



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, 01/07/2019

Αριθμός απόφασης: 2165

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 του **ΑΦΜ**, **κάτοικου** **επί της οδού** Τ.Κ., εργαζόμενου στην ελεγκτική εταιρεία με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, που εδρεύει στην οδό στο με ΤΚ, κατά της υπ' αριθμ. /2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 4 του ν.2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 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** **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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Η προσβαλλόμενη υπ' αριθμ. /2018 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 4 του ν.2523/1997 εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., κατόπιν του πορίσματος της από 24/12/2018 έκθεσης μερικού ελέγχου (γραφείου) φορολογικού πιστοποιητικού βάσει των άρθρων 82 παρ. 5 και 65^Α του Ν.4174/2013, σύμφωνα με το οποίο, 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 συνόλου του προστίμου, προβάλλοντας τους κατωτέρω ισχυρισμούς:

- 1. Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας. Αναρμοδιότητα οργάνου. Υπέρβαση εξουσίας.** Στη διάταξη του άρθρου 6§1 του Ν. 3148/2003, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 26 του Ν. 4170/2013 και ίσχυε μέχρι 23.01.2017, προβλέπεται ότι 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. Η ως άνω διάταξη, αν και καταργήθηκε με το άρθρο 53 του Ν. 4449/2017 στις 24.01.2017, παραμένει εν ισχύ δυνάμει της επιφυλάξεως, που διατυπώνεται από τη μεταβατική διάταξη του άρθρου 52§8 του Ν. 4449/2017, σύμφωνα με την οποία για παραβάσεις των διατάξεων, που ρυθμίζουν τις εργασίες των ελεγκτών, συμπεριλαμβανομένων των Κανονιστικών Αποφάσεων της Ε.Λ.Τ.Ε., του εκάστοτε ισχύοντος Κώδικα Δεοντολογίας και των ελεγκτικών προτύπων ή των προτύπων διασφάλισης της ποιότητας, που έχουν τελεσθεί μέχρι τη θέση σε ισχύ των διατάξεων του Ν. 4449/2017, ήτοι έως τις 23.01.2017, εφαρμόζονται οι διατάξεις του προαναφερθέντος άρθρου 6 του Ν. 3148/2003. Επιπρόσθετα, η προαναφερθείσα διάταξη του άρθρου 6§1 του Ν. 3148/2003 υπερισχύει ως νεότερη (lex posterior derogat legi priori), κατόπιν της τροποποίησής της από τον Ν. 4170/2013, της αντίθετης διατάξεως του άρθρου 26 του Ν. 3943/2011, που απονέμει στον Υπουργό Οικονομικών αρμοδιότητα επιβολής διοικητικών προστίμων στους Νομίμους

Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία, **αλλά και ως ειδικότερη (lex specialis derogat legi generali)**, αφού στη διάταξη του άρθρου 6§3 του Ν. 3148/2003 προβλέπονται συγκεκριμένα κριτήρια για τη διαπίστωση της βαρύτητας της πράξεως, που δεν αποτελούν παρά εξειδικεύσεις της αρχής της αναλογικότητας (λ.χ. σοβαρότητα της παραβάσεως, κίνδυνος για την αξιοπιστία και την ορθή λειτουργία του ελεγκτικο-λογιστικού θεσμού, ο τυχόν προσπορισμός οφέλους και η τυχόν συνδρομή στο πρόσωπο του παραβάτη της ιδιότητας του κυρίου εταίρου σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 2§14 του Ν. 3693/2008), κριτήρια που ελλείπουν πλήρως από την αντίθετη διάταξη του άρθρου 26 Ν. 3943/2011.

Επιπλέον, με την παρ. 9 του άρθρου 10 της ΠΟΛ 1159/2011, η οποία ορίζει ότι «9. Το πιο πάνω πρόστιμο επιβάλλεται και στο ελεγκτικό γραφείο στο οποίο ανήκει ο Νόμιμος Ελεγκτής. Αρμόδια αρχή για την επιβολή του προστίμου είναι η ελεγκτική υπηρεσία του Υπουργείου Οικονομικών στην οποία υπάγεται το ελεγκτικό γραφείο», δεν είναι εφαρμοστέα δεδομένου ότι έρχεται σε αντίθεση με την πρόβλεψη του νόμου 2523/97.

Περαιτέρω, ακόμη κι εάν ήθελε θεωρηθεί ότι 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, όπως προαναλύθηκε, είναι η Ε.Λ.Τ.Ε.. Επομένως, η υπό κρίση πράξη τυγχάνει παράνομη και ακυρωτέα λόγω αναρμοδιότητας και υπερβάσεως εξουσίας της Φορολογικής Αρχής καθώς και λόγω παραβίασης της θεμελιώδους διοικητικής αρχής της μη επιβολής δύο ποινών για το ίδιο βιοτικό συμβάν.

- 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 27.03.2015, καθιστώντας την πράξη ως μη νόμιμη και συνεπώς ακυρωτέα.

Επικουρικώς, και για την περίπτωση που ήθελε θεωρηθεί (το οποίο αρνούμαστε) 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 – παραβίαση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης και μη γνωμοδότηση της ΕΛΤΕ για την εκτέλεση της ελεγκτικής εργασίας.** Για την επιβολή του προστίμου του άρθρου 4 παρ. 4 του ν. 2523/1997, ο Έλεγχος θα πρέπει να είναι σε θέση να στοιχειοθετήσει την εν λόγω παράβαση εκ μέρους του ελεγκτικού γραφείου, κατόπιν σχετικής κλήσης σε ακρόαση του νόμιμου εκπροσώπου της. Εντούτοις, το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. ουδέποτε και σε κανένα στάδιο της διαδικασίας καταλογισμού φόρου στην ελεγχόμενη κάλεσε την προσφεύγουσα να εκφράσει τις απόψεις της, να τοποθετηθεί επί των ευρημάτων και να αιτιολογήσει γιατί δεν εντόπισε τις διαφορές που εντόπισε ο φορολογικός έλεγχος, στερώντας της κατ' αυτόν τον τρόπο το δικαίωμα ακρόασης.

Περαιτέρω, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1148/2018 που τροποποίησε την παρ. 8 του άρθ. 10 της ΠΟΛ.1159/11, απαιτείται η γνώμη της ΕΛΤΕ προκειμένου να επιβληθεί σχετικό πρόστιμο.

Επομένως, εφόσον η φορολογική αρχή δεν ζήτησε και δεν έλαβε την άποψή του ελεγκτικού γραφείου επί των υπόψη διαφορών του φορολογικού ελέγχου κατά τον καταλογισμό στην ελεγχθείσα εταιρεία καθώς και την γνώμη της ΕΛΤΕ για την εκτέλεση της εργασίας του ελεγκτικού γραφείου, συνεπάγεται ότι είναι μη νόμιμη η διαδικασία που έχει ακολουθηθεί ως εκ τούτου καθίσταται παράνομη η επιβολή του υπό κρίση προστίμου.

- 4. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας.** Τα διοικητικά πρόστιμα που επιβάλλονται δυνάμει της διάταξης του άρθρου 4§4 του Ν.2537/1997, σε αντίθεση με το αντικειμενικό σύστημα της διάταξης του άρθρου 5 του ίδιου νόμου δέον να ελέγχονται υπό το πρίσμα της αρχής της αναλογικότητας, δοθέντος ότι, εν προκειμένω, η φορολογική αρχή διαθέτει διακριτική ευχέρεια κατά τον προσδιορισμό του ύψους των προστίμων, εντός βεβαίως των ακραίων ορίων που θέτει ο νόμος. Εν προκειμένω, δεν υφίσταται καμία αιτιολογία σχετικά με το ύψος του επιβαλλόμενου προστίμου ποσού € 30.000,00, καθώς η απλή παράθεση των ισχυουσών διατάξεων ουδόλως συνιστά αιτιολογία. Από αυτό και μόνον προκύπτει το προδήλως παράνομο της φορολογικής διοίκησης, αφού, όταν ο νόμος απαιτεί για την επιμέτρηση του προστίμου να εξετασθεί η βαρύτητα της πράξης ή παράλειψης, προϋποθέτει, σύμφωνα με την αρχή της αναλογικότητας, ότι για την επιμέτρηση του προστίμου και τη διαπίστωση της βαρύτητας θα πρέπει να προηγηθεί διανοητική διεργασία, η οποία θα συντίθεται, αποκλειστικά από ποιοτικά χαρακτηριστικά, ήτοι την ύπαρξη ή μη υπαιτιότητας του ελεγχόμενου ελεγκτικού γραφείου ή του νομίμου ελεγκτή καθώς και ο βαθμός αυτής, στοιχεία που συνθέτουν τη διήκουσα γραμμή της βαρύτητας. Τούτο δύναται να επιτευχθεί όχι εκτός των ελεγκτικών προτύπων, όπως εσφαλμένα και παρανόμως διαλαμβάνει η φορολογική αρχή, αλλά εντός αυτών, ήτοι το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000, «Έργα Διασφάλισης πέραν ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης». Ως συνάγεται εκ των ανωτέρω, η προσβαλλόμενη πράξη

τυγχάνει ακυρωτέα και εξαφανιστέα λόγω ελλιπούς αιτιολογίας και λόγω παραβίασης της θεμελιώδους διοικητικής αρχής αναλογικότητας.

5. 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*). 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.

