



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ**

Αριθμός γνωμοδότησης 87/2020

ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

(Β΄ Τμήμα)

Συνεδρίαση της 16^{ης} Ιουνίου 2020

Σύνθεση:

Πρόεδρος: Στέφανος Δέτσης, Αντιπρόεδρος ΝΣΚ.

Μέλη: Θεόδωρος Ψυχογιός, Δημήτριος Χανής, Κωνσταντίνος Κατσούλας, Αλέξανδρος Ροϊλός, Αδαμαντία Καπετανάκη, Χριστίνα Διβάνη, Πέτρος Κωνσταντινόπουλος, Διονύσιος Χειμώνας και Παναγιώτα-Ελευθερία Δασκαλέα-Ασημακοπούλου, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

Εισηγήτρια: Αναστασία Βασιλείου, Πάρεδρος ΝΣΚ.

Αριθμός ερωτήματος: Το με αριθμό πρωτ. ΔΕΑΦ Β1161127 ΕΞ 2019/19-11-2019 έγγραφο της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης –Διεύθυνση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας, της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ), που υπογράφεται από τον Διοικητή της, όπως διευκρινίσθηκε με το με αριθμό 6323/11-3-2020 έγγραφο της ΔΟ.Υ. ΦΑΕ Αθηνών.

Ερώτημα: *Εάν το πιστωτικό υπόλοιπο που προκύπτει από τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, λόγω τροποποιητικών εγγραφών που απεικονίσθηκαν μόνο στις οικονομικές καταστάσεις (νομικών οντοτήτων) και όχι στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) των αντίστοιχων φορολογικών ετών, μπορεί να επιστραφεί.*

Επί του παραπάνω ερωτήματος, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β') γνωμοδότησε ως εξής:

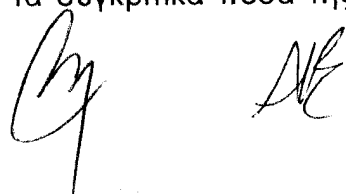
Ιστορικό

1. Από το έγγραφο της υπηρεσίας προκύπτει ότι το ερώτημα υποβλήθηκε λόγω του ότι η ΔΕΗ Α.Ε., επειδή εκδίδει κατά το μήνα Νοέμβριο τους λογαριασμούς, που εμπεριέχουν κατανάλωση ηλεκτρικής ενέργειας και για το επόμενο φορολογικό έτος, για το λόγο αυτό, σε κάθε ημερομηνία κλεισίματος ισολογισμού, υπολογίζει με βάση μια εκτιμητική μέθοδο το ποσό της διατεθείσας και μη τιμολογημένης ενέργειας Χαμηλής Τάσης (ΧΤ) προς τους πελάτες της, εγγράφοντας πρόβλεψη δεδουλευμένου εσόδου για την κλειόμενη χρήση, ενώ την επόμενη χρήση αντιλογίζει τη σχετική εγγραφή.

Συγκεκριμένα, η ΔΕΗ για τις χρήσεις 2015 και 2016 προχώρησε σε υπερεκτίμηση της αντίστοιχης πρόβλεψης εσόδου, με αποτέλεσμα τα έσοδα από πωλήσεις που εμφανίζονταν στον λογαριασμό «71.94.00.0000» να είναι αυξημένα κατά 251.434.000 ευρώ στη χρήση 2015 και κατά 91.308.000 ευρώ στη χρήση 2016, αντίστοιχα. Όπως αναγράφεται και στο από 19-12-2018 έγγραφο της ΔΕΗ ΑΕ (σελ. 4,5) «...η Επιχείρηση την 31 Δεκεμβρίου 2017 προχώρησε στη διόρθωση του λάθους και συνέταξε αναμορφωμένες οικονομικές καταστάσεις για τα συγκριτικά ποσά της χρήσης 2017 σύμφωνα με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 8, αναμορφώνοντας παράλληλα μεταξύ άλλων και τα ποσά των απαιτήσεων από μη τιμολογηθείσα Η/Ε σε πελάτες ΧΤ καθώς και τα ποσά των πωλήσεων Η/Ε σε πελάτες ΧΤ για τις χρήσεις 2015 και 2016. Επιπλέον αναμορφώθηκε η πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων... για τις χρήσεις 2015 και 2016...»

Σημειώνεται ότι τα έσοδα του λογαριασμού «71.94.00.0000 Έσοδα από καταναλωθείσα και μη τιμολογηθείσα ενέργεια» ταυτίζονται στη λογιστική και φορολογική βάση.

Η εταιρεία, μετά από προτροπή της ελεγκτικής εταιρείας που υπέγραψε τις οικονομικές καταστάσεις του έτους 2017, προχώρησε σε διόρθωση των οικονομικών καταστάσεων της χρήσης αυτής, μέσω μείωσης των «Κερδών εις Νέον» (συσσωρευμένων αποτελεσμάτων) με εγγραφή τέλους χρήσης με ημερομηνία 31.12.2017 (Χρέωση του λογαριασμού 42.00 «Κέρδη εις νέον» και πίστωση του λογαριασμού «36.01.02.0001» με ποσό 342.742.000 ευρώ). Επίσης, συνέταξε και αναμορφωμένες καταστάσεις χρήσεων 2015 και 2016, για τα συγκριτικά ποσά της



χρήσης 2017, σύμφωνα με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο (Δ.Λ.Π.) 8. Τα αποτελέσματα που επήλθαν συνεπεία των διορθώσεων που έγιναν στη μεθοδολογία εκτίμησης, δεν απεικονίζονται στα δεδομένα των λογιστικών αρχείων (λογιστική βάση και φορολογική βάση) των χρήσεων αυτών αλλά μόνο στις αντίστοιχες οικονομικές καταστάσεις.

