



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
ΓΡΑΦΕΙΟ ΝΟΜΙΚΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΟΥ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ**

Αθήνα 7 /6/2019

Αρ.Φακ.: ΕΡ 15.18

**Αρμόδιος: Πολ. Καραστεργίου
Πάρεδρος ΝΣΚ
Τηλ.: 210-3375044
Email.: p.karastergiou@nsk.gr**

**ΑΡΙΘΜΟΣ ΓΝΩΜΟΔΟΤΗΣΗΣ 133/2019
(ατομική)**

Αριθμός Ερωτήματος: Το με υπ' αριθμ. πρωτ. 92 ΟΙΚ. ΕΜΠ./ 22-11-2018 έγγραφο της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων Ν.Π.Δ.Δ. (Γραφείο Προέδρου) σε συνδιασμό με το υπ αριθμ. Πρωτ. ΔΕΛ Β 116135 ΕΞ 2019 ΕΜΠ /18-3-2019 της Γενικής Δ/νσης Φορολογικής Διοίκησης – Δνση Ελέγχων (τμήμα Β)

Περίληψη ερωτήματος: Ερωτάται: Εάν οι υποθέσεις των χρήσεων 2011-2013 για τις οποίες α) ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής χορήγησε έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης χωρίς η με επιφύλαξη και παρήλθε η περίοδος των 18 μηνών που προβλέπονταν στις ΠΟΛ 1159/2011 και ΠΟΛ 1236/2013, β) ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής χορήγησε έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη η με επιφύλαξη σε σχέση με τις παραβάσεις που προσδιορίζονται στην παρ. 6 του άρθρου 5 της ΠΟΛ 1159/2011, θεωρούνται φορολογικά περαιωμένες και ως εκ τούτου παρέλκει η έκφραση γνώμης εκ μέρους της ΕΛΤΕ για τις εν λόγω υποθέσεις.

Γνωμοδοτών : Πολυχρόνης Καραστεργίου , Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.

A. Ιστορικό

1. Με το έγγραφο της ερωτώσας υπηρεσίας δίδεται το ακόλουθο ιστορικό :

Στα πλαίσια της διαδικασίας για την διατύπωση γνώμης της ΕΛΤΕ σύμφωνα με την ΠΟΛ 1159/2011 όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ 1148/2018, αναφορικά με τα φορολογικά πιστοποιητικά που εκδόθηκαν για τις χρήσεις 2011-2013, και ενόψει των απόψεων μεταξύ άλλων, περί παραγραφής, που παρέθεσαν οι ελεγκτικές εταιρείες επί των πληροφοριακών εκθέσεων ελέγχου του ΚΕΜΕΠ για τις χρήσεις αυτές, θέτουμε υπόψη σας τα εξής:

Α) Για τις εν λόγω χρήσεις είχαν καταρχήν εφαρμογή οι παρ. 1 και 2 του άρθρου 5 της ΠΟΛ 1159/2011 σύμφωνα τις οποίες: «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. ».

Β) Περαιτέρω η ΠΟΛ 1159/2011 τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ.1236/18.10.2013 ως ακολούθως:«1.Η παράγραφος 2 του άρθρου 5 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1159/22.7.2011 αντικαθίσταται ως εξής: «2. Οι έλεγχοι αυτοί διενεργούνται από τις αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες και ολοκληρώνονται, για τις επιχειρήσεις με διαχειριστικές περιόδους που έληξαν έως και την 31.03.2012, έως και την 30/4/2014. Για τις επιχειρήσεις με διαχειριστικές περιόδους που λήγουν μετά την 31.03.2012 οι ως άνω έλεγχοι διενεργούνται και ολοκληρώνονται σε διάστημα δεκαοχτώ (18) μηνών από την ημερομηνία υποβολής του ετήσιου φορολογικού πιστοποιητικού στη βάση δεδομένων της Γ.Γ.Π.Σ. από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία». 2. Το β' εδάφιο της περίπτωσης α της παραγράφου 1 του άρθρου 6 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1159/22.7.2011 αντικαθίσταται 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.1159/22.7.2011 (Φ.Ε.Κ. 1657 Β') ισχύουν ως έχουν». Οι παραβάσεις της παρ. 6 του άρθρου 5 της ΠΟΛ 1159/2011 αφορούν τις κατωτέρω περιπτώσεις: «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». Οι διατάξεις αυτές της ΠΟΛ 1159/2011 όπως κατά τα ανωτέρω τροποποιήθηκαν προβλέπουν ειδική παραγραφή.

