



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604576

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα, 16-05-2019

Αριθμός Απόφασης:1548

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).

β. Της παρ.3 του άρθρου 47 του Ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α'69).

γ. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

δ. 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 Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με αριθμό πρωτοκόλλου/16-01-2019 ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ, κατοίκου, κατά α) της υπ'αρ./19-12-2018 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 4 του Ν.2523/1997, διαχειριστικής περιόδου από 01/01/2012-31/12/2012 και β) της υπ'αρ./19-12-2018 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 4 του Ν.2523/1997, διαχειριστικής περιόδου από 01/01/2012-31/12/2013 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου/16-01-2019 ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την/19-12-2018 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 4 του Ν.2523/1997 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., διαχειριστικής περιόδου από 01/01/2012-31/12/2012 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο ποσού 10.000,00 €, επειδή δεν εφάρμοσε ορθά τις διατάξεις του άρθρου 82 παρ 5 & 8 Ν 2238/94, σε συνδυασμό με τις διατάξεις της ΑΥΟ ΠΟΛ 1159/2011 του Υπουργείου Οικονομικών, για την έκδοση της έκθεσης φορολογικής συμμόρφωσης της χρήσης 01/01-31/12/2011 της εταιρείας

Με την/19-12-2018 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 4 του Ν.2523/1997 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., διαχειριστικής περιόδου από 01/01/2012-31/12/2012 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο ποσού 10.000,00 €, επειδή δεν εφάρμοσε ορθά τις διατάξεις του άρθρου 82 παρ 5 & 8 Ν 2238/94, σε συνδυασμό με τις διατάξεις της ΑΥΟ ΠΟΛ 1159/2011 του Υπουργείου Οικονομικών, για την έκδοση της έκθεσης φορολογικής συμμόρφωσης της χρήσης 01/01-31/12/2012 της εταιρείας

Οι ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις Επιβολής Προστίμου εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, κατόπιν του πορίσματος της από 18/12/2018 έκθεσης μερικού ελέγχου, ορθής εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 82§5 Ν.2238/1994 & Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1159/2011, σύμφωνα με το οποίο ο προσφεύγων, την 31/07/2012 και την 30/09/2013, εξέδωσε «Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης Ανεξάρτητου Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή Χωρίς Επιφύλαξη με θέματα έμφασης» προς την εταιρεία με ΑΦΜ για τις χρήσεις 2011 και 2012 αντίστοιχα καθώς σε μεταγενέστερο έλεγχο της Φορολογικής Διοίκησης στην εταιρεία, προέκυψαν πρόσθετες επιβαρύνσεις, σε σχέση με τα φορολογικά αντικείμενα που ορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου του Παραρτήματος ΙΙΙ της ΠΟΛ.1159/2011.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενος ότι:

➤ «Μη νόμιμα το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. προέβη σε έλεγχο των διαχειριστικών χρήσεων 2011 και 2012, δεδομένου ότι η εταιρεία διέθετε πιστοποιητικό φορολογικής συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη».

➤ «Μη νόμιμα το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. εξέδωσε εντολή ελέγχου προς τον Ορκωτό Ελεγκτή για το φορολογικό έτος 2012, για την Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης που αφορούσε στην ελεγχόμενη χρήση 2011, καθώς είχε παρέλθει το δικαίωμα του Δημοσίου να εκδώσει καταλογιστικές πράξεις λόγω παρέλευσης πενταετίας».

