



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 28-01-2021

Αριθμός απόφασης: 158

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333245

ΦΑΞ : 2313333258

E-Mail : ded.thess@aade.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 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει

β. του άρθρου 10 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει

γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης**2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της προσφεύγουσας με Α.Φ.Μ., η οποία νομίμως εκπροσωπείται από τον με Α.Φ.Μ..... με έδρα στη, όπως απορροφήθηκε με το ν.2166/93 στις 31-12-2016 (ημερομηνία έναρξης) από την Ανώνυμη Εταιρία με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ: με έδρα στο επί της οδού, κατά της με αριθμό-**09-2020** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 65Α του Ν 4174/2013, φορολογικού έτους 2015, 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.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της υπ. αρ.πρωτ.-**2020** ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας με την επωνυμία με Α.Φ.Μ..... η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αρ.-**09-2020** οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 65Α ν.4174/2013 (ΚΦΔ) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο του άρθρου 65Α του Ν 4174/2013 ποσού 5.000 €, λόγω παράβασης των διατάξεων του ιδίου άρθρου.(επιδόθηκε νόμιμα στις 29-09-2020)

Συγκεκριμένα σύμφωνα με το πόρισμα του διενεργηθέντος ελέγχου, όπως αναγράφεται στην από/2020 θεωρηθείσα έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου προστίμου του άρθρου 65 Α του ν 4174/2013 της Δ.Ο.Υ., η προσφεύγουσα εταιρεία δεν ζήτησε και δεν έλαβε, αν και υπήρχε σχετική υποχρέωση, το προβλεπόμενο από τη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 65 Α του Ν 4174/2013 (ΚΦΔ) φορολογικό πιστοποιητικό, για το φορολογικό έτος 2015.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης, επικαλούμενη την με αριθμό 2462/1981 απόφαση του ΣτΕ, σύμφωνα με την οποία «όταν με νεώτερο νόμο καθιερώνονται κυρώσεις επιεικέστερες εκείνων που ίσχυαν για συγκεκριμένη περίπτωση, τότε, κατά γενική αρχή, εφαρμόζεται ο νεώτερος επιεικέστερος νόμος». Περαιτέρω, επικαλείται 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 προαιρετικό και επισημαίνει την παραβίαση της αρχής αναλογικότητας και χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του φορολογούμενου της αρχής της αμεροληψίας της Διοίκησης και της μη συμμόρφωσης της φορολογικής αρχής προς την υποχρέωση της προηγούμενης ακρόασης.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 49 § 6 του ν. 4223/2013 "Συμπλήρωση διατάξεων του ενδέκατου κεφαλαίου του ν. 4174/2013", ορίζονται τα ακόλουθα:

6. Μετά το άρθρο 65 του ν.4174/2013, που προστίθεται με την παρ. 2 του άρθρου 9 του παρόντος, προστίθεται άρθρο 65Α που έχει ως εξής:

«Άρθρο 65Α

Φορολογικό πιστοποιητικό

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 και στις εταιρίες περιορισμένης ευθύνης 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, σύμφωνα με την ΥΠΟΠΑΡΑΓΡΑΦΟ Δ.2.: "ΣΥΜΠΛΗΡΩΣΗ ΚΥΡΙΩΝ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ ΚΩΔΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ" του άρθρου πρώτου του Ν.4254/2014, ΦΕΚ Α 85/7.4.2014, περ. 20, ορίζεται ότι:

20. Η παράγραφος 40 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013 αντικαθίσταται ως εξής:

«40. Οι διατάξεις του άρθρου 65 Α τίθενται σε ισχύ για χρήσεις που αρχίζουν από 1ης Ιανουαρίου 2014 και καταργούνται για τις χρήσεις που αρχίζουν από 1ης Ιανουαρίου 2016 και μετά. 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, με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1124 (ΦΕΚ Β' 1196/22/06/2015) "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')", ορίζονται τα ακόλουθα:

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.

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.».

Άρθρο 9

Έναρξη Ισχύος

Οι διατάξεις της παρούσας ισχύουν για χρήσεις που αρχίζουν από 1ης Ιανουαρίου 2014, σύμφωνα με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 40 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013.

Επειδή, με τις διατάξεις της Αρ. ΠΟΛ. 1036 ΦΕΚ 1023/27.3.2017) "Πρόγραμμα ελέγχου επιχειρήσεων, που τηρούν διπλογραφικά βιβλία του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α 251), για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1ης Ιανουαρίου 2014" ορίζονται τα ακόλουθα:

Κατά το φορολογικό έλεγχο επιχειρήσεων που τηρούν διπλογραφικά βιβλία του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α 251), για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1ης Ιανουαρίου 2014 και μετά, θα εφαρμόζεται το Πρόγραμμα Ελέγχου του παραρτήματος ΙΙΙ της ΠΟΛ. 1124/18.6.2015.

Το Πρόγραμμα Ελέγχου τροποποιείται ή συμπληρώνεται από τον Ελεγκτή βάσει και των δεδομένων της κάθε υπόθεσης, με έγκριση των Προϊσταμένων του.

Επειδή, με το άρθρο 56 του ν 4410/2016, ορίζονται τα ακόλουθα:

Τροποποιήσεις των άρθρων 65Α και 72 του ν. **4174/2013** σχετικά με το Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό

1. 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 του Κώδικα».

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 1η Ιανουαρίου 2016.