Γ) Η ΠΟΛ 1034/2016 η οποία δημοσιεύθηκε στο ΦΕΚ Β' 730/18-03-2016 και με την οποία καταργήθηκαν οι παράγραφοι 2 και 3 του άρθρου 5 της ΠΟΛ 1159/2011 δεν όριζε περί αναδρομικής ισχύος της.

Όπως επίσης έχει κριθεί με την 1738/2017 απόφαση της Ολομέλειας του ΣΤΕ «η διάρκεια της παραγραφής πρέπει να καθορίζεται εκ των προτέρων, ενώ μεταβολή της με την πρόβλεψη επιμηκύνσεως είναι δυνατή μόνον υπό τις προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του ανωτέρω άρθρου 78 του Συντάγματος, δηλαδή με διάταξη θεσπιζόμενη το αργότερο το έτος, που έπεται εκείνου, στο οποίο ανάγεται η φορολογική υποχρέωση.

Κατά συνέπεια, διάταξη νόμου περί παρατάσεως χρόνου παραγραφής φορολογικών αξιώσεων, οι οποίες ανάγονται σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους, είναι ανίσχυρη». Κατά συνέπεια η κατάργηση των πιο πάνω διατάξεων εάν τυχόν συνεπάγεται την επιμήκυνση του χρόνου παραγραφής φαίνεται να γεννά ερωτηματικά ως προς την ισχύ της, δεδομένου ότι κατά τον χρόνο εκδόσεως της ΠΟΛ 1034/2016 είχε συμπληρωθεί ο χρόνος των 18 μηνών για όλες τις χρήσεις 2011-2013, ενώ επί πλέον είχε παρέλθει χρονικό διάστημα πλέον του έτους από την λήξη της χρήσης 2014.

Δ) Με την ΠΟΛ 1148/2018 αντικαταστήθηκε η παράγραφος 8 του άρθρου 10 της ΠΟΛ. 1159/2011, ως προς διατύπωση γνώμης της ΕΛΤΕ επί των πρόσθετων επιβαρύνσεων που ενδέχεται να προκύψουν από μεταγενέστερο έλεγχο της Φορολογικής Διοίκησης.

Ε) Περαιτέρω σύμφωνα με τις υπ' αριθμόν 1262/2018 και 1263/2018 αποφάσεις της Διεύθυνσης Επίλυσης διαφορών καθώς και την 1490/2016 απόφαση του Τριμελούς Διοικητικού Εφετείου Αθηνών (ΔΕΑ), η οποία έχει καταστεί αμετάκλητη, καθώς δεν ασκήθηκε κατ' αυτής αίτηση αναιρέσεως από το Δημόσιο, και η οποία έχει γίνει πλήρως αποδεκτή από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών για τις επιχειρήσεις για τις οποίες χορηγήθηκε έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη για τη χρήση 2011 και έως τις 30.04.2014, δεν διενεργήθηκε έλεγχος από τη φορολογική αρχή και επιπλέον δεν προέκυψαν ενδείξεις παραβάσεων που ορίζονται στην παρ. 6 του άρθρου 5 της ΠΟΛ 1159/2011, η χρήση 2011 θεωρείται περαιωμένη.

Β. Νομοθετικό πλαίσιο

2. Σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 82 του ν. 2238/1994 (ΚΦΕ) όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 21 παρ.10β του ν. 3943/2011 (ΦΕΚ Α 66/31-3-2011) :

« Νόμιμοι ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία ,που είναι εγγεγραμμένοι στο δημόσιο μητρώο του ν. 3693/2008 (ΦΕΚ Α 174) και διενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχους σε ανώνυμες εταιρείες , εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, καθώς και σε υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων (προστέθηκε με αρθρ 8 παρ.8 ν. 4110/2013 ΦΕΚ Α 17 με ισχύ για ισολογισμούς που κλείνουν μετά την 31-12-2012) ,υποχρεούνται στην έκδοση ετήσιου πιστοποιητικού. Το πιστοποιητικό αυτό εκδίδεται μετά από έλεγχο που διενεργείται ,παράλληλα με τον έλεγχο οικονομικής διαχείρισης, ως προς την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων σε φορολογικά αντικείμενα. Φορολογικές παραβάσεις

καθώς και μη απόδοση η ανακριβής απόδοση φόρων που διαπιστώνονται από τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία ,κατά την 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 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 υποχρεώσεων τους σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 3693/2008....»

