



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 26/01/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

Αριθμός απόφασης: 247

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213-1604553
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ..
 - β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **23/09/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, με διεύθυνση, κατά της υπ' αριθμ./2022 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..
5. Την ως άνω πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία Έκθεση Ελέγχου.
6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 23/09/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, η οποία υπεβλήθη **εμπρόθεσμα**, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμ./2022 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο του άρθρου 65^Α του Κ.Φ.Δ. ποσού **30.000,00 €**.

Η ως άνω πράξη εδράζεται επί της από 25/08/2022 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου (Γραφείου) Εκπλήρωσης Φορολογικών Υποχρεώσεων βάσει του άρθρου 65^Α του Κ.Φ.Δ. του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., η οποία εκδόθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ./15-07-2022 (αρχική:/24-06-2022) εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

Σύμφωνα με την ως άνω Έκθεση Ελέγχου, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα το ανωτέρω πρόστιμο, διότι εντός του φορολογικού έτους 2017 εξέδωσε Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης του άρθρου 65^Α του Κ.Φ.Δ. με «Συμπέρασμα Χωρίς Επιφύλαξη» για την εταιρεία με Α.Φ.Μ. για τη φορολογική περίοδο 01/01/2016-31/12/2016, για την οποία προέκυψαν σημαντικές πρόσθετες επιβαρύνσεις μετά από μερικό φορολογικό έλεγχο που διενεργήθηκε από το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

Συγκεκριμένα, κατόπιν γνωστοποίησης των ευρημάτων του ελέγχου στην Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (Ε.Λ.Τ.Ε.) για τις δικές της ενέργειες (σχετ./08.04.2022 έγγραφο), η τελευταία, μέσω του υπ' αριθμόν/17.06.2022 εγγράφου της προς το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., εισηγήθηκε να επιβληθεί πρόστιμο ύψους 30.000,00 € στην Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή, δηλαδή στην προσφεύγουσα.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1ος λόγος: Δε διέπραξε παραβάσεις του άρθρου 65^Α του Κ.Φ.Δ. ή/και των διατάξεων της ΠΟΛ 1124/2015, συνεπώς ελλείπει η νόμιμη προϋπόθεση για την επιβολή του προστίμου του άρθρου 65^Α, παρ. 3 του Κ.Φ.Δ..

2ος λόγος: Η προσβαλλόμενη πράξη είναι μη νόμιμη, λόγω επιβολής του υπό κρίση προστίμου κατά παράβαση της αρχής της αναλογικότητας από μέρους της φορολογικής αρχής.

3ος λόγος: Η δεσμευτική πρόταση της Ε.Λ.Τ.Ε. που εκδόθηκε σύμφωνα με το άρθρο 65^Α, παρ. 3 του Κ.Φ.Δ. είναι πλημμελής λόγω έλλειψης σαφούς, ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας.

Σημειώνεται ότι, λόγω περιέλευσης στην Υπηρεσία μας νέων στοιχείων αναφορικά με την κρινόμενη υπόθεση εντός του τελευταίου τριακονθημέρου της προθεσμίας για την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής (όπως αναλύεται στη συνέχεια), εκδόθηκε η υπ' αριθμόν/18-01-2023 Απόφαση περί παράτασης προθεσμίας έκδοσης απόφασης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63, παρ. 5 του Κ.Φ.Δ., όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 68 του Ν. 4587/2018 και της Ε. 2010/2019, η οποία και κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα με το υπ' αριθμόν ΔΕΔ ΕΞ 2023/19-01-2023 έγγραφο.

Ως προς τον 1ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή η προσφεύγουσα προβάλλει συγκεκριμένους ισχυρισμούς αναφορικά με τα ευρήματα του ελέγχου που διενεργήθηκε από το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. στην εταιρεία με Α.Φ.Μ.

Επειδή τα εν λόγω ευρήματα έχουν ήδη αμφισβητηθεί από την ανωτέρω εταιρεία, η οποία υπέβαλε την υπ' αριθμόν/07.09.2021 ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας μας, η οποία με τη σειρά της έκρινε τα ευρήματα του ελέγχου και εξέδωσε την υπ' αριθμόν 19/05.01.2022 απόφαση, με την οποία έγιναν μερικώς δεκτοί οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί.

