



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604559
Fax: 213 1604567

Καλλιθέα 30/09/2020

Αριθμός Απόφασης: 1925

Α Π Ο Φ Α Σ Η

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 1036990 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), όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει .»
γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. της ΠΟΛ 1076/23-04-2018 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1456 /26-04-2018).

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

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»

5. Το άρθρο 6 περ. 4 ΠΝΠ Α' 75/30.3.2020, όπως κυρώθηκε και ισχύει με το άρθρο 1 ν. 4684/2020 και Α.1122/2020 Κοινή Απόφαση Υπουργού Οικονομικών και Διοικητή ΑΑΔΕ.

6. Την από 20/1/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με έδρα τον, στη διεύθυνση αριθ., Τ.Κ. και ΑΦΜ, κατά των παρακάτω οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.):

-Της υπ' αριθμ./2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 01.01 - 31.12.2013, οικονομικού έτους 2014, με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2008 σε βάρος της φόρος εισοδήματος ποσού € 5.896,70, πλέον προστίμου ανακρίβειας ποσού € 6.047,66, ήτοι συνολικό ποσό €11.944,36.

- Της υπ' αριθμ./2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, με την οποία μειώθηκαν οι δηλωθείσες από την εταιρεία μας ζημιές κατά το ποσό των € 216.089,42

- Της υπ' αριθμ./2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού € 62.665,93, πλέον προστίμου ανακρίβειας ποσού € 31.332,97, ήτοι συνολικό ποσό € 93.998,90 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

7.Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.), των οποίων ζητείται η ακύρωση.

8.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

9.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 20/1/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Στην προσφεύγουσα, με αιτία το αριθ. πρωτ...../2019 έγγραφο της Δ.Ο.Υ ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ, διενεργήθηκε έλεγχος που αφορά τις ενδοομιλικές συναλλαγές της. Για τη διαχειριστική περίοδο 2013 και το φορολογικό έτος 2014, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι επιχείρηση δεν τήρησε την αρχή των ίσων αποστάσεων και αναπροσάρμοσε τα δηλωθέντα καθαρά κέρδη ή τις ζημίες προσθέτοντας σ' αυτά λογιστικές διαφορές ποσού 91.382,10 ευρώ και 147.386,94 ευρώ αντίστοιχα. Για το φορολογικό έτος 2015 δεν προέκυψαν διαφορές.

Με την από 20/1/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα ζητά την επανεξέταση των παραπάνω Οριστικών Πράξεων του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.), προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1ος Λόγος: Η εταιρεία μας για την ελεγχόμενη χρήση 01.01.2013 - 31.12.2013 διέθετε «καθαρό» φορολογικό πιστοποιητικό. Δηλαδή, το φορολογικό πιστοποιητικό δεν περιλάμβανε παρατηρήσεις ή και διαπιστώσεις παραβάσεων της φορολογικής νομοθεσίας, διότι η έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης δεν είχε επιφυλάξεις, ή και θέματα έμφασης ή και τυχόν σημείωση περί αδυναμίας έκφρασης συμπεράσματος ή και αρνητικό συμπέρασμα. Επομένως, το δικαίωμα του Δημοσίου να ελέγξει την εταιρεία μας είχε λήξει μετά την πάροδο 18 μηνών από την ημερομηνία υποβολής του ετήσιου φορολογικού πιστοποιητικού στη βάση δεδομένων της Γ.Γ.Π.Σ.

.....
Δεδομένου ότι το πιστοποιητικό φορολογικής συμμόρφωσης εκδόθηκε χωρίς επιφύλαξη και υποβλήθηκε νόμιμα στη βάση την 1.7.2014 (Σχετ. 7-10), στην προκειμένη περίπτωση ο φορολογικός έλεγχος έπρεπε να ολοκληρωθεί μέχρι 1.1.2016. Με την πάροδο του ως άνω διαστήματος, η χρήση 2013 θεωρείται περαιωμένη, χωρίς δυνατότητα άλλου ελέγχου.

2ος Λόγος: Η προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 2013 είναι ακυρωτέα, καθ' ο μέρος το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. προσέθεσε στα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας μας για την ελεγχόμενη χρήση, λογιστική διαφορά ποσού 91.382,10 ευρώ, καθώς οφείλεται σε εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των άρθρων 39, 39α και 39β ν. 2238/1994 και της ΠΟΛ 1179/18.07.2013 και των Κατευθυντήριων Οδηγιών του ΟΟΣΑ.

3ος Λόγος: Η προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 2014 είναι ακυρωτέα, καθ' ο μέρος το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. προσέθεσε στα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας μας για την ελεγχόμενη χρήση, λογιστική διαφορά ποσού 147.386,94 ευρώ, καθώς οφείλεται σε εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 50 ν. 4172/2013 και της ΠΟΛ 1097/09.04.2014 και των Κατευθυντήριων Οδηγιών του ΟΟΣΑ.

4ος Λόγος: Η προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 2015 είναι ακυρωτέα, καθ' ο μέρος το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. προσέθεσε στα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας μας για την ελεγχόμενη χρήση, λογιστική διαφορά ποσού 216.089,42 ευρώ, καθώς οφείλεται στις διαπιστώσεις του ελέγχου αναφορικά με τις διαχειριστικές περιόδους 01.01.2013 - 31.12.2013 και

01.01.2014 - 31.12.2014, οι οποίες ανέκυψαν κατόπιν εσφαλμένης ερμηνείας και εφαρμογής των άρθρων 39, 39α και 39β ν. 2238/1994 και της ΠΟΛ 1179/18.07.2013, του άρθρου 50 ν. 4172/2013 και της ΠΟΑ 1097/09.04.2014 και των Κατευθυντήριων Οδηγιών του ΟΟΣΑ. Επικουρικά, η προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 01.01.2015 - 31.12.2015 πρέπει να μεταρρυθμιστεί κατ' αποδοχή των σχετικών επικουρικών λόγων.

Α.ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 1° & 2° ΛΟΓΟ

Επειδή, με τη παράγραφο 5 του άρθρου 82 του ν. 2238/1994 ορίζονται, τα εξής: «Ορκωτοί ελεγκτές ή άλλα ελεγκτικά όργανα, προβλεπόμενα από τις διατάξεις του άρθρου 75 του ν. 1969/1991, που ενεργούν, με βάση τις αρχές και τους κανόνες ελεγκτικής του κανονισμού του σώματος αυτών, έλεγχο στις ανώνυμες εταιρίες, σύμφωνα με τις διατάξεις του κ.ν. 2190/1920, όπως ισχύει κάθε φορά, ή άλλους νόμους, υποχρεούνται να αναγράφουν τις οποιεσδήποτε παραβάσεις των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας, που διαπιστώνουν κατά τον έλεγχο, στο οικείο πιστοποιητικό ελέγχου, το οποίο πρέπει να κοινοποιούν στη Διεύθυνση Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών. Κάθε παράλειψη των πιο πάνω προσώπων διώκεται και τιμωρείται σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις.».

