



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 : 213 1604 534
ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα, 24/11/2017

Αριθμός απόφασης: 5982

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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.
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 Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 26.06.2017 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της αστικής εταιρείας μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα με την επωνυμία «.....» («.....») (ΑΦΜ), που εδρεύει στην Πεντέλη Αττικής, οδός, κατά α) της από 25.05.2017 Βεβαίωσης Διακοπής Εργασιών μη Φυσικού Προσώπου και β) του προστίμου του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) (ΑΕΠ:/25.5.2017) διαχ/κής χρήσης 01/01 – 19/03/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΑΝΔΡΙΟΥ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την α) από 25.05.2017 Βεβαίωση Διακοπής Εργασιών μη Φυσικού Προσώπου, της οποίας ζητείται η τροποποίηση και β) το πρόστιμο του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) (ΑΕΠ:/25.5.2017) διαχ/κής χρήσης 01/01 – 19/03/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΑΝΔΡΙΟΥ, του οποίου ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 26.06.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της αστικής εταιρείας μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα με την επωνυμία «.....» («.....»), 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:

Η προσφεύγουσα αστική εταιρεία μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα με την επωνυμία "....." (".....") (ΑΦΜ) προέβη σε έναρξη εργασιών την 06/08/2009 στη Δ.Ο.Υ. ΨΥΧΙΚΟΥ (σύσταση εταιρείας στις 22/07/2009 βάσει του υπ' αριθμ. /2009 καταστατικού καταχωρημένου στα Βιβλία Εταιρειών του Πρωτοδικείου Αθηνών).

Στις 22/01/2010 προέβη σε τροποποίηση του καταστατικού της (υπ' αριθμ. /2010 στο Πρωτοδικείο Αθηνών) μεταβάλλοντας α) τη σύνθεση των μελών της, όπου δύο από τα τρία αρχικά μέλη μεταβίβασαν το σύνολο των μεριδίων τους σε δύο νέα μέλη, και β) τη διεύθυνση της έδρας της από, Αμπελόκηποι σε, Παλαιά Πεντέλη.

Στις 19/03/2015 αποφασίσθηκε η λύση της εταιρείας (υπ' αριθμ. /2015 καταστατικό λύσης καταχωρημένο στο Πρωτοδικείο Αθηνών). Ωστόσο, η προσφεύγουσα μετέβη στις 25/05/2017 στη Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΑΝΔΡΙΟΥ για να δηλώσει την εκπρόθεσμη διακοπή των εργασιών της βάσει του πραγματικού χρόνου παύσης αυτών, ο οποίος προσδιορίστηκε από τη Δ.Ο.Υ. στην ημ/νία λύσης βάσει καταστατικού, ήτοι την 19/03/2015. Επιπλέον, ο νόμιμος εκπρόσωπος της προσφεύγουσας εταιρείας κ. (ΑΔΤ ΑΗ) δήλωσε με την υπ' αριθμ. πρωτ. /25.05.2017 υπεύθυνη δήλωσή του την απώλεια του με Πράξη Θεώρησης (Π.Θ.) /2009 τιμολογίου παροχής υπηρεσιών (ΤΠΥ) με συνέπεια να επιβληθεί στην προσφεύγουσα για την τελευταία διαχειριστική της περίοδο 01/01 - 19/03/2015 το πρόστιμο του άρθρου 54 §1η' και §2ε' του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ποσού 2.500,00 € κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13§2 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και του άρθρου 5§14 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

