



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 29/10/2018

Αριθμός απόφασης: 1768

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' – Επανεξέτασης

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νίκη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

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 1064/27-4-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 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 ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

5. Την από 13/06/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή και το με αριθ. πρωτ. **ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ** /18-10-2018 **ΕΙ ΕΜΠ.** συμπληρωματικό υπόμνημα της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» **με ΑΦΜ**, η οποία εδρεύει στο Θεσσαλονίκης, Τ.Κ. και εκπροσωπείται νομίμως, κατά της με αρ. /15-5-2018 πράξης επιβολής προστίμου

άρθρου 65^Α Ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.
7. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 13/06/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής προσφυγής, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και του με αριθ. πρωτ. **ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ /18-10-2018 ΕΙ ΕΜΠ.** συμπληρωματικού υπομνήματος της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» **με ΑΦΜ**, 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 με αρ. /15-05-2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 65^Α του ν.4174/2013, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρία, πρόστιμο ύψους 15.000,00€, διότι, αν και είχε την υποχρέωση για την έκδοση φορολογικού πιστοποιητικού στο φορολογικό έτος 2014, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 65^Α του Ν.4174/2013, όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο έτος, εντούτοις, δεν προέβη στις απαιτούμενες ενέργειες για την έκδοση του.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και το ως άνω συμπληρωματικό υπόμνημά της, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης ή άλλως την τροποποίηση της, υποστηρίζοντας ότι κατ'εφαρμογή της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρότερης κύρωσης, η οποία γίνεται δεκτή από τη νομολογία του ΣτΕ, πρέπει να εφαρμοστεί το άρθρο 56 §1 του ν. 4410/2016, με το οποίο ο νομοθέτης κατήργησε τον υποχρεωτικό χαρακτήρα του μέτρου της έκδοσης φορολογικού πιστοποιητικού, καθιστώντας το ρητά προαιρετικό. Περαιτέρω, το ύψος του προστίμου καθίσταται υπερβολικό, καθότι η φορολογική αρχή, μέσα στα πλαίσια της διακριτικής ευχέρειας, δύναται να επιβάλλει μικρότερο πρόστιμο, δεδομένου ότι το εύρος του προστίμου κυμαίνεται από τις 5.000,00€ έως και τις 40.000,00€. Επίσης επισημαίνει, ότι καταστρατηγείται στην συγκεκριμένη περίπτωση, η αρχή της αναλογικότητας ως προς τον προσδιορισμό του επιβληθέντος προστίμου καθότι, από προηγούμενο έλεγχο, ήτοι, της χρήσης 2012, με κύκλο εργασιών ύψους 22.580.157,78 €, καταβλήθηκε, μετά από διοικητική επίλυση της διαφοράς, πρόστιμο ύψους 6.667,00 €. Ειδικότερα, ορίστηκε μεν, για τη χρήση 2012, πρόστιμο ύψους 20.000,00 €, αλλά με δεδομένη τη δυνατότητα μείωσής του, κατόπιν συμβιβασμού, το καταβλητέο ποσό διαμορφώθηκε τελικά στο ποσό των 6.667,00 €. Στα πρόστιμα που επιβάλλονται επί Κ.Φ.Δ. δεν επιδέχεται συμβιβασμός, σε αντίθεση με ότι ίσχυε στην αντίστοιχη παράβαση, όπου η κύρωση επιβάλλονταν με τις διατάξεις του ν. 2523/1997. Ως εκ τούτου, το προσβαλλόμενο πρόστιμο των 15.000,00 €,

(βάσει Κ.Φ.Δ.) δεν είναι αναλογικό συγκριτικά με όμοιου ύψους, πρόστιμα που επιβάλλονταν βάσει ν.2523/1997, τα οποία επιδέχονταν συμβιβασμό στο 1/3 αυτών.

Ως προς τον ως άνω προβαλλόμενο λόγο, επισημαίνονται τα εξής :

Επειδή με τη διάταξη του **άρθρου 65Α του Ν.4174/2013**, όπως ίσχυε κατά το φορολογικό έτος 2014, ορίζεται ότι: «1.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 ελέγχου, αναφέρονται αναλυτικά στο πιστοποιητικό αυτό.

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 και έχουν ειδικότερα την υποχρέωση να αρνηθούν τη διενέργεια υποχρεωτικού ελέγχου εφόσον παρέχουν στην ελεγχόμενη οντότητα συμβουλευτικές υπηρεσίες φορολογικού περιεχομένου σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στις παραγράφους 2 και 3 του άρθρου 20 του ν. 3693/2008.

