



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, 01/03/2019

Αριθμός απόφασης: 784

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 **02/11/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του **ΤΟΥ** -, **ΑΦΜ**, κατοίκου, επί της οδού, κατά της υπ' αριθμ. / Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 4 του ν.2523/1997, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, φορολογικού έτους 2014, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

2. Την υπ' αριθμ. / Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 4 του ν.2523/1997, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, φορολογικού έτους 2014, του οποίου ζητείται η ακύρωση καθώς και την από 03/10/2018 οικεία έκθεση ελέγχου.

3. Τις απόψεις Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **02/11/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **ΤΟΥ** -, **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:

Με την υπ' αριθμ. /..... Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, φορολογικού έτους 2014, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 60.000,00€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4§4 του ν.2523/1997.

Η ως άνω προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, κατόπιν του πορίσματος της από 03/10/2018 έκθεσης ελέγχου προστίμων άρθρου 65^Α του Ν.4174/2013, σύμφωνα με το οποίο, ο προσφεύγων, ως νόμιμος ελεγκτής, συνέταξε ανακριβές πιστοποιητικό φορολογικού ελέγχου προς την επιχείρηση, με ΑΦΜ:....., δεδομένου ότι από το φορολογικό έλεγχο που διενήργησε το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., το πόρισμα του οποίου ο αποτυπώνεται στην από 20/02/2017 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου επιστροφής φόρου εισοδήματος, βάσει των άρθρων 23-25 του ν.4172/2013, διαπιστώθηκαν λογιστικές διαφορές ελέγχου ύψους 3.129.761,58€.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης και να του επιστραφεί το σύνολο του προστίμου, ισχυριζόμενος ότι:

1. **«Διπλός» καταλογισμός του ίδιου προστίμου – εσφαλμένη εφαρμογή του άρθρου 4 παρ. 4 του ν. 2523/1997**, δεδομένου ότι κατά τη διενέργεια της ελεγκτικής του εργασίας δρούσε ως εκπρόσωπος της εταιρείας και όχι με την ατομική του ιδιότητα. Η φορολογική αρχή καταλόγισε πρόστιμο σε δύο διαφορετικά πρόσωπα, σε αυτό του Νόμιμου Ελεγκτή, ως φυσικό πρόσωπο, και σε αυτό του ελεγκτικού γραφείου, ως νομικό πρόσωπο, το οποίο και υπογράφει το υπό κρίση πιστοποιητικό φορολογικής συμμόρφωσης. Συγκεκριμένα, στον Νόμιμο Ελεγκτή καταλογίστηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς ποσό προστίμου ύψους € 60.000, ενώ στο ελεγκτικό γραφείο καταλογίστηκε από τη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών ποσό προστίμου ύψους € 10.000.
2. **Εσφαλμένη άλλως πλημμελής εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 65Α του Κ.Φ.Δ. και του άρθρου 4 παρ. 4 του ν. 2523/1997**. Υπό το πρίσμα των διατάξεων αυτών, καθίσταται σαφές ότι, για την επιβολή του προβλεπόμενου διοικητικού προστίμου στους νόμιμους ελεγκτές ή τα ελεγκτικά γραφεία, απαιτείται αφενός να προκύψουν πρόσθετες επιβαρύνσεις από μεταγενέστερο έλεγχο της Φορολογικής Διοίκησης, αφετέρου να διαπιστωθεί η εκ μέρους του νόμιμου ελεγκτή ή του ελεγκτικού γραφείου παράβαση των διατάξεων του άρθρου 65Α του Κ.Φ.Δ. και της κανονιστικής πράξης ΠΟΛ 1124/2015 που έχει εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση αυτού.