Στη συνέχεια, η εταιρεία εντός της χρήσης 2018 υπέβαλε τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2015 και 2016, με μειωμένα ακαθάριστα έσοδα και ισόποσα αποτελέσματα, γεγονός που είχε ως συνέπεια, να προκύπτει φόρος εισοδήματος προς επιστροφή 76.673.392,28 ευρώ για το φορολογικό έτος 2015 και 17.781.645,05 ευρώ για το φορολογικό έτος 2016, αντίστοιχα.

Ενόψει των ανωτέρω, προέκυψε το ερώτημα αν είναι δυνατή η επιστροφή των πιστωτικών υπολοίπων που προέκυψαν από τις τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των φορολογικών ετών 2015 και 2016, οι οποίες υποβλήθηκαν έπειτα από την τροποποίηση των οικονομικών καταστάσεων της εταιρείας, σε ημερομηνία που έπεται της προθεσμίας της παρ. 3 του άρθρου 6 του ν.4308/2014, χωρίς όμως να μεταβληθούν τα δεδομένα των λογιστικών αρχείων της (βιβλίων).

2. Η υπηρεσία εξέφρασε την άποψη ότι εφόσον τα πιστωτικά υπόλοιπα των τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των φορολογικών ετών 2015 και 2016 της εν λόγω εταιρείας προκύπτουν από εγγραφές που δεν απεικονίζονται στα δεδομένα των λογιστικών αρχείων της (βιβλία), ήτοι στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεων των φορολογικών αυτών ετών, παρά μόνο στις αντίστοιχες οικονομικές καταστάσεις των υπόψη ετών, δεν μπορούν να επιστραφούν και ότι δεν είναι δυνατή η τροποποίηση των οικονομικών καταστάσεων της εταιρείας για φορολογικούς σκοπούς μετά την πάροδο της προθεσμίας που ορίζουν οι διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 6 του ν.4308/2014.

Όμως με δεδομένη τη νέα γενική διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 19 του ν.4174/2013 δημιουργείται το ερώτημα εάν η υποβολή της τροποποιητικής δήλωσης για τους τηρούντες διπλογραφικά βιβλία πρέπει να συνάδει με τροποποίηση του ισολογισμού.

Νομοθετικό Πλαίσιο

3. Στα άρθρα 8 (παρ. 4), 21 παρ. 2 [όπως η παράγραφος αυτή τροποποιήθηκε με το άρθρο 115 παρ.3α του ν. 4549/2018 (Α'105/14.6.2018)- Εφαρμογή, σύμφωνα με

την παρ 18 του αυτού άρθρου από το φορολογικό έτος 2018 και επόμενα] και 47 (παρ. 2) του ν. 4172/2013», ορίζονται τα εξής:

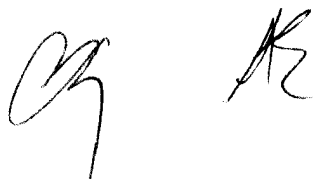
«Άρθρο 8: Φορολογικό έτος.... 4. Χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα εισπραξης του. Κατ' εξαίρεση, για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττει καθυστερημένα ο δικαιούχος εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις σε φορολογικό έτος μεταγενέστερο, χρόνος απόκτησης του εν λόγω εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που εισπράττονται, εφόσον αναγράφονται διακεκριμένα στην ετήσια βεβαίωση αποδοχών που χορηγείται στον δικαιούχο»

«Άρθρο 21: Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα. 2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με «τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία».

Σε περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, το κέρδος προσδιορίζεται αποκλειστικά, σύμφωνα με τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης.

«Άρθρο 47: Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα. 2. Όλα τα έσοδα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που αναφέρονται στις περιπτώσεις του άρθρου 45 θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα».

4. Στο άρθρο 1 (παρ. 1,4) του ν. 2992/2002 σχετικά με την καθιέρωση Διεθνών Λογιστικών Προτύπων ορίζονται τα εξής: «1. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.) (INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS) (IAS) εφαρμόζονται στη χώρα μας κατά την κατάρτιση των δημοσιευόμενων οικονομικών καταστάσεων οι οποίες περιλαμβάνουν: (α) Ισολογισμό (β) Κατάσταση Αποτελεσμάτων (γ) Κατάσταση Μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων (δ) Κατάσταση ταμειακών ροών (ε) Σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων, ως εξής: - Υποχρεωτικά από τις Ανώνυμες Εταιρείες των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών - Προαιρετικά από τις λοιπές επιχειρήσεις που έχουν τη μορφή Ανωνύμου Εταιρείας και επιλέγουν τους τακτικούς κατά νόμο ελεγκτές τους από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών - Λογιστών (Σ.Ο.Ε.Λ.)..... 4. Οι εταιρείες που εφαρμόζουν τα Δ.Λ.Π., κατά την υποβολή των ετήσιων δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, προσαρμόζουν με τις προσηκουσες αναμορφώσεις στις αντίστοιχες φορολογικές δηλώσεις εισοδήματος, το λογιστικό αποτέλεσμα όπως εμφανίζεται στην κατάσταση αποτελεσμάτων της χρήσεως, προς το φορολογητέο αποτέλεσμα που προκύπτει με βάση τις διατάξεις της



ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας και φορολογούνται με βάση το φορολογητέο αποτέλεσμα αυτό. Η συμφωνία του λογιστικού προς το φορολογικό αποτέλεσμα της υπό εξέταση χρήσεως παρουσιάζεται σε ιδιαίτερη σημείωση επί των οικονομικών καταστάσεων...»

