



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

Καλλιθέα, 18/11/2016

Αριθμός απόφασης: 3880

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

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 με αριθμό 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 Υπηρεσίας 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 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 24/6/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, με έδρα, νομίμως εκπροσωπούμενης από το, κατοίκου, οδός, κατά της με αριθμό/ 10-5-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, της με αριθμό/ 10-5-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. και της με αριθμό/ 10-5-2016 πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ για το φορολογικό έτος 2014 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
- 5.** Την με αριθμό/ 10-5-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, την με αριθμό/ 10-5-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. και την με αριθμό/ 10-5-2016 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ για το φορολογικό έτος 2014, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 10/5/2015 οικείες εκθέσεις ελέγχου.

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 24/6/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, νομίμως εκπροσωπούμενης από τον, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμό/ 10-5-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2014 προσδιορίστηκε διαφορά φόρου εισοδήματος 9.120,8€, πλέον προστίμου άρθρου 58 περ.γ του ν.4174/2013 ποσού 4.560,4€, ήτοι 13.681,2€.

Με τη με αριθμό/ 10-5-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για το φορολογικό έτος 2014 προσδιορίστηκε διαφορά Φ.Π.Α. 1.754€, πλέον προστίμου άρθρου 58 του ν.4174/2013 ποσού 877€, ήτοι 2.631€.

Με τη με αριθμό/ 10-5-2016 πράξη επιβολής προστίμου επιβλήθηκε πρόστιμο στην προσφεύγουσα επιχείρηση ποσού 2.500€ για μη τήρηση βιβλίων κατά το διάστημα 19/7/2014 έως 11/8/2014, ποσού 500€ για μη έκδοση την 27/7/2014 ενός φορολογικού στοιχείου καθαρής αξίας 3.860€ για παροχή υπηρεσίας μίσθωσης τουριστικής κατοικίας το διάστημα 27/7/2014 – 8/8/2014 και ποσού 7.805€ για μη έκδοση την 19/7/2014 ενός φορολογικού στοιχείου καθαρής αξίας 31.220€ για παροχή υπηρεσίας μίσθωσης τουριστικής κατοικίας το διάστημα 19/7/2014 – 17/8/2014, ήτοι συνολικά 10.805€.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση αποτελεί υποκατάστημα της Κυπριακής εταιρίας (.....). Εστάλη στη Δ.Ο.Υ., μέσω της Διεύθυνσης Ελέγχων, αίτημα αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής του Υπουργείου Οικονομικών της Κυπριακής Δημοκρατίας, σύμφωνα με το οποίο η Κυπριακή εταιρία εξέδωσε τα με αριθμό και Τιμολόγια για παροχή υπηρεσιών στην Ελλάδα και συγκεκριμένα για την μίσθωση τουριστικών κατοικιών, δίχως να επιβληθεί στην αξία των υπηρεσιών ο ελληνικός Φ.Π.Α.. Σύμφωνα με τα ευρήματα του ελέγχου, η προσφεύγουσα επιχείρηση προσέθεσε τις δραστηριότητες της ενοικίασης κατοικιών και επομένως και την υπαγωγή της στο Φ.Π.Α., με ημερομηνία έναρξης την 12/8/2014, ενώ τα δυο προαναφερθέντα παραστατικά για παροχή υπηρεσιών είχαν εκδοθεί νωρίτερα, χωρίς να περιλαμβάνουν τον ελληνικό Φ.Π.Α., και δεν καταχώρησε τα συγκεκριμένα παραστατικά στα τηρούμενα βιβλία της και δεν τα συμπεριέλαβε στις υποβληθείσες δηλώσεις εισοδήματος και Φ.Π.Α..

