



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 536

FAX : 213 1604 567

Καλλιθέα: 10.4.20

Αρθ. Απόφασης :729

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 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 (ΦΕΚ 1440 /τ. Β' /27.04.2017)

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

3. 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».

4. Το άρθρο 6 ΠΝΠ (ΦΕΚ 75Α'/30.3.2020 (παράταση προθεσμίας 120 ημερών)

5. Την από 05.12.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», **Α.Φ.Μ.**, που εδρεύει στην, επί της, κατά της υπ' αρθ'/19 Οριστικής Πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 4 § 4 Ν. 2523/9 φορολογικής περιόδου 01.01.13-31.12.13 του προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ

και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ'/19 Οριστική Πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 4 § 4 Ν. 2523/97 φορολογικής περιόδου 01.01.13-31.12.13 του προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ.

7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 05.12.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία '.....', με Α.Φ.Μ. 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:

Η προσφεύγουσα χορήγησε στις 24.07.2013 φορολογικό πιστοποιητικό στην εταιρεία «.....» με ΑΦΜ για τη χρήση 2012 με «Συμπέρασμα χωρίς επιφύλαξη» κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 82 παρ.5 του Ν.2238/1994 και της ΑΥΟ ΠΟΛ 1159/2011.

Εν συνεχεία, το Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων διενήργησε μερικό έλεγχο φορολογίας εισοδήματος (αρ. εντολής ελέγχου/2017), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 82 του Ν. 2238/1994 και της ΠΟΛ 1159/2011, όπως αυτή τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ 1034/2016 και των άρθρων 23, 24, 25 και 72 του Ν. 4174/2013 στην ως άνω αναφερόμενη εταιρεία.

Στα πλαίσια του ανωτέρω ελέγχου εκδόθηκε η υπ' αριθμ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (χρήσης 2012), με την οποία το Κ.Ε.Μ.Ε.Π. προσδιόρισε τη φορολογική ζημία για την ελεγχόμενη σε 1.204.030,13€ έναντι της δηλωθείσας από την εταιρεία φορολογικής ζημίας ύψους 1.248.278,06€, με αποτέλεσμα η προς μεταφορά σε επόμενες χρήσεις φορολογική ζημία της εταιρείας να μειωθεί κατά το ποσό των 44.246,93€.

Κατά της ως άνω υπ' αριθμ./2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος όσο και της υπ' αριθμ./2018 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου

Εισοδήματος ασκήθηκε η υπ' αριθμ./2019 Ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε. η οποία δεν απάντησε εντός της προθεσμίας των 120 ημερών και άρα απορρίφθηκε σιωπηρά. Στη συνέχεια η ελεγχόμενη εταιρεία άσκησε εντός της προθεσμίας των 30 ημερών από τη σιωπηρή απόρριψή της ενδικοφανούς προσφυγής την υπ' αριθμ/2019 Φορολογική Προσφυγή ενώπιον του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου, η οποία ως την σύνταξη της ενδικοφανούς προσφυγής εκκρεμεί.

Την 21.06.2019 επιδόθηκε στην προσφεύγουσα η με αριθμό πρωτ./...../2019 Εντολή Ελέγχου. Τα προσωρινά πορίσματα του ελέγχου αποτυπώθηκαν στο υπ' αρ./2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου βάσει του οποίου μας επιβλήθηκε με την υπ' αρ./...../2019 «Πράξη Προσωρινού Προσδιορισμού Προστίμου» πρόστιμο ύψους 10.000 Ευρώ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του Ν.2523/1997.

Την 06.11.2019 επιδόθηκε στην προσφεύγουσα η προσβαλλόμενη υπ' αριθμ./...../2019 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου με τη συγκοινοποιούμενη υπ' αριθμ./...../2019 Έκθεση Ελέγχου του άρθρου 82 παρ. 5 του Ν. 2238/1994 (έλεγχος εκπλήρωσης φορολογικών υποχρεώσεων) στην οποία αναφέρεται η επιβολή σε βάρος αυτής προστίμου 10.000 € για τη χρήση 01/01/2013-31/12/2013, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του Ν.2523/1997.

Σύμφωνα με την Έκθεση Ελέγχου που συγκοινοποιήθηκε με την ως άνω Οριστική πράξη αναφέρεται ως παράβαση της προσφεύγουσας ότι προέκυψαν φορολογικές διαφορές οι οποίες περιλαμβάνονται στο πρόγραμμα ελέγχου του αντικειμένου «Φορολογία Εισοδήματος» και «Ενδοομιλικές Συναλλαγές» και παραβάσεις από τον διενεργηθέντα έλεγχο, τις οποίες η προσφεύγουσα εντόπισε κατά τη διάρκεια του ελέγχου για τη χορήγηση του φορολογικού πιστοποιητικού που εξέδωσε «χωρίς επιφύλαξη».

