



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604534

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 07/05/2019

Αριθμός απόφασης: 1352

## 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 1036990 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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 15/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου .....ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία ..... ΑΦΜ ....., με έδρα ....., κατά των υπ' αριθ. : 1) ...../2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου ή αποδιδόμενου φόρου στις αμοιβές ή προμήθειες αντιπροσώπων, πρακτόρων, μεσιτών κλπ., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδος, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005, 2) ...../2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου ή αποδιδόμενου φόρου στις αμοιβές ή προμήθειες αντιπροσώπων, πρακτόρων, μεσιτών κλπ., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδος, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006, 3) ...../2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου ή αποδιδόμενου φόρου στις αμοιβές ή προμήθειες αντιπροσώπων, πρακτόρων, μεσιτών κλπ., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδος, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007, 4) ...../2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου ή αποδιδόμενου φόρου στις αμοιβές ή προμήθειες αντιπροσώπων, πρακτόρων, μεσιτών κλπ., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδος, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008, 5) ...../2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου ή αποδιδόμενου φόρου στις αμοιβές ή προμήθειες αντιπροσώπων, πρακτόρων, μεσιτών κλπ., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδος, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009, 6) ...../2018

οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου ή αποδιδόμενου φόρου στις αμοιβές ή προμήθειες αντιπροσώπων, πρακτόρων, μεσιτών κλπ., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδος, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010, 7) ...../2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου ή αποδιδόμενου φόρου στις αμοιβές ή προμήθειες αντιπροσώπων, πρακτόρων, μεσιτών κλπ., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδος, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011, 8) ...../2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου ή αποδιδόμενου φόρου στις αμοιβές ή προμήθειες αντιπροσώπων, πρακτόρων, μεσιτών κλπ., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδος, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012, 9) ...../2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου ή αποδιδόμενου φόρου στις αμοιβές ή προμήθειες αντιπροσώπων, πρακτόρων, μεσιτών κλπ., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδος, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

**6.** Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α 1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 15/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία ....., 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 τις υπ' αριθ.:

1) ...../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου ή αποδιδόμενου φόρου στις αμοιβές ή προμήθειες αντιπροσώπων, πρακτόρων, μεσιτών κλπ., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδος, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005, καταλογίστηκε φόρος του άρθρου 13 § 6 του Ν 2238/1994, ποσού 4.451,30 €, πλέον πρόσθετος φόρος Ν 4509/2017 ποσού 4.175,34€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 8.626,65€.

2) ...../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου ή αποδιδόμενου φόρου στις αμοιβές ή προμήθειες αντιπροσώπων, πρακτόρων, μεσιτών κλπ., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδος, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006, καταλογίστηκε φόρος του άρθρου 13 § 6 του Ν 2238/1994, ποσού 5.521,82 €, πλέον πρόσθετος φόρος Ν 4509/2017 ποσού 5.178,70 €, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 10.700,52 €.

3) ...../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου ή αποδιδόμενου φόρου στις αμοιβές ή προμήθειες αντιπροσώπων, πρακτόρων, μεσιτών κλπ., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδος, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007, καταλογίστηκε φόρος του άρθρου 13 § 6 του Ν 2238/1994, ποσού 5.274,71 €, πλέον πρόσθετος φόρος Ν 4509/2017 ποσού 4.947,65 €, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 10.222,36 €.

4) ...../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου ή αποδιδόμενου φόρου στις αμοιβές ή προμήθειες αντιπροσώπων, πρακτόρων, μεσιτών κλπ., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδος, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008, καταλογίστηκε φόρος του άρθρου 13 § 6 του Ν 2238/1994, ποσού 11.208,97 €, πλέον πρόσθετος φόρος Ν 4509/2017 ποσού 10.563,65 €, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 21.772,62 €.

5) ...../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου ή αποδιδόμενου φόρου στις αμοιβές ή προμήθειες αντιπροσώπων, πρακτόρων, μεσιτών κλπ., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδος, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009, καταλογίστηκε φόρος του άρθρου 13 § 6 του Ν 2238/1994, ποσού 22.353,60 €, πλέον πρόσθετος φόρος Ν 4509/2017 ποσού 20.967,67 €, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 43.321,27 €.

6) ...../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου ή αποδιδόμενου φόρου στις αμοιβές ή προμήθειες αντιπροσώπων, πρακτόρων, μεσιτών κλπ., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδος, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010, καταλογίστηκε φόρος του άρθρου 13 § 6 του Ν 2238/1994, ποσού 27.340,01 €, πλέον πρόσθετος φόρος Ν 4509/2017 ποσού 25.962,74 €, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 53.302,75 €.

7) ...../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου ή αποδιδόμενου φόρου στις αμοιβές ή προμήθειες αντιπροσώπων, πρακτόρων, μεσιτών κλπ., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδος, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011, καταλογίστηκε φόρος του άρθρου 13 § 6 του Ν 2238/1994, ποσού 26.575,71 €, πλέον πρόσθετος φόρος Ν 4509/2017 ποσού 24.883,48 €, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 51.459,19 €.

8) ...../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου ή αποδιδόμενου φόρου στις αμοιβές ή προμήθειες αντιπροσώπων, πρακτόρων, μεσιτών κλπ., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδος, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012, καταλογίστηκε φόρος του άρθρου 13 § 6 του Ν 2238/1994, ποσού 27.180,08 €, πλέον πρόσθετος φόρος Ν 4509/2017 ποσού 25.314,91 €, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 52.494,99 €.

