



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 534

ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα, 26/07/2018
Αριθμός απόφασης: 3621

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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.16 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 1.9.16) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **28/03/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, **ΑΦΜ**, κατοίκου ΓΛΥΦΑΔΑΣ, επί της οδού, κατά της υπ' αριθμ./2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 4 του ν.2523/1997, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, φορολογικού έτους 2012, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
2. Την υπ' αριθμ./2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 4 του ν.2523/1997, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, φορολογικού έτους 2012, του οποίου ζητείται η ακύρωση καθώς και την από 21/02/2018 οικεία έκθεση ελέγχου.
3. Τις απόψεις Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ.
4. Την από 26/07/2017 εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **28/03/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, φορολογικού έτους 2012, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 30.000,00€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4§4 του ν.2523/1997.

Η ως άνω προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, κατόπιν του πορίσματος της από 21/02/2018 έκθεσης μερικού ελέγχου επιβολής κυρώσεων επί παραβάσεων των διατάξεων του ν.2238/1994, σύμφωνα με το οποίο, ο προσφεύγων, ως νόμιμος ελεγκτής, συνέταξε την έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης για τον φορολογικό έλεγχο της εταιρείας «.....», με ΑΦΜ:, για τη χρήση 01/10/2010-30/09/2011, αλλά την υπέβαλε εκπρόθεσμα στο σύστημα της ΓΓΠΣ και συγκεκριμένα στις 10/07/2017, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 5 και 8 του άρθρου 82 του ν.2238/1994 και της ΠΟΛ.1159/2011 όπως τροποποιήθηκε από την ΠΟΛ. 1011/2012.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ανάκληση/ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης, ισχυριζόμενος ότι:

1. Εκπρόθεσμη κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 28 και 62 του ν. 4174/2013.
2. Για τη φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2011, το δικαίωμα του δημοσίου για καταλογισμό προστίμου έχει παραγραφεί.
3. Στις 30/04/2012 υπέβαλε εμπρόθεσμα, ως Ορκωτός Ελεγκτής, την έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης (φορολογικό πιστοποιητικό) για την ελεγχόμενη εταιρεία «.....», με ΑΦΜ:, για τη χρήση 01/10/2010-30/09/2011, αλλά για λόγους άγνωστους και εκτός του δικού του ελέγχου που σχετίζονταν με τη λειτουργία του συστήματος και για τους οποίους εκείνος δεν ευθυνόταν, είχε παραμείνει αποθηκευμένο ({submission stored}) στο σύστημα της ΓΓΠΣ, χωρίς ποτέ να ολοκληρωθεί η υποβολή του.
4. Το μηχανογραφικό πρόγραμμα «Audit Control» δεν εμφάνισε ένδειξη λάθους δημιουργώντας του τη βάσιμη πεποίθηση ότι η υποβολή είχε ολοκληρωθεί κανονικά.
5. Στις 10/07/2017 προέβη στην οριστικοποίηση του ως άνω φορολογικού πιστοποιητικού (ένδειξη συστήματος submission finalised), η οποία έγινε κατόπιν αιτήματος/υπόδειξης της ελέγκτριας κας, με την οριστικοποίηση δε αυτή δεν υπήρξαν αλλαγές στο φορολογικό πιστοποιητικό, όπως αυτό ήταν ήδη αποθηκευμένο από τις 30/04/2012.
6. Από τον έλεγχο που πραγματοποίησε η ως άνω ελέγκτρια του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. δεν προέκυψαν διαφορές σε σχέση με τον έλεγχο για το φορολογικό πιστοποιητικό. Συνεπώς δεν υφίσταται παράλειψη των υποχρεώσεων του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή.
7. Δεν μπορεί να καταλογιστεί το πρόστιμο που αναφέρεται στην προσβαλλόμενη πράξη καθόσον από τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 82, παράγραφοι 5 και 8, του νόμου 2238/94, την παράγραφο 4 του άρθρου 4 του νόμου 2238/94 και την παράγραφο 8 του άρθρου 10 της ΠΟΛ. 1159/2011 κυρώσεις προβλέπονται για το νόμιμο ελεγκτή μόνο στην περίπτωση που από μεταγενέστερο έλεγχο της Φορολογικής Διοίκησης προκύψουν

πρόσθετες επιβαρύνσεις, σε σχέση με τα φορολογικά αντικείμενα που ορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου του Παραρτήματος ΙΙΙ.

