



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 25/02/2026

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 708

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8
Ταχ. Κώδικας : 140 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312 350
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58).

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 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 19/11/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα (ID) ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» ΑΦΜ, με αντικείμενο δραστηριότητας «.....», ως καθολικής διαδόχου της ελεγχόμενης ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» Α.Φ.Μ.:, κατά της υπ' αριθμ. /21-10-2025 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, σε βάρος της εταιρείας «.....» Α.Φ.Μ.:, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής.

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

Η προσφεύγουσα εταιρεία «.....» ΑΦΜ ιδρύθηκε στις 30/12/2022 και προέκυψε από τη συγχώνευση των παρακάτω έξι εταιρειών:

- «.....» με αριθμό Γ.Ε.ΜΗ..... (η ελεγχόμενη εταιρεία),
- «.....» με αριθμό Γ.Ε.ΜΗ.
- «.....» με αριθμό Γ.Ε.ΜΗ.
- «.....» με αριθμό Γ.Ε.Μ.Η.
- «.....» με αριθμό Γ.Ε.ΜΗ.
- «.....» με αριθμό Γ.Ε.ΜΗ.

Η συγχώνευση διενεργήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις των ν. 4601/2019 περί εταιρικών μετασχηματισμών, ν. 4172/2013, ν. 4438/2016 και ν. 4548/2018.

Επί της από 19/11/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» **Α.Φ.Μ.:**), η οποία υποβλήθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. /21-10-2025 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, προσδιορίστηκε σε βάρος της εταιρείας «.....» **Α.Φ.Μ.** κύριος φόρος ποσού 203.412,01 ευρώ και πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 101.706,01 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 305.118,02 ευρώ.

Οι ως άνω διαφορές προσδιορίστηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου, βάσει της από 21/10/2025 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, που συντάχθηκε δυνάμει της με αριθμό /16-06-2025 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής για την εταιρεία «.....» **Α.Φ.Μ.**, χρονικής περιόδου 01/01/2019 έως 31/12/2019.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με το με υπ' αριθμ. πρωτ. /25-10-2023 Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, διαβιβάστηκε η με αριθμό /03-02-2023 3^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 της ελεγχόμενης επιχείρησης, με την υποβολή της οποίας εκδόθηκε το με αριθμό /23-02-2023 Α.Φ.ΕΚ., ποσού 166.452,01 ευρώ και η οποία (δήλωση) έχρηζε ελεγκτικών επαληθεύσεων. Από το 4^ο ΕΛΚΕ Αττικής εκδόθηκε η με αριθμό /13-11-2023 εντολή ελέγχου, με την οποία διενεργήθηκε έλεγχος αποκλειστικά για τη διακρίβωση της ορθότητας των αναγραφόμενων ποσών στους κωδικούς της ανωτέρω δήλωσης. Από τον έλεγχο δεν έγινε αποδεκτό το περιεχόμενο της δήλωσης και απορρίφθηκε το νέο χρεωστικό υπόλοιπο προς καταβολή που δηλώθηκε. Απεστάλη προς τη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ το με αριθμό πρωτοκόλλου 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής ΕΞ2024 ΕΜΠ/27-03-2024 έγγραφο με τα αποτελέσματα του ελέγχου.

Η ελεγχόμενη επιχείρηση στη συνέχεια υπέβαλε τη με αριθμό /20-06-2023 4^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2019. Από το 4^ο ΕΛΚΕ Αττικής εκδόθηκε η υπ' αριθμ. /16-06-2025 εντολή ελέγχου, για τη διακρίβωση της ορθότητας των αναγραφόμενων ποσών στους κωδικούς της δήλωσης αυτής.

Με τις εν λόγω τροποποιητικές δηλώσεις, τροποποιήθηκαν τα φορολογητέα κέρδη της ελεγχόμενης εταιρείας λόγω επανυπολογισμού των φορολογικών αποσβέσεων με συντελεστή 10% (άρθ. 24 ν. 4172/2013) αντί του συντελεστή 4% (άρθ.18 ν. 4308/2014) που είχε υπολογιστεί με την αρχική δήλωση.

Τα δεδομένα των δηλώσεων αυτών απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα:

	2η Τροποποιητική/10.11.20	3η Τροποποιητική/03.02.23	4η Τροποποιητική/20.06.23
116 Κέρδη Ισολογ/μου χρήσης βάσει ΕΛΠ	2.489.261,55	1.795.711,53	1.641.711,53
119 Προσωρινές Διαφορές ΛΒ – ΦΒ	456.911,81	456.911,81	456.911,81
455 Μη εκπιπόμενες Επιχειρηματικές Δαπάνες	186.027,12	186.027,12	186.027,12
048 Φορολογητέα Κέρδη	2.218.376,86	1.524.826,84	1.370.826,84
039 Ζημία Παρελθουσών Χρήσεων	0,00	0,00	0,00
003 Ζημία	0,00	0,00	0,00
004 Φόρος	532.410,45	365.958,44	328.998,44
050 Παρακρατηθείς Φόρος πηγή Ελλάδας	7.227,98	7.227,98	7.227,98
051 Προκαταβολή τρέχοντος Φ.Ε.	365.459,34	365.459,34	365.459,34
008 Φόρος Εισοδήματος που Προκαταβλήθ.	610.850,90	610.850,90	610.850,90
006 007 Τέλη Χ/μου & Ο.Γ.Α.	3.256,52	3.256,52	3.256,52
911 Τέλος Επιτηδεύματος.	1.600,00	1.600,00	1.600,00
Συνολικό Χ.Π. για βεβαίωση	284.647,43	118.195,42	81.235,42

Διενεργήθηκε έλεγχος της ορθότητας των αναγραφόμενων ποσών στους κωδικούς που η επιχείρηση τροποποίησε κατά την υποβολή των με αριθμό/03-02-2023 και/20-06-2023 τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 και κρίθηκε ότι, καθώς δεν τηρήθηκαν τα οριζόμενα στα άρθρα 28, 29 των ΕΛΠ και στην εγκύκλιο Ε. 2228/10-12-2021, δεν αναγνωρίζονται από τον έλεγχο οι υποβληθείσες τροποποιητικές δηλώσεις/03-02-2023 και/20-06-2023 και συγκεκριμένα τα αναφερόμενα σε αυτές φορολογητέα κέρδη.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1ος ισχυρισμός: Παράνομη και εσφαλμένη μη αναγνώριση του πιστωτικού ποσού φόρου εισοδήματος, που προέκυψε κατόπιν υποβολής τροποποιητικής δήλωσης.

Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι:

«Εν προκειμένω, η κατά τα ανωτέρω απόρριψη της υποβληθείσας 4ης Τροποποιητικής Δηλώσεως Φορολογίας Εισοδήματος φορολογικού έτους 01.01.2019 – 31.12.2019, με αριθμό/20-06-2023, παρίσταται παράνομη, αβάσιμη, εσφαλμένη και πλημμελώς αιτιολογημένη για τους ακόλουθους νομίμους, βασίμους και αληθείς λόγους:

α. Η διόρθωση του συντελεστή των φορολογικών αποσβέσεων πραγματοποιήθηκε συνεπεία φορολογικών ελέγχων εταιρειών με τον ίδιο εξοπλισμό...

β. Η διόρθωση του συντελεστή αποσβέσεων δεν τυποποιείται στην έννοια του «λάθους», όπως αυτή ορίζεται στα Ε.Λ.Π. (Ν. 4308/2014) ή στο Δ.Λ.Π. 8...

