



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 19/06/2020
Αριθμός απόφασης: 1200

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : **2131604553**

ΦΑΞ : 2131604567

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. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1122/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31-05-2020).

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

3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **21/01/2020** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....» με τον διακριτικό τίτλο «.....», **ΑΦΜ**, με έδρα στην επί της οδού με αριθμ..... κατά της υπ' αριθμ...../2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2013-31/12/2013** του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) και τα προσκομιζόμενα με την υπό κρίση προσφυγή σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ' αριθμ...../2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2013-31/12/2013** του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) και την οικεία έκθεση ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις του **Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.**

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος **A2** όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **21/01/2020** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....» **με τον διακριτικό τίτλο «.....», 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 υπ' αριθμ...../2019 **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013** του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΠΑ ποσού 198.407,66 ευρώ, πρόσθετος φόρος ποσού 202.038,52 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **400.446,18 ευρώ**.

Η ως άνω διαφορά ΦΠΑ καταλογίσθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από 20/12/2019 έκθεσης μερικού ελέγχου ΦΠΑ της ελέγκτριας του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., Συγκεκριμένα η υπ'αριθμ...../...../2019 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., εκδόθηκε λόγω ύπαρξης φορολογικού πιστοποιητικού με θέματα έμφασης στο φορολογικό πιστοποιητικό που υποβλήθηκε από την ελεγκτική εταιρεία «.....»

Ειδικότερα στο κεφάλαιο 6.1 «Φορολογικό Πιστοποιητικό με θέματα έμφασης» της οικείας έκθεσης ελέγχου αναφέρεται:

«Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της ελεγχόμενης επιχείρησης ελέγχονται υποχρεωτικά από ορκωτούς ελεγκτές – λογιστές. Για τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2013 – 31.12.2013 (φορολογικό έτος 2013) έλαβε «Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης», σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 82 του Ν. 2238/1994 (όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις των παρ. 3 άρθρου 17 Ν. 3842/2010 και παρ. 10 άρθρου 21 του Ν. 3943/2011, για τους ισολογισμούς που κλείνουν με ημερομηνία 30.06.2011 και μετά, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1159/2011), χωρίς επιφύλαξη, με θέμα έμφασης.

Συγκεκριμένα, στην παράγραφο «Θέματα Έμφασης» αναφέρονταν τα εξής :

Κατά τη χρήση 2013, η ελεγχόμενη έχει εκδώσει τιμολόγια παροχής υπηρεσιών μεταφοράς χωρίς Φ.Π.Α. προς Ελληνικές εταιρείες(εξαγωγικές και μη) που δεν διαθέτουν Ειδικό Διπλότυπο Δελτίο Απαλλαγής(Ε.Δ.Δ.Α.) για την παροχή υπηρεσιών μεταφοράς προς χώρες εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης καθώς και τιμολόγια χωρίς Φ.Π.Α. προς Ελληνικές μεταφορικές εταιρείες για τις προμήθειες που λαμβάνει βάσει των μεταφορών που πραγματοποιούνται προς χώρες εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης. Η ελεγχόμενη βασίζει την απαλλαγή στη διάταξη του άρθρου 24 παρ. 1ε του Κώδικα Φ.Π.Α., όπου αναφέρεται ότι απαλλάσσονται από ΦΠΑ, οι υπηρεσίες στις οποίες περιλαμβάνονται οι μεταφορές και οι βοηθητικές εργασίες τους, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές συνδέονται άμεσα με εξαγωγές αγαθών. Προς εφαρμογή της εν λόγω απαλλαγής, εκδόθηκε αρχικά η ΑΥΟ ΠΟΛ 1164/1992. Σύμφωνα επίσης, με το άρθρο 24 παρ. 1 ζ' του Κώδικα Φ.Π.Α. η εισαγωγή και η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιείται από υποκείμενο στο φόρο, καθώς και η παράδοση αγαθών προς υποκείμενο στο φόρο με σκοπό να εξαχθούν εκτός κοινότητας αυτούσια ή μεταποιημένα, καθώς και οι παροχές

υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με την εξαγωγική του δραστηριότητα και μέχρι του ποσού των εξαγωγών που πραγματοποίησε ο υποκείμενος στο φόρο κατά την προηγούμενη δωδεκάμηνη περίοδο. Με την ΑΥΟ ΠΟΛ 1262/1993 ορίστηκε η διαδικασία της απαλλαγής όταν ο λήπτης των υπηρεσιών είναι εξαγωγέας. Σύμφωνα με την εν λόγω ΑΥΟ απαραίτητη προϋπόθεση για την εφαρμογή της απαλλαγής είναι η χορήγηση από τον εξαγωγέα στον προμηθευτή/μεταφορέα του Ε.Δ.Δ.Α. Επίσης, η ΑΥΟ 1262/1993 κατήργησε την προαναφερόμενη ΑΥΟ ΠΟΛ 1164/1992 κατά μέρος που καλύπτεται από την 1262/1993. Περαιτέρω βάσει της εξουσιοδοτικής διάταξης της παρ. 2 του άρθρου 24 Κώδικα Φ.Π.Α., κάθε λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού (συμπεριλαμβανομένων των προϋποθέσεων απαλλαγής και στις δύο αναφερόμενες περιπτώσεις) ρυθμίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών.