6. Μη παράβαση των καθηκόντων του ορκωτού ελεγκτή λογιστή

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

Κατά τη διενέργεια του ελέγχου, το ελεγκτικό γραφείο τήρησε στο ακέραιο τις ελεγκτικές διαδικασίες που προβλέπονται από τις ανωτέρω διατάξεις, τεκμηριώνοντας πλήρως τη θέση του και ουδεμία παράβαση συντελέστηκε από το ελεγκτικό γραφείο και τον ορκωτό ελεγκτή λογιστή κατά την εκτέλεση των καθηκόντων τους. 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 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 .

Όπως προβλέπεται και από το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου ΔΕΠ 320, ο προσδιορισμός από τον ελεγκτή του ουσιώδους μεγέθους είναι θέμα επαγγελματικής κρίσης και επηρεάζεται από την αντίληψη του ελεγκτή για τις σχετικές ανάγκες πληροφόρησης των τελικών χρηστών.

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 για τη φορολογία εισοδήματος είχε οριστεί (βάσει των ανωτέρω διατάξεων) σε ποσό φόρου 26.568 ευρώ, για το ΦΠΑ σε ποσό φόρου 91.430 ευρώ, για τους παρακρατούμενους φόρους σε ποσό φόρου 49.620 ευρώ και για το φόρο ακίνητης περιουσίας (ΦΑΠ) σε ποσό φόρου 9.170 ευρώ. Συνεπώς, πολλές από τις λογιστικές διαφορές ή λοιπές παραβάσεις που αναφέρει ο έλεγχος δεν ήμασταν υποχρεωμένοι να τις ελέγξουμε, όπως και κατωτέρω στο παρόν αναλύεται.

Καθίσταται σαφές λοιπόν, ότι η Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης και το Προσάρτημα των αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων είναι πλήρως τεκμηριωμένα επί τη βάση του αναλυτικού φακέλου τεκμηρίωσης του ειδικού φορολογικού ελέγχου που διενεργήθηκε και εκτελέστηκε σύμφωνα με τις ελεγκτικές διαδικασίες που έπρεπε να τηρηθούν.

Ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής ότι στη εφαρμοστέα νομοθεσία δεν προβλέπεται κάποιο ανώτατο ή κατώτατο όριο καταλογισθείσας από την φορολογική αρχή διαφοράς με βάση το οποίο πρέπει ή δεν πρέπει να καταλογιστεί το πρόστιμο της παρ. 4 του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997 είναι μεν αληθής, αλλά παραβλέπει ότι δεν είναι επιτρεπτό να επιβάλλεται πρόστιμο στις περιπτώσεις που η διαφορά δεν εντοπίσθηκε από τον ορκωτό ελεγκτή και την ελεγκτική εταιρεία άνευ υπαιτιότητας τους, όταν κάποιες δαπάνες κρίθηκε ότι δεν έχριζαν περισσότερης διερεύνησης καθώς η πιθανή φορολογική τους επίδραση ήταν μικρή βάσει του ουσιώδους μεγέθους, το οποίο υποχρεωτικά προσδιορίζεται στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου κατά τα ανωτέρω αναφερόμενα.

Επομένως δεν υπήρξε καμία παραβίαση καθηκόντων και ως εκ τούτου παρά τω νόμω επιβλήθηκε το υπό κρίση πρόστιμο, το οποίο θα πρέπει να ακυρωθεί.

iii. Προϋποθέσεις- Περιορισμοί διενέργειας ελέγχου

Επίσης, σύμφωνα με το Παράρτημα ΙΙΙ του Προγράμματος Ελέγχου της ΠΟΛ. 1159/2011 διενεργείται έλεγχος για την εκπαισιμότητα δαπανών υπό την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω δαπάνες υπερβαίνουν συγκεκριμένα όρια.

Στη περίπτωση της ελεγχόμενης εταιρείας, δεδομένου ότι τα ακαθάριστα έσοδά της δεν υπερβαίνουν τα 50 εκατομμύρια ευρώ ελέγχθηκαν οι δαπάνες που υπερέβαιναν τις 15 χιλιάδες ευρώ και στην περίπτωση που αυτές δεν κάλυψαν το 10% του συνόλου κάθε κατηγορίας δαπάνης επιλέχθηκε περαιτέρω δείγμα προκειμένου να καλυφθεί το ποσοστό αυτό.

Ενόψει των ανωτέρω, είναι σαφές ότι η Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης και το Προσάρτημα των αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων που εκδόθηκε από το ελεγκτικό γραφείο είναι πλήρως τεκμηριωμένα και δεν υπήρξε καμία παραβίαση των ελεγκτικών καθηκόντων, ενώ προφανώς είναι παράνομη η επιβολή προστίμου και θα πρέπει αυτό να ακυρωθεί.

7. Επί των διαπιστωθεισών παραβάσεων

Φορολογία εισοδήματος

- i. Λογαριασμός 60.00.1300 «ΟΔΟΙΠΟΡΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ» & Λογαριασμός 60.00.1311 «ΟΔΟΙΠΟΡΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ- ΚΕΝΤΡΙΚΟ»

Ο έλεγχος δεν αναγνώρισε την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχθείσας εταιρείας δαπανών ποσών 972,32 και 9.379,36 ευρώ που καταχωρήθηκαν αντίστοιχα στους παραπάνω λογαριασμούς και αφορούσαν έξοδα κίνησης του προσωπικού παραγωγής και διοίκησης της ελεγχθείσας (αντίτιμο οδοιπορικών εξόδων) με την αιτιολογία ότι δεν καλύπτονται με παραστατικά στοιχεία του ΚΒΣ και ότι ως εκ τούτου θεωρούνται μισθός με υποχρέωση καταβολής ασφαλιστικών εισφορών και παρακράτηση του αναλογούντος φόρου μισθωτών υπηρεσιών.

Στο Πρόγραμμα Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της ΠΟΛ 1159/2011 στο οποίο καθορίζονται αναλυτικά ανά κατηγορία δαπάνης οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που θα πρέπει να πραγματοποιηθούν, δεν υπάρχει σχετικό βήμα ελέγχου αναφορικά με την υπόψη κατηγορία δαπάνης (οδοιπορικά προσωπικού).

Παρόλ' αυτά, βάσει του πλαισίου που ορίζεται στο ΔΠΕΔ 3000 το ελεγκτικό γραφείο προέβη σε έλεγχο των εν λόγω λογαριασμών και κατά την κρίση του προσφεύγοντος και πάντα τηρώντας τη φορολογική νομοθεσία προχωρήσαμε:

α. στην αναμόρφωση της πλειοψηφίας των καταχωρήσεων του λογαριασμού 60.00.1300. Το ποσό του εν λόγω λογαριασμού, το οποίο δεν αναμορφώθηκε, είναι επουσιώδες, ήτοι αντιστοιχεί σε ποσό φόρου κάτω του ορίου των 26.568 ευρώ που ορίστηκε ως ουσιώδες μέγεθος ποσού φόρου για ελεγκτικούς σκοπούς στη φορολογία εισοδήματος.

β. στην αναμόρφωση του μεγαλύτερου μέρους των εξόδων του λογαριασμού 60.00.1311, γιατί κρίναμε ότι τα συγκεκριμένα έξοδα δεν ήταν παραγωγικά αν και υπήρχαν τα παραστατικά.

Περαιτέρω, στο Πρόγραμμα Ελέγχου της Φορολογίας Εισοδήματος βήμα Γ1 Δαπάνες μισθοδοσίας περ. (α) προβλέπεται έλεγχος ότι οι εισφορές στα ασφαλιστικά ταμεία έχουν καταβληθεί ή βεβαιωθεί και περαιτέρω στην περ. (γ) προβλέπεται έλεγχος σε ετήσια βάση του ορθού υπολογισμού των ασφαλιστικών εισφορών για δύο τουλάχιστον υπαλλήλους και δύο εργάτες.

Οι ανωτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις με βάση τα προαναφερόμενα όρια (άνω των 15.000 ευρώ) και με βάση το δείγμα 10% για κάθε κατηγορία δαπάνης για την καταβολή ή βεβαίωση των ασφαλιστικών εισφορών και τον ορθό υπολογισμό σε ετήσια βάση των ασφαλιστικών εισφορών για δύο τουλάχιστον υπαλλήλους και δύο εργάτες πραγματοποιήθηκαν στο ακέραιο χωρίς να προκύψει κάποιο περαιτέρω εύρημα.

Περαιτέρω, η ελεγχθείσα εταιρεία εξέδιδε αποδείξεις δαπάνης για τα οδοιπορικά του προσωπικού της, είχε νόμιμο δικαιολογητικό δαπάνης, και τα κατέβαλε ως αποζημίωση δαπανών στις οποίες αναγκαστικά προέβαινε το προσωπικό της αποκλειστικά κατά την εκτέλεση των εργασιακών τους καθηκόντων, οι εν λόγω δαπάνες δεν αποτελούν μισθό και ως εκ τούτου δεν τίθεται θέμα παρακράτησης φόρου μισθωτών υπηρεσιών και καταβολής ασφαλιστικών εισφορών (σχετικές ΣτΕ 2945/1988 -βλ. παράρτημα, 2348/1985, 1790/1987, 635/1992 κλπ, Εγκύκλιος ΙΚΑ 61/1992 ΔΕΝ1992 σελ. 903).

