



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:2674

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 της υπ' αριθμ.

...../2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου εισοδήματος του άρθρου 4 του ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/07/2010- 30/06/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών.

5.Την υπ' αριθμ./2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου εισοδήματος του άρθρου 4 του ν. 2523/1997 χρήσης 01/07/2010- 30/06/2011,

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:

Κατά τον φορολογικό έλεγχο που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε Αθηνών στην εταιρεία «.....» με ΑΦΜ για τη διαχειριστική περίοδο 01/07/2010-30/06/2011 διαπιστώθηκαν, και καταλογίστηκαν επί πλέον λογιστικές διαφορές, από διάφορους λογαριασμούς εξόδων, συνολικού ύψους 61.471,07€ οι οποίες δεν περιλαμβάνονταν στα συμπεράσματα του φορολογικού πιστοποιητικού.

Για την ανωτέρω διαχειριστική περίοδο 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. κ. με ΑΦΜ

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. Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 28 παρ.2 του ν. 4174/2013 «2. 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 εμπειρισττωμένα 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».

Α) Η κοινοποιηθείσα στην εταιρεία μας οριστική πράξη επιβολής προστίμου εισοδήματος στερείται 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 εντοπισθείσες διαφορές, χωρίς να διευκρινίζεται για τις διαφορές αυτές ούτε από πού προέρχονται, ούτε το ποσόν αυτών.

Β) Η ως άνω έλλειψη αιτιολογίας η οποία καθιστά την ως άνω πράξη μη σύννομη, ΔΕΝ ΣΥΜΠΛΗΡΩΝΕΤΑΙ ούτε με την συγκοινοποίηση της από 28-12-2017 έκθεσης ελέγχου προστίμου εισοδήματος, στην οποία επίσης δεν υπάρχει πλήρης και εμπειρισττωμένη αιτιολόγηση των προκυψασών διαφορών, ώστε να είναι η εταιρεία μας σε θέση να αντικρούσει την κρίση του ελέγχου επί της τεκμηρίωσης των διαφορών αυτών. Συγκεκριμένα: i) Η φορολογική αρχή στην Έκθεση Ελέγχου της αρκείται σε μια γενική παράθεση των διατάξεων στις οποίες βασίζεται, σκοπίμως δε παραθέτει τις διατάξεις αυτές με τις τροποποιήσεις τους όπως ισχύουν σήμερα και ΟΧΙ ΟΠΩΣ ΙΣΧΥΑΝ ΣΤΙΣ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΕΣ περιόδους, καθόσον η σημερινή μορφή των διατάξεων αυτών είναι προφανώς προς όφελός της. ii) Η φορολογική αρχή προβαίνει σε μία απλή και γενικόλογη παραπομπή στον έλεγχο που διενεργήθηκε σε βάρος της «.....» αναφερόμενη στην εντολή που της δόθηκε επαναλαμβάνοντας ουσιαστικά τις διαπιστώσεις του ελέγχου αυτού και υιοθετώντας άκριτα και αυθαίρετα το συμπέρασμα της ως άνω έκθεσης, γενικώς και αορίστως και χωρίς οποιαδήποτε συσχέτιση των εκεί διαπιστώσεων με τον έλεγχο που διενεργείται σε βάρος της εταιρείας στην οποία είναι ενταγμένος ο ορκωτός ελεγκτής – λογιστής που εκτέλεσε τον έλεγχο της εταιρείας αυτής. Περαιτέρω, μας διαβιβάστηκε η έκθεση ελέγχου της φορολογικής αρχής σε βάρος της «.....», από την οποία τίποτα περισσότερο δεν προκύπτει ενόψει της ανωτέρω ουσιαστικής άκριτης «αντιγραφής» των αποτελεσμάτων του ελέγχου. iii) Δεδομένου ότι οι ορκωτοί ελεγκτές ακολουθούν την ελεγκτική μεθοδολογία που προβλέπεται από την ΠΟΛ 1159/2011 και το οριζόμενο Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000, “Έργα Διασφάλισης πέραν ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης” και δε μπορούν να αποστούν από τις εκεί προβλεπόμενες διαδικασίες ελέγχου, η αντίδικος φορολογική αρχή όφειλε