Ενόψει των ανωτέρω, προκύπτει ότι υπάρχει ασάφεια ως προς τις ακριβείς προϋποθέσεις απαλλαγής από Φ.Π.Α. των υπηρεσιών μεταφοράς που συνδέονται άμεσα με εξαγωγές αγαθών, βάσει της διάταξης του άρθρου 24 παρ. 1ε του Κώδικα Φ.Π.Α. Το ίδιο ισχύει και για την περίπτωση προμηθειών, όπου υπάρχει ασάφεια ως προς αν οι προμήθειες μπορούν να θεωρηθούν υπηρεσίες που συνδέονται άμεσα με εξαγωγές αγαθών. Στο σημείο αυτό αξίζει να σημειωθεί ότι οι ανωτέρω αναφερόμενες ΑΥΟ εκδόθηκαν σε χρονικό σημείο, κατά το οποίο οι σχετικοί κανόνες τόπου φορολογίας μεταφοράς αγαθών ήταν διαφορετικοί, συγκεκριμένα με τις διατάξεις του Ν. 3763/2009, θεσπίστηκαν νέοι κανόνες από 01.01.2010 για τον τόπο φορολογίας για σκοπούς Φ.Π.Α. της παροχής υπηρεσιών, βάσει των οποίων τόπος φορολογίας για σκοπούς Φ.Π.Α. των υπηρεσιών μεταφοράς αγαθών μεταξύ υποκειμένων στο φόρο αποτελεί η χώρα του λήπτη. Η Διοίκηση μέχρι στιγμής δεν έχει εκδώσει επικαιροποιημένη ερμηνευτική απόφαση για τις απαιτούμενες προϋποθέσεις απαλλαγής από το Φ.Π.Α. της παροχής υπηρεσιών μεταφοράς που συνδέονται άμεσα με εξαγωγές αγαθών που παρέχονται σε εξαγωγείς ή μη. Για το λόγο αυτό, ο υπέβαλε το Φεβρουάριο του 2011 ερώτημα προς το Υπουργείο οικονομικών ζητώντας την αποσαφήνιση του τρόπου και των ακριβών προϋποθέσεων απαλλαγής από Φ.Π.Α. στις υπηρεσίες μεταφοράς στην εν λόγω περίπτωση. Το Υπουργείο δεν έχει απαντήσει στο εν λόγω ερώτημα έως σήμερα, ενώ εκκρεμεί η έκδοση σχετικής εγκυκλίου ενόψει και των υφισταμένων κανόνων τόπου φορολογίας υπηρεσιών. Αναμένεται η εν λόγω εγκύκλιος να ρυθμίσει το θέμα θεσπίζοντας συγκεκριμένη διαδικασία για την εν λόγω απαλλαγή προκειμένου αυτή να μπορεί να εφαρμοστεί άνευ πρόσθετων προϋποθέσεων, οι οποίες δεν φαίνεται να υπάρχουν στο κείμενο του νόμου, δεδομένης της υφιστάμενης απαλλαγής, όπως προκύπτει από ευθεία διάταξη νόμου, η οποία μάλιστα κάνει μνεία ειδικά στην περίπτωση των υπηρεσιών.».

Σε συνέχεια των ανωτέρω διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα επί των βιβλίων και στοιχείων αυτής για την διαχειριστική περίοδο 01.01.-31.12.2013 και ειδικότερα ως προς τις περιπτώσεις εσόδων που εμφανίζονταν στα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας ως έσοδα απαλλασσόμενα του ΦΠΑ διαπιστώθηκαν διαφορές καθότι αφορούσαν παροχή υπηρεσιών σε λήπτες που ήταν υποκείμενα του φόρου πρόσωπα με τόπο εγκατάστασης την Ελλάδα. Συγκεκριμένα κατόπιν ελέγχου των σχετικών φορολογικών στοιχείων και δικαιολογητικών αυτών διαπιστώθηκαν τελικώς οι

ακόλουθες περιπτώσεις εσόδων που δεν απαλλάσσονται του Φ.Π.Α. βάσει των ισχυουσών διατάξεων του Ν. 2859/2000:

Μη απαλλασσόμενα του Φ.Π.Α. έσοδα			
Περιγραφή υπηρεσίας	Ποσό βάσει του με αριθμό/2019 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου	Απόψεις ελεγχόμενης	Οριστικό ποσό βάσει ελέγχου
Προμήθειες φορτωτικών εκτός Ε.Ε. σε αεροπορικές επιχειρήσεις	610.153,71	610.153,71	610.153,71
Παροχή υπηρεσιών μεταφοράς για μη ενδοκοινοτικές μεταφορές (μεταξύ τρίτων χωρών ή μεταξύ τρίτης χώρας και	126.793,08	126.793,08	126.793,08
Παροχή υπηρεσιών μεταφοράς προς μεταφορικές επιχειρήσεις	50.256,36	50.256,36	50.256,36
Παροχή υπηρεσιών μεταφοράς για εξαγωγές αγαθών	20.655,80	20.655,80	10.670,00
Παροχή υπηρεσιών μεταφοράς για ενδοκοινοτικές αποκτήσεις	16.850,00	16.850,00	12.750,00
Παροχή υπηρεσιών για την πραγματοποίηση των εισαγωγών	250.520,16	228.404,40	52.018,86
Παροχή υπηρεσιών παραλαβής – συσκευασίας	3.535,00	3.535,00	0,00
Μη προσκομισθέντα στοιχεία	2.857,96	2.857,96	0,00
Σύνολο	1.081.622,07	1.059.506,31	862.642,01

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση προσφυγή ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή, να ακυρωθεί η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς.

1^{ος} Λόγος ενδικοφανούς προσφυγής:

Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να εκδώσει εντολή ελέγχου για θέματα έμφασης και να διενεργήσει έλεγχο του πορίσματος Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη, με θέματα έμφασης για την διαχειριστική περίοδο 01.01 - 31.12.2013, μετά την παρέλευση 18 μηνών από την ημερομηνία υποβολής αυτής στην βάση δεδομένων της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων.

Στην προκειμένη περίπτωση, κατά την διαχειριστική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013 οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας ελέγχθηκαν υποχρεωτικά από ορκωτούς ελεγκτές - λογιστές. Για την οικεία διαχειριστική περίοδο η εταιρεία έλαβε Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 82 του ν.2238/1994, χωρίς επιφύλαξη, με θέμα έμφασης. Η Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης υπογράφηκε από την ελεγκτική εταιρεία «.....» και υποβλήθηκε στην βάση δεδομένων της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων (Γ.Γ.Π.Σ.) την 10η Ιουλίου 2014. Το 2019 διενεργήθηκε στην εταιρεία έλεγχος για το οικονομικό έτος 2014 (διαχ. περίοδος 01/01/2013-31/12/2013), δυνάμει της υπ' αρ./2019 εντολής ελέγχου. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε ο έλεγχος του συμπεράσματος της έκθεσης φορολογικής συμμόρφωσης, από το οποίο προκύπτει ότι η εταιρεία κατά την χρήση 2013 εξέδωσε τιμολόγια παροχής υπηρεσιών μεταφοράς χωρίς Φ.Π.Α. προς ελληνικές εταιρείες (εξαγωγικές ή μη) που δε διαθέτουν Ειδικό Διπλότυπο Δελτίο Απαλλαγής (Ε.Δ.Δ.Α.) για την παροχή υπηρεσιών μεταφοράς προς χώρες εκτός της

