



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Καλλιθέα, 10/07/2019

Αριθμός απόφασης: 2245

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 **12/03/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....», **ΑΦΜ**, που εδρεύει στην οδόστο με ΤΚ, κατά της υπ' αριθμ./2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 4 του ν.2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013–31/12/2013 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ./2018 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 4 του ν.2523/1997, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την από 24/12/2018 οικεία έκθεση ελέγχου (ID).

6. Το υπόμνημα υποβολής συμπληρωματικών στοιχείων με αριθμό πρωτοκόλλου ΔΕΔΕΙ2019ΕΜΠ/19

7. Την αίτηση της προσφεύγουσας με αριθμό πρωτοκόλλου ΔΕΔΕΙ2019ΕΜΠ/2019

8. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **12/03/2019** 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, του υπ' αριθμ. ΔΕΔΕΙ2019ΕΜΠ/19 υπομνήματος συμπληρωματικών στοιχείων, της υπ' αριθμ. ΔΕΔ.....ΕΙ2019ΕΜΠ/2019 αίτησης της προσφεύγουσας και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Η προσβαλλόμενη υπ' αριθμ./2018 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 4 του ν.2523/1997 εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., κατόπιν του πορίσματος της από 24/12/2018 έκθεσης μερικού ελέγχου (γραφείου) φορολογικού πιστοποιητικού βάσει των άρθρων 82 παρ. 5 και 65^Α του Ν.4174/2013, σύμφωνα με το οποίο, η προσφεύγουσα, υπέπεσε στην παράβαση της έκδοσης ανακριβούς φορολογικού πιστοποιητικού για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012 προς την επιχείρηση, με ΑΦΜ:....., δεδομένου ότι από το φορολογικό έλεγχο που διενήργησε το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., βάσει των άρθρων 23-25 και 66 του ν.4172/2013, στην επιχείρηση (ελεγχόμενη εταιρεία από το Νόμιμο Ελεγκτή και την ελεγκτική εταιρεία) διαπιστώθηκε διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής της ελεγχόμενης εταιρείας σε σχέση με τα ευρήματα του φορολογικού πιστοποιητικού της παρ. 5 του άρθρου 82 του Ν. 2238/94 της χρήσης 2012.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης και την επιστροφή του συνόλου του προστίμου, προβάλλοντας τους κατωτέρω ισχυρισμούς:

1. Παραγραφή του φορολογικού έτους 2012. Αν το χορηγηθέν φορολογικό πιστοποιητικό από το Νόμιμο Ελεγκτή και το ελεγκτικό γραφείο δεν περιλαμβάνει παρατηρήσεις και διαπιστώσεις παραβάσεων της φορολογικής νομοθεσίας, δεν διενεργείται τακτικός φορολογικός έλεγχος, επιφυλασσομένων των διατάξεων του άρθρου 80 του ν. 3842/2010 (ΦΕΚ 58 Α'). Βάσει του άρθρου 82 παρ. 5 του Ν.2238/94 από τους ελέγχους που διενεργούν οι Νόμιμοι Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία επιλέγεται δείγμα τουλάχιστον 9% για έλεγχο από τη φορολογική αρχή, ενώ οι έλεγχοι αυτοί διενεργούνται και ολοκληρώνονται σε διάστημα όχι αργότερο των δεκαοχτώ (18) μηνών από την προθεσμία υποβολής από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης στη βάση δεδομένων της ΓΓΠΣ. Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος της χρήσης 2012 έχει υποπέσει σε παραγραφή την 29.01.2015 (ημερομηνία συμπλήρωσης των 18 μηνών από την υποβολή του ετήσιου φορολογικού πιστοποιητικού στη βάση δεδομένων της ΓΓΠΣ), επομένως η εντολή ελέγχου της με ημερομηνία 21/03/2018 είναι ακυρωτέα.

Επικουρικώς, και για την περίπτωση που ήθελε θεωρηθεί ότι η προθεσμία παραγραφής για τη διενέργεια ελέγχου και επιβολής προστίμου είναι η γενική προθεσμία του Ν.2238/94 (5 έτη), η προθεσμία αυτή έχει παρέλθει ήδη.

Δεδομένου ότι καταλογίζεται πρόστιμο στην εταιρεία και τον υπογράφοντα Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή λόγω (όπως αναφέρει και η ίδια η πράξη του προστίμου) παράβασης των διατάξεων κατά την έκδοση του φορολογικού πιστοποιητικού που αφορά τη δήλωση της ελεγχόμενης εταιρείας (η δήλωση αφορά τη διαχειριστική χρήση 1.1.2012-31.12.2012 και υποβλήθηκε το 2013), η προθεσμία έχει ήδη παρέλθει στις 31.12.2018. Επομένως, στις 08.02.2019, όταν η φορολογική αρχή κοινοποίησε στην προσφεύγουσα την οριστική πράξη επιβολής προστίμου, το σχετικό δικαίωμά της είχε υποπέσει σε παραγραφή.

2. **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 προσφεύγουσα 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.
3. **Παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας – Έκδοση του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου πριν την πάροδο της νόμιμης προθεσμίας για διατύπωση γνώμης από την ΕΛΤΕ.** Κατά τα ειδικώς οριζόμενα στην ΠΟΛ. 1148/2018, η οποία τροποποίησε την ΑΥΟ ΠΟΛ. 1159/2011 προβλέπεται ότι «εφόσον από μεταγενέστερο έλεγχο της Φορολογικής Διοίκησης προκύψουν πρόσθετες επιβαρύνσεις, σε σχέση με τα φορολογικά αντικείμενα που ορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου του Παραρτήματος ΙΙΙ, επιβάλλεται στο Νόμιμο Ελεγκτή και στο ελεγκτικό γραφείο διοικητικό πρόστιμο ύψους από δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ έως εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ, ανάλογα με τη βαρύτητα της παράβασης και την ενδεχόμενη υποτροπή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 4 του ν. 2523/1997, κατόπιν γνώμης της Ε.Λ.Τ.Ε., η οποία θα πρέπει να παρασχεθεί εντός αποκλειστικής προθεσμίας ενός μηνός από τη λήψη σχετικού εγγράφου από τη Φορολογική Διοίκηση με το οποίο θα γνωστοποιείται προς την Ε.Λ.Τ.Ε. η ελεγχόμενη επιχείρηση, ο Νόμιμος Ελεγκτής και το ελεγκτικό γραφείο, ανεξάρτητα αν οι πρόσθετες επιβαρύνσεις θα καταβληθούν από την ελεγχόμενη επιχείρηση. 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». Από το σύνολο των ανωτέρω προκύπτει άνευ ετέρου το υποχρεωτικό και απαρέγκλιτο πλέον στάδιο εξέτασης από την ΕΛΤΕ των ευρημάτων των φορολογικών αρχών υπό το πρίσμα του ελεγκτικού έργου των νομίμων ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων πριν την επιβολή τυχόν προστίμων στους τελευταίους. Για το δε αυτό στάδιο, προβλέπεται αυστηρό χρονοδιάγραμμα, ήτοι προθεσμία 30 ημερών από τη λήψη της σχετικής Πληροφοριακής Έκθεσης της Φορολογικής Αρχής προς την ΕΛΤΕ. Εν προκειμένω, η ΕΛΤΕ παρέλαβε την υπ' αριθ./2018 Πληροφοριακή Έκθεση του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. την 16.10.2018 και όφειλε να παράσχει τις απόψεις της μέχρι και την 16.11.2018, προτού η φορολογική αρχή προβεί στην επιβολή των υπό κρίση προστίμων. Παρά ταύτα, το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. προέβη στην έκδοση του από 15.11.2018 Προσωρινού Προσδιορισμού Προστίμου, μετά του σχετικού Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, το οποίο **πάσχει ως εκ τούτου ακυρότητας κατά παράβαση ουσιώδους τύπου**