Ως εκ τούτου η προσφεύγουσα δεν εφάρμοσε ορθά τις διατάξεις του άρθρου 82 παρ. 5 και 8 του Ν. 2238/1994, σε συνδυασμό με τις διατάξεις της ΑΥΟ ΠΟΛ 1159/2011 του Υπουργείου Οικονομικών, για την έκδοση της έκθεσης φορολογικής συμμόρφωσης της εταιρείας «.....» της χρήσης 01/01 – 31/12/2012.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της, ζητά την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς

1. Παραγραφή του δικαιώματος του Ελληνικού Δημοσίου για διενέργεια του ελέγχου.

Ειδικότερα το δικαίωμα του Δημοσίου να προβεί σε έλεγχο της εταιρείας «.....»

για την διαχειριστική περίοδο από 1/1/2012-31/12/2012 είχε παραγραφεί διότι ο έλεγχος δεν είχε ολοκληρωθεί έως τις 24.01.2015, οπότε και ολοκληρώθηκε το 18μηνο από την έκδοση του Φορολογικού Πιστοποιητικού χωρίς Επιφύλαξη (ημ. Έκδοσης 24.07.2013).

2. Αναρμοδιότητα του οργάνου που εξέδωσε την πράξη.

Ειδικότερα η προσβαλλόμενη πράξη έχει εκδοθεί από τον Προϊστάμενο του ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ., καίτοι ήταν αναρμόδιος για την επιβολή προστίμου του άρθρου 4 παρ. 4 του Ν. 2523/1997 σε βάρος ορκωτού ελεγκτή ή ελεγκτικής εταιρείας. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 του Ν. 4449/2017 και με βάση τις παρ. 4, 4α και 4β του άρθρου 32 της Οδηγίας 2006/43/EK όπως αυτό τροποποιήθηκε με την Οδηγία 2014/56/ΕΕ μοναδική εποπτική αρχή που έχει την τελική ευθύνη για την εφαρμογή του συστήματος εποπτείας κλπ των ορκωτών ελεγκτών λογιστών και των ελεγκτικών εταιρειών είναι η ΕΛΤΕ.

3. Επιβολή προστίμου καθ' υπέρβαση νομοθετικής εξουσιοδότησης

Το συγκεκριμένο πρόστιμο έχει επιβληθεί χωρίς νομοθετική εξουσιοδότηση ή άλλως καθ' υπέρβαση της νομοθετικής εξουσιοδότησης.

4. Έλλειψη αιτιολογίας

Σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1159/2011 το πρόστιμο επιβάλλεται εάν από τον φορολογικό έλεγχο προκύψουν πρόσθετες φορολογικές επιβαρύνσεις σε βάρος της εταιρείας για την οποία εκδόθηκε το φορολογικό πιστοποιητικό και μάλιστα δεν εξαρτά την επιβολή του προστίμου από την καταβολή ή μη των πρόσθετων φορολογικών επιβαρύνσεων.

Από την ρύθμιση αυτή είναι σαφές ότι το πρόστιμο επιβάλλεται μόνον στις περιπτώσεις εκείνες στις οποίες θα προκύψουν πρόσθετες φορολογικές επιβαρύνσεις σε βάρος της εταιρείας, τις οποίες δεν εντόπισε η ελεγκτική εταιρεία και όχι σε κάθε περίπτωση οποιασδήποτε φορολογικής διαφοράς.

5. Μη τήρηση του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας

Δεν έχει τηρηθεί η διαδικασία που προβλέπεται στο άρθρο 6 της ΠΟΛ.1159/2011, όπου αναφέρεται ρητά ότι «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 εταιρία, αναφορικά με τις διαπιστώσεις του ανωτέρω ελέγχου, οι οποίοι πρέπει να αιτιολογήσουν γιατί δεν εντόπισαν την παράβαση, εφαρμοζόμενων 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».

Ως προς τον πρώτο επικαλούμενο λόγο της προσφυγής.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. **82 § 5 του Ν.2238/94** (ως ίσχυε) προβλεπόταν η έκδοση ετήσιου πιστοποιητικού από νόμιμους ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία που εξετάζουν παράλληλα με τον έλεγχο της οικονομικής διαχείρισης και την εφαρμογή φορολογικών διατάξεων σε φορολογικά αντικείμενα.

Επιπλέον το ίδιο άρθρο ορίζει ότι «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».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **5 της ΠΟΛ 1159/22.7.2011** όπως αυτή ίσχυε κατά το χρόνο διενέργειας του ως άνω ελέγχου, ορίζονται ότι : «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, 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.».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **6** της **ΠΟΛ 1159/22.7.2011** , ορίζονται 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 εταιρία επιστολή στην οποία αναφέρεται το γεγονός ότι σύμφωνα με τον έλεγχο των Νόμιμων Ελεγκτών δεν προέκυψαν παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας από την πλευρά της εταιρίας, 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. 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 η διαχειριστική περίοδος της εταιρείας «.....» η οποία έχει λάβει έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης ανεξάρτητου ορκωτού ελεγκτή/λογιστή χωρίς επιφύλαξη, έληξε μετά την 31.3.2012 η χρήση θεωρείται κατ' αρχάς περαιωμένη μετά το πέρας του 18μήνου (εν προκειμένω μετά την 24.01.2015).