Στις ανώνυμες εταιρίες, στις εταιρίες περιορισμένης ευθύνης και στα υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων του πρώτου εδαφίου της παρούσας παραγράφου, για τις οποίες δεν έχει εκδοθεί φορολογικό πιστοποιητικό σύμφωνα με όσα ορίζονται ανωτέρω, επιβάλλεται σε κάθε περίπτωση πρόστιμο από 5.000,00 ευρώ έως 40.000,00 ευρώ, με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ανάλογα με τα ακαθάριστα έσοδα που έχουν πραγματοποιήσει κατά το ελεγχόμενο φορολογικό έτος.

Η μη έκδοση φορολογικού πιστοποιητικού, όπως και η διαπίστωση σε αυτό παραβάσεων της φορολογικής νομοθεσίας μπορούν να λαμβάνονται υπόψη κατά την επιλογή υποθέσεων προς έλεγχο κατά τις διατάξεις του άρθρου 26 του Κώδικα.

2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, που εκδίδεται ύστερα από γνώμη της ΕΛΤΕ, καθορίζονται τα συγκεκριμένα επί μέρους φορολογικά αντικείμενα του ελέγχου της προηγούμενης παραγράφου, ενδεχόμενες συγκεκριμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις που πρέπει να διενεργούνται, εξαιρέσεις από την υποχρέωση έκδοσης φορολογικού πιστοποιητικού μέχρι ποσού

ακαθαρίστων εσόδων 150.000,00 ευρώ ετησίως, το ειδικότερο περιεχόμενο του πιστοποιητικού που εκδίδεται και οι επιφυλάξεις που τυχόν διατυπώνονται σε αυτό, ο τρόπος, ο χρόνος και η διαδικασία υποβολής του, ζητήματα εφαρμογής της υποχρέωσης του τελευταίου εδαφίου της προηγούμενης παραγράφου και κάθε άλλο σχετικό θέμα. Πέραν της εφαρμογής του πέμπτου εδαφίου της παραγράφου 1, στους νόμιμους ελεγκτές και στα ελεγκτικά γραφεία που παραβαίνουν τις διατάξεις του παρόντος άρθρου και της κανονιστικής απόφασης που προβλέπεται στην παρούσα παράγραφο επιβάλλονται οι διοικητικές κυρώσεις που προβλέπονται στην παρ. 4 του άρθρου 4 του ν. 2523/1997.»

Επειδή με την Απόφ.ΓΓΔΕ ΠΟΛ. 1124 (ΦΕΚ Β' 1196/22/06/2015) με θέμα: "Καθορισμός της διαδικασίας εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 65Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013, Φ.Ε.Κ. 170Α'), σχετικά με το Ετήσιο Πιστοποιητικό που εκδίδεται από Νόμιμους Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του Ν. 3693/2008 (Φ.Ε.Κ. 174Α'), που μεταξύ άλλων ορίζεται ότι :

«Άρθρο 1

Ετήσιο Πιστοποιητικό και Πρόγραμμα Ελέγχου

1. Το «Ετήσιο Πιστοποιητικό» που προβλέπεται στο άρθρο 65Α του ν.4174/2013, αφορά τις ανώνυμες εταιρείες, τις εταιρείες περιορισμένης ευθύνης και τα υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων, των οποίων οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις ελέγχονται υποχρεωτικά, βάσει γενικών ή ειδικών διατάξεων της ισχύουσας νομοθεσίας, από Νόμιμους Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία που είναι εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του ν.3693/2008 (Φ.Ε.Κ.174Α) και εκδίδεται μετά από έλεγχο για την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων που διενεργείται από τα ως άνω πρόσωπα και ελεγκτικά γραφεία.

Από την ως άνω διάταξη εξαιρούνται οι ανώνυμες εταιρείες, οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης και τα υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων των οποίων, αν και οι οικονομικές καταστάσεις ελέγχονται υποχρεωτικά από Νόμιμους Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία που είναι εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του ν.3693/2008 (Φ.Ε.Κ.174Α), τα ακαθάριστα έσοδα δεν υπερβαίνουν το ποσό των εκατόν πενήντα χιλιάδων (150.000) ευρώ ετησίως.

