



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
ΓΡΑΦΕΙΟ ΝΟΜΙΚΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΟΥ
ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ
ΚΑΙ ΕΛΕΓΧΩΝ (ΕΛΤΕ)

Αθήνα 13 Ιανουαρίου 2023

Αριθμός Γνωμοδότησης 4 / 2023

Α Τ Ο Μ Ι Κ Η

Γνωμοδοτών: Βασίλειος Καραγεώργος Νομικός Σύμβουλος του Κράτους

Έγγραφο ερωτήματος : Το υπ' αριθ. πρωτ. 62οικ./13-1-2023 έγγραφο ερώτημα της ΕΛΤΕ που υπογράφεται από τον Πρόεδρό της.

Περίληψη ερωτήματος:

Ερωτάται, εάν και σε ποιο βαθμό μεταβάλλεται η πρότασή της ΕΛΤΕ αναφορικά με το επιβληθέν κατά τις διατάξεις του άρθρου 65^Α Κ.Φ.Δ., από το Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.Ε.), πρόστιμο, σε βάρος ορκωτής ελέγκτριας, μετά την τροποποίηση με διοικητική δικαστική απόφαση των αποτελεσμάτων φορολογικού ελέγχου βάσει των οποίων επιβλήθηκε το πρόστιμο.

Στο ανωτέρω ερώτημα το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους γνωμοδοτεί ως ακολούθως:

Ιστορικό

1. Με το υπ' αρ. Δ.Ε.Δ.10906ΕΞ/2023ΕΜΠ έγγραφο της ΑΑΔΕ τέθηκαν υπόψη της ΕΛΤΕ ότι:

«Με το υπ' αριθμόν 1789Οικ/ 17-06-2022 έγγραφό σας προς το Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων εισηγηθήκατε την επιβολή προστίμου του άρθρου 65, παρ. 3 του Κ.Φ.Δ., ύψους 30.000 στην ΠΕΤΡΟΥΛΑΚΗ ΙΩΑΝΝΑ του ΙΩΑΝΝΗ με Α.Φ.Μ. 070640696 διότι ως Ορκωτή Ελέγκτρια εξέδωσε Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης του άρθρου 65^Α του Κ.Φ.Δ. με «Συμπέρασμα Χωρίς Επιφύλαξη» για την εταιρεία ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑ ΑΚΣ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΕΣ ΚΑΙ ΤΟΥΡΙΣΤΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ με ΑΦΜ 094033817 για τη φορολογική περίοδο 01/01/2016-

31/12/1016 και στη συνέχεια, μετά από φορολογικό έλεγχο που διενεργήθηκε από το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., προέκυψαν σημαντικές πρόσθετες επιβαρύνσεις.

Η εν λόγω εταιρεία είχε υποβάλει ενώπιον της Υπηρεσίας μας την υπ' αριθμόν 12794/07.09.2021 ενδικοφανή προσφυγή, για την οποία εκδόθηκε η υπ' αριθμόν 19/05.01.2022 απόφαση με την οποία:

Ακυρώθηκαν οι καταλογισμοί αναφορικά με τα τέλη χαρτοσήμου και
Επικυρώθηκαν οι λοιποί καταλογισμοί.

Στη συνέχεια η εν λόγω εταιρεία προσέφυγε κατά της ανωτέρω απόφασης ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, το οποίο εξέδωσε την υπ' αριθμόν Α4576/27.12.2022 απόφαση, με την οποία η προσφυγή της εταιρείας έγινε εν μέρει δεκτή και τα φορολογητέα διανεμόμενα αποθεματικά του Ν.3299/2004 μειώθηκαν από 1.985.951,61 ευρώ σε 104.832,95 ευρώ.