3. **Αοριστία και έλλειψη αιτιολογίας.** Η απόφαση του Ελέγχου στερείται της απαιτούμενης ειδικής, πλήρους και επαρκούς αιτιολογίας, καθότι δεν μνημονεύει τους λόγους επιβολής του διοικητικού προστίμου, ούτε προσδιορίζει τις παραβάσεις στις οποίες δήθεν υπέπεσε κατά τη διενέργεια του ελεγκτικού του έργου και η απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς έχει εκδοθεί κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 28 παρ. 2 σε συνδυασμό με το άρθρο 62 παρ. 3 και το άρθρο 64 του Κ.Φ.Δ. Επιπλέον, η υπό κρίση Έκθεση Ελέγχου στερείται της κατά τα ανωτέρω απαιτούμενης αιτιολογίας δεδομένου ότι δεν προβαίνει σε καμία αντίκρουση των ισχυρισμών του, όπως αυτοί εκτέθηκαν με το σχετικό υπόμνημά του, αλλά αρκείται στην απλή απαρίθμηση των εφαρμοστέων διατάξεων. Ως εκ τούτου, από την Έκθεση Ελέγχου δεν προκύπτει ειδικά ποιες ήταν οι ελεγκτικές αρμοδιότητες και υποχρεώσεις κατά την έκδοση φορολογικού πιστοποιητικού, τις οποίες έκρινε ο Έλεγχος ότι παραβίασε και των οποίων η παράβαση δικαιολογεί την επιβολή προστίμου κατ' άρθρο 4 παρ. 4 του ν. 2523/1997. Αντίθετα, ο Έλεγχος διαλαμβάνει ότι ως Νόμιμος Ελεγκτής ευθύνονται *arriori* για τις πρόσθετες επιβαρύνσεις που εντόπισε. Συνεπώς, επειδή η παντελής αοριστία της έκθεσης ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής (πρβλ. ΣΤΕ 2054/1995, 565/2008, 1542/2016), και καθιστά το φύλλο ελέγχου νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο, η καταλογιστική πράξη του προστίμου εν προκειμένω θα πρέπει να ακυρωθεί λόγω έλλειψης αιτιολογίας της σχετικής Έκθεσης Ελέγχου.
4. **Παράβαση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης.** Εν προκειμένω, για την επιβολή του προστίμου του άρθρου 4 παρ. 4 του ν. 2523/1997, ο Έλεγχος θα πρέπει να είναι σε θέση να στοιχειοθετήσει την εν λόγω παράβαση εκ μέρους του Νόμιμου Ελεγκτή κατόπιν σχετικής κλήσης σε ακρόαση του ίδιου του Ελεγκτή. Εντούτοις, το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. ουδέποτε και σε κανένα στάδιο της διαδικασίας καταλογισμού φόρου στην ελεγχόμενη τον κάλεσε να εκφράσει τις απόψεις του, να τοποθετηθεί επί των ευρημάτων και να αιτιολογήσει γιατί δεν εντόπισε τις διαφορές που εντόπισε ο φορολογικός έλεγχος, στερώντας του κατ' αυτόν τον τρόπο το δικαίωμα ακρόασης. Πρέπει δε να σημειωθεί, ότι μόνο το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., ως η αρμόδια φορολογική αρχή που ήλεγξε την εταιρεία, θα ήταν σε θέση να αξιολογήσει την ελεγκτική εργασία του, να ακούσει τις απόψεις / αντιρρήσεις του επί αυτών και να εισηγηθεί για τη σύνοψη ή μη επιβολή του αντίστοιχου προστίμου σε εκείνον.
5. **Γνώμη της Ε.Λ.Τ.Ε.** Με βάση τα συμπεράσματα της Γνώμης της Ε.Λ.Τ.Ε. δεν συντρέχουν οι νόμιμες προϋποθέσεις επιβολής της υπό κρίση διοικητικής κύρωσης. Περαιτέρω, ως προς τη διαφορά που καταλόγισε ο φορολογικός έλεγχος, έστω και αν ήθελε υποτεθεί ότι η φορολογική διοίκηση είναι σε θέση να τεκμηριώσει ότι δεν έχω διενεργήσει την εργασία μου με βάση τα προβλεπόμενα από την ΠΟΛ 1124/2015 και το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000, σε κάθε περίπτωση, με βάση το συμπέρασμα της Ε.Λ.Τ.Ε., δεν πληρείται η αναγκαία αντικειμενική προϋπόθεση επιβολής του προστίμου, ήτοι της ύπαρξης «*πρόσθετων επιβαρύνσεων*» από το μεταγενέστερο έλεγχο της Φορολογικής Διοίκησης σε

