



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 559
ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα, 14/7/2020

Αριθμός απόφασης: 1490

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 τροποποιήθηκε και ισχύει
 - β. του άρθρου 10 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει
 - γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Το άρθρο 6 περ. 4 ΠΝΠ Α' 75/30.3.2020, όπως κυρώθηκε και ισχύει με το άρθρο 1 ν. 4684/2020 και Α.1122/2020 Κοινή Απόφαση Υπουργού Οικονομικών και Διοικητή ΑΑΔΕ.
5. Την από 03/1/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της Κυπριακής εταιρείας με την επωνυμία «.....», η οποία εδρεύει στην της, οδός, αρ., με Α.Φ.Μ., με φορολογικό εκπρόσωπο στην Ελλάδα τον του, κάτοικο, οδός αρ., με Α.Φ.Μ., κατά των παρακάτω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ:
 - της υπ' αρ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 για τη διαχειριστική περίοδο 2013.
 - της υπ' αρ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 για τη φορολογική περίοδο 2014.
 - της υπ' αρ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 για τη φορολογική περίοδο 2015.
 - της υπ' αρ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 για τη φορολογική περίοδο 2016.
 - της υπ' αρ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 για τη φορολογική περίοδο 2017.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α1 Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Ιστορικό

Από το της Γενικής Φορολογικής Διοίκησης διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα, με έδρα στην Κυπριακή Δημοκρατία και ιδιοκτήτρια ακινήτων στην Ελλάδα, πλήρης έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων για τις χρήσεις 2011, 2012 και 2013 και για τα φορολογικά έτη 2014 έως 2017.

Τα αποτελέσματα του ελέγχου, σχετικά με τη φορολογία ΚΦΑΣ (ν.4093/2012) & ΕΛΠ (ν.4308/2014), αποτυπώθηκαν στην από 06.11.2019 έκθεση μερικού ελέγχου.

Σύμφωνα με την έκθεση, διαπιστώθηκαν τα εξής:

Η προσφεύγουσα με το υπ' αρ./2011 συμβόλαιο της Συμβολαιογράφου του απέκτησε την πλήρη κυριότητα, νομή και κατοχή σε ποσοστό 75% (3/4) ενός οικοπέδου, το οποίο βρίσκεται στη θέση «.....» του Δήμου, της Περιφερειακής ενότητας, Περιφέρειας της Περιφέρειας του Κτηματολογικού Γραφείου και Ειρηνοδικείου συνολικής έκτασης 16.188,67 τ.μ. καθώς και των εντός αυτού υπαρχόντων κτισμάτων, ήτοι α) του κτιρίου 1 διώροφου, το οποίο χρησιμοποιείται ως παραδοσιακό ξενοδοχείο Α τάξεως, εμβαδού του ισογείου 222,76 τ.μ. και του ορόφου 161,76 τ.μ., β) του κτιρίου 2 διώροφου, το οποίο χρησιμοποιείται ως παραδοσιακό ξενοδοχείο Α τάξεως, εμβαδού του ισογείου 67,77 τ.μ. και του ορόφου 48,98 τ.μ. γ) του κτιρίου 3 διώροφου, το οποίο χρησιμοποιείται ως παραδοσιακό ξενοδοχείο Α τάξεως, εμβαδού του ισογείου 83,95 τ.μ. και του ορόφου 63,71 τ.μ. δ) ενός εργαστηρίου ζαχαροπλαστικής, ε) μιας ξύλινης αγροτικής αποθήκης και στ) μιας αγροτικής αποθήκης με δύο μαγγανοπήγαδα, μια στέρνα, εσπεριδοειδή και ελιές.

Η εκμετάλλευση του παραδοσιακού ξενοδοχείου Α τάξης γινόταν (και πριν την αγορά), από τους και

Στη συνέχεια μεταξύ της προσφεύγουσας, ιδιοκτήτριας πλέον του ως άνω ακινήτου και των ως άνω ατόμων που λειτουργούν το Ξενοδοχείο συνήφθησαν οι από 24.10.2011, 24.10.2013 και 23.10.2015 συμβάσεις χρησιδανείων, που αφορούν τα χρονικά διαστήματα 24.10.2011-23.10.2013, 24.10.2013 - 22.10.2015 & 23.10.2015 - 24.10.2017 αντίστοιχα, δυνάμει των οποίων συμφωνήθηκε όπως συνεχιστεί από τους ίδιους εκμεταλλευτές η χρησιμοποίηση του χώρου ως Ξενοδοχείου, άνευ καταβολής χρηματικού ανταλλάγματος.