Ακολούθως, η ως άνω παράγραφος 5 του άρθρου 82 του Κ.Φ.Ε. αντικαταστάθηκε με το άρθρο 17 παρ. 3 του ν. 3842/2010 (Α' 58/23.4.2010) ως εξής: «Νόμιμοι ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία, που είναι εγγεγραμμένοι στο δημόσιο μητρώο του ν. 3693/2008 (ΦΕΚ 174 Α') 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, σε φορολογικά αντικείμενα. Ο έλεγχος αυτός καθορίζεται κάθε χρόνο από τις αρμόδιες υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών σε συνεργασία με την Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ). Το πιο πάνω πιστοποιητικό, που περιέχει παρατηρήσεις και διαπιστώσεις παραβάσεων της φορολογικής νομοθεσίας, κοινοποιείται με ευθύνη του νόμιμου ελεγκτή ή ελεγκτικού γραφείου στη Διεύθυνση Ελέγχου του Υπουργείου Οικονομικών το αργότερο μέσα σε ένα μήνα από την έκδοσή του. Τα πιο πάνω πρόσωπα διώκονται και τιμωρούνται για κάθε παράλειψη των υποχρεώσεών τους σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 3693/2008.».

Εξάλλου, με το άρθρο 17 παρ. 5 του ν. 3842/2010 αναριθμήθηκε σε 7 η παράγραφος 8 του άρθρου 82 του Κ.Φ.Ε και προστέθηκε νέα παράγραφος 8, ως εξής: «Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ή κοινή απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του αρμόδιου κατά περίπτωση Υπουργού καθορίζεται το είδος των υποβαλλόμενων στοιχείων και πληροφοριών, ο τρόπος και ο χρόνος υποβολής αυτών και κάθε άλλο θέμα σχετικά με την εφαρμογή των παραπάνω διατάξεων.».

Στη συνέχεια, με το άρθρο 21 παρ. 10 περίπτωση β' του ν. 3943/2011 (Α' 66/31.3.2011) αντικαταστάθηκε η παράγραφος 5 του άρθρου 82 του Κ.Φ.Ε. ως εξής: «Νόμιμοι ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία, που είναι εγγεγραμμένοι στο δημόσιο μητρώο του ν. 3693/2008 (ΦΕΚ 174 Α') 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 (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.»

Επειδή, το άρθρο 80 του ν. 3842/2010 (Α' 58/23.4.2010), υπό τον τίτλο «Σύστημα επιλογής υποθέσεων προς έλεγχο», στο οποίο παραπέμπει η προπαρατεθείσα διάταξη του εδαφίου δ' της παραγράφου 5 του άρθρου 82 του Κ.Φ.Ε. (όπως η παράγραφος αυτή

αντικαταστάθηκε με το άρθρο 21 παρ. 10 περίπτ. β' του ν. 3943/2011) καθώς και η αρχική διάταξη του άρθρου 5 παρ. 1 της υπουργικής απόφασης ΠΟΛ.1159/2011 (που εκτίθεται στην επόμενη σκέψη), ορίζει ότι «1. Η επιλογή των προς έλεγχο δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος γίνεται με τη χρησιμοποίηση μεθόδων ανάλυσης κινδύνου, οι οποίες βασίζονται: α) Σε ποιοτικά χαρακτηριστικά, όπως τη νομική μορφή, την κατηγορία των τηρούμενων βιβλίων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/1992, ΦΕΚ 84 Α'), τον κλάδο ή τομέα δραστηριότητας, ανάλογα με την επικινδυνότητα και παραβατικότητα αυτού, την ύπαρξη παραβάσεων και παραλείψεων των διατάξεων της φορολογικής και τελωνειακής νομοθεσίας, ανάλογα με το είδος, τη βαρύτητα και τη συχνότητα εμφάνισής τους, την ύπαρξη στοιχείων από διασταυρώσεις του πληροφοριακού συστήματος ή από ελέγχους σε τρίτους υπόχρεους ή από τρίτες πηγές για απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή διάπραξη φορολογικών αδικημάτων και την εν γένει φορολογική εικόνα και συμπεριφορά των υπόχρεων. β) Σε οικονομικά δεδομένα, όπως ακαθάριστα έσοδα, δαπάνες, καθαρά κέρδη ή ζημιές, συντελεστές μικτού και καθαρού κέρδους, δεδομένα από δηλώσεις άμεσης και έμμεσης φορολογίας, καθώς και διαθέσιμα στοιχεία από βάσεις δεδομένων, στατιστική ανάλυση, εφαρμογή τεχνικών εξόρυξης δεδομένων και άλλες πηγές πληροφοριών. γ) Σε χωροταξικά και χρονικά δεδομένα, όπως τόπος παραγωγής και διακίνησης, εποχιακές δραστηριότητες και τοπικές ιδιαιτερότητες. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ορίζονται οι παραβάσεις ή παραλείψεις, τα στοιχεία και γενικά τα κριτήρια που λαμβάνονται υπόψη για τον καθορισμό των προς έλεγχο δηλώσεων, τα μόρια που αντιστοιχούν, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα για την εφαρμογή των διατάξεων αυτών. Με όμοιες αποφάσεις μπορεί να ορίζεται και τυχαίο δείγμα υπαγόμενων σε έλεγχο δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, χωρίς τη χρησιμοποίηση μεθόδων ανάλυσης κινδύνου.

2. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου ισχύουν ανάλογα και για τις λοιπές φορολογίες.

3. Υφιστάμενες διατάξεις οι οποίες προβλέπουν τον υποχρεωτικό φορολογικό έλεγχο κατηγοριών υπόχρεων εξακολουθούν να ισχύουν.»

Επειδή, η υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1159/2011 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών [με θέμα «Καθορισμός της διαδικασίας εφαρμογής της παραγράφου 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)»] (Β' 1657/26.7.2011) εκδόθηκε κατ' επίκληση των παραγράφων 5 και 8α του άρθρου 82 του Κ.Φ.Ε. (βλ. στοιχείο 1 του προοιμίου της). Το άρθρο 3 της ως άνω υπουργικής απόφασης ορίζει τα εξής:

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 [...].

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 ΙΙΙ. 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 [...].

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 στην βάση δεδομένων που τηρεί η Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων (Γ.Γ.Π.Σ) το αργότερο σε δέκα (10) ημέρες μετά την καταληκτική ημερομηνία έγκρισης του ισολογισμού της επιχείρησης από την

Γενική Συνέλευση των Μετόχων. [...]».

Περαιτέρω, η ίδια ως άνω ΠΟΛ.1159/2011 ορίζει, στο άρθρο 5, ότι:

1. Από τις εταιρείες 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 εταιρειών που ελέγχονται στα πλαίσια της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, το Υπουργείο Οικονομικών μπορεί να διενεργεί τακτικούς ελέγχους σε πρόσθετο αριθμό εταιρειών, 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 εταιρείες 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 εταιρειών 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 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 δίωξης 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 εταιρείες 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.», στο άρθρο 6, ότι «1. Ανάλογα με τον τύπο του συμπεράσματος της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης των Νόμιμων Ελεγκτών, διακρίνονται οι ακόλουθες περιπτώσεις:

α) Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη. Στην περίπτωση που από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία εκδοθεί Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη, τότε σε δεκαπέντε (15) ημέρες από την υποβολή της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης στο Υπουργείο Οικονομικών, αποστέλλεται στην ελεγχόμενη εταιρεία επιστολή στην οποία αναφέρεται το γεγονός ότι σύμφωνα με τον έλεγχο των Νόμιμων Ελεγκτών δεν προέκυψαν παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας από την πλευρά της εταιρείας, ότι αυτό γίνεται καταρχήν δεκτό από το Υπουργείο Οικονομικών και ότι οι φορολογικές εγγραφές θα οριστικοποιηθούν μετά την ολοκλήρωση των δειγματοληπτικών ελέγχων που θα διενεργηθούν

από το Υπουργείο Οικονομικών.