σχέση με τα φορολογικά αντικείμενα που ορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου (άρθρο 8 παρ. 6 της ΠΟΛ. 1124/2015). Τούτο διότι, όπως σημειώνεται στη Γνώμη της Ε.Λ.Τ.Ε., η «διαφορά» που διαπιστώθηκε από τον φορολογικό έλεγχο αφορά στην έκπτωση δαπάνης σε μεταγενέστερο χρόνο από αυτόν που έπρεπε να εκπέσει. Συνεπώς, δεν υπήρξε ζημία του Ελληνικού Δημοσίου από τον εν λόγω χειρισμό καθώς όχι μόνο δεν υπήρξε απώλεια φόρου αλλά ούτε όφελος τεκμαρτού τόκου της ελεγχόμενης εταιρείας. Επομένως, δεν υφίσταται ως προς το ανωτέρω αντικείμενο, η απαιτούμενη κατά τη ρητή διατύπωση του άρθρου 8 παρ. 6 της ΠΟΛ 1124/2015 ύπαρξη «πρόσθετων επιβαρύνσεων», ήτοι ο απαραίτητος όρος για την επιβολή της υπό κρίση διοικητική κύρωσης. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκομίζει το με αριθ. 40/13-07-2017 έγγραφο της Ε.Λ.Τ.Ε.

6. **Παράβαση της αρχής της αναλογικότητας και κακή χρήση της διακριτικής ευχέρειας της Διοίκησης.** Δεδομένου ότι οι δύο φορολογικές αρχές, ήτοι αφενός η Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς και αφετέρου η Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών, εξέδωσαν τις πράξεις επιβολής προστίμου στηριζόμενες στα ίδια ακριβώς πραγματικά περιστατικά, ήτοι τα ίδια πορίσματα του φορολογικού ελέγχου που διενεργήθηκε από το ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ στη και φυσικά το (ίδιο) από μέρους του ελεγκτικό έργο για λογαριασμό της Εταιρείας, η υπέρμετρη αυτή διαφοροποίηση μεταξύ των δύο κυρώσεων, € 10.000 εις βάρος της Εταιρείας και € 60.000 εις βάρος μου, παρίσταται πλήρως αδικαιολόγητη. Εφόσον δε, έχει ήδη κριθεί από τη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών ότι η ελάχιστη προβλεπόμενη στο νόμο διοικητική κύρωση είναι εύλογη και ικανοποιεί τον επιδιωκόμενο εκ του νόμου σκοπό, η Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς δεσμεύεται από την κρίση αυτή σύμφωνα με τη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας που επιβάλλει όπως ο περιορισμός του ατομικού δικαιώματος να είναι κατάλληλος και αναγκαίος με την έννοια της επιβολής της ηπιότερης κύρωσης. Επιπροσθέτως, η μεταχείριση του ως Νόμιμου Ελεγκτή είναι αδικαιολογήτως διαφορετική σε σχέση με αυτή της Εταιρείας (ελεγκτικού γραφείου), και κατά παράβαση της Συνταγματικώς κατοχυρωμένης αρχής της ισότητας, βάσει της οποίας επιβάλλεται όμοια / ίση μεταχείριση σε όμοιες περιπτώσεις.
7. **Αναρμοδιότητα του οργάνου που εξέδωσε την πράξη επιβολής προστίμου.** Κατά τη ρητή γραμματική διατύπωση της ανωτέρω διάταξης, για την επιβολή του εν λόγω διοικητικού προστίμου απαιτείται απόφαση του Υπουργού Οικονομικών (πλέον του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.). Συνεπώς, μόνο αρμόδιο όργανο για την επιβολή του προστίμου είναι ο Υπουργός Οικονομικών (άλλως ο Διοικητής της Α.Α.Δ.Ε.). Σε αντίστοιχη περίπτωση – η αναρμοδιότητα οποιοδήποτε οργάνου πλην του Υπουργού Οικονομικών έχει ήδη κριθεί δυνάμει της υπ' αριθμ./2017 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά (Σχετ. 6). Στο πλαίσιο αυτό μάλιστα, η εν λόγω απόφαση έκρινε συναφώς ότι η ανωτέρω διάταξη ως ειδικότερη υπερισχύει εκείνης της παρ. 2 του άρθρου 9 του ν. 2523/1997 που ορίζει ότι το πρόστιμο επιβάλλεται με απόφαση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

8. Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας – μη κοινοποίηση της εντολής ελέγχου.

