



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604534

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 05/11/2018

Αριθμός απόφασης: 4587

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 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. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 14/06/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ΑΦΜ, κατοίκου ΑΘΗΝΩΝ, οδός, κατά της υπ' αριθ./2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 65 Α ν. 4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ φορολογικού έτους 2014 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 65 Α ν. 4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ φορολογικού έτους 2014 της οποίας ζητείται η επανεξέταση και η ακύρωση, καθώς και την από 13/04/2018 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α 1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 14/06/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, 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:

Με την υπ' αριθμ./2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, φορολογικού έτους 2014, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 30.000,00€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4§4 του ν.2523/1997, λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 65 Α του Ν 4174/2013 .

Η ως άνω προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, κατόπιν του πορίσματος της από 13/04/2018 έκθεσης ελέγχου προστίμων εισοδήματος (Άρθρο 65^Α Ν. 4174/2013 & άρθρο 4 ν. 2523/1997), της υπαλλήλου της ίδιας Δ.Ο.Υ., συνέπεια της υπ' αριθμ. πρωτ./22-01-2018 Πληροφοριακής Έκθεσης του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) στην οποία επισυνάπτεται η από 22/01/2018 Έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου επιστροφής φόρου εισοδήματος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., σύμφωνα με το οποίο η προσφεύγουσα χορήγησε χωρίς επιφύλαξη φορολογικό πιστοποιητικό για τη φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2014 στην επιχείρηση με ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 65 Α του Ν 4174/2013 .

Συγκεκριμένα όπως προκύπτει από την από 13/04/2018 έκθεση ελέγχου προστίμων εισοδήματος (Άρθρο 65^Α Ν. 4174/2013 & άρθρο 4 ν. 2523/1997), της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, από τον διενεργηθέντα μερικό φορολογικό έλεγχο του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 23 και 72 του Ν. 4172/2013 και ΔΕΛ Β 1152734 ΕΞ 2015 (ΦΕΚ 2680/Β/14.12.2015) στην επιχείρηση με Α.Φ.Μ., σε συνδυασμό με τις διατάξεις της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1124/2015, διαπιστώθηκαν οι παρακάτω διαφορές σε σχέση με τα συμπεράσματα του νόμιμου ελεγκτή:

Γ. ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ - ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

1. Μη εκπιπτώμενες επιχειρηματικές δαπάνες (άρθρο 23 ν. 4174/2013)

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι στον κωδικό 462 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος 2014, καταχωρήθηκε ποσό από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων και αντιλογισθείσες προβλέψεις που αναμορφώθηκαν αρνητικά

Λογαριασμός	Περιγραφή λογαριασμού	Διαφορές ελέγχου
Προβλέψεις προηγ. Χρήσεων και αντιλογισθείσες προβλέψεις που αναμορφώθηκαν αρνητικά στην υπ' αρ./5.8.2015 δήλωση φορολογίας εισοδήματος 2014 (κωδ. 462)		1.781.226,03
76.02	Δεδουλευμένοι τόκοι	98.320,15
84.00	Έσοδα από προβλέψεις marketing	4.925,00
Σύνολο		1.884.471,18

Τα ανωτέρω ποσά των εν λόγω λογαριασμών μεταφέρθηκαν στην υπ' αριθμ/5.8.2015 υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01.01.- 31.12.2014, μειώνοντας ισόποσα τα αποτελέσματα με αρνητική αναμόρφωση.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την επανεξέταση και την ακύρωση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1) Αναρμοδιότητα του οργάνου που εξέδωσε την πράξη. Από την έναρξη ισχύος της Οδηγίας 2014/56/ΕΕ ή πάντως από την έναρξη ισχύος του Ν 4449/2017, μόνη αρχή αρμόδια για την επιβολή κυρώσεων σε βάρος των ορκωτών λογιστών ελεγκτών και των ελεγκτικών εταιρειών είναι η ΕΛΤΕ. Οι εν λόγω δε διατάξεις ως διαδικαστικές καθορίζουσες την αρμοδιότητα του οργάνου, έχουν εφαρμογή για τις περιπτώσεις επιβολής κυρώσεων οι οποίες επιβάλλονται μετά την έναρξη ισχύος τους ανεξάρτητα από τον χρόνο τέλεσης της αποδιδόμενης παράβασης.