γ. εσφαλμένη παραδοχή ότι ο φόρος εισοδήματος επηρεάζεται μόνο από τον πληρωτέο φόρο, χωρίς να λαμβάνει υπ' όψιν τον αναβαλλόμενο φόρο εισοδήματος, αγνοεί, δε, τον τρόπο, με τον οποίο λειτουργεί το κονδύλι του φόρου εισοδήματος στον Ισολογισμό...

δ. επισημαίνεται ότι οι μεταβολές των τροποποιητικών δηλώσεων απεικονίστηκαν σωρευτικά στη νέα εταιρεία, που προέκυψε από τη συγχώνευση σχεδόν 5 εταιρειών,...

στ. Στην υπό κρίση περίπτωση, ενώ με την αρχική δήλωση προέκυψε ποσό προς καταβολή ύψους 663.688,22 Ευρώ, με την τελευταία – επίμαχη τροποποιητική δήλωση προέκυψε ποσό προς επιστροφή ύψους 203.412,01 Ευρώ, γεγονός, που σημαίνει ότι, παράλληλα με τη μεταβολή στον φόρο εισοδήματος από υποχρέωση σε απαίτηση, συμβαίνει μια ισοδύναμη μεταβολή στον αναβαλλόμενο φόρο...

ζ. Η θέση του ελέγχου οδηγεί καταληκτικά στο άτοπο συμπέρασμα ότι, οποτεδήποτε επέρχεται μια μεταβολή, π.χ. αλλαγή φορολογικού συντελεστή από 22% σε 20%, ή αλλαγή στον χρόνο αναγνωρίσεως π.χ. μιας δαπάνης, οι εταιρείες θα πρέπει να προχωρούν σε τροποποίηση των οικονομικών καταστάσεων...

η. Σύμφωνα με την παράγραφο 4 του Δ.Λ.Π. 8, που ορίζει επί λέξει τα εξής: «4. Οι φορολογικές επιδράσεις των διορθώσεων λαθών προγενέστερων περιόδων και αναδρομικών προσαρμογών για την εφαρμογή μεταβολής στις λογιστικές πολιτικές, λογιστικοποιούνται και γνωστοποιούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 12 Φόροι Εισοδήματος», οι διορθώσεις λαθών με φορολογικές επιδράσεις καλύπτονται μέσω του Δ.Λ.Π. 12...

Αφ' ης στιγμής, επομένως, η Εταιρεία δημοσίευσε οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα IFRS, συμπεριέλαβε τις μεταβολές της βάσης των φορολογικών αποσβέσεων μέσω του μηχανισμού του Δ.Λ.Π. 12

θ. Υπό το πρίσμα αυτό, παρίσταται παράλογο να απαιτείται να προβεί η Εταιρεία σε τροποποίηση οικονομικών καταστάσεων για επιστροφή φόρου εισοδήματος πριν την ολοκλήρωση του φορολογικού ελέγχου.

ι. Προς αντίκρουση του ισχυρισμού ότι, κατά την υποβολή της τελευταίας τροποποιητικής δηλώσεως, από την οποία προέκυψε το ποσό προς επιστροφή για το φορολογικό έτος 2019, η διαφορά, που προέκυψε από τη διόρθωση του φορολογικού συντελεστή, αντί να απεικονιστεί ως διαφορά Λογιστικής – Φορολογικής Βάσης, επηρέασε το λογιστικό αποτέλεσμα, προσκομίζουμε και επικαλούμαστε σχέδιο εντύπου τροποποιητικής δηλώσεως, όπως θα έπρεπε να είχε υποβληθεί (ΣΧΕΤ. 2), αποδεικνύοντας έτσι ότι εκ παραδρομής επηρεάστηκε το λογιστικό αποτέλεσμα.

ια. Η εν λόγω εκ παραδρομής λάθος απεικόνιση στον κωδικό της δηλώσεως, ωστόσο, επ' ουδενί δεν έχει ουσιαστικό χαρακτήρα και δεν τυγχάνει εξ ορισμού ικανή, ώστε να στερήσει την εταιρεία από ένα ουσιαστικό δικαίωμα, σύμφυτο με τον ίδιο τον πυρήνα της φορολογικής ενοχής, ήτοι αυτό της επιστροφής φόρου εισοδήματος...

ιβ. Τη μη απόρριψη ουσιαστικού δικαιώματος με τυπολατρικούς όρους έχει αναγνωρίσει και η ίδια η Φορολογική Διοίκηση αναφορικά με το δικαίωμα μεταφοράς ζημίας σε επόμενες χρήσεις, με την εγκύκλιο διαταγή ΠΟΛ. 1088/2016

ιγ. Η θέση του ελέγχου παραβιάζει και τις αρχές της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου και της χρηστής διοικήσεως...

2^{ος} ισχυρισμός: Παράνομη και εσφαλμένη επιβολή προστίμου.

Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι:

«Από την αδιάσπικτη γραμματική διατύπωση των προπαρατεθεισών διατάξεων και τη μόνη συνταγματικώς επιτρεπτή, κατά τα ανωτέρω, στενή ερμηνεία αυτών ευθέως και ευχερώς συνάγεται ότι επιβολή προστίμου κατ' άρθρο 54 παρ. 1 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) επί ανακριβούς φορολογικής δηλώσεως χωρεί μόνον εφ' όσον προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή»

Ως προς τον 1^ο ισχυρισμό:

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 19** «Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης» του **4987/2022**, ως ίσχυε κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος, ορίζεται ότι:

- «1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση.**
- 2. Αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση μέσα στην προθεσμία υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης, τότε και η τροποποιητική φορολογική δήλωση επέχει θέση αρχικής δήλωσης και θεωρείται ότι και οι δύο, αρχική και τροποποιητική, έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα.**
- 3. 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, με τις διατάξεις του **άρθρου 47** «Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα» του **4172/2013**, ορίζεται ότι:

- «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, με τις διατάξεις του **άρθρου 21** «Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα» του **4172/2013**, ορίζεται ότι:

- «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».**

Περαιτέρω, με αποφάσεις της Διοίκησης σχετικά με τον τύπο και το περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος με την υποβολή της, υποβάλλονται επίσης:

α. Αντίγραφο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων όπως ορίζονται από την κείμενη νομοθεσία του ν. 4308/2014.

β. [...], γ. [...]

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

(βλ. σχ. Α.1101/2020).

Συνεπώς, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι βάση προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος αποτελεί η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης που συντάσσεται με βάση 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. Ως εκ τούτου η κάθε δήλωση που υποβάλλεται (αρχική ή τροποποιητική) θα πρέπει να συνοδεύεται και να επιβεβαιώνεται από τις αντίστοιχες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, όπως αυτές έχουν συνταχθεί από τα δεδομένα των λογιστικών αρχείων.

Επειδή, η περίπτωση τροποποίησης (είτε στοιχείου λογιστικής βάσης είτε στοιχείου φορολογικής βάσης) κατόπιν οριστικοποίησης των καταχωρήσεων και των χρηματοοικονομικών καταστάσεων για τα φορολογικά έτη 2015 και επόμενα (ν. 4308/2014 ΕΛΠ) και μετά αντιμετωπίζεται λογιστικά ως εξής:

Σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. **4308/2014**, μεταξύ άλλων, ορίζεται ότι:

Άρθρο 3 «Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία»:

«5. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων».

Και ειδικότερα για την περίπτωση παρακολούθησης των παγίων ως προς την παρακολούθησή τους η Λογιστική Οδηγία των ΕΛΠ στο κεφάλαιο 5 παρ. 18.3α.10 ορίζει τα εξής:

«18.3α.10 Όταν οι λογιστικές αποσβέσεις διαφοροποιούνται από τις φορολογικές, η επιχείρηση οφείλει, όπως προβλέπεται από την παράγραφο 3 του άρθρου 5 του νόμου, να παρακολουθεί τόσο τη λογιστική όσο και τη φορολογική βάση. Συγκεκριμένα, το αρχείο (μητρώο) του παγίου πρέπει να παρακολουθεί τόσο τις λογιστικές όσο και τις φορολογικές αποσβέσεις...».

