



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604534
ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 23/05/2018

Αριθμός απόφασης: 2583

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.
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 2016/30.8.16 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 1.9.16) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
2. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **24/01/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία, **ΑΦΜ**, με έδρα στο Άργος Αργολίδος, κατά της υπ' αριθμ./2017 οριστικής πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρου 82§5 του ν. 2238/94) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
3. Την υπ' αριθμ./2017 οριστικής πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρου 82§5 του ν. 2238/94), διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
4. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ.
5. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α 1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **24/01/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία, **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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./29-12-2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, πρόστιμο ποσού 50.000,00€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν.2523/1997, διότι δεν εκδόθηκε το ετήσιο φορολογικό πιστοποιητικό που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 82§5 του ν. 2238/94.

Το ως άνω πρόστιμο προέκυψε από το πόρισμα της από 29/12/2017 έκθεσης ελέγχου προστίμων εισοδήματος, που διενεργήθηκε δυνάμει της με αριθμ./2017 εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ.

Σύμφωνα με το ως άνω πόρισμα, ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη ότι α) η προσφεύγουσα δεν αποδέχτηκε το προβλεπόμενο από το άρθρου 82§5 του ν. 2238/94, φορολογικό έλεγχο των Ορκωτών Λογιστών και ότι β) το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων της προσφεύγουσας κατά την χρήση 2011, ανέρχονταν στο ποσό των **6.435.401,02€** επέβαλε το κρινόμενο πρόστιμο των 50.000,00€, καθώς σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4§4 του ν.2523/97 το ύψος του προστίμου κυμαίνεται από 10.000,00€ έως 50.0000,00€, ανάλογα με τα ακαθάριστα έσοδα που έχουν πραγματοποιηθεί κατά την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης ή την τροποποίησή της δια της μείωσης του επιβληθέντος προστίμου στο ποσό των 10.000,00€ προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Η επιβολή του εν λόγω προστίμου προβλέφθηκε για πρώτη φορά με το άρθρο 4§15 του ν.4038/2012, ο οποίος δημοσιεύτηκε την 2/2/2012 και δεν έχει αναδρομική ισχύ. Επομένως, μη νομίμως της επιβλήθηκε το επίμαχο πρόστιμο για τη χρήση 2011.
- Κατ' εφαρμογή της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης κύρωσης, η οποία γίνεται παγίως δεκτή τόσο από τα τακτικά διοικητικά δικαστήρια όσο και από το 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.
- Όλως επικουρικά, να μειωθεί το επιβληθέν πρόστιμο στο ελάχιστο ποσό των 10.000,00€.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **82§5 του ν. 2238/1994**, όπως ίσχυε το κρινόμενο έτος, ορίζεται ότι:«5. Νόμιμοι ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία, που είναι εγγεγραμμένοι στο δημόσιο μητρώο του ν. 3693/2008 (ΦΕΚ 174 Α΄) και διενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχους σε ανώνυμες εταιρείες και εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, 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.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου άρθρο 4§15 του ν.4038/2012 ορίζεται:

«15. Στο τέλος της παραγράφου 5 του άρθρου 82 του Κ.Φ.Ε. προστίθεται εδάφιο ως εξής:

«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.»

Επειδή, με το άρθρο 3§7 της ΠΟΛ.1159/22.7.2011 με θέμα: «Καθορισμός της διαδικασίας εφαρμογής της παραγράφου 5 του άρθρου 82 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994) αναφορικά με το Ετήσιο Πιστοποιητικό που θα εκδίδεται από Νόμιμους Ελεγκτές ή ελεγκτικά γραφεία εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του ν. 3693/2008 (ΦΕΚ Α' 174)» ορίζεται ότι: «7. 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, σύμφωνα με το μόνο άρθρο της ΠΟΛ. 1155/5-7-2012 ορίζεται ότι:

«Η προθεσμία που ορίζεται στο πρώτο εδάφιο της παραγράφου 7 του άρθρου 3 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1159/2011, όπως αυτή ισχύει, για τις εταιρείες που έκλεισαν ισολογισμό την 31/12/2011 παρατείνεται έως την 31/07/2012».