Σύμφωνα δε με την παρ. 8 του αυτού άρθρου 82 η οποία προστέθηκε με την παρ.5 του άρθρου 17 του ν. 3842/2010 και αντικαταστάθηκε με την παρ 10γ του άρθρου 21 του ν. 3943/2011 « 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 υποβαλλομένων στοιχείων και πληροφοριών, ο χρόνος και ο τρόπος υποβολής τους και κάθε άλλο σχετικό θέμα για την εφαρμογή της προηγούμενης παραγράφου», και σύμφωνα με το άρθρο 8 παρ.9 ν. 4110/2013 « Μέχρι την έκδοση των ανωτέρω αποφάσεων ισχύει η ΑΥΟ ΠΟΛ 1159/2011».

3. Περαιτέρω σύμφωνα με τις παραγράφους 2 και 3, του άρθρου 5 της ΠΟΛ 1159/2011 (ΦΕΚ Β 1657/26-7-2011) όπως ίσχυαν κατά τον κρίσιμο χρόνο δεδομένου ότι η παράγραφος 2 αντικαταστάθηκε με την παρ.2 της ΥΑ ΠΟΛ 1236/2013 (ΦΕΚ Β 2693/22-10-2013) και αργότερα και οι δύο παράγραφοι καταργήθηκαν με την παράγραφο 6 της ΥΑ ΠΟΛ 1034/2016 (ΦΕΚ Β 730/18-3-2016). Πρίν την ΠΟΛ 1236/2013 η παρ. 2 είχε ως εξής « 2. Οι έλεγχοι αυτοί διενεργούνται από τις αρμόδιες

ελεγκτικές υπηρεσίες και ολοκληρώνονται σε διάστημα όχι αργότερα των 18 μηνών από την προθεσμία υποβολής από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία της Εκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης στη βάση δεδομένων της Γ.Γ.Π.Σ.» ενώ μετά την ΠΟΛ 1236/2013 η παρ. 2 είχε ως εξής « 2. Οι έλεγχοι αυτοί διενεργούνται από τις αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες και ολοκληρώνονται ,για τις επιχειρήσεις με διαχειριστικές περιόδους που έληξαν έως και την 31-3-2012 ,έως την 30-4-2014. Για τις επιχειρήσεις με διαχειριστικές περιόδους που λήγουν μετά την 31-3-2012 οι ως άνω έλεγχοι διενεργούνται και ολοκληρώνονται σε διάστημα 18 μηνών από την ημερομηνία υποβολής του ετήσιου φορολογικού πιστοποιητικού στη βάση δεδομένων της ΓΓΠΣ από τους Νομίμους Ελεγκτές και τα Ελεγκτικά γραφεία. 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. Κατά δε την παράγραφο 4 του άρθρου 5 της ΠΟΛ 1159/2011 όπως ίσχυε τον κρίσιμο χρόνο (πρίν την τροποποίησή της με την ΠΟΛ 1034/2016) « 4. Εκτός των εταιρειών που ελέγχονται στο πλαίσιο της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου ,το Υπουργείο Οικονομικών μπορεί να διενεργεί τακτικούς ελέγχους σε πρόσθετο αριθμό εταιρειών , μετά από εισήγηση του προϊσταμένου της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής και έγκριση από επιτροπή η οποία αποτελείται από τον Γενικό Δντη Φορολογικών Ελέγχων και Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων ,το Γενικό Διευθυντή Φορολογίας , και τον Προϊστάμενο της Διεύθυνσης Επιχειρησιακού Σχεδιασμού ,βάσει των ειδικών κριτηρίων που ακολουθούν: α) Λήψη η έκδοση πλαστών -εικονικών φορολογικών στοιχείων ,συναλλαγές με ανύπαρκτες φορολογικά εταιρείες και περιπτώσεις για τις οποίες προέκυψαν παραβάσεις του άρθρου 39 και 39^ο του ν. 2238/1994 (transfer pricing) ,στοιχεία η ενδείξεις για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας από εσωτερική η εξωτερική πληροφόρηση η επεξεργασία δεδομένων , μη έκδοση Εκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία στις ημερομηνίες που ορίζονται ως καταληκτικές για την χορήγησή της, αναφορά από τους νόμιμους ελεγκτές ότι δεν τους δόθηκαν οι αναγκαίες πληροφορίες σε ότι αφορά το φορολογικό έλεγχο που διενήργησαν και περιπτώσεις ελέγχων εταιρειών κατά τους οποίους έχουν προκύψει στοιχεία για παράβαση των διατάξεων του ν. 3693/2008 από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία, β) Ασκηση δίωξης μελών του Δ.Σ. σύμφωνα με τις

διατάξεις περί νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες , γ) Συγκέντρωση του ελέγχου σε ποσοστό πάνω από 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».