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.

2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία:

α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας.

β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις 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.

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.

β) Όταν η οντότητα δεν συντάσσει ισολογισμό, η ενημέρωση για τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα παραστατικά του κάθε ημερολογιακού τριμήνου γίνεται το αργότερο μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από τη λήξη του τριμήνου.

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 χώρας».

Άρθρο 28 «Μεταβολές λογιστικών πολιτικών και εκτιμήσεων και διόρθωση λαθών»:

«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».

Άρθρο 29 «Προσάρτημα (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

6. Όπου, σε εξαιρετικές περιπτώσεις, η οντότητα έχει παρεκκλίνει από την εφαρμογή μιας διάταξης του παρόντος νόμου για να εκπληρώσει την υποχρέωση της παραγράφου 2 του άρθρου 16 περί εύλογης παρουσίασης, η παρέκκλιση αυτή γνωστοποιείται και δικαιολογείται επαρκώς. Οι επιπτώσεις της παρέκκλισης στα περιουσιακά στοιχεία, στις υποχρεώσεις, στην καθαρή θέση και στα αποτελέσματα, παρατίθενται πλήρως στο προσάρτημα».

8. Πίνακα που παρουσιάζει για κάθε κονδύλι των ενσώματων και άυλων πάγιων περιουσιακών στοιχείων:

δ) Τις σωρευμένες αποσβέσεις και απομειώσεις στην αρχή και στο τέλος της περιόδου...»

Άρθρο 30 «Απλοποιήσεις και απαλλαγές»:

«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, στο παράρτημα Α του ν. 4308/2014, δίνονται μεταξύ άλλων και οι ορισμοί:

«Λογιστικές πολιτικές (accounting policies): Οι συγκεκριμένες αρχές, βάσεις επιμέτρησης, παραδοχές, κανόνες και πρακτικές που εφαρμόζονται από μια οντότητα στην κατάρτιση και παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Λογιστική εκτίμηση (accounting estimate): Η εκτίμηση της οντότητας, με βάση διαθέσιμες πληροφορίες, αναφορικά με την παρούσα κατάσταση, τα αναμενόμενα οφέλη, και τις δεσμεύσεις που συνδέονται με περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις. Για παράδειγμα, η εκτίμηση για το χρόνο εμφάνισης των ωφελειών από ένα περιουσιακό στοιχείο».

Επειδή, περαιτέρω στη λογιστική οδηγία των ΕΛΠ, 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.

Παράδειγμα

Στις 02/01/20X1 η ΑΛΦΑ αγόρασε ένα πάγιο (εξοπλισμό γραφείου) αξίας κτήσης 10.000 ευρώ που αποδεδειγμένα έχει ωφέλιμη οικονομική ζωή 10 έτη και μηδενική υπολειμματική αξία (συντελεστής απόσβεσης 10%). Εκ παραδρομής η ΑΛΦΑ υπολογίζει ετήσιες αποσβέσεις με συντελεστή 5% αντί του ορθού 10%. Το σφάλμα αποκαλύφθηκε κατά τη διάρκεια του 20X5 και αποφασίστηκε η διόρθωσή του. Η ΑΛΦΑ δημοσίευσε «Κέρδη εις νέο» ποσού 4.600 ευρώ την 1η Ιανουαρίου 20X4 και 4.800 ευρώ την 31η Ιανουαρίου 20X4. Τα δημοσιευμένα κέρδη του 20X4 ανήλθαν στο ποσό των 1.800 ευρώ.

Ανάλυση – Λύση

Οι τελευταίες δημοσιευμένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις είναι εκείνες του έτους 20X4. Στις καταστάσεις αυτές οι σωρευμένες αποσβέσεις του παγίου ήταν $10.000 * 0,05 * 4 = 2.000$ ευρώ, ενώ το πάγιο θα έπρεπε να είχε αποσβεστεί κατά 4.000 ευρώ ($10.000 * 10\% * 4$). Για να διορθωθεί το λάθος, η ΑΛΦΑ πρέπει να διορθώσει σωρευτικά τα υπόλοιπα έναρξης και λήξης του ισολογισμού της συγκριτικής περιόδου 20X4 (σωρευμένες αποσβέσεις και Κέρδη εις νέο) καθώς και τα αποτελέσματα του 20X4 (αποσβέσεις-έξοδο). Οι απαιτούμενες προσαρμογές παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα:

Προσαρμογές σε κονδύλια του Ισολογισμού 20X4 (συγκριτική περίοδος)	Σωρευμένες αποσβέσεις	Κέρδη εις νέο
Δημοσιευμένο 01-01-20X4/20X4	1.500	4.600
Διόρθωση	1.500	-1.500
Διορθωμένο 01-01-20X4/20X4	3.000	2.800
Δημοσιευμένο 31-12-20X4/20X4	2.000	4.800

Διόρθωση	2.000	-2.000
Διορθωμένο 31-12-20Χ4/20Χ4	4.000	2.800

Κατάσταση αποτελεσμάτων	Αποσβέσεις (έξοδο)	Καθαρά Κέρδη
Δημοσιευμένο 20Χ4	500	1.800
Διόρθωση	500	-500
Διορθωμένο 20Χ4	1.000	1.300

Τα διορθωμένα ποσά είναι αυτά που θα εμφανίζονται στις συγκριτικές καταστάσεις του 20Χ4 για το έτος 20Χ5. Για το έτος 20Χ5 το ποσό των αποσβέσεων θα είναι $10.000 * 0,10 = 1.000$ ευρώ, ποσό που θα είναι συγκρίσιμο με αυτό που θα δημοσιευτεί στη διορθωμένη συγκριτική κατάσταση του 20Χ4. Εξυπακούεται ότι αν αναγνωρίζεται αναβαλλόμενος φόρος και επηρεάζεται από τη διόρθωση, τροποποιείται και αυτός αναδρομικά βάσει των προαναφερθέντων. Όσον αφορά τον τρέχοντα φόρο εισοδήματος, έχουν εφαρμογή τα προβλεπόμενα από την φορολογική νομοθεσία.

28.2.1 Η λογιστική εκτίμηση αναφέρεται πάντοτε στο μέλλον και η σχετική μεταβολή προκαλείται από αλλαγές των συνθηκών που επικρατούν ή αποκαλύπτονται στο πέρασμα του χρόνου. Η μεταβολή λογιστικής εκτίμησης, που προκαλείται από αλλαγές στις συνθήκες, δεν συνιστά διόρθωση λάθους, καθώς η έννοια του λάθους είναι ουσιωδώς διαφορετική, όπως εξηγήθηκε.

28.2.2 Οι μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων αναγνωρίζονται στην περίοδο στην οποία διαπιστώνεται ότι προκύπτουν και επηρεάζουν την περίοδο αυτή και μελλοντικές περιόδους, κατά περίπτωση. Στη μεταβολή λογιστικών εκτιμήσεων εξ' ορισμού δεν δικαιολογείται ούτε απαιτείται αναδρομική διόρθωση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων του παρελθόντος. Για παράδειγμα, εάν στις 31.12.20Χ1 η ΑΛΦΑ κρίνει ότι αυξήθηκε η υπολειπόμενη ωφέλιμη οικονομική ζωή ενός παγίου, οι μειωμένες αποσβέσεις θα υπολογίζονται για τα έτη 20Χ2 και εφεξής, χωρίς να γίνει καμία προσαρμογή για τις αποσβέσεις του 20Χ1».