Σε δεκαοχτώ (18) μήνες από την έκδοση Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης με σύμφωνη γνώμη και με την προϋπόθεση ότι δεν έχουν εντοπισθεί φορολογικές παραβάσεις από τους ελέγχους του Υπουργείου Οικονομικών που προβλέπονται στο άρθρο 5 της παρούσας, θεωρείται περαιωμένος ο έλεγχος της συγκεκριμένης εταιρικής χρήσης και δυνατότητα άλλου ελέγχου υπάρχει μόνο στην περίπτωση ενδείξεων για σημαντικές παραβάσεις, όπως ορίζονται από την παράγραφο 6 του άρθρου 5 της παρούσας, που δεν εντοπίστηκαν από τον διενεργηθέντα έλεγχο.

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. γ) Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης με επιφύλαξη. Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες, από την Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης των Νόμιμων Ελεγκτών, προκύψουν συμπεράσματα με επιφύλαξη, τότε εκδίδεται εντολή ελέγχου από τις αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών. Εάν υπάρχουν διαφορές που θα ήταν δυνατόν να καταλογισθούν από τις φορολογικές αρχές με τον έλεγχο μόνο ειδικών αντικειμένων, εκδίδεται από την αρμόδια φορολογική αρχή εντολή ελέγχου για τα αντικείμενα αυτά. Στις παραπάνω περιπτώσεις, η αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία του Υπουργείου Οικονομικών δύναται να ζητήσει από τον Νόμιμο Ελεγκτή και το ελεγκτικό γραφείο κάθε έγγραφο που κρίνεται απαραίτητο για την σύνταξη της έκθεσης ελέγχου. δ) Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης με αρνητικό συμπέρασμα ή αδυναμία έκφρασης συμπεράσματος. Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες, από την υποβολή της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης από τους Νόμιμους Ελεγκτές, προκύπτει αδυναμία έκφρασης συμπεράσματος ή αρνητικό συμπέρασμα, εκδίδεται εντολή ελέγχου από τις αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών. Εφόσον οι παραβάσεις της νομοθεσίας έχουν εντοπιστεί από τον έλεγχο των Νόμιμων Ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων, στο Προσάρτημα των αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων, περιλαμβάνονται και οι απόψεις της διοίκησης της εταιρείας και του λογιστή - φοροτέχνη που υπογράφει τις φορολογικές καταστάσεις, ο οποίος πρέπει να αιτιολογήσει γιατί δεν εντόπισε την παράβαση, εφαρμοζομένων αναλόγως στη συνέχεια, των διατάξεων του άρθρου 4 του ν. 2523/1997 όπως αυτό συμπληρώθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 26 παρ. 3 του ν. 3943/2011. Εφόσον οι παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας, εντοπιστούν για πρώτη φορά από τον έλεγχο της φορολογικής αρχής, στην έκθεση ελέγχου της περιλαμβάνονται και οι απόψεις των Νόμιμων Ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων που έλεγξαν την εταιρεία, αναφορικά με τις διαπιστώσεις του ανωτέρω ελέγχου, οι οποίοι πρέπει να αιτιολογήσουν γιατί δεν εντόπισαν την παράβαση, εφαρμοζομένων αναλόγως στη συνέχεια, των διατάξεων του ν. 3693/2008 και των διατάξεων του άρθρου 4 του ν. 2523/1997 όπως αυτό συμπληρώθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 26 παρ. 3 του ν. 3943/2011. Στην ίδια έκθεση περιλαμβάνονται και οι απόψεις του φοροτέχνη - λογιστή.» και, στο άρθρο 7, ότι «1. Οι έλεγχοι που διενεργούν οι Νόμιμοι Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία για την φορολογική συμμόρφωση, υπόκεινται σε ποιοτικό έλεγχο, ο οποίος είναι ανεξάρτητος από τον έλεγχο που διενεργείται από τη φορολογική αρχή. 2. Ο ποιοτικός έλεγχος για το φορολογικό πιστοποιητικό διενεργείται από συνεργεία στελεχών της ΕΛΤΕ και με την συμμετοχή ελεγκτών του Υπουργείου Οικονομικών και καλύπτεται σε ότι αφορά τη διαδικασία, από τις διατάξεις περί ποιοτικού ελέγχου του ν. 3693/2008. [...]». Ακολούθως, η παράγραφος 7 του άρθρου 3 Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1159/2011 αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1011/2012 απόφασης του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών (Β' 91/30.1.2012) με την ακόλουθη ρύθμιση: «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. Ειδικά για τις εταιρείες που έκλεισαν ισολογισμό την 30.6.2011 η προθεσμία υποβολής της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης στη βάση δεδομένων της Γ.Γ.Π.Σ παρατείνεται έως την 30.03.2012.». Όσον αφορά την επίδικη χρήση/διαχειριστική περίοδο (του έτους 2012), η ως άνω προθεσμία του εδαφίου α' της

παραγράφου 7 του άρθρου 3 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1159/2011 παρατάθηκε έως την 30.9.2013, με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1187/2013 απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών (Β' 1858/30.7.2013). Εξάλλου, ο πρώτος στίχος της παραγράφου 4 του άρθρου 5 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1159/2011 αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1155/2012 απόφασης του Υπουργού Οικονομικών (Β' 2122/12.7.2012) ως εξής: «Εκτός των εταιριών που ελέγχονται στο πλαίσιο 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 και Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων, το Γενικό Διευθυντή Φορολογίας και τον Προϊστάμενο της Διεύθυνσης Επιχειρησιακού Σχεδιασμού, βάσει των ειδικών κριτηρίων που ακολουθούν:». Στη συνέχεια, με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1236/2013 απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Β' 2693/22.10.2013) αντικαταστάθηκε (i) η παράγραφος 2 του άρθρου 5 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1159/2011 ως εξής: «Οι έλεγχοι αυτοί διενεργούνται από τις αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες και ολοκληρώνονται, για τις επιχειρήσεις με διαχειριστικές περιόδους που έληξαν έως και την 31.03.2012, έως και την 30/4/2014. Για τις επιχειρήσεις με διαχειριστικές περιόδους που λήγουν μετά την 31.03.2012 οι ως άνω έλεγχοι διενεργούνται και ολοκληρώνονται σε διάστημα δεκαοχτώ (18) μηνών από την ημερομηνία υποβολής του ετήσιου φορολογικού πιστοποιητικού στη βάση δεδομένων της Γ.Γ.Π.Σ. από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία» και (ii) το β εδάφιο της περίπτωσης α της παραγράφου 1 του άρθρου 6 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1159/2011 ως εξής: «Οι ως άνω έλεγχοι, για τις επιχειρήσεις με διαχειριστικές περιόδους που έληξαν έως και την 31.03.2012 ολοκληρώνονται μέχρι την 30.4.2014. Μετά την ημερομηνία αυτή και υπό την προϋπόθεση ότι δεν έχουν εντοπιστεί φορολογικές παραβάσεις από τους ελέγχους του Υπουργείου Οικονομικών, θεωρείται περαιωμένη η συγκεκριμένη χρήση και δυνατότητα άλλου ελέγχου υπάρχει μόνο στην περίπτωση στοιχείων ή ενδείξεων για παραβάσεις, όπως αυτές ορίζονται στην παράγραφο 6 του άρθρου 5 της παρούσας και οι οποίες δεν εντοπίστηκαν από το διενεργηθέντα έλεγχο φορολογικής συμμόρφωσης. Για τις επιχειρήσεις με διαχειριστικές περιόδους που λήγουν μετά την 31.03.2012, σε δεκαοχτώ (18) μήνες από την ημερομηνία υποβολής της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη στη βάση δεδομένων της Γ.Γ.Π.Σ. και υπό την προϋπόθεση ότι δεν έχουν εντοπιστεί φορολογικές παραβάσεις από τους ελέγχους του Υπουργείου Οικονομικών, θεωρείται περαιωμένη η συγκεκριμένη χρήση και δυνατότητα άλλου ελέγχου υπάρχει μόνο στην περίπτωση στοιχείων ή ενδείξεων για παραβάσεις, όπως αυτές ορίζονται στην παράγραφο 6 του άρθρου 5 της παρούσας και οι οποίες δεν εντοπίστηκαν από το διενεργηθέντα έλεγχο φορολογικής συμμόρφωσης.»

