



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α1 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογέιτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 25-05-2018

Αριθμός απόφασης:2675

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. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α. 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017 με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 29-01-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ελεγκτικής εταιρείας «.....» με Α.Φ.Μ.

..... που εδρεύει στην,, και εκπροσωπείται νομίμως από τον (Πρόεδρος & Δ/νων Σύμβουλος) με Α.Φ.Μ., κατά των παρακάτω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών:

α. Της υπ' αριθμ. /2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου εισοδήματος του άρθρου 4 του ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 1-1-2011 έως 31-12-2011 και

β. Της υπ' αριθμ./2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου εισοδήματος του άρθρου 4 του ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 1-1-2012 έως 31-12-2012 .

5.Την υπ' αριθμ./2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου εισοδήματος του άρθρου 4 του ν. 2523/1997 χρήσης 2011, ποσού 10.000,00 €, την υπ' αριθμ./2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου εισοδήματος του άρθρου 4 του ν. 2523/1997 χρήσης 2012, ποσού 10.000,00 € και την από 28-12-2017 έκθεση ελέγχου του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών

4. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από 29-01-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ελεγκτικής εταιρείας «.....» με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα (κοινοποίηση 29-12-2017) 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 τη με αριθμό πρωτοκόλλου/2017 Πληροφοριακή Έκθεση το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, διαβίβασε στην ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ τα αποτελέσματα του μερικού ελέγχου που διενεργήθηκε στην εταιρεία «.....» με Α.Φ.Μ. για τις διαχειριστικές περιόδους 1/1 – 31/12/2011 και 1/1 – 31/12/2012.

Για τις ανωτέρω διαχειριστικές περιόδους η εταιρεία «.....» ζήτησε και έλαβε το προβλεπόμενο από τη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 82 του Ν.2238/1994 ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό από την ως άνω ελεγκτική εταιρεία του Ν. 3693/2008, και συγκεκριμένα από το Νόμιμο Ελεγκτή κ. με Α.Φ.Μ.

Κατά τον φορολογικό έλεγχο που διενεργήθηκε από το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. διαπιστώθηκαν, ανά διαχειριστική περίοδο, οι παρακάτω διαφορές, οι οποίες δεν περιλαμβάνονται στα συμπεράσματα του φορολογικού πιστοποιητικού που χορήγησε ο Νόμιμος Ελεγκτής της ελεγχόμενης εταιρείας «.....» , με Α.Φ.Μ. :

« ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 1/1 – 31/12/2011

α) Αμοιβές, Αποζημιώσεις αρ. 13 παρ. 5,6 Ν.2238/1994

Εντοπίστηκαν αμοιβές του άρθρου 13 παρ. 5,6 Ν.2238/1994 ύψους 288.063,82€, για τις οποίες καταλογίστηκε κύριος φόρος ποσού 72.015,96€ πλέον προσαυξήσεις ποσού 86.419,15€.

β) Εντοπίστηκαν διαφορές στις ενδοομιλικές συναλλαγές ποσού 159.709,32€, για τις οποίες καταλογίστηκε κύριος φόρος ποσού 31.941,86€ πλέον προσαυξήσεις ποσού 38.330,23€.

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 1/1 – 31/12/2012

α) Αμοιβές, Αποζημιώσεις αρ. 13 παρ. 5,6 Ν.2238/1994

Εντοπίστηκαν αμοιβές ύψους 136.223,58€, για τις οποίες καταλογίστηκε κύριος φόρος ποσού 34.055,90€ πλέον προσαυξήσεις ποσού 40.867,08€.

β) Εισόδημα

Εντοπίστηκαν λογιστικές διαφορές ποσού 82.186,80€ και διαφορές στις ενδοομιλικές συναλλαγές ποσού 18.142,05€, ήτοι διαφορές εισοδήματος συνολικού ύψους 100.328,85€, για τις οποίες δεν προέκυψε φόρος για καταλογισμό, λόγω του γεγονότος ότι η εταιρεία παρουσίαζε ζημία

Με βάση τα ανωτέρω δεδομένα ελέγχου η Δ.Ο.Υ ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία, υπέπεσε σε παραβάσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των περιπτώσεων 8 & 9 του άρθρου 10 της ΠΟΛ 1159/22-7-2011, για τις οποίες επιβλήθηκε πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του Ν.2523/1997 παράγραφος 4, όπως αυτή προστέθηκε με το άρθρο 26 παράγραφος 3 του Ν.3943/2011.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της, ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση των ανωτέρω Πράξεων, προβάλλοντας τους κατωτέρω λόγους:

Ι) ΤΥΠΙΚΟΙ ΛΟΓΟΙ

1. Οι κοινοποιηθείσες στην εταιρεία μας προσωρινές πράξεις επιβολής προστίμου εισοδήματος στερούνται της απαιτούμενης εκ του νόμου πλήρους αιτιολογίας καθόσον η εκδούσα αρχή αρκέστηκε στην απλή, αόριστη και γενικόλογη περιγραφική παράθεση των διαπιστώσεων του ελέγχου που αφορούν σε διαφορές κύριου φόρου και διαφορές εισοδήματος, χωρίς να διευκρινίζεται για τις διαφορές αυτές ούτε από πού προέρχονται, ούτε το είδος των αμοιβών- αποζημιώσεων στις οποίες αναφέρεται ο έλεγχος ούτε ποιες είναι οι ενδοομιλικές συναλλαγές για τις οποίες κάνει λόγο, πολλώ δε μάλλον δεν αναφέρεται τίποτα για τις διαφορές εισοδήματος και από πού αυτές προέρχονται.