Επειδή, στο άρθρο 2 της λογιστικής οδηγίας των ΕΛΠ, διευκρινίζονται οι κατηγορίες των οντοτήτων και τα κριτήρια μεγέθους τους που είναι:

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

Επειδή, από τις προαναφερθείσες διατάξεις των ΕΛΠ, διαπιστώνεται ότι οι διατάξεις του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ (ν.4174/2013) πρέπει να ερμηνεύονται πάντα σε συνδυασμό με τις ειδικότερες διατάξεις των άρθρων του ν. 4308/2014, και του άρθρου 21 παρ. 2 του Κ.Φ.Ε (ν. 4172/2013), οι οποίες έχουν ως στόχο τη δημιουργία ενός ολοκληρωμένου, αυστηρού και λειτουργικού λογιστικού ρυθμιστικού πλαισίου για τις επιχειρήσεις και λοιπές υποκείμενες οντότητες και, μεταξύ άλλων, θεσπίζουν την υποχρέωση τήρησης των λογιστικών βιβλίων των νομικών οντοτήτων, είτε με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, είτε με βάση τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, ενώ συγχρόνως, προβλέπουν ακριβές και αυστηρό χρονικό πλαίσιο, εντός του οποίου πρέπει να διενεργείται η ενημέρωση των λογιστικών τους βιβλίων. Οι υποχρεώσεις αυτές των νομικών οντοτήτων είναι άμεσα συνυφασμένες με την εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων, ενώ, ταυτόχρονα, αποτελούν και οι ίδιες αυτοτελή φορολογική υποχρέωση.

Δεν είναι δυνατή συνεπώς η αυτοτελής εφαρμογή του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ., σχετικά με το δικαίωμα υποβολής τροποποιητικής δήλωσης, στην περίπτωση των παραπάνω επιχειρήσεων και νομικών οντοτήτων, παρά μόνο σε συνδυασμό και εφόσον το επιτρέπουν οι ειδικότερες διατάξεις των άρθρων 6, 28, 29 και 30 του ν. 4308/2014 και οι διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 2 του Κ.Φ.Ε (ν. 4172/2013).

Εν προκειμένω για επιχείρηση που τηρεί διπλογραφικά βιβλία, η δυνατότητα υποβολής τροποποιητικής δήλωσης των φορολογικών ετών 2015 και εφεξής, όταν οι οικονομικές καταστάσεις των ετών που υποβάλλονται οι τροποποιητικές δηλώσεις έχουν οριστικοποιηθεί, είναι άρρηκτα συνδεδεμένη με την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της που απορρέουν από τις διατάξεις των άρθρων 28, 29§5 και 30§7 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ), οι οποίες προβλέπουν ρητώς τη δυνατότητα αναδρομικής διόρθωσης των δεδομένων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων όταν διαπιστωθεί το λάθος, χωρίς να εξαρτούν τη διόρθωση αυτή από την ταυτόχρονη διόρθωση των λογιστικών βιβλίων της χρήσης που αφορά το λάθος. Κατά συνέπεια, εφόσον συντρέχουν οι εν λόγω προϋποθέσεις και έχουν ήδη εκπληρωθεί οι σχετικές υποχρεώσεις, η φορολογική αρχή είναι υποχρεωμένη να αποδεχθεί τις τροποποιητικές δηλώσεις της επιχείρησης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ (ν. 4174/2013)».

Επειδή, επιπλέον σύμφωνα με την Ε. 2228/2021 με θέμα: «Χρόνος υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων σε περίπτωση διόρθωσης λάθους, κατά τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4308/2014 (Α' 251) ή του ΔΛΠ 8, κατά περίπτωση»:

«Α) ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ

Εγκύκλιος που αφορά την δυνατότητα υποβολής δήλωσης και επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου, συνεπεία διόρθωσης λάθους, κατά τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4308/2014 ή του ΔΛΠ 8.

Β) ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ

Περιεχόμενο της εγκυκλίου είναι η παροχή οδηγιών σχετικά με τη δυνατότητα και το χρόνο υποβολής τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων και την επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου, όταν διορθώνεται λάθος, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4308/2014 ή του ΔΛΠ 8, κατά περίπτωση, με αποτέλεσμα να υπάρχει απόκλιση στα δεδομένα της τροποποιητικής δήλωσης και των χρηματοοικονομικών καταστάσεων στο χρόνο που το λάθος αφορά.

Γ) ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Η εγκύκλιος αφορά το σύνολο των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που καταρτίζουν χρηματοοικονομικές καταστάσεις και πραγματοποιούν διόρθωση λάθους, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4308/2014 ή του ΔΛΠ 8, οι επιπτώσεις του οποίου αφορούν χρήσεις προγενέστερες της τρέχουσας ή της συγκριτικής περιόδου.

Με αφορμή ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 19 του ν. 4174/2013 (Α' 170, ΚΦΔ), αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 3 του άρθρου 19 του ίδιου πιο πάνω νόμου ορίζεται ότι τροποποιητική 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.

2. Με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 (Α'167, ΚΦΕ) ορίζεται ότι 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.

3. Εξάλλου, με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 8 του ΚΦΕ ορίζεται ότι χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα εισπραχής του.

4. Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ΚΦΕ ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του ίδιου νόμου, 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.

5. Επίσης, με την ΠΟΛ.1113/2015 εγκύκλιο διευκρινίσθηκε, μεταξύ άλλων, ότι αναφορικά με τον χρόνο έκπτωσης των δαπανών, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.).

6. Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 6 του ν. 4308/2014 ορίζεται ότι 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.

β) Όταν η οντότητα δεν συντάσσει ισολογισμό, η ενημέρωση για τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα παραστατικά του κάθε ημερολογιακού τριμήνου γίνεται το αργότερο μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από τη λήξη του τριμήνου.

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

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του ίδιου άρθρου, η κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της περιόδου ολοκληρώνεται στο συντομότερο χρόνο από: α) έξι μήνες από τη λήξη της περιόδου ή

β) το χρονικό όριο που επιτρέπει την εκπλήρωση των υποχρεώσεων που τίθενται από τη φορολογική ή άλλη νομοθεσία της χώρας.

7. Στην υπηρεσία μας έχουν υποβληθεί ερωτήματα σχετικά με τη δυνατότητα υποβολής τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και την επιστροφή εξ αυτής πιστωτικού υπολοίπου, ως αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου, όταν, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4308/2014 ή του ΔΛΠ 8, κατά περίπτωση, ένα λάθος διορθώνεται μόνο στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις και τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία του έτους που διαπιστώνεται και όχι σε αυτά που αφορά, με αποτέλεσμα να υπάρχει ασυνέπεια των φορολογικών και των λογιστικών δεδομένων στα προηγούμενα φορολογικά έτη / χρήσεις που το λάθος αφορά.

8. Σύμφωνα με τις αριθμ. 2080/2021 και 2423/2021 γνωμοδοτήσεις του Συμβουλίου Λογιστικής Τυποποίησης της ΕΛΤΕ, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4308/2014 όσο και τις διατάξεις του ΔΛΠ 8 που είναι ταυτόσημες, η διόρθωση ενός λάθους γίνεται κατά τον χρόνο που αυτό διαπιστώνεται και αποτυπώνεται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις του έτους αυτού. Παρά το γεγονός ότι το λάθος που διαπιστώθηκε αφορά σε προηγούμενη ή προηγούμενες χρήσεις και οι σχετικές επιπτώσεις παρουσιάζονται αναδρομικά στις οικονομικές καταστάσεις, οι λογιστικές εγγραφές της διόρθωσης καταχωρίζονται πάντοτε στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία, την ημερομηνία που γίνεται η διόρθωση με επισήμανση ότι αφορούν διορθώσεις προηγούμενων χρήσεων. Για τη διόρθωση λάθους που έλαβε χώρα σε χρήση προγενέστερη της έναρξης της συγκριτικής περιόδου, απαιτείται διόρθωση σωρευτικά των υπολοίπων έναρξης και λήξης του ισολογισμού της συγκριτικής περιόδου. Συνεπώς τα λογιστικά αρχεία της χρήσης που αφορά το λάθος δεν διορθώνονται. Εξάλλου, τροποποίηση των λανθασμένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων των προηγούμενων χρήσεων οπότε έγινε το λάθος δεν προβλέπεται από το άρθρο 28 του ν. 4308/2014.