Λαμβάνοντας υπόψη ότι η πράξη επιβολής προστίμου συνιστά δυσμενή διοικητική πράξη, η έλλειψη προηγούμενης σχετικής ειδοποίησης καθιστά ακόμα δυσμενέστερη τη θέση του φορολογουμένου, ο οποίος στερείται του αναγκαίου χρόνου για να υπερασπιστεί τη θέση του απέναντι στη Διοίκηση. Σημειώνεται ότι, εν προκειμένω, εξαιτίας της έλλειψης κοινοποίησης της σχετικής εντολής ελέγχου δε Του δόθηκε η δυνατότητα να υποστηρίξει εγκαίρως και επαρκώς τη θέση του ενώπιον της Διοίκησης, δεδομένου ότι η Προσωρινή Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου του κοινοποιήθηκε αιφνιδιαστικά χωρίς προηγούμενη ενημέρωση σχετικά με τη διενέργεια ελέγχου.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **65 Α §§1,2 του ν.4174/2013** ορίζεται ότι:

«1 «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, εκδίδουν ετήσιο φορολογικό πιστοποιητικό. Το πιστοποιητικό αυτό είναι προαιρετικό για τις ανωτέρω εταιρείες και επιχειρήσεις και 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 ελέγχου, αναφέρονται αναλυτικά στο πιστοποιητικό αυτό. 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 και έχουν ειδικότερα την υποχρέωση να αρνηθούν τη διενέργεια υποχρεωτικού ελέγχου εφόσον παρέχουν στην ελεγχόμενη οντότητα συμβουλευτικές υπηρεσίες φορολογικού περιεχομένου σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στις παραγράφους 2 και 3 του άρθρου 20 του ν. 3693/2008.

Οι εταιρείες και επιχειρήσεις του πρώτου εδαφίου για τις οποίες εκδίδεται το ετήσιο πιστοποιητικό υποχρεούνται να αναθέτουν, ανά πέντε (5) έτη, την έκδοση του ετήσιου φορολογικού πιστοποιητικού σε διαφορετικό νόμιμο ελεγκτή ή ελεγκτικό γραφείο.

Η διαπίστωση στο φορολογικό πιστοποιητικό παραβάσεων της φορολογικής νομοθεσίας μπορεί να λαμβάνεται υπόψη κατά την επιλογή υποθέσεων προς έλεγχο κατά τις διατάξεις του άρθρου 26 του Κώδικα».

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 του άρθρου **4§4 του ν.2523/1997** ορίζεται ότι:

«4. 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 του άρθρου **1§§1,3 της ΠΟΛ. 1124/2015** ορίζεται ότι:

«1. Το «Ετήσιο Πιστοποιητικό» που προβλέπεται στο άρθρο 65Α του Ν. [4174/2013](#), αφορά τις ανώνυμες εταιρείες, τις εταιρείες περιορισμένης ευθύνης και τα υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων, των οποίων οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις ελέγχονται υποχρεωτικά, βάσει γενικών ή ειδικών διατάξεων της ισχύουσας νομοθεσίας, από Νόμιμους Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία που είναι εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του Ν. [3693/2008](#) (Φ.Ε.Κ. 174Α΄) και εκδίδεται μετά από έλεγχο για την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων που διενεργείται από τα ως άνω πρόσωπα και ελεγκτικά γραφεία.»

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”.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **3§§2,3, 4 της ΠΟΛ. 1124/2015** ορίζεται ότι:

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».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **4§§2,3, 4 της ΠΟΛ. 1124/2015** ορίζεται ότι:

«2. Στον αναλυτικό φάκελο τεκμηρίωσης, στον οποίο περιλαμβάνονται σε διακριτά τμήματα όλες οι εργασίες προγραμματισμού, εκτέλεσης και ολοκλήρωσης του ελέγχου φορολογικής συμμόρφωσης, περιγράφεται αναλυτικά η ελεγκτική εργασία των Νόμιμων Ελεγκτών με τεκμηρίωση, για κάθε φορολογικό αντικείμενο που εξετάζεται, των ευρημάτων του ελέγχου, είτε αυτά αφορούν πλήρη συμμόρφωση της ελεγχόμενης επιχείρησης με τη φορολογική νομοθεσία, είτε αφορούν παραβάσεις σε επιμέρους τομείς.

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, σε όσες περιπτώσεις δεν ορίζεται διαφορετικά από την παρούσα, θα πραγματοποιείται στο γενικότερο πλαίσιο του Διεθνούς Προτύπου Εργασιών Διασφάλισης 3000 «Έργα Διασφάλισης πέραν ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης». Σε κάθε περίπτωση, η τεκμηρίωση θα πρέπει κατ' ελάχιστο να δίνει τη δυνατότητα σε έναν τρίτο ελεγκτή να επαληθεύσει την εκτελεσθείσα εργασία και το εξαχθέν συμπέρασμα.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **8§6 της ΠΟΛ. 1124/2015** ορίζεται ότι:

«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, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 28 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

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 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».

