



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604537

ΦΑΞ : 213-1604567

Καλλιθέα, 23-5-2018

Αριθμός απόφασης: 2566

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. 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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την από 26-1-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, ΑΦΜ, κατοίκου οδός, κατά της με αριθμό/2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2011 (οικονομικό έτος 2012) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την με αριθμό/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2011 (οικονομικό έτος 2012) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 29-12-2017 οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 26-1-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της 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:

Με την με αριθμό/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2012 προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 6.672,06€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 8.006,47€, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 873,11€, ήτοι 15.551,64€.

Σύμφωνα με το με αριθμό πρωτοκόλλου ΔΕΛ Α 1148503 ΕΞ 2013/ 30-9-2013 έγγραφο της Δ/νσης Ελέγχων Τμήμα Α', το οποίο διαβιβάστηκε από τη Δ.Ο.Υ. Ν.ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. με το με αριθμό πρωτοκόλλου/2013 έγγραφο, εκδόθηκε για τη χρήση 2011 (οικονομικό έτος 2012) η με αριθμό/2017 εντολή μερικού ελέγχου των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος που έχει υποβάλλει η προσφεύγουσα για τις χρήσεις 2008-2011. Αφορμή του διενεργηθέντος ελέγχου ήταν το με αριθμό πρωτοκόλλου Α' ΓΕΔΔ Φ.1164.13/...../2013 έγγραφο του Γενικού Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης στο οποίο περιέχεται ανώνυμη καταγγελία για απάτη κατά του Ελληνικού Δημοσίου και φοροδιαφυγή από την προσφεύγουσα. Κατά τον διενεργηθέντα έλεγχο εστάλη στην προσφεύγουσα η με αριθμό/2015 πρόσκληση, με την οποία της ζητήθηκε να παράσχει εντός πέντε (5) ημερών φωτοτυπία των βιβλίων και των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2009-2014, καθώς και οποιαδήποτε έγγραφα ή βεβαιώσεις που έχει υπογράψει η προσφεύγουσα με διάφορες ομάδες του εσωτερικού ή εξωτερικού, προκειμένου να διενεργηθεί μερικός φορολογικός έλεγχος εισοδήματος για την ορθή τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων. Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε στην ως άνω πρόσκληση προσκομίζοντας σε φωτοτυπία το βιβλίο εσόδων-εξόδων και τα αντίγραφα των φορολογικών δηλώσεων για τα οικονομικά έτη 2009-2014. Από την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών, συντάχθηκε και στάλθηκε στην προσφεύγουσα με συστημένη επιστολή το με αριθμό πρωτοκόλλου/2017 αίτημα παροχής πληροφοριών. Η προσφεύγουσα κατέθεσε την με αριθμό/2017 αίτηση και ζήτησε παράταση έως την 11-9-2017. Κατόπιν των ανωτέρω εκδόθηκε το με αριθμό/2017 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) του άρθρου 28 του ν.4174/2013 με τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος. Με το Σ.Δ.Ε., καταλογίστηκαν στην προσφεύγουσα διάφορα ποσά που βρέθηκαν στους τραπεζικούς της λογαριασμούς. Εν συνεχεία η προσφεύγουσα με το με αριθμό/2017 έγγραφο αντέκρουσε τις απόψεις του ελέγχου δικαιολογώντας μέρος των καταλογισθέντων ποσών. Αναφορικά με το ποσό των 17.000€ προσκόμισε αντίγραφο της σύμβασης με την «.....» καθώς και βεβαίωση παρακράτησης φόρου για τη χρήση 2011. Τέλος ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, εξέδωσε για το οικονομικό έτος 2012 την με αριθμό/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, προσθέτοντας στα δηλωθέντα εισοδήματα της προσφεύγουσας το ποσό των 17.000€, το οποίο φορά αμοιβές της από την αθλητική της δραστηριότητα στην ομάδα του εξωτερικού «.....»,μαζί με τις νόμιμες προσαυξήσεις.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, για τους εξής λόγους:

- Το ποσό των 17.000€ αφορά αμοιβές της από την αθλητική της δραστηριότητα στην ομάδα του εξωτερικού «.....» και όχι προσαύξηση περιουσίας.
- Σε σχέση με το ανωτέρω ποσό πρέπει να ληφθεί υπόψη σύμφωνα με την πάγια νομολογία και την απόφαση του ΣΤΕ ότι οι τραπεζικοί λογαριασμοί που τηρούνται εντός Ελλάδας, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία ικανά για να δικαιολογήσουν την επιμήκυνση της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής.

