



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

**Αριθμός Γνωμοδότησης 156/2020
ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
Α΄ Τακτική Ολομέλεια
Συνεδρίαση της 22ας Οκτωβρίου 2020**

Σύνθεση:

Πρόεδρος: Ιωάννης-Κωνσταντίνος Χαλκιάς, Πρόεδρος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους,

Μέλη: Βασιλική Δούσκα, Στέφανος Δέτσης, Ευγενία Βελώνη, Βασιλική Πανταζή, Σπυρίδων Παπαγιαννόπουλος, Αντιπρόεδροι του Ν.Σ.Κ., Θεόδωρος Ψυχογιός, Ανδρέας Ανδρουλιδάκης, Στυλιανή Χαριτάκη, Δημήτριος Χανής, Ευφροσύνη Μπερνικόλα, Δήμητρα Κεφάλα, Αντώνιος Τατσόπουλος, Κωνσταντίνος Κατσούλας, Αλέξανδρος Ροϊλός, Αδαμαντία Καπετανάκη, Κωνσταντίνα Χριστοπούλου, Κυριακή Παρασκευοπούλου, Χριστίνα Διβάνη, Σταύρος Σπυρόπουλος, Βασίλειος Καραγεώργος, Πέτρος Κωνσταντινόπουλος, Χρήστος Μητκίδης, Βασιλική Παπαθεοδώρου, Παναγιώτα-Ελευθερία Δασκαλέα-Ασημακοπούλου, Μαρία Σπάσου, Αικατερίνη Γαλάνη, Ευάγγελος Μαρίνης, Ιουλία Σφυρή, Κωνσταντίνος Ζαμπάρας, Νικόλαος Μουκαζής, Θεόδωρος Ράπτης, Ευστράτιος Ηλιαδέλης, Παρασκευάς Χρυσοστομίδης και Ιωάννης Αλεξανδράκης, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

Εισηγήτρια: Αναστασία Βασιλείου, Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.

Αριθμός ερωτήματος: Το έγγραφο, με αριθμό πρωτ. ΔΕΑΦ Β1161127 ΕΞ 2019/19-11-2019 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 έγγραφο της ΔΟ.Υ. ΦΑΕ Αθηνών, με αριθμό 6323/11-3-2020.

Περίληψη ερωτήματος: Ερωτάται, 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.

Για το παραπάνω ερώτημα, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Α' Τακτική Ολομέλεια) γνωμοδότησε, ως εξής:

Ιστορικό

Στο ερώτημα της υπηρεσίας και στα στοιχεία του φακέλου, που το συνοδεύουν, εκτίθεται το ακόλουθο πραγματικό:

1. Η ΔΕΗ Α.Ε., εκδίδει κατά τον μήνα Νοέμβριο τους λογαριασμούς, που εμπεριέχουν κατανάλωση ηλεκτρικής ενέργειας και για το επόμενο φορολογικό έτος, 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.

2. Με βάση την παραπάνω πρακτική της, η Δ.Ε.Η Α.Ε προχώρησε, για τις χρήσεις 2015 και 2016, σε υπερεκτίμηση της αντίστοιχης πρόβλεψης εσόδου, με αποτέλεσμα τα έσοδα από πωλήσεις που εμφανίζονταν στον λογαριασμό «71.94.00.0000» να είναι αυξημένα κατά 251.434.000,00 ευρώ στη χρήση 2015 και κατά 91.308.000,00 ευρώ στη χρήση 2016. Όπως αναγράφεται στο έγγραφο της ΔΕΗ ΑΕ, με ημερομηνία 19-12-2018 (σελ. 4,5) «...η Επιχείρηση την 31^η 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 ηλεκτρική ενέργεια (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.

