



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 24 / 06 / 2020

Αριθμός Απόφασης **1247**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει,
- β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440)
- δ. της Α 1122/31-05-2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 2088)

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από **22/01/2020** και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης και διακριτικό τίτλο, η οποία εδρεύει στο αρ., με **ΑΦΜ:**, κατά της υπ' αριθμ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φ.Π.Α** . φορολογικής περιόδου **1/1/2013 – 31/12/2013**, που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., καθώς και την από **24/12/2019** έκθεση μερικού ελέγχου **Φ.Π.Α.**, της ίδιας υπηρεσίας, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση,

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από **22/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης, με **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι η κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης έγινε στις **23/12/2019**, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό

φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Σύντομο Ιστορικό

Δυνάμει της υπ' αριθ./.../...../2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κέντρου ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων διενεργήθηκε μερικός έλεγχος στην προσφεύγουσα για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013.

Αιτία για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου αποτέλεσε η κατά την οικεία χρήση 2013 λήψη Πιστοποιητικού Φορολογικής Συμμόρφωσης (κατ' άρθρο 82§5 του ν. 2238/1994), με συμπέρασμα **χωρίς επιφύλαξη αλλά με θέμα έμφασης** αναφορικά με τη **μη χρέωση ΦΠΑ** ύψους **60.784,09€** επί **παροχής υπηρεσιών σε πελάτες εγκατεστημένους σε τρίτες χώρες, για τις οποίες όμως ο τόπος παροχής φαινόταν να είναι η Ελλάδα.**

Ειδικότερα, στην παράγραφο «Θέματα Έμφασης» αναφέρονται τα εξής:

«Κατά τον έλεγχο των εσόδων της ελεγχόμενης που δεν υπήχθησαν σε Φ.Π.Α. διαπιστώσαμε ότι εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία χωρίς Φ.Π.Α. που αφορούν παροχή υπηρεσιών σε πελάτες εγκατεστημένους σε τρίτες χώρες για τις οποίες όμως ο τόπος παροχής φαίνεται να είναι η Ελλάδα (ποσού €60.784,09). Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14, παρ. 2 του Ν.2859/2000, ο τόπος παροχής υπηρεσιών προς υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο, που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή, είναι ο τόπος όπου το εν λόγω πρόσωπο έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας. Ωστόσο, εάν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται σε μόνιμη εγκατάσταση του υποκείμενου στο φόρο προσώπου που βρίσκεται σε τόπο διαφορετικό από τον τόπο όπου έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας, ως τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκεται η μόνιμη εγκατάστασή του. Ελλείπει τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, ως τόπος παροχής θεωρείται ο τόπος της μόνιμης κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του υποκείμενου στο φόρο στον οποίο παρέχονται οι υπηρεσίες. Περαιτέρω με το άρθρο 14, παρ.15 του Κώδικα ΦΠΑ, με το οποίο προσδιορίζεται ο τόπος παροχής ορισμένων υπηρεσιών για την αποφυγή στρεβλώσεων του ανταγωνισμού, ορίζει ως τόπο παροχής των υπηρεσιών, για τις οποίες ο τόπος παροχής είναι εκτός Κοινότητας σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14, παρ. 2, το εσωτερικό της χώρας όταν η χρήση και η εκμετάλλευση των υπηρεσιών αυτών είναι το εσωτερικό της χώρας. Τέλος, όπως διευκρινίζεται με το άρθρο 14, παρ.16 του Κώδικα ΦΠΑ, με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ορίζονται τα κριτήρια με βάση τα οποία θεωρείται ότι για τις υπηρεσίες που καλύπτονται από την παράγραφο 15, η χρήση και εκμετάλλευση πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας και ρυθμίζεται κάθε διαδικαστικό θέμα και λεπτομέρεια για την εφαρμογή του άρθρου αυτού. Εν όψει των ανωτέρω και δεδομένου ότι δεν έχει εκδοθεί υπουργική απόφαση του άρθρου 14, παρ. 16 του Κώδικα Φ.Π.Α. που θα ορίζει τα κριτήρια ώστε να τεθεί σε εφαρμογή η διάταξη του άρθρου 14,παρ. 15 υπεβλήθη ερώτημα στο Υπουργείο Οικονομικών με αριθμό πρωτοκόλλου/2013 ώστε να λάβουμε διευκρινίσεις για το αν απαιτείται η χρέωση Φ.Π.Α. επί των φορολογικών στοιχείων εσόδου της ελεγχόμενης εταιρείας. Επιπλέον, επισημαίνουμε ότι σε σχετικά ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στο Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών σχετικά με την υποχρέωση καταβολής Φ.Π.Α. κατά την παροχή υπηρεσιών στο εσωτερικό της χώρας όταν η χρήση και εκμετάλλευσή τους πραγματοποιείται στην Ελλάδα, η θέση της διοίκησης είναι πως στο σχετικό φορολογικό στοιχείο πρέπει να αναγραφεί Φ.Π.Α. με τον κανονικό συντελεστή (23%) μόνο στις διαφημιστικές υπηρεσίες ενώ αντίθετα δεν πρέπει να επιβαρυνθούν με ελληνικό ΦΠΑ νομικές υπηρεσίες, υπηρεσίες φασόν και γενικής φύσεως υπηρεσίες».

