



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 : 18-5-2021

Αριθμός απόφασης: 1280

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 αριθμ. Α.1049/2021 "Παράταση των προθεσμιών της παρ. 4 του άρθρου έκτου της από 30.03.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75)", με την οποία η προθεσμία του πρώτου εδαφίου της [παρ. 5](#) του [άρθρου 63](#) του ν. [4174/2013](#) που δεν έχει συμπληρωθεί από την 01.03.2021 έως και τις 27.10.2021 παρατείνεται έως και τις 29.10.2021.

5. Την με ημερομηνία κατάθεσης **14-01-2021** με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «... **A.E.» – A.Φ.Μ.**, με έδρα στη Βι.Πε. , Τ.Κ., κατά της με αριθμό/17-12-2020 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 65^A του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

6 Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

7. Την υπ' αριθμ./22-2-2021 έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, με την οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 14-01-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «. **A.E.» – A.Φ.Μ.**, 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/17-12-2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 65Α του Ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε σε βάρος της «. **A.E.» – A.Φ.Μ.**, πρόστιμο ποσού 5.000,00€ επειδή αν και είχε τις προϋποθέσεις, δεν υπέβαλε εντός της νόμιμης προθεσμίας το φορολογικό πιστοποιητικό του φορολογικού έτους 2015, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 65Α του Ν.4174/2013.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/14-01-2021 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα εταιρεία ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης επικαλούμενη τους παρακάτω λόγους:

1. Διαδικαστικές πλημμέλειες του ελέγχου – παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας. Η έκθεση ελέγχου δεν υπογράφεται από τον Υποδιευθυντή. Η αναφερόμενη στο υπ' αρ.2 προοίμιο της προσβαλλόμενης πράξης απόφαση στην οποία θεμελιώνει την κατά νόμο αρμοδιότητά του ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. έπαψε να ισχύει με την υπ' αριθμ. 1125859/2020 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. Ο Προϊστάμενος δεν υπογράφει την πράξη με «εντολή Διοικητή».
2. Νομικές και ουσιαστικές πλημμέλειες. Η έκδοση φορολογικού πιστοποιητικού έγινε προαιρετική με το Ν.4410/2016 που ισχύει από 3-8-2016, ήτοι πριν την πάροδο της προθεσμίας υποβολής φορολογικού πιστοποιητικού για το φορολογικό έτος 2015. Με τη

νεότερη νομοθεσία το φορολογικό πιστοποιητικό έχει μόνο πληροφοριακό χαρακτήρα. Εφαρμογή νεώτερων - επιεικέστερων διατάξεων. Ουδόλως εξετάστηκε το ζήτημα της υπαιτιότητας.

3. Αρχή αναλογικότητας – παράβαση χρηστής διοίκησης. Υπερβολικό και δυσανάλογο το επιβαλλόμενο πρόστιμο.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, στην έννοια του διοικητικού εγγράφου περιλαμβάνονται τα έγγραφα που έχουν συνταχθεί από τις διοικητικές αρχές (αρ.5 παρ.1 του ν. 2690/1999). Περαιτέρω, ως διοικητικό έγγραφο θεωρείται εκείνο που έχει περαιωθεί η διαδικασία έκδοσής του. Για την ολοκλήρωση διοικητικού εγγράφου απαιτείται αυτό να έχει υπογραφεί και πρωτοκολληθεί, οπότε και απαγορεύεται κάθε επέμβαση προς αλλοίωση του περιεχομένου του (σχετικές Γνωμοδοτήσεις Ν.Σ.Κ.: 80/1999, 383/2000).

Έγγραφο μη υπογεγραμμένο από τον τελικώς, κατά νόμο, υπογράφοντα δεν συνιστά, κατά τα ανωτέρω, ολοκληρωμένο διοικητικό έγγραφο και ως εκ τούτου, δεν δύναται να αποτελέσει αντικείμενο του δικαιώματος πρόσβασης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2690/1999, όπως ισχύει. (αριθ. Δ6Δ 1024757 ΕΞ2014/7.2.2014 έγγραφο της Διεύθυνσης Οργάνωσης της Γενικής Διεύθυνσης Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης και Ανθρώπινου Δυναμικού της Γ.Γ.Δ.Ε. και το επισυναπτόμενο σε αυτό αριθ. ΔΙΣΚΠΟ/Φ.16/2386/6.2.2014 όμοιο της Διεύθυνσης Σχέσεων Κράτους-Πολίτη της Γενικής Διεύθυνσης Διοικητικής Οργάνωσης και Διαδικασιών του Υ.ΔΙ.Μ.Η.Δ.).

