

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΑΝΑΡΤΗΤΕΑ ΣΤΟ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ

ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΤΜΗΜΑ Β΄

Ταχ. Δ/ση : Καρ. Σερβίας 10

Ταχ. Κώδικας : 101 84 Αθήνα

Τηλέφωνα : 210 3375312

Email : deaf@aade.gr

Url : www.aade.gr

ΘΕΜΑ: 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.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

A) 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.

B) 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 είσπραξής 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 συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η

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

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.

Ο ΔΙΟΙΚΗΤΗΣ ΤΗΣ ΑΑΔΕ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΙΤΣΙΛΗΣ

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ:

I. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ

1. Αποδέκτες πίνακα Γ´ (εκτός του αριθμού 2 αυτού)

2. Επιχειρησιακή Δ/ση ΣΔΟΕ Αττικής & Επιχειρησιακή Δ/ση ΣΔΟΕ Μακεδονίας

3. Γενική Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης

4. Διεύθυνση Στρατηγικής Τεχνολογιών Πληροφορικής (με την παράκληση να αναρτηθεί στην ιστοσελίδα της ΑΑΔΕ και στην Ηλεκτρονική Βιβλιοθήκη της ΑΑΔΕ)

II. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ

1. Γραφείο κ. Υπουργού Οικονομικών

2. Γραφείο κ. Υφυπουργού Οικονομικών

3. Γραφείο κας Γενικής Γραμματέως Φορολογικής Πολιτικής και Δημόσιας Περιουσίας

4. Αποδέκτες πινάκων Α΄, Β΄ (εκτός των αριθ.1 και 2 αυτού), Ζ΄, Η΄, Θ΄, Ι΄, ΙΒ΄, ΙΓ΄, ΙΔ΄, ΙΕ΄, ΙΣΤ΄, ΙΖ΄, ΙΗ΄, ΙΘ΄, Κ΄, ΚΑ΄, ΚΒ΄ και ΚΓ΄

5. ΔΤΔ - Εγκεκριμένοι Οικονομικοί Φορείς

6. Υπουργείο Ανάπτυξης & Επενδύσεων, Γενική Γραμματεία Εμπορίου & Προστασίας Καταναλωτή, Γενική Δ/ση Αγοράς, Δ/ση Εταιρειών, Πλ. Κάνιγγος - 101 81, Αθήνα

7. Υπουργείο Οικονομικών, Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ) Βουλής 7 - 105 62, Αθήνα

III. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ

1. Γραφείο κ. Διοικητή Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

2. Γραφείο κ. Γενικού Δ/ντή Φορολογικής Διοίκησης

3. Γραφεία κ.κ. Γενικών Δ/ντών

4. Αυτοτελές Τμήμα Συντονισμού, Μεταρρυθμιστικών Δράσεων και Επικοινωνίας

5. Δ/ση Νομικής Υποστήριξης

6. Δ/ση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας - Τμήματα Α΄, Β΄, Γ΄