2) Επιβολή προστίμου καθ' υπέρβαση νομοθετικής εξουσιοδότησης.

Ενώ οι διατάξεις του άρθρου 65 Α § § 1 και 2 του Ν 4174/2013 προβλέπουν την επιβολή κυρώσεων σε βάρος των ορκωτών ελεγκτών λογιστών και των ελεγκτικών εταιρειών για παράβαση των καθηκόντων τους, η διάταξη της παρ. 6 του άρθρου 8 της ΠΟΛ. 1124/2015, χωρίς να υπάρχει σχετική νομοθετική εξουσιοδότηση, η 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 μόνο το γεγονός ότι σε μεταγενέστερο φορολογικό έλεγχο προκύψουν πρόσθετες φορολογικές επιβαρύνσεις σε βάρος της επιχείρησης για την οποία εκδόθηκε το φορολογικό πιστοποιητικό.

3) Έλλειψη αιτιολογίας.

Α) Επί των διατάξεων της ΠΟΛ. 1124/2015.

Η Έκθεση Ελέγχου Προστίμων Εισοδήματος, παραθέτοντας απλώς τα ποσά των προβλέψεων δαπανών (όπως αυτά απεικονίζονται στο πίνακα) και σημειώνοντας ότι περιλήφθηκαν στη δήλωση εισοδήματος χρήσης 2014 με τη μορφή αρνητικής αναμόρφωσης μειώνοντας τα αποτελέσματα της εταιρείας, ήτοι αυξάνοντας τις φορολογικές ζημιές της, χωρίς να προσδιορίσει ποιες ήταν οι πρόσθετες επιβαρύνσεις και πως προέκυψαν κατά τον έλεγχο σε σχέση με το φορολογικό αντικείμενο του Παραρτήματος ΙΙΙ του Προγράμματος Ελέγχου, ήτοι σε ποιο βαθμό και με ποιο τρόπο δεν ακολουθήθηκε ή δεν εφαρμόστηκε σωστά το Πρόγραμμα Ελέγχου. Από την πληροφοριακή έκθεση του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. και την επ'αυτής γνώμη της καθίσταται σαφές ότι ουδεμία φορολογική επιβάρυνση προέκυψε δεδομένου ότι και μετά την εκ νέου αναμόρφωση των ποσών αυτών από το φορολογικό έλεγχο τα αποτελέσματα της εταιρείας ήταν ζημιογόνα. Κατά συνέπεια για την επιβολή οποιασδήποτε κύρωσης, αλλά και του προστίμου του άρθρου 4 § 4 του ν 2523/1997, το οποίο κατά τη διατύπωση του άρθρου 65 Α §2 του ν 4174/2013 αποτελεί πρόσθετη κύρωση της παρ. 1 του ίδιου άρθρου, θα πρέπει να αποδεικνύεται ότι ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής ή κατά περίπτωση η ελεγκτική εταιρεία δεν εφάρμοσε σωστά το πρόγραμμα ελέγχου που ορίζει η απόφαση ΠΟΛ. 1124/2015 ή παρέβη το

παράλληλα εφαρμοζόμενο Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000 «Έργα Διασφάλισης Πέραν Ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης» (ΦΕΚ Β΄ 2801/17-10-2012). Στην Έκθεση Ελέγχου Προστίμων Εισοδήματος ουδέν αναφέρεται σχετικά με τη βαρύτητα της παράβασης που αποδίδεται σε βάρος της.

Β) Με βάση τα τηρηθέντα φύλλα εργασίας-τεκμηρίωσης του φορολογικού πιστοποιητικού για την ως άνω εταιρεία αποδεικνύεται ότι το επίπεδο σημαντικότητας (ουσιώδες μέγεθος σε επίπεδο φόρου) υπολογίστηκε στο ύψος των 1.137.575,69 ευρώ. Και όπως προκύπτει από την γνώμη της ΕΛΤΕ δεν διαπιστώθηκε οποιαδήποτε πλημμέλεια σχετικά με τον προσδιορισμό του επιπέδου σημαντικότητας. Ωστόσο στη συγκοινοποιούμενη με τη πράξη επιβολής προστίμου, Έκθεση Ελέγχου Προστίμων Εισοδήματος, η φορολογική αρχή δεν εξετάζει κάθε ποσό δαπάνης ξεχωριστά, αλλά προσθέτει όλα τα επιμέρους ποσά προβλέψεων δαπανών για να καταλήξει στο συνολικό ποσό των 1.884.471,18 ευρώ το οποίο συγκρίνει με το επίπεδο σημαντικότητας 1.137.575,69 ευρώ, χωρίς να δίνει καμία εξήγηση και αιτιολογία για ποιο λόγο δεν δέχεται τη γνώμη της ΕΛΤΕ η οποία συγκρίνει το επίπεδο σημαντικότητας με κάθε επιμέρους ποσό προβλέψεων δαπανών.

