



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΕΛΛΗΝΙΚΗ
ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**

Θεσσαλονίκη 18/05/2018

Αριθμός Απόφασης: 979

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
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (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 (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Τη με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»

4. Τη με ημερομηνία .../2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» **με ΑΦΜ.....**, με έδρα την πόλη των....., επί της οδού....., Τ.Κ.....,

κατά της υπ' αριθ./2017 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 65^Α του Ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7'- Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... Ενδικοφανούς Προσφυγής, της εταιρείας με την επωνυμία «.....» **με ΑΦΜ.....**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αρ./2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 65^Α του Ν.4174/2013, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού **20.000,00€**, διότι αν και είχε την υποχρέωση δεν είχε προβεί στις απαιτούμενες ενέργειες για την έκδοση φορολογικού πιστοποιητικού στο φορολογικό έτος 2014, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 65^Α του Ν.4174/2013.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ. ΔΕΛ Β ../-2017 έγγραφο της Δ/νσης Ελέγχου, συνεπεία του οποίου εκδόθηκε η υπ' αριθ...../2017 εντολή διενέργειας μερικού φορολογικού ελέγχου στην προσφεύγουσα, για τη μη λήψη φορολογικού πιστοποιητικού έτους 2014, κατά παράβαση του άρθρου 65^Α του Ν.4174/2013. Στα πλαίσια του ελέγχου, επιδόθηκε στην προσφεύγουσα στις ../2017, το με αριθ./2017 Σημείωμα Διαπιστώσεων με την υπ' αριθ. ../2017 προσωρινή πράξη επιβολής προστίμου έτους 2014, με ποσό προστίμου ύψους 30.000€. Στη συνέχεια, η προσφεύγουσα κατέθεσε το υπ' αριθ. ../2017 υπόμνημα της, εκθέτοντας τις αντιρρήσεις της σχετικά με το ύψος του προστίμου, το οποίο θεώρησε υπερβολικό, με συνέπεια η φορολογική αρχή να το επαναπροσδιορίσει στο ποσό των 20.000€, όπως προκύπτει και από την προσβαλλόμενη πράξη.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης ή άλλως την τροποποίηση της, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Η έκδοση του φορολογικού πιστοποιητικού κατέστη προαιρετική από υποχρεωτική, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 56 παρ.1,2,3 του Ν.4410/2016, οι οποίες είναι ευμενέστερες, έχουν αναδρομική ισχύ και συνεπώς η επιβολή προστίμου είναι μη νόμιμη. Περαιτέρω σύμφωνα με τη γενική αρχή του δικαίου, και ιδίως της Ευρωπαϊκής Ένωσης, την αρχή της αναλογικότητας(άρθρ.25

παρ.1 Συντ άρθρα 4,5 της Συνθήκης της Ευρωπαϊκής Ένωσης και του Πρωτοκόλλου της Ευρωπαϊκής Σύμβασης Δικαιωμάτων του Ανθρώπου), η εφαρμογή της ευμενέστερης διάταξης έχει αναδρομική και υπερνομοθετική ισχύ και πρέπει να εφαρμοστεί εν προκειμένω.

2. Το ύψος του προστίμου είναι υπερβολικό, καθώς η φορολογική αρχή, μέσα στα πλαίσια της διακριτικής ευχέρειας, δύναται να επιβάλλει μικρότερο αφού, το εύρος του προστίμου κυμαίνεται από τις 5.000,00€ έως και τις 40.000,00€.

Ως προς το πρώτο προβαλλόμενο λόγο περί προαιρετικού χαρακτήρα η λήψη του φορολογικού πιστοποιητικού:

Επειδή με τη διάταξη του άρθρου **65Α του Ν.4174/2013**, 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 δίδονται 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 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 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 56 του Ν.4410/2016, εκτός των άλλων, ορίζεται ότι:

Τα δύο πρώτα εδάφια της παρ. 1 του άρθρου 65Α του ν. 4174/2013 (Α' 170) αντικαθίστανται ως εξής:

«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.**»

2. Το έκτο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 65Α του ν. [4174/2013](#) αντικαθίσταται ως εξής: «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.»

