



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 15/11/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 3042

ΤΜΗΜΑ : Α1 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312346
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.»(ΦΕΚ Α' 58).

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)*».

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

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.*» (ΦΕΚ Β' 6009)».

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **03-07-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» και δ.τ. «.....», με ΑΦΜ, με έδρα στο Αττικής, επί της, όπως νομίμως εκπροσωπείται, κατά της υπ' αριθμ./**03-06-2024** πράξης επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος άρθρου 4 παρ. 4 του Ν. 2523/1997 φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **03-07-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» και δ.τ.....», με....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη όλων των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ.πράξη επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος άρθρου 4 παρ. 4 του Ν. 2523/1997 φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, πρόστιμο ποσού 10.000,00 ευρώ, επειδή εφάρμοσε πλημμελώς τις διατάξεις της ΠΟΛ 1124/2015 (Φορολογικό Πιστοποιητικό) και τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 65Α του Ν. 4174/2013 στην Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης της εταιρείας «.....» με Α.Φ.Μ., για τη φορολογική περίοδο 01/01/2014 –31/12/2014 καθώς χορηγήθηκε πιστοποιητικό από **Νόμιμη Ορκωτή Ελέγκτρια** της προσφεύγουσας εταιρείας **χωρίς επιφύλαξη**.

Κατόπιν της υπ. αριθμ.εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΦΑΕ Αθηνών, διενεργήθηκε αρχικά μερικός έλεγχος εκπλήρωσης φορολογικών υποχρεώσεων στην προσφεύγουσα εταιρεία για τη φορολογική περίοδο 1.1-31.12.2014. Αιτία του ελέγχου αυτού, αποτέλεσε η διαβίβαση στην ανωτέρω φορολογική αρχή, της με αρ. πρωτ.πληροφοριακής έκθεσης των αρμόδιων ελεγκτών του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.), σύμφωνα με την οποία κατά τον έλεγχο επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου που διενεργήθηκε, για την ως άνω διαχειριστική περίοδο 1.1-31.12.2014, στην εταιρεία με την επωνυμία.....» διαπιστώθηκαν λογιστικές διαφορές, οι οποίες δεν επισημάνθηκαν στο φορολογικό πιστοποιητικό που είχε χορηγήσει στην προαναφερθείσα ελεγχόμενη, η προσφεύγουσα ελεγκτική εταιρεία. Συγκεκριμένα καταλογίσθηκαν ποσά λογιστικών διαφορών συνολικού ύψους 1.884.471,18 ευρώ, τα οποία δεν αναφέρονταν στα συμπεράσματα του φορολογικού πιστοποιητικού, διαχειριστικής περιόδου 1.1-31.12.2014, που χορήγησε στην προαναφερθείσα εταιρεία η νόμιμη ορκωτή ελέγκτρια της προσφεύγουσας. Στο πλαίσιο αυτό, εκδόθηκε η/23.12.2020 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο, ποσού 10.000,00 ευρώ, για το φορολογικό έτος 2014. Κατά της πράξης αυτής, η προσφεύγουσα άσκησε την/22.1.2021 ενδικοφανή προσφυγή, η οποία απορρίφθηκε σιωπηρώς από τον Προϊστάμενο της Δ.Ε.Δ., μετά την άπρακτη παρέλευση της προβλεπόμενης προθεσμίας προς απόφαση επ' αυτής. Εν συνεχεία, η προσφεύγουσα ελεγκτική εταιρία κατέθεσε στο Διοικητικό Πρωτοδικείο τη με αριθμό ΕισαγωγήςΠροσφυγή, για την οποία εκδόθηκε η με αρ..... . (Τμήμα Μονομελές) η οποία αποδέχθηκε την ανωτέρω προσφυγή, ακύρωσε την τεκμαιρόμενη σιωπηρή απόρριψη του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ επί της με αρ.ασκηθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της ελεγχόμενης και **ανέπεμψε την υπόθεση στη Διοίκηση προκειμένου να ενεργήσει τα νόμιμα**, καθότι η από 23-12-2020 Έκθεση Μερικού Ελέγχου εκπλήρωσης φορολογικών υποχρεώσεων των αρμοδίων ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, συνεπεία της οποίας εκδόθηκε η ένδικη πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 4 Ν 2523/1997 με αρ..... κρίθηκε ως αόριστη, ελλιπής και κατ' επέκταση νομικά πλημμελής.