Κατά την παράγραφο 5 του ιδίου άρθρου « 5. Όλοι οι τακτικοί έλεγχοι , εκτός των περιπτώσεων που αναφέρονται στην επόμενη παράγραφο ,διενεργούνται εντός της προβλεπομένης προθεσμίας της παραγράφου 2 του παρόντος άρθρου».

Τέλος κατά την παράγραφο 6 του ιδίου άρθρου 5 όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο δεδομένου ότι καταργήθηκε αργότερα με την ΠΟΛ 1034/2016 « Εξαιρετικά οι τακτικοί έλεγχοι που διενεργούνται εξαιτίας της άσκησης δίωξης κατά μελών του Δ.Σ. , σύμφωνα με τις διατάξεις περί νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες ,της λήψης η έκδοσης πλαστών- εικονικών στοιχείων ,συναλλαγών με ανύπαρκτες φορολογικά εταιρείες και για τις περιπτώσεις που αποδεδειγμένα διαπιστώθηκαν παραβάσεις του άρθρου 39 και 39^ο του ν. 2238/1994 (transfer pricing) δύναται να γίνουν μέχρι την ημερομηνία παραγραφής της χρήσης».

5. Περαιτέρω κατά την παράγραφο 3 του άρθρου 36 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α 170/26-7-2013) Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας : «Εξαιρετικά ,πράξη διοικητικού, εκτιμωμένου η διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι ετών από την λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης», σύμφωνα δε με το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 11 του άρθρου 66(72) του ιδίου νόμου (όπως συμπληρώθηκε με το άρθρο 50 του ν.4223/2013) « Κατ εξαίρεση ,οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα ,εάν κατά την θέση αυτού σε ισχύ ,το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.», και τέλος με το άρθρο 67 (73) του ιδίου νόμου « Ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1^η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ ιδίαν διατάξεις».

Γ. Ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων:

6) Με την διάταξη του άρθρου 21 παρ. 10 β του ν. 3943/2011 (ΦΕΚ Α 66/31-3-2011) αντικαταστάθηκε η παράγραφος 5 του άρθρου 82 του ν. 2238/1994, (

είχε τροποποιηθεί με την παρ. 3 του άρθρου 17 του ν. 3842/2010 ΦΕΚ Α 58/23-4-2010 σύμφωνα με την οποία ο έλεγχος καθοριζόταν κάθε χρόνο από τις αρμόδιες υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών σε συνεργασία με την ΕΛΤΕ και το πιστοποιητικό το κοινοποιούσε με ευθύνη του ο νόμιμος ελεγκτής η το ελεγκτικό γραφείο στην Διεύθυνση Ελέγχου του Υπουργείου Οικονομικών σε ένα μήνα από την έκδοσή του) η οποία αναφέρεται στον θεσμό του ετήσιου φορολογικού πιστοποιητικού από τους νόμιμους ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία που είναι εγγεγραμμένοι στο δημόσιο μητρώο του ν. 3693/2008 και διενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχους σε ανώνυμες εταιρείες και εταιρείες περιορισμένης ευθύνης. Αν το πιστοποιητικό δεν περιλαμβάνει φορολογικές παραβάσεις δεν διενεργείται τακτικός φορολογικός έλεγχος επιφυλασσομένων των διατάξεων του άρθρου 80 του ν. 3842/2010, και σύμφωνα με την παρ. 8 του άρθρου 82 ν. 2238/1994 η οποία είχε προστεθεί με την παρ. 5 του άρθρου 17 ν. 3842/2010 και αντικαταστάθηκε με την παρ. 10γ του άρθρου 21 ν. 3943/2011, με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών που εκδίδεται ύστερα από γνώμη της ΕΛΤΕ καθορίζονται τα συγκεκριμένα επιμέρους φορολογικά αντικείμενα του ελέγχου, το περιεχόμενο του πιστοποιητικού ο τρόπος και ο χρόνος και η διαδικασία υποβολής του και κάθε άλλο σχετικό θέμα.

7) Μετά την κατάργηση του ν. 2238/1994 ο θεσμός του ετήσιου φορολογικού πιστοποιητικού ρυθμίστηκε από τις διατάξεις του άρθρου 65 Α του ν. 4174/2013 με ημερομηνία έναρξης την 1-1-2014 και κατάργησή τους για τις χρήσεις που αρχίζουν από 1-1-2016 και μετά. Το άρθρο 65^Α εφαρμόζεται για χρήσεις από 1-1-2014 (αρθρ. 56 παρ. 4 του ν. 4410/2016 ΦΕΚ Α 141/3-8-2016) και συνεπώς δεν ενδιαφέρει εν προκειμένω καθόσον το ερώτημα αφορά τις χρήσεις 2011, 2012 και 2013. Η μοναδική διαφορά μεταξύ των δύο άρθρων έγκειται στο ότι το μεν άρθρο 82 παρ.5 ν. 2238/1994 αναφέρει ρητά ότι αποκλείεται ο τακτικός έλεγχος στην περίπτωση πιστοποιητικού χωρίς επιφύλαξη μετά την πάροδο του 18μηνου (με την επιφύλαξη του άρθρου 80 ν. 3842/2010) , ενώ κάτι τέτοιο δεν αναφέρεται στο άρθρο 65^Α ν. 4174/2013.