Η προσφεύγουσα αστική εταιρεία μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά α) να ορισθεί ως χρόνος διακοπής των εργασιών της ο πραγματικός χρόνος της 1ης Φεβρουαρίου 2010 και β) να απαλλαγεί από το επιβληθέν πρόστιμο των 2.500,00 €, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Την 1η Φεβρουαρίου 2010, η προσφεύγουσα ανέστειλε πλήρως τη λειτουργία της καθώς τα μέλη της είχαν αδυναμία να συμβάλουν στην επίτευξη των σκοπών της. Λόγω απουσίας ενός εκ των μελών της στις ΗΠΑ όπου μένει μόνιμα, η τυπική λύση της εταιρείας πραγματοποιήθηκε την 19η Μαρτίου 2015. Λόγω θανάτου του Γραμματέα αυτής και προσπάθειας συγκέντρωσης των αρχείων της, η εταιρεία προέβη στις 25/05/2017 στη δήλωση διακοπής εργασιών και στη δήλωση απώλειας ενός φορολογικού στοιχείου.
- Η φορολογική αρχή εφάρμοσε εσφαλμένα τις διατάξεις των ΠΟΛ 1163/2016 και ΠΟΛ 1019/2017 περί εκπρόθεσμης διακοπής εργασιών, καθώς ο πραγματικός χρόνος παύσης των εργασιών της ήταν η 1η Φεβρουαρίου 2010 και όχι η 19η Μαρτίου 2015.
- Δεν έπρεπε να της επιβληθεί το πρόστιμο, καθώς σύμφωνα με το άρθρο 13 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι *"1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί βιβλία [...]"* ενώ η προσφεύγουσα ως μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα δεν είχε επιχειρηματική δραστηριότητα και όπως προέκυψε και από τον έλεγχο δεν είχε ποτέ ουδεμία συναλλαγή. Επιπλέον, το απολεσθέν στέλεχος δεν ταυτίζεται με την έννοια των λογιστικών αρχείων.

Ως προς την εκπρόθεσμη διακοπή εργασιών

Επειδή με τις διατάξεις της **ΠΟΛ 1163/2016** (ΦΕΚ Β' 3779/23.11.2016) "Διακοπή εργασιών φορολογουμένων (φυσικών, νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων) βάσει του πραγματικού χρόνου παύσης των εργασιών τους" ορίζεται ότι:

"Άρθρο 1. 1. Φορολογούμενοι (φυσικά, νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες), που: α. δε διαθέτουν αποθέματα, πάγια ή εμπορεύσιμα β. δεν έχουν, εφόσον πρόκειται για εταιρείες ή λοιπά νομικά πρόσωπα για τα οποία προβλέπεται εκ του νόμου στάδιο εκκαθάρισης, χρηματικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις, ανεξαρτήτως αντικειμένου εργασιών της επιχείρησής τους, δύνανται να υποβάλουν, στον αρμόδιο υπάλληλο του τμήματος ή γραφείου Διοικητικής και Μηχανογραφικής Υποστήριξης της Δ.Ο.Υ., στη χωρική αρμοδιότητα της οποίας βρίσκεται η έδρα της επιχειρηματικής τους δραστηριότητας, δήλωση διακοπής εργασιών (έντυπο Μ4) με βάση τον πραγματικό χρόνο παύσης των εργασιών τους, εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία του πραγματικού χρόνου παύσης των εργασιών τους.

Ως ημερομηνία διακοπής, στην εν λόγω δήλωση, θα αναγράφεται ο πραγματικός χρόνος παύσης των εργασιών τους.

Όταν η δήλωση διακοπής εργασιών υποβάλλεται πέραν της ως άνω προθεσμίας, είναι εκπρόθεσμη και επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 54, παρ. 2, περ. α' του Ν. 4174/2013 (εκατό ευρώ).

2. Όσοι είναι υπόχρεοι εγγραφής στο Γ.Ε.ΜΗ. και σκοπεύουν να προβούν σε παύση εργασιών με ημερομηνία διακοπής μετά τη δημοσίευση της παρούσας, απαιτείται να προσκομίσουν βεβαίωση διαγραφής από το Γ.Ε.ΜΗ.