Ακολούθως, σε **συμμόρφωση με την προαναφερόμενη σχετική απόφαση ΔΠΑ και λόγω αρμοδιότητας** σύμφωνα με την παρ. 3 του κεφαλαίου β' της περίπτωσης 12 της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α'1065199 ΕΞ(Φ.Ε.Κ.-Β' 3886/22-07-2022) Απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης

Αρχής Δημοσίων Εσόδων, από τον Προϊστάμενο του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής εκδόθηκε η με αριθμό-19.03.2024 εντολή μερικού ελέγχου γραφείου εφαρμογής διατάξεων λοιπών φόρων, τελών και εισφορών, για την ελεγχόμενη περίοδο από 01/01/2014 έως 31/12/2014. Η ως άνω εντολή εκδόθηκε στο πλαίσιο κατ' επανάληψη διαδικασίας, συμφώνως με την υπ. Αριθμ.....απόφασης του Μονομελούς Τμήματος του Διοικητικού Πρωτοδικείου, βάσει της οποίας «...η εν λόγω υπόθεση αναπέμπεται στην φορολογική διοίκηση για να ενεργήσει τα νόμιμα». Από το 3^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογικού πιστοποιητικού των άρθρων 4 παρ. 4 του ν. 2523/97 & 65 Α Ν. 4174/2013 & της ΠΟΛ.1124/2015, κατ' επανάληψη διαδικασίας. Κατά τον έλεγχο αυτό, αφού ζητήθηκε και λήφθηκε υπόψη η Διατύπωση Γνώμης από την ΕΛ.ΤΕ, κατ' εφαρμογή της οικείας νομοθεσίας, ο έλεγχος περιέλαβε τις διαπιστώσεις του στο με αριθ./29.04.2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου άρθρου 33 του ν.5104/2024 με συνημμένη την προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού, στο οποίο η προσφεύγουσα απάντησε με το με αρ. πρωτ.έγγραφο Υπόμνημά της, χωρίς ωστόσο αυτό να γίνει δεκτό από τον έλεγχο, καθόσον κατά τη κρίση του ελέγχου δε πρόβαλε βάσιμους και νόμιμους ισχυρισμούς. Ως εκ τούτου, το 3^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής προέβη στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, μετά της οικείας εκθέσεως μερικού καθόσον δεν συμπεριλήφθηκαν στα αποτελέσματα του χορηγηθέντος από την προαναφερόμενη ελεγκτική εταιρεία φορολογικού πιστοποιητικού στην εταιρεία» φορολογικού έτους 2014, λογιστικές διαφορές ύψους 1.884.471,18 € στη Φορολογία Εισοδήματος, όπως αυτές διαπιστώθηκαν κατά τον έλεγχο της εν λόγω εταιρείας από το ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ. και αποτυπώθηκαν στην με αρ. πρωτΠληροφοριακή Έκθεσή του.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την τροποποίηση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξεως, ισχυριζόμενη ότι:

- Μη νόμιμη επιβολή προστίμου.

-Η φορολογική αρχή, στα πλαίσια της επανάληψης διαδικασίας, όφειλε να ζητήσει και να λάβει εκ νέου, δεσμευτική πρόταση της ΕΛ.ΤΕ. σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 65 Α, όπως αυτό αντικαταστάθηκε με το άρθρο 37 του ν.4646/2019, ενώ ο έλεγχος ζήτησε και έλαβε την προηγούμενη γνώμη της ΕΛ.ΤΕ., η οποία είχε εκδοθεί τον Φεβρουάριο του 2018, ήτοι πριν την τροποποίηση της ως άνω διάταξης.

-Με βάση την ισχύουσα διάταξη του άρθρου 65Α του ΚΦΔ, η ΕΛΤΕ δεν διατυπώνει πλέον απλή γνώμη επί της οποίας η θέση της φορολογικής διοίκησης μπορεί να διαφοροποιηθεί εφόσον ειδικά αιτιολογήσει την διαφοροποίησή της και η εν λόγω αιτιολογία προκύπτει από τις αναφερόμενες στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις της φορολογικής αρχής, όπως ίσχυε με την προηγούμενη διάταξη του 65Α του Ν. 4174/13. Πλέον η πρόταση της ΕΛΤΕ είναι δεσμευτική τόσο για τον ορκωτό ελεγκτή/ ελεγκτική εταιρεία όσο και για την ίδια την φορολογική διοίκηση, όπερ σημαίνει ότι κανείς εκ των δύο δεν μπορεί να παρεκκλίνει (βλ. ΔΕΔ 1583/2021, 247/2023).