Επειδή σύμφωνα με τις υπ' αριθμ **1490/2016 και 1491/2016** αμετάκλητες Αποφ. του Τριμελούς Διοικ Εφετείου, δυνατότητα ελέγχου σε ήδη περαιωμένη χρήση για την οποία έχει εκδοθεί Φορολογικό Πιστοποιητικό χωρίς επιφύλαξη υπάρχει μόνο στην περίπτωση ύπαρξης στοιχείων ή ενδείξεων για παραβάσεις που ορίζονται στην παρ. 6 του άρθρου 5 της ΠΟΛ 1178/2011 είτε υπό τις προϋποθέσεις του άρθρου 80 του ν. 3842/2010 κατά τη ρητή πρόβλεψη τη παρ. 5 του άρθρου 82 του ν. 2238/1994.

Με την με αριθμ.320/2020 Απόφαση η οποία δημοσιεύθηκε την 26/02/2020 το Συμβούλιο της Επικρατείας, έκρινε περιληπτικώς τα ακόλουθα:

«Α) Η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της ιδιαίτερα σοβαρής, από απόψεως συνθηκών τέλεσης ή/και ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρα 4 παρ. 5, 26 και 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος και βασικό έργο της φορολογικής Διοίκησης. Στο πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας φορολογικών ελέγχων δεν αποκλείεται από τη διάταξη του άρθρου 26 παρ. 2 του Συντάγματος η ανάθεση καθηκόντων συλλογής, επεξεργασίας και εκτίμησης σχετικών στοιχείων σε ιδιώτες (φυσικά πρόσωπα ή νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου), τα οποία διαθέτουν αποδεδειγμένα τα αναγκαία προς τούτο προσόντα και την κατάλληλη εξειδίκευση και εμπειρογνωμοσύνη (πρβλ. ΣτΕ 1865-1870/2019 εππαμ., 2825/2014, 2589/2014, ΠΕ 72/2014, ΠΕ 678/2001), όπως μπορούν να θεωρηθούν ότι είναι οι νόμιμοι ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία που έχουν εγγραφεί στο μητρώο του ν. 3693/2008. Ωστόσο, η άσκηση από ιδιώτες τέτοιου έργου, προκειμένου να είναι συμβατή με τις διατάξεις των άρθρων 26 (παρ. 2), 4 (παρ. 5) και 78 (παρ. 1) του Συντάγματος και ενόψει όσων έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στην πρώτη περίοδο, πρέπει να τελεί υπό τον έλεγχο της φορολογικής Διοίκησης (πρβλ.

ΣΤΕ ΣΤΕ 1865-1870/2019 επταμ., 3946/2002, 2589/2014, 2825/2014 και ΠΕ 678/2001). Τούτο σημαίνει, μεταξύ άλλων, ότι, κατά την έννοια των προαναφερόμενων συνταγματικών διατάξεων, (α) ο “φορολογικός έλεγχος” εκ μέρους ιδιωτών ελεγκτών δεν μπορεί να προβλέπεται ή/και να λειτουργεί ως νόμιμο υποκατάστατο του ελέγχου της φορολογικής Διοίκησης, και (β) 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 οριζόμενου στον νόμο χρόνου παραγραφής, (γ) πρέπει να προβλέπεται δυνατότητα (επαν)ελέγχου 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 έχει ολοκληρωθεί ο έλεγχος από τη φορολογική Διοίκηση και ότι η υπόθεση έχει περαιωθεί, εφόσον οι όροι διενέργειας του (επαν)ελέγχου (όπως ιδίως διενέργειά του σε αντιπροσωπευτικό δείγμα υποθέσεων, εντός ικανού για τη διεκπεραίωσή του διαστήματος, με επιφύλαξη του δικαιώματος της φορολογικής Διοίκησης να διενεργεί εντός του οριζόμενου στον νόμο χρόνου παραγραφής έλεγχο σε περιπτώσεις που ενδέχεται να έχουν ως αποτέλεσμα φοροδιαφυγή και δη ιδιαιτέρως σοβαρή, από απόψεως συνθηκών τέλεσης ή/και ποσού) διαφυλάσσουν τον χαρακτήρα του φορολογικού ελέγχου ως βασικού έργου της φορολογικής Διοίκησης, (δ) με τον τρόπο αυτό δεν μεταβάλλεται η προθεσμία της οριζόμενης από τον νόμο γενικώς ισχύουσας παραγραφής, αφού, με στόχο, πέραν της ταχείας εκκαθάρισης των φορολογικών υποχρεώσεων των υποκείμενων στις οικείες ρυθμίσεις υπόχρεων, μεταξύ άλλων, και την εξοικονόμηση ανθρώπινου και τεχνικού δυναμικού του ελεγκτικού μηχανισμού της φορολογικής Διοίκησης, προς εξασφάλιση της περισσότερο ορθολογικής και αποτελεσματικής λειτουργίας της, προσδιορίζεται κατά χρόνο και κατ' είδος η έκταση του φορολογικού ελέγχου, μετά την ολοκλήρωση του οποίου μπορεί να προβλέπεται ότι επέρχεται περαίωση (των φορολογικών υποθέσεων των) χρήσεων υπό τις οριζόμενες στον νόμο προϋποθέσεις. [με μειοψηφία ενός Παρέδρου]

