



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604559
Fax: 213 1604567

Α Π Ο Φ Α Σ Η
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 1036990 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε), όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει .»
- γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.
- δ. της ΠΟΛ 1076/23-04-2018 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1456 /26-04-2018).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής ».
5. Την από 20/1/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» ΑΦΜ....., με έδρα το Δήμο της, οδός, κατά της/2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 65 Α ν.4174/2013 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2015, της οποίας ζητείται η ακύρωση και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 20/1/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, 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:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Από τον έλεγχο που διενήργησε το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, σύμφωνα με την εντολή ελέγχου/2019, διαπίστωσε, ότι η προσφεύγουσα κατά το φορολογικό έτος 2015 είχε υποχρέωση ελέγχου των οικονομικών της καταστάσεων από ορκωτό ελεγκτή και υποχρέωση λήψης φορολογικού πιστοποιητικού, βάσει των διατάξεων του ν.2190/1920 και 65^Α του ν.4174/2013.

Λόγω της παράλειψης αυτής επεβλήθη το επίδικο πρόστιμο δέκα χιλιάδων (10.000,00) ευρώ που προβλέπεται από το άρθρο 65^Α του ν.4174/2013.

Με την ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της παραπάνω Πράξης του Προϊσταμένου Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Η εταιρεία για τη χρήση 2015 (διαχείριση 01-01-2015 μέχρι 31-12-2015) είχε συνολικά έσοδα (10.429.004,26) ευρώ από τα οποία: α) Ποσό (9.616.507,57) ευρώ αφορούν έσοδα από χονδρικές πωλήσεις καπνοβιομηχανικών προϊόντων, β) Ποσό (746.078,11) ευρώ από εκμετάλλευση ξενοδοχείων, γ) Ποσό (9.000,00) ευρώ έσοδα από ενοίκια κτιρίων και δ) Ποσό (57.418,58) ευρώ έσοδα από τόκους.

2. Από την ως άνω ανάλυση των εσόδων της εταιρείας προκύπτει ότι αν εξαιρέσουμε το ποσό των πωλήσεων των καπνοβιομηχανικών προϊόντων δεν συντρέχει υποχρέωση για έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων της εταιρείας από ορκωτό ελεγκτή – λογιστή.

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 36α του Ν.2190/1920 όπως τέθηκαν με τον ν. 3604/2007 όριζαν ότι, οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις ανωνύμων εταιρειών που έχουν ετήσιο κύκλο εργασιών πάνω από ένα εκατομμύριο (1.000.000) ευρώ και δεν υπερβαίνουν τα δύο από τα τρία αριθμητικά όρια των κριτηρίων της παραγράφου 6 του άρθρου 42α του Ν. 2190/1920, ελέγχονται είτε από ορκωτό ελεγκτή – λογιστή, είτε από δύο τουλάχιστον ελεγκτές πτυχιούχους ανωτάτων σχολών, που είναι μέλη του Οικονομικού Επιμελητηρίου Ελλάδος (Ο.Ε.Ε.) και κάτοχοι άδειας επαγγέλματος Λογιστή - Φοροτεχνικού Α' τάξεως του ν.2515/1997 (ΦΕΚ 154 Α'). Οι ελεγκτές αυτοί, μαζί με τους αναπληρωτές τους, ορίζονται με απόφαση της γενικής συνέλευσης.

