



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α1

**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19  
**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα  
**Τηλέφωνο** : 2131604534  
**ΦΑΞ** : 2131604568

**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 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).
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 Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» και ημερομηνία 09.03.2017 ενδικοφανή προσφυγή της «.....», που εδρεύει στο «.....», ΞΑΝΘΗ, ΤΚ 67100 με ΑΦΜ «.....», κατά :
  - α. της υπ' αριθμ «.....» Πράξης Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικής περιόδου 01.01.2011-31.12.2011 (οικονομικού έτους 2012) του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, με την οποία προσδιορίζεται διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 22.441,88 ευρώ, πλέον προσθετος φόρος ύψους 25.583,74 ευρώ , ήτοι σύνολο ποσού ύψους 48.025,62 ευρώ και
  - β. της υπ' αριθ. «.....» Απόφασης Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 2011 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ με την οποία καταλογίσθηκε αυτοτελές πρόστιμο 22.441,88 ευρώ.
5. Τις ως άνω αναγραφόμενες στην παράγραφο Οριστικές Πράξεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, των οποίων ζητείται η ακύρωση
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

## **ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ**

Δυνάμει της υπ' αριθμ. «.....» Εντολής Ελέγχου, διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση μερικός φορολογικός έλεγχος γραφείου (έλεγχος συμπεράσματος φορολογικού πιστοποιητικού – συμπέρασμα με επιφύλαξη), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 82 του Ν. 2238/94 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος», για τη φορολογική περίοδο 1/1/2011-31/12/2011. Από τον έλεγχο διαπιστώθηκαν περιπτώσεις υπερτιμολογήσεων ή υπό-τιμολογήσεων όπως ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 39 Ν 2238/94.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ, επικαλούμενη τους παρακάτω λόγους:

### **1. Παραγραφή του δικαιώματος της Διοίκησης για διεξαγωγή ελέγχου και έκδοση καταλογιστικής πράξης για τη χρήση 2011**

Σύμφωνα με την παρ. α' του άρθρου 6 της ΠΟΛ 1159/2011 που εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση της διάταξης της παραγράφου 8<sup>α</sup> του άρθρ. 82 Ν.2238/1994, εφόσον επιχειρήσεις έχουν λάβει Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη και υπό την προϋπόθεση ότι δεν έχουν εντοπιστεί φορολογικές παραβάσεις μετά την ολοκλήρωση των δειγματοληπτικών ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών, οι οποίοι διενεργούνται και ολοκληρώνονται μέχρι τις 30.04.2014 για επιχειρήσεις με διαχειριστικές περιόδους που έληξαν έως και την 31.03.2012, μετά την ημερομηνία αυτή (30.04.2014) θεωρείται περαιωμένη η συγκεκριμένη χρήση.

Επιπροσθέτως, σύμφωνα με την παρ. γ' της ανωτέρω ΠΟΛ στις περιπτώσεις κατά τις οποίες επιχείρηση λάβει Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης με επιφύλαξη, εκδίδεται εντολή μερικού ελέγχου από τον Προϊστάμενο της ελεγκτικής υπηρεσίας, ενώ σύμφωνα με την με αρ. πρωτ. ΓΔ. ΦΟΡΕΛ. ΔΗΜΕΣ 1156477 ΕΞ/16.11.2011 απόφαση του Γενικού Διευθυντή της Γενικής Δ/σης Φορολογικών Ελέγχων και Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων, ο παραπάνω έλεγχος διενεργείται εντός της παραπάνω τασσόμενης προθεσμίας στην παρ. α', ήτοι και σε αυτήν την περίπτωση οι έλεγχοι αυτοί διενεργούνται και ολοκληρώνονται, για τις επιχειρήσεις με διαχειριστικές περιόδους που έληξαν έως και την 31.03.2012, έως και την 30.4.2014.