9) ...../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου ή αποδιδόμενου φόρου στις αμοιβές ή προμήθειες αντιπροσώπων, πρακτόρων, μεσιτών κλπ., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδος, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013 καταλογίστηκε φόρος του άρθρου 13 § 6 του Ν 2238/1994, ποσού 27.544,20 €, πλέον πρόσθετος φόρος Ν 4509/2017 ποσού 25.836,47 €, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 53.380,67 €.

Οι ως άνω διαφορές φόρων προέκυψαν κατόπιν των αποτελεσμάτων του ελέγχου, που διενεργήθηκε βάσει της υπ' αριθμ. ....../07-02-2018 εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδος, συνέπεια των με αριθμό ...../2017 και ...../2017 αποφάσεων του Διοικητικού Πρωτοδικείου Χαλκίδας (τμήμα 1<sup>ο</sup> μονομελές), που αναγράφονται στην από 18/12/2018 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου παρακρατούμενου ή αποδιδόμενου φόρου στις αμοιβές ή προμήθειες αντιπροσώπων, πρακτόρων, μεσιτών κλπ. (επανάληψη διαδικασίας βάσει δικαστικής απόφασης) του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδος, .....

Συγκεκριμένα κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε από την Δ.Ο.Υ. Χαλκίδος στην προσφεύγουσα εταιρεία, εκδόθηκαν οι υπ' αριθμ. ....../2013, ....../2013, ....../2013, ....../11-12-2014, ....../11-12-2014, ....../11-12-2014, ....../11-12-2014, ....../11-12-2014 και ....../11-12-2014, οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου ή αποδιδόμενου φόρου στις αμοιβές ή προμήθειες αντιπροσώπων, πρακτόρων, μεσιτών κλπ., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, ετών 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012 και 2013 αντίστοιχα.

Κατά των ως άνω πράξεων ασκήθηκαν από την προσφεύγουσα εταιρεία: 1) η υπ' αριθμ. ....../24-01-2014 ενδικοφανής προσφυγή κατά των υπ' αριθμ. ....../2013, ....../2013, ....../2013 φύλλων ελέγχου παρακρατούμενου ή αποδιδόμενου φόρου στις αμοιβές ή προμήθειες αντιπροσώπων, πρακτόρων, μεσιτών κλπ. και 2) η υπ' αριθμ. ....../20-01-2015 ενδικοφανής προσφυγή, κατά των υπ' αριθμ. ....../11-12-2014, ....../11-12-2014, ....../11-12-2014, ....../11-12-2014, ....../11-12-2014 και ....../11-12-2014, οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου ή αποδιδόμενου φόρου στις αμοιβές ή προμήθειες αντιπροσώπων, πρακτόρων, μεσιτών κλπ., οι οποίες απερρίφθησαν σιωπηρώς από την Υπηρεσία μας.

Κατά των σιωπηρών αυτών απορρίψεων της Υπηρεσίας μας, ασκήθηκαν από την προσφεύγουσα εταιρεία η με ημερομηνία κατάθεσης 20/06/2014 δικαστική προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Χαλκίδας, κατά της σιωπηρής απόρριψης της υπ' αριθμ. ....../24-01-2014 ενδικοφανούς προσφυγής και η με ημερομηνία κατάθεσης 15/05/2015 δικαστική προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Χαλκίδας κατά της σιωπηρής απόρριψης της υπ' αριθμ. , ....../20-01-2015 ενδικοφανούς προσφυγής, επί των οποίων εκδόθηκαν αντίστοιχα οι με αριθμό Α ....../2017 και Α ....../2017 αποφάσεις του Διοικητικού Πρωτοδικείου Χαλκίδας, σύμφωνα με τις οποίες γίνονται δεκτές οι εν λόγω δικαστικές προσφυγές και αναπέμπεται η υπόθεση στη Φορολογική Αρχή προκειμένου να τηρηθεί ο ουσιώδης τύπος της προηγούμενης ακρόασης.

Σε εκτέλεση της ως άνω αποφάσεων του Διοικητικού Πρωτοδικείου Χαλκίδας, διενεργήθηκε από την Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας μερικός φορολογικός έλεγχος παρακρατούμενου ή αποδιδόμενου φόρου στις αμοιβές ή προμήθειες αντιπροσώπων, πρακτόρων, μεσιτών κλπ., (επανάληψη διαδικασίας βάσει δικαστικής απόφασης) για τις ως άνω χρήσεις, τα αποτελέσματα του οποίου αναγράφονται στην από 18/12/2018 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου παρακρατούμενου ή αποδιδόμενου φόρου στις αμοιβές ή προμήθειες αντιπροσώπων, πρακτόρων, μεσιτών κλπ. (επανάληψη διαδικασίας) του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, .....