8) Από την ρητή διατύπωση της παρ. 5 του άρθρου 82 ν. 2238//1994 η μοναδική περίπτωση που δεν επιτρέπεται η διενέργεια τακτικού ελέγχου από την

φορολογική αρχή συντρέχει όταν εκδίδεται πιστοποιητικό χωρίς επιφύλαξη η άλλως λευκό η σύμφωνα με την διατύπωση του νόμου «δεν περιλαμβάνει παρατηρήσεις και διαπιστώσεις παραβάσεων της φορολογικής νομοθεσίας» (ενώ στις περιπτώσεις πιστοποιητικού με επιφύλαξη η με αρνητικό συμπέρασμα η αδυναμία έκφρασης συμπεράσματος διενεργείται φορολογικός έλεγχος) αν και ακόμη και στην περίπτωση πιστοποιητικού χωρίς επιφύλαξη μπορεί να διενεργηθεί έλεγχος από την φορολογική αρχή εάν η υπόθεση υπαχθεί σε δειγματοληπτικό έλεγχο («επιφυλασσομένων των διατάξεων του άρθρου 80 ν. 3842/2010»), και σύμφωνα με την παρ. 1 περ. α του άρθρου 6 της ΠΟΛ 1159/2011 την περίπτωση στοιχείων η ενδείξεων για παραβάσεις της παρ.4 του άρθρου 5 αυτής δηλ. λήψη η έκδοση πλαστών-εικονικών φορολογικών στοιχείων , άσκηση δίωξης μελών του Δ.Σ. κ.λ.π. Συνεπώς σχετικά με το πότε επιτρέπεται φορολογικός έλεγχος δεν υπάρχει πρόβλημα αφού οι σχετικές διατάξεις είναι σαφείς.

9) Το πρόβλημα που ανακύπτει αφορά στον χρόνο εντός του οποίου μπορεί να γίνει ο φορολογικός έλεγχος και πιο συγκεκριμένα στην 18μηνη προθεσμία που αίφνης (για πρώτη φορά) αναφέρεται στην κατ εξουσιοδότηση εκδοθείσα Υπουργική Απόφαση ΠΟΛ 1159/2011 η οποία στην παρ. 2 του άρθρου 5 αυτής αναφέρει ότι οι έλεγχοι αυτοί (δηλ. τόσο ο τακτικός όσο και ο δειγματοληπτικός) διενεργούνται και ολοκληρώνονται, για τις επιχειρήσεις με διαχειριστικές περιόδους που έληξαν έως και την 31-3-2012, έως την 30-4-2014, ενώ εάν λήγουν μετά την 31-3-2012 σε διάστημα 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, Η παρ. 2 καταργήθηκε με την παρ. 6 της Υπουργικής Απόφασης ΠΟΛ 1034/2016 ΦΕΚ Β 730/18-3-2016, και πλέον από 18-3-16 και μετά -- δοθέντος ότι ουδέν διαλαμβάνεται για πριν την 18-3-2016-- ισχύει η νέα ρύθμιση της παρ. 10 της ΠΟΛ 1034/2016 σύμφωνα με την οποία όλοι οι έλεγχοι πραγματοποιούνται εντός του χρόνου που ισχύει το δικαίωμα της φορολογικής διοίκησης για έκδοση πράξεων προσδιορισμού φόρου .

10) Η εξουσιοδοτική διάταξη του άρθρου 82 παρ. 8^ο του ν. 2238/1994 όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο , που παρέχει στον Υπουργό των Οικονομικών την δυνατότητα να εκδίδει απόφαση ρυθμίζουσα επί μέρους διαδικαστικά ζητήματα

