμενη υπ' αριθμόν/02.09.2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, με την οποία είχε καταλογιστεί στην προσφεύγουσα το ποσό των 259.486,46 € (= κύριος φόρος 186.825,45 € + πρόστιμο άρθ. 58 Κ.Φ.Δ. 72.661,01 €).

Κατά της ανωτέρω πράξης η προσφεύγουσα άσκησε ενώπιον της Υπηρεσίας μας, την από 06/10/2020 και αριθμό ενδικοφανή προσφυγή, η οποία με την από 03/02/2021 και αριθμό Απόφαση της Υπηρεσίας μας, απερρίφθη με το σκεπτικό ότι η προσφεύγουσα όφειλε με την υποβληθείσα τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, να τροποποιήσει αντίστοιχα σε αναδρομική βάση και τις δημοσιευόμενες οικονομικές της καταστάσεις, κατά τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4308/2014, όπερ δεν έπραξε.

Κατά της ανωτέρω Απόφασης της Υπηρεσίας μας ασκήθηκε δικαστική προσφυγή και εκδόθηκε η υπ' αριθμ./2022 Απόφαση του Διοικητικού Εφετείου (τμήμα Τριμελές), με την οποία κρίθηκε ότι:

- εφόσον η προσφεύγουσα προέβη τελικά στη διόρθωση των χρηματοοικονομικών της καταστάσεων τον Οκτώβριο του 2020, με την έγκριση αυτών στις 21/10/2020 από τη Γενική Συνέλευση των μετόχων και τη δημοσίευσή τους στο ΓΕΜΗ στις 12/03/2021 και
- η Υπηρεσία μας, κατά την ημερομηνία έκδοσης της Απόφασής της (03/02/2021), εκ των πραγμάτων αγνοούσε την ήδη επελθούσα διόρθωση,

η υπόθεση πρέπει να αναπεμφθεί στην Υπηρεσία μας, προκειμένου η ενδικοφανής προσφυγή να κριθεί εκ νέου, λαμβάνοντας υπόψη τον ισχυρισμό περί διόρθωσης των οικονομικών καταστάσεων.

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

- Να γίνει δεκτή η παρούσα ενδικοφανή προσφυγή,
- Να ακυρωθεί άλλως τροποποιηθεί, προσβαλλόμενη/02.09.2020 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 σύμφωνα με το άρθρο 19 του Κ.Φ.Δ.:

«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 προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού του φόρου.

...».

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

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

...».

Επειδή 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 τηρούμενων 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 Ε.Λ.Π. αντιμετωπίζεται ως εξής:

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”.

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”.

Επειδή στη λογιστική οδηγία των Ε.Λ.Π. ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

“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”.

Επειδή από τα ανωτέρω προκύπτει ότι σε περίπτωση διόρθωσης λάθους, προβλέπεται αλλαγή μετά την οριστικοποίηση των εγγραφών και αναδρομική διόρθωση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, με αναλυτική πληροφόρηση στις οικονομικές καταστάσεις ως προς την προέλευση του λάθους, λαμβάνοντας υπόψη βέβαια και τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας ως προς την δυνατότητα τροποποίησης του αναλογούντος φόρου.

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 € (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 (εντός του έτους 2019) το λογιστικό σφάλμα, ήτοι μετά την οριστικοποίηση της καταχώρησης των εγγραφών και σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Στο πλαίσιο της αναγνώρισης του λάθους της υπέβαλε την υπ' αριθμ./24-07-2019 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος με την οποία τροποποίησε τα αποτελέσματά της (λογιστικά και φορολογικά κέρδη), μεταβάλλοντας τη φορολογική της υποχρέωση.

Για την εν λόγω μεταβολή η επιχείρηση όφειλε να διορθώσει αναδρομικά τις χρηματοοικονομικές της καταστάσεις όπως ορίζει το άρθρο 28 των Ε.Λ.Π. 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 Ε.Λ.Π..

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 πρέπει να συνυποβάλλονται με την δήλωση.

Επειδή κατά την ημερομηνία έκδοσης της υπ' αριθμόν/03-02-2021 Απόφασης της Υπηρεσίας μας, δεν είχε λάβει χώρα δημοσίευση στο ΓΕΜΗ των διορθωμένων οικονομικών καταστάσεων της προσφεύγουσας.

Επειδή με την παρούσα, η κρινόμενη ενδικοφανής προσφυγή κρίνεται εκ νέου, κατόπιν της υπ' αριθμόν/2022 Απόφασης του Διοικητικού Εφετείου (τμήμα Τριμελές), έχοντας πλέον ως δεδομένη τη δημοσίευση στο ΓΕΜΗ των Τροποποιημένων Οικονομικών Καταστάσεων & Τροποποιημένης Έκθεσης Διαχείρισης της διαχειριστικής χρήσης 2019 (αριθμός καταχώρησης ΓΕΜΗ), όπως προκύπτει και από την υπ' αριθμόν/12-03-2021 Ανακοίνωση του ΓΕΜΗ (Δ/νση ΓΕΜΗ, ΑΕ, ΕΠΕ & ΥΜΣ-Τμήμα Α').

