



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54630

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-333245

Fax : 2313-333258

Θεσσαλονίκη : 1-10-2018

Αριθμός απόφασης: 1673

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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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 με ημερομηνία κατάθεσης-**2018** με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....» – **Α.Φ.Μ.**, με έδρα στη, Τ.Κ., κατά της με αριθμό/.....-2018 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 65^Α του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις από-2018 απόψεις της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας εταιρείας «..... ΑΒΕΕ» 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' αριθμόν/....-**2018** Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 65^Α του Ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, φορολογικού έτους 2014, επιβλήθηκε σε βάρος της «..... ΑΒΕΕ» με ΑΦΜ:, πρόστιμο ποσού 5.000,00€ επειδή αν και είχε τις προϋποθέσεις, δεν υπέβαλλε εντός της νόμιμης προθεσμίας το φορολογικό πιστοποιητικό του φορολογικού έτους 2014, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 65^Α του Ν.4174/2013.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/.....-2018 **ενδικοφανή προσφυγή** η προσφεύγουσα εταιρεία ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης επικαλούμενη τους κάτωθι λόγους:

1. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των ισχυουσών νομοθετικών διατάξεων. Εσφαλμένη εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών. Έλλειψη νόμιμης βάσης. Ο νόμος ορίζει τα πρόστιμα στο άρθρο 65^Α για τη μη λήψη φορολογικού πιστοποιητικού και όχι για την καθυστερημένη λήψη του. Ακόμη και εάν έπρεπε να επιβληθεί πρόστιμο για την καθυστερημένη λήψη του φορολογικού πιστοποιητικού, αυτό θα ήταν με βάση τις διατάξεις του άρθρου 54 του Ν.4174/2013, ως διαδικαστική παράβαση μιας και δεν προκύπτει οποιαδήποτε υποχρέωση καταβολής φόρου.
2. Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας. Κατά την 19-3-2018, ημέρα που κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία η υπ' αριθμ.-/.....-2018 κλήση προς ακρόαση, δεν υπήρχε παράβαση, καθώς το φορολογικό πιστοποιητικό είχε ήδη υποβληθεί. Περαιτέρω, με την παραπάνω κλήση προς ακρόαση ζητήθηκαν διευκρινίσεις για παράβαση των διατάξεων του άρθρου 82 παρ.5 του Ν. 2238/94 που για το φορολογικό έτος 2014 είχε καταργηθεί. Ως εκ τούτου η διαδικασία του άρθρου 6 του Ν. 2690/1999 δεν είναι σύνηθες.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό.

Επειδή με τη διάταξη του άρθρου 65Α του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Ε.), όπως ίσχυε κατά το 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 εταιρείες, στις εταιρείες 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 ακαθάριστων 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

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.

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.

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".

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.

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

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

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 Ι 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 ΙΙΙ 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 ΙΙΙ της παρούσας.

4. Ελεγκτικά ζητήματα που δεν καλύπτονται από την παρούσα απόφαση και το πρόγραμμα ελέγχου του Παραρτήματος ΙΙΙ 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 ΙΙ 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 την 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, η προσφεύγουσα υπέβαλλε την υπ' αριθμ. .../.....-2017 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2014 στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε Θεσσαλονίκης.

Επειδή, σύμφωνα με την Απόφ.ΓΓΔΕ ΠΟΛ.1124 (ΦΕΚ Β'1196/22/06/2015) το Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό **οριστικοποιείται με την ηλεκτρονική υποβολή του στο Υπουργείο Οικονομικών και συγκεκριμένα στη βάση δεδομένων που τηρεί η Γ.Γ.Δ.Ε.**, και για το επίμαχο έτος 2014 η καταληκτική ημερομηνία υποβολής αυτού είναι η **30/10/2015**.

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

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.

Κατά συνέπεια, ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: *«Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».*

Επειδή, κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013), με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα: *«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. 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 παρ. 1.....».

Επειδή, σύμφωνα στο άρθρο 62 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων....

2. Η πράξη επιβολής προστίμων κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο:

α) μαζί με την πράξη προσδιορισμού του φόρου ή β) αυτοτελώς, εάν η πράξη προσδιορισμού του φόρου δεν εκδίδεται ταυτόχρονα.

3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.

4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον «είκοσι (20)» ημέρες πριν την έκδοση της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα, τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι δεν κοινοποιείται σημείωμα διαπιστώσεων και προσωρινός προσδιορισμός προστίμου στις περιπτώσεις πράξεων επιβολής προστίμων που αφορούν διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για τις πράξεις επιβολής προστίμων τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου. Αντίθετα, σε περίπτωση ελεγκτικών επαληθεύσεων από τις οποίες προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν την έκδοση οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, θα επιδίδεται στον υπόχρεο πράξη προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και σημείωμα διαπιστώσεων.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η επιβολή προστίμου λόγω μη έκδοσης πιστοποιητικού του άρθρου 65 Α του Ν. 4174/2013, αφορά σε παράλειψη υποχρέωσης υποβολής δήλωσης και όχι σε επιβολή φόρου λόγω διαπίστωσης διαφοροποίησης της φορολογικής οφειλής, η φορολογική αρχή δεν υποχρεούται στην έκδοση σημειώματος διαπιστώσεων. Δεδομένου ότι η εν λόγω υποχρέωση υποβολής φορολογικού πιστοποιητικού δεν εντάσσεται στις διαδικαστικές παραβάσεις του άρθρου 54 του ΚΦΔ, για τις οποίες προβλέπεται η έκδοση πράξεων χωρίς προηγούμενη κλήση σε ακρόαση, η αρμόδια Δ.Ο.Υ., λόγω έλλειψης διάταξης προηγούμενης ακρόασης στο άρθρο 65 Α του ΚΦΔ, ορθώς εφάρμοσε τη διάταξη του άρθρου 6 του Ν. 2690/1999 που προβλέπει το δικαίωμα του πολίτη να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από την έκδοση οποιαδήποτε επαχθούς πράξης της διοίκησης.

Επειδή, κατά την ημέρα που ο προσφεύγων έλαβε γνώση της διαπιστωθείσας παράβασης με την επίδοση σε αυτόν, στις-2018, της υπ' αριθμ...../.....-2018 κλήσης προς ακρόαση του αρ.6 του Ν2690/1999, είχε ήδη υποβληθεί εκπρόθεσμα το φορολογικό πιστοποιητικό, αυτό δεν αναιρεί το γεγονός ότι η παράβαση συντελέστηκε την καταληκτική ημερομηνία που όφειλε να υποβληθεί το ως άνω φορολογικό πιστοποιητικό. Σε κάθε περίπτωση, το φορολογικό πιστοποιητικό αναρτήθηκε εκπρόθεσμα, μετά την έκδοση της υπ' αριθμ...../2017 εντολής ελέγχου, η οποία και εκδόθηκε κατόπιν διαπιστώσεως από τη Δ/νση Ελέγχων της μη ανάρτησης από τον προσφεύγοντα του εν λόγω φορολογικού πιστοποιητικού.

Κατά συνέπεια ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....**ΑΝΩΝΥΜΗ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ**» με **Α.Φ.Μ.:**

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάσει την παρούσα απόφαση: 0,00€.

18) Επί της υπ' αρ.-2018 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 65Α του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2014.

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	5.000,00 €	5.000,00 €

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.