της διαδικασίας. Το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. επ' αυτού υποστηρίζει ότι έλαβε με το υπ' αριθ. πρωτ./2018 (αριθμός εισερχομένου Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ./2018) έγγραφό της ΕΛΤΕ, η οποία ενημέρωσε τη φορολογική αρχή ότι θα απέχει από τη διατύπωση γνώμης για τις χρήσεις 2011 έως και 2013, δεδομένου ότι τίθεται ζήτημα παραγραφής τους.

4. **Παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας – μη κοινοποίηση εντολής ελέγχου.** Το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. προέβη σε έλεγχο γραφείου εις βάρος της προσφεύγουσας μη έχοντας κοινοποιήσει σε εκείνη την αντίστοιχη εντολή ελέγχου, υπ. αριθμ./2018. Η προσφεύγουσα ενημερώθηκε για τον υπό κρίση έλεγχο από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου, στο οποίο επισυνάφθηκε και η υπό κρίση εντολή ελέγχου. Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1073/2018 στις περιπτώσεις ελέγχου γραφείου από τη φορολογική διοίκηση, η εντολή ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στον ελεγχόμενο πριν από την έναρξη των ελεγκτικών ενεργειών.
5. **Παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας λόγω πλημμελειών της Πράξης Προσωρινού Προσδιορισμού Προστίμου.** Ο Προσωρινός Προσδιορισμός, ως σχέδιο της οριστικής πράξης, οφείλει να φέρει όλα τα χαρακτηριστικά γνωρίσματα της τελευταίας και να κοινοποιείται αυτοτελώς στο φορολογούμενο. Πάρα ταύτα, στο οικείο σημείωμα διαπιστώσεων στη σελ. 8, γίνεται μια απλή αναφορά στον Προσωρινό προσδιορισμό, ενώ δεν υπάρχουν βασικά στοιχεία της πράξης, ήτοι η επωνυμία και το ΑΦΜ της προσφεύγουσας καθώς και η ημερομηνία της πράξης. Επομένως, ο εν λόγω προσδιορισμός καθίσταται μη νόμιμος και συνεπώς ακυρωτέος.
6. **Παράβαση κατ' ουσίαν διάταξης νόμου – εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή διάταξης νόμου του άρθρου 82 του Ν.2238/94 και της κατ' εξουσιοδότηση εκδοθείσας Υπουργικής Απόφασης ΠΟΛ 1159/2011.** Ο έλεγχος για την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων που διενεργούν οι νόμιμοι ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία πραγματοποιείται επί συγκεκριμένων φορολογικών αντικειμένων, όπως αυτά προσδιορίζονται λεπτομερώς στο πρόγραμμα ελέγχου που περιλαμβάνεται στο «Παράρτημα ΙΙΙ» της ΠΟΛ 1159/2011.

Στο Παράρτημα ΙΙΙ (Πρόγραμμα Ελέγχου – Προϋποθέσεις-Περιορισμοί Διενέργειας του ελέγχου) της ΠΟΛ. 1159/2011 ορίζεται -μεταξύ άλλων- ότι «Διενεργείται έλεγχος για την εκπαιστικότητα των παρακάτω αναφερόμενων δαπανών

Οι προαναφερόμενες δαπάνες καθώς και τυχόν άλλες οι οποίες δεν περιλαμβάνονται σε αυτές ελέγχονται υπό την προϋπόθεση ότι υπερβαίνουν τα παρακάτω όρια:

(α) Για επιχειρήσεις με ακαθάριστα έσοδα μέχρι 50.000.000 ευρώ ελέγχονται οι δαπάνες οι οποίες υπερβαίνουν τα 15.000 ευρώ.....

Οι δαπάνες που θα ελεγχθούν με βάση τα ανωτέρω όρια θα πρέπει να καλύπτουν τουλάχιστον το 10% του συνόλου κάθε κατηγορίας δαπάνης. Σε κάθε διαφορετική περίπτωση, που δεν καλύπτεται το όριο του 10%, θα επιλέγεται περαιτέρω δείγμα ελέγχου εκτός των ανωτέρω ορίων. Σε όσες περιπτώσεις από το πρόγραμμα ελέγχου προβλέπεται συγκεκριμένο δείγμα θα ελέγχεται το δείγμα αυτό.

Η εφαρμογή των προαναφερόμενων ορίων θα πρέπει να εξετάζεται σε κάθε περίπτωση λαμβάνοντας την επαγγελματική κρίση σύμφωνα με τα οριζόμενα από το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000.

Υπό το πρίσμα αυτών των διατάξεων είναι ξεκάθαρο ότι διενεργείται δειγματοληπτικός και όχι πλήρης έλεγχος των φορολογικών αντικειμένων και συναλλαγών της επιχείρησης, λόγω της αδυναμίας και του ασύμφορου – χρονικά και οικονομικά - χαρακτήρα της διενέργειας ενός πλήρους και εξαντλητικού ελέγχου. Έτσι, η ελεγκτική διαδικασία έχει στηριχθεί στην επιλογή και στον έλεγχο ενός δείγματος, το οποίο οδηγεί σε εύλογη διασφάλιση και όχι απόλυτη. Ο τύπος συμπεράσματος που προβλέπεται από την ΠΟΛ 1159/2011 είναι αυτός της περιορισμένης

διασφάλισης. Επομένως, ο ελεγκτής ευθύνεται μέχρι των ορίων του δείγματος και της εργασίας του.

