



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Θεσσαλονίκη : 12-3-2019

Αριθμός απόφασης: 593

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258

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 **09-11-2018** με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» – **Α.Φ.Μ.**, με έδρα στο, Τ.Κ., κατά: **α)** της με αριθμό 02-10-2018 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 65^Α του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2015 και **β)** της με αριθμό /02-10-2018 πράξης επιβολής

προστίμου του άρθρου 65^Α του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2016 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις από 20-11-2018 απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, 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 -2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» – **Α.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 /02-10-2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 65Α του Ν. 4174/2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε σε βάρος της «.....» με ΑΦΜ:, πρόστιμο ποσού 20.000,00€ επειδή αν και είχε τις προϋποθέσεις, δεν υπέβαλλε εντός της νόμιμης προθεσμίας το φορολογικό πιστοποιητικό του φορολογικού έτους 2015, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 65Α του Ν.4174/2013.
- Με την υπ' αριθμόν /02-10-2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 65Α του Ν. 4174/2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος της «.....» με ΑΦΜ:, πρόστιμο ποσού 20.000,00€ επειδή αν και είχε τις προϋποθέσεις, δεν υπέβαλλε εντός της νόμιμης προθεσμίας το φορολογικό πιστοποιητικό του φορολογικού έτους 2016, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 65Α του Ν.4174/2013.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου /09-11-2018 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα εταιρεία ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Ιωαννίνων επικαλούμενη τους παρακάτω λόγους:

1. Νομοθετικό κενό ως προς τη συνταγματικότητα της παροχής εξουσιοδότησης προς τον Γ.Γ.Δ.Ε. (ΑΑΔΕ), καθώς η διάταξη του άρ.72 παρ.40 του ν. 4174/2013 αντικαταστάθηκε με το αρ.56 παρ.4 του Ν.4410/2016. Η κανονιστική πράξη της Διοίκησης που ρυθμίζει την

εφαρμογή του άρθρου 65^Α δεν μπορεί να θέτει χρονικούς περιορισμούς στη διενέργεια ελέγχων για το φορολογικό πιστοποιητικό σε χρονικά διαστήματα συντομότερα του άρ.36 του Ν.4174/2013 (παραγραφή).

2. Νομικά πλημμελείς και άκυρες οι προσβαλλόμενες πράξεις γιατί εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. χωρίς εξουσιοδότηση υπογραφής.
3. Με το άρ.65^Α του ν. 4174/213 επιβάλλεται πρόστιμο για μη έκδοση φορολογικού πιστοποιητικού τόσο στην εταιρεία, όσο και στους νόμιμους ελεγκτές και στα ελεγκτικά γραφεία. Για την ίδια παράλειψη το πρόστιμο στους ελεγκτές περιορίζεται στο 1/3, όμως δεν παρέχεται η δυνατότητα περιορισμού του προστίμου για την εταιρεία, αρμοδιότητα που έχει η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών.
4. Πλημμελείς και ανατιολόγητες οι προσβαλλόμενες πράξεις, καθώς η κρίση του ελέγχου είναι αστήρικτη και απρόσφορη και δεν εκτιμάται ελεύθερα από τα πραγματικά περιστατικά, εφόσον δεν αναγράφονται σ' αυτές τα ακαθάριστα έσοδα που έχει πραγματοποιήσει η προσφεύγουσα κατά τα ελεγχόμενα έτη.

Ως προς τον πρώτο 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, σύμφωνα με το άρθρο 36 του Ν. 4174/2013 «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσ διορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του

έτους «εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

α) εάν ο φορολογούμενος υποβάλει « αρχική ή» τροποποιητική δήλωση εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, για περίοδο ενός έτους από τη λήξη της πενταετίας,

β) εάν ζητηθούν πληροφορίες από χώρα της αλλοδαπής, για όσο χρονικό διάστημα απαιτηθεί για τη διαβίβαση των εν λόγω πληροφοριών προσαυξημένο κατά ένα έτος από την παραλαβή τους από τη Φορολογική Διοίκηση,

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης «επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης» και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά».

Επειδή η διάταξη του άρθρου 65^Α του Ν. 4174/2013 που προέβλεπε χρονικό περιορισμό δεκαοκτώ μηνών στο δικαίωμα του Δημοσίου να ελέγξει ήδη υποβληθέντα φορολογικά

πιστοποιητικά, αλυσιτελώς προβάλλεται από την προσφεύγουσα, δεδομένου ότι ουδέποτε υπέβαλε φορολογικό πιστοποιητικό.

Επειδή, οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν εντός των χρονικών ορίων που τίθενται από τις διατάξεις του άρθρου 36 του Ν. 4174/2013 περί παραγραφής, ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

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.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό

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, 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», 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.

