



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α1 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 26-01-2018

Αριθμός απόφασης:969

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 29/09/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του , συνταξιούχου ορκωτού ελεγκτή-λογιστή, κατοίκου , οδός αρ., με Α.Φ.Μ. Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, κατά της υπ' αριθμ./2017 πράξης επιβολής προστίμου εισοδήματος (αρθρ. 4 ν.2523/1997) χρήσης 2011 του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, της υπ' αριθμ./2017 πράξης επιβολής προστίμου εισοδήματος (αρθρ. 4 ν.2523/1997) χρήσης 2012 του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών και της υπ' αριθμ./2017 πράξης επιβολής προστίμου εισοδήματος (αρθρ. 4 ν.2523/1997) χρήσης 2013 του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών.

5. Την υπ' αριθμ./2017 πράξη επιβολής προστίμου εισοδήματος (αρθρ. 4 ν.2523/1997) χρήσης 2011 του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, την υπ' αριθμ. 266/2017 πράξη επιβολής προστίμου εισοδήματος (αρθρ. 4 ν.2523/1997) χρήσης

2012 του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών και την υπ' αριθμ./2017 πράξη επιβολής προστίμου εισοδήματος (αρθρ. 4 ν.2523/1997) χρήσης 2013 του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών και την από 27-07-2017 έκθεση ελέγχου των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών και

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από **29/09/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου, ενδικοφανούς προσφυγής του, συνταξιούχου ορκωτού ελεγκτή-λογιστή, κατοίκου, οδός αρ., με Α.Φ.Μ. Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα (αποστολή με συστημένη επιστολή 3-8-2017) και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τις ως άνω Πράξεις, η Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών επέβαλε στον προσφεύγοντα διοικητικό πρόστιμο, κατ' άρθρο 4 παρ. 4 του ν. 2523/1997, εξήντα χιλιάδων (60.000,00) ευρώ για καθεμία από τις χρήσεις 2011, 2012 και 2013 και συνολικά πρόστιμο εκατόν ογδόντα χιλιάδων ευρώ (180.000,00€), με την αιτιολογία, η οποία είναι κοινή και στις τρεις προσβαλλόμενες πράξεις, ότι: **«Δεν τήρησε τις υποχρεώσεις που έχει ως νόμιμος ελεγκτής ή ελεγκτικό γραφείο, ως προς την έκδοση ετήσιου φορολογικού πιστοποιητικού και προβλέπονται από τις διατάξεις της παρ.5 και παρ.8 του άρθρου 82 του ν. 2238/1994 και την Α.Υ.Ο ΠΟΛ 1159/2011. Συγκεκριμένα: Εξέδωσε ανακριβές ετήσιο φορολογικό πιστοποιητικό κατά παράβαση του άρθρου 82 ν. 2238/1994 και της Α.Υ.Ο ΠΟΛ 1159/2011».**

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του, ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση της ανωτέρω Πράξης, προβάλλοντας τους κατωτέρω λόγους:

- Ο έλεγχος μη νομίμως διενεργήθηκε για τις χρήσεις 2011, 2012 και 2012 λόγω παρόδου της καταληκτικής ημερομηνίας ολοκλήρωσης του ελέγχου που τάσσεται από το νόμο και την ΠΟΛ 1159/2011, ήτοι της 30.04.2014, την 30.3.2015 και την 10.1.2016 αντίστοιχα (βλ. ad hoc αποφάσεις υπ' αριθμούς και/2016 ΔΕΦΑΘ).

- Οι υπ' αριθμούς/2017,/2017 και/2017 οριστικές πράξεις επιβολής προστίμου εισοδήματος χρήσεων 2011, 2012 και 2013 αντίστοιχα, μετά της από 27/7/2017 έκθεσης ελέγχου κατά παράβαση του άρθρου 28 παρ.2 του ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο του ελέγχου ως ημερομηνία έκδοσης των προσβαλλόμενων ως άνω πράξεων φέρεται η 27-07-2017, ήτοι οι πράξεις έχουν εκδοθεί αρκετούς μήνες μετά την υποβολή των απόψεών μου, οι οποίες κατετέθησαν ενώπιον του αρμόδιου τμήματος της αντιδίκου φορολογικής αρχής την 21-11-2016, όπως συνομολογείται και στην ως άνω Έκθεση Ελέγχου. και Περαιτέρω, η έκθεση ελέγχου στερείται της απαιτούμενης από το νόμο πλήρους