-Τα ανωτέρω δεν μεταβάλλονται υπό την ισχύ το νέου Κ.Φ.Δ. – Ν. 5104/2024

- Αόριστη Αιτιολογία – Νομική Πλημμέλεια - Παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας.

-Στην Έκθεση Ελέγχου, η φορολογική αρχή δεν εξετάζει κάθε ποσό δαπάνης ξεχωριστά, αλλά προσθέτει όλα τα επιμέρους ποσά προβλέψεων δαπανών, για να καταλήξει στο συνολικό ποσό των 1.884.471,18 € το οποίο συγκρίνει με το επίπεδο σημαντικότητας 1.137.575,69 € χωρίς να δίνει καμία εξήγηση και αιτιολογία για ποιο λόγο δεν δέχεται τη γνώμη της ΕΛΤΕ η οποία συγκρίνει το επίπεδο σημαντικότητας με κάθε επιμέρους ποσό προβλέψεων δαπανών.

-Όσον αφορά το ποσό των 1.364.000,00 € αλλά και τα λοιπά ως άνω ποσά, η διαφορετική μεταχείριση τους κατά την διαδικασία του φορολογικού πιστοποιητικού και τον φορολογικό έλεγχο οφείλεται σε διαφορετική ερμηνεία των σχετικών διατάξεων, η δε διαφορά ως προς την ερμηνεία δεν αποτελεί λόγο επιβολής προστίμου.

-Για την επιβολή οποιασδήποτε κύρωσης θα πρέπει να αποδεικνύεται ότι ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής ή, κατά περίπτωση, η ελεγκτική εταιρεία παρέβη το εφαρμοζόμενο Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000 «Έργα Διασφάλισης Πέραν Ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης» (ΦΕΚ τ. Β' 2801/17-10-2012).

-Στην Έκθεση Μερικού Ελέγχου ουδέν αναφέρεται σχετικά με την βαρύτητα της παράβασης που αποδίδεται εις βάρος της προσφεύγουσας και για την οποία επιβάλλεται το πρόστιμο. Ενδεικτικά στοιχεία της βαρύτητας θα μπορούσαν να είναι η ενδεχόμενη ζημία του Δημοσίου κλπ.

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 40 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, ορίζεται ότι : «Οι διατάξεις του άρθρου 65 Α τίθενται σε ισχύ για χρήσεις που αρχίζουν από 1ης Ιανουαρίου 2014...»

Επειδή με τη διάταξη του άρθρου 65 Α του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως ίσχυε κατά τη χρήση 2014, ορίζεται ότι :«1. Νόμιμοι ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία, που είναι εγγεγραμμένοι στο δημόσιο μητρώο του ν. 3693/2008 (Α'174) και διενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχους σε ανώνυμες εταιρείες, εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, καθώς και σε υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων, υποχρεούνται στην έκδοση ετήσιου πιστοποιητικού. Το πιστοποιητικό αυτό εκδίδεται μετά από έλεγχο που διενεργείται, παράλληλα με τον έλεγχο της οικονομικής διαχείρισης, ως προς την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων σε φορολογικά αντικείμενα. Φορολογικές παραβάσεις, καθώς και μη απόδοση ή ανακριβής απόδοση φόρων που διαπιστώνονται από τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία, κατά τη διενέργεια του ελέγχου, αναφέρονται αναλυτικά στο πιστοποιητικό αυτό.

Αν από το πιστοποιητικό προκύπτουν συγκεκριμένα φορολογικά δεδομένα για την ελεγχθείσα εταιρεία με τα οποία συμφωνεί και η αρμόδια ελεγκτική φορολογική αρχή, το εν λόγω πιστοποιητικό αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα των εκθέσεων ελέγχου της ως άνω αρχής. Τα πιο πάνω πρόσωπα διώκονται και τιμωρούνται για κάθε παράλειψη των υποχρεώσεων τους σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 3693/2008 και έχουν ειδικότερα την υποχρέωση να αρνηθούν τη διενέργεια υποχρεωτικού ελέγχου εφόσον παρέχουν στην ελεγχόμενη οντότητα συμβουλευτικές υπηρεσίες φορολογικού περιεχομένου σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στις παραγράφους 2 και 3 του άρθρου 20 του ν. 3693/2008. Στις ανώνυμες εταιρίες, στις εταιρίες περιορισμένης ευθύνης και στα υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων του πρώτου εδαφίου της παρούσας παραγράφου, για τις οποίες δεν έχει εκδοθεί φορολογικό πιστοποιητικό σύμφωνα με όσα ορίζονται ανωτέρω, επιβάλλεται σε κάθε περίπτωση πρόστιμο από 5.000,00 ευρώ έως 40.000,00 ευρώ, με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ανάλογα με τα ακαθάριστα έσοδα που έχουν πραγματοποιήσει κατά το ελεγχόμενο φορολογικό έτος. Η μη έκδοση φορολογικού πιστοποιητικού, όπως και η διαπίστωση σε αυτό παραβάσεων της φορολογικής νομοθεσίας μπορούν να λαμβάνονται υπόψη κατά την επιλογή υποθέσεων προς έλεγχο κατά τις διατάξεις του άρθρου 26 του Κώδικα.

