



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 29/10/2021

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α2

Αριθμός απόφασης:4062

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19  
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα  
Τηλέφωνο : 213-1604553

#### ΑΠΟΦΑΣΗ

#### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

**1.** Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως 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 Β' 1440/27-04-2017)

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. [Α.1273/2020](#) (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), [Α.1241/2020](#) (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και [Α.1215/2020](#) (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.

**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 **06-07-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ:....., με έδρα στη .....

οδός ..... κατά της υπ' αρ. ....../...../2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αρ. ....../...../2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 28-02-2020 οικεία έκθεση ελέγχου

6. Τις απόψεις της ΔΟΥ Φ.Α.Ε. Αθηνών.

7. Η με αριθμ. ΔΕΔ .....ΕΞ2021ΕΜΠ/02-03-2021 κλήση προς ακρόαση της Υπηρεσίας μας.

8. Το με αριθμ. ΔΕΔ .....ΕΙ2021ΕΜΠ/06-04-2021 συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας.

9. Το με αριθμ. ΔΕΔ .....ΕΙ2021ΕΜΠ/28-05-2021 συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας.

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

Επί της από 06-07-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», ΑΦΜ:....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αρ. ....../...../2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών δεν αναγνωρίσθηκε το δηλωθέν ποσό φόρου για επιστροφή ύψους 52.874,59 € και επίσης καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ύψους 68.125,26 € πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ύψους 34.062,63€, ήτοι συνολικό καταλογιζόμενο ποσό ύψους 102.187,89€.

Η ως άνω διαφορά φόρου καταλογίσθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από 28/02/2020 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4172/2013 της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, .....

Συγκεκριμένα διενεργήθηκε έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4172/2013 από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, δυνάμει της με αρ. ....../2019 εντολής μερικού ελέγχου γραφείου φορολογίας εισοδήματος, του Προϊσταμένου της εν λόγω φορολογικής αρχής για το φορολογικό έτος 2016 αναφορικά με την επιστροφή πιστωτικού ποσού προς επιστροφή ύψους 15.250,67 € που προσδιορίσθηκε από την εκκαθάριση της με αρ. ....../2018 τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη εταιρεία, δεν δικαιούται επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου ύψους 15.250,26€ που προέκυψε συνεπεία της ως άνω τροποποιητικής δήλωσης, λόγω μη αναγνώρισης από τον έλεγχο της υποβληθείσας τροποποιητικής δήλωσης και συγκεκριμένα της αναφερόμενης σε αυτή προσωρινής διαφοράς μεταξύ λογιστικών και φορολογικών