➤ «Ουσιαστικοί Λόγοι προσφυγής - Οι συναλλαγές σε παράγωγα χρηματοοικονομικά μέσα αποτελούν παρεπόμενη δραστηριότητα της κύριας, σύμφωνα με την κοινοτική οδηγία ΦΠΑ και το άρθρο 31 του Κώδικα ΦΠΑ. Επομένως η θέση μας είναι ότι η ελεγχόμενη εταιρεία εκ του περισσού περιλαμβάνει τα έσοδα από παράγωγα στον υπολογισμό της pro-rata.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 82 § 5 του ν. 2238/1994** (Α' 151), (το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 5 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 8 του άρθρου 8 του ν. 4110/2013, και ισχύει για ισολογισμούς που κλείνουν μετά την 30ή Δεκεμβρίου 2012, σύμφωνα με την περίπτωση ιβ' της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του ίδιου νόμου) «Νόμιμοι ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία, που είναι εγγεγραμμένοι στο δημόσιο μητρώο του ν. 3693/2008 (Α' 174) και διενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχους σε ανώνυμες εταιρείες, εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, καθώς και σε υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων, υποχρεούνται στην έκδοση ετήσιου πιστοποιητικού. Το πιστοποιητικό αυτό εκδίδεται μετά από έλεγχο που διενεργείται, παράλληλα με τον έλεγχο της οικονομικής διαχείρισης, ως προς την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων σε φορολογικά αντικείμενα. Φορολογικές παραβάσεις, καθώς και μη απόδοση ή ανακριβής απόδοση φόρων που διαπιστώνονται από τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία, κατά τη διενέργεια του διαχειριστικού ελέγχου, αναφέρονται αναλυτικά στο πιστοποιητικό αυτό. Αν το πιστοποιητικό δεν περιλαμβάνει παρατηρήσεις και διαπιστώσεις παραβάσεων της φορολογικής νομοθεσίας, δεν διενεργείται τακτικός φορολογικός έλεγχος, επιφυλασσομένων των διατάξεων του άρθρου 80 του ν. 3842/2010 (ΦΕΚ 58 Α'). Αν από το πιστοποιητικό προκύπτουν συγκεκριμένα φορολογικά δεδομένα για την ελεγχθείσα εταιρεία με τα οποία συμφωνεί και η αρμόδια ελεγκτική φορολογική αρχή, το εν λόγω πιστοποιητικό αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα των εκθέσεων ελέγχου της ως άνω αρχής. Τα πιο πάνω πρόσωπα διώκονται και τιμωρούνται για κάθε παράλειψη των υποχρεώσεών τους σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 3693/2008. Στις ανώνυμες εταιρίες και στις εταιρίες περιορισμένης ευθύνης του πρώτου εδαφίου της παρούσας παραγράφου, για τις οποίες δεν έχει εκδοθεί φορολογικό πιστοποιητικό σύμφωνα με όσα ορίζονται ανωτέρω, διενεργείται κατά προτεραιότητα φορολογικός έλεγχος από την αρμόδια φορολογική αρχή και επιβάλλεται σε κάθε περίπτωση πρόστιμο από 10.000 ευρώ έως 100.000 ευρώ, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 4 του ν. 2523/1997 ανάλογα με τα ακαθάριστα έσοδα που έχουν πραγματοποιήσει κατά την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 82 παρ. 8 του Ν.2238/94** :«α) Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, που εκδίδεται ύστερα από γνώμη της ΕΛΤΕ, καθορίζονται τα συγκεκριμένα επί μέρους φορολογικά αντικείμενα του ελέγχου αυτού, το ειδικότερο περιεχόμενο του πιστοποιητικού που εκδίδεται, ο τρόπος, ο χρόνος και η διαδικασία υποβολής του και κάθε άλλο σχετικό θέμα. Πέραν

της εφαρμογής του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 5, στους νόμιμους ελεγκτές και στα ελεγκτικά γραφεία που παραβαίνουν τις διατάξεις της παραγράφου 5 και της κανονιστικής απόφασης που προβλέπεται στο προηγούμενο εδάφιο επιβάλλονται οι διοικητικές κυρώσεις που προβλέπονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 4 του ν. 2523/1997.

β) Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται το είδος των υποβαλλόμενων στοιχείων και πληροφοριών, ο χρόνος και ο τρόπος υποβολής τους και κάθε άλλο σχετικό θέμα για την εφαρμογή της προηγούμενης παραγράφου. Μέχρι την έκδοση των ανωτέρω αποφάσεων ισχύει η ΑΥΟ ΠΟΛ.1159/22.7.2011.»

Επειδή, 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) Ετήσιο Πιστοποιητικό και Πρόγραμμα Ελέγχου** 1. Το «Ετήσιο Πιστοποιητικό» που προβλέπεται στην παρ.5 του άρθρου 82 του Ν. 2238/1994, αφορά τις ανώνυμες εταιρίες, τις εταιρίες περιορισμένης ευθύνης και τα υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων των οποίων οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις ελέγχονται υποχρεωτικά, βάσει γενικών ή ειδικών διατάξεων της ισχύουσας νομοθεσίας, από Νόμιμους Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία που είναι εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του Ν. 3693/2008 (ΦΕΚ 174/Α') και εκδίδεται μετά από έλεγχο εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων που διενεργείται από τα ως άνω πρόσωπα και ελεγκτικά γραφεία. 2. Ο φορολογικός έλεγχος πραγματοποιείται επί συγκεκριμένων φορολογικών αντικειμένων, που προσδιορίζονται σε ειδικό πρόγραμμα ελέγχου, σύμφωνα με το Παράρτημα ΙΙΙ της παρούσας, το οποίο εκδίδεται από το Υπουργείο Οικονομικών σε συνεργασία με την Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ), αναβαθμίζεται σε ετήσια βάση και είναι σύμφωνο με τα οριζόμενα στο Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000, «Έργα Διασφάλισης πέραν ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης». **(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 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 πρόγραμ-

