



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Καλλιθέα, 05/07/2019

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 2205

ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 553

ΦΑΞ : 213 1604 567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.16 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 1.9.16) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **07/03/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του Ορκωτού Ελεγκτή «..... του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός αρ., 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. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **07/03/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του Ορκωτού Ελεγκτή «..... **ΤΟΥ**», **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

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, ο προσφεύγων, 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.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης και την έντοκη επιστροφή του καταβληθέντος ποσού του προστίμου, προβάλλοντας τους κατωτέρω ισχυρισμούς:

1. Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας. Αναρμοδιότητα οργάνου. Υπέρβαση εξουσίας. Το Δ.Σ. της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχου (Ε.Λ.Τ.Ε.) αποτελεί το αποκλειστικά αρμόδιο όργανο για την διαπίστωση παραβάσεων της νομοθεσίας και του ρυθμιστικού πλαισίου, που διέπει τις εργασίες των ελεγκτών. Τα διοικητικά πρόστιμα σε βάρος των Νομίμων Ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων επιβάλλονται αποκλειστικά από την Ε.Λ.Τ.Ε., στο πλαίσιο της αρμοδιότητας της ασκήσεως πειθαρχικού ελέγχου, κατόπιν διενεργείας ποιοτικού ελέγχου.

Ακόμη και αν υφίσταται παράλληλη αρμοδιότητα επιβολής διοικητικών προστίμων τόσο από την Ε.Λ.Τ.Ε. όσο και από τον Υπουργό Οικονομικών, το τυχόν επιβαλλόμενο διοικητικό πρόστιμο από τον Υπουργό Οικονομικών τυγχάνει και σε αυτή την περίπτωση παράνομο και ακυρωτέο ως αντιβαίνον στην αρχή ne bis in idem, αρχή, η οποία δεσμεύει τη Διοίκηση κατά την επιβολή διοικητικών κυρώσεων και δη προστίμων και ορίζει ότι ουδείς μπορεί να διωχθεί ή να τιμωρηθεί δύο φορές για την ίδια παράβαση, πολλώ μάλλον καθ' όσον το αποκλειστικά αρμόδιο όργανο για την επιβολή διοικητικών προστίμων, είναι η Ε.Λ.Τ.Ε..

Έστω και αν θεωρηθεί ότι η Ε.Λ.Τ.Ε. δεν είναι η μόνη αρμόδια για την επιβολή διοικητικών προστίμων στα ελεγκτικά γραφεία και στους ορκωτούς ελεγκτές και πάλι η προσβαλλόμενη απόφαση είναι ακυρωτέα λόγω αναρμοδιότητας, δεδομένου ότι δεν εκδόθηκε από τον Υπουργό Οικονομικών, αλλά από τον Προϊστάμενο του ΚΕΜΕΕΠ.

2. 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. Επομένως, η χρήση 2012 έχει υποπέσει σε παραγραφή την 31.03.2015, καθιστώντας την πράξη ως μη νόμιμη και συνεπώς ακυρωτέα. Επομένως, η εντολή ελέγχου της με ημερομηνία 11/09/2017 είναι ακυρωτέα καθώς είχε επέλθει ήδη η παραγραφή της υπό κρίση χρήσης.

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 6.2.2019, όταν η φορολογική αρχή κοινοποίησε στην προσφεύγουσα την οριστική πράξη επιβολής προστίμου, το σχετικό δικαίωμά της είχε υποπέσει σε παραγραφή.