Εντούτοις, η φορολογική αρχή έχει από το άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος την υποχρέωση να διασφαλίζει στον φερόμενο ως παραβάτη την ευχέρεια να εκθέτει σχετικά τις απόψεις του, ειδικότερα, δε, να του επιδίδει το σχετικό σημείωμα με κλήση για παροχή εξηγήσεων. Το συνταγματικώς κατοχυρωμένο στο άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος, δικαίωμα της προηγούμενης ακροάσεως των διοικούμενων παρέχεται, κατ' αρχήν, σε κάθε περίπτωση που επίκειται έκδοση δυσμενούς διοικητικής πράξεως εις βάρος διοικούμενου, έστω κι αν κατά της εκδοθησομένης πράξεως προβλέπεται ειδικώς η άσκηση διοικητικής προσφυγής (ειδικής, ενδικοφανούς), στάδιο που δεν αρκεί πλέον για την κάλυψη της ως άνω συνταγματικής επιταγής.

2. Εφόσον οι παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας εντοπιστούν για πρώτη φορά από τον έλεγχο της φορολογικής αρχής, στην έκθεση ελέγχου της περιλαμβάνονται και οι απόψεις των Νόμιμων Ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων που έλεγξαν την εταιρία, αναφορικά με τις διαπιστώσεις του ανωτέρω ελέγχου, οι οποίοι πρέπει να αιτιολογήσουν γιατί δεν εντόπισαν την παράβαση, εφαρμοζομένων αναλόγως στη συνέχεια, των διατάξεων του ν. 3693/2008 και των διατάξεων του άρθρου 4 του ν. 2523/1997 όπως αυτό συμπληρώθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 26 παρ. 3 του ν. 3943/2011.».

Εν προκειμένω, οι φερόμενες παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας κατά την κρίση της φορολογικής αρχής «εντοπίστηκαν» για πρώτη φορά από τον έλεγχο της (γεγονός που όπως θα ανταποδείξουμε στη συνέχεια δεν είναι αληθές, καθώς ιδίως ως προς τις ενδοομιλικές συναλλαγές υπήρξε ρητή επιφύλαξη στα χορηγηθέντα από τον Ορκωτό Ελεγκτή-μέλος της εταιρείας μας- φορολογικά πιστοποιητικά).

Εντούτοις ουδέποτε εκλήθη ούτε ο Ορκωτός Ελεγκτής που έλεγξε την εταιρεία κ. ούτε και η ίδια η εταιρεία μας να εκθέσουν στη φορολογική αρχή τις απόψεις τους για τις αποδιδόμενες παραλείψεις εντοπισμού φορολογικών παραβάσεων που κατά την φορολογική αρχή καθιστούν το φορολογικό πιστοποιητικό ανακριβές.

3. Εφόσον από μεταγενέστερο έλεγχο της Φορολογικής Διοίκησης προκύψουν πρόσθετες επιβαρύνσεις, σε σχέση με τα φορολογικά αντικείμενα που ορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου του Παραρτήματος ΙΙΙ, επιβάλλεται στο Νόμιμο Ελεγκτή και στο ελεγκτικό γραφείο διοικητικό πρόστιμο ύψους από δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ έως εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ, ανάλογα με τη βαρύτητα της παράβασης και την ενδεχόμενη υποτροπή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997, κατόπιν γνώμης της Ε.Λ.Τ.Ε., η οποία θα πρέπει να παρασχεθεί εντός αποκλειστικής προθεσμίας ενός μηνός από τη λήψη σχετικού εγγράφου από τη Φορολογική Διοίκηση με το οποίο θα γνωστοποιείται προς την Ε.Λ.Τ.Ε. η ελεγχόμενη επιχείρηση, ο Νόμιμος Ελεγκτής και το ελεγκτικό γραφείο, ανεξάρτητα αν οι πρόσθετες επιβαρύνσεις θα καταβληθούν από την ελεγχόμενη επιχείρηση.