Ειδικότερα για τον υπό κρίση έλεγχο η προσφεύγουσα ακολούθησε το πρόγραμμα ελέγχου και για κάθε φορολογικό αντικείμενο που εξετάστηκε περιέγραψε την ελεγκτική διαδικασία μέσα στο φάκελο τεκμηρίωσης.

Πιο συγκεκριμένα επί των διαπιστωθεισών διαφορών:

- i. Ο έλεγχος φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. προσδιόρισε λογιστικές διαφορές ύψους € 826.017,36, μετά από έλεγχο των ενδοομιλικών συναλλαγών της ελεγχόμενης επιχείρησης με τις γαλλικές εταιρείες και, σχετικά με την αγορά εκ μέρους της εταιρείας δερμοκαλλυντικών προϊόντων (για την μεταπώλησή τους στην ελληνική αγορά), αγορά προωθητικού και έντυπου υλικού καθώς και αγορά δειγμάτων.
Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ακολουθήθηκε το πρόγραμμα ελέγχου και τεκμηριώθηκε αυτό στο φάκελο ελέγχου. Από τον έλεγχο που διενήργησε το ελεγκτικό γραφείο δεν διαπιστώθηκαν περιπτώσεις υπερτιμολόγησης, όπως αναφέρει η φορολογική αρχή. Εξάλλου η φορολογική αρχή επιβεβαιώνει την ορθότητα των ελεγκτικών βημάτων της προσφεύγουσας.
- ii. Ο διενεργηθείς έλεγχος από το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. προσδιόρισε λογιστικές διαφορές ύψους €391.139,71 ως μη εκπιπτόμενη δαπάνη δημοσίων σχέσεων από τον ΚΑ 64.02.99.025, με την αιτιολογία ότι οι εν λόγω δαπάνες δεν αφορούν έξοδα διοργάνωσης συνεδρίου αλλά έξοδα κάλυψης συμμετοχής γιατρών σε συνέδρια που διοργάνωσαν τρίτοι. Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ακολούθησε τα βήματα ελέγχου όπως αυτά ορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου της ΠΟΛ 1159/2011, σύμφωνα πάντα με το δείγμα ελέγχου το οποίο είχε καθορίσει και δεν αποδέχεται τους ισχυρισμούς της φορολογικής αρχής.
- iii. Από τον έλεγχο που διενήργησε το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. στα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης διαπίστωσε ότι η πραγματοποίησε πωλήσεις εμπορευμάτων στην εταιρεία με έδρα τα Σκόπια, τα οποία περιλαμβάνονται στα μη συνεργάσιμα κράτη για τη χρήση 2012. Στο πλαίσιο αυτό οι ελεγκτές του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. προσαύξησαν τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης με λογιστική διαφορά ύψους €62.466. Το πρόγραμμα ελέγχου της ΠΟΛ 1159/2011 αναφέρει υποχρέωση ελέγχου πληρωμών σε αντισυμβαλλόμενους σε μη συνεργάσιμα κράτη που υπόκεινται σε προνομιακό καθεστώς και όχι έλεγχο επί πωλήσεων. Επομένως, ήταν εκτός πεδίου ελέγχου του ελεγκτικού γραφείου η εν λόγω διαφορά.
- iv. Ο διενεργηθείς έλεγχος από το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. έκρινε ότι η εταιρεία εξέπεσε ΦΠΑ δαπανών ύψους € 685,55 για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος φόρου με βάση τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 30 του Ν. 2859/00. Η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι το ουσιώδες μέγεθος υπολογίστηκε στο ποσό των € 117.335,57 και συνεπώς υπερβαίνει κατά πολύ το υπό κρίση ποσό. Ωστόσο και να είχε ελεγχθεί το υπό κρίση ποσό δεν θα διαφοροποιούσε τον τύπο της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης.

7. Επί της ανατιμολόγησης επιμέτρησης του προστίμου και της παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας.

Σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 4 του Ν. 2523/97 «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.»

Τα διοικητικά πρόστιμα που επιβάλλονται δυνάμει της διάταξης του άρθρου 4§4 του Ν.2537/1997, σε αντίθεση με το αντικειμενικό σύστημα της διάταξης του άρθρου 5 του ίδιου νόμου δέον να ελέγχονται υπό το πρίσμα της αρχής της αναλογικότητας, δοθέντος ότι, εν προκειμένω, η φορολογική αρχή διαθέτει διακριτική ευχέρεια κατά τον προσδιορισμό του ύψους των προστίμων, εντός βεβαίως των ακραίων ορίων που θέτει ο νόμος. Εν προκειμένω, δεν υφίσταται καμία αιτιολογία σχετικά με το ύψος του επιβαλλόμενου προστίμου ποσού €30.000,00, καθώς η απλή παράθεση των ισχυουσών διατάξεων ουδόλως συνιστά αιτιολογία.

Στην οικεία έκθεση ελέγχου δεν αναφέρεται πουθενά κάποιο συμπέρασμα σχετικά με την βαρύτητα της πράξης της ελεγκτικής εργασίας καθώς και την υποτροπή του ελεγκτικού γραφείου. Επομένως, ο προσδιορισμός του προστίμου εκ μέρους της φορολογικής αρχής είναι αυθαίρετος.

Ως συνάγεται εκ των ανωτέρω, η προσβαλλόμενη πράξη τυγχάνει ακυρωτέα και εξαφανιστέα λόγω ελλιπούς αιτιολογίας και λόγω παραβίασης της θεμελιώδους διοικητικής αρχής αναλογικότητας.

Επειδή με την υπ. αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2019 ΕΜΠ/2019 αίτηση της, η προσφεύγουσα αιτείται όπως εξετασθεί η υποβληθείσα ενδικοφανής προσφυγή μετά την εκδίκαση της πρότυπης δίκης του ΣτΕ που ορίσθηκε με την πράξη/2019 της Επιτροπής του άρθρου 1 παρ. 1 του ν. 3900/2010, η οποία αφορά την παραγραφή του δικαιώματος της φορολογικής αρχής για καταλογισμό φόρου σε ελεγχθείσα από Ορκωτό Ελεγκτή εταιρεία, μετά την πάροδο 18μηνου από την ημερομηνία υποβολής της έκθεσης φορολογικής συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη του νόμιμου ελεγκτή του δημοσίου μητρώου Ν. 3693/2008 στη βάση της Γ.Γ.Π.Σ.

Επειδή στην παρ.5 του άρθρου 63 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται:

«Εντός εκατόν είκοσι (120) ημερών από την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής στη Φορολογική Διοίκηση, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης εκδίδει απόφαση, την οποία κοινοποιεί στον υπόχρεο, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο και τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που είναι σχετική με την υπόθεση. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου.