- 3. Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας - Έλλειψη αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου.** Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 62§3 του Ν. 4174/2013, η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία. Εξάλλου και κατά τα οριζόμενα στη διάταξη του άρθρου 17§3 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής, ενώ κατά τη διάταξη του άρθρου 17§2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας η ατομική διοικητική πράξη, όπως, εν προκειμένω, η προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου θα πρέπει να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της, που στην περίπτωση του προστίμου του άρθρου 4 του Ν.2523/1997, αποτελεί η βαρύτητα της πράξης (ήτοι η υπαιτιότητα ή μη του ελεγχόμενου Νομίμου Ελεγκτή κατά την έννοια του Ν.3693/2008). Επομένως, η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία καταλογισμού του φόρου ή του προστίμου, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. *Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης*). Σύμφωνα, δε, με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της Εκθέσεως Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής (βλ. *ΣτΕ 565/2008, 2054/1995*).

Το υπόμνημα που κατέθεσε ο προσφεύγων την 30.11.2018 δεν εξετάστηκε από τη Φορολογική αρχή με αποτέλεσμα να μην αιτιολογηθεί η εκδοθείσα πράξη ως προς: i) τον έλεγχο δαπανών κάτω του ποσού που τέθηκε ως ουσιώδης μέγεθος εκτέλεσης εργασιών του ελέγχου, ii) τις υπερτιμολογημένες ενδοομιλικές συναλλαγές και iii) την αναρμοδιότητα του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ να εκδώσει την προσβαλλόμενη πράξη.

Συμπερασματικά η έλλειψη της αιτιολογίας στην έκθεση ελέγχου καθώς και η μη ειδική, πλήρης, επαρκής και σαφής αιτιολογία καθιστούν την πράξη ακυρωτέα λόγω κατ' ουσίαν παράβασης νόμου. Η προσβαλλόμενη είναι μη νόμιμη και συνεπώς ακυρωτέα, κατά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας.

4. Μη παράβαση των καθηκόντων του ορκωτού ελεγκτή λογιστή

i. Συμμόρφωση με τους όρους της ΠΟΛ1159/11, ΔΠΕΔ3000

Κατά τη διενέργεια του ελέγχου, ο ορκωτός ελεγκτής τήρησε στο ακέραιο τις ελεγκτικές διαδικασίες που προβλέπονται από την ΠΟΛ1159/11 και το ΔΠΕΔ3000, τεκμηριώνοντας πλήρως τη θέση του και ουδεμία παράβαση συντελέστηκε από τον ορκωτό ελεγκτή λογιστή κατά την εκτέλεση των καθηκόντων του. Είναι γνωστό άλλωστε ότι οι φορολογικές διατάξεις διαθέτουν πολλά ασαφή σημεία. Απλά και μόνο επειδή υιοθετήθηκε (τεκμηριωμένα) διαφορετική θέση από αυτή του ελέγχου αυτό δεν συνεπάγεται παράβαση, η οποία επισύρει πρόστιμο. Επομένως, η προσβαλλόμενη πράξη πρέπει να ανακληθεί.

ii. Ουσιώδες μέγεθος (materiality)

Οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργούνται από τα ελεγκτικά γραφεία και τους ορκωτούς ελεγκτές είναι συγκεκριμένες και βασίζονται στην ΠΟΛ1159/11 (Παράρτημα ΙΙΙ), το ΔΠΕΔ 3000 καθώς και το έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών με αρ. πρωτ. ΦΟΡΕΛ/ΔΗΜΕΣ 1156477 ΕΞ2011.

Στο πλαίσιο αυτό, κατά το σχεδιασμό του φορολογικού ελέγχου προσδιορίζεται το ουσιώδες μέγεθος. Το προς εξέταση ουσιώδες μέγεθος (σημαντικότητα) αντιπροσωπεύει το μέγιστο ποσό των σφαλμάτων, τυχόν παραβάσεων και παραλείψεων, η ύπαρξη των οποίων δεν θα επηρέαζε την αξιολόγηση της φορολογικής συμμόρφωσης της ελεγχόμενης εταιρείας, σύμφωνα με το πρόγραμμα ελέγχου της υπ' αριθ.ΠΟΛ.1159/22-7-2011.