αποσβέσεων ύψους **256.654,04 ευρώ** η οποία προέκυψε από τον επανυπολογισμό των φορολογικών αποσβέσεων για τα φωτοβολταϊκά με συντελεστή 10% (άρθ. 24 ν. 4172/2013) αντί του συντελεστή 4% (άρθ.18 ν. 4307/2014) που είχε υπολογιστεί με την αρχική δήλωση.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και με τα συμπληρωματικά της υπομνήματα, ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση της παραπάνω πράξης και την επιστροφή, νομιμοτόκως, κάθε ποσού που κλήθηκε να καταβάλει δυνάμει της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1. Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή των άρθρων 22 και 24 παρ. 5 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 3, 4, 6, 7 και 18 του ν. 4308/2015 (Ε.Λ.Π.).** Ο προβαλλόμενος ισχυρισμός του φορολογικού ελέγχου ότι δεν αναγνωρίζει την έκπτωση αποσβέσεων ποσού 256.654,04 €, για το λόγο ότι αφενός δεν πραγματοποιήθηκαν σε ετήσια βάση και αφετέρου δεν ήταν καταχωρημένες στα τηρούμενα αρχεία (βιβλία) της ελεγχόμενης εταιρείας, εντός των προβλεπόμενων προθεσμιών των άρθρων 1 και 6 του Ν 4308/2014, είναι νόμω και ουσία αβάσιμος, καθότι: α) οι σχετικές αποσβέσεις των παγίων της εταιρείας είχαν καταχωρηθεί στα προβλεπόμενα από τα Ε.Λ.Π. λογιστικά αρχεία (βιβλία) της εταιρείας, ήτοι στο Μητρώο Παγίων, κατά τον δέοντα χρόνο που προβλέπεται στο άρθρο 6 (μέχρι την ημερομηνία σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων) β) Η διόρθωση του συντελεστή φορολογικών αποσβέσεων από 4% σε 10% (διόρθωση φορολογικής βάσης) πραγματοποιήθηκε κατ' εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας (ν. 4172/2013 και 4174/2013), αναφέρεται δε αποκλειστικά και μόνο στο επίμαχο φορολογικό έτος 2016 και ουδεμία μεταφορά αποσβενόμενων ποσών μεταξύ οικονομικών χρήσεων πραγματοποιήθηκε.
- 2. Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας και συγκεκριμένα των άρθρων 24 παρ. 4 και 5 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και 19 παρ. 1 και 3<sup>ο</sup> του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).** Η εταιρεία, υιοθέτησε -κατά συγγνωστή νομική πλάνη- εσφαλμένο φορολογικό συντελεστή για τις αποσβέσεις των παγίων της (πάνελ/ φωτοβολταϊκά πλαίσια, μηχανήματα μετατροπής και μεταφοράς ηλεκτρικής ενέργειας, ηλεκτρολογικός εξοπλισμός, κ.λπ.), ήτοι συντελεστή 4% (που εφαρμόζεται για τη κατηγορία «11. μη κτηριακές εγκαταστάσεις»), αντί του ορθού συντελεστή 10% (που εφαρμόζεται για την κατηγορία «12. μηχανήματα/εξοπλισμός εκτός Η/Υ και λογισμικού»). Προς διόρθωση του εσφαλμένου φορολογικού συντελεστή αποσβέσεων κατ' εφαρμογή του άρθρου 24 παρ. 4 του Κ.Φ.Ε. (ν. 4172/2013), η εταιρεία αναμόρφωσε τη φορολογική βάση και προέβη στην υποβολή της υπ' αριθ. ....../2018 τροποποιητικής δήλωσης (Εντυπα Ν και Ε3) για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος, ως άλλωστε όφειλε να πράξει κατά τη ρητή διατύπωση του άρθρου 19 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4172/2013).
- 3. Εσφαλμένος, ως νόμω και ουσία, αβάσιμος, ο ισχυρισμός του φορολογικού ελέγχου ότι η διαφοροποίηση στα φορολογητέα κέρδη της εταιρείας επηρεάζει τις οριστικές οικονομικές καταστάσεις.** Από τη διόρθωση του ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ συντελεστή αποσβέσεων (από 4% σε 10%), προέκυψαν αρνητικές (αφαιρούμενες) προσωρινές διαφορές μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης ύψους 256.654,04 €, οι οποίες αφού απεικονίστηκαν στον Πίνακα Ε' των Προσωρινών

Διαφορών μεταξύ Λογιστικής και Φορολογικής Βάσης του Εντύπου Ε3, μεταφέρθηκαν στον κωδικό 119 της οικείας δήλωσης εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, μειώνοντας ισόποσα τα φορολογητέα κέρδη χρήσης (176.338,06 €) και μετατρέποντάς τα σε φορολογική ζημία χρήσης (80.315,98 €). Τούτων έπεται ότι η διαφοροποίηση στα φορολογητέα κέρδη δεν επηρεάζει, ως εσφαλμένα ισχυρίζεται ο φορολογικός έλεγχος, τις οριστικές οικονομικές καταστάσεις, ήτοι τον προσδιορισμό του λογιστικού αποτελέσματος προ φόρων (λογιστικά κέρδη), αλλά αποκλειστικά και μόνο το ποσό του φόρου εισοδήματος που προέκυψε προς καταβολή.

4. **Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή των διατάξεων της λογιστικής νομοθεσίας και των νόμων 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) και 4308/2014 (Ε.Λ.Π.).** Επειδή το Συμβούλιο της Επικρατείας (ΣΤΕ 3251/2015) έχει κρίνει ότι οι διατάξεις του ΚΝ2190/1920 και του Π.Δ.1123/1980 αποσκοπούν στην εσωτερική λογιστική απεικόνιση των οικονομικών στοιχείων των ανωνύμων εταιρειών και δεν αποτελούν φορολογικές διατάξεις (σχετική και η ΔΕΔ 1159/2018). Και στην περίπτωση που ήθελε υποτεθεί ότι κατόπιν τροποποιητικών δηλώσεων απαιτείται η διόρθωση των οικονομικών καταστάσεων της προσφεύγουσας λόγω εμφιλοχώρησης σφαλμάτων ή για οποιαδήποτε άλλη αιτία αυτό και πάλι είναι εφικτό ανεξαρτήτως χρονικού περιορισμού βάσει των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.4308/2014 η οποία ωστόσο όπως ρητά έχει κρίνει το Συμβούλιο της Επικρατείας και έχει δεχθεί η Υπηρεσίας σας διακρίνεται από την φορολογική νομοθεσία και ουδεμία επίδραση προκαλείται σε αυτή.