Επειδή, με την απόφαση 320/2020 του ΣτΕ μεταξύ άλλων κρίθηκαν τα εξής:

.....

12. Επειδή με τις προπαρατεθείσες διατάξεις των νόμων 2238/1994, 3842/2010, 4172/2013 και 4174/2013, καθώς και της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1159/2011, περί του ετήσιου φορολογικού πιστοποιητικού, ρυθμίζονται ζητήματα τα οποία ανάγονται στη διαδικασία του φορολογικού ελέγχου και, περαιτέρω, της έκδοσης πράξεων επιβολής (κατόπιν διορθωτικού προσδιορισμού) φόρου εισοδήματος, καθώς και στο μεταβατικό δίκαιο. Ειδικότερα, από τις διατάξεις αυτές προκύπτουν, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα: (i) Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 72 παρ. 25 του ν. 4172/2013, «έπαυσαν να ισχύουν», από 1.1.2014, οι διατάξεις των παραγράφων 5 και 8 του άρθρου 82 του Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994) (ii) Τούτο έχει την έννοια ότι οι εν λόγω διατάξεις των παραγράφων 5 και 8 του άρθρου 82 του Κ.Φ.Ε. (δεν ίσχυαν μεν για εισοδήματα κτώμενα και δαπάνες πραγματοποιούμενες στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1-1-2014 αλλά) εξακολούθησαν να ισχύουν και να εφαρμόζονται για τις προηγούμενες της έναρξης ισχύος του νέου Κ.Φ.Ε. χρήσεις. Το αυτό ισχύει για τις διατάξεις της κατ' εξουσιοδότηση αυτών εκδοθείσας Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1159/2011, οι οποίες άλλωστε, ανεξαρτήτως του κατά πόσο θεσπίσθηκαν στο σύνολό τους -και δη 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- εντός της εν λόγω εξουσιοδότησης, κυρώθηκαν πάντως με τυπικό νόμο, ήτοι, όπως ίσχυαν μέχρι τις 23-1-2013, ημερομηνία έναρξης ισχύος της παραγράφου 9 του άρθρου 8 του ν. 4110/2013, με την εν λόγω διάταξη, κατά την έννοια αυτής, όπως δε τροποποιήθηκαν στη συνέχεια, μέχρι την 1-1-2014, ημερομηνία έναρξης ισχύος της

