



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, 22.11.19

Αριθμός απόφασης: 3159

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 10 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. Της ΠΟΛ. 1076/23.4.2018 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1456/26.4.18)

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 2016/30.8.16 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 1.9.16) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **4.7.19** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, **ΑΦΜ**, με κατοίκου επί της οδού, κατά της υπ' αριθμ./11.6.19 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 4 του ν.2523/1997, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, φορολογικού έτους 2014, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ./11.6.19 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 4 του ν.2523/1997, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, φορολογικού έτους 2014, αντίστοιχα, της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την από 11.6.19 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **4.7.19** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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. /11.6.19 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, φορολογικού έτους 2014, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 10.000,00 € σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν.2523/1997.

Η ως άνω προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου εδράζεται επί της από 11.6.19 έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ εκδόθηκε η οποία συντάχθηκε κατόπιν του πορίσματος της με αρ. πρωτ. /16.5.17 έκθεσης ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ σύμφωνα με το οποίο, ο, ως ορκωτός ελεγκτής της ελεγκτικής εταιρείας, συνέταξε πιστοποιητικό φορολογικού ελέγχου προς την επιχείρηση, με ΑΦΜ:, για το φορολογικό έτος 2014, αλλά από το φορολογικό έλεγχο που διενήργησε το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., προέκυψαν διαφορές εισοδήματος, ως κατωτέρω:

Διαφορές Ελέγχου στην επιχείρηση - Φορολογικό έτος 2014	
Λογ. 63.98.99.0000 Φόροι Τέλη	105.545,88 €
Λογ. 65.06.00.0000 Τόκοι & συναφή έξοδα	11.598,55 €
Σύνολο	117.144,43 €

Συγκεκριμένα, η ελεγχθείσα εταιρεία εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδα φορολογικού έτους 2014 το ποσό ΦΠΑ ύψους 105.545,88 € το οποίο προέκυψε από τη διενέργεια της pro-rata στην περιοδική δήλωση ΦΠΑ Δεκεμβρίου 2014 που υποβλήθηκε εντός του 2015, ενώ σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1113/2015 οι φόροι-τέλη εκπίπτουν κατά το χρόνο που καταβάλλονται. Επιπλέον, δεν αναγνωρίστηκε ποσό ύψους 11.598,55 € για τόκους διακανονισμού ασφαλιστικών εισφορών που χρεώθηκε στον Λογ. 65.06.00.0000 Τόκοι & συναφή έξοδα καθώς δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα βάσει των διατάξεων του άρθρου 23 του ν. 4172/2013. Η ελεγχθείσα εταιρεία αποδέχτηκε τα αποτελέσματα του ελέγχου.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω και κατόπιν του αρ. /19.6.17 εγγράφου διατύπωσης γνώμης της ΕΛΤΕ, σύμφωνα με το οποίο δεν συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις για την επιβολή κυρώσεων του άρθρου 8§6 της ΠΟΛ. 1124/2015 στην ελεγκτική εταιρεία και στον προσφεύγοντα, η Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, βάσει των αποτελεσμάτων του ως άνω ελέγχου, προέβη σύμφωνα με την από 11.6.19 έκθεση ελέγχου στην έκδοση της αρ. /15.1.18 Πράξη Επιβολής Προστίμου, κατά της οποίας ασκήθηκε η αρ. /13.2.18 ενδικοφανής προσφυγή στην Υπηρεσία μας. Η εν λόγω προσφυγή έγινε δεκτή για λόγους τυπικής πλημμέλειας. Η ελεγκτική αρχή, ενεργώντας εκ νέου σύμφωνα με την εν λόγω απόφαση, προέβη στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, όσον αφορά τη διαφορά ποσού 105.545,88 € στον λογαριασμό 63.98.99.0000 Φόροι Τέλη σύμφωνα με τα αποτελέσματα του ελέγχου βάσει της ΠΟΛ. 1113/2015, και όσον αφορά τη διαφορά ποσού 11.598,55 € στον λογαριασμό 65.06.00.0000 Τόκοι & συναφή