μα ελέγχου του παραρτήματος ΙΙΙ θα αντιμετωπίζονται σύμφωνα με το πλαίσιο που προδιαγράφεται από το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000, «Εργα Διασφάλισης πέραν ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης». 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. 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 30.4.2012. 8. Στο Προσάρτημα των αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων βεβαιώνεται ότι τα δεδομένα του φορολογικού ελέγχου τέθηκαν εγγράφως υπόψη της επιχείρησης και αυτή διατύπωσε εγγράφως τις σχετικές παρατηρήσεις της...» **(Άρθρο 5):** «1. Από τις επιχειρήσεις που έχουν ελεγχθεί από Νόμιμους Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία για την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων, με εξαίρεση εκείνες για τις οποίες έχει υποβληθεί Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης με αρνητικό συμπέρασμα ή με αδυναμία έκφρασης συμπεράσματος, για τις οποίες διενεργείται υποχρεωτικός έλεγχος, επιλέγονται για έλεγχο υποθέσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 26 του Ν. 4174/2013, όπως ισχύει.....4. Εκτός των επιχειρήσεων που ελέγχονται σύμφωνα με την παράγραφο 1 του παρόντος άρθρου, το Υπουργείο Οικονομικών μπορεί να διενεργεί ελέγχους σε πρόσθετο αριθμό επιχειρήσεων, μετά από εισήγηση του Προϊσταμένου της ελεγκτικής υπηρεσίας που προβλέπεται από την περ. 12 του άρθρου 1 της αριθ. Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/25.2.2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, όπως ισχύει και έγκριση από το Γενικό Διευθυντή Φορολογικής Διοίκησης, βάσει των κριτηρίων που ακολουθούν: α) Λήψη ή έκδοση πλαστών-εικονικών φορολογικών στοιχείων, συναλλαγές με ανύπαρκτες φορολογικά επιχειρήσεις και περιπτώσεις για τις οποίες προέκυψαν παραβάσεις των άρθρων 39 και 39Α του Ν. 2238/1994 (transfer pricing), στοιχεία ή ενδείξεις για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας από εσωτερική ή εξωτερική πληροφόρηση ή επεξεργασία δεδομένων, μη έκδοση Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία στις ημερομηνίες που ορίζονται ως καταληκτικές για την ηλεκτρονική υποβολή της και περιπτώσεις ελέγχων επιχειρήσεων κατά τους οποίους έχουν προκύψει στοιχεία για παράβαση των διατάξεων του Ν. 3693/2008 από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία. β) Άσκηση δίωξης μελών του Δ.Σ. σύμφωνα με τις διατάξεις περί νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες. γ) Συγκέντρωση του ελέγχου σε ποσοστό πάνω από εβδομήντα τοις εκατό (70%)

του κλάδου από το ίδιο ελεγκτικό γραφείο. δ) Ευρήματα του ποιοτικού ελέγχου, για τον οποίο γίνεται αναφορά στο άρθρο 7 της παρούσας.5. Όλοι οι έλεγχοι του παρόντος άρθρου πραγματοποιούνται εντός του χρόνου που ισχύει το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξεων προσδιορισμού φόρου.....7. Σε περίπτωση που οι λογιστικές διαφορές που προσδιορίζονται από τους Νόμιμους Ελεγκτές και αφορούν αποκλειστικά την παραγωγικότητα των δαπανών είναι μικρότερες του 0,5% των ακαθάριστων εσόδων, η υπόθεση παραπέμπεται για έλεγχο της παραγωγικότητας των δαπανών από τη φορολογική αρχή, μετά από εισήγηση του Προϊσταμένου της ελεγκτικής υπηρεσίας που προβλέπεται από την περ. 12 του άρθρου 1 της αριθ. Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/25.2.2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, όπως ισχύει και έγκριση του Γενικού Διευθυντή Φορολογικής Διοίκησης.».(**Άρθρο 6**) : «1. 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 για μία ελεγχόμενη επιχείρηση εκδοθεί Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία τότε, καταρχήν, δε διενεργείται πλήρης φορολογικός έλεγχος για τη χρήση για την οποία έχει εκδοθεί η συγκεκριμένη Έκθεση, επιφυλασσομένων των διατάξεων του άρθρου 80 του Ν. 3842/2010. Φορολογικός έλεγχος διενεργείται στην περίπτωση στοιχείων ή ενδείξεων για παραβάσεις, όπως αυτές ορίζονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 5 της παρούσας και οι οποίες δεν εντοπίστηκαν από το διενεργηθέντα έλεγχο εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων ή εάν περιέλθει σε γνώση του Προϊσταμένου της ελεγκτικής υπηρεσίας που προβλέπεται από την περ. 12 του άρθρου 1 της αριθ. Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/25.2.2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, όπως ισχύει, οποιοδήποτε συμπληρωματικό στοιχείο το οποίο δεν είχαν στη διάθεση τους οι Νόμιμοι Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία ή οι υπάλληλοι που διενήργησαν το φορολογικό έλεγχο, κατά το χρόνο του ελέγχου τους. β) Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης με θέματα έμφασης: Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες, από τον έλεγχο των Νόμιμων Ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων, 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 εντολή μερικού ελέγχου από τον Προϊστάμενο της ελεγκτικής υπηρεσίας που προβλέπεται από την περ. 12 του άρθρου 1 της αριθ. Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/25.2.2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, όπως ισχύει, για την αξιολόγηση των ως άνω θεμάτων που περιγράφονται στην Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης και τον καταλογισμό τυχόν φορολογικών διαφορών. Αν, από το συγκεκριμένο έλεγχο, διαπιστωθούν στοιχεία ή ενδείξεις για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας, ο Προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας που προβλέπεται από την περ. 12 του άρθρου 1 της αριθ. Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/25.2.2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, όπως ισχύει, εισηγείται στο Γενικό Διευθυντή Φορολογικής Διοίκησης τη διενέργεια περαιτέρω φορολογικού ελέγχου..»(**Άρθρο 9**): «1. Η Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης θα αναφέρει τα στοιχεία που ορίζονται στο Παράρτημα Ι της

