



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α5

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. : 176 71 - Καλλιθέα

Κώδικας

Τηλέφωνο : 213 1604562

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα 22/01/2018

Αριθμός Απόφασης 662

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 της Δ.ΟΡΓ.Α1036960 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 παρ.3 του άρθρου 47 του ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69)

δ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (φεκ β'1440/27-04-2017) Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή) καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 22/09/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου/22-09-2017 ενδικοφανή προσφυγή του του με Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (ΑΦΜ), κατοίκου, οδός, κατά της υπ' αριθ./...../2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 4 Ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 – 31/12/2011 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ. Καλλιθέας, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./...../2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 4 Ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 – 31/12/2011 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ. Καλλιθέας, καθώς και την από 21.06.2017 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Λοιπών Φόρων – Τελών Εισφορών του Προϊσταμένου της ΔΟΥ. Καλλιθέας επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση ή άλλως τροποποίηση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής,

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α5 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από 22/09/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου/22-09-2017 ενδικοφανούς προσφυγής του του, με Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (ΑΦΜ)), η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./...../2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 4 Ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 – 31/12/2011 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Καλλιθέας επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 20.000,00 ευρώ σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 4 του ν. 2523/1997, όπως τροποποιήθηκε με τη παρ. 3 του άρθρου 26 του Ν. 3943/2011 κατά παράβαση των διατάξεων της παρ. 5 του άρθρου 82 του Ν. 2238/1994, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει σύμφωνα με το άρθρο 21 παρ. 10 περ. β' του Ν. 3943/2011.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, βάσει των διαπιστώσεων της από 21.06.2017 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Λοιπών Φόρων – Τελών Εισφορών του Προϊσταμένου της, η οποία συντάχθηκε μετά από έλεγχο εφαρμογής των διατάξεων της παρ. 5 του άρθρου 82 του Ν. 2238/1994 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει σύμφωνα με το άρθρο 21 παρ. 10 περ. β' του ν. 3943/2011 κατόπιν της με αριθμό/2017 (σε αντικατάσταση της 165/2016) εντολής μερικού ελέγχου του προϊσταμένου της ίδιας Δ.Ο.Υ. ,

Ειδικότερα από την ως άνω έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι αιτία του ελέγχου ήταν οι με αρ. πρωτ./2016 (αρ. πρωτ./2016 Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας) και/2016 (αρ. πρωτ./2016 Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας) πληροφοριακές εκθέσεις του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων με συνημμένες τις από 30/12/2015 εκθέσεις, 1) τακτικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος βάσει του άρθρου 66 Ν. 2238/94 ΚΑΙ ΤΩΝ Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1037 & 1081/2005 και 1159/2011 & 1038/2012, 2) τακτικού ελέγχου Φόρου Προστιθέμενης Αξίας βάσει του άρθρου 48 Ν. 2859/00 και των ΠΟΛ 1037 & 1081/2005 και 1159/2011 & 1038/2012, 3) ελέγχου Κ.Ν.Τ.Χ., 4) πλήρους ελέγχου φόρου ακίνητης περιουσίας (Ν.3842/2010) και 5) τακτικού ελέγχου λοιπών φορολογικών αντικειμένων, της εφοριακού υπαλλήλου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. στις οποίες γίνεται αναφορά ότι διαπιστώθηκαν φορολογικές διαφορές στην εταιρεία με Α.Φ.Μ. για τη χρήση 2011 οι οποίες δεν αναφέρονταν στο φορολογικό πιστοποιητικό (Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1159/2011) που χορηγήθηκε στην εταιρεία από τον ελεγχόμενο ορκωτό, κο με Α.Φ.Μ.