που σχετίζονται με το φορολογικό πιστοποιητικό , παρά την αναλυτική της αναφορά στα ρυθμιστέα ζητήματα , δεν έχει συμπεριλάβει σε αυτά και την δυνατότητα της φορολογικής διοίκησης να θέτει χρονικούς περιορισμούς στην διενέργεια ελέγχων σε επιχειρήσεις για τις οποίες εκδίδεται φορολογικό πιστοποιητικό για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας με την έκδοση πράξεων προσδιορισμού του φόρου σε χρονικά διαστήματα συντομότερα από τα οριζόμενα στις οικείες διατάξεις . Αλλωστε όπως ρητά αναφέρει η **γνωμ. Ν.Σ.Κ. 256/2015** « **είναι εξαιρετικά αμφίβολο αν είναι συνταγματικώς επιτρεπτή κατ άρθρον 43 παρ. 2 του Συντάγματος η χορήγηση νομοθετικής εξουσιοδότησης για ρύθμιση ζητημάτων παραγραφής κατά παρέκκλιση του άρθρου 36 του ν. 4174/2013 (Κωδ. Φορ. Διαδικ.) καθόσον δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του δευτέρου εδαφίου της παρ. 2 του άρθρου 43 του Συντάγματος (Γνωμ. Ν.Σ.Κ. 256/2015, ΣΤΕ 235/2012, 1210/2010 , Διοικ. Εφετ. Αθ. 2341/2018) .**

Βέβαια πρέπει να σημειωθεί ότι με άλλες αποφάσεις τους τα διοικητικά δικαστήρια (**Διοικ. Εφετ. Αθ. 1490/2016**) έχουν εφαρμόσει τις ως άνω διατάξεις (άρθρ. 82 παρ.5 και 8^α του ν. 2238/1994 και άρθρ. 5 της ΠΟΛ 1159/2011) χωρίς καμμία ούτε καν νύξη περί αντισυνταγματικότητας διότι προφανώς το δικαστήριο δέχθηκε την συνταγματικότητα τους, άλλως δεν θα τις εφαρμόζε.

11. Σημειώνεται ότι **σύμφωνα με** το υπ. αριθμ. **1680/2018 πρακτικό του Β τμήματος του Ν.Σ.Κ.** η φορολογική διοίκηση έχει ήδη ασκήσει κατ επανάληψη την αρμοδιότητά της επί υποθέσεων με όμοιο νομικό ζήτημα και συνεπεία εκδόσεως καταλογιστικών πράξεων δημιουργήθηκαν διαφορές που εκκρεμούν στα διοικητικά δικαστήρια και στην Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών γιαυτό και **δεν συντρέχει λόγος να αποστεί η φορολογική διοίκηση από την έκδοση πράξεων εντός της προθεσμίας παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου ήτοι χωρίς τον χρονικό περιορισμό που τίθεται από τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 2 της ΑΥΟ ΠΟΛ 1159/2011.**

12. Τέλος όπως με σαφήνεια έκρινε η **γνωμ. Ν.Σ.Κ. 268/2017**

«18. Περαιτέρω, όμως, τουλάχιστον καθόσον αφορά την εν προκειμένω ενδιαφέρουσα στο πλαίσιο του ερωτήματος παρέκταση (επιμήκυνση) του χρόνου της παραγραφής σε εικοσαετή σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκε πριν την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ, υπό την προϋπόθεση ότι το δικαίωμα του Δημοσίου δεν είχε παραγραφεί μέχρι τότε, **η θεσπίζουσα την παρέκταση του χρόνου της παραγραφής σε εικοσαετή διάταξη του άρθρου 72§11 εδάφιο δεύτερο του ΚΦΔ αντίκειται**, σύμφωνα με τα γενόμενα δεκτά με τις υπ' αριθμ. ΣΤΕ 1738/2017 (σκέψη 6), ΣΤΕ 2934/2017, 2935/2017 (σκέψη 6 αυτών) αποφάσεις του ΣΤΕ, στις διατάξεις του άρθρου 78(§§1-2) του Συντάγματος κατά το μέρος που παρεκτείνει τον χρόνο παραγραφής φορολογικών αξιώσεων αναγομένων σε χρήσεις προγενέστερες του προηγούμενου της δημοσίευσης των διατάξεων του ΚΦΔ (ν. 4174/2013), ήτοι σε χρήσεις προγενέστερες του έτους 2012. Τούτο, δε, διότι, εκτός της ρητής διατυπώσεως του άρθρου 78§2 του Συντάγματος, με τη δημοσίευση του νόμου, ανεξαρτήτως της ενάρξεως ισχύος των διατάξεων του ΚΦΔ που περιλαμβάνονται σε αυτόν (νόμο), δεν τίθεται ζήτημα ασφαλείας δικαίου και αδυναμίας προβλέψεως του χρόνου λήξεως της παρεκτεινομένης παραγραφής, σκοπό στον οποίο απέβλεψαν οι διατάξεις του άρθρου 78(§§1-2) του Συντάγματος».