παρούσας.2. Τα ειδικά φορολογικά αντικείμενα που θα ελέγχονται από τους Νόμιμους Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία, εφόσον έχουν εφαρμογή σε μία ελεγχόμενη εταιρεία, ορίζονται κάθε φορά από το πρόγραμμα ελέγχου, όπως ορίζεται στο Παράρτημα ΙΙΙ της παρούσας. Το πρόγραμμα ελέγχου περιλαμβάνει τα πιο κάτω κεφάλαια:Α. Προϋποθέσεις - Περιορισμοί διενέργειας του ελέγχου.Β. Πληροφοριακά στοιχεία ελεγχόμενης εταιρείας.Γ. Έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος.Δ. Έλεγχος Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ).Ε. Έλεγχος Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ).ΣΤ. Έλεγχος φορολογίας ακινήτων.ΣΤ.1 Έλεγχος Φόρου Ακίνητης Περιουσίας (ΦΑΠ).ΣΤ.2 Έλεγχος Δήλωσης Στοιχείων Ακινήτων (Ε9).ΣΤ.3 Έλεγχος Φόρου υπεραξίας από αναπροσαρμογή ακινήτων (Ν. 2065/1992).Ζ. Έλεγχος Τέλους χαρτοσήμου.Η. Υποχρεώσεις παρακρατούμενων φόρων.Θ. Μετασχηματισμοί επιχειρήσεων.Ι. Ενδοομιλικές Συναλλαγές.Κ. E-Commerce.».

Επειδή, περαιτέρω, με τις διατάξεις των άρθρων **80** του **ν. 3842/2010** (Α' 58), με τίτλο «**Σύστημα επιλογής υποθέσεων προς έλεγχο**», ορίζεται ότι:1) Η επιλογή των υποθέσεων, καθώς και των ετών που θα ελεγχθούν γίνεται με τη χρησιμοποίηση μεθόδων ανάλυσης κινδύνου, οι οποίες βασίζονται:
α) Σε ποιοτικά χαρακτηριστικά, όπως τη νομική μορφή, την κατηγορία των τηρουμένων βιβλίων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ.186/1992, Α' 84) και του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Ν. 4093/2012, Α' 222), 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 Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων 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) Οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 3 του Ν. 2166/1993 (Α' 137), του άρθρου 9 του Κεφαλαίου Β' του μέρους Α' του Ν. 2324/1995 (Α' 146), του άρθρου 2 του Ν. 2733/1999 (Α' 155) και του άρθρου 20 του Ν. 3371/2005 που προβλέπουν τον κατά προτεραιότητα φορολογικό έλεγχο κατηγοριών υπόχρεων εξακολουθούν να ισχύουν. 4) Οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων ισχύουν από το χρόνο έκδοσης των οικείων αποφάσεων του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και κατά τα τυχόν ειδικότερα οριζόμενα από αυτές. ...»

Επειδή, κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 80 του ν.3842/2010 εκδόθηκε η υπ' αριθμ. **ΠΟΛ. 1178/19-09-2011** (Β' 2071) Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών με τίτλο «*Επιλογή υποθέσεων προς έλεγχο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 80 του ν. 3842/2010*», στην οποία ορίζεται ότι: «1) Από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογιών ανέλεγκτων χρήσεων, που αφορούν επιτηδευματίες και φυσικά πρόσωπα μη επιτηδευματίες, επιλέγονται για έλεγχο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 80 του ν. 3842/2010, υποθέσεις με τη χρήση μεθόδων ανάλυσης κινδύνου (*risk analysis*). 2) Καθορίζεται πίνακας κριτηρίων - κανόνων επιλογής υποθέσεων για έλεγχο και μοριοδότησης αυτών. Στον πίνακα αυτό και σε κάθε κριτήριο αναφέρονται αναλυτικοί κανόνες που υλοποιούν το κριτήριο, καθώς επίσης και ο αριθμός των μορίων βαρύτητας του κάθε κανόνα ο οποίος βασίστηκε στα ποιοτικά χαρακτηριστικά, στα οικονομικά χωροταξικά και χρονικά δεδομένα σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 80 του ν. 3842/2010. 3) Με τα παραπάνω κριτήρια επιλογής μέσω της λειτουργίας ανάλυσης κινδύνου του συστήματος ELENXIS θα γίνεται η στόχευση και η επιλογή φορολογούμενων Υψηλής μοριοδότησης. Οι λίστες με τους φορολογούμενους Υψηλής μοριοδότησης θα αποστέλλονται στους Προϊσταμένους των Ελεγκτικών Υπηρεσιών από το ELENXIS ώστε να εκδοθεί η οικεία εντολή ελέγχου...»,