Επομένως, το κείμενο του εγγράφου, μέχρι την υπογραφή του από τον τελικό υπογράφοντα, αποτελεί σχέδιο αυτού. Το σχέδιο φέρει την υπογραφή του συντάκτη/εισηγητή, που το έχει καταρτίσει και των ιεραρχικά προϊσταμένων του, καθώς και την τελική υπογραφή του αρμόδιου, σύμφωνα με τη νομοθετική διάταξη, οργάνου. Οι μονογραφές που τίθενται στο σχέδιο από το συντάκτη και τους ιεραρχικά προϊσταμένους αυτού, πριν από τον τελικό υπογράφοντα, συνιστούν προσυπογραφή, με την οποία δηλώνουν τη συμφωνία τους ως προς το περιεχόμενο αυτού.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1115805/31-7-2017 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ οι αρμοδιότητες και η εξουσιοδότηση υπογραφής «Με εντολή Διοικητή» στα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης μεταβιβάστηκαν ως εξής:

α)Αναφορικά με την αρμοδιότητα της υπογραφής και της θεώρησης των εκθέσεων ελέγχου (περίπτωση 21 του πίνακα) – Οι εκθέσεις ελέγχου υπογράφονται από τους υπαλλήλους που φέρουν την εντολή διενέργειας του ελέγχου, προσυπογράφονται από τον Προϊστάμενο του τμήματος ελέγχου και από τον Προϊστάμενο της υποδιεύθυνσης, εφόσον υπάρχει και θεωρούνται κατά περίπτωση, από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου ή του Ειδικού

Συνεργείου ελέγχου του άρθρου 39 του Ν. 1914/1990, όπως ισχύει, οι υπάλληλοι των οποίων φέρουν την εντολή του ελέγχου. [...]»

Από τα ως άνω συνάγεται ότι η έκθεση ελέγχου αποτελεί διοικητικό έγγραφο κατόπιν θεώρησής της από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Η έλλειψη υπογραφής από έναν εκ των προσυπογραφόντων δεν καθιστά πλημμελή την ως άνω έκθεση ούτε αποτελεί παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 4174/2013, ορίζεται ότι : «1. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται, με απόφασή του, να μεταβιβάζει αρμοδιότητες και να αναθέτει τα καθήκοντά του ή της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με τον Κώδικα και την κείμενη νομοθεσία σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης. Επίσης, δύναται, με απόφασή του, να εξουσιοδοτεί ιεραρχικά υφιστάμενά του όργανα να υπογράφουν, με εντολή του, πράξεις ή άλλα έγγραφα της αρμοδιότητάς του. Η άσκηση της αρμοδιότητας που μεταβιβάστηκε και η εξουσιοδότηση υπογραφής μπορεί, σύμφωνα με την απόφαση του Γενικού Γραμματέα, να αφορά περισσότερα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης.

2. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να τροποποιεί εν όλω ή εν μέρει την απόφαση του για μεταβίβαση αρμοδιότητας ανάθεση καθήκοντος και εξουσιοδότηση υπογραφής κατά το παρόν άρθρο».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 14 παρ. 6 του Ν. 4389/2016 – Σύσταση της ΑΑΔΕ- «6. α) Με αποφάσεις του, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ο Διοικητής της Αρχής δύναται να μεταβιβάζει στους Προϊσταμένους όλων των οργανικών μονάδων της Αρχής, τις αναγκαίες αρμοδιότητες ή να εξουσιοδοτεί αυτούς να υπογράφουν «Με εντολή Διοικητή» πράξεις ή έγγραφα, προκειμένου αυτοί να ανταποκριθούν στους στόχους που τους τίθενται.

β) Επίσης, ο Διοικητής της Αρχής, δύναται με αποφάσεις του, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, να μεταβιβάζει αρμοδιότητες, να αναθέτει καθήκοντα ή να εξουσιοδοτεί, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του [άρθρου 4](#) του ν. [4174/2013](#) (Α' 170), καθώς και της παραγράφου 1 του [άρθρου 2](#) του ν.δ. [356/1974](#) (Α' 90), οι οποίες ισχύουν και για την Αρχή και τον Διοικητή αυτής.

Η κατά το προηγούμενο εδάφιο μεταβίβαση αρμοδιότητας, ανάθεση καθήκοντος ή εξουσιοδότηση υπογραφής μπορεί να αφορά σε περισσότερα του ενός όργανα της Αρχής.