Δυνάμει, λοιπόν, των ανωτέρω, θα έπρεπε να τύχει εφαρμογής και στην προκειμένη περίπτωση και η έκδοση των προσωρινών πράξεων επιβολής προστίμου σε βάρος της εταιρείας μας να μη λάβει χώρα χωρίς να συντρέχει η διαδικαστική προϋπόθεση της λήψης «γνώμης» από την ΕΛΤΕ, η οποία ελέγχει πρώτα ποιοτικά την εργασία του ελεγκτή.

ΙΙ) ΟΥΣΙΑΣΤΙΚΟΙ ΛΟΓΟΙ

1. Ως προς το ζήτημα των αμοιβών - αποζημιώσεων στις οποίες αναφέρεται ο έλεγχος και αφορούν και στις δύο χρήσεις 2011 και 2012, για τις οποίες σύμφωνα με το Σημείωμα Διαπιστώσεών σας, καταλογίστηκε κύριος φόρος ποσού 72.015,96€ για τη χρήση 2011 και 34.055,90€ για τη χρήση 2012, αναφέρουμε τα ακόλουθα:

Οι επιχειρήσεις στις οποίες κατεβλήθησαν οι ως άνω αμοιβές αποτελούν προμηθευτές εξωτερικού με έδρα τη Γερμανία και τη Γαλλία, δηλαδή πρόκειται για εταιρείες εγκατεστημένες σε χώρες-μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, συναφώς δε σας προσκομίζουμε και τα απαραίτητα Πιστοποιητικά Φορολογικής Κατοικίας (σχετ. αρ. 2α, 2β, 2γ, 2δ, 2ε, 2στ, 2ζ, 2η, 2θ).

Σύμφωνα, επομένως, με τα ανωτέρω διαλαμβανόμενα, και με δεδομένη την απόδειξη της φορολογικής κατοικίας των επιχειρήσεων στις οποίες κατεβλήθησαν οι αμοιβές-αποζημιώσεις και τη μη ύπαρξη σταθερής και μόνιμης εγκατάστασης αυτών στην

Ελλάδα, εφαρμοστέες είναι οι διατάξεις των αντίστοιχων Συμβάσεων Περί Αποφυγής Διπλής Φορολογίας οι οποίες αποκλείουν την εφαρμογή των διατάξεων της Ελληνικής νομοθεσίας συμπεριλαμβανομένων επομένως και των διατάξεων του άρθρου 13 παρ.6 του παλιού ΚΦΕ (ν.2238/1994) όπως ίσχυαν κατά τις ελεγχθείσες χρήσεις 2011 και 2012.

Παρέπεται ότι δεν υφίστατο υποχρέωση παρακράτησης φόρου από την πλευρά της ελεγχόμενης εταιρείας «.....» και ότι ως εκ τούτου ορθώς δεν παρακρατήθηκε.

Όλα τα ανωτέρω καθώς και η ορθότητα της μη παρακράτησης φόρου επιβεβαιώνονται και από το κείμενο της απόφασης/2017 της ΔΕΔ με αρ. πρωτοκ. ΕΞ 2017 ΕΜΠ, που αφορά ίδιου περιεχομένου παράβαση για τις αμέσως προηγούμενες χρήσεις 2009-2010 για τις οποίες η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της ΑΑΔΕ απεφάνθη ότι ορθώς δεν είχε παρακρατηθεί φόρος για αμοιβές συντήρησης καταβληθείσες σε προμηθευτές του εξωτερικού των οποίων η μόνιμη εγκατάσταση στην αλλοδαπή πιστοποιούνταν με το οικείο πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας. Συναφώς σας παραθέτουμε αντίγραφο της *ad hoc* αυτής απόφασης (σχετ.αρ.3).

Δυνάμει των ανωτέρω, συνάγεται ότι ελλείπει υποχρέωσης παρακράτησης φόρου για τις αμοιβές-αποζημιώσεις που εντοπίζει ο έλεγχος, ορθώς ο νόμιμος ορκωτός ελεγκτής - μέλος της εταιρείας μας δε συμπεριέλαβε οποιαδήποτε αναφορά στο φορολογικό πιστοποιητικό που χορήγησε στην ελεγχόμενη. Επομένως η αποδιδόμενη από εσάς παράβαση της έκδοσης φορολογικού πιστοποιητικού με ανακριβές περιεχόμενο ως προς το κομμάτι των ως άνω αμοιβών-αποζημιώσεων δεν στοιχειοθετείται και οι αντίστοιχες προσωρινές πράξεις επιβολής προστίμου είναι ως προς το τμήμα τους αυτό μη νόμιμες.