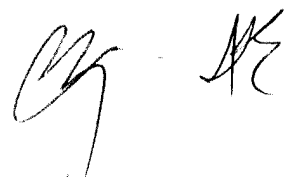
5. Στο άρθρο 1 (παρ. 6), άρθρα 3 (παρ. 1-5), 5 (παρ. 1-7, παρ. 10) και άρθρο 6 του ν. 4308/2014, ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 1: ...6. Οι οντότητες που, υποχρεωτικά ή προαιρετικά, συντάσσουν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις τους βάσει των Δ.Π.Χ.Α. εφαρμόζουν μόνο τα άρθρα 3 έως και 15 και την παρ. 32 του άρθρου 29 του παρόντος νόμου».

«Άρθρο 3: Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία... 1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς. 2. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας παρακολουθεί σε αρχείο κάθε στοιχείο του ισολογισμού, καθώς και κάθε μεταβολή αυτού. 3. Η τήρηση των αρχείων των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου γίνεται με τρόπο ανάλογο του μεγέθους και της φύσης της οντότητας και σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. 4. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης τήρησης των αρχείων των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου, το κριτήριο της σημαντικότητας της παρ. 5 του άρθρου 17 του παρόντος νόμου δεν έχει εφαρμογή. 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...»

«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. 3. Το λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα σε ένα πρόσωπο, που διαθέτει τις απαιτούμενες γνώσεις και εμπειρία, να αποκτά, εντός ευλόγου χρόνου, κατανόηση της δομής και της λειτουργίας του, των τηρούμενων αρχείων στα οποία καταχωρούνται οι συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας, καθώς και της χρηματοοικονομικής κατάστασης στην οποία βρίσκεται η οντότητα. 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. 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος. 6. Ο συναλλασσόμενος με την οντότητα ή το τρίτο μέρος που εκδίδει παραστατικά της παραγράφου 5 του παρόντος άρθρου για λογαριασμό της οντότητας, οφείλει να αποστέλλει στην οντότητα τα εκδιδόμενα παραστατικά ή κατ' ελάχιστον όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες, σε επαρκή χρόνο για την εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης και από τα δύο μέρη. 7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλείδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των



παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής...10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου...».

«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.

2. Ο προσδιορισμός της ποσότητας αποθεμάτων, όπου συντρέχει περίπτωση, διενεργείται σε κατάλληλο χρόνο που διασφαλίζει την αξιοπιστία των δεδομένων σε σχέση με την ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας.

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».

6. Στο άρθρο 19 παρ. 1 και 3 του ν. 4174/2013, όπως η παρ.3 αντικαταστάθηκε με το άρθρο 397 παρ. 2 του ν.4512/2018(Α' 5/17.1.2018) ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 19: Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης.... 1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση. ...

«3.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.

β. Τροποποιητική φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης.

γ. Εάν η τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβληθεί μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος και μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου, εφόσον προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, επιβάλλεται επί του ποσού αυτού, αντί του προστίμου του άρθρου 54, πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου του άρθρου 58 παρ. 1, 58Α παρ. 2, ή 59 παρ. 2, κατά περίπτωση. Για τον υπολογισμό του ανωτέρω προστίμου, λαμβάνεται ως βάση υπολογισμού το ποσό της διαφοράς μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση την υποβαλλόμενη τροποποιητική φορολογική δήλωση και εκείνου που προκύπτει με βάση την αρχικώς υποβληθείσα δήλωση, και τις τυχόν τροποποιητικές δηλώσεις που έχουν εν τω μεταξύ υποβληθεί. Δεν είναι δυνατή η υποβολή δήλωσης σύμφωνα με την παρούσα περίπτωση με επιφύλαξη.

δ. Εξαιρουμένων των δηλώσεων παρακρατούμενου φόρου μισθωτών υπηρεσιών, εφόσον η προκύπτουσα οφειλή εξοφληθεί εντός τριάντα (30) ημερών από τον προσδιορισμό του φόρου, το επιβληθέν σύμφωνα με την προηγούμενη περίπτωση πρόστιμο περιορίζεται στο εξήντα τοις εκατό (60%) του αρχικώς προσδιορισθέντος.

ε. Φόροι, πρόστιμα, τέλη, εισφορές και λοιπά ποσά που προσδιορίζονται κατά τις διατάξεις των περιπτώσεων γ' και δ' δεν διαγράφονται, συμψηφίζονται ή επιστρέφονται.

Με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων δύναται να καθορίζεται κάθε αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή της παρούσας παραγράφου.»