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα επιχείρηση αιτείται την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων για τους εξής λόγους:

1. Η Κυπριακή εταιρία αγόρασε και μίσθωσε κατοικίες προς ενοικίαση στην Ελλάδα, αλλά ανυπέρβλητες γραφειοκρατικές διαδικασίες καθυστέρησαν την έγκριση ίδρυσης υποκαταστήματος και κατ' επέκταση την υποβολή δήλωσης έναρξης δραστηριότητας και την

τήρηση βιβλίων – μέχρι την ίδρυση του υποκαταστήματος στην Ελλάδα δεν ήταν υπόχρεη για έκδοση στοιχείων αλλά μπορούσε να τα εκμεταλλεύεται βάσει ενοχικού δικαίου – τυχόν φορολόγησή τους στην Ελλάδα θα οδηγούσε σε διπλή φορολόγηση, καθώς έχουν φορολογηθεί οι συγκεκριμένες συναλλαγές στην Κύπρο (δηλώθηκαν από τη μητρική Κυπριακή εταιρία).

2. Εσφαλμένη εφαρμογή του συντελεστή φορολόγησης της φορολογίας εισοδήματος. (ο συντελεστής 26% που προβλέπεται πρέπει να μειωθεί κατά 40%, διότι η επαγγελματική δραστηριότητα ασκείται σε νησί με λιγότερους από 3.100 κατοίκους)
3. Βάσει του ν.4337/2015 καταργήθηκε η περίπτωση του άρθρου 54 παρ.1 περ.θ και θα πρέπει να επιβληθεί ένα αυτοτελές πρόστιμο 2.500€ για όλες τις παραβάσεις μη έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης ή επαγγελματικών στοιχείων (ΠΟΛ.1252/2015)

Όσον αφορά στη μη υποχρέωση τήρησης βιβλίων – στην καθυστέρηση λόγω γραφειοκρατίας και στην αποφυγή διπλής φορολόγησης (1^{ος} λόγος)

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1 «Πεδίο εφαρμογής» του ν.4172/2013: «1. Ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.) ρυθμίζει τη φορολογία του εισοδήματος: α) των φυσικών προσώπων, β) των νομικών προσώπων και των κάθε είδους νομικών οντοτήτων. 2. Ο Κ.Φ.Ε. ρυθμίζει τον τρόπο φορολόγησης για τις κατηγορίες εισοδημάτων, όπως ορίζονται στον Κ.Φ.Ε., καθώς και τον τρόπο απόδοσης των φόρων με την υποβολή της δήλωσης, την προκαταβολή του φόρου και την παρακράτησή του.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 3 «Υποκείμενα του φόρου» του ν.4172/2013: «1. Ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημά του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος. Κατ' εξαίρεση ο φορολογούμενος που είναι αλλοδαπό προσωπικό των εγκατεστημένων στην Ελλάδα γραφείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του α. ν. 89/1967 (Α' 132), όπως ισχύει, υπόκειται σε φόρο στην Ελλάδα μόνο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα. 2. Ο φορολογούμενος που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην Ελλάδα και αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 «Εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή» του ν.4172/2013: «1. Εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή είναι κάθε εισόδημα πηγής Ελλάδας και ιδίως:

α) το εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις που παρέχεται στην ημεδαπή,

...

ε) το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα που ασκείται στην ημεδαπή, μέσω μόνιμης εγκατάστασης

...

ζ) το εισόδημα από ακίνητη περιουσία και το εισόδημα από λοιπά δικαιώματα που προκύπτουν από την ακίνητη περιουσία, εφόσον τα ακίνητα βρίσκονται στην ημεδαπή»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 7 «Φορολογητέο εισόδημα» του ν.4172/2013: «1. Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα. 2. Ο Κ.Φ.Ε. διακρίνει τις ακόλουθες κατηγορίες ακαθάριστων εισοδημάτων: α) εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις, β) εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, γ) εισόδημα από κεφάλαιο και δ) εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 21 «Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα» του ν.4172/2013, με τις τροποποιήσεις του ν.4223/2013: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 45 «Υποκείμενα του φόρου» του ν.4172/2013: «Σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπόκεινται:

α) οι κεφαλαιουχικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή,

β) οι προσωπικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή,

γ) τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή και στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους σωματεία και ιδρύματα, με εξαίρεση μόνο τα κάθε είδους έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους, τα οποία δεν αποτελούν αντικείμενο φόρου,

δ) συνεταιρισμοί και ενώσεις αυτών,

ε) κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς εφόσον ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα,