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994, ΦΕΚ 151 Α` με τις τροποποιήσεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010, ΦΕΚ Α 175/ 30-9-2010 ισχύει ότι: *«Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α` έως Ζ` της παρ. 2 του άρθρου 4.*

Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσης της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.».

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1175/ 17-11-2017 «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας» ορίζεται ότι: *«Σε συνέχεια ερωτημάτων που αφορούν στη διενέργεια ελέγχων αναφορικά με προσαύξηση περιουσίας φορολογουμένων, ανεξαρτήτως του τρόπου ή της μεθόδου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και κατόπιν πρόσφατης σχετικής νομολογίας του ΣΤΕ, επισημαίνονται τα εξής: 1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ' πηγής του ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του ν.2238/1994 ή του ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος.».*

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση το ποσό των 17.000€ καταλογίστηκε από τον έλεγχο ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα, ενώ σύμφωνα με το με αριθμό/2017 υπόμνημά αποδέχεται η ίδια ότι το εν λόγω ποσό αφορά αμοιβές της από την αθλητική της δραστηριότητα στην ομάδα του εξωτερικού «.....» και το οποίο δεν είχε συμπεριληφθεί στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους 2012. Συνεπώς ο έλεγχος βάσει των ως άνω διατάξεων όφειλε να μην συνυπολογίσει την παρακράτηση ποσού 1.900€ κατά τον

προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος και εν τέλει να φορολογήσει το εναπομείναν ποσό των 15.100€ (17.000 – 1.900), το οποίο προκύπτει μετά την αφαίρεση της ως άνω παρακράτησης, ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 84 του ν. 2238/94: «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου β9, 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 το εδάφιο α' της παραγράφου 11 του άρθρου 72 του ν. 4174/13: «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών «προστίμων», προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν.».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση η παραγραφή του οικονομικού έτους 2012 λήγει την 31-12-2017 , ο παρών έλεγχος γίνεται εντός της προβλεπόμενης από το νόμο πενταετίας, έχοντας κατ' αυτό τον τρόπο η φορολογική διοίκηση την δυνατότητα να ελέγξει τους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας. Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί νέων στοιχείων καθίσταται αβάσιμος και κρίνεται απορριπτέος.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1 «Αντικείμενο του φόρου» του ν.2238/1994 ισχύει ότι: «Επιβάλλεται φόρος στο συνολικό καθαρό εισόδημα που προκύπτει είτε στην ημεδαπή είτε στην αλλοδαπή και αποκτάται από κάθε φυσικό πρόσωπο για το οποίο συντρέχουν οι προϋποθέσεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 2.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 2 «Υποκείμενο του φόρου» του ν.2238/1994 ισχύει ότι: «1. Σε φόρο υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα ανεξάρτητα από την ιθαγένεια και τον τόπο κατοικίας ή διαμονής του. Επίσης, ανεξάρτητα από την ιθαγένειά του, σε φόρο υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο για τα εισοδήματά του που προκύπτουν στην αλλοδαπή, εφόσον έχει την κατοικία του στην Ελλάδα.

2. Οι έμμισθοι δημόσιοι υπάλληλοι που υπηρετούν στην αλλοδαπή θεωρείται ότι κατοικούν στην Ελλάδα.

3. Σε φόρο υπόκειται και η σχολάζουσα κληρονομία.