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε, ότι η προσφεύγουσα κατά τη διαχειριστική περίοδο 2013 και κατά τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 & 2017, δεν τήρησε διπλογραφικά βιβλία.

Επίσης, κατά τη διαχειριστική περίοδο 2013 δεν υπέβαλλε συγκεντρωτική κατάσταση προμηθευτών.

Με βάση την έκθεση ελέγχου, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών, εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις:

-την υπ' αρ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 για τη διαχειριστική περίοδο 2013, με την οποία επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο α) 600,00 ευρώ για μη τήρηση διπλογραφικών βιβλίων και β) 300,00 ευρώ για μη υποβολή συγκεντρωτικής κατάστασης προμηθευτών, κατά παράβαση διατάξεων του ν.4093/2012.

-την υπ' αρ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού προστίμου άρθρου 54 ν.4337/2015 για τη φορολογική περίοδο 2014, με την οποία επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο 2.500,00 ευρώ για μη τήρηση διπλογραφικών βιβλίων κατά παράβαση διατάξεων του άρθρου 4 ΚΦΑΣ και 13παρ.1 ΚΦΔ.

-την υπ' αρ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού προστίμου άρθρου 54 ν.4337/2015 για τη φορολογική περίοδο 2015, με την οποία επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο 2.500,00 ευρώ για μη τήρηση διπλογραφικών βιβλίων κατά παράβαση διατάξεων του άρθρου 3 ΕΛΠ και 13παρ.1 ΚΦΔ.

-την υπ' αρ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού προστίμου άρθρου 54 ν.4337/2015 για τη φορολογική περίοδο 2016, με την οποία επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο 2.500,00 ευρώ για μη τήρηση διπλογραφικών βιβλίων κατά παράβαση διατάξεων του άρθρου 3 ΕΛΠ και 13παρ.1 ΚΦΔ.

-την υπ' αρ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού προστίμου άρθρου 54 ν.4337/2015 για τη φορολογική περίοδο 2017, με την οποία επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο 2.500,00 ευρώ για μη τήρηση διπλογραφικών βιβλίων κατά παράβαση διατάξεων του άρθρου 3 ΕΛΠ και 13παρ.1 ΚΦΔ.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Παράνομη η επιβολή προστίμων για τη μη τήρηση βιβλίων στο μέτρο που η εταιρεία μας δεν είχε τέτοια υποχρέωση.
2. Οι προσβαλλόμενες έχουν εκδοθεί αναρμοδίως κατά χρόνο μετά την πάροδο της προβλεπόμενης στο άρθρο 28 παρ. 2 Ν. 4174/2013

Επί του 1ου λόγου

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4093/2012 παρ. Ε, για τα έτη 2013 & 2014 ίσχυαν τα ακόλουθα:

Άρθρο 1.

1. Κάθε ημεδαπό πρόσωπο των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 2 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 101 του ν. 2238/1994, κοινοπραξία, κοινωνία ή νομική οντότητα που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, έχει τις υποχρεώσεις του παρόντος νόμου σχετικά με την τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων και υποβολή δεδομένων για διασταύρωση.

2. Τις υποχρεώσεις της προηγούμενης παραγράφου έχει και κάθε αλλοδαπό πρόσωπο ή νομική οντότητα που αποκτά πραγματική-φυσική επαγγελματική εγκατάσταση στην ελληνική επικράτεια ή ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια αποβλέποντας στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση. Εξαιρετικά, τις υποχρεώσεις αυτές έχει και κάθε αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που δεν έχει εγκατάσταση στην ελληνική επικράτεια, εφόσον ανεγείρει ακίνητο κυριότητάς της εντός της ελληνικής επικράτειας ή πραγματοποιεί σε τέτοιο ακίνητο προσθήκες ή επεκτάσεις. Τα αναφερόμενα στο προηγούμενο εδάφιο δεν ισχύουν για τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3.

