



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α6 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604529

Φαξ : 2131604567

Καλλιθέα, **19/06/2019**

Αριθμός απόφασης: **2036**

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. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 968/22.3.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ. 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017).

2. Την ΠΟΛ. 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 19.2.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Νέας Σμύρνης Αττικής, κατοίκου, κατά της υπ' αριθμ. /22.1.2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 4 παρ. 4 ν. 2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας Αττικής, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας Αττικής, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 22.1.2019 οικεία έκθεση ελέγχου του ιδίου Προϊσταμένου.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 19.2.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./22.1.2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 4 παρ. 4 ν. 2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας Αττικής επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 10.000,00 € λόγω μη αναφοράς στο φορολογικό πιστοποιητικό (ΠΟΛ.1159/2011) που χορήγησε στην εταιρεία, ΑΦΜ, στη διαχειριστική περίοδο 01.01.2011-31.12.2011, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 82 παρ. 5 ν. 2238/1994, των φορολογικών διαφορών που προέκυψαν επί τη βάσει των από 30.12.2015 εκθέσεων α) τακτικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος βάσει του άρθρου 66 ν. 2238/1994 και των ΑΥΟ ΠΟΛ.1037/2005, 1081/2005, 1159/2011 και 1038/2012, β) τακτικού ελέγχου ΦΠΑ βάσει του άρθρου 48 ν. 2859/2000 και των ΠΟΛ.1037/2005, 1081/2005, 1159/2011 και 1038/2012, γ) ελέγχου Κώδικα Νόμων Τελών Χαρτοσήμου (ΚΝΤΧ), δ) πλήρους ελέγχου φόρου ακίνητης περιουσίας (ΦΑΠ, ν. 3842/2010) και ε) τακτικού ελέγχου λοιπών φορολογικών αντικειμένων της Προϊσταμένης του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (ΚΕΜΕΕΠ), όπως αυτές τελικά διαμορφώθηκαν από την υπ' αριθμ./17.6.2016 απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, και λαμβάνοντας υπόψη το υπ' αριθμ. πρωτ./9.10.2018 έγγραφο του ΚΕΜΕΕΠ και την υπ' αριθμ./2018 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση της ως άνω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας Αττικής και την επιστροφή του ήδη καταβληθέντος ποσού ύψους 10.240,00 €, που αντιστοιχεί στο 100% του αμφισβητούμενου προστίμου (10.000,00 €) πλέον τελών χαρτοσήμου (ΤΧ) 2,4% (240,00 €), προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

- 1.) Παραβίαση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης.
- 2.) Παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας λόγω μη κοινοποίησης εντολής ελέγχου.
- 3.) Αναρμοδιότητα του οργάνου που εξέδωσε το σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και τον προσωρινό προσδιορισμό προστίμου, καθώς και την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη.
- 4.) Έλλειψη αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης.
- 5.) Παραγραφή.
- 6.) Παράβαση κατ' ουσίαν διάταξης νόμου – Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή διάταξης νόμου.

Ως προς τον πρώτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης

(22.1.2019): «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 1 και 2 ν. 2690/1999, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (22.1.2019): «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 προφορικά, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου.»

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 1 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (22.1.2019): «Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. **Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα.**»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 62 παρ. 3-4 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (22.1.2019): «3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία. 4. Ο φορολογούμενος [...] καλείται εγγράφως [...] να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες **πριν** την έκδοσή της [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 62 παρ. 1 εδ. β' ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (22.1.2019): «Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου [...], **εφαρμόζονται αναλόγως** και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (22.1.2019): «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. [...]. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. 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. [...]. 3. Οι διαδικασίες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται με **απόφαση** του Γενικού Γραμματέα.»

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην υπ' αριθμ. ΔΕΛ Α 1198404 ΕΞ 2013/31.12.2013 (ΦΕΚ Β' 3366/31.12.2013) απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (22.1.2019): «Σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, η φορολογική Διοίκηση **πριν** τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου επιδίδει στον υπόχρεο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με την φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση. Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι **λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου** στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη προσδιορισμού του φόρου. 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 και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 6 προτελευταίο εδάφιο της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1159/22.7.2011 (ΦΕΚ Β' 1657/26.7.2011) απόφασης του Υπουργού Οικονομικών (ίδια κατά γράμμα με τη διάταξη του άρθρου 6 παρ. 2 εδ. β' της ίδιας απόφασης **μετά** την τροποποίησή της με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1034/31.12.2015 (ΦΕΚ Β' 730/18.3.2016) απόφασης του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών): «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.»

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι όλως εσφαλμένως η Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας Αττικής θεωρεί ότι από τη στιγμή που ο ίδιος ανταποκρίθηκε στην υπ' αριθμ./7.9.2018 πρόσκληση του ΚΕΜΕΕΠ, καταθέτοντας το υπ' αριθμ. πρωτ./17.9.2018 έγγραφο με τις απόψεις του, έχει πλέον τηρηθεί ο νόμιμος τύπος που κατά το σκεπτικό της υπ' αριθμ./22.1.2018 απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας παραβιάστηκε, δεδομένου ότι από τη γραμματική διατύπωση της (προπαρατεθείσας) διάταξης του άρθρου 6 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1159/2011 απόφασης του Υπουργού Οικονομικών προκύπτει σαφώς ότι ο ορκωτός ελεγκτής πρέπει να καλείται να εκφράσει τις απόψεις του **πριν** την έκδοση της έκθεσης ελέγχου προς την ελεγχόμενη εταιρεία, οι δε απόψεις του πρέπει να μνημονεύονται ρητώς στην έκθεση αυτή, ενώ τυχόν κλήση του **μετά** την έκδοση της έκθεσης ελέγχου προς την ελεγχόμενη εταιρεία δε δύναται να θεραπεύσει την πλημμέλεια της φορολογικής αρχής. Ο ισχυρισμός όμως αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί: α) Όπως σαφώς προκύπτει τόσο από το σκοπό όσο και ήδη από το γράμμα της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 6 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1159/22.7.2011 απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, η μη κλήση του προσφεύγοντος στην υπό κρίση περίπτωση να εκφράσει τις απόψεις του επί των διαπιστωθεισών από τον έλεγχο του ΚΕΜΕΕΠ παραβάσεων της φορολογικής νομοθεσίας εκ μέρους της ελεγχθείσας εταιρείας συνιστά, ενδεχομένως, και πάντως **καταρχήν και κυρίως**, πλημμέλεια των εις βάρος της εταιρείας αυτής **και μόνο** εκδοθεισών καταλογιστικών πράξεων, όχι και της εις βάρος του προσφεύγοντος ως άνω προσβαλλόμενης πράξης. β) Ακόμα και στην περίπτωση που ήθελε θεωρηθεί, υπό το πρίσμα της επικαλούμενης από τον προσφεύγοντα υπ' αριθμ./25.5.2018 απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, που αφορά σε ελεγκτικό γραφείο / ελεγκτική εταιρεία και όχι σε ορκωτό ελεγκτή-φυσικό πρόσωπο, ότι η πλημμέλεια αυτή συνιστά πλημμέλεια και της εις βάρος του ορκωτού ελεγκτή-φυσικού προσώπου πράξης, πάντως αυτή είναι οπωσδήποτε **«θεραπεύσιμη»**, με την έννοια ότι, αν ο ορκωτός ελεγκτής κληθεί **μεταγενέστερα** να εκφράσει τις απόψεις του επί των διαπιστωθεισών από τον έλεγχο της Φορολογικής Διοίκησης παραβάσεων της φορολογικής νομοθεσίας εκ μέρους της ελεγχθείσας εταιρείας, όπως συνέβη εν προκειμένω, η νέα καταλογιστική πράξη που θα εκδοθεί σε βάρος του **δε θα πάσχει** από την εν λόγω πλημμέλεια, αφού πάντως θα έχει τηρηθεί ο σχετικός ουσιώδης τύπος της διαδικασίας έκδοσής της, απορριπτομένου συνεπώς ως νόμω αβάσιμου του σχετικού περί του αντιθέτου ισχυρισμού του προσφεύγοντος, **συναφώς δε είναι αδιάφορο το νόμω και ουσία βάσιμο ή μη της τοποθέτησης της Φορολογικής Διοίκησης επί των εκφρασθεισών απόψεων του ορκωτού ελεγκτή**, απορριπτομένου συνεπώς επίσης ως νόμω αβάσιμου του σχετικού περί του αντιθέτου ισχυρισμού του προσφεύγοντος περί φαινομενικής και μόνο τήρησης στην υπό κρίση περίπτωση του δικαιώματός του για προηγούμενη ακρόασή του. Επομένως, η όποια παραβίαση του συνταγματικά κατοχυρωμένου δικαιώματος του προσφεύγοντος για προηγούμενη ακρόασή του ως παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης της πράξης επιβολής προστίμου σε βάρος του ήταν δυνατό εν προκειμένω να θεραπευτεί και πράγματι θεραπεύτηκε με την κοινοποίηση σ' αυτόν της υπ' αριθμ. πρωτ./7.9.2018 πρόσκλησης του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ και στη συνέχεια του υπ' αριθμ.