Ακολούθως η προσφεύγουσα, αξιοποιώντας τις διατάξεις του άρθρου 19§3α του ν. 4174/13, **υπέβαλε στις 19/06/2019 τροποποιητικές περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ, καθώς και τροποποιητική εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ για τη χρήση 2013, με τις οποίες συμπεριέλαβε στις φορολογητέες εκροές και στο φόρο εκροών τα ποσά των εκροών και του φόρου για τα οποία με βάση το συμπέρασμα της έκθεσης φορολογικής συμμόρφωσης είχε τεθεί ελεγκτική έμφαση.**

Περαιτέρω, δεδομένου ότι μετά την έναρξη του ελέγχου, διαπιστώθηκε ότι, **πέραν του ανωτέρω θέματος έμφασης, δεν επιρρίφθηκε ΦΠΑ και σε άλλες υπηρεσίες,** κατ' εφαρμογή των διατάξεων του **άρθρου 22§1 περίπτ. κγ'** του **ν. 2859/2000**, τροποποιήθηκε η ως άνω εντολή ελέγχου, προκειμένου να επεκταθεί ο έλεγχος στην ορθότητα ή μη της εφαρμογής της ανωτέρω απαλλακτικής διάταξης στις εν λόγω υπηρεσίες.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας, διαπιστώθηκε ότι τα καταχωρηθέντα ποσά στο λογαριασμό 73.00.01.0000 «έσοδα από παροχή υπηρεσιών 0% outsourcing» συνολικού ποσού **979.756,16€**, αφορούν σε παρασχεθείσες υπηρεσίες προς τις εταιρείες «.....» με ΑΦΜ: και «.....» με ΑΦΜ:, και από την προσφεύγουσα έγινε χρήση της απαλλακτικής διάταξης του **άρθρου 22§1** περίπτωση **κγ'** του **ν. 2859/2000**, σύμφωνα με την οποία απαλλάσσεται από το φόρο «η χορήγηση και η διαπραγμάτευση πιστώσεων, καθώς και η διαχείρισή τους από το πρόσωπο που τις χορηγεί», ενώ από το περιεχόμενο των συμβάσεων προέκυψε ότι εκροές ύψους **979.756,16€**, δεν εντάσσονται στην εν λόγω απαλλακτική διάταξη.