Ευρωπαϊκής Ένωσης, καθώς και τιμολόγια χωρίς Φ.Π.Α. προς ελληνικές μεταφορικές εταιρείες για τις προμήθειες που έλαβε βάσει των μεταφορών που πραγματοποιούνται προς χώρες εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Ο έλεγχος από το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. ξεκίνησε την 07.02.2019 και ολοκληρώθηκε την 20.12.2019 με την έκδοση της από 20.12.2019 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φ.Π.Α., βάσει του πορίσματος της οποία εκδόθηκε η προσβαλλόμενη οριστική πράξη του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. Ωστόσο, η διενέργεια ελέγχου και ο καταλογισμός φόρου εις βάρος της εταιρίας δεν είναι νόμιμος καθόσον από την υποβολή της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης στην βάση δεδομένων της Γ.Γ.Π.Σ. παρήλθε διάστημα υπερβαίνον τους δεκαοκτώ (18) μήνες χωρίς να έχουν εντοπιστεί φορολογικές παραβάσεις από τους δειγματοληπτικούς ελέγχους του Υπουργείου Οικονομικών, το δικαίωμα του Δημοσίου για διενέργεια ελέγχου του συμπεράσματος της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης για την διαχειριστική περίοδο 01.01 - 31.12.2013 είχε παραγραφεί κατά τον χρόνο διενέργειας του ελέγχου, δηλαδή κατά το χρονικό διάστημα 07.02.2019 - 20.12.2019.

2ος λόγος ενδικοφανούς προσφυγής :

Κατ' εσφαλμένη ουσιαστική εκτίμηση περί τα πραγματικά περιστατικά κρίθηκε από τον έλεγχο ότι υπάγεται σε Φ.Π.Α., όσον αφορά τα έσοδα του λογαριασμού «Ναύλοι εσωτερικού», το συνολικό ποσό των προμηθειών που τιμολογήθηκε σε αεροπορικές επιχειρήσεις χωρίς Φ.Π.Α. και ανήλθε κατά την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο 01.01. - 31.12.2013 στο ποσό των 610.153,71 ευρώ.

Στην προκειμένη περίπτωση, η εταιρεία σύμφωνα με το άρθρο 2 του καταστατικού της έχει - μεταξύ άλλων - ως σκοπό τις διαμεταφορικές εργασίες. Στα πλαίσια του καταστατικού σκοπού της η εταιρεία είναι ο απευθείας συμβαλλόμενος πελάτης των αεροπορικών εταιρειών σε ό,τι αφορά τις συναλλαγές μαζί τους. Για τις συναλλαγές αυτές κατά την διαχειριστική περίοδο 01.01 - 31.12.2013 η εταιρεία ήταν υποχρεωμένη να ακολουθήσει τους κανόνες τιμολόγησης του Κανονισμού «Διατάξεις Συστήματος Υπηρεσιών - Φορτίο, Αύγουστος 2013» της IATA για τις συναλλαγές τις με τις αεροπορικές εταιρείες - πελάτες της. Με βάση το συγκεκριμένο σύστημα τιμολόγησης, η αεροπορική εταιρεία έστειλε στην εταιρεία την τιμολόγηση με βάση της καθορισμένες τιμές του τιμοκαταλόγου της, τις οποίες η εταιρεία καταχωρούσε κατ' αρχάς ως πληρωτέες στα τηρούμενα βιβλία της, και εν συνεχεία η εταιρεία καταχωρούσε στα βιβλία της την προσφερόμενη από την αεροπορική εταιρεία έκπτωση. Στα τηρούμενα βιβλία της δηλαδή η εταιρεία εμφάνιζε δύο καταχωρήσεις: (α) την τιμολόγηση της αεροπορικής εταιρείας με βάση τις καθορισμένες τιμές της (πρώτη καταχώριση), (β) την προσφερόμενη έκπτωση της αεροπορικής εταιρείας επί του τιμολογίου βάσης της (δεύτερη καταχώριση). Την δεύτερη αυτή καταχώριση - έκπτωση η εταιρεία επισύναπτε στα τηρούμενα βιβλία της, στην μηνιαία εκκαθαριστική δήλωση της αεροπορικής εταιρείας, που αφορούσε το τελικό πραγματικό οφειλόμενο ποσό από την εταιρεία μας, όπως αυτό είχε υπολογισθεί στο σύστημα CASS της IATA. Εξαιτίας της δεύτερης αυτής

καταχώρισης της έκπτωσης, εκ παραδρομής το εσωτερικό λογιστικό σύστημα της εταιρείας εμφάνιζε τα έγγραφα αυτά (δίκην τιμολογίων), τα οποία όμως η εταιρεία εφύλασσε εσωτερικά, ενώ η αεροπορική εταιρεία δεν είχε λόγο να τα καταχωρεί λογιστικά, για τον λόγο ότι η πραγματική τελική, μετά την προαναφερθείσα έκπτωση, οφειλόμενη προς αυτή τιμή είχε ήδη διακανονισθεί, πληρωθεί μέσω του συστήματος μηνιαίας εκκαθάρισης CASS της IATA και ήδη λογιστεί στα βιβλία της εταιρείας μας. Για λόγους του λογιστικού της συστήματος η εταιρεία καταχωρίζε τις εκπτώσεις αυτές με την ονομασία «κίνητρο» (Incentive) ή «προμήθεια» (Commission), ακολουθώντας τους προαναφερθέντες όρους τιμολόγησης της IATA. Οι καταχωρίσεις αυτές στο εσωτερικό λογιστικό σύστημα της εταιρείας μας δεν συνιστούν έσοδο και κατά συνέπεια δεν υπάγονται σε Φ.Π.Α.

3^{ος} Λόγος ενδικοφανούς προσφυγής :

Κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελή εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωση ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 24 του Κώδικα Φ.Π.Α. και κατά πλάνη περί τα πραγματικά περιστατικά κρίθηκε από τον έλεγχο ότι, η παροχή μεταφορικών υπηρεσιών προς ημεδαπές εταιρείες υποκείμενες σε Φ.Π.Α. (μεταφορικές εταιρίες) από την εταιρεία μας, ποσού ευρώ 50.256,36, κατά την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο 01.01. - 31.12.2013 υπάγεται σε Φ.Π.Α.