στην Έκθεση Ελέγχου της να επεξηγεί επαρκώς και με σαφήνεια σε τι συνίσταται η καταλογιζόμενη πλημμελής εκτέλεση των εργασιών του ορκωτού ελεγκτή-λογιστή μέλους της εταιρείας μας εν προκειμένω και ειδικότερα ποια η ποιες ενέργειες δεν εκτελέστηκαν και που υπήρξε παρέκκλιση από την προβλεπόμενη στο νόμο και εξειδικευόμενη με την ως άνω ΠΟΛ μεθοδολογία, η οποία είναι εκτός των άλλων δεσμευτική για τους ορκωτούς ελεγκτές. Εντούτοις σε κανένα σημείο της Έκθεσης Ελέγχου δεν παρατίθενται έστω συνοπτικά οι καταλογιζόμενες πλημμέλειες με αποτέλεσμα και εξ αυτού του λόγου η Έκθεση να παρίσταται ανατιολόγητη και ως εκ τούτου παράνομη, αφού έρχεται σε ευθεία αντίθεση με το οριζόμενο στην ως άνω διάταξη του αρ.28 παρ.2 του ν. 4174/2013.

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.

Αποτέλεσμα της ως άνω προβαλλόμενης έλλειψης πλήρους αιτιολογίας τόσο της Έκθεσης ελέγχου όσο και της βάσει αυτής εκδοθείσας προσβαλλόμενης οριστικής πράξης επιβολής προστίμου εισοδήματος (χρήσης 2011) καθώς και της απολύτως γενικής και αόριστης περιγραφικής αναφοράς σε διαφορές αποστερεί από την εταιρεία μας το συνταγματικώς κατοχυρωμένο δικαίωμά της να αντικρούσει τους ισχυρισμούς του ελέγχου.

2.Εξάλλου, στην τελευταία παράγραφο του άρθρου 6 της ΠΟΛ. 1159/2011 (προτελευταίο εδάφιο) 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 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 «εντοπίσθηκαν» για πρώτη φορά από τον έλεγχό της. 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.

Εφόσον, δε, είχε παρασχεθεί η δυνατότητα τόσο στον Ορκωτό Ελεγκτή κ., πολλώ δε μάλλον στην εταιρεία μας στην οποία αυτός είναι ενταγμένος να εκθέσουμε εγκαίρως τις απόψεις μας και τους ισχυρισμούς μας, οι οποίοι είναι ουσιώδεις και κρίσιμοι εν προκειμένω, θα μπορούσαν αυτοί να έχουν ασκήσει ουσιώδη επιρροή στην έκβαση του ελέγχου της φορολογικής αρχής. Ιδίως σύμφωνα και με προηγούμενη εμπειρία μας, στις περιπτώσεις που λάβει χώρα επανέλεγχος εταιρείας ήδη ελεγμένης από ορκωτό λογιστή-ελεγκτή, ο φορολογικός ελεγκτής συνεργάζεται με τον ορκωτό ελεγκτή λογιστή. Ζητεί τον σχηματισμένο φάκελο τεκμηρίωσης και εξετάζει την πληρότητα ελέγχου των φορολογικών αντικειμένων βάσει του προγράμματος ελέγχου που αναφέρθηκε, ζητώντας διευκρινίσεις όπου αυτό κριθεί απαραίτητο, οι οποίες παρέχονται στα πλαίσια της συνεργασίας. Στη συγκεκριμένη περίπτωση, ούτε καν ενημερωθήκαμε (όχι απλώς δεν κληθήκαμε) για τον διενεργούμενο φορολογικό έλεγχο στην οντότητα και, φυσικά, ουδέποτε ζητήθηκε η συνεργασία ούτε της εταιρείας μας ούτε του ορκωτού ελεγκτή-μέλους της εταιρείας μας.

Παρέπεται ότι λόγω παράβασης της ως άνω διάταξης του άρθρου 6 της ΠΟΛ 1059/2011 τόσο η από 28-12-2017 έκθεση ελέγχου προστίμου εισοδήματος όσο και η βάσει αυτού εκδοθείσα και κοινοποιηθείσα – ήδη με την παρούσα προσβαλλόμενη- οριστική πράξη επιβολής προστίμου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01/07/2010 – 30/06/2011 είναι μη νόμιμη και ως εκ τούτου ακυρωτέα.

3. Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 8 παρ. 6 της ΠΟΛ 1124/2015, η οποία ισχύει και εφαρμόζεται σήμερα, «εφόσον από μεταγενέστερο έλεγχο της Φορολογικής Διοίκησης προκύψουν πρόσθετες επιβαρύνσεις, σε σχέση με τα φορολογικά αντικείμενα που ορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου του Παραρτήματος III, 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.