...../13.12.2018 σημειώματος διαπιστώσεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας Αττικής. Για τους λόγους αυτούς, ο πρώτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 παρ. 2 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (22.1.2019): «Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) Η φορολογική διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της φορολογικής διοίκησης. β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους **επιτόπιου** φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή. [...]»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1073/2018 εγκύκλιο του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ): «Με την παρούσα παρέχονται οδηγίες για την άμεση και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν. 4512/2018 ως προς την κοινοποίηση των εντολών ελέγχου. Α. Γενικά. 1. Αναφορικά με την κοινοποίηση στον φορολογούμενο της εντολής φορολογικού ελέγχου **προς τον σκοπό εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ν.4174/2013**, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 49 του ν.4509/2017 και των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν.4512/2018, διευκρινίζεται ότι η εντολή ελέγχου κοινοποιείται στον φορολογούμενο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ., πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου και σε κάθε περίπτωση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την έκδοσή της. [...]. Με την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. γνωστοποιείται στον φορολογούμενο, σύμφωνα με το υπόδειγμα, που επισυνάπτεται στην παρούσα, **η δυνατότητα για υποβολή εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων** μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού καθώς και **ο προβλεπόμενος περιορισμός των σχετικών προστίμων** σε περίπτωση άμεσης εξόφλησης, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις. Για την εφαρμογή των ανωτέρω λαμβάνονται υπόψη και τα ακόλουθα: α. [...]. β. [...]. γ. Στις περιπτώσεις φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. η εντολή φορολογικού ελέγχου κοινοποιείται στον φορολογούμενο πριν από την έναρξη των ελεγκτικών ενεργειών (π.ρ. πριν την αποστολή αιτημάτων του άρθρου 15 του ν.4174/2013 ή πριν την διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει

ο φορολογούμενος, καθώς και τα έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της η φορολογική διοίκηση) και σε κάθε περίπτωση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την έκδοσή της. [...]. 2. Σε περιπτώσεις που με αποφάσεις [...] της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ακυρώνονται οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου για τυπικές πλημμέλειες και η σχετική υπόθεση αναπέμπεται στη Φορολογική Διοίκηση για επανάληψη διαδικασίας, εφόσον εκδοθεί εντολή ελέγχου σε εκτέλεση των αποφάσεων [...] της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, αυτή κοινοποιείται στον φορολογούμενο εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την έκδοσή της. 3. [...]. 7. [...]. Β. [...].»

Επειδή, με το δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι δεν του κοινοποιήθηκε πριν την έναρξη του ελέγχου η σχετική με την υπό κρίση υπόθεση εντολή ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση, αν και υφίστατο σχετική υποχρέωση, προκειμένου ο ίδιος να ενημερωθεί σχετικά και να είναι σε θέση να προστατεύσει τα συμφέροντά του, συνεπώς με τη μη κοινοποίηση της εντολής ελέγχου παραβιάστηκε ουσιώδης τύπος της διαδικασίας, συναφώς δε είναι αδιάφορο το γεγονός ότι εν προκειμένω επρόκειτο για έλεγχο από το γραφείο, δεδομένου ότι σύμφωνα με την (προπαρατεθείσα) υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1073/2018 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ, και επί ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης η εντολή ελέγχου κοινοποιείται στο φορολογούμενο πριν την έναρξη των ελεγκτικών ενεργειών και σε κάθε περίπτωση εντός 5 εργασίμων ημερών από την έκδοσή της (πλην εξαιρετικών περιπτώσεων), ενώ εξάλλου σε περίπτωση που με απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας ακυρώνεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού για τυπική πλημμέλεια και η σχετική υπόθεση αναπέμπεται στη Φορολογική Διοίκηση για επανάληψη διαδικασίας, εφόσον εκδοθεί εντολή ελέγχου σε εκτέλεση της απόφασης αυτής, η εντολή αυτή κοινοποιείται στο φορολογούμενο εντός 5 εργασίμων ημερών από την έκδοσή της. Ο ισχυρισμός όμως αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί, όπως προκύπτει σαφώς τόσο από το σκοπό όσο και ήδη από το γράμμα των προπαρατεθεισών διατάξεων του άρθρου 23 παρ. 2 ν. 4174/2013 (όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (22.1.2019)), υποχρέωση κοινοποίησης της εντολής ελέγχου στο φορολογούμενο και μάλιστα πριν τη διενέργεια οποιασδήποτε ελεγκτικής ενέργειας υφίσταται **μόνον επί επιτόπιου** ελέγχου, όχι και επί ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης (όπου υποχρέωση κοινοποίησης της εντολής ελέγχου και ειδικότερα γνωστοποίησης του είδους του διενεργηθησόμενου ελέγχου, του ειδικότερου αντικειμένου του ελέγχου και του ελεγχόμενου χρονικού διαστήματος υφίσταται **μόνον α)** αφ' ης στιγμής είναι αναγκαία η συνεργασία του φορολογουμένου με το φορολογικό έλεγχο και για σκοπούς της συνεργασίας αυτής αφενός και **β)** για σκοπούς άσκησης όλων των νομίμων δικαιωμάτων του φορολογουμένου αφετέρου και συνεπώς π.χ. κατά την κοινοποίηση πρόσκλησης παροχής πληροφοριών ή/και αιτήματος παροχής στοιχείων εκ μέρους του φορολογουμένου και πριν τη διενέργεια της πρώτης ελεγκτικής ενέργειας που συναρτάται με τις πληροφορίες αυτές και τα στοιχεία αυτά), στο πλαίσιο δε αυτό δεν είναι αντιφατικά τα ως άνω διευκρινισθέντα με την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1073/2018 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ περί υποχρεωτικής κοινοποίησης της εντολής ελέγχου και επί ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης, αφού η υποχρεωτική αυτή κοινοποίηση θεσπίστηκε **μόνο σε συνάρτηση με την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ν. 4174/2013 και για σκοπούς εφαρμογής**