Επιτρέπεται η περαιτέρω εξουσιοδότηση υπογραφής από τα όργανα στα οποία μεταβιβάζεται η αρμοδιότητα ή τα οποία εξουσιοδοτούνται από τον Διοικητή, σε ιεραρχικά υφιστάμενα όργανα αυτών, στις περιπτώσεις που αυτό προβλέπεται από τις αποφάσεις που εκδίδονται κατ' εξουσιοδότηση των διατάξεων του πρώτου εδαφίου της παρούσας υποπαραγράφου.

Στην περίπτωση που η ως άνω περαιτέρω εξουσιοδότηση παρέχεται από όργανο στο οποίο: αα) είχε μεταβιβασθεί η αρμοδιότητα, το εξουσιοδοτούμενο όργανο υπογράφει με εντολή του οργάνου

που του παρείχε την εξουσιοδότηση ή ββ) είχε παρασχεθεί η εξουσιοδότηση υπογραφής, το εξουσιοδοτούμενο όργανο υπογράφει «Με Εντολή Διοικητή».

γ) Οι αποφάσεις που προβλέπονται στις υποπαραγράφους α' και β' της παρούσας παραγράφου δύνανται να τροποποιούνται εν όλω ή εν μέρει από το ίδιο θεσμικό όργανο, ανεξαρτήτως αλλαγής του προσώπου που τις εξέδωσε. Επίσης, ο Διοικητής μπορεί να τροποποιεί εν όλω ή εν μέρει τις αποφάσεις για μεταβίβαση αρμοδιοτήτων, ανάθεση καθηκόντων ή εξουσιοδότηση υπογραφής που είχαν εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων και εξακολουθούν να ισχύουν».

Επειδή, περαιτέρω, με την υπ' αριθμ. Δ6Α 1036682 ΕΞ 25.2.2014 (ΦΕΚ Β' 478/26-02-2014) απόφαση - Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής «Με εντολή Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων» σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, με την α/α 116 περίπτωση μεταβιβάστηκε, μεταξύ άλλων, η αρμοδιότητα έκδοσης πράξεων επιβολής προστίμων για πρόστιμα που προβλέπονται στο άρθρο 65 Α του Ν. 4174/2013 και σχετικά πρόστιμα με βάση την προϊσχύουσα νομοθεσία, στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. που παραλαμβάνει τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, κατά το χρόνο έκδοσης των πράξεων επιβολής των προστίμων. Σε περίπτωση που έχει καταργηθεί το Τμήμα Ελέγχου της Δ.Ο.Υ., ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. υποδοχής, στην οποία περιήλθε η αρμοδιότητα του ελέγχου, σύμφωνα με τις οικείες αποφάσεις.

Επειδή, με την αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1115805/31-7-2017 (ΦΕΚ Β' 2743/04-08-2017) - «Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής "Με εντολή Διοικητή" σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης», αναφέρεται ότι : «9. Όπου στις κείμενες διατάξεις αναφέρονται: α) η αριθ. [Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/25.2.2014](#) (Β' 478 και 558) απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ή οι τροποποιήσεις αυτής, στο εξής νοείται η παρούσα απόφαση». Περαιτέρω, με την α/α 139 περίπτωση μεταβιβάστηκε, μεταξύ άλλων, η αρμοδιότητα έκδοσης πράξεων επιβολής προστίμων για πρόστιμα που προβλέπονται στο άρθρο 65 Α του Ν. 4174/2013 και σχετικά πρόστιμα με βάση την προϊσχύουσα νομοθεσία στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. που παραλαμβάνει τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, κατά το χρόνο έκδοσης των πράξεων επιβολής των προστίμων. Σε περίπτωση που έχει καταργηθεί το Τμήμα Ελέγχου της Δ.Ο.Υ., ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. υποδοχής, στην οποία περιήλθε η αρμοδιότητα του ελέγχου, σύμφωνα με τις οικείες αποφάσεις.

Επειδή, η επικαλούμενη από την προσφεύγουσα υπ' αριθμ. Δ. ΟΡΓ. Α 1125859/26-10-2020 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, αφορά στη διοικητική διάρθρωση του συνόλου των Υπηρεσιών της ΑΑΔΕ. Στο άρθρο 79 της ως άνω απόφασης - μεταβατικές διατάξεις ρητά αναφέρεται: «1. - α) Γενικές και ειδικές διατάξεις που ίσχυαν για την πρώην Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων (Γ.Γ.Δ.Ε.), τις υπηρεσίες και το προσωπικό αυτής, κατά την 1/1/2017, ημερομηνία έναρξης

λειτουργίας της Αρχής, ισχύουν, ανάλογα και για τις υπηρεσίες και το προσωπικό της Αρχής, κατά το μέρος που δεν έχουν τροποποιηθεί με νεώτερες διατάξεις και δεν τροποποιούνται με την παρούσα απόφασή μας.

