



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 534
ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα, 30/11/2018
Αριθμός απόφασης: 4823

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.

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.16 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 1.9.16) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **19/07/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «..... ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ» και με δ.τ. «..... Α.Ε.», με έδρα στο Χαλάνδρι, επί της οδού, **ΑΦΜ**, κατά των υπ' αριθμ./15-06-2018 και/15-06-2018 Πράξεων Επιβολής Προστίμου του άρθρου 4 του ν.2523/1997, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικών περιόδων 01/07/2012-30/06/2013 και 01/07/2013-31/12/2013, αντίστοιχα, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

2. Τις υπ' αριθμ./15-06-2018 και/15-06-2018 Πράξεις Επιβολής Προστίμου του άρθρου 4 του ν.2523/1997, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικών περιόδων 01/07/2012-30/06/2013 και 01/07/2013-31/12/2013, αντίστοιχα, των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και την από 15/06/2018 οικεία έκθεση ελέγχου.

3. Τις απόψεις Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ.

4. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **19/07/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ» και με δ.τ. «..... Α.Ε. », **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την

αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αριθμ./2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικής περιόδου **01/07/2012 - 30/06/2013**, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού **10.000,00€**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4§4 του ν.2523/1997, επειδή διαπιστώθηκε ότι δεν τήρησε τις υποχρεώσεις που είχε ως νόμιμος ελεγκτής ή ελεγκτικό γραφείο, ως προς την έκδοση φορολογικού πιστοποιητικού, που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 82§§5,8 του ν.2238/1994 και της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1159/2011.

Συγκεκριμένα, στα συμπεράσματα του φορολογικού πιστοποιητικού που η προσφεύγουσα χορήγησε μετά από έλεγχο στην εταιρεία «.....», με ΑΦΜ:, δεν αναφέρονται ότι:

Α) Στη χρήση 2011, δεν μεταφέρθηκε ορθά το πιστωτικό υπόλοιπο της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου 31/10/2010-31/12/2010, ήτοι μεταφέρθηκε ποσό 1.849.619,91€ αντί του ορθού 1.845.727,91€, διαφορά ελέγχου 3.892,00€ και κατά συνέπεια και στη χρήση 2012 και στις περιοδικές δηλώσεις της φορολογικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013.

Β) Στη χρήση 2012 δεν μεταφέρθηκαν ορθά στην εκκαθαριστική δήλωση και υπεβλήθησαν ανακριβώς δηλώσεις ως προς τα ποσά των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων τόσο στις εισροές όσο και στις εκροές.

Γ) Για τις πραγματοποιηθείσες αφορολόγητες πωλήσεις στη φορολογική περίοδο, 2012 διενέργησε εκπτώσεις επί του τιμήματος της πώλησης και εξέδωσε ΠΙΣΤΩΤΙΚΑ ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ υπολογίζοντας επί της αξίας αυτών ΦΠΑ, ο οποίος μείωσε τον προς απόδοση ΦΠΑ των φορολογητέων εκροών.

2) Με την υπ' αριθμ./2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικής περιόδου **01/07/2013 – 31/12/2013**, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού **10.000,00€**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4§4 του ν.2523/1997, επειδή διαπιστώθηκε ότι δεν τήρησε τις υποχρεώσεις που είχε ως νόμιμος ελεγκτής ή ελεγκτικό γραφείο, ως προς την έκδοση φορολογικού πιστοποιητικού, που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 82§§5,8 του ν.2238/1994 και της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1159/2011.

Συγκεκριμένα, στα συμπεράσματα του φορολογικού πιστοποιητικού που η προσφεύγουσα χορήγησε μετά από έλεγχο στην εταιρεία «.....», με ΑΦΜ:, δεν αναφέρονται ότι:

Α) Στη χρήση 2011, δεν μεταφέρθηκε ορθά το πιστωτικό υπόλοιπο της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου 31/10/2010-31/12/2010, ήτοι μεταφέρθηκε ποσό 1.849.619,91€ αντί του ορθού 1.845.727,91€, διαφορά ελέγχου 3.892,00€ και κατά συνέπεια και στη χρήση 2012 και στις περιοδικές δηλώσεις της φορολογικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013.