Σύμφωνα με τα αναγραφόμενα στην ως άνω έκθεση ελέγχου, η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλλε στην Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας την υπ' αριθ. πρωτ. ....../09-01-2018 αίτηση, με δηλώσεις παρακρατούμενου φόρου στα εισοδήματα από προμήθειες που κατέβαλε στην ιταλική επιχείρηση ..... για τα έτη 2005 – 2013, στις οποίες δεν είχε υπολογιστεί φόρος για καταβολή. Με τις ανωτέρω δηλώσεις προσκομίστηκαν φωτοτυπίες αιτήσεων για την εφαρμογή αποφυγής διπλής φορολογίας (N 1927/1991 Κύρωση σύμβασης Ελλάδας - Ιταλίας), φωτοτυπίες ιδιωτικών συμφωνητικών μεταξύ της προσφεύγουσας και της ιταλικής επιχείρησης ..... μεταφρασμένες στην ελληνική γλώσσα για τα έτη 2005 έως 2013 , φωτοαντίγραφα των τιμολογίων και υπεύθυνη δήλωση του νομίμου εκπροσώπου της προσφεύγουσας εταιρείας ότι οι συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν τα έτη 2005-2013 αφορούν προμήθειες από πωλήσεις.

Ο διενεργηθείς έλεγχος κατέληξε στο πόρισμα ότι :

1) από τα συνοδευτικά έγγραφα των υποβληθέντων δηλώσεων προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εταιρεία κατέβαλε εισοδήματα στην ιταλική επιχείρηση ..... για προμήθειες επί των οποίων δεν διενήργησε παρακράτηση φόρου 20% για τα έτη 2005 έως και 2010 και 25% για τα έτη 2011 έως και 2013 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 § 6 Ν 2238/1994 και δεν υπέβαλε αντίστοιχα εμπρόθεσμες πρωτότυπες αιτήσεις αποφυγής διπλής φορολογίας (N1927/1991 Κύρωση σύμβασης Ελλάδας – Ιταλίας).

2) η προσφεύγουσα εταιρεία δεν προσκόμισε το προβλεπόμενο έντυπο από τις διατάξεις του Ν 1927/1991 Κύρωση σύμβασης Ελλάδας – Ιταλίας, όπως αυτό ορίζεται στην ΠΟΛ. 1187/1995, ήτοι το 1<sup>ο</sup> αντίγραφο για την Ελληνική Φορολογική Αρχή, εκτυπωμένο στις δύο όψεις ενός μόνο φύλλου.

Κατά συνέπεια απερρίφθη από τον έλεγχο το αίτημα της προσφεύγουσα εταιρείας για την εφαρμογή των διατάξεων του Ν 1927/1991 καθόσον δεν προσκομίστηκαν τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά που ορίζονται στον Ν 1927/1991 και στην ΠΟΛ. 1187/1995.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1) Προκύπτει ασάφεια ως προς την αιτία για την οποία απορρίπτεται η εφαρμογή της οικείας σύμβασης αποφυγής της διπλής φορολογίας μεταξύ Ελλάδας και Ιταλίας, καθόσον ο έλεγχος δεν διευκρινίζει εάν η απόρριψη των αιτήσεων οφείλεται στο ότι το υποβληθέν έντυπο της αίτησης είναι άλλο από αυτό που προβλέπεται από τις διατάξεις του Ν 1927/1991 ή είναι το ίδιο έντυπο και απορρίπτεται γιατί υποβλήθηκε εκπρόθεσμα σε πρωτότυπη μορφή, ή απορρίπτεται γιατί η υποβληθείσα βεβαίωση δεν είναι πρωτότυπη.

Υποβλήθηκαν δηλώσεις παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος του άρθρου 13 §6 μαζί με αιτήσεις για την εφαρμογή της σύμβασης αποφυγής της διπλής φορολογίας μεταξύ Ελλάδας και Ιταλίας, με το επισυναπτόμενο σε αυτό πιστοποιητικό της φορολογικής αρχής της χώρας κατοικίας του δικαιούχου του εισοδήματος, σε αντίγραφα αρχικά και σε πρωτότυπη μορφή αργότερα προκειμένου να περαιωθούν αυτές ως ειλικρινείς ειδάλλως να επισημανθούν τυχών ελλείψεις προκειμένου σε εύλογο χρονικό διάστημα να καλυφθούν με τα απαραίτητα έγγραφα.

Η αρμόδια υπηρεσία παρέλαβε τις ανωτέρω αιτήσεις χωρίς να επισημάνει τυχών ελλείψεις και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Η αίτηση που υπεβλήθη είναι αφενός σε πρωτότυπη μορφή και αφετέρου είναι η προβλεπόμενη αίτηση για την εφαρμογή της σύμβασης αποφυγής της διπλής φορολογίας εισοδήματος όπου είναι ενσωματωμένο το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας (δίγλωσσο έντυπο) όπως καθορίστηκε από τις διατάξεις του Ν 1927/1991 και από την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1187/1995.

2) Έχει παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου να εκδώσει συμπληρωματικές πράξεις καθόσον οι χρήσεις 2004 έως και 2009 έχουν περαιωθεί οριστικά με τις διατάξεις του ν 3888/2010.

**Επειδή** με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 72 της παρ. 11 εδαφ.1 του ν.4174/2013 (το άρθρο 72 αναριθμήθηκε από άρθρο 66 σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015) ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων , προΐσχύουσες 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. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί

Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του

δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.»

**Επειδή** με τις διατάξεις των παραγράφων 5 και 6 του άρθρου 84 του Ν 2238/1994, ορίζεται ότι:

5. Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης.

Σε περίπτωση υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου Παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης.

Σε περίπτωση υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου Παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης.

6. Αν το φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, η οποία κοινοποιείται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της Παραγραφής του ή μετά τη συμπλήρωση του χρόνου της Παραγραφής, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει και να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα (1) έτος από την κοινοποίηση της απόφασης.

