



Καλλιθέα .26/05/2017
Αριθμός απόφασης:3069

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604534

ΦΑΞ : 2131604568

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 ισχύει.

β. Της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

4. Την από 24/02/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή τηςκατά της/24-11-2016 Οριστικής Πράξεως Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Ιστορικό

Με την υπ' αριθ. /24-11-2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 2.500,00 Ευρώ κατά παράβαση των διατάξεων του ν.4308/2014, επειδή κατά τον επιτόπιο μερικό έλεγχο που διενεργήθηκε στις 16/12/2015 στο Ταμείο αυτής διαπιστώθηκε έλλειμμα, κατά παράβαση των διατάξεων του ν.4308/2014.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1^{ος} Λόγος Προσφυγής: Κοινοποίηση της προσβαλλομένης καταλογιστικής πράξεως κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 57 επ. του Ν. 4446/2016.

2^{ος} Λόγος Προσφυγής: Παράνομη έκδοση της προσβαλλομένης καταλογιστικής πράξεως λόγω υπερβάσεως του αντικειμένου της εντολής ελέγχου.

2.1. Στη διάταξη του άρθρου 25 §1 στοιχ. δ' του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζονται τα ακόλουθα: «Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι, από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι, φέρουν, έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα, ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής: ...

δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος...».

Από την προπαρατεθείσα διάταξη συνάγεται σαφώς ότι ο ρητός, σαφής και ειδικός καθορισμός του αντικειμένου του ελέγχου, ήτοι του είδους της φορολογίας και της φορολογικής περιόδου που θα ελεγχθούν, αποτελεί αναγκαίο στοιχείο της εντολής ελέγχου. Το δε περιεχόμενο της εντολής ελέγχου οριοθετεί το πλαίσιο διεξαγωγής του φορολογικού ελέγχου και, επομένως, τυχόν υπέρβαση αυτού συνεπάγεται την έλλειψη νομιμότητας των σχετικών ενεργειών των ελεγκτικών οργάνων.

2.2. Σύμφωνα με τη νομολογία (βλ. ΣτΕ 1527/2001, ΣτΕ 65/2002, ΣτΕ 1578/2002), η φορολογική εξελεγκτική αρμοδιότητα ανήκει, κατ' αρχήν, στον οικείο Προϊστάμενο της Δημοσίας Οικονομικής Υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ.), ο οποίος δικαιούται να αναθέτει την εντολή ελέγχου σε έναν ή περισσότερους εφοριακούς ή άλλους δημοσίους υπαλλήλους. **Η εντολή αυτή πρέπει να δίδεται εγγράφως και να τροποποιείται**

εγγράφως εάν υπάρξει σχετική ανάγκη προς τούτο, όπως στην περίπτωση, που κάποιος από τους περισσότερους ορισθέντες ελεγκτές κωλύεται να ενεργήσει τον έλεγχο. Επομένως, στην περίπτωση, που ο έλεγχος ανατίθεται σε περισσότερους από έναν ελεγκτές, πρέπει να διενεργείται από όλους και η σχετική έκθεση ελέγχου να υπογράφεται από όλους. Εάν ο έλεγχος διενεργηθεί, αν και δεν υπήρξε έγγραφη σχετική τροποποίηση της εντολής ελέγχου, όχι από όλους τους ορισθέντες ελεγκτές, αλλά από μερικούς από αυτούς, οι οποίοι και υπογράφουν τη σχετική έκθεση ελέγχου, το στηριζόμενο στην εν λόγω έκθεση φύλλο ελέγχου είναι νομικά πλημμελές και η πλημμέλειά του αυτή δεν καλύπτεται από την έγκριση της εκθέσεως ελέγχου από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.