Για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες τα οποία είτε δεν έχουν καν υποχρέωση εγγραφής στο Γ.Ε.ΜΗ. ή, ακόμα και αν έχουν, δεν εμπίπτουν στις περιπτώσεις του προηγούμενου εδαφίου, **είναι υποχρεωτική για τη βεβαίωση διακοπής εργασιών η κατάθεση μαζί με την υποβολή της δήλωσης διακοπής εργασιών και αποδεικτικού της λύσης τους χωρίς η ημερομηνία δημοσίευσης της λύσης να είναι δεσμευτική για τη διακοπή των εργασιών τους.**

[...]

4. Με την υποβολή της δήλωσης διακοπής εργασιών, ο αρμόδιος υπάλληλος της ως άνω Δ.Ο.Υ. ελέγχει πρωτίστως ότι, για τα ανωτέρω πρόσωπα, δεν έχει καταχωρηθεί στο Υποσύστημα Μητρώου TAXIS σε χρόνο μεταγενέστερο της αιτηθείσας ημερομηνίας διακοπής εργασιών, μεταβολή, ως προς τα στοιχεία άσκησης της επιχειρηματικής τους δραστηριότητας (έδρα, Κ.Α.Δ., αλλαγή μελών, εταίρων κ.λπ.).

Εάν έχει καταχωρηθεί σχετική μεταβολή σε χρόνο μεταγενέστερο της αιτηθείσας ημερομηνίας διακοπής εργασιών, η ημερομηνία διακοπής δεν μπορεί να ανατρέξει σε χρόνο προγενέστερο της τελευταίας καταχωρηθείσας μεταβολής.

Στη συνέχεια, ενημερώνεται ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ., στη χωρική αρμοδιότητα της οποίας βρίσκεται η έδρα της επιχειρηματικής δραστηριότητας, προκειμένου, να προβεί στις απαραίτητες ενέργειες για την τήρηση των προϋποθέσεων και τη διαπίστωση του πραγματικού χρόνου παύσης εργασιών των ως άνω προσώπων.

Άρθρο 2. [...] Β. Για τη διαπίστωση του πραγματικού χρόνου παύσης των εργασιών, λαμβάνονται υπόψη τα παρακάτω:

1. Η άσκηση ή μη της επιχειρηματικής δραστηριότητας, κατά το κρίνόμενο διάστημα, η οποία αποδεικνύεται από την έκδοση και λήψη φορολογικών στοιχείων, όπως προκύπτει από τα

υποβληθέντα αρχεία μέσω των καταστάσεων πελατών και προμηθευτών, καθώς και τα αρχεία που δημιουργούν οι Φ.Η.Μ.

2. Η μη διενέργεια ενδοκοινοτικών συναλλαγών, ειδικότερα:

α. διερευνάται αν έχουν δηλωθεί από κοινοτικές επιχειρήσεις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών ή παροχή υπηρεσιών (πληροφορία από το Σύστημα V.I.E.S.) προς το φορολογούμενο (φυσικά, νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες) και οι οποίες ανάγονται σε μεταγενέστερο χρόνο της αιτούμενης ημερομηνίας διακοπής εργασιών.

β. διερευνάται αν ο φορολογούμενος έχει δηλώσει ενδοκοινοτικές συναλλαγές σε Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών και λήψεων υπηρεσιών ή ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών και παρεχομένων υπηρεσιών σε μεταγενέστερο χρόνο της αιτούμενης ημερομηνίας διακοπής εργασιών.

3. Για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες κατά την υποβολή της δήλωσης διακοπής εργασιών ελέγχεται αν μετά τη δηλούμενη ημερομηνία παύσης εργασιών υπάρχουν δηλώσεις ΕΝ.Φ.Ι.Α. - πράξεις διοικητικού προσδιορισμού του φόρου.

Γ. Η υποβολή μηδενικών δηλώσεων, Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων ως προς το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, Φορολογίας Εισοδήματος Νομικών Προσώπων και Νομικών Οντοτήτων, Φ.Π.Α., καθώς και η ύπαρξη βεβαιωμένων οφειλών, δεν επηρεάζει τη διαπίστωση της διακοπής βάσει του πραγματικού χρόνου παύσης εργασιών.