2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, που εκδίδεται ύστερα από γνώμη της ΕΛΤΕ, καθορίζονται τα συγκεκριμένα επί μέρους φορολογικά αντικείμενα του ελέγχου της προηγούμενης παραγράφου, ενδεχόμενες συγκεκριμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις που πρέπει να διενεργούνται, εξαιρέσεις από την υποχρέωση έκδοσης φορολογικού πιστοποιητικού μέχρι ποσού ακαθαρίστων εσόδων 150.000,00

ευρώ ετησίως, το ειδικότερο περιεχόμενο του πιστοποιητικού που εκδίδεται και οι επιφυλάξεις που τυχόν διατυπώνονται σε αυτό, ο τρόπος, ο χρόνος και η διαδικασία υποβολής του, ζητήματα εφαρμογής της υποχρέωσης του τελευταίου εδαφίου της προηγούμενης παραγράφου και κάθε άλλο σχετικό θέμα. Πέραν της εφαρμογής του πέμπτου εδαφίου της παραγράφου 1, στους νόμιμους ελεγκτές και στα ελεγκτικά γραφεία που παραβαίνουν τις διατάξεις του παρόντος άρθρου και της κανονιστικής απόφασης που προβλέπεται στην παρούσα παράγραφο επιβάλλονται οι διοικητικές κυρώσεις που προβλέπονται στην παρ. 4 του άρθρου 4 του ν. 2523/1997»

Επειδή στο άρθρο 4 παρ.4 του Ν.2523/1997, όπως ίσχυε κατά την υπό κρίση περίοδο, ορίζεται: «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 σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 8 και 9 της ΠΟΛ 1124/18.06.2015 (Φ.Ε.Κ: Β 1196/22.6.2015), με τις οποίες καθορίστηκε η διαδικασία εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 65 Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013, Φ.Ε.Κ. 170Α'), σχετικά με το Ετήσιο Πιστοποιητικό που εκδίδεται από Νόμιμους Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του ν.3693/2008 (Φ.Ε.Κ. 174Α'), ορίζεται: ... Άρθρο 8 «6. Εφόσον από μεταγενέστερο έλεγχο της Φορολογικής Διοίκησης προκύψουν πρόσθετες επιβαρύνσεις, σε σχέση με τα φορολογικά αντικείμενα που ορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου του 10 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...»

Άρθρο 9 - Έναρξη Ισχύος «1.Οι διατάξεις της παρούσας ισχύουν για χρήσεις που αρχίζουν από 1^{ης} Ιανουαρίου 2014, σύμφωνα με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 40 του άρθρου 66 του ν.4174/2013»

Επειδή περαιτέρω, η παρ.3 του άρ.65 Α του Ν. 4174/2013, προστέθηκε με το άρθρο 37 του Ν. 4646/2019 (ΦΕΚ 201Α/12.12.2019) με έναρξη ισχύος εν προκειμένω, από η δημοσίευση του στο ΦΕΚ, ως εξής: «Αν από μεταγενέστερο έλεγχο της φορολογικής διοίκησης προκύψουν

σημαντικές πρόσθετες επιβαρύνσεις, οι οποίες υπερβαίνουν το ουσιώδες μέγεθος, όπως αυτό προσδιορίζεται κατά το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000 «Έργα Διασφάλισης πέραν ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης» και τις οποίες όφειλε να διαπιστώσει ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής ή η ελεγκτική εταιρεία, επιβάλλεται στους ανωτέρω με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων διοικητικό πρόστιμο ύψους από δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ έως εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανάλογα με τη βαρύτητα της παράβασης και την ενδεχόμενη υποτροπή, το οποίο εκδίδεται ύστερα από δεσμευτική πρόταση της Ε.Λ.Τ.Ε., με την οποία προσδιορίζεται και το ύψος του επιβλητέου προστίμου»