2. - Όπου στις κείμενες διατάξεις αναφέρονται ή ορίζονται υπηρεσίες της πρώην Γ.Γ.Δ.Ε. ή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), οι οποίες δεν προβλέπονται στην παρούσα απόφαση, λόγω μετονομασίας, ανασυγκρότησης ή παύσης λειτουργίας, νοούνται οι υπηρεσίες, οι οποίες ασκούν τις αρμοδιότητες αυτών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρούσα απόφαση.

[...]

7. -α) Από την ημερομηνία ισχύος της παρούσας απόφασης παύει να ισχύει η υπ'αρ. Δ. ΟΡΓ.Α [1036960 ΕΞ 2017](#) (Β'968 & 1238) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε, εκτός αν άλλως ορίζεται στις διατάξεις της παρούσας απόφασης, καθώς και κάθε διάταξη που αντίκειται στην παρούσα απόφαση.

β) Εξακολουθούν να ισχύουν οι αποφάσεις του Γενικού Γραμματέα της Γ.Γ.Δ.Ε. και του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με τις οποίες έχει καθορισθεί ημερομηνία έναρξης λειτουργίας Τμημάτων Ελέγχων των Δ.Ο.Υ. Α' τάξεως».

Κατόπιν των ανωτέρω, η υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1115805/31-7-2017 απόφαση περί μεταβίβασης αρμοδιοτήτων από το Διοικητή της ΑΑΔΕ στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. εξακολουθεί να είναι σε ισχύ και επομένως αρμοδίως εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη. Περαιτέρω, η μεταβίβαση αρμοδιότητας δεν αποτελεί εξουσιοδότηση και επομένως ο αρμόδιος Προϊστάμενος δεν υποχρεούται στην αναγραφή «με εντολή του Διοικητή» πριν το ονοματεπώνυμο και την υπογραφή του.

Ως προς το δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 40 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, 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 με τη διάταξη του άρθρου 65Α του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Ε.),όπως ίσχυε κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις, 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, "Εργα 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, η παρ.1 του άρ.65^Α του Ν. 4174/2013, τροποποιήθηκε με το άρθρο 56 παρ.1-5 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, 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, κατόπιν τροποποίησης της διάταξης του άρθρου 65^Α του Ν. 4174/2013 με το άρθρο 56 παρ. 1-3 του ν. 4410/2016 το φορολογικό πιστοποιητικό κατέστη προαιρετικό για τις εταιρείες που προβλέπεται, ενώ στην παρ.5 του ως άνω νόμου ρητά αναφέρεται ότι οι προβλεπόμενες τροποποιήσεις ισχύουν για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2016 και μετά. Στην κρινόμενη υπόθεση δεν έχουμε τροποποίηση προς το ευμενέστερο της επιβαλλόμενης κύρωσης, αλλά κατάργηση της υποχρέωσης για έκδοση φορολογικού πιστοποιητικού και κατά συνέπεια δεν υφίσταται πλέον κύρωση, αφού δεν υφίσταται παράβαση.

Επειδή, σύμφωνα με το υπ' αριθμ. ΔΕΛ Β 1068008/2017 έγγραφο του Β' τμήματος της Διεύθυνσης Ελέγχων της Α.Α.Δ.Ε. η προσφεύγουσα εταιρεία δεν υπέβαλε φορολογικό πιστοποιητικό για το φορολογικό έτος 2015.

Επειδή, η επιβολή προστίμου σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού πιστοποιητικού προβλέπεται ρητά στο πέμπτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 65^Α 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, 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, 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 έως 150.000,00€. Όπως προκύπτει από τη δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, η προσφεύγουσα στη χρήση 2015 είχε ακαθάριστα έσοδα 6.020.069,70€ και η φορολογική αρχή επέβαλε το ελάχιστο προβλεπόμενο πρόστιμο. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός περί επιβολής υπερβολικού και δυσανάλογου προστίμου και κατά συνέπεια παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από 14-01-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «. **Α.Ε.**» με **Α.Φ.Μ.:**

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση:

1) Επί της υπ' αρ./17-12-2020 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 65Α του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2015

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	5.000,00 €	5.000,00 €

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.