περίπτωσης 20 της υποπαραγράφου Δ.2 του άρθρου πρώτου του ν. 4254/2014 (βλ. περ. 24 της αυτής υποπαραγράφου), με την τελευταία αυτή διάταξη, κατά την έννοια αυτής (βλ. και σκέψη 14). Εφαρμόζονται δε στις χρήσεις 2011, 2012 και 2013, δοθέντος ότι οι ουσιαστικές και διαδικαστικές προϋποθέσεις εφαρμογής των επίμαχων διατάξεων δεν είχαν συντρέξει πριν από την κύρωση της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1159/2011 και των τροποποιήσεων της με τυπικό νόμο [(πρβλ. ΣτΕ Ολομ. 4666, 4670-4673/1998, 543, 2242-2244/1999), αφού, κατά τις διατάξεις της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1159/2011, όπως ίσχυαν κατά τον χρόνο έναρξης ισχύος της διάταξης της παραγράφου 9 του άρθρου 8 του ν. 4110/2013, ήτοι στις 23-1-2013, η προβλεπόμενη από το άρθρο 5 της εν λόγω Α.Υ.Ο. προθεσμία των 18 μηνών δεν είχε παρέλθει ούτε για τις εταιρείες που έκλεισαν ισολογισμό στις 30-6-2011, ως προς τις οποίες η προθεσμία υποβολής της έκθεσης φορολογικής συμμόρφωσης στη βάση δεδομένων της Γ.Γ.Π.Σ. είχε παραταθεί, με την ΠΟΛ.1011/2012, έως τις 30-3-2012 ομοίως, κατά τις διατάξεις της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1236/2013, όπως ίσχυαν κατά τον χρόνο έναρξης ισχύος της διάταξης της περίπτωσης 20 της υποπαραγράφου Δ2 του άρθρου πρώτου του ν. 4254/2014, ήτοι στις 1-1-2014, δεν είχαν παρέλθει οι προθεσμίες ελέγχου που τάχθηκαν με αυτές αναλόγως του χρόνου λήξης των διαχειριστικών περιόδων έως και ή μετά την 31-3-2012]. Περαιτέρω, η διάταξη της παραγράφου 9 του άρθρου 8 του ν. 4110/2013 δεν καταργήθηκε με τις διατάξεις του ν. 4172/2013. Γι' αυτόν άλλωστε τον λόγο με τη διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 40 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013, όπως η διάταξη αυτή τέθηκε με το άρθρο πρώτο, υποπαρ. Δ.2, περίπτ. 20 του ν. 4254/2014, «διατηρήθηκε σε ισχύ» η Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1159/2011, όπως, προφανώς, είχε στο μεταξύ τροποποιηθεί, για χρήσεις που άρχισαν πριν από την 1.1.2014, όπως η επίδικη (χρήση του 2012). (iii) Παράλληλα προβλέφθηκε η δυνατότητα τροποποίησης της εν λόγω υπουργικής απόφασης (εννοείται ως προς τις ίδιες χρήσεις, στις οποίες είχε εφαρμογή), τέτοια δε τροποποίηση επιχειρήθηκε με την ΠΟΛ.1034/2015 απόφαση του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών, με την οποία, μεταξύ άλλων, (α) τροποποιήθηκε η παράγραφος 1 του άρθρου 5 της ανωτέρω Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1159/2011 και (αντί του δειγματοληπτικού ελέγχου από τη φορολογική αρχή με κριτήρια οριζόμενα κατά το άρθρο 80 του ν. 3842/2010) προβλέφθηκε η επιλογή υποθέσεων προς έλεγχο σύμφωνα με το άρθρο 26 του ν. 4174/2013, (β) καταργήθηκε η παράγραφος 2 του άρθρου 5 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1159/2011, η οποία όριζε ότι οι δειγματοληπτικοί έλεγχοι της παραγράφου 1 του ίδιου άρθρου για διαχειριστικές περιόδους όπως η επίδικη (1.1.2012 – 31.12.2012) διενεργούνται και ολοκληρώνονται εντός 18 μηνών από την ημερομηνία υποβολής του φορολογικού πιστοποιητικού στη βάση δεδομένων της Γ.Γ.Π.Σ., (γ) αντικαταστάθηκε η παράγραφος 5 του άρθρου 5 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1159/2011 και (αντί της πρόβλεψης περί διενέργειας των ελέγχων του ίδιου άρθρου εντός της οριζόμενης στην παράγραφο 2 προθεσμίας 18 μηνών) ορίστηκε ότι οι έλεγχοι του άρθρου αυτού διενεργούνται εντός του χρόνου που ισχύει το δικαίωμα της φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξεων προσδιορισμού φόρου [δηλαδή, εντός του χρόνου παραγραφής, η οποία, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε. (που εφαρμόζονται στην επίδικη χρήση, ενόψει και της μεταβατικής διάταξης του άρθρου 72 παρ. 11 εδαφ. α του ν. 4174/2013), επέρχεται, κατ' αρχήν, με την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος] και (δ) αντικαταστάθηκε το άρθρο 6 της ανωτέρω Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1159/2011, στο πλαίσιο δε αυτό καταργήθηκε η ρύθμιση της περίπτωσης α της παραγράφου 1 του άρθρου 6, σύμφωνα με την οποία, εφόσον μέσα σε 18 μήνες από την έκδοση έκθεσης φορολογικής συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη δεν εντοπίζονται φορολογικές παραβάσεις από τους προβλεπόμενους στο άρθρο 5 ελέγχους της φορολογικής αρχής, θεωρείται περαιωμένος ο έλεγχος της συγκεκριμένης εταιρικής χρήσης και δεν καταλείπεται, κατ' αρχήν (με εξαίρεση την ύπαρξη ενδείξεων για τις σοβαρές παραβάσεις του άρθρου 5 παρ. 6), δυνατότητα άλλου ελέγχου. Η ΠΟΛ.1034/2015 απόφαση του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών ναι μεν (εφόσον δεν περιέχει μεταβατικές διατάξεις και δεν ορίζει κάτι διαφορετικό) άρχισε να ισχύει από τη δημοσίευσή της στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης (18.3.2016), αλλά επιχειρεί να τροποποιήσει την Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1159/2011, η οποία εφαρμόζεται σε χρήσεις που άρχισαν πριν από την 1.1.2014 (όπως η επίδικη χρήση του έτους 2012), και να καταργήσει ή να μεταβάλει, ιδίως, τις διατάξεις της εν λόγω Α.Υ.Ο. ως προς τον φορολογικό έλεγχο κατόπιν υποβολής εκθέσεων φορολογικής συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη [υποβολή η οποία, ως προς τη χρήση/διαχειριστική περίοδο του έτους 2013, ήτοι την τελευταία χρονικά (ετήσια) χρήση στην οποία αφορά η ανωτέρω Α.Υ.Ο., έπρεπε (σύμφωνα με τη διάταξη του εδαφίου α' της παραγράφου 7 του άρθρου 3 της

ίδιας Α.Υ.Ο., όπως η παράγραφος αυτή αντικαταστάθηκε με την ΠΟΛ.1011/2012) να είχε λάβει χώρα σε τέτοιο χρονικό σημείο (μέχρι την 10.7.2014), ώστε να έχει παρέλθει την 18.3.2016 η προβλεπόμενη στο άρθρο 5 της εν λόγω Α.Υ.Ο. προθεσμία 18 μηνών]. Υπό τα ανωτέρω δεδομένα και ενόψει του προεκτεθέντος σκοπού της [περί κατάργησης (ως μη νόμιμης) της, εκληφθείσας ως επιφέρουσας μείωση του χρόνου παραγραφής, που ορίζεται στους νόμους 2238/1994 και 4174/2013, ρύθμισης των διατάξεων των άρθρων 5 και 6 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1159/2011], η ΠΟΛ.1034/2015 καταλαμβάνει *ratione temporis* και την επίδικη χρήση (του έτους 2012), ως προς την οποία είχε ήδη παρέλθει η προβλεπόμενη στο άρθρο 5 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1159/2011 δεκαοκτάμηνη προθεσμία διενέργειας φορολογικού ελέγχου και αυτή (η χρήση) είχε ήδη περαιωθεί, δυνάμει της προαναφερόμενης ρύθμισης της περίπτωσης α της παραγράφου 1 του άρθρου 6 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1159/2011.

14. Επειδή, με το άρθρο 5 (παρ. 2, 5 και 6) της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1159/2011 (όπως αυτή τροποποιήθηκε μεταγενέστερα, κατά τα εκτεθέντα στη σκέψη 8) ορίστηκε ότι οι έλεγχοι της φορολογικής αρχής διενεργούνται και ολοκληρώνονται εντός 18 μηνών από την ημερομηνία υποβολής του φορολογικού πιστοποιητικού στη βάση δεδομένων της Γ.Γ.Π.Σ., με εξαίρεση τις περιπτώσεις της άσκησης δίωξης 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 εταιρείες και της αποδεδειγμένης διαπίστωσης παραβάσεων των άρθρων 39 και 39Α του ν. 2238/1994 (στις περιπτώσεις αυτές ο έλεγχος μπορούσε να γίνει εντός του χρόνου παραγραφής της αντίστοιχης χρήσης). Συνακόλουθα, με το άρθρο 6 (παρ. 1 περίπτ. α) της ίδιας ως άνω Α.Υ.Ο. προβλέφθηκε ότι, εφόσον μέσα σε 18 μήνες από την έκδοση έκθεσης φορολογικής συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη δεν εντοπίζονται φορολογικές παραβάσεις από τους προβλεπόμενους στο άρθρο 5 ελέγχους της φορολογικής αρχής, θεωρείται περαιωμένη η συγκεκριμένη χρήση και δεν καταλείπεται, κατ' αρχήν, δυνατότητα άλλου ελέγχου, παρά μόνο στην περίπτωση ενδείξεων για τις προαναφερόμενες σημαντικές παραβάσεις της παραγράφου 6 του άρθρου 5 της εν λόγω Α.Υ.Ο. Με τις ανωτέρω ρυθμίσεις της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1159/2011 (όπως αυτή ίσχυε πριν από την τροποποίησή της με την Α.Υ.Ο.ΠΟΛ.1034/2015) δεν τροποποιήθηκε ο οριζόμενος στο άρθρο 84 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994) και εφαρμοζόμενος στην επίδικη χρήση 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 χρήσεων, όπως η επίδικη, υπό τις προϋποθέσεις (α) της ύπαρξης έκθεσης φορολογικής συμμόρφωσης χωρίς επιφυλάξεις, (β) 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, (γ) της απουσίας στοιχείων ή ενδείξεων για τις οριζόμενες από τον νόμο σοβαρές παραβάσεις. Με τα δεδομένα αυτά και ενόψει και των εκτεθέντων στην προηγούμενη σκέψη, οι διατάξεις της ως άνω υπουργικής απόφασης και των διατάξεων, κατ' εξουσιοδότηση των οποίων εκδόθηκε, δεν αντίκεινται στο Σύνταγμα και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του Δημοσίου είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