Σε περίπτωση που για το ζήτημα που έχει τεθεί με την ενδικοφανή προσφυγή, η εξέταση της οποίας εκκρεμεί ενώπιον της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης, έχει δημοσιευθεί πράξη του Συμβουλίου της Επικρατείας σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 1 του ν. 3900/2010 (Α' 213), ο υπόχρεος δύναται να υποβάλει αίτηση ενώπιον του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης, για αναστολή της προθεσμίας των εκατόν είκοσι (120) ημερών, για όσο διάστημα εκκρεμεί η κρίση του Συμβουλίου της Επικρατείας. Ο Προϊστάμενος της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης, εφόσον διαπιστώσει την ταυτότητα του νομικού ζητήματος, εκδίδει απόφαση αναστολής της προθεσμίας, πριν από την πάροδο της προθεσμίας των εκατόν είκοσι (120) ημερών, η οποία κοινοποιείται στον υπόχρεο. Η αναστολή καταλαμβάνει το σύνολο της ενδικοφανούς προσφυγής και ανατρέχει στην ημερομηνία δημοσίευσης της πράξης του Συμβουλίου της Επικρατείας, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 1 του ν. 3900/2010 ή, σε περίπτωση που η ενδικοφανής προσφυγή υποβληθεί μεταγενέστερα της ημερομηνίας δημοσίευσης της πράξης του Συμβουλίου της Επικρατείας, στην ημερομηνία υποβολής της ενδικοφανούς προσφυγής. Μετά την κοινοποίηση της απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας στην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης συνεχίζει η προθεσμία των εκατόν είκοσι (120) ημερών για έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής. Σε περίπτωση που η προθεσμία που απομένει για

έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής υπολείπεται των τριάντα (30) ημερών, η προθεσμία των εκατόν είκοσι (120) ημερών παρατείνεται αυτοδικαίως για επιπλέον τριάντα (30) ημέρες.....»

Επειδή από την εξέταση των στοιχείων του φακέλου δεν προκύπτει η ταυτότητα του νομικού ζητήματος, ώστε να ανασταλεί η εξέταση της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής.

Επειδή το θέμα της παραγραφής του δικαιώματος ελέγχου της Φορολογικής Αρχής στην ελεγχόμενη εταιρεία «.....» είναι διάφορο με την παραγραφή του δικαιώματος ελέγχου της Φορολογικής Αρχής στην προσφεύγουσα ελεγκτική εταιρεία, **η αίτηση της προσφεύγουσας απορρίπτεται.**

Επειδή στην **παρ.11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)** ορίζεται:

«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί...».

Επειδή στην **παρ. 1 του άρθρου 84 του ν.2238/1994** (Όπως η περίπτωση β' της παρ. 4 του άρθρου 84 αντικαταστάθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ίδιου νόμου ισχύει από 22/12/2006 και μετά) ορίζεται:

«1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.....»

Επειδή, με το **άρθρο 9 παρ. 5 ν. 2523/97** ρητά ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα ΚΒΣ ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Η διοικητική παράβαση των διατάξεων της παρ.5 και παρ.8 του άρθρου 82 του Κ.Φ.Ε. διαπράχθηκε από την ελεγκτική εταιρεία και το Νόμιμο Ελεγκτή κατά τον χρόνο έκδοσης του φορολογικού πιστοποιητικού της επιχείρησης «.....», όπως παρουσιάζεται στον παρακάτω πίνακα:

Ελεγχόμενη περίοδος της «.....»	Έτος έκδοσης Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης	Ημ/νία Έκθεσης Φορ. Συμ.	Περίοδος ελέγχου Ελεγκτικού γραφείου / Νόμιμου ελεγκτή
01/01/2012 - 31/12/2012	2013	29/07/2013	01/01/2013- 31/12/2013

Επειδή η παραγραφή της χρήσης 2013 για την επιβολή προστίμου του αρ. 4 παρ. 4 του Ν. 2523/97, σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 5 του νόμου αυτού, ακολουθεί την παραγραφή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή η Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης της ελεγκτικής εταιρείας για την ελεγχόμενη «.....» για τη χρήση 2012 εκδόθηκε την 29/07/2013.

Επειδή το θέμα της παραγραφής του δικαιώματος ελέγχου της Φορολογικής Αρχής στην ελεγχόμενη εταιρεία «.....» είναι διάφορο με την παραγραφή του δικαιώματος ελέγχου της Φορολογικής Αρχής στην προσφεύγουσα.

Επειδή η παραγραφή της χρήσης 2013 επέρχεται την 31/12/2019, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας ως προς την παραγραφή του Δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων για τη χρήση 2013 **απορρίπτονται ως αβάσιμοι.**

Επειδή στο **άρθρο 23 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)** ορίζεται:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

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 στο **άρθρο 25 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)** ορίζεται:

«1. Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:

α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,

β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων στους οποίους, ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος,

γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,

- δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,
ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και
στ) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση.

Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται.....»

Επειδή στην ΠΟΛ 1073/2018 Παροχή οδηγιών για την κοινοποίηση των εντολών ελέγχου για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν. 4512/2018 (Α' 5) αναφορικά με την τροποποίηση των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας- Κ.Φ.Δ., Α' 170) ορίζεται ότι:

«1. Αναφορικά με την κοινοποίηση στον φορολογούμενο της εντολής φορολογικού ελέγχου προς τον σκοπό εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 49 του ν.4509/2017 και των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν.4512/2018, διευκρινίζεται ότι η εντολή ελέγχου κοινοποιείται στον φορολογούμενο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5του Κ.Φ.Δ., πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου και σε κάθε περίπτωση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την έκδοσή της. Διευκρινίζεται ότι κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. δύναται να διενεργηθεί και στο κατάστημα της υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ. ή Ελεγκτικό Κέντρο) που την εξέδωσε, με τη συναίνεση του προσώπου προς το οποίο αυτή γίνεται (σχετ. άρθρο 47 παρ. 1 του Κ.Δ.Δ.). Με την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. γνωστοποιείται στον φορολογούμενο, σύμφωνα με το υπόδειγμα, που επισυνάπτεται στην παρούσα, η δυνατότητα για υποβολή εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού καθώς και ο προβλεπόμενος περιορισμός των σχετικών προστίμων σε περίπτωση άμεσης εξόφλησης, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις. Για την εφαρμογή των ανωτέρω λαμβάνονται υπόψη και τα ακόλουθα :.....