στ) κοινοπραξίες,

ζ) οι νομικές οντότητες που ορίζονται στο άρθρο 2 του Κ.Φ.Ε. και δεν περιλαμβάνονται σε μια από τις προηγούμενες περιπτώσεις.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 58 «Φορολογικός συντελεστής» του ν.4172/2013, με τις τροποποιήσεις του ν.4223/2013: «1. Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, καθώς και τα νομικά πρόσωπα της περίπτωσης γ' του άρθρου 45 που τηρούν απλογραφικά φορολογούνται με συντελεστή είκοσι έξι τοις εκατό (26%). ... 4. Για τους φορολογούμενους των περιπτώσεων α', β', δ', ε' και στ' του άρθρου 45 οι συντελεστές της παραγράφου 1 μειώνονται κατά ποσοστό σαράντα τοις εκατό (40%) για τα κέρδη που προκύπτουν από επιχειρηματική δραστηριότητα που ασκείται

σε νησιά με πληθυσμό, σύμφωνα με την τελευταία απογραφή, κάτω από τρεις χιλιάδες εκατό (3.100) κατοίκους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου ισχύει μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 2015.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 2 «Αντικείμενο του φόρου» του ν.2859/2000: «1. Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 3 «Υποκείμενοι στο φόρο» του ν.2859/2000: «1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 36 «Υποχρεώσεις των υποκειμένων στο φόρο» του ν.2859/2000, με τις τροποποιήσεις του άρθρου 22 του ν.3763/2009: «1.Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται να υποβάλλει τις παρακάτω δηλώσεις:

α) δήλωση έναρξης των εργασιών του, η οποία υποβάλλεται πριν από την έναρξη των εργασιών αυτών. Ως έναρξη εργασιών θεωρείται ο χρόνος πραγματοποίησης της πρώτης συναλλαγής στα πλαίσια της επιχείρησης. Προκειμένου για νομικά πρόσωπα, ως χρόνος έναρξης θεωρείται ο χρόνος της νόμιμης σύστασης αυτών. Στην περίπτωση νομικών προσώπων, η καθυστέρηση υποβολής της δήλωσης έναρξης μέχρι τριάντα (30) ημέρες δεν συνεπάγεται την επιβολή κυρώσεων, εφόσον δεν έχουν πραγματοποιήσει καμία συναλλαγή,

β) δήλωση μεταβολών-μετάταξης, με την οποία δηλώνει οποιαδήποτε μεταβολή, όπως αλλαγή της επωνυμίας, του τόπου επαγγελματικής του εγκατάστασης, του αντικειμένου εργασιών, την πραγματοποίηση ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών και παραδόσεων αγαθών που απαλλάσσονται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28, την ίδρυση ή κατάργηση υποκαταστημάτων, την αλλαγή των τηρούμενων βιβλίων Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και του καθεστώτος φόρου προστιθέμενης αξίας που ανήκει.

Η δήλωση αυτή υποβάλλεται εντός τριάντα (30) ημερών από το χρόνο που έγιναν οι μεταβολές αυτές».

Άλλωστε, η προσφεύγουσα έκανε έναρξη υποκαταστήματος με διαφορετικό αντικείμενο την 28/1/2013 και ο ισχυρισμός της περί γραφειοκρατίας και καθυστερήσεων προβάλλεται αλυσιτελώς.

Επειδή, σύμφωνα με τις απόψεις της Δ.Ο.Υ., η προσφεύγουσα έχει καταχωρήσει στα βιβλία της δαπάνες που προηγήθηκαν χρονικά από τα συγκεκριμένα τιμολόγια, όπως δαπάνες ενοικίου για τη μίσθωση των κατοικιών 1 και 3 από τον Ιανουάριο και Μάρτιο, αντίστοιχα, δαπάνες Δ.Ε.Η. από τον Απρίλιο και δαπάνες ταξιδίων εξωτερικού από τον Ιούνιο του 2014. Ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί καταχώρησης των εξόδων στα βιβλία της Κυπριακής εταιρίας για την απόκτηση και λειτουργία των ιδιοκτησιών πριν την ίδρυση της προσφεύγουσας προβάλλεται αλυσιτελώς, καθώς έχουν καταχωρηθεί και στα βιβλία της προσφεύγουσας οι εν λόγω δαπάνες.