Συνεπώς, το πρόγραμμα ελέγχου ακολουθήθηκε και οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που περιλαμβάνονται στο πρόγραμμα ελέγχου της ΠΟΛ 1159/2011 για τη συγκεκριμένη κατηγορία δαπανών εκτελέστηκαν, ενώ η διαφορά που δήθεν διαπιστώνεται από τον φορολογικό έλεγχο προέρχεται από ελεγκτικές επαληθεύσεις που δεν συμπεριλαμβάνονται στο Πρόγραμμα Ελέγχου της ΠΟΛ 1159/2011 και τις οποίες δεν όφειλε το ελεγκτικό γραφείο να πραγματοποιήσει.

ii. Λογαριασμός 64.01.0100 «ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔΙΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ»

Εσφαλμένως και παρά τω νόμω ο έλεγχος δεν αναγνώρισε την έκπτωση δαπάνης ταξιδίων εξωτερικού ποσού 7.427,60 ευρώ με την αιτιολογία ότι δήθεν δεν καλύπτονται από τα προβλεπόμενα από τον Κ.Β.Σ. φορολογικά στοιχεία ή δεν προκύπτει ο σκοπός

πραγματοποίησής τους (άρθρο 31 Ν. 2238/94, άρθρο 18 παρ. 2 Π.Δ. 186/92) για τους κάτωθι λόγους:

Το ποσό του προκύπτοντος φόρου για την υπό εξέταση δαπάνη είναι κάτω του ορίου των 26.568 ευρώ που ορίστηκε ως ουσιώδης μέγεθος ποσού φόρου για ελεγκτικούς σκοπούς στη φορολογία εισοδήματος και επομένως, δεν υπήρχε υποχρέωση ελέγχου.

Εξάλλου, σύμφωνα με το παράρτημα ΙΙΙ της ΠΟΛ.1159/2011 (βήμα 24 για τη φορολογία εισοδήματος), αναφορικά με τις δαπάνες ταξιδίων, προβλέπεται η υποχρέωση ελέγχου των εξής:

α. εάν οι δαπάνες ταξιδίων συνοδεύονται όχι μόνο από τα παραστατικά του γραφείου ταξιδιών, αλλά και από τα εισιτήρια ή από τις αποδείξεις πώλησης των εισιτηρίων. Σε περίπτωση που οι εν λόγω δαπάνες περιλαμβάνουν τη μετάβαση, διαμονή και διατροφή στην αλλοδαπή τα έξοδα διατροφής δε θα πρέπει να είναι μεγαλύτερα από το κόστος διαμονής, και

β. την εφαρμογή της διάταξης περ. σ της παρ. 1 του αρθ. 31 του Ν.2238/1994.

Με βάση τις παραπάνω οδηγίες, στον έλεγχο δείγματος του ελεγκτικού γραφείου για τις εν λόγω δαπάνες διαπιστώθηκε ότι :

- υπήρχαν τα απαιτούμενα παραστατικά για την έκπτωση των δαπανών ταξιδίων εξωτερικού
- οι δαπάνες πραγματοποιήθηκαν από/στο όνομα εργαζομένων της επιχείρησης και όχι τρίτων, άσχετων προς την επιχείρηση.
- μέσω σχετικών ερωτήσεων στα αρμόδια στελέχη της ελεγχθείσας εταιρείας, τα εν λόγω ταξίδια εξυπηρετούσαν πράγματι υπηρεσιακές ανάγκες (σκοπό του ταξιδιού) και όχι άλλους σκοπούς (πχ. ταξίδι υπαλλήλων της επιχείρησης ως επιβράβευση απόδοσης, γεγονός το οποίο θα συνεπαγόταν διαφορετική μεταχείριση από πλευράς φορολογικής εκπαισιμότητας),
- τα σχετικά παραστατικά των εν λόγω ταξιδίων ήταν τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις του ΚΒΣ,
- στα έξοδα αυτά και στα αντίστοιχα εξοδολόγια δεν περιλαμβάνονταν πρόσθετες αμοιβές προς τους εργαζομένους με τη μορφή της εκτός έδρας αποζημίωσης λόγω υπηρεσιακής μετακίνησης.

Σημειώνεται, ότι από το ποσό της απορριφθείσας από τον έλεγχο δαπάνης συνολικού ύψους 7.427,60 ευρώ ελέγχθηκε από εμάς μόνο το ποσό των 3.250 ευρώ, το οποίο κρίθηκε βάσει της φορολογικής νομοθεσίας πλήρως εκπαιπτόμενο.

Αναφορικά με υπόλοιπο ποσό του οποίου την εκπαισιμότητα αμφισβητεί ο έλεγχος, αυτό ήταν εκτός του δείγματος 10% της συγκεκριμένης κατηγορίας δαπάνης που προβλέπει το Παράρτημα ΙΙΙ της ΠΟΛ.1159/2011 και επομένως, δεν όφειλε να το ελέγξει το ελεγκτικό γραφείο. Επομένως, οι διαφορές αυτές του φορολογικού ελέγχου προέρχονται από ελεγκτικές επαληθεύσεις που δεν συμπεριλαμβάνονται στο Πρόγραμμα ελέγχου της ΠΟΛ.1159/2011 και δεν όφειλε το ελεγκτικό γραφείο να διενεργήσει.

iii. Λογαριασμός 64.02.0000 «ΔΙΑΦΗΜΙΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟΝ ΤΥΠΟ» & Λογαριασμός 64.02.9911 «ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΒΟΛΗΣ»

Εσφαλμένα και παρά τω νόμω ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει την έκπτωση δαπανών ποσού 8.520,62 ευρώ και 2.550 ευρώ που καταχωρήθηκαν αντίστοιχα στους παραπάνω λογαριασμούς και αφορούσαν διαφημιστικές καταχωρήσεις της ελεγχθείσας σε έντυπα περιοδικά με την αιτιολογία:

- για το ποσό των 8.520,62 ευρώ ότι στα εκδοθέντα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών δεν αναγράφεται το τεύχος και η σελίδα καταχώρησης καθώς και ότι από τα προσκομισθέντα δικαιολογητικά δεν τεκμηριώνεται η πραγματοποίηση, το ύψος και η παραγωγικότητα τους, και

- για το ποσό των 2.550 ευρώ ότι δεν προκύπτει η παραγωγικότητά τους και αν έγιναν στο πλαίσιο της επιχειρηματικής δραστηριότητας της επιχείρησης.

Το ποσό του προκύπτοντος φόρου για την υπό εξέταση δαπάνη είναι κάτω του ορίου των 26.568 ευρώ που ορίστηκε ως ουσιώδης μέγεθος ποσού φόρου για ελεγκτικούς σκοπούς στη φορολογία εισοδήματος και συνεπώς δεν συντρέχει παράβαση των υποχρεώσεων η οποία να συνεπάγεται την επιβολή προστίμου εις βάρος της Εταιρείας και του ορκωτού ελεγκτή λογιστή.

iv. Λογαριασμός 64.02.0600 «ΕΞΟΔΑ ΥΠΟΔΟΧΗΣ & ΦΙΛΟΞΕΝΙΑΣ» και Λογαριασμός 64.02.0611 «ΕΞΟΔΑ ΥΠΟΔΟΧΗΣ & ΦΙΛΟΞΕΝΙΑΣ Κ.»

Ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει την έκπτωση δαπάνης συνολικού ποσού 34.299,35 ευρώ και 6.371,91 ευρώ που καταχωρήθηκαν στους παραπάνω λογαριασμούς αντίστοιχα και αφορούν τη φιλοξενία πελατών και επισκεπτών της ελεγχθείσας εταιρείας με την αιτιολογία ότι δεν κατονομάζονται οι λήπτες των υπηρεσιών αυτών και δεν κατέστη δυνατό να διαπιστωθεί εάν έγιναν για τους σκοπούς της επιχείρησης ή καταβλήθηκαν από ελευθεριότητα.

Σύμφωνα με το παράρτημα ΙΙΙ της ΠΟΛ.1159/2011 (βήμα 25 για τη φορολογία εισοδήματος), αναφορικά με τις δαπάνες διανυκτέρευσης σε ξενοδοχείο αλλοδαπών πελατών, αντιπροσώπων και διευθυντικών στελεχών ημεδαπών ή αλλοδαπών επιχειρήσεων, καθώς και ειδικών επιστημόνων, ελέγχθηκε για την εκπαιστικότητα των δαπανών εάν το ξενοδοχείο βρίσκεται εντός του νομού, στη χωρική αρμοδιότητα του οποίου, είναι εγκατεστημένη η έδρα ή υποκατάστημα της επιχείρησης που βαρύνεται με τα έξοδα διανυκτέρευσης.

Για τον ΚΑ 64.02.0600 «ΕΞΟΔΑ ΥΠΟΔΟΧΗΣ & ΦΙΛΟΞΕΝΙΑΣ» λογαριασμό αναμορφώθηκε από το συνολικό ποσό 137.197,41 ευρώ το ποσό των 68.598,71 ευρώ. Για το ποσό που δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση, όπως αναλυτικά αναφέρονται οι δαπάνες αυτές στις επισυναπτόμενες καταστάσεις της έκθεσης ελέγχου, ο έλεγχος δεν έχει επιβεβαιώσει και διασταυρώσει αν τελικά οι δαπάνες αυτές έχουν ήδη αναμορφωθεί. Πάντως από την έκθεση ελέγχου δεν προκύπτει αν τελικά οι δαπάνες που δεν αναγνώρισε ο έλεγχος είναι άλλες από αυτές που ήδη αναμορφώθηκαν από την ελεγχόμενη.