Στην προκειμένη περίπτωση, κατά την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο 01.01.-31.12.2013 η εταιρεία παρείχε υπηρεσίες μεταφοράς προς ημεδαπές, υποκείμενες σε Φ.Π.Α., νομικές οντότητες, με κύριο αντικείμενο δραστηριοτήτων των παροχή υπηρεσιών μεταφοράς. Τα τιμολόγια αυτά αφορούσαν αποκλειστικά εξαγωγές αγαθών από τόπο εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης προς προορισμός εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Επρόκειτο για περιπτώσεις κατά τις οποίες η εταιρεία συνήψε ως παραγγελιοδόχος μεταφοράς συμβόλαιο μεταφοράς με αντισυμβαλλόμενο της τον αποστολέα των εμπορευμάτων. Σχετικώς εκδόθηκαν αεροπορικές φορτωτικές (House Airway Bills), από τις οποίες αποδεικνύεται η κατάρτιση των εν λόγω συμβολαίων και του απευθείας συμβατικού δεσμού της εταιρείας μας με τον αποστολέα των πραγμάτων αυτών. Η συνολική αξία των τιμολογηθέντων αυτών υπηρεσιών ανήλθε κατά την οικεία χρήση στο ποσό των 50.256,36 ευρώ. Στα τιμολόγια, τα οποία η εταιρεία εξέδωσε για τις υπηρεσίες αυτές, δεν συμπεριέλαβε χρέωση Φ.Π.Α. με το σκεπτικό ότι οι συγκεκριμένες μεταφορικές υπηρεσίες απαλλάσσονται εκ του Φ.Π.Α. σύμφωνα με το άρθρο 24 παρ. 1 περ. ε' του Κώδικα Φ.Π.Α, καθότι συνδέονται άμεσα με εξαγωγές αγαθών.

4^{ος} Λόγος ενδικοφανούς προσφυγής: ***Κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελή εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 27 παρ. 1 του Κώδικα Φ.Π.Α., καθώς και κατά πλάνη περί τα πραγματικά περιστατικά, κρίθηκε από τον έλεγχο ότι οι μεταφορικές υπηρεσίες (ναύλοι), που παρείχε η εταιρεία μας προς επιχειρήσεις οι οποίες ασκούν δραστηριότητα κατασκευής ή διαχείρισης πλοίων εμπορικής ναυτιλίας και αφορούν αγαθά, πράγματα εξοπλισμού, ανταλλακτικά πλοίων, που προορίζονται να εξοπλίσουν τα πλοία ή να ενσωματωθούν σε αυτά, δεν μπορούν να τύχουν απαλλαγής εκ του φόρου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 του Κώδικα Φ.Π.Α.***

Στην προκειμένη περίπτωση, η εταιρεία παρέχει μεταφορικές υπηρεσίες προς επιχειρήσεις, οι οποίες ασκούν δραστηριότητα κατασκευής ή διαχείρισεως πλοίων εμπορικής ναυτιλίας προς ημεδαπές οντότητες υποκείμενες σε Φ.Π.Α. Οι συγκεκριμένοι πελάτες, οι οποίοι αναφέρονται λεπτομερώς στην συνημμένη κατάσταση, την οποία προσκομίζει ενώπιον της Υπηρεσίας μας, είναι νομικές οντότητες με ενεργό ελληνικό Α.Φ.Μ., οι οποίες ασκούν δραστηριότητα κατασκευής ή διαχείρισης πλοίων εμπορικής ναυτιλίας. Η εταιρεία σύμφωνα με τις συμβατικές της υποχρεώσεις που έχουν ανατεθεί από τους πελάτες της μεταφέρει για λογαριασμό τους αναλώσιμα αγαθά, εξοπλισμό και ανταλλακτικά των πλοίων αυτών, με σκοπό να τα εξοπλίσουν ή να ενσωματωθούν σε αυτά. Οι πράξεις αυτές -μεταφορές αγαθών σε πλοία, στα οποία προορίζονται να χρησιμοποιήσουν τα παραπάνω εμπορεύματα, τυγχάνουν απαλλαγής από τον Φ.Π.Α., σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 του Κώδικα Φ.Π.Α., με τις οποίες ενσωματώθηκε στην ελληνική έννομη τάξη το άρθρο 148C της Οδηγίας 2006/112/EK περί κοινοί συστήματος Φ.Π.Α. Οι πράξεις μεταφοράς, οι οποίες είναι επικουρικές, ως προς την κύρια πράξη παράδοσης σε πλοίο αγαθών των περιπτώσεων α' και γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Κώδικα Φ.Π.Α., το οποίο προορίζονται να εφοδιάσουν ή στο οποίο προορίζονται να ενσωματωθούν, αποτελούν ενιαία σύνθετη πράξη για σκοπούς Φ.Π.Α. και έχουν την ίδια φορολογική αντιμετώπιση με την κύρια πράξη, δηλαδή με την πράξη παράδοσης. Για τον λόγο αυτό, οι κρινόμενες πράξεις μεταφοράς πρέπει να θεωρηθούν ως μία ενιαία σύνθετη πράξη με τις πράξεις παράδοσης, καθόσον δεν συνιστούν αφ' εαυτής τον σκοπό για τις ναυτιλιακές εταιρείες - πελάτες, αλλά το μέσο για να παρασχεθεί υπό τις καλύτερες συνθήκες η κύρια υπηρεσία παράδοσης στα πλοία που κατασκευάζουν ή εκμεταλλεύονται.

Επειδή στο άρθρο 82 παρ.5 και 8 του ν.2238/1994, ορίζεται:

*«5.Νόμιμοι ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία, που είναι εγγεγραμμένοι στο δημόσιο μητρώο του Ν.3693/2008 (Α' 174) και διενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχους σε ανώνυμες εταιρείες, εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, καθώς και σε υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων, υποχρεούνται στην έκδοση ετήσιου πιστοποιητικού. Το πιστοποιητικό αυτό εκδίδεται μετά από έλεγχο που διενεργείται, παράλληλα με τον έλεγχο της οικονομικής διαχείρισης, ως προς την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων σε φορολογικά αντικείμενα. Φορολογικές παραβάσεις, καθώς και μη απόδοση ή ανακριβής απόδοση φόρων που διαπιστώνονται από τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία, κατά τη διενέργεια του διαχειριστικού ελέγχου, αναφέρονται αναλυτικά στο πιστοποιητικό αυτό. **Αν το πιστοποιητικό δεν περιλαμβάνει παρατηρήσεις και διαπιστώσεις παραβάσεων της φορολογικής νομοθεσίας, δεν διενεργείται τακτικός φορολογικός έλεγχος, επιφυλασσομένων των διατάξεων του άρθρου 80 του Ν. 3842/2010 (ΦΕΚ 58 Α').** Αν από το πιστοποιητικό προκύπτουν συγκεκριμένα φορολογικά δεδομένα για την ελεγχθείσα εταιρεία με τα οποία συμφωνεί και η αρμόδια ελεγκτική φορολογική αρχή, το εν λόγω πιστοποιητικό αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα των εκθέσεων ελέγχου της ως άνω αρχής. Τα πιο πάνω πρόσωπα δίδονται και τιμωρούνται για κάθε παράλειψη των υποχρεώσεών τους σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 3693/2008.*

...