Καθότι λοιπόν εταιρεία μας είχε λάβει πιστοποιητικό με επιφύλαξη για τη χρήση 2011, ο σχετικός έλεγχος για τη συγκεκριμένη φορολογική περίοδο θα έπρεπε να έχει ολοκληρωθεί εντός της ως άνω προθεσμίας.

Θα πρέπει, εξάλλου, να σημειωθεί ότι οποιαδήποτε εκ των υστέρων τροποποίηση των διατάξεων της ΠΟΛ. 1159/2011 που συνεπάγεται την τυχόν αναδρομική, εκ των υστέρων αναβίωση μίας προθεσμίας επανελέγχου, η οποία έχει ήδη λήξει, ήτοι μίας παρελθούσας προθεσμίας παραγραφής,

παρουσιάζει προβλήματα ως προς τη συμμόρφωσή της με θεμελιώδεις αρχές του διοικητικού δικαίου και, κυρίως, την αρχή της ασφάλειας δικαίου, της προστατευομένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου, της χρηστής διοίκησης αλλά και με τη συνταγματική διάταξη του άρθρου 78 παρ. 2 περί απαγόρευσης αναδρομικής εφαρμογής δυσμενών φορολογικών διατάξεων (βλ. και ΣτΕ 3174/2014).

Επομένως, ενόψει των ανωτέρω και δεδομένου ότι στην προκειμένη περίπτωση ο έλεγχος δεν διενεργήθηκε και ολοκληρώθηκε έως την 30.04.2014, μη νομίμως η Φορολογική Αρχή διενήργησε έλεγχο στη εταιρεία μας δυνάμει εντολής ελέγχου με ημερομηνία έκδοσης 18.04.2016, **καθόσον το σχετικό δικαίωμα της για διεξαγωγή ελέγχου και έκδοση καταλογιστικής πράξης είχε υποπέσει ήδη σε παραγραφή.**

**2. Αναφορικά με τις λογιστικές διαφορές φορολογίας εισοδήματος προέκυψαν από τον έλεγχο υπερτιμολογήσεων – υποτιμολογήσεων του άρθρου 39 του Ν. 2238/1994.**

.....

### **3. Αναδρομική εφαρμογή της ευμενέστερης κύρωσης**

Από 1.1.2012 καταργήθηκε η επιβολή προστίμου 20% επί των καθαρών κερδών που προκύπτουν από τη διόρθωση κερδών στα πλαίσια της παρ. 1 του άρθρου 39 Κ.Φ.Ε. (όπως αυτό είχε διαμορφωθεί με τη σχετική τροποποίηση που επήλθε με βάση το ν. 3842/2010). Συνεπώς, το νεότερο καθεστώς είναι ευμενέστερο από το προϊσχύον, εφόσον πλέον δεν προβλέπει αντίστοιχη κύρωση-ποινή.

Επί της από πρωτοκόλλου «.....» και ημερομηνία 09.03.2017 ενδικοφανή προσφυγή της «.....», μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Επειδή ,στο το [άρθρο 82 παρ. 5](#) και 8α του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. [2238/1994](#), Α' 151), όπως οι παράγραφοι αυτές αντικαταστάθηκαν από το άρθρο 21 παρ.10β και 10γ του ν.[3943/2011](#) (ΦΕΚ 66 Α'), ορίζεται ότι :  
«5. Νόμιμοι ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία, που είναι εγγεγραμμένοι στο δημόσιο μητρώο του ν. [3693/2008](#) (ΦΕΚ 174 Α') και διενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχους σε ανώνυμες εταιρείες και εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, 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 διώκονται και τιμωρούνται για κάθε παράλειψη των υποχρεώσεών τους σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. [3693/2008](#)» και «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...».

**Επειδή,** με τις διατάξεις του άρθρου 5 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1159/22.7.2011 <<Δειγματοληπτικός έλεγχος από τη φορολογική αρχή>>:

1. Από τις εταιρίες που ελέγχονται από Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία για τη φορολογική τους συμμόρφωση, επιλέγεται δείγμα τουλάχιστον της τάξης του 9% για έλεγχο, με κριτήρια που ορίζονται από το Υπουργείο Οικονομικών σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 80 του ν.3842/2010.