2. Στις ανώνυμες εταιρείες, στις εταιρείες περιορισμένης ευθύνης και στα υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων για τα οποία δεν έχει εκδοθεί φορολογικό πιστοποιητικό, σύμφωνα με όσα ορίζονται στην παρούσα, επιβάλλεται σε κάθε περίπτωση πρόστιμο από πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ έως σαράντα χιλιάδες (40.000) ευρώ, με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, ανάλογα με τα ακαθάριστα έσοδα που έχουν πραγματοποιήσει κατά το ελεγχόμενο φορολογικό έτος.

3. Ο έλεγχος για την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων που διενεργούν οι Νόμιμοι Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία πραγματοποιείται επί συγκεκριμένων φορολογικών αντικειμένων, που προσδιορίζονται σε πρόγραμμα ελέγχου, σύμφωνα με το παράρτημα ΙΙΙ της παρούσας, το οποίο εκδίδεται από τη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων (Γ.Γ.Δ.Ε.) κατόπιν γνωμοδότησης της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (Ε.Λ.Τ.Ε.) και είναι σύμφωνο με τα οριζόμενα στο

Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000, "Έργα Διασφάλισης πέραν ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης".

4. Η Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης υπογράφεται είτε από το Νόμιμο Ελεγκτή που υπογράφει την Έκθεση ελέγχου των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων ή από άλλο Νόμιμο Ελεγκτή, ο οποίος όμως υποχρεωτικά ανήκει στο ίδιο ελεγκτικό γραφείο με το Νόμιμο Ελεγκτή που υπογράφει την προαναφερθείσα Έκθεση.

5. Όταν τον έλεγχο των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων έχουν αναλάβει να τον εκτελέσουν από κοινού Νόμιμοι Ελεγκτές από δύο ξεχωριστά ελεγκτικά γραφεία, η διεξαγωγή της εργασίας για την έκδοση του ετήσιου πιστοποιητικού διέπεται από όρους παρόμοιους με αυτούς του από κοινού εκτελούμενου ελέγχου της οικονομικής διαχείρισης.

Άρθρο 2

Υπεύθυνοι για τη σύνταξη και την αλήθεια των φορολογικών εγγράφων

1. Υπεύθυνες για τη σύνταξη όλων των φορολογικών εγγράφων των ελεγχόμενων επιχειρήσεων είναι οι διοικήσεις τους.

2. Ο προσδιορισμός των φορολογικών αναμορφώσεων των αποτελεσμάτων με τις δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται θα πρέπει να προκύπτει αναλυτικά από τα τηρούμενα βιβλία.

Άρθρο 3

Περιεχόμενο Ετήσιου Πιστοποιητικού

1. Το «Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό» των Νόμιμων Ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων αποτελείται από την «Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης» και το «Προσάρτημα αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων».

2. Η Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης συντάσσεται σύμφωνα με τα υποδείγματα που επισυνάπτονται στο Παράρτημα I της παρούσας και διέπεται από το πλαίσιο που προβλέπεται από το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000 «Έργα Διασφάλισης πέραν ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης».

3. Η ως άνω Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης καλύπτει όλα τα αντικείμενα που ορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου του Παραρτήματος III της παρούσας. Οι Νόμιμοι Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία, κατά τη διενέργεια του ελέγχου εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων, υποχρεούνται να εκτελέσουν όλες τις εργασίες που αναλύονται στο πρόγραμμα ελέγχου του Παραρτήματος III της παρούσας.

4. Ελεγκτικά ζητήματα που δεν καλύπτονται από την παρούσα απόφαση και το πρόγραμμα ελέγχου του Παραρτήματος III θα αντιμετωπίζονται σύμφωνα με το πλαίσιο που προδιαγράφεται από το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000 «Έργα Διασφάλισης πέραν ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης».

5. Αναπόσπαστο μέρος της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης αποτελεί το «Προσάρτημα Αναλυτικών Πληροφορικών Στοιχείων» του Παραρτήματος II της παρούσας, στο οποίο

περιλαμβάνονται πληροφοριακά στοιχεία για την ελεγχόμενη επιχείρηση, καθώς και η ανάλυση των ευρημάτων που προκύπτουν από τον έλεγχο της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων.

6. Σχέδιο του Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού υποβάλλεται στην ελεγχόμενη επιχείρηση, οπωσδήποτε μετά την υποβολή της δήλωσης φόρου εισοδήματος και το αργότερο μέχρι τη δέκατη (10η) ημέρα του έβδομου (7ου) μήνα από τη λήξη της ελεγχόμενης διαχειριστικής περιόδου. Η ελεγχόμενη επιχείρηση διατυπώνει εγγράφως προς το Νόμιμο Ελεγκτή τις παρατηρήσεις της επί των ευρημάτων του ελέγχου, εντός δεκαπέντε (15) ημερών από την ημερομηνία υποβολής σε αυτήν του σχεδίου της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης.

