



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 12-04-2017

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Αριθμός απόφασης:952

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ**

**ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ταχ. Δ/ση** : Εγνατία 45

**Ταχ. Κώδικας** : 54630 - Θεσσαλονίκη

**Τηλέφωνο** : 2313-333267

**ΦΑΞ** : 2313-333258

**E-Mail** : ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr

## **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' 55/16-01-2014).

**2.** Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 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 από .../2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του . . του ... με ΑΦΜ:..., κατά της υπ' αριθ. ...-.../...-2016 πράξης επιβολής προστίμου εισοδήματος (άρθρο 4 Ν 2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., διαχειριστικής περιόδου 01-01-2011 έως 31-12-2011 και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

**5.** Το με αριθμό πρωτοκόλλου εισερχομένου ΔΕΔ ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ... ΕΞ 2017 ΕΜΠ/...-2017 έγγραφο με το οποίο ο προσφεύγων προσκόμισε 1). . και 2). .

6. Την υπ' αριθ. ...-.../...-2016 πράξη επιβολής προστίμου εισοδήματος (άρθρο 4 Ν 2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., διαχειριστικής περιόδου 01-01-2011 έως 31-12-2011 της οποίας ζητείται η ακύρωση.
7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ...2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου .... ενδικοφανούς προσφυγής του . . του ... με ΑΦΜ:....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. ...-.../...-2016 πράξη επιβολής προστίμου εισοδήματος (άρθρο 4 Ν 2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... διαχειριστικής περιόδου 01-01-2011 έως 31-12-2011 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικής αξίας 15.000,00€. Το εν λόγω πρόστιμο επιβλήθηκε διότι ο προσφεύγων δεν τήρησε τις υποχρεώσεις που έχει ως νόμιμος ελεγκτής και προβλέπονται από τις διατάξεις των παραγράφων 5 και 8 του άρθρου 82 του Ν 2238/1994 και την ΑΥΟ ΠΟΛ 1159/2011 ως προς την έκδοση ετήσιου φορολογικού πιστοποιητικού στην επιχείρηση «. . . . .» με ΑΦΜ:..... Η επιβολή του προστίμου προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 4 παράγραφος 4 του Ν 2523/1997.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε βάσει της από ...-2016 έκθεσης μερικού ελέγχου προστίμων εισοδήματος (αρ. 4 του Ν. 2523/1997) της Δ.Ο.Υ. ...., ερειδόμενης επί της υπ' αρ. πρωτ. .../...2015 πληροφοριακής έκθεσης ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε από προδήλως αναρμόδιο όργανο και δη από τον προϊστάμενο της ΔΟΥ ....., ενώ αποκλειστικά αρμόδιος για την επιβολή προστίμου σε νόμιμους ελεγκτές είναι ο Υπουργός Οικονομικών, όπως ορίζεται στην παράγραφο 4 του άρθρου 4 του Ν 2523/1997.
- 2) Η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου τυγχάνει άκυρη και σε κάθε περίπτωση ακυρωτέα καθώς ερείδεται αποκλειστικά επί της από ...-2014 έκθεσης ελέγχου φόρου εισοδήματος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. η οποία έχει εκδοθεί μετά την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς καταλογισμό φόρων στην ελεγχόμενη εταιρία (σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 5 της ΠΟΛ 1159/2011),
- 3) Κατά τον έλεγχο που διενήργησε ο ίδιος για την έκδοση ετήσιου φορολογικού πιστοποιητικού σε ουδεμία πλημμέλεια υπέπεσε και ο έλεγχος διενεργήθηκε σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1159/2011 και τα ελεγκτικά πρότυπα που ορίζονται στο Ν 3693/2008.

