



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Καλλιθέα, 27/06/2019

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 2115

ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 553

ΦΑΞ : 213 1604 567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) 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.

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.16 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 1.9.16) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **27/02/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....», **ΑΦΜ**, που εδρεύει στην οδό στην με ΤΚ, κατά των α) υπ' αριθμ./2018 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 4 του ν.2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. και β) υπ' αριθμ./2018 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 4 του ν.2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθμ./2018 και/2018 Πράξεις Επιβολής Προστίμου του άρθρου 4 του ν.2523/1997, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και την από 31/12/2018 οικεία έκθεση ελέγχου (ID).

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **27/02/2019** 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:

Οι προσβαλλόμενες πράξεις α) υπ' αριθμ./2018 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 4 του ν.2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. και β) υπ' αριθμ./2018 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 4 του ν.2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., κατόπιν του πορίσματος της από 31/12/2018 έκθεσης μερικού ελέγχου (γραφείου) φορολογικού πιστοποιητικού βάσει των άρθρων 82 παρ. 5 και 65^Α του Ν.4174/2013, σύμφωνα με το οποίο, η προσφεύγουσα, υπέπεσε στην παράβαση της έκδοσης ανακριβούς φορολογικού πιστοποιητικού για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2013 – 31/12/2013 και 01/01/2014 – 31/12/2014 προς την επιχείρηση με ΑΦΜ:....., δεδομένου ότι από το φορολογικό έλεγχο που διενήργησε το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., βάσει των άρθρων 23-25 και 66 του ν.4172/2013, στην επιχείρηση (ελεγχόμενη εταιρεία από το Νόμιμο Ελεγκτή και την ελεγκτική εταιρεία) διαπιστώθηκε διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής της ελεγχόμενης εταιρείας σε σχέση με τα ευρήματα του φορολογικού πιστοποιητικού της παρ. 5 του άρθρου 82 του Ν. 2238/94 των χρήσεων 2012 και 2013 που χορηγήθηκαν από το Νόμιμο Ελεγκτή και την ελεγκτική εταιρεία εμπροθέσμως στη χρήση 2013 και 2014 αντιστοίχως.

Τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου τα οποία αιτιολογούν τη διαφοροποίηση της οφειλής βάσει ελέγχου και αυτής βάσει της δήλωσης και του χορηγηθέντος φορολογικού πιστοποιητικού είναι, ανά φορολογία, τα ακόλουθα:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ
ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΛΟΓ/ΜΟΥ	ΧΡΗΣΗ	
	2012	2013
20.00 «ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ»		
Η εταιρεία σε όλες τις κρίνόμενες περιόδους πραγματοποιεί αγορές εμπορευμάτων και συγκεκριμένα βενζίνης και πετρελαίου διυλισμένου από το εξωτερικό. Συγκεκριμένα, αγοράζει από την Ρωσία κυρίως βενζίνη και πετρέλαιο τα οποία έρχονται και αποθηκεύονται στις ιδιόκτητες εγκαταστάσεις της στο Προμηθευτής και εκδότης των τιμολογίων για τις αγορές αυτές είναι η Κυπριακή εταιρεία Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 παρ1 περ γ του Ν2238/94, για τις κρίνόμενες διαχειριστικές περιόδους δεν αναγνωρίζονται οι δαπάνες αυτές για την αγορά εμπορευμάτων που καταβλήθηκαν σε νομικό πρόσωπο του οποίου η δραστηριότητα στις συγκεκριμένες συναλλαγές εξαντλήθηκε στην τιμολόγηση τους και η παράδοση των αγαθών διενεργήθηκε από τρίτο πρόσωπο εκτός αν πρόκειται για πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές κατά το μέρος που αντιστοιχούν σε τιμές εντός του εύρους των τιμών της ημέρας συναλλαγής, οι οποίες τιμές διαμορφώνονται σε χρηματιστήρια εμπορευμάτων ή σε οργανωμένες χρηματιστηριακές αγορές. Από το σύνολο των αγορών των εμπορευμάτων που πραγματοποίησε η ελεγχόμενη, ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει το μέρος εκείνων που βρίσκονται εκτός του εύρους τιμών της ημέρας συναλλαγής οι οποίες τιμές λαμβάνονται με βάση τις τιμές plat's για κάθε ημέρα συναλλαγής. Συνεπώς το ποσό των πραγματοποιηθεισών αγορών που υπερβαίνει το ποσό των αγορών που θα προέκυπταν αν η εταιρεία αγόραζε με βάση την ανώτερη τιμή plat's για την συγκεκριμένη ημέρα αγοράς και που προσαύξησαν το κόστος αγορών προστίθεται ως λογιστική διαφορά.	6.422.927,04	5.368.617,19
ΣΥΝΟΛΟ	6.422.927,04	5.368.617,19

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους κατωτέρω ισχυρισμούς:

1. Παράνομη έκδοση των καταλογιστικών πράξεων λόγω αναρμοδιότητας.

