



ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α5

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94)

γ. της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69)

δ. του Π.Δ 111/2014 (ΦΕΚ Α' 178) «*Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών*»

ε. του άρθρου 6 της υπ' αριθμ. Δ6Α1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «*Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων και μετονομασία ορισμένων από αυτές*», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

στ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

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

4. Την από **11/10/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησηςκαι διακριτικό τίτλο “.....”, με αντικείμενο εργασιών την παραγωγή κομπόστας φρούτων, που εδρεύει στατου δήμου, στο, με **ΑΦΜ:**, κατά της υπ' αριθμ./**21-08-2017** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού **Τελών Χαρτοσήμου** (Κ.Τ.Χ) χρήσης **2011**, που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,

5. Την υπ' αριθμ./**21-08-2017** Οριστική Πράξη του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, καθώς και της από **21/08/2017 έκθεσης** μερικού ελέγχου προσδιορισμού **Τελών Χαρτοσήμου** και εισφοράς ΟΓΑ της ίδιας υπηρεσίας, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση,

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ,

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α5 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από **11/10/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου**ενδικοφανούς προσφυγής** της επιχείρησης, με αντικείμενο εργασιών την παραγωγή κομπόστας φρούτων, που εδρεύει στατου δήμου, στο, με **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι η κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης έγινε στις **12/09/2017**, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Σύντομο Ιστορικό

Με την υπ' αριθμ.**/29-01-2013** Εντολή ελέγχου του προϊστάμενου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, διενεργήθηκε **μερικός έλεγχος** φορολογίας **τελών χαρτοσήμου** στην ανωτέρω επιχείρηση, για τις χρήσεις **2007, 2008, 2009, 2010** και **2011**, τα αποτελέσματα δε του ελέγχου, κοινοποιήθηκαν σ' αυτήν με το υπ' αριθμ.**/07-12-2016** Σημείωμα Διαπιστώσεων και τις αντίστοιχες προσωρινές πράξεις, η οποία, κάνοντας χρήση των διατάξεων των άρθρων 57-61 του ν. 4446/2016 (Α' 240), υπέβαλε **τροποποιητικές δηλώσεις** χρήσεων **2007, 2008, 2009** και **2010** περιλαμβάνοντας σ' αυτές, το σύνολο των διαφορών που είχαν ήδη διαπιστωθεί από τον έλεγχο για τις χρήσεις αυτές.

Όμως για τη **χρήση 2011**, κατά την οποία μετά τον έλεγχο προέκυψαν **διαφορές** υποκείμενες σε τέλη χαρτοσήμου, ήτοι από δάνεια στο προσωπικό ποσού **118.940,63€**, και από χρηματικές διευκολύνσεις προς τους μετόχους της ποσού **910.721,01€**, η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε αντίστοιχη τροποποιητική δήλωση, αλλά υπόμνημα με τις απόψεις της, τις οποίες ο έλεγχος απέρριψε, με αποτέλεσμα ο προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας να εκδώσει την υπ' αριθμ.**/21-08-2017** προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου και εισφοράς ΟΓΑ, χρήσης **2011**, με την οποία καταλόγισε διαφορά χαρτοσήμου ποσού **11.486,02€**, διαφορά ΟΓΑ επί χαρτοσήμου ποσού **2.297,20€**, πλέον προσαυξήσεων λόγω ανακρίβειας της δήλωσης ή μη υποβολής ποσού **16.539,86€**, και συνολικά **30.323,08€**.