Β) Για τις πραγματοποιηθείσες αφορολόγητες πωλήσεις στη φορολογική περίοδο, 2013 διενέργησε εκπτώσεις επί του τιμήματος της πώλησης και εξέδωσε ΠΙΣΤΩΤΙΚΑ ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ υπολογίζοντας επί της αξίας αυτών ΦΠΑ, ο οποίος μείωσε τον προς απόδοση ΦΠΑ των φορολογητέων εκροών.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις Επιβολής Προστίμου εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, κατόπιν του πορίσματος της από 15/06/2018 έκθεσης ελέγχου προστίμων εισοδήματος (άρθρο 4 του ν.2238/1994), ο οποίος έλεγχος διενεργήθηκε δυνάμει της με αριθμ...../27-04-2018 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου.

Αιτία της ως άνω εντολής αποτέλεσε η με αριθ. πρωτ./23-09-2015 πληροφοριακή έκθεση του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων, με την οποία περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ οι διαπιστώσεις του ελέγχου σχετικές με το ετήσιο φορολογικό πιστοποιητικό που η προσφεύγουσα ελεγκτική εταιρεία εξέδωσε στην επιχείρηση «.....», με ΑΦΜ:

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να επανεξεταστούν και να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις, ισχυριζόμενη ότι:

1. Αναρμοδιότητα του οργάνου που εξέδωσε την πράξη και τούτο διότι μετά τη θέση σε ισχύ της Οδηγίας 2014/56/ΕΕ, η οποία τροποποίησε την Οδηγία 2006/43/ΕΚ και ενσωματώθηκε στο νόμο 4449/2017 συνάγεται σαφώς ότι μία μόνον εποπτική αρχή έχει την τελική ευθύνη για την εφαρμογή του συστήματος εποπτείας των ορκωτών ελεγκτών λογιστών και των ελεγκτικών εταιρειών και αυτή είναι η ΕΛΤΕ.
2. Επιβολή προστίμου καθ' υπέρβαση νομοθετικής εξουσιοδότησης. Δηλαδή ενώ οι διατάξεις της παρ. 5 και της παρ. 8 του άρθρου 82 του ν.2238/1994 προβλέπουν την επιβολή κυρώσεων σε βάρος των ορκωτών λογιστών και των ελεγκτικών εταιρειών για παράβαση των καθηκόντων τους, η ως άνω διάταξη της παρ. 8 του άρθρου 10 της ΠΟΛ.1159/2001, χωρίς να υπάρχει σχετική νομοθετική εξουσιοδότηση ή άλλως καθ' υπέρβαση της νομοθετικής εξουσιοδότησης, μεταβάλλει την βάση επιβολής του προστίμου του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997 και αντί της παράβασης των καθηκόντων συνδέει την επιβολή του προστίμου με μόνον το γεγονός ότι σε μεταγενέστερο φορολογικό έλεγχο θα προκύψουν πρόσθετες φορολογικές επιβαρύνσεις σε βάρος της επιχείρησης για την οποία εκδόθηκε το φορολογικό πιστοποιητικό. Η ρύθμιση όμως αυτή είναι ανίσχυρη γιατί θεσπίσθηκε χωρίς να υπάρχει ειδική νομοθετική εξουσιοδότηση, η οποία να προβλέπει την μεταβολή της βάσης επιβολής του προστίμου.
3. Έλλειψη αιτιολογίας. Συγκεκριμένα οι αιτιολογία των πράξεων είναι ελαττωματική καθότι εσφαλμένη, ανεπαρκής και πλημμελής, διότι περιγράφουν την φορολογική παράβαση της εταιρείας μεν ωστόσο δεν αναφέρουν σε κανένα σημείο την ευθύνη, το σφάλμα ή την αμέλεια της ελεγκτικής εταιρείας που προκάλεσε τις εν λόγω διαφορές μεταξύ φορολογικού ελέγχου και πιστοποιητικού. Δεδομένου ότι το πρόγραμμα ελέγχου της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1159/2011 δεν επιβάλλει πλήρη έλεγχο όλων των συναλλαγών και πράξεων της ελεγχόμενης εταιρείας, αλλά ο έλεγχος βασίζεται σε επιλογή δείγματος συναλλαγών, θα πρέπει η φορολογική αρχή να παραθέτει συγκεκριμένα στοιχεία από τα οποία να αποδεικνύεται ότι η πρόσθετη επιβάρυνση αποτελεί σημαντική διαφορά και πώς αυτή θα επηρέαζε την αξιολόγηση της φορολογικής συμμόρφωσης της ελεγχόμενης επιχείρησης. Όμως εν προκειμένω η φορολογική αρχή ουδέν στοιχείο παραθέτει σχετικά.
4. **Μη τήρηση του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας και παράβαση των αρχών της προηγούμενης ακρόασης και της αναλογικότητας.** Συγκεκριμένα, από το άρθρο 6 της ΠΟΛ. 1159/2011 προκύπτει η σαφής διάθεση του νομοθέτη να επιβάλλει διοικητικό πρόστιμο σε ελεγκτική εταιρεία/ γραφείο που έχει χορηγήσει φορολογικό πιστοποιητικό σε περίπτωση που διαπιστωθεί για πρώτη φορά φορολογική παράβαση υπό την εύλογη και αναγκαία προϋπόθεση ότι θα δοθεί στην εν λόγω εταιρεία το δικαίωμα της προηγούμενης διατύπωσης της άποψης της, με την οποία θα