Επειδή, από το υπ' αρ. ΔΕΛ Β έγγραφο της ΑΑΔΕ - Γενικής Φορολογικής Διοίκησης - Δ/σης Ελέγχων, που διαβιβάστηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., προέκυψε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία δεν εξέδωσε φορολογικό πιστοποιητικό για τη χρήση του 2015.

Επειδή, όπως προκύπτει από την από2020 έκθεση ελέγχου προστίμου του άρθρου 65Α του ν 4174/2013 της Δ.Ο.Υ. το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων για το φορολογικό

έτος 2015 ανέρχεται στο ποσό των **7.371.875,90** ευρώ, ήτοι μεγαλύτερα των 150.000,00 ευρώ, η προσφεύγουσα εταιρία δεν τυγχάνει εξαίρεσης από την έκδοση του φορολογικού πιστοποιητικού του άρθρου 65Α του ν. 4174/2013.

Επειδή, η υποχρέωση έκδοσης φορολογικού πιστοποιητικού προβλέπεται ρητά από το άρθρο 65Α του Ν.4174/2013, ενώ η καταληκτική ημερομηνία ανάρτησης του φορολογικού πιστοποιητικού για το έτος 2015 προσδιορίστηκε από τις προαναφερθείσες εγκυκλίους.

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 επιβολή του ελάχιστου ποσού προστίμου ύψους 5.000€, 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 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 εκδόσεως 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, η διοίκηση, στη συγκεκριμένη περίπτωση, δεσμεύεται από τις διατάξεις του άρθρου 65Α του ν 4174/2013 ως προς την έκδοση φορολογικού πιστοποιητικού.

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 αρχή της χρηστής διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων. Επίσης, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη διότι με την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεψε οποιοσδήποτε νόμος.

Συνεπώς εκ των ανωτέρω, ουδόλως παραβιάζεται η αρχή της χρηστής διοίκησης, καθότι, η φορολογική αρχή προέβη στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης δεδομένου, ότι διαπίστωσε τη συνδρομή αντικειμενικών στοιχείων ήτοι, της μη έκδοσης φορολογικού πιστοποιητικού για το φορολογικό έτος 2015.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής

πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. 3.....4.....».

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει αδιαμφισβήτητα, ότι έχει ακολουθηθεί η νόμιμη διαδικασία της κλήσεως προς ακρόαση του αντιδίκου, διαμέσου της με αριθμό πρωτ.16529/15-09-2020 κλήσης προς ακρόαση του άρθρου 6 του ν.2690/1999 σε συνδυασμό με τη διάταξη της παρ.2 του άρθρου 20 του συντάγματος, προκειμένου η προσφεύγουσα να καταθέσει τις απόψεις εντός δέκα (10) ημερών.Η προσφεύγουσα ανταποκρινόμενη κατέθεσε τις απόψεις της εντός της οριζόμενης προθεσμίας με το με αρ. πρωτ.17319/25-09-2020 έγγραφο παροχής εξηγήσεων, οι οποίες λήφθηκαν υπόψη κατά τη σύνταξη της από 28-09-2020 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου του άρθρου 65Α παρ.1 του ν. 4174/2013.

Επειδή, έχει τηρηθεί κατά γράμμα η προβλεπόμενη διαδικασία της κλήσης προς ακρόαση, μη καταλειπόμενης οιασδήποτε αμφιβολίας περί μη τήρησης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας και συνεπώς, ο περί αντιθέτου ισχυρισμός προβάλλεται αβάσιμα. Εξάλλου, σε κάθε περίπτωση, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν. 4174/2013, παρέχεται η δυνατότητα να ασκήσει τα δικονομικά της δικαιώματα στα πλαίσια άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής, επιτυγχάνοντας ακόμη και την ολική ή μερική διαγραφή των φόρων και προστίμων, αν αποδειχθεί ότι οι παραβάσεις, για τις οποίες επιβλήθηκαν τα πρόστιμα δεν υφίστανται ολικά ή μερικά, και έτσι να εκπληρωθεί η πιο πάνω συνταγματική επιταγή του (άρθρο 20 παρ.2).

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 5.000,00€ έως και 40.000,00€, όπου στην κρινόμενη υπόθεση επιβλήθηκε το μικρότερο πρόστιμο (5.000,00€) εκ του εύρους που είχε δυνατότητα ο Προϊστάμενος της ελεγκτικής αρχής να επιβάλλει.

Επειδή, η Δ.Ο.Υ. που διενήργησε τον φορολογικό έλεγχο, ορθώς επέβαλε το σχετικό πρόστιμο της μη έκδοσης του φορολογικού πιστοποιητικού που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 65Α παρ.1 του Ν.4174/2013, το ύψος του οποίου είναι στη διακριτική ευχέρεια του κάθε προϊσταμένου και δεν επιδέχεται αμφισβήτησης και συνεπώς ορθά εξέδωσε την υπ' αρ.-2020 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 65Α του Ν.4174/2013 και οι προβαλλόμενοι λόγοι δεν δύναται να γίνουν αποδεκτοί.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία» με Α.Φ.Μ.

.....και την επικύρωση της με αριθμό-2020 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 65Α του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2015**

Η με αρ. πράξη-2020 επιβολής προστίμου του άρθρου 65 Α παρ. 1 του ν 4174/2013

Πρόστιμο άρθρου 65 Α παρ. 1 του ν 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.): **5.000,00 ευρώ.**

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