



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ  
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ  
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ Α4**

**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19

**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα

**Τηλέφωνο** : 2131604526

**ΦΑΞ** : 2131604567

Καλλιθέα, 28-07-2016

Αριθμός απόφασης: 2746

**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. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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

**3.** Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

**4.** Την από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της ....., ΑΦΜ ....., κατοίκου ....., οδός ....., κατά της υπ' αριθ. .... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φορολογίας Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ Αθηνών.

**5.** Την προαναφερθείσα προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

**6.** Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ....., 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. .... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φορολογίας Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ Αθηνών, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 30.000,00 ευρώ, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 4 του Ν.2523/1997, λόγω παράβασης των διατάξεων της παρ. 5 του άρθ. 82 του Ν.2238/1994.

Αναλυτικότερα, στην Δ.Ο.Υ. ΙΓ Αθηνών, διαβιβάστηκε από το Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων η με αριθ. πρωτ. .... πληροφοριακή έκθεση, όπου επισυναπτόταν η από ..... Έκθεση Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας – Επιστροφής Φ.Π.Α του ν. 2859/2000 για την εταιρεία «.....», ΑΦΜ..... Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε προέκυψε ότι, για τις χρήσεις 2012 και 2013 η εταιρεία είχε ελεγχθεί από την προσφεύγουσα, ορκωτή ελεγκτή - λογίστρια της ελεγκτικής εταιρίας «.....», και έλαβε από αυτήν έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη, αν και από τον έλεγχο διαπιστώθηκαν διαφορές σε σχέση με τα συμπεράσματά της. Συγκεκριμένα, διαπιστώθηκε ότι:

1) Στη χρήση 2012 δεν μεταφέρθηκαν ορθά στην εκκαθαριστική δήλωση και υπεβλήθησαν ανακριβώς δηλώσεις ως προς τα ποσά των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων, τόσο στις εισροές όσο και στις εκροές.

| ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ | ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ ΔΗΛΩΣΗΣ | ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ | ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΛΕΓΧΟΥ |
|---------------------|-----------------------------------|-----------------------------------|-----------------|
| 2012                | ...                               | ...                               | -3.053,59 €     |

2) Για τις πραγματοποιηθείσες αφορολόγητες πωλήσεις, στις χρήσεις 2012 και 2013, διενήργησε εκπτώσεις επί του τιμήματος της πώλησης και εξέδωσε Πιστωτικά Τιμολόγια υπολογίζοντας επί της αξίας αυτών Φ.Π.Α., ο οποίος μείωσε τον προς απόδοση Φ.Π.Α. των φορολογητέων εκροών. Ο προσδιορισθείς από τον έλεγχο μη αποδοθείς Φ.Π.Α. ανά φορολογική περίοδο έχει ως εξής:

| ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ | ΑΞΙΑ | ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ | Φ.Π.Α. |
|---------------------|------|-------------|--------|
| 2012                | ...  | 23%         | ....   |
| 01-01/31-10-2013    | ...  | 23%         | ....   |

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, της παραπάνω πράξης, προβάλλοντας τους εξής λόγους:

- Μη τήρηση του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας και παράβαση της αρχής της προηγούμενης ακρόασης. Στην Α.Υ.Ο. ΠΟΛ1159/22.07.2011 εισάγεται ειδική πρόβλεψη για το δικαίωμα

προηγούμενης ακρόασης του ορκωτού ελεγκτή ενώπιον των αρμόδιων οργάνων για τον φορολογικό έλεγχο της εταιρείας την οποία αφορά το φορολογικό πιστοποιητικό, προκειμένου ο ορκωτός να παρουσιάσει τις ενέργειες και τα μέτρα επιμέλειας και συμμόρφωσης ως προς τις ακολουθούμενες από αυτόν ελεγκτικές μεθόδους, όπως αυτές προβλέπονται από την μεθοδολογία του Διεθνούς Προτύπου Έργων Διασφάλισης 3000, κάτι που δεν εφαρμόστηκε στην περίπτωση της. Η άρνηση της παροχής του ως άνω δικαιώματος δεν θεραπεύεται από το δικαίωμα του άρθρου 28 του ν.4174/2013 καθότι αυτό το στάδιο είναι μεταγενέστερο από αυτό που ρητώς προβλέπεται στην Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1159/22.07.2011.