- 4) Εσφαλμένα η έκθεση ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. θεώρησε ότι η επιχείρηση προς την οποία ο προσφεύγων χορήγησε το φορολογικό πιστοποιητικό, ενήργησε κατά παράβαση της περίπτωσης γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Ν 2238/1994 καθώς κατά το χρόνο έκδοσης του ως άνω πιστοποιητικού η προαναφερθείσα διάταξη δεν ήταν σε ισχύ λόγω της ρητής κατάργησής του με το άρθρο 11 παρ. 12 του Ν 4110/2013 και ως εκ τούτου ήταν αδύνατη η παραβίασή της.
- 5) Η επιβολή συνολικού προστίμου 15.000,00€ αντιβαίνει στην αρχή της αναλογικότητας (επιβολή προστίμου σχεδόν τριπλάσιου του ποσού του φόρου (3.604,00€) και των προσαυξήσεων (1.802,00€) που προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. σε βάρος της ελεγχόμενης εταιρίας).
- 6) Η αξιολόγηση της εργασίας ενός ορκωτού ελεγκτή δεν μπορεί να γίνει μόνο με βάση την απόκλιση από τα αποτελέσματα της εργασίας ενός άλλου ελεγκτή. Η εργασία των ελεγκτών απαιτεί σε πλήθος περιπτώσεων εκτιμήσεις και επαγγελματική κρίση. Η αξιολόγηση αυτών των εκτιμήσεων και των επαγγελματικών κρίσεων, μπορεί να γίνει μόνο από άτομα εξειδικευμένα στο περιεχόμενο των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων, όπως άλλωστε προβλέπεται από την ΠΟΛ 1159/2011.

**Επειδή,** σύμφωνα με την παράγραφο 5 του άρθρου 82 του Ν 2238/1994 *“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 υποχρεώσεων τους σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 3693/2008.”*

**Επειδή,** στην παράγραφο 8 του άρθρου 82 του Ν 2238/1994 ορίζεται ότι *“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.”

**Επειδή**, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 4 του Ν 2523/1997 “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 την παράγραφο 2 του άρθρου 1 της ΠΟΛ 1159/2011 “ 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**, στο άρθρο 5 της ως άνω ΠΟΛ ορίζεται ότι “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 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 Γ.Γ.Π.Σ.”

**Επειδή**, σύμφωνα με τις παραγράφους 8 και 9 του άρθρου 10 της ΠΟΛ 1159/2011 “8. Εφόσον από μεταγενέστερο έλεγχο της φορολογικής αρχής προκύψουν πρόσθετες επιβαρύνσεις, σε σχέση με τα φορολογητέα αντικείμενα του προγράμματος φορολογικής συμμόρφωσης του παραρτήματος ΙΙΙ, επιβάλλεται στο Νόμιμο Ελεγκτή πρόστιμο από 10.000€ έως 100.000€ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν.2523/1997 παράγραφος 4, όπως αυτή προστέθηκε με το άρθρο 26 παράγραφος 3 του ν.3943/2011, ανεξάρτητα αν οι πρόσθετες επιβαρύνσεις θα καταβληθούν από την ελεγχόμενη εταιρία.

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”.

**Επειδή**, στην παράγραφο 1 του άρθρου 4 του Ν 4174/2013 ορίζεται ότι “ Ο Γενικός Γραμματέας δύναται, με απόφασή του, να μεταβιβάζει αρμοδιότητες και να αναθέτει τα καθήκοντά

του ή της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με τον Κώδικα και την κείμενη νομοθεσία σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης. Επίσης, δύναται, με απόφασή του, να εξουσιοδοτεί ιεραρχικά υφιστάμενό του όργανα να υπογράφουν, με εντολή του, πράξεις ή άλλα έγγραφα της αρμοδιότητάς του.”

**Επειδή**, σύμφωνα με την με αριθμό πρωτοκόλλου Δ6Α 1015213ΕΞ2013/28-01-2013 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και Υφυπουργού Οικονομικών, όπως τροποποιήθηκε με τις αριθμ.Δ6Α 1125239ΕΞ2013/08-08-2013 και Δ6Α 1196756ΕΞ2013/23-12-2013 όμοιες, η αρμοδιότητα έκδοσης πράξεων ατομικού χαρακτήρα μεταβιβάζεται στον Γενικό Γραμματέα της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων.

**Επειδή**, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 62 του Ν 4174/2013 “Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.”