9. Κατόπιν των ανωτέρω, με την παρούσα διευκρινίζεται ότι είναι επιτρεπτή η συνεπεία διόρθωσης λάθους κατά τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4308/2014 ή του ΔΛΠ 8, κατά περίπτωση, υποβολή εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 19 του ΚΦΔ, στο φορολογικό έτος που αυτό αφορά, με την επιβολή των προβλεπόμενων κυρώσεων, με σκοπό την ορθή απεικόνιση των φορολογικών δεδομένων του έτους αυτού. Η απόκλιση μεταξύ των δεδομένων της φορολογικής δήλωσης και των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και λογιστικών αρχείων του έτους που το λάθος αφορά, αποκαθίσταται στο φορολογικό έτος που το λάθος διαπιστώνεται, αφενός με την αποτύπωσή του στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις του έτους αυτού και αφετέρου, με την αποτύπωση των επιπτώσεων του λάθους στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της συγκριτικής περιόδου. Τούτο διότι, αν και με βάση τις λογιστικές αρχές και διατάξεις η διόρθωση ενός λάθους πραγματοποιείται στο χρόνο που διαπιστώνεται χωρίς διόρθωση των λογιστικών αρχείων και τροποποίηση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της χρήσης που το λάθος αφορά, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 8 του ΚΦΕ καθιερώνεται ως βασική φορολογική αρχή το σύστημα της δεδουλευμένης βάσης, ως προς το χρόνο απόκτησης του εισοδήματος και η αυτοτέλεια των χρήσεων. Εξάλλου, η εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 19 του ΚΦΔ δεν συναρτάται από τις εντός του χρόνου των προθεσμιών των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 6 του ν. 4308/2014 παρεμβάσεις στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις και τα λογιστικά αρχεία, και περαιτέρω καμία διάταξη δεν περιορίζει το δικαίωμα της υποβολής τροποποιητικής δήλωσης κατά τις διατάξεις του άρθρου 19 του ΚΦΔ στις προθεσμίες που ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 6 του ν. 4308/2014.

10. Για την εφαρμογή των αναφερομένων ανωτέρω, τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που υποβάλλουν τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος συνεπεία διόρθωσης λάθους, κατά τα ανωτέρω, για τη δικαιολόγηση της απόκλισης μεταξύ των δεδομένων της τροποποιητικής δήλωσης και των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, αναφέρουν στις «Σημειώσεις του Φορολογούμενου» της «Κατάστασης Οικονομικών Στοιχείων από Επιχειρηματική Δραστηριότητα» (έντυπο Ε3) τον λόγο στον οποίο οφείλεται η απόκλιση, καθώς και τον χρόνο που έγινε η διόρθωση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και περαιτέρω, φυλάσσουν στο αρχείο τους τα στοιχεία που τεκμηριώνουν τη διόρθωση του λάθους.

Επισημαίνεται, τέλος, ότι τυχόν πιστωτικό υπόλοιπο που προκύπτει από την κατά τα ανωτέρω υποβαλλόμενη τροποποιητική δήλωση επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 42 και 53 του ΚΦΔ».

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι από το φορολογικό έτος 2015 και επόμενα, 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 (άρθρο 28 ν. 4308/2014, λογιστική οδηγία των ΕΛΠ παρ. 28.1.8).

Επιπλέον, η απόκλιση μεταξύ των δεδομένων της φορολογικής δήλωσης και των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και λογιστικών αρχείων του έτους που το λάθος αφορά, αποκαθίσταται στο φορολογικό έτος που το λάθος διαπιστώνεται, αφενός με την αποτύπωσή του στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις του έτους αυτού και αφετέρου, με την αποτύπωση των επιπτώσεων του λάθους στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της συγκριτικής περιόδου (Ε. 2228/2021).

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, στην υπό κρίση περίπτωση, η ελεγχόμενη επιχείρηση προέβη σε αναδρομική αλλαγή του συντελεστή απόσβεσης πάγιων περιουσιακών στοιχείων που αφορούν στην εκμετάλλευση αιολικού πάρκου, από το συντελεστή 4% στο συντελεστή 10% δια της υποβολής δύο (2) τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2019. Εξαιτίας της εν λόγω αλλαγής προκύπτουν Αρνητικές Προσωρινές Διαφορές και μειώνεται η φορολογική υποχρέωση της επιχείρησης.

Επειδή, για την εν λόγω μεταβολή η επιχείρηση όφειλε, σύμφωνα με τις υπ' αριθμ. 2080/2021 και 2423/2021 γνωμοδοτήσεις του Συμβουλίου Λογιστικής Τυποποίησης της ΕΛΤΕ, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4308/2014 όσο και τις διατάξεις του ΔΛΠ 8 που είναι ταυτόσημες, να διορθώσει το λάθος κατά το χρόνο που αυτό διαπιστώθηκε και να το αποτυπώσει στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις του έτους αυτού. Όσον αφορά στις λογιστικές εγγραφές της διόρθωσης, αυτές καταχωρίζονται πάντοτε στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία, την ημερομηνία που γίνεται η διόρθωση με την επισήμανση ότι αφορούν διορθώσεις προηγούμενων χρήσεων.

Σημειώνεται ότι η επιχείρηση δεν εμπίπτει στις απαλλαγές του άρθρου 30 των ΕΛΠ, περί μη αναδρομικής διόρθωσης και συνεπώς για τις μεταβολές των λογιστικών πολιτικών και τις διορθώσεις λαθών, οφείλει να εφαρμόζει τα ως οριζόμενα στο άρθρο 28 του ν. 4308/2014.

Επειδή, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν προσκόμισε αναλυτικά στοιχεία σχετικά με τις ενέργειες στις οποίες προέβη προκειμένου να τηρηθούν τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του ν. 4308/2014 και στην εγκύκλιο Ε.2228/2021.

Επειδή, ωστόσο η προσφεύγουσα/καθολική διάδοχος της ελεγχόμενης, μεταξύ άλλων, ισχυρίζεται ότι: «β. Η διόρθωση του συντελεστή αποσβέσεων δεν τυποποιείται στην έννοια του «λάθους», όπως αυτή ορίζεται στα Ε.Λ.Π. (Ν. 4308/2014) ή στο Δ.Λ.Π. 8...

γ. εσφαλμένη παραδοχή ότι ο φόρος εισοδήματος επηρεάζεται μόνο από τον πληρωτέο φόρο, χωρίς να λαμβάνει υπ' όψιν τον αναβαλλόμενο φόρο εισοδήματος, αγνοεί, δε, τον τρόπο, με τον οποίο λειτουργεί το κονδύλι του φόρου εισοδήματος στον Ισολογισμό...

δ. επισημαίνεται ότι οι μεταβολές των τροποποιητικών δηλώσεων απεικονίστηκαν σωρευτικά στη νέα εταιρεία, που προέκυψε από τη συγχώνευση σχεδόν 5 εταιρειών,...