τους, δεδομένου ότι πράγματι για σκοπούς εφαρμογής των διατάξεων αυτών, μετά την τροποποίησή τους με εκείνες του άρθρου 49 παρ. 4 ν. 4509/2017 και των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 ν. 4512/2018, **παρίσταται εύλογη** η υποχρεωτική κοινοποίηση της εντολής ελέγχου και επί ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης, **διαφορετικά δε θα μπορούσαν να λειτουργήσουν πλήρως** οι νέες αυτές διατάξεις κι έτσι θα έμενε εν μέρει ανεκπλήρωτος ο σκοπός που ήθελε να πετύχει ο νομοθέτης με τη θέσπισή τους, σκοπός όμως που δεν έχει πεδίο εφαρμογής στην υπό κρίση περίπτωση, στην οποία προφανώς δεν υπάρχει περιθώριο εφαρμογής των διατάξεων αυτών, υπό το πρίσμα δε αυτό δεν ήταν επ' ουδενί υποχρεωτική εν προκειμένω η κοινοποίηση της εντολής ελέγχου πριν τον προσωρινό προσδιορισμό προστίμου, αφού αυτός, σε αντίθεση με όσα αβασίμως (νόμω αβάσιμα) ισχυρίζεται ο προσφεύγων, δεν αποτελεί (δυσμενή) διοικητική πράξη. Για τους λόγους αυτούς, ο δεύτερος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 4 παρ. 4 ν. 2523/1997, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία έκδοσης και χορήγησης στην εταιρεία του υπό κρίση φορολογικού πιστοποιητικού για τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2011-31.12.2011: *«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 τη διάταξη του άρθρου 62 παρ. 1 εδ. α' ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (22.1.2019): *«Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων.»*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (22.1.2019): *«Για τους σκοπούς του Κώδικα, ισχύουν οι έννοιες των όρων, όπως εκάστοτε ορίζονται στην κείμενη νομοθεσία, εκτός αν τους αποδίδεται ρητώς διαφορετική έννοια στον Κώδικα. Οι παρακάτω ορισμοί ισχύουν για τους σκοπούς του Κώδικα: α) [...], ζ) ως «Γενικός Γραμματέας» νοείται: ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων, η) [...].»*

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 41 παρ. 2 περ. β' ν. 4389/2016, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (22.1.2019): *«Από την έναρξη λειτουργίας της Αρχής: α) [...]. β) Όπου στις κείμενες διατάξεις αναφέρεται: αα) [...] και ββ) «Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων» ή «Γενικός Γραμματέας της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων» νοούνται ο «Διοικητής» ή το «Συμβούλιο Διοίκησης» της Αρχής, κατά λόγο αρμοδιότητας. Σε περίπτωση αμφιβολίας, νοείται ο Διοικητής.»*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 82 παρ. 5 και 8 περ. α' ν. 2238/1994, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία έκδοσης και χορήγησης στην εταιρεία του υπό κρίση φορολογικού πιστοποιητικού για τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2011-31.12.2011: «*Νόμιμοι ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία, που είναι εγγεγραμμένοι στο δημόσιο μητρώο του ν. 3693/2008 [...] και διενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχους σε ανώνυμες εταιρείες [...] 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. [...]. 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. 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.*»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 1 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1115805 ΕΞ 2017/31.7.2017 (ΦΕΚ Β' 2743/4.8.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (22.1.2019): «*Μεταβιβάζουμε στα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, που αναφέρονται στη στήλη 5 του κάτωθι Πίνακα, τις κατωτέρω αρμοδιότητες ή τα εξουσιοδοτούμε να υπογράψουν «Με Εντολή Διοικητή» τις κατωτέρω πράξεις ή άλλα έγγραφα, που αναφέρονται στη στήλη 2 του ίδιου Πίνακα και προβλέπονται στις διατάξεις του ν. 4174/2013 [...], όπως ισχύουν και σε άλλες διατάξεις της κείμενης νομοθεσίας (στήλη 4), σύμφωνα με τα οριζόμενα στη στήλη 3 του Πίνακα αυτού και ορίζουμε τις περιπτώσεις, στις οποίες επιτρέπεται η περαιτέρω εξουσιοδότηση υπογραφής από τα όργανα που αναφέρονται στη στήλη 6 του ίδιου Πίνακα, με αποφάσεις τους, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, σε ιεραρχικά υφιστάμενα όργανα αυτών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ίδια στήλη, ως ακολούθως:*

-ΣΤΗΛΗ 1- α/α	-ΣΤΗΛΗ 2- Αρμοδιότητες και πράξεις ή έγγραφα προς υπογραφή	-ΣΤΗΛΗ 3- Μεταβίβαση αρμοδιότητας ή Εξουσιοδότηση υπογραφής	-ΣΤΗΛΗ 4- Διατάξεις από τις οποίες προβλέπονται οι αρμοδιότητες ή οι πράξεις ή τα άλλα έγγραφα	-ΣΤΗΛΗ 5- Όργανα στα οποία μεταβιβάζεται η αρμοδιότητα ή τα οποία εξουσιοδοτούνται να υπογράψουν πράξεις ή άλλα έγγραφα «Με εντολή Διοικητή».	-ΣΤΗΛΗ 6- Δυνατότητα περαιτέρω εξουσιοδότησης από όργανα της στήλης 5
1.	Την κοινοποίηση [...]	Μεταβίβαση [...]	-Κ.Φ.Δ. [...]	Οποιοσδήποτε [...]	----- [...]

115.	Την έκδοση της πράξης προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών και προστίμου [...] κατόπιν τροποποίησης ή ακύρωσης της αρχικής πράξης για νομική ή τυπική πλημμέλεια, με δικαστική απόφαση ή απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, εφόσον δεν απαιτείται άλλη πλην της έκδοσης της πράξης διαδικαστική ενέργεια.	Μεταβίβαση αρμοδιότητας	ν. 4174/2013, άρθρα 36, παρ. 2γ', 51, παρ. 1, 62, παρ. 1, 63, παρ. 6.	Ο κατά περίπτωση Προϊστάμενος της υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ. ή Ελεγκτικού Κέντρου ή Ειδικού Συνεργείου ή της Επιχειρησιακής Μονάδας Είσπραξης, κατά περίπτωση) που εξέδωσε την αρχική τροποποιηθείσα ή ακυρωθείσα πράξη. [...].	-----
------	--	-------------------------	---	--	-------

[...].»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 1 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1115805 ΕΞ 2017/31.7.2017 (ΦΕΚ Β' 2743/4.8.2017) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ), όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (22.1.2019), ήτοι **μετά** την τροποποίησή της με την υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1125477 ΕΞ 2018/22.8.2018 (ΦΕΚ Β' 3718/30.8.2018) απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ: «*Μεταβιβάζουμε στα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, που αναφέρονται στη στήλη 5 του κάτωθι Πίνακα, τις κατωτέρω αρμοδιότητες ή τα εξουσιοδοτούμε να υπογράψουν «Με Εντολή Διοικητή» τις κατωτέρω πράξεις ή άλλα έγγραφα, που αναφέρονται στη στήλη 2 του ίδιου Πίνακα και προβλέπονται στις διατάξεις του ν. 4174/2013 [...], όπως ισχύουν και σε άλλες διατάξεις της κείμενης νομοθεσίας (στήλη 4), σύμφωνα με τα οριζόμενα στη στήλη 3 του Πίνακα αυτού και ορίζουμε τις περιπτώσεις, στις οποίες επιτρέπεται η περαιτέρω εξουσιοδότηση υπογραφής από τα όργανα που αναφέρονται στη στήλη 6 του ίδιου Πίνακα, με αποφάσεις τους, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, σε ιεραρχικά υφιστάμενα όργανα αυτών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ίδια στήλη, ως ακολούθως:*