2. Ως προς το ζήτημα των ενδοομιλικών συναλλαγών των χρήσεων 2011 και 2012 για τις οποίες, καταλογίστηκε κύριος φόρος ποσού 31.941,86€ για τη χρήση 2011 ενώ για τη χρήση 2012 καίτοι διαπιστώθηκαν διαφορές στις ενδοομιλικές συναλλαγές ποσού 18.142,05€, δεν καταλογίστηκε φόρος λόγω ζημιών της εταιρείας, αναφέρουμε τα ακόλουθα:

Παρέπεται ότι ορθώς και σύμφωνα με τις διατάξεις που διέπουν το λειτούργημα και το έργο του, ο νόμιμος ορκωτός ελεγκτής - μέλος της εταιρείας μας συμπεριέλαβε στα φορολογικά πιστοποιητικά που χορήγησε στην ελεγχόμενη τόσο για τη χρήση 2011 όσο και για τη χρήση 2012 συμπέρασμα με επιφύλαξη λόγω αδυναμίας ελέγχου του Φακέλου τεκμηρίωσης ως προς το ζήτημα των ενδοομιλικών συναλλαγών (*transfer pricing*) και ως προς την τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων. Επομένως η αποδιδόμενη από εσάς παράβαση της έκδοσης φορολογικού πιστοποιητικού με ανακριβές περιεχόμενο ως προς το κομμάτι των ενδοομιλικών συναλλαγών δεν στοιχειοθετείται και οι αντίστοιχες προσωρινές πράξεις επιβολής προστίμου είναι και ως προς το τμήμα τους αυτό μη νόμιμες.

3. Ως προς το ζήτημα των λογιστικών διαφορών λόγω μη εκπιπτόμενων δαπανών που φέρεται να έχει εντοπίσει ο έλεγχος, ποσού 82.186,80€, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Πρόκειται για ποσά συνολικού ύψους € 82.168,90 που αφορούν σε μη εκπιπτόμενες κατά την κρίση του ελέγχου δαπάνες αναλυόμενες ως κατωτέρω:

	Δαπάνη	Φόρος
1. Αμοιβές συμβούλων	51.970,00	10.394,00
2. Χορήγηση γάλακτος κλπ σε υπαλλήλους	17.720,91	3.544,18
3. Ελλείμματα απογραφής	7.239,53	1.447,91
4. ΦΠΑ δαπανών μη εκπιπτόμενος από ΕΙΧ κάτω των 1600 cc	2.333,60	466,72
5. Δαπάνη για είδη υγιεινής	2.222,90	444,58
6. Αποσβέσεις επί ειδών υγιεινής	699,96	139,99

Για τον έλεγχο, από τον ορκωτό ελεγκτή-μέλος της εταιρείας μας, των ανωτέρω δαπανών σημειώνουμε τα εξής:

α) Με βάση το παράρτημα ΙΙΙ της ΠΟΛ 1159/2011, παράγραφος «Α. ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ- ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ-ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑΣ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ», ορίζονται τα κατωτέρω:

i. ο ελεγκτής οφείλει να ελέγξει τις δαπάνες που υπερβαίνουν τις € 35.000 εκάστη και με ελάχιστο όριο να καλύπτεται το 10% της κατηγορίας δαπάνης, (βλ. όρια δαπανών με βάση το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων)

ii. Εξαιρετικά ελέγχονται ανεξαρτήτως ποσού και τα έξοδα που αφορούν τις πάσης φύσεως δαπάνες επιβατηγών αυτοκινήτων, συνεδρίων και δεξιώσεων, τους Φόρους και Τέλη καθώς και τις Προβλέψεις.

iii. Κατά την κρίση του ελεγκτή μπορεί επίσης να διενεργούνται πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις με βάση τα πραγματικά δεδομένα, την βαρύτητα και τις ιδιαιτερότητες της ελεγχόμενης επιχείρησης. Η εξαγωγή του συμπεράσματος στην έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης βασίζεται στα οριζόμενα στο Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000, «Έργα Διασφάλισης πέραν ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης».

γ) Με βάση την ΠΟΛ 1038/2012, ο έλεγχος που εκτελείται από τις αρμόδιες υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών ακολουθεί το Πρόγραμμα Ελέγχου του παραρτήματος ΙΙΙ της ΠΟΛ. 1159/22.7.2011 πλέον τυχόν τροποποιήσεων ή συμπληρώσεων από τον Ελεγκτή βάσει και των δεδομένων της κάθε υπόθεσης, με σύμφωνη γνώμη των Προϊσταμένων της υπηρεσίας.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι για τις όποιες επιπλέον λογιστικές διαφορές καταλόγισαν οι ελεγκτές του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. κατά τον έλεγχο της χρήσης 2012, δεν στοιχειοθετείται καμία παράβαση εκ μέρους του ορκωτού ελεγκτή-λογιστή λόγω μη συμπερίληψης σχετικής αναφοράς στο φορολογικό πιστοποιητικό της χρήσης 2012, καθόσον πρόκειται να εντοπισθείσες διαφορές που πόρρω απέχουν από το να χαρακτηριστούν κατά τα ανωτέρω ως σημαντικές κατά την έννοια του νόμου και των εφαρμοζομένων ΠΟΛ καθώς και να κριθούν ως ικανές να αποτελέσουν θέμα επιφύλαξης, είτε αυτές αφορούν το συνολικό ποσό φόρου που προσδιόρισε ο έλεγχος, ήτοι € 16.437,38 είτε το ακόμα μικρότερο ποσό των ασήμαντων ποσών (trivial amounts) των € 1.051,29. Επιπροσθέτως, και σε κάθε περίπτωση, όπως άλλωστε συνομολογείτε και στο σημείωμά σας διαπιστώσεων, για τη χρήση 2012, δεν προέκυψε καμία επιβάρυνση για την εταιρεία λόγω ύπαρξης ζημιών.