Δεδομένου ότι η ΠΕΤΡΟΥΛΑΚΗ ΙΩΑΝΝΑ του ΙΩΑΝΝΗ με Α.Φ.Μ. 070640696 υπέβαλε ενώπιον της Υπηρεσίας μας την υπ' αριθμόν 15295/23.09.2022 ενδικοφανή προσφυγή με την οποία προσβάλλει την υπ' αριθμόν 86/2022 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. και στην οποία επικαλείται, μεταξύ άλλων, λόγους ουσίας αναφορικά με τον διενεργηθέντα έλεγχο στην εταιρεία ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑ ΑΚΣ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΕΣ ΚΑΙ ΤΟΥΡΙΠΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ με Α.Φ.Μ. 094033817 και

• σύμφωνα με το άρθρο 65, παρ. 3 του Κ.Φ.Δ., το επιβαλλόμενο πρόστιμο στους Ορκωτούς Ελεγκτές, εκδίδεται κατόπιν δεσμευτικής πρότασης της Υπηρεσίας σας και κυμαίνεται από δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ έως εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανάλογα με τη βαρύτητα της παράβασης,

σας παρακαλούμε όπως, αφού λάβετε υπόψη σας την προαναφερθείσα υπ' αριθμόν Α4576/27.12.2022 Απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, μας ενημερώσετε εγγράφως εάν και σε ποιο βαθμό μεταβάλλεται η πρότασή σας αναφορικά με το επιβληθέν πρόστιμο.

Δεδομένης της αυστηρής προθεσμίας για έκδοση απόφασης επί της 15295/23.09.2022 ενδικοφανούς προσφυγής, παρακαλούμε για την άμεση ανταπόκρισή σας εντός δέκα (10) ημερών από τη λήψη του παρόντος και την αποστολή της έγγραφης απάντησής σας στην ηλεκτρονική διεύθυνση ded.ath@aade.gr.

Ακολούθως, περιήλθαν στο Γραφείο μας: η δικαστική απόφαση, η πρόταση της ΕΛΤΕ, η καταλογιστική πράξη, η κατ'αυτής ενδικοφανής προσφυγή που αναφέρονται στο ανωτέρω έγγραφο της ΑΑΔΕ και υποβλήθηκε το ερώτημα.

Από τα ανωτέρω έγγραφα προκύπτει το εξής πραγματικό: Βάσει της υπ'αρ. 1789/17-6-2022 πρότασης της ΕΛΤΕ, εκδόθηκε η υπ'αρ. 86/2022 πράξη του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ με την οποία επιβλήθηκε στην ανωτέρω ορκωτή ελέγκτρια πρόστιμο ποσού 30.000 ευρώ, διότι για τη φορολογική περίοδο 01/01/2016-31/12/1016, μετά από φορολογικό έλεγχο που διενεργήθηκε από το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., προέκυψαν σημαντικές πρόσθετες επιβαρύνσεις. Η ανωτέρω καταλογιστική πράξη προσβλήθηκε από την καταλογισθείσα με ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, όπου εκκρεμεί. Ήδη, όμως, με την υπ'αρ. Α4576/27.12.2022 οριστική απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, τροποποιήθηκαν τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου της ως άνω επιχείρησης.

Νομικό πλαίσιο

2. Στα άρθρα 20 και 21 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν.2690/1999 (ΦΕΚ Α'45) ορίζονται τα ακόλουθα:

« Άρθρο 20

Γνώμη - Πρόταση

1. Όπου ο νόμος, για την έκδοση διοικητικής πράξης, προβλέπει προηγούμενη γνώμη (απλή ή σύμφωνη) ή πρόταση άλλου οργάνου, η μεν γνώμη διατυπώνεται ύστερα από ερώτημα του οργάνου που έχει την αποφασιστική αρμοδιότητα, η δε πρόταση υποβάλλεται με πρωτοβουλία του προτείνοντος οργάνου. Η γνώμη ή η πρόταση, πρέπει να είναι έγγραφη, αιτιολογημένη και επίκαιρη κατά το περιεχόμενό της.

2. Το όργανο που έχει την αποφασιστική αρμοδιότητα δεν μπορεί να εκδώσει πράξη με περιεχόμενο διαφορετικό από αυτό της σύμφωνης γνώμης ή της πρότασης. Η μη αποδοχή της θετικής σύμφωνης γνώμης ή της πρότασης, καθώς και η απόκλιση από την απλή γνώμη, πρέπει να αιτιολογούνται ειδικώς...