**Επειδή**, σύμφωνα με το με αριθμό πρωτοκόλλου Δ6Α 1198349ΕΞ2013/31-12-2013 έγγραφο της Διεύθυνσης Οργάνωσης, Τμήμα Α΄, η αρμοδιότητα της έκδοσης πράξεων επιβολής προστίμων, όπως αυτή προβλέπεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 62 του Ν 4174/2013, μεταβιβάζεται στον προϊστάμενο των ΔΟΥ και των Ελεγκτικών Κέντρων.

**Επειδή**, κατά πάγια νομολογία του ΣτΕ, οι προθεσμίες που τάσσονται στη διοίκηση από διάφορους διοικητικούς νόμους έχουν κατά κανόνα απλώς το σκοπό να πιέσουν τα διοικητικά όργανα ώστε να διεκπεραιώσουν γρήγορα ορισμένες ενέργειες. Για αυτό το λόγο, η σημασία τους είναι κατά κανόνα ενδεικτική (ΣτΕ 3762/2009, 4876/2012).

**Επειδή**, σύμφωνα με τα ανωτέρω, μολονότι η διενέργεια και η ολοκλήρωση του ελέγχου από τις αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες προβλέπεται ρητά παράγραφο 2 του άρθρου 5 της ΠΟΛ 1159/2011, η τελική ολοκλήρωσή τους, μέσα στα ανωτέρω χρονικά πλαίσια, είναι μεν επιθυμητή όχι όμως δεσμευτική. Τα ανωτέρω ενισχύονται από το γεγονός ότι δεν προβλέπεται στον ως άνω νόμο ρητή διάταξη που επιφέρει σε περίπτωση της εν λόγω πλημμέλειας, την ακυρότητα της πράξης, καθόσον εάν ο νομοθέτης ήθελε την ακυρότητα της πράξης θα το προέβλεπε ρητά, ενόψει και της στενής ερμηνείας των φορολογικών διατάξεων.

**Επειδή**, ούτε στις διατάξεις του άρθρου 82 του Ν 2238/1994 ούτε στην ΠΟΛ 1159/2011 προβλέπεται διαδικασία κοινοποίησης των αποτελεσμάτων του ελέγχου, που διενεργείται από τη φορολογική διοίκηση σε επιχειρήσεις που ελέγχονται από νόμιμους ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία, στους ορκωτούς ελεγκτές που χορήγησαν το φορολογικό πιστοποιητικό.

**Επειδή**, από την από 19-05-2014 έκθεση ελέγχου φόρου εισοδήματος (βάσει του άρθρου 66 του Ν 2238/1994 και των άρθρων 23 έως 25 και 66 του Ν 4174/2013 και των Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1037 & 1081/2005 & 1159/2011 & 1038/2012) του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων και τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην επιχείρηση «. . ΚΑΙ . . . .» με ΑΦΜ:.... προκύπτει ότι δεν τηρήθηκαν οι υποχρεώσεις που ο προσφεύγων έχει ως νόμιμος ελεγκτής για την έκδοση ετήσιου

φορολογικού πιστοποιητικού και προβλέπονται από τις διατάξεις των παραγράφων 5 και 8 του άρθρου 82 του Ν 2238/1994 και την ΠΟΛ 1159/2011.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, ο προσφεύγων δεν έλαβε γνώση των αποτελεσμάτων του ελέγχου που διενεργήθηκε από τη φορολογική διοίκηση στην επιχείρηση «. . . . .», και τα οποία αποτέλεσαν τη βάση της επιβολής του υπό κρίση προστίμου, ώστε να προβάλλει τις αντιρρήσεις του.

**Επειδή**, η επιχείρηση «. . . . .» αποδέχτηκε τις σε βάρος της διαπιστώσεις που προέκυψαν από την έκθεση ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. και δεν αμφισβήτησε την εκδοθείσα από τη φορολογική διοίκηση πράξη.

Συνεπώς, δεν είναι δυνατόν να τύχουν εξέτασης οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα που άπτονται των αποτελεσμάτων του ελέγχου που διενεργήθηκε από τη φορολογική διοίκηση στην επιχείρηση «....» καθώς τα αποτελέσματα της εν λόγω έκθεσης ελέγχου έχουν οριστικοποιηθεί.