Η έννοια του ουσιώδους μεγέθους εφαρμόζεται από τον ελεγκτή τόσο κατά τον σχεδιασμό και την εκτέλεση του ελέγχου, όσο και κατά την αξιολόγηση της επίπτωσης των εντοπιζόμενων κατά τον έλεγχο σφαλμάτων και των μη διορθωμένων σφαλμάτων. Κατά το σχεδιασμό του ελέγχου, ο ελεγκτής κάνει κρίσεις για το μέγεθος των σφαλμάτων που θα θεωρούνται ουσιώδη.

Οι κρίσεις αυτές παρέχουν τη βάση για:

- (α) Τον καθορισμό της φύσης, του χρόνου και της έκτασης των διαδικασιών εκτίμησης κινδύνου,
- (β) Τον εντοπισμό και την εκτίμηση των κινδύνων ουσιώδους σφάλματος, και
- (γ) Τον καθορισμό της φύσης, του χρόνου και της έκτασης των περαιτέρω ελεγκτικών διαδικασιών.

Στη συγκεκριμένη περίπτωση του ελέγχου της, το ουσιώδες μέγεθος του ελέγχου είχε οριστεί σε ποσό 219.555 ευρώ. Συνεπώς, πολλές από τις λογιστικές διαφορές ή λοιπές παραβάσεις που αναφέρει ο έλεγχος δεν ήταν υποχρεωμένο το ελεγκτικό γραφείο να τις ελέγξει. Επομένως, δεν υπήρξε καμία παραβίαση καθηκόντων και ως εκ τούτου παρά τω νόμω επιβλήθηκε το υπό κρίση πρόστιμο, το οποίο θα πρέπει να ακυρωθεί.

5. Επί των διαπιστωθεισών παραβάσεων

Φορολογία εισοδήματος

Ι) Βήμα ελέγχου 14: Δικαιώματα / Έξοδα διοικητικής υποστήριξης

Ο έλεγχος, αν και προσκομίστηκε σχετική σύμβαση συνεργασίας μεταξύ της ελεγχόμενης και της αλλοδαπής συνδεδεμένης εταιρίας καθώς και τα σχετικά τιμολόγια, αμφισβητεί την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της εν λόγω δαπάνης ύψους 121.024,05 ευρώ με το σκεπτικό ότι δεν προκύπτει το είδος των υπηρεσιών που παρέχονται από την αλλοδαπή εταιρεία και

αν πράγματι χρησιμοποιήθηκαν από την ελεγχόμενη επιχείρηση ή αν είναι υπηρεσίες που ωφελούν τον όμιλο.

Η φορολογική αρχή εσφαλμένα επέβαλλε πρόστιμο για μη αναφορά της ανωτέρω λογιστικής διαφοράς στο φορολογικό πιστοποιητικό, δεδομένου ότι το ύψος του κρινόμενου ποσού (όρος 2.2 της σύμβασης, που ορίζει ότι η αμοιβή βασίζεται στο κόστος πλέον 5% ως περιθώριο κέρδους) είναι μικρότερο του ουσιώδους μεγέθους εκτέλεσης, όπως προκύπτει βάσει του ΔΕΠ320 και δεν κρίθηκε ιδιαίτερου ελεγκτικού κινδύνου για περαιτέρω των όσων προβλέπει το πρόγραμμα ελέγχου της ΠΟΛ 1159/2011 έλεγχο. Το ουσιώδες μέγεθος εκτέλεσης εργασιών του ελέγχου είχε υπολογιστεί σε 219.555€ σε ποσό δαπάνης.

Η δαπάνη είναι εκπεστέα γιατί αφορά σε υπηρεσίες, το είδος των οποίων προκύπτει και από τη σύμβαση, η οποία αναφέρει ρητά ότι οι υπηρεσίες αφορούν συμβουλές και βοήθεια σε θέματα marketing και εμπορίου, παρεχόμενες έναντι εύλογης κατά κοινή πείρα αμοιβής και απαραίτητες για την εύρυθμη λειτουργία της ελεγχόμενης εταιρείας που δεν είναι σε θέση λόγω των περιορισμένων ανθρώπινων πόρων να εκτελεί το σύνολο των εργασιών που απαιτούνται με δικά της μέσα.