η. Αφ' ης στιγμής, επομένως, η Εταιρεία δημοσίευσε οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα IFRS, συμπεριέλαβε τις μεταβολές της βάσης των φορολογικών αποσβέσεων μέσω του μηχανισμού του Δ.Λ.Π. 12

θ. Υπό το πρίσμα αυτό, παρίσταται παράλογο να απαιτείται να προβεί η Εταιρεία σε τροποποίηση οικονομικών καταστάσεων για επιστροφή φόρου εισοδήματος πριν την ολοκλήρωση του φορολογικού ελέγχου.

Ι. Προς αντίκρουση του ισχυρισμού ότι, κατά την υποβολή της τελευταίας τροποποιητικής δηλώσεως, από την οποία προέκυψε το ποσό προς επιστροφή για το φορολογικό έτος 2019, η διαφορά, που προέκυψε από τη διόρθωση του φορολογικού συντελεστή, αντί να απεικονιστεί ως διαφορά Λογιστικής – Φορολογικής Βάσης, επηρέασε το λογιστικό αποτέλεσμα, προσκομίζουμε και επικαλούμαστε σχέδιο εντύπου τροποποιητικής δηλώσεως, όπως θα έπρεπε να είχε υποβληθεί (ΣΧΕΤ. 2), αποδεικνύοντας έτσι ότι εκ παραδρομής επηρεάστηκε το λογιστικό αποτέλεσμα »

Επειδή, σύμφωνα με τη Λογιστική Οδηγία των ΕΛΠ παρ. 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...

Παράδειγμα

Στις 02/01/20Χ1 η ΑΛΦΑ αγόρασε ένα πάγιο (εξοπλισμό γραφείου) αξίας κτήσης 10.000 ευρώ που αποδεδειγμένα έχει ωφέλιμη οικονομική ζωή 10 έτη και μηδενική υπολειμματική αξία (συντελεστής απόσβεσης 10%). Εκ παραδρομής η ΑΛΦΑ υπολογίζει ετήσιες αποσβέσεις με συντελεστή 5% αντί του ορθού 10%. Το σφάλμα αποκαλύφθηκε κατά τη διάρκεια του 20Χ5 και αποφασίστηκε η διόρθωσή του. Η ΑΛΦΑ δημοσίευσε «Κέρδη εις νέο» ποσού 4.600 ευρώ την 1η Ιανουαρίου 20Χ4 και 4.800 ευρώ την 31η Ιανουαρίου 20Χ4. Τα δημοσιευμένα κέρδη του 20Χ4 ανήλθαν στο ποσό των 1.800 ευρώ.

Ανάλυση – Λύση...

Εξυπακούεται ότι αν αναγνωρίζεται αναβαλλόμενος φόρος και επηρεάζεται από τη διόρθωση, τροποποιείται και αυτός αναδρομικά βάσει των προαναφερθέντων. Όσον αφορά τον τρέχοντα φόρο εισοδήματος, έχουν εφαρμογή τα προβλεπόμενα από την φορολογική νομοθεσία».

Συνεπώς στα οριζόμενα στο άρθρο 28 των ΕΛΠ περιλαμβάνεται και η διόρθωση συντελεστών απόσβεσης, παρά τα αντίθετα διαλαμβανόμενα από την προσφεύγουσα, η δε αναφορά της στην έννοια του αναβαλλόμενου φόρου δεν αλλάζει τα προαναφερόμενα, καθώς, όπως ρητά αναφέρεται στο ως άνω παράδειγμα, **αν αναγνωρίζεται αναβαλλόμενος φόρος και επηρεάζεται από τη διόρθωση, τροποποιείται και αυτός αναδρομικά βάσει των προαναφερθέντων**, χωρίς να ακυρώνει την προϋπόθεση της υποβολής τροποποιημένων καταστάσεων και ο ισχυρισμός ότι η διόρθωση του συντελεστή αποσβέσεων δεν τυποποιείται στην έννοια του «λάθους», όπως αυτή ορίζεται στα ΕΛΠ ή στο ΔΛΠ 8, καθώς και ο ισχυρισμός ότι δε λήφθηκε υπόψη ο αναβαλλόμενος φόρος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δημοσίευσε οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ - IFRS) και συμπεριέλαβε τις μεταβολές της βάσης των φορολογικών αποσβέσεων μέσω του μηχανισμού του Δ.Λ.Π. 12 και ότι είναι παράλογο να απαιτείται να προβεί η εταιρεία σε τροποποίηση οικονομικών καταστάσεων για επιστροφή φόρου εισοδήματος πριν την ολοκλήρωση του φορολογικού ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με τα **Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ):**

ΔΛΠ 1 «Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων»:

«Πλήρης σειρά οικονομικών καταστάσεων

10. Μια πλήρης σειρά οικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνει τα εξής:

(α) κατάσταση οικονομικής θέσης στο τέλος της περιόδου,

(β) κατάσταση αποτελεσμάτων και λοιπών συνολικών εσόδων για την περίοδο,

(γ) κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων για την περίοδο,

(δ) κατάσταση των ταμιακών ροών για την περίοδο,

ε) σημειώσεις, που περιλαμβάνουν σημαντικές πληροφορίες λογιστικής πολιτικής και άλλες επεξηγηματικές πληροφορίες,

(εα) συγκριτική πληροφόρηση σχετικά με την προηγούμενη περίοδο, όπως ορίζεται στις παραγράφους 38 και 38Α, και

(στ) κατάσταση οικονομικής θέσης κατά την έναρξη της προηγούμενης περιόδου, όταν μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει αναδρομικά μια λογιστική πολιτική ή επαναδιατυπώνει αναδρομικά στοιχεία των οικονομικών της καταστάσεων ή όταν ανακατατάσσει στοιχεία των οικονομικών της καταστάσεων σύμφωνα με τις παραγράφους 40Α-40Δ.

[...]

Συγκριτική πληροφόρηση

Ελάχιστη συγκριτική πληροφόρηση

38. Εκτός από την περίπτωση κατά την οποία ένα ΔΠΧΑ επιτρέπει ή απαιτεί διαφορετικά, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τη συγκριτική πληροφόρηση σε σχέση με την προηγούμενη περίοδο για όλα τα ποσά που απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις της τρέχουσας περιόδου. Η οικονομική οντότητα περιλαμβάνει συγκριτική πληροφόρηση στην αφηγηματική και περιγραφική πληροφόρηση, όταν αυτό είναι απαραίτητο για την κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων της τρέχουσας περιόδου.

38Α. Η οικονομική οντότητα παρουσιάζει, κατ' ελάχιστον, δύο καταστάσεις οικονομικής θέσης, δύο καταστάσεις αποτελεσμάτων και λοιπών συνολικών εσόδων, δύο χωριστές καταστάσεις αποτελεσμάτων (κατά περίπτωση), δύο καταστάσεις ταμιακών ροών και δύο καταστάσεις μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων, καθώς και τις σχετικές σημειώσεις[...]

Αλλαγή λογιστικής πολιτικής, αναδρομική επαναδιατύπωση ή ανακατάταξη

40Α. Μια οικονομική οντότητα παρουσιάζει τρίτη κατάσταση οικονομικής θέσης κατά την έναρξη της προηγούμενης περιόδου, πέραν των ελάχιστων συγκριτικών οικονομικών καταστάσεων που απαιτούνται βάσει της παραγράφου 38Α, αν:

(α) εφαρμόζει αναδρομικά μια λογιστική πολιτική, επαναδιατυπώνει αναδρομικά στοιχεία των οικονομικών της καταστάσεων ή ανακατατάσσει στοιχεία των οικονομικών της καταστάσεων, και

(β) η αναδρομική εφαρμογή, επαναδιατύπωση ή ανακατάταξη έχει ουσιώδη επίδραση στις πληροφορίες της κατάστασης οικονομικής θέσης κατά την έναρξη της προηγούμενης περιόδου.