Διευκρινίζεται ότι, σε κάθε περίπτωση, για τη διακοπή, θα πρέπει να έχουν υποβληθεί όλες οι φορολογικές δηλώσεις των φορολογικών ετών μέχρι και τον πραγματικό χρόνο της παύσης εργασιών. [...].

Επειδή με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1019/3.2.2017 "Παροχή οδηγιών για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων της ΠΟΛ 1163/2016 (Β 3779/23-11-2016) Απόφασης Γ.Γ.Δ.Ε." ορίζεται ότι:

"1. [...] Μετά την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 74 του ν. 4443/2016 (Α'232/9-12-2016), τα υπόχρεα εγγραφής στο Γ.Ε.ΜΗ. νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες, που σκοπεύουν να προβούν στην παύση των εργασιών τους με ημερομηνία διακοπής προγενέστερη της ημερομηνίας δημοσίευσης της ΠΟΛ.1163/15.11.2016 Απόφασης Γ.Γ.Δ.Ε., ανεξάρτητα αν έχουν εγγραφεί ή μη στο Γ.Ε.ΜΗ., θα υποβάλουν τη δήλωση διακοπής εργασιών χωρίς την προσκόμιση σχετικού δικαιολογητικού (αποδεικτικού λύσης) από την αρμόδια υπηρεσία Γ.Ε.ΜΗ.

Τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που εξαιρούνται της εγγραφής στο Γ.Ε.ΜΗ. και το έγγραφο σύστασής τους καταχωρείται σε άλλο Μητρώο ή Βιβλίο εκτός Γ.Ε.ΜΗ. όπως σωματείο, αγροτικός συνεταιρισμός, αστική εταιρεία που δεν επιδιώκει οικονομικό σκοπό, κοινοπραξία που δεν ασκεί εμπορική δραστηριότητα, κ.λπ. θα συνυποβάλουν με τη δήλωση διακοπής εργασιών το έγγραφο λύσης τους νομίμως δημοσιευμένο, **χωρίς η ημερομηνία δημοσίευσης της λύσης να είναι δεσμευτική για τη διακοπή της επιχειρηματικής δραστηριότητας.** [...]

2. Περαιτέρω, με την υποβολή της δήλωσης διακοπής εργασιών στη Δ.Ο.Υ., ελέγχεται πρωτίστως από τον αρμόδιο υπάλληλο εάν έχει καταχωρηθεί στο Υποσύστημα Μητρώου TAXIS σε χρόνο μεταγενέστερο της αιτηθείσας ημερομηνίας διακοπής εργασιών, μεταβολή ως προς τα στοιχεία άσκησης της επιχειρηματικής τους δραστηριότητας.

Στην περίπτωση που οι φορολογούμενοι έχουν υποβάλει δήλωση μεταβολής εργασιών ως προς τα στοιχεία της επιχειρηματικής τους δραστηριότητας στη Δ.Ο.Υ. όπως αλλαγή επωνυμίας, έδρας, Κ.Α.Δ. (με εξαίρεση την απλή αντιστοίχιση Κ.Α.Δ., για το οποίο βλ. παρακάτω παρ.3), μελών/εταίρων, διαχειριστών, μελών Δ.Σ., νομίμων εκπροσώπων, καθεστώτων Φ.Π.Α., ενδοκοινοτικών συναλλαγών κ.λπ. με ημερομηνία μεταβολής μεταγενέστερη της αιτηθείσας ημερομηνίας διακοπής, **η ημερομηνία διακοπής της επιχείρησης δεν μπορεί να ανατρέξει σε**

χρόνο προγενέστερο της ημερομηνίας μεταβολής της τελευταίας καταχωρηθείσας δήλωσης μεταβολής εργασιών.