"2. Οι έλεγχοι αυτοί διενεργούνται από τις αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες και ολοκληρώνονται, για τις επιχειρήσεις με διαχειριστικές περιόδους που έληξαν έως και την 31.03.2012, έως και την 30/4/2014. Για τις επιχειρήσεις με διαχειριστικές περιόδους που λήγουν μετά την 31.03.2012 οι ως άνω έλεγχοι διενεργούνται και ολοκληρώνονται σε διάστημα δεκαοχτώ (18) μηνών από την ημερομηνία υποβολής του ετήσιου φορολογικού πιστοποιητικού στη βάση δεδομένων της Γ.Γ.Π.Σ. από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία".

\*\*\*Η εντός " " παρ. 2 αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρο μόνο της ΥΑ ΠΟΛ. 1236/18-10-2013 ΦΕΚ Β 2693/22.10.2013).

3. Οι έλεγχοι από τις αρμόδιες φορολογικές ελεγκτικές υπηρεσίες καλύπτουν όλα τα φορολογικά αντικείμενα που ορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου. Με την ολοκλήρωση τους συντάσσονται Εκθέσεις Ελέγχου.

"4. Εκτός των εταιριών που ελέγχονται στο πλαίσιο της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, το Υπουργείο Οικονομικών μπορεί να διενεργεί τακτικούς ελέγχους σε πρόσθετο αριθμό εταιριών, μετά από εισήγηση του προϊστάμενου της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής και έγκριση από επιτροπή η οποία αποτελείται από το Γενικό Διευθυντή Φορολογικών Ελέγχων και Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων, το Γενικό Διευθυντή Φορολογίας και τον Προϊστάμενο της Διεύθυνσης Επιχειρησιακού Σχεδιασμού, βάσει των ειδικών κριτηρίων που ακολουθούν:".

\*\*\*Ο εντός " " 1ος στίχος της παρ. 4 αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρο μόνο της ΥΑ ΠΟΛ. 1155/5-7-2012 (ΦΕΚ Β' 2122/12.07.2012).

α) Λήψη ή έκδοση πλαστών - εικονικών φορολογικών στοιχείων, συναλλαγές με ανύπαρκτες φορολογικά εταιρίες και περιπτώσεις για τις οποίες προέκυψαν παραβάσεις του άρθρου 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 σαν καταληκτικές για τη χορήγηση της, αναφορά από τους Νόμιμους Ελεγκτές ότι δεν τους δόθηκαν οι αναγκαίες πληροφορίες σε ότι αφορά το φορολογικό έλεγχο που διενήργησαν και περιπτώσεις ελέγχων εταιριών 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 μετά από απόφαση της επιτροπής και της διαδικασίας που προβλέπεται στην παράγραφο 4 του παρόντος άρθρου.

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

5. Όλοι οι τακτικοί έλεγχοι, εκτός των περιπτώσεων που αναφέρονται στην επόμενη παράγραφο, διενεργούνται εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας της παραγράφου 2 του παρόντος άρθρου.

6. Εξαιρετικά οι τακτικοί έλεγχοι που διενεργούνται εξ' αιτίας της άσκησης δίωξης κατά μελών του Δ.Σ., σύμφωνα με τις διατάξεις περί νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες, της λήψης ή έκδοσης πλαστών - εικονικών στοιχείων, συναλλαγών με ανύπαρκτες φορολογικά εταιρίες και για τις περιπτώσεις που αποδεδειγμένα διαπιστώθηκαν παραβάσεις του άρθρου 39 και 39Α του ν.2238/1994 (transfer pricing) δύναται να γίνουν μέχρι την ημερομηνία παραγραφής της χρήσης.

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 και απόφαση της επιτροπής της παραγράφου 4 του παρόντος άρθρου.