Επειδή, με την παράγραφο 6 του άρθρου 42 Α του ν.2190/2020, όπως ίσχυε για το φορολογικό έτος 2015 με την παρ.9 άρθρου 1 Ν.3487/2006, ΦΕΚ Α 191, το άρθρο 52 Ν.3604/2007, ΦΕΚ Α 189 και τέλος με το άρθρο 38 παρ.6 Ν.4308/2014, ΦΕΚ Α 251 (με ισχύ σύμφωνα με το άρθρο 44 παρ.2 αυτού, από την 1.1.2015: << Κάθε εταιρεία, η οποία, κατά την ημερομηνία κλεισίματός του, δεν υπερβαίνει τα αριθμητικά όρια των δύο από τα παρακάτω τρία κριτήρια: α) σύνολο ισολογισμού δύο εκατομμύρια πεντακόσιες χιλιάδες (2.500.000) ευρώ, β) καθαρός κύκλος εργασιών πέντε εκατομμύρια (5.000.000) ευρώ, γ) μέσος όρος προσωπικού που απασχολήθηκε κατά τη διάρκεια της χρήσης 50 άτομα, και εφόσον δεν εφαρμόζει τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Κανονισμού 1606/2002 της Ευρωπαϊκής Ένωσης, δύναται να μην εκλέγει ελεγκτές από τους νόμιμους ελεγκτές του ν. 3693/2008. Όταν η εταιρεία παύει να υπερβαίνει τα αριθμητικά όρια της παρούσας παραγράφου για δύο συνεχόμενες χρήσεις, ενώ τα υπερέβαινε, η ευχέρεια παρέχεται από τη χρήση που έπεται των δύο εν λόγω χρήσεων. Όταν η εταιρεία υπερβαίνει τα αριθμητικά όρια της παρούσας παραγράφου για δύο συνεχόμενες χρήσεις, ενώ δεν τα υπερέβαινε, η άρση της ευχέρειας ενεργοποιείται από τη χρήση που έπεται των δύο εν λόγω χρήσεων.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 65 Α του ν.4174/2013:1. Ορκωτοί ελεγκτές λογιστές και ελεγκτικές εταιρείες, που είναι εγγεγραμμένοι στο δημόσιο μητρώο του ν. 4449/2017 (Α' 7) και διενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχους σε ανώνυμες εταιρείες, εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, σε ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρείες, 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 υποχρεωτικό έλεγχο, ως προς την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων σε φορολογικά αντικείμενα. Στα πιο πάνω πρόσωπα επιβάλλονται αναλογικά οι κυρώσεις που προβλέπονται για κάθε παράβαση της νομοθεσίας που διέπει τις εργασίες των ορκωτών ελεγκτών λογιστών και των ελεγκτικών εταιρειών, περιλαμβανόμενων και των διατάξεων περί ανεξαρτησίας και απαγόρευσης παροχής μη ελεγκτικών υπηρεσιών, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4449/2017 (Α'7) και τον Κανονισμό (ΕΕ) 537/2014 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου (ΕΕ L 158).

2. 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. Η διαπίστωση ή μη 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 Φορολογικής Διαδικασίας.

3. Αν από μεταγενέστερο έλεγχο της φορολογικής διοίκησης προκύψουν σημαντικές πρόσθετες επιβαρύνσεις, οι οποίες υπερβαίνουν το ουσιώδες μέγεθος, όπως αυτό προσδιορίζεται κατά το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000 «Έργα Διασφάλισης πέραν ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης» και τις οποίες όφειλε να διαπιστώσει ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής ή η ελεγκτική εταιρεία, επιβάλλεται στους ανωτέρω με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων 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, το οποίο εκδίδεται ύστερα από δεσμευτική πρόταση της Ε.Λ.Τ.Ε., με την οποία προσδιορίζεται και το ύψος του επιβλητέου προστίμου

4. Με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, που εκδίδεται ύστερα από γνώμη της Ε.Λ.Τ.Ε., καθορίζονται τα συγκεκριμένα επί μέρους φορολογικά αντικείμενα του ελέγχου, ενδεχόμενες συγκεκριμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις που πρέπει να διενεργούνται, το ειδικότερο περιεχόμενο του πιστοποιητικού που εκδίδεται και οι επιφυλάξεις που τυχόν διατυπώνονται σε αυτό, ο τρόπος, ο χρόνος και η διαδικασία υποβολής του και κάθε άλλο σχετικό θέμα. Η απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ΠΟΛ.1124/ 18.6.2015 (Β' 1196), όπως έχει τροποποιηθεί, εξακολουθεί να ισχύει δυνάμενη να τροποποιηθεί ή να αντικατασταθεί με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, που εκδίδεται ύστερα από γνώμη της Ε.Λ.Τ.Ε.