**Επειδή** με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν. 4174/2013 (Α' 170) που ισχύει από 01/01/2014 ορίζεται μεταξύ άλλων 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)** ... **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 ...», ενώ με τις διατάξεις του άρθρου 61 του ν. 2238/1994 (Α' 151) που ισχύει μέχρι 31/12/2013, ότι: «**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 ...»

**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' αριθ. **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 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 λάθος ή παράλειψη 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.

**Επειδή** με τις διατάξεις του ν. **4172/2013** (Α' 167) που ισχύει από 01/01/2014 ορίζεται μεταξύ άλλων ότι:

Στο **άρθρο 47** ότι: «1) Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Γ', του Μέρους Δεύτερου («Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων») του ΚΦΕ, εκτός από τις περιπτώσεις όπου ορίζεται διαφορετικά στο παρόν κεφάλαιο»,

ενώ στο **άρθρο 21** 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 δήλωσης κάθε φορολογικού έτους (σχετ. ΠΟΛ1049/2016, ΠΟΛ 1030/2017, ΠΟΛ1057/2018) συνυποβάλλονται 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.)**

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. 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 (τόσο λογιστικής όσο και φορολογικής βάσης-άρθρο 3 παρ.5 ΕΛΠ).

**Επειδή** η περίπτωση τροποποίησης (είτε στοιχείου λογιστικής βάσης είτε στοιχείου φορολογικής βάσης) κατόπιν οριστικοποίησης των καταχωρήσεων και των χρηματοοικονομικών καταστάσεων για τα φορολογικά έτη 2014 και μετά αντιμετωπίζεται λογιστικά ως εξής:

#### **Ως προς το φορολογικό έτος 2014 (ΚΦΑΣ, ΕΓΛΣ και Ν.2190/1920)**

Σύμφωνα με την Σ.ΛΟ.Τ. αριθ. πρωτ.: 1202πε ΕΞ 22.1.2015 - Τροποποίηση ισολογισμού - Διόρθωση λαθών «Κατά την χρονική περίοδο (2013) το ισχύον νομικό πλαίσιο που αναφέρεται το ερώτημα (ΕΓΛΣ- Κ.Β.Σ.) δεν ορίζει λογιστικούς χειρισμούς για διορθώσεις λαθών. Η πιο ασφαλής και εύκολη διαδικασία είναι η διόρθωση εντός της χρήσης που διαπιστώνεται το λάθος, δηλαδή με χρέωση του λογαριασμού των εξόδων προηγούμενων χρήσεων».

#### **Ως προς τα φορολογικά έτη 2015 και επόμενα (ν. 4308/2014 ΕΛΠ)**

Σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Α' 251), μεταξύ άλλων ορίζεται ότι:

##### **«Άρθρο 3**

*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. 18.3<sup>α</sup>.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**

«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 ότι 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**

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**

«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» ως προς την παροχή πληροφοριών ως προς τις λογιστικές πολιτικές, εκτιμήσεις και λάθη προβλέπεται η εξής πληροφόρηση:

«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».

## **άρθρο 30**

«... 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.

Περιπτώσεις αλλαγής λογιστικών εκτιμήσεων είναι π.χ. η επανεκτίμηση της ωφέλιμης ζωής ενός παγίου περιουσιακού στοιχείου, η αλλαγή της μεθόδου απόσβεσης ενός περιουσιακού στοιχείου κλπ.».

**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 αντανακλούν, 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 31-12-20X4/20X4	4.000	2.800

Κατάσταση αποτελεσμάτων	Αποσβέσεις (έξοδο)	Καθαρά Κέρδη
Δημοσιευμένο 20X4	500	1.800
Διόρθωση	500	-500
Διορθωμένο 20X4	1.000	1.300

Τα διορθωμένα ποσά είναι αυτά που θα εμφανίζονται στις συγκριτικές καταστάσεις του 20X4 για το έτος 20X5. Για το έτος 20X5 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 20X4. 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 31.12.20X1 η ΑΛΦΑ κρίνει ότι αυξήθηκε η υπολειπόμενη ωφέλιμη οικονομική ζωή ενός παγίου, οι μειωμένες αποσβέσεις θα υπολογίζονται για τα έτη 20X2 και εφεξής, χωρίς να γίνει καμία προσαρμογή για τις αποσβέσεις του 20X1.»