έξοδα αποδεχόμενη τη γνώμη της ΕΛΤΕ καθώς το εν λόγω ποσό ήταν κάτω του ορίου ελέγχου που ισχύει βάσει της ΠΟΛ. 1124/15.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, επικαλούμενος αναρμοδιότητα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ. Αρμόδιος για την έκδοση του υπό κρίση προστίμου ήταν ο Υπουργός Οικονομικών βάσει του άρθρου 4§4 του ν. 2523/1997. Επιπροσθέτως, επικαλείται πλημμελή αιτιολογία/παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας. Έλλειψη ειδικής αιτιολογίας. Σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1149/10.7.15 ο διακανονισμός του αρ. 33 του ν. 2859/2000 (ΦΠΑ) για τη χρήση 2014 έπρεπε να γίνει δεκτός από τον έλεγχο. Επιπλέον, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1113/2015 οι φόροι τέλη εκπίπτουν κατά την καταβολή τους, όμως στην προκειμένη περίπτωση δεν υφίσταται θέμα καταβολής στη επόμενη χρήση 2015 αφού ο οφειλόμενος φόρος που προέκυψε από τον υπολογισμό της pro-rata συμψηφίστηκε στη χρήση 2014, μειώνοντας το μεταφερόμενο υπόλοιπο απαίτησης ΦΠΑ της εταιρείας από το Ελληνικό Δημόσιο. Ο ετεροχρονισμός αναγνώρισης του ποσού αυτού δεν είχε οικονομική επίπτωση για το Ελληνικό Δημόσιο. Επικαλείται το σχετικό έγγραφο διατύπωσης γνώμης της ΕΛΤΕ σύμφωνα με το οποίο δεν συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις για την επιβολή κυρώσεων του άρθρου 8§6 της ΠΟΛ. 1124/2015 στην ελεγκτική εταιρεία και στον προσφεύγοντα για την υπό κρίση υπόθεση.

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, 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 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. Στις ανώνυμες εταιρίες και στις εταιρίες περιορισμένης ευθύνης του πρώτου εδαφίου της παρούσας παραγράφου, για τις οποίες δεν έχει εκδοθεί φορολογικό πιστοποιητικό σύμφωνα με όσα ορίζονται ανωτέρω, επιβάλλεται σε κάθε περίπτωση πρόστιμο από 5.000,00 ευρώ έως 40.000,00 ευρώ, με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ανάλογα με τα ακαθάριστα έσοδα που έχουν πραγματοποιήσει κατά το ελεγχόμενο φορολογικό έτος. Η μη έκδοση φορολογικού πιστοποιητικού, όπως και η διαπίστωση σε αυτό παραβάσεων της φορολογικής νομοθεσίας μπορούν να λαμβάνονται 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 **9§2 του ν.2523/1997** ορίζεται ότι:

«Το πρόστιμο επιβάλλεται με απόφαση του προϊσταμένου της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, στην οποία γίνεται σύντομη περιγραφή της παράβασης και αναγράφεται το πρόστιμο που επιβάλλεται για αυτή, καθώς και η διάταξη που εφαρμόζεται.»

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 2 'Αρμοδιότητες της Αρχής' του ν. 4389/2016** για τη σύσταση της ΑΑΔΕ: «1. Η Αρχή ασκεί όλες τις αρμοδιότητες της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (Γ.Γ.Δ.Ε.) του Υπουργείου Οικονομικών, που προβλέπονται, κατά την ημερομηνία έναρξης λειτουργίας της, στις διατάξεις της Υποπαραγράφου Ε2 της παραγράφου Ε` του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 (Α` 222), σε οποιαδήποτε άλλη διάταξη της κείμενης νομοθεσίας, συμπεριλαμβανομένων και των κανονιστικών πράξεων του Υπουργού Οικονομικών, του Αναπληρωτή Υπουργού και του Υφυπουργού Οικονομικών, καθώς και τις αρμοδιότητες που της ανατίθενται με τον παρόντα νόμο και με οποιαδήποτε άλλη γενική ή ειδική διάταξη. ...»