Επειδή με την ΠΟΛ 1124/2015, ορίστηκαν τα εξής:

Άρθρο 1 Ετήσιο Πιστοποιητικό και Πρόγραμμα Ελέγχου

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 "ορκωτούς ελεγκτές λογιστές" και "ελεγκτικές εταιρείες" 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. Από την ως άνω διάταξη εξαιρούνται οι ανώνυμες εταιρείες, οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης και τα υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων των οποίων, αν και οι οικονομικές καταστάσεις ελέγχονται υποχρεωτικά από "Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές και ελεγκτικές εταιρείες που είναι εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του Ν. 3693/2008 (Φ.Ε.Κ. 174Α'), τα ακαθάριστα έσοδα δεν υπερβαίνουν το ποσό των εκατόν πενήντα χιλιάδων (150.000) ευρώ ετησίως. 2. 3. Ο έλεγχος για την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων που διενεργούν οι "Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές και οι ελεγκτικές εταιρείες 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. 4. Η Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης υπογράφεται είτε από τον Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή που υπογράφει την Έκθεση ελέγχου των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων ή από άλλο Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή, ο οποίος όμως υποχρεωτικά ανήκει στην ίδια ελεγκτική εταιρεία με τον Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή που υπογράφει την προαναφερθείσα Έκθεση. 5. Όταν τον έλεγχο των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων έχουν αναλάβει να τον εκτελέσουν από κοινού "Ορκωτοί

Ελεγκτές Λογιστές από δύο ξεχωριστές ελεγκτικές εταιρείες, η διεξαγωγή της εργασίας για την έκδοση του ετήσιου πιστοποιητικού διέπεται από όρους παρόμοιους με αυτούς του από κοινού εκτελούμενου ελέγχου της οικονομικής διαχείρισης.

Άρθρο 2 Υπεύθυνοι για τη σύνταξη και την αλήθεια των φορολογικών εγγράφων

1. Υπεύθυνοι για τη σύνταξη όλων των φορολογικών εγγράφων των ελεγχόμενων επιχειρήσεων είναι οι διοικήσεις τους.

2. Ο προσδιορισμός των φορολογικών αναμορφώσεων των αποτελεσμάτων με τις δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται θα πρέπει να προκύπτει αναλυτικά από τα τηρούμενα βιβλία.

Άρθρο 3 Περιεχόμενο Ετήσιου Πιστοποιητικού

1. Το «Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό» των "Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών"[2] και ελεγκτικών εταιρειών"[2] αποτελείται από την «Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης» και το «Προσάρτημα αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων».

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

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

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

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

6. Σχέδιο του Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού υποβάλλεται στην ελεγχόμενη επιχείρηση, οπωσδήποτε μετά την υποβολή της δήλωσης φόρου εισοδήματος και το αργότερο μέχρι τη δέκατη (10η) ημέρα του δέκατου (10ου) μήνα από τη λήξη της ελεγχόμενης διαχειριστικής περιόδου. Η ελεγχόμενη επιχείρηση διατυπώνει εγγράφως προς τον "Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή τις παρατηρήσεις της επί των ευρημάτων του ελέγχου, εντός δεκαπέντε (15) ημερών από την ημερομηνία υποβολής σε αυτήν του Σχεδίου της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης.

7. Το Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό γνωστοποιείται εγγράφως στην ελεγχόμενη επιχείρηση και οριστικοποιείται με την ηλεκτρονική υποβολή του στη σχετική βάση δεδομένων που τηρεί η Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων στην οποία έχουν πρόσβαση οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές για την Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης που εκδίδουν και οι ελεγκτικές εταιρείες μόνο για τις Εκθέσεις που εκδίδονται από τα μέλη τους, καθώς και οι ελεγχόμενες επιχειρήσεις μόνο για τα στοιχεία που τις αφορούν. Η ως άνω ηλεκτρονική υποβολή πραγματοποιείται έως το τέλος του δέκατου (10ου) μήνα από τη λήξη της ελεγχόμενης διαχειριστικής περιόδου.

Άρθρο 4 Τεκμηρίωση ελέγχου εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων από τους "Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές και τις ελεγκτικές εταιρείες

1. Για κάθε Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές και οι ελεγκτικές εταιρείες υποχρεούνται στην τήρηση αναλυτικού φακέλου τεκμηρίωσης του διενεργηθέντος ελέγχου για την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων. Μέρος της ελεγκτικής τεκμηρίωσης αποτελεί υποχρεωτικά το «Προσάρτημα αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων», στο οποίο αναλύονται και τεκμηριώνονται συγκεντρωτικά τα ευρήματα που περιλαμβάνονται στην Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης και διατυπώνονται οι σχετικές παρατηρήσεις της ελεγχόμενης επιχείρησης.

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 "Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών 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 Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή.

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.

5. Οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές και οι ελεγκτικές εταιρείες υποχρεούνται να διατηρούν τον αναλυτικό φάκελο τεκμηρίωσης για όσο χρόνο έχει υποχρέωση η επιχείρηση να διαφυλάσσει τα βιβλία και στοιχεία της και υποχρεούνται να παρέχουν το σχετικό φάκελο τεκμηρίωσης οποτεδήποτε αυτός ζητηθεί από τις αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών. Σε κάθε περίπτωση ο υπάλληλος ή οι υπάλληλοι που διενεργούν το φορολογικό έλεγχο δύνανται να ζητήσουν από τον "Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή και την ελεγκτική εταιρεία οποιαδήποτε πληροφορία κρίνεται απαραίτητη για τη σύνταξη της έκθεσης ελέγχου τους.

6. Η τεκμηρίωση του ελέγχου εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων που διενεργούν οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές και οι ελεγκτικές εταιρείες ολοκληρώνεται εξήντα (60) ημέρες μετά την υποβολή της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης στο Υπουργείο Οικονομικών, ανεξάρτητα αν από τον έλεγχο προέκυψαν παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας.

Άρθρο 5

Τύπος της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης

1. Ανάλογα με τον τύπο του συμπεράσματος της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, διακρίνονται οι ακόλουθες περιπτώσεις:

α) Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη

Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες, από τον έλεγχο των "Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών και ελεγκτικών εταιρειών, δεν προκύπτουν παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας, εκδίδεται Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη, σύμφωνα με το Υπόδειγμα 1 του Παραρτήματος Ι της παρούσας.

β) Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης με θέματα έμφασης

Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες, από τον έλεγχο των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών και ελεγκτικών εταιρειών, προκύπτουν θέματα για τα οποία αμφισβητείται η φορολογική τους μεταχείριση, εκδίδεται Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης με θέματα έμφασης, σύμφωνα με το Υπόδειγμα 2 του Παραρτήματος Ι της παρούσας.

γ) Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης με επιφύλαξη

Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες από την Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών και ελεγκτικών εταιρειών προκύπτουν θέματα με επιφύλαξη, εκδίδεται Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης με θέματα επιφύλαξης, σύμφωνα με το Υπόδειγμα 3 του Παραρτήματος Ι της παρούσας.

δ) Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης με αρνητικό συμπέρασμα ή αδυναμία έκφρασης συμπεράσματος

Για τις περιπτώσεις που υποβάλλεται, από τους "Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές και τις ελεγκτικές εταιρείες, Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης με αδυναμία έκφρασης συμπεράσματος ή με αρνητικό συμπέρασμα εκδίδεται Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης, σύμφωνα με τα Υποδείγματα 5 και 6 του Παραρτήματος Ι της παρούσας. Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης με αδυναμία έκφρασης συμπεράσματος εκδίδουν οι "Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές και ελεγκτικές

εταιρείες και στην περίπτωση που δεν τους παρασχέθηκαν οι αναγκαίες πληροφορίες σχετικά με τον διενεργηθέντα έλεγχο εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων.

Στην περίπτωση που διαπιστώνονται παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας, που οδηγούν τον Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή και την ελεγκτική εταιρεία στην έκδοση Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης με αρνητικό συμπέρασμα ή με αδυναμία έκφρασης συμπεράσματος, οι νόμιμοι εκπρόσωποι της ελεγχόμενης επιχείρησης, καθώς και ο λογιστής - φοροτέχνης που υπογράφει τις οικονομικές καταστάσεις, υποχρεούνται, εντός πέντε (5) ημερών από την κοινοποίηση του πιστοποιητικού, να εκθέσουν εγγράφως τις απόψεις τους αναφορικά με τα ευρήματα του διενεργηθέντος ελέγχου.

Άρθρο 6

Οργανωτικό πλαίσιο, διαδικασίες εφαρμογής και παρακολούθηση των ελέγχων

1. Αρμόδια για το πλαίσιο της άντλησης της πληροφόρησης, της επικοινωνίας των εμπλεκόμενων και της επεξεργασίας των δεδομένων, που αφορούν τους ελέγχους εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων που διενεργούν οι "Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές και οι ελεγκτικές εταιρείες, είναι η Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.

2. Η Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης (Δ.ΗΛΕ.Δ.) αναπτύσσει, συντηρεί και βελτιώνει ειδική εφαρμογή παρακολούθησης των ελέγχων αυτών.

