



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

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Θεσσαλονίκη : 23/04/2019

Αριθμός απόφασης: 955

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 **24-12-2018** με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανωνύμου εταιρείας «.....»- **Α.Φ.Μ.**, με έδρα τον Θεσσαλονίκης, αγροτεμάχιο, Τ.Κ., κατά της με αριθμό /20-11-2018 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου εισοδήματος του αρ.4 του Ν. 2523/1997 διαχειριστικής

περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012 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 14-1-2019 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 24-12-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας 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' αριθμόν /20-11-2018 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Εισοδήματος του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012, επιβλήθηκε σε βάρος της «.....» με ΑΦΜ:, πρόστιμο ποσού 15.000,00€ επειδή αν και είχε τις προϋποθέσεις, δεν υπέβαλλε εντός της νόμιμης προθεσμίας το φορολογικό πιστοποιητικό του έτους 2012, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 82 παρ.5 του Ν.2238/1994.

Η ως άνω πράξη επιβολής προστίμου εκδόθηκε κατόπιν του πορίσματος της από 20-11-2018 έκθεσης προστίμου φορολογικού πιστοποιητικού, βάσει των διατάξεων του άρθρου 82 παρ.5 του Ν.2238/94, σύμφωνα με το οποίο η προσφεύγουσα αν και ήταν υπόχρεη δεν εξέδωσε το κατά το άρθρο 82 παρ.5 του Ν.2238/94, φορολογικό πιστοποιητικό διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου /24-12-2018 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. Εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης. 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. Η ως άνω αρχή ισχύει στην προκειμένη περίπτωση, καθώς δεν θεσπίστηκε διαφορετικό κανονιστικό πλαίσιο φορολογίας, αλλά καταργήθηκε η υποχρέωση υποβολής φορολογικού πιστοποιητικού. Επομένως, η προσβαλλόμενη πράξη πρέπει να ακυρωθεί στο σύνολό της. Όπως επικουρικά, με τη θέσπιση νέου ανώτατου ορίου προστίμου 45.000,00€ θα πρέπει το επιβληθέν πρόστιμο να μειωθεί στο ελάχιστο προβλεπόμενο.

2. Παραβίαση της αρχής της βεβαιότητας του φόρου, σύμφωνα με την οποία η βεβαίωση του φόρου θα πρέπει να γίνεται εντός περιορισμένου χρονικού διαστήματος. Η φερόμενη παράβαση αφορά τη διαχειριστική περίοδο του 2012, ενώ διαπιστώθηκε έξι χρόνια μετά. Κατά συνέπεια παραβιάζεται η αρχή της βεβαιότητας του φόρου, της ασφάλειας του δικαίου και της προστατευμένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, με τις διατάξεις των παραγράφων 5 και 8 του άρθρου 82 του ν.2238/1994, (όπως η πρώτη αντικαταστάθηκε με την παρ. 8 του άρθρου 8 του ν. 4110/2013 και σύμφωνα με την περίπτωση β΄ της παρ. 1 του άρθρου 28 του ίδιου νόμου ισχύει για ισολογισμούς που κλείνουν μετά την 30/12/2012 και η δεύτερη, προστέθηκε με την παρ. 5 του άρθρου 17 του ν. 3842/2010 και αντικαταστάθηκε με το άρθρο 22 παρ. 10β του ν. 3943/2011), ορίζεται 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 διώκονται 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.»

«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.....

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.»

«Μέχρι την έκδοση των ανωτέρω αποφάσεων ισχύει η ΑΥΟ ΠΟΛ. 1159/ 22.7.2011.»

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, με τις διατάξεις παρ.1 του άρθρου 1 της Πολ. 1159/2011, με θέμα : «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 αυτή αντικαταστάθηκε με την ΠΟΛ. 1011/10-1-2012 και τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ. 1086/30-3-2012, ορίζεται ότι: «Το «Ετήσιο Πιστοποιητικό» που προβλέπεται στην παρ. 5 του άρθρου 82 του ν.2238/94, αφορά τις Ανώνυμες Εταιρίες και τις Εταιρίες Περιορισμένης Ευθύνης που οι ετήσιες οικονομικές τους καταστάσεις ελέγχονται υποχρεωτικά από Νόμιμους Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία και εκδίδεται μετά από φορολογικό έλεγχο που διενεργείται από Νόμιμους Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία που είναι εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του ν.3693/2008», ενώ στο άρθρο 2 παρ.1 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι: «Υπεύθυνες για τη σύνταξη όλων των φορολογικών εγγράφων των ελεγχόμενων εταιριών είναι οι διοικήσεις τους...».