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

- 1) Αντίθετος στον Νόμο και το Σύνταγμα ο ενδικοφανής χαρακτήρας του άρθρου 63 του ν. 4174/2013
- 2) Η ανυπαρξία της παράβασης
- 3) Οι νομικές πλημμέλειες και το νόμω αβάσιμο της προδικασίας του φορολογικού ελέγχου και του σώματος της προσβαλλόμενης πράξης.
 - 3α) Η μη κατά νόμιμο χρόνο έκδοση του οριστικού προσδιορισμού συνιστά κατά γενική αρχή του διοικητικού δικαίου σιωπηρή αποδοχή των απόψεων της προσφεύγουσας, όπως αυτές κατατέθηκαν νόμιμα και εμπρόθεσμα ενώπιον της Διοίκησης με το Υπόμνημά της
 - 3β) Η έλλειψη ειδικής εντολής ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων περί Τελών Χαρτοσήμου, κατά παράβαση της προδικασίας διενέργειας φορολογικού ελέγχου.
- 4) Η νόμω και ουσία αβάσιμη διενέργεια και ολοκλήρωση του κρινόμενου φορολογικού ελέγχου καθώς και η έκδοση της προσβαλλόμενης καταλογιστικής πράξης (βεβαίωση φόρου) σε βάρος της προσφεύγουσας και για την κρινόμενη περαιωμένη χρήση 2011 για την οποία είχε εκδοθεί, δυνάμει της διάταξης του άρθρου 82 παράγραφος 5 του Ν. 2238/1994, ετήσιο φορολογικό πιστοποιητικό χωρίς επιφύλαξη και, συνεπώς, το Ελληνικό Δημόσιο είχε απωλέσει την κατά χρόνο αρμοδιότητά του για διεξαγωγή και ολοκλήρωση ελέγχου και το σχετικό δικαίωμά του είχε υποπέσει σε παραγραφή.
- 5) Ο νόμω και ουσία αβάσιμος καταλογισμός αναλογικού τέλους χαρτοσήμου σε ποσοστό 2% επί 141.733,43€, ως δήθεν ποσά που χορηγήθηκαν ως δάνεια στο προσωπικό της εταιρείας.

Επειδή με τις διατάξεις των άρθρων **82 § 5** και **8α** του **ν. 2238/1994** (Α' 151), όπως οι παράγραφοι αυτές αντικαταστάθηκαν από το άρθρο 21 παρ.10β και 10γ του ν. 3943/2011 (Α' 66), ορίζεται ότι: **«5)** Νόμιμοι ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία, που είναι εγγεγραμμένοι στο δημόσιο μητρώο του Ν. 3693/2008 (Α' 174) και διενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχους σε ανώνυμες εταιρείες και εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, υποχρεούνται στην έκδοση ετήσιου πιστοποιητικού. Το πιστοποιητικό αυτό εκδίδεται μετά από έλεγχο που διενεργείται, παράλληλα με τον έλεγχο της οικονομικής διαχείρισης, ως προς την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων σε φορολογικά αντικείμενα. Φορολογικές παραβάσεις, καθώς και μη απόδοση ή ανακριβής απόδοση φόρων που διαπιστώνονται από τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία, κατά τη διενέργεια του διαχειριστικού ελέγχου, αναφέρονται αναλυτικά στο πιστοποιητικό αυτό. Αν το πιστοποιητικό δεν περιλαμβάνει παρατηρήσεις και διαπιστώσεις παραβάσεων της φορολογικής νομοθεσίας, δεν διενεργείται τακτικός φορολογικός έλεγχος, επιφυλασσομένων των διατάξεων του άρθρου 80 του Ν. 3842/2010 (Α' 58). Αν από το πιστοποιητικό προκύπτουν συγκεκριμένα φορολογικά δεδομένα για την ελεγχθείσα εταιρεία με τα οποία συμφωνεί και η αρμόδια ελεγκτική φορολογική αρχή, το εν λόγω πιστοποιητικό αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα των εκθέσεων ελέγχου της ως άνω αρχής. Τα πιο πάνω πρόσωπα διώκονται και τιμωρούνται για κάθε παράλειψη των υποχρεώσεών τους σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 3693/2008» και **«8.α)** Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, που εκδίδεται ύστερα από γνώμη της ΕΛΤΕ, καθορίζονται τα συγκεκριμένα επί μέρους φορολογικά αντικείμενα του ελέγχου αυτού, το ειδικότερο περιεχόμενο του πιστοποιητικού που εκδίδεται, ο τρόπος, ο χρόνος και η διαδικασία υποβολής του και κάθε άλλο σχετικό θέμα,...».

