



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 : 27-11-2018

Αριθμός απόφασης: 1879

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 **11-07-2018** με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανωνύμου εταιρείας «..... **ΒΙΟΤΕΧΝΙΚΗ ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΚΑΙ ΤΕΧΝΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ Α.Ε.**» – **Α.Φ.Μ.**, με έδρα τη , Τ.Κ., κατά της με αριθμό/1-06-2018 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 20-7-2018 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 11-7-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας εταιρείας «..... ΒΙΟΤΕΧΝΙΚΗ ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΚΑΙ ΤΕΧΝΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΑΕ» 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' αριθμόν/1-6-2018 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 65Α του Ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, φορολογικού έτους 2014, επιβλήθηκε σε βάρος της «..... ΑΒΕΤΕ» με ΑΦΜ:, πρόστιμο ποσού 15.000,00€ 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 65Α του Ν.4174/2013.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/11-7-2018 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. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας. Από πουθενά δεν προκύπτει ο τρόπος υπολογισμού του προστίμου. Θεωρώντας ότι το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων της ελεγχόμενης επιχείρησης χρησιμοποιήθηκε για τον καθορισμό του ύψους του προστίμου, προκύπτει ότι εφόσον στην προσφεύγουσα επιχείρηση με κύκλο εργασιών 16.461.002,08€ επιβλήθηκε πρόστιμο 15.000,00€, το ανώτατο όριο του προβλεπόμενου προστίμου των 40.000,00€ εξαντλείται σε κύκλο εργασιών 43.896.005,55€ πράγμα που αντίκειται στο πνεύμα του νόμου. Εάν επιβαλλόταν το πρόστιμο, αυτό δεν θα έπρεπε να υπερβεί τις 5.000,00€.
2. Εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης. Στο ποινικό δίκαιο ισχύει η αρχή της απαγόρευσης της αναδρομικής εφαρμογής του αυστηρότερου ποινικού νόμου, καθώς και η αρχή της

αναδρομικής εφαρμογής του ευνοϊκότερου νόμου. Τόσο το ΣΤΕ, όσο και το ΔΕΕ και το ΕΔΔΑ εφαρμόζουν στο διοικητικό δίκαιο αρχές και έννοιες του ποινικού δικαίου, μεταξύ των οποίων αυτή της αναδρομικής εφαρμογής της επιεικέστερης κύρωσης. Με την Πολ. 1214/2017 καθορίστηκε η διαδικασία εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 1 ως 3 του Ν.4509/2017 ως προς την επιβολή της επιεικέστερης κύρωσης για φορολογικές παραβάσεις, ενώ με την Πολ. 1003/2018 προβλέπεται η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σε ότι αφορά το φορολογικό πιστοποιητικό.

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 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

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, 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 1068008/4-5-2017 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 επιβολή προστίμου σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού πιστοποιητικού προβλέπεται ρητά στο πέμπτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 65Α του Ν. 4174/2013, όπως ίσχυε για την ελεγχόμενη χρήση, παρέχοντας στη διοίκηση τη διακριτική ευχέρεια να προσδιορίσει το ύψος του προστίμου ανάλογα με τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης.

Επειδή περαιτέρω, με τον όρο της διακριτικής ευχέρειας νοείται η δυνατότητα του διοικητικού οργάνου να αποφασίζει και να ενεργεί μέσα στα πλαίσια ενός ή περισσότερων νομικών κανόνων με δική του κρίση ή εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών.

Επειδή, η άσκηση της διακριτικής ευχέρειας των διοικητικών οργάνων περιορίζεται από την πιστή τήρηση της αρχής της νομιμότητας. Έτσι, η διακριτική ευχέρεια προβλέπεται από συγκεκριμένους κανόνες δικαίου, οι οποίοι παρέχουν και τη σχετική αρμοδιότητα στο διοικητικό όργανο. Οι κανόνες μάλιστα αυτοί καθορίζουν και σε τι συνίσταται η διακριτική ευχέρεια, δηλαδή το περιεχόμενό της, καθώς και την έκτασή της. Σε αρκετές περιπτώσεις, οι κανόνες αυτοί προσφέρουν και συγκεκριμένα κριτήρια για την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας. Σε κάθε περίπτωση πάντως, ο σκοπός για τον οποίο παρασχέθηκε η αρμοδιότητα διακριτικής ευχέρειας στο αρμόδιο να την ενασκήσει διοικητικό όργανο, το δημόσιο συμφέρον το οποίο εξυπηρετείται με την άσκηση της

αρμοδιότητάς αυτής, η αρχή της ισότητας και της αναλογικότητας, καθώς και οι αρχές της χρηστής διοίκησης, καθορίζουν τα ακραία όρια μέσα στα οποία θα πρέπει να κινηθεί η διακριτική ευχέρεια του διοικητικού οργάνου, ενώ περαιτέρω καθιστούν εφικτό το δικαστικό έλεγχο της άσκησης της.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεώς τους, όπως δέχεται το ΣτΕ. Συνεπώς οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης, όταν αυτός περιγράφει λεπτομερώς τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης, όταν, δηλαδή, πρόκειται για δέσμια αρμοδιότητα (ΣτΕ 4674/1998), ενώ πρέπει να βρίσκονται σε αρμονία προς τον κανόνα δικαίου, όταν αυτός καθορίζει κατά τρόπο ευρύτερο ή στενότερο το πλαίσιο μέσα στο οποίο η ενέργεια μπορεί να γίνει, δηλαδή όταν η αρμοδιότητα της διοίκησης ασκείται κατά διακριτική ευχέρεια.