Επειδή, με βάση την εξουσιοδότηση του τελευταίου εδαφίου της παρ. 1 του ως άνω άρθρου 80 του ν. 3842/2010, εκδόθηκε η υπ' αριθμ. **ΠΟΛ 1038/23-02-2012** (ΦΕΚ Β' 431) απόφαση του Υπουργού Οικονομικών με τίτλο: «*Πρόγραμμα ελέγχου επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ και κλείνουν ισολογισμό από 30/6/2011 και μετά*», στην οποία ορίζεται ότι: «*Κατά το φορολογικό έλεγχο επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ και κλείνουν ισολογισμό από 30/06/2011 και μετά, θα εφαρμόζεται το Πρόγραμμα Ελέγχου του παραρτήματος ΙΙΙ της ΠΟΛ. 1159/22.07.2011. Το Πρόγραμμα Ελέγχου τροποποιείται ή συμπληρώνεται από τον Ελεγκτή βάσει και των δεδομένων της κάθε υπόθεσης, με σύμφωνη γνώμη των Προϊσταμένων του*».

Επειδή, με την υπ' αριθμ. **265/2015** Γνωμοδότηση του **Ν.Σ.Κ.**, η οποία έγινε δεκτή από τον Υπουργό Οικονομικών με την **ΠΟΛ. 1006/05-01-2016**, κρίθηκε ότι από **01/01/2014**, **δεν εξαιρούνται από τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου οι επιχειρήσεις για τις οποίες εκδίδεται φορολογικό πιστοποιητικό χωρίς επισημάνσεις** για παραβάσεις της φορολογική νομοθεσίας, διατυπώνοντας αναλυτικά τα ακόλουθα: «4. Μετά την κατάργηση του Ν. 2238/1994 (ΚΦΕ), ο θεσμός του ετήσιου φορολογικού πιστοποιητικού ρυθμίσθηκε από τις διατάξεις του άρθρου 65 Α του Ν. 4174/2013, με ημερομηνία έναρξης ισχύος τους από 1ης Ιανουαρίου 2014 και κατάργησή τους για τις χρήσεις που αρχίζουν από 1.1.2016 και μετά.α. Σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις του άρθρου 65 Α του ισχύοντος, από 1/1/2014, Κώδικα Φορολογία Εισοδήματος, οι νόμιμοι ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία, που είναι εγγεγραμμένοι στο δημόσιο μητρώο του Ν.3693/2008, διενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχους σε ανώνυμες εταιρείες, εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, καθώς και υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων και προβαίνουν στη έκδοση ετήσιου πιστοποιητικού φορολογικής συμμόρφωσης. Στο πιστοποιητικό περιλαμβάνονται παρατηρήσεις και παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας, καθώς

και μη απόδοση ή ανακριβής απόδοση φόρων που διαπιστώνονται από τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία, κατά τη διενέργεια του διαχειριστικού ελέγχου και κοινοποιείται με ευθύνη του νόμιμου ελεγκτή ή ελεγκτικού γραφείου, στη Διεύθυνση Ελέγχου του Υπουργείου Οικονομικών μέσα σε ένα μήνα από την έκδοσή του. Αν από το πιστοποιητικό προκύπτουν συγκεκριμένα φορολογικά δεδομένα για την ελεγχθείσα εταιρεία με τα οποία συμφωνεί και η αρμόδια ελεγκτική φορολογική αρχή, το πιστοποιητικό φορολογικού ελέγχου, αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα των εκθέσεων ελέγχου της φορολογικής αρχής. Στις ανώνυμες εταιρίες, στις εταιρίες περιορισμένης ευθύνης και στα υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων, για τις οποίες δεν έχει εκδοθεί φορολογικό πιστοποιητικό, επιβάλλεται σε κάθε περίπτωση πρόστιμο, κατά τα οριζόμενα στις ίδιες διατάξεις. Η μη έκδοση φορολογικού πιστοποιητικού, όπως και η διαπίστωση σε αυτό παραβάσεων της φορολογικής νομοθεσίας μπορούν να λαμβάνονται υπόψη κατά την επιλογή υποθέσεων προς έλεγχο κατά τις διατάξεις του άρθρου 26 του Κώδικα. β. Ενόψει των ανωτέρω ανακύπτει ζήτημα, αν εξαιρούνται από τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου οι επιχειρήσεις για τις οποίες εκδίδεται φορολογικό πιστοποιητικό χωρίς επισημάνσεις για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας, επί του οποίου παρατηρητέα τα εξής: Υπό το προϊσχύον καθεστώς του άρθρου 82 παρ. 5 του Ν. 2238/1994, προβλεπόταν ρητώς 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. Εντούτοις, στο ισχύον άρθρο 65Α του Ν. 4174/2013 δεν περιελήφθη διάταξη του αυτού ή ταυτοσήμου περιεχομένου προς την ανωτέρω. Συνεπώς, ενόψει της πάγιας νομολογιακής θέσης ότι οι διατάξεις του φορολογικού δικαίου ερμηνεύονται στενά και εντός του πλαισίου της γραμματικής διατύπωσης αυτών (ΣτΕ 673/2012, 4232/2011, 1774/10 κλπ.), έπεται ότι, αφού ο νομοθέτης δεν επαναλαμβάνει, πλέον, ρητά την προϋφιστάμενη απαγόρευση διενέργειας ελέγχου, δεν είναι, εν προκειμένω, εφικτή η, καθ' ερμηνεία του ως άνω άρθρου, εισαγωγή τέτοιας απαγόρευσης. Ως εκ τούτου, πρέπει να γίνει δεκτό ότι οι επιχειρήσεις για τις οποίες εκδίδεται φορολογικό πιστοποιητικό χωρίς επισημάνσεις για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας, δεν εξαιρούνται από τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου....»