Ειδικότερα στις περιπτώσεις προβλέψεων δαπανών οι οποίες σχηματίζονται όταν το ποσό της δαπάνης είναι γνωστό με βάση σύμβαση αλλά δεν έχουν εκδοθεί τα φορολογικά στοιχεία και συνήθως όταν πρόκειται για προμηθευτές εξωτερικού, όταν δεν προβλέπεται η έκπτωση της δαπάνης με τη μορφή πρόβλεψης, γίνεται φορολογική αναμόρφωση. Όταν στην επόμενη χρήση ληφθούν τα φορολογικά στοιχεία, τότε γίνεται αντιστροφή της πρόβλεψης στα λογιστικά βιβλία, η οποία όμως δεν έχει οποιαδήποτε επίδραση στο λογιστικό αποτέλεσμα της χρήσεως εντός της οποίας ελήφθησαν τα φορολογικά στοιχεία της δαπάνης. Η πρακτική αυτή στηριζόμενη εν μέρει στο άρθρο 72 του Ν 2238/1994 ακολουθήθηκε επί πολλά έτη και κατά το επόμενο έτος της αρνητικής φορολογικής αναμόρφωσης (ως εν προκειμένω) η μόνη αμφισβήτηση που είχε ανακύψει σε κάποιες περιπτώσεις ήταν μόνο το ζήτημα σχετικά με το αν η δαπάνη ήταν πάντοτε εκπεστέα με βάση τη φύση της. Η κρίνόμενη διαχειριστική περίοδος είναι η πρώτη κατά την οποία έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του Ν 4172/2013, ο οποίος δεν περιέχει διάταξη αντίστοιχη με την ως άνω διάταξη του Ν 2238/1994 ούτε σχετική μεταβατική διάταξη. Επισημαίνεται ότι η φορολογική διοίκηση, τόσο αρχικά η ΓΓΔΕ όσο και στη συνέχεια η ΑΑΔΕ, δεν έχουν λάβει οποιαδήποτε θέση επί του ζητήματος, η οποία να προκρίνει τη μία ή την άλλη ερμηνεία. Κατά συνέπεια, ελλείπει αντίθετης ρητής διάταξης νόμου ή εγκυκλίου κρίθηκε ορθή η πάγια τακτική. Το γεγονός ότι κατά τον φορολογικό έλεγχο διατυπώθηκε διαφορετική άποψη, τούτο δεν αποτελεί λόγο ευθύνης του ελεγκτή και δεν αποτελεί λόγο επιβολής προστίμου.

Επειδή με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 65 Α του Ν 4174/2013, ορίζεται ότι:
2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, που εκδίδεται ύστερα από γνώμη της ΕΛΤΕ, καθορίζονται τα συγκεκριμένα επί μέρους φορολογικά αντικείμενα του ελέγχου της προηγούμενης παραγράφου, ενδεχόμενες συγκεκριμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις που πρέπει να

διενεργούνται, εξαιρέσεις από την υποχρέωση έκδοσης φορολογικού πιστοποιητικού μέχρι ποσού ακαθαρίστων εσόδων 150.000,00 ευρώ ετησίως, το ειδικότερο περιεχόμενο του πιστοποιητικού που εκδίδεται και οι επιφυλάξεις που τυχόν διατυπώνονται σε αυτό, ο τρόπος, ο χρόνος και η διαδικασία υποβολής του, ζητήματα εφαρμογής της υποχρέωσης του τελευταίου εδαφίου της προηγούμενης παραγράφου και κάθε άλλο σχετικό θέμα. Πέραν της εφαρμογής του πέμπτου εδαφίου της παραγράφου 1, στους νόμιμους ελεγκτές και στα ελεγκτικά γραφεία που παραβαίνουν τις διατάξεις του παρόντος άρθρου και της κανονιστικής απόφασης που προβλέπεται στην παρούσα παράγραφο επιβάλλονται οι διοικητικές κυρώσεις που προβλέπονται στην παρ. 4 του άρθρου 4 του ν. 2523/1997.