Περαιτέρω, σχετικά με το ποσό του λογαριασμού 64.02.0611 του οποίου την εκπαιστικότητα αμφισβητεί ο έλεγχος, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι είναι εκτός δείγματος 10% της συγκεκριμένης κατηγορίας δαπάνης που προβλέπει το Παράρτημα ΙΙΙ της ΠΟΛ.1159/2011 και επομένως οι διαφορές αυτές προέρχονται από ελεγκτικές επαληθεύσεις που δεν συμπεριλαμβάνονται στο Πρόγραμμα ελέγχου της ΠΟΛ.1159/2011.

Συνεπώς, ακολουθήθηκε πλήρως το πρόγραμμα ελέγχου και οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που περιλαμβάνονται σε αυτό για τη συγκεκριμένη κατηγορία δαπανών και επομένως το επιβληθέν πρόστιμο θα πρέπει να ακυρωθεί.

v. Λογαριασμός 64.98.9900 «ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ» & Λογαριασμός 64.98.9911 «ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ ΚΕΝΤΡΙΚΟ»

Ο έλεγχος δεν αναγνώρισε την έκπτωση δαπανών ποσού 2.525,42 ευρώ και 1.862,75 ευρώ που καταχωρήθηκαν αντίστοιχα στους παραπάνω λογαριασμούς με την αιτιολογία ότι δεν προκύπτει η παραγωγικότητά τους και εάν έγιναν στο πλαίσιο της επιχειρηματικής δραστηριότητας της ελεγχθείσας εταιρείας.

Οι εν λόγω λογιστικές διαφορές είναι εκτός δείγματος 10% της συγκεκριμένης κατηγορίας δαπανών που προβλέπονται στο Παράρτημα ΙΙΙ της ΠΟΛ.1159/2011 και επομένως το πρόστιμο μη νόμιμα προσδιορίστηκε σε βάρος της ελεγκτικής εταιρείας και του υπογράφοντος ορκωτού ελεγκτή λογιστή.

vi. Λογαριασμός 66.01.0000 «ΑΠΟΣΒ.ΚΤΙΡΙΩΝ-ΕΓΚΑΤ/ΣΕΩΝ» & Λογαριασμός 66.02.0200 «ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΨΥΚΤΙΚΩΝ»

Ο έλεγχος δεν αναγνώρισε την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχθείσας εταιρείας αποσβέσεων ποσών 19.673,21 ευρώ και 2.793,47 ευρώ που καταχωρήθηκαν στους παραπάνω λογαριασμούς και ειδικότερα:

α. ποσού 590,07 ευρώ για δαπάνες ανακαίνισης της αίθουσας «.....» με την αιτιολογία ότι δεν την χρησιμοποιούσε η ελεγχθείσα,

β. ποσού 3.004,40 ευρώ για δαπάνες για το κτίριο «.....» με την αιτιολογία ότι βρίσκεται σε αδράνεια, και

γ. ποσού 16.078,74 ευρώ για πάγια που καθαιρέθηκαν στο πλαίσιο ανακαίνισης του «.....» και μετατροπής αυτού σε εστιατόριο

δ. ποσού 2.793,47 ευρώ με την αιτιολογία ότι η ελεγχθείσα εφάρμοσε για τη διεξαγωγή αποσβέσεων ψυκτικών μηχανημάτων λανθασμένο συντελεστή και συγκεκριμένα τον κατώτατο συντελεστή (15%) που εφαρμόζεται για τον υπολογισμό των αποσβέσεων λοιπών μηχανημάτων και των εγκαταστάσεων των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων αντί του ορθού κατά τον έλεγχο συντελεστή, ήτοι 8-12% για τα ψυκτικά μηχανήματα και τις εγκαταστάσεις κλιματισμού και κεντρικής θέρμανσης στους χώρους παραγωγής.

Το ποσό των παραπάνω αποσβέσεων που αμφισβητεί ο έλεγχος είναι κάτω του ορίου που ορίστηκε ως ουσιώδης μέγεθος για ελεγκτικούς σκοπούς φορολογίας εισοδήματος και επομένως δεν υπήρχε υποχρέωση από το ελεγκτικό γραφείο να το ελέγξει.

vii. Μη έκδοση στοιχείων αυτοπαράδοσης

Ο έλεγχος προσθέτει εσφαλμένως στα φορολογητέα κέρδη της ελεγχθείσας εταιρείας ποσό 207.291,16 ευρώ ως λογιστική διαφορά επειδή δεν εξέδωσε 857 αποδείξεις αυτοπαράδοσης για ισόποσες φιλοξενίες ύπνου.

Στο Πρόγραμμα Ελέγχου - Φορολογίας Εισοδήματος της ΠΟΛ 1159/2011 στο οποίο καθορίζονται αναλυτικά ανά κατηγορία δαπάνης οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που θα πρέπει να πραγματοποιηθούν, δεν υπάρχει σχετικό βήμα ελέγχου και ως εκ τούτου δεν όφειλε το ελεγκτικό γραφείο να προβεί σε ελεγκτικές επαληθεύσεις για τη συγκεκριμένη λογιστική διαφορά που προσέθεσε ο έλεγχος.

Επίσης, λαμβάνοντας υπόψη ότι η εταιρεία δεν είχε εκδώσει αποδείξεις αυτοπαράδοσης και κατά συνέπεια ουδεμία εγγραφή στα βιβλία της ελεγχθείσας εταιρείας δεν είχε πραγματοποιηθεί δεν ήταν εφικτό για το ελεγκτικό γραφείο να προβεί σε ελεγκτικές επαληθεύσεις ως προς την έκπτωση αυτών των «τεκμαρτών» δαπανών.

Ωστόσο, ως προς τις παραπάνω διαπιστώσεις του ελέγχου περί απόκρυψης εσόδων από μη έκδοση στοιχείων αυτοπαράδοσης, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται τα ακόλουθα:

Η διάταξη περί τιμολόγησης των ιδιοχρησιμοποιούμενων υπηρεσιών και των αυτοπαραδιδόμενων αγαθών θεσπίστηκε αποκλειστικά για την απόδοση του ΦΠΑ (άρθρο 9 του Κώδικα ΦΠΑ) και δεν έχει καμία επίδραση στη φορολογία εισοδήματος. Δηλαδή, σε καμία περίπτωση ο προσδιορισμός αυτός δεν μπορεί νομίμως να αποτελεί προσδιοριστικό στοιχείο του εισοδήματος. Αναφέρεται δε ότι σε κάθε περίπτωση, με βάση τις σχετικές διατάξεις του ΕΓΛΣ αναφορικά με τον εφαρμοζόμενο λογιστικό χειρισμό, που δεν έχει λάβει υπόψη του ο έλεγχος, όταν καταχωρείται στα βιβλία το τεκμαρτό για σκοπούς ΦΠΑ έσοδο από αυτοπαράδοση, ταυτόχρονα καταχωρείται και το σχετικό έξοδο με συνέπεια να μην επηρεάζεται το λογιστικό αποτέλεσμα του υπόχρεου για σκοπούς εισοδήματος.

Κατόπιν όλων των προαναφερθέντων, είναι εσφαλμένη η αναμόρφωση που πραγματοποιήθηκε από τον έλεγχο με την προσθήκη τεκμαρτού εισοδήματος ποσού 207.291,16 ευρώ καθώς δεν βασίζεται σε καμία διάταξη του Ν.2238/1994.

Σημειώνεται δε περαιτέρω, ότι τα αποτελέσματα της ελεγχθείσας εταιρείας ήταν ζημιογόνα και συγκεκριμένα οι ζημίες ανήλθαν σε 43.449.000,36 ευρώ, και ως εκ τούτου δεν προκύπτει κανένα ποσό φόρου εισοδήματος. Συνεπώς, μη νόμιμα επιβλήθηκε σε βάρος του ελεγκτικού γραφείου και του υπογράφοντος ορκωτού ελεγκτή λογιστή πρόστιμο και επομένως θα πρέπει να ακυρωθεί.

Φόρος Προστιθέμενης Αξίας

i. Φ.Π.Α. εκροών

Ο έλεγχος καταλόγισε στην ελεγχθείσα εταιρεία Φ.Π.Α. ποσού 13.473,93 ευρώ πλέον προσαυξήσεων με την αιτιολογία ότι για 857 δωρεάν διαμονές ως φιλοξενίες προς πελάτες, εκπροσώπους ταξιδιωτικών γραφείων, διάφορους εξωτερικούς συνεργάτες, υπαλλήλους κλπ. δεν εξέδωσε ειδικά στοιχεία ιδιοχρησιμοποίησης υπηρεσιών και ως εκ τούτου δεν απέδωσε τον αναλογούντα Φ.Π.Α. αυτοπαράδοσης. Ως κανονική αξία ελήφθη η ετήσια μέση τιμή δωματίου, η οποία προέκυψε από τη διαίρεση των συνολικών ετήσιων εσόδων από διαμονές με το συνολικό αριθμό των διανυκτερεύσεων επί πληρωμή.