7. Το Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό γνωστοποιείται εγγράφως στην ελεγχόμενη επιχείρηση και οριστικοποιείται με την ηλεκτρονική υποβολή της στο Υπουργείο Οικονομικών και συγκεκριμένα στη βάση δεδομένων που τηρεί η Γ.Γ.Δ.Ε., στην οποία έχουν πρόσβαση οι Νόμιμοι Ελεγκτές για την Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης που εκδίδουν και τα ελεγκτικά γραφεία μόνο για τις Εκθέσεις που εκδίδονται από τα μέλη τους, καθώς και οι ελεγχόμενες επιχειρήσεις μόνο για τα στοιχεία που τις αφορούν. Η ως άνω ηλεκτρονική υποβολή πραγματοποιείται έως το τέλος του έβδομου (7ου) μήνα από τη λήξη της ελεγχόμενης διαχειριστικής περιόδου. Ειδικά για την πρώτη εφαρμογή της παρούσας απόφασης, η ως άνω υποβολή πραγματοποιείται έως την 30/9/2015.»

Επειδή, σύμφωνα με την **Απόφ.ΓΓΔΕ ΠΟΛ 1214/29-09-2015**, ορίζεται ότι: «Η προθεσμία που ορίζεται στο τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 7 του άρθρου 3 της ΠΟΛ.1124/18.6.2015 απόφασης της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων, για τα νομικά πρόσωπα του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 65Α του Ν. [4174/2013](#), παρατείνεται από την λήξη της έως και την 30-10-2015.»

Επειδή, σύμφωνα με την **Απόφ.ΓΓΔΕ ΠΟΛ. 1243/30.10.2015** ορίζεται ότι: «Η προθεσμία που ορίζεται στο τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 7 του άρθρου 3 της υπ' αριθ. [ΠΟΛ.1124/18.6.2015](#) απόφασης της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει, για τα νομικά πρόσωπα του πρώτου εδαφίου της [παραγράφου 1 του άρθρου 65Α](#) του ν. [4174/2013](#), παρατείνεται από την λήξη της έως και την 30/11/2015, μόνο για τις υποθέσεις για τις οποίες εκκρεμεί η υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014.»

Επειδή, σύμφωνα με την **Απόφ.ΓΓΔΕ ΠΟΛ 1256/30.11.2015** ορίζεται ότι: «Η προθεσμία που ορίζεται στο τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 7 του άρθρου 3 της υπ' αριθ. [ΠΟΛ.1124/18.6.2015](#) απόφασης της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει, για τα νομικά πρόσωπα του πρώτου εδαφίου της [παραγράφου 1 του άρθρου 65Α](#) του ν. [4174/2013](#), παρατείνεται από τη λήξη της έως και την 10/12/2015, μόνο για τις υποθέσεις για τις οποίες εκκρεμεί η υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014.»

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 1 του **άρθρου 65Α του Ν.4174/2013**, όπως ισχύει μετά την τροποποίησή του με το άρθρο 56 του ν. 4410/2016, ορίζεται ότι : «1. *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, εκδίδουν ετήσιο φορολογικό πιστοποιητικό. Το πιστοποιητικό αυτό είναι προαιρετικό για τις ανωτέρω εταιρείες και επιχειρήσεις και 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 ελέγχου, αναφέρονται αναλυτικά στο πιστοποιητικό αυτό. Αν από το πιστοποιητικό προκύπτουν συγκεκριμένα φορολογικά δεδομένα για την ελεγχθείσα εταιρεία με τα οποία συμφωνεί και η αρμόδια ελεγκτική φορολογική αρχή, το εν λόγω πιστοποιητικό αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα των εκθέσεων ελέγχου της ως άνω αρχής. Τα πιο πάνω πρόσωπα διώκονται και τιμωρούνται για κάθε παράλειψη των υποχρεώσεών τους σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 3693/2008 και έχουν ειδικότερα την υποχρέωση να αρνηθούν τη διενέργεια υποχρεωτικού ελέγχου εφόσον παρέχουν στην ελεγχόμενη οντότητα συμβουλευτικές υπηρεσίες φορολογικού περιεχομένου σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στις [παραγράφους 2 και 3 του άρθρου 20 του Ν. 3693/2008](#) . Οι εταιρείες και επιχειρήσεις του πρώτου εδαφίου για τις οποίες εκδίδεται το ετήσιο πιστοποιητικό υποχρεούνται να αναθέτουν, ανά πέντε (5) έτη, την έκδοση του ετήσιου φορολογικού πιστοποιητικού σε διαφορετικό νόμιμο ελεγκτή ή ελεγκτικό γραφείο. Η διαπίστωση στο φορολογικό πιστοποιητικό παραβάσεων της φορολογικής νομοθεσίας μπορεί να λαμβάνεται υπόψη κατά την επιλογή υποθέσεων προς έλεγχο κατά τις διατάξεις του άρθρου 26 του Κώδικα.»*