Στη διάταξη του άρθρου 6§1 του Ν. 3148/2003, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 29 του Ν. 4170/2013 και ίσχυε μέχρι 23.01.2017, προβλέπεται ότι το Δ.Σ. της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχου (Ε.Λ.Τ.Ε.) αποτελεί το αποκλειστικά αρμόδιο όργανο για την διαπίστωση παραβάσεων της νομοθεσίας και του ρυθμιστικού πλαισίου, που διέπει τις εργασίες των ελεγκτών. Τα διοικητικά πρόστιμα σε βάρος των Νομίμων Ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων επιβάλλονται αποκλειστικά από την Ε.Λ.Τ.Ε., στο πλαίσιο της αρμοδιότητος της ασκήσεως πειθαρχικού ελέγχου, κατόπιν διενεργείας ποιοτικού ελέγχου. Η ως άνω διάταξη, αν και καταργήθηκε με το άρθρο 53 του Ν. 4449/2017 στις 24.01.2017, παραμένει εν ισχύ δυνάμει της επιφυλάξεως, που διατυπώνεται από τη μεταβατική διάταξη του άρθρου 52§8 του Ν. 4449/2017, σύμφωνα με την οποία για παραβάσεις των διατάξεων, που ρυθμίζουν τις εργασίες των ελεγκτών, συμπεριλαμβανομένων των Κανονιστικών Αποφάσεων της Ε.Λ.Τ.Ε., του εκάστοτε ισχύοντος Κώδικα Δεοντολογίας και των ελεγκτικών προτύπων ή των προτύπων διασφάλισης της ποιότητας, που έχουν τελεσθεί μέχρι τη θέση σε ισχύ των διατάξεων του Ν. 4449/2017, ήτοι έως τις 23.01.2017, εφαρμόζονται οι διατάξεις του προαναφερθέντος άρθρου 6 του Ν. 3148/2003. Επιπρόσθετα, η προαναφερθείσα διάταξη του άρθρου 6§1 του Ν. 3148/2003 **υπερισχύει ως νεότερη (lex posterior derogat legi priori), κατόπιν της τροποποιήσεώς της από τον Ν. 4170/2013**, της αντίθετης διατάξεως του άρθρου 26 του Ν. 3943/2011, που απονέμει στον Υπουργό Οικονομικών αρμοδιότητα επιβολής διοικητικών προστίμων στους Νομίμους Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία, **αλλά και ως ειδικότερη (lex specialis derogat legi generali)**, αφού στη διάταξη του άρθρου 6§3 του Ν. 3148/2003 προβλέπονται συγκεκριμένα κριτήρια για τη διαπίστωση της βαρύτητας της πράξεως, που δεν αποτελούν παρά εξειδικεύσεις της αρχής της αναλογικότητας (λ.χ. σοβαρότητα της παραβάσεως, κίνδυνος για την αξιοπιστία και την ορθή λειτουργία του ελεγκτικο-λογιστικού θεσμού, ο τυχόν προσπορισμός οφέλους και η τυχόν συνδρομή στο πρόσωπο του παραβάτη της ιδιότητος του κυρίου εταίρου σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 2§14 του Ν. 3693/2008), κριτήρια που ελλείπουν πλήρως από την αντίθετη διάταξη του άρθρου 26 Ν. 3943/2011.

Περαιτέρω, ακόμη κι εάν ήθελε θεωρηθεί ότι υφίσταται παράλληλη αρμοδιότητα επιβολής διοικητικών προστίμων τόσο από την Ε.Λ.Τ.Ε. όσο και από τον Υπουργό Οικονομικών, το τυχόν επιβαλλόμενο διοικητικό πρόστιμο από τον Υπουργό Οικονομικών τυγχάνει και σε αυτή την περίπτωση παράνομο και ακυρωτέο ως αντιβαίνον στην αρχή ne bis in idem, αρχή, η οποία δεσμεύει τη Διοίκηση κατά την επιβολή διοικητικών κυρώσεων και δη προστίμων και ορίζει ότι ουδείς μπορεί να διωχθεί ή να τιμωρηθεί δύο φορές για την ίδια παράβαση, πολλώ μάλλον καθ' όσον το αποκλειστικά αρμόδιο όργανο για την επιβολή διοικητικών προστίμων,

όπως προαναλύθηκε, είναι η Ε.Λ.Τ.Ε.. Επομένως, οι υπό κρίση πράξεις τυγχάνουν παράνομες και ακυρωτέες λόγω αναρμοδιότητας και υπερβάσεως εξουσίας της Φορολογικής Αρχής.

2. **Παράνομη έκδοση των καταλογιστικών πράξεων της Φορολογικής Αρχής, διότι το σχετικό δικαίωμα του Ελληνικού Δημοσίου προς επιβολή προστίμων έχει υποπέσει σε παραγραφή. Παραγραφή των φορολογικών ετών 2012 και 2013.** Στη διάταξη του άρθρου 82§5 εδ. δ' του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι αν το χορηγηθέν φορολογικό πιστοποιητικό από το Νόμιμο Ελεγκτή και το ελεγκτικό γραφείο δεν περιλαμβάνει παρατηρήσεις και διαπιστώσεις παραβάσεων της φορολογικής νομοθεσίας, δεν διενεργείται τακτικός φορολογικός έλεγχος, επιφυλασσομένων των διατάξεων του άρθρου 80 του ν. 3842/2010 (ΦΕΚ 58 Α'). Βάσει του άρθρου 82 παρ. 5 του Ν.2238/94 από τους ελέγχους που διενεργούν οι Νόμιμοι Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία επιλέγεται δείγμα τουλάχιστον 9% για έλεγχο από τη φορολογική αρχή, ενώ οι έλεγχοι αυτοί διενεργούνται και ολοκληρώνονται σε διάστημα όχι αργότερο των δεκαοχτώ (18) μηνών από την προθεσμία υποβολής από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης στη βάση δεδομένων της ΓΓΠΣ. Επομένως, δεδομένου ότι οι Εκθέσεις Φορολογικής Συμμορφώσεως ήταν με Συμπέρασμα χωρίς επιφύλαξη και ότι η Φορολογική Αρχή είχε τη δυνατότητα να διενεργήσει δειγματοληπτικό έλεγχο στην εταιρεία «.....» εντός αποκλειστικής δεκαοκτάμηνης προθεσμίας και εφόσον η προθεσμία αυτή παρήλθε, οι πράξεις της φορολογικής αρχής καθίστανται μη νόμιμες και συνεπώς ακυρωτέες.
3. **Παράβαση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης.** Για την επιβολή του προστίμου του άρθρου 4 παρ. 4 του ν. 2523/1997, ο Έλεγχος θα πρέπει να είναι σε θέση να στοιχειοθετήσει την εν λόγω παράβαση εκ μέρους του ελεγκτικού γραφείου, κατόπιν σχετικής κλήσης σε ακρόαση του νόμιμου εκπροσώπου της. Εντούτοις, το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. ουδέποτε και σε κανένα στάδιο της διαδικασίας καταλογισμού φόρου στην ελεγχόμενη κάλεσε την προσφεύγουσα να εκφράσει τις απόψεις της, να τοποθετηθεί επί των ευρημάτων και να αιτιολογήσει γιατί δεν εντόπισε τις διαφορές που εντόπισε ο φορολογικός έλεγχος, στερώντας της κατ' αυτόν τον τρόπο το δικαίωμα ακρόασης.
4. **Παράνομη και εσφαλμένη εφαρμογή της διατάξεως του άρθρου 31§1 περ. γ' του Ν. 2238/1994 αναφορικά με τη νομιμότητα της εκπτώσεως των επίμαχων δαπανών.**
 - α. Η προσφεύγουσα τήρησε στο ακέραιο τις ελεγκτικές διαδικασίες, τεκμηριώνοντας πλήρως τις απόψεις της, χωρίς να υποπέσει σε καμιά παράβαση κατά την εκτέλεση των καθηκόντων της. Τούτο προκύπτει και από τον φάκελο με τα φύλλα εργασίας του ελέγχου, ο οποίος ουδέποτε ζητήθηκε από τη Φορολογική Αρχή.
 - β. Η Φορολογική Αρχή ουδόλως αμφισβήτησε ότι οι αναφερόμενες συναλλαγές είναι συνήθεις και πραγματικές, αντιθέτως, μάλιστα, το επιβεβαίωσε ρητά.

