



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604526
ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 23/05/2016

Αριθμός απόφασης: 1862

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. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

γ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 27/01/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας, ΑΦΜ, αλλοδαπής εταιρείας ιδιοκτησίας ακινήτου στην Ελλάδα, με έδρα, κατά α) της υπ' αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας διαχειριστικής περιόδου 01/01/2002-31/12/2002, β) της υπ' αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003-31/12/2003, γ) της υπ' αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας διαχειριστικής

περιόδου 01/01/2004-31/12/2004, δ) της υπ' αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005-31/12/2005 και ε) της υπ' αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. α) Την υπ' αριθμ. Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας διαχειριστικής περιόδου 01/01/2002-31/12/2002, β) την υπ' αριθμ. Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003-31/12/2003, γ) την υπ' αριθμ. Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004, δ) την υπ' αριθμ. Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005-31/12/2005 και ε) την υπ' αριθμ. Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 27/01/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, 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:

α) Με την υπ' αριθμ. προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας διαχειριστικής περιόδου 01/01/2002-31/12/2002 καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού 293,00 €, σύμφωνα με τις συνδυαστικές διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997 και του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, λόγω παράβασης των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2 και 20 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.). Πιο συγκεκριμένα η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε συγκεντρωτική κατάσταση προμηθευτών, παρ' ότι στην εν λόγω διαχειριστική περίοδο πραγματοποίησε συναλλαγές, ήτοι αγόρασε από την με το συμβόλαιο αριθμ. ακίνητα (αγροτεμάχια με τα επ' αυτών κτίσματα συνολικής καθαρής αξίας 70.115,48 €).

β) Με την υπ' αριθμ. προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας διαχειριστικής

περιόδου 01/01/2003-31/12/2003 καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού 586,67 €, σύμφωνα με τις συνδυαστικές διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997 και του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2, 4, 7, 17 και 19 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.). Πιο συγκεκριμένα η προσφεύγουσα δε θεώρησε - τήρησε τα προβλεπόμενα βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. ως εκ της μορφής της, αν και είχε υποχρέωση από 1/1/2003 (άρθρο 1 & 1 ν.3052/2002).

γ) Με την υπ' αριθμ. προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004 καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού 586,67 €, σύμφωνα με τις συνδυαστικές διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997 και του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2, 4, 7, 17 και 19 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.). Πιο συγκεκριμένα η προσφεύγουσα δε θεώρησε - τήρησε τα προβλεπόμενα βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. ως εκ της μορφής της, αν και είχε υποχρέωση από 1/1/2003 (άρθρο 1 & 1 ν.3052/2002).

δ) Με την υπ' αριθμ. προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005-31/12/2005 καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού 586,67 €, σύμφωνα με τις συνδυαστικές διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997 και του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2, 4, 7, 17 και 19 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.). Πιο συγκεκριμένα η προσφεύγουσα δε θεώρησε - τήρησε τα προβλεπόμενα βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. ως εκ της μορφής της, αν και είχε υποχρέωση από 1/1/2003 (άρθρο 1 & 1 ν.3052/2002).

ε) Με την υπ' αριθμ. προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006 καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού 586,67 €, σύμφωνα με τις συνδυαστικές διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997 και του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2, 4, 7, 17 και 19 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.). Πιο συγκεκριμένα η προσφεύγουσα δε θεώρησε - τήρησε τα προβλεπόμενα βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. ως εκ της μορφής της, αν και είχε υποχρέωση από 1/1/2003 (άρθρο 1 & 1 ν.3052/2002).

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων Πράξεων Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Σύμφωνα με το ν. 3522/2006 το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο που αποκτά κυριότητα ή άλλο εμπράγματο δικαίωμα επί ακινήτου, το οποίο δεν έχει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του επιτηδευματία, όπως αυτά ορίζονται από τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 2, παύει να χαρακτηρίζεται ως επιτηδευματίας και δεν

εφαρμόζει όλες τις διατάξεις του Κώδικα (τήρηση βιβλίων κτλ.)

- Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή προστίμου για παραβάσεις σχετικές με την υποχρέωση υποβολής συγκεντρωτικών καταστάσεων έως και το έτος 2007 παραγράφηκε την 31/12/2013 σύμφωνα με το με αριθμ. πρωτ. Δ15Β 1044623 ΕΞ 2014 έγγραφο της Διεύθυνσης Βιβλίων και Στοιχείων της Γ.Γ.Δ.Ε.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) στον Κώδικα ορίζονται οι υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των επιτηδευματιών σχετικά με την τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων για την εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 παρ. 1 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 1 παρ. 1 του ν. 3052/2002 και ίσχυε κατά την κρινόμενη περίοδο, σύμφωνα με το άρθρο 16 του ίδιου νόμου από 1/1/2003:

«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»

.....

Επιτηδευματίας για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος λογίζεται και κάθε αλλοδαπό νομικό πρόσωπο οποιασδήποτε μορφής που δεν έχει εγκατάσταση στην Ελλάδα, εφόσον αποκτά κυριότητα ή άλλο εμπράγματο δικαίωμα επί ακινήτου ή αναγείρει ακίνητο στην Ελλάδα. Τα αναφερόμενα στο προηγούμενο εδάφιο δεν ισχύουν για τα πρόσωπα της παραγράφου 3.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 1 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.):

1. Ο επιτηδευματίας εντάσσεται σε κατηγορία βιβλίων όπως ορίζεται στις παραγράφους 2 έως 6 του άρθρου αυτού ή απαλλάσσεται από την τήρηση βιβλίων όπως ορίζεται στην παράγραφο 5 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού από την έναρξη κάθε διαχειριστικής του περιόδου

2. Στην τρίτη κατηγορία:

α) Οι ημεδαπές και αλλοδαπές ανώνυμες και περιορισμένης ευθύνης εταιρίες.

.....

Κατ' εξαίρεση, μπορούν να τηρήσουν βιβλία δεύτερης κατηγορίας οι αλλοδαπές γενικά επιχειρήσεις που εγκαθίστανται στην Ελλάδα με βάση τις διατάξεις των Α.Ν. 89/1967 (ΦΕΚ Α' 132) και 378/1968 (ΦΕΚ Α' 82), καθώς και τα υποκαταστήματα των αλλοδαπών αεροπορικών επιχειρήσεων που λειτουργούν στην Ελλάδα και απαλλάσσονται από τη φορολογία εισοδήματος με τον όρο της αμοιβαιότητας.

Επειδή στην ΠΟΛ. 1271/12.12.2002 αναλυτικά αναφέρεται ότι:

«Με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 1 του ν. 3052/2002 ορίζεται ότι από 1/1/2003, εκτός από τα πρόσωπα που αποκτούν μόνιμη εγκατάσταση, χαρακτηρίζονται ως επιτηδευματίες και έχουν όλες τις υποχρεώσεις του Κ.Β.Σ. (τήρηση βιβλίων, στοιχείων, υποβολή καταστάσεων κ.λπ.) και τα πιο κάτω πρόσωπα:

α)

β) Επίσης λογίζονται ως επιτηδευματίες, για την εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Β.Σ. και τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα οποιασδήποτε μορφής που δεν έχουν εγκατάσταση στην Ελλάδα, εφόσον αποκτούν κυριότητα ή άλλο εμπράγματο δικαίωμα (ψιλή κυριότητα, επικαρπία κ.λπ.) επί ακινήτου ή ανεγείρουν ακίνητο στην Ελλάδα

1.1 Κατηγορία βιβλίων.

Τα ανωτέρω πρόσωπα εντάσσονται σε κατηγορία βιβλίων αντίστοιχη με τα ημεδαπά πρόσωπα, δηλαδή ανάλογα με τη νομική μορφή τους, ήτοι Α.Ε. και ΕΠΕ στη Γ' κατηγορία και τα λοιπά πρόσωπα στη Β' κατηγορία.