Με βάση την ισχύουσα διάταξη του άρθρου 65^Α του ΚΦΔ, η ΕΛΤΕ δεν διατυπώνει πλέον απλή γνώμη επί της οποίας η θέση της φορολογικής διοίκησης μπορεί να διαφοροποιηθεί, εφόσον ειδικά αιτιολογήσει την διαφοροποίησή της και η εν λόγω αιτιολογία προκύπτει από τις αναφερόμενες στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις της φορολογικής αρχής, όπως ίσχυε με την προηγούμενη διάταξη του 65^Α του Ν. 4174/13. Πλέον η πρόταση της ΕΛΤΕ είναι δεσμευτική τόσο για τον ορκωτό ελεγκτή/ ελεγκτική εταιρεία όσο και για την ίδια την φορολογική διοίκηση, κάτι που σημαίνει ότι κανείς εκ των δύο δεν μπορεί να παρεκκλίνει.

Επειδή οι διατάξεις της παραγράφου 3 του ως άνω νόμου (άρθρο 37 ν.4646/2019), τίθενται σε ισχύ από τη δημοσίευσή του στο ΦΕΚ, ήτοι την **12.12.2019**, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 86 του ίδιου νόμου.

Επειδή ωστόσο, οι διατάξεις του άρθρου 66 “Μεταβατικές διατάξεις και έναρξη εφαρμογής” του ν. **4646/2019** (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019), ορίζουν σχετικά με το προαναφερόμενο άρθρο 37 του ίδιου νόμου τα εξής: «32. Οι διατάξεις του άρθρου 65 Α ΚΦΔ, όπως αντικαθίστανται με τις διατάξεις του άρθρου 37 του παρόντος, έχουν εφαρμογή και στις υποθέσεις στις οποίες δεν έχει ολοκληρωθεί η επιβολή του προστίμου που προβλέπεται από τις καταργούμενες διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 67 του παρόντος νόμου», ενώ του άρθρου 67 “Καταργούμενες διατάξεις” ορίζουν ότι: «5. Από τη δημοσίευση του παρόντος στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως καταργούνται: α. Η παράγραφος 4 του άρθρου 4 του ν. 2523/1997, η οποία προστέθηκε με την παράγραφο 3 άρθρου 26 ν. 3943/2011, Α' 66. β. Η παράγραφος 8 του άρθρου 10 της Απόφασης του Υπουργού Οικονομικών ΠΟΛ. 1159/22.7.2011, ΦΕΚ τ. Β' 1657/26.7.2011. γ. Η παράγραφος 6 του άρθρου 8 της Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ΠΟΛ.1124/18.6.2015, ΦΕΚ τ. Β' 1196/22.6.2015».

Επειδή επομένως, εν προκειμένω, δεν έχει εφαρμογή η προηγούμενη διάταξη του 65^Α, δηλαδή αυτή που είχε τεθεί με το άρθρο 49 παρ. 6 του Ν. 4223/2013 και τροποποιηθεί με το άρθρο πρώτο υποπ. Δ2.17 Ν. 4254/2014 και το άρθρο 56 του Ν. 4410/2016 και η οποία αναφερόταν στην έκδοση γνώμης από την ΕΛΤΕ, καθώς η υπ' αριθμ.αρχική πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών εκδόθηκε την **23/12/2020**. Δηλαδή η επιβολή του προστίμου δεν είχε ολοκληρωθεί μέχρι την **12-12-2019** και κατά συνέπεια, σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις του Ν. **4646/2019**, ίσχυε το άρθρο **65 Α ΚΦΔ**, όπως διαμορφώθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 37 του Ν. **4646/2019** και αναφέρεται σε δεσμευτική πρόταση της Ε.Λ.Τ.Ε., με την οποία προσδιορίζεται και το ύψος του επιβλητέου προστίμου.

Επειδή εξάλλου, η με αρ...../2023 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου (Τμήμα Μονομελές), η οποία αποδέχθηκε την αρχική προσφυγή της προσφεύγουσας και ανέπεμψε την υπόθεση στη φορολογική διοίκηση, αναφέρει στη σκέψη 16 σχετικά με την ισχύ των ως άνω διατάξεων ότι: «16. Επειδή, με τα δεδομένα αυτά και σύμφωνα με τις διατάξεις που παρατέθηκαν στην σκέψη 4 της παρούσας, στην συγκεκριμένη περίπτωση, δυνάμει της μεταβατικής διάταξης του άρθρου 66 παρ.32 του ν. 4646/2019, εφαρμόζεται η παράγραφος 3 του άρθρου 65Α του Κ.Φ.Δ., όπως ισχύει μετά την αντικατάσταση του άρθρου αυτού από το άρθρο 37 του ν. 4646/2019, καθώς κατά το χρόνο έναρξης ισχύος του τελευταίου αυτού νόμου (12.12.2019) δεν είχε ολοκληρωθεί ακόμα η διαδικασία επιβολής του ένδικου προστίμου (...../23.12.2020 πράξη επιβολής προστίμου)»