γ. Η προσέγγιση, την οποία απαρέγκλιτα και αφοριστικά υιοθετεί η Φορολογική Αρχή, ότι λαμβάνεται υπ' όψιν μόνο το εύρος τιμών της ημέρας συναλλαγής, οι οποίες λαμβάνονται με βάση τις τιμές PLATT'S για κάθε ημέρα συναλλαγής, καίτοι από το δείγμα των συμβάσεων, που επισκοπήθηκε στο πλαίσιο της διενέργειας του ειδικού φορολογικού ελέγχου από την Εταιρεία μας και της χορηγήσεως των Εκθέσεων Φορολογικής Συμμορφώσεως για τις χρήσεις 2012 και 2013, προκύπτει ότι η ελεγχθείσα εταιρεία «.....» προέβαινε σε αγορές καυσίμων από όλους ανεξαιρέτως τους προμηθευτές της, ήτοι τις εταιρείες με τις επωνυμίες «.....», «.....» και «.....», με τη μέση τιμή PLATT'S 8 - 14 ημερών πλέον του premium, καθ' όσον η ημερήσια τιμή PLATT'S αποτελεί διεθνώς μία ενδεικτική τιμή βάσεως, στην οποία δεν περιλαμβάνονται οι διακυμάνσεις της προσφοράς και ζήτησεως, καθώς και τα έξοδα, που απαιτούνται για την παράδοση των υγρών καυσίμων στα διυλιστήρια, αποδεικνύεται αποσπασματική, ελλιπής και μη νόμιμη και βάσιμη.

δ. Ειδικώς όσον αφορά στην Έκθεση Φορολογικής Συμμορφώσεως για τη χρήση 2012, το συμπέρασμα του ελέγχου εσφαλμένως και παρανόμως ερείδεται επί νομοθετικού καθεστώτος, το οποίο θεσπίστηκε επιγενόμενα της εκδόσεως αυτής.

Επειδή στην παρ.11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται:

«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί...».

Επειδή στην παρ. 1 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 (Όπως η περίπτωση β' της παρ. 4 του άρθρου 84 αντικαταστάθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ίδιου νόμου ισχύει από 22/12/2006 και μετά) ορίζεται:

«1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.....»

Επειδή, με το άρθρο 9 παρ. 5 ν. 2523/97 ρητά ορίζεται ότι: *«Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα ΚΒΣ ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».*

Η διοικητική παράβαση των διατάξεων της παρ.5 και παρ.8 του άρθρου 82 του Κ.Φ.Ε. διαπράχθηκε από την ελεγκτική εταιρεία και το Νόμιμο Ελεγκτή κατά τον χρόνο έκδοσης του φορολογικού

πιστοποιητικού της επιχείρησης «.....», όπως παρουσιάζεται στον παρακάτω πίνακα:

Ελεγχόμενη περίοδος της	Έτος έκδοσης Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης	Διαχειριστική περίοδος ελεγκτικής / ορκωτού
01/01/2012 - 31/12/2012	2013	01/01/2013- 31/12/2013
01/01/2013 - 31/12/2013	2014	01/01/2014- 31/12/2014

Επειδή η παραγραφή των χρήσεων 2013 και 2014 για την επιβολή προστίμου του αρ. 4 παρ. 4 του Ν. 2523/97, σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 5 του νόμου αυτού, ακολουθεί την παραγραφή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή η Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης της ελεγκτικής εταιρείας για την ελεγχόμενη «.....» για τη χρήση 2012 εκδόθηκε στην χρήση 2013, ενώ για τη χρήση 2013 στην χρήση 2014.

Επειδή το θέμα της παραγραφής του δικαιώματος ελέγχου της Φορολογικής Αρχής στην ελεγχόμενη εταιρεία «.....» είναι διάφορο με την παραγραφή του δικαιώματος ελέγχου της Φορολογικής Αρχής στην προσφεύγουσα.

Επειδή η παραγραφή της χρήσης 2013 επέρχεται την 31/12/2019 και της χρήσης 2014 την 31/12/2020, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας ως προς την παραγραφή του Δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων για τις χρήσεις 2013 και 2014 **απορρίπτονται ως αβάσιμοι.**

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **82 §5 του ν.2238/94** ορίζεται ότι:

«5. Νόμιμοι ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία, που είναι εγγεγραμμένοι στο δημόσιο μητρώο του Ν.3693/2008 (Α' 174) και διενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχους σε ανώνυμες εταιρείες, εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, καθώς και σε υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων, υποχρεούνται στην έκδοση ετήσιου πιστοποιητικού. Το πιστοποιητικό αυτό εκδίδεται μετά από έλεγχο που διενεργείται, παράλληλα με τον έλεγχο της οικονομικής διαχείρισης, ως προς την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων σε φορολογικά αντικείμενα. Φορολογικές παραβάσεις, καθώς και μη απόδοση ή ανακριβής απόδοση φόρων που διαπιστώνονται από τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία, κατά τη διενέργεια του διαχειριστικού ελέγχου, αναφέρονται αναλυτικά στο πιστοποιητικό αυτό. Αν το πιστοποιητικό δεν περιλαμβάνει παρατηρήσεις και διαπιστώσεις παραβάσεων της φορολογικής νομοθεσίας, δεν διενεργείται τακτικός φορολογικός έλεγχος, επιφυλασσομένων των διατάξεων του άρθρου 80 του Ν. 3842/2010 (ΦΕΚ 58 Α'). Αν από το πιστοποιητικό προκύπτουν συγκεκριμένα φορολογικά δεδομένα για την ελεγχθείσα εταιρεία με τα οποία συμφωνεί και η αρμόδια ελεγκτική φορολογική αρχή, το εν λόγω πιστοποιητικό αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα των εκθέσεων ελέγχου της ως άνω αρχής. Τα πιο πάνω πρόσωπα διώκονται και τιμωρούνται για κάθε παράλειψη των υποχρεώσεών τους σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 3693/2008.....8.α) Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, που εκδίδεται ύστερα από γνώμη της ΕΛΤΕ, καθορίζονται τα συγκεκριμένα επί μέρους φορολογικά αντικείμενα του ελέγχου αυτού, το ειδικότερο περιεχόμενο του πιστοποιητικού που εκδίδεται, ο τρόπος, ο χρόνος και η διαδικασία υποβολής του και κάθε άλλο σχετικό θέμα. Πέραν της εφαρμογής του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 5, στους νόμιμους ελεγκτές και στα ελεγκτικά γραφεία που παραβαίνουν τις διατάξεις της παραγράφου 5 και της κανονιστικής απόφασης που προβλέπεται στο προηγούμενο εδάφιο επιβάλλονται οι διοικητικές κυρώσεις που προβλέπονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997.

β) Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται το είδος των υποβαλλόμενων στοιχείων και πληροφοριών, ο χρόνος και ο τρόπος υποβολής τους και κάθε άλλο σχετικό θέμα για την εφαρμογή της προηγούμενης παραγράφου.

Μέχρι την έκδοση των ανωτέρω αποφάσεων ισχύει η ΑΥΟ ΠΟΛ. 1159/22-7-2011.»

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 1 Ετήσιο Πιστοποιητικό και Πρόγραμμα Ελέγχου της ΠΟΛ. 1159/2011** ορίζεται ότι:

«1. Το «Ετήσιο Πιστοποιητικό» που προβλέπεται στην παρ.5 του άρθρου 82 του Ν. 2238/1994, αφορά τις ανώνυμες εταιρίες, τις εταιρίες περιορισμένης ευθύνης και τα υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων των οποίων οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις ελέγχονται υποχρεωτικά, βάσει γενικών ή ειδικών διατάξεων της ισχύουσας νομοθεσίας, από Νόμιμους Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία που είναι εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του Ν. 3693/2008 (ΦΕΚ 174/Α') και εκδίδεται μετά από έλεγχο εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων που διενεργείται από τα ως άνω πρόσωπα και ελεγκτικά γραφεία.

2. Ο φορολογικός έλεγχος πραγματοποιείται επί συγκεκριμένων φορολογικών αντικειμένων, που προσδιορίζονται σε ειδικό πρόγραμμα ελέγχου, σύμφωνα με το Παράρτημα ΙΙΙ της παρούσας, το οποίο εκδίδεται από το Υπουργείο Οικονομικών σε συνεργασία με την Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ), αναβαθμίζεται σε ετήσια βάση και είναι σύμφωνο με τα οριζόμενα στο Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000, «Έργα Διασφάλισης πέραν ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 3 παρ. 2,3 και 4 Περιεχόμενο Ετήσιου Πιστοποιητικού της ΠΟΛ.1159/2011** ορίζεται ότι:

«2.Η Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης συντάσσεται σύμφωνα με τα υποδείγματα που επισυνάπτονται στο παράρτημα Ι της παρούσας και διέπεται από το πλαίσιο που προβλέπεται από το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000, «Έργα Διασφάλισης πέραν ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης».

3. Η ως άνω Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης καλύπτει όλα τα αντικείμενα που ορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου του παραρτήματος ΙΙΙ της παρούσας. Οι Νόμιμοι Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία, κατά την διενέργεια του ως άνω φορολογικού ελέγχου, υποχρεούνται να εκτελέσουν όλες τις εργασίες που αναλύονται στο πρόγραμμα ελέγχου του παραρτήματος ΗΙ.

4. Ελεγκτικά ζητήματα που δεν καλύπτονται από την παρούσα απόφαση και το πρόγραμμα ελέγχου του παραρτήματος ΙΙΙ θα αντιμετωπίζονται σύμφωνα με το πλαίσιο που προδιαγράφεται από το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000, «Έργα Διασφάλισης πέραν ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 4 Τεκμηρίωση φορολογικού ελέγχου από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία §§2,3, 4 της ΠΟΛ. 1159/2011** ορίζεται ότι:

«2. Στον αναλυτικό φάκελο τεκμηρίωσης, στον οποίο περιλαμβάνονται σε διακριτά τμήματα όλες οι εργασίες προγραμματισμού, εκτέλεσης και ολοκλήρωσης του ελέγχου εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων, περιγράφεται αναλυτικά η ελεγκτική εργασία των Νόμιμων Ελεγκτών με τεκμηρίωση, για κάθε φορολογικό αντικείμενο που εξετάζεται, των ευρημάτων του ελέγχου, είτε αυτά αφορούν πλήρη συμμόρφωση της ελεγχόμενης επιχείρησης με τη φορολογική νομοθεσία, είτε αφορούν παραβάσεις σε επιμέρους τομείς.

3. Μέρος της ελεγκτικής τεκμηρίωσης αποτελεί και το συμπληρωμένο πρόγραμμα ελέγχου το οποίο θα πρέπει να έχει υπογραφεί από τον υπεύθυνο Νόμιμο Ελεγκτή. Για κάθε ελεγκτικό βήμα, που περιγράφεται στο πρόγραμμα ελέγχου θα πρέπει να υπάρχει αντίστοιχη παραπομπή στο φάκελο ελέγχου όπου να αναλύονται τουλάχιστον τα ακόλουθα:

- α) Μεθοδολογία επιλογής δείγματος (αν δεν ορίζεται από το πρόγραμμα),
- β) Αναλυτική περιγραφή εκτελεσθείσας εργασίας,
- γ) Ευρήματα που προέκυψαν από την ελεγκτική εργασία,
- δ) Τελικό συμπέρασμα ελέγχου.