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

(Άρθρο 1) «**1)** Το "Ετήσιο Πιστοποιητικό" που προβλέπεται στην παρ. 5 του άρθρου 82 του ν. 2238/94, αφορά τις Ανώνυμες Εταιρείες και τις Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης που οι ετήσιες οικονομικές τους καταστάσεις ελέγχονται υποχρεωτικά από Νόμιμους Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία και εκδίδεται μετά από φορολογικό έλεγχο που διενεργείται από Νόμιμους Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία που είναι εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του ν. 3693/2008. **2)** Ο φορολογικός έλεγχος πραγματοποιείται επί συγκεκριμένων φορολογικών αντικειμένων, που προσδιορίζονται σε ειδικό πρόγραμμα ελέγχου, σύμφωνα με το Παράρτημα ΙΙΙ της παρούσας, το οποίο εκδίδεται από το Υπουργείο Οικονομικών σε συνεργασία με την Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ), αναβαθμίζεται σε ετήσια βάση και είναι σύμφωνο με τα οριζόμενα στο Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000, "Εργα Διασφάλισης πέραν ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης".

(Άρθρο 3): «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, "Εργα Διασφάλισης πέραν ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης". **3)** Η ως άνω Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης καλύπτει όλα τα αντικείμενα που ορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου του παραρτήματος 111 της παρούσας. Οι Νόμιμοι Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία, κατά την διενέργεια του ως άνω φορολογικού ελέγχου, υποχρεούνται να εκτελέσουν όλες τις εργασίες που αναλύονται στο πρόγραμμα ελέγχου του παραρτήματος ΙΙΙ. **4)** ... **5)** Αναπόσπαστο μέρος της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης αποτελεί το Προσάρτημα των αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων που επισυνάπτεται στο παράρτημα ΙΙ της παρούσας. Στο εν λόγω προσάρτημα περιλαμβάνονται πληροφοριακά στοιχεία για την ελεγχόμενη εταιρεία καθώς επίσης και ανάλυση των ευρημάτων που προκύπτουν από τον έλεγχο της φορολογικής συμμόρφωσης. **6)** Η Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης ολοκληρώνεται και υποβάλλεται στην ελεγχόμενη εταιρεία οπωσδήποτε μετά την υποβολή της δήλωσης φόρου εισοδήματος και το αργότερο δέκα (10) ημέρες μετά την ημερομηνία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. **7)** Η Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης συμπληρώνεται και υποβάλλεται ηλεκτρονικά στο Υπουργείο Οικονομικών από τους Νόμιμους Ελεγκτές και συγκεκριμένα στη βάση δεδομένων που τηρεί η Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων (Γ.Γ.Π.Σ), έως την 10η ημέρα του έβδομου μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου...»

(Άρθρο 5): «1) Από τις εταιρίες που ελέγχονται από Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία για τη φορολογική τους συμμόρφωση, επιλέγεται **δείγμα τουλάχιστον της τάξης του 9% για έλεγχο**, με κριτήρια που ορίζονται από το