γ. Στις περιπτώσεις φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. η εντολή φορολογικού ελέγχου κοινοποιείται στον φορολογούμενο πριν από την έναρξη των ελεγκτικών ενεργειών (π.ρ. πριν την αποστολή αιτημάτων του άρθρου 15 του ν.4174/2013 ή πριν την διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της η φορολογική διοίκηση) και σε κάθε περίπτωση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την έκδοσή της. Ο προϊστάμενος της Ελεγκτικής Υπηρεσίας δύναται να αφίσταται της προθεσμίας του προηγούμενου εδαφίου σε εξαιρετικές περιπτώσεις με ειδικά αιτιολογημένη απόφασή του.»

Επειδή στην ΠΟΛ 1073/2018 οι οδηγίες για κοινοποίηση της εντολής ελέγχου γραφείου στον ελεγχόμενο, αφορούν τις περιπτώσεις υποβολής εκπρόθεσμης φορολογικής δήλωσης ή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης των άρθρων 18 και 19 του Ν. 4174/13.

Επειδή η κοινοποίηση της εντολής ελέγχου προβλέπεται μόνο για την διενέργεια επιτόπιου πλήρους φορολογικού ελέγχου, όπως ορίζεται και στο άρθρο 23 παρ. 2 περ. β του Ν. 4174/13 και όχι για τον έλεγχο γραφείου του άρθρου 23 παρ. 2 περ. α του Ν. 4174/13, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας για παράβαση τύπου της διαδικασίας ως προς την μη έγκαιρη κοινοποίηση της εντολής ελέγχου, προβάλλεται **αβασίμως**.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 82 §5 του ν.2238/94 ορίζεται ότι:

«5. Νόμιμοι ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία, που είναι εγγεγραμμένοι στο δημόσιο μητρώο του Ν.3693/2008 (Α' 174) και διενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχους σε ανώνυμες εταιρείες, εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, καθώς και σε υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων, υποχρεούνται στην έκδοση ετήσιου πιστοποιητικού. Το πιστοποιητικό αυτό εκδίδεται μετά από έλεγχο που διενεργείται, παράλληλα με τον έλεγχο της οικονομικής διαχείρισης, ως προς την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων σε φορολογικά αντικείμενα. Φορολογικές παραβάσεις, καθώς και μη απόδοση ή ανακριβής απόδοση φόρων που διαπιστώνονται από τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία,

κατά τη διενέργεια του διαχειριστικού ελέγχου, αναφέρονται αναλυτικά στο πιστοποιητικό αυτό. Αν το πιστοποιητικό δεν περιλαμβάνει παρατηρήσεις και διαπιστώσεις παραβάσεων της φορολογικής νομοθεσίας, δεν διενεργείται τακτικός φορολογικός έλεγχος, επιφυλασσομένων των διατάξεων του [άρθρου 80 του Ν. 3842/2010](#) (ΦΕΚ 58 Α'). Αν από το πιστοποιητικό προκύπτουν συγκεκριμένα φορολογικά δεδομένα για την ελεγχθείσα εταιρεία με τα οποία συμφωνεί και η αρμόδια ελεγκτική φορολογική αρχή, το εν λόγω πιστοποιητικό αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα των εκθέσεων ελέγχου της ως άνω αρχής. Τα πιο πάνω πρόσωπα δίδονται και τιμωρούνται για κάθε παράλειψη των υποχρεώσεων τους σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 3693/2008.....8.α) Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, που εκδίδεται ύστερα από γνώμη της ΕΛΤΕ, καθορίζονται τα συγκεκριμένα επί μέρους φορολογικά αντικείμενα του ελέγχου αυτού, το ειδικότερο περιεχόμενο του πιστοποιητικού που εκδίδεται, ο τρόπος, ο χρόνος και η διαδικασία υποβολής του και κάθε άλλο σχετικό θέμα. Πέραν της εφαρμογής του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 5, στους νόμιμους ελεγκτές και στα ελεγκτικά γραφεία που παραβαίνουν τις διατάξεις της παραγράφου 5 και της κανονιστικής απόφασης που προβλέπεται στο προηγούμενο εδάφιο επιβάλλονται οι διοικητικές κυρώσεις που προβλέπονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997.

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

Μέχρι την έκδοση των ανωτέρω αποφάσεων ισχύει η ΑΥΟ ΠΟΛ. 1159/22-7-2011.»

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 1 Ετήσιο Πιστοποιητικό και Πρόγραμμα Ελέγχου της ΠΟΛ. 1159/2011** ορίζεται ότι:

«1. Το «Ετήσιο Πιστοποιητικό» που προβλέπεται στην παρ.5 του άρθρου 82 του Ν. 2238/1994, αφορά τις ανώνυμες εταιρίες, τις εταιρίες 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 (ΦΕΚ 174/Α') και εκδίδεται μετά από έλεγχο εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων που διενεργείται από τα ως άνω πρόσωπα και ελεγκτικά γραφεία.

2. Ο φορολογικός έλεγχος πραγματοποιείται επί συγκεκριμένων φορολογικών αντικειμένων, που προσδιορίζονται σε ειδικό πρόγραμμα ελέγχου, σύμφωνα με το Παράρτημα ΙΙΙ της παρούσας, το οποίο εκδίδεται από το Υπουργείο Οικονομικών σε συνεργασία με την Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ), αναβαθμίζεται σε ετήσια βάση και είναι σύμφωνο με τα οριζόμενα στο Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000, «Έργα Διασφάλισης πέραν ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 3 παρ. 2,3 και 4 Περιεχόμενο Ετήσιου Πιστοποιητικού της ΠΟΛ.1159/2011** 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 την διενέργεια του ως άνω φορολογικού ελέγχου, υποχρεούνται να εκτελέσουν όλες τις εργασίες που αναλύονται στο πρόγραμμα ελέγχου του παραρτήματος ΗΙ.

4. Ελεγκτικά ζητήματα που δεν καλύπτονται από την παρούσα απόφαση και το πρόγραμμα ελέγχου του παραρτήματος III 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 φορολογικού ελέγχου από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία §§2,3, 4 της ΠΟΛ. 1159/2011 ορίζεται ότι:

«2. Στον αναλυτικό φάκελο τεκμηρίωσης, στον οποίο περιλαμβάνονται σε διακριτά τμήματα όλες οι εργασίες προγραμματισμού, εκτέλεσης και ολοκλήρωσης του ελέγχου εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων, 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 θα πραγματοποιείται στο γενικότερο πλαίσιο του Διεθνούς Πρότυπου Εργασιών Διασφάλισης 3000, «Έργα Διασφάλισης πέραν ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης». Σε κάθε περίπτωση η τεκμηρίωση θα πρέπει κατ' ελάχιστο να δίνει την δυνατότητα σε έναν τρίτο έμπειρο ελεγκτή να μπορεί να επαληθεύσει την εκτελεσθείσα εργασία και το εξαχθέν συμπέρασμα.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 5 Έλεγχος από τη Φορολογική Διοίκηση της ΠΟΛ. 1159/2011 ορίζεται ότι:

«1. Από τις επιχειρήσεις που έχουν ελεγχθεί από Νόμιμους Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία για την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων, με εξαίρεση εκείνες για τις οποίες έχει υποβληθεί Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης με αρνητικό συμπέρασμα ή με αδυναμία έκφρασης συμπεράσματος, για τις οποίες διενεργείται υποχρεωτικά έλεγχος, επιλέγονται για έλεγχο υποθέσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 26](#) του Ν. [4174/2013](#), όπως ισχύει

4. Εκτός των επιχειρήσεων που ελέγχονται σύμφωνα με την παράγραφο 1 του παρόντος άρθρου, το Υπουργείο Οικονομικών μπορεί να διενεργεί ελέγχους σε πρόσθετο αριθμό επιχειρήσεων, μετά από εισήγηση του Προϊσταμένου της ελεγκτικής υπηρεσίας που προβλέπεται από την περ. 12 του άρθρου 1 της αριθ. Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/25.2.2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, όπως ισχύει και έγκριση από το Γενικό Διευθυντή Φορολογικής Διοίκησης, βάσει των κριτηρίων που ακολουθούν:

α) Λήψη ή έκδοση πλαστών-εικονικών φορολογικών στοιχείων, συναλλαγές με ανύπαρκτες φορολογικά επιχειρήσεις και περιπτώσεις για τις οποίες προέκυψαν παραβάσεις των άρθρων 39 και 39Α του Ν. 2238/1994 (transfer pricing), στοιχεία ή ενδείξεις για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας από εσωτερική ή εξωτερική πληροφόρηση ή επεξεργασία δεδομένων, μη έκδοση Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία στις ημερομηνίες που ορίζονται ως καταληκτικές για την ηλεκτρονική υποβολή της και περιπτώσεις ελέγχων επιχειρήσεων κατά τους οποίους έχουν προκύψει στοιχεία για παράβαση των διατάξεων του Ν. 3693/2008 από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία.

β) Άσκηση δίωξης μελών του Δ.Σ. σύμφωνα με τις διατάξεις περί νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες.

γ) Συγκέντρωση του ελέγχου σε ποσοστό πάνω από εβδομήντα τοις εκατό (70%) του κλάδου από το ίδιο ελεγκτικό γραφείο.

δ) Ευρήματα του ποιοτικού ελέγχου, για τον οποίο γίνεται αναφορά στο άρθρο 7 της παρούσας.

5. Όλοι οι έλεγχοι του παρόντος άρθρου πραγματοποιούνται εντός του χρόνου που ισχύει το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξεων προσδιορισμού φόρου.

7. Σε περίπτωση που οι λογιστικές διαφορές που προσδιορίζονται από τους Νόμιμους Ελεγκτές και αφορούν αποκλειστικά την παραγωγικότητα των δαπανών είναι μικρότερες του 0,5% των ακαθάριστων εσόδων, η υπόθεση παραπέμπεται για έλεγχο της παραγωγικότητας των δαπανών από τη φορολογική αρχή, μετά από εισήγηση του Προϊσταμένου της ελεγκτικής υπηρεσίας που προβλέπεται από την περ. 12 του άρθρου 1 της αριθ. Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/25.2.2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, όπως ισχύει και έγκριση του Γενικού Διευθυντή Φορολογικής Διοίκησης.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 10 Λοιπά θέματα §§6 και 8 της ΠΟΛ. 1159/2011 (όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ 1148/2018) ορίζεται ότι:

«6. Οι Νόμιμοι Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία, πέραν των διοικητικών ή ποινικών συνεπειών που συνεπάγεται η μη ορθή εκπλήρωση των καθηκόντων τους, φέρουν αλληλέγγυα, περιορισμένη ευθύνη, για τις περιπτώσεις που δεν συνιστούν δόλο από την πλευρά τους και υπήρξε απώλεια για τα έσοδα του δημοσίου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 του ν. 3693/2008.....»

8.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 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, εν προκειμένω, το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. διενέργησε μερικό επιτόπιο έλεγχο σε εκτέλεση της με αριθμ./...../2018 εντολής του Προϊσταμένου του, στην ανώνυμη εταιρεία με την επωνυμία,, ΑΦΜ:....., με έδρα

στην, επί της και, για το οικονομικό έτος 2013. Για το έτος αυτό, η ελεγχόμενη επιχείρηση ζήτησε και έλαβε Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης Ανεξάρτητου Νόμιμου Ελεγκτή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 82 §5 του ν.2238/1994 από την ελεγκτική εταιρεία, ΑΦΜ:..... και από τον, ΑΦΜ:..... ως νόμιμο ελεγκτή. Το συμπέρασμα της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης ήταν «Χωρίς Επιφύλαξη».

Επειδή, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1159/2011, διαπιστώθηκε ότι προέκυψαν οι παρακάτω διαφορές σε σχέση με τα συμπεράσματα του νόμιμου ελεγκτή και του ελεγκτικού γραφείου:

ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΟΥ ΔΕΝ ΑΝΑΦΕΡΟΝΤΑΙ ΣΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΤΙΚΟ	ΠΟΣΟ ΔΙΑΦΟΡΑΣ
1. Ι. ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ – ΠΕΡ. Ι (Β)	826.017,36
2. Γ. ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ – ΠΕΡ. Γ΄ (25 Δαπάνες ξενοδοχείων & 27 Δώρα)	391.139,71
3. Γ. ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ – ΠΕΡ. Γ55 – ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΣΕ ΠΕΛΑΤΕΣ ΜΗ ΣΥΝΕΡΓΑΣΙΜΩΝ ΚΡΑΤΩΝ ΚΑΙ ΠΡΟΝΟΜΙΑΚΩΝ ΚΑΘΕΣΤΩΤΩΝ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 30	62.466,00
4. Δ. Φ.Π.Α. – ΠΕΡ. 4Β	685,55
ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΘΕΤΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ	1.280.308,62

Επειδή από τα ανωτέρω ευρήματα η φορολογική αρχή καταλήγει ότι από τον μερικό έλεγχο που διενεργήθηκε στην εταιρία, ΑΦΜ:....., χρήσης 2012, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα δεν εφάρμοσε ορθά τις διατάξεις του άρθρου 82 παρ 5 & 8 Ν 2238/94, σε συνδυασμό με τις διατάξεις της ΑΥΟ 1159/2011 του Υπουργείου Οικονομικών, για την έκδοση της έκθεσης φορολογικής συμμόρφωσης στη χρήση 2013.