Και τούτο διότι οι φορολογούμενοι, ως ενεργές επιχειρήσεις, ενημέρωσαν, ως όφειλαν, τη Φορολογική Διοίκηση με τις μεταβολές που είχαν επέλθει στην επιχείρησή τους, τη συγκεκριμένη χρονικά ημερομηνία, με βάση το ισχύον κάθε φορά νομοθετικό πλαίσιο. Σε αντίθετη περίπτωση, εάν δηλαδή επρόκειτο για μη ενεργές επιχειρήσεις, έπρεπε να προβούν στη διακοπή των εργασιών τους. [...]».

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα αστική εταιρεία μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα προέβη στις 25.05.2017 σε εκπρόθεσμη διακοπή των εργασιών της αιτούμενη ως ημερομηνία διακοπής την 1^η Φεβρουαρίου 2010 καθώς, όπως επικαλείται, τότε έπαψε τη δραστηριότητά της, εντούτοις ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΑΝΔΡΙΟΥ προσδιόρισε ως ημερομηνία διακοπής την 19^η Μαρτίου 2015, καθώς τότε η προσφεύγουσα προέβη σε λύση βάσει του από 19.03.2015 Καταστατικού Λύσης που κατατέθηκε στο Πρωτοδικείο Αθηνών.

Επειδή, σύμφωνα με την από 25.05.2017 Ειδική Έκθεση της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΑΝΔΡΙΟΥ που συντάχθηκε για την εν λόγω διακοπή εργασιών προκύπτουν τα εξής: «Σύμφωνα με το κατατεθειμένο καταστατικό στο Πρωτοδικείο Αθηνών η επιχείρηση λύθηκε στις 19-3-2015. Η υποβληθείσα δήλωση εισοδήματος φορ/κού έτους 2015 είναι μηδενική, όπως επίσης και τα υποβληθέντα ΦΠΑ μετά το πρώτο τρίμηνο του 2015 και ως το α' τρίμηνο του 2017 είναι μηδενικά και μεταφέρουν πιστωτικό υπόλοιπο 28,45 €. Από τις εκτυπώσεις των Συγκεντρωτικών Καταστάσεων Πελατών Προμηθευτών δεν βρέθηκαν συναλλαγές από το 2009 έως το 2016. Βάσει της με αριθμ. πρωτ./16-5-2017 υπεύθυνης δήλωσης δεν διαθέτει πάγια περιουσιακά στοιχεία».

Επειδή, περαιτέρω, από τα προσκομισθέντα αντίγραφα των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος χρήσεων 2010 – 2014 προκύπτει ότι η προσφεύγουσα είχε δηλώσει μηδενικό εισόδημα. Επιπλέον, από τα στοιχεία του υποσυστήματος μητρώου του συστήματος TAXIS προκύπτει ότι η προσφεύγουσα προέβη στις 18.02.2010 σε δήλωση μεταβολής καθώς, όπως προαναφέρθηκε, μετέβαλε α) τη δ/ση της έδρας της, οπότε άλλαξε αρμόδια Δ.Ο.Υ. (από Δ.Ο.Υ. ΨΥΧΙΚΟΥ σε Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΑΝΔΡΙΟΥ) και β) τη σύνθεση των μελών της.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, επιβεβαιώνεται ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι από το Φεβρουάριο του 2010 ουσιαστικά είχε παύσει τις εργασίες της, όπως προκύπτει από τις μηδενικές δηλώσεις εισοδήματος και τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών. Ωστόσο, η ημερομηνία διακοπής εργασιών δεν δύναται να είναι προγενέστερη της 18^{ης} Φεβρουαρίου 2010 όπου προέβη σε δήλωση μεταβολής εργασιών στην αρμόδια φορολογική αρχή. Συνεπώς, εφόσον η ημερομηνία λύσης της προσφεύγουσας (19^η Μαρτίου 2015) δεν είναι δεσμευτική για τη διακοπή της επιχειρηματικής δραστηριότητας, προκύπτει βάσει των ανωτέρω πραγματικών περιστατικών ότι η ημερομηνία διακοπής εργασιών όφειλε να είναι η **18^η Φεβρουαρίου 2010**.