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη την από 13.01.2017 και με αρ. πρωτ./2017 Έκθεση Απόψεων - Υπόμνημα που κατέθεσε ο προσφεύγων μετά από το υπ' αριθ./...../2016 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και τον υπ' αριθ./...../...../...../2016 Προσωρινό Προσδιορισμό Προστίμου για τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2011 – 31.12.2011 (οικονομικό έτος 2012), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, τα οποία του κοινοποιήθηκαν στις 08.12.2016, προέβη στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση **ενδικοφανή προσφυγή**, ζητά την **ακύρωση** ή την **τροποποίηση** της ανωτέρω Πράξης, προβάλλοντας τους κατωτέρω λόγους:

ΤΥΠΙΚΟΙ ΛΟΓΟΙ

1. ΠΑΡΑΒΙΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΟΣ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΗΣ ΑΚΡΟΑΣΗΣ

- Παραβιάστηκε το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασής του, τόσο από το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. που ενώ όφειλε, σύμφωνα με την ΑΥΟ ΠΟΛ. 1159/2011, δεν τον κάλεσε να εκφράσει τις απόψεις του, όσο και από τη Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, που ναι μεν τον κάλεσε, ως τοπικά αρμόδια διεύθυνση, παρά ταύτα, ως επί της ουσίας αναρμόδια αρχή, δεν ήταν σε θέση να αξιολογήσει φορολογικά και ελεγκτικά την εργασία του Ορκωτού.

2. ΠΑΡΑΒΑΣΗΣ ΟΥΣΙΩΔΟΥΣ ΤΥΠΟΥ ΤΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ ΚΑΙ ΤΗΣ ΠΑΡΑΒΙΑΣΗΣ ΤΟΥ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΟΣ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΗΣ ΑΚΡΟΑΣΗΣ ΛΟΓΩ ΜΗ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗΣ ΕΓΓΡΑΦΩΝ

- Παραβιάστηκε όχι μόνο το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασής του αλλά και ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας, καθώς, παρά το γεγονός ότι σύννομα αιτήθηκε να του γνωστοποιηθούν οι προσωρινές και οριστικές καταλογιστικές πράξεις προς την εταιρεία, το Σημείωμα Διαπιστώσεων και οι σχετικές Εκθέσεις Ελέγχου της εφοριακής υπαλλήλου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., το απαντητικό σημείωμα που κατέθεσε η Εταιρεία προς αντίκρουσή τους, οι πληροφοριακές εκθέσεις του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, τα αντίγραφα των επίμαχων παραστατικών και όλα τα υπόλοιπα κρίσιμα στοιχεία στα οποία στήριξε το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. τα ευρήματά του, η Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας δεν του τα κοινοποίησε, καθιστώντας σε κάποια σημεία αδύνατη όχι μόνο την κατανόηση των ευρημάτων και των διαπιστώσεων του ελέγχου, αλλά και την εκφορά λόγου και την έγερση επιχειρημάτων προς αντίκρουση των ισχυρισμών της. Ως εκ τούτου, αποστερήθηκε του δικαιώματος άμυνας του, κατά παράβαση και των αρχών της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου και της χρηστής διοίκησης.

3. ΔΕΝ ΕΛΗΦΘΗ ΥΠΟΨΗ Ο ΦΑΚΕΛΟΣ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ / ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΣΥΜΜΟΡΦΩΣΗΣ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΕΠΙΒΟΛΗ ΤΟΥ ΑΜΦΙΣΒΗΤΟΥΜΕΝΟΥ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ

Παρά το γεγονός ότι ο νόμιμος ελεγκτής ευθύνεται μέχρι των ορίων του δείγματος και της εργασίας του, όπως αυτά καθορίζονται από την ΑΥΟ ΠΟΛ. 1159/2011, δεν λήφθηκε υπόψη ο φάκελος τεκμηρίωσης / φορολογικής συμμόρφωσης του Ορκωτού, δεν αξιολογήθηκε η εργασία του ως προς το ελεγκτικό της σκέλος, και ως εκ τούτου παρανόμως του καταλογίστηκαν πρόστιμα ακόμα και για παραβάσεις της Εταιρείας που βρίσκονταν εκτός του δείγματος και του Προγράμματος Ελέγχου που όφειλε να ακολουθήσει.

4. ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ ΤΗΣ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ ΧΡΗΣΗΣ

Παρανόμως εκδόθηκε εντολή ελέγχου, διενεργήθηκε έλεγχος και επιβλήθηκαν πρόστιμα στον Ορκωτό, καθώς η επίμαχη χρήση είχε υποπέσει σε παραγραφή.