αιτιολογίας και εμπεριστατωμένης παράθεσης των γεγονότων που ελήφθησαν υπόψη για τον σε βάρος μου καταλογισμό των προστίμων για τις χρήσεις 2011 - 2013. Προκύπτει σαφώς ότι ελλείπει η απαραίτητη εκ του νόμου αιτιολογία της έκθεσης ελέγχου και κατ' επέκταση των προσβαλλόμενων πράξεων που κοινοποιήθηκαν, ιδίως επειδή ουδεμία συγκεκριμένη παράβαση των υποχρεώσεών μου που απορρέουν από το άρθρο 82 του ν.2238/1994 και την εξειδικεύουσα τις διατάξεις του άρθρου αυτού ΠΟΛ 1159/2011 από μέρους του προκύπτει.

- Η διάταξη του ν. 2238/1994 στην οποία βασίστηκε η φορολογική αρχή που διενήργησε τον έλεγχο σε βάρος της «.....», ίσχυε μόνο για τη χρήση 2011, η οποία - όπως ανωτέρω αναφέρεται- σε κάθε περίπτωση δεν μπορούσε να ελεγχθεί λόγω παρόδου των προθεσμιών ολοκλήρωσης δειγματοληπτικού φορολογικού ελέγχου που προέβλεπε η ΠΟΛ 1159/2011. Αντιθέτως, με βάση τις παρατιθέμενες διατάξεις του ν.4110/2013, η συγκεκριμένη διάταξη καταργήθηκε και έπαψε να ισχύει για τις δαπάνες που πραγματοποιούνταν από το οικονομικό έτος 2013 και εξής, ήτοι από την 1.1.2012 και εξής (οικονομικό έτος 2013= 1.1.2012 έως 31.12.2012). Τέλος από το γράμμα της διάταξης του άρθρου 50 παρ.2 του ν. 4250/2014 προκύπτει ότι η παρ.12. του αρ.11 του ν. 4110/2013 καταργήθηκε (ΚΑΙ ΕΠΟΜΕΝΩΣ Η ΠΑΛΙΑ ΔΙΑΤΑΞΗ ΤΟΥ 31 ΠΑΡ.1 ΠΕΡ.Γ ΕΔ.5 ΤΟΥ Ν.2238/1994 ΕΠΑΝΗΛΘΕ) από την 1.1.2014, αφού ρητώς ορίζεται στην παρ.2 του αρ.50 του ν.4250/2014 ότι η παράγραφος 12 του αρ.11 του ν.4110/2013 κατήργησε το πέμπτο εδάφιο της περ. γ της παρ.1 του άρθρου 31 του 2238/1994, από τότε που ίσχυσε (ενν. η συγκεκριμένη διάταξη του νόμου 4110/2013 μέχρι και την 31.12.2013). Προκύπτει δηλαδή από τις διατάξεις αυτές ότι από 1.1.2012 έως και 31.12.2013 ίσχυε η κατάργηση του πέμπτου εδαφίου της περ. γ της παρ.1 του άρθρου 31 του ν.2238/1994 και ως εκ τούτου για τον έλεγχο της διαχειριστικής περιόδου από 1.1.2012 έως και 31.12.2013, ήτοι των χρήσεων 2012 και 2013 η φορολογική αρχή ΔΕ ΜΠΟΡΟΥΣΕ ΝΑ ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΣΕΙ ΤΗ ΔΙΑΤΑΞΗ ΑΥΤΗ γιατί ήταν για όλο αυτό το διάστημα κατηργημένη. Παρέπεται ότι η φορολογική αρχή που διενήργησε τον έλεγχο της ".....» εσφαλμένως και αυθαίρετως χρησιμοποίησε ως βάση του καταλογισμού τη διάταξη του πέμπτου εδαφίου της περ.γ της παρ.1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994 και ότι ως εκ τούτου ο καταλογισμός σε βάρος της εταιρείας αυτής για τις χρήσεις 2012 και 2013 είναι παράνομος ως ερειδόμενος σε ΚΑΤΗΡΓΗΜΕΝΗ ΔΙΑΤΑΞΗ.