II) Βήμα ελέγχου 45 Πληρωμές σε αντισυμβαλλόμενους εγκατεστημένους σε μη συνεργάσιμα κράτη/ή σε κράτη που υπόκεινται σε προνομιακό καθεστώς του άρθ. 51^A N.2238/94.

Ο φορολογικός έλεγχος έκρινε ότι δεν είναι εκπεστέα η δαπάνη ποσού 25.201,63 ευρώ που αναφέρεται σε πληρωμή αμοιβής προς την Κυπριακή εταιρεία, η οποία, βάσει της οικείας σύμβασης, είχε αναλάβει να πραγματοποιήσει έρευνα αγοράς για την χρηματοδότηση της εταιρείας από Κυπριακές τράπεζες, με το σκεπτικό ότι δεν προσκομίστηκε κάποιο παραδοτέο έγγραφο για τα αποτελέσματα αυτής της υπηρεσίας ούτε εν τέλει πραγματοποιήθηκε συνεργασία με Κυπριακό οργανισμό ώστε να δικαιολογεί τις αμοιβές που καταβάλλονται στην προαναφερόμενη αλλοδαπή εταιρεία. Επίσης, στη σελίδα 4 της Έκθεσης Ελέγχου, η φορολογική αρχή διαπιστώνει ότι «στα τιμολόγια της αλλοδαπής εταιρείας αναγράφεται «Παροχή Συμβουλευτικών Υπηρεσιών & Οργάνωση Factoring με Ενδεικτικά αναφέρουμε ότι το πρώτο τιμολόγιο Νο της εκδότριας κυπριακής εταιρείας εκδόθηκε στις 4/9/2012 με το ποσό των €14.250,00 (προγενέστερα της υπογραφείσας σύμβασης). Αξιοσημείωτο είναι δε το γεγονός ότι η ελεγχόμενη είχε ήδη συνάψει την από Νο/2012 σύμβαση με την ελληνική εταιρείαΑνώνυμη Εταιρεία Πρακτορείας Επιχειρηματικών Απαιτήσεων για την εκχώρηση απαιτήσεων της, η οποία είναι προγενέστερη αυτής που σύναψε με την αλλοδαπή κυπριακή εταιρεία και ως εκ τούτου εκτός των άλλων δεν θα μπορούσε να θεωρηθεί ως διαμεσολαβητής η κυπριακή εταιρεία».

Η υπό εξέταση δαπάνη ήταν κάτω του μεγέθους των 219.555€ που είχε οριστεί ως ουσιώδες μέγεθος (performance materiality) και ως εκ τούτου δεν υπήρχε υποχρέωση να ελεγχθεί.

Επιπλέον, ο ορκωτός ελεγκτής θεωρεί ότι η υπό κρίση δαπάνη πρέπει να αναγνωρισθεί ως εκπεστέα γιατί το προσωπικό της ελεγχόμενης εταιρείας δεν διαθέτει γνώσεις και εμπειρία για να διαχειριστεί τη χρηματοδότηση του κεφαλαίου κίνησης των απαιτήσεων της (ύψους περίπου 4 εκ. ευρώ) και ήταν εύλογο, κατά την κρίση του ελεγκτή να ζητήσει συνδρομή και παροχή υπηρεσιών από τρίτη εταιρεία. Εξάλλου, ο έλεγχος της σκοπιμότητας της δαπάνης είναι εκτός του αντικειμένου του φορολογικού ελέγχου καθώς δεν επιτρέπεται στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών (ΣτΕ 2963/2013, ΣτΕ 1729/2013, ΣτΕ 1604/2011, 3735/1988, 513/1968).