8.α) Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, που εκδίδεται ύστερα από γνώμη της ΕΛΤΕ, καθορίζονται τα συγκεκριμένα επί μέρους φορολογικά αντικείμενα του ελέγχου αυτού, το ειδικότερο περιεχόμενο του πιστοποιητικού που εκδίδεται, ο τρόπος, ο χρόνος και η διαδικασία υποβολής του και κάθε άλλο σχετικό θέμα. 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 στην Απόφαση ΑΥΟ ΠΟΛ 1159/2011 ορίζεται:

«Άρθρο 1

Πιστοποιητικό φορολογικού ελέγχου και πρόγραμμα ελέγχου

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

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

Άρθρο 3

Περιεχόμενο Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού

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

...

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.

...

6. Η Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης ολοκληρώνεται και υποβάλλεται στην ελεγχόμενη εταιρία 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.

...

Άρθρο 5

Δειγματοληπτικός έλεγχος από τη φορολογική αρχή

1. Από τις εταιρίες που ελέγχονται από Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία για τη φορολογική τους συμμόρφωση, επιλέγεται δείγμα τουλάχιστον της τάξης του 9% για έλεγχο, με κριτήρια που ορίζονται από το Υπουργείο Οικονομικών σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 80 του Ν.3842/2010.

2. Οι έλεγχοι αυτοί διενεργούνται από τις αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες και ολοκληρώνονται σε διάστημα όχι αργότερο των δεκαοχτώ (18) μηνών από την προθεσμία υποβολής από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης στη βάση δεδομένων της Γ.Γ.Π.Σ.

3. Οι έλεγχοι από τις αρμόδιες φορολογικές ελεγκτικές υπηρεσίες καλύπτουν όλα τα φορολογικά αντικείμενα που ορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου. Με την ολοκλήρωσή τους συντάσσονται Εκθέσεις Ελέγχου.

4. Εκτός των εταιριών που ελέγχονται στα πλαίσια της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, το Υπουργείο Οικονομικών μπορεί να διενεργεί τακτικούς ελέγχους σε πρόσθετο αριθμό εταιριών, μετά από εισήγηση του προϊστάμενου της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής και έγκριση από επιτροπή η οποία αποτελείται από το Γενικό Διευθυντή Φορολογικών Ελέγχων, το Γενικό Διευθυντή Φορολογίας και τον Προϊστάμενο της Διεύθυνσης Ελέγχου, βάσει των ειδικών κριτηρίων που ακολουθούν:

α)Λήψη ή έκδοση πλαστών - εικονικών φορολογικών στοιχείων, συναλλαγές με ανύπαρκτες φορολογικά εταιρίες και περιπτώσεις για τις οποίες προέκυψαν παραβάσεις του άρθρου 39 και 39Α του Ν. 2238/1994 (transfer pricing), στοιχεία ή ενδείξεις για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας από εσωτερική ή εξωτερική πληροφόρηση ή επεξεργασία δεδομένων, μη έκδοση Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία στις ημερομηνίες που ορίζονται σαν καταληκτικές για τη χορήγησή της, αναφορά από τους Νόμιμους Ελεγκτές ότι δεν τους δόθηκαν οι αναγκαίες πληροφορίες σε ότι αφορά το φορολογικό έλεγχο που διενήργησαν και περιπτώσεις ελέγχων εταιριών κατά τους οποίους έχουν προκύψει στοιχεία για παράβαση των διατάξεων του Ν.3693/2008 από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία,

β) Άσκηση 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 εταιρίες και για τις περιπτώσεις που αποδεδειγμένα διαπιστώθηκαν παραβάσεις του άρθρου 39 και 39Α του Ν.2238/1994 (transfer pricing) δύναται να γίνουν μέχρι την ημερομηνία παραγραφής της χρήσης.

7. Σε περίπτωση που οι λογιστικές διαφορές που προσδιορίζονται από τους Νόμιμους Ελεγκτές και αφορούν αποκλειστικά την παραγωγικότητα των δαπανών είναι μικρότερες του 0,5% των ακαθαρίστων εσόδων, η υπόθεση παραπέμπεται για έλεγχο της παραγωγικότητας των δαπανών από τη φορολογική αρχή, μετά από εισήγηση του προϊσταμένου της ελεγκτικής υπηρεσίας και απόφαση της επιτροπής της παραγράφου 4 του παρόντος άρθρου.

Άρθρο 6

Τύπος και Ισχύς Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης

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

α) Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη

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. **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.”.

Επειδή ως προς τον καθορισμό δείγματος ελέγχου, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 5 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1159/2011, των εταιριών, που έχουν ελεγχθεί από Νόμιμους Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 82 παρ. 5 του Ν. 2238/1994 έχουν εκδοθεί οι παρακάτω αποφάσεις παρέχοντας τις εξής, κάθε φορά, οδηγίες:

Α) ΠΟΛ1165/2012, ΠΟΛ1211/2012

«Η υπαγωγή των υποθέσεων στο δείγμα θα γίνει με βάση κατάταξη που θα προκύψει από μοριοδότηση μετά από εφαρμογή των κριτηρίων που ορίζονται από την Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1178/2011, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 80 του Ν. 3842/2010. Στην ως άνω διαδικασία καθορισμού του δείγματος δε συμπεριλαμβάνονται οι υποθέσεις εκείνες για τις οποίες έχει εκδοθεί Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης με αρνητικό συμπέρασμα ή με αδυναμία έκφρασης γνώμης, για τις οποίες ο Προϊστάμενος της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας εκδίδει άμεσα εντολή τακτικού ελέγχου σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 6 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1159/2011.

....