Επειδή, σύμφωνα με το Άρθρο 6 της ΠΟΛ 1059/2011 Τύπος και Ισχύς Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης:

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

α) Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη

Στην περίπτωση που από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία εκδοθεί Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη, τότε σε δεκαπέντε (15) ημέρες από την υποβολή της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης στο Υπουργείο Οικονομικών, αποστέλλεται στην ελεγχόμενη εταιρία επιστολή στην οποία αναφέρεται το γεγονός ότι σύμφωνα με τον έλεγχο των Νόμιμων Ελεγκτών δεν προέκυψαν παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας από την πλευρά της εταιρίας, ότι αυτό γίνεται καταρχήν δεκτό από το Υπουργείο Οικονομικών και ότι οι φορολογικές εγγραφές θα οριστικοποιηθούν

μετά την ολοκλήρωση των δειγματοληπτικών ελέγχων που θα διενεργηθούν από το Υπουργείο Οικονομικών.

"Οι ως άνω έλεγχοι, για τις επιχειρήσεις με διαχειριστικές περιόδους που έληξαν έως και την 31.03.2012 ολοκληρώνονται μέχρι την 30/4/2014. Μετά την ημερομηνία αυτή και υπό την προϋπόθεση ότι δεν έχουν εντοπιστεί φορολογικές παραβάσεις από τους ελέγχους του Υπουργείου Οικονομικών, θεωρείται περαιωμένη η συγκεκριμένη χρήση και δυνατότητα άλλου ελέγχου υπάρχει μόνο στην περίπτωση στοιχείων ή ενδείξεων για παραβάσεις, όπως αυτές ορίζονται στην παράγραφο 6 του άρθρου 5 της παρούσας και οι οποίες δεν εντοπίστηκαν από το διενεργηθέντα έλεγχο φορολογικής συμμόρφωσης. Για τις επιχειρήσεις με διαχειριστικές περιόδους που λήγουν μετά την 31.03.2012, σε δεκαοχτώ (18) μήνες από την ημερομηνία υποβολής της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη στη βάση δεδομένων της Γ.Γ.Π.Σ. και υπό την προϋπόθεση ότι δεν έχουν εντοπιστεί φορολογικές παραβάσεις από τους ελέγχους του Υπουργείου Οικονομικών, θεωρείται περαιωμένη η συγκεκριμένη χρήση και δυνατότητα άλλου ελέγχου υπάρχει μόνο στην περίπτωση στοιχείων ή ενδείξεων για παραβάσεις, όπως αυτές ορίζονται στην παράγραφο 6 του άρθρου 5 της παρούσας και οι οποίες δεν εντοπίστηκαν από το διενεργηθέντα έλεγχο φορολογικής συμμόρφωσης".

\*\*\*Το εντός " " β'εδάφιο της περιπτ. α της παρ. 1 αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρο μόνο της ΥΑ ΠΟΛ. 1236/18-10-2013 (ΦΕΚ Β 2693/22.10.2013).

#### β) Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης με θέματα έμφασης

Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες προκύπτουν θέματα για τα οποία αμφισβητείται η φορολογική τους μεταχείριση, αυτά επισημαίνονται ως θέματα έμφασης σύμφωνα με το υπόδειγμα 2 του παραρτήματος Ι της παρούσας. Στην περίπτωση αυτή εκδίδεται από την αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία εντολή ελέγχου για τα θέματα έμφασης. Ο έλεγχος αυτός πρέπει να ολοκληρωθεί στα χρονικά όρια που προβλέπονται από την παράγραφο 1 του άρθρου 6 περίπτωση α της παρούσας. Στην περίπτωση αυτή η περαίωση της παραγράφου 1 του άρθρου 6 περίπτωση α ισχύει μετά τη βεβαίωση των τυχόν φόρων.

#### γ) Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης με επιφύλαξη

Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες, από την Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης των Νόμιμων Ελεγκτών, προκύψουν συμπεράσματα με επιφύλαξη, τότε εκδίδεται εντολή ελέγχου από τις αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών.