- Σε κάθε περίπτωση- ως προς την ουσία του ζητήματος που αφορά τον διενεργηθέντα σε βάρος της «.....» έλεγχο, κατά τον έλεγχο της επιχείρησης ισχυρίστηκε ότι βασίστηκε, ως όφειλε, στη Σύμβαση αγοραπωλησίας πετρελαιοειδών και στις τιμές αγοράς - εμπορίας που σε αυτήν αναφέρονται, ως εκ τούτου ουδόλως παρέβη τις υποχρεώσεις του εκ του άρθρου 82 Κ.Φ.Ε και την ΠΟΛ 1159/2011 διότι ο αρχικός έλεγχος του ΚΕΜΕΕΠ έσφαλε επειδή αφενός δεν έλαβε υπόψη του την υπάρχουσα ως άνω σύμβαση με την οποία προσδιοριζόταν με μεγάλη ακρίβεια η τιμή εμπορίας των πετρελαιοειδών και αφετέρου διότι αγνόησε το γεγονός ότι η Διοίκηση στο παγκοσμιοποιημένο περιβάλλον όπου διεξάγονται οι αγοραπωλησίες υγρών καυσίμων δεν είναι δυνατόν να ελέγξει ούτε τη σκοπιμότητα των συναλλαγών ούτε το προσήκον μέτρο

της δαπάνης, ενόψει και της κατοχυρωμένης ελευθερίας των συμβάσεων. • Από τα πρωτόκολλα εισαγωγής καυσίμων η εταιρεία εμφανίζεται ως ΕΜΠΟΡΟΣ ΚΑΥΣΙΜΩΝ, η δε δραστηριότητά της αυτή περιγράφεται και στις ετήσιες εκθέσεις ελέγχου για την εταιρεία αυτή που συντάσσονται από τον διεθνή ελεγκτικό οίκο, επομένως προκύπτει σαφώς ότι η εταιρεία από την οποία η "....." αγόραζε καύσιμα ΔΕΝ ΕΙΧΕ ΤΗΝ ΙΔΙΟΤΗΤΑ ΝΟΜΙΚΟΥ ΠΡΟΣΩΠΟΥ ΠΟΥ Η ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΤΗΣ ΕΞΑΝΤΛΕΙΤΑΙ ΣΕ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗ. Ως εκ τούτου και για αυτό το λόγο εσφαλμένως η φορολογική αρχή που διενήργησε τον έλεγχο στην εταιρεία βάσισε τον καταλογισμό της στη διάταξη του άρθρου 31 παρ.1 περ. γ' εδ.5 του ν.2238/1994.

- Η φερόμενη παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας «εντοπίσθηκε» για πρώτη φορά από τον έλεγχο της φορολογικής αρχής, ουδέποτε εκλήθη, ως νόμιμος ελεγκτής, από αυτήν (την αρμόδια φορολογική αρχή ήτοι το ΚΕΜΕΕΠ) να εκθέσει σε αυτήν τις απόψεις του για την διαπιστωθείσα και καταλογισθείσα από την φορολογική αυτή αρχή διαφορά των τιμών αγοράς πετρελαιοειδών εμπορευμάτων. Ιδίως σύμφωνα και με προηγούμενη εμπειρία μου, στις περιπτώσεις που δειγματοληπτικά 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, ουδέποτε ενημερώθηκε για τον διενεργούμενο φορολογικό έλεγχο στην οντότητα και, φυσικά, ουδέποτε ζητήθηκε η συνεργασία του. Με τον τρόπο αυτό παραβιάστηκε εν τοις πράγμασι το δικαίωμά του σε προηγούμενη ακρόαση (αρ. 20 παρ.2 Σ) και για το λόγο αυτό, τόσο η έκθεση του ΚΕΜΕΕΠ σχετικά με την ελεγχόμενη επιχείρηση όσο και οι προσβαλλόμενες πράξεις που στηρίζονται σε έκθεση ελέγχου η οποία απλώς υιοθετεί και αναπαράγει πλήρως την ως άνω έκθεση μη νομίμως έχουν εκδοθεί και πρέπει να ακυρωθούν.

