



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604534
ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 29/02/2016

Αριθμός απόφασης: 663

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. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

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 Υπηρεσία 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. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή Α.Φ.Μ.:, με έδρα, κατά της υπ' αριθ. οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2003 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας και κατά της από 01-09-2015 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. της παραπάνω Δ.Ο.Υ. καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2003 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας της οποίας ζητείται η ακύρωση/ μεταρρύθμισή της.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την από 24/2/2016 εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του Α.Φ.Μ.:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2003, επιβλήθηκαν σε βάρος του προσφεύγοντος τα κάτωθι πρόστιμα: α) λόγω μη υποβολή συγκεντρωτικής δήλωσης πελατών-προμηθευτών κατά παράβαση του άρθρου 20 Π.Δ.186/92 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ.1 του ν. 4174/2013 ποσού 100,00 ευρώ και β) λόγω διαπίστωσης αθροιστικών λαθών στο βιβλίο εσόδων-εξόδων κατά παράβαση των άρθρων 5 και 30 του Π.Δ.186/92 που επισύρει τις κυρώσεις των άρθρων 5 και 9 του ν.2523/1997 ποσού 586,00 ευρώ. Η παραπάνω πράξη βασίστηκε στην από 01-09-2015 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας η οποία συμπροσβάλεται.

Στη με αρ. πρωτ.ενδικοφανή προσφυγή του, ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση άλλως την μεταρρύθμιση της υπ' αριθ. οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2003 προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) Η προσβαλλόμενη πράξη είναι ακυρωτέα καθώς στερείται αιτιολογίας και δεν υπάρχει από τη φορολογική αρχή εμπειριστατωμένη αιτιολογία για τον καταλογισμό της πράξης.

2) Τα πρόστιμα είναι άκυρα διότι α) το εντευκτήριο-αναψυκτήριο του αποσκοπούσε αποκλειστικά στην εξυπηρέτηση του σκοπού του και των μελών του και όχι στην πραγματοποίηση εμπορικής δραστηριότητας β) τα αθροιστικά λάθη δεν ήταν μεγάλης έκτασης ούτε επηρέασαν το λογιστικό έλεγχο συνεπώς δεν έπρεπε να κριθούν τα βιβλία για την εν λόγω διαχειριστική περίοδο ανακριβή γ) οι παραβάσεις καλύπτονται από πραγματική, άλλως συγγνωστή νομική πλάνη.

3) Έχουν παραγραφεί οι αξιώσεις του Δημοσίου για την εν λόγω διαχειριστική χρήση.

Επειδή, με το άρθρο 19 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013) ορίζεται ότι: «Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου. Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου, εκτός από την περίπτωση του τετάρτου εδαφίου του άρθρου 34».

Επειδή, εν προκειμένου, η προσβαλλόμενη πράξη κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα όμιλο ταυτόχρονα με την οικεία έκθεση ελέγχου, σύμφωνα με το παραπάνω άρθρο, στην οποία έκθεση,

αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση, οι λόγοι βάση των οποίων εκδόθηκε η εν λόγω πράξη.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 101 παρ.2 του ν.2238/1994 τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα είναι υποκείμενα της φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή, με το άρθρο 99 παρ. 1 του ν.2238/1994 ορίζεται ότι: « Αντικείμενο του φόρου είναι: α)..... β).....γ)..... δ)....

ε) Σε ημεδαπά νομικά πρόσωπα δημόσιου ή ιδιωτικού δικαίου, μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, το καθαρό εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή μόνο από την εκμίσθωση ακινήτων καθώς και από κινητές αξίες. Δεν αποτελούν αντικείμενο φορολογίας τα λοιπά εισοδήματα αυτών των νομικών προσώπων, καθώς και τα κάθε είδους άλλα έσοδα τους που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους».

Επειδή, τα κέρδη που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα από ενδεχόμενη άσκηση κερδοσκοπικής δραστηριότητας φορολογούνται με τον προβλεπόμενο από το άρθρο 109 παρ.1 ν.2238/1994 συντελεστή. Το Ν.Σ.Κ με την με αριθμ. 383/1973 γνωμοδότησή του, αποφάνθηκε ότι τα εισοδήματα των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που προκύπτουν από δραστηριότητα, η οποία δεν συνιστά άσκηση της μη κερδοσκοπικής αποστολής αυτών, δεν απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος έστω και αν διατίθενται προς εκπλήρωση του μη αποβλέποντες σε κέρδη σκοπού αυτών. Κατά συνέπεια τα εισοδήματα που αποκτούν νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα από την άσκηση εμπορικής εκμετάλλευσης, δεν απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος, εφόσον αυτά δεν πραγματοποιήθηκαν κατά την άσκηση της μη κερδοσκοπικής δραστηριότητας των (Εγκ.ν.6936/1223/ΠΟΛ167/1973).

Επειδή, εν προκειμένου, στις 21/03/2002 ο προσφεύγων έκανε έναρξη νέας δραστηριότητας με αντικείμενο: υπηρεσίες που παρέχονται από καντίνες αθλητικών εγκαταστάσεων, το οποίο αποτελεί εμπορική δραστηριότητα.