Επειδή από το υπ' αριθμ. ΔΕΛ Β 1068008/2017 έγγραφο της ΑΑΔΕ - Γενικής Φορολογικής Διοίκησης - Δ/σης Ελέγχων, που διαβιβάστηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ, προέκυψε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία δεν εξέδωσε φορολογικό πιστοποιητικό για τη χρήση του 2014.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν τυγχάνει εξαίρεσης από την έκδοση του φορολογικού πιστοποιητικού του άρθρου 65^Α του ν. 4174/2013, καθότι τα ετήσια ακαθάριστα έσοδά της, ανήλθαν κατά το φορολογικό έτος στο ύψος των 20.582.703,00 €, ήτοι, μεγαλύτερα των 150.000,00 €, όπως απαιτείται από το νόμο για να τύχει εξαίρεσης από την έκδοσή του.

Επειδή, η υποχρέωση έκδοσης φορολογικού πιστοποιητικού προβλέπεται ρητά από το άρθρο 65Α του Ν.4174/2013, ενώ η καταληκτική ημερομηνία ανάρτησης του φορολογικού πιστοποιητικού για το έτος 2014 προσδιορίστηκε από τις προαναφερθείσες εγκυκλίους.

Επειδή, το πρόστιμο για τη μη έκδοση του ετήσιου φορολογικού πιστοποιητικού επιβάλλεται

στις ανώνυμες εταιρείες και κυμαίνεται από πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ έως σαράντα χιλιάδες (40.000) ευρώ, με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, ανάλογα με τα ακαθάριστα έσοδα που έχουν πραγματοποιήσει κατά το ελεγχόμενο φορολογικό έτος.

Επειδή, η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης, ως προς την επιβολή κυρώσεων, διατάξεως, δεν έχει, έδαφος εφαρμογής όταν η νεότερη ευμενέστερη διάταξη συνδέεται αναπόσπαστα με τη θέσπιση νέου, ουσιωδώς διαφορετικού φορολογικού καθεστώτος, ώστε να μην απηχεί διαφορετική εκτίμηση του νομοθέτη για τον πρόσφορο ή αναγκαίο χαρακτήρα των κυρώσεων υπό το προηγούμενο καθεστώς (πρβλ. ΣτΕ 459/2013 Ολομ., προκειμένου περί κατάργησης για το μέλλον ορισμένης φορολογικής υποχρέωσης).

Πέραν, όμως αυτού, αναφέρουμε ότι η επιβολή προστίμου ύψους 15.000€, σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι παραβιάζει την αρχή της αναλογικότητας, διότι δεν θεσπίζει μέτρο προδήλως ακατάλληλο, ούτε η κύρωση υπερακοντίζει το σκοπό του νόμου που αποβλέπει στον κολασμό του παραβάτη, καθώς και στην αποτροπή παρόμοιων παραβάσεων. Και αυτό, γιατί 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 συνέπειές του τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό, περίπτωση που δεν συντρέχει κατά την εφαρμογή του άρθρου 65 Α του Ν. 4174/2013 (βλ ΣτΕ 2402/2010, 3704/2012, 4390/2012, 4182/2005). Εξάλλου, ο προβαλλόμενος με το συμπληρωματικό υπόμνημα, ισχυρισμός περί αναλογικότητας του προστίμου αλυσιτελώς προβάλλεται εν προκειμένω, δεδομένου ότι μετά την ισχύ του ν. 4174/2013, καταργήθηκε η διοικητική επίλυση της διαφοράς, ενώ η επιβολή της κύρωσης για τη χρήση 2012 και για το φορολογικό έτος 2014, πραγματοποιήθηκε με διατάξεις διαφορετικών νόμων, σχετικά με την επιβολή διοικητικών κυρώσεων, που διέπονται από διαφορετική αντίληψη, κατά τη σύνταξή τους από το νομοθέτη.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ.2,43, 50, 82, 83 και 95 παρ.1 του Συντάγματος(ΣτΕ 8721/1992,2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος. Σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ.2 και 93 παρ.4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης , τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Σχετικά με τον προβαλλόμενο ισχυρισμό περί υψηλού προστίμου, επισημαίνονται τα εξής :