Άρθρο 3:

1. 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 παρόντα νόμο.

Τα πρόσωπα αυτά, εκτός από το Δημόσιο, όταν ενεργούν πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που υπάγονται στο φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) ή στο φόρο εισοδήματος θεωρούνται υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών μόνο για τις δραστηριότητες αυτές και έχουν τις υποχρεώσεις των άρθρων 1 έως 10.

Άρθρο 4: 1. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών τηρεί απλογραφικά ή διπλογραφικά βιβλία όπως ορίζεται στις παραγράφους 2 έως 5 του άρθρου αυτού ή απαλλάσσεται από την τήρηση βιβλίων όπως ορίζεται στην παράγραφο 4 του άρθρου 3 από την έναρξη κάθε διαχειριστικής του περιόδου.

2. Στην τήρηση διπλογραφικών βιβλίων εντάσσονται οι ημεδαπές και αλλοδαπές ανώνυμες και περιορισμένης ευθύνης εταιρίες, καθώς και οι ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρίες. Κατ' εξαίρεση, μπορούν να τηρήσουν απλογραφικά βιβλία οι αλλοδαπές γενικά επιχειρήσεις που εγκαθίστανται στην Ελλάδα με βάση τις διατάξεις των αναγκαστικών νόμων 89/1967 (Α' 132) και 378/1968 (Α' 82), τα υποκαταστήματα των αλλοδαπών αεροπορικών επιχειρήσεων που λειτουργούν στην Ελλάδα και απαλλάσσονται από τη φορολογία εισοδήματος με τον όρο της αμοιβαιότητας, καθώς και οι αλλοδαπές Α.Ε. και Ε.Π.Ε. του δευτέρου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 1.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 1 της ΠΟΛ 1004/2013, ορίζεται ότι: Υπόχρεα αλλοδαπά πρόσωπα.

Με την παράγραφο αυτή ορίζονται ως υπόχρεοι:

Κάθε αλλοδαπό πρόσωπο ανεξάρτητα από την μορφή του (δηλαδή φυσικό πρόσωπο, Ε.Π.Ε., Α.Ε., Ο.Ε., κ.λπ.)

Οποιαδήποτε νομική οντότητα που συστήνεται με βάση ειδική διάταξη νόμου.

Τα πρόσωπα αυτά είναι υπόχρεα πλήρους εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ., εφόσον διαζευκτικά ή αθροιστικά:

α) αποκτούν πραγματική - φυσική εγκατάσταση στην Ελλάδα (όπως γραφείο, αποθήκη, κατάστημα, κ.λπ.)

β) αποβλέπουν στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική, βιομηχανική, γεωργική και από οποιαδήποτε επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα και εκ του λόγου αυτού αποκτούν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, και

γ) ανεγείρουν ακίνητο κυριότητάς τους εντός της Ελληνικής επικράτειας ή πραγματοποιούν σε τέτοιο ακίνητο προσθήκες ή επεκτάσεις.

Σημειώνεται ότι το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα είναι μερικώς υπόχρεο εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ. σύμφωνα και με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του Κώδικα αυτού.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4308/2014, για τα έτη 2015, 2016 & 2017 ίσχυαν τα ακόλουθα:

Άρθρο 1

1. Για την εφαρμογή των ρυθμίσεων αυτού του νόμου λαμβάνονται υποχρεωτικά υπόψη οι ορισμοί του παραρτήματος Α'.

2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:

α) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρείας, της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, της ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρείας και της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας.

β) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας, όταν όλοι οι άμεσοι ή έμμεσοι εταίροι των προσώπων αυτών έχουν περιορισμένη ευθύνη λόγω του ότι είναι είτε νομικά πρόσωπα της περίπτωσης α' της παρούσας παραγράφου ή άλλου νομικού τύπου συγκρίσιμου με τα νομικά πρόσωπα της περίπτωσης αυτής.

γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη.

Άρθρο 3

1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς.

2. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας παρακολουθεί σε αρχείο κάθε στοιχείο του ισολογισμού, καθώς και κάθε μεταβολή αυτού.

3. Η τήρηση των αρχείων των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου γίνεται με τρόπο ανάλογο του μεγέθους και της φύσης της οντότητας και σύμφωνα με τον παρόντα νόμο.

4. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης τήρησης των αρχείων των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου, το κριτήριο της σημαντικότητας της παρ. 5 του άρθρου 17 του παρόντος νόμου δεν έχει εφαρμογή.

5. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων.

6. Τα λογιστικά αρχεία τηρούνται με ηλεκτρονικό ή χειρόγραφο τρόπο. Όταν στην τήρηση των αρχείων χρησιμοποιούνται συντομεύσεις ή σύμβολα, το νόημά τους ορίζεται με σαφήνεια.

7. Τα λογιστικά στοιχεία (παραστατικά), συμπεριλαμβανομένων των τιμολογίων πώλησης, επιτρέπεται να συντάσσονται σε γλώσσα άλλη από την Ελληνική. Τα λογιστικά βιβλία (αρχεία) τηρούνται στην Ελληνική γλώσσα.

8. Το σχέδιο των λογαριασμών του Παραρτήματος Γ' χρησιμοποιείται ως μέρος του λογιστικού συστήματος της οντότητας, σε ό,τι αφορά στην ονοματολογία, στο βαθμό ανάλυσης και συγκέντρωσης των λογαριασμών, καθώς και στο περιεχόμενό τους, όπως αυτό καθορίζεται σε συνδυασμό με τους ορισμούς του Παραρτήματος Α' και τα υποδείγματα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων του Παραρτήματος Β'.

Η περαιτέρω ανάπτυξη του σχεδίου λογαριασμών για την κάλυψη των πληροφοριακών αναγκών της οντότητας και την ευχερή εφαρμογή του παρόντος νόμου είναι ευθύνη της διοίκησης της οντότητας, λαμβάνοντας ιδιαίτερα υπόψη την ανάγκη κάλυψης των απαιτήσεων της παρ. 10 του άρθρου 5. Ιδιαίτερα, οι τίτλοι των λογαριασμών δύνανται να προσαρμόζονται, σύμφωνα με τις

καθιερωμένες ονοματολογίες ευρύτερων κλάδων δραστηριότητας, λαμβάνοντας υπόψη και την παρ. 12 του άρθρου 16.

9. Εναλλακτικά του σχεδίου λογαριασμών του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 8 του παρόντος άρθρου, κάθε οντότητα που υπόκειται σε αυτόν το νόμο έχει τη δυνατότητα να εφαρμόζει το σχέδιο λογαριασμών, όπως ισχύει κατά την 31η Δεκεμβρίου 2014.

10. Όταν η οντότητα συντάσσει ισολογισμό, χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο διπλογραφικό σύστημα για την παρακολούθηση των στοιχείων των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου και τηρεί:

α) Αρχείο στο οποίο καταχωρείται αναλυτικά κάθε συναλλαγή και γεγονός (ημερολόγιο).

β) Αρχείο με τις μεταβολές κάθε τηρούμενου λογαριασμού (αναλυτικό καθολικό).

γ) Σύστημα συγκέντρωσης του αθροίσματος των αυξήσεων και μειώσεων (χρεώσεων και πιστώσεων), καθώς και το υπόλοιπο κάθε τηρούμενου λογαριασμού (ισοζύγιο).

11. Η οντότητα της παρ. 2(γ) του άρθρου 1 που εμπίπτει στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων και επιλέγει, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο, να καταρτίσει τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της παρ. 8 του άρθρου 16 δύναται να μην τηρήσει τα αρχεία της παραγράφου 2 του παρόντος άρθρου.

12. Όταν, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου, η οντότητα δεν συντάσσει ισολογισμό, δύναται, αντί του λογιστικού συστήματος της παραγράφου 10, να χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο απλογραφικό λογιστικό σύστημα (βιβλία εσόδων – εξόδων) για την παρακολούθηση των στοιχείων της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, τα οποία συμπεριλαμβάνουν:

α) Τα πάσης φύσεως έσοδα διακεκριμένα σε έσοδα από πώληση εμπορευμάτων, από πώληση προϊόντων, από παροχή υπηρεσιών και λοιπά έσοδα.

β) Τα πάσης φύσεως κέρδη.