**Επειδή** με την ΠΟΛ.1165/10.08.2018: “Κοινοποίηση της υπ’ αριθμ. 147/2018 γνωμοδότησης της Α’ Ολομέλειας Διακοπών του Ν.Σ.Κ., σύμφωνα με την οποία η εξαιρετική δεκαπενταετής προθεσμία παραγραφής για τον καταλογισμό φόρου τυγχάνει εφαρμογής μόνο στην περίπτωση της μη υποβολής δήλωσης φόρου εισοδήματος ή απόδοσης παρακρατούμενων φόρων, ενώ επί εκπροθέσμου υποβολής ισχύει ο κανόνας της 5ετούς παραγραφής της παραγράφου 1 του άρθρου 84 του ν. [2238/1994](#), με την παρέκτασή της κατά τρία (3) έτη στην περίπτωση που η εκπρόθεσμη δήλωση υποβληθεί κατά το τελευταίο έτος της προθεσμίας αυτής”, ορίζονται τα ακόλουθα:

Αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας διαβιβάζουμε συνημμένα την υπ’ αριθμ. ΝΣΚ 147/2018 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. (Α’ Ολομέλειας Διακοπών), που έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, σύμφωνα με την οποία η εξαιρετική δεκαπενταετής προθεσμία παραγραφής για τον καταλογισμό φόρου τυγχάνει εφαρμογής μόνο στην περίπτωση της μη υποβολής δήλωσης φόρου εισοδήματος ή απόδοσης παρακρατούμενων φόρων, ενώ επί εκπροθέσμου υποβολής ισχύει ο κανόνας της 5ετούς παραγραφής της παραγράφου 1 του άρθρου 84 του ν. [2238/1994](#), με την παρέκτασή της κατά τρία (3) έτη στην περίπτωση που η εκπρόθεσμη δήλωση υποβληθεί κατά το τελευταίο έτος της προθεσμίας αυτής.

Περαιτέρω, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρ.21 της γνωμοδότησης αυτής, η διάταξη του τελευταίου εδαφίου της παρ.5 του ν. [2238/1994](#), δηλαδή η παρέκταση του χρόνου παραγραφής κατά τρία έτη, ρυθμίζει την περίπτωση που οι δηλώσεις του πρώτου εδαφίου υποβάλλονται κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου παραγραφής. Κατά συνέπεια η διάταξη αυτή αφορά στην περίπτωση που η σχετική δήλωση υποβάλλεται κατά το τελευταίο έτος της πενταετούς παραγραφής, και όχι της δεκαπενταετούς παραγραφής, που εφαρμόζεται επί μη υποβολής των σχετικών δηλώσεων.

Τέλος, με βάση το σκεπτικό της παρ.23 της ίδιας γνωμοδότησης, κρίθηκε αυτονόητο ότι τυχόν υποβολή δήλωσης μετά την πάροδο της πενταετούς προθεσμίας από το τέλος του έτους, μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, δεν αναιρεί την αρξάμενη δεκαπενταετή παραγραφή, ελλείψει σχετικής νομοθετικής ρύθμισης.

Κατά συνέπεια, σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης φόρου εισοδήματος εντός της πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για τη επίδοση της δήλωσης, ισχύει ο κανόνας της πενταετούς παραγραφής (παρ.1 αρθρ.84 του ν. [2238/1994](#)). Η προθεσμία αυτή παρεκτείνεται κατά τρία (3) έτη στην περίπτωση που η εκπρόθεσμη δήλωση υποβληθεί κατά το τελευταίο έτος της προθεσμίας αυτής (τελ.εδ. της παρ.5 του άρθρου 84 του ν. [2238/1994](#)). Τέλος, η εξαιρετική δεκαπενταετής προθεσμία παραγραφής για τον καταλογισμό φόρου τυγχάνει εφαρμογής:

α) στην περίπτωση μη υποβολής δήλωσης φόρου εισοδήματος ή απόδοσης παρακρατούμενων φόρων (εδ.1 της παρ.5 άρθρου 84 του ν. [2238/1994](#)) ή

β) σε περίπτωση υποβολής δήλωσης μετά την πάροδο της πενταετούς προθεσμίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης.

**Επειδή** τελικώς, με την πρόσφατη υπ' αριθμ. 732/2019 απόφαση του ΣτΕ, το οποίο αποφάνθηκε οριστικώς επί των νομικών ζητημάτων τα οποία ετέθησαν προς επίλυση, κρίθηκε (ομοίως προς την ΝΣΚ 147/2018) ότι σε περιπτώσεις εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης εντός της (αρχικής) πενταετούς παραγραφής (άρ. 84 παρ. 1 Ν.2238/1994), ισχύει η πενταετής παραγραφή παρατεινόμενη κατά τρία (3) έτη, στην περίπτωση που η εκπρόθεσμη δήλωση υποβληθεί κατά το τελευταίο έτος της προθεσμίας αυτής. Περαιτέρω, για τις περιπτώσεις εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης μετά την πάροδο της (αρχικής) πενταετούς παραγραφής (άρ. 84 παρ. 1 Ν.2238/1994), κρίθηκε ότι το δικαίωμα του δημοσίου να επιβάλει φόρο παραγράφεται ομοίως μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους της εκπρόθεσμης δήλωσης (αναλογική εφαρμογή αρ. 84 παρ. 5 εδ. β' του Ν.2238/1994), με ανώτατο χρονικό όριο παραγραφής τη δεκαπενταετία (άρ. αρ. 84 παρ. 5 εδ. α' του Ν.2238/1994), ακόμη δηλαδή κι αν η δήλωση υποβληθεί το δέκατο πέμπτο έτος από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της.