- Παράβαση της αρχής της αναλογικότητας,
- Νομική πλημμέλεια και τυπικές ελλείψεις της προσβαλλόμενης πράξης που την καθιστούν ακυρωτέα, καθώς περιγράφεται στην πράξη η φορολογική παράβαση της εταιρείας ωστόσο δεν αναφέρεται σε κανένα σημείο στην ευθύνη, το σφάλμα ή αμέλεια του ελεγκτή που προκάλεσε τις διαφορές μεταξύ φορολογικού ελέγχου και πιστοποιητικού.
- Η ευθύνη του ορκωτού ελεγκτή για τις παραβάσεις της ελεγχόμενης εταιρείας, δεν είναι αντικειμενική και εγείρεται σε κάθε περίπτωση διάπραξης φορολογικής παράβασης, αντιθέτως είναι ειδική και προσδιορίζεται σαφώς στα όρια των εργασιών και επαληθεύσεων που οφείλει να κάνει σύμφωνα με το πρόγραμμα ελέγχου και το φορολογικό αντικείμενο.
- Συμμόρφωσή της και πιστή τήρηση της ΠΟΛ. 1159/2011 και του Διεθνούς Προτύπου Έργων Διασφάλισης 3000. Οι καταλογισθείσες παραβάσεις ήταν εκτός του πεδίου ελέγχου που ορίζουν οι ισχύουσες διατάξεις και εκτός του εύρους του δείγματος ελέγχου που συγκεντρώθηκε κατά τις ελεγκτικές της εργασίες καθότι αφορούσαν ποσά και συναλλαγές που ήταν μικρά συγκρινόμενα με τον ετήσιο τζίρο και δεν μπορούσαν να εντοπιστούν.

**Επειδή,** στην παρ. 5 του άρθρου 82 του ν.2238/1994 ορίζεται, «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 υποχρεώσεών τους σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 3693/2008.

Στις Ανώνυμες Εταιρίες (Α.Ε.) και στις εταιρίες περιορισμένης ευθύνης του πρώτου εδαφίου της παρούσας παραγράφου, για τις οποίες δεν έχει εκδοθεί φορολογικό πιστοποιητικό σύμφωνα με όσα ορίζονται ανωτέρω, διενεργείται κατά προτεραιότητα φορολογικός έλεγχος από την αρμόδια φορολογική αρχή και επιβάλλεται σε κάθε περίπτωση πρόστιμο από 10.000 ευρώ έως 100.000 ευρώ, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997 ανάλογα με τα ακαθάριστα έσοδα που έχουν πραγματοποιήσει κατά την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο.» .

**Επειδή** στην παρ. 8 του ιδίου ως άνω άρθρου και νόμου ορίζεται, « 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** στην παρ.39 του άρθρου 66 του ν.4174/2013 ορίζεται, «Οι διατάξεις του άρθρου 65 Α τίθενται σε ισχύ για χρήσεις που αρχίζουν από 1ης Ιανουαρίου 2014 και καταργούνται για τις χρήσεις που αρχίζουν από 1ης Ιανουαρίου 2016 και μετά. Η Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1159/2011 διατηρείται σε ισχύ για χρήσεις που αρχίζουν πριν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μπορεί να τροποποιηθεί ύστερα από γνώμη της Ε.Λ.Τ.Ε...».

**Επειδή**, στο άρθρο 1 της Α.Υ.Ο ΠΟΛ 1159/22-07-2011(Καθορισμός της διαδικασίας εφαρμογής της παραγράφου 5 του άρθρου 82 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.2238/94) αναφορικά με το Ετήσιο Πιστοποιητικό που θα εκδίδεται από Νόμιμους Ελεγκτές ή ελεγκτικά γραφεία εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του Ν. 3693/2008 (ΦΕΚ Α΄ 174)) ορίζεται, «1. Το «Ετήσιο Πιστοποιητικό» που προβλέπεται στην παρ. 5 του άρθρου 82 του Ν.2238/94, αφορά τις Ανώνυμες Εταιρίες και τις Εταιρίες Περιορισμένης Ευθύνης που οι ετήσιες οικονομικές τους καταστάσεις ελέγχονται υποχρεωτικά από Νόμιμους Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία και εκδίδεται μετά από φορολογικό έλεγχο που διενεργείται από Νόμιμους Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία που είναι εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του Ν.3693/2008.