3. Οι Προϊστάμενοι των ελεγκτικών υπηρεσιών, για όλες τις υποθέσεις αρμοδιότητάς τους για τις οποίες έχει υποβληθεί Ετήσιο Πιστοποιητικό σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 82 του Ν. 2238/1994, υποχρεούνται:

α. Να διενεργήσουν έρευνα για την ύπαρξη τυχόν δελτίων πληροφοριών ή παραβάσεων και εφόσον υπάρχουν, να τα αξιολογήσουν και ανάλογα να τα παραπέμπουν ή όχι, αιτιολογημένα, στην επιτροπή της παραγράφου 4 του άρθρου 5 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1159/2011 προκειμένου να διενεργηθεί τακτικός έλεγχος.

β. Να αξιολογήσουν, με βάση στοιχεία ή πληροφορίες που έχουν στη διάθεσή τους, τις υποθέσεις εκείνες για τις οποίες οι λογιστικές διαφορές που προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο των Νόμιμων Ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων και αφορούν αποκλειστικά την παραγωγικότητα των δαπανών είναι μικρότερες του 0,5% των ακαθαρίστων εσόδων και εφόσον κρίνουν σκόπιμο, να εισηγηθούν στην επιτροπή της παραγράφου 4 του άρθρου 5 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1159/2011 την παραπομπή της υπόθεσης σε προσωρινό φορολογικό έλεγχο για την παραγωγικότητα των δαπανών, κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 7 του άρθρου 5 της ίδιας απόφασης και

γ. Να μεριμνήσουν ώστε οι παραπάνω έλεγχοι να ολοκληρωθούν εντός των προθεσμιών που προβλέπονται από τις διατάξεις των άρθρων 5 και 6 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1159/2011.».

Β) ΠΟΛ 1235/2013

...

4. Οι Προϊστάμενοι των ελεγκτικών υπηρεσιών, για όλες τις υποθέσεις αρμοδιότητάς τους για τις οποίες έχει υποβληθεί Ετήσιο Πιστοποιητικό, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 82 του Ν.2238/1994, υποχρεούνται:

α. Να εξετάσουν τις υποθέσεις για τις οποίες έχει εκδοθεί Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη και δεν έχουν υπαχθεί στο δείγμα της παρ. 1 του άρθρου 5 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1159/2011 και να διενεργήσουν προσωρινό έλεγχο στις υποθέσεις εκείνες στις οποίες καταγράφονται ως «μη σημαντικές φορολογικές διαφορές» θέματα και παρατηρήσεις από τις οποίες προκύπτουν μη αποδοθέντες φόροι, προκειμένου να αξιολογηθούν τα θέματα και οι παρατηρήσεις αυτές και να καταλογισθούν οι μη αποδοθέντες φόροι.

β. Να διενεργήσουν έρευνα για την ύπαρξη τυχόν δελτίων πληροφοριών ή παραβάσεων και εφόσον υπάρχουν, να τα αξιολογήσουν και ανάλογα να παραπέμπουν ή όχι, τις υποθέσεις, αιτιολογημένα, στην επιτροπή της παραγράφου 4 του άρθρου 5 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1159/2011 προκειμένου να διενεργηθεί τακτικός έλεγχος.

γ. Να αξιολογήσουν, με βάση στοιχεία ή πληροφορίες που έχουν στη διάθεσή τους, τις υποθέσεις εκείνες για τις οποίες οι λογιστικές διαφορές που προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο των Νόμιμων Ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων και αφορούν αποκλειστικά την παραγωγικότητα των δαπανών είναι μικρότερες του 0,5% των ακαθαρίστων εσόδων και εφόσον κρίνουν σκόπιμο, να εισηγηθούν στην επιτροπή της παραγράφου 4 του άρθρου 5 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1159/2011 την παραπομπή της υπόθεσης σε προσωρινό φορολογικό έλεγχο για την παραγωγικότητα των δαπανών, κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 7 του άρθρου 5 της ίδιας απόφασης.

δ. Να μεριμνήσουν ώστε οι παραπάνω έλεγχοι να ολοκληρωθούν εντός των προθεσμιών που προβλέπονται από τις διατάξεις της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1159/2011.».

Επειδή με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1236/2013 απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Β' 2693/22.10.2013) τροποποιήθηκε η Απόφαση ΑΥΟ ΠΟΛ1159/2011 ως εξής:

(i) η παράγραφος 2 του άρθρου 5 αντικαταστάθηκε 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 αντικαταστάθηκε 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

Κατά τα λοιπά οι διατάξεις της Α.Υ.Ο. [ΠΟΛ. 1159/2011](#) (Φ.Ε.Κ. 1657 Β') ισχύουν ως έχουν.».

Επειδή, με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1034/31-12-2015 Απόφαση του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών [η οποία δημοσιεύθηκε στο ΦΕΚ Β' 730/18.3.2016, με τίτλο "Τροποποίηση των διατάξεων της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1159/2011 (ΦΕΚ 1657/Β), σχετικά με το Ετήσιο Πιστοποιητικό που εκδίδεται από Νόμιμους Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του Ν.3693/2008 (ΦΕΚ 174/Α)» τροποποιήθηκαν τα άρθρα 5 και 6 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1159/2011 ως ακολούθως:

"5. Η παράγραφος 1 του άρθρου 5 αντικαθίσταται ως εξής:

«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».

6. Οι παράγραφοι 2 και 3 του άρθρου 5 καταργούνται.

7. Ο πρώτος (1ος) στίχος της παραγράφου 4 του άρθρου 5 αντικαθίσταται ως εξής: «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 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, όπως ισχύει και έγκριση από το Γενικό Διευθυντή Φορολογικής Διοίκησης, βάσει των κριτηρίων που ακολουθούν».

8. Η περίπτωση Α της παραγράφου 4 του άρθρου 5 αντικαθίσταται ως εξής: «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».

9. Η περίπτωση γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 5 αντικαθίσταται ως εξής: «γ) Συγκέντρωση του ελέγχου σε ποσοστό πάνω από εβδομήντα τοις εκατό (70%) του κλάδου από το ίδιο ελεγκτικό γραφείο».

10. Η παράγραφος 5 του άρθρου 5 αντικαθίσταται ως εξής: «5. Όλοι οι έλεγχοι του παρόντος άρθρου πραγματοποιούνται εντός του χρόνου που ισχύει το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξεων προσδιορισμού φόρου».

11. Η παράγραφος 6 του άρθρου 5 καταργείται.