3. Μετά από προτροπή της ελεγκτικής εταιρείας που υπέγραψε τις οικονομικές καταστάσεις του έτους 2017, η Δ.Ε.Η Α.Ε 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 342.742.000,00 ευρώ). Επίσης, συνέταξε και αναμορφωμένες καταστάσεις χρήσεων 2015 και 2016, για τα συγκριτικά ποσά της χρήσης 2017, σύμφωνα με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 8. Τα αποτελέσματά, που επήλθαν εξαιτίας 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.

4. 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.

5. Κατόπιν αυτών, ανέκυψε το ζήτημα εάν 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 της αρχείων (βιβλίων).

6. Η αρμόδια φορολογική αρχή θεωρεί ότι, εφόσον τα πιστωτικά υπόλοιπα των τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των φορολογικών ετών 2015 και 2016 της εταιρείας προκύπτουν από εγγραφές, που δεν απεικονίζονται στα δεδομένα των λογιστικών της αρχείων (βιβλία), δηλαδή στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεων των φορολογικών αυτών ετών, παρά μόνο στις αντίστοιχες οικονομικές καταστάσεις, 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 ο προβληματισμός, εάν η υποβολή της τροποποιητικής δήλωσης για όσους τηρούν διπλογραφικά βιβλία πρέπει να συνάδει με τροποποίηση του ισολογισμού.

7. Κατόπιν όλων όσων εκτίθενται παραπάνω, υποβλήθηκε από την ερωτώσα υπηρεσία στο Ν.Σ.Κ το εξεταζόμενο ερώτημα, για το οποίο εκδόθηκε αρχικά η γνωμοδότηση του Β΄ Τμήματος, με αριθμό 87/2020.

8. Το Β' Τμήμα γνωμοδότησε, κατά πλειοψηφία (ψήφοι 7, έναντι 3), 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. Ωστόσο, εξαιτίας της σοβαρότητας των τιθεμένων νομικών ζητημάτων, το Τμήμα, ομόφωνα, έκρινε ότι το ερώτημα πρέπει να παραπεμφθεί στην Τακτική Ολομέλεια του Ν.Σ.Κ., σύμφωνα με το άρθρο 6 παρ. 3 του ν.3086/2002 (Α' 324).

Νομοθετικό Πλαίσιο

9. 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) και εφαρμόζεται, σύμφωνα με την παρ.18 του αυτού άρθρου, από το φορολογικό έτος 2018 και επόμενα] και 47 παρ. 2 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος [Κ.Φ.Ε, ν. 4172/2013 (Α'167)], ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 8 Φορολογικό έτος

1 4. Χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα εισπράξης 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

1. 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.

1. .. 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.»

10. Στο άρθρο 1 παρ. 1 και 4 του ν. 2992/2002 (Α'54) 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 προσήκουσες 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...»

11. Στα άρθρα 1 παρ. 6, 3 παρ. 1-5, 5 παρ. 1-7 και 10 και 6 του ν.4308/2014 (Α' 251), ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 1

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 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.

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

8. ...9.10. 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.»

12. Στο άρθρο 19 παρ. 1 και 3 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας [Κ.Φ.Δ., ν. 4174/2013 (Α' 170)], όπως η παρ.3 αντικαταστάθηκε με το άρθρο 397 παρ. 2 του ν.4512/2018 (Α' 5), 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...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.

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 και εφαρμογή των διατάξεων

Από τις προαναφερόμενες διατάξεις, ερμηνευόμενες αυτοτελώς, αλλά και σε συνδυασμό μεταξύ τους, ενόψει και όλου του νομικού πλαισίου εντός του οποίου εντάσσονται, του σκοπού που εξυπηρετούν και την υπαγωγή σε αυτές των πραγματικών περιστατικών, που τέθηκαν υπόψη του Ν.Σ.Κ από την ερωτώσα υπηρεσία, συνάγονται τα ακόλουθα:

13. Ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.) ν.4172/2013, ο οποίος ισχύει και εφαρμόζεται για τα εισοδήματα και τις δαπάνες, που αποκτώνται και πραγματοποιούνται, αντίστοιχα, στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1-1- 2014 και εφεξής, με τις διατάξεις του άρθρου 8, ορίζει την έννοια του φορολογικού έτους, το οποίο συμπίπτει με το ημερολογιακό και, όπως ορίζεται ρητά, δεν μπορεί να υπερβαίνει τους δώδεκα μήνες (βλ. αιτιολογική έκθεση). Ο όρος «φορολογικό έτος» αντικαθιστά τις έννοιες «διαχειριστική περίοδος» και «οικονομικό έτος» που χρησιμοποιούσε ο παλαιός Κ.Φ.Ε (ν.2238/1994). 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. Επιπρόσθετα, στο άρθρο 8 παρ. 4 τίθεται ως γενικός

κανόνας για τον χρόνο κτήσης εισοδήματος το σύστημα της δεδουλευμένης βάσης, δηλαδή ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα εισπράξης του εισοδήματος. Ρητή εξαίρεση από το σύστημα αυτό εισάγεται αποκλειστικά για την περίπτωση του εισοδήματος από μισθωτή εργασία, όπου ο μισθωτός εισπράττει καθυστερημένα δεδουλευμένες αποδοχές, για οποιονδήποτε λόγο, περιλαμβανόμενης και της επίσχεσης εργασίας ή της κήρυξης του εργοδότη σε πτώχευση, οπότε ο χρόνος κτήσης του εισοδήματός του προσδιορίζεται με το σύστημα ταμειακής βάσης, δηλαδή τον χρόνο που εισέπραξε τις αποδοχές του.

14. Στην πρώτη παράγραφο του άρθρου 47 Κ.Φ.Ε, ορίζεται ο τρόπος προσδιορισμού των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα για τα νομικά πρόσωπα ή τις νομικές οντότητες του άρθρου 45 Κ.Φ.Ε, ο οποίος γίνεται σύμφωνα με το άρθρο 21 Κ.Φ.Ε. Με την παράγραφο 2 του άρθρου 21 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 Κ.Φ.Ε θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα και συνεπώς υπόκεινται στον φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.

15. Με τις διατάξεις των άρθρων 21 επ. του Κ.Φ.Ε. οριοθετείται εννοιολογικά η έννοια των κερδών «... από επιχειρηματική δραστηριότητα», ως το λογιστικό αποτέλεσμα, μετά από τις φορολογικές αναπροσαρμογές, που αναγνωρίζει ο Κώδικας. Με την παράγραφο 2 του άρθρου 21 Κ.Φ.Ε, ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι, σε περίπτωση που η επιχείρηση τηρεί Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ), το φορολογικό αποτέλεσμα προκύπτει από το λογιστικό αποτέλεσμα με τις αναγκαίες φορολογικές αναπροσαρμογές, όπως αποτυπώνονται στον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης.

16. 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 (Κ.Φ.Α.Σ.) του ν. 4093/2012. Με τις διατάξεις του άρθρου 5, για τη διασφάλιση 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. Ειδικότερα, ορίζεται ότι η οντότητα έχει την ευθύνη της τήρησης κατάλληλου

λογιστικού συστήματος για τη σύνταξη χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις του νόμου (παρ. 1,2), 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 (παρ.3-5), ορίζεται η ευθύνη του εκδότη παραστατικών να αποστέλλει έγκαιρα στον αντισυμβαλλόμενο, είτε τα παραστατικά, είτε τις σχετικές πληροφορίες (παρ. 6), καθώς και η ευθύνη της οντότητας για την εφαρμογή κατάλληλων δικλείδων προκειμένου να διασφαλίζεται η αυθεντικότητα και ακεραιότητα των τεκμηρίων 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 (παρ. 7). Θεσπίζεται, επίσης, η υποχρέωση της οντότητας να διασφαλίζει ότι το τηρούμενο λογιστικό σύστημα παρέχει 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 (παρ. 10). Για τον σκοπό αυτό, λαμβάνονται υπόψη οι απαιτήσεις της εμπορικής, φορολογικής ή ασφαλιστικής νομοθεσίας ή του καταστατικού, ή άλλης ειδικής νομοθεσίας που διέπει τη λειτουργία επιμέρους οντοτήτων. Τέλος, με τις διατάξεις του άρθρου 5 θεσπίζονται και άλλοι κανόνες λειτουργίας, με στόχο την αξιοπιστία των λογιστικών πληροφοριών (παρ. 11-17).