ΔΛΠ 8 «Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη»:

«ΟΡΙΣΜΟΙ

5. Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται στο παρόν Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:

Λογιστικές πολιτικές είναι οι συγκεκριμένες αρχές, βάσεις, παραδοχές, κανόνες και πρακτικές, που εφαρμόζονται από την οικονομική οντότητα για την κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.

Οι λογιστικές εκτιμήσεις είναι χρηματικά ποσά που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις και αποτελούν αντικείμενο αβεβαιότητας στην επιμέτρηση.

Η μεταβολή της λογιστικής εκτίμησης είναι προσαρμογή της λογιστικής αξίας περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης ή του ποσού της περιοδικής ανάλωσης περιουσιακού στοιχείου, που προκύπτει από εκτίμηση της παρούσας κατάστασης και των αναμενόμενων μελλοντικών ωφελειών και δεσμεύσεων που σχετίζονται με περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις. Οι μεταβολές της λογιστικής εκτίμησης προκύπτουν από νέες πληροφορίες ή εξελίξεις και, κατά συνέπεια, δεν είναι διορθώσεις λαθών.

Αναδρομική εφαρμογή είναι η εφαρμογή νέας λογιστικής πολιτικής σε συναλλαγές, άλλα γεγονότα και περιστάσεις ως αν η νέα λογιστική πολιτική ήταν ανέκαθεν σε χρήση.

Αναδρομική επαναδιατύπωση είναι η διόρθωση αναγνώρισης, επιμέτρησης, και γνωστοποίησης ποσών των στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων ως αν το λάθος της προγενέστερης περιόδου δεν είχε γίνει. Η μελλοντική εφαρμογή μεταβολής λογιστικής πολιτικής και η αναγνώριση της επίδρασης μεταβολής λογιστικής εκτίμησης, αντίστοιχα, είναι:

α) η εφαρμογή της νέας λογιστικής πολιτικής σε συναλλαγές, άλλα γεγονότα και περιστάσεις που συμβαίνουν μετά την ημερομηνία μεταβολής της πολιτικής και

β) η αναγνώριση της επίδρασης της λογιστικής εκτίμησης στην τρέχουσα και μελλοντικές περιόδους που επηρεάζονται από τη μεταβολή.

Αναδρομική εφαρμογή

22. Με την επιφύλαξη των οριζόμενων στην παράγραφο 23, όταν εφαρμόζεται αναδρομικά κάποια αλλαγή σε λογιστική πολιτική σύμφωνα με την παράγραφο 19 στοιχείο α) ή β), η οικονομική οντότητα θα προσαρμόζει το υπόλοιπο έναρξης κάθε επηρεαζόμενου στοιχείου των ιδίων κεφαλαίων για την παλαιότερη από τις παρουσιαζόμενες περιόδους και των άλλων συγκριτικών ποσών για κάθε προγενέστερη περίοδο που παρουσιάζεται ως αν η νέα λογιστική πολιτική ήταν ανέκαθεν σε χρήση.

ΛΑΘΗ

42. Με την επιφύλαξη όσων προβλέπονται στην παράγραφο 43, η οικονομική οντότητα θα διορθώνει σημαντικά λάθη προγενέστερων περιόδων αναδρομικά στην πρώτη πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων που εγκρίνονται για έκδοση μετά την ανακάλυψή τους:

α) με την αναδιατύπωση των συγκριτικών ποσών για την προγενέστερη παρουσιαζόμενη περίοδο (προγενέστερες παρουσιαζόμενες περιόδους) στην οποία έγινε το λάθος ή

β) αν το λάθος έγινε πριν από την παλαιότερη προγενέστερη περίοδο που παρουσιάζεται, με την αναδιατύπωση των υπόλοιπων έναρξης των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και της καθαρής θέσης για την παλαιότερη των παρουσιαζόμενων προγενέστερων περιόδων.

ΔΛΠ 12 «Φόροι εισοδήματος»:

17. Ορισμένες προσωρινές διαφορές προκύπτουν όταν έσοδα ή έξοδα περιλαμβάνονται στο λογιστικό αποτέλεσμα μιας περιόδου, αλλά περιλαμβάνονται στο φορολογητέο αποτέλεσμα διαφορετικής περιόδου. Τέτοιες προσωρινές διαφορές συχνά αναφέρονται ως χρονικές διαφορές. Τα ακόλουθα είναι παραδείγματα προσωρινών διαφορών αυτού του είδους, οι οποίες είναι φορολογητέες προσωρινές διαφορές και οι οποίες συνεπώς καταλήγουν σε αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις:

β) απόσβεση που χρησιμοποιείται στον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους (φορολογικής ζημίας) μπορεί να διαφέρει από αυτήν που χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό του λογιστικού κέρδους. Η προσωρινή διαφορά είναι η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου και της φορολογικής βάσης του, η οποία είναι το αρχικό κόστος του περιουσιακού στοιχείου μείον όλες τις εκπτώσεις σε σχέση με αυτό το περιουσιακό στοιχείο που επιτρέπονται από τις φορολογικές αρχές κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους της τρέχουσας και των προηγούμενων περιόδων. Μία φορολογητέα προσωρινή διαφορά προκύπτει και καταλήγει σε αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση, όταν η φορολογική απόσβεση είναι επιταχυνόμενη (αν η φορολογική απόσβεση είναι μικρότερη από τη λογιστική απόσβεση, προκύπτει μια εκπεστέα προσωρινή διαφορά και καταλήγει σε ένα αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο)."

Επειδή, εκ των ως άνω, προκύπτουν αναλυτικά οι υποχρεώσεις της οντότητας σχετικά με την παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων με ΔΛΠ και συγκεκριμένα προκύπτει η υποχρεωτική παρουσίαση των συγκριτικών πληροφοριών για την προηγούμενη περίοδο σε όλες τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Σε περίπτωση δε αναδρομικής εφαρμογής λογιστικής πολιτικής (ΔΛΠ 8), απαιτείται η παρουσίαση τρίτου ισολογισμού. Συνεπώς δεν αναιρούνται οι βάσει του άρθρου 28 ΕΛΠ υποχρεώσεις της προσφεύγουσας, λόγω του γεγονότος ότι δημοσίευσε οικονομικές καταστάσεις

σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ - IFRS) και ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν καταχώρισε ως όφειλε τις προσωρινές διαφορές μεταξύ λογιστικής αξίας και φορολογικής αξίας στον πίνακα Ε' του εντύπου Ε3 που συνυπέβαλε με τις υπό κρίση τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 (υποχρέωση επιχειρήσεων που τηρούν τα βιβλία τους με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ή τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα), ούτε μετέφερε το σύνολο των διαφορών από το έντυπο Ε3 στον αντίστοιχο κωδικό 119 του εντύπου Ν (βλ. Ε.2019/2020 «Οδηγίες συμπλήρωσης εντύπου Ε3 φορολογικού έτους 2019»).