15. Επειδή, η Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1159/2011 εκδόθηκε βάσει της διάταξης της παραγράφου 8α του άρθρου 82 του Κ.Φ.Ε. (όπως αυτή τέθηκε με το άρθρο 21 παρ. 10 του ν. 3943/2011), με την οποία χορηγήθηκε νομοθετική εξουσιοδότηση για τον καθορισμό των επί μέρους φορολογικών αντικειμένων του ελέγχου που διενεργούν οι νόμιμοι ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία του ν. 3693/2008, το ειδικότερο περιεχόμενο του πιστοποιητικού που εκδίδουν, τον τρόπο, το χρόνο και τη διαδικασία υποβολής του και κάθε άλλο σχετικό θέμα. Όπως κρίθηκε σε προηγούμενη σκέψη (12), οι διατάξεις της, στο σύνολό τους, άρα και 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, ήτοι, όπως ίσχυαν μέχρι τις 23-1-2013, ημερομηνία έναρξης ισχύος της παραγράφου 9 του άρθρου 8 του ν. 4110/2013, με την εν λόγω διάταξη, κατά την έννοια αυτής, όπως δε τροποποιήθηκαν στη συνέχεια, μέχρι την 1-1-2014, ημερομηνία έναρξης ισχύος της περίπτωσης 20 της υποπαραγράφου Δ.2 του άρθρου πρώτου του ν. 4254/2014 (βλ. περ. 24 της αυτής υποπαραγράφου) με την τελευταία αυτή διάταξη, κατά την έννοια αυτής. Το γεγονός της κύρωσης της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1159/2011 με τις προαναφερόμενες διατάξεις τυπικών νόμων δεν

αναιρείται από την έλλειψη πανηγυρικής διατύπωσης αυτών περί νομοθετικής κύρωσης της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1159/2011 (πρβλ. Ολομ. ΣτΕ 3633/2004). Ούτε τίθεται άλλωστε ζήτημα αναδρομικής κύρωσής της, αφού, όπως αναφέρεται στη σκέψη 12, κατά τον χρόνο έναρξης ισχύος των κυρωτικών αυτής διατάξεων, ήτοι της παραγράφου 9 του άρθρου 8 του ν. 4110/2013 και της περίπτωσης 20 της υποπαραγράφου Δ2 του άρθρου πρώτου του ν. 4254/2014, δεν είχαν εξαντληθεί οι ουσιαστικές και διαδικαστικές προϋποθέσεις εφαρμογής της και άρα κατελήφθησαν από τις ως άνω διατάξεις τυπικών νόμων από την έναρξη ισχύος αυτών και εφεξής. Παράλληλα με την προαναφερόμενη διάταξη του ν. 4254/2014 προβλέφθηκε η δυνατότητα τροποποίησης της εν λόγω υπουργικής απόφασης (εννοείται ως προς τις ίδιες χρήσεις, στις οποίες είχε εφαρμογή). Με δεδομένο, όμως, ότι η διάταξη αυτή, ορίζοντας ότι η Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1159/2011 «μπορεί να τροποποιηθεί ύστερα από γνώμη της Ε.Λ.Τ.Ε.», δεν περιέχει καθ' ύλην προσδιορισμό του αντικειμένου της εξουσιοδότησης ούτε, πολύ περισσότερο, την ουσιαστική ρύθμισή του, έστω και σε γενικό, ορισμένο, όμως, πλαίσιο, σύμφωνα προς το οποίο θα ενεργήσει η Διοίκηση, όπως παγίως απαιτείται (Ο-λομ. ΣτΕ 1749/2016, ΣτΕ 520/2015, ΣτΕ 3013/2014, ΣτΕ 1210/2010 κ.ά.), πρέπει να θεωρηθεί ότι παραπέμπει κατά τούτο, δηλαδή ως προς τον καθ' ύλην προσδιορισμό και την ουσιαστική ρύθμιση του αντικειμένου της εξουσιοδότησης, στην αρχική εξουσιοδοτική διάταξη της παραγράφου 8α του άρθρου 82 του Κ.Φ.Ε., απαιτώντας επιπρόσθετα την ύπαρξη γνώμης της Ε.Λ.Τ.Ε.. Όπως προαναφέρεται, η εν λόγω νομοθετική εξουσιοδότηση αφορούσε στον καθορισμό των επί μέρους φορολογικών αντικειμένων του ελέγχου που διενεργούν οι νόμιμοι ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία του ν. 3693/2008, το ειδικότερο περιεχόμενο του πιστοποιητικού που εκδίδουν, τον τρόπο, τον χρόνο και τη διαδικασία υποβολής του και κάθε άλλο σχετικό θέμα. Δοθέντος, όμως, ότι ως τέτοιο δεν μπορεί να θεωρηθεί η, δια της κατάργησης των ρυθμίσεων περί της κατά χρόνο και κατ' είδος έκτασης του φορολογικού ελέγχου, ανατροπή των αποτελεσμάτων περαίωσης των φορολογικών υποθέσεων χρήσεων, όπως η επίδικη, η οποία συντελέσθηκε σύμφωνα με τους όρους των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 8 του ν. 4110/2013 και της περίπτωσης 20 της υποπαραγράφου Δ.2 του άρθρου πρώτου του ν. 4254/2014, η τροποποίηση των ρυθμίσεων αυτών που επιχειρήθηκε με την ΠΟΛ.1034/2015 απόφαση του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών δεν ήταν νόμιμη ως κείμενη εκτός νομοθετικής εξουσιοδότησης. Άλλωστε, η αναδρομική ανατροπή των αποτελεσμάτων συντελεσθείσας περαίωσης των φορολογικών υποθέσεων χρήσεων, όπως η επίδικη, σύμφωνα με τους όρους των προμνημονευόμενων διατάξεων, η οποία εν προκειμένω επιχειρήθηκε με την Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1034/2015, θα αντέβαινε (α) στις θεμελιώδεις αρχές του κράτους δικαίου και της ασφάλειας δικαίου (τόσο κατά το Σύνταγμα όσο και κατά την ΕΣΔΑ), εκδήλωση των οποίων αποτελεί η απαίτηση ο καταλογισμός φορολογικής παράβασης, συνακόλουθα δε του αναλογούντος φόρου και τυχόν σχετικών κυρώσεων, ως μέτρο περιοριστικό της επιχειρηματικής ελευθερίας και του δικαιώματος επί της περιουσίας, να στηρίζεται σε σαφή και προβλέψιμη στην εφαρμογή της νόμιμη βάση (πρβλ. ΣτΕ 144/2015, 909/2015, 290/2019 κ.ά.), πράγμα που προϋποθέτει, άλλωστε, την αποφυγή αποσπασματικών ρυθμίσεων και συνεχών μεταβολών αυτών, κατεσπαρμένων μάλιστα σε περισσότερα κείμενα (τυπικών ή/και ουσιαστικών) νόμων, με συνέπεια να δυσχεραίνεται η κατανόηση και, ως εκ τούτου, και η εφαρμογή τους από τον μέσο επιμελή φορολογούμενο [πρβλ. και άρθρο 2 παρ. 1 (περ. γ, δ, η) του ν. 4048/2012 «Ρυθμιστική Διακυβέρνηση: Αρχές, Διαδικασίες και Μέσα Καλής Νομοθέτησης» (Α' 34), ήδη δε άρθρα 58 παρ. 1 (περ. β, γ, ζ), 59 παρ. 3, 62 παρ. 1, παρ. 2 (περ. α, δ, ζ) και παρ. 3 του ν. 4622/2019 «Επιτελικό Κράτος: οργάνωση, λειτουργία και διαφάνεια της Κυβέρνησης, των κυβερνητικών οργάνων και της κεντρικής δημόσιας διοίκησης» (Α' 133)], (β) στην έχουσα εφαρμογή στο πεδίο της φορολογίας εισοδήματος (ΣτΕ 2828/2016, 2607/2018) αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, 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 ως προς τις οποίες επληρούντο οι κρίσιμες προϋποθέσεις [(i) της ύπαρξης έκθεσης φορολογικής συμμόρφωσης χωρίς επιφυλάξεις, (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] ότι δεν συνέτρεχε περίπτωση καταλογισμού φορολογικών παραβάσεων, αναλογούντος φόρου και τυχόν σχετικών κυρώσεων για τις φορολογικές