Η φορολογική αρχή έσφαλε κατά την επιβολή προστίμου για την ως άνω αιτία εις βάρος του ελεγκτικού γραφείου, καθώς το ποσό του προκύπτοντος ΦΠΑ για την υπό εξέταση δαπάνη είναι κάτω του ορίου των 91.430 ευρώ που ορίστηκε ως ουσιώδες μέγεθος ποσού φόρου για ελεγκτικούς σκοπούς στον ΦΠΑ.

ii. Φ.Π.Α. εισροών

Ο έλεγχος δεν αναγνώρισε την έκπτωση Φ.Π.Α. εισροών ποσού 1.405,50 ευρώ με τον οποίο επιβαρύνθηκαν δαπάνες ταξιδίων εξωτερικού, διάφορα έξοδα προβολής και διάφορα έξοδα συνολικού καθαρού ποσού 6.154,30 ευρώ με την αιτιολογία ότι δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης των εν λόγω δαπανών σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 30 παρ.4 του Κώδικα Φ.Π.Α. (έξοδα φιλοξενίας, έξοδα μετακίνησης για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης κλπ.). Επίσης δεν αναγνώρισε την έκπτωση Φ.Π.Α. εισροών ποσού 966,00 ευρώ για αμοιβή μελέτης μηχανικού με την αιτιολογία ότι αφορούσε ακίνητο (ναό) ο οποίος είναι ιδιοκτησίας Ελληνικού Δημοσίου και δεν ανήκε κατά κυριότητα στην επιχείρηση και περαιτέρω ποσό Φ.Π.Α. 345,00 ευρώ για αμοιβή μηχανικού ποσού 1.500 ευρώ με την αιτιολογία ότι η ελεγχόμενη όφειλε να προβεί σε διακανονισμό Φ.Π.Α. καθώς η δαπάνη αφορούσε καταστήματα τα οποία εκμίσθωνε σε τρίτους.

Η φορολογική αρχή εσφαλμένως και παρά τω νόμω επέβαλλε πρόστιμο στην εταιρεία και στον ορκωτό ελεγκτή εκ της ανωτέρω αιτίας, καθώς το εν λόγω ποσό ΦΠΑ εισροών είναι κάτω του ορίου που ορίστηκε ως ουσιώδες μέγεθος για ελεγκτικούς σκοπούς στον ΦΠΑ, και ως εκ τούτου δεν υφίστατο υποχρέωση ελέγχου.

Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων

Για το προαναφερθέν εύρημα ελέγχου, της μη έκδοσης ειδικού στοιχείου ιδιοχρησιμοποίησης υπηρεσιών για 857 δωρεάν διαμονές ως φιλοξενίες προς πελάτες, εκπροσώπους ταξιδιωτικών γραφείων, διάφορους εξωτερικούς συνεργάτες, υπαλλήλους κλπ. επέβαλλε πρόστιμο ποσού 6.000 ευρώ στην ελεγχόμενη σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ.8 περ. α' και παρ.2 περ. αγ' και παρ.9 του Ν.2523/1997.

Φορολογία ακινήτων

Ο έλεγχος προέβη σε επανυπολογισμό της φορολογητέας αξίας των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων της ελεγχθείσας εταιρείας γιατί θεώρησε ότι δεν είχε υπολογιστεί με τον ορθό συντελεστή παλαιότητας και καταλόγισε τον αναλογούντα φόρο ακίνητης περιουσίας (ΦΑΠ)

επί των ακινήτων αυτών. Επιπρόσθετα, διαπιστώθηκε ότι επί των εκμισθωμένων ακινήτων της ελεγχθείσας δεν υπολογίστηκε ΦΑΠ με συντελεστή 0,6% αλλά με 0,33% και προέβη στον καταλογισμό του αναλογούντος ΦΑΠ.

Το ελεγκτικό γραφείο, ακολούθησε τα βήματα ελέγχου του παραρτήματος ΙΙΙ της ΠΟΛ.1159/2011 [βήμα ΣΤ.1- Φόρος Ακίνητης Περιουσίας (ΦΑΠ)], στο πλαίσιο του ελέγχου φορολογίας ακινήτων χωρίς να προκύψουν ευρήματα που να οδηγούν σε παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας.

Επιπρόσθετα, τα ευρήματα του ελέγχου είναι λάθος γιατί ο έλεγχος εφαρμόζει την ΠΟΛ 1310/1996, η οποία δεν είναι εφαρμοστέα εν προκειμένω καθώς τα κτίσματα της ελεγχθείσας εταιρείας είναι εντός σχεδίου και για όλα τα αντικείμενα φορολογίας υπολογίζεται η αξία τους βάσει του συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού. Οι οδηγίες της Διοίκησης που θα έπρεπε να εφαρμοστούν για τον υπολογισμό της φορολογητέας αξίας των κτισμάτων της ελεγχθείσας από τον έλεγχο, παρέχονται στην ΠΟΛ.1149/1994 που αφορά στον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας ακινήτων με το αντικειμενικό σύστημα.

Περαιτέρω, οι οδηγίες της ΠΟΛ.1310/1996 την οποία επικαλείται και εφαρμόζει στην έκθεσή του ο έλεγχος, δεν μπορούν να εφαρμοστούν κατά τον προσδιορισμό κατ' άρθρο 41 Α του Ν.1249/1982 της φορολογητέας αξίας των κτισμάτων της ελεγχθείσας εταιρείας σε σχέση με τον προσδιορισμό της παλαιότητας, καθώς αφορούν στον προσδιορισμό αξίας κτισμάτων ακινήτων, τα οποία βρίσκονται σε περιοχές όπου δεν ισχύει το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού.

Παρακρατούμενοι Φόροι

Φόρος Μισθωτών Υπηρεσιών

Ο έλεγχος προχώρησε στην επιβολή φόρου μισθωτών υπηρεσιών ποσού 2.070,26 ευρώ στην ελεγχθείσα εταιρεία λόγω καταβολής στο προσωπικό της πέρα από τις τακτικές αποδοχές και πρόσθετες παροχές σε χρήμα συνολικού ποσού 10.351,28 ευρώ υποκείμενες σε φόρο εισοδήματος και ειδικότερα οδοιπορικά έξοδα σε εργαζομένους που αναχωρούσαν μετά την 12η νυκτερινή και προσέρχονταν πριν την 6η πρωινή. Ο έλεγχος ισχυρίζεται ότι δήθεν τα έξοδα αυτά θεωρούνται τακτικές αποδοχές σύμφωνα με το άρθρο 45 παρ.4α του ν.2238/1994, καθώς δεν δίνονται έναντι δαπανών ανειλημμένης υπηρεσίας, δεν καλύπτονται από δικαιολογητικά παρά καταβάλλονται με ονομαστικές καταστάσεις πληρωμής οδοιπορικών και περαιτέρω η καταβολή τους γίνεται τακτικά.

Η ελεγχθείσα εταιρεία για την αποζημίωση των οδοιπορικών εξόδων του προσωπικού της εξέδιδε αποδείξεις δαπάνης, και συγκέντρωνε δικαιολογητικά για την καταβολή της, και τα κατέβαλε ως αποζημίωση δαπανών στις οποίες αναγκαστικά προέβαινε το προσωπικό της αποκλειστικά κατά την εκτέλεση των εργασιακών τους καθηκόντων. Σύμφωνα με το άρθρο 45 παρ.4 α' του Ν.2238/1994, δεν θεωρείται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και δεν υπόκειται σε φόρο, η αποζημίωση που παρέχεται σε υπαλλήλους επιχειρήσεων για δαπάνες υπηρεσίας που τους έχει ανατεθεί, εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή τους από τα σχετικά παραστατικά στοιχεία, που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Το άρθρο 15 του ΚΒΣ ορίζει ότι, η έκδοση μηνιαίων εκκαθαρίσεων και αποδείξεων δαπανών που υπογράφονται από τους υπαλλήλους που δικαιούνται τα έξοδα κίνησης είναι νόμιμο δικαιολογητικό δαπάνης (ΣΤΕ2756/87). Κατά την καταβολή των εξόδων κίνησης με απόδειξη δαπάνης δεν τίθεται θέμα παρακράτησης φόρου εισοδήματος, αφού δεν πρόκειται για αμοιβή των υπαλλήλων, αλλά για καταβολή/αποζημίωση των εξόδων τα οποία ανέλυσαν κατά την εκτέλεση των καθηκόντων τους (βλ. παράρτημα: Σταματόπουλος Αθήνα 2008, ανάλυση και ερμηνεία ΚΒΣ, τόμος τρίτος, σελ. 2092-4).

Συνεπώς, εφόσον η ελεγχθείσα εταιρεία εξέδιδε αποδείξεις δαπάνης για τα οδοιπορικά του προσωπικού της, είχε νόμιμο δικαιολογητικό δαπάνης, και τα κατέβαλε ως αποζημίωση δαπανών στις οποίες αναγκαστικά προέβαινε το προσωπικό της αποκλειστικά κατά την

εκτέλεση των εργασιακών τους καθηκόντων, οι εν λόγω δαπάνες δεν αποτελούν μισθό και ως εκ τούτου δεν υφίσταται υποχρέωση παρακράτησης φόρου μισθωτών υπηρεσιών. Επομένως, παρά τω νόμω και με κακή εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών επέβαλε η φορολογική αρχή πρόσθετο φόρο μισθωτών υπηρεσιών πλέον προσαυξήσεων και ως εκ τούτου μη νόμιμα επιβλήθηκε πρόστιμο σε βάρος της Εταιρείας και του ορκωτού ελεγκτή λογιστή πρόστιμο εξ αυτής της αιτίας, το οποίο πρέπει να ακυρωθεί.