Επειδή, επιπροσθέτως στο με αρ. πρωτ. **ΔΕΛ 1037679 ΕΞ 2016** έγγραφο της τότε ΓΓΔΕ αναφέρεται ότι « ... ακόμη και σύμφωνα με τις παρ. 1 και 2 του άρθρου 80 του Ν.3842/2010, όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 37 του Ν.4141/2013, ορίζεται ότι η επιλογή των υποθέσεων φορολογίας εισοδήματος και των λοιπών φορολογιών προς έλεγχο καθώς και των ετών που θα ελεγχθούν γίνεται με την χρησιμοποίηση μεθόδων ανάλυσης κινδύνου, οι οποίες βασίζονται σε ποιοτικά χαρακτηριστικά, καθώς και σε οικονομικά, χωροταξικά και χρονικά δεδομένα», ενώ περαιτέρω στο αριθμό πρωτ. **ΔΕΛ Β 1070787/09-05-2018** έγγραφο του Διοικητή της ΑΑΔΕ με το οποίο γίνεται δεκτό το με α/α πρακτικού 1680/2018 του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους σύμφωνα με το οποίο οι φορολογικοί έλεγχοι που διενεργούνται σε εφαρμογή των διατάξεων της ΠΟΛ.1159/2011 ολοκληρώνονται και οι σχετικές καταλογιστικές πράξεις εκδίδονται στον προβλεπόμενο από τις ισχύουσες διατάξεις χρόνο (σχετ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014).

Επειδή στο **άρθρο 9 παρ. 2 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 4 του άρθρου 4 του Ν2523/1997** : « 4. Στους νόμιμους ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία που παραβαίνουν τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 82 του Κ.Φ.Ε. και της κανονιστικής απόφασης που προβλέπεται στην παράγραφο 8 του ίδιου άρθρου και Κώδικα, επιβάλλεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών διοικητικό πρόστιμο ύψους από δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ έως εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ, ανάλογα με τη βαρύτητα της παράβασης και την ενδεχόμενη υποτροπή. ».

Επειδή, στην **παρ. 11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)** ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 1 του άρθρου 84 του Ν.2238/1994**, όπως ίσχυαν την κρινόμενη περίοδο , ορίζονται τα εξής: «Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.»..

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παράγραφο 1 του άρθρου 36 του Ν. 4174/2013**, «Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **παρ. 5 του Ν.2523/1997**:«Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στη κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ., ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 57 του Ν.2859/2000**, «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει

υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.».

Επειδή, εν προκειμένω, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος στον προσφεύγοντα συνεπεία της με αρ./18-10-2018 εντολής ελέγχου για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 82§5 Ν.2238/1994 & Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1159/2011.

Επειδή, από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων για τις χρήσεις 2011 και 2012 εξέδωσε «Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης Ανεξάρτητου Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή», σύμφωνα με το άρθρο 82 παρ. 5 Ν.2238/1994 (ΠΟΛ.1159/2011) προς την εταιρεία με ΑΦΜ, με συμπέρασμα «Χωρίς επιφύλαξη με θέματα έμφασης», ενώ σε μεταγενέστερο έλεγχο της φορολογικής διοίκησης προέκυψαν πρόσθετες επιβαρύνσεις, σε σχέση με τα φορολογικά αντικείμενα που ορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου του Παραρτήματος ΙΙΙ των αντίστοιχων ΠΟΛ.1159/2011.