Κατόπιν αυτών με την προσβαλλόμενη πράξη καταλογίστηκε χρεωστικό υπόλοιπο ποσού **223.527,96€**, το οποίο προήλθε από το αλγεβρικό άθροισμα του φόρου εκροών ύψους 225.343,91€ (ήτοι 979.756,16€ x 23%) και της μεταβολής του διακανονισμού pro-rata βάσει των διατάξεων του άρθρου 31 του κώδικα ΦΠΑ, ύψους -1.815,95€, πλέον προστίμου άρθρου 49§1 του ν. 4509/2017, ύψους **231.112,72€**, ήτοι συνολικού ποσού ύψους **454.640,68€**.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση **ενδικοφανή προσφυγή**, ζητά την **ακύρωση** και επικουρικά **την τροποποίηση** της ανωτέρω πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- i) Αναφορικά με τη δυνατότητα της ελεγκτικής αρχής να καταλογίσει τον ΦΠΑ στο πλαίσιο του εν προκειμένω διενεργούμενου φορολογικού ελέγχου
 1. «Παραγεγραμμένο» το δικαίωμα του Δημοσίου να καταλογίσει φόρο μετά την πάροδο της προβλεπόμενης στις Αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών 18μηνης χρονικής περιόδου από την έκδοση των Πιστοποιητικών Φορολογικής Συμμόρφωσης με Θέμα Έμφασης.
 2. Παράνομη σε κάθε περίπτωση η εκ μέρους του Δημοσίου επέκταση του διενεργούμενου ελέγχου σε φορολογικά ζητήματα για τα οποία δεν τέθηκε έμφαση στο εκδοθέν Πιστοποιητικό Φορολογικής Συμμόρφωσης της Εταιρείας.
- ii) Αναφορικά με το νομικό χαρακτηρισμό των εκ μέρους της Εταιρείας παρασχεθεισών υπηρεσιών ως υπηρεσιών διαπραγμάτευσης πιστώσεων και την εξ' αυτού του λόγου απαλλαγή τους από τον ΦΠΑ [κατ' άρθρο 22 παρ. 1 περ. (κγ) κ ΦΠΑ]
- iii) Αντίκρουση των επιμέρους ισχυρισμών της ελεγκτικής αρχής
- iv) Δικαιολογημένη εμπιστοσύνη της Εταιρείας αναφορικά με την απαλλαγή από τον ΦΠΑ των παρασχεθεισών υπηρεσιών της προς την και την
- v) Επικουρικώς: Εσφαλμένος υπολογισμών των επιβληθέντων κατ' άρθρο 53 ΚΦΔ τόκων

Επειδή με τις διατάξεις των άρθρων **82 παρ. 5** και **8α** του **ν. 2238/1994** (Α' 151), όπως ίσχυαν κατά την ελεγχόμενη χρήση, ορίζονταν τα ακόλουθα:

«**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 και εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, 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 (Α' 58).** 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 δίδονται 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,...».

Επειδή κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 82§8α του ν.2238/94 εκδόθηκε η υπ' αριθμ. **ΠΟΛ. 1159/22-07-2011** (Β' 1657) Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών «Καθορισμός της διαδικασίας εφαρμογής της παρ.5 του άρθρου 82 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/94) αναφορικά με το Ετήσιο Πιστοποιητικό που θα εκδίδεται από Νόμιμους Ελεγκτές ή ελεγκτικά γραφεία εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του ν. 3693/2008 (ΦΕΚ Α' 174)», στην οποία ορίζεται ότι:

Άρθρο 1 - Πιστοποιητικό φορολογικού ελέγχου και πρόγραμμα ελέγχου:

«1) Το "Ετήσιο Πιστοποιητικό" που προβλέπεται στην παρ. 5 του άρθρου 82 του ν. 2238/94, αφορά τις Ανώνυμες Εταιρείες και τις Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης που οι ετήσιες οικονομικές τους καταστάσεις ελέγχονται υποχρεωτικά από Νόμιμους Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία και εκδίδεται μετά από φορολογικό έλεγχο που διενεργείται από Νόμιμους Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία που είναι εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του ν. 3693/2008.

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"».

Άρθρο 3 - Περιεχόμενο Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού:

«1) Το "Ετήσιο φορολογικό Πιστοποιητικό" των Νόμιμων Ελεγκτών και των ελεγκτικών γραφείων, διακρίνεται σε δύο τμήματα, στην "Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης" και στο "Προσάρτημα των αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων".

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 111 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 ΙΙΙ. 4) ...

5) Αναπόσπαστο μέρος της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης αποτελεί το Προσάρτημα των αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων που επισυνάπτεται στο παράρτημα ΙΙ της παρούσας. Στο εν λόγω προσάρτημα περιλαμβάνονται πληροφοριακά στοιχεία για την ελεγχόμενη εταιρεία καθώς επίσης και ανάλυση των ευρημάτων που προκύπτουν από τον έλεγχο της φορολογικής συμμόρφωσης.