υποθέσεις των περαιωμένων χρήσεων.

17. Επειδή, με το δεύτερο λόγο της υπό κρίση προσφυγής της η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 65Α του ν. 4174/2013 η Δ.Ε.Δ. απέρριψε ως αβάσιμο τον ερειδόμενο στην Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1159/2011 λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής της περί χρονικής αναρμοδιότητας της φορολογικής αρχής να προβεί σε έλεγχο της επίδικης χρήσης. Ειδικότερα, με τον ανωτέρω λόγο, όπως αυτός συμπληρώθηκε με το από 25.10.2019 δικόγραφο πρόσθετου λόγου προσφυγής, η προσφεύγουσα προβάλλει ότι αναρμοδίως κατά χρόνο ελέγχθηκε για την επίμαχη χρήση (2012) το έτος 2016 (..... εντολή ελέγχου Προϊσταμένου Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., βλ. έγγραφο απόψεων της Διοίκησης) και, συνεπώς, μη νομίμως εκδόθηκε η επίδικη καταλογιστική πράξη (την οποία επικύρωσε η Δ.Ε.Δ., απορρίπτοντας τον αντίστοιχο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής της), διότι (α) κατ' εφαρμογή του άρθρου 82 παρ. 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 παρ. 1 α' αυτής με την Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1236/2013, κατόπιν της από 24.7.2013 έκθεσης φορολογικής συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη νόμιμου ελεγκτή του δημόσιου μητρώου του ν. 3693/2008 και της υποβολής του οικείου ετήσιου πιστοποιητικού στη βάση δεδομένων της Γ.Γ.Π.Σ. (προσκομίζονται από την προσφεύγουσα η εν λόγω έκθεση και σχετική αναφορά υποβολής κατά την ίδια ημερομηνία), έλεγχος της φορολογικής αρχής μπορούσε να διενεργηθεί (και έπρεπε να έχει ολοκληρωθεί) το αργότερο έως 31.3.2015, (β) εφόσον τέτοιος έλεγχος δεν διενεργήθηκε εντός δεκαοκτάμηνου από την υποβολή του ως άνω πιστοποιητικού, η επίμαχη χρήση θεωρείται περαιωμένη, δεν συνέτρεχαν δε 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, (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 παρ. 40 εδ. α' του ίδιου νόμου, όπως είχε προστεθεί με το άρθρο 50 παρ. 2 του ν. 4223/2013 και ισχύει (ακόμα και) μετά την αντικατάστασή του με το άρθρο 56 παρ. 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), δεν κείται εκτός νομοθετικής εξουσιοδότησης, όπως έχει γίνει δεκτό σε γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, στην οποία μη νομίμως αναφέρεται η προσβαλλόμενη απόφαση της Δ.Ε.Δ. και (ε) τυχόν μη εφαρμογή των ανωτέρω επίμαχων διατάξεων της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1159/2011 στην παρούσα υπόθεση θα αντίκειται στις αρχές της ασφάλειας δικαίου και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, καθώς και στο άρθρο 9 (παρ. 2 και 5) του ν. 4174/2013. Ο παραπάνω λόγος προσφυγής, όπως συμπληρώθηκε με το από 25.10.2019 δικόγραφο πρόσθετου λόγου προσφυγής, πρέπει να γίνει δεκτός ως βάσιμος νόμος, σύμφωνα με όσα κρίθηκαν στις σκέψεις 14 και 15, και ουσία, ενόψει των προπαρατεθέντων πραγματικών ισχυρισμών και των προς στήριξη αυτών προσκομιζόμενων αποδεικτικών στοιχείων της προσφεύγουσας που δεν αμφισβητούνται από τη Διοίκηση. Ως εκ τούτου, πρέπει να γίνει δεκτή η προσφυγή, η εξέταση των λοιπών λόγων της οποίας παρέλκει, και να ακυρωθεί η απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ. της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία απορρίφθηκε η από ενδικοφανής προσφυγή της προσφεύγουσας εταιρείας κατά της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., καθώς και η τελευταία αυτή πράξη.

Επειδή, στη προκειμένη περίπτωση ο έλεγχος του ΚΕΜΕΕΠ διενεργήθηκε κατόπιν της λήψης του εγγράφου με αριθ. πρωτ...../2019 της Δ.Ο.Υ ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ, με το οποίο αυτή ζητούσε από το ΚΕΜΜΕΠ να της γνωρίσει αν έχει διενεργηθεί στη προσφεύγουσα έλεγχος για τη διαπίστωση της ορθής τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων στις συναλλαγές με τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις.

Για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2013 η προσφεύγουσα έχει λάβει φορολογικό πιστοποιητικό χωρίς επιφύλαξη από την Ορκωτό ελεγκτή
ΑΜ ΣΟΕΛ της εταιρείας

Η υποβολή του φορολογικού πιστοποιητικού στην ΓΠΣΣ έγινε στις 01/7/2014 με ID

Σύμφωνα με τη παράγραφο 6 του άρθρου 5 της Α.Υ.Ο 1159/2011 στις περιπτώσεις που αποδεδειγμένα διαπιστώθηκαν παραβάσεις του άρθρου 39 και 39^Α του ν.2238/94, ο έλεγχος δύναται να γίνει μέχρι την ημερομηνία παραγραφής και όχι εντός δεκαοχτώ (18) μηνών από την ημερομηνία υποβολής της έκθεσης φορολογικής συμμόρφωσης που προβλέπει η παράγραφος 2 του ίδιου άρθρου.