Σε περίπτωση αμφισβήτησης από την ελεγχόμενη επιχείρηση των πρόσθετων

επιβαρύνσεων και υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013, οι ως άνω διοικητικές κυρώσεις κατά των Νόμιμων Ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων επιβάλλονται μετά την ολοκλήρωση της διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, εξαιρουμένων των περιπτώσεων για τις οποίες ο χρόνος που απαιτείται για την απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών οδηγεί σε παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση καταλογιστικής πράξης.

Σύμφωνα με την πάγια νομολογία του ΔΕΕ, η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης κύρωσης απορρέει από τις κοινές συνταγματικές παραδόσεις των Κρατών Μελών και επομένως αποτελεί γενική αρχή του Κοινοτικού Δικαίου (βλ. ΔΕΕ Jager C-420/06 Σκέψη 59, Campina C-45/06 Σκέψεις 32, 33, Berlusconi C-387-02 Σκέψεις 66-69).

Σύμφωνα με τη Νομολογία των Ελληνικών Δικαστηρίων, κατά Γενική Αρχή του δικαίου της Ευρωπαϊκής Ενώσεως επιβάλλεται η αναδρομική εφαρμογή της ελαφρότερης κύρωσης. Στη ΣτΕ 2031/2013, διατυπώνεται ο μείζων συλλογισμός ότι η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης κύρωσης πηγάζει από την συνταγματική αρχή της αναλογικότητας και απηχεί κοινές συνταγματικές παραδόσεις των Κρατών Μελών. Συνεπώς, αναγνωρίζεται ότι η αρχή αυτή εκτός του ότι απηχεί Γενική Αρχή του δικαίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, διαθέτει συγχρόνως και συνταγματικό έρεισμα. Σημειώνεται επίσης ότι η αρχή αυτή αναγνωρίζεται ως κανόνας που απορρέει από το Άρθρο 7 της ΕΣΔΑ, εφαρμοζόμενος και επί διοικητικών κυρώσεων (ΣτΕ 2957/2013, Σκέψη 11).

Εν προκειμένω, καίτοι με τη μεταγενέστερη και ισχύουσα σήμερα ως άνω διάταξη του άρθρου 8 παρ.6 της ΠΟΛ 1124/2015 το πλαίσιο διοικητικής κύρωσης παραμένει το ίδιο με το προβλεπόμενο από την ΠΟΛ 1059/2011, ήτοι από 10.000 έως 100.000 ευρώ, εντούτοις η απαίτηση της σύμφωνης γνώμης της ΕΛΤΕ η οποία γνωμοδοτεί μετά από ενημέρωσή της από την αρμόδια φορολογική αρχή, καθιστά την ως άνω διάταξη λιγότερο επαχθή και επομένως τις προβλεπόμενες διοικητικές κυρώσεις ηπιότερες. 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.

Παρέπεται ότι η έλλειψη εν προκειμένω της σύμφωνης γνώμης της ΕΛΤΕ στοιχειοθετεί περίπτωση μη τήρησης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας που καθιστά την έκδοση της προσωρινής πράξης επιβολής προστίμου εισοδήματος και την επιβολή προστίμου καθ' εαυτήν (δια της προσβαλλομένης) παράνομες.

II) ΟΥΣΙΑΣΤΙΚΟΙ ΛΟΓΟΙ

1. Ως προς καθ' εαυτό το ζήτημα των λογιστικών διαφορών λόγω μη εκπιπτόμενων δαπανών που φέρεται να έχει εντοπίσει ο έλεγχος, ποσού 61.471,07€, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Πρόκειται για ποσά συνολικού ύψους 61.471,07€, που αφορούν σε μη εκπιπτόμενες κατά την κρίση του ελέγχου δαπάνες αναλυόμενες ως σε σχετικό πίνακα που έχει συμπεριλάβει στην έκθεση ελέγχου του.

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

α) Με βάση το παράρτημα III 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 € 15.000 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».

β) Μεταξύ των κεντρικών εννοιών της κινδυνοκεντρικής προσέγγισης του ελέγχου που προδιαγράφεται από το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000 είναι η έννοια της ελεγκτικής σημαντικότητας και του Ουσιώδους Μεγέθους (materiality) η οποία λαμβάνεται υπόψη προκειμένου να αξιολογήσει ο ελεγκτής τα ευρήματα του και να καταλήξει στον τύπο της έκθεσης ελέγχου που θα χορηγήσει. Το ουσιώδες μέγεθος για τους ελέγχους που διενεργούνται με την ΠΟΛ 1159/2011, προσδιορίζεται με βάση τις οδηγίες που έχουν παρασχεθεί από την ΕΛΤΕ και το ΣΟΕΛ (σχετ.αρ.1α, 1β). Από τα λογιστικά στοιχεία και βιβλία της ελεγχόμενης οντότητας, το ουσιώδες μέγεθος για τον έλεγχο της χρήσης 2011, υπολογιζόμενο με βάση τις οδηγίες, ανήλθε σε ποσό φόρου € 46.794,00 και αναλογούσας δαπάνης € 233.971,00 (σχετ.αρ.2).