6) Η Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης ολοκληρώνεται και υποβάλλεται στην ελεγχόμενη εταιρεία οπωσδήποτε μετά την υποβολή της δήλωσης φόρου εισοδήματος και το αργότερο δέκα (10) ημέρες μετά την ημερομηνία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

7) Η Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης συμπληρώνεται και υποβάλλεται ηλεκτρονικά στο Υπουργείο Οικονομικών από τους Νόμιμους Ελεγκτές και συγκεκριμένα στη βάση δεδομένων που τηρεί η Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων (Γ.Γ.Π.Σ.), έως την 10η ημέρα του έβδομου μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου...»

Άρθρο 5 - Δειγματοληπτικός έλεγχος από τη φορολογική αρχή:

- «1) Από τις εταιρίες που ελέγχονται από Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία για τη φορολογική τους συμμόρφωση, επιλέγεται **δείγμα τουλάχιστον της τάξης του 9% για έλεγχο**, με κριτήρια που ορίζονται από το Υπουργείο Οικονομικών σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 80 του Ν.3842/2010.
- 2) Οι έλεγχοι αυτοί διενεργούνται από τις αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες 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 Γ.Γ.Π.Σ.
- 3) Οι έλεγχοι από τις αρμόδιες φορολογικές ελεγκτικές υπηρεσίες καλύπτουν όλα τα φορολογικά αντικείμενα που ορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου. Με την ολοκλήρωσή τους συντάσσονται Εκθέσεις Ελέγχου.
- 4) Εκτός των εταιριών που ελέγχονται στα πλαίσια της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, το Υπουργείο Οικονομικών **μπορεί να διενεργεί τακτικούς ελέγχους σε πρόσθετο αριθμό εταιριών**, μετά από εισήγηση του προϊσταμένου της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής και έγκριση από επιτροπή η οποία αποτελείται από το Γενικό Διευθυντή Φορολογικών Ελέγχων, το Γενικό Διευθυντή Φορολογίας και τον Προϊστάμενο της Διεύθυνσης Ελέγχου, **βάσει των ειδικών κριτηρίων που ακολουθούν:**
- α) **Λήψη ή έκδοση πλαστών - εικονικών** φορολογικών στοιχείων, συναλλαγές με ανύπαρκτες φορολογικά εταιρίες και περιπτώσεις για τις οποίες προέκυψαν παραβάσεις του άρθρου 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 σαν καταληκτικές για τη χορήγησή της, αναφορά από τους Νόμιμους Ελεγκτές ότι δεν τους δόθηκαν οι αναγκαίες πληροφορίες σε ότι αφορά το φορολογικό έλεγχο που διενήργησαν και περιπτώσεις ελέγχων εταιριών κατά τους οποίους έχουν προκύψει στοιχεία για παράβαση των διατάξεων του Ν.3693/2008 από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία,
- β) **Άσκηση δώξης 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** μετά από απόφαση της επιτροπής και της διαδικασίας που προβλέπεται στην παράγραφο 4 του παρόντος άρθρου.
- δ) **Ευρήματα του ποιοτικού ελέγχου**, για τον οποίο γίνεται αναφορά στο άρθρο 7 της παρούσας.
- 5) Όλοι οι τακτικοί έλεγχοι, εκτός των περιπτώσεων που αναφέρονται στην επόμενη παράγραφο, διενεργούνται εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας της παραγράφου 2 του παρόντος άρθρου.
- 6) Εξαιρετικά οι τακτικοί έλεγχοι που διενεργούνται εξ αιτίας της άσκησης δώξης κατά μελών του Δ.Σ., σύμφωνα με τις διατάξεις περί νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες, της λήψης ή έκδοσης πλαστών - εικονικών στοιχείων, συναλλαγών με ανύπαρκτες φορολογικά εταιρίες και για τις περιπτώσεις που αποδεδειγμένα διαπιστώθηκαν παραβάσεις του άρθρου 39 και 39Α του Ν.2238/1994 (transfer pricing) δύναται να γίνουν μέχρι την ημερομηνία παραγραφής της χρήσης.
- 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 ακαθαρίστων εσόδων, η υπόθεση παραπέμπεται για έλεγχο της παραγωγικότητας των δαπανών από τη φορολογική αρχή, μετά από εισήγηση του προϊσταμένου της ελεγκτικής υπηρεσίας και απόφαση της επιτροπής της παραγράφου 4 του παρόντος άρθρου».