5. ΕΛΛΕΙΨΗ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑΣ ΤΗΣ ΕΚΘΕΣΗΣ ΜΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

- Η από 21.06.2017 Έκθεση Μερικού Ελέγχου στερείται ειδικής, πλήρους, επαρκούς και σαφούς αιτιολογίας, καθ' ό μέτρο η Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας απλώς επανέλαβε τα όσα είχε αρχικώς υποστηρίξει στο από 08.12.2016 Σημείωμα Διαπιστώσεων, χωρίς να απαντήσει σε κανέναν από τους ουσιαστικούς, νόμιμους και αληθείς ισχυρισμούς που ο Ορκωτός πρόβαλε στην υπ' αριθ. πρωτ./2017 Έκθεση Απόψεων – Υπόμνημά του.

- Δεν αιτιολογήθηκε ο ακριβής προσδιορισμός του προστίμου, ούτε δικαιολογήθηκε το ύψος του, καθώς δεν συνδέεται με τη βαρύτητα των παραβάσεων και το ενδεχόμενο υποτροπής, όπως η παρ. 4 του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997 ορίζει, παρά επιβλήθηκε αυθαίρετα και αναπαιολόγητα.

Εξ' αιτίας όλων των ανωτέρω αναφερόμενων γεγονότων, υπέστη ανεπανόρθωτη βλάβη, καθώς αποστερήθηκε των συνταγματικώς κατοχυρωμένων δικαιωμάτων του, κατά παράβαση κάθε συναφούς διάταξης νόμου.

B.2. ΟΥΣΙΑΣΤΙΚΟΙ ΛΟΓΟΙ

Το δείγμα που επελέγη για τον έλεγχο π.χ. των δαπανών της φορολογίας εισοδήματος - όπου και εκτιμάμε ότι προέκυψαν φορολογικές επιβαρύνσεις που ξεπερνούν το 85% των συνολικών - ήταν πολύ μεγαλύτερο από το 10% που τάσσει η ΑΥΟ, ενώ – όπου υπήρχαν - εξετάστηκαν όλες οι δαπάνες άνω του προβλεπόμενου ορίου των € 25.000.

Σε ορισμένες περιπτώσεις, οι δαπάνες που δεν αναγνώρισε ο φορολογικός έλεγχος υπολείπονται αυτών που πρόσθεσε η εργασία του Ορκωτού μετά την αναγωγή (extrapolation) των ευρημάτων του στο σύνολο του υπό εξέταση πληθυσμού των επίμαχων λογ/μών. Σ' αυτές τις περιπτώσεις, τα ευρήματα του φορολογικού ελέγχου δεν κινούνται πέραν αυτών που υπολόγισε ο ίδιος, **οπότε τίθεται θέμα διπλής φορολόγησης.**

Επομένως, συνάγεται ότι ο έλεγχος του Ορκωτού συμμορφώθηκε με το πρόγραμμα ελέγχου της ΑΥΟ, ως προς την ελεγκτική διαδικασία, την αξιολόγηση των ευρημάτων, την εξαγωγή συμπερασμάτων και την καταγραφή της εργασίας του.

Επειδή, με το άρθρο 1 § 2 της ΑΥΟ ΠΟΛ. 1159/2011 ορίζονται τα ακόλουθα: «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 το άρθρο 4 της ΑΥΟ ΠΟΛ. 1159/2011 ορίζονται τα ακόλουθα: « 1. Για κάθε Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης, οι Νόμιμοι Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία υποχρεούνται στην τήρηση αναλυτικού φακέλου τεκμηρίωσης του ειδικού φορολογικού ελέγχου. Μέρος της ελεγκτικής τεκμηρίωσης αποτελεί υποχρεωτικά το Προσάρτημα των αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων, στο οποίο αναλύονται και τεκμηριώνονται συγκεντρωτικά τα ευρήματα που περιλαμβάνονται στην Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης, καθώς επίσης και η εκτελεσθείσα εργασία.

.....

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.