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.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω εκτεθέντα καθώς και την ανάλυση των λογιστικών διαφορών όπως αυτές αναλυτικά έχουν παρατεθεί στην συνοδεύουσα την προσβαλλόμενη πράξη έκθεση ελέγχου της φορολογικής αρχής, σημειώνουμε ότι όλα τα θέματα για τα οποία ο έλεγχος προβαίνει σε υπολογισμό λογιστικών διαφορών ΔΕΝ ΠΕΡΙΛΑΜΒΑΝΟΝΤΑΙ στο πεδίο εφαρμογής της ΠΟΛ 1159/2011 επομένως δεν στοιχειοθετείται καμία παράβαση εκ μέρους του ορκωτού ελεγκτή-λογιστή λόγω μη συμπερίληψης σχετικής αναφοράς στο φορολογικό πιστοποιητικό της χρήσης 2011, καθόσον πρόκειται για εντοπισθείσες διαφορές που πόρρω απέχουν από το να χαρακτηριστούν κατά τα ανωτέρω ως σημαντικές κατά την έννοια του νόμου και των εφαρμοζόμενων ΠΟΛ καθώς και να κριθούν ως ικανές να αποτελέσουν θέμα επιφύλαξης, βάσει της εφαρμοζόμενης μεθοδολογίας που προδιαγράφεται από το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000.

2. Κυρίως δε πρέπει να επισημανθεί ότι σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 8 παρ. 6 της ΠΟΛ 1124/2015, η οποία ισχύει και εφαρμόζεται σήμερα, «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.

Εν προκειμένω, κατά την εξεταζόμενη χρήση 2011 (και δη για τη διαχειριστική περίοδο 01.07.2010-30.06.2011), οι φορολογικές ζημίες που εμφάνιζε η ελεγχόμενη εταιρεία «.....», ύψους 1.086.046,34 € μεταφέρθηκαν για συμψηφισμό στις επόμενες χρήσεις. Με δεδομένο ότι την 30.6.2016, ήτοι μετά την παρέλευση πενταετίας, η εταιρεία εξακολουθούσε να εμφανίζει φορολογικές ζημίες ύψους 727.811,74€, με αποτέλεσμα να μη μεταφερθούν οι

ως άνω ζημίες για συμψηφισμό, προκύπτει ότι τόσο για την ελεγχόμενη χρήση 2011 όσο και για τις επόμενες και μέχρι την 30.6.2016 δε θα μπορούσε να προκύψει και δε θα προκύψει φόρος εισοδήματος. Επομένως ΚΑΜΙΑ ΠΡΟΣΘΕΤΗ ΕΠΙΒΑΡΥΝΣΗ κατά την έννοια της ως άνω ΠΟΛ1124/2015 δεν προκύπτει ακόμα και κατά τον μεταγενέστερο φορολογικό έλεγχο της διοίκησης, επομένως δεν συντρέχουν οι εκ του νόμου προϋποθέσεις για την επιβολή διοικητικού προστίμου σε βάρος του νομίμου ελεγκτή – λογιστή που χορήγησε το φορολογικό πιστοποιητικό, πολλώ δε μάλλον σε βάρος της εταιρείας στην οποία αυτός είναι ενταγμένος. Συνάμα, υπογραμμίζουμε το παντελώς αστήρικτο και ανυπόστατο του ισχυρισμού του ελέγχου ο οποίος κρίνοντας τις αντιρρήσεις μας επί της αρχικής προσωρινής πράξης επιβολής προστίμου, διατυπώνει τη γνώμη ότι «η χορήγηση του φορολογικού πιστοποιητικού από μέρους της ελεγκτικής εταιρείας για τη χρήση 01-07-2010 έως 30-06-2011 και με ημερομηνία 30-4-2012 έγινε σε χρόνο που δεν γνώριζε την έκβαση των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων της ελεγχόμενης ... είχε την υποχρέωση να συμπεριλάβει τις λογιστικές διαφορές της το ποσό των 61.471,07€...και όχι να γίνεται διατύπωση των απόψεών τους ετεροχρονισμένα και εκ του ασφαλούς μετά την πάροδο πενταετίας». ΔΙΟΤΙ, ΚΑΤ' ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ, ΑΚΡΙΒΩΣ ΛΟΓΩ ΠΑΡΕΛΕΥΣΗΣ ΠΕΝΤΑΕΤΙΑΣ, ΚΑΤΑ ΤΟΝ ΤΑΚΤΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟ ΔΕΝ ΠΡΟΕΚΥΨΑΝ ΠΡΟΣΘΕΤΕΣ ΕΠΙΒΑΡΥΝΣΕΙΣ.

Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι ελλειπούσης νόμιμης προϋπόθεσης για την επιβολή διοικητικού προστίμου σε βάρος της εταιρείας μας, η προσβαλλόμενη οριστική πράξη επιβολής προστίμου εισοδήματος για τη χρήση 2011 (διαχειριστική περίοδο 01-07-2010 έως 30-06-2011) είναι ακυρωτέα ως μη σύνομη.

3. Σε κάθε περίπτωση, ο θεσμός της έκδοσης «πιστοποιητικού φορολογικής συμμόρφωσης» σε υποχρεωτικά ελεγχόμενες από ορκωτό ελεγκτή οντότητες, καθιερώθηκε αρχικά με την διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 82 του Ν. 2238/1994 και εξειδικεύθηκε με την ΠΟΛ 1159/2011. Ελεγκτικά ζητήματα που δεν καλύπτονται από την ΠΟΛ.1159/2011 και το πρόγραμμα ελέγχου, θα αντιμετωπίζονται σύμφωνα με το πλαίσιο που προδιαγράφεται από το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000. (άρθρο 3 και 9, της ΠΟΛ.1159/22.7.2011). Στην ΠΟΛ αυτή προβλέπεται επακριβώς ο τρόπος του ελέγχου με την εφαρμογή συγκεκριμένου μηχανογραφικού προγράμματος, όπου περιλαμβάνεται και δειγματοληπτικός έλεγχος για κάποιες περιπτώσεις. Ο ελεγκτής εφαρμόζει το πρόγραμμα και καταρτίζει ειδικό μηχανογραφικό και έγχαρτο φάκελο τεκμηρίωσης για την κάθε οντότητα. Τέλος, σταθμίζει τα ευρήματα και εκδίδει κατά περίπτωση το προβλεπόμενο «πιστοποιητικό φορολογικής συμμόρφωσης» το οποίο αναρτά με την προβλεπόμενη διαδικασία στην ειδική ιστοσελίδα του Υπουργείου Οικονομικών στις προβλεπόμενες προθεσμίες, ολοκληρώνοντας τη σχετική διαδικασία. Αν το πιστοποιητικό δεν περιλαμβάνει παρατηρήσεις και διαπιστώσεις παραβάσεων της

φορολογικής νομοθεσίας, δεν διενεργείται τακτικός φορολογικός έλεγχος, επιφυλασσομένων των διατάξεων του άρθρου 80 του ν.3842/2010 (ΦΕΚ 58 Α').

Περαιτέρω, Σύμφωνα με την περίπτωση 1δ) του άρθρου 6 της ΠΟΛ 1159/2011 όπως ίσχυε, στις περιπτώσεις κατά τις οποίες, από την Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης των Νόμιμων Ελεγκτών, προκύψουν συμπεράσματα με αδυναμία συμπεράσματος, τότε εκδίδεται εντολή ελέγχου από τις αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών. Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης με αδυναμία έκφρασης συμπεράσματος εκδίδουν οι Νόμιμοι Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία και στην περίπτωση που δεν τους παρασχέθηκαν οι αναγκαίες πληροφορίες σχετικά με τον διενεργηθέντα έλεγχο εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων.

Σύμφωνα με την οδηγία με αρ. πρωτ.: ΓΔ. ΦΟΡΕΛ. ΔΗΜΕΣ 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.». ΑΥΤΟ ΤΟ ΤΕΛΕΥΤΑΙΟ ΟΥΣΙΑΣΤΙΚΑ ΕΠΑΝΑΛΑΜΒΑΝΕΙ ΚΑΙ Η ΕΠΙΚΑΛΟΥΜΕΝΗ ΑΠΟ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ Γ.Γ. ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ, η οποία ερμηνεύει την ως άνω ΠΟΛ 1159/2011 και δε μπορεί να επεκταθεί και στις περιπτώσεις ελέγχων κατόπιν χορήγησης φορολογικών πιστοποιητικών χωρίς επιφύλαξη, καθόσον δεν είναι δυνατόν με απόφαση Γ.Γ. Δημοσίων Εσόδων να τροποποιείται διάταξη που έχει ισχύ νόμου.