Άρθρο 6 - Τύπος και Ισχύς Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης:

«1) Ανάλογα με τον τύπο του συμπεράσματος της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης των Νόμιμων Ελεγκτών, διακρίνονται οι ακόλουθες περιπτώσεις:

α) Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη,...

β) Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης με θέματα έμφασης

Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες προκύπτουν θέματα για τα οποία αμφισβητείται η φορολογική τους μεταχείριση, αυτά επισημαίνονται ως θέματα έμφασης σύμφωνα με το υπόδειγμα 2 του παραρτήματος Ι της παρούσας. Στην περίπτωση αυτή εκδίδεται από την αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία εντολή ελέγχου για τα θέματα έμφασης. Ο έλεγχος αυτός πρέπει να ολοκληρωθεί στα χρονικά όρια που προβλέπονται από την

παράγραφο 1 του άρθρου 6 περίπτωση α της παρούσας. Στην περίπτωση αυτή η περαίωση της παραγράφου 1 του άρθρου 6 περίπτωση α' ισχύει μετά τη βεβαίωση των τυχόν φόρων».

Επειδή ως προς τον καθορισμό δείγματος ελέγχου, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 5 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1159/2011, των εταιριών, που έχουν ελεγχθεί από Νόμιμους Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 82 παρ. 5 του Ν. 2238/1994 έχουν εκδοθεί οι υπ' αριθμ. **ΠΟΛ 1165/2012** (Β' 2248), **ΠΟΛ1211/2012** (Β' 3343), **ΠΟΛ. 1235/2013** (Β' 2693) **αποφάσεις** του Υ.Ο παρέχοντας τις εξής, κάθε φορά, οδηγίες:

Επειδή με την υπ' αριθμ. **ΣΤΕ 320/2020** (7/μελούς) Απόφαση, κρίθηκε κατά πλειοψηφία ότι: Δεν αποκλείεται από το άρθρο 26§2 του Συντάγματος η ανάθεση καθηκόντων συλλογής, επεξεργασίας και εκτίμησης στοιχείων επί φορολογικών ελέγχων σε ιδιώτες, όπως οι νόμιμοι ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία που έχουν εγγραφεί στο μητρώο του ν. 3693/2008, εφόσον αυτό τελεί υπό τον έλεγχο της φορολογικής Διοίκησης. Η βεβαίωση από ιδιώτη ελεγκτή ότι δεν προέκυψαν παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας μπορεί να ληφθεί νομίμως υπόψη από τη φορολογική Διοίκηση ως κριτήριο επιλογής των υποθέσεων προς έλεγχο από αυτήν, εντός του χρόνου παραγραφής, ενώ πρέπει να προβλέπεται δυνατότητα επανελέγχου από τη φορολογική Διοίκηση, ο οποίος να ασκείται με ορισμένη διαδικασία και εντός ευλόγου χρόνου από την ως άνω βεβαίωση, μετά, δε, την άπρακτη παρέλευση του χρόνου αυτού δεν αποκλείεται να θεωρείται ότι η υπόθεση έχει περαιωθεί. Με τον τρόπο αυτό δεν μεταβάλλεται η προθεσμία της οριζόμενης από τον νόμο γενικώς ισχύουσας παραγραφής.