Ερμηνεία των διατάξεων

Από τις προαναφερόμενες διατάξεις, ερμηνευόμενες αυτοτελώς, αλλά και σε συνδυασμό μεταξύ τους και την υπαγωγή σε αυτές του πραγματικού, που τέθηκε υπόψη του Τμήματος από την ερωτώσα υπηρεσία, συνάγονται τα ακόλουθα:

7. Ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν.4172/2013) ο οποίος ισχύει και εφαρμόζεται για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά, σύμφωνα και με την αιτιολογική του έκθεση, με τις διατάξεις του άρθρου 8 ορίζει την έννοια του φορολογικού έτους που συμπίπτει με το ημερολογιακό και το

οποίο, όπως ορίζεται ρητά δεν μπορεί να υπερβαίνει τους δώδεκα μήνες. Ο όρος «φορολογικό έτος» αντικαθιστά τις έννοιες «διαχειριστική περίοδος» και οικονομικό έτος που χρησιμοποιούσε ο παλιός Κώδικας. Παράλληλα για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία διατηρείται η δυνατότητα λήξης του φορολογικού έτους την 30ή Ιουνίου ακόμη και σε περίπτωση έναρξης ή παύσης εργασιών. Επιπροσθέτως, στην παράγραφο 4 τίθεται ως γενικός κανόνας για το χρόνο κτήσης εισοδήματος το σύστημα της δεδουλευμένης βάσης, ήτοι ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα εισπραξης του εισοδήματος. Ρητή εξαίρεση από το σύστημα αυτό εισάγεται αποκλειστικά για την περίπτωση του εισοδήματος από μισθωτή εργασία σε περίπτωση που ο μισθωτός εισπράττει καθυστερημένα δεδουλευμένες αποδοχές για οποιονδήποτε λόγο, περιλαμβανομένης και της επίσχεσης εργασίας ή της κήρυξης του εργοδότη σε πτώχευση, οπότε ο χρόνος κτήσης του εισοδήματος του προσδιορίζεται με το σύστημα ταμειακής βάσης, ήτοι ο χρόνος που εισέπραξε τις αποδοχές του.

8. Στην πρώτη παράγραφο του άρθρου 47 του ίδιου Κώδικα, ορίζεται ο τρόπος προσδιορισμού των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα για τα νομικά πρόσωπα ή τις νομικές οντότητες του άρθρου 45, ο οποίος γίνεται σύμφωνα με το άρθρο 21 του παρόντος Κώδικα. Με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου τίθεται ο κανόνας ότι τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα με το σύνολο των ιδίων κεφαλαίων τους και συνεπώς όλα τα έσοδα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα ή οι νομικές οντότητες του άρθρου 45 θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα και συνεπώς υπόκεινται στο φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.

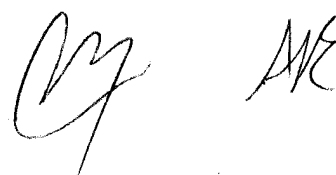
9. Με τις διατάξεις των άρθρων 21 επ. του ν. 4172/2013 οριοθετείται εννοιολογικά η έννοια «των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα» ως το λογιστικό αποτέλεσμα μετά από τις φορολογικές αναπροσαρμογές που αναγνωρίζει ο εν λόγω Κώδικας. Με την παράγραφο 2 εδ. τελευταίο του άρθρου 21 του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι σε περίπτωση που η επιχείρηση τηρεί Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, το φορολογικό αποτέλεσμα προκύπτει από το λογιστικό αποτέλεσμα με τις αναγκαίες φορολογικές αναπροσαρμογές, όπως αποτυπώνονται στον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης.

10. Ο ν.4308/2014, όπως προκύπτει και από την αιτιολογική του έκθεση, ενσωματώνει με πληρότητα και ορθότητα στο εσωτερικό δίκαιο τις λογιστικές διατάξεις της Οδηγίας 34/2013/ΕΕ και υλοποιεί την περαιτέρω απλοποίηση του

Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ) του ν. 4093/2012. Με το άρθρο 5 του ανωτέρω νόμου, περί διασφάλισης αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος, παρέχεται, σύμφωνα με τις βέλτιστες διεθνείς πρακτικές, ένα ολοκληρωμένο και ειδικό πλέγμα ρυθμίσεων με στόχο τη διασφάλιση της αξιοπιστίας του λογιστικού συστήματος των οντοτήτων, είτε αυτό τηρείται μηχανογραφικά είτε χειρόγραφα. Στις παραγράφους 1 έως 2 ορίζεται ότι η οντότητα έχει την ευθύνη της τήρησης κατάλληλου λογιστικού συστήματος για τη σύνταξη χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου και στις παραγράφους 3 έως 5 εισάγονται πρόσθετες ρυθμίσεις για την τήρηση των λογιστικών αρχείων και ιδιαίτερα η υποχρέωση της οντότητας να τεκμηριώνει με κατάλληλα τεκμήρια τις συναλλαγές και τα γεγονότα που την αφορούν, ενώ στην παράγραφο 6 ορίζεται η ευθύνη του εκδότη παραστατικών να αποστέλλει έγκαιρα αυτά στον αντισυμβαλλόμενο είτε τα παραστατικά είτε τις σχετικές πληροφορίες. Περαιτέρω, στην παράγραφο 7 ορίζεται η ευθύνη της οντότητας για την εφαρμογή κατάλληλων δικλίδων προκειμένου να διασφαλίζεται η αυθεντικότητα και ακεραιότητα των τεκμηρίων, καθώς και για τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) με σκοπό την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Θεσπίζεται επίσης στην παράγραφο 10 η υποχρέωση της οντότητας να διασφαλίζει ότι το τηρούμενο λογιστικό σύστημα παρέχει ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και τις πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου. Για το σκοπό αυτόν λαμβάνονται υπόψη οι απαιτήσεις της εμπορικής, φορολογικής ή ασφαλιστικής νομοθεσίας ή του καταστατικού, ή άλλης ειδικής νομοθεσίας που διέπει τη λειτουργία επιμέρους οντοτήτων. Άλλες δικλίδες λειτουργίας θεσπίζονται με τις παραγράφους 11 έως 17 με στόχο την αξιοπιστία των λογιστικών πληροφοριών.