**Επειδή** εν προκειμένω με τις υπ' αριθμ. Α ...../2017 και Α ...../2017 αποφάσεις του, το Διοικητικό Πρωτοδικείο Χαλκίδας (τμήμα 1<sup>ο</sup> μονομελές), έκανε δεκτές τις ασκηθείσες με ημερομηνίες κατάθεσης 20/06/2014 και 15/05/2015 δικαστικές προσφυγές της προσφεύγουσας εταιρείας, κατά της σιωπηρής απόρριψης της Υπηρεσίας μας, επί των υπ'αριθμ. ....../24-01-2014 και ...../20-01-2015 ενδικοφανών προσφυγών κατά των υπ'αριθμ. ....../2013,



...../2013, ...../2013, ...../11-12-2014, ...../11-12-2014, ...../11-12-2014, ...../11-12-2014, ...../11-12-2014 και ...../11-12-2014, οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου ή αποδιδόμενου φόρου στις αμοιβές ή προμήθειες αντιπροσώπων, πρακτόρων, μεσιτών κλπ., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, ετών 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012 και 2013 αντίστοιχα και αναπέμπει την υπόθεση στη Φορολογική Αρχή προκειμένου να τηρηθεί ο ουσιώδης τύπος της προηγούμενης ακρόασης.

**Επειδή** σε εκτέλεση των ως άνω αποφάσεων του Διοικητικού Πρωτοδικείου Χαλκίδας διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος επανάληψης διαδικασίας για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 2238/1994 που αφορούν σε παρακράτηση/ απόδοση φόρου επί αμοιβών ή προμηθειών αντιπροσώπων, πρακτόρων, μεσιτών κλπ., με την υπ' αριθμ. ....../2018 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας.

**Επειδή** σύμφωνα με τα αναγραφόμενα στην από 18/12/2018 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου παρακρατούμενου ή αποδιδόμενου φόρου στις αμοιβές ή προμήθειες αντιπροσώπων, πρακτόρων, μεσιτών κλπ. (επανάληψη διαδικασίας) του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, ....., η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, με την υπ' αριθ. πρωτ. ....../09-01-**2018** αίτηση, δηλώσεις παρακρατούμενου φόρου επί εισοδημάτων από προμήθειες για τα έτη 2005 - 2013.

**Επειδή** η υπ' αριθμ. ....../2017 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Χαλκίδας επιδόθηκε στη Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας την **19/12/2017** και η υπ' αριθμ. ....../2017 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Χαλκίδας επιδόθηκε στη Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας την **18/01/2018**, δε προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν την **18/12/2018**. Κατά συνέπεια ως προς την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων που αφορούν τις χρήσεις 2005 έως και 2013 ισχύει η δεκαπενταετία ως ανώτατο χρονικό όριο παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου να επιβάλει φόρο, ο δε ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την έκδοση αυτών, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

**Επειδή** με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 13 του Ν 2238/1994, ορίζεται ότι:  
Αυτοτελής φορολόγηση εισοδήματος από επιχειρήσεις ή επαγγέλματα

6. Στις αποζημιώσεις ή τα δικαιώματα που καταβάλλονται σε αλλοδαπές επιχειρήσεις και οργανισμούς που δεν έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα ή σε φυσικά πρόσωπα κατοίκους αλλοδαπής που δεν ασκούν επάγγελμα ή επιχείρηση στην Ελλάδα:

β) για την εκμίσθωση μηχανημάτων, εγκαταστάσεων και γενικά κινητών πραγμάτων, την επισκευή και συντήρηση μηχανημάτων και λοιπού εξοπλισμού, την οργάνωση επιχειρήσεων, την εκπαίδευση προσωπικού και για την παροχή οποιασδήποτε υπηρεσίας και κάθε είδους συμβουλών στην Ελλάδα, καθώς και στις αμοιβές, που καταβάλλονται σε ξένα καλλιτεχνικά συγκροτήματα ή μεμονωμένους καλλιτέχνες κατοίκους ξένων χωρών για τη συμμετοχή τους σε διάφορες καλλιτεχνικές εκδηλώσεις στην Ελλάδα, ενεργείται από τον υπόχρεο για την καταβολή, παρακράτηση φόρου εισοδήματος που βαρύνει το δικαιούχο της αποζημίωσης ή του δικαιώματος ή της αμοιβής.

.....

Ο φόρος αυτός υπολογίζεται στο ακαθάριστο ποσό της αποζημίωσης ή του δικαιώματος ή της αμοιβής, ανεξάρτητα αν για την καταβολή αυτήν απαιτείται ή όχι απόφαση του Υπουργού Εθνικής Οικονομίας, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 7 του ν. [4171/1961](#) (ΦΕΚ 93 Α'), όπως ισχύει, με συντελεστή:

ββ) Είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) για αποζημιώσεις ή δικαιώματα ή αμοιβές των λοιπών περιπτώσεων της παραγράφου αυτής.

(Ο συντελεστής που προβλέπεται στην παρ.6 του άρθρου 13 αυξάνεται από είκοσι τοις εκατό (20%) σε είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) με την παρ.4 άρθρ.4 Ν. [3842/2010](#), ΦΕΚ Α 58/23.4.2010)

Με την παρακράτηση του φόρου που ενεργείται σύμφωνα με τα πιο πάνω, εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του αλλοδαπού δικαιούχου από το φόρο εισοδήματος για τα εισοδήματά του αυτά.