Όσον αφορά στο συντελεστή φορολόγησης (2ος λόγος)

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 2 «Ορισμοί» του ν.4172/2013, με τις τροποποιήσεις του ν.4223/2013: «Οι όροι που χρησιμοποιούνται για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε. έχουν την έννοια που προβλέπει η κείμενη νομοθεσία, εκτός εάν ο Κ.Φ.Ε. ορίζει διαφορετικά. Για τους σκοπούς του παρόντος νοούνται ως ...

δ) «νομική οντότητα»: κάθε μάρφωμα εταιρικής ή μη οργάνωσης και κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα που δεν είναι φυσικό ή νομικό πρόσωπο, όπως ιδίως συνεταιρισμός, οργανισμός, υπεράκτια ή εξωχώρια εταιρεία, κάθε μορφής εταιρεία ιδιωτικών επενδύσεων, κάθε μορφής καταπίστευμα ή εμπίστευμα ή οποιοδήποτε μάρφωμα παρόμοιας φύσης, κάθε μορφής ίδρυμα ή σωματείο ή οποιοδήποτε μάρφωμα παρόμοιας φύσης, κάθε μορφή προσωπικής επιχείρησης ή οποιαδήποτε οντότητα προσωπικού χαρακτήρα, κάθε μορφής κοινή επιχείρηση, κάθε μορφής εταιρείας διαχείρισης κεφαλαίου ή περιουσίας ή διαθήκης ή κληρονομιάς ή κληροδοσίας ή δωρεάς, κάθε φύσης κοινοπραξία, κάθε μορφής εταιρεία αστικού δικαίου, συμμετοχικές ή αφανείς εταιρείες, κοινωνίες αστικού δικαίου».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 «Φορολογία επιχειρήσεων, έκπτωση δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα» παρ.7 του ν.3091/2002: «Για τους σκοπούς του Κώδικα αυτού εξωχώρια εταιρία εννοείται η εταιρία που έχει την έδρα της σε αλλοδαπή χώρα και με βάση τη νομοθεσία της οποίας δραστηριοποιείται αποκλειστικά σε άλλες χώρες και απολαμβάνει ιδιαίτερα ευνοϊκής φορολογικής μεταχείρισης.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 «Κράτη μη συνεργάσιμα στο φορολογικό τομέα και κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς» του ν.4172/2013, με τις τροποποιήσεις του άρθρου πρώτου του ν.4254/2014: «6. Για την εφαρμογή των διατάξεων του κεφαλαίου αυτού, το φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα θεωρείται ότι υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς σε κράτος εκτός της Ελλάδας, όταν η φορολογική κατοικία τους βρίσκεται σε οποιοδήποτε κράτος, ακόμη και σε κράτος - μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εάν σε αυτό το κράτος:

α) δεν υπόκειται σε φορολογία ή, εάν υπόκειται, δεν φορολογείται εν τοις πράγμασι, ή

β) υπόκειται σε φόρο επί των κερδών ή των εισοδημάτων ή του κεφαλαίου, του οποίου ο συντελεστής είναι ίσος ή κατώτερος από το πενήντα τοις εκατό (50%) του συντελεστή φορολογίας νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που θα οφειλόταν σύμφωνα με τις διατάξεις της ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας, εάν ήταν φορολογικός κάτοικος ή διατηρούσε μόνιμη εγκατάσταση κατά την έννοια του άρθρου 6 του Κ.Φ.Ε. στην Ελλάδα.

7. Τα κράτη που έχουν προνομιακό φορολογικό καθεστώς καθορίζονται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ύστερα από τη διαπίστωση των προϋποθέσεων της προηγούμενης παραγράφου και περιλαμβάνονται σε κατάλογο που δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ο κατάλογος δημοσιεύεται τον Ιανουάριο κάθε έτους.».