Επειδή με τις διατάξεις της παραγράφου 40 του άρθρου 72 του Ν 4174/2013, ορίζεται ότι: 40«Οι διατάξεις του άρθρου 65Α τίθενται σε ισχύ για χρήσεις που αρχίζουν από 1ης Ιανουαρίου 2014».

Επειδή με το πρώτο εδάφιο της ΑΠΟΦ. ΠΟΛ.1036 ΦΕΚ Β 1023 2017: Π.1036:ΚΦΔ-Πρόγραμμα ελέγχου επιχειρήσεων με διπλογραφικά βιβλία Ν.4308/14 για φορολ. έτη από 1-1-2014.

Κατά το φορολογικό έλεγχο επιχειρήσεων που τηρούν διπλογραφικά βιβλία του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α 251), για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1ης Ιανουαρίου 2014 και μετά, θα εφαρμόζεται το Πρόγραμμα Ελέγχου του παραρτήματος ΙΙΙ της ΠΟΛ. 1124/18.6.2015.

Επειδή με τις διατάξεις της ΑΠΟΦ ΠΟΛ.1124 ΦΕΚ Β 1196 2015): Π.1124:ΚΦΔ-Διαδικασία έκδοσης Ετησίου Πιστοποιητικού από Νόμιμους Ελεγκτές Ν.3639/08, ορίζεται ότι:

Άρθρο 1

Ετήσιο Πιστοποιητικό και Πρόγραμμα Ελέγχου

3. Ο έλεγχος για την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων που διενεργούν οι Νόμιμοι Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία πραγματοποιείται επί συγκεκριμένων φορολογικών αντικειμένων, που προσδιορίζονται σε πρόγραμμα ελέγχου, σύμφωνα με το παράρτημα ΙΙΙ της παρούσας, το οποίο εκδίδεται από τη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων (Γ.Γ.Δ.Ε.) κατόπιν γνωμοδότησης της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (Ε.Λ.Τ.Ε.) και είναι σύμφωνο με τα οριζόμενα στο Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000, “Έργα Διασφάλισης πέραν ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης”.

Άρθρο 3

Περιεχόμενο Ετήσιου Πιστοποιητικού

1. Το «Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό» των Νόμιμων Ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων αποτελείται από την «Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης» και το «Προσάρτημα αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων».

2. Η Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης συντάσσεται σύμφωνα με τα υποδείγματα που επισυνάπτονται στο Παράρτημα Ι της παρούσας και διέπεται από το πλαίσιο που προβλέπεται από το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000 «Έργα Διασφάλισης πέραν ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης».

3. Η ως άνω Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης καλύπτει όλα τα αντικείμενα που ορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου του Παραρτήματος ΙΙΙ της παρούσας. Οι Νόμιμοι Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία, κατά τη διενέργεια του ελέγχου εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων, υποχρεούνται να εκτελέσουν όλες τις εργασίες που αναλύονται στο πρόγραμμα ελέγχου του Παραρτήματος ΙΙΙ της παρούσας.

4. Ελεγκτικά ζητήματα που δεν καλύπτονται από την παρούσα απόφαση και το πρόγραμμα ελέγχου του Παραρτήματος ΙΙΙ θα αντιμετωπίζονται σύμφωνα με το πλαίσιο που προδιαγράφεται από το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000 «Έργα Διασφάλισης πέραν ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης».

5. Αναπόσπαστο μέρος της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης αποτελεί το «Προσάρτημα Αναλυτικών Πληροφορικών Στοιχείων» του Παραρτήματος ΙΙ της παρούσας, στο οποίο περιλαμβάνονται πληροφοριακά στοιχεία για την ελεγχόμενη επιχείρηση, καθώς και η ανάλυση των ευρημάτων που προκύπτουν από τον έλεγχο της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων.

Άρθρο 8

Λοιπά θέματα

6. 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.

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.