Υπουργείο Οικονομικών σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 80 του Ν.3842/2010. **2)** Οι έλεγχοι αυτοί διενεργούνται από τις αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες και ολοκληρώνονται σε διάστημα όχι αργότερο των δεκαοχτώ (18) μηνών από την προθεσμία υποβολής από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης στη βάση δεδομένων της Γ.Γ.Π.Σ. **3)** Οι έλεγχοι από τις αρμόδιες φορολογικές ελεγκτικές υπηρεσίες καλύπτουν όλα τα φορολογικά αντικείμενα που ορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου. Με την ολοκλήρωσή τους συντάσσονται Εκθέσεις Ελέγχου. **4)** Εκτός των εταιριών που ελέγχονται στα πλαίσια της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, το Υπουργείο Οικονομικών μπορεί να διενεργεί τακτικούς ελέγχους σε πρόσθετο αριθμό εταιριών, μετά από εισήγηση του προϊσταμένου της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής και έγκριση από επιτροπή η οποία αποτελείται από το Γενικό Διευθυντή Φορολογικών Ελέγχων, το Γενικό Διευθυντή Φορολογίας και τον Προϊστάμενο της Διεύθυνσης Ελέγχου, βάσει των ειδικών κριτηρίων που ακολουθούν: **α)** Λήψη ή έκδοση πλαστών - εικονικών φορολογικών στοιχείων, συναλλαγές με ανύπαρκτες φορολογικά εταιρίες και περιπτώσεις για τις οποίες προέκυψαν παραβάσεις του άρθρου 39 και 39Α του Ν. 2238/1994 (transfer pricing), στοιχεία ή ενδείξεις για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας από εσωτερική ή εξωτερική πληροφόρηση ή επεξεργασία δεδομένων, μη έκδοση Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία στις ημερομηνίες που ορίζονται σαν καταληκτικές για τη χορήγησή της, αναφορά από τους Νόμιμους Ελεγκτές ότι δεν τους δόθηκαν οι αναγκαίες πληροφορίες σε ότι αφορά το φορολογικό έλεγχο που διενήργησαν και περιπτώσεις ελέγχων εταιριών κατά τους οποίους έχουν προκύψει στοιχεία για παράβαση των διατάξεων του Ν.3693/2008 από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία, **β)** Άσκηση 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 ακαθαρσίτων 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) : «**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) ...»

(Άρθρο 9): «**1)** Η Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης θα αναφέρει τα στοιχεία που ορίζονται στο Παράρτημα i 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 iii 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 φορολογικής 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 εταιρείες, στις εταιρείες 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 από το συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων, συνάγεται ότι οι νόμιμοι ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία που είναι εγγεγραμμένοι στο δημόσιο μητρώο του ν. 3693/2008, διενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχους σε Α.Ε και Ε.Π.Ε και προβαίνουν στην 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 ελέγχου και υποβάλλεται ηλεκτρονικά στο Υπουργείο Οικονομικών με ευθύνη του νόμιμου ελεγκτή ή ελεγκτικού γραφείου, έως την 10η ημέρα του έβδομου μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου.

Αν το πιστοποιητικό δεν περιλαμβάνει παρατηρήσεις παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας και εκδοθεί έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη και υπό την προϋπόθεση ότι δεν έχουν εντοπιστεί φορολογικές παραβάσεις από τους δειγματοληπτικούς ελέγχους του Υπουργείου Οικονομικών, οι οποίοι διενεργούνται με βάση τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 5 της ΠΟΛ.1159/22-07-2011 και ολοκληρώνονται εντός δεκαοκτώ μηνών από την υποβολή του ετήσιου πιστοποιητικού φορολογικής συμμόρφωσης στην ηλεκτρονική βάση της ΓΓΠΣ, μετά δε την ημερομηνία αυτή θεωρείται περαιωμένη η συγκεκριμένη χρήση και δυνατότητα άλλου ελέγχου υπάρχει μόνο στην περίπτωση στοιχείων ή ενδείξεων για παραβάσεις που ορίζονται στην παρ. 6 του άρθρου 5 της ανωτέρω υπουργικής απόφασης, είτε υπό τις προϋποθέσεις του άρθρου 80 του ν. 3842/2010, κατά τη ρητή πρόβλεψη της παρ. 5 του άρθρου 82 του ν. 2238/1994.

Σύμφωνα δε με το σκοπό της τελευταίας αυτής διατάξεως, σε περίπτωση που το πιστοποιητικό των νομίμων ελεγκτών δεν περιλαμβάνει παρατηρήσεις και διαπιστώσεις παραβάσεων της φορολογικής νομοθεσίας, ανατροπή των οριστικών αποτελεσμάτων της συγκεκριμένης χρήσης είναι δυνατή μόνο στην περίπτωση επιλογής προς έλεγχο υπό τις προϋποθέσεις του άρθρου 80 του ν. 3842/2010, ήτοι με τη χρησιμοποίηση μεθόδων ανάλυσης κινδύνου και την εφαρμογή των