δύνатаι να αιτιολογεί τους λόγους για τους οποίους δεν εντόπισε ή δεν σημείωσε την φερόμενη ως φορολογική παράβαση, ώστε μόνο εφόσον η φορολογική αρχή δεν ικανοποιηθεί από αυτές και παρεπόμενα κρίνει ότι συντρέχουν οι εκ του νόμου προϋποθέσεις να συνεχίσει με την κατ' αναλογία εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997 να καταλογίσει πρόστιμο.

5. Συμμόρφωση με το πρόγραμμα ελέγχου της ΠΟΛ.1159/22.7.2011 και του Διεθνούς Προτύπου Έργων Διασφάλισης 3000 ως προς το Φορολογικό Αντικείμενο του ΦΠΑ κατά τον έλεγχο για χορήγηση φορολογικού πιστοποιητικού στις χρήσεις 2011, 2012 και 2013. **Συγκεκριμένα**, η διαδικασία και η μεθοδολογία που ακλούθησαν ως ελεγκτική εταιρεία προκειμένου να χορηγήσουν «Ετήσιο Πιστοποιητικό» στην ελεγχόμενη εταιρεία για τις χρήσεις 2011, 2012 και 2013 είναι απόλυτα σύμφωνη με όσα προβλέπονται στην ΠΟΛ.1159/22.7.2011 περί «Καθορισμού της διαδικασίας εφαρμογής της παραγράφου 5 του άρθρου 82 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994) και προσδιορίζονται στο Διεθνές Πρότυπο Έργων Διασφάλισης 3000, ενώ μπορούν ανά πάσα στιγμή και εφόσον τους ζητηθεί να θέσουν στην διάθεση τον αναλυτικό φάκελο τεκμηρίωσης του ειδικού φορολογικού ελέγχου προκειμένου να επαληθευτεί, έστω και σε αυτό το σημείο το ορθό και νόμιμο των ελεγκτικών εργασιών σε απόλυτη συμμόρφωση με το ως άνω πρόγραμμα ελέγχου και την ειδικά προβλεπόμενη εκεί δειγματοληπτική ανάκτηση και αξιολόγηση των στοιχείων της ελεγχόμενης εταιρείας. Περαιτέρω όσον **αφορά τη χρήση 2011, 2012 και την περίοδο 1/1/2013 — 31/12/2013**, οι καταλογισθείσες στην εταιρεία φορολογικές παραβάσεις της νομοθεσίας περί ΦΠΑ ήταν αφενός, **κατά το μέτρο και την έκταση που αφορά την έκδοση πιστωτικών τιμολογίων**, εκτός του εύρους του δείγματος ελέγχου που συγκεντρώθηκε κατά τις ελεγκτικές τους εργασίες και προσδιορίστηκε σύμφωνα με το ως άνω πρόγραμμα ελέγχου καθώς και με τα όσα ορίζονται στο Διεθνές Πρότυπο Έργων Διασφάλισης 3000, αφετέρου δε **όσον αφορά τη μεταφορά του πιστωτικού υπολοίπου της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου (31/10/2010 - 31/12/2010)**, η διαφορά που προέκυψε (ποσού 3.892,00 Ευρώ) λόγω μη ορθής μεταφοράς πιστωτικού υπολοίπου ποσού 1.849-619,91 € αντί του σύμφωνα με τον έλεγχο (1.845.727,91 €) ήταν μικρότερη του καθορισθέντος επιπέδου ασήμαντων σφαλμάτων (ουσιωδώς ασήμαντη) και συνεπώς δεν υπήρχε υποχρέωση αναφοράς αυτής στο Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό που χορηγήσαν, σύμφωνα με το ανωτέρω Πρότυπο 3000 και τις διατάξεις της ΠΟΛ 1159/22.7.2011. Όσο αφορά τις **χρήσεις 2012 και 2013** οι καταλογισθείσες στην εταιρεία φορολογικές παραβάσεις της νομοθεσίας περί ΦΠΑ ήταν εκτός του εύρους του δείγματος ελέγχου που συγκεντρώθηκε κατά τις ελεγκτικές τους εργασίες, καθότι αφορούσαν ποσά και συναλλαγές που ήταν μικρά συγκρινόμενα με τον ετήσιο τζίρο της εταιρείας κατά τις εν λόγω χρήσεις και άρα δεν μπορούσαν να εντοπιστούν ως ευρισκόμενες εκτός πεδίου ελέγχου.