Κατά συνέπεια, ο ως άνω ισχυρισμός περί έλλειψης εξουσιοδότησης υπογραφής απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, με το άρθρο 72 παρ.44 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: *«Από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας κάθε αίτημα προς τη Φορολογική Διοίκηση, για διοικητικό ή δικαστικό συμβιβασμό, θεωρείται απαράδεκτο και δεν εξετάζεται. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου, ανεξαρτήτως χρονικών περιορισμών, εφαρμόζεται και για υποθέσεις, οι οποίες ήταν δυνατό να υπαχθούν σε οποιαδήποτε περίπτωση των διατάξεων των άρθρων 70Α και 70Β του ν. 2238/1994.»*

Επειδή, στο άρθρο 63 του ν. 4174/2013 προβλέπεται ότι: *«Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση, « ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης» οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη «ή παρέλειψε την έκδοση της» και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημα του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν «ή από τη συντέλεση της παράλειψης.»*

Κατά συνέπεια, ο ως άνω ισχυρισμός αλυσιτελώς προβάλλεται, καθώς ουδέποτε υπήρξε ειδική διάταξη νόμου που να περιορίζει στο 1/3 τα επιβληθέντα πρόστιμα των νομίμων ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων, ενώ η διάταξη περί διοικητικής επίλυσης της διαφοράς που προβλέπονταν από το Ν. 2238/94 ρητά καταργήθηκε με το άρθρο 72 παρ.44 του Ν. 4174/2013.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου

περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.....»

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 62 του Ν. 4174/2013: «1.....Οι διατάξεις του Κώδικα και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.....3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.»

Επειδή, στο άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, από την ισχύ της ειδικής διάταξης του άρθρου 64 του Ν. 4174/2013, με την οποία

καθιερώνεται ρητώς στο νόμο η αιτιολογία ως ουσιώδης τύπος της διαδικασίας έκδοσης της πράξης προσδιορισμού του φόρου, η εξέταση της ύπαρξης και της έκτασης της αιτιολογίας της πράξης εμπίπτει στον έλεγχο των ουσιωδών τύπων και κατ' επέκταση της τυπικής νομιμότητας της πράξης, έτσι ώστε σε περιπτώσεις ανύπαρκτης αιτιολογίας ή παντελούς αοριστίας ή ανεπάρκειας αυτής να είναι δυνατή η ακύρωση της πράξης λόγω τυπικής πλημμέλειας και η αναπομπή της υπόθεσης στην αρμόδια φορολογική αρχή για έκδοση νέας πράξης..... Αντιθέτως, επιμέρους ελλείψεις και ελαττώματα του περιεχομένου της αιτιολογίας δεν αποτελούν τυπική πλημμέλεια της πράξης, αλλά ανάγονται στο βάσιμο της αιτιολογίας, το οποίο εμπίπτει στον έλεγχο της ουσιαστικής νομιμότητας της πράξης. Στις περιπτώσεις αυτές η Δ.Ε.Δ. προβαίνει σε ουσιαστικό έλεγχο της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης και απορρίπτει ή δέχεται εν όλω ή εν μέρει την ενδικοφανή προσφυγή.(Ιωάννης Φωτόπουλος, Ερμηνεία του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδόσεις Σάκκουλα, Θεσσαλονίκη, 2018, σελ. 1862).

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 εταιρείες, στις εταιρείες 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 από το ηλεκτρονικό αρχείο της Γ.Γ.Δ.Ε. «Αναφορές Φορολογικών Πιστοποιητικών», που διαβιβάστηκε στη αρμόδια Δ.Ο.Υ, προέκυψε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία δεν υπέβαλε φορολογικό πιστοποιητικό για τα φορολογικά έτη 1/7/2014 – 30/6/2015 και 1/7/2015 – 30/6/2016.

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 τις ελεγχόμενες χρήσεις, 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 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, όπως προκύπτει από την υπ' αριθμ. 1/30-12-2015 δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 (1/7/2014 – 30/6/2015), η προσφεύγουσα στη χρήση 1/7/2014 – 30/6/2015 είχε ακαθάριστα έσοδα 2.581.270,20€, ενώ σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 1/30-12-2015 δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, η προσφεύγουσα στη χρήση 1/7/2015 – 30/6/2016 είχε ακαθάριστα έσοδα 4.899.607,05€. Συνεπώς, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, το ύψος των επιβαλλόμενων προστίμων προσδιορίστηκε λαμβάνοντας υπόψη το ύψος των ακαθάριστων εσόδων της προσφεύγουσας, όπως και λοιπών υπόχρεων επιχειρήσεων.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου και συνεπώς ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αποφασίζουμε

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

1) Επί της υπ' αρ. /02-10-2018 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 65Α του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 1/7/2014 – 30/6/2015

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	20.000,00 €	20.000,00 €

2) Επί της υπ' αρ. /02-10-2018 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 65Α του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 1/7/2015 – 30/6/2016

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	20.000,00 €	20.000,00 €

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.