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** στο άρθρο 6 (Τύπος και Ισχύς Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης) της ως άνω Απόφασης μεταξύ άλλων ορίζεται, «... 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**, εν προκειμένω η εταιρεία ....., ΑΦΜ....., για τις διαχειριστικές περιόδους 2012 και 2013 ζήτησε και έλαβε το προβλεπόμενο από την διάταξη της παρ.5 του άρθρου 82 του ν.2238/1994 ετήσιο πιστοποιητικό από την ελεγκτή και προσφεύγουσα ....., της Ελεγκτικής Εταιρείας «.....». Το εν λόγω φορολογικό πιστοποιητικό χορηγήθηκε «Με σύμφωνη γνώμη χωρίς επιφύλαξη» και με την ένδειξη «Μη σημαντικές φορολογικές διαφορές» .

**Επειδή** στην ως άνω εταιρεία, σύμφωνα με την με αριθμ. πρωτ. .... πληροφοριακή έκθεση του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) προς την Δ.Ο.Υ ΙΓ Αθηνών διενεργήθηκε έλεγχος από το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., και προέκυψε ότι:

1) Στη χρήση 2012 δεν μεταφέρθηκαν ορθά στην εκκαθαριστική δήλωση και υπεβλήθησαν ανακριβώς δηλώσεις ως προς τα ποσά των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων, τόσο στις εισροές όσο και στις εκροές.

| ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ | ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ ΔΗΛΩΣΗΣ | ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ | ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΛΕΓΧΟΥ |
|---------------------|-----------------------------------|-----------------------------------|-----------------|
| 2012                |                                   |                                   | -3.053,59 €     |

2) Για τις πραγματοποιηθείσες αφορολόγητες πωλήσεις, στις χρήσεις 2012 και 2013, διενήργησε εκπτώσεις επί του τιμήματος της πώλησης και εξέδωσε Πιστωτικά Τιμολόγια υπολογίζοντας επί της αξίας αυτών Φ.Π.Α., ο οποίος μείωσε τον προς απόδοση Φ.Π.Α. των φορολογητέων εκροών. Ο προσδιορισθείς από τον έλεγχο μη αποδοθείς Φ.Π.Α. ανά φορολογική περίοδο έχει ως εξής:

| ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ | ΑΞΙΑ | ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ | Φ.Π.Α. |
|---------------------|------|-------------|--------|
| 2012                |      | 23%         |        |
| 01-01/31-10-2013    |      | 23%         |        |

Οι εν λόγω διαπιστωθείσες διαφορές δεν αναφέρονται στα συμπεράσματα της νόμιμου ορκωτού ελεγκτή και προσφεύγουσας.

**Επειδή**, σύμφωνα με την με ημερομηνία θεώρησης ..... έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., κοινοποιήθηκε στην εταιρεία «.....», το υπ' αριθ. .... Σημείωμα Διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του ελέγχου. Σε απάντηση του ανωτέρω η εταιρεία υπέβαλε το έγγραφο - απάντηση με το οποίο απεδέχθη τα αποτελέσματα, συνεπώς δεν τίθεται θέμα αμφισβήτησης των εν λόγω παραβάσεων και ορθώς ο έλεγχος προχώρησε στην έκδοση Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ και Οριστικών Πράξεων Επιβολής Προστίμου.

**Επειδή** το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., σύμφωνα με την περίπτωση 117 της απόφαση Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/25-02-2014, διαβίβασε την ως άνω πληροφοριακή έκθεση στην Δ.Ο.Υ. ΙΓ Αθηνών (αρμόδια Δ.Ο.Υ. προσφεύγουσας), με συνημμένη την από ..... Έκθεση Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας – Επιστροφής Φ.Π.Α του ν. 2859/2000 για την εταιρεία «.....», προκειμένου να προβεί, στις προβλεπόμενες ενέργειες, από τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθ. 82 του ν.2238/1994, της παρ. 4 του άρθ. 4 του ν.2523/1997 και των παρ. 8 & 9 του άρθ. 10 της ΠΟΛ. 1159/2011.