Επειδή, οι διατάξεις των παραγράφων 5 και 8 του άρθρου 82 του ν.2238/1994, όπως αντιστοίχως η πρώτη αντικαταστάθηκε με το άρθρο 22 παρ.10β του ν.3943/2011 και η δεύτερη προστέθηκε με την παρ.5 άρθρο 17 του ν.3842/2010 και αντικαταστάθηκε με το άρθρο 22 παρ.10γ Ν.3943/2011, ορίζουν ότι «5. Νόμιμοι ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία, που είναι εγγεγραμμένοι στο δημόσιο μητρώο του ν. 3693/2008 (Α` 174) και διενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχους σε ανώνυμες εταιρείες, εταιρείες περιορισμένης ευθύνης,

καθώς και σε υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων, υποχρεούνται στην έκδοση ετήσιου πιστοποιητικού.»

Το πιστοποιητικό αυτό εκδίδεται μετά από έλεγχο που διενεργείται, παράλληλα με τον έλεγχο της οικονομικής διαχείρισης, ως προς την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων σε φορολογικά αντικείμενα. Φορολογικές παραβάσεις, καθώς και μη απόδοση ή ανακριβής απόδοση φόρων που διαπιστώνονται από τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία, κατά τη διενέργεια του διαχειριστικού ελέγχου, αναφέρονται αναλυτικά στο πιστοποιητικό αυτό. Αν το πιστοποιητικό δεν περιλαμβάνει παρατηρήσεις και διαπιστώσεις παραβάσεων της φορολογικής νομοθεσίας, δεν διενεργείται τακτικός φορολογικός έλεγχος, επιφυλασσομένων των διατάξεων του άρθρου 80 του ν. 3842/2010 (ΦΕΚ 58 Α'). Αν από το πιστοποιητικό προκύπτουν συγκεκριμένα φορολογικά δεδομένα για την ελεγχθείσα εταιρεία με τα οποία συμφωνεί και η αρμόδια ελεγκτική φορολογική αρχή, το εν λόγω πιστοποιητικό αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα των εκθέσεων ελέγχου της ως άνω αρχής. Τα πιο πάνω πρόσωπα διώκονται και τιμωρούνται για κάθε παράλειψη των υποχρεώσεων τους σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 3693/2008.