4. Αν η απλή γνώμη δεν υποβληθεί μέσα στην προθεσμία που έχει ταχθεί προς τούτο από το νόμο ή από το αποφασίζον όργανο ή, σε κάθε περίπτωση, μέσα σε εύλογο χρόνο, η διοικητική πράξη μπορεί να εκδοθεί και χωρίς αυτήν.

Άρθρο 21

Ανάκληση

1. Αρμόδιο για την ανάκληση ατομικής διοικητικής πράξης όργανο είναι εκείνο που την εξέδωσε ή που είναι αρμόδιο για την έκδοσή της.

2. Για την ανάκληση δεν είναι απαραίτητο να τηρείται η διαδικασία που προβλέπεται για την έκδοση της πράξης, εκτός αν ανακαλείται πράξη νόμιμη ή πράξη παράνομη ύστερα από εκτίμηση πραγματικών περιστατικών.».

3. Στα άρθρα 196 και 198 του ν. 2717/1999: ΚΩΔΙΚΑΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΔΙΚΟΝΟΜΙΑΣ (ΦΕΚ Α΄ 97)ορίζονται τα εξής :

« Άρθρο 196

Ισχύς έναντι όλων

Οι αποφάσεις, με τις οποίες απαγγέλλεται η ακύρωση ή η τροποποίηση εκτελεστής ατομικής διοικητικής πράξης ή η ακύρωση παράλειψης οφειλόμενης νόμιμης ενέργειας, ισχύουν έναντι όλων.

Άρθρο 198

Υποχρέωση συμμόρφωσης

1. Οι διοικητικές αρχές οφείλουν, με θετικές ενέργειες ή με αποχή από κάθε αντίθετη ενέργεια, να συμμορφώνονται προς το περιεχόμενο των αποφάσεων οι οποίες εκδίδονται για διαφορές που άγονται προς επίλυση με άσκηση προσφυγής...».

Ερμηνεία διατάξεων

4. Από τις ανωτέρω διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας προκύπτει ότι δεν νοείται κατ' αρχήν μεταβολή («ανάκληση») της πρότασης μετά την έκδοση της εκτελεστής πράξης που έπεται αυτής, την οποία μόνο το αποφασίζον όργανο μπορεί να ανακαλέσει για πλημμέλειες που έχουν επιλοχωρήσει κατά τη διαδικασία της έκδοσής της, στις οποίες περιλαμβάνονται και πλημμέλειες που έχουν επιλοχωρήσει κατά το στάδιο της πρότασης , εφόσον το αποφασίζον όργανο βάσειε την κρίση του στην πρόταση αυτή (ΣτΕ 2414/2011, 454/2009, 3729/2009).

Περαιτέρω, από τις ανωτέρω διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας προκύπτει ότι η διοίκηση υποχρεούται να συμμορφώνεται προς οριστική απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, εκδοθείσα επί φορολογικής προσφυγής.

Απάντηση

5. Κατόπιν τούτων, στο ανωτέρω ερώτημα αρμόζει η απάντηση ότι, η ΕΛΤΕ μετά την έκδοση της καταλογιστικής πράξης δεν έχει δυνατότητα ανάκλησης ή τροποποίησης της πρότασής της. Όμως, σε περίπτωση ακύρωσης της καταλογιστικής πράξης σε βάρος της ορκωτής ελέγκτριας, λόγω συμμόρφωσης προς την ανωτέρω δικαστική απόφαση, ανακύπτει αρμοδιότητα της ΕΛΤΕ προς υποβολή πρότασης για την έκδοση νέας καταλογιστικής πράξης, εφόσον τούτο επιτρέπεται, κατά το άρθρο 65^Α του Κ.Φ.Δ., βάσει των δικαστικά οριστικοποιηθέντων αποτελεσμάτων ελέγχου.

Βασίλειος Καραγεώργος
Νομικός Σύμβουλος του Κράτους