4. Η τεκμηρίωση των ανωτέρω θα πραγματοποιείται στο γενικότερο πλαίσιο του Διεθνούς Πρότυπου Εργασιών Διασφάλισης 3000, «Έργα Διασφάλισης πέραν ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης». Σε κάθε περίπτωση η τεκμηρίωση θα πρέπει κατ' ελάχιστο να δίνει την δυνατότητα σε έναν τρίτο έμπειρο ελεγκτή να μπορεί να επαληθεύσει την εκτελεσθείσα εργασία και το εξαχθέν συμπέρασμα.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 5 Έλεγχος από τη Φορολογική Διοίκηση της ΠΟΛ. 1159/2011 ορίζεται ότι:

«1. Από τις επιχειρήσεις που έχουν ελεγχθεί από Νόμιμους Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία για την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων, με εξαίρεση εκείνες για τις οποίες έχει υποβληθεί Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης με αρνητικό συμπέρασμα ή με αδυναμία έκφρασης συμπεράσματος, για τις οποίες διενεργείται υποχρεωτικά έλεγχος, επιλέγονται για έλεγχο υποθέσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 26 του Ν. 4174/2013, όπως ισχύει

4. Εκτός των επιχειρήσεων που ελέγχονται σύμφωνα με την παράγραφο 1 του παρόντος άρθρου, το Υπουργείο Οικονομικών μπορεί να διενεργεί ελέγχους σε πρόσθετο αριθμό επιχειρήσεων, μετά από εισήγηση του Προϊσταμένου της ελεγκτικής υπηρεσίας που προβλέπεται από την περ. 12 του άρθρου 1 της αριθ. Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/25.2.2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, όπως ισχύει και έγκριση από το Γενικό Διευθυντή Φορολογικής Διοίκησης, βάσει των κριτηρίων που ακολουθούν:

α) Λήψη ή έκδοση πλαστών-εικονικών φορολογικών στοιχείων, συναλλαγές με ανύπαρκτες φορολογικά επιχειρήσεις και περιπτώσεις για τις οποίες προέκυψαν παραβάσεις των άρθρων 39 και 39Α του Ν. 2238/1994 (transfer pricing), στοιχεία ή ενδείξεις για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας από εσωτερική ή εξωτερική πληροφόρηση ή επεξεργασία δεδομένων, μη έκδοση Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία στις ημερομηνίες που ορίζονται ως καταληκτικές για την ηλεκτρονική υποβολή της και περιπτώσεις ελέγχων επιχειρήσεων κατά τους οποίους έχουν προκύψει στοιχεία για παράβαση των διατάξεων του Ν. 3693/2008 από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία.

β) Άσκηση δίωξης μελών του Δ.Σ. σύμφωνα με τις διατάξεις περί νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες.

γ) Συγκέντρωση του ελέγχου σε ποσοστό πάνω από εβδομήντα τοις εκατό (70%) του κλάδου από το ίδιο ελεγκτικό γραφείο.

δ) Ευρήματα του ποιοτικού ελέγχου, για τον οποίο γίνεται αναφορά στο άρθρο 7 της παρούσας.

5. Όλοι οι έλεγχοι του παρόντος άρθρου πραγματοποιούνται εντός του χρόνου που ισχύει το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξεων προσδιορισμού φόρου.

.....

7. Σε περίπτωση που οι λογιστικές διαφορές που προσδιορίζονται από τους Νόμιμους Ελεγκτές και αφορούν αποκλειστικά την παραγωγικότητα των δαπανών είναι μικρότερες του 0,5% των ακαθάριστων εσόδων, η υπόθεση παραπέμπεται για έλεγχο της παραγωγικότητας των δαπανών από τη φορολογική αρχή, μετά από εισήγηση του Προϊσταμένου της ελεγκτικής υπηρεσίας που προβλέπεται από την περ. 12 του άρθρου 1 της αριθ. Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/25.2.2014 απόφασης

του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, όπως ισχύει και έγκριση του Γενικού Διευθυντή Φορολογικής Διοίκησης.»

Επειδή, εν προκειμένω, το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. διενέργησε μερικό επιτόπιο έλεγχο, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2238/94 και των άρθρων 23 έως 25 και 66 του Ν. 4174/13 όπως και των ΑΥΟ ΠΟΛ1159/2011 και ΠΟΛ1038/2012 στην ανώνυμη εταιρεία με την επωνυμία, με ΑΦΜ:....., με έδρα στην, επί της οδού αρ. και Κηφισού, για τα διαχειριστικά έτη 2012 και 2013, κατόπιν του με αριθμ. πρωτ./2014 εγγράφου του ΚΕΦΟΜΕΠ με το οποίο ζητήθηκε να διερευνηθούν οι συναλλαγές της με την Κυπριακή εταιρεία Ο έλεγχος επικεντρώθηκε αποκλειστικά στις τριγωνικές συναλλαγές της παρ. 1 περ. γ του άρθρου 31 Ν.2238/94. Για τα έτη αυτά, η ελεγχόμενη επιχείρηση ζήτησε και έλαβε Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης Ανεξάρτητου Νόμιμου Ελεγκτή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 82 §5 του Ν.2238/1994 από την ελεγκτική εταιρεία, ΑΦΜ:..... και από τον, ΑΦΜ: ως νόμιμο ελεγκτή. Το συμπέρασμα της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης και για τα δύο έτη ήταν «Χωρίς Επιφύλαξη».

Επειδή, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1159/2011, διαπιστώθηκε ότι προέκυψαν οι παρακάτω διαφορές σε σχέση με τα συμπεράσματα του νόμιμου ελεγκτή:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ
ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΛΟΓ/ΜΟΥ	ΧΡΗΣΗ	
	2012	2013
20.00 «ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ»		
Η εταιρεία σε όλες τις κρίνόμενες περιόδους πραγματοποιεί αγορές εμπορευμάτων και συγκεκριμένα βενζίνης και πετρελαίου διυλισμένου από το εξωτερικό. Συγκεκριμένα, αγοράζει από την Ρωσία κυρίως βενζίνη και πετρέλαιο τα οποία έρχονται και αποθηκεύονται στις ιδιόκτητες εγκαταστάσεις της στο Προμηθευτής και εκδότης των τιμολογίων για τις αγορές αυτές είναι η Κυπριακή εταιρεία Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 παρ1 περ γ του Ν2238/94, για τις κρίνόμενες διαχειριστικές περιόδους δεν αναγνωρίζονται οι δαπάνες αυτές για την αγορά εμπορευμάτων που καταβλήθηκαν σε νομικό πρόσωπο του οποίου η δραστηριότητα στις συγκεκριμένες συναλλαγές εξαντλήθηκε στην τιμολόγηση τους και η παράδοση των αγαθών διενεργήθηκε από τρίτο πρόσωπο εκτός αν πρόκειται για πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές κατά το μέρος που αντιστοιχούν σε τιμές εντός του εύρους των τιμών της ημέρας συναλλαγής, οι οποίες τιμές διαμορφώνονται σε χρηματιστήρια εμπορευμάτων ή σε οργανωμένες χρηματιστηριακές αγορές. Από το σύνολο των αγορών των εμπορευμάτων που πραγματοποίησε η ελεγχόμενη, ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει το μέρος εκείνων που βρίσκονται εκτός του εύρους τιμών της ημέρας συναλλαγής οι οποίες τιμές λαμβάνονται με βάση τις τιμές plat's για κάθε ημέρα συναλλαγής. Συνεπώς το ποσό των πραγματοποιηθεισών αγορών που υπερβαίνει το ποσό των αγορών που θα προέκυπταν αν η εταιρεία αγόραζε με βάση την ανώτερη τιμή plat's για την συγκεκριμένη ημέρα αγοράς και που προσαύξησαν το κόστος αγορών προστίθεται ως λογιστική διαφορά.	6.422.927,04	5.368.617,19
ΣΥΝΟΛΟ	6.422.927,04	5.368.617,19