Εξαιτίας αυτού με την υπό κρίση ενδικοφανή, προσκομίστηκε «σχέδιο εντύπου τροποποιητικής δήλωσης», όπως θα έπρεπε να είχε υποβληθεί, με τη σωστή απεικόνιση του κωδικού 119 «Προσωρινές διαφορές μεταξύ Δ.Λ.Π. – Φ.Β.», του κωδικού 116 «Κέρδη ισολογισμού χρήσης βάσει Δ.Λ.Π./Ε.Λ.Π. και των λοιπών κωδικών, προκειμένου να αποδειχθεί ότι εκ παραδρομής επηρεάστηκε το λογιστικό αποτέλεσμα και ότι αυτή η λάθος απεικόνιση στη δήλωση δεν μπορεί να στερήσει στην επιχείρηση το δικαίωμα επιστροφής του φόρου.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι μεταβολές των τροποποιητικών δηλώσεων απεικονίστηκαν σωρευτικά στη νέα εταιρεία, που προέκυψε από τη συγχώνευση της ελεγχόμενης και άλλων πέντε εταιρειών την 30/12/2022, χωρίς να προσκομίζει επαρκή προς τούτο αποδεικτικά στοιχεία.

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση προέβη στην υποβολή των τροποποιητικών δηλώσεων με αριθμό/03-02-2023 και/20-06-2023 για να διορθώσει το Λογιστικό αποτέλεσμα του φορολογικού έτους 2019, για το οποίο έχουν οριστικοποιηθεί οι Οικονομικές Καταστάσεις, χωρίς ωστόσο να εκπληρώσει, η ίδια ή η καθολική διάδοχος αυτής, τις υποχρεώσεις που απορρέουν από τις διατάξεις των άρθρων 28, 29 παρ. 5 και 30 παρ. 7 του ν. 4308/2014, με συνέπεια ορθώς να μην αναγνωρίζονται από τον έλεγχο οι υποβληθείσες τροποποιητικές δηλώσεις.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η θέση του ελέγχου παραβιάζει τις αρχές της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου και της χρηστής διοικήσεως.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 παρ. 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, στη με ημερομηνία θεώρησης 21/10/2025 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, περιγράφονται με σαφήνεια και λεπτομέρεια οι διενεργηθείσες ελεγκτικές ενέργειες και επαληθεύσεις, καθώς και οι διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί πλημμελούς αιτιολογίας, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς το 2^ο ισχυρισμό:

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η επιβολή προστίμου κατ' άρθρο 54 παρ. 1 του ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) επί ανακριβούς φορολογικής δήλωσης, χωρεί μόνον εφ' όσον προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή και ότι δεν πρέπει να της επιβληθεί πρόστιμο ανακρίβειας, γιατί στην περίπτωση της απλώς

δεν αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο το βάσει δήλωσης πιστωτικό ποσό προς επιστροφή, χωρίς να έχει προηγηθεί επιστροφή ή συμψηφισμός του.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 58 «Πρόστιμα ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης» του ν.4987/2022, ορίζεται ότι:

«1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση τον διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς που προκύπτει προς καταβολή ως εξής:

α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε τοις εκατό (5%) έως είκοσι τοις εκατό (20%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) και ανέρχεται σε ποσοστό έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.».

Επειδή επίσης, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του ν. 4646/2019, τροποποιήθηκε η παράγραφος 1 του άρθρου 58 του ν. 4174/2013 και ορίστηκε ότι:

«Επί του άρθρου 35

Με τις προτεινόμενες ρυθμίσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 34 επιχειρείται να αντιμετωπιστούν σοβαρές δυσλειτουργίες στις περιπτώσεις όπου ο αρχικός καταλογισμός εξαφανίζεται ή διορθώνεται με την απόφαση επί της ενδικοφανούς προσφυγής που εκδίδει η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) της ΑΑΔΕ.

Με την προτεινόμενη διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου τροποποιείται η παράγραφος 1 του άρθρου 58 του ΚΦΔ και ορίζεται ότι τα πρόστιμα του άρθρου αυτού επιβάλλονται όταν με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδεται κατόπιν ελέγχου, προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή. Τα εν λόγω πρόστιμα επιβάλλονται και στις περιπτώσεις που με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου καταλογίζεται ποσό προερχόμενο από πιστωτικό υπόλοιπο δήλωσης που έχει εισπραχθεί από τον φορολογούμενο, χωρίς να το δικαιούται».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 54 «Κυρώσεις για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης» του ν.5104/2024, ορίζεται ότι:

«1. Όταν η φορολογική δήλωση είναι ανακριβής και το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς φόρου που προκύπτει προς καταβολή ως εξής:

α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε τοις εκατό (5%) έως είκοσι τοις εκατό (20%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) και ανέρχεται σε ποσοστό έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση».

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις και τις σχετικές οδηγίες και διευκρινίσεις που έχουν δοθεί από τη Διοίκηση για την ομοίμορφη εφαρμογή αυτών, το πρόστιμο της παρ.1 του άρθρου 58 του

ν. 4174/2013 (και ν.4987/2022) και του νυν πλέον άρθρου 54 παρ.1 ν. 5104/2024, εφαρμόζεται επί της διαφοράς φόρου που προκύπτει προς καταβολή.

Επειδή, εν προκειμένω προέκυψε φόρος προς καταβολή και συγκεκριμένα το ποσό του φόρου που προέκυψε προς καταβολή βάσει της υπ' αριθμ./20-06-2023 τροποποιητικής δήλωσης φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, υπολείπεται του ποσού του φόρου που προέκυψε προς καταβολή με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου (η υπ' αριθμ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος) που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση και συνεπώς ορθώς επιβλήθηκε από τον έλεγχο πρόστιμο ανακρίβειας 50% επί της διαφοράς του φόρου, ως εξής:

Φορολογικό έτος 2019	Ποσά (€)
Φόρος που αναλογεί βάσει της υπ' αριθμ...../20-06-2023 τροποποιητικής δήλωσης (Α)	328.998,44
Φόρος που αναλογεί βάσει του διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου (Β)	532.410,45
Διαφορά για υπολογισμό προστίμου (Β) – (Α) = (Γ)	203.412,01
Ποσοστό διαφοράς ως προς το αρχικό ποσό (Γ)/(Α)%	61,83%)
Πρόστιμο (Γ) * 50%	101.706,01

Επιπλέον βάσει της ίδιας πράξης:

Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση βάσει της υπ' αριθμ./20-06-2023 τροποποιητικής δήλωσης	81.235,42
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση βάσει του διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου	284.647,43
[Διαφορά για υπολογισμό προστίμου (Β) – (Α) = (Γ)]	203.412,01

Κατόπιν αυτών, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν πρέπει να της επιβληθεί πρόστιμο ανακρίβειας, γιατί στην περίπτωση της απλώς δεν αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο το βάσει δήλωσης πιστωτικό ποσό προς επιστροφή, χωρίς να έχει προηγηθεί επιστροφή ή συμψηφισμός του, απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από 19/11/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» **ΑΦΜ** σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό και την επικύρωση της υπ' αριθμ./21-10-2025 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης εταιρείας - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2019

Η υπ' αριθμ./21-10-2025 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής:

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ (ΔΗΛΩΣΗΣ-ΔΕΔ)
Φορολογητέα κέρδη		1.370.826,84	2.218.376,86	2.218.376,86	
Φόρος	Πιστωτικό ποσό	289.080,44	85.668,43	85.668,43	203.412,01
	Χρεωστικό ποσό				
Πλέον: Προκαταβολή φόρου τρέχοντος φορολογικού έτους		365.459,34	365.459,34	365.459,34	
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		2.713,77	2.713,77	2.713,77	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου		542,75	542,75	542,75	
Τέλος επιτηδεύματος		1.600,00	1.600,00	1.600,00	
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας άρθρο 58 ΚΦΔ			101.706,01	101.706,01	101.706,01
Σύνολο φόρων για καταβολή		81.235,42	386.353,44	386.353,44	305.118,02

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη εταιρεία.

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
Α/Α
ΠΑΣΧΑΛΗΣ ΧΑΡΑΛΑΜΠΟΝΙΚΟΛΑΟΣ

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.