4. 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

Σύμφωνα με την οδηγία με αρ.πρωτ.: ΓΔ. ΦΟΡΕΑ. ΔΗΜΕΣ 1156477 ΕΞ 16.11.2011 «η αρμόδια ελεγκτική αρχή θα εκδίδει εντολή ελέγχου μόνο για τα θέματα για τα οποία έχει εκφραστεί επιφύλαξη από το Νόμιμο Ελεγκτή ή το Ελεγκτικό Γραφείο εφόσον όμως δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 5 της ανωτέρω. Ο έλεγχος αυτός πρέπει να ολοκληρωθεί το αργότερο εντός των χρονικών ορίων που προβλέπονται, από την περίπτωση (α) της παραγράφου 1 του άρθρου 6 της ΠΟΛ.1159/22.7.2011.».

Από την ερμηνεία των ως άνω διατάξεων της εφαρμοσθείσας από τον έλεγχο ΠΟΑ 1059/2011, όπως αυτή ίσχυε κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις, προκύπτει ότι αν το πιστοποιητικό περιλαμβάνει παρατηρήσεις και διαπιστώσεις παραβάσεων φορολογικής νομοθεσίας (επιφυλάξεις) ή παρατήρηση περί αδυναμίας έκφρασης συμπεράσματος (συμπεριλαμβανομένης και της περίπτωσης που δε χορηγήθηκαν επαρκή στοιχεία στον ορκωτό ελεγκτή-λογιστή), τότε διενεργείται τακτικός φορολογικός έλεγχος μόνον επί των ζητημάτων για τα οποία διατυπώθηκαν οι σχετικές επιφυλάξεις.

Σύμφωνα δε με την παρ.2 του άρθρου 5 της ΠΟΛ 1159/2011 όπως ίσχυε κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις «οι έλεγχοι αυτοί (ήτοι οι δειγματοληπτικοί έλεγχοι για όλα τα θέματα πλην αυτών για τα οποία έχουν διατυπωθεί επιφυλάξεις) 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».

Προκύπτει επομένως ότι, το ΚΕΜΕΕΠ προέβη αναρμοδίως σε έλεγχο των ζητημάτων των αμοιβών και αποζημιώσεων των χρήσεων 2011 και 2012 καθώς και των μη εκπιπτόμενων δαπανών χρήσης 2012, της εταιρείας «.....» καθόσον από την υποβολή στη βάση δεδομένων της ΓΓΠΣ των αντίστοιχων φορολογικών πιστοποιητικών από τον ορκωτό ελεγκτή-λογιστή μέλος της εταιρείας μας που προέβη στον έλεγχο της επιχείρησης αυτής, είχαν παρέλθει κατά την έκδοση της εντολής ελέγχου οι ως άνω προθεσμίες που έτασσε η ΠΟΑ 1159/2011, όπως αυτή ίσχυε κατά τις κρίσιμες ελεγχόμενες χρήσεις.

5. Η εταιρεία μας δεν μπορούσε να επέμβει στον φορολογικό έλεγχο που διενήργησε εν προκειμένω ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής και μέλος της εταιρείας μας κ. και ούτε να του υποδείξει, είτε τον τρόπο που θα διεξαγάγει τον έλεγχο, είτε το περιεχόμενο της ελεγκτικής του γνώμης και για το λόγο αυτό μη νομίμως απειλείται η επιβολή σε βάρος της εταιρείας μας του προστίμου αυτού.

Επειδή, με το άρθρο 1 § 2 της ΑΥΟ ΠΟΛ. 1159/2011 ορίζονται τα ακόλουθα: «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».

Επειδή, με το άρθρο 4 της ΑΥΟ ΠΟΛ. 1159/2011 ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Για κάθε Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης, οι Νόμιμοι Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία υποχρεούνται στην τήρηση αναλυτικού φακέλου τεκμηρίωσης του ειδικού φορολογικού ελέγχου. Μέρος της ελεγκτικής τεκμηρίωσης αποτελεί υποχρεωτικά το Προσάρτημα των αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων, στο οποίο αναλύονται και τεκμηριώνονται συγκεντρωτικά τα ευρήματα που περιλαμβάνονται στην Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης, καθώς επίσης και η εκτελεσθείσα εργασία.