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 10 Λοιπά θέματα §8 της ΠΟΛ. 1159/2011 (όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την ΠΟΛ 1148/2018) ορίζεται ότι:

«6. Οι Νόμιμοι Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία, πέραν των διοικητικών ή ποινικών συνεπειών που συνεπάγεται η μη ορθή εκπλήρωση των καθηκόντων τους, φέρουν αλληλέγγυα, περιορισμένη

ευθύνη, για τις περιπτώσεις που δεν συνιστούν δόλο από την πλευρά τους και υπήρξε απώλεια για τα έσοδα του δημοσίου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 του ν. 3693/2008.....

8. Εφόσον από μεταγενέστερο έλεγχο της Φορολογικής Διοίκησης προκύψουν πρόσθετες επιβαρύνσεις, σε σχέση με τα φορολογικά αντικείμενα που ορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου του Παραρτήματος ΙΙΙ, επιβάλλεται στο Νόμιμο Ελεγκτή και στο ελεγκτικό γραφείο διοικητικό πρόστιμο ύψους από δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ έως εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ, ανάλογα με τη βαρύτητα της παράβασης και την ενδεχόμενη υποτροπή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 4 του ν. 2523/1997, κατόπιν γνώμης της Ε.Λ.Τ.Ε., η οποία θα πρέπει να παρασχεθεί εντός αποκλειστικής προθεσμίας ενός μηνός από τη λήψη σχετικού εγγράφου από τη Φορολογική Διοίκηση με το οποίο θα γνωστοποιείται προς την Ε.Λ.Τ.Ε. η ελεγχόμενη επιχείρηση, ο Νόμιμος Ελεγκτής και το ελεγκτικό γραφείο, ανεξάρτητα αν οι πρόσθετες επιβαρύνσεις θα καταβληθούν από την ελεγχόμενη επιχείρηση.

Σε περίπτωση αμφισβήτησης από την ελεγχόμενη επιχείρηση των πρόσθετων επιβαρύνσεων και υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν. 4174/2013, οι ως άνω διοικητικές κυρώσεις κατά των Νόμιμων Ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων επιβάλλονται μετά την ολοκλήρωση της διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, εξαιρουμένων των περιπτώσεων για τις οποίες ο χρόνος που απαιτείται για την απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών οδηγεί σε παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση καταλογιστικής πράξης.»

Επειδή το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. απέστειλε την με αριθμό πρωτοκόλλου/2018 Πληροφοριακή Έκθεση, προς την Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων, ΕΛΤΕ (αριθμός πρωτοκόλλου ΕΛΤΕ/2018), σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης της απόφασης Δ6Α1036682ΕΞ/2014 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 41 παρ. 3 β. του Ν.4389/2016, αναφορικά με τα ευρήματα της Έκθεσης Ελέγχου της Φορολογικής Αρχής για την εταιρεία «.....» για τις φορολογικές περιόδους 01/01/2012-31/12/2012 και 01/01/2013-31/12/2013, προκειμένου να διατυπώσει τη γνώμη της, εντός αποκλειστικής προθεσμίας ενός μήνα, αναφορικά με την εκτέλεση της εργασίας της ελεγκτικής εταιρείας σχετικά με τα ευρήματα της ως άνω πληροφοριακής έκθεσης. Η προθεσμία τους ενός μήνα παρήλθε χωρίς να έχει ληφθεί πόρισμα από το Διοικητικό Συμβούλιο της ΕΛΤΕ για την εκτέλεση της ελεγκτικής εργασίας. Συμπερασματικά, η φορολογική αρχή ενήργησε ορθά, κατ' επιταγή του νόμου, όσον αφορά στο αίτημα παροχής γνώμης από την ΕΛΤΕ, για την κρίση της εκτέλεσης της ελεγκτικής εργασίας. Επομένως, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας προβάλλεται αβασίμως.

Επειδή στην παρ. 1 περ. γ του Άρθρου 31«Λογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος» του Ν. 2238/94 ορίζεται ότι:

«1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία με την απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων, με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος.

γ) Της αξίας των πρώτων και βοηθητικών υλών που χρησιμοποιήθηκαν, καθώς και των άλλων εμπορεύσιμων αγαθών, στην οποία περιλαμβάνονται και οι ειδικές δαπάνες επεξεργασίας, αποθήκευσης, μεταφοράς, ασφάλειας κ..π.. Ειδικά για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία με την απλογραφική μέθοδο όταν δεν διενεργούν απογραφή, ως απογραφή λήξης της διαχειριστικής περιόδου λαμβάνεται ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) επί των αγορών της περιόδου αυτής και ως απογραφή έναρξης ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) επί των αγορών της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου. Αν προαιρετικά έχει διενεργηθεί απογραφή έναρξης και λήξης, για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος λαμβάνονται υπόψη τα δεδομένα αυτών, με την προϋπόθεση ότι θα συνεχισθεί η σύνταξη των απογραφών για μία τριετία από τη σύνταξη της

πρώτης προαιρετικής απογραφής λήξης. Αν δεν τηρηθεί η υποχρέωση αυτή, επιβάλλονται οι προβλεπόμενες από τις διατάξεις του Ν. [2523/1997](#) κυρώσεις για τη μη σύνταξη απογραφής. Οι δαπάνες της περίπτωσης αυτής δεν αναγνωρίζονται όταν καταβάλλονται ή οφείλονται σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα της οποίας η δραστηριότητα στη συγκεκριμένη συναλλαγή εξαντλήθηκε στην τιμολόγησή της και η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών διενεργήθηκε από τρίτο πρόσωπο εκτός εάν πρόκειται για πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές κατά το μέρος που αντιστοιχούν σε τιμές εντός του εύρους των τιμών της ημέρας συναλλαγής, οι οποίες τιμές διαμορφώνονται σε χρηματιστήρια εμπορευμάτων ή σε οργανωμένες χρηματιστηριακές αγορές.»