κριτηρίων που ορίζονται στην κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου αυτού εκδοθείσα Υ.Α ΠΟΛ 1178/2011 και όχι με βάση υπουργικές αποφάσεις που εκδίδονται κατ' εξουσιοδότηση του τελευταίου εδαφίου της παρ.1 του ως άνω άρθρου 80, με τις οποίες ορίζεται τυχαίο δείγμα υποθέσεων προς έλεγχο χωρίς τη χρησιμοποίηση μεθόδων ανάλυσης κινδύνου.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου, μεταξύ των οποίων και της από 27/07/2017 έκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, του ελεγκτή του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ), προκύπτουν μεταξύ των άλλων τα ακόλουθα σχετικά με την επίμαχη διαχειριστική περίοδο **01/01-31/12/2011**: Με την υπ' αριθμ./29-01-2013 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ, διενεργήθηκε **μερικός έλεγχος** στην ανωτέρω επιχείρηση, για τις χρήσεις **2007, 2008, 2009, 2010 και 2011**, τα αποτελέσματα δε του ελέγχου, κοινοποιήθηκαν σ' αυτήν με το υπ' αριθμ./07-12-2016 Σημείωμα Διαπιστώσεων και τις αντίστοιχες προσωρινές πράξεις, η οποία, κάνοντας χρήση των διατάξεων των άρθρων 57 - 61 του ν. 4446/2016 (Α' 240), υπέβαλε **τροποποιητικές δηλώσεις** χρήσεων **2007, 2008, 2009 και 2010** περιλαμβάνοντας σ' αυτές, το σύνολο των διαφορών που είχαν ήδη διαπιστωθεί από τον έλεγχο για τις χρήσεις αυτές.

Όμως για τη **χρήση 2011** κατά την οποία μετά τον έλεγχο προέκυψαν **διαφορές** υποκείμενες σε τέλη χαρτοσήμου, ήτοι από δάνεια στο προσωπικό ποσού **118.940,63€**, και από χρηματικές διευκολύνσεις προς τους μετόχους της ποσού **910.721,01€**, η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε αντίστοιχη τροποποιητική δήλωση, αλλά υπόμνημα με τις απόψεις της, τις οποίες ο έλεγχος απέρριψε, με αποτέλεσμα ο προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας να εκδώσει την υπ' αριθμ./**21-08-2017** προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου και εισφοράς ΟΓΑ, χρήσης **2011**, με την οποία καταλόγισε διαφορά χαρτοσήμου ποσού **11.486,02€**, διαφορά ΟΓΑ επί χαρτοσήμου ποσού **2.297,20€**, πλέον προσαυξήσεων λόγω ανακρίβειας της δήλωσης ή μη υποβολής ποσού **16.539,86€**, και συνολικά **30.323,08€**.

Κατά την επίμαχη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ. 70), διενεργήθηκε έλεγχος από τον ανεξάρτητο Ορκωτό Ελεγκτήτης ελεγκτικής εταιρείας ΣΟΛ ΑΕ (ΑΜ ΣΟΕΛ), ο οποίος συνέταξε την **έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης, με συμπέρασμα χωρίς επιφύλαξη**. Αναλυτικά στο συμπέρασμα αυτής αναφέρεται: «Με βάση την εκτελεσθείσα εργασία μας, δεν έχει περιέλθει στην αντίληψή μας οτιδήποτε που θα μας οδηγούσε στο συμπέρασμα ότι η Εταιρεία δεν έχει συμμορφωθεί από κάθε ουσιαστική άποψη, με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις για τα φορολογικά αντικείμενα, τα οποία καθορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου φορολογικής συμμόρφωσης που προβλέπεται στην υπ' αριθ. ΠΟΛ.1159/22-07-2011 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών».