**Επειδή**, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 25 του Συντάγματος *“Τα δικαιώματα του ανθρώπου ως ατόμου και ως μέλους του κοινωνικού συνόλου και η αρχή του κοινωνικού κράτους δικαίου τελούν υπό την εγγύηση του Κράτους. Όλα τα κρατικά όργανα υποχρεούνται να διασφαλίζουν την ανεμπόδιστη και αποτελεσματική άσκηση τους. Τα δικαιώματα αυτά ισχύουν και στις σχέσεις μεταξύ ιδιωτών στις οποίες προσιδιάζουν. Οι κάθε είδους περιορισμοί που μπορούν κατά το Σύνταγμα να επιβληθούν στα δικαιώματα αυτά πρέπει να προβλέπονται είτε απευθείας από το Σύνταγμα είτε από το νόμο, εφόσον υπάρχει επιφύλαξη υπέρ αυτού και να σέβονται την αρχή της αναλογικότητας.”*

**Επειδή**, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος 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 (ΟΛΣΤΕ 990/2004, ΣΤΕ 1249/2010).

**Επειδή**, ο επιδιωκόμενος σκοπός είναι η πάταξη της φοροδιαφυγής, η σύλληψη της φορολογητέας ύλης και η προάσπιση του δημοσίου συμφέροντος, δια μέσου της εξασφάλισης της καταβολής των οφειλόμενων φόρων. Υπάρχει εύλογη σχέση μεταξύ συγκεκριμένου διοικητικού μέτρου και επιδιωκόμενου σκοπού.

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση και σύμφωνα με τα πραγματικά περιστατικά, που αναλυτικά παρατίθενται στην από ....-2016 έκθεση μερικού ελέγχου προστίμου εισοδήματος της ΔΟΥ ...., δεν τηρήθηκαν οι υποχρεώσεις που ο προσφεύγων είχε ως νόμιμος ελεγκτής για την έκδοση ετήσιου φορολογικού πιστοποιητικού, βάσει του άρθρου 82 παρ.5 και 8 του Ν 2238/1994 και της ΠΟΛ 1159/2011.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, το ύψος του διοικητικού προστίμου προσδιορίζεται ανάλογα με τη βαρύτητα της παράβασης και το ενδεχόμενο υποτροπής. Ως εκ τούτου, λαμβάνοντας υπόψη το ύψος του φόρου προς απόδοση, που αναλογεί στις διαπιστωθείσες βάσει ελέγχου διαφορές και καταλογίστηκε σε βάρος της ανώνυμης εταιρίας από το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. (3.604,00€) μετά των νομίμων προσαυξήσεων (1.802,00€) καθώς και το γεγονός ότι ο προσφεύγων δεν ήταν υπότροπος, κρίνεται σκόπιμο με την παρούσα απόφαση να περιοριστεί το επιβληθέν σε βάρος του πρόστιμο στο κατώτατο όριο που τίθεται από το νόμο (άρθρο 4 παρ.4 του Ν 2523/1997) και τη σχετική εγκύκλιο (άρθρο 10 παρ.8 και 9 της ΠΟΛ 1159/2011), δη σε 10.000,00€ συμφώνως προς τις αρχές της αναλογικότητας και της χρηστής διοίκησης.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **μερική αποδοχή** της υπ' αριθ. .../...-2016 ενδικοφανούς προσφυγής του . . του .... με ΑΦΜ:... και την τροποποίηση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης.

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

**Υπ' αριθ. .../.../....2016 πράξη επιβολής προστίμου εισοδήματος**

| Πρόστιμο άρθρου 4 Ν<br>2523/1997 | Βάσει ελέγχου | Βάσει απόφασης | Διαφορά ελέγχου-<br>απόφασης |
|----------------------------------|---------------|----------------|------------------------------|
| .../.../....-2016                | 15.000,00€    | 10.000,00€     | 5.000,00€                    |

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

Ακριβές αντίγραφο  
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

**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.