Περαιτέρω, ο ισχυρισμός ότι η σύμβαση χρηματοδότησης υπογράφηκε με την ελληνική εταιρεία, δεν μπορεί να επηρεάσει την κρίση περί παραγωγικότητας της δαπάνης προς την, ιδίως αν ληφθεί υπόψη ότι η είχε κατά την υπό εξέταση χρήση σύνδεσμο με την Κύπρο.

ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ – βήμα ελέγχου περ. 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

Ο φορολογικός έλεγχος υποστηρίζει ότι οι αγορές της εταιρείας από εταιρείες του Ομίλου είναι υπερτιμολογημένες, επειδή, η κερδοφορία της ελεγχόμενης εταιρείας είναι εκτός του εύρους των εταιρειών που κατά την άποψη του ελέγχου θα έπρεπε να προσδιοριστούν ως συγκρίσιμες, και ως εκ τούτου θα πρέπει να προσδιοριστεί στη διάμεσο του δικού του δείγματος, ήτοι σε 2,59%.

Οι κρίσεις της φορολογικής αρχής αποτελούν εξολοκλήρου υποκειμενικές κρίσεις και δεν μπορούν σε καμία περίπτωση να στοιχειοθετήσουν οποιαδήποτε αντικειμενική παράλειψη από την πλευρά του ελεγκτικού γραφείου κατά τη διενέργεια του υπόψη βήματος ελέγχου. Με βάση τις Κατευθυντήριες Οδηγίες (παρ. 4.1 και επ. του Κεφαλαίου IV), ο έλεγχος σε θέματα υπερτιμολογήσεων/υποτιμολογήσεων (transfer pricing) εμπεριέχει σε μεγάλο βαθμό το υποκειμενικό στοιχείο, αφού δεν είναι ακριβής επιστήμη (παρ. 4.8, Κεφάλαιο IV) και ο φορολογούμενος σε σχέση με τον έλεγχο μπορεί να φτάσουν σε διαφορετικά συμπεράσματα λόγω της πολυπλοκότητας και της ευαισθησίας των δεδομένων (παρ. 4.1 Κεφάλαιο IV Οδηγίες 2010).

Οι εταιρείες και δεν θα έπρεπε να απορριφθούν από το σχετικό δείγμα αφού αφενός διέθεταν/διαθέτουν ιστοσελίδα, το οποίο επιβεβαιώθηκε κατά τον έλεγχο μας (προσκομίζονται σχετικές ιστοσελίδες), και αφετέρου επιτελούσαν τις ίδιες λειτουργίες (χονδρικής πώλησης φρούτων) με την υπό έλεγχο εταιρεία.

Περαιτέρω, οι επιπλέον 8 εταιρείες που προσέθεσε ο έλεγχος για να επικαιροποιήσει τη μελέτη είναι εντελώς εσφαλμένες δεδομένου ότι οι λειτουργίες παραγωγής, λιανικής πώλησης κλπ. που επιτελούν, είναι ουσιωδώς διαφορετικές από αυτές της ελεγχόμενης εταιρείας και δεν μπορούν να θεωρηθούν ως συγκρίσιμες.

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 παρουσιάζετε 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	27/09/2013	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 27/09/2013.

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 στον προσφεύγοντα.