Επειδή, οι διατάξεις των παραγράφων **5** και **8** του άρθρου **82 του ν.2238/1994**, όπως αντιστοίχως η πρώτη αντικαταστάθηκε με το άρθρο 22 παρ.10β του ν.3943/2011 και η δεύτερη προστέθηκε με την παρ.5 άρθρο 17 του ν.3842/2010 και αντικαταστάθηκε με το άρθρο 22 παρ.10γ Ν.3943/2011, ορίζουν ότι

«**5.** Νόμιμοι ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία, που είναι εγγεγραμμένοι στο δημόσιο μητρώο του ν. 3693/2008 (Α` 174) και διενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχους σε ανώνυμες εταιρείες, εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, καθώς και σε υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων, υποχρεούνται στην έκδοση ετήσιου πιστοποιητικού.»

Το πιστοποιητικό αυτό εκδίδεται μετά από έλεγχο που διενεργείται, παράλληλα με τον έλεγχο της οικονομικής διαχείρισης, ως προς την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων σε φορολογικά αντικείμενα. Φορολογικές παραβάσεις, καθώς και μη απόδοση ή ανακριβής απόδοση φόρων που διαπιστώνονται από τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία, κατά τη διενέργεια του διαχειριστικού ελέγχου, αναφέρονται αναλυτικά στο πιστοποιητικό αυτό. Αν το πιστοποιητικό δεν περιλαμβάνει παρατηρήσεις και διαπιστώσεις παραβάσεων της φορολογικής νομοθεσίας, δεν διενεργείται τακτικός φορολογικός έλεγχος, επιφυλασσομένων των διατάξεων του άρθρου 80 του ν. 3842/2010 (ΦΕΚ 58 Α'). Αν από το πιστοποιητικό προκύπτουν συγκεκριμένα φορολογικά δεδομένα για την ελεγχθείσα εταιρεία με τα οποία συμφωνεί και η αρμόδια ελεγκτική φορολογική αρχή, το εν λόγω πιστοποιητικό αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα των εκθέσεων ελέγχου της ως άνω αρχής. Τα πιο πάνω πρόσωπα δίδονται και τιμωρούνται για κάθε παράλειψη των υποχρεώσεων τους σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 3693/2008.

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

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.»

«**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.

β) Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται το είδος των υποβαλλόμενων στοιχείων και πληροφοριών, ο χρόνος και ο τρόπος υποβολής τους και κάθε άλλο σχετικό θέμα για την εφαρμογή της προηγούμενης παραγράφου.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 4§4 του ν.2523/1997, όπως προστέθηκε με την παρ.3 άρθρου 26 Ν.3943/2011(ΦΕΚ Α 66/31.3.2011) ορίζεται ότι « 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, το άρθρο 3 παράγραφος 7 της ΠΟΛ. 1159/22-7-2011: «Καθορισμός της διαδικασίας εφαρμογής της παραγράφου 5 του άρθρου 82 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν.2238/94) αναφορικά με το Ετήσιο Πιστοποιητικό που θα εκδίδεται από Νόμιμους Ελεγκτές ή ελεγκτικά γραφεία εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του ν. 3693/2008 (ΦΕΚΑ174)», όπως αντικαταστάθηκε με την ΠΟΛ.1011/10.1.2012 και τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ.1086/30.3.2012 ορίζει ότι «...Η Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης συμπληρώνεται και υποβάλλεται ηλεκτρονικά στο Υπουργείο Οικονομικών από τους Νόμιμους Ελεγκτές και συγκεκριμένα στη βάση δεδομένων που τηρεί η Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων (Γ.Γ.Π.Σ), έως την 10η ημέρα του έβδομου μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου. Ειδικά για τις εταιρείες που έκλεισαν ισολογισμό την 30.6.2011 η προθεσμία υποβολής της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης στη βάση δεδομένων της Γ.Γ.Π.Σ παρατείνεται έως την 30.4.2012. ...»