Σε όλες τις περιπτώσεις, στον αλλοδαπό δικαιούχο καταβάλλεται η διαφορά μεταξύ του ποσού της αποζημίωσης, δικαιώματος ή αμοιβής, που δικαιούται να λάβει και του παρακρατούμενου φόρου που αναλογεί στο ποσό αυτής.

Η παρακράτηση του φόρου που οφείλεται ενεργείται κατά την πίστωση ή την καταβολή της αποζημίωσης ή του δικαιώματος ή της αμοιβής στο δικαιούχο και η απόδοσή του γίνεται με σχετική δήλωση στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου από την παρακράτηση μήνα.

Οι τράπεζες υποχρεούνται να αρνηθούν την παροχή του ποσού συναλλάγματος "ή ευρώ", που αναλογεί για την αποστολή στο εξωτερικό των αποζημιώσεων, δικαιωμάτων και αμοιβών που αναφέρονται στην παρούσα παράγραφο, αν δεν προσκομισθεί σε αυτές αποδεικτικό καταβολής στο Δημόσιο του φόρου που αναλογεί στα εισοδήματα αυτά.

**Επειδή** με τις διατάξεις των άρθρων 4, 5, 7, 22 και 24 του Νόμου 1927 της 15/15.2.91. "Κύρωση Σύμβασης μεταξύ των Κυβερνήσεων της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Δημοκρατίας της Ιταλίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας σε σχέση με τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου και την αποτροπή της φοροδιαφυγής, και του προσθέτου σ' αυτήν Πρωτοκόλλου.- (Α' 17)", ορίζονται τα ακόλουθα:

#### **Άρθρο 4**

Φορολογική κατοικία.

1. Για τους σκοπούς της παρούσας Σύμβασης, ο όρος "κάτοικος του ενός συμβαλλόμενου κράτους" σημαίνει το πρόσωπο που, σύμφωνα με τους νόμους αυτού του κράτους, υπόκειται σε φορολογία σ' αυτό λόγω κατοικίας ή διαμονής του ή τόπου διοίκησης των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων του ή άλλου παρόμοιας φύσης κριτηρίου. Αλλά ο όρος αυτός δεν περιλαμβάνει οποιοδήποτε πρόσωπο που φορολογείται στο κράτος αυτό μόνο όσο αφορά εισόδημα που προέρχεται από πηγές μέσα σ' αυτό ή κεφάλαιο που βρίσκεται σ' αυτό.

#### **Άρθρο 5**

Μόνιμη εγκατάσταση.

1. Για τους σκοπούς της παρούσας Σύμβασης, ο όρος "μόνιμη εγκατάσταση" σημαίνει ένα καθορισμένο τόπο επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, μέσω του οποίου διεξάγονται οι εργασίες της επιχείρησης εν όλω ή εν μέρει.

## **Αρθρο 7**

Κέρδη επιχειρήσεων.

1. Τα κέρδη επιχείρησης του ενός συμβαλλόμενου κράτους φορολογούνται μόνο στο κράτος αυτό, εκτός αν η επιχείρηση διεξάγει εργασίες στο άλλο συμβαλλόμενο κράτος μέσω μιας μόνιμης εγκατάστασης σ' αυτό. Εάν η επιχείρηση διεξάγει εργασίες κατ' αυτόν τον τρόπο, τα κέρδη της επιχείρησης μπορούν να φορολογούνται στο άλλο κράτος, αλλά μόνο ως προς το τμήμα αυτών το οποίο προέρχεται από τη μόνιμη αυτήν εγκατάσταση.

## **Αρθρο 22**

Αλλα εισοδήματα.

1. Εισοδήματα κατοίκου ενός από τα συμβαλλόμενα κράτη, οπουδήποτε και αν προκύπτουν, τα οποία δεν αναφέρθηκαν στα προηγούμενα άρθρα της παρούσας Σύμβασης, φορολογούνται μόνο στο Κράτος αυτό.

## **Αρθρο 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.

**Επειδή** με την ΠΟΛ.1187/5.7.1995 “Εφαρμογή των συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος μεταξύ Ελλάδος και άλλων χωρών”, ορίζονται τα ακόλουθα:

Σχετικά με το ανωτέρω θέμα σας στέλνουμε το νέο έντυπο για την εφαρμογή των συμβάσεων αποφυγής της διπλής φορολογίας εισοδήματος τις οποίες έχει υπογράψει η Ελλάδα με άλλες χώρες. Στο μέλλον, οι κάτοικοι των εν λόγω κρατών, εφ' όσον επικαλούνται τις ευεργετικές διατάξεις των οικείων ως άνω συμβάσεων θα πρέπει να υποβάλλουν, το κατάλληλο έντυπο, δεόντως συμπληρωμένο. Τα έντυπα τα οποία επισυνάπτονται είναι τα εξής:

- 1) Έντυπο για κατοίκους του Ην. Βασιλείου στην αγγλική και ελληνική γλώσσα.
- 2) Έντυπο για κατοίκους Γαλλίας και Βελγίου, στη γαλλική και ελληνική γλώσσα.
- 3) Έντυπο για κατοίκους όλων των άλλων χωρών, πλην Η.Π.Α., στην αγγλική και ελληνική γλώσσα.