12. Η παράγραφος 7 του άρθρου 5 αντικαθίσταται ως εξής: «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 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, όπως ισχύει και έγκριση του Γενικού Διευθυντή Φορολογικής Διοίκησης».

13. Το άρθρο 6 αντικαθίσταται ως εξής: «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 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 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 1036682ΕΞ2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, όπως ισχύει, εισηγείται στο Γενικό Διευθυντή Φορολογικής Διοίκησης τη διενέργεια περαιτέρω φορολογικού ελέγχου [...]".

Επειδή όπως αναφέρεται στις προπαρασκευαστικές εργασίες της **ΠΟΛ.1034/2015 (από 2.12.2015)** έγγραφο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων και από 16.12.2015 ειδική έκθεση αιτιολόγησης, έγγραφα στα οποία παραπέμπει το στοιχείο 15 του προοιμίου της εν λόγω ΠΟΛ), η δι' αυτής κατάργηση των παραγράφων 2 και 6 του άρθρου 5, καθώς και η αντικατάσταση της παραγράφου 5 του άρθρου 5 και του άρθρου 6 της ΠΟΛ.1159/2011 έγιναν προς «*αποκατάσταση της ιεραρχίας των κανόνων δικαίου*», αφού θεωρήθηκε ότι η Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1159/2011 δεν μπορούσε να ορίσει, όπως εξελήφθη ότι έκανε, χρόνο παραγραφής (18 μήνες) βραχύτερο του οριζόμενου στο άρθρο 84 του νόμου 2238/1994 και στο άρθρο 36 του νόμου 4174/2013 (κατ' αρχήν, πενταετία) (σκέψη 11 ΣΤΕ 320/2020).

Επειδή στο άρθρο 26 του ν.4174/2013 ορίζεται:

«1. Οι υποθέσεις που ελέγχονται κατά προτεραιότητα, επιλέγονται με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων με βάση κριτήρια ανάλυσης κινδύνου, στοιχεία από εσωτερικές και εξωτερικές πηγές πληροφόρησης ή, εξαιρετικά, με βάση άλλα κριτήρια, τα οποία καθορίζονται από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων και δεν δημοσιοποιούνται.».

Επειδή κατόπιν προσφυγής που ασκήθηκε κατά του ελληνικού Δημοσίου, από εταιρεία η οποία υποστήριζε ότι εσφαλμένα ελέγχθηκε από την φορολογική διοίκηση λόγω περαίωσης της υπόθεσης της εξαιτίας του γεγονότος ότι είχε ελεγχθεί από ιδιώτες ελεγκτές στην χρήση 2012 σύμφωνα με τις διατάξεις περί φορολογικού πιστοποιητικού και είχε εκδοθεί πιστοποιητικό χωρίς επιφύλαξη, το εν λόγω ζήτημα του φορολογικού πιστοποιητικού εισήχθη ενώπιον της 7μελούς Συνθέσεως του Β' Τμήματος του ΣτΕ, με τον θεσμό της «πιλοτικής δίκης», του άρθρου 1 παρ. 1 του ν. 3900/2010, ήτοι ως ζήτημα ευρύτερου ενδιαφέροντος, καθότι ως αναφέρεται στην **πράξη 12/2019 της Επιτροπής του άρθρου 1 παρ. 1 του ν. 3900/2010** δεν υπάρχει σχετική νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας και η νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων κυμαίνεται συγκεκριμένα στο πρακτικό αναφέρεται:

«Με την προσφυγή η προσφεύγουσα ζητεί να ακυρωθεί, άλλως να μεταρρυθμιστεί, η ανωτέρω καταλογιστική πράξη (και να της επιστραφούν εντόκως οι κύριος και πρόσθετος φόροι, που έχει καταβάλει), προβάλλουσα, μεταξύ άλλων, ότι (δεύτερος λόγος) αναρμοδίως κατά χρόνο ελέγχθηκε για την επίμαχη χρήση (2012) εν έτει 2016 (και άρα μη νομίμως εκδόθηκε η ως άνω καταλογιστική πράξη, την οποία επικύρωσε η Δ.Ε.Δ.), μολονότι -κατ' εφαρμογή του άρθρου 82 παρ. 5 και 8 α' του ΚΦΕ (ν. 2238/1994), όπως ίσχυε μετά την τροποποίησή του με το άρθρο 8 παρ. 8-9 ν. 4110/2013, και της κατ' εξουσιοδότηση αυτού εκδοθείσης Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1159/2011 (Β' 1657), όπως ίσχυε μετά την

τροποποίηση των άρθρων 5 και 6 παρ. 1 α' αυτής με την Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1236/2013 (Β' 2693)- κατόπιν της από 24.7.2013 εκθέσεως φορολογικής συμμορφώσεως 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., έλεγχος μπορούσε να διενεργηθεί (και έπρεπε να έχει ολοκληρωθεί) εντός 18 μηνών από την υποβολή του φορολογικού πιστοποιητικού στη Γ.Γ.Π.Σ., ήτοι, εν προκειμένω, το αργότερο έως 31.3.2015.

Εφόσον τέτοιος έλεγχος δεν διενεργήθηκε εντός του δεκαοκτάμηνου, 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 ή επιλογή με τη χρησιμοποίηση μεθόδων αναλύσεως κινδύνου κατ' άρθρο 80 ν. 3842/2010, όπως ισχύει. Ούτε έχουν εν προκειμένω εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 65Α του ΚΦΔ/σίας (ν. 4174/2013), που προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ. 6 ν. 4223/2013 και αντικατέστησε τις προαναφερόμενες διατάξεις του ΚΦΕ, το οποίο δεν θέτει χρονικό περιορισμό (πλην του χρόνου παραγραφής) στους διενεργούμενους ελέγχους, όπως εσφαλμένως έκρινε η Δ.Ε.Δ.. Και τούτο, διότι, σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 40 εδ. α' του ΚΦΔ/σίας, όπως είχε προστεθεί με το άρθρο 50 παρ. 2 ν. 4223/2013 και ισχύει (ακόμα και) μετά την αντικατάστασή του με το άρθρο 56 παρ. 4 ν. 4410/2016, οι διατάξεις του άρθρου 65Α για το φορολογικό πιστοποιητικό εφαρμόζονται για χρήσεις από 1.1.2014.