13. Από τον συνδιασμό των ανωτέρω συνάγονται τα ακόλουθα ως απάντηση επί των τιθεμένων ερωτημάτων και πιο συγκεκριμένα οι ακόλουθες απόψεις :

Α) Εκ πρώτης όψεως μπορεί να διατυπωθεί η άποψη ότι προδήλως οι τρεις χρήσεις στις αφορούν τα ερωτήματα δηλ. οι χρήσεις 2011, 2012 και 2013 θεωρούνται ήδη περαιωμένες (έχουν ήδη παραγραφεί ή άλλως είναι πλέον κατά χρόνον αναρμόδια η φορολογική αρχή για την διενέργεια ελέγχου) δεδομένου ότι έχει παρέλθει η περίοδος των 18 μηνών (για διαχειριστικές περιόδους που λήγουν μετά την 31-3-2012) που θέτει η διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 5 της ΠΟΛ 1159/2011 της - κατ εξουσιοδότηση του άρθρου 82 παρ 8 του ν. 2238/1994 - εκδοθείσης αποφάσεως του Υπουργού των Οικονομικών ΠΟΛ 1159/2011 (ΦΕΚ Β 1657/ 26-7-2011) η οποία 18μηνη προθεσμία αρχίζει από την ημερομηνία υποβολής του ετήσιου φορολογικού πιστοποιητικού στην βάση δεδομένων της Γ.Γ.Π.Σ. από τους νόμιμους ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία, για δε τις επιχειρήσεις με διαχειριστικές περιόδους που έληξαν έως και την 31-3-2012 οι

έλεγχοι ολοκληρώνονται έως και την 30-4-2014 σύμφωνα με την ΠΟΛ 1236/2013 (ΦΕΚ Β 2693/22-10-2013), προθεσμία που έχει ήδη παρέλθει (πριν την ΠΟΛ 1236/2013 δηλ. υπο την αρχική μορφή της ΠΟΛ 1159/2011- πριν την τροποποίησή της -- δεν υπήρχε διάκριση περιόδων πρό της 31-3-12 και μετά , αλλά μόνο η 18μηνη προθεσμία)

Συνεπώς αν γίνει δεκτή η άποψη αυτή οι χρήσεις 2011, 2012 και 2013 θεωρούνται φορολογικά περαιωμένες και ως εκ τούτου παρέλκει η έκφραση γνώμης εκ μέρους της ΕΛΤΕ για τις εν λόγω υποθέσεις για τις οποίες ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής έχει χορηγήσει έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης, χωρίς επιφύλαξη (επιφυλασσομένης πάντως της περιπτώσεως υπαγωγής της υποθέσεως στην παρ.6 του άρθρου 2 της ΠΟΛ 1159/2011 δηλ. άσκηση δίωξης κατά μελών Δ.Σ., λήψη η έκδοση εικονικών-πλαστών φορολογικών στοιχείων κ.λ.π.).

Β) Με δεδομένο ότι αμφισβητείται έντονα από τα διοικητικά δικαστήρια (**Διοικ. Εφετ Αθ 2341/2018**) και το **Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Γνωμ. 256/2015 και Πρακτικό 1680/2018 του Β τμήματος)** η συνταγματικότητα των ως άνω διατάξεων (άρθρ. 82 παρ. 5 και 8^α του ν. 2238/1994 και άρθρ. 5 παρ. 2 της ΠΟΛ 1159/2011) καθόσον δεν προκύπτει από πουθενά ότι ο νομοθέτης θέλησε να μετατρέψει την παραγραφή για τους φορολογικούς ελέγχους σε 18μηνη αφήνοντας ανέλεγκτες δεκάδες υποθέσεις (λόγω παρόδου της πολύ σύντομης 18μηνιας προθεσμίας) οδηγούμεθα κατ ανάγκη στο συμπέρασμα ότι δεν γίνεται δεκτός ο περιορισμός του χρόνου της παραγραφής σε 18μηνη (όπως ρητώς δέχθηκε η το ως άνω πρακτικό 1680/2018) και κατ αρχήν εφαρμογής τυγχάνει η διάταξη περί 5ετούς παραγραφής , σύμφωνα με την οποία οι εν προκειμένω χρήσεις 2011, 2012 και 2013 παραγράφονται η μεν χρήση 2011 στις 31-12-2017 , η δε χρήση 2012 στις 31-12-2018 και η χρήση 2013 παραγράφεται στις 31-12-2019 (5 χρόνια από το τέλος του οικονομικού έτους η άλλως από το τέλος του έτους εντός του οποίου υποβάλλεται η φορολογική δήλωση), εντούτοις και σύμφωνα με όσα έγιναν δεκτά με την **Γνωμ. Ν.Σ.Κ. 268/2017** (πλειοψηφία) πρέπει να συμπεράνουμε εν προκειμένω ότι η μόνη που έχει παραγραφεί είναι η χρήση 2011 δεδομένου ότι για τις χρήσεις 2012 και 2013 αφενός μεν η πενταετία συμπληρώνεται μετά την 1-1-2014 και αφετέρου είναι χρήσεις όχι πέραν του προηγούμενου του έτους δημοσιεύσεως του ν. 4174/2013