Επειδή, με το άρθρο 30 παρ. 4 του ΠΔ186/1992 ορίζεται ότι: «Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: α).....β).....γ).....δ).....ε).....στ).....ζ).....

η) εμφανίζει αθροιστικά λάθη στο βιβλίο εσόδων – εξόδων, στη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων – εξόδων, καθώς και στο βιβλίο απογραφών».

Επειδή, με το άρθρο 30 παρ. 7 του ΠΔ186/1992 ορίζεται ότι: « Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής:

α) Ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) και για αξία μικρότερη ή ίση των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και ένα εκατομμύριο πεντακόσιες χιλιάδες (1.500.000) ευρώ.
β) Ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) και για αξία μικρότερη ή ίση των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα άνω του ενός εκατομμυρίου πεντακοσίων χιλιάδων (1.500.000) ευρώ».

Επειδή, εν προκειμένου, όπως προκύπτει από το πόρισμα της έκθεσης ελέγχου φόρου Κ.Β.Σ , για το διαχειριστικό έτος 2003 τα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος κρίθηκαν ανακριβή. Διαπιστώθηκαν αθροιστικά λάθη στις στήλες των ακαθάριστων εσόδων συνολικής καθαρής αξίας 6.436,90 ευρώ, που αποτελούν το 16,16 % των ακαθάριστων εσόδων του βιβλίου Εσόδων-Εξόδων. Επομένως ορθώς κρίθηκαν τα βιβλία ανακριβή για την οικεία χρήση.

Επειδή, επί εξωλογιστικού προσδιορισμού δεν είναι αναγκαίο να καταλογίζεται πρόθεση απόκρυψης εσόδων ή να ερευνάται αν οι διαπιστωθείσες πλημμέλειες οφείλονται σε συγγνωστή πλάνη ή σε παραδρομή, αλλά αρκεί το αντικειμενικό δεδομένο ότι εξ αιτίας των διαπιστωθεισών πλημμελειών καθίσταται ανέφικτη η διένεργεια των λογιστικών επαληθεύσεων και ο λογιστικός

προσδιορισμός των αποτελεσμάτων (ΣΤΕ 3082/2008, 1214/1994, 1929/1994). Στην προκειμένη περίπτωση οι πράξεις και οι παραλήψεις του προσφεύγοντα καθιστούν αδύνατες τις ελεγκτικές επαληθεύσεις. Επομένως ορθώς ο έλεγχος προσδιορίζει τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ.32 του ν 2238/94.

Επειδή, η Διοίκηση λειτουργεί σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας και είναι υποχρεωμένη να εφαρμόζει τους ισχύοντες νόμους.

Επειδή, για την ελεγχόμενη χρήση δεν υφίσταται θέμα παραγραφής διότι ο χρόνος παραγραφής της χρήσης 2003, ήτοι 31/12/2009, παρατάθηκε σύμφωνα με τους κατωτέρω νόμους:

Ν. 3790/09 άρθρο 10 παρατάθηκαν μέχρι 30/6/2010 οι προθεσμίες παραγραφής που έληγαν την 31/12/2009. Έτσι, μεταξύ άλλων, παρατάθηκε η παραγραφή των χρήσεων 2000, 2001 και 2002, καθώς και της χρήσης 2003, για έξι μήνες και πλέον όλες αυτές οι χρήσεις παραγράφονται την 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 άρθρο 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 άρθρο 18 παρ. 2 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 παρ. 1. 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 και συνεπώς η παραγραφή των χρήσεων 2000 έως και 2008 παρατάθηκε έως την 31/12/2015.

Επειδή, με το άρθρο 37 παρ. 5 του ν. 4141/2013 ορίζεται ότι: «Από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2013 και μετά». Στην προκειμένη περίπτωση η υπ' αριθμ..... εντολή ελέγχου εκδόθηκε την 30/4/2013 και συνεπώς η παραγραφή των χρήσεων 2000 έως και 2008 παρατάθηκε έως την 31/12/2015.

Επειδή, η έκθεση ελέγχου δεν έχει εκτελεστό χαρακτήρα αλλά αποτελεί προπαρασκευαστική πράξη για την έκδοση της συμπροσβαλλόμενης πράξης πρέπει να απορριφθεί η υπό κρίση προσφυγή ως απαραδέκτως ασκηθείσα ως προς το σκέλος αυτό.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 01-09-2015 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του Α.Φ.Μ.: και την επικύρωση της υπ' αριθ. οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2003 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Επί οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2003:

α) πρόστιμο κατά παράβαση του άρθρου 20 Π.Δ.186/92 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ.1 του ν. 4174/2013 ποσού **100,00 ευρώ**

β) πρόστιμο κατά παράβαση των άρθρων 5 και 30 του Π.Δ.186/92, που επισύρει τις κυρώσεις των άρθρων 5 και 9 του ν.2523/1997 ποσού **586,00 ευρώ**.

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

α/α

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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 άσκηση της (άρθ. 126 ν. 2717/99).