3. Το έβδομο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 65Α του ν. [4174/2013](#) αντικαθίσταται ως εξής: «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

4. **Το πρώτο εδάφιο της παρ. 40 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 50 της παρ. 2 του ν. 4223/2013 (Α' 287), αντικαθίσταται ως εξής: «Οι διατάξεις του άρθρου 65Α τίθενται σε ισχύ για χρήσεις που αρχίζουν από 1ης Ιανουαρίου 2014.»**

5. Οι διατάξεις των παραγράφων 1 έως 3 τίθενται σε ισχύ για φορολογικά πιστοποιητικά που εκδίδονται για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1 η Ιανουαρίου 2016.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν υπέβαλλε τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2014 στην αρμόδια Δ.Ο.Υ Ιωαννίνων, παρά μόνο την υπ' αριθμόν 3204/19-08-

2015 αρχική, όπως προκύπτει από το σύστημα TAXIS, συνεπώς η **καταληκτική** ημερομηνία υποβολής του φορολογικού πιστοποιητικού του επίμαχου έτους, στη βάση δεδομένων της Γ.Γ.Δ.Ε, για την οριστικοποίηση του είναι η **30/10/2015**.

Επειδή, στο σχετικό με αριθμό **ΔΕΛ Β .../2017** έγγραφο της ΑΑΔΕ - Γενικής Φορολογικής Διοίκησης – Δ/σης Ελέγχων, που διαβιβάστηκε στη αρμόδια Δ.Ο.Υ της προσφεύγουσας με θέμα την επιβολή προστίμων της παρ.1 του άρθρου 65^Α του Ν.4174/2013 στις εταιρείες οι οποίες αν και είχαν υποχρέωση δεν είχαν εκδώσει φορολογικά πιστοποιητικά έτους 2014, στο συνημμένο πίνακα αυτής, στο πεδίο που αναφέρεται στο λόγο μη έκδοσης φορολογικού πιστοποιητικού ως προς την προσφεύγουσα, σημειώνεται η ένδειξη: ΜΗ ΑΠΟΔΟΧΗ ΤΟΥ Φ.Π. ΕΚ ΜΕΡΟΥΣ ΤΗΣ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν απέδειξε ότι κατείχε φορολογικό πιστοποιητικό οριστικοποιημένο με ηλεκτρονική υποβολή στη βάση δεδομένων της Γ.Γ.Δ.Ε. έως την **30/10/2015**, παρά μόνο ισχυρίστηκε, ότι η έκδοση του ήταν προαιρετική.

Επειδή, η προαιρετική έκδοση του φορολογικού πιστοποιητικού του άρθρου 65^Α του Ν.4174/2013, **έχει ισχύ από την 01/01/2016**, σύμφωνα με το άρθρο 56 παρ.5 του Ν.4410/2016 .

Επειδή, το φορολογικό πιστοποιητικό **δεν υφίσταται** εάν δεν υποβληθεί ηλεκτρονικά στη βάση δεδομένων της Γ.Γ.Δ.Ε., η υποβολή του δε **το οριστικοποιεί**, και συνιστά απαραίτητο συστατικό όρο **έκδοσης** αυτού στην ημερομηνία που προβλέπεται από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις.

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, ουσιαδώς 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 20.000€, 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)

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 βάση 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.

Επειδή, η Δ.Ο.Υπου 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, εκδίδοντας την υπ'αριθμόν .../2017 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρ 65^Α του Ν.4174/2013, και συνεπώς ο προβαλλόμενος λόγος δεν δύναται να γίνει αποδεκτός.

Ως προς το δεύτερο προβαλλόμενο λόγο περί του ύψους του προστίμου:

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..», με την οποία 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, ως η μόνη αρμοδία για την επιβολή του επίδικου προστίμου, κατόπιν του υπ' αριθ. ../2017 υπομνήματος της προσφεύγουσας, επαναπροσδιόρισε το ύψος του προστίμου από τις 30.000€ σε 20.000€, στα πλαίσια της διακριτικής ευχέρειας που απορρέει από τις ως άνω σχετικές διατάξεις, και συνεπώς είναι η μόνη αρμόδια για τον προσδιορισμό του προστίμου που κυμαίνεται από τις 5.000,00€ έως και 40.000,00€.

Κατόπιν των ανωτέρω ο προβαλλόμενος λόγος δεν δύναται να γίνει αποδεκτός.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της από/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....» **με ΑΦΜ.....**, και την επικύρωση της με αριθ. .../2017 πράξης επιβολής

προστίμου του άρθρου 65^Α του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

- Η υπ' αριθ./2017 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	20.000,00 €	20.000,00 €

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σημείωση :

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.

.