Επειδή η επίμαχη διόρθωση απεικονίζεται στη δημοσιευθείσα Τροποποιημένη Έκθεση Διαχείρισης (σελ. 30-31), όπου αναφέρονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

«...»

Μετά τα ανωτέρω η υποχρέωση/απαίτηση από φόρους μεταβλήθηκε ως εξής:

Πρόσθετος φόρος εισοδήματος	221.631,02
Πρόσθετος προκαταβλημένος φόρος	-263.134,44
Χρεωστικό (καταβολή) ή πιστωτικό (επιστροφή)	-41.503,42

...

Κατωτέρω, παρατίθεται η ανάλυση της επίδρασης αυτής επί των κονδυλίων της συγκριτικής χρήσης 2018:

Παθητικό	Διόρθωση	Επίδραση στα υπόλοιπα της 1/1/2018
Υποχρεώσεις από φόρους	-41.503,42	-41.503,42

Παθητικό	Δημοσιευμένα 31/12/2018	Μεταφερόμενη επίδραση	Τροποποιημένα 31/12/2018
Υποχρεώσεις από φόρους	44.966,75	-41.503,42	3.463,33
Λοιπές απαιτήσεις (*)	1.392.577,94	-26.686,64	1.365.891,30
Αποτελέσματα εις νέο	1.462.303,48	14.816,78	1.477.120,26

«...»

[(*) Πρόκειται για διόρθωση έτερου ξεχωριστού σφάλματος που αφορά στη χρήση 2017 και δε σχετίζεται με το επίμαχο, αλλά που η αλγεβρική αθροιστική τους επίδραση στα αποτελέσματα εις νέο ανέρχεται σε 14.816,78 €].

Σημειώνεται ότι τα ανωτέρω υπόλοιπα της 31/12/2018 συμφωνούν με τα αριθμητικά μεγέθη που απεικονίζονται στον «Ισολογισμό της 31^{ης} Δεκεμβρίου 2019» (σελ. 21 Τροποποιημένη Έκθεση Διαχείρισης).

Επειδή συνεπώς, λαμβάνοντας υπόψη τις λοιπές τηρούμενες προϋποθέσεις που αναλύθηκαν στην υπ' αριθμόν/03-02-2021 αρχική απόφαση της Υπηρεσίας μας και το γεγονός πως πλέον κατά την εκ νέου εξέταση της ενδικοφανούς προσφυγής, έχει πληρωθεί και η μοναδική εναπομείνασα προϋπόθεση, ήτοι αυτή της τροποποίησης των Οικονομικών Καταστάσεων (που αποδεικνύεται μέσω της δημοσίευσής τους στο ΓΕΜΗ).

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 42, παρ. 4 του Κ.Φ.Δ. «Η αξίωση για επιστροφή φόρου, ο οποίος καταβλήθηκε αχρεωστήτως, παραγράφεται κατά τον χρόνο που παραγράφεται το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου, σύμφωνα με τις παρ. 1 και 2 του άρθρου 36 αναφορικά με την αντίστοιχη φορολογική υποχρέωση από την οποία πηγάζει η αξίωση προς επιστροφή.[...]».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 36 του Κ.Φ.Δ.:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του πρώτου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παρ. 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

...

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, **ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός (1) έτους** μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης **δικαστικής απόφασης**, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά,

...».

Επειδή σε κάθε περίπτωση, η προσφεύγουσα θα είχε το δικαίωμα υποβολής ξανά τροποποιητικής δήλωσης σε ημερομηνία μεταγενέστερη της τροποποίησης και δημοσίευσης των τροποποιημένων οικονομικών της καταστάσεων, η οποία θα είχε **ακριβώς το ίδιο περιεχόμενο** με αυτό της ήδη υποβληθείσας υπ' αριθμόν/24.07.2019 Τροποποιητικής Δήλωσης. Η εν λόγω δήλωση θα μπορούσε να υποβληθεί έως την πάροδο ενός (1) έτους από την ημερομηνία δημοσίευσης της υπ' αριθμόν/2022 απόφασης του Διοικητικού Εφετείου (30/12/2022), η οποία έχει καταστεί τελεσίδικη λόγω μη προσβολής της από την Υπηρεσία μας. Ήτοι, θα μπορούσε να υποβληθεί έως και τις 29/12/2023, δηλαδή ημερομηνία μεταγενέστερη από την έκδοση της παρούσας, που σημαίνει ότι δε θα ετίθετο ζήτημα παραγραφής του δικαιώματός της για επιστροφή του φόρου. Δεδομένου ότι η εν λόγω υποβολή θα αποσκοπούσε **μόνο** στην πλήρωση της τυπικής προϋπόθεσης για υποβολή της τροποποιητικής δήλωσης **κατόπιν** της τροποποίησης των οικονομικών καταστάσεων, ενώ τυχόν τέτοια απαίτηση εκ μέρους της Υπηρεσίας μας θα καταδείκνυε τυπολατρική προσήλωση και θα συνεπάγετο για την προσφεύγουσα αχρείαστο διοικητικό βάρος,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **06/10/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία

....., ΑΦΜ και την ακύρωση της υπ' αριθμόν/02.09.2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Πιστωτικό ποσό για επιστροφή: 41.503,42 € (ως υποβληθείσα τροποποιητική δήλωση)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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

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.