



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 16/04/2019
Αριθμός απόφασης: 1234

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 553

ΦΑΞ : 213 1604 567

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 **21/12/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....», **ΑΦΜ**, που εδρεύει στην οδό, κατά της υπ' αριθμ. /2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 4 του ν.2523/1997, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, φορολογικού έτους 2014, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ. /2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 4 του ν.2523/1997, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, φορολογικού έτους 2014, του οποίου ζητείται η ακύρωση καθώς και την από 26/11/2018 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΙ2019 Υπόμνημα για υποβολή συμπληρωματικών στοιχείων, που υποβλήθηκε στην υπηρεσία μας την 02-04-2019.

7. Τις απόψεις Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **21/12/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», **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./2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, φορολογικού έτους 2014, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 10.000,00€, 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. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, κατόπιν του πορίσματος της από 26/11/2018 έκθεσης μερικού ελέγχου (γραφείου) φορολογικού πιστοποιητικού βάσει των άρθρων 65^Α & 66 του Ν.4174/2013, σύμφωνα με το οποίο, η προσφεύγουσα, υπέπεσε στην παράβαση της έκδοσης ανακριβούς φορολογικού πιστοποιητικού για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2014 – 31/12/2014 προς την επιχείρηση, με ΑΦΜ:....., δεδομένου ότι από το φορολογικό έλεγχο που διενήργησε το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., βάσει των άρθρων 23-25 του ν.4172/2013, το πόρισμα του οποίου περιήλθε σε γνώση της ΦΑΕ Αθηνών μέσω της υπ. αριθμ. πρωτ./.../.../2017 Πληροφοριακής Έκθεσής του, διαπιστώθηκαν επιπλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου ύψους 3.129.761,58€.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΙ2019 Υπόμνημα για υποβολή συμπληρωματικών στοιχείων, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης και τη νομιμότοκη επιστροφή του συνόλου του προστίμου, ισχυριζόμενη ότι:

- 1. 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.
- 2. 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 η εταιρεία κατά τη διενέργεια του ελεγκτικού της έργου, ενώ η απόφαση του Προϊσταμένου της

Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών 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 της προσφεύγουσας, 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 για τις πρόσθετες επιβαρύνσεις που εντόπισε, διαλαμβάνει ότι ως ελεγκτικό γραφείο η προσφεύγουσα ευθύνεται a priori. 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.

- 3. Παράβαση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης.** 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 ελεγκτικού γραφείου, κατόπιν σχετικής κλήσης σε ακρόαση του νόμιμου εκπροσώπου της. Εντούτοις, το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. ουδέποτε και σε κανένα στάδιο της διαδικασίας καταλογισμού φόρου στην ελεγχόμενη κάλεσε την εταιρεία να εκφράσει τις απόψεις της, να τοποθετηθεί επί των ευρημάτων και να αιτιολογήσει γιατί δεν εντόπισε τις διαφορές που εντόπισε ο φορολογικός έλεγχος, στερώντας της 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 της προσφεύγουσας, να ακούσει τις απόψεις / αντιρρήσεις της επί αυτών και να εισηγηθεί για τη σύννομη ή μη επιβολή του αντίστοιχου προστίμου.
- 4. 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 υποτεθεί ότι η φορολογική διοίκηση είναι σε θέση να τεκμηριώσει ότι δεν έχει διενεργηθεί σωστά η εργασία της προσφεύγουσας, 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 της η εταιρεία προσκομίζει το με αριθ./2017 έγγραφο της Ε.Λ.Τ.Ε.

5. Αναρμοδιότητα του οργάνου που εξέδωσε την πράξη επιβολής προστίμου. Η §4 του άρθρου 4 του Ν. 2523/97 ορίζει ρητά ότι: «*Στους νόμιμους ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία που παραβαίνουν τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 82 του ΚΦΕ και της κανονιστικής απόφασης που προβλέπεται στην §8 του ίδιου άρθρου και Κώδικα, επιβάλλεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών διοικητικό πρόστιμο ύψους από δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ έως εκατό (100.000) ευρώ, ανάλογα με τη βαρύτητα της παράβασης και την ενδεχόμενη υποτροπή*». Επομένως, ρητά ορίζεται πως 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. 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.

6. 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 δόθηκε στην εταιρεία η δυνατότητα να υποστηρίξει εγκαίρως και επαρκώς τη θέση της ενώπιον της Διοίκησης, δεδομένου ότι η Προσωρινή Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου της 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 Ετήσιο Πιστοποιητικό και Πρόγραμμα Ελέγχου §§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 Περιεχόμενο Ετήσιου Πιστοποιητικού §§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 Τεκμηρίωση ελέγχου εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία §§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 λοιπά θέματα §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 στην ΠΟΛ 1148/2018 ορίζεται ότι:

«Η παράγραφος 8 του άρθρου 10 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1159/2011, αντικαθίσταται ως εξής:
«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 23§2 Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης Ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

«2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης.

β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή.

Ο Γενικός Γραμματέας δύναται με απόφασή του να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσης περίπτωσης.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 28 Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου 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 εμπειριστατωμένα 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 ΚΗΦΙΣΙΑΣ 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 Αξ1 του ν.4174/2013 από την ελεγκτική εταιρεία, ΑΦΜ:..... και από τον, ΑΦΜ: 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, 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 ΕΛΤΕ

- *Επί των πωλήσεων που ελήφθησαν υπόψη για τον σχηματισμό του αφορολόγητου 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 εκπέσθηκαν σε μεταγενέστερο χρόνο από αυτόν που έπρεπε να εκπέσθουν και ως εκ τούτου δεν υπήρξε απώλεια φόρου ή όφελος τεκμαρτού τόκου.

(β) από τον έλεγχό 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, η προσφεύγουσα το επικαλείται στην προσφυγή της.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, η προσφεύγουσα 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 υπέπεσε η προσφεύγουσα κατά τη διενέργεια του ελεγκτικού της έργου και η απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών 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 26/11/2018 έκθεση μερικού ελέγχου (γραφείου) φορολογικού πιστοποιητικού βάσει των άρθρων 65Α & 66 του Ν.4174/2013 της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, γίνεται αναφορά στην από/2017 πληροφοριακή έκθεση του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.. Στην εν λόγω έκθεση γίνεται απαρίθμηση των εφαρμοστέων διατάξεων και εν συνεχεία, αναφορά στο με αριθ./2018 υπόμνημα της προσφεύγουσας χωρίς ο έλεγχος να αντικρούει τους ισχυρισμούς της και ειδικότερα ως προς τη διατυπωμένη γνώμη της ΕΛΤΕ, καταλήγοντας χωρίς άλλη αιτιολογία, πλην του μεγάλου ύψους των λογιστικών διαφορών του ελέγχου, στο πόρισμα της επιβολής προστίμου ύψους 10.000€ 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, ΠΟΛ 1148/2018, 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. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ 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 η προσφεύγουσα και των οποίων η παράβαση δικαιολογεί την επιβολή προστίμου ύψους 10.000,00€ κατ' άρθρο 4 παρ. 4 του ν. 2523/1997.

Επιπροσθέτως, 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. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ.

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 της προσφεύγουσας 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 της προσφεύγουσας.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **21/12/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», **ΑΦΜ** και την ακύρωση της υπ' αριθμ./2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 4 του ν.2523/1997, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, φορολογικού έτους 2014, για τυπικούς λόγους.

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
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.