.....
3. Μέρος της ελεγκτικής τεκμηρίωσης αποτελεί και το συμπληρωμένο πρόγραμμα ελέγχου το οποίο θα πρέπει να έχει υπογραφεί από τον υπεύθυνο Νόμιμο Ελεγκτή. Για κάθε ελεγκτικό βήμα, που περιγράφεται στο πρόγραμμα ελέγχου θα πρέπει να υπάρχει αντίστοιχη παραπομπή στο φάκελο ελέγχου όπου να αναλύονται τουλάχιστον τα ακόλουθα:

- α) Μεθοδολογία επιλογής δείγματος (αν δεν ορίζεται από το πρόγραμμα),
- β) Αναλυτική περιγραφή εκτελεσθείσας εργασίας,
- γ) Ευρήματα που προέκυψαν από την ελεγκτική εργασία,
- δ) Τελικό συμπέρασμα ελέγχου.

4. Η τεκμηρίωση των ανωτέρω θα πραγματοποιείται στο γενικότερο πλαίσιο του Διεθνούς Πρότυπου Εργασιών Διασφάλισης 3000, « Έργα Διασφάλισης πέραν ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης». Σε κάθε περίπτωση η τεκμηρίωση θα πρέπει κατ' ελάχιστο να δίνει την δυνατότητα σε έναν τρίτο έμπειρο ελεγκτή να μπορεί να επαληθεύσει την εκτελεσθείσα εργασία και το εξαχθέν συμπέρασμα.

Περαιτέρω δε, και σύμφωνα με το άρθρο 6 § 2(τελευταία παράγραφος) της ΑΥΟ ΠΟΛ. 1159/2011 ορίζεται ότι:

«....Εφόσον οι παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας, εντοπιστούν για πρώτη φορά από τον έλεγχο της φορολογικής αρχής, στην έκθεση ελέγχου της περιλαμβάνονται και οι απόψεις των Νόμιμων Ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων που έλεγξαν την εταιρεία, αναφορικά με τις διαπιστώσεις του ανωτέρω ελέγχου, οι οποίοι πρέπει να αιτιολογήσουν γιατί δεν εντόπισαν την παράβαση, εφαρμοζομένων αναλόγως στη συνέχεια, των διατάξεων του Ν.

3693/2008 και των διατάξεων του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997 όπως αυτό συμπληρώθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 26 παρ. 3 του Ν. 3943/2011. Στην ίδια έκθεση περιλαμβάνονται και οι απόψεις του φοροτέχνη –λογιστή ».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 6 παρ.1 και 4 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας ορίζεται ότι:

«1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικά, ως προς τα σχετικά ζητήματα.

[...] 4. Οι διατάξεις των παρ. 1 και 2 εφαρμόζονται και όταν οι σχετικές με τη δυσμενή διοικητική πράξη διατάξεις προβλέπουν δυνατότητα άσκησης διοικητικής προσφυγής.»

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 28§2 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζονται τα ακόλουθα: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Περαιτέρω, στις διατάξεις του άρθρου 64 του Κ.Φ.Δ. με τίτλο «Επαρκής αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Συναφώς, στις διατάξεις του άρθρου 17§§1,2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 2690/1999) με τίτλο «Αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Σύμφωνα, δε, με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της Εκθέσεως Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής (βλ. ΣτΕ 565/2008, 2054/1995, ΣτΕ1542/2016).

Επειδή, κατά την έννοια των διατάξεων του ν.2238/1994, η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως αποτελούν ουσιώδεις τύπους της διαδικασίας εκδόσεως του οικείου φύλλου ελέγχου. Η παντελής αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά το φύλλο ελέγχου νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς του(ΣτΕ 1542/2016).

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στη παρ.2 του άρθρου 6 της ΠΟΛ 1159/2011:

2. Εφόσον οι παραβάσεις της νομοθεσίας έχουν εντοπιστεί από τον έλεγχο των Νόμιμων Ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων, στο Προσάρτημα των αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων, περιλαμβάνονται και οι απόψεις της διοίκησης της εταιρίας και του λογιστή φοροτέχνη που υπογράφει τις φορολογικές καταστάσεις, ο οποίος πρέπει να αιτιολογήσει γιατί δεν εντόπισε την παράβαση, εφαρμοζομένων αναλόγως στη συνέχεια, των διατάξεων του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997 όπως αυτό συμπληρώθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 26 παρ. 3 του Ν. 3943/2011.

Εφόσον οι παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας, εντοπίζονται για πρώτη φορά από τον έλεγχο της φορολογικής αρχής, στην έκθεση ελέγχου της περιλαμβάνονται και οι απόψεις των Νόμιμων Ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων που έλεγξαν την εταιρία, αναφορικά με τις διαπιστώσεις του ανωτέρω ελέγχου, οι οποίοι πρέπει να αιτιολογήσουν γιατί δεν εντόπισαν την παράβαση, εφαρμοζομένων αναλόγως στη συνέχεια, των διατάξεων του Ν. 3693/2008 και των διατάξεων του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997 όπως αυτό συμπληρώθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 26 παρ. 3 του Ν.3943/2011.Στην ίδια έκθεση περιλαμβάνονται και οι απόψεις του φοροτέχνη – λογιστή.