3. Η εφαρμογή περιλαμβάνει μητρώα των ελεγχόμενων επιχειρήσεων, των "ελεγκτικών εταιρειών και των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών που διενεργούν ελέγχους εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων και σε αυτήν αποθηκεύονται, κατά ελεγχόμενη επιχείρηση και διαχειριστική περίοδο, οι Εκθέσεις Φορολογικής Συμμόρφωσης, τα οικεία «Προσαρτήματα αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων», καθώς και η αλληλογραφία που αφορά κάθε έλεγχο που διενεργείται.

4. Η εφαρμογή είναι σχεδιασμένη με τα πρότυπα ασφαλείας της Γ.Γ.Π.Σ. και οι χρήστες "Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές"[2] και "ελεγκτικές εταιρείες"[2] έχουν πρόσβαση μόνο στις πληροφορίες που αφορούν τις επιχειρήσεις που οι ίδιοι ελέγχουν.

5. Η διαδικασία ενημέρωσης της εφαρμογής για έναν έλεγχο εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων, σε ότι αφορά την επικοινωνία με τον "Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή"[2] και την "ελεγκτική εταιρεία" [2] , έχει ως εξής:

Ο "ορκωτός ελεγκτής λογιστής"[2] και η "ελεγκτική εταιρεία"[2] , με την ανάληψη ενός ελέγχου οικονομικής διαχείρισης, που περιλαμβάνει και τη χορήγηση του «ετήσιου πιστοποιητικού», ενημερώνει υποχρεωτικά την εφαρμογή της Γ.Γ.Δ.Ε. για την ανάθεση [4] του ελέγχου εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων.

6. Για την υλοποίηση των παραπάνω η Γ.Γ.Δ.Ε. διαθέτει υπηρεσίες ιστού (web services) με τις οποίες δίνεται η δυνατότητα καταχώρησης και ανάκτησης των Εκθέσεων Φορολογικών Συμμόρφωσης και των οικείων «Προσαρτημάτων αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων».

Η δημιουργία των αρχείων XML που θα υποβάλλονται στη Γ.Γ.Δ.Ε., καθώς και το λογισμικό πελάτες (client) που θα χρησιμοποιηθεί για την υποβολή δεν αποτελεί αντικείμενο του έργου της Γ.Γ.Δ.Ε. και μπορεί να αναπτυχθεί από οποιονδήποτε ενδιαφερόμενο. Οι προδιαγραφές του αρχείου XML αναρτώνται στην ιστοσελίδα της Γ.Γ.Δ.Ε..

Άρθρο 7

Περιεχόμενο Εκθέσεων Φορολογικής Συμμόρφωσης

1. Η Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης αναφέρει τα στοιχεία που ορίζονται στο Παράρτημα Ι της παρούσας.

2. Τα ειδικά φορολογικά αντικείμενα που θα ελέγχονται από τους "Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές" [2] και τις "ελεγκτικές εταιρείες"[2], εφόσον έχουν εφαρμογή στην ελεγχόμενη επιχείρηση, ορίζονται κάθε φορά στο πρόγραμμα ελέγχου του Παραρτήματος ΙΙΙ της παρούσας. Το πρόγραμμα ελέγχου περιλαμβάνει τα πιο κάτω κεφάλαια:

A. Προϋποθέσεις – Περιορισμοί διενέργειας του ελέγχου

B. Πληροφοριακά στοιχεία ελεγχόμενης επιχείρησης

Γ. Φορολογία Εισοδήματος

Δ. Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.)

"Ε. Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα ν. 4308/2014 "

ΣΤ. Φορολογία Ακινήτων

"ΣΤ.1 Δήλωση Στοιχείων Ακινήτων (Ε9) και Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.)

ΣΤ.2 Ειδικός Φόρος επί των ακινήτων (Ε.Φ.Α.) "[5]

Ζ. Τέλος χαρτοσήμου και Φόρος Συγκέντρωσης Κεφαλαίου

Η. Παρακρατούμενοι φόροι

Θ. Μετασχηματισμοί επιχειρήσεων

Ι. Ενδοομιλικές Συναλλαγές

Κ. Ηλεκτρονικό Εμπόριο.