-ΣΤΗΛΗ 1- α/α	-ΣΤΗΛΗ 2- Αρμοδιότητες και πράξεις ή έγγραφα προς υπογραφή	-ΣΤΗΛΗ 3- Μεταβίβαση αρμοδιότητας ή Εξουσιοδότηση υπογραφής	-ΣΤΗΛΗ 4- Διατάξεις από τις οποίες προβλέπονται οι αρμοδιότητες ή οι πράξεις ή τα άλλα έγγραφα	-ΣΤΗΛΗ 5- Όργανα στα οποία μεταβιβάζεται η αρμοδιότητα ή τα οποία εξουσιοδοτούνται να υπογράψουν πράξεις ή άλλα έγγραφα «Με εντολή Διοικητή».	-ΣΤΗΛΗ 6- Δυνατότητα περαιτέρω εξουσιοδότησης από όργανα της στήλης 5
1.	Την κοινοποίηση [...]	Μεταβίβαση [...]	-Κ.Φ.Δ. [...]	Οποιοσδήποτε [...]	----- [...]
140.	Την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων για πρόστιμα που προβλέπονται στο άρθρο 65Α του Ν. 4174/2013 και σχετικά πρόστιμα με βάση προϊσχύουσα νομοθεσία.	Εξουσιοδότηση υπογραφής	Παρ. 2 του άρθρου 65Α του Ν. 4174/2013 και οι προϊσχύουσες διατάξεις της παρ. 8α του άρθρου 82 του Ν. 2238/1994.	Ο Προϊστάμενος της ελεγκτικής Υπηρεσίας που διενήργησε τον έλεγχο της επιχείρησης για την οποία εκδόθηκε το φορολογικό πιστοποιητικό, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65Α του Ν. 4174/2013 και τις προϊσχύουσες διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 82 του Ν. 2238/1994.	-----

[...].»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 1 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1115805 ΕΞ 2017/31.7.2017 (ΦΕΚ Β' 2743/4.8.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, όπως ίσχυε **πριν** την τροποποίησή της με την υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1125477 ΕΞ 2018/22.8.2018 (ΦΕΚ Β' 3718/30.8.2018) απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ: «*Μεταβιβάζουμε στα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, που αναφέρονται στη στήλη 5 του κάτωθι Πίνακα, τις κατωτέρω αρμοδιότητες ή τα εξουσιοδοτούμε να υπογράψουν «Με Εντολή Διοικητή» τις κατωτέρω πράξεις ή άλλα έγγραφα, που αναφέρονται στη στήλη 2 του ίδιου Πίνακα και προβλέπονται στις διατάξεις του ν. 4174/2013 [...], όπως ισχύουν και σε άλλες διατάξεις της κείμενης νομοθεσίας (στήλη 4), σύμφωνα με τα οριζόμενα στη στήλη 3 του Πίνακα αυτού και ορίζουμε τις περιπτώσεις, στις οποίες επιτρέπεται η περαιτέρω εξουσιοδότηση υπογραφής από τα όργανα που αναφέρονται στη στήλη 6 του ίδιου Πίνακα, με αποφάσεις τους, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, σε ιεραρχικά υφιστάμενα όργανα αυτών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ίδια στήλη, ως ακολούθως:*

-ΣΤΗΛΗ 1- α/α	-ΣΤΗΛΗ 2- Αρμοδιότητες και πράξεις ή έγγραφα προς υπογραφή	-ΣΤΗΛΗ 3- Μεταβίβαση αρμοδιότητας ή Εξουσιοδότηση υπογραφής	-ΣΤΗΛΗ 4- Διατάξεις από τις οποίες προβλέπονται οι αρμοδιότητες ή οι πράξεις ή τα άλλα έγγραφα	-ΣΤΗΛΗ 5- Όργανα στα οποία μεταβιβάζεται η αρμοδιότητα ή τα οποία εξουσιοδοτούνται να υπογράψουν πράξεις ή άλλα έγγραφα «Με εντολή Διοικητή».	-ΣΤΗΛΗ 6- Δυνατότητα περαιτέρω εξουσιοδότησης από όργανα της στήλης 5
1.	Την κοινοποίηση [...]	Μεταβίβαση [...]	-Κ.Φ.Δ. [...]	Οποιοσδήποτε [...]	----- [...]
140.	Την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων για πρόστιμα που προβλέπονται στο άρθρο 65Α του ν. 4174/2013 και σχετικά πρόστιμα με βάση προϊσχύουσα νομοθεσία.	Εξουσιοδότηση υπογραφής	Παρ. 2 του άρθρου 65Α του ν. 4174/2013.	Ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. που παραλαμβάνει τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, κατά τον χρόνο έκδοσης των πράξεων επιβολής των προστίμων. Σε περίπτωση που έχει καταργηθεί το Τμήμα Ελέγχου της Δ.Ο.Υ., ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. υποδοχής, στην οποία περιήλθε η αρμοδιότητα του ελέγχου, σύμφωνα με τις οικείες αποφάσεις.	-----

[...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 6 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (22.1.2019): «*Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση πρέπει να περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής αυτού. Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.*»

Επειδή, σύμφωνα με το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1079571 ΕΞ 2018/24.5.2018 έγγραφο του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γενικής Δ/σης Φορολογικής Διοίκησης της ΑΑΔΕ προς τη Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας Αττικής: «...λαμβάνοντας υπόψη τις κείμενες διατάξεις του Κ.Φ.Δ. Ν.4174/2013 και την αρ. Δ.ΟΡΓ.Α 1115805 ΕΞ 2017/31-7-2017 (περιπτώσεις 12.Β.3 & 115) Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ περί αρμοδιοτήτων, σας γνωρίζουμε ότι η επανάληψη διαδικασίας κατόπιν ακύρωσης της αρχικής πράξης λόγω νομικής ή τυπικής πλημμέλειας θα διενεργηθεί μέσω ενεργειών της Υπηρεσίας σας. [...]»

Επειδή, βασιζόμενη στο προπαρατεθέν υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1079571 ΕΞ 2018/24.5.2018 έγγραφο του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γενικής Δ/σης Φορολογικής Διοίκησης της ΑΑΔΕ προς τη Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας Αττικής, η Υπηρεσία μας θεωρεί ότι τα οριζόμενα στην περ. 115 της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 1 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1115805 ΕΞ 2017/31.7.2017 (ΦΕΚ Β' 2743/4.8.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ υπερисχύουν, ως **ειδικότερα**, των οριζόμενων στην περ. 140 του άρθρου 1 της ίδιας αυτής απόφασης (όπως η περ. 140 ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (22.1.2019)) και επομένως πράξη επιβολής προστίμου που εκδίδεται από όργανο της Φορολογικής Διοίκησης σύμφωνα με την περ. 115, αρμοδίως, και συνεπώς νομίμως, εκδίδεται από το όργανο αυτό, έστω κι αν το όργανο αυτό είναι αναρμόδιο να την εκδώσει σύμφωνα με την περ. 140.