Επειδή η φορολογική αρχή απέστειλε την με αρ. πρωτ./2018 Πληροφοριακή Έκθεση προς την Επιτροπή Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ) προκειμένου να διατυπώσει τη γνώμη της αναφορικά με την εκτέλεση της εργασίας της ελεγκτικής εταιρείας σχετικά με τα ευρήματα της ως άνω πληροφοριακής έκθεσης της χρήσης 2012, σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ. 8 της ΠΟΛ 1159/2011 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις ΠΟΛ 1034/2015 και 1148/2018.

Επειδή η ΕΛΤΕ με το με αρ. πρωτ./...../2018 (Αρ. πρωτ...../18 της υπηρεσίας μας) έγγραφό της δεν εξέφρασε την γνώμη της επί της ουσίας των διαπιστώσεων του ελέγχου, αλλά γνωστοποίησε στο ΚΕΜΕΕΠ ότι αποφάσισε στην υπ' αριθμ/2018 συνεδρίαση του Διοικητικού Συμβουλίου αυτής, την διατύπωση ερωτήματος προς το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους «σχετικά με το αν παρέλκει η διατύπωση γνώμης της ΕΛΤΕ για τις εν λόγω χρήσεις, καθώς τίθεται θέμα παραγραφής τους».

Επειδή η φορολογική αρχή ακολούθησε την διαδικασία που επιτάσσει το άρθρο 10 της ΠΟΛ 1059/2011 και με το έγγραφό της με αρ. πρωτ./2018 ζήτησε από την ΕΛΤΕ να διατυπώσει τη γνώμη της αναφορικά με την εκτέλεση της εργασίας της ελεγκτικής εταιρείας σχετικά με τα ευρήματα του Ελέγχου, πλην όμως η ΕΛΤΕ απάντησε πως θα υποβάλλει ερώτημα στο ΝΣΚ σχετικά με το θέμα παραγραφής του υπό κρίση έτους. Ωστόσο, αφού η φορολογική αρχή ακολούθησε την διαδικασία και η ΕΛΤΕ της γνωστοποίησε πως δεν θα εκφράσει γνώμη επί της ουσίας, **ορθώς η φορολογική αρχή προχώρησε στην σύνταξη του Σημειώματος Διαπιστώσεων και την έκδοση της προσωρινής πράξης του υπό κρίση προστίμου**, επομένως ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας σχετικά με την παράβαση εκ μέρους της φορολογικής αρχής, ουσιώδους τύπου της διαδικασίας για έκδοση του Σημειώματος Διαπιστώσεων πριν την γνωμοδότηση της ΕΛΤΕ επί της ελεγκτικής εργασίας, **κρίνεται ως αβάσιμος**.

Επειδή στο παράρτημα ΙΙΙ Πρόγραμμα Ελέγχου της ΠΟΛ 1159/2011 αναφέρεται ότι:

Α. ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ – ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ – ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑΣ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

«Διενεργείται έλεγχος για την εκπτώσιμότητα των παρακάτω αναφερόμενων δαπανών και πέραν αυτών όσων προβλέπονται από τις αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών:

Αρ. Πρωτ. 1003821/10037/Β0012/ΠΟΛ.1005/14.1.2005

Αρ. Πρωτ. 1017618/10261/Β0012/ΠΟΛ.1028/17.2.2006

Αρ. Πρωτ. 1030440/10391/Β0012/ΠΟΛ.1056/23.3.2007

Αρ. Πρωτ. 1080606/10335/Β0012/ΠΟΛ.1106/24.7.2008

Αρ. Πρωτ. 1017621/10262/Β0012/ΠΟΛ.1029/17.2.2006

Αρ. Πρωτ. 1030442/10392/Β0012/ΠΟΛ.1057/23.3.2007

Αρ. Πρωτ. 1080607/10336/Β0012/ΠΟΛ.1107/24.7.2008

Οι προαναφερόμενες δαπάνες καθώς και τυχόν άλλες οι οποίες δεν περιλαμβάνονται σε αυτές ελέγχονται υπό την προϋπόθεση ότι υπερβαίνουν τα παρακάτω όρια.....

(α) Για επιχειρήσεις με ακαθάριστα έσοδα μέχρι 50.000.000 ευρώ ελέγχονται οι δαπάνες οι οποίες υπερβαίνουν τα 15.000 ευρώ.

Οι δαπάνες που θα ελεγχθούν με βάση τα ανωτέρω όρια θα πρέπει να καλύπτουν τουλάχιστον το 10% του συνόλου κάθε κατηγορίας δαπάνης. Σε κάθε διαφορετική περίπτωση, που δεν καλύπτεται το όριο του 10%, θα επιλέγεται περαιτέρω δείγμα ελέγχου εκτός των ανωτέρω ορίων. Σε όσες περιπτώσεις από το πρόγραμμα ελέγχου προβλέπεται συγκεκριμένο δείγμα θα ελέγχεται το δείγμα αυτό.

Η εφαρμογή των προαναφερόμενων ορίων θα πρέπει να εξετάζεται σε κάθε περίπτωση λαμβάνοντας την επαγγελματική κρίση σύμφωνα με τα οριζόμενα από το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000.

Σε κάθε περίπτωση που εντοπίζονται παραβάσεις οι οποίες προκύπτουν από την εκτέλεση του παρόντος προγράμματος, συμπεριλαμβανομένου και του ελέγχου της παραγωγικότητας των δαπανών, οι νόμιμοι ελεγκτές υποχρεούνται να επεκτείνουν τις ελεγκτικές τους διαδικασίες, έτσι ώστε να μπορούν να εκτιμήσουν το ύψος της φορολογικής παράβασης για το σύνολο του σχετικού φορολογικού αντικειμένου. Συνεπώς σε αυτήν την περίπτωση τα προαναφερθέντα όρια δαπανών καθώς επίσης και τα συγκεκριμένα δείγματα ελέγχου που περιγράφονται αναλυτικά παρακάτω δεν εφαρμόζονται και ο νόμιμος ελεγκτής υποχρεούται να εφαρμόσει τις κατάλληλες ανά περίπτωση ελεγκτικές διαδικασίες για να ελέγξει το συγκεκριμένο φορολογικό αντικείμενο συνολικά.

Εξαιρετικά ελέγχονται ανεξαρτήτως ποσού και τα έξοδα που αφορούν τις πάσης φύσεως δαπάνες επιβατηγών αυτοκινήτων, συνεδρίων και δεξιώσεων, τους Φόρους και Τέλη καθώς και τις Προβλέψεις.

Για τις διενεργούμενες ελεγκτικές επαληθεύσεις που τίθενται σε κάθε περίπτωση στο πρόγραμμα ελέγχου, δύναται να επιλέγεται το ίδιο ελάχιστο χρονικό διάστημα και τα ίδια ελάχιστα επιλεγμένα είδη (εμπορεύματα - προϊόντα κλπ).