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 με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του Ν 4174/2013, ορίζεται ότι:

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 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.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 64 του Ν 4174/2013, ορίζεται ότι:

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 εν προκειμένω όπως προκύπτει από την από 13/04/2018 έκθεση ελέγχου προστίμων εισοδήματος (Άρθρο 65^Α Ν. 4174/2013 & άρθρο 4 ν. 2523/1997), της υπαλλήλου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ,, στην οποία επισυνάπτεται η με ημερομηνία θεώρησης 22/01/2018 Έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου επιστροφής φόρου εισοδήματος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., η προσφεύγουσα χορήγησε χωρίς επιφύλαξη φορολογικό πιστοποιητικό του άρθρου 65 Α του Κ.Φ.Δ. για το φορολογικό έτος 2014 στην επιχείρηση με Α.Φ.Μ.

Επειδή όπως προκύπτει από την ως άνω έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, από τον διενεργηθέντα μερικό φορολογικό έλεγχο του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 23 και 72 του Ν. 4172/2013 και ΔΕΛ Β 1152734 ΕΞ 2015 (ΦΕΚ 2680/Β/14.12.2015) στην επιχείρηση με Α.Φ.Μ., σε συνδυασμό με τις διατάξεις της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1124/2015, διαπιστώθηκαν οι παρακάτω διαφορές σε σχέση με τα συμπεράσματα του νόμιμου ελεγκτή:

Γ. ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ - ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

1. Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες (άρθρο 23 ν. 4174/2013)

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι στον κωδικό 462 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος 2014, καταχωρήθηκε ποσό από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων και αντιλογισθείσες προβλέψεις που αναμορφώθηκαν αρνητικά

Λογαριασμός	Περιγραφή λογαριασμού	Διαφορές ελέγχου
-------------	-----------------------	------------------

Προβλέψεις προηγ. Χρήσεων και αντιλογισθείσες προβλέψεις που αναμορφώθηκαν αρνητικά στην υπ' αρ./5.8.2015 δήλωση φορολογίας εισοδήματος 2014 (κωδ. 462)		1.781.226,03
76.02	Δεδουλευμένοι τόκοι	98.320,15
84.00	Έσοδα από προβλέψεις marketing	4.925,00
Σύνολο		1.884.471,18

Τα ανωτέρω ποσά των εν λόγω λογαριασμών μεταφέρθηκαν στην υπ' αριθμ./5.8.2015 υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01.01.- 31.12.2014, μειώνοντας ισόποσα τα αποτελέσματα με αρνητική αναμόρφωση.

Επειδή με το υπ' αριθμ. πρωτ./20-02-2018 έγγραφό της η Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ ζήτησε από την Ε.Λ.Τ.Ε. να διατυπώσει την γνώμη της σχετικά με τις ως άνω διαπιστώσεις του ελέγχου, επισυνάπτοντας την με ημερομηνία θεώρησης 22/01/2018 Έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου επιστροφής φόρου εισοδήματος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

Επειδή στις 06/03/2018 η Ε.Λ.Τ.Ε. διαβίβασε στη Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ το υπ' αριθμ. πρωτ. ΟΙΚ. ΕΜΠ/28-02-2018 έγγραφο – διατύπωση γνώμης σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1124/2015 αναφορικά με τα ευρήματα της πληροφοριακής έκθεσης ελέγχου της φορολογικής αρχής για την εταιρεία φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2014 στην οποία αναφέρονται τα ακόλουθα:

«.....»

6. Εισήγηση Συμβουλίου Ποιοτικού Ελέγχου της ΕΛΤΕ

Έχοντας υπόψη:

- Το άρθρο 33 του ν. 4449/2017,
- Την από 22/1/2018 πληροφοριακή έκθεση του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ
- Το άρθρο 65 Α του ν. 4174/2013 και την ΠΟΛ. 1124/2015
- Τις απόψεις του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή και της ελεγκτικής εταιρείας επί των ανωτέρω ευρημάτων, όπως αυτές παρουσιάζονται ανωτέρω,
- Τα ευρήματα του φορολογικού ελέγχου όπως αυτά αναλυτικά παρατέθηκαν ανωτέρω,

Τα ελεγκτικά ευρήματα του κλιμακίου ποιοτικού ελέγχου της ΕΛΤΕ

Εισηγείται την διατύπωση γνώμης της ΕΛΤΕ ως κάτωθι:

• Επί των λογιστικών διαφορών που αφορούν

1. Πρόβλεψη δαπάνης για άδειες χρήσης πληροφοριακών συστημάτων	€	49.693,12
2. Πρόβλεψη δαπάνης αμοιβής αλλοδαπών στελεχών	€	237.256,77
3. Πρόβλεψη δαπάνης διαφόρων αγαθών και παροχής υπηρεσιών	€	130.276,14
4. Πρόβλεψη δαπάνης marketing	€	4.925,00
5. Πρόβλεψη προεξόφλησης τόκων εγγυήσεων	€	98.320,15

Δεν τεκμηριώνεται ότι ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής δεν έχει διενεργήσει την εργασία του με βάση τα προβλεπόμενα από την ΠΟΛ. 1124/2015 και το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000 καθώς τα εν λόγω ευρήματα του φορολογικού ελέγχου είναι κατώτερα του επιπέδου σημαντικότητας που υπολογίστηκε σε 1.137.575,69 Ευρώ.

- **Επί της λογιστικής διαφοράς που αφορά**

Προβλέψεις τιμολογιακής προσαρμογής αγορών € 1.364.000,00

Δεν τεκμηριώνεται ότι ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής δεν έχει διενεργήσει την εργασία του με βάση τα προβλεπόμενα από την ΠΟΛ. 1124/2015 και το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000 για τους εξής λόγους:

(α) Δεδομένης της μετάβασης από το φορολογικό νόμο 2238/1994 στον νόμο 4172/2013, δεν παρασχέθηκαν ερμηνευτικές εγκύκλιοι από την αρμόδια υπηρεσία του υπουργείου οικονομικών για αντίστοιχες όπως η κρίνόμενη περίπτωση.

(β) Η αντιμετώπιση του θέματος από την εταιρεία δεν προκάλεσε δαπάνη σε βάρος του δημοσίου καθώς η συγκεκριμένη φορολογητέα ύλη έχει ήδη φορολογηθεί.

(γ) το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000 δέχεται την επαγγελματική κρίση του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή, ο οποίος έλαβε τη διασφάλιση με το παλαιότερο φορολογικό καθεστώς ότι ο χειρισμός του εν λόγω θέματος δεν οδηγεί σε απόκρυψη φορολογητέας ύλης εκ μέρους της εταιρείας.

Το Συμβούλιο Ποιοτικού Ελέγχου εισηγείται τη διατύπωση γνώμης της Ε.Λ.Τ.Ε. προς τη Φορολογική Αρχή όπως αυτή διατυπώνεται στην παραπάνω παρ. 6.

7. Απόφαση του ΔΣ της ΕΛΤΕ.

Το Διοικητικό Συμβούλιο της ΕΛΤΕ στην υπ' αριθμ./15-2-2018 θέμα 1^ο συνεδρίαση του αποφάσισε ομόφωνα να διατυπώσει γνώμη σύμφωνα με την εισήγηση του Συμβουλίου Ποιοτικού Ελέγχου όπως περιγράφεται στην παραπάνω παράγραφο 6.»

Επειδή η προσφεύγουσα στο με αριθμ. πρωτ./2018 έγγραφο απόψεων της επί του σημειώματος διαπιστώσεων του ελέγχου προέβαλε μεταξύ άλλων και τους παρακάτω τους ισχυρισμούς:

«Από δε το περιεχόμενο του Σημειώματος Διαπιστώσεων δεν προκύπτει αν ελήφθη η γνώμη της ΕΛΤΕ και αν και με ποιο τρόπο αυτή εκτιμήθηκε, δεδομένου μάλιστα ότι κατά την σχετική έκθεση της ΕΛΤΕ δεν διαπιστώθηκε οποιαδήποτε πλημμέλεια καθηκόντων κατά την διαδικασία έκδοσης του φορολογικού πιστοποιητικού.

Από την πληροφοριακή έκθεση του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. και την επ' αυτής γνώμη της ΕΛΤΕ καθίσταται σαφές ότι ουδεμία φορολογική επιβάρυνση προέκυψε δεδομένου ότι και μετά την εκ νέου αναμόρφωση των ποσών αυτών από το φορολογικό έλεγχο τα αποτελέσματα της ως άνω εταιρείας ήταν ζημιογόνα.»

Επειδή ο έλεγχος δεν αντέκρουσε τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας που τέθηκαν με το ως άνω υπόμνημά της, καθώς δεν αναφέρεται η κρίση του ως προς αυτούς.