17. Με το άρθρο 6 του παραπάνω νόμου, σχετικά με τον χρόνο 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 για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

18. Στο παράρτημα Α του ίδιου νόμου δίνονται οι ορισμοί «Λογιστική αξία», ως η αξία με την οποία ένα στοιχείο αναγνωρίζεται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις και η «Φορολογική βάση», ως 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 μόνο της μίας από τις δύο βάσεις.

19. Από 1-1-2015, με την εφαρμογή του ν.4308/2014, οι οντότητες που υπάγονται στις διατάξεις του, απαιτείται να τηρούν λογιστικό σύστημα που παρακολουθεί

αναγκαία 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.

20. Κατά τις διατάξεις του ν. 2992/2002, από 1-1-2003 η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.) καθίσταται υποχρεωτική κατά τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων στις ελληνικές Ανώνυμες Εταιρείες των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών των Αθηνών. Με βάση αυτές, 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 παραπάνω νόμου ορίζει ρητά ότι οι εταιρείες αυτές 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.

21. Σύμφωνα με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 8 (Δ.Λ.Π.8), «*Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη*», «*λογιστικές πολιτικές*» νοούνται 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 κάνοντάς τις πιο αξιόπιστες. Επίσης, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 8, ως «*λογιστική εκτίμηση*» νοούνται οι περιπτώσεις, όπου μια οικονομική μονάδα αναγκάζεται να προβεί σε επανεκτιμήσεις των στοιχείων του ισολογισμού, προκειμένου να συνάδει η εικόνα της επιχείρησης με την πραγματικότητα. Ο σκοπός του Προτύπου είναι να προδιαγράψει τα κριτήρια για την επιλογή και τη μεταβολή των λογιστικών πολιτικών, μαζί με τον 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, τίθενται στο Δ.Λ.Π.1 «Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων». Το Πρότυπο αυτό εφαρμόζεται στην επιλογή και στην εφαρμογή λογιστικών πολιτικών και στη λογιστικοποίηση των μεταβολών στις λογιστικές πολιτικές, στις λογιστικές εκτιμήσεις και στις 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 Δ.Λ.Π. 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.

22. Από το σύνολο των προεκτεθέντων, συνάγονται τα εξής: α) το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος, με βάση τον λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται, σύμφωνα με τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης (άρθρο 21 παρ.2, ν.4172/2013), β) οι εταιρείες 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 χρήσης (άρθρο 1 παρ.4, ν.2992/2002), γ) τίθενται προθεσμίες για την ενημέρωση των λογιστικών αρχείων (άρθρο 6, ν.4308/2014), δ) η σύνταξη αναμορφωμένων οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 8 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 με ευχέρεια όλες οι απαραίτητες πληροφορίες προκειμένου ο έλεγχος αυτός να καταστεί εφικτός και ε) 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 (άρθρο 19, ν.4174/2013).