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 αρχείων (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 (ανακλητικής) 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, 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 υποχρεώσεών της που απορρέουν από τις διατάξεις των άρθρων 28, 29§5 και 30§7 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ)**, οι οποίες προβλέπουν ρητώς την 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** από τα ανωτέρω προκύπτει ότι **σε περίπτωση διόρθωσης λάθους** (είτε στην λογιστική είτε στην φορολογική βάση) που αφορά το φορολογικό έτος 2014 δεν προβλέπεται αναδρομική τροποποίηση των οριστικών και δημοσιευμένων οικονομικών του καταστάσεων αλλά το λάθος διορθώνεται στην χρήση που διαπιστώνεται με λογαριασμούς προηγούμενων χρήσεων, ενώ για τα **φορολογικά έτη 2015 και επόμενα τα ΕΛΠ** προβλέπουν ότι είναι δυνατή η 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. 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 ως προς το **φορολογικό έτος 2016** που έχουν εφαρμογή τα ΕΛΠ μπορεί να υφίσταται διαφοροποίηση της λογιστικής από την φορολογική βάση ως προς τον τρόπο απόσβεσης, ενώ όταν οι λογιστικές αποσβέσεις διαφοροποιούνται από τις φορολογικές, η επιχείρηση ως αναφέρθηκε, οφείλει, να παρακολουθεί τόσο τη λογιστική όσο και τη φορολογική βάση.

Συγκεκριμένα, ως αναφέρθηκε στο μητρώο παγίων πρέπει να παρακολουθούνται τόσο τις λογιστικές όσο και τις φορολογικές αποσβέσεις.

Στην προκείμενη περίπτωση η προσφεύγουσα αρχικά διενήργησε επί του συνόλου των παγίων της **λογιστικές αποσβέσεις με συντελεστή 4%** ίσες με τις **φορολογικές αποσβέσεις με 4%** και τα δεδομένα των οικονομικών της καταστάσεων έχουν ως εξής:

- **Αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος με αρ. ....../2017** από την εκκαθάριση της οποίας προέκυψε χρεωστικό ποσό για καταβολή ύψους **52.874,59€**.

	Αρχική δήλωση ...../2017(σε €)
Ακαθάριστα Έσοδα (κωδ. 015)	1.289.857,83
Κέρδη Ισολογισμού βάσει Δ.Λ.Π. (κωδ. 116)	176.338,06
(+) Προσωρινές διαφορές μεταξύ ΔΛΠ/ΕΛΠ-Φ.Β. (κωδ. 118)	
( - ) Προσωρινές διαφορές μεταξύ ΔΛΠ/ΕΛΠ-Φ.Β. (κωδ 119)	
Φορολογητέα κέρδη χρήσης (κωδ. 016)	176.338,06
Φορολογητέα Ζημία Χρήσης (κωδ. 017)	
Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες (κωδ. 455)	58.576,62
Σύνολο κερδών (κωδ. 024)	234.914,68
Υπόλοιπο ζημιών (κωδ.224 )	
Κέρδη φορολογικού έτους (κωδ.029 )	234.914,68
Ζημία φορολογικού έτους ( κωδ. 030)	
Φόρος που αναλογεί 29%	68.125,26

- **Ισολογισμός (απεικόνιση μόνο της καθαρής θέσης)-Αποτελέσματα χρήσης** (Οι Χρηματοοικονομικές καταστάσεις και τα οικονομικά αποτελέσματα εγκρίθηκαν με την απόφαση του Διοικητικού Συμβουλίου της **04/08/2017** και την ετήσια Γενική

Συνέλευση των μετόχων στις 21/08/2017 και καταχωρήθηκαν την 16/01/2019 στο ΓΕΜΗ με αρ. καταχώρησης .....).