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με το πόρισμα της από 03.06.2024 έκθεσης ελέγχου προστίμων άρθρου 65 Α του Ν.4174/2013 του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, η κα, με ΑΦΜ:, ως νόμιμη ορκωτή ελέγκτρια της προσφεύγουσας, συνέταξε ανακριβές πιστοποιητικό φορολογικού ελέγχου (χωρίς επιφύλαξη), προς την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ:, αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ, για το φορολογικό έτος 2014, δεδομένου ότι από το έλεγχο επιστροφής πιστωτικού φόρου εισοδήματος που διενήργησε το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. στην ως άνω εταιρεία «.....», διαπιστώθηκαν διαφορές στη φορολογία εισοδήματος σε σχέση με τα συμπεράσματα του νόμιμου ελεγκτή και καταλογίσθηκαν λογιστικές διαφορές ως ακολούθως:

Περιγραφή λογαριασμού	Ποσό λογιστικής διαφοράς ελέγχου
Προβλέψεις τιμολογιακής προσαρμογής αγορών	1.364.000,00
Πρόβλεψη δαπάνης για άδειες χρήσεις πληροφοριακών συστημάτων	49.693,12
Πρόβλεψη δαπάνης αμοιβής αλλοδαπών στελεχών	237.256,77
Πρόβλεψη δαπάνης αμοιβής διαφόρων αγαθών και παροχής υπηρεσιών	130.276,14
Πρόβλεψη δαπάνης marketing	4.925,00
Πρόβλεψη προεξόφλησης τόκων εγγυήσεων	98.320,15
ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ	1.884.471,18

Επειδή από τη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ εστάλη το με αρ. πρωτ.έγγραφο αίτημα προς την Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ), με συνημμένη την πληροφοριακή Έκθεση του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., προκειμένου η ΕΛΤΕ να διατυπώσει τη γνώμη της αναφορικά με την εκτέλεση της εργασίας της ελεγκτικής εταιρείας και του Νόμιμου Ελεγκτή σχετικά με τα ευρήματα της ως άνω πληροφοριακής έκθεσης.

Επειδή η ΕΛ.ΤΕ στη συνέχεια απέστειλε με το με αρ. πρωτ.έγγραφό της, διατύπωση γνώμης αναφορικά με τα ευρήματα της ως άνω πληροφοριακής έκθεσης ελέγχου, τόσο στο ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ, όσο και στη ΦΑΕ Αθηνών, ως Δ.Ο.Υ φορολογίας της ελεγχόμενης.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, το 3^ο ΕΛ.ΚΕ Αττικής, κατόπιν επανάληψης διαδικασίας και στα πλαίσια της δέσμιας αρμοδιότητάς του, με το με αρ. πρωτ.έγγραφό του προς την

ΕΛ.ΤΕ., ζήτησε αντίγραφο της γνώμης της αναφορικά με τα ευρήματα του ελέγχου σύμφωνα με τα διαπιστωθέντα στην από 22.01.2018 Πληροφοριακή έκθεση ελέγχου του ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ. Σημειώνεται ότι από την υπ. Αριθμ.....απόφαση Δ.Π.Α. (Τμήμα Μονομελές), δεν προκύπτει ότι η φορολογική διοίκηση όφειλε να ζητήσει νέα γνώμη από την ΕΛΤΕ, αντιθέτως δε, από τα οριζόμενα στο διατακτικό αυτής επί της σκέψης 16 εξειδικεύεται ότι «... Ούτε άλλωστε περιλαμβάνεται στα στοιχεία του φακέλου η με αρ. πρωτ.και η υπ. αριθμ. γνώμη της ΕΛ.ΤΕ. επί των πορισμάτων του Ελέγχου του ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ... με τις παραλήψεις αυτές της φορολογικής αρχής να αποτελούν αοριστία της έκθεσης ελέγχου....»