Επειδή, σύμφωνα με την αριθ. Δ6Α 1036682 ΕΞ 25.2.2014 Απόφαση της ΓΓΔΕ 'Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής «Με εντολή Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων» σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης': «Άρθρο 1 Μεταβιβάζουμε στα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, που αναφέρονται στην στήλη 5 του κάτωθι Πίνακα, τις κατωτέρω αρμοδιότητες ή τα εξουσιοδοτούμε να υπογράφουν "Με εντολή Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων" τις κατωτέρω πράξεις ή άλλα έγγραφα, που αναφέρονται στην στήλη 2 του ίδιου Πίνακα και προβλέπονται στις διατάξεις του ν. 4174/2013 (Α' 170), όπως ισχύουν και σε άλλες διατάξεις της κείμενης νομοθεσίας (στήλη 4), σύμφωνα με τα οριζόμενα στην στήλη 3 του Πίνακα αυτού, ως ακολούθως: Την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων για πρόστιμα που προβλέπονται στο άρθρο 65 Α του Ν. 4174/2013 και σχετικά πρόστιμα με βάση προϊσχύουσα νομοθεσία [Όργανα

στα οποία μεταβιβάζεται η αρμοδιότητα ή τα οποία εξουσιοδοτούνται να υπογράφουν πράξεις ή άλλα έγγραφα] Ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. που παραλαμβάνει την δήλωση φορολογίας εισοδήματος, κατά τον χρόνο έκδοσης των πράξεων επιβολής των προστίμων. Σε περίπτωση που έχει καταργηθεί το Τμήμα Ελέγχου της Δ.Ο.Υ., ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. υποδοχής, στην οποία περιήλθε η αρμοδιότητα του ελέγχου, σύμφωνα με τις οικείες αποφάσεις ...»

Επειδή, σύμφωνα με την αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α 1115805 ΕΞ 2017 'Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής «Με εντολή Διοικητή» σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης': «Άρθρο 1 Μεταβιβάζουμε στα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, που αναφέρονται στη στήλη 5 του κάτωθι Πίνακα, τις κατωτέρω αρμοδιότητες ή τα εξουσιοδοτούμε να υπογράφουν "Με Εντολή Διοικητή" τις κατωτέρω πράξεις ή άλλα έγγραφα, που αναφέρονται στη στήλη 2 του ίδιου Πίνακα και προβλέπονται στις διατάξεις του ν. 4174/2013 (Α' 170), όπως ισχύουν και σε άλλες διατάξεις της κείμενης νομοθεσίας (στήλη 4), σύμφωνα με τα οριζόμενα στη στήλη 3 του Πίνακα αυτού και ορίζουμε τις περιπτώσεις, στις οποίες επιτρέπεται η περαιτέρω εξουσιοδότηση υπογραφής από τα όργανα που αναφέρονται στη στήλη 6 του ίδιου Πίνακα, με αποφάσεις τους, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, σε ιεραρχικά υφιστάμενα όργανα αυτών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ίδια στήλη, ως ακολούθως: Την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων για πρόστιμα που προβλέπονται στο άρθρο 65Α του ν. 4174/2013 και σχετικά πρόστιμα με βάσει προϊσχύουσα νομοθεσία [Όργανα στα οποία μεταβιβάζεται η αρμοδιότητα ή τα οποία εξουσιοδοτούνται να υπογράφουν πράξεις ή άλλα έγγραφα «Με εντολή Διοικητή»] Ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. που παραλαμβάνει τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, κατά τον χρόνο έκδοσης των πράξεων επιβολής των προστίμων. Σε περίπτωση που έχει καταργηθεί το Τμήμα Ελέγχου της Δ.Ο.Υ., ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. υποδοχής, στην οποία περιήλθε η αρμοδιότητα του ελέγχου, σύμφωνα με τις οικείες αποφάσεις.

Άρθρο 2 8. Από την έναρξη ισχύος της παρούσας παύουν να ισχύουν: α) η αριθ. Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/25.2.2014 (Β' 478 και 558) απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων,»

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, με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «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.....»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου»** ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με 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 με τις διατάξεις του **άρθρου 65 του Ν. 4174/2013 «Βάρος απόδειξης»** ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1113/2015 'Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α)':

«Άρθρο 23 Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν

εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές ρητά ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν:

ζ) Οι φόροι -τέλη. Ειδικότερα (περιοριστικά):