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ		
	2015	2016
Κύκλος εργασιών (καθαρός)	1.294.825,08	1.289.857,83
Κόστος πωλήσεων	399.139,56	568.899,67
Μικτό αποτέλεσμα	895.685,52	720.958,16
Λοιπά συνήθη έσοδα	0,00	0,00
Έξοδα διοίκησης	-207.261,63	-182.212,62
Λοιπά έξοδα και ζημιές	-243,87	-2.154,68
Κέρδη και ζημιές από διάθεση κυκλοφορούντων στοιχείων		620,25
Λοιπά έσοδα και κέρδη		8.955,14
Πιστωτικοί Τόκοι και συναφή κονδύλια (καθαρό ποσό)	79.912,53	72.662,29
Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα	-464.013,59	-442.490,49
Αποτέλεσμα προ φόρων	304.078,96	176.338,06
Φόρος εισοδήματος	-107.665,08	-68.125,26
Αποτέλεσμα περιόδου μετά από φόρους	196.413,88	108.212,80

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ		
	2015	2016
Κεφάλαια και Αποθεματικά έναρξης		374.524,33
Κέρδη προς διάθεση		108.212,80
Μεταβολές κεφαλαίων πλην κερδών χρήσης		0,00
Κεφάλαια και Αποθεματικά λήξης	374.524,33	482.737,13

Εν συνεχεία εντός του έτους 2018 η προσφεύγουσα έκρινε ότι εσφαλμένα διενήργησε φορολογικές αποσβέσεις με 4% και διενήργησε αποσβέσεις με φορολογικό συντελεστή 10% με αποτέλεσμα κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος να διαφοροποιείται η λογιστική από την φορολογική βάση και εξαιτίας αυτής της διαφοροποίησης προέκυψαν Αρνητικές προσωρινές Διαφορές οι οποίες μετέβαλαν τον φόρο της χρήσης, και συγκεκριμένα υπέβαλε:

- την με αρ. ....../2018 τροποποιητική δήλωση από την εκκαθάριση της οποίας προέκυψε πιστωτικό υπόλοιπο προς επιστροφή ύψους 15.250,67€,

	Τροποπ. δήλωση ...../2018 €)
Ακαθάριστα Έσοδα (κωδ. 015)	1.289.857,83
Κέρδη Ισολογισμού βάσει Δ.Λ.Π. (κωδ. 116)	176.338,06
(+) Προσωρινές διαφορές μεταξύ ΔΛΠ/ΕΛΠ-Φ.Β. (κωδ. 118)	
(-) Προσωρινές διαφορές μεταξύ ΔΛΠ/ΕΛΠ-Φ.Β. (κωδ 119)	256.654,04
Φορολογητέα κέρδη χρήσης (κωδ. 016)	

Φορολογητέα Ζημία Χρήσης (κωδ. 017)	80.315,98
Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες (κωδ. 455)	58.576,62
Σύνολο κερδών (κωδ. 024)	
Υπόλοιπο ζημιών (κωδ.224 )	21.739,36
Κέρδη φορολογικού έτους (κωδ.029 )	
Ζημία φορολογικού έτους ( κωδ. 030)	21.739,36
Φόρος που αναλογεί 29%	0,00

Επειδή εν προκειμένω από τον έλεγχο της ως άνω τροποποιητικής δήλωσης και συγκεκριμένα στο κεφάλαιο 6.ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ της οικείας έκθεσης ελέγχου, διαπιστώθηκαν τα εξής:

«Η ελεγχόμενη συντάσσει τις **Οικονομικές Καταστάσεις σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. (Ν 4308/2014 ) οι οποίες**

- Έχουν εγκριθεί από την απόφαση του Διοικητικού Συμβουλίου της 04/08/2017
- Έχουν εγκριθεί από την ετήσια Τακτική Γενική Συνέλευση των μετόχων στις 21/08/2017
- Έχουν καταχωρηθεί την 16/01/2019 στο ΓΕΜΗ με αρ. καταχώρησης 1640513
- **Εμφανίζουν Ακαθάριστα Έσοδα €1.289.857,83 και Κέρδη χρήσης βάσει ΕΛΠ 176.338,06, που συμφωνούν με την υποβληθείσα αρχική καθώς και την τροποποιητική δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος, και ειδικότερα με τους κωδ. 015 και 116 αντιστοίχως .**
- Η ελεγχόμενη με την με αρ. ....../2018 τροποποιητική Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος δηλώνει στο κωδ. 119 αφαιρούμενες προσωρινές διαφορές μεταξύ Ε.Λ.Π. και Φ.Β. το ποσό των 256.654,04 ευρώ τις οποίες δεν είχε συμπεριλάβει στην αρχική δήλωση.

Για την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο 01/01/2016 - 31/12/2016 δεν έχει εκδοθεί φορολογικό πιστοποιητικό το οποίο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 Α του Ν 4174 /2013 όπως ισχύει με την εφαρμογή του Ν 4410/2016 είναι προαιρετικό από 01/01/2016.