Στις ανώνυμες εταιρίες και στις εταιρίες περιορισμένης ευθύνης του πρώτου εδαφίου της παρούσας παραγράφου, για τις οποίες δεν έχει εκδοθεί φορολογικό πιστοποιητικό σύμφωνα με όσα ορίζονται ανωτέρω, διενεργείται κατά προτεραιότητα φορολογικός έλεγχος από την αρμόδια φορολογική αρχή και επιβάλλεται σε κάθε περίπτωση πρόστιμο από 10.000 ευρώ έως 100.000 ευρώ, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 4 του ν. 2523/1997 ανάλογα με τα ακαθάριστα έσοδα που έχουν πραγματοποιήσει κατά την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο.»

Στους νόμιμους ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία που παραβαίνουν τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 82 του Κ.Φ.Ε. και της κανονιστικής απόφασης που προβλέπεται στην παράγραφο 8 του ίδιου άρθρου και Κώδικα, επιβάλλεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών 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.»

«8.α) Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, που εκδίδεται ύστερα από γνώμη της ΕΛΤΕ, καθορίζονται τα συγκεκριμένα επί μέρους φορολογικά αντικείμενα του ελέγχου αυτού, το ειδικότερο περιεχόμενο του πιστοποιητικού που εκδίδεται, ο τρόπος, ο χρόνος και η διαδικασία υποβολής του και κάθε άλλο σχετικό θέμα. Πέραν της εφαρμογής του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 5, στους νόμιμους ελεγκτές και στα ελεγκτικά γραφεία που παραβαίνουν τις διατάξεις της παραγράφου 5 και της κανονιστικής απόφασης που προβλέπεται στο προηγούμενο εδάφιο επιβάλλονται οι διοικητικές κυρώσεις που προβλέπονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 4 του ν. 2523/1997.

β) Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται το είδος των υποβαλλόμενων στοιχείων και πληροφοριών, ο χρόνος και ο τρόπος υποβολής τους και κάθε άλλο σχετικό θέμα για την εφαρμογή της προηγούμενης παραγράφου.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **4§4 του ν.2523/1997**, όπως προστέθηκε με την παρ.3 άρθρου 26 Ν.3943/2011(ΦΕΚ Α 66/31.3.2011) ορίζεται ότι « Στους νόμιμους ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία που παραβαίνουν τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 82 του Κ.Φ.Ε. και της κανονιστικής απόφασης που προβλέπεται στην παράγραφο 8 του ίδιου άρθρου και Κώδικα, επιβάλλεται με απόφαση του

Υπουργού Οικονομικών 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.»

Επειδή, το άρθρο 6 παράγραφος 2 της ΠΟΛ. 1159/22-7-2011: «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, το άρθρο 10 παράγραφος 8 της ίδιας ως άνω απόφασης ορίζει ότι «...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. ...»

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 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.».

Επειδή, 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.».

Επειδή, 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 έκδοση 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».

Επειδή, 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 διοικούμενου 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,λ

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, εν προκειμένω, με τη με αριθ. πρωτ...../23-09-2015 πληροφοριακή έκθεση του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ ότι κατά τον φορολογικό έλεγχο της εταιρείας «.....», με ΑΦΜ:, για τις χρήσεις 2011 -2013 προέκυψαν οι παρακάτω διαφορές, οι οποίες δεν αποτυπώνονταν στο ετήσιο φορολογικό πιστοποιητικό που εξέδωσε η προσφεύγουσα ελεγκτική εταιρεία, βάσει της διάταξης του άρθρου 82§5 του ν.2238/1994:

Δ. Πρόγραμμα ελέγχου- ΦΠΑ

1) Περ.Δ.1(ε) Στη χρήση 2011, δεν μεταφέρθηκε ορθά το πιστωτικό υπόλοιπο της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου 31/10/2010-31/12/2010, ήτοι μεταφέρθηκε ποσό 1.849.619,91€ αντί του ορθού 1.845.727,91€, διαφορά ελέγχου 3.892,00€ και κατά συνέπεια και στη χρήση 2012 και στις περιοδικές δηλώσεις της φορολογικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013.