Επειδή, περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 3 της ως άνω ΠΟΛ. , ορίζεται 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.. ...»

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 περαιτέρω, μετά την κατάργηση του Ν. 2238/94, η υποχρέωση έκδοσης και υποβολής φορολογικού πιστοποιητικού προβλέφθηκε στο άρθρο 65^Α του Ν.4174/2013, η ισχύς του οποίου αρχίζει από 1/1/2014 και στο οποίο ορίστηκε 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», ενώ στην παρ.40 του άρθρου 72 του ίδιου ως άνω νόμου ρητά ορίζεται ότι « Οι διατάξεις του άρθρου 65Α τίθενται σε ισχύ για χρήσεις που αρχίζουν από 1ης Ιανουαρίου 2014. Η Α.Υ.Ο. [ΠΟΛ.1159/2011](#) διατηρείται σε ισχύ για χρήσεις που αρχίζουν πριν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μπορεί να τροποποιηθεί ύστερα από γνώμη της Ε.Λ.Τ.Ε. ».

Επειδή, η παρ.1 του άρ.65^Α του Ν. 4174/2013, τροποποιήθηκε με το άρθρο 56 παρ.1-3 του Ν. 4410/3-8-2016, 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 (παρ. 1 του άρθρου 56 του ν.4410/2016) 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.

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 (παρ.2 του Ν. 4410/2016).

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 του Κώδικα (παρ.3 του Ν. 4410/2016).

Οι διατάξεις του άρθρου 65Α τίθενται σε ισχύ για χρήσεις που αρχίζουν από 1ης Ιανουαρίου 2014 (παρ.4 του Ν. 4410/2016).

Οι διατάξεις των παραγράφων 1 έως 3 τίθενται σε ισχύ για φορολογικά πιστοποιητικά που εκδίδονται για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2016 (παρ.5 του Ν. 4410/2016)»

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 48 του άρθρου 72 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, σύμφωνα με τα ισχύοντα στο φορολογικό δίκαιο, «κατ' αντίθεση προς τα ισχύοντα στο διοικητικό δίκαιο, **η καταλογιστική πράξη πρέπει να εκδίδεται, καταρχήν τουλάχιστον, με βάση τις σχετικές διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής ενοχής και όχι κατά τον χρόνο έκδοσης της.** Συνεπώς θα πρέπει να προσδιορίζεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης έτσι ώστε να τύχουν εφαρμογής οι ισχύουσες κατά τον χρόνο αυτό σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας... Φυσικά ο φορολογικός νομοθέτης δύναται να προβλέπει ρητά ως εφαρμοστέες διατάξεις τις ισχύουσες κατά τον χρόνο έκδοσης της καταλογιστικής πράξης (Κωνσταντίνος Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας 1999, σελ. 286 επ.)».

Για το ίδιο θέμα πάγια είναι και η θέση της νομολογίας των δικαστηρίων, ότι κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του προστίμου είναι **ο χρόνος κατά τον οποίο συνέτρεξαν τα πραγματικά περιστατικά** που θεμελιώνουν το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του και όχι ο χρόνος εκδόσεως της καταλογιστικής πράξεως. **Ο χρόνος δε αυτός αποβαίνει κρίσιμος όχι μόνον για την εφαρμογή των διατάξεων που προβλέπουν την αντικειμενική υπόσταση της παραβάσεως, αλλά και των διατάξεων που καθορίζουν το ύψος του προστίμου** (βλ. ΣτΕ 2579/1998, 1748/2001, 4597/2005, 103-104/2006, 2514/2009 και ΣτΕ 3935/2012).