Επειδή, ομοίως, με το άρθρο 10§4 της ως άνω ΠΟΛ.1159/22.7.2011 ορίζεται ότι:

«4. Για τις περιπτώσεις που μία Ανώνυμη Εταιρία ή Εταιρία Περιορισμένης Ευθύνης, παρότι πληροί τα κριτήρια για τον υποχρεωτικό της έλεγχο από Νόμιμους Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία, δεν τους επιλέγει για τον έλεγχο της οικονομικής διαχείρισης και κατά συνέπεια για τον έλεγχο της φορολογικής της συμμόρφωσης, ελέγχεται άμεσα από τις αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών.»

Επειδή, με την παρ.4 άρθρου 4 Ν.2523/1997, η οποία 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, με τις διατάξεις του Άρθρου 17§8 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι:

«8. Οι πράξεις του ισολογισμού, καθώς και το κλείσιμο αυτού, περατούνται:

α) εντός τριών (3) μηνών από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, για τις ατομικές επιχειρήσεις, προσωπικές εταιρείες, εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, κοινοπραξίες, κοινωνίες του Αστικού Κώδικα και αστικές εταιρείες,

β) εντός τεσσάρων (4) μηνών από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, για τις ανώνυμες εταιρείες και τους συνεταιρισμούς, καθώς και για τις δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 72§48 α' εδάφιο του ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

«48.Για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τις 31.12.2013, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης τους, και το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 4, 5 και 6 του ν. 2523/1997, εξακολουθούν να εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 9 παράγραφος 6 του ίδιου νόμου, εφόσον ο φορολογούμενος, με δήλωση του προς τον Προϊστάμενο της αρχής που εξέδωσε την πράξη επιβολής προστίμου, εντός αποκλειστικής προθεσμίας τριάντα ημερών από την κοινοποίηση της, αποδεχθεί ανεπιφύλακτα το σύνολο των παραβάσεων που αναφέρονται σε αυτή και καταβάλει, ταυτόχρονα, τουλάχιστον ποσοστό 40% της συνολικής οφειλής, ενώ το υπόλοιπο ποσό καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα της αποδοχής.»

Επειδή, εν προκειμένω, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, δυνάμει της με αριθ./2017 εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ.

Επειδή, από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα δεν αποδέχτηκε το προβλεπόμενο από το άρθρο 82§5 του ν.2238/1994 φορολογικό έλεγχο των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών.

Επειδή, από τις ως άνω προαναφερθείσες διατάξεις συνάγεται ότι, κατά το χρόνο που η προσφεύγουσα είχε την υποχρέωση να ελεγχθεί για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2011, από νόμιμους ελεγκτές ή ελεγκτικά γραφεία εγγεγραμμένα στο δημόσιο μητρώο του ν.3693/2008, ήτοι από 01/01-31/07/2012, είχε δημοσιευθεί και ήταν σε ισχύ ο ν.4038/2012 (ΦΕΚ Α'14/2-2-2012), με τον οποίο προστέθηκε το τελευταίο εδάφιο της παραγρ. 5 του άρθρου 82 του ν.2238/94.

Επομένως, ορθώς ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ προέβη στην έκδοση του προσβαλλόμενου προστίμου, σύμφωνα με τις συνδυαστικές διατάξεις του άρθρου 4§4 του ν. 2523/1997 και των μεταβατικών διατάξεων του άρθρου 72 του ν.4174/2013.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η προσβαλλόμενη πράξη καθίσταται ακυρωτέα ως στερούμενη νομίμου ερείσματος είναι αβάσιμος και απορρίπτεται.

Επειδή, 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 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 & 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. *Συνεπώς, η διοίκηση μπορεί να ενεργήσει μόνο ό,τι επιτρέπεται από τους κανόνες αυτούς.*

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2011, όπως αυτές καταγράφονται στην από 29/12/2017 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου προστίμων εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ, επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη οριστική πράξη προστίμου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 24/01/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία, **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υποχρέου- καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογική περίοδος 01/01-31/12/2011:

Πρόστιμο άρθρου 4§4 του ν. 2523/97:

50.000,00€

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ 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.