Ως προς το πρόστιμο του άρθρου 54§2ε' του ΚΦΔ ποσού 2.500,00 €

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 63§1 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «1. 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. [...]»

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, στρέφεται κατά του υπ' αριθμ./25.05.2017 Σημειώματος Διαπιστώσεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΑΝΔΡΙΟΥ όπου διαπιστώθηκε η παράβαση της μη διαφύλαξης του με Πράξη Θεώρησης (Π.Θ.)/2009 τιμολογίου παροχής υπηρεσιών (Τ.Π.Υ.), χωρίς, ωστόσο, αυτό να συνιστά εκτελεστή διοικητική πράξη. Κατ' εξαίρεση, όμως, η ενδικοφανής προσφυγή κατά μη εκτελεστής πράξης μπορεί να διασωθεί, εφόσον θεωρηθεί, καθ' ερμηνείαν της ασκηθείσας προσφυγής, ότι αυτή κατ' ουσίαν είχε στραφεί κατά της εκτελεστής πράξης του αποφασίζοντος οργάνου (ΕΑ ΣτΕ 973, 598/2009, 1106, 331/2008, πρβλ. Κυβέλου, Η ενδικοφανής προσφυγή, β' έκδ. 2016, σελ. 173). Συνεπώς, δεδομένου ότι οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας αποσκοπούν στην ακύρωση του επιβληθέντος προστίμου, όπως αποτυπώνονται εν συνεχεία και στο κείμενο της ενδικοφανούς προσφυγής, δύνανται να θεωρηθούν ότι στρέφονται ουσιαστικά κατά της πράξης επιβολής του προστίμου, και άρα η ενδικοφανής προσφυγή της, ως προς το εν λόγω σκέλος, ασκείται παραδεκτώς, γεγονός που δεν αμφισβητείται και από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. βάσει της Έκθεσης Απόψεων του Προϊσταμένου της η οποία διαβιβάσθηκε στην Υπηρεσία μας.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 5§4 του ν. 2523/1997 οριζόταν ότι: «Πράξεις ή παραλείψεις, που συνιστούν παράβαση των διατάξεων αυτών ανάγονται σε περισσότερες της μιας διαχειριστικές περιόδους κρίνονται αυτοτελώς, και εκδίδεται χωριστή, κατά διαχειριστική περίοδο, απόφαση επιβολής προστίμου. Οι παραβάσεις μη διαφύλαξης των βιβλίων, των στοιχείων και λοιπών δικαιολογητικών εγγραφών ή μη επίδειξης αυτών ανάγονται στο χρόνο που διαπιστώνονται ή πιστοποιούνται και εάν ο χρόνος αυτός είναι μετά τη διαχειριστική περίοδο που έπαυσε να υφίσταται το πρόσωπο, **χρόνος αναγωγής των παραβάσεων λογίζεται η τελευταία διαχειριστική περίοδος αυτού**. Τα ανωτέρω ισχύουν ανεξάρτητα από τα έτη στα οποία αναφέρονται και αφορούν τα βιβλία, τα στοιχεία των διατάξεων του άρθρου 30 του π.δ. 186/1992».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 2 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ) «Υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων» οριζόταν ότι: «1. Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθεριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και **οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες**, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο <επιτηδευματίας>, τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση. [...]».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, πριν την τροποποίησή του με το άρθρο 75 του ν. 3842/2010 (ΦΕΚ Α 58/23.04.2010), οριζόταν ότι: «1. Όποιος παραβαίνει τις