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 που διενεργούνται όταν δεν 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».

Επομένως, δυνάμει των ανωτέρω, όταν στο φορολογικό πιστοποιητικό δεν υπάρχει επιφύλαξη για κάποιο από τα συγκεκριμένα αντικείμενα που κατονομάζονται στην ΠΟΛ 1159/2011, η χρήση περαιώνεται για τα αντικείμενα αυτά στο προβλεπόμενο χρονικό διάστημα.

Αφού εν προκειμένω το χορηγηθέν φορολογικό πιστοποιητικό από τον ορκωτό ελεγκτή

λογιστή μέλος της εταιρείας μας, αφορά στη διαχειριστική περίοδο 01/07/2010 έως 30/06/2011, και ΔΕΝ ΠΕΡΙΛΑΜΒΑΝΕΙ ΚΑΜΙΑ ΕΠΙΦΥΛΑΞΗ ήτοι υπάγεται στην πρώτη των ως άνω περιπτώσεων, παρέπεται ότι η φορολογική αρχή μπορούσε να προβεί αρμοδίως σε τακτικό φορολογικό έλεγχο μέχρι την 30.4.2014. Εντούτοις στην ελεγχόμενη εταιρεία «.....» κοινοποιήθηκε η με αριθμό/2017 εντολή ελέγχου της Δ.Ο.Υ ΦΑΕ Αθηνών, ήτοι η εντολή ελέγχου εξεδόθη εκτός της ως άνω τασσόμενης εκ του νόμου προθεσμίας και δη αρκετά έτη μετά την εκπνοή της προθεσμίας αυτής.

Προκύπτει επομένως ότι, η Δ.Ο.Υ ΦΑΕ Αθηνών προέβη αναρμοδίως σε έλεγχο της διαχειριστικής περιόδου 01/07/2010 έως 30/06/2011 καθόσον κατά το χρόνο έκδοσης της εντολής ελέγχου η χρήση αυτή είχε ΠΕΡΑΙΩΘΕΙ.

Περαιτέρω ότι η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου εισοδήματος σε βάρος της εταιρείας μας είναι μη σύνομη, ανυπόστατη, αβάσιμη και ως εκ τούτου ακυρωτέα.

4. Ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής συμμετέχει σε ελεγκτική εταιρεία ως μέτοχος, (αν η εταιρεία είναι ανώνυμη εταιρεία) ή ως κοινοπρακτών εταίρος (αν πρόκειται για κοινοπραξία ορκωτών) και είναι ελεύθερος και ανεξάρτητος να ασκήσει το ελεγκτικό του έργο ενώ η ελεγκτική εταιρεία στην οποία είναι ενταγμένος, δεν μπορεί να επέμβει σε αυτό και να του υποδείξει ούτε τον τρόπο που θα διεξάγει τον έλεγχο, ούτε το περιεχόμενο της ελεγκτικής του γνώμης σύμφωνα με το νομοθετικό πλαίσιο που διέπει το ελεγκτικό επάγγελμα.

α) Σύμφωνα με το άρθρο 1 του ΠΔ 226/1992 «1. Συνιστάται Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών (Σ.Ο.Ε.), αποτελούμενο από ανεξάρτητους επαγγελματίες Ελεγκτές που εγγράφονται σε ειδικό Μητρώο και ασκούν το επάγγελμα του Ορκωτού Ελεγκτή σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος και της σχετικής προς το επιτελούμενο έργο νομοθεσίας.».

β) Ακολουθεί, η διάταξη του άρθρου 2 του ΠΔ 226/1992, που είναι θεμελιώδης για το επάγγελμα του ορκωτού ελεγκτή λογιστή και έχει ως εξής: «1. Η σύσταση και η λειτουργία του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών αποβλέπει στην άσκηση του ελέγχου της οικονομικής διαχείρισης των πάσης φύσεως δημοσίων και ιδιωτικών οργανισμών και επιχειρήσεων ή εκμεταλλεύσεων, ανεξαρτήτως της νομικής τους μορφής (ιδρύματος, εταιρείας ή άλλου νομικού προσώπου δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου), από πρόσωπα με αυξημένα επαγγελματικά προσόντα, που ασκούν το έργο τους με διαφάνεια και υπευθυνότητα, έτσι ώστε να διασφαλίζεται η εγκυρότητα και αξιοπιστία των πορισμάτων των διενεργούμενων ελέγχων, σύμφωνα με τα διεθνώς αναγνωρισμένα Ελεγκτικά πρότυπα και τους όρους που τίθενται από την εσωτερική και την κοινοτική νομοθεσία.