Ήδη με τις διατάξεις της περίπτωσης ια' της παραγράφου 2 του άρθρου 36 του Κ.Β.Σ. παρέχεται το δικαίωμα στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. να εντάσσει τις αλλοδαπές Α.Ε. και ΕΠΕ, που δεν αποκτούν μόνιμη εγκατάσταση, στην Β' κατηγορία.

Έτσι, οι προϊστάμενοι των Δ.Ο.Υ. μπορούν να κάνουν ευρεία χρήση του δικαιώματος αυτού, κυρίως στις περιπτώσεις που κρίνεται ότι είναι ευχερής ο έλεγχος (όπως εταιρείες με εισοδήματα μόνο από ενοίκια ακινήτων, με κυριότητα ή άλλο εμπράγματο δικαίωμα που δεν τους αποφέρει εισόδημα, μικρό πλήθος και ύψος συναλλαγών κ.λπ.).

Ειδικά λόγω της πρώτης εφαρμογής για τις αλλοδαπές Α.Ε. και ΕΠΕ που υφίστανται την 1.1.2003, εφόσον έχουν εισοδήματα μόνο από ενοίκια ακινήτων ή έχουν κυριότητα ή άλλο εμπράγματο δικαίωμα σε ακίνητο που δεν τους αποφέρει εισόδημα παρέχεται η δυνατότητα να τηρήσουν βιβλία Β' κατηγορίας. Η ένταξή τους στη Β' κατηγορία θα γίνεται με την υποβολή σχετικής δήλωσης μεταβολής στο τμήμα Μητρώου στις προθεσμίες της παραγράφου 1.3.1 της παρούσας.

.....

Αυτονόητο είναι ότι όσοι δεν υποβάλλουν την ανωτέρω αίτηση θα ενταχθούν, κεντρικά πάλι, στην Γ' κατηγορία βιβλίων, για το λόγο ότι η μη υποβολή της αίτησης αυτής υποδηλώνει την επιθυμία τους να ενταχθούν στην Γ' κατηγορία.

.....

1.3.1. Διαδικασία - χρόνος θεώρησης των βιβλίων των αλλοδαπών εταιρειών ιδιοκτησίας ακινήτων.

Με βάση τις διατάξεις του άρθρου 18 παρ. 2 του σχεδίου νόμου, «Απλουστεύσεις και βελτιώσεις στη φορολογία εισοδήματος και κεφαλαίου και άλλες διατάξεις» και λόγω της ειδικής αντιμετώπισης για τις μεταβιβάσεις ακινήτων των εταιρειών αυτών μέσα σε έξι μήνες από την έναρξη ισχύος του νέου νόμου και προκειμένου να διευκολυνθούν οι επιχειρήσεις αυτές για την θεώρηση των βιβλίων, λόγω και της πρώτης εφαρμογής της υποχρέωσης αυτής παρέχεται η ευχέρεια θεώρησης των βιβλίων μέχρι την 30.6.2003 ως εξής: Οι εταιρείες των οποίων ο Α.Φ.Μ. λήγει σε: 1 και 2 μέχρι την 10 Απριλίου 2003 3 και 4 μέχρι την 30 Απριλίου 2003 5 και 6 μέχρι την

20 Μαΐου 2003 7 και 8 μέχρι την 10 Ιουνίου 2003 9 και 0 μέχρι την 30 Ιουνίου 2003. Τα βιβλία που θα θεωρηθούν μέχρι τις ημερομηνίες αυτές θα ενημερωθούν αναδρομικά από 1.1.2003.

.....

1.4 Τόπος τήρησης των βιβλίων.

Τα βιβλία και τα στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του Κ.Β.Σ. τηρούνται στην επαγγελματική εγκατάσταση της έδρας. Ειδικά για τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα που έχουν μόνο κυριότητα ή άλλο εμπράγματο δικαίωμα επί ακινήτου ή αναγείρουν ακίνητο στην Ελλάδα, τα βιβλία τηρούνται στην εγκατάσταση του εκπροσώπου αυτών.