Ούτε, τέλος, η πρόβλεψη χρονικού περιορισμού των ελέγχων για τις χρήσεις έως 31.12.2013, κατ' άρθρα 5 παρ. 2 και 5 και 6 παρ. 1 α' της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1159/2011 (που διατηρήθηκε σε ισχύ για τις χρήσεις αυτές και μετά το άρθρο 65Α), κείται εκτός εξουσιοδοτήσεως (ούτε θα ερειδόταν επί άκυρου, από την άποψη της τηρήσεως των όρων του άρθρου 43 παρ. 2 Συντάγματος, τοιαύτης), όπως -επίσης εσφαλμένως- έκρινε, κατ' επίκληση της 256/2015 γνωμοδοτήσεως Ν.Σ.Κ., η Δ.Ε.Δ.. Αντίστοιχα με τους ως άνω προβαλλόμενους ισχυρισμούς είναι τα, κατά την προσφεύγουσα και ήδη αιτούσα, τιθέμενα «γενικότερου ενδιαφέροντος» και με «συνέπειες για ευρύτερο κύκλο προσώπων» νομικά ζητήματα [ήτοι εφαρμοστέο δίκαιο (άρθρο 65Α ΚΦΔ/σίας ή άρθρο 82 παρ. 5 και 8 α' ΚΦΕ και κατ' εξουσιοδότηση αυτού εκδοθείσα Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1159/2011), κύρος της εξουσιοδοτικής διατάξεως του άρθρου 82 παρ. 8 α' ΚΦΕ από την άποψη της τηρήσεως των όρων του άρθρου 43 παρ. 2 Συντάγματος και κάλυψη από την εξουσιοδότηση αυτή της προβλέψεως, στην Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1159/2011, χρονικού περιορισμού των ελέγχων για τις χρήσεις έως 31.12.2013, έννοια των κρίσιμων διατάξεων της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1159/2011 ερμηνευομένων σε συνδυασμό αφενός με το άρθρο 82 παρ. 5 και 8 α' ΚΦΕ, αφετέρου με το άρθρο 84 παρ. 1 του ίδιου Κώδικα (γενική πενταετής παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή του φόρου)], επί των οποίων δεν υπάρχει νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, η δε νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων, όπως επισημαίνει και το Ν.Σ.Κ. σε πρόσφατο σχετικό πρακτικό (1680/2018), κυμαίνεται, όπως η πρακτική της Δ.Ε.Δ..».

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 επταμ., 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 υποχρέων, 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 εν προκειμένω όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου και συγκεκριμένα από την οικεία έκθεση ελέγχου κριτήριο ελέγχου αποτέλεσε το φορολογικό πιστοποιητικό με θέματα έμφασης. Ως προς την υπό κρίση χρήση 2013 η προσφεύγουσα εταιρεία είχε ελεγχθεί από την ελεγκτική εταιρεία «.....» και η έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης υποβλήθηκε στην βάση δεδομένων της ΓΓΠΣ την **10^η Ιουλίου 2014**.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προβάλλει μεταξύ των άλλων και τον ισχυρισμό της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να εκδώσει εντολή ελέγχου για θέματα έμφασης και να διενεργήσει έλεγχο του πορίσματος Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης για την διαχειριστική περίοδο 01.01 - 31.12.2013, μετά την παρέλευση 18 μηνών από την ημερομηνία υποβολής αυτής στην βάση δεδομένων της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων.

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

α) κατ' εφαρμογή του άρθρου 82 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 με την Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1236/2013, κατόπιν της από **10.07.2014** έκθεσης φορολογικής συμμόρφωσης με θέματα έμφασης νόμιμου ελεγκτή του δημόσιου μητρώου του ν. 3693/2008 και της υποβολής του οικείου ετήσιου πιστοποιητικού στη βάση δεδομένων της Γ.Γ.Π.Σ., για τα φορολογικά αντικείμενα που αναφέρονται στο προσάρτημα αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων, μεταξύ των οποίων και του ΦΠΑ, έλεγχος της φορολογικής αρχής μπορούσε να διενεργηθεί (και έπρεπε να έχει ολοκληρωθεί) το αργότερο έως **την 31.12.2015**,

(β) εφόσον τέτοιος έλεγχος δεν διενεργήθηκε εντός δεκαοκταμήνου από την υποβολή του ως άνω πιστοποιητικού, και σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου αιτία ελέγχου ήταν μόνο η ύπαρξη

φορολογικού πιστοποιητικού με θέματα έμφασης και δεν αναφέρεται ότι συντρέχουν οι περιπτώσεις κατ' εξαίρεση ελέγχου και μετά την περαίωση, εντός του χρόνου παραγραφής, ήτοι εντοπισμός στοιχείων ή ενδείξεων για παραβάσεις της παρ. 6 του άρθρου 5 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1159/2011 (όπως **Λήψη ή έκδοση πλαστών - εικονικών φορολογικών στοιχείων, Άσκηση δίωξης μελών του Δ.Σ., Συγκέντρωση του ελέγχου σε ποσοστό πάνω από εβδομήντα τοις εκατό (70%) του κλάδου από το ίδιο ελεγκτικό γραφείο, Ευρήματα του ποιοτικού ελέγχου**), η επίμαχη χρήση θεωρείται **περαιωμένη**,

(γ) δεν έχουν, εν προκειμένω, εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 65Α του ν. 4174/2013, το οποίο δεν θέτει χρονικό περιορισμό (πλην του χρόνου παραγραφής) στους διενεργούμενους ελέγχους, καθόσον, σύμφωνα με το άρθρο 72 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 και β) της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1159/2011 (που διατηρήθηκε σε ισχύ για τις χρήσεις αυτές και μετά το άρθρο 65Α), όπως κρίθηκε ως ζήτημα γενικού ενδιαφέροντος με την ως άνω Απόφαση του ΣΤΕ δεν κείται εκτός νομοθετικής εξουσιοδότησης, ενώ η τροποποίηση των ρυθμίσεων αυτών που επιχειρήθηκε με την ΠΟΛ. 1034/31.12.2015 (ΦΕΚ Β'730/18.03.2016) απόφαση του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών όπως επίσης κρίθηκε από το Ανώτατο Δικαστήριο δεν ήταν νόμιμη ως κείμενη εκτός νομοθετικής εξουσιοδότησης, και

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

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

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **21/01/2020** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....» **με τον διακριτικό τίτλο «.....», ΑΦΜ**, και την ακύρωση της υπ'αριθμ...../2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013 του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.)

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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 .