Περαιτέρω δε, και σύμφωνα με το άρθρο 6 § 2 της ΑΥΟ ΠΟΛ. 1159/2011:

«...Εφόσον οι παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας, εντοπιστούν για πρώτη φορά από τον έλεγχο της φορολογικής αρχής, στην έκθεση ελέγχου της περιλαμβάνονται και οι απόψεις των **Νόμιμων Ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων που έλεγξαν την εταιρεία**, αναφορικά με τις διαπιστώσεις του ανωτέρω ελέγχου, **οι οποίοι πρέπει να αιτιολογήσουν γιατί δεν εντόπισαν την παράβαση**, εφαρμοζομένων αναλόγως στη συνέχεια, των διατάξεων του Ν. 3693/2008 και των διατάξεων του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997 όπως αυτό συμπληρώθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 26 παρ. 3 του Ν. 3943/2011. Στην ίδια έκθεση περιλαμβάνονται και οι απόψεις του φοροτέχνη –λογιστή ».

Επειδή εν προκειμένω σύμφωνα με την 21/06/2017 έκθεση ελέγχου της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ Α' Καλλιθέας της και το πόρισμα αυτής προκύπτει ότι η φορολογική αρχή προέβη στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης διότι στο φορολογικό πιστοποιητικό που χορηγήθηκε από τον ορκωτό ελεγκτή Κο δεν γινόταν αναφορά των φορολογικών διαφορών που προέκυψαν στον έλεγχο που διενεργήθηκε από το ΚΕΜΕΕΠ βάσει των από 30/12/2015 εκθέσεων ελέγχου κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 82 ν. 2238/1994 όπως τροποποιήθηκε σύμφωνα με την παρ 10β του άρθρου του Ν. 3943/2011 και της Α.Υ.Ο ΠΟΛ 1159/2011 .

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 6 παρ.1 και 4 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας ορίζεται ότι:

«1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα.

[...] 4. Οι διατάξεις των παρ. 1 και 2 εφαρμόζονται και όταν οι σχετικές με τη δυσμενή διοικητική πράξη διατάξεις προβλέπουν δυνατότητα άσκησης διοικητικής προσφυγής.»

Επειδή εν προκειμένω, ο έλεγχος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου της υπαλλήλου της ίδιας υπηρεσίας που αφορά την εταιρεία, δεν ανέγραψε σύμφωνα με το άρθρο 6 § 2 της ΑΥΟ ΠΟΛ. 1159/2011 τις **απόψεις των Νόμιμων Ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων που έλεγξαν την εταιρεία και εν συνεχεία** δεν κάλεσε τον προσφεύγοντα να εκφράσει τις απόψεις του και να αιτιολογήσει γιατί δεν εντόπισε τις σχετικές παραβάσεις, όπως προβλέπει το άρθρο 6 της ΑΥΟ ΠΟΛ. 1159/2011, καθώς, ήταν αρχικά η αρμόδια φορολογική αρχή που ήταν σε θέση να αξιολογήσει τους λόγους που δεν αναφερόταν στο φορολογικό πιστοποιητικό οι καταλογισθέντες από τον έλεγχο λογιστικές διαφορές, στερώντας στον ορκωτό ελεγκτή που υπέγραψε το πιστοποιητικό κατ' αυτόν τον τρόπο το δικαίωμα ακρόασης.

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 28§2 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζονται τα ακόλουθα: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. **Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.** Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον

φορολογούμενο.».

Περαιτέρω, στις διατάξεις του άρθρου 64 του Κ.Φ.Δ. με τίτλο «Επαρκής αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Συναφώς, στις διατάξεις του άρθρου 17§§1,2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 2690/1999) με τίτλο «Αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, 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, ΣτΕ1542/2016).

Επειδή, κατά την έννοια των διατάξεων του ν.2238/1994, η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως αποτελούν ουσιώδεις τύπους της διαδικασίας εκδόσεως του οικείου φύλλου ελέγχου. Η παντελής αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά το φύλλο ελέγχου νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς του(ΣτΕ 1542/2016).

Επειδή ο προσφεύγων πρόβαλε στην υπ' αριθ. πρωτ./2017 Έκθεση Απόψεων – Υπόμνημά του, αναφορικά με τα πορίσματα του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, μεταξύ άλλων, ισχυρισμούς για τους λόγους που δεν συμπεριέλαβε στο φορολογικό πιστοποιητικό τις καταλογισθέντες από τον έλεγχο λογιστικές διαφορές.