Επειδή, σύμφωνα 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, 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).

Επειδή, 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, εν προκειμένω, σύμφωνα με την με αριθ./2017 πληροφοριακή έκθεση του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. προς την ΕΛΤΕ και τους Προϊσταμένους των Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ και ΚΗΦΙΣΙΑ προκύπτει ότι το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. διενέργησε μερικό έλεγχο επιστροφής φόρου εισοδήματος, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 23-25 του ν.4172/2013 και της εγκυκλίου ΠΟΛ.1124/2015 στην ανώνυμη εταιρεία με την επωνυμία,, ΑΦΜ:....., με έδρα στην, επί της οδού, για το φορολογικό έτος 2014. Για το έτος αυτό, η ελεγχόμενη επιχείρηση ζήτησε και έλαβε Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης Ανεξάρτητου Νόμιμου Ελεγκτή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 Α§1 του ν.4174/2013 από την ελεγκτική εταιρεία, ΑΦΜ:..... και από τον προσφεύγοντα ως νόμιμο ελεγκτή.

Επειδή, από την ως άνω πληροφοριακή έκθεση προκύπτει ότι από τον έλεγχο που διενεργήθηκε, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1124/2015, διαπιστώθηκε ότι προέκυψαν οι παρακάτω διαφορές σε σχέση με τα συμπεράσματα του νόμιμου ελεγκτή:

ΕΡ.	ΕΙΔΟΣ ΔΑΠΑΝΩΝ	ΚΩΔ.	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ
Γ2	Δαπάνες έρευνας και τεχνολογίας	462	12.168.538,98	10.037.661,00	2.130.877,98
Γ14	Αφορολόγητο αποθεματικό άρθρο 71 ν.3842/2010	041	1.489.646,79	516.185,36	973.461,43
	Δαπάνες επιστημονικής και Τεχνολογικής Έρευνας (άρθ. 22 ^Α Ν.4172/2013 (ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΑ))	060	5.978.085,66	5.952.663,49	25.422,17
Γ17	Φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή	620	473.980,91	457.570,81	16.410,00
	Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων	006	5.811,48	5.826,48	15,00
	Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτ/μου	007	1.162,30	1.165,30	3,00

Επομένως, τα φορολογητέα κέρδη του έτους, μετά τις διαπιστώσεις του ελέγχου, προσδιορίζονται ως εξής:

Κέρδη βάσει δήλωσης	966.972,40
Πλέον: Λογιστικές διαφορές Ελέγχου	3.129.761,58
Κέρδη βάσει ελέγχου	4.096.733,98

Επειδή, επιπροσθέτως, από την ως άνω πληροφοριακή έκθεση προκύπτει ότι σε βάρος της ελεγχόμενης επιχείρησης έχει εκδοθεί η με αριθ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Ε.Π, βάσει του πορίσματος της από 23/02/2017 έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου επιστροφής φόρου εισοδήματος. Η ελεγχόμενη επιχείρηση έχει αποδεχτεί τα αποτελέσματα του ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1124/2015, αναφορικά με τα ευρήματα της Πληροφοριακής Έκθεσης Ελέγχου της Φορολογικής Αρχής για την εταιρεία «.....» για τη φορολογική περίοδο 01/01/2014-31/12/2014, **το Διοικητικό Συμβούλιο της ΕΛΤΕ** στην υπ' αριθ./...../2017 θέμα 3^ο συνεδρίασή του **αποφάσισε ομόφωνα να διατυπώσει γνώμη σύμφωνα με την εισήγηση του Συμβουλίου Ποιοτικού Ελέγχου όπως αναλυτικά περιγράφεται στην παράγραφο 6**, η οποία έχει ως εξής:

«Εισήγηση Συμβουλίου Ποιοτικού Ελέγχου της ΕΛΤΑ

- *Επί των πωλήσεων που ελήφθησαν υπόψη για τον σχηματισμό του αφορολογήτου αποθεματικού του άρθρου 71 του ν.3842/2010*
- *Επί της Πίστωσης φόρου αλλοδαπής,*
- *Επί των Λοιπών Διαφορών Φορολογικού Ελέγχου,*

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.