Επειδή η υπ' αριθμ.αναφορικά με τα ευρήματα της Πληροφοριακής Έκθεσης Ελέγχου της Φορολογικής Αρχής για την Εταιρεία» για τη φορολογική περίοδο 01/01/2014-31/12/2014 αναφέρει :

«..6. Εισήγηση Συμβουλίου Ποιοτικού Ελέγχου της ΕΛΤΕ

Έχοντας υπόψη :

- Το άρθρο 33 του ν.4449/2017,
- Την από 22/1/2018 πληροφοριακή έκθεση του Κ.Ε.Μ.ΕΠ,
- Το άρθρο 65Α του ν.4174/2013 και την ΠΟΛ 1124/2015,
- Τις απόψεις του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή και της ελεγκτικής εταιρείας επί των ανωτέρω ευρημάτων, όπως αυτές παρουσιάζονται ανωτέρω,
- Τα ευρήματα του φορολογικού ελέγχου όπως αυτά αναλυτικά παρατέθηκαν ανωτέρω,
- Τα ελεγκτικά ευρήματα του κλιμακίου ποιοτικού ελέγχου της ΕΛΤΕ .

Εισηγείται την διατύπωση γνώμης της ΕΛΤΕ ως κάτωθι :

Επί των λογιστικών διαφορών που αφορούν

Πρόβλεψη δαπάνης για άδειες χρήσης πληροφοριακών συστημάτων	€ 49.693,12
Πρόβλεψη δαπάνης αμοιβής αλλοδαπών στελεχών	€ 237.256,77
Πρόβλεψη δαπάνης διαφόρων αγαθών και παροχής υπηρεσιών	€ 130.276,14
Πρόβλεψη δαπάνης marketing	€ 4.925,00
Πρόβλεψη προεξόφλησης τόκων εγγυήσεων	€ 98.320,15

Δεν τεκμηριώνεται ότι ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής δεν έχει διενεργήσει εργασία με βάση τα προβλεπόμενα από την ΠΟΛ 1124/2015 και το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000 καθώς τα εν λόγω ευρήματα του φορολογικού ελέγχου είναι κατώτερα του επίπεδου σημαντικότητας που υπολογίστηκε σε 1.137.575,69 Ευρώ.

Επί της λογιστικής διαφοράς που αφορά

Προβλέψεις τιμολογιακής προσαρμογής αγορών	€ 1.364.000,00
--	----------------

Δεν τεκμηριώνεται ότι ο ορκωτός ελεγκτής λογιστής δεν έχει διενεργήσει την εργασία του με βάση τα προβλεπόμενα από την ΠΟΛ 1124/2015 και το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000 για τους εξής λόγους:

(α) Δεδομένης της μετάβασης από τον φορολογικό νόμο 2238/1994 στον νόμο 4172/2013, δεν παρασχέθηκαν ερμηνευτικές εγκύκλιοι από την αρμόδια υπηρεσία του υπουργείου οικονομικών για αντίστοιχες όπως η κρινόμενη περίπτωση.

(β) Η αντιμετώπιση του θέματος από την εταιρεία δεν προκάλεσε δαπάνη σε βάρος του δημοσίου καθώς η συγκριμένη φορολογητέα ύλη έχει ήδη φορολογηθεί.

(γ) το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000 δέχεται την επαγγελματική κρίση του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή, ο οποίος έλαβε τη διασφάλιση με το παλαιότερο φορολογικό

καθεστώς ότι ο χειρισμός του εν λόγω θέματος δεν οδηγεί σε απόκρυψη φορολογητέας ύλης εκ μέρους της εταιρείας.

Το Συμβούλιο Ποιοτικού Ελέγχου εισηγείται τη διατύπωση γνώμης της ΕΛΤΕ προς τη Φορολογική Αρχή όπως αυτή διατυπώνεται στην παραπάνω παρ. 6.

7. Απόφαση του ΔΣ της ΕΛΤΕ.

Το Διοικητικό Συμβούλιο της ΕΛΤΕ στην υπ'αριθμ. /15-2-2018 θέμα 1^ο συνεδρίαση του αποφάσισε ομόφωνα να διατυπώσει γνώμη σύμφωνα με εισήγηση Συμβουλίου Ποιοτικού Ελέγχου όπως περιγράφεται στην παραπάνω παράγραφο 6.»