Επειδή, με τον τρίτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει, μεταξύ άλλων, ότι α) κατά τη ρητή γραμματική διατύπωση της (προπαρατεθείσας) διάταξης του άρθρου 4 παρ. 4 ν. 2523/1997, για την επιβολή του υπό κρίση προστίμου απαιτείται απόφαση του Υπουργού Οικονομικών (πλέον του Διοικητή της ΑΑΔΕ), συνεπώς μόνο αρμόδιο όργανο για την επιβολή του προστίμου είναι ο Υπουργός Οικονομικών (άλλως ο Διοικητής της ΑΑΔΕ) και πάντως β) σύμφωνα με την υπ' αριθμ. Δ. ΟΡΓ. Α 1125477 ΕΞ 2018/22.8.2018 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 3718), η οποία εκδόθηκε σε χρόνο προγενέστερο της εκδόσεως της υπό κρίση υπ' αριθμ./12.10.2018 εντολής ελέγχου, τροποποιήθηκε η υπ' αριθμ. Δ. ΟΡΓ. Α 1115805 ΕΞ 2017/31.7.2017 απόφαση του Διοικητή (ΦΕΚ Β' 2743) και με την παρ. 17 ορίστηκε ότι, για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων, για τα πρόστιμα που προβλέπονται στο δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 8α του άρθρου 82 του Ν. 2238/1994, παρέχεται σχετική εξουσιοδότηση στον Προϊστάμενο της ελεγκτικής Υπηρεσίας που διενήργησε τον έλεγχο της επιχείρησης, για την οποία εκδόθηκε το φορολογικό πιστοποιητικό, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 82 του Ν. 2238/1994, εν προκειμένω δε, ακόμα κι αν ήθελε υποτεθεί ότι η υπ' αριθμ. Δ. ΟΡΓ. Α 1125477 ΕΞ 2018/22.8.2018 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ υπερισχύει της πρόβλεψης του άρθρου 4 παρ. 4 ν. 2523/1997, δεδομένου ότι το ΚΕΜΕΕΠ διενήργησε τον έλεγχο στην εταιρεία, για την οποία εκδόθηκε το υπό κρίση φορολογικό πιστοποιητικό, τυχόν καταλογιστική σε βάρος του Ορκωτού πράξη θα μπορούσε να εκδοθεί μόνο από τον Προϊστάμενο του ΚΕΜΕΕΠ. Ο ισχυρισμός όμως αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί **ναι μεν** σύμφωνα με την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 1 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1115805 ΕΞ 2017/31.7.2017 (ΦΕΚ Β' 2743/4.8.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης

στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (22.1.2019), εξουσιοδότηση από το Διοικητή της ΑΑΔΕ να υπογράψει κατ' εντολή του τις πράξεις επιβολής προστίμου του άρθρου 4 παρ. 4 ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 82 παρ. 5 ν. 2238/1994 και της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1159/22.7.2011 (ΦΕΚ Β' 1657/26.7.2011) απόφασης του Υπουργού Οικονομικών στην υπό κρίση περίπτωση, και συγκεκριμένα κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (22.1.2019), είχε μόνο ο Προϊστάμενος του ΚΕΜΕΕΠ, αφού το ΚΕΜΕΕΠ ήταν η ελεγκτική Υπηρεσία που διενήργησε τον έλεγχο της επιχείρησης, για την οποία εκδόθηκε το υπό κρίση φορολογικό πιστοποιητικό για τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2011-31.12.2011, ταυτοχρόνως δε η χορηγηθείσα με την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 1 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1115805 ΕΞ 2017/31.7.2017 (ΦΕΚ Β' 2743/4.8.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, όπως ίσχυε **πριν** την τροποποίησή της με την υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1125477 ΕΞ 2018/22.8.2018 (ΦΕΚ Β' 3718/30.8.2018) απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, εξουσιοδότηση (υπογραφής) προς τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. παραλαβής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του φυσικού προσώπου, σε βάρος του οποίου επρόκειτο να επιβληθεί το ως άνω πρόστιμο της διάταξης του άρθρου 4 παρ. ν. 2523/1997 (ή της Δ.Ο.Υ. υποδοχής της αρμοδιότητας ελέγχου, εν προκειμένω της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας Αττικής), αν και δεν καταργήθηκε (=ανακλήθηκε *ex nunc*) ρητώς, έπαυσε να ισχύει με (και από) τη χορήγηση της σχετικής εξουσιοδότησης στον Προϊστάμενο του ΚΕΜΕΕΠ με την υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1125477 ΕΞ 2018/22.8.2018 (ΦΕΚ Β' 3718/30.8.2018) απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ (σιωπηρή κατάργηση (=ανάκληση *ex nunc*) της εξουσιοδότησης· πρβλ. και υπ' αριθμ. 611/2008 (7μ.) και 1884/2012 (5μ.) αποφάσεις του Δ' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας), με αποτέλεσμα την εξουσιοδότηση υπογραφής (και συνεπώς, δι' αυτής, της έκδοσης) της νέας πράξης, κατά τα οριζόμενα στην προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 63 παρ. 6 εδ. δ' ν. 4174/2013 (όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (22.1.2019)), να την έχει καταρχήν μόνο ο Προϊστάμενος του ΚΕΜΕΕΠ και όχι πλέον ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας Αττικής, κατ' ορθή ερμηνεία της εν λόγω διάταξης του άρθρου 63 παρ. 6 εδ. δ' ν. 4174/2013, **πλην όμως** με την έκδοση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας Αττικής και όχι από τον Προϊστάμενο του ΚΕΜΕΕΠ δεν παραβιάστηκαν τελικά οι διατάξεις περί (καθ' ύλην) αρμοδιότητας του οργάνου της (Φορολογικής) Διοίκησης για την έκδοση της πράξης επιβολής του υπό κρίση προστίμου, δεδομένου ότι, όπως προεκτέθηκε, κατά την άποψη της Υπηρεσίας μας τα οριζόμενα στην περ. 115 της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 1 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1115805 ΕΞ 2017/31.7.2017 (ΦΕΚ Β' 2743/4.8.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ υπερίσχυαν, ως **ειδικότερα**, των οριζομένων στην περ. 140 του άρθρου 1 της ίδιας αυτής απόφασης (όπως η περ. 140 ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (22.1.2019)), απορριπτομένου παράλληλα ως νόμω αβάσιμου του ισχυρισμού του προσφεύγοντος, κατ' επίκληση της υπ' αριθμ. 7984/2017 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά (3μ.), περί αρμοδιότητας του Υπουργού Οικονομικών, αφού, όπως σαφώς προκύπτει από τη συνδυαστική ανάγνωση των προπαρατεθεισών διατάξεων των άρθρων 4 παρ. 4 ν. 2523/1997, 62 παρ. 1 εδ. α' ν. 4174/2013, 3 ν. 4174/2013 και 41 παρ. 2 περ. β' ν. 4389/2016, **μετά το ν. 4389/2016** αρμόδιος να εκδώσει την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη ήταν αποκλειστικά και μόνο ο