αα) ο φόρος εισοδήματος,

ββ) το τέλος επιτηδεύματος,

γγ) οι έκτακτες εισφορές, που επιβάλλονται στα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα. Κατά συνέπεια, η έκτακτη ειδική εισφορά αλληλεγγύης του ν. 4093/2012 εκπίπτει εφάπαξ από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, δεδομένου ότι αυτή επιβαλλόταν επί του τιμήματος των πωλήσεων ηλεκτρικής ενέργειας στους παραγωγούς ηλεκτρικής ενέργειας από σταθμούς ΑΠΕ και ΣΗΘΥΑ, και όχι επί των κερδών. Το ποσό της έκτακτης εισφοράς αλληλεγγύης των ΑΠΕ και ΣΗΘΥΑ του ν. 4093/2012 των χρήσεων 2012 και 2013, για το οποίο απομένει αναπόσβεστο υπόλοιπο, με βάση τις προϊσχύσασες διατάξεις του ν. 2238/1994, προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των φορολογικών ετών 2014 έως και 2017 (3/5 και 4/5, αντίστοιχα), θα εξακολουθήσει να αναγνωρίζεται ως έξοδο των αντίστοιχων φορολογικών ετών.

δδ) ο φόρος προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπτόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ.Π.Α. εισροών από το Φ.Π.Α. εκροών, με βάση τις διατάξεις του ν. 2859/2000 περί Φ.Π.Α. Για παράδειγμα, δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων ο Φ.Π.Α. για τον οποίο δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης από το Φ.Π.Α. εκροών σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2859/2000, όπως π.χ. δαπάνες για τη διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων, έξοδα ψυχαγωγίας, κ.λπ. και ο οποίος αντιστοιχεί στο μη εκπιπτόμενο ποσό αυτών, ήτοι το υπερβάλλον ποσό των 300 ευρώ της δαπάνης ενός εκ των συμμετεχόντων στην εορταστική εκδήλωση το οποίο δεν εκπίπτει με βάση τις διατάξεις της περ. ι' του άρθρου αυτού του ν. 4172/2013 και του συνόλου των δαπανών ψυχαγωγίας με βάση τις διατάξεις της περ. ια' του υπόψη άρθρου και νόμου, αντίστοιχα.

Διευκρινίζεται ότι ο Φ. Π. Α. για τον οποίο δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης από το φόρο των εκροών και αντιστοιχεί σε εκπιπτόμενες δαπάνες κατά τον Κ.Φ.Ε., εκπίπτει κανονικά από τα ακαθάριστα έσοδα.

Σημειώνεται, ότι ο Φ.Π.Α. που επιβάλλεται επί των δαπανών που αφορούν στην επέκταση, προσθήκη ή βελτίωση παγίων τα οποία χρησιμοποιούνται σε πράξεις μη υπαγόμενες σε Φ.Π.Α., προσαυξάνει την αξία κτήσης των πιο πάνω παγίων, η οποία υπόκειται σε απόσβεση κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 24 του ν. 4172/2013, καθόσον ο φόρος αυτός αφενός δεν εκπίπτει ούτε επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2859/2000 και αφετέρου βαρύνει τις δαπάνες αυτές, οι οποίες περαιτέρω βαρύνουν την αξία κτήσης των εν λόγω κτισμάτων. Ομοίως ο Φ. Π. Α. που βαρύνει τις αγορές ενσώματων παγίων των επιχειρήσεων και ο οποίος δεν μπορεί να εκπέσει από το Φ.Π.Α. εκροών, προσαυξάνει την τιμή κτήσης του παγίου και κατά συνέπεια, εκπίπτει δια μέσω των αποσβέσεων επί της συνολικής αξίας του παγίου αυτού με βάση το άρθρο 24. Πέραν των ανωτέρω, επισημαίνεται ότι, δεν εκπίπτουν και οι φόροι των οποίων η μη έκπτωση προβλέπεται ρητά από ειδικές διατάξεις νόμων.

Στην περίπτωση που οι ανωτέρω φόροι επαναχρεώνονται στην αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση, με την παρούσα γίνεται δεκτό ότι αυτοί εκπίπτουν ως δαπάνη της επιχείρησης που τους

επαναχρεώνει εφόσον το ποσό της επαναχρέωσης έχει συμπεριληφθεί στα φορολογητέα έσοδα της επιχείρησης.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι οι φόροι που δεν εκπίπτουν απαριθμούνται περιοριστικά στις υπόψη υποπεριπτώσεις και κατά συνέπεια, λοιποί φόροι που δεν περιλαμβάνονται σε αυτές εκπίπτουν (π.χ. ΕΝΦΙΑ, τέλη κυκλοφορίας, τέλη χαρτοσήμου, ανταποδοτικά τέλη υπέρ Εθνικής Επιτροπής Τηλεπικοινωνιών και Ταχυδρομείων, κ.λπ.).