οπότε κατά την κρίση της ως άνω γνωμοδότησης συνταγματικώς επιτρεπτά ο χρόνος παραγραφής τρέπεται σε εικοσαετή σύμφωνα με τον ν.4174/2013 (άρθρ. 36 παρ.3 σε συνδ. με άρθρ. 66(72) παρ.11) και κατά συνέπεια οι δύο αυτές χρήσεις δεν θεωρούνται περαιωμένες φορολογικά, και άρα δεν παρέλκει η έκφραση γνώμης εκ μέρους της ΕΛΤΕ για τις εν λόγω υποθέσεις των χρήσεων αυτών για τις οποίες ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής χορήγησε έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης .

14. Εν κατακλείδι και επειδή η πρώτη των απόψεων που ανωτέρω παρατέθηκαν προβληματίζει έντονα σχετικά με την συνταγματικότητά της δεδομένου ότι η κατ εξουσιοδότηση εκδοθείσα Απόφαση του Υπουργού των Οικονομικών (ΠΟΛ 1159/2011) κείται εκτός νομοθετικής εξουσιοδοτήσεως κατά παράβαση του άρθρου 43 παρ. 2 του Συντάγματος (**γνωμ. Ν.Σ.Κ. 256/2015**) , φρόνιμο και συνετό είναι να δεχθούμε την δεύτερη άποψη σχετικά με τον χρόνο παραγραφής ότι δηλ. δεν ισχύει ο περιορισμός της 18μηνης παραγραφής του άρθρου 5 παρ. 2 της ΑΥΟ ΠΟΛ 1159/2011 αλλά η εικοσαετής παραγραφή σύμφωνα με την **γνωμ. Ν.Σ.Κ. 268/2017**, (συνταγματικώς επιτρεπτή μετατροπή της 5ετούς σε 20ετή παραγραφή σύμφωνα με τον ν.4174/2013 όταν η 5ετία συμπληρώνεται μετά την 1-1-2014 για χρήσεις από 2012 και μετά δηλ. ένα χρόνο πριν την δημοσίευση του ν. 4174/2013 και εντεύθεν όπως είναι οι χρήσεις 2012 και 2013 του ερωτήματος). Και το ως άνω μνημονευθέν **πρακτικό 1680/2018 του Β τμήματος του Ν.Σ.Κ.**, συμφωνεί ρητώς με την άποψη της μη εφαρμογής του περιορισμού της 18μηνης παραγραφής .

Δ. Απάντηση επί των ερωτημάτων

15. Ενόψει των παραπάνω έχω την γνώμη ότι : εφαρμοστέα εν προκειμένω είναι η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου και όχι ο περιορισμός της 18μηνης παραγραφής της παρ. 2 του άρθρου 5 της ΑΥΟ ΠΟΛ1159/2011, οπότε η χρήση 2011 είναι ήδη φορολογικά περαιωμένη (ναι μεν η 5ετία συμπληρώνεται μετά την 1-1-2014 όμως είναι χρήση πέραν του προηγούμενου έτους προ της δημοσίευσής του ν. 4174/2013) και κατά συνέπεια γι αυτήν παρέλκει η

έκφραση γνώμης εκ μέρους της ΕΛΤΕ για τις υποθέσεις της χρήσης αυτής , σε αντίθεση προς τις χρήσεις 2012 και 2013 για τις οποίες γίνεται δεκτό όπως ρητά διατυπώθηκε με την γνωμ. Ν.Σ.Κ. 268/2017 ότι ο αρχικός πενταετής χρόνος παραγραφής συνταγματικώς επιτρεπτά τρέπεται σε εικοσαετή δεδομένου ότι η πενταετία συμπληρώνεται μετά την 1-1-2014 σύμφωνα με τον ν.4174/2013(άρθρ.36 παρ.3 σε συνδ. με άρθρ. 66(72) παρ.11 και άρθρ. 67(73)), άρα για τις χρήσεις αυτές πρέπει να διατυπωθεί γνώμη εκ μέρους της ΕΛΤΕ.

 Ο Γνωμοδοτών
Πολυχρόνης Καραστεργίου
Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.