4. Σε φόρο υπόκεινται επίσης, οι ομόρρυθμες και οι ετερόρρυθμες εταιρίες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρίες, οι συμμετοχικές ή αφανείς καθώς και οι κοινοπραξίες της παρ. 2 του άρθρου 2 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ.186/1992, ΦΕΚ 84 Α').».

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 8 του άρθρου 9 «Υπολογισμός και Καταβολή του φόρου» του ν.2238/1994, με τις τροποποιήσεις της παραγράφου 3 του άρθρου 12 του

ν.3943/2011,ΦΕΚ Α 66/31.3.2011 ισχύει ότι: «8. Από το ποσό του φόρου που αναλογεί στο συνολικό καθαρό εισόδημα εκπίπτουν:

α) Ο φόρος που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 52 και 54 έως 58 στο εισόδημα που υπόκειται σε φόρο μέσα στο ίδιο οικονομικό έτος.

β) Ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε σε κράτος με το οποίο η Ελλάδα έχει θέσει σε ισχύ Σ.Α.Δ.Φ. για το εισόδημα που προέκυψε σε αυτό και μέχρι του ποσού του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα, εφόσον ο φόρος που παρακρατήθηκε στο άλλο κράτος ορίζεται στις διατάξεις της Σ.Α.Δ.Φ...

Για την εξεύρεση του ποσού αυτού του φόρου, το ποσό του φόρου που προκύπτει στην Ελλάδα στο συνολικό εισόδημα ύστερα από την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού, μειώνεται κατά το ποσό που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου αυτού και μερίζεται, ανάλογα με τα δύο τμήματα του εισοδήματος στην Ελλάδα και στην αλλοδαπή.».

Επειδή, σύμφωνα με τις οδηγίες συμπλήρωσης δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 ορίζεται ότι στον κωδικό 651 «Φόρος που καταβλήθηκε στο εξωτερικό» του εντύπου Ε1 πρέπει να αναγράφονται τα ποσά των φόρων που καταβλήθηκαν αποδεδειγμένα στην αλλοδαπή, για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν στο εξωτερικό και δηλώθηκαν στις οικείες ενδείξεις του πίνακα 4Ζ, επειδή υπάρχει φορολογική υποχρέωση στην Ελλάδα. Τα ποσά αυτών των φόρων πρέπει να προκύπτουν από τις οικείες βεβαιώσεις του αλλοδαπού φυσικού ή νομικού προσώπου που παρακράτησε το φόρο (εφόσον πρόκειται για κράτος με το οποίο έχει υπογραφεί σύμβαση αποφυγής της διπλής φορολογίας).

Επειδή, σύμφωνα με τη σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας Ελλάδας – Ιταλίας η οποία κυρώθηκε με τον με αριθμό ν.1927/1991 (ΦΕΚ 17/15-2-1991/τ.Α'), του οποίου η ισχύς άρχεται από 1-1-1984 ορίζεται ότι:

«Άρθρο 17: Καλλιτέχνες και αθλητές

1. Ανεξάρτητα από τις διατάξεις των άρθρων 14 και 15, εισόδημα που αποκτάται από κάτοικο του ενός συμβαλλόμενου κράτους ως πρόσωπο που παρέχει υπηρεσίες ψυχαγωγίας, όπως καλλιτέχνης θεάτρου, κινηματογράφου, ραδιοφώνου ή τηλεόρασης ή μουσικός ή ως αθλητής, από τις προσωπικές δραστηριότητές του που ασκήθηκαν στο άλλο συμβαλλόμενο κράτος, μπορεί να φορολογείται σ' αυτό το άλλο κράτος.
2. Όταν εισόδημα από την άσκηση προσωπικών δραστηριοτήτων ενός προσώπου που παρέχει υπηρεσίες ψυχαγωγίας ή ενός αθλητή, με την ιδιότητά του αυτή, δεν περιέρχεται σ' αυτό το ίδιο πρόσωπο που παρέχει τις υπηρεσίες ψυχαγωγίας ή στον ίδιο τον αθλητή, αλλά σε άλλο πρόσωπο, το εισόδημα αυτό μπορεί, ανεξάρτητα από τις διατάξεις των άρθρων 7, 14 και 15, να φορολογείται στο συμβαλλόμενο κράτος στο οποίο ασκούνται οι δραστηριότητες του προσώπου που παρέχει υπηρεσίες ψυχαγωγίας ή του αθλητή.