Οι ανωτέρω φόροι - τέλη εκπίπτουν κατά το χρόνο που καταβάλλονται. Εξαιρέση αποτελούν τα τέλη κυκλοφορίας τα οποία προκαταβάλλονται και κατά συνέπεια εκπίπτουν το επόμενο φορολογικό έτος, δηλαδή το έτος που αφορούν, καθώς και τα τέλη διαφήμισης, τα οποία εκπίπτουν κατά το χρόνο που αφορούν, με τις προϋποθέσεις που αναφέρονται κατωτέρω.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 38 του ν. 2859/2000: «1. Οι υπόχρεοι στο φόρο, που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου, για τις οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30, οφείλουν να υποβάλουν δήλωση ΦΠΑ για κάθε φορολογική περίοδο.

2. Η φορολογική περίοδος ορίζεται ως εξής:

α) ένας ημερολογιακός μήνας, προκειμένου για υπόχρεους οι οποίοι χρησιμοποιούν διπλογραφικό λογιστικό σύστημα, καθώς και για το Δημόσιο όταν ασκεί δραστηριότητες για τις οποίες υπόκειται στο φόρο,

β) ένα ημερολογιακό τρίμηνο, προκειμένου για υπόχρεους οι οποίοι χρησιμοποιούν απλογραφικό λογιστικό σύστημα, καθώς και για μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία.

4. Η δήλωση ΦΠΑ υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα που ακολουθεί τη λήξη της φορολογικής περιόδου.

6. Η διαφορά φόρου που προκύπτει στη δήλωση ΦΠΑ, αν είναι θετική και άνω των τριάντα (30) ευρώ καταβάλλεται στο Δημόσιο, αν είναι θετική μέχρι τριάντα (30) ευρώ μεταφέρεται για καταβολή στην επόμενη φορολογική περίοδο, και αν είναι αρνητική μεταφέρεται για έκπτωση ή επιστρέφεται, κατά περίπτωση, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34. Η υποχρέωση καταβολής του οφειλόμενου ποσού λήγει την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα κατά τον οποίο λήγει η προθεσμία υποβολής της δήλωσης. ...»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1149/2015 'Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 18 και 22 του ν.4321/2015': «.... 1. Άρθρο 33 του Κώδικα ΦΠΑ_

Με την παράγραφο 1 του άρθρου 22 του ν.4321/2015 προστίθεται νέο εδάφιο στο τέλος της παραγράφου 1 του άρθρου 33 του Κώδικα ΦΠΑ, σύμφωνα με το οποίο οι διακανονισμοί των εκπτώσεων, που διενεργήθηκαν σε μία διαχειριστική περίοδο, περιλαμβάνονται σε δήλωση ΦΠΑ που υποβάλλεται το αργότερο μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του έβδομου μήνα, του επόμενου ημερολογιακού έτους, από το έτος που έληξε η διαχειριστική περίοδος. Ειδικότερα διευκρινίζονται τα εξής:

η) Τέλος σημειώνεται ότι ειδικά για την διαχειριστική περίοδο 2014 οι υποκείμενοι στο φόρο, που υπέβαλλαν εκκαθαριστική δήλωση ηλεκτρονικά ή σε έντυπη μορφή μέχρι την έκδοση της παρούσας εγκυκλίου για τις διαχειριστικές περιόδους που έληξαν εντός του έτους 2014,

απαλλάσσονται από τις ανωτέρω υποχρεώσεις και οι διακανονισμοί που έχουν διενεργηθεί σε αυτές παράγουν έννομα αποτελέσματα.

Επίσης ειδικά για τις διαχειριστικές περιόδους αυτές, δεδομένου ότι ο ν.4321/2015 δημοσιεύθηκε στις 21.3.2015 και έως την έκδοση της παρούσας δεν είχαν δοθεί επαρκείς οδηγίες για τη φορολογική μεταχείριση των διακανονισμών, γίνονται δεκτοί οι διακανονισμοί των εκπτώσεων που έχουν καταχωρηθεί στην δήλωση ΦΠΑ που αφορά, την τελευταία φορολογική περίοδο για την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο, ή τις φορολογικές περιόδους της τρέχουσας διαχειριστικής περιόδου που έχουν παρέλθει μέχρι σήμερα. ...»