23. Περαιτέρω, κατά τη συζήτηση μεταξύ των μελών της Ολομέλειας, σχηματίσθηκαν δύο γνώμες:

24. Κατά τη γνώμη της πλειοψηφίας, που απαρτίσθηκε από τους Ιωάννη-Κωνσταντίνο Χαλκιά, Πρόεδρο του Ν.Σ.Κ., Βασιλική Δούσκα, Στέφανο Δέτση,

Ευγενία Βελώνη, Βασιλική Πανταζή, Αντιπρόεδρος του Ν.Σ.Κ., Ανδρέα Ανδρουλιδάκη, Στυλιανή Χαριτάκη, Δημήτριο Χανή, Ευφροσύνη Μπερνικόλα, Δήμητρα Κεφάλα, Αντώνιο Τατσόπουλο, Αδαμαντία Καπετανάκη, Κωνσταντίνα Χριστοπούλου, Κυριακή Παρασκευοπούλου, Χριστίνα Διβάνη, Σταύρο Σπυρόπουλο, Βασίλειο Καραγεώργο, Πέτρο Κωνσταντινόπουλο, Βασιλική Παπαθεοδώρου, Παναγιώτα-Ελευθερία Δασκαλέα- Ασημακοπούλου, Μαρία Σπάσου, Αικατερίνη Γαλάνη, Ευάγγελο Μαρίνη, Ιουλία Σφυρή, Κωνσταντίνο Ζαμπάρα, Νικόλαο Μουκαζή, Θεόδωρο Ράπτη, Ευστράτιο Ηλιαδέλη, Παρασκευά Χρυσσοστομίδη και Ιωάννη Αλεξανδράκη, Νομικούς Συμβούλους του Κράτους (ψήφοι 30), με την οποία συντάχθηκε και η εισηγήτρια Αναστασία Βασιλείου, Πάρεδρος Ν.Σ.Κ (γνώμη χωρίς ψήφο), οι διατάξεις του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ (ν.4174/2013) πρέπει να ερμηνεύονται σε συνδυασμό με τις ειδικότερες διατάξεις των άρθρων 6 του ν. 4308/2014, 21 παρ. 2 του Κ.Φ.Ε (ν. 4172/2013) και 1 παρ. 4 του ν. 2992/2002, 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 του ν. 4308/2014, 21 παρ. 2 του Κ.Φ.Ε (ν. 4172/2013) και 1 παρ. 4 του ν. 2992/2002.

25.Ειδικότερα, δεν αμφισβητείται το δικαίωμα κάθε φορολογουμένου να υποβάλει σύμφωνα με το άρθρο 19 του Κ.Φ.Δ., τροποποιητική (ανακλητική) δήλωση, (όπως άλλωστε γίνεται δεκτό και για τη συγκεκριμένη υπόθεση από την οικεία φορολογική αρχή) και να ζητήσει την επιστροφή του φόρου που έχει καταβάλει αχρεωστήτως κατά το εθνικό ή το ενωσιακό δίκαιο. Όμως τίθεται ζήτημα ερμηνείας του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ., σε συνδυασμό με το αυστηρό ρυθμιστικό πλαίσιο τήρησης λογιστικών

βιβλίων του ν. 4308/2014, σύμφωνα με το οποίο, κάθε τροποποίηση εγγραφής στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της υπόχρεης νομικής οντότητας, πρέπει να διενεργηθεί εντός της, αυστηρής και σχετικά σύντομης, προθεσμίας που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 3 του ν.4308/2014, , (βλ. ΔΕΑ 2121/2020, σκέψεις 6, 8, πρβλ. ΣτΕ 1169/2007, 2205/1991, ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ).

26. Η προθεσμία αυτή δεν μπορεί να υποκατασταθεί από την (ευρεία) προθεσμία υποβολής της τροποποιητικής (ανακλητικής) δήλωσης του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ. Και τούτο, διότι η δήλωση αυτή αφορά σε εισόδημα που δηλώθηκε, του οποίου το μη φορολογητέο ή η ανυπαρξία προκύπτει άμεσα από τις οικείες φορολογικές διατάξεις και τα στοιχεία των φορολογικών αρχείων (βιβλίων) της φορολογούμενης οντότητας και δεν συνδέεται με προηγηθείσα αναμόρφωση ή διόρθωση των αρχείων αυτών, εκτός εάν αυτή έχει γίνει εντός της ειδικής προθεσμίας, που ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν. 4308/2014.