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 1 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται:

«1. Ο επιτηδευματίας της τρίτης κατηγορίας, για την άσκηση του επαγγέλματος του, τηρεί λογιστικά βιβλία κατά τη διπλογραφική μέθοδο με οποιοδήποτε λογιστικό σύστημα, σύμφωνα με τις γενικά παραδεκτές αρχές της λογιστικής.....».

Επειδή με το άρθρο 27 παρ. 1 του ν. 3522/2006 τροποποιήθηκαν οι διατάξεις του Π.Δ. 186/1992 ως ακολούθως:

«1. Το προτελευταίο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 2 αντικαθίσταται ως εξής:

Επιτηδευματίας για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος λογίζεται και κάθε αλλοδαπό νομικό πρόσωπο οποιασδήποτε μορφής που δεν έχει εγκατάσταση στην Ελλάδα, εφόσον αναγείρει ακίνητο εντός της ελληνικής επικράτειας ή πραγματοποιεί σε τέτοιο ακίνητο προσθήκες ή επεκτάσεις.

.....

4. Το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 3 του άρθρου 2 αντικαθίσταται ως εξής:

Το Δημόσιο, το ημεδαπό ή αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή επιτροπή ή ένωση προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο που δεν έχει εγκατάσταση στην Ελλάδα και αποκτά κυριότητα ή άλλο εμπράγματο δικαίωμα επί ακινήτου στην ημεδαπή, οι ξένες αποστολές και οι διεθνείς οργανισμοί υποχρεούνται μόνο στη λήψη, έκδοση, υποβολή και διαφύλαξη των στοιχείων που ορίζονται ρητά από τον Κώδικα αυτόν.».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 39 περ. θ' του ν. 3522/2006 η ισχύς των παραπάνω διατάξεων της προηγούμενης παραγράφου αρχίζει από 1ης Ιανουαρίου 2007, η προσφεύγουσα εταιρεία είχε υποχρέωση τήρησης των προβλεπόμενων βιβλίων Γ' κατηγορίας, από 01/01/2003 μέχρι 31/12/2006 και ο ισχυρισμός της ότι κατά τα κρινόμενα έτη δε χαρακτηρίζεται ως επιτηδευματίας και επομένως δεν είχε την υποχρέωση να εφαρμόζει όλες τις διατάξεις του κώδικα απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 20 παρ. 1 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.):

«1. Μέχρι την τριακοστή (30ή) Σεπτεμβρίου κάθε χρόνου υποβάλλονται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. τριπλότυπες καταστάσεις, για μηχανογραφική επεξεργασία και διασταύρωση πληροφοριών, με συναλλαγές και δεδομένα του προηγούμενου ημερολογιακού έτους ως εξής:

α. Ο επιτηδευματίας και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού με τις συναλλαγές που πραγματοποίησαν για την επαγγελματική τους εξυπηρέτηση ή την εκπλήρωση

του σκοπού τους, από αγορές αγαθών και λήψη υπηρεσιών, από χονδρικές πωλήσεις αγαθών και παροχή υπηρεσιών, και από καταβολή ή είσπραξη αμοιβών, αποζημιώσεων, οικονομικών ενισχύσεων και άλλων δικαιωμάτων.

.....

Εξαιρετικά στις καταστάσεις της περίπτωσης α', δεν συμπεριλαμβάνονται συναλλαγές, εφόσον η αξία ενός εκάστου στοιχείου που έχει εκδοθεί γι' αυτές δεν υπερβαίνει τα τριακόσια (300) ευρώ.

3. Οι καταστάσεις της παραγράφου 1 περιέχουν το ονοματεπώνυμο και το πατρώνυμο ή την επωνυμία του υπόχρεου, το επάγγελμα και την ταχυδρομική διεύθυνση, καθώς και τον Α.Φ.Μ. αυτού εντύπως ή με σφραγίδα, την αρμόδια Δ.Ο.Υ. και το έτος που αφορούν.