Κατά την κρίση του ελεγκτή μπορεί επίσης να διενεργούνται πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις με βάση τα πραγματικά δεδομένα, την βαρύτητα και τις ιδιαιτερότητες της ελεγχόμενης επιχείρησης.

Η εξαγωγή του συμπεράσματος στην έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης βασίζεται στα οριζόμενα στο Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000, «Έργα Διασφάλισης πέραν ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης».

Στο αντικείμενο του διενεργούμενου ελέγχου σύμφωνα με το παρόν πρόγραμμα, συμπεριλαμβάνεται και η παραγωγικότητα των δαπανών λαμβανομένων υπόψη των διατάξεων της υπ' αριθ. ΠΟΛ. 1159/22-7-2011 απόφασης του Υπουργού Οικονομικών.....»

Γ. ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ - ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

25. Δαπάνες ξενοδοχείων: (α) Εκπίπτουν τα ποσά που καταβάλλει η επιχείρηση για τη διαμονή εργαζομένων της σε ξενοδοχεία, ενοικιαζόμενα δωμάτια ή οικίες που βρίσκονται σε διαφορετικό μέρος από τη μόνιμη κατοικία τους, λόγω εκτός έδρας εργασίας, με την προϋπόθεση ότι η απόσταση του τόπου εργασίας και της προσωρινής διαμονής απέχει από τη έδρα τους 100 χλμ και άνω και επιπλέον τα δικαιολογητικά έχουν εκδοθεί στο όνομα της εταιρίας.

(β) Εκπίπτουν τα έξοδα διανυκτέρευσης σε ξενοδοχείο, αλλοδαπών πελατών, αντιπροσώπων και διευθυντικών στελεχών ημεδαπών ή αλλοδαπών επιχειρήσεων, καθώς και ειδικών επιστημόνων, όπως προκύπτει από τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, με την προϋπόθεση ότι το ξενοδοχείο βρίσκεται εντός του νομού στη χωρική αρμοδιότητα του οποίου είναι εγκατεστημένη η έδρα ή υποκατάστημα της επιχείρησης που βαρύνεται με τα πιο πάνω έξοδα. Εκπίπτει επίσης η αξία των δώρων προς τα ανωτέρω πρόσωπα και μέχρι 20 Ευρώ για κάθε δωρεοδόχο.

Να ελεγχθεί η εφαρμογή της διάταξης.

27. Δώρα: Εκπίπτουν τα δώρα που καταβάλλει μια εταιρία σε πελάτες της εφόσον φέρουν την επωνυμία της και έχει καταβάλλει το αναλογούν δημοτικό τέλος. Το ποσό της δαπάνης δεν μπορεί να υπερβαίνει τα 15€ για κάθε δώρο χωριστά. Να ελεγχθεί η εφαρμογή της διάταξης αυτής.

Δ. ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ- ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ

4. ΦΠΑ εισροών

(β) Να διαπιστωθεί για την ελεγχόμενη χρήση και για φορολογικά στοιχεία ανεξαρτήτως ποσού εάν η επιχείρηση έχει εκπέσει ΦΠΑ δαπανών:

αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανιών προϊόντων, αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης οινόπνευματων ποτών, εφόσον αυτά προορίζονται για την πραγματοποίηση μη φορολογητέων πράξεων δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά, στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης, αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης ΕΙΧ αυτοκινήτων μέχρι 9 θέσεων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και τις δαπάνες καυσίμων επισκευής, συντήρησης μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών, εκτός εάν τα ανωτέρω μεταφορικά μέσα, προορίζονται για πώληση, μίσθωση ή μεταφορά προσώπων με κόμιστρο, και αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης ειδών συσκευασίας, των οποίων η παράδοση καλύπτεται από καταβαλλόμενη εγγύηση και των οποίων η περαιτέρω διακίνηση γίνεται χωρίς ΦΠΑ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19.

Ι. ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ- ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ

Σε περίπτωση κατά την οποία διενεργήθηκαν ενδοομιλικές συναλλαγές εντός της ελεγχόμενης χρήσης, τότε με βάση τις διατάξεις των άρθρων 39 και 39α του Ν. 2238/1994 ελέγξατε:

(α) Εάν η επιχείρηση έχει συντάξει φάκελο τεκμηρίωσης ο οποίος κατά περίπτωση προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις.

- (β) Εάν από τη σχετική τεκμηρίωση προκύπτει η τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων στις συναλλαγές της ελεγχόμενης επιχείρησης με συνδεδεμένες αλλοδαπές ή ημεδαπές επιχειρήσεις.
- (γ) Εάν υφίστανται συμβάσεις με συνδεδεμένες επιχειρήσεις σε ότι αφορά τις εν λόγω συναλλαγές.
- (δ) Εάν η ελεγχόμενη εταιρεία έχει αναμορφώσει τα ποσά τα οποία τυχόν εκφεύγουν από τα όρια της αρχής των ίσων αποστάσεων. στα επόμενα έτη προς συμψηφισμό.
- (ε) Εάν έχουν τηρηθεί ορθά τα προβλεπόμενα για τις λοιπές φορολογίες (ΦΠΑ, ΦΜΑ, ΦΜΥ κλπ).»

Επειδή η προσφυγή της ελεγχθείσας εταιρείας
υπ' αριθμ. /2018, που αφορούσε στον υπό κρίση έλεγχο, έχει απορριφθεί σιωπηρώς από την υπηρεσία μας.

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου δεν προκύπτει διαφοροποίηση ως προς τα συμπεράσματα του ελέγχου.

Επειδή η πράξη επιβολής προστίμου εκδόθηκε για παράβαση των διατάξεων της παρ. 5 του άρθρου 82 του Ν.2238/94 και επιβλήθηκε διοικητικό πρόστιμο ύψους 30.000 €, ήτοι εντός των ορίων των 10.000,00 € και 100.000,00 €.

Επειδή δεν παραβιάστηκε η αρχή της αναλογικότητας με την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου, **ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ως προς αυτό θα πρέπει να απορριφθεί.**

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 24/12/2018 σχετική έκθεση ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, **κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.**

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **12/03/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», **ΑΦΜ** και την επικύρωση της πράξης /2018:

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου εταιρείας – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2013 – 31/12/2013

Επικύρωση της υπ' αριθμ. /2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 4 παρ. 4 του ν.2523/1997 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου εταιρείας για το οικονομικό έτος 2014 βάσει της παρούσας απόφασης: **30.000,00€**

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ακριβές αντίγραφο

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΤΙΜΟΛΕΩΝ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ

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.