27. Από όλα τα παραπάνω συνάγεται ότι 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 τους αρχεία (βιβλία) των αντίστοιχων φορολογικών ετών, δεν μπορεί να επιστραφεί.

28. Κατά τη γνώμη της μειοψηφίας, που απαρτίσθηκε από τους Σπυριδωνα Παπαγιαννόπουλο, Αντιπρόεδρο του Ν.Σ.Κ, Θεόδωρο Ψυχογιού, Κωνσταντίνο Κατσούλα, Αλέξανδρο Ροϊλό και Χρήστο Μηκίδη, Νομικούς Συμβούλους του Κράτους (ψηφοί 5), η φορολογική δήλωση αποτελεί δεσμευτικό τίτλο για τον φορολογούμενο, που την υπέβαλε, ωστόσο, στο άρθρο 19 του Κ.Φ.Δ., προβλέπεται η δυνατότητά του να υποβάλει τη λεγόμενη «τροποποιητική δήλωση». Όπως έχει κριθεί (ΝΣΚ 14/2016, ΔΕΑ 3158/2015, Διδικ 2015, σελ. 736, Γ. Μέντη, Η ανάκληση της δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος, Διδικ 2019, σελ. 65 επ.), στον όρο «τροποποιητική δήλωση» ο νομοθέτης περιέλαβε, τόσο τη συμπληρωματική δήλωση, του άρθρου 62 παρ.1 του ν. 2238/1994, με την οποία ο φορολογούμενος επαύξανε τις φορολογικές του υποχρεώσεις που αρχικά δήλωσε, όσο και την ανακλητική δήλωση του άρθρου 61 παρ.4 του ίδιου νόμου, με την οποία ο φορολογούμενος απέβλεπε στη μείωση των, κατά την αρχική του δήλωση, υποχρεώσεων (π.χ. ανακαλώντας, λόγω πλάνης, την δηλωθείσα ανύπαρκτη φορολογητέα ύλη).

29. Το δικαίωμα για την ανάκληση της φορολογικής δήλωσης (άρθρο 19 Κ.Φ.Δ.) και την αναζήτηση αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου (άρθρο 42 Κ.Φ.Δ.) έχει έρεισμα στη συνταγματική αρχή της νομιμότητας του φόρου (άρθρο 78 παρ.1 του Συντάγματος) [βλ. ΣτΕ 7μ. 2215/2019, σκέψη 8 in fine, 1524 και 1526/2018, Γ. Φουφόπουλο, Η επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου, έκδ. 2018, σελ. 36, Δ. Ράϊκο, Ο διαδικαστικός θεσμός της φορολογικής δηλώσεως, έκδ. 2000, σελ. 153, Οδ. Σπαχή, Η ανάκληση της φορολογικής δήλωσης, ΔιΔικ, 2008, 1417]. Επίσης, γίνεται δεκτό ότι η ανακλητική φορολογική δήλωση αποτελεί απαραίτητη προϋπόθεση για την επιστροφή φόρων που έχουν καταβληθεί αχρεώστητα, με βάση την ανακαλούμενη (αρχική) φορολογική δήλωση (ΣτΕ 2218/2019, 1440/2018, 1751/2017, 425/2017 κ.ά.).

30. 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. Σε περίπτωση δε έλλειψης κοινοτικής ρύθμισης, για την απόδοση των αχρεωστήτως εισπραχθέντων εθνικών φόρων, στην εσωτερική έννομη τάξη κάθε κράτους μέλους εναπόκειται, κατ' αρχήν, να ορίσει τις προϋποθέσεις και τη διαδικασία άσκησης του δικαιώματος αυτού (αρχή της δικονομικής αυτονομίας) υπό τον όρο, πάντως, ότι αυτές δεν είναι, ούτε λιγότερο ευνοϊκές από εκείνες, που διέπουν ομοειδείς εσωτερικής φύσης απαιτήσεις (αρχή της ισοδυναμίας), ούτε διαμορφωμένες κατά τρόπο, ώστε να καθιστούν ιδιαίτερα δυσχερή την άσκηση του δικαιώματος αυτού (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).