Στις καταστάσεις αυτές καταχωρούνται ανά περίπτωση της παραγράφου 1 τα εξής:

α. Στις καταστάσεις των υπόχρεων της περίπτωσης α', το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, το επάγγελμα, η διεύθυνση και ο Α.Φ.Μ. των συναλλασσομένων με τον υπόχρεο (προμηθευτών, πελατών κ.λπ.), κατά αλφαβητική σειρά επωνύμου ή επωνυμίας, ο συνολικός αριθμός των τιμολογίων ή άλλων φορολογικών στοιχείων και η καθαρή αξία του εσόδου ή της δαπάνης.....»

Επειδή, κατά παράβαση των ανωτέρω διατάξεων, η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε συγκεντρωτική κατάσταση προμηθευτών για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2002-31/12/2002 (περίοδο κατά την οποία δεν είχε υποχρέωση τήρησης βιβλίων του Κ.Β.Σ.) αν και στην εν λόγω περίοδο πραγματοποίησε συναλλαγές, και συγκεκριμένα αγόρασε από την με το συμβόλαιο με αριθμ. ακίνητα (αγροτεμάχια με τα επ' αυτών κτίσματα συνολικής αξίας 70.115,48 €).

Επειδή σύμφωνα με την παράγραφο 5 του άρθρου 9 ν. 2523/1997:

«5. Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής έγγραφης 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 που αναφέρονται στην παραγραφή της φορολογίας εισοδήματος ισχύει:

«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.»

Επειδή σύμφωνα με τις ακόλουθες νομοθετικές ρυθμίσεις:

ν. 3697/2008, Άρθρο 29

«Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2008, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι **31.12.2009.** »

ν. 3790/2009, άρθρο 10

«Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις **31.12.2009**, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι **30.6.2010**.»

ν. 3842/2010, άρθρο 82

«Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις **30.6.2010**, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι **31.12.2010**.»

ν. 3888/2010, άρθ.12

«Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις **31.12.2010** ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι **31.12.2011**.»

ν. 4002/2011, άρθ.18

«Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις **31.12.2011**, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι **31.12.2012**.»

ν. 4098/2012, άρθρο 2

«Η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις **31.12.2012**, παρατείνεται μέχρι **31.12.2013**.»

ν. 4203/2013, άρθρο 22

«Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) και

β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση η εντολή ελέγχου της υπό κρίση υπόθεσης εκδόθηκε μέχρι 31/12/2013 και συγκεκριμένα στις, ο ισχυρισμός περί παραγραφής του δικαιώματος του Ελληνικού Δημοσίου για την επιβολή του προστίμου για τη μη υποβολή της συγκεντρωτικής κατάστασης προμηθευτών για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2002-31/12/2002, είναι απορριπτέος ως νομικά αβάσιμος.

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, όπως ίσχυε κατά τις κρινόμενες περιόδους, ορίζεται:

«1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (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 Νο1 (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.

Για τους ιδρυτές επιχειρήσεων επιβάλλονται τα πρόστιμα που προβλέπονται για τους υπόχρεους σε τήρηση Β' κατηγορίας βιβλίων, εκτός από τους ιδρυτές Ε.Π.Ε. και Α.Ε. για τους οποίους επιβάλλονται τα πρόστιμα που προβλέπονται για τους υπόχρεους σε τήρηση Γ' κατηγορίας βιβλίων.

β)

γ) Συντελεστής βαρύτητας είναι ο αριθμός που κλιμακώνεται ανάλογα με τη σοβαρότητα της παράβασης και εφαρμόζεται στην αντίστοιχη βάση υπολογισμού.

δ)

ε) Γενικές παραβάσεις είναι αυτές, για τις οποίες επιβάλλεται ένα ενιαίο πρόστιμο, ανά διαχειριστική περίοδο, ανεξάρτητα από το πλήθος αυτών.