- **Επί του υπολογισμού του αφορολόγητου αποθεματικού με βάση φόρο επί των λογιστικών διαφορών που προέκυψαν κατά την υποβολή της φορολογικής δήλωσης.**

Δεδομένης της μη ύπαρξης ερμηνευτικής εγκύκλιου αναφορικά με τη βάση υπολογισμού του αφορολόγητου αποθεματικού του άρθρου 71 του Ν.3842/2010, 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.

- **Επί του υπολογισμού του αφορολόγητου αποθεματικού με βάση τα πραγματικά διανεμηθέντα κέρδη**

Σχετικά με το εν λόγω θέμα αν και η ελεγκτική τεκμηρίωση δεν ακολούθησε το Παράρτημα ΓΙΙΙ της ΠΟΛ 1124/2015 όσον αφορά τον σχηματισμό του εν λόγω αφορολόγητου αποθεματικού, ωστόσο η διαφορά φόρου που τελικά προκύπτει ανέρχεται σε ποσό 22.272,58 ευρώ (λογιστική διαφορά 85.663,79) το οποίο είναι σαφώς κατώτερου του επιπέδου σημαντικότητας (274.774,44) που προσδιορίστηκε από τον Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή στα πλαίσια της Ελεγκτικής Τεκμηρίωσης για σκοπούς φορολογικού πιστοποιητικού και με βάση το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης

3000. Συνεπώς, 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.

- **Επί της διαδικασίας ελέγχου των δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας,**

Σχετικά με το εν λόγω θέμα και λαμβάνοντας υπόψη την εργασία που εκτέλεσε και την επαγγελματική κρίση του ορκωτού ελεγκτή λογιστή αναφορικά με την έκπτωση των δαπανών επιστημονικής έρευνας και τεχνολογικής έρευνας προηγούμενων χρήσεων, δεν τεκμηριώνεται ότι ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής έχει διενεργήσει την εργασία του με βάση τα προβλεπόμενα από την ΠΟΛ 1124/2015 και το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000.

Πρέπει να σημειωθεί πάντως ότι δεν υπήρξε ζημία του Ελληνικού Δημοσίου από τον εν λόγω χειρισμό και τούτο για τους εξής λόγους:

(α) Οι δαπάνες εκπέστηκαν σε μεταγενέστερο χρόνο από αυτόν που έπρεπε να εκπέσουν και ως εκ τούτου δεν υπήρξε απώλεια φόρου ή όφελος τεκμαρτού τόκου.

(β) από τον έλεγχο μας επί του φακέλου ελέγχου του ελεγκτή δεν διαπιστώσαμε σκόπιμη μεταφορά των εν λόγω δαπανών για έκπτωση στις επόμενες χρήσεις, με σκοπό τον επηρεασμό μεταφερόμενων φορολογικών ζημιών, ή τον συμψηφισμό των εν λόγω δαπανών με μελλοντικές φορολογικές ζημιές».

Επειδή, το περιεχόμενο της ως άνω διατύπωσης γνώμης της ΕΛΤΕ, ο προσφεύγων το επικαλέστηκε στο με αριθ./2018 Υπόμνημά του, κατ' άρθρο 28§1 και 62§4 του ν.4174/2013, ενώπιον του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ.

Επειδή, επιπροσθέτως, στο ως άνω υπόμνημα ο προσφεύγων ισχυρίστηκε ότι ήδη κατά την κατάθεση του εν λόγω υπομνήματος, είχε κοινοποιηθεί στην ελεγκτική εταιρεία, ΑΦΜ:....., για λογαριασμό της οποίας πραγματοποίησε τον έλεγχο στη, η από 05/06/2018 με αριθμ./.... Προσωρινή απόφαση Επιβολής Προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ν.4174/2013, δυνάμει των οποίων επιβλήθηκε για την ίδια παράβαση – ήτοι την έκδοση ανακριβούς φορολογικού πιστοποιητικού προς την εταιρεία για το φορολογικό έτος 2014 – πρόστιμό ύψους **10.000€**.

Επειδή, όπως προκύπτει από το αρχείο της Υπηρεσίας μας, έχει κατατεθεί ενώπιον της ΔΕΔ η με αριθ. πρωτ./21-12-2018 ενδικοφανής προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ:..... κατά της από 26/11/2018 και με α/α Οριστικής Απόφασης Επιβολής Προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, με την οποία καταλογίστηκε ποσό προστίμου 10.000€ και αφορά την εξής παράβαση έκδοση ανακριβούς φορολογικού πιστοποιητικού προς την εταιρεία για το φορολογικό έτος 2014, κατά παράβαση του άρθρου 65 Α §1 του ν.4174/2013.