Με τις ρυθμίσεις της **Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1159/2011**, που εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου **82§8α** του **ΚΦΕ**, δεν τροποποιήθηκε ο κανόνας περί πενταετούς παραγραφής της εξουσίας του Δημοσίου για έκδοση, κατόπιν ελέγχου, πράξης επιβολής / διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος αλλά προσδιορίσθηκε κατά χρόνο και κατ' είδος η έκταση του φορολογικού ελέγχου και καθιερώθηκε περίπτωση περαίωσης των φορολογικών υποθέσεων, οι διατάξεις δε αυτής και των εξουσιοδοτικών διατάξεων δεν αντίκεινται στο Σύνταγμα. Περαιτέρω, οι διατάξεις της εν λόγω Απόφασης, κατά το μέρος που προέβλεπαν αποκλειστική προθεσμία διενέργειας ελέγχου από τη φορολογική Διοίκηση κατόπιν της έκδοσης του ετήσιου φορολογικού πιστοποιητικού ή έκθεσης φορολογικής συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη και περαίωση της χρήσης μετά την πάροδο τέτοιας προθεσμίας, κυρώθηκαν με τυπικό νόμο, χωρίς να τίθεται ζήτημα αναδρομικής κύρωσής της. Η πρόβλεψη χρονικού περιορισμού των ελέγχων για τις χρήσεις έως 31.12.2013 δεν κείται εκτός νομοθετικής εξουσιοδότησης. Η τροποποίηση των ρυθμίσεων αυτών με την ΥΑ ΠΟΛ. 1034/2015 κείται εκτός νομοθετικής εξουσιοδότησης.

Η μη εφαρμογή των επίμαχων διατάξεων της ΥΑ ΠΟΛ. 1159/2011 και η αναδρομική ανατροπή των αποτελεσμάτων συντελεσθείσας περαίωσης των φορολογικών υποθέσεων χρήσεων, θα αντέβαινε στις θεμελιώδεις αρχές του κράτους δικαίου και της ασφάλειας δικαίου και στην αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης των φορολογουμένων επιχειρήσεων ότι δεν συνέτρεχε περίπτωση καταλογισμού φορολογικών παραβάσεων, αναλογούντος φόρου και τυχόν σχετικών κυρώσεων για τις φορολογικές υποθέσεις των περαιωμένων χρήσεων.

Η επίμαχη χρήση (2012) θεωρείται περαιωμένη και δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 65Α του ν. 4174/2013. Αναρμοδίως κατά χρόνο ελέγχθηκε η προσφεύγουσα για την επίμαχη χρήση και μη νομίμως εκδόθηκε η επίδικη καταλογιστική πράξη.

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου η επιλογή της υπόθεσης για έλεγχο έγινε σύμφωνα με τις διατάξεις του **ν. 4174/2013** και της ΑΥΟ 1159/2011, για τον έλεγχο του συμπεράσματος της έκθεσης φορολογικής συμμόρφωσης και εκδόθηκε συνεπεία αυτής της επιλογής, η με αριθμ./...../2019 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Ε.Π. για διενέργεια μερικού ελέγχου ΦΠΑ για

τη χρήση 2013, καθώς και η υπ' αριθμ./.../...../2019 εντολή ελέγχου του ίδιου προϊσταμένου.

Κατά την ελεγχόμενη χρήση η προσφεύγουσα είχε ελεγχθεί από ιδιώτη νόμιμο ελεγκτή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 82§5 του ν. 2238/1994 και έλαβε ετήσιο πιστοποιητικό βάσει της έκθεσης φορολογικής συμμόρφωσης, από τον ορκωτό ελεγκτή της ελεγκτικής εταιρείας «.....», η οποία εκδόθηκε με **Συμπέρασμα χωρίς επιφύλαξη αλλά με θέμα έμφασης.**

Επειδή η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, προβάλλει ότι δεδομένου:

(α) στο **από 10.07.2014** εκδοθέν Πιστοποιητικό Φορολογικής Συμμόρφωσης της Εταιρείας για τη χρήση 2013 περιείχετο θέμα με έμφαση, το οποίο αφορούσε την εκ μέρους της μη υπαγωγή σε ΦΠΑ παρασχεθείσων υπηρεσιών σε πελάτες εγκατεστημένους σε τρίτες χώρες,

(β) αιτία για την έναρξη του φορολογικού ελέγχου αποτέλεσε αποκλειστικά η προαναφερθείσα έκδοση Πιστοποιητικών Φορολογικής Συμμόρφωσης για την Εταιρεία χωρίς επιφύλαξη με θέμα έμφασης, όπως προκύπτει από την εντολή ελέγχου («έλεγχος με βάση το συμπέρασμα της έκθεσης συμμόρφωσης των νομίμων ελεγκτών»)