Με το άρθρο 6 περί χρόνου ενημέρωσης λογιστικών αρχείων, ορίζονται οι προθεσμίες για την ενημέρωση των λογιστικών αρχείων για συναλλαγές και γεγονότα, για τον προσδιορισμό της ποσότητας των αποθεμάτων στο τέλος της χρήσης (ημερομηνία ισολογισμού), καθώς και τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

11. Από 1/1/2015, με την εφαρμογή του ν.4308/2014, οι οντότητες που εφαρμόζουν τις διατάξεις του, απαιτείται να τηρούν λογιστικό σύστημα που παρακολουθεί αναγκάιως και υποχρεωτικά 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 και τη φορολογική βάση των ίδιων στοιχείων, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων.

Στο παράρτημα Α του ν. 4308/2014 δίνονται οι ορισμοί «Λογιστική αξία», ήτοι η αξία με την οποία ένα στοιχείο αναγνωρίζεται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις και η «Φορολογική βάση», ήτοι η αξία που αναγνωρίζεται για ένα περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος.

Η παρακολούθηση τόσο της λογιστικής όσο και της φορολογικής βάσης είναι υποχρεωτικού χαρακτήρα και δεν δίνεται η δυνατότητα στις οντότητες να επιλέξουν την παρακολούθηση της μιας εκ των δύο βάσεων.

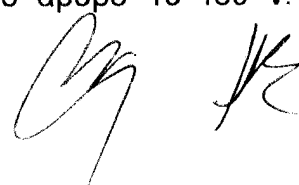
12. Σύμφωνα με το ν. 2992/2002, από 01-01-2003, η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων καθίσταται υποχρεωτική κατά την σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων στις ελληνικές Ανώνυμες Εταιρείες των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών των Αθηνών. Βάσει αυτών, οι επιχειρήσεις πρέπει να συντάσσουν ισολογισμό, κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης, κατάσταση συνολικών αποτελεσμάτων χρήσης, κατάσταση μεταβολής ιδίων κεφαλαίων και κατάσταση ταμειακών ροών. Η παράγραφος 4 του άρθρου 1 του ανωτέρω νόμου καθορίζει μάλιστα ρητά ότι οι εταιρείες αυτές θα πρέπει να προσαρμόζουν στις αντίστοιχες φορολογικές δηλώσεις εισοδήματος το λογιστικό αποτέλεσμα όπως αυτό εμφανίζεται στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης προς το φορολογητέο αποτέλεσμα με βάση την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία, ο δε φόρος προκύπτει με βάση αυτό το φορολογητέο αποτέλεσμα.

13. Σύμφωνα με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο (ΔΛΠ) 8 «Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη» ως λογιστικές πολιτικές καλείται το σύνολο των κανόνων και αρχών που διέπουν τις οικονομικές καταστάσεις και καθορίζουν τον τρόπο με τον οποίο αυτές θα συντάσσονται. Μεταβολή της λογιστικής πολιτικής γίνεται μόνο στην περίπτωση που κάτι τέτοιο επιβάλλεται από τα διεθνή πρότυπα και μόνο αν βελτιώνει την εικόνα των οικονομικών καταστάσεων κάνοντας τις πιο αξιόπιστες. Επίσης, σύμφωνα πάντα με το ΔΛΠ 8, λογιστική εκτίμηση καλούνται οι περιπτώσεις όπου μια οικονομική μονάδα αναγκάζεται να προβεί σε επανεκτιμήσεις των στοιχείων του ισολογισμού. Ο σκοπός για τον οποίο διενεργούνται τέτοιου είδους εκτιμήσεις είναι, να συνάδει η εικόνα της επιχείρησης με την πραγματικότητα. Ο σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προδιαγράψει τα

κριτήρια για την επιλογή και τη μεταβολή των λογιστικών πολιτικών, μαζί με το λογιστικό χειρισμό και τη γνωστοποίηση των μεταβολών στις λογιστικές πολιτικές, τις λογιστικές εκτιμήσεις και τις διορθώσεις λαθών. Το Πρότυπο επιδιώκει να ενισχύσει τη σχετικότητα και την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων της οικονομικής οντότητας και τη συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων αυτών σε βάθος χρόνου και με τις οικονομικές καταστάσεις άλλων οικονομικών οντοτήτων. Οι απαιτούμενες γνωστοποιήσεις για τις λογιστικές πολιτικές, εκτός των μεταβολών των λογιστικών πολιτικών, θέτονται στο ΔΛΠ 1 Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων. Το εν λόγω Πρότυπο θα εφαρμόζεται στην επιλογή και την εφαρμογή λογιστικών πολιτικών και τη λογιστικοποίηση των μεταβολών στις λογιστικές πολιτικές, τις λογιστικές εκτιμήσεις και τις διορθώσεις λαθών. Οι φορολογικές επιδράσεις των διορθώσεων λαθών προγενέστερων περιόδων και των αναδρομικών προσαρμογών για την εφαρμογή μεταβολών στις λογιστικές πολιτικές, λογιστικοποιούνται και γνωστοποιούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 12 (το οποίο απαιτεί από μια οντότητα να λογιστικοποιεί τις φορολογικές συνέπειες των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τον ίδιο τρόπο που λογιστικοποιεί τις ίδιες τις συναλλαγές και άλλα γεγονότα).