31. Ενόψει των παραπάνω, καταφαίνεται ότι η δήλωση ανάκλησης της αρχικής φορολογικής δήλωσης (με την ισχύουσα μορφή της τροποποιητικής δήλωσης του άρθρου 19 Κ.Φ.Δ.), καθώς και η άσκηση του δικαιώματος προς αναζήτηση του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου (άρθρο 42 Κ.Φ.Δ.) συνιστούν βασικούς θεσμούς της φορολογικής διαδικασίας, που παράγουν υποχρέωση προς κατ' ουσία διερεύνηση του ανακλητικού αιτήματος από τη φορολογική αρχή, ενώ ασφαλώς, δεν είναι επιτρεπτός ο αποκλεισμός αυτών χωρίς την ύπαρξη ρητής νομοθετικής ρύθμισης (βλ. πιο πάνω συγγραφείς). Οι παραδοχές αυτές ενισχύονται και από τις διατάξεις των άρθρων 31 και 34 του ΚΦΔ, οι οποίες αναφέρονται στις δέουσες

ενέργειες της φορολογικής αρχής μετά την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης κατά το άρθρο 19 Κ.Φ.Δ. Συνεπώς, στο πλαίσιο της νομιμότητας του φόρου και της χρηστής διοίκησης, η φορολογική διοίκηση οφείλει να επιδιώκει την επιβάρυνση των φορολογικών υποκειμένων, με βάση το εισόδημα που πραγματικά απέκτησαν και όχι με αυτό το οποίο ουδέποτε αποκτήθηκε και απλά δηλώθηκε από παραδρομή.

32. Εξάλλου, ούτε στις διατάξεις του ν. 4308/2014, για τα ΔΛΠ, ούτε στο άρθρο 19 του ν. 4174/2013 ή σε άλλη διάταξη του θετικού μας δικαίου περιέχεται ρητή πρόβλεψη ότι δεν επιτρέπεται η υποβολή τροποποιητικής (ανακλητικής) δήλωσης, επειδή δεν έγιναν διορθωτικές παρεμβάσεις στις αρχικές εγγραφές των λογιστικών αρχείων ή επειδή οι παρεμβάσεις στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις έγιναν μετά την εξάμηνη προθεσμία της διάταξης του άρθρου 6 παρ. 3 του ν. 4308/2014. Επομένως, είναι σαφές ότι το δικαίωμα υποβολής ανακλητικής φορολογικής δήλωσης και αιτήματος για επιστροφή του καταβληθέντος φόρου αχρεώστητα, δεν πρέπει να ασκείται μόνο υπό την προϋπόθεση του επιτρεπτού διορθωτικής παρέμβασης στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις και στα λογιστικά αρχεία του νομικού προσώπου. Κάτι τέτοιο άλλωστε, όχι μόνο θα αποτελούσε αδικαιολόγητη δυσμενή διάκριση για τα πρόσωπα που καταρτίζουν τέτοιες καταστάσεις, αλλά ενδεχομένως ενέχει άδικες και ενδεχόμενα καταστροφικές συνέπειες σε βάρος τους.