Διοικήτης της ΑΑΔΕ (μετά δε το ν. 4174/2013 αποκλειστικά και μόνο η/ο ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών), μετά δε τη μεταβίβαση της σχετικής αρμοδιότητας κατά την περ. 115 της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 1 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1115805 ΕΞ 2017/31.7.2017 (ΦΕΚ Β' 2743/4.8.2017) απόφασής του αρμόδιος να εκδώσει την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη **κατά τον κρίσιμο εν προκειμένω χρόνο, ο οποίος ήταν η ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (22.1.2019)**, ήταν αποκλειστικά και μόνο ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας Αττικής. Για το λόγο αυτό, ο τρίτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον τέταρτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με όσα αναφέρονται στη, συμπροσβαλλόμενη με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη ως συνιστώσα την αιτιολογία της, από 22.1.2019 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου προστίμου άρθρου 82 ν. 2238/1994 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας Αττικής (Κεφάλαιο 8, αρ. 2, σελ. 38): «Ως προς τους ισχυρισμούς του ελεγχόμενου που αναγράφονται στις σελίδες 20-30 της [...] Έκθεσης Απόψεων - Υπομνήματος ως προς τις φορολογικές διαφορές που διαπιστώθηκαν στην φορολογία εισοδήματος, Φ.Π.Α., Φ.Α.Π., Κ.Ν.Τ.Χ. και παρακρατούμενων φόρων για την εταιρεία με Α.Φ.Μ., όπως αυτές αποτυπώνονται στις από 30/12/2015 εκθέσεις μερικού ελέγχου [...] του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. [...], επισημαίνονται τα κάτωθι: **Οι εν λόγω ισχυρισμοί τέθηκαν και με το με αρ. πρωτ. /17-09-2018 έγγραφο που κατέθεσε ο ελεγχόμενος στην Υπηρεσία του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., κατόπιν του με αρ. πρωτ. /07.09.2018 εγγράφου τους για παροχή πληροφοριών, όπως αναφέρονται στην ενότητα «ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ».** Για τους εν λόγω ισχυρισμούς έχει εκθέσει τις απόψεις της η υπηρεσία του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. με το με αρ. πρωτ. /09-10-2018 (αρ. πρωτ. /12-10-2018 Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας) έγγραφό της. **Ο παρών έλεγχος αποδέχεται τις απόψεις του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. όπως αυτές αναγράφονται στην εν λόγω πληροφοριακή έκθεσή του καθότι είναι το πλέον αρμόδιο όργανο καθόσον διεξήγαγε τον έλεγχο στην εταιρεία με Α.Φ.Μ. και ως εκ τούτου είχε πρόσβαση στα βιβλία και τα στοιχεία της επιχείρησης. Οι απόψεις του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. αναφέρονται λεπτομερώς στην ενότητα «ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ» της παρούσας έκθεσης.** Επιπρόσθετα, η Υπηρεσία μας έλαβε υπόψη την με αρ. απόφαση /2018 του 3^{ου} Τριμελούς τμήματος του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών σύμφωνα με την οποία ακυρώνεται η με αρ. /2016 απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με την οποία απορρίφθηκε η με αρ. /18-2-2016 ενδικοφανής προσφυγή που άσκησε η εταιρεία κατά της με αριθμό /12-01-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.. Ως εκ τούτου, από τον παρόντα έλεγχο **δεν λαμβάνονται υπόψη οι φορολογικές διαφορές που διαπιστώθηκαν στην φορολογία εισοδήματος από τον έλεγχο του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..»**

Επειδή, με τον τέταρτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι από την Έκθεση Ελέγχου και συγκεκριμένα από το προπαρατεθέν απόσπασμα από τη σελ. 38 αυτής προκύπτει άνευ ετέρου η παντελώς αναιτιολόγητη απόρριψη των προβαλλόμενων ισχυρισμών του επί των επιμέρους ευρημάτων του ΚΕΜΕΕΠ και ειδικότερα ότι η

Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας ουδέποτε έλαβε υπόψιν της τις απόψεις του, όπως αυτές αποτυπώθηκαν σε απάντηση των διαλαμβανομένων στο υπ' αριθ. πρωτ./9.10.2018 έγγραφο του ΚΕΜΕΕΠ πορισμάτων του, καθιστώντας με τον τρόπο αυτό την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη και την Έκθεση Μερικού Ελέγχου νόμω και ουσία αβάσιμες ως αναπαιτιολόγητες και συνεπώς ακυρωτές. Ο ισχυρισμός όμως αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί, όπως προκύπτει με σαφήνεια από το προπαρατεθέν απόσπασμα από τη, συμπροσβαλλόμενη με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη ως συνιστώσα την αιτιολογία της, από 22.1.2019 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου προστίμου άρθρου 82 ν. 2238/1994 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας Αττικής (Κεφάλαιο 8, αρ. 2, σελ. 38): α) Ο προσφεύγων τους ίδιους ουσιαστικούς ισχυρισμούς που πρόβαλε αναφορικά με τις διαφορές φόρων στη φορολογία εισοδήματος, στο ΦΠΑ, στο ΦΑΠ, στη φορολογία χαρτοσήμου και στους παρακρατούμενους φόρους με τις υπ' αριθμ. πρωτ./17.9.2018 απόψεις του προς το ΚΕΜΕΕΠ επί του υπ' αριθμ. πρωτ./7.9.2018 αιτήματός του για παροχή αιτιολογιών («πληροφοριών») τους ίδιους ακριβώς πρόβαλε και με τις υπ' αριθμ. πρωτ./7.1.2019 απόψεις-υπόμνημά του επί του υπ' αριθμ./13.12.2018 σημειώματος διαπιστώσεων. β) Οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος δεν έγιναν δεκτοί από το ΚΕΜΕΕΠ με τις απόψεις που αποτυπώνονται στο υπ' αριθμ. πρωτ./9.10.2018 έγγραφό του. γ) Οι απόψεις και η κρίση αυτή του ΚΕΜΕΕΠ ήταν για τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας Αττικής πλήρης, σαφής και ειδική, όπως συνάγεται από το γεγονός ότι τις αποδέχθηκε με την αιτιολογία ότι αυτό (το ΚΕΜΕΕΠ) είναι το πλέον αρμόδιο όργανο να τοποθετηθεί επί των ουσιαστικών ισχυρισμών (ήτοι αυτών που αφορούν στην ουσία των διαφορών φόρου που καταλογίστηκαν αρχικά στην εταιρεία, ΑΦΜ, στη φορολογία εισοδήματος, στο ΦΠΑ, στο ΦΑΠ, στη φορολογία χαρτοσήμου και στους παρακρατούμενους φόρους), αφού αυτό ήταν που ήλεγξε την εταιρεία για την υπό κρίση διαχειριστική χρήση 01.01.2011-31.12.2011. δ) Εν συγκρίσει με την υπ' αριθμ. πρωτ./9.10.2018 πληροφοριακή έκθεση του ΚΕΜΕΕΠ ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας Αττικής έλαβε υπόψη την υπ' αριθμ./2018 (τελεσίδικη) απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών αναφορικά με τις καταλογισθείσες σε βάρος της εταιρείας διαφορές φόρου στη φορολογία εισοδήματος και για το λόγο αυτό δεν έλαβε υπόψη τις εν λόγω διαφορές κατά την επιμέτρηση του τελικά επιβληθέντος προστίμου, με αποτέλεσμα να επιβάλει τελικά το μισό του αρχικά, ήτοι με την υπ' αριθμ./30.6.2017 πράξη της, επιβληθέντος και επί της ουσίας το κατώτατο προβλεπόμενο κατά νόμον. Συνεπώς, υπό το πρίσμα όλων των ανωτέρω (υπό (α)-(δ)) και ανεξαρτήτως της νομικής και ουσιαστικής βασιμότητας της αιτιολογίας της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, ήτοι της, συμπροσβαλλόμενης με αυτήν ως συνιστώσας την αιτιολογία της, από 22.1.2019 οικείας έκθεσης μερικού ελέγχου προστίμου άρθρου 82 ν. 2238/1994 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας Αττικής, δεν τίθεται κανένα ζήτημα πλημμέλειάς της ή ασάφειάς της ή μη εξειδίκευσής της και συνολικά ανεπάρκειάς της, πολύ δε λιγότερο παντελούς, ουσιαστικά, ανυπαρξίας/έλλειψής της, απορριπτομένων ως εκ τούτου ως νόμω αβάσιμων όλων των περί του αντιθέτου ισχυρισμών του προσφεύγοντος και των ειδικότερων ισχυρισμών του περί παραβίασης του συνταγματικά κατοχυρωμένου δικαιώματός του σε προηγούμενη ακρόασή του (όπως άλλωστε ήδη προεκτέθηκε) και των αρχών της καλής πίστης, της ασφάλειας δικαίου και της

δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του. Για τους λόγους αυτούς, ο τέταρτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον πέμπτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1159/22.7.2011 (ΦΕΚ Β' 1657/26.7.2011) απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία έκδοσης της υπ' αριθμ./2.4.2014 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης του ΚΕΜΕΕΠ (02.04.2014), δεδομένου ότι μέχρι την ημερομηνία αυτή δεν είχε ακόμα υποβληθεί οριστικά η Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης («φορολογικό πιστοποιητικό») της εταιρείας, ΑΦΜ, για τη διαχειριστική χρήση 2011, πράγμα το οποίο συνέβη στις 12.1.2016): «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. **β)** Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης με θέματα έμφασης. [...]. **γ)** Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης **με επιφύλαξη**. Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες, από την Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης των Νόμιμων Ελεγκτών, προκύπτουν 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. [...].»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 περ. α' της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1159/22.7.2011 (ΦΕΚ Β' 1657/26.7.2011) απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, όπως ίσχυαν πριν την τροποποίησή τους με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1236/18.10.2013 (ΦΕΚ Β' 2693/22.10.2013) απόφαση του ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών: «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. Σε δεκαοχτώ (18) μήνες από την έκδοση Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης με σύμφωνη γνώμη και με την προϋπόθεση ότι δεν έχουν εντοπισθεί φορολογικές παραβάσεις από τους ελέγχους του Υπουργείου Οικονομικών που προβλέπονται στο άρθρο 5 της παρούσας, θεωρείται περαιωμένος ο έλεγχος της συγκεκριμένης εταιρικής χρήσης και δυνατότητα άλλου ελέγχου υπάρχει μόνο στην περίπτωση ενδείξεων για σημαντικές παραβάσεις, όπως ορίζονται από την παράγραφο 6 του άρθρου 5 της παρούσας, που δεν εντοπίστηκαν από τον διενεργηθέντα έλεγχο.»

Επειδή, με τον πέμπτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι όλως παρανόμως εκδόθηκαν πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, Φόρου Ακίνητης Περιουσίας (ΦΑΠ) και παρακρατούμενων φόρων σε βάρος της εταιρείας, ΑΦΜ, και συνεπώς παρανόμως εκδόθηκε και η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη σε βάρος του, δεδομένου ότι ο έλεγχος της εν λόγω εταιρείας για τα λοιπά φορολογικά αντικείμενα πέραν εκείνου, για το οποίο διατυπώθηκε επιφύλαξη στο οικείο φορολογικό πιστοποιητικό, δεν ολοκληρώθηκε έως τις 30.4.2014, όπως επιβάλλεται από το συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 5 και 6 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1159/22.7.2011 απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, από τις οποίες συνάγεται ότι επί εκθέσεως φορολογικής συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη τυχόν δειγματοληπτικοί έλεγχοι του Υπουργείου Οικονομικών κατά το άρθρο 5 παρ. 1 και 4 της απόφασης αυτής ολοκληρώνονται μέχρι τις 30.04.2014 για επιχειρήσεις με διαχειριστικές περιόδους που έληξαν έως και την 31.3.2012, επικαλείται δε συναφώς τις υπ' αριθμ./2016 και/2018 αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών. Ο ισχυρισμός όμως αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 6 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1159/22.7.2011 απόφασης του Υπουργού Οικονομικών (όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία έκδοσης της υπ' αριθμ./1/2.4.2014 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης του ΚΕΜΕΕΠ (02.04.2014), δεδομένου ότι μέχρι την ημερομηνία αυτή δεν είχε ακόμα υποβληθεί οριστικά η

Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης («φορολογικό πιστοποιητικό») της εταιρείας , ΑΦΜ , για τη διαχειριστική χρήση 2011, πράγμα το οποίο συνέβη στις 12.1.2016)), επί Εκθέσεως Φορολογικής Συμμόρφωσης («φορολογικού πιστοποιητικού») με επιφύλαξη (περίπτωση γ') **δεν έχει θεσπιστεί χρονικό όριο ολοκλήρωσης** του διενεργηθσόμενου φορολογικού ελέγχου **εγγύτερο (συντομότερο) του γενικού κανόνα της παραγραφής (5ετία)** - και αυτό αφορά σε όλα τα φορολογικά αντικείμενα και όχι μόνο σε εκείνο, για το οποίο διατυπώθηκε στη συγκεκριμένη περίπτωση η επιφύλαξη, όπως σαφώς συνάγεται από το μη περιοριστικό γράμμα των προπαρατεθεισών διατάξεων της περ. γ' του άρθρου 6 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1159/22.7.2011 απόφασης του Υπουργού Οικονομικών-, όπως αντιθέτως έγινε για τις περιπτώσεις -και μόνο γι' αυτές- φορολογικών πιστοποιητικών χωρίς επιφύλαξη (περίπτωση α'), για τις οποίες επί επιχειρήσεων με διαχειριστικές χρήσεις που έληγαν την 31.12.2011 (όπως εν προκειμένω) είχε θεσπιστεί (κατά την ημερομηνία έκδοσης της υπ' αριθμ. /1/2.4.2014 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης του ΚΕΜΕΕΠ (02.04.2014)) ως απώτατο χρονικό όριο ολοκλήρωσης **των κατά τις διατάξεις του άρθρου 5** της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1159/22.7.2011 απόφασης του Υπουργού Οικονομικών **ελέγχων** (ήτοι κυρίως και κατεξοχήν των δειγματοληπτικών (άρθρο 5 παρ. 1 της εν λόγω υπουργικής απόφασης) και, περαιτέρω, των προβλεπόμενων από την παρ. 4 του άρθρου 5 της απόφασης) η 30.4.2014 (χρονικό όριο το οποίο είχε θεσπιστεί ρητά για τους δειγματοληπτικούς και με τη διάταξη του άρθρου 5 παρ. 2 της απόφασης, ενώ για τους προβλεπόμενους από την παρ. 4 του άρθρου 5 της απόφασης είχε θεσπιστεί ρητά με τη διάταξη του άρθρου 5 παρ. 5 αυτής), για το ότι δε οι αναφερόμενοι στην περ. α' του άρθρου 6 της εν λόγω υπουργικής απόφασης, όπως αυτή ίσχυε κατά την ημερομηνία έκδοσης της υπ' αριθμ. /1/2.4.2014 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης του ΚΕΜΕΕΠ (02.04.2014), έλεγχοι είναι οι προβλεπόμενοι από τις διατάξεις του άρθρου 5 αυτής (ήτοι οι δειγματοληπτικοί και οι προβλεπόμενοι από την παρ. 4 του άρθρου 5) συνηγορεί και η διατύπωση της διάταξης του τελευταίου εδαφίου της περ. α' του άρθρου 6 της υπουργικής απόφασης, όπως αυτή ίσχυε στην **αρχική** της μορφή, ήτοι **πριν** την τροποποίησή τους με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1236/18.10.2013 απόφαση του ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών («...**με την προϋπόθεση ότι δεν έχουν εντοπισθεί φορολογικές παραβάσεις από τους ελέγχους του Υπουργείου Οικονομικών που προβλέπονται στο άρθρο 5 της παρούσας...**»). Υπό αυτό το πρίσμα, πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος και ο ειδικότερος ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας Αττικής, όπως αποδέχθηκε τον ισχυρισμό του σε σχέση με τις διαφορές στη φορολογία εισοδήματος, κατά τον ίδιο τρόπο θα έπρεπε να δεχτεί τον ισχυρισμό αυτό και για τα λοιπά φορολογικά αντικείμενα του ΦΠΑ, του ΦΑΠ και των παρακρατούμενων φόρων, αφού η επιλογή μη άσκησης αναίρεσης κατά της υπ' αριθμ. /2018 απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών από τον ηττημένο διάδικο δε συνεπάγεται κατ' ανάγκη δέσμευση της Φορολογικής Διοίκησης ως προς τα κριθέντα με την απόφαση αυτή νομικά ζητήματα αναφορικά με άλλες υποθέσεις ή ακόμα και επί άλλων φορολογικών αντικειμένων. Για τους λόγους αυτούς, ο πέμπτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον έκτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. Ε.2097/2019 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ: «Παράδειγμα στ': Από έλεγχο της Φορολογικής Διοίκησης που διενεργήθηκε σε εταιρεία που είχε λάβει Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης «χωρίς επιφύλαξη» προέκυψαν πρόσθετες επιβαρύνσεις διότι η επιχείρηση εξέπεσε Φ.Π.Α. εισροών από δαπάνες που ορίζονται στις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν.2859/2000), για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης. Στην περίπτωση αυτή ελέγχεται εάν οι σχετικές δαπάνες εμπεριέχονται ή θα έπρεπε να εμπεριέχονται στο δείγμα ελέγχου, σύμφωνα με τον αναλυτικό φάκελο τεκμηρίωσης που τηρείται υποχρεωτικά από τους ορκωτούς ελεγκτές λογιστές και τις ελεγκτικές εταιρείες. Στην περίπτωση αυτή έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του δευτέρου εδαφίου της παρ. 2 του άρθρου 65Α του Κ.Φ.Δ..»