2. Για την πραγματοποίηση του παραπάνω σκοπού οι Ορκωτοί Ελεγκτές απολαμβάνουν προσωπικής και λειτουργικής ανεξαρτησίας, υποκείμενοι πάντως στις υποχρεώσεις και τις ευθύνες που προσδιορίζονται από τις διατάξεις του παρόντος.».

γ) Σύμφωνα με την διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ΠΔ 226/1992 «Στον Ορκωτό Ελεγκτή απαγορεύεται η απόκτηση καθ' οιοδήποτε τρόπο μετοχών της ελεγχόμενης από αυτόν εταιρείας, ο προς αυτήν δανεισμός ή αντιστρόφως, καθώς και η παροχή εγγυήσεως προς τρίτον από αυτήν υπέρ του ελέγχοντος ή αντιστρόφως.».

Επίσης, σύμφωνα με την παράγραφο 5 του άρθρου 75 του ν. 1969/1991 δυνάμει του οποίου εκδόθηκε το ΠΔ 226/1992, «2. Εξασφαλίζεται η πλήρης ανεξαρτησία του ελεγκτή από τον ελεγχόμενο.».

Όπως συνάγεται σαφώς από τα ανωτέρω, η προσωπική ανεξαρτησία του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή, κατοχυρώνεται ρητά τόσο έναντι της ελεγχόμενης εταιρείας όσο και έναντι της ελεγκτικής εταιρείας στην οποία είναι ενταγμένος.

δ) Μάλιστα, η ίδια η ελεγκτική εταιρεία δεν επεμβαίνει στο έργο του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή. Αντιθέτως, τυχόν επέμβαση των διοικούντων της εταιρείας τιμωρείται πειθαρχικά. Ειδικότερα:

Οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του ν. 3693/2008, που έχει ως τίτλο «Η ανεξαρτησία των νόμιμων ελεγκτών όταν οι υποχρεωτικοί έλεγχοι διενεργούνται στο όνομα και για λογαριασμό ελεγκτικού γραφείου», ορίζουν ότι «Στην περίπτωση που υποχρεωτικοί έλεγχοι διενεργούνται στο όνομα και για λογαριασμό ελεγκτικού γραφείου, οποιαδήποτε πράξη ή παράλειψη μετόχου ή εταίρου ή ιδιοκτήτη ή μέλους της διοίκησης ή μέλους του εποπτικού οργάνου του ελεγκτικού γραφείου θέτει σε κίνδυνο την ανεξαρτησία και αντικειμενικότητα του νόμιμου ελεγκτή, τιμωρείται, πέραν των λοιπών κυρώσεων που προβλέπονται από τις υφιστάμενες διατάξεις, με ανάκληση της επαγγελματικής άδειας του ελεγκτικού γραφείου, για χρονικό διάστημα τουλάχιστον έξι μηνών.».

Ομοίως ορίζουν και οι διατάξεις του νέου νόμου 4449/2017 «Υποχρεωτικός έλεγχος των ετήσιων και ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, δημόσια εποπτεία επί του ελεγκτικού έργου και λοιπές διατάξεις».

Πιο συγκεκριμένα, η διάταξη του άρθρου 25 του ως άνω νόμου με τίτλο «Η ανεξαρτησία και η αντικειμενικότητα των ορκωτών ελεγκτών λογιστών που διενεργούν τον υποχρεωτικό έλεγχο για λογαριασμό των ελεγκτικών εταιρειών», ορίζει ότι: «Στην περίπτωση που υποχρεωτικοί έλεγχοι διενεργούνται στο όνομα και για λογαριασμό ελεγκτικής εταιρείας, οι μέτοχοι ή ιδιοκτήτες, καθώς και τα μέλη των διαχειριστικών και διοικητικών οργάνων της ελεγκτικής εταιρείας ή συνδεδεμένης οντότητας, δεν παρεμβαίνουν στη διενέργεια του ελέγχου με τρόπο που θέτει σε κίνδυνο την ανεξαρτησία και αντικειμενικότητα του ορκωτού ελεγκτή λογιστή που διενεργεί τον υποχρεωτικό έλεγχο για λογαριασμό της ελεγκτικής εταιρείας. Τυχόν παρέμβαση συνιστά πειθαρχικό παράπτωμα και επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 35.».