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με την από 11.6.19 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ που συντάχθηκε κατόπιν του πορίσματος της με αρ. πρωτ./16.5.17 έκθεσης ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, ο, ως ορκωτός ελεγκτής της ελεγκτικής εταιρείας, συνέταξε πιστοποιητικό φορολογικού ελέγχου προς την επιχείρηση, με ΑΦΜ:, για το φορολογικό έτος 2014, αλλά από το φορολογικό έλεγχο που διενήργησε το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., προέκυψαν διαφορές εισοδήματος.

Συγκεκριμένα, σύμφωνα με την εν λόγω έκθεση ελέγχου, μεταξύ άλλων, η ελεγχθείσα εταιρεία εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδα φορολογικού έτους 2014 το ποσό ΦΠΑ ύψους 105.545,88 € το οποίο προέκυψε από τη διενέργεια της pro-rata στην περιοδική δήλωση ΦΠΑ Δεκεμβρίου 2014 που υποβλήθηκε εντός του 2015, ενώ σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1113/2015 οι φόροι-τέλη εκπίπτουν κατά το χρόνο που καταβάλλονται. Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ προέβη σύμφωνα με την από 11.6.19 οικεία έκθεση ελέγχου στην έκδοση της προβαλλόμενης Πράξης Επιβολής Προστίμου.

Επειδή, σύμφωνα με την ως άνω έκθεση ελέγχου καθώς και το αρ./15.3.19 έγγραφο του ΚΕΜΕΕΠ, όπως προκύπτει με το από 10.7.19 έγγραφο απόψεων της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ επί της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, η ελεγχθείσα επιχείρηση αποδέχτηκε τα αποτελέσματα του ελέγχου και δεν άσκησε ένδικα μέσα.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 Α §1,2 του ν.4174/2013 σε συνδυασμό με τα άρθρα 4§4 και 9§2 του ν. 2523/1997, το άρθρο 2 του ν. 4389/2016 και την αρ. Δ.ΟΡΓ.Α 1115805 ΕΞ 2017 Απόφαση της ΑΑΔΕ αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων για πρόστιμα που προβλέπονται στο άρθρο 65Α του ν. 4174/2013 και για σχετικά πρόστιμα με βάσει προϊσχύουσα νομοθεσία είναι ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. που παραλαμβάνει τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, κατά τον χρόνο έκδοσης των πράξεων επιβολής των προστίμων.

Επειδή, σύμφωνα με την ανωτέρω έκθεση ελέγχου η υπό κρίση λογιστική διαφορά αφορά το χρόνο αναγνώρισης έκπτωσης του εν λόγω ποσού, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του ΚΦΕ (ν. 4172/2013) και την ΠΟΛ. 1113/2015.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1113/2015 οι φόροι τέλη που εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα – ήτοι οι φόροι που δεν συμπεριλαμβάνονται στις περιπτώσεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013- εκπίπτουν κατά την καταβολή τους, όπως άλλωστε αναφέρει και ο προσφεύγων στην υπό κρίση προσφυγή.

Επειδή, οι διακανονισμοί των εκπτώσεων της φορολογικής περιόδου διενεργούνται με την καταχώρηση των αντίστοιχων ποσών προς έκπτωση ή καταβολή με την υποβολή δήλωσης ΦΠΑ. Το υπό κρίση ποσό ΦΠΑ ύψους 105.545,88 € προέκυψε από τη διενέργεια της pro-rata στην

περιοδική δήλωση ΦΠΑ Δεκεμβρίου 2014. Η pro-rata υπολογίστηκε με την περιοδική δήλωση ΦΠΑ Δεκεμβρίου 2014 και ο χρόνος υποβολής της ήταν εντός του έτους 2015, και συνεπώς, σύμφωνα με τα ανωτέρω, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα φορολογικού έτους 2014.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 11.6.19 σχετική έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **4.7.19** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, **ΑΦΜ**

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

- **Αρ. /11.6.19 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 4 του ν.2523/1997**

Διαχειριστική Περίοδος 1.1.2014-31.12. 2014

Πρόστιμο του άρθρου 4 του ν.2523/1997 10.000,00 €

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 ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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.