Επειδή στη με αριθμό Δ12 1039188 ΕΞ 4.3.2014 «Καθορισμός των κρατών που έχουν προνομιακό φορολογικό καθεστώς με βάση τις διατάξεις των παραγράφων 6 και 7 του άρθρου 65

του Ν.4172/2013» Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών η Κύπρος περιλαμβάνεται στα *κράτη που έχουν προνομιακό φορολογικό καθεστώς, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 6 του άρθρου 65 του Ν. 4172/2013, τα κράτη εκείνα στα οποία το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα υπόκειται σε φόρο επί των κερδών ή των εισοδημάτων ή του κεφαλαίου του οποίου ο συντελεστής είναι ίσος ή κατώτερος από το πενήντα τοις εκατό (50%) του συντελεστή φορολογίας νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που θα οφειλόταν σύμφωνα με τις διατάξεις της ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας, εάν ήταν φορολογικός κάτοικος ή διατηρούσε μόνιμη εγκατάσταση κατά τη έννοια του άρθρου 6 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος στην Ελλάδα.*

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, η προσφεύγουσα επιχείρηση θεωρείται νομική οντότητα και δεν δικαιούται μειωμένο συντελεστή φορολογίας εισοδήματος, ο ισχυρισμός της περί υπαγωγής της στις διατάξεις του άρθρου 58 παρ.4 του ν.4172/2013 είναι αβάσιμος και απορριπτέος.

Όσον αφορά στην επιβολή προστίμων (3ος λόγος)

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 54 «Διαδικαστικές παραβάσεις» του ν.4174/2013, με τις τροποποιήσεις του ν.4254/2014: «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: ...

β) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση,

γ) δεν υποβάλλει ή υποβάλει εκπρόθεσμα δήλωση παρακράτησης φόρου,

δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων,

ε) δεν συνεργαστεί στη διάρκεια φορολογικού ελέγχου,

στ) δεν γνωστοποιήσει στη Φορολογική Διοίκηση το διορισμό του φορολογικού εκπροσώπου του,

η) δεν συμμορφώνεται με κάθε υποχρέωση σχετική με την τήρηση βιβλίων, όπως ορίζονται στο Άρθρο 13 του Κώδικα.

θ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβώς αποδείξεις λιανικής πώλησης ή επαγγελματικά στοιχεία.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 54 «Διαδικαστικές παραβάσεις» του ν.4174/2013, με τις τροποποιήσεις του ν.4254/2014 (όπως ίσχυε): «2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: ... δ) πεντακόσια (500) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ', στ' και θ' της παραγράφου 1, με ανώτατο όριο το ποσό ύψους τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο, στην περίπτωση της μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα. ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ στις περιπτώσεις ε' και ζ' και η' της παραγράφου 1.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 7 «Μεταβατικές διατάξεις για τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας» του ν.4337/2015: «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: ...

στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυσταλλισμένη αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυσταλλισμένης (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση. ...

5. Οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/ 2013 (Α'170).»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 55 «Παραβάσεις φοροδιαφυγής» του ν.4174/2013, με τις τροποποιήσεις του ν.4223/2013 (όπως ίσχυε): «2. α) Όταν η παράβαση αναφέρεται σε μη έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση παραστατικού στοιχείου και έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυσταλλισμένη αξία είναι μεγαλύτερη των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό σαράντα τοις εκατό (40%) της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε με ελάχιστο ύψος προστίμου στην περίπτωση αυτή το ποσό των δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1252/ 20-11-2015 «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, άρθρα 53-62)»:

«2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54) ...

η) Μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων (παρ. 1 περ. θ')

1. Μετά την κατάργηση της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 54, με την περίπτωση β' της παραγράφου 3 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015 (έναρξη ισχύος 17.10.2015), για τις παραβάσεις της μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης ή επαγγελματικών στοιχείων που διαπράχθηκαν από τις 17.10.2015 και μετά δεν επιβάλλονται αυτοτελή πρόστιμα. Οι περιπτώσεις αυτές πλέον αντιμετωπίζονται ως μια ενιαία παράβαση, μαζί με τις λοιπές περιπτώσεις που διαπιστώνονται στα πλαίσια του ιδίου ελέγχου, ανεξάρτητα από το είδος και το πλήθος των παραβάσεων και εφαρμόζονται οι διατάξεις της περίπτωσης η' της παραγράφου 1 του άρθρου 54.