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

Επειδή οι διατάξεις που προβλέπουν την επιβολή κυρώσεων από την ΑΑΔΕ και την ΕΛΤΕ, εφαρμόζονται παραλλήλως χωρίς να αναιρεί η μία την άλλη, καθόσον το διοικητικό πρόστιμο που επιβάλλει η ΑΑΔΕ, δεν έχει ποινική χροιά, σε αντίθεση με το πρόστιμο που επιβάλλεται από το αρμόδιο όργανο της ΕΛΤΕ στο πλαίσιο πειθαρχικής διαδικασίας, πρόκειται δηλαδή περί διαφορετικής φύσης κύρωση για παράβαση διαφορετικού σκοπού και προστατευόμενου αγαθού διατάξεων, ενώ εξάλλου, το εύρος της διατάξεως του άρθρου 53 παρ. 4 του Ν. 4449/17, σύμφωνα με την οποία από την έναρξη ισχύος του νόμου αυτού καταργείται κάθε αντίθετη διάταξη, περιορίζεται σε διατάξεις με τις οποίες ρυθμίζονται θέματα λειτουργίας και εποπτείας της ΕΛΤΕ επί του ελεγκτικού έργου και δεν εκτείνεται και στην κατάργηση διατάξεων, που αφορούν την ΑΑΔΕ και τις αρμοδιότητές της (ΝΣΚ 80/2019).

Επειδή η φορολογική αρχή επιβάλλει φορολογικό πρόστιμο στους Ορκωτούς Ελεγκτές και τα Ελεγκτικά γραφεία λόγω κριθείσας υπαιτιότητάς τους για ζημία του Ελληνικού Δημοσίου και διαφυγή εσόδων από τις ελεγχθείσες από τους Ορκωτούς Ελεγκτές και τα Ελεγκτικά γραφεία εταιρείες.

Επειδή η ΕΛΤΕ επιβάλλει πειθαρχικές ποινές στους Ορκωτούς Ελεγκτές και τα Ελεγκτικά γραφεία ως εποπτικό όργανο για την ποιότητα εκτέλεσης της ελεγκτικής παροχής υπηρεσίας.

Επειδή σύμφωνα με τα ανωτέρω, τα φορολογικά πρόστιμα που επιβάλλει η φορολογική αρχή είναι διάφορα από τις πειθαρχικές ποινές που επιβάλλει η ΕΛΤΕ, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα για αναρμοδιότητα οργάνου για την επιβολή του υπό κρίση προστίμου, **κρίνεται ως αβάσιμος.**

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 υποχρεώσεών 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./2017 εντολής του Προϊσταμένου του, στην ανώνυμη εταιρεία με την επωνυμία,, ΑΦΜ:....., με έδρα στο, επί της, 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 του, 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:

1. Βήμα ελέγχου 14. Δικαιώματα έξοδα διοικητικής υποστήριξης

Ο φορολογικός έλεγχος έκρινε ότι η δαπάνη ποσού **121.024,05 €** δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα καθώς δεν αποδεικνύεται, εάν συμβάλλει στην ανάπτυξη των εργασιών της, την αύξηση των κερδών της και την απόκτηση εισοδήματος.

Με βάση την από 07.2002 σύμβαση που υπέγραψε η ελεγχόμενη με την αλλοδαπή συνδεδεμένη εταιρία συμφώνησε μεταξύ των άλλων να λαμβάνει συμβουλές και βοήθεια σε θέματα μάρκετινγκ. Όποτε κρίνεται απαραίτητο, προβλέπεται- βάσει της σύμβασης- ο εμπορικός διευθυντής της ιταλικής εταιρίας να μεταβαίνει στην Ελλάδα και να συμμετέχει σε συναντήσεις. Σύμφωνα με τη σύμβαση τα εν λόγω έξοδα θα επιβαρύνονται με την προσθήκη περιθωρίου κέρδους επί κόστους 5%.

Την ελεγχόμενη χρήση ο λογαριασμός χρεώθηκε με την αξία του τιμολογίου/...../2012, της εταιρείας του εξωτερικού συνολικού ποσού 121.024,05 € (κόστος 115.261,00€ πλέον 5% κέρδος 5.763,05€).

Στο παραπάνω τιμολόγιο της Ιταλικής εταιρείας αναγράφεται ως αιτιολογία «πρόβλεψη για τη παροχή εμπορικής και τεχνικής υποστήριξης και προώθησης (marketing) των προϊόντων για την περίοδο 2012».