(γ) ότι δεν διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος στην Εταιρεία εντός του προβλεπόμενου κατά τα ανωτέρω 18μήνου από την έκδοση του Πιστοποιητικού Φορολογικής Συμμόρφωσης, ενώ, αντιθέτως, ο υπό κρίση φορολογικός έλεγχος εκκίνησε το πρώτον τέσσερα και πλέον έτη μετά τη λήξη του 18μήνου, ήτοι στις 08.05.2019, οπότε και εξεδόθη το πρώτον η υπ' αριθ./.../...../2019 εντολή ελέγχου,

(δ) ότι η ελεγκτική αρχή δεν επικαλείται και δεν αποδεικνύει ούτε ότι εν προκειμένω υφίστανται ενδείξεις για την τέλεση των αναφερομένων στο άρθρο 5§6 της ΠΟΛ 1159/2011 παραβάσεων, αλλά ούτε και ότι η έναρξη διενέργειας του φορολογικού ελέγχου λαμβάνει χώρα επί τη βάση των διατάξεων του άρθρου 80 του ν. 3842/2010 και με τη χρήση μεθόδων ανάλυσης κινδύνου (αφού, αντιθέτως, ρητά συνομολογεί ότι η αρχική εντολή ελέγχου εκδόθηκε για τον έλεγχο του συμπεράσματος έκθεσης φορολογικής συμμόρφωσης και μόνο), **μη νομίμως διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος σε βάρος της μετά την πάροδο 18μήνου από την έκδοση του Πιστοποιητικού Φορολογικής Συμμόρφωσης**, οπότε έχουν πλέον οριστικοποιηθεί τα αποτελέσματα της Εταιρείας για την υπό κρίση χρήση 2013 και, συνεπώς, μη νομίμως επιχειρείται ο επί τη βάσει αυτού καταλογισμός σε βάρος της Εταιρείας επιπρόσθετου ΦΠΑ.

Επειδή σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και λαμβάνοντας υπόψη όσα έγιναν δεκτά με την ως άνω Απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας και συγκεκριμένα:

α) κατ' εφαρμογή του άρθρου 82§5 και 8α του Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994) και της κατ' εξουσιοδότηση αυτού εκδοθείσας Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1159/2011, όπως ίσχυε μετά την τροποποίηση των άρθρων 5 και 6§1 α' αυτής με την Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1236/2013, κατόπιν της από **10.07.2014 έκθεσης φορολογικής συμμόρφωσης με θέματα έμφασης** νόμιμου ελεγκτή του δημόσιου μητρώου του ν. 3693/2008 και της υποβολής του οικείου ετήσιου πιστοποιητικού στη βάση δεδομένων της Γ.Γ.Π.Σ., για τα φορολογικά αντικείμενα που αναφέρονται στο προσάρτημα αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων, μεταξύ των οποίων και του ΦΠΑ, έλεγχος της φορολογικής αρχής μπορούσε να διενεργηθεί (και έπρεπε να έχει ολοκληρωθεί) **το αργότερο έως την 31.12.2015.**

β) Εφόσον τέτοιος έλεγχος δεν διενεργήθηκε εντός δεκαοκτάμηνου από την υποβολή του ως άνω πιστοποιητικού, και σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου αιτία ελέγχου ήταν μόνο η ύπαρξη φορολογικού πιστοποιητικού με θέματα έμφασης και δεν αναφέρεται ότι συντρέχουν οι περιπτώσεις κατ' εξαίρεση ελέγχου και μετά την περαίωση, εντός του χρόνου παραγραφής, ήτοι εντοπισμός στοιχείων ή ενδείξεων για παραβάσεις της παρ. 6 του άρθρου 5 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1159/2011 (όπως Λήψη ή έκδοση πλαστών - εικονικών φορολογικών στοιχείων, Άσκηση δίωξης μελών του Δ.Σ., Συγκέντρωση του ελέγχου σε ποσοστό πάνω