Επειδή, εν προκειμένω σύμφωνα με την αρ./2017 Πληροφοριακή Έκθεση το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, διαβίβασε στην ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ τα αποτελέσματα του μερικού ελέγχου που διενεργήθηκε στην εταιρεία «.....» με Α.Φ.Μ. για τις διαχειριστικές περιόδους 1/1 – 31/12/2011 και 1/1 – 31/12/2012.

Για τις ανωτέρω διαχειριστικές περιόδους η εταιρεία «.....» ζήτησε και έλαβε το προβλεπόμενο από τη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 82 του Ν.2238/1994 ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό από την ως άνω ελεγκτική εταιρεία του Ν. 3693/2008, και συγκεκριμένα από το Νόμιμο Ελεγκτή κ. με Α.Φ.Μ.

Κατά τον φορολογικό έλεγχο που διενεργήθηκε από το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. διαπιστώθηκαν, ανά διαχειριστική περίοδο, οι παρακάτω διαφορές, οι οποίες δεν περιλαμβάνονται στα συμπεράσματα του φορολογικού πιστοποιητικού που χορήγησε ο Νόμιμος Ελεγκτής της ελεγχόμενης εταιρείας «.....» , με Α.Φ.Μ. :

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 1/1 – 31/12/2011

α) α)Αμοιβές, Αποζημιώσεις αρ. 13 παρ. 5,6 Ν.2238/1994

Εντοπίστηκαν αμοιβές του άρθρου 13 παρ. 5,6 Ν.2238/1994 ύψους 288.063,82€, για τις οποίες καταλογίστηκε κύριος φόρος ποσού 72.015,96€ πλέον προσαυξήσεις ποσού 86.419,15€.

β) Εντοπίστηκαν διαφορές στις ενδοομιλικές συναλλαγές ποσού 159.709,32€, για τις οποίες καταλογίστηκε κύριος φόρος ποσού 31.941,86€ πλέον προσαυξήσεις ποσού 38.330,23€.

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 1/1 – 31/12/2012

α)Αμοιβές, Αποζημιώσεις αρ. 13 παρ. 5,6 Ν.2238/1994

Εντοπίστηκαν αμοιβές ύψους 136.223,58€, για τις οποίες καταλογίστηκε κύριος φόρος ποσού 34.055,90€ πλέον προσαυξήσεις ποσού 40.867,08€.

β)Εισόδημα

Εντοπίστηκαν λογιστικές διαφορές ποσού 82.186,80€ και διαφορές στις ενδοομιλικές συναλλαγές ποσού 18.142,05€, ήτοι διαφορές εισοδήματος συνολικού ύψους 100.328,85€, για τις οποίες δεν προέκυψε φόρος για καταλογισμό, λόγω του γεγονότος ότι η εταιρεία παρουσίαζε ζημία.

Με βάση τα ανωτέρω δεδομένα ελέγχου η Δ.Ο.Υ ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία, υπέπεσε σε παραβάσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των περιπτώσεων 8 & 9 του άρθρου 10 της ΠΟΛ 1159/22-7-2011, για τις οποίες επιβλήθηκε πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του Ν.2523/1997 παράγραφος 4, όπως αυτή προστέθηκε με το άρθρο 26 παράγραφος 3 του Ν.3943/2011.

Επειδή, εν προκειμένω, η Υπηρεσία μας ζήτησε με το με Α.Π. ΔΕΔ ΕΞ/2018 έγγραφο προς το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, να διευκρινιστεί εάν ο έλεγχος που διενεργήθηκε στην εταιρεία «.....» με Α.Φ.Μ. για τις διαχειριστικές περιόδους 1/1 – 31/12/2011 και 1/1 – 31/12/2012, έλαβε και ανέγραψε στην έκθεση ελέγχου εισοδήματος, σύμφωνα με το άρθρο 6 § 2 της ΑΥΟ ΠΟΛ. 1159/2011 τις απόψεις των Νόμιμων Ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων και εν προκειμένω της ελεγκτικής εταιρείας «.....» , με Α.Φ.Μ., και του ελεγκτού κ., με Α.Φ.Μ....., που διενήργησε τον έλεγχο και εξέδωσε το φορολογικό πιστοποιητικό, προκειμένου να αιτιολογήσουν γιατί δεν εντόπισαν τις σχετικές παραβάσεις, όπως προβλέπει το άρθρο 6 της ΑΥΟ ΠΟΛ. 1159/2011.

Το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ απάντησε με το αριθ.πρωτ...../2018, ότι στα πλαίσια εφαρμογής της ΠΟΛ 1159/2011, διαβίβασε στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ & ΧΟΛΑΡΓΟΥ (αρμόδια κ.), τα σχετικά αποτελέσματα του ελέγχου.