Κεφάλαιο V Άρθρο 24 Αποφυγή διπλής φορολογίας

1. Συμφωνείται ότι η διπλή φορολογία θα αποφεύγεται σύμφωνα με τις διατάξεις των κατωτέρω παραγράφων του άρθρου αυτού.
2. Στην περίπτωση της Ιταλίας: Αν κάτοικος Ιταλίας αποκτά εισόδημα το οποίο φορολογείται στην Ελλάδα, η Ιταλία κατά τον καθορισμό των δικών της φόρων εισοδήματος, οι οποίοι αναφέρονται ειδικά στο άρθρο 2 της Σύμβασης αυτής, μπορεί να περιλάβει στη βάση πάνω στην οποία επιβάλλονται οι εν λόγω φόροι το εισόδημα αυτό, εκτός αν προβλέπουν διαφορετικά ειδικές διατάξεις της Σύμβασης αυτής. Στην περίπτωση αυτήν, η Ιταλία θα αφαιρεί από τους έτσι υπολογιζόμενους φόρους το φόρο εισοδήματος που καταβλήθηκε στην Ελλάδα αλλά κατά ποσό που δεν υπερβαίνει την αναλογία του προαναφερθέντος ιταλικού φόρου την οποία έχει το εν λόγω εισόδημα προς το συνολικό εισόδημα. Καμιά έκπτωση, όμως, δεν χορηγείται εάν το εν λόγω εισόδημα υπαχθεί στην Ιταλία σε παρακρατούμενο τελικό φόρο, ύστερα από αίτηση του λαμβάνοντος το εισόδημα αυτό, η οποία υποβλήθηκε σύμφωνα με τον ιταλικό νόμο.
3. Στην περίπτωση της Ελλάδας: Αν κάτοικος Ελλάδας αποκτά εισόδημα ή είναι κύριος κεφαλαίου το οποίο, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρούσας σύμβασης, μπορεί να φορολογηθεί στην Ιταλία, η Ελλάδα παραχωρεί: α) ως έκπτωση από το φόρο εισοδήματος του εν λόγω κατοίκου, ποσό ίσο με το φόρο εισοδήματος που καταβλήθηκε στην Ιταλία β) ως έκπτωση από το φόρο κεφαλαίου του κατοίκου αυτού, ποσό ίσο με το φόρο κεφαλαίου που καταβλήθηκε στην Ιταλία. Μια τέτοια έκπτωση δεν μπορεί, εν τούτοις, να υπερβαίνει και στις δύο περιπτώσεις το τμήμα του φόρου εισοδήματος ή του φόρου κεφαλαίου, όπως υπολογίστηκε προτού δοθεί η έκπτωση, το οποίο αντιστοιχεί, ανάλογα με την περίπτωση, στο εισόδημα ή στο κεφάλαιο που μπορεί να φορολογείται στην Ιταλία.».

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 «Κανόνες του διεθνούς δικαίου και διεθνείς οργανισμοί» του Συντάγματος της Ελλάδος αναφέρεται ότι:

«1. Οι γενικά παραδεδεγμένοι κανόνες του διεθνούς δικαίου, καθώς και οι διεθνείς συμβάσεις, από την επικύρωσή τους με νόμο και τη θέση τους σε ισχύ σύμφωνα με τους όρους καθεμιάς, αποτελούν αναπόσπαστο μέρος του εσωτερικού ελληνικού δικαίου και υπερισχύουν από κάθε άλλη αντίθετη διάταξη νόμου. Η εφαρμογή των κανόνων του διεθνούς δικαίου και των διεθνών συμβάσεων στους αλλοδαπούς τελεί πάντοτε υπό τον όρο της αμοιβαιότητας.».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση προσκομίζεται από την προσφεύγουσα η σύμβαση με το νομικό πρόσωπο «.....» καθώς και η βεβαίωση του αλλοδαπού νομικού προσώπου, βάσει της οποίας παρακρατήθηκε φόρος ποσού 1.900€ για τη χρήση 2011 (οικονομικό έτος 2012). Σύμφωνα με τα ανωτέρω όπως καθορίζεται στη σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας πρέπει να ληφθεί υπόψη κατά την εκκαθάριση της φορολογικής υποχρέωσης ο παρακρατούμενος φόρος της αλλοδαπής.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 29 «Ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα φυσικά πρόσωπα» του ν.3986/2011 ισχύει ότι: «3. Η ειδική εισφορά αλληλεγγύης, που επιβάλλεται στο συνολικό καθαρό εισόδημα της προηγούμενης παραγράφου, υπολογίζεται ως εξής:

α) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από δώδεκα χιλιάδες ένα (12.001) ευρώ έως είκοσι χιλιάδες (20.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή ένα τοις εκατό (1%) επί ολόκληρου του ποσού.

β) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από είκοσι χιλιάδες ένα (20.001) ευρώ έως και πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή δύο τοις εκατό (2%) επί ολόκληρου του ποσού.

γ) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από πενήντα χιλιάδες ένα (50.001) έως και εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή τρία τοις εκατό (3%) επί ολόκληρου του ποσού.

δ) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από εκατό χιλιάδες ένα (100.001) ευρώ και άνω, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή τέσσερα τοις εκατό (4%) επί ολόκληρου του ποσού. ...».

Επειδή με το άρθρο 49 «Τροποποίηση του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας» του ν.4509/2017 ορίζεται:

«1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013 (Α ' 170) αντικαθίσταται ως εξής:

«17.Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του Ν. 2523/1997 , πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013 , όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.».

Συνεπώς κατά τον υπολογισμό των πρόσθετων φόρων με την παρούσα Απόφαση έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 49 παρ.2 του ν.4509/2017.

Επειδή, η ΠΟΛ 1003/2018 «Παροχή οδηγιών αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (Φ.Ε.Κ. Α/201/22.12.2017) ως προς την επιβολή της επιεικέστερης κύρωσης κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου» αναφέρει, μεταξύ άλλων, ότι επί των εκκρεμών υποθέσεων της παρ. 2 του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017, η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Από τα ως άνω αναφερθέντα προκύπτει ότι η Δ.Ε.Δ. οφείλει από την 01/01/2018, κατά την έκδοση των αποφάσεων επί ενδικοφανών προσφυγών να εφαρμόζει τις συνδυασμένες διατάξεις των παρ. 1 και 2 του Ν. 4509/2017, σε κάθε υπόθεση, ασχέτως του αποτελέσματος αυτής και άσχετα από το γεγονός εάν η προσφεύγουσα επικαλείται ή όχι την εν λόγω διάταξη.

Επειδή, σύμφωνα με τη παράγραφο 8 του άρθρου 3 του ν.4337/2015 τέθηκαν απαραίτητες μεταβατικές διατάξεις προς τον σκοπό της εφαρμογής των τροποποιήσεων των διατάξεων περί προστίμων του ΚΦΔ.

«8. Μετά το άρθρο 58 του ν. 4174/2013 προστίθεται το άρθρο 58Α ως εξής:

Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα:

1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο, ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.

2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.».

Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ν.4174/2013, ορίζεται ότι « παρ. 1. Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού

προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1 «Πρόσθετοι φόροι» του ν.2523/1997 ισχύουν τα εξής: «1. Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεσή του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου:

α),

β) υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης.