Επειδή η εν λόγω εταιρεία προσέφυγε κατά της ανωτέρω απόφασης της Υπηρεσίας μας ενώπιον του Τριμελούς Διοικητικού Εφετείου Αθηνών.

Επειδή το Διοικητικό Εφετείο Αθηνών εκδίκασε την υπόθεση και εξέδωσε την υπ' αριθμόν/27-12-2022 Απόφαση, με την οποία η προσφυγή της ανωτέρω εταιρείας έγινε εν μέρει δεκτή και οι διαφορές που είχε καταλογίσει ο έλεγχος μειώθηκαν από 1.985.951,61 € σε 104.832,95 €.

Επειδή συνεπώς τα ευρήματα του ελέγχου έχουν ήδη κριθεί τελεσίδικα από το Δικαστήριο. Ως εκ τούτου, **παρέλκει η εξέταση** του ισχυρισμού της προσφεύγουσας.

Ως προς τους 2^ο και 3^ο ως άνω ισχυρισμούς της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 65Α, παρ. 3 του Κ.Φ.Δ., όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 37 του ν. 4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019) «Αν από μεταγενέστερο έλεγχο της φορολογικής διοίκησης προκύψουν σημαντικές πρόσθετες επιβαρύνσεις, οι οποίες υπερβαίνουν το ουσιώδες μέγεθος, όπως αυτό προσδιορίζεται κατά το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000 «Εργα Διασφάλισης πέραν ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης» και τις οποίες όφειλε να διαπιστώσει ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής ή η ελεγκτική εταιρεία, επιβάλλεται στους ανωτέρω με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων 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, το οποίο εκδίδεται **ύστερα από δεσμευτική πρόταση της Ε.Λ.Τ.Ε.**, με την οποία προσδιορίζεται και το ύψος του επιβλητέου προστίμου».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 66, παρ. 27 (β') του ν. 4646/2019 «Οι διατάξεις του άρθρου 37 εφαρμόζονται για φορολογικά πιστοποιητικά που εκδίδονται για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2017 και εξής».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 66, παρ. 32 του ν. 4646/2019 «Οι διατάξεις του άρθρου 65Α ΚΦΔ, όπως αντικαθίστανται με τις διατάξεις του άρθρου 37 του παρόντος, έχουν εφαρμογή και στις υποθέσεις στις οποίες **δεν έχει ολοκληρωθεί η επιβολή του προστίμου** που προβλέπεται από τις καταργούμενες διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 67 του παρόντος νόμου».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 67, παρ. 5 του ν. 4646/2019 «Από τη δημοσίευση του παρόντος στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως καταργούνται:

....

β. Η παράγραφος 8 του άρθρου 10 της Απόφασης του Υπουργού Οικονομικών ΠΟΛ. 1159/22.7.2011, ΦΕΚ τ. Β' 1657/26.7.2011 (σ.σ. όπου επίσης προβλέπονταν πρόστιμα για αντίστοιχες περιπτώσεις παραβάσεων).

...».

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, το πρόστιμο που επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα προβλέπεται σε σαφείς και ρητές διατάξεις.

Επειδή όπως ορίζει το άρθρο 17 «Αιτιολογία» του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999):

«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 διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως, τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου. Όταν την έκδοση της διοικητικής πράξης ζητά ο ενδιαφερόμενος, αυτός οφείλει να υποβάλει τα δικαιολογητικά που καθορίζουν

οι σχετικές διατάξεις, εκτός αν τα στοιχεία αυτά υπάρχουν στην αρμόδια για την έκδοση της πράξης διοικητική αρχή».