Επειδή, υπόχρεοι για την υποβολή φορολογικού πιστοποιητικού είναι οι Α.Ε., οι Ε.Π.Ε. και τα υποκαταστήματα αλλοδαπών εταιρειών στην Ελλάδα, ενώ εξαιρούνται της ως άνω υποχρέωσης εταιρείες με ακαθάριστα έσοδα ως 150.000,00€. Συνεπώς, στις επιχειρήσεις με ετήσια ακαθάριστα έσοδα 150.001,00€ οι οποίες δεν έχουν υποβάλλει φορολογικό πιστοποιητικό, θα επιβληθεί το ελάχιστο προβλεπόμενο πρόστιμο των 5.000,00€, αυξανόμενο αναλογικά με βάση τα ακαθάριστα έσοδα. Δεδομένου ότι η προσφεύγουσα στην ελεγχόμενη χρήση είχε ακαθάριστα έσοδα 16.461.002,08€ το ύψος του επιβαλλόμενου προστίμου δεν προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας.

Κατά συνέπεια, ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό.

Επειδή, στο άρθρο 65Α παρ.1 εδάφιο 5 του Ν.4174/2013 όπως ίσχυε κατά την ελεγχόμενη χρήση ορίζεται ότι: *«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».*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 8 παρ.3 της Πολ. 1124/2015 *«Στην περίπτωση που μία ανώνυμη εταιρεία ή εταιρεία περιορισμένης ευθύνης ή υποκατάστημα αλλοδαπής επιχείρησης, 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 εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων, επιβάλλεται το πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις του προτελευταίου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 65Α του Ν. 4174/2013.»

Επειδή, με το άρθρο 49 παρ.1 ως 3 του Ν. 4509/2017 αντικαταστάθηκε η παρ.17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 ως εξής: «Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας

"2.Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων

3.Εξαιρετικά, οι ρυθμίσεις της παραγράφου 2 εφαρμόζονται και στην περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν επιθυμεί τη συνέχιση της δίκης ή την εξέταση της ενδικοφανούς προσφυγής του».

Σε εφαρμογή της ως άνω διάταξης εκδόθηκαν οι Πολ, 1214/2017 & 1003/2018.

Επειδή, η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017 αφορά την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 58, 58Α και 59 του νεώτερου νόμου 4174/2013, έναντι του προγενέστερου άρθρου 1 του ν. 2523/97, εφόσον αυτό συνεπάγεται την επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Ωστόσο, οι διατάξεις των άρθρων 58, 58Α και 59 του ν. 4174/2013 αφορούν πρόστιμα φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και παρακρατούμενων φόρων που επιβάλλονται κατόπιν ελέγχου – έκδοσης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, αντί των πρόσθετων φόρων του άρθρου 1 του ν. 2523/97.

Επειδή, σε ότι αφορά την αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης, ο ευμενέστερος ή μη για τους φορολογούμενους χαρακτήρας του νεότερου νόμου δεν κρίνεται γενικά, αλλά ενόψει της συγκεκριμένης περίπτωσης. Η ανωτέρω αρχή δεν έχει πεδίο εφαρμογής, όταν ο νεότερος νόμος είτε δεν είναι συγκρίσιμος με τον προηγούμενο είτε συνδέεται αναπόσπαστα με τη θέσπιση νέου, ουσιασώς διαφορετικού κανονιστικού πλαισίου φορολογίας. (Στε 1438/2018).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, τόσο η υποχρέωση έκδοσης φορολογικού πιστοποιητικού, όσο και η επιβολή προστίμου σε περίπτωση μη έκδοσης αυτού, προβλέπεται από ειδική διάταξη νόμου, το άρθρο 65Α του Ν. 4174/2013 και κατά συνέπεια δεν μπορεί να τύχουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 4509/2017.

Επειδή, ενόψει της δέσμιας αρμοδιότητας της φορολογικής διοίκησης σε σχέση με την εκτέλεση των φορολογικών νόμων, η φορολογούσα αρχή οφείλει να εφαρμόζει τους ισχύοντες φορολογικούς νόμους... (Κωνσταντίνος Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας 1999, σελ. 151 επ.)».

Κατά συνέπεια ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από 11-07-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «..... **ΒΙΟΤΕΧΝΙΚΗ ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΚΑΙ ΤΕΧΝΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ Α.Ε.**» με **Α.Φ.Μ.:**

18) Επί της υπ' αρ./1-6-2018 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 65Α του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2014.

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	15.000,00 €	15.000,00 €

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης

Επίλυσης Διαφορών

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.