Επειδή, με τη διάταξη του άρθρου **4 του Ν.4174/2013** (Κ.Φ.Ε.), «Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων, ανάθεση καθηκόντων και εξουσιοδότηση υπογραφής» ορίζεται ότι : *1. 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 όργανο να υπογράφει, με εντολή του, πράξεις ή άλλα έγγραφα της αρμοδιότητάς του*

2. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να ανακαλεί οποτεδήποτε εγγράφως κάθε μεταβίβαση αρμοδιότητας ανάθεση καθήκοντος και εξουσιοδότηση υπογραφής κατά το παρόν άρθρο.

Επειδή, με την **ΠΟΛ 1069/2013**, «Μεταβίβαση αρμοδιότητας στους Προϊσταμένους των αρμόδιων ελεγκτικών υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών για την επιβολή των προστίμων που προβλέπονται στο τελευταίο εδάφιο της παρ. 5 του άρθρου 82 του Ν. 2238/1994 (Φ.Ε.Κ. 151Α'), όπως προστέθηκε με την παρ. 15 του άρθρου 4 του Ν. 4038/2012 (Φ.Ε.Κ. 14Α') και ισχύει».

1.Μεταβιβάζουμε την αρμοδιότητα στους Προϊσταμένους των αρμόδιων ελεγκτικών υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών να επιβάλλουν τα πρόστιμα των διατάξεων του τελευταίου εδαφίου της παρ. 5 του άρθρου 82 του Ν. 2238/1994 (Φ.Ε.Κ. 151Α), όπως προστέθηκε με την παρ. 15 του άρθρου 4 του Ν. 4038/2012 (Φ.Ε.Κ. 14Α') και ισχύει.»

Επειδή, με την **Δ6Α 1036682/2014**,σε συνδυασμό με την με αριθ. **Δ.ΟΡΓ..Α 1115805/31-7-2013**, «Απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, περί μεταβίβασης αρμοδιοτήτων του και εξουσιοδότηση υπογραφής..», μεταβιβάζεται η αρμοδιότητα στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου, για την έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, τελών και εισφορών, και οποιασδήποτε άλλης συναφούς καταλογιστικής πράξης μετά από έλεγχο, καθώς και πράξης διόρθωσης αυτών, όπου προβλέπεται από τις διατάξεις του Ν. 4174/2013, άρθρα 25, 28, 34 και 66, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του Ν. 3691/2008 και του άρθ. 169 του Ν. 4099/2012, καθώς και οποιαδήποτε άλλη συναφή προϊσχύουσα ή υφιστάμενη διάταξη .

Επειδή, η Φορολογική Αρχή, , στα πλαίσια της διακριτικής ευχέρειας που απορρέει από τις ως άνω σχετικές διατάξεις, είναι η μόνη αρμόδια για τον προσδιορισμό του προστίμου που κυμαίνεται από τις 5.000,00€ έως και 40.000,00€.

Επειδή, η Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης που διενήργησε τον φορολογικό έλεγχο, ορθώς επέβαλλε το σχετικό πρόστιμο της μη έκδοσης του φορολογικού πιστοποιητικού που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 65^Α παρ.1 του Ν.4174/2013, το ύψος του οποίου είναι στη διακριτική ευχέρεια του κάθε προϊσταμένου και δεν επιδέχεται αμφισβήτησης, εκδίδοντας την υπ'αριθμόν

201/15-05-2018 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρ 65^Α του Ν.4174/2013, και συνεπώς ο προβαλλόμενος λόγος δεν δύναται να γίνει αποδεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 13/6/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής και του με αριθ. πρωτ. **ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ 18-10-2018 ΕΙ ΕΜΠ.** συμπληρωματικού υπομνήματος, της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία επωνυμία «.....» **με ΑΦΜ**, και την επικύρωση της με αριθ. 201/15-05-2018 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 65^Α του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

- Η υπ'αριθ. /15-05-2018 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 65^Α του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2014:

	Βάσει Ελέγχου(€)	Βάσει Απόφασης(€)
Πρόστιμο ΚΦΔ άρθρου 65Α ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2014	15.000,00 €	15.000,00 €

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 ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.