- Το επιβληθέν πρόστιμο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας

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 της ΑΥΟ ΠΟΛ. 1159/2011:

«....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 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 εν προκειμένω σύμφωνα με την από 27-07-2017 έκθεση ελέγχου των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών και προέβη στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης διότι **«Δεν τήρησε τις υποχρεώσεις που έχει ως νόμιμος ελεγκτής ή ελεγκτικό γραφείο, ως προς την έκδοση ετήσιου φορολογικού πιστοποιητικού και προβλέπονται από τις διατάξεις της παρ.5 και παρ.8 του άρθρου 82 του ν. 2238/1994 και την Α.Υ.Ο ΠΟΛ 1159/2011. Συγκεκριμένα: Εξέδωσε ανακριβές ετήσιο φορολογικό πιστοποιητικό κατά παράβαση του άρθρου 82 ν. 2238/1994 και της Α.Υ.Ο ΠΟΛ 1159/2011»**, διότι στο φορολογικό πιστοποιητικό που χορηγήθηκε από τον ορκωτό ελεγκτή κ. δεν γινόταν αναφορά των φορολογικών διαφορών που προέκυψαν από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από το ΚΕΜΕΕΠ βάσει της από 27/05/2016 έκθεσης ελέγχου.

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 εν προκειμένω, ο έλεγχος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. όπως προκύπτει από την από 27/05/2016 έκθεση ελέγχου των υπαλλήλων της ίδιας υπηρεσίας και που αφορά την εταιρεία, δεν ανέγραψε σύμφωνα με το άρθρο 6 § 2 της ΑΥΟ ΠΟΛ. 1159/2011 τις **απόψεις των Νόμιμων Ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων που έλεγξαν την εταιρεία και εν συνεχεία** δεν κάλεσε τον προσφεύγοντα να εκφράσει τις απόψεις του και να αιτιολογήσει γιατί δεν εντόπισε τις σχετικές παραβάσεις, όπως προβλέπει το άρθρο 6 της ΑΥΟ ΠΟΛ. 1159/2011, καθώς, ήταν αρχικά η αρμόδια φορολογική αρχή που ήταν σε θέση να αξιολογήσει τους λόγους που δεν αναφερόταν στο φορολογικό πιστοποιητικό οι καταλογισθέντες από τον έλεγχο λογιστικές διαφορές, στερώντας στον ορκωτό ελεγκτή που υπέγραψε το πιστοποιητικό κατ' αυτόν τον τρόπο το δικαίωμα ακρόασης.

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 ο προσφεύγων πρόβαλε κατά του με αρ./2016 σημειώματος διαπιστώσεων της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών με το με αρ./2016 Έγγραφο Απόψεων - Αντιρρήσεων του, 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 27-07-2017 έκθεση ελέγχου Έκθεση Μερικού Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, ο έλεγχος δεν αντέκρουσε τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, καθώς δεν αναφέρεται η κρίση του για κανέναν από τους ουσιαστικούς, ισχυρισμούς που έθεσε υπόψη του ο προσφεύγων με το ως άνω υπόμνημά του, με το οποίο προέβαλλε 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 κατά την έκδοση του πιστοποιητικού τις οποίες παρέβη, με αποτέλεσμα η από 27-07-2017 έκθεση ελέγχου Έκθεση Μερικού Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' 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 προσφεύγων να εκφράσει τις απόψεις του και να αιτιολογήσει γιατί δεν εντόπισε 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).

Από τα ως άνω προκύπτει ότι δεν τηρήθηκε ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας ακρόασης σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν.4174/2013 αφενός λόγω ότι δεν τηρήθηκε η διαδικασία από το ΚΕΜΕΕΠ όπως προβλέπει το άρθρο 6 της ΑΥΟ ΠΟΛ. 1159/2011 και αφετέρου διότι η Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών δεν εξέτασε τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος με το σημείωμα διαπιστώσεων.

Περαιτέρω η έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών στερείται ειδικής, πλήρους, επαρκούς και σαφούς αιτιολογίας για την αποδιδόμενη παράβαση στον προσφεύγοντα καθώς δεν αναφέρεται σε αυτήν οι υποχρεώσεις του

προσφεύγοντος κατά την έκδοση του φορολογικού πιστοποιητικού και αιτιολόγηση ποιες και με ποιόν τρόπο τις παρέβη.

Ως εκ τούτου η προσβαλλόμενη πράξη πρέπει να ακυρωθεί κατά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς της.

Κατόπιν αυτών,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της από 29/09/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, συνταξιούχου ορκωτού ελεγκτή-λογιστή, κατοίκου, οδός αρ., με Α.Φ.Μ., λόγω τυπικής πλημμέλειας σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσης και την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων.

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Ακριβές αντίγραφο, η υπάλληλος του
Τμ. Διοικητικής Υποστήριξης

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