Επειδή, στην εταιρεία διενεργήθηκε έλεγχος, για τις χρήσεις 2010, 2011 και 2012, συνεπεία της με αρ./28.11.2014 εντολής του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. Αιτία ελέγχου, αποτέλεσε το θέμα έμφασης και το συμπέρασμα του πιστοποιητικού φορολογικής συμμόρφωσης χρήσης 2011, όπως αυτό συντάχθηκε από τον προσφεύγοντα ορκωτό ελεγκτή, σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΦΕ, με το οποίο :*«Από την εκτέλεση της εργασίας στο φορολογικό αντικείμενο ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ του παραρτήματος ΙΙΙ της ΠΟΛ 1159/22-7-2011, διαπιστώσαμε ότι η εταιρία βασιζόμενη στο άρθρο 38, παρ. 7 του Ν.2238/94, έχει μεταφέρει κατά την διάρκεια της χρήσης 2011 ποσό 11.614.314,98 € το οποίο αφορά κέρδη από συναλλαγές σε παράγωγα χρηματοοικονομικά προϊόντα σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού. Η μεταφορά κερδών από συναλλαγές σε παράγωγα χρηματοοικονομικά προϊόντα στον λογαριασμό ειδικού αποθεματικού δεν έχει γίνει δεκτή από την αρμόδια φορολογική αρχή σε προηγούμενο έλεγχο βασιζόμενη στην ΠΟΛ 1093/2000 απόφαση του Υπουργείου Οικονομικών. Η εταιρία έχει προσφύγει ενώπιων του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών για το συγκεκριμένο θέμα. Συγκεκριμένα: Η εταιρία έχει προσφύγει ενώπιων του Πρωτοδικείου Αθηνών κατά της παράλειψης του προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΒΕ Αθηνών και ήδη ΔΟΥ Μεγάλων Επιχειρήσεων να αποδεχτεί την κατ' άρθρο 61, παρ.5 (άρθρο 107 παρ.3) Ν.2238/94 επιφύλαξη της εταιρίας που διατυπώθηκε στην από 23-05-2011 δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 αναφορικά με κέρδη από συναλλαγές σε παράγωγα χρηματοοικονομικά προϊόντα ποσού 61.330.203,41 €. Επιπλέον, η εταιρία αναμένεται να προσφύγει ενώπιων του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών κατά της αναμενόμενης παράλειψης (σιωπηρής άρνησης) του προϊσταμένου ΔΟΥ ΦΑΒΕ Αθηνών και ήδη ΔΟΥ Μεγάλων Επιχειρήσεων να αποδεχτεί την κατ' άρθρο 61, παρ.5 (άρθρο 107 παρ.3) Ν.2238/94 επιφύλαξη της εταιρίας που διατυπώθηκε στην από 31-05-2012 δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 αναφορικά με κέρδη από συναλλαγές σε παράγωγα χρηματοοικονομικά προϊόντα ποσού 11.614.314,98 €. Με βάση τα ανωτέρω, εκτιμάται ότι*

η φορολογική αντιμετώπιση του λογαριασμού ειδικού αποθεματικού δεν έχει οριστικά αποσαφηνιστεί κάτι που αναμένεται με την ολοκλήρωση της προσφυγής της εταιρίας έναντι του Πρωτοδικείου Αθηνών.»

Κατόπιν του ανωτέρω συμπεράσματος, ο μερικός/προσωρινός έλεγχος που πραγματοποιήθηκε στην εταιρεία εστίασε μόνον στα θέματα επί της Φορολογίας Εισοδήματος και ΦΠΑ που προέκυψαν από τις συναλλαγές σε παράγωγα χρηματοοικονομικά προϊόντα διενεργούμενες από επιχειρήσεις εκτός χρηματοπιστωτικού κλάδου και έκρινε ότι οι συναλλαγές της εταιρείας σε τέτοιου είδους συναλλαγές, δεδομένου της έκτασης, της κλίμακας, του όγκου και της συχνότητας αυτών, σε συνδυασμό με την αποτυχία να περάσουν τον έλεγχο αντισταθμιστικής αποτελεσματικότητας δεν επιτρέπουν να χαρακτηριστούν οι συγκεκριμένες συναλλαγές ως παρεπόμενη δραστηριότητα, παρότι κάθε επιχείρηση έχει το δικαίωμα να διαχειρίζεται τα διαθέσιμα της κατά τον πλέον πρόσφορο κατά την κρίση της τρόπο, η κερδοσκοπία και η ενεργητική διαχείριση διαθεσίμων που υποδηλώνουν οι συγκεκριμένες συναλλαγές δεν συνιστούν άμεση, διαρκή και αναγκαία προέκταση της κύριας φορολογουμένης δραστηριότητας.

Κατά συνέπεια, ο έλεγχος δεν μπόρεσε να θεωρήσει τις ανωτέρω συναλλαγές ως δραστηριότητα παρεπόμενη ως προς την κύρια και προχώρησε στην αναπροσαρμογή του συντελεστή pro-rata του Φ.Π.Α. για τον προσδιορισμό του εκπιπτόμενου φόρου των κοινών εισροών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του Ν.2859/2000.

Επειδή, ακολούθως ο έλεγχος για την επιβολή των διαφορών του ΦΠΑ, προέβη στην έκδοση πράξεων και επίδοση (την 29-04-2015) των εξής πράξεων : 1) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ για την τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 – 31/12/2010 με μείωση πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ (διαφορά φόρου 169.511,87 €, 2) Οριστική Πράξη Προστίμου ΦΠΑ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 – 31/12/2010 με ποσό 300,00 €, 3) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ για την τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011 με μείωση πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ (διαφορά φόρου 419.335,01€), 4) Οριστική Πράξη Προστίμου ΦΠΑ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011 με ποσό 300,00€, 5) Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ για την τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012 με ποσό ΦΠΑ 646.471,13€ πλέον προσαυξήσεων ποσό 464.411,15€.