Από τα προεκτεθέντα συνάγεται ότι κάθε τροποποίηση της εντολής ελέγχου πρέπει να πραγματοποιείται μόνον εγγράφως, τυχόν, δε, καταλογιστική πράξη, που εκδόθηκε κατά παράβαση των οριζόμενων στην εντολή ελέγχου, τυγχάνει νομικώς πλημμελής, της εν λόγω πλημμελείας μη θεραπευομένης από την έγκριση της εκθέσεως ελέγχου από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.

2.3. Εν προκειμένω, όπως αναφέρεται στην Έκθεση Ελέγχου, ο υπό κρίση έλεγχος στηρίζεται στην υπ' αριθμ. εντολή μερικού ελέγχου επιτοπίου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Εντούτοις, όπως προκύπτει από το ίδιο το σώμα της εν λόγω εντολής, αντίγραφο της οποίας προσκομίζουμε και επικαλούμαστε (ΣΧΕΤ. 1), η φορολογική περίοδος, που ρητώς και συγκεκριμένως αναφέρεται στην ως άνω εντολή ελέγχου, προσδιορίζεται ως εκτεινομένη από 01-11-2012 έως 31-12-2013.

Παρά ταύτα, η προσβαλλομένη υπ' αριθμ. /24-11-2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβάλλει πρόστιμο, το οποίο, όπως ευθέως προκύπτει από το ίδιο το σώμα της, αφορά στο φορολογικό έτος 2015, το οποίο, όμως, ουδόλως καταλαμβάνεται από την προμνημονευθείσα εντολή ελέγχου.

Επομένως, η προσβαλλομένη καταλογιστική πράξη εκδόθηκε καθ' υπέρβαση του αντικειμένου της εντολής ελέγχου, δυνάμει της οποίας διενεργήθηκε ο υπό κρίση έλεγχος, με αποτέλεσμα να τυγχάνει παράνομη και ακυρωτέα.

3^{ος} Λόγος Προσφυγής: Έκδοση της καταλογιστικής πράξεως κατά παράβαση της κατά χρόνον αρμοδιότητας της Φορολογικής Αρχής.

4^{ος} Λόγος Προσφυγής: Παράνομη και εσφαλμένη επιβολή προστίμου λόγω φερομένης διαπιστώσεως ελλείμματος ταμείου.

.....

Στην εγκύκλιο διαταγή ΠΟΛ. 1027/2005 του Υπουργείου Οικονομικών και, συγκεκριμένα, στα διαλαμβανόμενα σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28§2 του Ν. 3296/2004 αναφέρονται τα ακόλουθα: «Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 προβλέπεται η διενέργεια ελέγχου ταμείου και αξιογράφων κατά τους διενεργούμενους φορολογικούς ελέγχους επιτηδευματιών με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ και ορίζονται οι συνέπειες επί διαπίστωσης διαφορών. Έτσι, με βάση τις παραπάνω νέες διατάξεις και λαμβάνοντας υπόψη και τους σκοπούς, κατά τις κείμενες διατάξεις, καθώς και τις ιδιαιτερότητες των διενεργούμενων ειδών ελέγχου, η πιο πάνω επαλήθευση θα διενεργείται εφεξής, πριν από οποιαδήποτε άλλη ελεγκτική επαλήθευση και ανεξαρτήτως της ελεγκτικής υπηρεσίας που διενεργεί τον έλεγχο (Ελεγκτικά Κέντρα, ΔΟΥ), σε κάθε περίπτωση τακτικού ελέγχου, υποχρεωτικώς και ως προς το ταμείο και ως προς τα αξιόγραφα και πάντα με αναγραφή σχετικής μνείας στην εκδιδόμενη οικεία εντολή του τακτικού ελέγχου. Σε ότι αφορά τους προσωρινούς και προληπτικούς ελέγχους, η παραπάνω επαλήθευση, ανεξαρτήτως ελεγκτικής υπηρεσίας (Ελεγκτικά Κέντρα, ΔΟΥ, ΣΔΟΕ), θα ενεργείται μόνο εφόσον αυτό αναγράφεται στην οικεία εντολή ελέγχου.».