Επίσης, η διάταξη της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 26 του ως άνω νόμου, αναφέρει:

«1. Ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής ή η ελεγκτική εταιρεία πρέπει να πληροί τις ακόλουθες οργανωτικές απαιτήσεις:

α) η ελεγκτική εταιρεία θεσπίζει κατάλληλες πολιτικές και διαδικασίες για να εξασφαλίζει ότι οι ιδιοκτήτες ή οι μέτοχοί της, καθώς και τα μέλη των οργάνων διοίκησης και διαχείρισης της εταιρείας, ή μίας συνδεδεμένης εταιρείας, δεν παρεμβαίνουν στη διενέργεια του υποχρεωτικού ελέγχου με οποιονδήποτε τρόπο που να θέτει σε κίνδυνο την ανεξαρτησία και την αντικειμενικότητα του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή που διενεργεί τον υποχρεωτικό έλεγχο εκ μέρους της ελεγκτικής εταιρείας.».

Ως εκ τούτου, όπως γίνεται αντιληπτό εκ των ανωτέρω, 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.

Κατά τούτο, και αν ακόμη ήθελε ερμηνευθεί ότι το πρόστιμο επιβάλλεται αδιακρίτως υπαιτιότητας στην ελεγκτική εταιρεία δυνάμει του Ν. 2527/1997, η διάταξη είναι αντισυνταγματική στην περίπτωση αυτή.

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, 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 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 εμπεριστατωμένα 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 εκδόσεως 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, 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.Στην ίδια έκθεση περιλαμβάνονται και οι απόψεις του φοροτέχνη – λογιστή.

Επειδή, εν προκειμένω, κατά τον φορολογικό έλεγχο που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ.Φ.Α.Ε Αθηνών στην εταιρεία «.....» με ΑΦΜ για τη διαχειριστική περίοδο 01/07/2010-30/06/2011 διαπιστώθηκαν, και καταλογίστηκαν επί πλέον λογιστικές διαφορές, από διάφορους λογαριασμούς εξόδων, συνολικού ύψους 61.471,07€ οι οποίες δεν περιλαμβάνονταν στα συμπεράσματα του φορολογικού πιστοποιητικού.

Για την ανωτέρω διαχειριστική περίοδο 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 ΑΦΜ

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, η Υπηρεσία μας ζήτησε με το με Α.Π. ΔΕΔ ΕΞ/10-05-2018 έγγραφο διευκρινίσεων προς τη ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, να διευκρινιστεί εάν ο έλεγχος που διενεργήθηκε στην εταιρεία στην εταιρεία «.....», με ΑΦΜ για τη διαχειριστική περίοδο 01/07/2010-30/06/2011, 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 του ελεγκτού κ., με ΑΦΜ της ελεγκτικής εταιρείας «.....», που διενήργησε τον έλεγχο και εξέδωσε το φορολογικό πιστοποιητικό, προκειμένου να αιτιολογήσουν γιατί δεν εντόπισαν τις σχετικές παραβάσεις, όπως προβλέπει από το άρθρο 6 της ως άνω ΠΟΛ.

Η Δ.Ο.Υ ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ απαντώντας στο ως άνω έγγραφο, μας διαβίβασε το υπόμνημα του άρθρου 28 ν.4174/13 και την έκθεση ελέγχου προστίμου που αφορούν την ελεγκτική εταιρεία «.....», με Α.Φ.Μ.

Επειδή, επιπλέον διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα πρόβαλε κατά του αριθ...../2017 σημειώματος διαπιστώσεων του άρθρου 28 ν.4174/13 της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών, με το με αρ./2017 Υπόμνημα-Παροχή εξηγήσεων της, τους 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 Έκθεση Ελέγχου προστίμου άρθρων 82 παρ.5 ν.2238/94 & 4 παρ.4 ν.2523/97 της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών, δεν αντικρούονται οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, καθώς δεν αναφέρεται η κρίση του ελέγχου 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 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 a 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 επιχείρησης «.....», με ΑΦΜ για τη διαχειριστική περίοδο 01/07/2010-30/06/2011, 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 ενδικοφανούς προσφυγής 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 του άρθρου 4 του ν. 2523/1997 χρήσης 01/07/2010- 30/06/2011, ποσού 10.000,00 €,

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

Ακριβές Αντίγραφο

Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

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.