Από τον έλεγχο ζητήθηκε ο τρόπος υπολογισμού του ως άνω ποσού και το είδος της δαπάνης που αφορά. Για την τεκμηρίωση των ανωτέρω η ελεγχόμενη δεν προσκόμισε κανένα αποδεικτικό στοιχείο πλην ενός υπολογιστικού φύλλου excel με βάση το οποίο επιμερίζει το ποσό – κόστος στην Ελληνική επιχείρηση.

2. Βήμα ελέγχου 45 Πληρωμές σε αντισυμβαλλόμενους εγκατεστημένους σε μη συνεργάσιμα κράτη/ή σε κράτη που υπόκεινται σε προνομιακό καθεστώς του άρθ. 51^Α Ν.2238/94.

Ο φορολογικός έλεγχος έκρινε ότι δεν είναι εκπεστέα η δαπάνη ποσού 25.201,63 ευρώ που αναφέρεται σε πληρωμή αμοιβής προς την Κυπριακή εταιρεία, η οποία, βάσει της οικείας σύμβασης, είχε αναλάβει να πραγματοποιήσει έρευνα αγοράς για την χρηματοδότηση της εταιρείας από Κυπριακές τράπεζες, με το σκεπτικό ότι δεν προσκομίστηκε κάποιο παραδοτέο έγγραφο για τα αποτελέσματα αυτής της υπηρεσίας ούτε εν τέλει πραγματοποιήθηκε συνεργασία με Κυπριακό οργανισμό ώστε να δικαιολογεί τις αμοιβές που καταβάλλονται στην προαναφερόμενη αλλοδαπή εταιρεία. Επίσης, στη σελίδα 4 της Έκθεσης Ελέγχου, η φορολογική αρχή διαπιστώνει ότι «στα τιμολόγια της αλλοδαπής εταιρίας αναγράφεται «Παροχή Συμβουλευτικών Υπηρεσιών & Οργάνωση Factoring με Ενδεικτικά αναφέρεται ότι το πρώτο τιμολόγιο Νο της εκδότριας κυπριακής εταιρίας εκδόθηκε στις 4/9/2012 με το ποσό των €14.250,00 (προγενέστερα της υπογραφείσας σύμβασης). Αξιοσημείωτο είναι δε το γεγονός ότι η ελεγχόμενη είχε ήδη συνάψει την από Νο/2012 σύμβαση με την ελληνική εταιρεία

..... Ανώνυμη Εταιρεία Πρακτορείας Επιχειρηματικών Απαιτήσεων για την εκχώρηση απαιτήσεων της, η οποία είναι προγενέστερη αυτής που σύναψε με την αλλοδαπή κυπριακή εταιρεία και ως εκ τούτου εκτός των άλλων δεν θα μπορούσε να θεωρηθεί ως διαμεσολαβητής η κυπριακή εταιρεία».

3. ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ – βήμα ελέγχου περ. 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

Ο φορολογικός έλεγχος υποστηρίζει ότι οι αγορές της εταιρείας από εταιρείες του Ομίλου είναι υπερτιμολογημένες, επειδή, η κερδοφορία της ελεγχόμενης εταιρείας είναι εκτός του εύρους των εταιρειών που θα έπρεπε να προσδιοριστούν ως συγκρίσιμες, και ως εκ τούτου θα πρέπει να προσδιοριστεί στη διάμεσο του δικού του δείγματος, ήτοι σε 2,59%.

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

14. Να ελεγχθεί εάν τα δικαιώματα ή οι αποζημιώσεις καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι κάτοικος ή έχει την έδρα του ή είναι εγκατεστημένος σε κράτος μη συνεργάσιμα στο φορολογικό τομέα, όπως θα καθορίζονται από αποφάσεις του Υπουργείου Οικονομικού τον Ιανουάριο κάθε έτους ή σε κράτος που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς όπως αυτά ορίζονται στο άρθρο 51Α του Ν.2238/1994 καθώς στην περίπτωση αυτή δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση εκτός και αν ο ενδιαφερόμενος αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα την μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίων με σκοπό την φοροαποφυγή ή φοροδιαφυγή.