[...]. γ) Όπως απεικονίζεται στην με αρ. ....../2018 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος τα λογιστικά κέρδη ποσού 176.338,06 κωδ. 116 προκύπτουν ορθά από τη λογιστική βάση πλην όμως η φορολογική ζημία ποσού 80.315,98 ευρώ κωδ 017 δεν προκύπτει από τη φορολογική βάση.

[..]Το ποσό των 256.654,04 ευρώ που αναγράφεται στον κωδ. 119 (αφαιρούμενες προσωρινές Διαφορές μεταξύ Δ.Λ.Π.-Φ.Β. ) της με αρ. ....../2018 τροποποιητικής δήλωσης προέρχεται από τον επανυπολογισμό των φορολογικών αποσβέσεων για τα φωτοβολταϊκά με συντελεστή 10% (άρθρο 24 του ν.4172 /2013 ) αντί του συντελεστή 4% (άρθρο 18 του ν 4308/2014 με τον οποίο είχαν υπολογισθεί οι λογιστικές και φορολογικές αποσβέσεις, προσδιορίστηκαν τα αποτελέσματα σύμφωνα με τις εγγραφές στα λογιστικά και φορολογικά αρχεία της, συντάχθηκαν οι οικονομικές καταστάσεις και εγκρίθηκαν από την από 21/08/2017 Γενική Συνέλευση των μετόχων

[...] Η ελεγχόμενη σε ετήσια βάση υπολόγισε λογιστικές και φορολογικές αποσβέσεις με συντελεστή 4% σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 του Ν 4308/2014 και του άρθρου 24 παρ.5 του ν 4172 και

τις οποίες καταχώρησε και στα λογιστικά και φορολογικά αρχεία της, συνέταξε τις χρηματοοικονομικές της καταστάσεις οι οποίες εγκρίθηκαν από τη Γενική Συνέλευση των μετόχων της 21/08/2017 τα δεδομένα των οποίων έχουν μεταφερθεί ορθά στην ...../2017 Αρχική δήλωση.

Με την με αρ. ....../2018 τροποποιητική δήλωση η οποία υποβλήθηκε μετά την έγκριση των οικονομικών καταστάσεων της 21/08/2017 προβαίνει σε επανυπολογισμό των φορολογικών αποσβέσεων με συντελεστή 10%, χωρίς να έχει καταχωρήσει αυτές στα φορολογικά της αρχεία εντός των προβλεπομένων προθεσμιών των άρθρων 1 και 6 του Ν 4308/2014.»

Κατόπιν των ανωτέρω η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε την ως άνω προσωρινή διαφορά μεταξύ λογιστικών και φορολογικών αποσβέσεων και έκρινε ότι δεν δικαιούται επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου ύψους **15.250,26€** που προέκυψε από την εκκαθάριση της ως άνω τροποποιητικής δήλωσης, καθόσον:

**«α) Δεν πραγματοποιήθηκαν σε ετήσια βάση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 παρ.5 του ν.4172 και δεν είναι καταχωρημένες στα φορολογικά αρχεία της ελεγχόμενης εντός των προβλεπομένων προθεσμιών των άρθρων 1 και 6 του Ν 4308/2014.**

**β) Με την με αρ. ....../2018 Τροποπ. δήλωση μειώνονται τα φορολογητέα κέρδη με αποσβέσεις ποσού 256.654,04 ευρώ και ως εκ τούτου μεταβάλλεται η υποχρέωση σε καταβολή φόρου της χρήσης 2016 με το ποσό των 68.125,00 ευρώ το οποίο δεν προκύπτει από τις εγγραφές στα τηρούμενα βιβλία της εταιρείας ούτε από τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις που εγκρίθηκαν με την απόφαση του Διοικητικού Συμβουλίου της 04/08/2017 και την ετήσια Γενική Συνέλευση των μετόχων στις 21/08/2017 και καταχωρήθηκαν την 16/01/2019 στο ΓΕΜΗ με αρ. καταχώρησης .....**