Επειδή η προσφεύγουσα, με την κρινόμενη προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης ως μη νόμιμης. Ειδικότερα, προβάλλει ότι υπάγεται στο ειδικό καθεστώς του άρθρου 82§5 του ν. 2238/1994, καθόσον για τη διαχειριστική περίοδο από 1-1-2011 έως 31-12-2011 διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος στην επιχείρησή της από νόμιμο ελεγκτή, σύμφωνα με την ως άνω ειδική διάταξη και εκδόθηκε ετήσιο πιστοποιητικό, που περιλαμβάνει έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης **χωρίς επιφύλαξη**, για τα φορολογικά αντικείμενα που αναφέρονται στο προσάρτημα αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων, μεταξύ των οποίων και τα τέλη χαρτοσήμου, τα οποία προσκομίζει και επικαλείται (**Σχετ. 7α και 7γ**). Ενόψει αυτού και δεδομένου ότι στην επιχείρησή της δεν διενεργήθηκε και ολοκληρώθηκε έλεγχος από τις αρμόδιες ελεγκτικές αρχές έως τις 30-04-2014 με βάση τις διατάξεις του άρθρου 5 §§ 1, 2, 4 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ 1159/2011 Απόφασης του Υ.Ο., ούτε στοιχειοθετείται εν προκειμένω καμία από τις περιπτώσεις παραβάσεων που ορίζονται στο άρθρο 5§6 της ίδιας Απόφασης, μη νομίμως η Φορολογική Αρχή διενήργησε έλεγχο στην επιχείρησή της δυνάμει έκδοσης εντολής ελέγχου με ημερομηνία 29-01-2013, καθόσον κατά τη διεξαγωγή αυτού είχε απωλέσει την κατά χρόνο αρμοδιότητά της για διεξαγωγή ελέγχου και έκδοση καταλογιστικής πράξης εις βάρος της ή, άλλως, το σχετικό δικαίωμά της είχε υποπέσει σε παραγραφή.

Επειδή περαιτέρω, η προσφεύγουσα προσκομίζει και επικαλείται την υπ' αριθμ./2016 Απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, η οποία σε όμοια με την ανωτέρω υπόθεση, έκρινε ότι «8) Με τα δεδομένα αυτά και σύμφωνα με τις διατάξεις που παρατέθηκαν στη μείζονα σκέψη της παρούσας και την ερμηνεία που δόθηκε σ' αυτές, το Δικαστήριο, λαμβάνοντας υπόψη: α) ότι όπως αναφέρεται στην από 1-8-2014 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του ελεγκτή του ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ. (σελ. 14), στην προσφεύγουσα ανώνυμη εταιρία διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος από νόμιμους ελεγκτές, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 82 του ν. 2238/1994, για τη διαχειριστική περίοδο από 1-1-2011 έως 31-12-2011 και εκδόθηκε έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη για τα φορολογικά αντικείμενα που αναφέρονται στο προσάρτημα αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων, μεταξύ των οποίων και η φορολογία εισοδήματος, β) ότι όπως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα και δεν αμφισβητείται από τη Φορολογική Αρχή, μέχρι τις 30-4-2014, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 και 5 του άρθρου 5 της Υ.Α. ΠΟΛ 1159/2011, δεν διενεργήθηκαν έλεγχοι στην επιχείρησή της με βάση τις διατάξεις των παρ. 1 και 4 του άρθρου αυτού και γ) ότι ενόψει αυτών, μετά την 30-4-2014 η χρήση 2011 θεωρείται περαιωμένη, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1α του άρθρου 6 της ως άνω υπουργικής απόφασης και δυνατότητα άλλου ελέγχου υπάρχει μόνο σε περίπτωση στοιχείων ή ενδείξεων για παραβάσεις που ορίζονται στην παρ. 6 του άρθρου 5 της ανωτέρω υπουργικής απόφασης, είτε με βάση τις διατάξεις του άρθρου 80 του ν. 3842/2010 και με τη χρήση μεθόδων ανάλυσης κινδύνου, ωστόσο, εν προκειμένω, από τα στοιχεία του φακέλου δεν προκύπτει, ούτε, εξάλλου, η Φορολογική Αρχή επικαλείται ότι ο παρών έλεγχος διενεργήθηκε βάσει των διατάξεων αυτών, κρίνει ότι μη νομίμως διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση της προσφεύγουσας δυνάμει της υπ' αριθ./6-5-2014 εντολής ελέγχου μετά τις 30-4-2014, ήτοι μετά την οριστικοποίηση των αποτελεσμάτων της χρήσης 2011, με βάση τις διατάξεις των άρθρων 66 του ν. 2238/1994, 23-25 και 66 του ν. 4174/2013 και των Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1038/2012 και 1159/2011 και συνεπώς, μη νομίμως εκδόθηκε επί τη βάσει αυτού εις βάρος της προσφεύγουσας η υπ' αριθ./25-8-2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, τα δε αντίθετα υποστηριζόμενα από το Ελληνικό Δημόσιο, πρέπει να απορριφθούν. Ειδικότερα, οι προαναφερόμενοι ισχυρισμοί του πρέπει να απορριφθούν ως αλυσιτελώς προβαλλόμενοι, αφενός μεν διότι αφορούν τη χρήση 2010 και αφετέρου διότι ο παρών έλεγχος δεν διενεργήθηκε μετά τις 30-04-2014 με βάση τις διατάξεις των παρ. 1 και 4 του άρθρου 5 της Υ.Α. ΠΟΛ 1159/2011, για τις οποίες ορίζεται η ανωτέρω αποκλειστική προθεσμία από τις παρ. 2 και 5 του άρθρου 5 της Υ.Α. ΠΟΛ 1159/2011.