Επειδή, τα ανωτέρω επιβεβαιώνονται και με βάση τη νομολογία (ΣτΕ 2462/1981, 2672/1994, 3821/2005, 3278/2007, 2408/2010), σύμφωνα με τις οποίες αναγνωρίζεται μεν η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της επεικέρτερης φορολογικής κύρωσης, ως γενική αρχή του Δικαίου, η ισχύς της οποίας όμως τελεί υπό την προϋπόθεση ότι στη νεότερη ρύθμιση δεν υφίσταται ρητή πρόβλεψη περί του αντιθέτου.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα επιχείρηση, δεν εξέδωσε φορολογικό πιστοποιητικό στη χρήση 2012 αν και ήταν υπόχρεη, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 82 παρ.5 του Ν. 2238/94. Σύμφωνα με το πόρισμα της από 20/11/2018 έκθεσης προστίμου φορολογικού πιστοποιητικού άρθρων 82 παρ. 5 ν. 2238/1994 και 4 παρ. 4 του ν. 2523/1997, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη ότι το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων της προσφεύγουσας κατά την χρήση 2012, ανέρχονταν στο ποσό των 10.545.518,69 €, επέβαλε το κρινόμενο πρόστιμο των 15.000,00€, καθώς σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4§4 του ν.2523/97 το ύψος του προστίμου κυμαίνεται από 10.000,00€ έως 100.000,00€, ανάλογα με τα ακαθάριστα έσοδα που έχουν πραγματοποιηθεί κατά την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο.

Επειδή, η Φορολογική Αρχή, στα πλαίσια της διακριτικής ευχέρειας που απορρέει από τις ως άνω σχετικές διατάξεις, είναι η μόνη αρμόδια για τον προσδιορισμό του προστίμου που κυμαίνεται από τις 10.000,00€ έως και 100.000,00€.

Επειδή, η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης, ως προς την επιβολή κυρώσεων, διατάξεως, δεν έχει, έδαφος εφαρμογής εν προκειμένω, δεδομένου ότι στη νεότερη ευμενέστερη διάταξη, υφίσταται ρητή πρόβλεψη ότι αυτή θα ισχύσει για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1-1-2016 και μετά.

Επειδή τέλος, οι επικαλούμενες από την προσφεύγουσα, ΠΟΛ. 1214/2017 και 1003/2018, δεν τυγχάνουν εφαρμογής στη συγκεκριμένη περίπτωση, δεδομένου ότι αυτές αφορούν σε διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, περί πρόσθετων φόρων, και όχι επί προστίμου του άρθρου 4 του ν. 2523/1997, όπως τυγχάνει εν προκειμένω.

Επειδή, η Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης που διενήργησε τον φορολογικό έλεγχο, ορθώς επέβαλλε το σχετικό πρόστιμο της μη έκδοσης του φορολογικού πιστοποιητικού που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 82 παρ.5 του Ν.2238/1994, εκδίδοντας την υπ'αρίθμον /20-11-2018 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 4 του Ν.2523/1997, και συνεπώς ο προβαλλόμενος λόγος δεν δύναται να γίνει αποδεκτός.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή στο άρθρο 72§11 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις

υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ.1 του ν. 2238/1994, ορίζεται ότι : «1.Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου β9, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για Επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας...

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης συνδέεται στενά με την αρχή της βεβαιότητας του φόρου και ειδικότερα με τον σκοπό που επιδιώκει η τελευταία, την δημιουργία δηλ. κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογούμενου και της φορολογικής αρχής. Όμως, η αυστηρή εφαρμογή της αρχής της νομιμότητας του φόρου, επιβάλλει την βεβαίωση, ακόμη και αναδρομικά των φορολογικών υποχρεώσεων του πολίτη, εφόσον βέβαια το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου δεν έχει παραγραφεί. Ειδικότερα, 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 και συνεπώς εφόσον ο φορολογικός νόμος σύμφωνα με νεότερη ερμηνεία επιβάλλει ορισμένη υποχρέωση στο άτομο, υποχρεούται να προβεί στην έκδοση σχετικής καταλογιστικής πράξης. (βλ. Κωνσταντίνος Δ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, σελ. 151-153).

Κατά συνέπεια ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από 24-12-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....» με **Α.Φ.Μ.**

1) Επί της υπ' αρ. /20-11-2018 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου εισοδήματος του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997 φορολογικού έτους 2012.

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 ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

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.