Εάν υπάρχουν διαφορές που θα ήταν δυνατόν να καταλογισθούν από τις φορολογικές αρχές με τον έλεγχο μόνο ειδικών αντικειμένων, εκδίδεται από την αρμόδια φορολογική αρχή εντολή ελέγχου για τα αντικείμενα αυτά. Στις παραπάνω περιπτώσεις, η αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία του Υπουργείου Οικονομικών δύναται να ζητήσει από τον Νόμιμο Ελεγκτή και το ελεγκτικό γραφείο κάθε έγγραφο που κρίνεται απαραίτητο για την σύνταξη της έκθεσης ελέγχου.

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

Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες, από την υποβολή της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης από τους Νόμιμους Ελεγκτές, προκύπτει αδυναμία έκφρασης συμπεράσματος ή αρνητικό συμπέρασμα, εκδίδεται εντολή ελέγχου από τις αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών.

Εφόσον οι παραβάσεις της νομοθεσίας έχουν εντοπιστεί από τον έλεγχο των Νόμιμων Ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων, στο Προσάρτημα των αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων, περιλαμβάνονται και οι απόψεις της διοίκησης της εταιρίας και του λογιστή -

φοροτέχνη που υπογράφει τις φορολογικές καταστάσεις, ο οποίος πρέπει να αιτιολογήσει γιατί δεν εντόπισε την παράβαση, εφαρμοζομένων αναλόγως στη συνέχεια, των διατάξεων του άρθρου 4 του ν.2523/1997 όπως αυτό συμπληρώθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 26 παρ 3 του ν.3943/2011. 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 εταιρία, 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**, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι <<σύμφωνα με την παρ. γ' της ΠΟΛ 1159/2011,στις περιπτώσεις κατά τις οποίες επιχείρηση λάβει Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης με επιφύλαξη, εκδίδεται εντολή μερικού ελέγχου από τον Προϊστάμενο της ελεγκτικής υπηρεσίας, ενώ σύμφωνα με την με αρ. πρωτ. ΓΔ. ΦΟΡΕΛ. ΔΗΜΕΣ 1156477 ΕΞ/16.11.2011 απόφαση του Γενικού Διευθυντή της Γενικής Δ/σης Φορολογικών Ελέγχων και Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων, ο παραπάνω έλεγχος διενεργείται εντός της παραπάνω τασσόμενης προθεσμίας στην παρ. α', ήτοι και σε αυτήν την περίπτωση οι έλεγχοι αυτοί διενεργούνται και ολοκληρώνονται, για τις επιχειρήσεις με διαχειριστικές περιόδους που έληξαν έως και την 31.03.2012, έως και την 30.4.2014>>, κρίνεται αβάσιμος επειδή στην προκειμένη περίπτωση ο έλεγχος διενεργήθηκε λόγω αποδεδειγμένων διαπιστώσεων των άρθρων 39 και 39<sup>Α</sup> ν.2238/94 (ως σελ.109 φακέλου τεκμηρίωσης ),που προβλέπονται στη παράγραφο 6 του άρθρου 5 της ΠΟΛ 1159/2011, για τις οποίες δεν ισχύει με βάση τη παρ.5 της ίδιας ως άνω ΠΟΛ η προθεσμία διενέργειας ελέγχου έως 30/04/2014.

**Επειδή**,οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 09/02/2017 έκθεση ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη οριστική πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί

#### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **απόρριψη** της από 09.03.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής της «.....», με ΑΦΜ «.....».

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό φόρου στις αμοιβές αλλοδαπών επιχειρήσεων και οργανισμών βάσει της παρούσας απόφασης :**

#### **Φορ. Έτος 2011:**

1. Φόρος Εισοδήματος : 48.025,62 €
2. Πρόστιμο Φόρου Εισοδήματος:22.441,88 €

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

Ακριβές Αντίγραφο  
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Γ.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.