4) Εντυπο για κατοίκους Κύπρου στην ελληνική γλώσσα. Σημειώνουμε, ότι, όσον αφορά, τους κατοίκους των Η.Π.Α., θα εξακολουθείτε να δέχεσθε το έντυπο 6166 των φορολογικών αρχών των Η.Π.Α., δεόντως συμπληρωμένο, μέχρι νεωτέρων οδηγιών μας.

**Επειδή** στο 1069975/10797/B0012/28.11.2007 έγγραφο της Δ/σης Φορολογίας Εισοδήματος με θέμα "Οι αμοιβές που καταβάλλονται σε αλλοδαπή επιχείρηση για παρασχεθείσες στην αλλοδαπή υπηρεσίες, δεν φορολογούνται στην Ελλάδα" αναφέρονται τα ακόλουθα:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. δ' της [παρ.1 του άρθρου 99](#) του ν. [2238/1994](#), αντικείμενο του φόρου των αλλοδαπών επιχειρήσεων που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο εταιρείας είναι το καθαρό εισόδημα ή κέρδος το οποίο προκύπτει από πηγή που βρίσκεται στην Ελλάδα, καθώς και το καθαρό κέρδος το οποίο προκύπτει από τη μόνιμη εγκατάσταση της αλλοδαπής επιχείρησης στην Ελλάδα κατά την έννοια του [άρθρου 100](#).

Από τις ανωτέρω διατάξεις συνάγεται, ότι για να φορολογηθεί μια αλλοδαπή επιχείρηση στην Ελλάδα θα πρέπει, είτε να διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση στη χώρα μας, είτε να αποκτά εισόδημα το οποίο προκύπτει στην Ελλάδα.

Ειδικότερα, το εισόδημα το οποίο αποκτάται από παροχή υπηρεσιών, θεωρείται ότι προκύπτει στη χώρα στην οποία προσφέρονται οι σχετικές υπηρεσίες (σχετ. οι 1042090/10358/B0012/2001, 1022692/10525/B0012/2002 κ.λπ. διαταγές μας).

2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της περ.β' της [παρ. 6 του άρθρου 13](#) του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι στις αποζημιώσεις που καταβάλλονται σε αλλοδαπές επιχειρήσεις και οργανισμούς που δεν έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα ή σε φυσικά πρόσωπα κατοίκους αλλοδαπής που δεν ασκούν επάγγελμα ή επιχείρηση στην Ελλάδα για παροχή οποιασδήποτε υπηρεσίας και κάθε είδους συμβουλών στην Ελλάδα, ενεργείται από τον υπόχρεο για την καταβολή, παρακράτηση φόρου εισοδήματος με συντελεστή 20% που βαρύνει το δικαιούχο της αποζημίωσης.

Οι τράπεζες υποχρεούνται να αρνηθούν την παροχή του ποσού συναλλάγματος ή ευρώ, που αναλογεί για την αποστολή στο εξωτερικό των πιο πάνω αποζημιώσεων, αν δεν προσκομισθεί σε αυτές αποδεικτικό καταβολής στο Δημόσιο του φόρου που αναλογεί στα εισοδήματα αυτά.

.....

5. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται, ότι οι προαναφερόμενες αμοιβές που καταβάλλετε σε αλλοδαπά νομικά πρόσωπα για εργασίες ή υπηρεσίες που θα παρασχεθούν εξ ολοκλήρου στην αλλοδαπή δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου, καθόσον οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται στο εξωτερικό και συνεπώς το εισόδημα κτάται στην αλλοδαπή. Για τα ποσά που θα καταβάλει η ελληνική εταιρεία, σύμφωνα με τα πιο πάνω, στον αλλοδαπό πελάτη σας, πρέπει να υποβάλει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. σχετική δήλωση αποδοχής φόρου δικαιωμάτων ή αποζημιώσεων (Έντυπο Ε. 178), στην οποία θα αναφέρεται ότι δεν οφείλεται φόρος εισοδήματος (αριθμ. πρωτ. 1079570/11132/B0012/28.09.2006 έγγραφό μας).

**Επειδή** στις οδηγίες συμπλήρωσης της δήλωσης απόδοσης παρακρατούμενου φόρου στα εισοδήματα από αποζημιώσεις, δικαιώματα, αμοιβές κλπ. (άρθρο 13 παρ. 6,7 και 8 του Ν 2238/1994), (έντυπο Ε178), αναγράφεται ότι: «..... Αν τα πιο πάνω δικαιώματα, αποζημιώσεις, ή αμοιβές καταβάλλονται σε αλλοδαπούς οίκους κατοίκους Χωρών με τις οποίες η Χώρα μας έχει

υπογράψει σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας του εισοδήματος, εφαρμόζονται σε πρώτο στάδιο οι παραπάνω διατάξεις της εσωτερικής μας νομοθεσίας και στη συνέχεια, όπου συντρέχει περίπτωση, θα εφαρμοστούν οι διατάξεις των σχετικών συμβάσεων, σύμφωνα με όσα ορίζονται στην αριθμ. Ε 7911/120/ΠΟΛ.79/10.4.1985 διαταγή μας.»

**Επειδή** στην από 18/12/2018 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου παρακρατούμενου ή αποδιδόμενου φόρου στις αμοιβές ή προμήθειες αντιπροσώπων, πρακτόρων, μεσιτών κλπ. (επανάληψη διαδικασίας βάσει δικαστικής απόφασης) του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, ..... , αναγράφεται ότι :

«.....