Επειδή, με τον έκτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει, με συγκεκριμένους ισχυρισμούς, ότι όλως παρανόμως διενεργήθηκε ο έλεγχος για τα φορολογικά αντικείμενα του ΦΠΑ, του ΦΑΠ, των τελών χαρτοσήμου και των παρακρατούμενων φόρων και μη νομίμως εκδόθηκαν οι σχετικές εκθέσεις ελέγχου και οι σχετικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού προς την εταιρεία, ΑΦΜ, με αποτέλεσμα και η εκδοθείσα σε βάρος του πράξη να είναι μη νόμιμη. Ο ισχυρισμός όμως αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί από τις διαφορές φόρου στα αντίστοιχα φορολογικά αντικείμενα, τις οποίες έλαβε υπόψη του ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας Αττικής κατά την επιμέτρηση του επιβληθέντος σε βάρος του προσφεύγοντος με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη προστίμου, ορθώς ελήφθησαν υπόψη μόνο εκείνη που αφορά στο ΦΑΠ και εν μέρει εκείνη που αφορά στο ΦΠΑ (και συγκεκριμένα εκείνη που αφορά στη διαφορά ΦΠΑ ύψους 8.908,74 €), δεδομένου ότι: **α)** ως προς τα ζητήματα που αφορούν στη φορολογία **χαρτοσήμου** και από τα οποία προέκυψε η σχετική διαφορά φόρου (τελών χαρτοσήμου και εισφοράς υπέρ ΟΓΑ) ο προσφεύγων είχε διατυπώσει ήδη επιφύλαξη στο φορολογικό πιστοποιητικό που χορήγησε στην εταιρεία, ΑΦΜ, για τη διαχειριστική χρήση 2011, για το λόγο αυτό τα ζητήματα αυτά **ορθώς δεν ελήφθησαν υπόψη** κατά την επιμέτρηση του σε βάρος του επιβληθέντος με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη προστίμου, **β)** ως προς τα ζητήματα που αφορούν στο **ΦΠΑ** και από τα οποία προέκυψαν οι σχετικές διαφορές φόρου, για μεν το ποσό ΦΠΑ ύψους 22.055,08 € η υπ' αριθμ. πρωτ./18.2.2016 ενδικοφανής προσφυγή της εταιρείας έγινε δεκτή από τον Προϊστάμενο της Υπηρεσίας μας με την υπ' αριθμ./2016 απόφασή του, για το λόγο αυτό τα σχετικά ζητήματα ορθώς δεν ελήφθησαν υπόψη κατά την επιμέτρηση του σε βάρος του προσφεύγοντος επιβληθέντος με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη προστίμου, για δε το υπολειπόμενο ποσό ΦΠΑ ύψους 8.908,74 € (επί του οποίου υπολογίστηκε πρόσθετος φόρος ύψους 10.690,48 €), αν και ούτε στη, συμπεριλαμβανόμενη με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη ως συνιστώσα την αιτιολογία της, από 22.1.2019 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου προστίμου άρθρου 82 ν. 2238/1994 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας Αττικής ούτε στο υπ' αριθμ. πρωτ./9.10.2018 έγγραφό του ΚΕΜΕΕΠ δεν αναφέρονται με λεπτομέρεια τα φορολογικά παραστατικά, στα οποία αφορούν οι σχετικές διαφορές, με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατό να κριθεί αν οι σχετικές δαπάνες εμπεριέχονται ή θα έπρεπε να εμπεριέχονται στο δείγμα ελέγχου, σύμφωνα με τα ως άνω διευκρινισθέντα με την

προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. Ε.2097/2019 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ, εντούτοις η εταιρεία ΑΦΜ, δε διατύπωσε ισχυρισμούς αναφορικά με το ποσό αυτό με την υπ' αριθμ. πρωτ. /18.2.2016 ενδικοφανή προσφυγή της (ούτε και με τη δικαστική προσφυγή της αναφορικά με τις διαφορές φόρου στο ΦΠΑ, σχετική η υπ' αριθμ. /2018 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών), γεγονός από το οποίο συνάγεται ότι το αποδέχθηκε, για το λόγο αυτό η Υπηρεσία μας θεωρεί ότι **ορθά ελήφθη υπόψη** από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας Αττικής κατά την επιμέτρηση του σε βάρος του προσφεύγοντος επιβληθέντος με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη προστίμου, γ) ως προς τα ζητήματα που αφορούν στο **ΦΑΠ** και από τα οποία προέκυψε η σχετική διαφορά φόρου (8.060,02 €, επί της οποίας υπολογίστηκε πρόσθετος φόρος ύψους 9.027,22 €) αυτά κρίθηκαν τελεσίδικα με την υπ' αριθμ. /2018 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, με την οποία απορρίφθηκε η δικαστική προσφυγή της εταιρείας κατά της υπ' αριθμ. /2016 απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας αναφορικά με τα ζητήματα αυτά και επικυρώθηκαν οι κρίσεις επ' αυτών της εν λόγω απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, για το λόγο αυτό η Υπηρεσία μας θεωρεί ότι **ορθά ελήφθησαν υπόψη** από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας Αττικής κατά την επιμέτρηση του σε βάρος του προσφεύγοντος επιβληθέντος με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη προστίμου, και δ) ως προς το ζήτημα που αφορά στη **μη υποβολή μηδενικής δήλωσης** απόδοσης φόρου επί τόκων η Υπηρεσία μας θεωρεί ότι δεν είναι ζήτημα που επηρεάζει ουσιαστικά την επιβολή προστίμου του άρθρου 4 παρ. 4 ν. 2523/1997 σε βάρος ορκωτού ελεγκτή και για το λόγο αυτό **δε λαμβάνεται υπόψη** κατά την επιμέτρηση του σε βάρος του προσφεύγοντος επιβληθέντος με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη προστίμου. Δεδομένου δε ότι με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη επιβλήθηκε το κατώτατο προβλεπόμενο από τη διάταξη του άρθρου 4 παρ. 4 ν. 2523/1997 πρόστιμο, η επιμέτρηση του τελικά επιβληθέντος με αυτήν σε βάρος του προσφεύγοντος προστίμου ήταν ορθή και σύμφωνη με το νόμο, απορριπτομένων συνεπώς ως νόμω αβάσιμων όλων των περί του αντιθέτου ισχυρισμών του. Για τους λόγους αυτούς, ο έκτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 19.2.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθμ. /22.1.2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 4 παρ. 4 ν. 2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας Αττικής **και την επικύρωση** της πράξης αυτής.

Η συνολική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική συνολική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας:

Πρόστιμο άρθρου 4 παρ. 4 ν. 2523/1997 συνολικού ποσού **10.000,00 €**.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.