Από τη Δ.Ο.Υ ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ κοινοποιήθηκε σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 Ν.4174/13 στην εταιρεία «.....».

Η ανωτέρω κατέθεσε με το αριθ.πρωτ...../2017 έγγραφο τις απόψεις της και επομένως τηρήθηκε η προβλεπόμενη διαδικασία.

Επειδή, επιπλέον διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα πρόβαλε κατά του με αρ./2017 σημειώματος διαπιστώσεων της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών με το με αρ./2017 Έγγραφο Απόψεων - Αντιρρήσεων της, αναφορικά με τα πορίσματα του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ μεταξύ άλλων ισχυρισμούς για τους λόγους που δεν συμπεριέλαβε στο φορολογικό πιστοποιητικό τις καταλογισθέντες από τον έλεγχο λογιστικές διαφορές.

Επειδή, με την από 28-12-2017 έκθεση ελέγχου προστίμου άρθρων 82 παρ.5 ν.2238/94 & 4 παρ.4 ν.2523/97 της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών, ο έλεγχος δεν αντέκρουσε τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, καθώς δεν αναφέρεται η κρίση του για κανέναν από τους ουσιαστικούς ισχυρισμούς που έθεσε υπόψη του η προσφεύγουσα με το ως άνω υπόμνημά της, με το οποίο προέβαλλε μεταξύ άλλων ότι δεν υπέπεσε σε σφάλμα κατά την διενέργεια του ελέγχου και την έκδοση του πιστοποιητικού. Οι ελλείψεις αυτές έχουν ως αποτέλεσμα να μην προκύπτει σαφώς από την έκθεση ποιες ήταν οι αρμοδιότητες και υποχρεώσεις του ορκωτού ελεγκτή και της προσφεύγουσας ελεγκτικής εταιρείας κατά την έκδοση του πιστοποιητικού τις οποίες παρέβη, με αποτέλεσμα η από 28-12-2017 έκθεση ελέγχου Έκθεση Μερικού Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών να στερείται ειδικής, πλήρους, επαρκούς και σαφούς αιτιολογίας. Σημειώνεται ότι οι κρίσεις της Δ.Ο.Υ. μετά από επανέλεγχο για δαπάνες που δεν εκπίπτουν κλπ διαφορές, δεν σημαίνουν α priori ευθύνη των ελεγκτών που διενήργησαν τον αρχικό έλεγχο, παρά μόνον εάν προκύψει ότι είχαν υποχρέωση να ελέγξουν τις δαπάνες αυτές. Περαιτέρω, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 6 § 2 της ΑΥΟ ΠΟΛ. 1159/2011, πρέπει υποχρεωτικά να λαμβάνονται υπόψη «οι απόψεις των Νόμιμων Ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων που έλεγξαν την εταιρεία και εν συνεχεία να καλείται ο ελεγκτής και η ελεγκτική εταιρεία να εκφράσουν τις απόψεις τους και να αιτιολογήσουν γιατί δεν εντόπισαν τις σχετικές παραβάσεις. Με τον τρόπο αυτόν αφενός πραγματώνεται η διαδικασία της προηγούμενης ακρόασης (η οποία διενεργείται με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4174/2013) και αφετέρου, ο τρίτος αναγνώστης (και μεταγενέστερα πιθανώς ο φορολογικός δικαστής) να έχει τη δυνατότητα να κρίνει τη βασιμότητα της αποδιδόμενης από τη φορολογική αρχή παράβασης (της επιχείρησης αλλά και του ελεγκτή-ελεγκτικής εταιρείας).

Από τα ως άνω προκύπτει, ότι επειδή δεν κλήθηκε από την ελέγχουσα υπηρεσία που διενήργησε τον έλεγχο της «.....» με Α.Φ.Μ. για τις διαχειριστικές περιόδους 1/1 – 31/12/2011 και 1/1 – 31/12/2012, το ελεγκτικό γραφείο που διενήργησε τον έλεγχο και εξέδωσε το φορολογικό πιστοποιητικό, ώστε να εκφράσει τις απόψεις του γιατί δεν εντόπισε τις διαφορές που στη συνέχεια διαπίστωσε ο φορολογικός έλεγχος, όπως προβλέπεται από το άρθρο 6 παρ.2 της ΠΟΛ 1159/2011, η

προσβαλλόμενη πράξη είναι τυπικά πλημμελής και ως εκ τούτου πρέπει να ακυρωθεί
Κατόπιν αυτών,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της από 29-01-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ελεγκτικής εταιρείας «.....» με Α.Φ.Μ., λόγω τυπικής πλημμέλειας σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσης και την ακύρωση της υπ' αριθμ./2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου εισοδήματος άρθρου 4 του ν. 2523/1997 χρήσης 2011, ποσού 10.000,00 €, και της υπ' αριθμ./2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου εισοδήματος του άρθρου 4 του ν. 2523/1997 χρήσης 2012, ποσού 10.000,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

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

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