Επειδή, το έγγραφο της Δ.Ο.Υ ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ είναι μόνο πληροφοριακό έγγραφο το οποίο ελήφθη από το ΚΕΜΕΕΠ στις 18/6/2019 (αριθ. πρωτ.....) και μέχρι την έκδοση της αριθ...../2019 εντολής ελέγχου δεν υπάρχουν διαπιστωμένες σημαντικές παραβάσεις των άρθρων 39 και 39^Α του ν.2238/1994 περί ενδοομιλικών συναλλαγών, στοιχείο το οποίο απαιτείται από τη παράγραφο 6 του άρθρου 5 της Α.Υ.Ο 1159/2011 για τον έλεγχο εντός του χρόνου παραγραφής της χρήσης 2013

Επειδή, στη προκειμένη περίπτωση ο έλεγχος έπρεπε να διενεργηθεί εντός δεκαοχτώ (18) μηνών από την ημερομηνία υποβολής της έκθεσης φορολογικής συμμόρφωσης που προβλέπει η παράγραφος 2 του ίδιου άρθρου και κατά συνέπεια το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου έχει παραγραφεί για τη διαχειριστική περίοδο 2013.

Ως προς τον 3ο Λόγο

Επειδή, οι διαπιστώσεις των υπαλλήλων του ΚΕΜΕΕΠ, όπως καταγράφονται στην από 20/12/2019 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, σχετικά με τη διαπίστωση διαφορών για μη τήρηση εκ μέρους της προσφεύγουσας των ίσων αποστάσεων (άρθρο 21 ν.4172/2019), που καταλογίστηκαν ως λογιστικές διαφορές, κρίνονται βάσιμες και αποδεκτές και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται.

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της από 20/1/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με έδρα τον, στη διεύθυνση αριθ., Τ.Κ. και ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2013-31/12/2013

Π ο σ ά		Δήλωσης	ΔΕΔ
	Φορολογικά κέρδη	0,00	0,00
	Ή ζημιά βάσει ισολογισμού χρήσης	46.709,20	46.709,20
Πλέον	Λογιστικές διαφορές βάσει δήλωσης	160.856,32	160.856,32
	Λογιστικές διαφορές βάσει ΔΕΔ		0,00
	Άθροισμα ή υπόλοιπο	114.147,12	114.147,12
Μείον	Μέρος κερδών που αναλογεί στα αφορολόγητα έσοδα		
	Έσοδα από Προβλέψεις		
	Έσοδα φορ/ντα κατά ειδικό τρόπο €		
	Έσοδα αφορολόγητα -εφάπαξ καταβολή φόρου εισοδημ.		
	Κέρδη από πώληση χρεογράφων		
	Κέρδη χρήσης	114.147,12	114.147,12
	Κέρδη ή ζημιές	114.147,12	114.147,12
Μείον	Ζημιές παρελθουσών χρήσεων	182.849,60	182.849,60
	Κέρδη ή ζημιές μετά την φορολογική αναμ/ση	-68.702,48	-68.702,48

β. Φορολογικό έτος 2014

Π ο σ ά		Δήλωσης	ΔΕΔ
	Φορολογικά κέρδη	0,00	0,00
	Ή ζημιά βάσει ισολογισμού χρήσης	230.179,27	230.179,27
Πλέον	Λογιστικές διαφορές βάσει δήλωσης	108.194,66	108.194,66
	Λογιστικές διαφορές βάσει ΔΕΔ		147.386,94
	Άθροισμα ή υπόλοιπο	-121.984,61	-121.984,61
Μείον	Μέρος κερδών που αναλογεί στα αφορολόγητα έσοδα		
	Έσοδα από Προβλέψεις 30.432,09		
	Έσοδα φορ/ντα κατά ειδικό τρόπο €		
	Έσοδα αφορολόγητα -εφάπαξ καταβολή φόρου εισοδημ.		
	Κέρδη από πώληση χρεογράφων	30.432,09	30.432
	Κέρδη χρήσης	0,00	0,00
	Ζημιές χρήσης	-152.416,70	-5.029,76
	Φορολογικά αναγνωριζόμενες ζημιές χρήσης	-152.416,70	-5.029,76
Μείον	Ζημιές παρελθουσών χρήσεων	-68.702,48	-68.702,48
	Κέρδη ή ζημιές μετά την φορολογική αναμ/ση	0,00	0,00
	<i>Αφαίρεση αφορολ. αποθεματικών αναπτυξιακών νόμων</i>		
	1. Αφορολόγητο ποσό για επενδύσεις Ν.4002/59.		
	2. Αφορολόγητο ποσό για επενδύσεις Ν.289/76		
	3. Αφορολόγητο ποσό για επενδύσεις Ν.1262/82		
	4. Αφορολόγητο ποσό για επενδύσεις Ν.1892/90		
	5. Αφορολόγητο ποσό για επενδύσεις Ν.2601/98		
	6. Αφορολόγητο ποσό για επενδύσεις Ν.3220/04		
	Φορολογητέα κέρδη ή ζημιά	-221.119,18	-73.732,24

γ. Φορολογικό έτος 2015
γ.1 φορολογητέα ποσά

Π ο σ ά		Δήλωσης	ΔΕΔ
	Φορολογικά κέρδη	219.522,37	219.522,37
	Ή ζημιά βάσει ισολογισμού χρήσης	0,00	0,00
Πλέον	Λογιστικές διαφορές βάσει δήλωσης	91.104,81	91.104,81
	Λογιστικές διαφορές βάσει ΔΕΔ		0,00
	Άθροισμα ή υπόλοιπο	310.627,18	310.627,18
Μείον	Μέρος κερδών που αναλογεί στα αφορολόγητα έσοδα		
	Έσοδα από Προβλέψεις 0,00		
	Έσοδα φορ/ντα κατά ειδικό τρόπο €		
	Έσοδα αφορολόγητα -εφάπαξ καταβολή φόρου εισοδημ.		
	Κέρδη από πώληση χρεογράφων	0,00	
	Κέρδη χρήσης	310.627,18	310.627,18
	Κέρδη ή ζημιές	310.627,18	310.627,18
Μείον	Ζημιές παρελθουσών χρήσεων	-221.119,18	-73.732,24
	Κέρδη ή ζημιές μετά την φορολογική αναμ/ση	89.508,00	236.894,94

Γ.2 Φόρος Εισοδήματος			Π Ο Σ Α		
			Δηλωθέντα	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
			€	€	
Ποσό φορολογητέου εισοδήματος ή ζημιάς			89.508,00	236.894,94	147.386,94
Φόρος που αναλογεί προς		29%	25.957,32	68.699,53	
Συμπληρωματικός φόρος		3%	0,00	0,00	
Μείον: Προκαταβληθέντα ή προεισπραχθέντα				0,00	
Φόρος εισοδ/τος που προκαταβλήθηκε	772,40 €			0,00	
Υπόλοιπο φόρου		Χρεωστικό	25.184,92	67.927,13	42.742,21
		Πιστωτικό	0,00	0,00	
Πρόσθετο ποσοστό φόρου λόγω ανακρίβειας στη διαφορά(58 ΚΦΔ)				21.371,11	21.371,11
Σύνολο			25.184,92	89.298,24	
Προκαταβολή φόρου έναντι εισοδήματος			25.184,92	25.184,92	
Τέλος επιτηδεύματος			4.000,00	4.000,00	
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ			54.369,84	118.483,16	64.113,32

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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 .