Υπεραξία ακινήτων (Ν.2065/1992)

Ο έλεγχος προέβη στην επιβολή φόρου υπεραξίας ως προς τα γήπεδα της ελεγχθείσας καθόσον θεωρεί ότι η τελευταία όφειλε να αναπροσαρμόσει την αξία των γηπέδων της με βάση τις διατάξεις των άρθρων 21 και 22 του Ν. 2065/1992 και τις ΠΟΛ1223/2012 και ΠΟΛ1226/2012 χωρίς να προβεί στον έλεγχο της σύγκρισης της αναπροσαρμοσμένης αξίας με την τρέχουσα εύλογη αξία των γηπέδων με την αιτιολογία ότι για την αποτίμηση των γηπέδων εφαρμόστηκε η μέθοδος του κόστους (άρθρο 30 ΔΛΠ 16) και όχι η μέθοδος της αναπροσαρμογής (άρθρο 31 του ΔΛΠ 16).

Στη χρήση 2012, η ελεγχθείσα εταιρεία ακολουθώντας τις οδηγίες των ΠΟΛ.1223/2012 και ΠΟΛ.1226/2012, οι οποίες παρέπεμπαν σε αναλογική εφαρμογή των οριζόμενων στις εγκυκλίους του 2008 (ΠΟΛ 1173/29.12.2008 και ΠΟΛ 1004/20.1.2009),εφάρμοσε κατά τον υπολογισμό της αξίας των ακινήτων της τους συντελεστές που προβλέπονταν στην ΠΟΛ.1226/2012 επί της αξίας των βιβλίων της, ήτοι 85.000.000 ευρώ *1,40=119.000.000 ευρώ και συνέκρινε καταρχήν το ανωτέρω ποσό με την αντικειμενική αξία αυτών, η οποία δεδομένου ότι ήταν μεγαλύτερη, δε λήφθηκε υπόψη καθώς η ερμηνευτική εγκύκλιος αναφέρει ότι « η αναπροσαρμοσμένη αξία που προκύπτει από την εφαρμογή των συντελεστών επί της πιο πάνω αξίας θα συγκρίνεται καταρχήν, με την αντικειμενική ή την αξία βάσει του ν.1249/1982, ανάλογα αν πρόκειται για ακίνητα εντός ή εκτός σχεδίου πόλεως, σύμφωνα με όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω, και θα λαμβάνεται υπόψη η τελευταία, *εφόσον αυτή είναι μικρότερη της πρώτης*». Συνεπώς, για να προβεί στην επόμενη απαιτούμενη σύγκριση με την τρέχουσα εύλογη αξία της 31/12/2012, έλαβε εκτίμηση από ανεξάρτητους εκτιμητές βάσει της οποίας η αξία των γηπέδων την 31/12/2012 εκτιμήθηκε σε 71.818.870 ευρώ. Ως εκ τούτου, επειδή η τρέχουσα εύλογη αξία των γηπέδων την 31/12/2012 εκτιμήθηκε σε ποσό κατώτερο της αξίας που έφεραν στα βιβλία της ελεγχθείσας εταιρείας, δεν μπορούσε η τελευταία να προβεί σε αναπροσαρμογή της αξίας τους καθώς η ερμηνευτική εγκύκλιος (ΠΟΛ 1173/29.12.2008 και ΠΟΛ 1004/20.1.2009) αναφέρει ότι «*η αναπόσβεστη αξία που προέκυψε σύμφωνα με τα πιο πάνω θα περιορίζεται ακόμη περαιτέρω στην τρέχουσα εύλογη αξία κατά το χρόνο της αναπροσαρμογής, εφόσον η τελευταία είναι μικρότερη με τον περιορισμό όμως ότι σε καμία περίπτωση η αναπροσαρμοσμένη (αναπόσβεστη) αξία των ακινήτων δεν μπορεί να είναι μικρότερη εκείνης που εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης*».

Τον ανωτέρω ορθό χειρισμό άλλωστε επαληθεύει λογιστικά και το Σ.Λ.Ο.Τ. με την υπ' αριθμ. πρωτ.: 566 ΕΞ 20.5.2013 γνωμάτευσή του, με την οποία έγινε δεκτό ότι για το έτος 2012, οι ΠΟΛ.1004/20.1.2009 και ΠΟΛ.1173/29.12.2008 εξακολουθούν να ισχύουν και συγκεκριμένα ότι: «*Οι επιχειρήσεις που εφαρμόζουν Δ.Λ.Π, ανεξάρτητα από τον τρόπο τήρησης των βιβλίων τους, θα προβούν σε αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων τους για το έτος 2012, χωρίς όμως να προβούν σε κεφαλαιοποίηση της υπεραξίας που θα προκύψει. Οι επιχειρήσεις αυτές, ως αξία κτήσης επί της οποίας θα εφαρμοστούν οι συντελεστές, θα λάβουν υπόψη την αξία η οποία είχε προκύψει από την αναπροσαρμογή του έτους 2008, ανεξάρτητα αν τα βιβλία αυτά τηρούνται με βάση τα Δ.Λ.Π. ή με βάση τις αρχές και τους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας (ΚΒΣ). Επομένως, οι επιχειρήσεις οι οποίες τηρούν τα λογιστικά βιβλία τους με βάση τους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας, ως αξία κτήσης επί της οποίας θα εφαρμοστούν οι συντελεστές, θα λάβουν την αξία που εμφανίζεται στα βιβλία τους στις*

31.12.2008, ενώ οι επιχειρήσεις οι οποίες τηρούν τα λογιστικά βιβλία με τις αρχές και τους κανόνες των Δ.Λ.Π., θα λάβουν την αξία που εμφανίζεται στο Φορολογικό Μητρώο Παγίων Περιουσιακών στις 31.12.2008. Περαιτέρω, η αναπροσαρμοσμένη αξία που προκύπτει από την εφαρμογή των συντελεστών επί της πιο πάνω αξίας θα συγκρίνεται κατά αρχήν, με την αντικειμενική αξία ή την αξία βάσει του Ν. 1249/1982, ανάλογα αν πρόκειται για ακίνητα εντός ή εκτός σχεδίου πόλεως και θα λαμβάνεται υπόψη η τελευταία, εφόσον αυτή είναι μικρότερη της πρώτης. Στη συνέχεια, η αναπόσβεστη αξία που προέκυψε σύμφωνα με τα πιο πάνω θα περιορίζεται ακόμη περαιτέρω στην τρέχουσα εύλογη αξία (αναπόσβεστη) της 31.12.2012, εφόσον η τελευταία είναι μικρότερη, με τον περιορισμό όμως ότι σε καμία περίπτωση η αναπροσαρμοσμένη (αναπόσβεστη) αξία των ακινήτων δεν μπορεί να είναι μικρότερη εκείνης που εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης».

Τονίζεται ότι η ανωτέρω γνωμάτευση του ΣΛΟΤ εκδόθηκε κατόπιν υποβολής σχετικού ερωτήματος στο Υπουργείο Οικονομικών και έκδοσης από το εν λόγω Υπουργείο Ατομικής Λύσης με το έγγραφο Δ12Β ΕΞ 2013 (Ατομική Λύση) το οποίο εξέδωσε το Υπουργείο οικονομικών σε απάντηση σχετικού ερωτήματος της προσφεύγουσας.

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι η σύγκριση αυτή και ο περιορισμός της αναπροσαρμοσμένης αξίας στην τρέχουσα εύλογη αξία θεωρείται αναγκαία για όλες τις εταιρείες που εφαρμόζουν τα ΔΛΠ, όπως η ελεγχθείσα εταιρεία, και δημοσιεύουν τις οικονομικές τους καταστάσεις βάσει των προτύπων αυτών ανεξάρτητα από τον τρόπο τήρησης των βιβλίων τους (ΔΛΠ ή ΚΒΣ) και ανεξάρτητα της μεθόδου που εφαρμόζεται για την αποτίμηση των ακινήτων (δηλαδή μέθοδος του κόστους ή μέθοδος αναπροσαρμογής).

Συμπερασματικά, μη νόμιμα επιβλήθηκε πρόστιμο εις βάρος της ελεγκτικής εταιρείας και του ορκωτού ελεγκτή λογιστή πρόστιμο εξ αυτής της αιτίας και θα πρέπει να ακυρωθεί.

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 ελεγκτικής / ορκωτού
01/01/2012 - 31/12/2012	2013	26/09/2013	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 26/09/2013.

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 στην προσφεύγουσα.

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

Επειδή, οι κρίσιμες διατάξεις που προβλέπουν την επιβολή κυρώσεων από την ΑΑΔΕ και την ΕΛΤΕ, εφαρμόζονται παραλληλώς 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 της προσφεύγουσας 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 υποχρεώσεων τους σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 3693/2008.....8.α) Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, που εκδίδεται ύστερα από γνώμη της ΕΛΤΕ, καθορίζονται τα συγκεκριμένα επί μέρους φορολογικά αντικείμενα του ελέγχου αυτού, το ειδικότερο περιεχόμενο του πιστοποιητικού που εκδίδεται, ο τρόπος, ο χρόνος και η διαδικασία υποβολής του και κάθε άλλο σχετικό θέμα. Πέραν της εφαρμογής του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 5, στους νόμιμους ελεγκτές και στα ελεγκτικά γραφεία που παραβαίνουν τις διατάξεις της παραγράφου 5 και της κανονιστικής απόφασης που προβλέπεται στο προηγούμενο εδάφιο επιβάλλονται οι διοικητικές κυρώσεις που προβλέπονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997.

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

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

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

«1. Το «Ετήσιο Πιστοποιητικό» που προβλέπεται στην παρ.5 του άρθρου 82 του Ν. 2238/1994, αφορά τις ανώνυμες εταιρίες, τις εταιρίες περιορισμένης ευθύνης και τα υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων των οποίων οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις ελέγχονται υποχρεωτικά, βάσει γενικών ή ειδικών διατάξεων της ισχύουσας νομοθεσίας, από Νόμιμους Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία που είναι εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του Ν. 3693/2008 (ΦΕΚ 174/Α') και εκδίδεται μετά από έλεγχο εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων που διενεργείται από τα ως άνω πρόσωπα και ελεγκτικά γραφεία.