Επειδή στην από 13/04/2018 έκθεση ελέγχου προστίμων εισοδήματος (Άρθρο 65^Α Ν. 4174/2013 & άρθρο 4 ν. 2523/1997), της υπαλλήλου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ ΑΘΗΝΩΝ,, αναγράφεται ότι:

«Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη την Διατύπωση Γνώμης της ΕΛΤΕ, καθώς και τα οριζόμενα στην ΠΟΛ. 1124/2015, δεν κάνει δεκτούς τους ισχυρισμούς που επικαλείται η ελεγχόμενη στο σημείωμα απόψεών της και καταλογίζει πρόστιμο για έκδοση Φορολογικού Πιστοποιητικού χωρίς επιφύλαξη από την ελεγχόμενη, ΑΦΜ για το φορολογικό έτος 2014.»

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 6 του άρθρου 8 της ΠΟΛ.1124/2015, το διοικητικό πρόστιμο επιβάλλεται στο Νόμιμο Ελεγκτή κατόπιν γνώμης της Ε.Λ.Τ.Ε.. Ωστόσο στην ως άνω έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ ΑΘΗΝΩΝ, ο έλεγχος δεν αντικρούει το πόρισμα της απόφασης του Δ.Σ της ΕΛΤΕ, δεδομένου ότι σε αυτήν αναφέρεται ότι δεν τεκμηριώνεται ότι ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής δεν έχει διενεργήσει την εργασία του με βάση τα προβλεπόμενα από την ΠΟΛ. 1124/2015 και το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000, ούτε προκύπτει ο συλλογισμός βάσει του οποίου κατέληξε στο αντίθετο πόρισμα.

Επειδή οι ελλείψεις αυτές έχουν ως αποτέλεσμα να μην προκύπτει σαφώς από την έκθεση ποιες ήταν οι αρμοδιότητες και υποχρεώσεις της προσφεύγουσας ορκωτού ελεγκτή τις οποίες παρέβη κατά την έκδοση του πιστοποιητικού, με αποτέλεσμα η από 13/04/2018 έκθεση ελέγχου προστίμων εισοδήματος (Άρθρο 65^Α Ν. 4174/2013 & άρθρο 4 ν. 2523/1997), της υπαλλήλου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ ΑΘΗΝΩΝ,, να στερείται ειδικής, πλήρους, επαρκούς και σαφούς αιτιολογίας.

Σημειώνεται ότι:

Α) Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36§§1 και 2 περίπτωση γ' του ν. 4174/2013:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους «εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

α) ...

β) ...

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης «επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης» και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.»

Β) 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. 7 της ΠΟΛ 1002/2013 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.

z

Γ) Σύμφωνα με το αριθμ. πρωτ. **ΔΕΛ Β 1144776 ΕΞ 2015/03-11-2015 έγγραφο** της Δ/σης Ελέγχων, της Γενικής Δ/σης Φορολογικής Διοίκησης, της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα: «*Παροχή οδηγιών σχετικά με την ορθή κοινοποίηση των πράξεων προσδιορισμού φόρου και των λοιπών εγγράφων και πράξεων που άπτονται των διαδικασιών ελέγχου, ώστε να διασφαλίζονται τα συμφέροντα του Δημοσίου*» στο κεφάλαιο Β. Λοιπά θέματα στην παράγραφο 1 εδάφιο 4 & 5 αναφέρεται ότι:

«Κατόπιν των ανωτέρω επισημαίνουμε την υποχρέωση για επανέκδοση σε κάθε περίπτωση, το ταχύτερο δυνατόν, προς διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, των ακυρωθεισών με δικαστική απόφαση ή με απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, για τυπικούς λόγους (νομική πλημμέλεια), καταλογιστικών πράξεων απαλλαγμένων από τις πλημμέλειες που οδήγησαν στην ακύρωση τους (σχετ. περ. 96 άρθρο 1 της Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/25-02-2014 Απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε., όπως ισχύει). Υπενθυμίζεται ότι η τυχόν άσκηση ένδικου μέσου, εκ μέρους του Δημοσίου, δεν εμποδίζει και την επανάληψη της σχετικής διοικητικής διαδικασίας προς επανέκδοση της ακυρωθείσας πράξης».

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της από 14/06/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, λόγω τυπικής πλημμέλειας.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

Ο ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ 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.