διατάξεις του Κώδικα βιβλίων και Στοιχείων (π.δ.186/1992 ΦΕΚ 84 Α') τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο. Για το σκοπό αυτόν καθιερώνονται δύο βάσεις υπολογισμού, συντελεστές βαρύτητας, και ανώτατα όρια (οροφές). Οι παραβάσεις διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, γενικές και αυτοτελείς. 2. Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος δίδονται οι πιο κάτω εννοιολογικοί προσδιορισμοί: α) Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) είναι το αντικειμενικό ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για συγκεκριμένες παραβάσεις, όπως στις κατ' ιδίαν διατάξεις ορίζεται. Το ποσό της βάσης αυτής κλιμακώνεται ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων, που υποχρεούται να τηρεί κάθε υπόχρεο πρόσωπο του Κ.Β.Σ., ως εξής: α.α. Για μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων ή τηρούντες βιβλία Α' κατηγορίας 293 ευρώ. α.β. **Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β' κατηγορίας 586 ευρώ.** α.γ. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Γ' κατηγορίας 880 ευρώ. [...] 8. Οι παρακάτω περιπτώσεις, για την επιβολή του αντικειμενικού προστίμου, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) ο δε συντελεστής βαρύτητας, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, έχει αριθμητική τιμή ένα (1). [...] θ) Η μη διαφύλαξη κάθε βιβλίου ή κατάστασης που υποκαθιστά βιβλίο ή ανά πενήντα (50) φύλλα φορολογικών στοιχείων ή άλλων δικαιολογητικών εγγραφών για όσο χρόνο ορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., εκτός αν η μη διαφύλαξη οφείλεται αποδεδειγμένα σε ανώτερη βία. [...]

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 7§3 του ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α' 129/17.10.2015) ορίζεται ότι: «3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: [...] ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 9§5 του ν. 2523/1997 οριζόταν ότι: «5. Οι διατάξεις περί **παραγραφής** του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα Πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 (ΚΦΕ) οριζόταν ότι: «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για Επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας. [...] 4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο **δεκαετίας**, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) [...] β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της Παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 68§2 του ν. 2238/1994 (ΚΦΕ) οριζόταν ότι: «**2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν:** α) από **συμπληρωματικά στοιχεία**, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου. [...]».

Επειδή, εν προκειμένω, κατά την υποβολή της δήλωσης περί εκπρόθεσμης διακοπής εργασιών, ο νόμιμος εκπρόσωπος της προσφεύγουσας εταιρείας κ. (ΑΔΤ ΑΗ) δήλωσε με την υπ' αριθμ. πρωτ. /25.05.2017 υπεύθυνη δήλωσή του την απώλεια του με Πράξη Θεώρησης (Π.Θ.) /2009 τιμολογίου παροχής υπηρεσιών (Τ.Π.Υ.).

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, ο πραγματικός χρόνος παύσης των εργασιών της προσφεύγουσας όφειλε να είναι η 18^η Φεβρουαρίου 2010, συνεπώς η παράβαση της μη διαφύλαξης του ως άνω θεωρημένου Τ.Π.Υ. (σελ. 1-10) ανάγεται στη χρήση 01/01 – 18/02/2010 και άρα, για το επιβληθέν πρόστιμο τυγχάνουν εφαρμογής οι ως άνω διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν. 4337/2015.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 26.06.2017 και με αριθμ. πρωτ.ενδικοφανούς προσφυγής της αστικής εταιρείας μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα με την επωνυμία «.....» («.....») (ΑΦΜ) και συγκεκριμένα:

- i. την **τροποποίηση** της ημερομηνίας διακοπής εργασιών της προσφεύγουσας από την 19^η Μαρτίου 2015 στον πραγματικό χρόνο παύσης των εργασιών της, ήτοι την 18^η Φεβρουαρίου 2010, και
- ii. την **ακύρωση** του επιβληθέντος προστίμου του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΑΝΔΡΙΟΥ για τη διαχ/κή χρήση 01/01 – 19/03/2015 (αριθμός Απόφασης Επιβολής Προστίμου βάσει συστήματος TAXIS: /25.5.2017) βάσει των ανωτέρω.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση:

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

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.