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

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 2,3 και 4 Περιεχόμενο Ετήσιου Πιστοποιητικού της ΠΟΛ.1159/2011 ορίζεται ότι:

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

3. Η ως άνω Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης καλύπτει όλα τα αντικείμενα που ορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου του παραρτήματος ΙΙΙ της παρούσας. Οι Νόμιμοι Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία, κατά την διενέργεια του ως άνω φορολογικού ελέγχου, υποχρεούνται να εκτελέσουν όλες τις εργασίες που αναλύονται στο πρόγραμμα ελέγχου του παραρτήματος ΗΙ.

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

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 4 Τεκμηρίωση φορολογικού ελέγχου από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία §§2,3, 4 της ΠΟΛ. 1159/2011 ορίζεται ότι:

«2. Στον αναλυτικό φάκελο τεκμηρίωσης, στον οποίο περιλαμβάνονται σε διακριτά τμήματα όλες οι εργασίες προγραμματισμού, εκτέλεσης και ολοκλήρωσης του ελέγχου εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων, περιγράφεται αναλυτικά η ελεγκτική εργασία των Νόμιμων Ελεγκτών με τεκμηρίωση, για κάθε φορολογικό αντικείμενο που εξετάζεται, των ευρημάτων του ελέγχου, είτε αυτά αφορούν πλήρη συμμόρφωση της ελεγχόμενης επιχείρησης με τη φορολογική νομοθεσία, είτε αφορούν παραβάσεις σε επιμέρους τομείς.

3. Μέρος της ελεγκτικής τεκμηρίωσης αποτελεί και το συμπληρωμένο πρόγραμμα ελέγχου το οποίο θα πρέπει να έχει υπογραφεί από τον υπεύθυνο Νόμιμο Ελεγκτή. Για κάθε ελεγκτικό βήμα, που περιγράφεται στο πρόγραμμα ελέγχου θα πρέπει να υπάρχει αντίστοιχη παραπομπή στο φάκελο ελέγχου όπου να αναλύονται τουλάχιστον τα ακόλουθα:

- α) Μεθοδολογία επιλογής δείγματος (αν δεν ορίζεται από το πρόγραμμα),
- β) Αναλυτική περιγραφή εκτελεσθείσας εργασίας,
- γ) Ευρήματα που προέκυψαν από την ελεγκτική εργασία,
- δ) Τελικό συμπέρασμα ελέγχου.

4. Η τεκμηρίωση των ανωτέρω θα πραγματοποιείται στο γενικότερο πλαίσιο του Διεθνούς Πρότυπου Εργασιών Διασφάλισης 3000, «Έργα Διασφάλισης πέραν ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης». Σε κάθε περίπτωση η τεκμηρίωση θα πρέπει κατ' ελάχιστο να δίνει την δυνατότητα σε έναν τρίτο έμπειρο ελεγκτή να μπορεί να επαληθεύσει την εκτελεσθείσα εργασία και το εξαχθέν συμπέρασμα.»

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

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

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

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

ελέγχων επιχειρήσεων κατά τους οποίους έχουν προκύψει στοιχεία για παράβαση των διατάξεων του Ν. 3693/2008 από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία.

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

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

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

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

.....

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

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

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

8.Εφόσον από μεταγενέστερο έλεγχο της Φορολογικής Διοίκησης προκύψουν πρόσθετες επιβαρύνσεις, σε σχέση με τα φορολογικά αντικείμενα που ορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου του Παραρτήματος ΙΙΙ, επιβάλλεται στο Νόμιμο Ελεγκτή και στο ελεγκτικό γραφείο διοικητικό πρόστιμο ύψους από δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ έως εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ, ανάλογα με τη βαρύτητα της παράβασης και την ενδεχόμενη υποτροπή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 4 του ν. 2523/1997, κατόπιν γνώμης της Ε.Λ.Τ.Ε., η οποία θα πρέπει να παρασχεθεί εντός αποκλειστικής προθεσμίας ενός μηνός από τη λήψη σχετικού εγγράφου από τη Φορολογική Διοίκηση με το οποίο θα γνωστοποιείται προς την Ε.Λ.Τ.Ε. η ελεγχόμενη επιχείρηση, ο Νόμιμος Ελεγκτής και το ελεγκτικό γραφείο, ανεξάρτητα αν οι πρόσθετες επιβαρύνσεις θα καταβληθούν από την ελεγχόμενη επιχείρηση.

Σε περίπτωση αμφισβήτησης από την ελεγχόμενη επιχείρηση των πρόσθετων επιβαρύνσεων και υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν. 4174/2013, οι ως άνω διοικητικές κυρώσεις κατά των Νόμιμων Ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων επιβάλλονται μετά την ολοκλήρωση της διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, εξαιρουμένων των περιπτώσεων για τις οποίες ο χρόνος που απαιτείται για την απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών οδηγεί σε παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση καταλογιστικής πράξης.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 4§4 του ν.2523/1997 ορίζεται ότι:

«4. Στους νόμιμους ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία που παραβαίνουν τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 82 του Κ.Φ.Ε. και της κανονιστικής απόφασης που προβλέπεται στην παράγραφο 8 του ίδιου άρθρου και Κώδικα, επιβάλλεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών

διοικητικό πρόστιμο ύψους από δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ έως εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ, ανάλογα με τη βαρύτητα της παράβασης και την ενδεχόμενη υποτροπή.»

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

Φορολογία Εισοδήματος

Λογαριασμός	Περιγραφή λογαριασμού	Ποσό
60.00.1300	«ΟΔΟΙΠΟΡΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ»	972,32
60.00.1311	«ΟΔΟΙΠΟΡΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ- ΚΕΝΤΡΙΚΟ»	9.379,36
64.01.0100	«ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔΙΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ»	7.427,60
64.02.0000	«ΔΙΑΦΗΜΙΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟΝ ΤΥΠΟ»	8.520,62
64.02.0600	«ΕΞΟΔΑ ΥΠΟΔΟΧΗΣ & ΦΙΛΟΞΕΝΙΑΣ»	34.299,35
64.02.0611	«ΕΞΟΔΑ ΥΠΟΔΟΧΗΣ & ΦΙΛΟΞΕΝΙΑΣ Κ.»	6.371,91
64.02.9911	«ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΒΟΛΗΣ»	2.550,00
64.98.9900	«ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ»	2.525,42
64.98.9911	«ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ ΚΕΝΤΡΙΚΟ»	1.862,75
66.01.0000	«ΑΠΟΣΒ.ΚΤΙΡΙΩΝ-ΕΓΚΑΤ/ΣΕΩΝ»	19.673,21
66.02.0200	«ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΨΥΚΤΙΚΩΝ»	2.793,47
	Μη Έκδοση Στοιχείων αυτοπαράδοσης	207.291,16
	Σύνολο λογιστικών διαφορών	303.667,17

ΦΠΑ

- Λόγω μη έκδοσης στοιχείων αυτοπαράδοσης ποσού € 207.291,16, δεν αποδόθηκε ο αναλογούν ΦΠΑ αυτοπαράδοσης, ήτοι ποσό €13.473,93.

- Ο Φ.Π.Α. ποσού 1.405,50 € με τον οποίο επιβαρύνθηκαν οι κατωτέρω δαπάνες δεν εκπίπτει επειδή δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 30 § 4 του Ν. 2859/00 (έξοδα φιλοξενίας, έξοδα μετακίνησης για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης, κ.λπ.).

ΛΟΓΑ- ΡΙΑΣΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΚΑΘΑΡΟ ΠΟΣΟ	ΦΠΑ
64010100	ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔΙΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	1.177,60	270,85
64029911	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΒΟΛΗΣ ΔΙΑΦΗΜ. ΚΕΝΤΡΙΚΟ	2.550,00	586,50
64989900	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ	1.379,43	307,26
64989911	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ ΚΕΝΤΡΙΚΟ	1.047,27	240,89
ΣΥΝΟΛΟ		6.154,30	1.405,50

- Την 01.08.2012 η ελεγχόμενη έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της Τ.Π.Υ. καθαρής αξίας 4.200,00€ πλέον Φ.Π.Α. 966,00 €, που αφορούσε σε αμοιβή μηχανικού περί μελέτης αποστράγγισης υδάτων του Επειδή α) ο εν λόγω ναός είναι ιδιοκτησίας του, β) σύμφωνα με το άρθρο 33§4 θεωρούνται ως αγαθά επένδυσης τα ενσώματα αγαθά (κινητά ή ακίνητα) που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και θέτονται από αυτή σε διαρκή εκμετάλλευση και γ) η δαπάνη αυτή δεν συμβάλλει στην δημιουργία φορολογητέων πράξεων βάσει του άρθρου 30 §1 και την υποπερίπτωση iii της περίπτωσης β της παραγράφου 1 του άρθρου 34 __, η ελεγχόμενη, δεν είχε δικαίωμα να εκπέσει το ως άνω ποσό Φ.Π.Α. Τα ως άνω ποσά καταλογίστηκαν, πλέον των νομίμων προσαυξήσεων.