(Β) Με το άρθρο 5 (παρ. 2, 5 και 6) της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1159/2011 (όπως αυτή τροποποιήθηκε μεταγενέστερα) 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 (έτους 2012) 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 άπρακτης 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 των εκτεθέντων παραπάνω, 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. [με μειοψηφία ενός Παρέδρου]

(Γ) 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. Οι διατάξεις της ως άνω Α.Υ.Ο., 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, πρώτα με την παράγραφο 9 του άρθρου 8 του ν. 4110/2013, όπως δε τροποποιήθηκαν στη συνέχεια, με την περίπτωση 20 της υποπαραγράφου Δ.2 του άρθρου πρώτου του ν. 4254/2014. 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. Ούτε τίθεται άλλωστε ζήτημα αναδρομικής κύρωσής της, αφού, κατά τον χρόνο έναρξης ισχύος των κυρωτικών αυτής διατάξεων, 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 (ΣτΕ Ολομ. 1749/2016, 520/2015, 3013/2014, 1210/2010 κ.ά.), θα 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. ν. 3842/2010, 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 (έτους 2012), 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.1034/31.12.2015 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 (α) 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, (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, δημιουργηθείσας 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. [με μειοψηφία ενός Παρέδρου]».

Επειδή η προσφεύγουσα χορήγησε στην εταιρεία «.....» το από 24.07.2013 φορολογικό πιστοποιητικό κατόπιν ελέγχου που διενήργησε σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 82 του Ν. 2238/1994 για τη διαχειριστική περίοδο από 1/1/2012-31/12/2012 στα πλαίσια του τακτικού ελέγχου των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων της εν λόγω εταιρείας, ο οποίος είχε ανατεθεί στην ελεγκτική εταιρεία μας και στον Ορκωτό Ελεγκτή ο οποίος εξέδωσε το ως άνω Πιστοποιητικό Φορολογικού Ελέγχου με «Συμπέρασμα χωρίς επιφύλαξη» για τα φορολογικά αντικείμενα που αναφέρονται στο προσάρτημα αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων, μεταξύ των οποίων και η φορολογία εισοδήματος.

Επειδή από το συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι εφόσον η διαχειριστική χρήση της εταιρείας έληξε μετά την 31.3.2012 (ήτοι 31.12.2012), ο φορολογικός έλεγχος έπρεπε να διενεργηθεί και να ολοκληρωθεί σε διάστημα δεκαοκτώ (18) μηνών από την ημερομηνία υποβολής του ετήσιου φορολογικού πιστοποιητικού στη βάση δεδομένων της ΓΓΠΣ. Η έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης υπογράφηκε και υποβλήθηκε στις **24.07.2013** και το ως άνω 18μηνο παρήλθε στις **24.01.2015**. Σύμφωνα με την ως άνω εγκύκλιο μετά την ημερομηνία αυτή και υπό την προϋπόθεση ότι δεν έχουν εντοπιστεί φορολογικές παραβάσεις από τους ελέγχους του Υπουργείου Οικονομικών και

με δεδομένο ότι ούτε γίνεται επίκληση του άρθ. 80 Ν.3842/10 ούτε υφίστανται ενδείξεις παραβάσεων του άρθ. 5 παρ. 6 ΠΟΛ1159/11, θεωρείται περαιωμένη η συγκεκριμένη χρήση από τις **24.01.2015**.

Επειδή μετά τα ως άνω αναφερόμενα παρέλκουν οι λοιποί επικαλούμενοι από την προσφεύγουσα λόγοι ακύρωσης.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 05.12.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία “.....”, Α.Φ.Μ., σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό και την **ακύρωση** της υπ’ αρθ’/19 Οριστικής Πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 4 § 4 Ν. 2523/9 φορολογικής περιόδου 01.01.13-31.12.13 του προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο Υπάλληλος του τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

Ση 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.