33. Ανεξάρτητα, όμως, από τα παραπάνω, το άρθρο 28 του ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) και το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 8 (όπως έχει κωδικοποιηθεί με τον Κανονισμό (ΕΕ) αριθ. 1255/2012 της Επιτροπής της 11ης Δεκεμβρίου 2012), που έχει εφαρμοστεί στην συγκεκριμένη περίπτωση, προβλέπουν ρητά τη δυνατότητα της αναδρομικής διόρθωσης των δεδομένων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων (άρα και του ισολογισμού), όταν συντρέχει λάθος ή αλλαγή λογιστικής πολιτικής, χωρίς, μάλιστα να εξαρτούν τη διόρθωση αυτή και από την ταυτόχρονη διόρθωση των λογιστικών αρχείων. Επομένως, η νομολογία που, σε εφαρμογή του μη ισχύοντος άρθρου 17 Κ.Β.Σ., (ΣτΕ 1169/2007 και 2205/1991, βλ. όμως, contra, ΣτΕ 2291/1990, η οποία αποδέχεται αναδρομική διορθωτική παρέμβαση επί ισολογισμού) απέκλειε τη διορθωτική παρέμβαση σε ήδη δημοσιευθέντα ισολογισμό και την συνακόλουθη υποβολή αιτήματος επιστροφής των καταβληθέντων φόρων αχρεώστητα, δεν είναι, πλέον, πρόσφορη για την ερμηνευτική αντιμετώπιση των διαφορών που γεννώνται μετά την ισχύ του άρθρου 28 του ν. 4308/2014, καθώς και του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 8, που έχουν εφαρμογή στην κρινόμενη

περίπτωση. Εξάλλου, ως προς την Δ.Ε.Α. 2121/2020, παρατηρείται ότι η απόφαση αυτή παραλείπει εντελώς οποιαδήποτε ερμηνευτική αναφορά στις πιο πάνω κρίσιμες ρυθμίσεις.

34. Εξυπακούεται, ασφαλώς, ότι η φορολογική αρχή δεν δεσμεύεται να αξιολογήσει κατά πόσο οι λόγοι που επικαλείται η Δ.Ε.Η. Α.Ε. πληρούν τις προϋποθέσεις για την αναδρομική διόρθωση του οικονομικών καταστάσεων, κατά τις διατάξεις του άρθρου 28 Ε.Λ.Π. και του Δ.Λ.Π. 8, ενόψει της από μέρους της επίκλησης «λάθους» (βλ. το έγγραφο της Δ.Ε.Η., με αριθμό 1578/18) στον υπολογισμό των απαιτήσεων της, από τις μη τιμολογηθείσες ποσότητες διατεθέντος ηλεκτρικού ρεύματος.

35. Κατά συνέπεια, σύμφωνα με την άποψη της μειοψηφίας, εφόσον η φορολογική αρχή διαπιστώσει ότι οι φόροι που αναφέρονται στις ανακλητικές δηλώσεις της Δ.Ε.Η. Α.Ε. καταβλήθηκαν αχρεώστητα, εξαιτίας εσφαλμένου υπολογισμού των εσόδων της, όπως επικαλείται η εταιρεία, τότε οφείλει, σύμφωνα με τον νόμο, να αποδεχθεί τις ανακλητικές της δηλώσεις και να προβεί στην επιστροφή των αιτουμένων φόρων.

Απάντηση

36. Ενόψει όλων των προεκτεθέντων, στο ερώτημα που υποβλήθηκε, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Α΄ Τακτική Ολομέλεια) γνωμοδοτεί, κατά πλειοψηφία, ότι 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, δεν μπορεί να επιστραφεί.

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Αθήνα, 16 -11-2020

Ο Πρόεδρος

ΙΟΑΝΝΙΣ ΚΟΝΣΤΑΝΤΙΝΟΣ
ΧΑΛΚΙΑΣ

Ψηφιακά υπογεγραμμένο από
ΙΟΑΝΝΙΣ ΚΟΝΣΤΑΝΤΙΝΟΣ
ΧΑΛΚΙΑΣ
Ημερομηνία: 2020.11.14
21:52:06 EET

Η Εισηγήτρια

Ψηφιακά υπογεγραμμένο από
ΑΝΑΣΤΑΣΙΑ ΒΑΣΙΛΕΪΟΥ
Ημερομηνία: 2020.11.18 12:56:50 EET

Ιωάννης –Κωνσταντίνος Χαλκιάς

Πρόεδρος του Ν.Σ.Κ.

Αναστασία Βασιλείου

Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.