- Την 28.06.2012 η ελεγχόμενη έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της Τ.Π.Υ. καθαρής αξίας 1.500,00€ πλέον Φ.Π.Α. 345,00 €, που αφορούσε σε αμοιβή μηχανικού περί συνένωσης καταστημάτων, τα οποία εκμίσθωνε σε τρίτους. Επειδή οι μισθώσεις ακινήτων απαλλάσσονται από το ΦΠΑ (άρθρο 22§κοτ'ν.2859/2000) και η έκπτωση του φόρου εισροών από το φόρο εκροών παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά αυτά χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο και ειδικά για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα κρίνεται κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης αυτών (άρθρο 30 §1 ν.2859/2000), η ελεγχόμενη όφειλε να προβεί σε διακανονισμό του ΦΠΑ με την εκκαθαριστική δήλωση του έτους 2012 και να αποδώσει τον οφειλόμενο φόρο ποσού 345,00 €, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 33§3 και άρθρου 38§1β' ν.2859/2000. Τα ως άνω ποσά καταλογίστηκαν, πλέον των νομίμων προσαυξήσεων

ΚΩΔΙΚΑΣ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Λόγω μη έκδοσης στοιχείων αυτοπαράδοσης ποσού € 207.291,16 επιβλήθηκε πρόστιμο στην ελεγχόμενη ποσού € 6.000

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΑΚΙΝΗΤΩΝ

Η αξία των κτιρίων δεν προσδιορίστηκε ορθώς σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 και 41-Α του Ν. 1249/82-όπως ισχύουν και διαπιστώθηκαν διαφορές.

ΦΑΠ 2012	Ελέγχου	Δήλωσης	Διαφορά
Αξία γηπέδων με φόρο 0,33‰	519.631.396,69	526.475.579,21	-6.844.182,52
Αξία γηπέδων με φόρο 0,6%	6.844.182,52	0,00	6.844.182,52
Αξία Κτισμάτων με φόρο 0,33‰	47.289.079,28	29.274.616,72	18.014.462,56
Αξία Εκμισθωμένων Κτισμάτων με φόρο 0,6%	548.647,45	0,00	548.647,45
Αξία ακινήτων που φορολογείται	574.313.305,94	555.750.195,93	18.563.110,01
Φόρος γηπέδων με συντελεστή 0,33‰	171.478,36	173.736,94	-2.258,58
Φόρος γηπέδων με συντελεστή 0,60%	41.065,10	0,00	41.065,10
Φόρος Κτισμάτων με συντελεστή 0,33‰	15.605,40	9.660,62	5.944,78
Φόρος Εκμισθωμένων Κτισμάτων με συντελεστή 0,6%	3.291,88	0,00	3.291,88
Οφειλόμενος ΦΑΠ	231.440,74	183.397,56	48.043,18

Ο ως άνω φόρος καταλογίστηκε από τον έλεγχο, πλέον νομίμων προσαυξήσεων.

ΠΑΡΑΚΡΑΤΟΥΜΕΝΟΙ ΦΟΡΟΙ

Από τη σύγκριση των αριθμητικών δεδομένων των βιβλίων που τηρήθηκαν και των δηλώσεων που υποβλήθηκαν, προέκυψαν διαφορές από μισθωτές υπηρεσίες και παρακρατηθέντος φόρου επί αυτών. Ειδικότερα, διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη κατέβαλλε στο προσωπικό, πέραν των τακτικών αποδοχών και πρόσθετες παροχές σε χρήμα ποσό 10.351,28 €, που αφορά σε οδοιπορικά έξοδα που παρείχε σε εργαζομένους που αναχωρούσαν μετά την 12^η νυχτερινή και προσέρχονταν πριν την 6^η πρωινή. Τα ποσά αυτά επειδή δεν καλύπτονται από δικαιολογητικά και η καταβολή τους γίνεται τακτικά θεωρήθηκαν ως τακτικές αποδοχές προσωπικού σύμφωνα με το άρθρο 45 §4α ν. 2238/1994. Ο μη παρακρατηθείς φόρος που προέκυψε ανήλθε σε € 2.070,26.

ΥΠΕΡΑΞΙΑ ΑΚΙΝΗΤΩΝ

Μετά τον επανυπολογισμό από τη φορολογική αρχή της υπεραξίας των ακινήτων προέκυψαν οι κατωτέρω διαφορές, καταλογίστηκε ο αναλογούν φόρος καθώς και το αντίστοιχο πρόστιμο:

	Δήλωσης	Ελέγχου	Διαφορά
Αναπροσαρμοσμένη αξία γηπέδων	0,00	119.000.000,00	119.000.000,00
Μείον: Αξία κτήσης προ αναπροσαρμογής	85.000.000,00	85.000.000,00	0,00
Υπεραξία	- 0,00	34.000.000,00	34.000.000,00
Άρθρο 24 - Ν.2065/1992 - Απαλλαγή 50% Υπεραξίας Γηπέδου	0,00	17.000.000,00	17.000.000,00
Υπεραξία	0,00	17.000.000,00	17.000.000,00
Φορολογητέα υπεραξία		17.000.000,00	
Οφειλόμενος φόρος 2%		340.000,00	
Πρόστιμο άρθρου 72 § 17 Ν.4174/2013		306.510,00	
Σύνολο Οφειλής		646.510,00	

Επειδή από τα ανωτέρω ευρήματα η φορολογική αρχή καταλήγει ότι από τον μερικό έλεγχο που

διενεργήθηκε στην εταιρία, με ΑΦΜ:, χρήσης 2013, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων δεν εφάρμοσε ορθά τις διατάξεις του άρθρου 82 παρ 5 & 8 Ν 2238/94, σε συνδυασμό με τις διατάξεις της ΑΥΟ 1159/2011 του Υπουργείου Οικονομικών, για την έκδοση της έκθεσης φορολογικής συμμόρφωσης στη χρήση 2013.

Επειδή η φορολογική αρχή απέστειλε την με αρ. πρωτ./2018 Πληροφοριακή Έκθεση προς την Επιτροπή Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ) την 09.11.2018 προκειμένου να διατυπώσει τη γνώμη της αναφορικά με την εκτέλεση της εργασίας της ελεγκτικής εταιρείας σχετικά με τα ευρήματα της ως άνω πληροφοριακής έκθεσης της χρήσης 2013, σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ. 8 της ΠΟΛ 1159/2011 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις ΠΟΛ 1034/2015 και 1148/2018.

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

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

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

Α. ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ – ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ – ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑΣ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

«Διενεργείται έλεγχος για την εκπρωσιμότητα 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.

Εξαιρητικά 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.....

Επειδή, η αρχή της αναλογικότητας, απορρέουσα από την έννοια και τους θεσμούς του κράτους δικαίου, καθιερώνεται ήδη ρητώς από το Σύνταγμα (άρθρ. 25 παρ. 1) και σύμφωνα με αυτήν οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη Διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνον οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διάταξης, τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΣτΕ 3474/2011 Ολ., 990/2004 Ολ.)

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ένα νομοθετικό μέτρο προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας μόνο αν δεν είναι πρόσφορο για την επιδίωξη και επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει ο νόμος, είτε υπερακοντίζει, προφανώς, το σκοπό αυτό (ΣτΕ 3177/2008, η οποία παραπέμπει στις ΣτΕ 3882/2007, 1006/2002) και συγχρόνως είναι υπέρμετρα επαχθές εν σχέσει με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Επειδή, το άρθρο 4 του Συντάγματος ορίζει ότι: «1. Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου...5. Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους».

Επειδή, το άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος ορίζει ότι : «Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους, στις οποίες αναφέρεται ο φόρος».

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεως τους, όπως δέχεται το ΣτΕ. Συνεπώς οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης, όταν αυτός περιγράφει λεπτομερώς τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης, όταν, δηλαδή, πρόκειται για δέσμια αρμοδιότητα (ΣτΕ 4674/1998), ενώ πρέπει να βρίσκονται σε αρμονία προς τον κανόνα δικαίου, όταν αυτός καθορίζει κατά τρόπο ευρύτερο ή στενότερο το πλαίσιο μέσα στο οποίο η ενέργεια μπορεί να γίνει, δηλαδή όταν η αρμοδιότητα της διοίκησης ασκείται κατά διακριτική ευχέρεια.

Επειδή, δεν τίθεται ζήτημα παραβιάσεως της αρχής της φορολογικής ισότητας έναντι άλλων φορολογουμένων, όταν αυτή προβλέπεται ρητά από τον ισχύοντα νόμο και τις πολυγραφημένες διαταγές που εκδίδονται κατ' εφαρμογή αυτού, τον δε νομοθέτη να λαμβάνει υπόψη του, για τη διαφορετική μεταχείριση, αντικειμενικά κριτήρια και ιδιαίτερες συνθήκες της κάθε κατηγορίας φορολογουμένων.

Επειδή από τα ευρήματα του ελέγχου, πλήθος εξ' αυτών ήταν εντός του δείγματος ελέγχου της προσφεύγουσας, γεγονός το οποίο δεν αμφισβητείται από αυτή. Ωστόσο ο νόμιμος ελεγκτής κατά τον έλεγχό του υιοθέτησε διαφορετική άποψη από αυτή της φορολογικής αρχής, χωρίς να τεκμηριώνει την άποψη αυτή με κατάλληλα στοιχεία.

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

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

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

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

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

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **07/03/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής **ΤΟΥ** **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 τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013 βάσει της παρούσας απόφασης: **30.000,00€**

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 ΦΑΚΟΣ

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.