γ) Τις πάσης φύσεως αγορές περιουσιακών στοιχείων, διακεκριμένα σε αγορές εμπορευμάτων, υλικών (πρώτων ή βοηθητικών υλών), παγίων και αγορές λοιπών περιουσιακών στοιχείων.

δ) Τα πάσης φύσεως έξοδα, διακεκριμένα σε αμοιβές προσωπικού συμπεριλαμβανομένων εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς, αποσβέσεις, έξοδα από τη λήψη λοιπών υπηρεσιών και λοιπά έξοδα.

ε) Τις πάσης φύσεως ζημίες.

στ) Τους πάσης φύσεως φόρους και τέλη, ξεχωριστά κατά είδος.

13. Οι οντότητες που βάσει του παρόντος μπορεί να χρησιμοποιούν απλογραφικό λογιστικό σύστημα αλλά από άλλο νόμο υποχρεούνται σε σύνταξη ισολογισμού χωρίς τήρηση διπλογραφικού συστήματος, δεν υποχρεούνται από τον παρόντα νόμο σε εφαρμογή διπλογραφικού λογιστικού συστήματος."

Επειδή, με την ΠΟΛ 1003/2015, ορίζεται ότι:

Άρθρο 1: Πεδίο εφαρμογής

1.2.3 Επισημαίνεται ότι από τις διατάξεις του παρόντος νόμου δεν προκύπτει υποχρέωση εφαρμογής των ρυθμίσεων αυτού για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις που δεν αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα στην Ελλάδα και οι οποίες με τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. ήταν υπόχρεες στην τήρηση βιβλίων. Δηλαδή, πλέον δεν προκύπτει υποχρέωση εφαρμογής του παρόντος νόμου, και ιδίως υποχρέωση τήρησης λογιστικών βιβλίων και σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων, για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις που δεν αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα στην Ελλάδα και οι οποίες:

α) αποκτούν πραγματική - φυσική επαγγελματική εγκατάσταση στην Ελλάδα, ή και

β) ανεγείρουν ακίνητο κυριότητάς τους εντός της Ελληνικής επικράτειας ή πραγματοποιούν σε τέτοιο ακίνητο προσθήκες ή επεκτάσεις.

Συνεπώς, από την 1η Ιανουαρίου 2015 τα πρόσωπα αυτά παύουν να έχουν τις αναφερόμενες υποχρεώσεις που άλλως προκύπτουν από αυτό το νόμο. Οίκοθεν νοείται ότι εάν οι επιχειρήσεις αυτές θεωρηθεί ότι αποκτούν εισόδημα στην Ελλάδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, θα έχουν υποχρέωση τήρησης του Ν. 4308/2014.

Επειδή, με την ΠΟΛ 1138/2015, ορίζεται ότι:.....

ΚΦΑΣ-ΕΛΠ

Σύμφωνα με τις διατάξεις της [παραγράφου 1 του άρθρου 13](#) του Κ.Φ.Δ. (Ν. 4174/2013), οι οποίες ισχύουν από 1.1.2014, κάθε πρόσωπο συμπεριλαμβανομένου και του αλλοδαπού νομικού προσώπου, με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί βιβλία και στοιχεία που απεικονίζουν πλήρως τις συναλλαγές της επιχείρησης, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην Ελληνική νομοθεσία.

Ισχύουσα φορολογική νομοθεσία, για την εφαρμογή των διατάξεων αυτών, από 1.1.2015, αποτελούν οι διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και μέχρι τις 31.12.2014 οι διατάξεις του ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.).

Για τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα, χωρίς μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, τα οποία διαθέτουν ακίνητα στην Ελλάδα, τόσο από τις προϊσχύουσες διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. όσο και από τις ισχύουσες διατάξεις των Ε.Λ.Π., δεν προκύπτει υποχρέωση τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων.

Επειδή όμως από 1.1.2014 το εισόδημα που αποκτούν στην Ελλάδα τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα από ακίνητη περιουσία αποτελεί πλέον για την φορολογία εισοδήματος εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από το εάν αποκτούν ή όχι μόνιμη εγκατάσταση στη χώρα μας, τα πρόσωπα αυτά ιδιοκτησίας ακινήτου, εφόσον αποκτούν εισόδημα από την ενοικίαση του ακινήτου αυτού, από την ημερομηνία αυτή και μετά είναι υπόχρεα σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων.