Αντίθετα, τα πρόστιμα της περίπτωσης θ' επιβάλλονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως και 16.10.2015, ανεξάρτητα από τον χρόνο διαπίστωσής τους. Για αντίστοιχες παραβάσεις

προγενέστερες της έναρξης ισχύος του ΚΦΔ εφαρμόζονται οι μεταβατικές διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015.

Παραδείγματα

3. Κατά τη διενέργεια ελέγχου, στις 15.9.2015, σε ατομική επιχείρηση (συνεργείο αυτοκινήτων) που τηρεί βιβλία με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα διαπιστώθηκε η μη έκδοση σαράντα (40) ΑΛΣ κατά την περίοδο από 1.9.2014 έως 15.9.2015. Στην περίπτωση αυτή καταλογίζονται οι εξής παραβάσεις: α. Για τη μη έκδοση σαράντα ΑΛΣ, καταρχάς καταλογίζεται παράβαση της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 54 και επιβάλλεται πρόστιμο 250 ευρώ για κάθε παράβαση με ανώτατο όριο τα 30.000,00 ευρώ (άρθρο 54 παρ.2 περ. γ', όπως ίσχυε μέχρι την 16.10.2015). Σε περίπτωση, όμως, που η μη έκδοση των ΑΛΣ είχε ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής και η αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των 5.000,00 ευρώ, τότε αντί του ανωτέρω προστίμου, θα επιβληθεί πρόστιμο ίσο με το 25% επί της αξίας των μη εκδοθεισών ΑΛΣ (άρθρο 7 παρ. 5 ν. 4337/2015).»

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, α)η επιχείρηση δεν τήρησε βιβλία την περίοδο 19/7/2014 – 11/8/2014, γεγονός που επισύρει το πρόστιμο του άρθρου 54 παρ.2 εδ.ε του ν.4174/2013 (παράβαση της περίπτωσης η του άρθρου 54 παρ.1 του ν.4174/2013), ήτοι 2.500€, β)δεν εξέδωσε ένα τιμολόγιο καθαρής αξίας 3.860€ στις 27/7/2014 για παροχή υπηρεσίας μίσθωσης τουριστικής κατοικίας στην Αντίπαρο το διάστημα 27/7/2014 – 8/8/2014, γεγονός που επισύρει το πρόστιμο που προβλέπεται στο άρθρο 54 παρ.2 εδ.δ του ν.4174/2013 όπως ίσχυε (παράβαση της περίπτωσης θ του άρθρου 54 παρ.1 του ν.4174/2013 όπως ίσχυε), ήτοι 500€ και γ) δεν εξέδωσε ένα τιμολόγιο καθαρής αξίας 31.220€ στις 19/7/2014 για παροχή υπηρεσίας μίσθωσης τουριστικής κατοικίας στην Αντίπαρο το διάστημα 19/7/2014 – 17/8/2014, γεγονός που επισύρει το πρόστιμο που προβλέπεται στο άρθρο 7 παρ.3 εδ.στ του ν.4337/2015, ήτοι $31.220\text{€} \times 25\% = 7.805\text{€}$.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό/ 24-6-2016 ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ

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

Διορθωτικός προσδιορισμός Εισοδήματος

Διαφορά φόρου	9.120,8 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013	4.560,4 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	13.681,2 €

Διορθωτικός προσδιορισμός Φ.Π.Α.

Διαφορά φόρου	1.754 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013	877 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.631 €

Πρόστιμα Κ.Φ.Α.Σ.:

A) άρθρου 54 παρ.2 περ.ε ν.4174/2013 όπως ισχύει: 2.500€

B) άρθρου 54 παρ.2 περ.δ ν.4174/2013 όπως ισχύει: 500€

Γ) άρθρου 55 παρ.2 ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 περ.στ ν.4337/2015: 7.805€

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

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 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 άσκησης της (άρθ. 126 ν.2717/1999).