Επειδή όπως ορίζει το άρθρο 64 «Επαρκής αιτιολογία» του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας: «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 όπως ορίζει το άρθρο 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του Κ.Φ.Δ. (ΦΕΚ Α': «2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε 8 περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, οι ανωτέρω διατάξεις περί επαρκούς αιτιολογίας αφορούν την Έκθεση Ελέγχου και την καταλογιστική πράξη, με την οποία επιβλήθηκε το πρόστιμο από τη φορολογική αρχή, ήτοι το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

Επειδή από την οικεία Έκθεση Ελέγχου (σελ. 2), επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, προκύπτει ότι:

- ο έλεγχος, με το υπ' αριθμόν/08.04.2022 έγγραφό του, γνωστοποίησε τα ευρήματά του στην Ε.Λ.Τ.Ε. για τις δικές της ενέργειες,
- η Ε.Λ.Τ.Ε., μέσω του υπ' αριθμόν/17.06.2022 εγγράφου της προς το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., εισηγήθηκε να επιβληθεί πρόστιμο ύψους 30.000,00 € στην προσφεύγουσα.

Επειδή σε κάθε περίπτωση, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης (Έκθεση Απόψεων του ελέγχου επί της ενδικοφανούς προσφυγής προς την Υπηρεσία μας), η εισήγηση της Ε.Λ.Τ.Ε. εδράζεται σε σχετική απόφαση του Διοικητικού της Συμβουλίου (υπ' αριθμόν/26.05.2022).

Επειδή συνεπώς, με την παρούσα κρίνεται πως πληρούνται οι προϋποθέσεις περί επαρκούς αιτιολογίας.

Επειδή η προαναφερθείσα υπ' αριθμόν/27-12-2022 Απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών κρίθηκε από την Υπηρεσία μας ότι αποτελεί **νέο στοιχείο**, το οποίο δεν ήταν σε γνώση της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (Ε.Λ.Τ.Ε.) κατά τη στιγμή της σχετικής εισήγησής της ως προς το ύψος του προστίμου και το οποίο τυγχάνει ιδιαίτερα κρίσιμο για εξαγωγή ασφαλούς πορίσματος επί της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, στα πλαίσια της αρχής της χρηστής διοίκησης.

Επειδή σε αυτή τη βάση, η Υπηρεσία μας απευθύνθηκε στην Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (Ε.Λ.Τ.Ε.), μέσω του υπ' αριθμόν ΔΕΔ ΕΞ 2023 ΕΜΠ/04-01-2023 εγγράφου της, κοινοποιώντας την ανωτέρω δικαστική απόφαση και ζητώντας γνωμοδότηση αναφορικά με την τυχόν μεταβολή του ύψους του επιβληθέντος προστίμου σε βάρος της προσφεύγουσας.

Επειδή η προσφεύγουσα προσκόμισε και η ίδια στην Υπηρεσία μας αντίγραφο της επίμαχης δικαστικής απόφασης, μέσω του από 19/01/2023 e-mail που υπέβαλε (αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2023 ΕΜΠ/20-01-2023), επικαλούμενη πως ο ισχυρισμός της επιρρωνύεται από το γεγονός ότι η δικαστική προσφυγή της εταιρείας με Α.Φ.Μ. έγινε δεκτή.

Επειδή ωστόσο, όπως προαναφέρθηκε, η δικαστική προσφυγή της εν λόγω εταιρείας έγινε εν μέρει δεκτή από το Διοικητικό Εφετείο Αθηνών και όχι πλήρως δεκτή, όπως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα.

Επειδή η Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (Ε.Λ.Τ.Ε.) απέστειλε στην Υπηρεσία μας το υπ' αριθμόν ΕΞ/23-01-2023 απαντητικό έγγραφό της (αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2023 ΕΜΠ/24-01-2023), στο οποίο αναφέρεται πως «Μετά την έκδοση της καταλογιστικής πράξης, η ΕΛΤΕ δεν έχει δυνατότητα ανάκλησης ή τροποποίησης της πρότασής της και συνεπώς δεν μεταβάλλεται η δεσμευτική πρόταση της ΕΛΤΕ με βάση την παρ. 3 του άρθρου 65^Α του Κ.Φ.Δ., όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 37 του ν. 4646/2019».

Επειδή η εισήγηση της Ε.Λ.Τ.Ε. έχει δεσμευτικό χαρακτήρα για τη φορολογική αρχή, ήτοι εν προκειμένω για την Υπηρεσία μας.

Επειδή η Δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 παρ.1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994) και η οποία συνεπάγεται ότι η Διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **23/09/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ και την επικύρωση της υπ' αριθμ. /2022 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Πρόστιμο: Συνολικού ποσού **30.000,00 €**

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.