Ωστόσο, παρά τα προπαρατεθέντα, στην υπό κρίση περίπτωση, όπως προκύπτει από το ίδιο το σώμα της υπ' αριθμ. εντολής μερικού ελέγχου επιτοπίου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., αντίγραφο της οποίας προσκομίζουμε και επικαλούμαστε (ΣΧΕΤ. 1), ούτε πρόκειται για τακτικό έλεγχο ούτε ο διενεργηθείς δυνάμει της εν λόγω εντολής έλεγχος αφορούσε στη φορολογική περίοδο 2015 ούτε, σε κάθε περίπτωση, στην προαναφερθείσα εντολή ελέγχου αναγράφεται ρητώς η ελεγκτική αυτή επαλήθευση.

Επί της από 24/02/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Επειδή, ο έλεγχος ταμείου, ως ελεγκτική ενέργεια, προβλέπεται στην εγκύκλιο διαταγή ΠΟΛ. 1027/2005 του Υπουργείου Οικονομικών με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή του άρθρου 28 παρ 2 Ν 3296/2004 , σχετικά με τη διενέργεια ελέγχου ταμείου και αξιογράφων

Επειδή, στην ως άνω εγκύκλιο διαταγή, ρητώς αναφέρεται ότι, προκειμένου να λάβει χώρα η ως άνω ελεγκτική ενέργεια, απαιτείται να αναγράφεται στην οικεία εντολή ελέγχου.

Επειδή, ο υπό κρίση έλεγχος, υπήρξε μερικός επιτόπιος και όχι πλήρης, δηλαδή ισοδύναμος του τακτικού.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, στην υπ' αριθμ. εντολή μερικού ελέγχου επιτόπιου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. δεν αναγράφεται ρητώς η ελεγκτική αυτή επαλήθευση.

Επειδή,στη συγκεκριμένη περίπτωση, για λόγους χρηστής διοίκησης,πρέπει να έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 28§2 του Ν. 3296/2004 και της ΠΟΛ 1027/2005 εγκύκλιου διαταγής του Υπουργείου Οικονομικών, ότι για τον έλεγχο επαλήθευσης Ταμείου απαιτείται η αναγραφή με σχετική μνεία στην εκδιδόμενη οικεία εντολή του τακτικού ελέγχου και σε ότι αφορά τους προσωρινούς και προληπτικούς ελέγχους, η παραπάνω επαλήθευση θα ενεργείται μόνο εφόσον αυτό αναγράφεται στην οικεία εντολή ελέγχου.

Περαιτέρω, σε κάθε περίπτωση, όσον αφορά την επιμέτρηση του επιβαλλόμενου προστίμου αναφέρουμε τα εξής:

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 βιβλία και στοιχεία του ν.4174/2013:

1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, **το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά** τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1252/2015 Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, άρθρα 53-62). Πρόστιμα και τόκοι ,αναφέρεται ότι:

.....

ζ) Μη συμμόρφωση του φορολογουμένου με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του (παρ. 1 περ. η')

1. Για μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις, επιβάλλεται πρόστιμο δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ (άρθρο 54 παρ. 2 περ. ε').

Κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 13, όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή της με την περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015, "Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους."

Ως μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις, θεωρείται, π.χ., η μη τήρηση των προβλεπόμενων από τις σχετικές διατάξεις βιβλίων, καθώς και η τήρηση βιβλίων

κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη. Επίσης, ως μη συμμόρφωση θεωρείται η μη διαφύλαξη των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), καθώς και η μη διαφύλαξη των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, φορολογικών μνημών, και αρχείων που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί (άρθρο 13 παρ. 2, όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή του με την περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015), στον χρόνο που ορίζουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 13.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Να γίνει **δεκτή** η από 24/02/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανής προσφυγή της επιχείρησης

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ
ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.