9) Κατ' ακολουθίαν των ανωτέρω, η κρίνόμενη προσφυγή πρέπει να γίνει δεκτή και να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη πράξη. Περαιτέρω, πρέπει να αποδοθεί στην προσφεύγουσα το παράβολο που καταβλήθηκε και να απαλλαγεί το καθού η προσφυγή, μετ' εκτίμηση των περιστάσεων, της δικαστικής δαπάνης της προσφεύγουσας (αρθ.275 παρ.1 του Κ.Δ.Δ.)».

Επειδή από το αρχείο της υπηρεσίας μας προκύπτει ότι η ως άνω Απόφαση (...../2016 ΔΕΦΑΘ) κατέστη αμετάκλητη λόγω μη άσκησης αναίρεσης από το Δημόσιο.

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, λαμβάνοντας υπόψη ότι:

α) Όπως αναφέρεται στην από 21/08/2017 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του ΚΕΜΕΕΠ (σελ. 70), στην προσφεύγουσα εταιρεία διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος από νόμιμο ελεγκτή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 82§5 του ν. 2238/1994, για τη χρήση 2011 και εκδόθηκε έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη για τα φορολογικά αντικείμενα που αναφέρονται στο προσάρτημα αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων, μεταξύ των οποίων και τα τέλη χαρτοσήμου,

β) Ο φορολογικός έλεγχος από το ΚΕΜΕΕΠ ολοκληρώθηκε με την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης στις 21/08/2017, ήτοι μετά την 30/04/2014, όπως ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 5 §§ 1, 2, 4 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ 1159/2011 Απόφασης του Υ.Ο,

γ) Από τα στοιχεία του φακέλου, δεν προκύπτει η ύπαρξη στοιχείων ή ενδείξεων που να αφορούν παραβάσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 § 6 της ΠΟΛ 1159/2011,

δ) Η υπ' αριθμ./2016 Απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, η οποία έκρινε το ίδιο νομικό ζήτημα, έχει καταστεί αμετάκλητη λόγω μη άσκησης αναίρεσης από το Δημόσιο,

Το δικαίωμα του Δημοσίου για τον έλεγχο της χρήσης 2011, είχε ήδη υποπέσει σε παραγραφή από τις 30/04/2014

Κατόπιν αυτών, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται δεκτός, παρέλκει δε, η εξέταση των λοιπών λόγων που προβάλλονται με την ενδικοφανή προσφυγή.

Αποφασίζουμε

Την **αποδοχή** της από **11/10/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης, με αντικείμενο εργασιών την παραγωγή κομπόστας φρούτων, που εδρεύει στατου δήμου, στο, με **ΑΦΜ:**, και την **ακύρωση** της υπ' αριθμ./**21-08-2017** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού **Τελών Χαρτοσήμου** (Κ.Τ.Χ) χρήσης **2011**, που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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