Επειδή, ο έλεγχος προχώρησε στα πλαίσια επανάληψης της διαδικασίας, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο διατακτικό της υπ. αριθ. /2023 απόφασης του Μονομελούς Τμήματος του Διοικητικού Πρωτοδικείου, στην προσκόμιση της ως άνω γνώμης της ΕΛ.ΤΕ. σχετικά με τις διαπιστώσεις που αποτυπώνονται στην οικεία έκθεση ελέγχου του ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ., προσδιορίζοντας την κατά την κρίση του πλημμέλεια της προσφεύγουσας ελεγκτικής εταιρείας αναφορικά με το περιεχόμενο του φορολογικού πιστοποιητικού κατά τον έλεγχο αυτής στην εταιρεία «.....». Συγκεκριμένα στην οικεία έκθεση ελέγχου του 3^{ου} ΕΛ. ΚΕ Αττικής διατυπώνεται η κατά την κρίση του ελέγχου υποχρέωση της ΕΛΤΕ να κρίνει ενιαία το σύνολο των λογιστικών διαφορών κι όχι να διαχωρίσει τις εν λόγω δαπάνες σε δυο επιμέρους ομάδες, προκειμένου το ένα υποσύνολο να μην υπερβαίνει το όριο σημαντικότητας που εν προκειμένου είχε καθοριστεί από την ΕΛΤΕ στο ύψος των 1.137.575,69 ευρώ και το δεύτερο υποσύνολο να κριθεί με διαφορετική αιτιολογία.

Πιο συγκεκριμένα στο κεφάλαιο 6 « Ενέργειες – Διαπιστώσεις παρόντος ελέγχου» της οικείας έκθεσης ελέγχου αναφέρεται σχετικά : «... Από το φορολογικό έλεγχο του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ στην ελεγχόμενη εταιρείαγια την επιστροφή Φόρου Εισοδήματος του φορ. έτους - χρήσης 2014 το σύνολο των λογιστικών διαφορών των προβλέψεων ανήλθε σε 1.884.471,18€, οι οποίες παρότι δεν αμφισβητήθηκαν κατά τη διατύπωση γνώμης της ΕΛΤΕ και δεδομένου ότι αυτές υπερέβαιναν το όριο της σημαντικότητας ύψους 1.137.575,69€ όπως είχε υπολογισθεί στη διατύπωση γνώμης της ΕΛΤΕ, έπρεπε να κριθούν ενιαία και όχι όπως αυτές διαχωρίστηκαν, χωρίς αιτιολογία σε δύο επιμέρους ομάδες και κρίθηκαν διακεκριμένα. Το γεγονός αυτό είχε ως συνέπεια, η μεν πρώτη ομάδα συνόλου 520.471,18€ να μην υπερβαίνει το όριο της σημαντικότητας, η δε δεύτερη ύψους 1.364.000,00€ να κριθεί με διαφορετική αιτιολογία και σκεπτικό, επικαλούμενων μεταξύ άλλων των αλλαγών του βασικού φορολογικού νόμου και 2. Η εν λόγω εποπτική αρχή (ΕΛΤΕ) δεν προέβη στην έκδοση πρότασης για τη ΜΗ ΕΠΙΒΟΛΗ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ στην προσφεύγουσα Ελεγκτική Εταιρεία «.....Α.Φ.Μ.....»

Επειδή ωστόσο, η προαναφερόμενη έκθεση του 2018 της ΕΛΤΕ δεν είχε διαπιστώσει οποιαδήποτε πλημμέλεια καθηκόντων του ορκωτού ελεγκτή και κατά συνέπεια και της ελεγκτικής εταιρείας κατά την διαδικασία έκδοσης του φορολογικού πιστοποιητικού χρήσης 2014 στην ελεγχόμενη εταιρεία

Κατά συνέπεια, εφόσον κατά την δεν υπήρχε παράβαση, παρείλκε και η εξέταση της βαρύτητας της παράβασης και ο προσδιορισμός από την του ύψους του προστίμου. Κατά συνέπεια, εφόσον η Φορολογική Διοίκηση, στην επανάληψη διαδικασίας, έλαβε από την την Έκθεση του 2018, στην οποία διατυπώνεται η γνώμη ότι δεν υπάρχει παράβαση και επομένως δεν καθορίζεται η βαρύτητα και το ύψος του προστίμου, δεδομένου δε ότι η

γνώμη αυτή είναι δεσμευτική για τη φορολογική διοίκηση, δυνάμει της μεταβατικής διάταξης του άρθρου 66 παρ. 32 του Ν. 4646/2019, μη νομίμως η Φορολογική Διοίκηση επέβαλε πρόστιμο στην προσφεύγουσα.

Κατόπιν αυτών,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της από 03/07/2024 και με αριθ. πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία» και δ.τ.....», με ΑΦΜκαι την ακύρωση της υπ' αριθμ.πράξης επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος άρθρου 4 παρ. 4 του Ν. 2523/1997 φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

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

Συνολικό ποσό : 0,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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

ΧΑΡΑΛ. ΠΑΣΧΑΛΗΣ

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.