



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ  
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ  
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α4**

**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19

**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα

**Τηλέφωνο** : 213 1604526

**ΦΑΞ** : 213 1604567

Καλλιθέα, 01/12/2016

Αριθμός απόφασης: 4063

## **ΑΠΟΦΑΣΗ**

### **Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

**1.** Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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

**3.** Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

**4.** Την από 08/07/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας ....., ΑΦΜ ....., με έδρα το ....., κατά της υπ' αριθμ. .... Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

**5.** Το υπ' αριθμ. πρωτ. .... Υπόμνημα της προσφεύγουσας.

6. Την υπ' αριθμ. .... Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, της οποίας ζητείται η επανεξέταση.
7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 08/07/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας ....., 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. .... Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού 10.000,00 ευρώ, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 82 του ν. 2238/94, όπως ισχύει, και της παρ. 4 του άρθρου 4 του ν.2523/1997.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε συνεπεία της με ημερομηνία θεώρησης ..... έκθεσης μερικού ελέγχου Φορολογικού Πιστοποιητικού του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ. .... εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Υπηρεσίας. Σύμφωνα με την προαναφερθείσα έκθεση ελέγχου διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία δε ζήτησε από νόμιμο ελεγκτή ή ελεγκτικό γραφείο την έκδοση Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού του άρθρου 82 παρ. 5 του ν. 2238/1994 για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011-31/12/2011, όπως είχε την υποχρέωση.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και το με αριθμ. πρωτ. .... Υπόμνημα ζητά να ακυρωθεί και να επανεξεταστεί η προσβαλλόμενη οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Δυσανάλογη και αντισυνταγματική η επιβολή προστίμου ποσού 10.000,00 ευρώ.
- Λαμβανομένης υπόψη της αρχής της αναλογικότητας το πρόστιμο, αν δεν ακυρωθεί, πρέπει να περιοριστεί στο ελάχιστο δυνατό ποσό, διότι κατ' άρθρο 65<sup>Α</sup> παρ. 1 εδ. 6 του Κ.Φ.Δ. το ελάχιστο δυνατό πρόστιμο που μπορεί να επιβληθεί για την επίμαχη παράβαση μπορεί να περιοριστεί και στο ποσό των 5.000,00 ευρώ.
- Υπέρμετρη επιβάρυνση της εταιρείας από διαδοχικούς φορολογικούς ελέγχους.

Η προσφεύγουσα επιπλέον υποβάλλει ταυτόχρονα με την ενδικοφανή προσφυγή αίτημα κατ' άρθρο 70, 70Α του ν. 2238/1994, όπως ισχύει και κατ' άρθρο 9 παρ. 6 του ν. 2523/1997 για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς προστίμου κατ' άρθρο 8 παρ. 5 του ν. 2238/1994.

**Επειδή** στο άρθρο 82 παρ. 5 ν. 2238/1994, ορίζεται:

«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 υποχρεώσεών 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.»

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 4 του ν. 2523/1997 ορίζεται:

«4. 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**, εν προκειμένω, σύμφωνα με τη με ημερομηνία θεώρησης ..... έκθεση μερικού ελέγχου Φορολογικού Πιστοποιητικού του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., η προσφεύγουσα δε μερίμνησε για την έκδοση φορολογικού πιστοποιητικού για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011-31/12/2011 κατά παράβαση του τελευταίου εδαφίου της παρ. 5 του άρθρου 82 του ν. 2238/1994, το οποίο σύμφωνα με το άρθρο 37 του ν. 4038/2012 ισχύει από 02/02/2012.

**Επειδή** δεν υφίσταται παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, καθόσον ο προσδιορισμός του ύψους του προστίμου σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 4 του ν. 2523/1997 για την παράβαση της μη έκδοσης φορολογικού πιστοποιητικού που προβλέπεται στην παρ. 5 του άρθρου 82 του ν. 2238/1994, συναρτάται με τα ακαθάριστα έσοδα που έχουν πραγματοποιήσει οι εταιρείες κατά την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο και κυμαίνεται μεταξύ

10.000,00 ευρώ και 100.000,00 ευρώ. Συνεπώς η ίδια η φορολογική αρχή διαθέτει τη διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παράβασης. Εν προκειμένω, ο Προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. επέβαλε στην προσφεύγουσα εταιρεία το ελάχιστο δυνατό ποσό προστίμου που προβλέπουν οι κείμενες διατάξεις, ήτοι 10.000,00 ευρώ.

**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**, με τις διατάξεις των παρ. 44 και 48 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως το αρχικό άρθρο 66 αναριθμήθηκε σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17-10-2015) και τέθηκε με την περίπτωση 21 της υποπαραγράφου Δ.2. του άρθρου πρώτου του ν. 4254/2014 από 01-01-2014 σύμφωνα με την περίπτωση 24 της ίδιας υποπαραγράφου Δ.2., ορίζεται:

44. Από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας κάθε αίτημα προς τη Φορολογική Διοίκηση, για διοικητικό ή δικαστικό συμβιβασμό, θεωρείται απαράδεκτο και δεν εξετάζεται. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου, ανεξαρτήτως χρονικών περιορισμών, εφαρμόζεται και για υποθέσεις, οι οποίες ήταν δυνατό να υπαχθούν σε οποιαδήποτε περίπτωση των διατάξεων των άρθρων 70Α και 70Β του ν. 2238/1994.

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 δήλωσή 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..... Οι διατάξεις των προηγούμενων εδαφίων εφαρμόζονται ανάλογα και για υποθέσεις για τις οποίες ο φορολογούμενος έχει ασκήσει εμπρόθεσμη ενδικοφανή ή δικαστική προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή διοικητικού δικαστηρίου πρώτου βαθμού και οι οποίες δεν έχουν εξεταστεί ή συζητηθεί, εφόσον η δήλωση αποδοχής της πράξης γίνει εντός αποκλειστικής εξήντα ημερών από την δημοσίευση του παρόντος. Ποσά τα οποία έχουν καταβληθεί, δεν επιστρέφονται λόγω της εφαρμογής των διατάξεων της παρούσας παραγράφου. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος, αμφισβητήσει την νομιμότητα της αποδοχής, η πράξη και οι έννομες συνέπειές της αναβιώνουν και ήδη καταβληθέντα ποσά δεν επιστρέφονται.»

**Επειδή**, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα δεν ακολούθησε την προαναφερόμενη απαιτούμενη διαδικασία για το συμβιβασμό του προστίμου που προβλέπεται με την παρ. 48 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, καθώς δεν υπέβαλε στον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. μέσα στην

αποκλειστική προθεσμία που ορίζεται δήλωση ανεπιφύλακτης αποδοχής της υπ' αριθμ. .... οριστικής πράξης επιβολής προστίμου.

**Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από ..... έκθεση μερικού ελέγχου Φορολογικού Πιστοποιητικού του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επί της οποίας εδράζεται η υπ' αριθμ. .... προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 08/07/2016 και αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας εταιρείας ....., ΑΦΜ .....

**Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης εταιρείας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:**

**Πρόστιμο Συνολικού Ποσού: 10.000,00 €**

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

**Ακριβές Αντίγραφο**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της  
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης  
Επανεξέτασης  
ΦΑΚΟΣ 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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).