Να ελεγχθεί εάν για τα δικαιώματα η οι αποζημιώσεις συντρέχουν και οι ακόλουθες προϋποθέσεις έκπτωσης:

- Έγγραφο σύμβαση και τιμολόγιο
- Απόδοση του οικείου παρακρατούμενου φόρου
- Πίστωση ή καταβολή εντός της διαχειριστικής χρήσης που αφορούν
- Μη ενσωμάτωση στην τιμή πώλησης
- Ποσοστό καταβολής να μην υπερβαίνει τον μέσο όρο των ποσοστών που καταβάλλονται από επιχειρήσεις του ίδιου ομίλου άλλων χωρών

Τα ανωτέρω ισχύουν και για τις δαπάνες διοικητικής υποστήριξης, οργάνωσης και αναδιοργάνωσης.

.....

45. Πληρωμές σε αντισυμβαλλόμενους εγκατεστημένους σε μη συνεργάσιμα κράτη ή / και σε κράτη που υπόκεινται σε προνομιακό καθεστώς του άρθρου 51Α του Ν. 2238/1994. Ελέγχεται αν έχουν πραγματοποιηθεί καταβολές/πληρωμές σε φυσικά ή/και νομικά πρόσωπα ή/και νομικές οντότητες που είναι κάτοικοι ή έχουν τη έδρα τους ή είναι εγκατεστημένα σε κράτη μη συνεργάσιμα τα οποία θα καθορισθούν με την απόφαση του Υπουργού Οικονομικών (σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 51 Α του Ν. 2238/1994), καθώς δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση, εκτός εάν η ελεγχόμενη επιχείρηση αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών η εισοδημάτων ή κεφαλαίου με σκοπό τη φοροαποφυγή ή φοροδιαφυγή.

Ελέγχεται αν έχουν πραγματοποιηθεί καταβολές/πληρωμές σε φυσικά ή/και νομικά πρόσωπα ή/και νομικές οντότητες που είναι κάτοικοι ή έχουν τη έδρα τους ή είναι εγκατεστημένα σε κράτη που υπόκεινται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς κατά την έννοια της παραγράφου 7 του άρθρου 51 Α του Ν. 2238/1994, καθώς δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση, εκτός αν η ελεγχόμενη επιχείρηση αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίου με σκοπό τη φοροαποφυγή ή φοροδιαφυγή.

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 ο κύκλος εργασιών της ελεγχόμενης για την υπό κρίση χρήση ανέρχεται σε 40.425.797,25€ και τα λοιπά έσοδα εκμετάλλευσης σε 606.047,57€, ήτοι σύνολο 41.031.844,82€.

Επειδή για επιχειρήσεις με ακαθάριστα έσοδα μέχρι 50.000.000 ευρώ ελέγχονται οι δαπάνες οι οποίες υπερβαίνουν τα 15.000 ευρώ.

Επειδή η προσφυγή της ελεγχθείσας εταιρείας υπ' αριθμ./2018, που αφορούσε στον υπό κρίση έλεγχο, έχει απορριφθεί σιωπηρώς από την υπηρεσία μας. Για την εν λόγω προσφυγή έχει ασκηθεί δικαστική προσφυγή από την με αριθμό πράξης/2019, για την οποία έχει ορισθεί δικάσιμος την 16/9/2019.

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 10.000 €.

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 **07/03/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του Ορκωτού Ελεγκτή «..... του», **ΑΦΜ** και την επικύρωση της πράξης/2018:

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – 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 του υπόχρεου για το οικονομικό έτος 2014 βάσει της παρούσας απόφασης: **10.000,00€**

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

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Ακριβές αντίγραφο

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

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.