**Επειδή**, η Δ.Ο.Υ. ΙΓ Αθηνών βάσει των ανωτέρω και πριν την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης ακολούθησε την προβλεπόμενη διαδικασία του άρθρου 28 του ν.4174/2013 και προέβη στην έκδοση της υπ' αριθμ. .... προσωρινής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, εις βάρος της προσφεύγουσας και στην κοινοποίηση αυτής με το υπ' αριθμ. .... Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, συνεπώς η προσφεύγουσα είχε την δυνατότητα να εκφράσει τις αιτιάσεις της για τις διαπιστωθείσες παραβάσεις.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε στο προαναφερθέν Σημείωμα Διαπιστώσεων με το με αριθ. πρωτ. .... Υπόμνημά της, το οποίο ο έλεγχος έλαβε υπόψη κατά την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

**Επειδή** στην παρ.4 του άρθρου 4 του ν.2523/1997 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**, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας για την παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας είναι νόμω και ουσία αβάσιμος καθόσον, σύμφωνα με την αρχή της αναλογικότητας του άρθρου 25 παρ. 1 του Συντάγματος, 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 διατάξεως, 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 2112/1984, 1149/1988, 2153/1989, 268, 393/1993, 990/2004 Ολ., 564/2006, 596/2007, 628/2008).

Είναι σαφές λοιπόν ότι στην υπό κρίση περίπτωση δεν παραβιάζεται η αρχή της αναλογικότητας δεδομένου ότι τα όρια του ύψους του προστίμου για την παράβαση παραβαίνουν των διατάξεων της παραγράφου 5 του άρθρου 82 του Κ.Φ.Ε. προβλέπονται ευθέως στο νόμο (παρ.4 του άρθρου 4 του ν.2523/1997) και η φορολογική αρχή προέβη στην επιβολή του με βάση τη διαπιστωθείσα παράβαση. Κι αυτό επειδή το κρίσιμο στοιχείο που διέπει την αρχή της αναλογικότητας είναι η ύπαρξη εύλογης σχέσης μεταξύ συγκεκριμένου διοικητικού μέτρου και επιδιωκόμενου νομίμου σκοπού. Τη σχέση αυτή την έχει σταθμίσει ο νομοθέτης του Κ.Φ.Ε. και του ν.2523/97, λαμβάνοντας

υπόψη τον επιδιωκόμενο σκοπό, που δεν είναι άλλος από την ορθή εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας και την προάσπιση του δημοσίου συμφέροντος, διαμέσου της εξασφάλισης της καταβολής των οφειλομένων φόρων.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα με την ενδικοφανή προσφυγή της, αρκείται στην παράθεση της ΠΟΛ. 1159/2011, χωρίς να παραθέτει συγκεκριμένα στοιχεία, από τα οποία να αποδεικνύεται ότι οι παραβάσεις που εντοπίστηκαν από τον έλεγχο, είναι εκτός του πεδίου ελέγχου που ορίζουν οι ισχύουσες διατάξεις και εκτός του εύρους του δείγματος ελέγχου που συγκεντρώθηκε κατά τις ελεγκτικές της εργασίες καθότι αφορούσαν ποσά και συναλλαγές που ήταν μικρά συγκρινόμενα με τον ετήσιο τζίρο και δεν μπορούσαν να εντοπιστούν. Οι ισχυρισμοί της κρίνονται αβάσιμοι και αναπόδεικτοι.

**Επειδή** με την προσβαλλόμενη με αριθ. .... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Ε., κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα και η με ημερομηνία θεώρησης ..... Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Φορολογικού Ελέγχου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ Αθηνών, στην οποία περιγράφονται αναλυτικά: το ιστορικό του ελέγχου, οι διαπιστώσεις του, οι ισχύουσες διατάξεις και το τελικό πόρισμα που οδήγησε στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

την απόρριψη της με αρ. πρωτ. .... ενδικοφανούς προσφυγής της .....

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από το αρμόδιο όργανο, με την νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).