14. Από το σύνολο των προεκτεθέντων, συνάγεται ότι στην προκειμένη περίπτωση:

α) με βάση το άρθρο 21 παρ. 2 του ν. 4172/2013, το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης β) με βάση το άρθρο 1 παρ. 4 του ν. 2992/2002, οι εταιρίες που εφαρμόζουν τα Δ.Λ.Π., κατά την υποβολή των ετήσιων δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, προσαρμόζουν με τις προσήκουσες αναμορφώσεις στις αντίστοιχες φορολογικές δηλώσεις εισοδήματος, το λογιστικό αποτέλεσμα όπως εμφανίζεται στην κατάσταση αποτελεσμάτων της χρήσεως γ) με βάση το άρθρο 6 του ν. 4308/2014 ορίζονται οι προθεσμίες για την ενημέρωση των λογιστικών αρχείων δ) η σύνταξη αναμορφωμένων οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 θα πρέπει να απεικονίζεται και στα δεδομένα των λογιστικών αρχείων εφόσον ο σκοπός για τον οποίο διενεργούνται τέτοιου είδους εκτιμήσεις είναι, να συνάδει η εικόνα της επιχείρησης με την πραγματικότητα, να διασφαλίζεται η αξιοπιστία και να απεικονίζονται τεκμηριωμένα όλα τα δεδομένα, ώστε σε περίπτωση ελέγχου να παρέχονται ευχερώς όλες οι απαραίτητες πληροφορίες προκειμένου να καταστεί εφικτός ο έλεγχος αυτός ε) με το άρθρο 19 του ν.



4174/2013 προβλέπεται γενικά η υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης από τον φορολογούμενο οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη φορολογική διοίκηση ή έως την παραγραφή του δικαιώματος της φορολογικής διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης. Εν προκειμένω, οι ειδικότερες διατάξεις τόσο του άρθρου 21 παρ. 2 του ν. 4172/2013, του άρθρου 1 παρ. 4 του ν. 2992/2002, όσο και του ν. 4308/2014 (σύμφωνα και με την αιτιολογική έκθεση του άρθρου 6 του ν. 4308/2014 σχετικά με το χρόνο ενημέρωσης λογιστικών αρχείων) στοχεύουν στη δημιουργία ενός ολοκληρωμένου και λειτουργικού λογιστικού-ρυθμιστικού πλαισίου για τις επιχειρήσεις και λοιπές υποκείμενες οντότητες. Ορίζουν την τήρηση των λογιστικών βιβλίων των νομικών οντοτήτων είτε βάσει των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων είτε βάσει των λογιστικών προτύπων που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία ενώ συγχρόνως προβλέπουν ακριβές και αυστηρό χρονικό πλαίσιο εντός του οποίου πρέπει να διενεργείται η ενημέρωση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) τους, διατάξεις, οι οποίες είναι άμεσα συνυφασμένες με την εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων.

Περαιτέρω όμως, κατά την ενώπιον του Τμήματος συζήτηση μεταξύ των μελών αυτού, επί της ερμηνείας των προπαρατεθεισών διατάξεων, διατυπώθηκαν δύο γνώμες:

A. Η γνώμη της πλειοψηφίας, που απαρτίσθηκε από τον Πρόεδρο του Τμήματος, Στέφανο Δέτση, Αντιπρόεδρο του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, Δημήτριο Χανή, Αδαμαντία Καπετανάκη, Χριστίνα Διβάνη, Πέτρο Κωνσταντινόπουλο, Διονύσιο Χειμώνα και Παναγιώτα-Ελευθερία Δασκαλέα- Ασημακοπούλου, Νομικούς Συμβούλους του Κράτους (ψήφοι 7) με την οποία συντάχθηκε και η εισηγήτρια Αναστασία Βασιλείου Πάρεδρος Ν.Σ.Κ. (γνώμη χωρίς ψήφο), δέχθηκε ότι για τους αναλυτικά προαναφερόμενους λόγους, οι διατάξεις του άρθρου 19 του ν. 4174/2013 είναι ερμηνευτέες σε συνδυασμό με τις ως άνω ειδικότερες, αφενός του άρθρου 6 του ν. 4308/2014 αφετέρου των προαναφερθεισών, του άρθρου 21 παρ. 2 του ν. 4172/2013 και άρθρου 1 παρ. 4 του ν. 2992/2002.

Κατά συνέπεια, το πιστωτικό υπόλοιπο που προκύπτει από τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, λόγω τροποποιητικών εγγραφών που απεικονίσθηκαν μόνο στις οικονομικές καταστάσεις και όχι στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) των αντίστοιχων φορολογικών ετών, δεν μπορεί να επιστραφεί.