Επειδή, μέχρι την έκδοση της παρούσας απόφασης, η ως άνω προσφυγή εξετάζεται από την Υπηρεσία μας.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, πέρα των ως άνω ισχυρισμών, ο προσφεύγων επικαλείται ότι η απόφαση του Ελέγχου στερείται της απαιτούμενης ειδικής, πλήρους και επαρκούς αιτιολογίας, καθότι δεν μνημονεύει τους λόγους επιβολής του διοικητικού προστίμου, ούτε προσδιορίζει τις παραβάσεις στις οποίες δόθεν υπέπεσε κατά τη διενέργεια του ελεγκτικού του έργου και η απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς έχει εκδοθεί κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 28 παρ. 2 σε συνδυασμό με το άρθρο 62 παρ. 3 και το άρθρο 64 του Κ.Φ.Δ.

Επειδή, στην από 03/10/2018 έκθεση έλεγχου προστίμων Κ.Φ.Δ. της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη γίνεται αναφορά στην από/2017 πληροφοριακή έκθεση του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., απαρίθμηση των εφαρμοστέων διατάξεων και εν συνεχεία, γίνεται απλή παράθεση του περιεχομένου του με αριθ./2018 υπομνήματος του προσφεύγοντος χωρίς ο έλεγχος να αντικρούει τους ισχυρισμούς του, και ειδικότερα τους σχετικούς ισχυρισμούς ως προς τη διατυπωμένη γνώμη της ΕΛΤΕ, καταλήγοντας χωρίς άλλη αιτιολογία –πέρα του μεγάλου ύψους των λογιστικών διαφορών του ελέγχου- στο πόρισμα της επιβολής προστίμου ύψους 60.000€ για έκδοση ανακριβούς φορολογικού πιστοποιητικού προς την εταιρεία, για το φορολογικό έτος 2014, κατά παράβαση του άρθρου 65 Α §1 του ν.4174/2013.

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις (ΠΟΛ. 1124/2015, άρθρο 4§4 του ν. 2523/1997) πρόστιμο σε νόμιμο ελεγκτή επιβάλλεται εφόσον από μεταγενέστερο έλεγχο της Φορολογικής Διοίκησης προκύψουν πρόσθετες επιβαρύνσεις, σε σχέση με τα φορολογικά αντικείμενα που ορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου του Παραρτήματος ΙΙΙ, κατόπιν γνώμης της Ε.Λ.Τ.Ε..

Επειδή, από την ως άνω έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ δεν προκύπτει αναλυτικά με συγκεκριμένη, σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν ποιες ήταν οι ελεγκτικές αρμοδιότητες και υποχρεώσεις κατά την έκδοση του υπό κρίση φορολογικού πιστοποιητικού, τις οποίες παραβίασε ο προσφεύγων και των οποίων η παράβαση δικαιολογεί την επιβολή προστίμου ύψους 60.000,00€ κατ' άρθρο 4 παρ. 4 του ν. 2523/1997.

Επιπροσθέτως, στην ως άνω έκθεση δεν δικαιολογείται η διαφοροποίηση της κρίσης του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ σε σχέση με την κρίση του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών ο οποίος στηριζόμενος στα ίδια ακριβώς πραγματικά περιστατικά, επέβαλε πρόστιμο ύψους 10.000€ στην ελεγκτική εταιρεία.

Ομοίως, στην ως άνω έκθεση δεν εκφέρεται η άποψη του ελέγχου επί της απόφασης του Διοικητικού Συμβουλίου της ΕΛΤΕ ούτε αιτιολογείται το αντίθετο πόρισμα του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, η προσβαλλόμενη πράξη είναι νομικώς πλημμελής και ακυρωτέα, 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 ο

ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται δεκτός και η προσβαλλόμενη πράξη πρέπει να ακυρωθεί 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 του προσφεύγοντος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **02/11/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής **ΤΟΥ** -, **ΑΦΜ** και την ακύρωση της υπ' αριθμ. /..... Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 4 του ν.2523/1997, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, φορολογικού έτους 2014, για τυπικούς λόγους.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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