Για την ένταξη σε κατηγορία τήρησης βιβλίων των ανωτέρω προσώπων όσον αφορά την φορολογική περίοδο 2014 εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. και από 1.1.2015 οι διατάξεις των Ε.Λ.Π. Έτσι από 1.1.2014 έως 31.12.2014 αυτά που έχουν τη μορφή ΑΕ, ΕΠΕ και ΙΚΕ εντάσσονται σε διπλογραφικά βιβλία και τα λοιπά πρόσωπα (προσωπικές εταιρείες) σε τήρηση απλογραφικών βιβλίων.

Από 1.1.2015 και μετά ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ, Ετερόρρυθμες κατά μετοχές εταιρείες, καθώς και ΟΕ και ΕΕ των οποίων όλα τα άμεσα ή έμμεσα μέλη είναι είτε οντότητες της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 1 του ν. 4308/2014 (ΑΕ., ΕΠΕ, κλπ), είτε άλλες οντότητες συγκρίσιμου νομικού τύπου με τις οντότητες της περίπτωσης αυτής, εφαρμόζουν για την τήρηση των λογιστικών τους αρχείων το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα (διπλογραφικά βιβλία). Τα λοιπά πρόσωπα εντάσσονται στις οντότητες της παραγράφου 2(γ) του άρθρου 1 του ν. 4308/2014 και επομένως σε τήρηση βιβλίων (απλογραφικά ή διπλογραφικά) με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 2 (κύκλος εργασιών 1.500.000 ευρώ).

Διευκρινίζεται ότι οι αλλοδαπές ΑΕ και ΕΠΕ, χωρίς εγκατάσταση στην Ελλάδα, οι οποίες κατά τη διάρκεια της περιόδου 2014 ανήγειραν ακίνητο ιδιοκτησίας τους στην Ελλάδα ή πραγματοποιήσαν προσθήκες ή επεκτάσεις σε ακίνητο ιδιοκτησίας τους στην Ελλάδα και οι οποίες μέχρι την ολοκλήρωση των εργασιών της ανέγερσης με βάση τις διατάξεις του ΚΦΑΣ είχαν ειδική ένταξη σε τήρηση απλογραφικών βιβλίων, εφόσον κατά τη διάρκεια της περιόδου αυτής εκμίσθωσαν το ακίνητο αυτό, είναι υπόχρεες από την έναρξη της εκμίσθωσης σε τήρηση διπλογραφικών βιβλίων.

Επίσης διευκρινίζεται ότι τα βιβλία από 1.1.2013 τηρούνται αθεώρητα. Δεδομένου δε ότι αυτά τηρούνται με σκοπό την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων των φορολογουμένων, η ενημέρωση των βιβλίων των εν λόγω προσώπων πρέπει να γίνει σε κάθε περίπτωση το αργότερο μέχρι την προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Για την καλύτερη κατανόηση των προαναφερομένων παραθέτουμε τα ακόλουθα παραδείγματα:

Παράδειγμα 1ο

Αλλοδαπή ΟΕ, χωρίς εγκατάσταση στην Ελλάδα, αποκτά εισόδημα από ενοικίαση ακινήτου στην Ελλάδα.

Μέχρι τις 31.12.2013 μη υπόχρεη σε τήρηση βιβλίων. Από 1.1.2014 είναι υπόχρεη σε τήρηση απλογραφικών βιβλίων, τα οποία συνεχίζει να τηρεί και το 2015. Την 1.1.2016 θα τηρήσει βιβλία απλογραφικά ή διπλογραφικά ανάλογα με το κύκλο εργασιών των δύο προηγούμενων φορολογικών περιόδων 2014 και 2015.

Παράδειγμα 2ο

Αλλοδαπή ΑΕ, που δεν έχει εγκατάσταση στην Ελλάδα, ανεγείρει ακίνητο το οποίο ολοκληρώνεται τον Απρίλιο του 2014 και τον Ιούλιο του έτους αυτού προχωρεί σε ενοικίαση του ακινήτου.