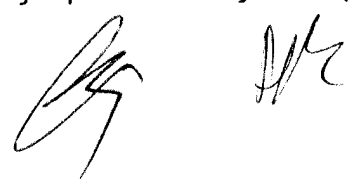
Β. Η γνώμη της μειοψηφίας, που απαρτίσθηκε από τους Θεόδωρο Ψυχογιού, Κωνσταντίνο Κατσούλα και Αλέξανδρο Ροϊλό, Νομικούς Συμβούλους του Κράτους (ψηφοί 3), δέχθηκε τα εξής:

15. Ως γνωστόν, η φορολογική δήλωση του υποχρέου αποτελεί εκπλήρωση υποχρέωσης δημοσίου δικαίου και παρέχει στα αρμόδια φορολογικά όργανα τις προβλεπόμενες, από τις οικείες διατάξεις, πληροφορίες, γνωστοποιώντας προς αυτά τα δεδομένα, που είναι αναγκαία για την ασφαλή διακρίβωση της φορολογικής του υποχρέωσης (Ι. Αναστόπουλος, Φορολογικό Δίκαιο, σελ. 174, Θ. Φορτσάκης, Φορολ. Δίκαιο, β' εκδ., σελ. 455).

Η δήλωση αποτελεί δεσμευτικό τίτλο για τον φορολογούμενο, που την υπέβαλε, ωστόσο, στο άρθρο 19 του ισχύοντος, από 1/1/2014, Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ., ν. 4174/2013), προβλέπεται η δυνατότητα του φορολογουμένου προς υποβολή της λεγόμενης «τροποποιητικής δήλωσης». Όπως έχει κριθεί (βλ. ΝΣΚ 14/2016, ΔΕΑ 3158/2015, Διδικ 2015, σελ. 736), υπό τον όρο «τροποποιητική δήλωση» ο νομοθέτης περιέλαβε τόσο τη συμπληρωματική δήλωση, του άρθρου 62 παρ.1 εδ. τελευτ. του ν. 2238/1994, με την οποία ο φορολογούμενος επαύξανε τις αρχικώς δηλωθείσες φορολογικές του υποχρεώσεις, όσο και την ανακλητική δήλωση του άρθρου 61§4 του ίδιου νόμου, με την οποία ο φορολογούμενος απέβλεπε στη μείωση των, κατά την αρχική του δήλωση, υποχρεώσεων αυτού (π.χ. ανακαλώντας την, λόγω πλάνης, δηλωθείσα ανύπαρκτη φορολογητέα ύλη).

Εξάλλου, γίνεται δεκτό ότι το δικαίωμα προς ανάκληση της φορολογικής δήλωσης έχει συνταγματικό έρεισμα στην αρχή της νομιμότητας του φόρου, άρθρο 78 παρ.1 (Δ. Ράϊκος, Ο διαδικαστικός θεσμός της φορολογικής δηλώσεως, εκδ. Σάκκουλα 2000, σελ. 153), ενώ, επίσης, γίνεται δεκτό ότι η ανακλητική φορολογική δήλωση αποτελεί και απαραίτητη προϋπόθεση για την επιστροφή φόρων που έχουν καταβληθεί αχρεωστήτως, βάσει της ανακαλούμενης (αρχικής) δήλωσης (ΣΤΕ 2218/2019, 1440/2018, 1751/2017, 425/2017 κ.ά.).

Επισημαίνεται δε, ότι, κατά την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, το δικαίωμα επιστροφής φόρων, που έχουν εισπραχθεί από κράτος μέλος, κατά παράβαση των κανόνων του κοινοτικού δικαίου, αποτελεί συνέπεια και συμπλήρωμα των δικαιωμάτων που έχουν απονεμηθεί από το δίκαιο αυτό στους ιδιώτες. Ελλείπει δε κοινοτικής ρυθμίσεως, όσον αφορά στην απόδοση των αχρεωστήτως εισπραχθέντων εθνικών φόρων, στην εσωτερική έννομη τάξη κάθε κράτους μέλους εναπόκειται, κατ' αρχήν, να ορίσει τις προϋποθέσεις και τη



διαδικασία ασκήσεως του δικαιώματος αυτού (αρχή της δικονομικής αυτονομίας) υπό τον όρο, πάντως, ότι αυτές δεν είναι ούτε λιγότερο ευνοϊκές από εκείνες, που διέπουν ομοειδείς εσωτερικής φύσεως απαιτήσεις (αρχή της ισοδυναμίας) ούτε διαμορφωμένες κατά τρόπο, ώστε να καθιστούν ιδιαίτερα δυσχερή την άσκηση του εν λόγω δικαιώματος (αρχή της αποτελεσματικότητας), τον σεβασμό του οποίου έχουν υποχρέωση να διασφαλίζουν τα εθνικά δικαστήρια (βλ. ΣΤΕ 2208, 2381, 4214/2013, 460, 471, 476/2014 όπου και παραπομπές σε αποφάσεις του ΔΕΕ).

Ενόψει των ανωτέρω, καταφαίνεται ότι η δήλωση ανάκλησης της αρχικής φορολογικής δήλωσης (υπό τη ισχύουσα μορφή της τροποποιητικής δήλωσης του άρθρου 19 Κ.Φ.Δ.), μολονότι δεν έχει υποχρεωτικό χαρακτήρα για τον φορολογούμενο, εξακολουθεί να συνιστά βασικό διαδικαστικό θεσμό της διοικητικής φορολογικής διαδικασίας, που παράγει υποχρέωση κατ' ουσίαν διερεύνησης του ανακλητικού αιτήματος από τη φορολογική αρχή και, ασφαλώς, δεν μπορεί να αποκλειστεί η άσκηση αυτής χωρίς την ύπαρξη ρητής νομοθετικής ρύθμισης.