2) Περ. Δ2.(στ) Στη χρήση 2012, δεν μεταφέρθηκαν ορθά στην εκκαθαριστική δήλωση και υπεβλήθησαν ανακριβώς δηλώσεις ως προς τα ποσά των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων τόσο στις εισροές όσο και στις εκροές ως κάτωθι:

<u>ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ</u> <u>ΠΕΡΙΟΔΟΣ</u>	<u>ΕΝΔΟΚΟΙΝ. ΑΠΟΚΤ.</u> <u>ΔΗΛΩΣΗΣ</u>	<u>ΕΝΔΟΚΟΙΝ. ΑΠΟΚΤ.</u> <u>ΕΛΕΓΧΟΥ</u>	<u>ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΛΕΓΧΟΥ</u>
2012	24.626.143,00€	24.623.089,41€	-3.053,59€

3) Περ. Δ.3 (ζ) Διαπιστώθηκε ότι για τις πραγματοποιηθείσες αφορολόγητες πωλήσεις στις φορολογικές περιόδους, 2011, 2012 και 01/01-31/10/2013 διενέργησε εκπώσεις επί του τιμήματος της πώλησης και

εξέδωσε ΠΙΣΤΩΤΙΚΑ ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ υπολογίζοντας επί της αξίας αυτών ΦΠΑ, ο οποίος μείωσε τον προς απόδοση ΦΠΑ των φορολογητέων εκροών.

Ο προσδιορισθείς από τον έλεγχο μη αποδοθείς ΦΠΑ ανά φορολογική περίοδο έχει ως ακολούθως:

ΕΤΟΣ	ΑΞΙΑ	ΣΥΝΤΕΛ.	ΦΠΑ
2011	226.370,18	23%	52.065,14
2012	185.863,70	23%	42.748,65
01/01-31/12/2013	57.244,39	23%	13.166,21
ΣΥΝΟΛΟ	469.478,27		107.980,00

Επειδή, κατόπιν της ως άνω πληροφοριακής έκθεσης εκδόθηκε η με αριθ...../27-04-2018 εντολή μερικού ελέγχου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, για την ελεγχόμενη περίοδο 01/01/2012-30/06/2014 και διενεργήθηκε έλεγχος σε βάρος της προσφεύγουσας ελεγκτικής εταιρείας.

Επειδή, από την από 26/06/2015 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού ΦΠΑ του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, σε βάρος της «.....», με ΑΦΜ:, προκύπτει ότι ο έλεγχος κοινοποίησε στην επιχείρηση το με αριθ. πρωτ...../2-06-2015 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου, με το οποίο κλήθηκε η επιχείρηση, όπως εντός είκοσι ημερών να υποβάλει εγγράφως τις απόψεις της, σχετικά με τις διαπιστώσεις του ελέγχου (σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4174/2013).

Σε απάντηση του ως άνω σημειώματος η ελεγχόμενη επιχείρηση υπέβαλε στον έλεγχο το με αριθ. πρωτ./015 έγγραφο απάντηση με το οποίο απεδέχθη τα αποτελέσματα του διενεργηθέντος ελέγχου.

Επειδή, από την ως άνω έκθεση προκύπτει ότι ο έλεγχος δεν ζήτησε τις απόψεις σύμφωνα με το άρθρο 6 § 2 της ΑΥΟ ΠΟΛ. 1159/2011 της προσφεύγουσας ελεγκτικής εταιρείας που έλεγξε την ελεγχόμενη εταιρεία «.....», **και εξέδωσε φορολογικό πιστοποιητικό στις ελεγχόμενες χρήσεις προκειμένου να αιτιολογήσει γιατί δεν αποτύπωσε τις σχετικές διαφορές.**