Επειδή, η εταιρεία αποδέχθηκε τους ανωτέρω Οριστικούς Διορθωτικούς Προσδιορισμούς Φόρου και τις Οριστικές Πράξεις Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ για όλες τις ελεγχόμενες χρήσεις και στο σύνολό τους.

Επειδή, η φορολογική αρχή καθόλα νόμιμα και σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις και οδηγίες και αφού έλαβε υπόψη το θέμα έμφασης που επισήμανε ο προσφεύγων ορκωτός λογιστής στην «Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης Ανεξάρτητου Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή», των χρήσεων 2011 και 2012, διενήργησε επανέλεγχο στην εταιρεία για τις εν λόγω χρήσεις.. Περαιτέρω,

ορθώς και πριν τη λήξη της πενταετούς παραγραφής των διατάξεων του άρθρου 57 του Ν.2859/2000, εξέδωσε πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τις διαπιστωθείσες διαφορές, τις οποίες άλλωστε η ελεγχθείσα εταιρεία τις αποδέχτηκε στο σύνολό τους.

Επομένως, εν προκειμένω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ορκωτού λογιστή ότι η διενέργεια επανελέγχου στην εταιρεία για τις χρήσεις 2011 - 2012 πάσχει ως προς τη νομιμότητά του καθώς και ότι το δικαίωμα του δημοσίου για έκδοση πράξεων των εν λόγω χρήσεων έχει παραγραφεί είναι αβάσιμοι και απορριπτέοι.

Επειδή, περαιτέρω ορθώς η φορολογική αρχή προέβη στην επιβολή προστίμου του άρθρου 4 παρ. 4 του Ν.2523/1997 και σε βάρος του προσφεύγοντος ορκωτού, καθώς αφενός οι πρόσθετες επιβαρύνσεις στο ΦΠΑ δεν σχετίζονται με το θέμα έμφασης που επισήμανε ο προσφεύγων ορκωτός λογιστής στην «Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης Ανεξάρτητου Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή», των χρήσεων 2011 και 2012 και αφετέρου εμπίπτουν στα φορολογικά αντικείμενα που ορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου του Παραρτήματος ΙΙΙ της ΠΟΛ.1159/2011,.

Επειδή, δεν τίθεται θέμα παραγραφής των προσβαλλόμενων πράξεων οι οποίες εκδόθηκαν την 19-12-2018 και επιδόθηκαν νομίμως στον προσφεύγοντα την 20-12-2018, καθώς αυτές αφορούν τα οικονομικά έτη 2013 και 2014 (χρήσεις 2012 και 2013) , ήτοι τα οικονομικά έτη (χρήσεις) κατά τα οποία ο προσφεύγων δεν εφάρμοσε ορθά τις διατάξεις του άρθρου 82 παρ. 5 Ν.2238/1994 & (ΠΟΛ.1159/2011) καθώς προέβη στην έκδοση της από 31/07/2012 και της από 30/09/2013 «Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης Ανεξάρτητου Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή» χωρίς σε αυτές να έχουν προβλεφθεί και να αναγράφονται οι διαφορές που προέκυψαν από μεταγενέστερο φορολογικό έλεγχο. Οι εν λόγω χρήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 του Ν.2238/1994, σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθρου 72 του Ν.4174/2013, παραγράφονται την 31-12-2018 και την 31-12-2019, αντίστοιχα.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεως τους, όπως δέχεται το ΣτΕ. Συνεπώς οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης, όταν αυτός περιγράφει λεπτομερώς τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης, όταν, δηλαδή, πρόκειται για δέσμια αρμοδιότητα (ΣτΕ 4674/1998), ενώ πρέπει να βρίσκονται σε αρμονία προς τον κανόνα δικαίου, όταν αυτός καθορίζει κατά τρόπο ευρύτερο ή στενότερο το πλαίσιο μέσα στο οποίο η ενέργεια μπορεί να γίνει, δηλαδή όταν η αρμοδιότητα της διοίκησης ασκείται κατά διακριτική ευχέρεια.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν

εμπíπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του έλεγχου όπως αυτές καταγράφονται στην από 19-12-2018, οικεία έκθεση μερικού ελέγχου ορθής εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 82§5 Ν.2238/1994 & Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1159/2011, κρίνονται βάσιμες αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αρ. πρωτ./16-01-2019 ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ

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

**Επί πράξης επιβολής προστίμου
ΧΡΗΣΗ 2012**

Πρόστιμο της παρ. 4 του άρθρου 4 του Ν.2523/1997: 10.000,00
--

ΧΡΗΣΗ 2013

Πρόστιμο της παρ. 4 του άρθρου 4 του Ν.2523/1997: 10.000,00
--

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 Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ**

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.