από εβδομήντα τοις εκατό (70%) του κλάδου από το ίδιο ελεγκτικό γραφείο, Ευρήματα του ποιοτικού ελέγχου), **η επίμαχη χρήση θεωρείται περαιωμένη,**

γ) Δεν έχουν, εν προκειμένω, εφαρμογή οι διατάξεις του **άρθρου 65Α** του **ν. 4174/2013**, το οποίο δεν θέτει χρονικό περιορισμό (πλην του χρόνου παραγραφής) στους διενεργούμενους ελέγχους, καθόσον, σύμφωνα με το άρθρο **72§40 εδ. α'** του ίδιου νόμου, όπως είχε προστεθεί με το άρθρο 50§2 του ν. 4223/2013 και ισχύει (ακόμα και) μετά την αντικατάστασή του με το άρθρο 56§4 του ν. 4410/2016, οι διατάξεις του άρθρου 65Α για το φορολογικό πιστοποιητικό εφαρμόζονται για χρήσεις από 1.1.2014,

δ) Η πρόβλεψη χρονικού περιορισμού των ελέγχων για τις χρήσεις έως 31.12.2013 από τις διατάξεις των άρθρων 5 (παρ. 2 και 5) και 6 (παρ. 1 περίπτ. α) της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1159/2011 (που διατηρήθηκε σε ισχύ για τις χρήσεις αυτές και μετά το άρθρο 65Α), **όπως κρίθηκε ως ζήτημα γενικού ενδιαφέροντος με την ως άνω Απόφαση του ΣΤΕ δεν κείται εκτός νομοθετικής εξουσιοδότησης, ενώ η τροποποίηση των ρυθμίσεων αυτών που επιχειρήθηκε με την ΠΟΛ. 1034/31.12.2015 απόφαση του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών όπως επίσης κρίθηκε από το Ανώτατο Δικαστήριο δεν ήταν νόμιμη ως κείμενη εκτός νομοθετικής εξουσιοδότησης,** και

στ) Τυχόν μη εφαρμογή των ανωτέρω επίμαχων διατάξεων της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1159/2011 στην παρούσα υπόθεση θα αντέκειτο στις αρχές της ασφάλειας δικαίου και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, καθώς και στο άρθρο 9 (παρ. 2 και 5) του ν. 4174/2013 εφόσον θα ανέτρεπε τη σταθερή και δικαιολογημένη, δημιουργηθείσα ως εκ της νομοθετικής ρύθμισης του θέματος (άρθρα 8 παρ. 9 ν. 4110/2013 και πρώτο υποπαρ. Δ2 περ. 20 ν. 4254/2014), πεποίθηση των φορολογουμένων επιχειρήσεων ότι δεν συνέτρεχε περίπτωση καταλογισμού φορολογικών παραβάσεων, αναλογούντος φόρου και τυχόν σχετικών κυρώσεων για τις φορολογικές υποθέσεις των περαιωμένων χρήσεων, στην περίπτωση που επληρούντο οι κρίσιμες προϋποθέσεις **(i) της ύπαρξης έκθεσης φορολογικής συμμόρφωσης χωρίς επιφυλάξεις με θέματα έμφασης, (ii) της παρόδου της οριζόμενης από τον νόμο προθεσμίας των 18 μηνών από την υποβολή της εν λόγω έκθεσης στη βάση δεδομένων της Γ.Γ.Π.Σ., χωρίς εντοπισμό φορολογικών παραβάσεων από τους ελέγχους της φορολογικής αρχής, (iii) της απουσίας στοιχείων ή ενδείξεων για τις οριζόμενες από τον νόμο σοβαρές παραβάσεις,**

πρέπει να γίνει δεκτή η ενδικοφανής προσφυγή ως προς τον ανωτέρω προβαλλόμενο ισχυρισμό, και παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων λόγων.

Κατόπιν αυτών,

Αποφασίζουμε

Την **αποδοχή** της από **22/01/2020** με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης, και διακριτικό τίτλο, η οποία εδρεύει στο, αρ., με **ΑΦΜ:**, και την **ακύρωση** της με αρ/2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φ.Π.Α.** φορολογικής περιόδου **1/1/2013 – 31/12/2013**, που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

**ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.