Επειδή, επιπροσθέτως, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι η προσφεύγουσα με το με αρ./29-05-2018 Έγγραφο Απόψεων που υπέβαλε επί του με αρ./07-05-2018 σημειώματος διαπιστώσεων της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών προέβαλε μεταξύ άλλων ισχυρισμών και ότι η διαδικασία και η μεθοδολογία που ακολούθησε ως ελεγκτική εταιρεία προκειμένου να χορηγήσει το «ετήσιο πιστοποιητικό» στην ελεγχόμενη επιχείρηση για τις χρήσεις 2011-2013 είναι απόλυτα σύμφωνη με όσα προβλέπονται στην ΠΟΛ. 1159/2011 και προσδιορίζονται στο Διεθνές Πρότυπο Έργων Διασφάλισης 3000, και η φορολογική αρχή ουδέποτε προσδιόρισε την ευθύνη της, κατά παράβαση των άρθρων 28 και 64 του ΚΦΔ, για τις καταλογισθείσες στην ελεγχόμενη επιχείρηση φορολογικές παραβάσεις για τυχόν ενέργειες ή παραλείψεις της κατά τον διενεργηθέντα από εκείνη έλεγχο των χρήσεων 2011 -2013 και συνεπώς η προβαλλόμενη στο Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου αιτιολογία ως βάση επιβολής του προστίμου είναι ελαττωματική ως εσφαλμένη, ανεπαρκής και πλημμελής και άρα η σχετική πράξη επιβολής προστίμου είναι ακυρωτέα.

Επειδή, με την από 12/06/2018 έκθεση ελέγχου προστίμων εισοδήματος (άρθρο 4 του ν.2523/1997) 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 υπόμνημα της, με το οποίο προέβαλλε ότι δεν υπέπεσε σε σφάλμα κατά την διενέργεια του ελέγχου και την έκδοση του πιστοποιητικού.

Επειδή, από τα ως άνω προκύπτει ότι στην έκθεση του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. σε βάρος της ελεγχόμενης εταιρείας «.....» δεν αναφέρονται ποιες ήταν οι αρμοδιότητες και υποχρεώσεις της ελεγκτικής εταιρείας κατά την έκδοση του πιστοποιητικού τις οποίες παρέβη, με αποτέλεσμα εν συνεχεία, η από 12/06/2018 έκθεση ελέγχου προστίμων εισοδήματος (άρθρο 4 του ν.2523/1997) της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών να στερείται ειδικής, πλήρους, επαρκούς και σαφούς αιτιολογίας ως προς την αποδιδόμενη παράβαση σε βάρος της προσφεύγουσας.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι νομικώς πλημμελείς και ακυρωτές, λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, που προβλέπεται στα άρθρα 28 και 64 του Ν. 4174/2013, και που συνίσταται στην παντελή αοριστία της έκθεσης ελέγχου και ως εκ τούτου οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν για τυπικούς λόγους.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν.4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ.5 Ν.4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013) και του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ 1064/2017, σε συνδυασμό με τη διάταξη των παρ. 1 και 2γ' του άρθρου 36 του Ν. 4174/2013, σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, τηρώντας την προβλεπόμενη από το νόμο διαδικασία.

Επειδή, παρέλκει η εξέταση των υπολοίπων ισχυρισμών της προσφεύγουσας.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 19/07/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «..... **ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ**» και με δ.τ. «..... Α.Ε.», **ΑΦΜ** και την ακύρωση των υπ' αριθμ./15-06-2018 και/15-06-2018 Πράξεων Επιβολής Προστίμου του άρθρου 4 του ν.2523/1997, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικών περιόδων 01/07/2012-30/06/2013 και 01/07/2013-31/12/2013, αντίστοιχα, για τυπικούς λόγους.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση

για τη διαχειριστική περίοδο 1/7/2012 – 30/06/2013:

Πρόστιμο του άρθρου 4§4 του ν.2523/1997 : **0,00 €**

για τη διαχειριστική περίοδο 1/7/2013 – 31/12/2013:

Πρόστιμο του άρθρου 4§4 του ν.2523/1997 : **0,00 €**

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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.