Μέχρι την ολοκλήρωση της ανέγερσης δηλαδή μέχρι και τον Απρίλιο του 2014 τηρεί απλογραφικά βιβλία (ειδική ένταξη). Από τον Μάιο μέχρι και τον Ιούνιο δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις τήρησης βιβλίων. Από τον Ιούλιο όμως δεδομένου ότι αποκτά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα (εισόδημα από ακίνητη περιουσία) υποχρεούται εκ νέου σε τήρηση βιβλίων, σε τήρηση όμως διπλογραφικών βιβλίων.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 της ΠΟΛ.1006/31-12-2014 (ΦΕΚ 19Β/2014) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, τα εν λόγω πρόσωπα υποχρεούνται για την ένταξή τους σε κατηγορία βιβλίων, σύμφωνα με τα ανωτέρω αναφερόμενα, να υποβάλλουν στο Τμήμα ή Γραφείο Διοικητικής και Μηχανογραφικής Υποστήριξης της Δ.Ο.Υ. στην οποία υπάγονται, δήλωση Μεταβολής εργασιών, εντός δέκα (10) ημερών από το χρόνο της μεταβολής.

Ειδικά, λόγω του χρόνου παροχής των διευκρινίσεων, για την πρώτη εφαρμογή της παρούσας, η δήλωση μεταβολής υποβάλλεται μέχρι τη λήξη προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας

εισοδήματος για τα εισοδήματα της φορολογικής περιόδου 2014, χωρίς την επιβολή κυρώσεων του [άρθρου 54](#) του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013).

Κατόπιν των ως άνω προαναφερθέντων, η προσφεύγουσα για τη διαχειριστική περίοδο 2013 και για τα φορολογικά έτη 2014,2015,2016 & 2017,δεν είχε υποχρέωση τήρησης διπλογραφικών βιβλίων.

Επί του 2ου λόγου

Επειδή, οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί περί ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω υπέρβασης της προθεσμίας έκδοσης των καταλογιστικών πράξεων που αναφέρεται στο άρθρο 28 του ν. 4174/2013, τυγχάνουν απορριπτέοι καθόσον οι προθεσμίες που αναφέρονται στις διατάξεις του άρθρου αυτού για τη δράση της Διοίκησης είναι αναμφισβότως ενδεικτικές, σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ. 5 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, διότι δεν χαρακτηρίζονται ρητά από τον νόμο ως αποκλειστικές ούτε προκύπτει από τις σχετικές διατάξεις διαφορετική βούληση του νομοθέτη, αλλά περιέχουν έντονη υπόδειξη προς την Διοίκηση να ολοκληρώσει τις σχετικές διαδικασίες μέσα σε σύντομο, και πάντως εύλογο, χρόνο (βλ. σχετ. και ΣτΕ 483/2011 σκ. 7, πρβλ. ΣτΕ 3762/2009 σκ. 9).

Κατά συνέπεια, η υπέρβαση των προθεσμιών αυτών δεν δημιουργεί οπωσδήποτε ακυρότητα των επίδικων καταλογισμών, αφού η αρμόδια φορολογική αρχή έδρασε εντός ευλόγου χρόνου. Εξάλλου, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα εταιρεία δεν αποδεικνύει τη συγκεκριμένη βλάβη που αυτή υπέστη από τις ως άνω επικαλούμενες από την ίδια πλημμέλειες, οι οποίες μάλιστα δεν μπορούν να αποκατασταθούν διαφορετικά παρά μόνο με ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 79 παρ. 6 περ. β του Κ.Δ.Δικ., οι σχετικοί λόγοι της υπό κρίση προσφυγής είναι απορριπτέοι ως αλυσιτελώς προβαλλόμενοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** από 03/1/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της Κυπριακής εταιρείας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ.

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

Διαχειριστική περίοδος: 2013: Πρόστιμο άρθρου 54 ν.4174/2013 για μη υποβολή συγκεντρωτικής κατάστασης προμηθευτών **300,00 ευρώ**

Φορολογικό έτος 2014:Πρόστιμο άρθρου 54 ν.4174/2013 :Μηδέν

Φορολογικό έτος 2015:Πρόστιμο άρθρου 54 ν.4174/2013 :Μηδέν

Φορολογικό έτος 2016:Πρόστιμο άρθρου 54 ν.4174/2013 :Μηδέν

Φορολογικό έτος 2017:Πρόστιμο άρθρου 54 ν.4174/2013 :Μηδέν

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 ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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