Οι ανωτέρω παραδοχές ενισχύονται και από τις διατάξεις των άρθρων 31 και 34 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, οι οποίες προβλέπουν τα εξής:

Άρθρο 31 παρ.2: *«Ο φορολογούμενος δύναται να τροποποιεί τη φορολογική δήλωσή του, σύμφωνα με το άρθρο 19 του Κώδικα, καταβάλλοντας την επιπλέον διαφορά φόρου ή δικαιούμενος επιστροφή του υπερβάλλοντος φόρου σύμφωνα με το άρθρο 42 του Κώδικα, έως την έκδοση εντολής φορολογικού ελέγχου. Ο άμεσος προσδιορισμός φόρου που προκύπτει από την τροποποιητική δήλωση υποκαθιστά τον αρχικό άμεσο προσδιορισμό φόρου».*

Άρθρο 34, εδάφ. 3 και 4: *«Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση».*

Συνεπώς, είναι πρόδηλο ότι, προκειμένου η φορολογική αρχή να αποστεί από την εξέταση της βασιμότητας υποβληθείσας τροποποιητικής (ανακλητικής) δήλωσης, ιδίως μάλιστα, όταν με αυτήν υποβάλλεται και αίτημα για την επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων, πρέπει να υφίσταται ρητή προς τούτο νομοθετική ρύθμιση, χωρίς την ύπαρξη της οποίας η άρνηση της φορολογικής αρχής παρίσταται όλως αυθαίρετη και προδήλως κείμενη εκτός νομιμότητας.

Ωστόσο, ούτε στις διατάξεις του ν. 4308/2014, περί Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, ούτε στο άρθρο 19 του ν. 4174/2013 ή σε άλλη διάταξη του θετικού μας δικαίου περιέχεται ρητή πρόβλεψη περί απαραδέκτου της τροποποιητικής δήλωσης εκ του λόγου ότι δεν έλαβαν χώρα διορθωτικές παρεμβάσεις στις αρχικές εγγραφές των λογιστικών αρχείων ή διότι οι εν λόγω παρεμβάσεις στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις έλαβαν χώρα μετά την εξάμηνη προθεσμία της διάταξης του άρθρου 6 παρ.3 του ν. 4308/2014.

Άλλωστε, με δεδομένο ότι οι διορθώσεις των αρχικών εγγραφών στα λογιστικά αρχεία, δεν μπορούν να γίνουν μετά το τέλος της χρήσης, στην οποία αναφέρεται η τροποποιητική (ανακλητική) δήλωση, είναι αυτονόητο ότι η αξίωση για υποβολή τέτοιας δήλωσης μόνον στην περίπτωση που έχουν προηγηθεί οι διορθώσεις στα λογιστικά αρχεία, θα καθιστούσε, σε κάθε περίπτωση, εντελώς περιττή την ανακλητική δήλωση, δεδομένου ότι με αυτή επιχειρείται διόρθωση σφάλματος της αρχικής δήλωσης, η οποία, όμως, θα είχε ήδη ενσωματώσει τη διορθωτική εγγραφή στα λογιστικά αρχεία και κατά συνέπεια δεν θα ετίθετο καν ζήτημα ανακλήσεως αυτής.

Ως εκ τούτου, κατά την άποψη της μειοψηφίας, στην προκειμένη περίπτωση, παρά το γεγονός ότι δεν έγινε διόρθωση των λογιστικών αρχείων ή έγινε καθυστερημένη διόρθωση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, κατά το άρθρο 6 παρ. 3 Δ.Λ.Π., η φορολογική αρχή οφείλει να θεωρήσει ως παραδεκτές υποβαλλόμενες τις τροποποιητικές (ανακλητικές) δηλώσεις της Δ.Ε.Η. Α.Ε. και να προβεί στις ενέργειες που προβλέπονται ρητά στις προαναφερθείσες διατάξεις των άρθρων 31 και 34 Κ.Φ.Δ., κατά περίπτωση, και, εφόσον κρίνει εμπρόθεσμες και βάσιμες τις ως άνω δηλώσεις, οφείλει να προβεί και στην κατ'ουσίαν αποδοχή τους και να αποδώσει στην ως άνω εταιρεία τους φόρους που έχει καταβάλει αχρεωστήτως (πρβλ. ΣτΕ 1612/2017, 3643/2005, 2291/1990).

ΑΠΑΝΤΗΣΗ

16. Κατ' ακολουθίαν των προεκτεθέντων, στο τεθέν ερώτημα, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β') γνωμοδοτεί, **κατά πλειοψηφία**, ότι το πιστωτικό υπόλοιπο που προκύπτει από τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, λόγω τροποποιητικών εγγραφών που απεικονίσθηκαν μόνο στις οικονομικές καταστάσεις και όχι στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) των αντίστοιχων φορολογικών ετών, δεν μπορεί να επιστραφεί.

17. Ωστόσο, εξαιτίας της σοβαρότητας των τιθέμενων νομικών ζητημάτων, το Τμήμα κρίνει ομόφωνα ότι το ερώτημα πρέπει να παραπεμφθεί στην Τακτική Ολομέλεια του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους.

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Αθήνα, 30-6-2020

Ο Πρόεδρος

Στέφανος Δέτσας

Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.

Η Εισηγήτρια



Αναστασία Βασιλείου

Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.