**Η διαφοροποίηση στα φορολογητέα κέρδη επηρεάζει και τις οριστικές οικονομικές καταστάσεις όπου για την αλλαγή και τροποποίηση τους απαιτείται εκ νέου απόφαση της Γενικής Συνέλευσης των μετόχων προκειμένου να εγκριθούν και να οριστικοποιηθούν, ενέργειες που δεν έγιναν από την ελεγχόμενη εταιρεία δεδομένου ότι μετά την υποβολή της με αρ. ....../2018 Τροποπ. Δήλωσης καταχωρήθηκαν την 16/01/2019 στο ΓΕΜΗ με αρ. καταχώρησης ..... οι Χρηματοοικονομικές καταστάσεις και τα οικονομικά αποτελέσματα που εγκρίθηκαν με την απόφαση του Διοικητικού Συμβουλίου της 04/08/2017 και την ετήσια Γενική Συνέλευση των μετόχων στις 21/08/2017 και δεν συμπεριλαμβάνουν τις αποσβέσεις ποσού 256.654,04 ευρώ».**

**Επειδή όντως οι παραπάνω μεταβολές άλλαξαν την φορολογική βάση των παγίων και επίσης άλλαξαν και τα στοιχεία της λογιστικής βάσης όπως τον φόρο, και κατά συνέπεια και την καθαρή θέση του υπό κρίση φορολογικού έτους ήτοι, επέφεραν μεταβολή στις αρχικές οριστικές και δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις.**

Σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις κατά τον χρόνο υποβολής της τροποποιητικής δήλωσης και λόγω του ότι από τις Αποφάσεις της Διοίκησης σχετικά με την διαδικασία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος σαφώς ορίζεται ότι η δήλωση εισοδήματος νομικών προσώπων θα πρέπει να συνοδεύεται και να επιβεβαιώνεται από τις επίσημες χρηματοοικονομικές καταστάσεις του οικείου φορολογικού έτους , η προσφεύγουσα για τις ανωτέρω μεταβολές λόγω διαπίστωσης λάθους, όφειλε να

έχει ήδη διορθώσει αναδρομικά τις χρηματοοικονομικές της καταστάσεις και να τις δημοσιεύσει μαζί με τις καταστάσεις της τρέχουσας περιόδου (άρθρο 28 ΕΛΠ) όπου διαπιστώνεται το λάθος, με αναλυτική αναφορά στην αιτιολόγηση της προέλευσης του λάθους (άρθρο 29§5 ΕΛΠ), δεδομένου ότι από τα δημοσιευθέντα στοιχεία προκύπτει ότι η προσφεύγουσα δεν ανήκει στις πολύ μικρές οντότητες των παρ. 2α και 2β του άρθρου 1, ώστε να έχει την δυνατότητα να μην εφαρμόσει τις διατάξεις του άρθρου 28, και συγκεκριμένα να μην προβεί σε αναδρομική διόρθωση αλλά να διορθώσει το λάθος μέσω της καθαρής θέσης της τρέχουσας περιόδου (άρθρο 30 ΕΛΠ).

Με αυτό τον τρόπο το περιεχόμενο της υποβληθείσας τροποποιητικής δήλωσης απεικονίζεται και στις επίσημες οικονομικές της καταστάσεις ως προβλέπεται τόσο από τις φορολογικές διατάξεις όσο και από τις διατάξεις των ΕΛΠ.

Εν προκειμένω η προσφεύγουσα εταιρεία, κατόπιν της σχετικής κλήσης προς ακρόαση από την Υπηρεσία μας με το υπ' αριθμ. ΔΕΔ .....ΕΞ2021ΕΜΠ/02-03-2021 έγγραφό μας, προκειμένου η προσφεύγουσα να προσκομίσει στοιχεία ως προς την εκπλήρωση των ανωτέρω υποχρεώσεων της, υπέβαλε, τα υπ' αρ. ΔΕΔ .....ΕΙ2021ΕΜΠ/06-04-2021 και με υπ' αρ. ΔΕΔ .....ΕΙ2021ΕΜΠ/28-05-2021 υπομνήματά της και προσκόμισε τα εξής:

- α) τις λογιστικές εγγραφές κατά το χρόνο υποβολής των τροποποιητικών δηλώσεων (23/10/2018),
- β) τις λογιστικές εγγραφές κατά το χρόνο είσπραξης των επιστρεπτέων ποσών (04/03/2019, 18/03/2019) και
- γ) το Ισοζύγιο Λογιστικής μηνός Οκτωβρίου 2018
- δ) Ισοζύγιο Γ. Λογιστικής περιόδου Ισολογισμού 2016
- ε) Μητρώο Παγίων 2016