στ)

3. Για κάθε πράξη ή παράλειψη των διατάξεων του άρθρου αυτού, που διαπιστώνεται σε διαφορετικό χρόνο εντός της ίδιας χρήσεως, επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο. Ειδικά, αν διαπιστώνονται στον ίδιο χρόνο, πράξεις ή παραλείψεις, που αφορούν το ίδιο βιβλίο ή στοιχείο, επιβάλλεται κατά περίπτωση το βαρύτερο πρόστιμο.

4. Πράξεις ή παραλείψεις, που συνιστούν παράβαση των διατάξεων αυτών και 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 εγγράφων 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.....

6. Για τις γενικές παραβάσεις λαμβάνεται υπόψη η Βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ.ΥΠ. 1) και εφαρμόζεται ο συντελεστής βαρύτητας με αριθμητική τιμή ένα (1). Κατ' εξαίρεση, για τις πιο κάτω παραβάσεις ο συντελεστής βαρύτητας καθορίζεται ως εξής:

α) Σε μη τήρηση λογιστικών βιβλίων ή τήρηση βιβλίων κατώτερης κατηγορίας για τους επιτηδευματίες της Γ' κατηγορίας ή σε μη τήρηση του ισοζυγίου λογαριασμών Γενικού -

Αναλυτικών Καθολικών ή του βιβλίου απογραφών, καθώς και σε μη σύνταξη ή εκπρόθεσμη σύνταξη του ισολογισμού σε δύο (2) για όλες ή μερικές από τις παραπάνω παραλείψεις.

Σε περίπτωση επιβολής του προστίμου της περίπτωσης αυτής δεν επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο για τη μη τήρηση μητρώου πάγιων περιουσιακών στοιχείων.

ζ) Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής στοιχείων του άρθρου 20 μετά το τέλος του έτους που έληξε η προθεσμία υποβολής τους, καθώς και στις περιπτώσεις παράλειψης καταχώρησης αντισυμβαλλομένων ή ανακριβούς καταχώρησης της αξίας, εφόσον οι ανωτέρω παραλείψεις και ανακρίβειες αφορούν μεγέθη συνολικής αξίας πάνω από 14.673 ευρώ σε τρία (3). Ο ίδιος συντελεστής ισχύει και σε περίπτωση μη υποβολής στοιχείων, εκτός αν ο υπόχρεος μέχρι τη λήξη της προθεσμίας εξώδικης επίλυσης της διαφοράς ή άσκησης εμπρόθεσμης προσφυγής υποβάλλει εκπρόθεσμα τα στοιχεία και προκύπτει ότι τα συνολικά μεγέθη είναι μέχρι του ορίου του προηγούμενου εδαφίου, οπότε εφαρμόζεται Σ.Β. ίσος με τη μονάδα. Ο συντελεστής βαρύτητας του πρώτου εδαφίου ισχύει και σε περίπτωση μη υποβολής ισοζυγίων ή εκπρόθεσμης υποβολής τους, μετά την παρέλευση εξαμήνου από την προθεσμία υποβολής.....».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν. 2523/97 το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος του παραβάτη, φυσικού ή νομικού προσώπου με απόφαση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

Επειδή σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 ισχύει:

«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, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. Π.Δ. 186/1992 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, επί της οποίας εδράζονται οι υπ' αριθμ.,,, και προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 27/01/2016 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας εταιρείας, ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης εταιρείας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα εισήγηση :

A) Διαχειριστική περίοδος 01/01/2002-31/12/2002

Πρόστιμο συνολικού ποσού: 293,00 €

B) Διαχειριστική περίοδος 01/01/2003-31/12/2003

Πρόστιμο συνολικού ποσού: 586,67 €

Γ) Διαχειριστική περίοδος 01/01/2004-31/12/2004

Πρόστιμο συνολικού ποσού: 586,67 €

Δ) Διαχειριστική περίοδος 01/01/2005-31/12/2005

Πρόστιμο συνολικού ποσού: 586,67 €

Ε) Διαχειριστική περίοδος 01/01/2006-31/12/2006

Πρόστιμο συνολικού ποσού: 586,67 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης
ΦΑΚΟΣ 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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).