Επειδή, σύμφωνα με την από 21.06.2017 Έκθεση Μερικού Ελέγχου της Δ.Ο.Υ.,Α' Καλλιθέας ο έλεγχος δεν αντέκρουσε τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, καθώς δεν αναφέρεται η κρίση του για κανέναν από τους ουσιαστικούς, ισχυρισμούς που έθεσε υπόψη του ο προσφεύγων με το ως άνω υπόμνημά του, με το οποίο προέβαλλε ότι δεν υπέπεσε σε σφάλμα κατά την διενέργεια του ελέγχου και την έκδοση του πιστοποιητικού. Οι ελλείψεις αυτές έχουν ως αποτέλεσμα να μην προκύπτει σαφώς από την έκθεση ποιες ήταν οι αρμοδιότητες και υποχρεώσεις του ορκωτού ελεγκτή κατά την έκδοση του πιστοποιητικού τις οποίες παρέβη, με αποτέλεσμα η από 21-06-2017 Έκθεση Μερικού Ελέγχου της Δ.Ο.Υ.,Α' Καλλιθέας να στερείται ειδικής, πλήρους, επαρκούς και σαφούς αιτιολογίας. Σημειώνεται ότι οι κρίσεις της Δ.Ο.Υ. μετά από επανέλεγχο για δαπάνες που δεν εκπίπτουν κλπ διαφορές, δεν σημαίνουν a priori ευθύνη των ελεγκτών που διενήργησαν τον αρχικό έλεγχο, παρά μόνον εάν προκύψει ότι είχαν υποχρέωση να ελέγξουν τις δαπάνες αυτές. Περαιτέρω, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 6 § 2 της ΑΥΟ ΠΟΛ. 1159/2011, **πρέπει υποχρεωτικά να λαμβάνονται υπόψη «οι απόψεις των Νόμιμων Ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων που έλεγξαν την εταιρεία και εν συνεχεία να καλείται ο** προσφεύγων να εκφράσει τις απόψεις του και να αιτιολογήσει γιατί δεν

εντόπισε τις σχετικές παραβάσεις. Με τον τρόπο αυτόν αφενός πραγματώνεται η διαδικασία της προηγούμενης ακρόασης (η οποία διενεργείται με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4174/2013) και αφετέρου, ο τρίτος αναγνώστης (και μεταγενέστερα πιθανώς ο φορολογικός δικαστής) να έχει τη δυνατότητα να κρίνει τη βασιμότητα της αποδιδόμενης από τη φορολογική αρχή παράβασης (της επιχείρησης αλλά και του ελεγκτή).

Από τα ως άνω προκύπτει ότι δεν τηρήθηκε ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας ακρόασης σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν.4174/2013 αφενός λόγω ότι δεν τηρήθηκε η διαδικασία από το ΚΕΜΕΕΠ όπως προβλέπει το άρθρο 6 της ΑΥΟ ΠΟΛ. 1159/2011 και αφετέρου διότι η Δ.Ο.Υ.,Α' Καλλιθέας δεν εξέτασε τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος με το σημείωμα διαπιστώσεων.

Περαιτέρω η έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ.,Α' Καλλιθέας στερείται ειδικής, πλήρους, επαρκούς και σαφούς αιτιολογίας για την αποδιδόμενη παράβαση στον προσφεύγοντα καθώς δεν αναφέρεται σε αυτήν οι υποχρεώσεις του προσφεύγοντος κατά την έκδοση του φορολογικού πιστοποιητικού και αιτιολόγηση ποιες και με ποιόν τρόπο τις παρέβη.

Ως εκ τούτου η προσβαλλόμενη πράξη πρέπει να ακυρωθεί κατά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς της.

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της με αριθμό πρωτοκόλλου/22-09-2017 ενδικοφανούς προσφυγής του του, με Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (ΑΦΜ) και **την ακύρωση** της υπ' αριθ./...../2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 4 Ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 – 31/12/2011 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ. Καλλιθέας **λόγω τυπικής πλημμέλειας** σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσης.

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