Επειδή, το άρθρο 8 παράγραφος 7 της ΠΟΛ. 1159/22-7-2011 όπως αντικαταστάθηκε με την ΠΟΛ.1011/10.1.2012 και τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ.1086/30.3.2012 ορίζει ότι «Η διαδικασία ενημέρωσης της εφαρμογής για έναν τυπικό φορολογικό έλεγχο, σε ότι αφορά την επικοινωνία με το Νόμιμο Ελεγκτή και το ελεγκτικό γραφείο έχει ως εξής: Ο Νόμιμος Ελεγκτής και το Ελεγκτικό Γραφείο, εντός δέκα (10) ημερών από την ανάληψη του διαχειριστικού ελέγχου, ο οποίος περιλαμβάνει και τη χορήγηση του «ετήσιου πιστοποιητικού», υποχρεούται να ενημερώσει ηλεκτρονικά την εφαρμογή της Γ.Γ.Π.Σ για το γεγονός και για το προβλεπόμενο χρονοδιάγραμμα ολοκλήρωσης του ελέγχου. Ειδικά για τις εταιρείες που κλείνουν ισολογισμό μέχρι 31.12.2011 η ανωτέρω ενημέρωση θα γίνει μέχρι την 30.04.2012».

Επειδή, το άρθρο 10 παράγραφος 8 της ίδιας απόφασης ορίζει ότι «...Εφόσον από μεταγενέστερο έλεγχο της Φορολογικής Διοίκησης προκύψουν πρόσθετες επιβαρύνσεις, σε σχέση με τα φορολογικά αντικείμενα που ορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου του Παραρτήματος ΙΙΙ, επιβάλλεται στο Νόμιμο Ελεγκτή και στο ελεγκτικό γραφείο 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, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 4 του ν.

2523/1997, κατόπιν γνώμης της Ε.Λ.Τ.Ε., η οποία θα πρέπει να παρασχεθεί εντός αποκλειστικής προθεσμίας ενός μηνός από τη λήψη σχετικού εγγράφου από τη Φορολογική Διοίκηση με το οποίο θα γνωστοποιείται προς την Ε.Λ.Τ.Ε. η ελεγχόμενη επιχείρηση, ο Νόμιμος Ελεγκτής και το ελεγκτικό γραφείο, ανεξάρτητα αν οι πρόσθετες επιβαρύνσεις θα καταβληθούν από την ελεγχόμενη επιχείρηση. ...»

Επειδή, εν προκειμένω, με το αριθ. πρωτ./1-12-2017 πληροφοριακό έγγραφο του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ ότι κατά τον φορολογικό έλεγχο της εταιρείας «.....», με ΑΦΜ:, για τη χρήση 01/10/2010-30/09/2011, με σύνολο ακαθαρίστων εσόδων για τη χρήση αυτή 26.585.072,70€, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων, ως νόμιμος ελεγκτής συνέταξε την έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης αλλά την υπέβαλε στο σύστημα της ΓΓΠΣ, εκπρόθεσμα, την 10/07/2017, μετά από την έκδοση της/2016 εντολής του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. για την εταιρεία που αφορούσε το πιστοποιητικό.

Επειδή, κατόπιν του ως άνω πληροφοριακού εγγράφου εκδόθηκε η με αριθ./5-12-2017 εντολή μερικού ελέγχου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, για τη χρήση 01/01-31/12/2012 και διενεργήθηκε έλεγχος σε βάρος του προσφεύγοντος.