Ωστόσο από τα ανωτέρω στοιχεία, δεν αποδεικνύεται ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28, 29 των ΕΛΠ καθώς η προσφεύγουσα υπέβαλε τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος εντός του έτους 2018 για διόρθωση λάθους που αφορά το έτος 2016 χωρίς όμως η εν λόγω δήλωση να επιβεβαιώνεται και να συνοδεύεται από διορθωμένες ως προς το αναφερθέν λογιστικό λάθος δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις ως όφειλε, καθώς όπως προκύπτει από τις επίσημες οικονομικές καταστάσεις, η προσφεύγουσα αποτελεί μικρή οντότητα και οφείλει να εφαρμόζει τις διατάξεις του άρθρου 28 των ΕΛΠ, ενώ επίσης σημειώνεται ότι και από τις δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις του φορολογικού έτους 2018 και 2019 που δημοσιεύθηκαν μεταγενέστερα της τροποποιητικής δήλωσης (30/6/2019 με αριθμ. πρωτ. ΓΕΜΗ ...../2019 για το φορολογικό έτος 2018 και 30/06/2020 με αριθμ. πρωτ. ΓΕΜΗ ...../2020 για το φορολογικό έτος 2019) δεν διαπιστώθηκε σχετική διόρθωση και γνωστοποίηση επ' αυτών (οι μεταβολές καθαρής θέσης φαίνεται να έχουν προέλθει μόνο από τα αποτελέσματα της τρέχουσας περιόδου και από αύξηση κεφαλαίου στο έτος 2019 και δεν απεικονίζεται η μεταβολή της καθαρής θέσης στον λογαριασμό 42.04.00.0000 ποσού 68.125,26 ευρώ ως εμφανίζεται στις προσκομισθείσες εγγραφές στις 23/10/2018).

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ	2017	2018	2019
Κύκλος εργασιών (καθαρός)	1.323.766,4 9	1.185.329,8 8	1.149.066,9 4



Κόστος πωλήσεων	-433.426,69	-512.097,34	-726.677,15
Μικτό αποτέλεσμα	890.339,80	673.232,54	422.389,79
Λοιπά συνήθη έσοδα	0,00	0,00	0,00
Έξοδα διοίκησης	-3.450,01	-48.705,27	-16.844,50
Λοιπά έξοδα και ζημιές	-2.834,22	-2.847,35	-1.995,23
Κέρδη και ζημιές από διάθεση κυκλοφορούντων στοιχείων			
Λοιπά έσοδα και κέρδη	305.337,38	14.725,16	112.225,33
Πιστωτικοί Τόκοι και συναφή κονδύλια (καθαρό ποσό)	0,00	0,00	0,00
Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα	-372.186,39	-393.820,08	-89.792,21
Αποτέλεσμα προ φόρων	<b>817.206,56</b>	<b>242.585,00</b>	<b>425.983,18</b>
Φόρος εισοδήματος	<b>-238.589,03</b>	<b>-13.610,53</b>	<b>-56.672,12</b>
Αποτέλεσμα περιόδου μετά από φόρους	<b>578.617,53</b>	<b>228.974,47</b>	<b>369.311,06</b>

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ			
	2017	2018	2019
Κεφάλαια και Αποθεματικά έναρξης	482.737,13	1.061.354,66	1.290.329,13
Κέρδη προς διάθεση	578.617,53	228.974,47	369.311,06
Μεταβολές κεφαλαίων πλην κερδών χρήσης (αύξηση κεφαλαίου)	0	0	1.000,00
Κεφάλαια και Αποθεματικά λήξης	<b>1.061.354,66</b>	<b>1.290.329,13</b>	<b>1.660.640,19</b>

Κατόπιν των ανωτέρω, ορθώς η φορολογική αρχή κατά τον έλεγχο του φορολογικού έτους 2016 κατόπιν αιτήματος επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου που προσδιορίσθηκε με την ως άνω τροποποιητική, δεν έκανε αποδεκτές τις τροποποιήσεις που αιτήθηκε η προσφεύγουσα με την εν λόγω τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

### Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό ...../6-7-2020 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ:..... και την επικύρωση της υπ' αρ. ....../...../2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών.

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

**Φορολογικό έτος 2016**

Διαφορά φόρου εισοδήματος	<b>68.125,26</b>
Πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4174/2013	<b>34.062,63</b>
<b>Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό</b>	<b>102.187,89</b>

(Ως η υπ' αρ. ....../2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 )

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Γ.ΣΚΟΥΡΑ**

**Ακριβές Αντίγραφο**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**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.