Επειδή στο Άρθρο 51B «Πληρωμές σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες μη συνεργάσιμων κρατών ή κρατών με προνομιακό φορολογικό καθεστώς» του Ν. **2238/94** ορίζεται ότι:

«1. Οι δαπάνες για την αγορά αγαθών ή τη λήψη υπηρεσιών ή οι πάσης φύσεως τόκοι από απαιτήσεις οποιασδήποτε φύσης ή οι πρόσδοδοι και άλλα προϊόντα ομολογιών, απαιτήσεων, καταθέσεων και εγγυήσεων ή τα δικαιώματα που εισπράττονται ως αντάλλαγμα για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης οποιουδήποτε δικαιώματος αναπαραγωγής φιλολογικής, καλλιτεχνικής ή επιστημονικής εργασίας (περιλαμβανομένων κινηματογραφικών ταινιών και ταινιών και μαγνητοταινιών για ραδιοφωνικές ή τηλεοπτικές εκπομπές), οποιασδήποτε ευρεσιτεχνίας, εμπορικού σήματος, μουσικών βιομηχανικών μεθόδων ή τύπων κατασκευής ή διαδικασίας παραγωγής ή για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης βιομηχανικού, εμπορικού ή επιστημονικού εξοπλισμού ή για πληροφορίες που αφορούν σε βιομηχανική, εμπορική ή επιστημονική εμπειρία και κάθε παρόμοιας φύσης δικαιώματα, τα μισθώματα, τα μισθώματα χρηματοδοτικής μίσθωσης, οι πάσης φύσεως αποζημιώσεις, οι αμοιβές διευθυντών και μελών διοικητικών συμβουλίων εταιρείας και κάθε άλλη παρόμοιας φύσης πληρωμή, καθώς και κάθε άλλη κατηγορία δαπάνης, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 17 και 31 του παρόντος Κώδικα, που καταβάλλονται ή οφείλονται από πρόσωπο που είναι σύμφωνα με τα άρθρα 2 και 101 του παρόντος Κώδικα υποκείμενο φόρου και το οποίο είναι κάτοικος ή έχει την έδρα του ή διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση κατά την έννοια του άρθρου 100 στην Ελλάδα, προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, που είναι κάτοικος ή έχει την καταστατική ή πραγματική έδρα ή είναι εγκατεστημένος σε κράτος μη συνεργάσιμο, δεν αναγνωρίζονται ως δαπάνες που εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά του ή από το φορολογητέο εισόδημά τους, εκτός αν ο ενδιαφερόμενος αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίου με σκοπό τη φοροαποφυγή ή φοροδιαφυγή.

Οι δαπάνες του προηγούμενου εδαφίου δεν αναγνωρίζονται και όταν η πληρωμή διενεργείται άμεσα ή έμμεσα σε οποιασδήποτε μορφής χρηματοπιστωτικό οργανισμό που είναι εγκατεστημένος σε ένα από τα κράτη που περιλαμβάνονται στον κατάλογο της παραγράφου 5 του προηγούμενου άρθρου. Εξαιρετικά οι δαπάνες αγοράς αγαθών, λήψης υπηρεσιών, καθώς και κάθε άλλη κατηγορία δαπάνης η οποία προβλέπεται στο προηγούμενο εδάφιο της παρούσας παραγράφου, από εταιρείες με έδρα σε μη συνεργάσιμα κράτη ή κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς δεν εμπίπτουν στις ανωτέρω διατάξεις όταν καταβάλλονται σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις τους στην αλλοδαπή, για τις οποίες προβλέπεται η τήρηση ειδικών φακέλων τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών.

2. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται και όταν καταβάλλονται ή οφείλονται ποσά προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, που είναι κάτοικος ή έχει την καταστατική ή πραγματική έδρα ή είναι εγκατεστημένος σε κράτος που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς, εκτός αν ο ενδιαφερόμενος αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίου με σκοπό τη φοροαποφυγή ή φοροδιαφυγή.

3. Οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων εφαρμόζονται και όταν οι σχετικές δαπάνες οφείλονται ή καταβάλλονται σε αντιπρόσωπο ή υπεργολάβο και το φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα που αντιπροσωπεύεται ή για λογαριασμό της οποίας ασκείται η υπεργολαβία αν συναλλασσόταν απευθείας θα υπαγόταν στις διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων.»

Επειδή με την §12 του άρθρου 11 του Ν. 4110/2013 ορίζεται ότι:

«12. Το τελευταίο εδάφιο της περίπτωσης γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. καταργείται.»

Επειδή με το άρθρο 50§2 του Ν. 4250/14 ορίζεται ότι:

«2. α. Καταργείται η παρ. 12 του άρθρου 11 του ν. 4110/2013 (Α'17) με την οποία καταργήθηκε το πέμπτο εδάφιο της περίπτωσης γ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994 (Α' 151) από τότε που ίσχυσε και μέχρι 31.12.2013.

β. Στο τέλος του πέμπτου εδαφίου της περίπτωσης γ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994 (Α'151) από την ημερομηνία έναρξης εφαρμογής της διάταξης προστίθενται λέξεις ως εξής: «εκτός εάν πρόκειται για πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές κατά το μέρος που αντιστοιχούν σε τιμές εντός του εύρους των τιμών της ημέρας συναλλαγής, οι οποίες τιμές διαμορφώνονται σε χρηματιστήρια εμπορευμάτων ή σε οργανωμένες χρηματιστηριακές αγορές».

Επειδή βάσει της ανωτέρω νομολογίας και των διατάξεων, οι διατάξεις του αρ. 31 παρ. 1 περ. γ' του Ν.2238/94, όπως συμπληρώθηκαν με την παρ. 2β του άρθρου 50 του Ν. 4250/14, ίσχυαν για τις υπό κρίση περιόδους 2012 και 2013, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι οι ανωτέρω διατάξεις είχαν καταργηθεί για τη χρήση 2012 είναι **αβάσιμος**.