Επειδή, με το αριθ. πρωτ. **ΔΕΔ ΕΞ2018 ΕΜΠ/17-07-2018** έγγραφο της Υπηρεσίας μας προς τη Δ/ση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης (Δ.ΗΛΕ.Δ) ζητήσαμε να μας γνωρίσουν, εντός δεσμευτικής προθεσμίας πέντε (5) εργάσιμων ημερών, εάν την 30/04/2012 κατά την υποβολή του φορολογικού πιστοποιητικού της ανώνυμης εταιρείας «.....», ΑΦΜ:από τον ως άνω ελεγκτή υπήρχε βλάβη/ πρόβλημα στο σύστημα υποβολής και η μη οριστικοποίηση του φορολογικού πιστοποιητικού οφείλεται σε τεχνικούς λόγους.

Επειδή, μέχρι την έκδοση της παρούσας απόφασης η Δ.ΗΛΕ.Δ. δεν έχει απαντήσει στο ως άνω έγγραφο.

Επειδή το δεύτερο εδάφιο της περίπτωσης α' της παραγράφου 8 του ν. 2238/94 αναφέρει ότι 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, πράγμα που προβλέπει και το άρθρο 4 του ν.2523/97 όπως προστέθηκε με την παρ.3 άρθρου 26 Ν.3943/2011(ΦΕΚ Α 66/31.3.2011). Από τη διατύπωση της προαναφερθείσας διάταξης προκύπτει ότι για την επιβολή κυρώσεων σε βάρος των νόμιμων ελεγκτών και των ελεγκτικών γραφείων σχετικά με το φορολογικό πιστοποιητικό απαιτείται **αθροιστικά – συνδυαστικά** να παραβιάζονται οι διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 82 του νόμου 2238/94 και της ΠΟΛ. 1159/2011 που αποτελεί την κανονιστική απόφαση που προβλέπεται στο πρώτο εδάφιο της περίπτωσης α' της παραγράφου 8 του άρθρου 82 του νόμου 2238/94. Ειδικότερα, η παράγραφος 5 του άρθρου 82 του νόμου 2238/94 **ορίζει** την υποχρέωση έκδοσης του φορολογικού πιστοποιητικού από τους νόμιμους ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία, που είναι εγγεγραμμένοι στο δημόσιο μητρώο του ν. 3693/2008, ως προς την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων σε φορολογικά αντικείμενα, **προβλέπει** ότι οι 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, **καθορίζει** ότι σε περίπτωση που δεν περιλαμβάνονται σε αυτό παρατηρήσεις και διαπιστώσεις παραβάσεων της φορολογικής νομοθεσίας, δεν διενεργείται τακτικός φορολογικός έλεγχος, επιφυλασσομένων των διατάξεων του άρθρου 80 του ν. 3842/2010 (ΦΕΚ 58 Α΄) και σε περίπτωση που 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. Επίσης, η παράγραφος 5 του άρθρου 82 προβλέπει ότι οι νόμιμοι ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία διώκονται και τιμωρούνται για κάθε παράλειψη των υποχρεώσεων τους σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 3693/2008 ενώ στις ανώνυμες εταιρίες και στις εταιρίες περιορισμένης ευθύνης του πρώτου εδαφίου της εν λόγω διάταξης, για τις οποίες δεν έχει εκδοθεί φορολογικό πιστοποιητικό σύμφωνα με όσα ορίζονται ανωτέρω, διενεργείται κατά προτεραιότητα φορολογικός έλεγχος από την αρμόδια φορολογική αρχή και επιβάλλεται σε κάθε περίπτωση πρόστιμο από 10.000 ευρώ έως 100.000 ευρώ, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 4 του ν. 2523/1997 ανάλογα με τα ακαθάριστα έσοδα που έχουν πραγματοποιήσει κατά την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο. Με δεδομένο, λοιπόν, ότι στην υπό εξέταση περίπτωση έχει επιβληθεί πρόστιμο της παραγράφου 4 του άρθρου 4 του ν. 2523/97 γιατί, όπως αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου, ο προσφεύγων, ως νόμιμος ελεγκτής, **συνέταξε την έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης (φορολογικό πιστοποιητικό) αλλά την υπέβαλλε εκπρόθεσμα** στο σύστημα της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων την 10/7/2017, **η παράλειψη που συντελέστηκε δεν αποτελεί παραβίαση των διατάξεων της παραγράφου 5 του άρθρου 82 του νόμου 2238/94.**