Άρθρο 8

Λοιπά θέματα

1. Οι αμοιβές των "Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών"[2] και "ελεγκτικών εταιρειών"[2] , για τους ελέγχους εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων που διενεργούν, είναι διακριτές στο Τιμολόγιο που εκδίδουν στην ελεγχόμενη επιχείρηση, προσδιορίζονται με βάση τα δεδομένα της αγοράς με ελεύθερη διαπραγμάτευση και εκπίπτουν από τα φορολογητέα έσοδα.

2. Γραπτά ερωτήματα των "Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών"[2] και των "ελεγκτικών εταιρειών"[2] επί θεμάτων που ανακύπτουν κατά τον έλεγχο εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων υποβάλλονται από την Ε.Λ.Τ.Ε. στη Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης, η οποία τα διαβιβάζει στις αρμόδιες Διευθύνσεις του Υπουργείου Οικονομικών. Οι απαντήσεις επί των ερωτημάτων αποστέλλονται στην Ε.Λ.Τ.Ε., από τις αρμόδιες Διευθύνσεις του Υπουργείου Οικονομικών, με κοινοποίηση στη Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης. Τυχόν καθυστέρηση απάντησης σε ερώτημα δεν αποτελεί λόγο καθυστέρησης ολοκλήρωσης των ως άνω ελέγχων από τους "Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές"[2] και τις "ελεγκτικές εταιρείες"[2]. Σε περίπτωση που για κάποιο θέμα υπάρχει σοβαρή αμφιβολία για τον τρόπο αντιμετώπισής του από τον "Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή"[2] και την "ελεγκτική εταιρεία" [2] , αυτή η αμφιβολία θα εκφραστεί ως θέμα έμφασης στην έκθεσή του.

3.[6]

4. "Οι ορκωτοί ελεγκτές λογιστές και οι ελεγκτικές εταιρείες έχουν υποχρέωση να αρνηθούν τη διενέργεια ελέγχου εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων, εφόσον παρέχουν στην ελεγχόμενη επιχείρηση συμβουλευτικές υπηρεσίες φορολογικού περιεχομένου, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 21 του ν. 4449/2017" [7]

Σε κάθε περίπτωση, η άσκηση του ως άνω ελέγχου από "Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή"[2] και "ελεγκτική εταιρεία" [2] είναι ασυμβίβαστη με το έργο του Λογιστή – Φοροτέχνη που υπογράφει τις οικονομικές καταστάσεις και τις φορολογικές δηλώσεις των επιχειρήσεων που ελέγχονται.

5. Την ευθύνη για την καταβολή διαφυγόντων φόρων, τελών, επιβαρύνσεων και προστίμων φέρει η ελεγχόμενη επιχείρηση. Οι επιπλέον υποχρεώσεις της ελεγχόμενης επιχείρησης μπορεί να προκύψουν αφενός κατά τον έλεγχο των "Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών"[2] και "ελεγκτικών εταιρειών"[2] και αφετέρου κατά το φορολογικό έλεγχο.

6.[8]

7. Τα πρόστιμα, με ευθύνη του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, δημοσιοποιούνται στην ιστοσελίδα του Υπουργείου με αναφορά στο ύψος του προστίμου, την ελεγχόμενη επιχείρηση, την "ελεγκτική εταιρεία" [2] που αφορούν και τον "Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή"[2], με την επιφύλαξη των διατάξεων περί προσωπικών δεδομένων.

Άρθρο 9

Έναρξη Ισχύος

1. Οι διατάξεις της παρούσας ισχύουν για χρήσεις που αρχίζουν από 1ης Ιανουαρίου 2014, σύμφωνα με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 40 του άρθρου 66 του Ν. 4174/2013, όπως ισχύει.

Επειδή από τις συνδυασμένες διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 36 και των παραγράφων 6 – 8 του άρθρου 43^α του Ν 2190/1920 δεν προκύπτει να υφίσταται κάποια εξαίρεση αναφορικά με τον κύκλο εργασιών της επιχείρησης ο οποίος προέρχεται από χονδρικές πωλήσεις καπνοβιομηχανικών προϊόντων. Κατά συνέπια ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 10/12/2019 Έκθεση Μερικού Ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος του ΚΕΜΕΕΠ, επί της οποίας εδράζεται η υπό κρίση προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί στο σύνολο της.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από 20/1/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» ΑΦΜ.....

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

Φορολογικό έτος 2015:Πρόστιμο άρθρου 65^Α ν.4174/2013 Δέκα χιλιάδες(10.000,00) ευρώ

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ 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 .