Επειδή στο παράρτημα ΙΙΙ Πρόγραμμα Ελέγχου της **ΠΟΛ 1159/2011** αναφέρεται ότι:

«Γ. ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ - ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

7. Αξία πρώτων υλών

Να ελεγχθεί εάν η αξία των πρώτων και βοηθητικών υλών, καθώς και των άλλων εμπορεύσιμων προϊόντων, στην οποία συμπεριλαμβάνονται και οι ειδικές δαπάνες επεξεργασίας, αποθήκευσης, μεταφοράς και ασφάλειας (περ. γ § 1 άρθρου 31 Ν. 2238/1994) καταβάλλονται ή οφείλονται σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα των οποίων η δραστηριότητα στη συγκεκριμένη συναλλαγή εξαντλήθηκε στην τιμολόγησή της και η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών διενεργήθηκε από τρίτο πρόσωπο.....

45. Πληρωμές σε αντισυμβαλλόμενους εγκατεστημένους σε μη συνεργάσιμα κράτη ή / και σε κράτη που υπόκεινται σε προνομιακό καθεστώς του άρθρου 51Α του Ν. 2238/1994.

Ελέγχεται αν έχουν πραγματοποιηθεί καταβολές/πληρωμές σε φυσικά ή/και νομικά πρόσωπα ή/και νομικές οντότητες που είναι κάτοικοι ή έχουν τη έδρα τους ή είναι εγκατεστημένα σε κράτη μη συνεργάσιμα τα οποία θα καθορισθούν με την απόφαση του Υπουργού Οικονομικών (σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 51 Α του Ν. 2238/1994), καθώς δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση, εκτός εάν η ελεγχόμενη επιχείρηση αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών η εισοδημάτων ή κεφαλαίου με σκοπό τη φοροαποφυγή ή φοροδιαφυγή.

Ελέγχεται αν έχουν πραγματοποιηθεί καταβολές/πληρωμές σε φυσικά ή/και νομικά πρόσωπα ή/και νομικές οντότητες που είναι κάτοικοι ή έχουν τη έδρα τους ή είναι εγκατεστημένα σε κράτη που υπόκεινται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς κατά την έννοια της παραγράφου 7 του άρθρου 51 Α του Ν. 2238/1994, καθώς δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση, εκτός αν η ελεγχόμενη επιχείρηση αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίου με σκοπό τη φοροαποφυγή ή φοροδιαφυγή.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **4§4 του ν.2523/1997** ορίζεται ότι:

«4. Στους νόμιμους ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία που παραβαίνουν τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 82 του Κ.Φ.Ε. και της κανονιστικής απόφασης που προβλέπεται στην παράγραφο 8 του ίδιου άρθρου και Κώδικα, επιβάλλεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών διοικητικό πρόστιμο ύψους από δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ έως εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ, ανάλογα με τη βαρύτητα της παράβασης και την ενδεχόμενη υποτροπή.»

Επειδή εξάλλου, το Διοικητικό Εφετείο Αθηνών με την απόφασή του υπ. αριθμ./2019, με την οποία εκδικάστηκε η κατατεθειμένη την 12-01-2017 προσφυγή της για τα υπό κρίση έτη και θέματα, αποφάνθηκε ότι η φορολογική αρχή ορθώς εφάρμοσε το άρθρο 31 παρ. 1 περ. γ' του Ν.2238/94.

Επειδή σύμφωνα με την ανωτέρω νομολογία, για τις κρινόμενες διαχειριστικές περιόδους δεν αναγνωρίζονται οι δαπάνες αυτές για την αγορά εμπορευμάτων που καταβλήθηκαν σε νομικό πρόσωπο του οποίου η δραστηριότητα στις συγκεκριμένες συναλλαγές εξαντλήθηκε στην τιμολόγηση τους και η παράδοση των αγαθών διενεργήθηκε από τρίτο πρόσωπο εκτός αν πρόκειται για πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές, κατά το μέρος που αντιστοιχούν σε τιμές εντός του εύρους των τιμών της ημέρας συναλλαγής, οι οποίες τιμές διαμορφώνονται σε χρηματιστήρια εμπορευμάτων ή σε οργανωμένες χρηματιστηριακές αγορές.

Επειδή από το σύνολο των αγορών των εμπορευμάτων που πραγματοποίησε η, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε το μέρος εκείνων που βρίσκονται εκτός του εύρους τιμών της ημέρας συναλλαγής οι οποίες τιμές λαμβάνονται με βάση τις τιμές plat's για κάθε ημέρα συναλλαγής. Το ποσό των πραγματοποιηθεισών αγορών που υπερβαίνει το ποσό των αγορών που θα προέκυπταν αν η εταιρεία αγόραζε με βάση την ανώτερη τιμή plat's για την συγκεκριμένη ημέρα αγοράς και που προσαύξησαν το κόστος αγορών προστέθηκε από τη φορολογική αρχή ως λογιστική διαφορά.

Επειδή στην έκθεση ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., ορθά δεν αμφισβητήθηκαν οι τιμές αγοράς στις επίμαχες τριγωνικές συναλλαγές που είχαν συμφωνηθεί συμβατικώς, ούτε η καταβολή των επίμαχων ποσών και ορθά δεν αναγνωρίστηκαν ως εκπεστέες από τα ακαθάριστα έσοδα της οι υπό κρίση δαπάνες, με την αιτιολογία ότι τα επίμαχα ποσά ήταν εκτός του εύρους των τιμών της ημέρας συναλλαγής.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 31/12/2018 σχετική έκθεση ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, **κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.**

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **27/02/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», **ΑΦΜ** και την επικύρωση των πράξεων/2018 και/2018:

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

1. Διαχειριστική περίοδος 01/01/2013 – 31/12/2013

Επικύρωση της υπ' αριθμ./2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 4 παρ. 4 του ν.2523/1997 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου εταιρείας για το οικονομικό έτος 2014 βάσει της παρούσας απόφασης: **10.000.00€**

2. Διαχειριστική περίοδος 01/01/2014 – 31/12/2014

Επικύρωση της υπ' αριθμ./2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 4 παρ. 4 του ν.2523/1997 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου εταιρείας για το φορολογικό έτος 2014 βάσει της παρούσας απόφασης: **10.000,00€**

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ Ο
ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.