γ) δεν υποβάλει δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύομισι τοις εκατό (2,50%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω μη υποβολής δήλωσης, για κάθε μήνα καθυστέρησης.»»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 2 «Χρόνος υπολογισμού των πρόσθετων φόρων - Διοικητική επίλυση της διαφοράς» του ν.2523/1997 με τις τροποποιήσεις του άρθρου 26 του ν.3943/2011,ΦΕΚ Α 66/31.3.2011, ισχύουν τα εξής: «4. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν: α) και β) το εκατόν είκοσι τοις εκατό για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε ο υπόχρεος ή του φόρου που έχει επιστραφεί στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ. Π.Α. χωρίς να τον δικαιούνται.»

Επειδή, με βάση τις διατάξεις των άρθρων 58Α και 53 του ν.4174/2013 και του άρθρου 49 του ν. 4509/2017, η υπηρεσία μας είναι σε θέση να προσδιορίσει το ύψος των πρόσθετων φόρων της προσφεύγουσας και να επιβάλλει την επιεικέστερη κύρωση βάσει του άρθρου 49 του ν.4509/2017.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με αριθμό/ 26-1-2018 ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ

Η Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΟΙΚ.ΕΤΟΥΣ 2012 ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ								
		Ποσά Δήλωσης (1)		Ποσά Ελέγχου (2)		Ποσά Δ.Ε.Δ. (3)		Διαφορά φόρου (3)-(1)
Α. ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΚΑΙ ΦΟΡΟΣ ΒΑΣΕΙ ΚΛΙΜΑΚΑΣ		ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΦΟΡΟΣ	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΦΟΡΟΣ	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΦΟΡΟΣ	
ΤΟΥ ΥΠΟΧΡΕΟΥ	Εισόδημα	36.310,23	7.528,58	53.310,23	13.877,89	53.310,23	13.877,89	6.349,31
	Μείωση φόρου		100,00		100,00		100,00	0,00
	Υπόλοιπο φόρου (α)		7.428,58		13.737,80		13.777,89	6.349,31
ΤΗΣ ΣΥΖΥΓΟΥ	Εισόδημα							0,00
	Μείωση φόρου							
	Υπόλοιπο φόρου (β)							0,00
	Επιβάρυνση φόρου αποδείξεων (γ)				322,76		322,76	322,76
ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ (α) +(β) +(γ) +(δ)			7.428,58		14.060,56		14.100,65	6.672,07
Γ.ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ ΑΠΌ ΤΟ ΦΟΡΟ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ								
1.φορος που παρακρατήθηκε								
1(δ)Μισθωτές υπηρεσίες			307,18		307,10		307,10	
1(στ)Την αλλοδαπή							1.900,00	
Σύνολο εκπτώσεων			307,18		307,10		2.207,10	
Υπόλοιπο φόρου			7.121,40		13.793,46		11.893,55	4.772,15
Δ.ΣΕ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΧΡΕΩΣΤΙΚΟΥ ΥΠΟΛΟΙΠΟΥ ΦΟΡΟΥ ΠΡΟΣΤΙΘΕΝΤΑΙ ΚΑΙ ΣΕ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΥ ΑΦΑΙΡΟΥΝΤΑΙ								
1.Προκαταβολή φόρου για το επόμενο έτος			3.778,54		3.778,54		3.778,54	0,00
6.Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (120%)					8.006,48		0,00	0,00
6α.Πρόσθετος φόρος άρθρου 58 ν.4174/2013 50%							2.386,08	2.386,08
6β.Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013(53Χ 0,73%=38,69%)							1.846,34	1.846,34
Συντελεστής εισφοράς αλληλεγγύης			2%		3%		3%	
10.Εισφορά αλληλεγγύης			726,20		1.599,31		1.599,31	873,11
1.ΥΠΟΧΡΕΟΣ								0,00
Σύνολο κεφαλαίου Δ			4.504,76		13.384,36		9.610,30	5.105,54
Γενικό Σύνολο			11.626,16		27.177,82		21.503,85	9.877,69
Χρεωστικό ποσό φόρου και εισφοράς για βεβαίωση			11.626,16		27.177,82		21.503,85	9.877,69

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στην υπόχρεη.

**Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Σ η μ ε ι ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.