Επειδή το πρώτο εδάφιο της περίπτωσης α΄ της παραγράφου 8 του άρθρου 82 του νόμου 2238/94 ορίζει ότι 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.** Η εν λόγω απόφαση είναι η ΠΟΛ. 1159/2011 στις διατάξεις της οποίας προβλέπεται ότι στην περίπτωση που εξετάζεται από την υπηρεσία μας η προθεσμία ηλεκτρονικής υποβολής του φορολογικού πιστοποιητικού ήταν η 30/4/2012 (άρθρο 3 παράγραφος 7 και άρθρο 8 παράγραφος 7). Στη συγκεκριμένη κανονιστική απόφαση **εξειδικεύονται και καθορίζονται ρητά** οι κυρώσεις που προβλέπονται για τους νόμιμους ελεγκτές, όπως ο προσφεύγων, και τα ελεγκτικά γραφεία σε σχέση με το φορολογικό πιστοποιητικό. Συγκεκριμένα, η παράγραφος 8 του άρθρου 10 της ΠΟΛ.1159/22-7-2011, όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 25 της Υπουργικής Απόφασης ΠΟΛ. 1034/2016 (ΦΕΚ Β 730/18.3.2016) ορίζει ότι «Εφόσον από μεταγενέστερο έλεγχο της Φορολογικής Διοίκησης προκύψουν πρόσθετες επιβαρύνσεις, σε σχέση με τα φορολογικά αντικείμενα που ορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου του Παραρτήματος ΙΙΙ, επιβάλλεται στο Νόμιμο Ελεγκτή και στο ελεγκτικό γραφείο 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, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997, ανεξάρτητα αν οι πρόσθετες επιβαρύνσεις θα καταβληθούν από την ελεγχόμενη επιχείρηση.» Επομένως, η ΠΟΛ. 1159/2011 παρόλο που ορίζει προθεσμία για την ηλεκτρονική υποβολή του φορολογικού πιστοποιητικού από το νόμιμο ελεγκτή δεν ορίζει την επιβολή κυρώσεων σε αυτόν για την εκπρόθεσμη ηλεκτρονική υποβολή του συνταχθέντος φορολογικού πιστοποιητικού ενώ ορίζει ρητά κυρώσεις σε περίπτωση που προκύψουν πρόσθετες φορολογικές επιβαρύνσεις από μεταγενέστερο έλεγχο της Φορολογικής Διοίκησης σε σχέση με τα φορολογικά αντικείμενα που ορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου του Παραρτήματος ΙΙΙ γεγονός που σε συνδυασμό με όσα προβλέπονται στο δεύτερο εδάφιο της περίπτωσης α' της παραγράφου 8 του άρθρου 82 του νόμου 2238/94 και όσα αναλύθηκαν ανωτέρω, άγει στο συμπέρασμα ότι στην παρούσα περίπτωση δεν χωρεί η επιβολή προστίμου καθόσον το φορολογικό πιστοποιητικό έχει συνταχθεί και παραδοθεί από το νόμιμο ελεγκτή στην ανώνυμη εταιρεία που αφορά. Άλλωστε στην προκειμένη περίπτωση η παράλειψη που συνετελέσθη έχει ως αποτέλεσμα τη διενέργεια ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση για την εταιρεία που αφορά το πιστοποιητικό.

Επειδή, παρέλκει η εξέταση των λοιπών λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 28/03/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2012 - 31/12/2012:

Πρόστιμο του άρθρου 4§4 του ν.2523/1997 : **0,00 €**

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΤΙΜΟΛΕΩΝ
ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ**

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.