Από τα συνοδευτικά έγγραφα των δηλώσεων που υποβλήθηκαν στην Υπηρεσία μας προκύπτει ότι η ελληνική επιχείρηση ..... με ΑΦΜ ..... κατέβαλε εισοδήματα στην ιταλική επιχείρηση ..... για προμήθειες στις οποίες διενεργείται παρακράτηση φόρου σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις των παρ. 6,7 και 8 του άρθρου 13 Ν 2238/94 δίχως να υποβληθούν αντίστοιχες εμπρόθεσμες πρωτότυπες αιτήσεις αποφυγής της διπλής φορολογίας μεταξύ Ελλάδας και Ιταλίας.

.....

Λαμβάνοντας υπο οψιν τα ανωτέρω

A) την με αριθμό ...../2017 και ...../2017 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Χαλκίδας

B) το ότι δεν προσκομίστηκε στην Υπηρεσία μας το προβλεπόμενο έντυπο αν και ζητήθηκε όπως καθορίστηκε από τις διατάξεις του Ν 1927/91 (κύρωση Σύμβασης μεταξύ των Κυβερνήσεων της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Δημοκρατίας της Ιταλίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας) και σύμφωνα με τις διατάξεις της εγκυκλίου ΠΟΛ. 1187/5-7-1995 (Αρ. πρωτ. ΥΠΟΙΚ 1080620/664/0008 Α) και όπως ορίζεται στο ίδιο το έντυπο, ήτοι το 1<sup>ο</sup> αντίγραφο για την Ελληνική Φορολογική Αρχή, εκτυπωμένο στις δύο όψεις ενός μόνο φύλλου.

Το αίτημα της επιχείρησης για εφαρμογή των διατάξεων του Ν 1927/1991 – κύρωση σύμβασης μεταξύ Ελλάδας και Ιταλίας περί αποφυγής διπλής φορολογίας- δεν γίνεται αποδεκτό καθόσον δεν προσκομίστηκαν τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά όπως ορίζονται στην σύμβαση του Ν 1927/1991 και στην ΠΟΛ. 1187/1995.»

**Επειδή** η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι προκύπτει ασάφεια ως προς την αιτία για την οποία απορρίπτεται η εφαρμογή της οικείας σύμβασης αποφυγής της διπλής φορολογίας μεταξύ Ελλάδας και Ιταλίας, καθόσον ο έλεγχος δεν διευκρινίζει εάν η απόρριψη των αιτήσεων οφείλεται στο ότι το υποβληθέν έντυπο της αίτησης είναι άλλο από αυτό που προβλέπεται από τις διατάξεις του Ν 1927/1991 ή είναι το ίδιο έντυπο και απορρίπτεται γιατί υποβλήθηκε εκπρόθεσμα σε πρωτότυπη μορφή.

**Επειδή** με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του Ν 4174/2013, ορίζεται ότι:

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας

που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.

**Επειδή** με τις διατάξεις του άρθρου 64 του Ν 4174/2013, ορίζεται ότι:

Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.

**Επειδή** ο έλεγχος δεν τεκμηριώνει το πόρισμά του σχετικά με την απόρριψη του αιτήματος της προσφεύγουσας εταιρείας περί αποφυγής διπλής φορολογίας κατ' εφαρμογή των διατάξεων του Ν 1927/1991, δεδομένου ότι δεν αναφέρονται οι διαπιστώσεις του ελέγχου σχετικά με τα προσκομισθέντα, με τις υποβληθείσες δηλώσεις παρακρατούμενων φόρων, δικαιολογητικά (ιδιωτικά συμφωνητικά μεταξύ της προσφεύγουσας εταιρείας και της ιταλικής επιχείρησης .....), φωτοαντίγραφα τιμολογίων, πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας).

**Επειδή** ο έλεγχος απέρριψε το αίτημα της προσφεύγουσας εταιρείας αναφέροντας κρίση μόνο επί του εντύπου των υποβληθέντων αιτήσεων για την εφαρμογή της σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας μεταξύ Ελλάδας και Ιταλίας και συγκεκριμένα ότι τα έντυπα των αιτήσεων που υπέβαλλε η προσφεύγουσα εταιρεία δεν είναι τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις της εγκυκλίου ΠΟΛ. 1187/1995, χωρίς να ενημερωθεί η προσφεύγουσα εταιρεία περί του ορθού εντύπου.

Επιπλέον ο έλεγχος αναφέρει ότι η προσφεύγουσα εταιρεία δεν υπέβαλε εμπρόθεσμες πρωτότυπες αιτήσεις αποφυγής της διπλής φορολογίας μεταξύ Ελλάδας και Ιταλίας, χωρίς να αναφέρεται η ημερομηνία εμπρόθεσμης υποβολής.

**Επειδή** ο έλεγχος δεν αναφέρει αν από τα προσκομισθέντα, από την προσφεύγουσα εταιρεία, στοιχεία προκύπτει ο τόπος παροχής της υπηρεσίας δεδομένου ότι οι αμοιβές που καταβάλλονται σε αλλοδαπά νομικά πρόσωπα για εργασίες ή υπηρεσίες που θα παρασχεθούν εξ ολοκλήρου στην αλλοδαπή δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου.

**Επειδή** οι ελλείψεις αυτές έχουν ως αποτέλεσμα να μην προκύπτει σαφώς από την από 18/12/2018 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου παρακρατούμενου ή αποδιδόμενου φόρου στις αμοιβές ή προμήθειες αντιπροσώπων, πρακτόρων, μεσιτών κλπ. (επανάληψη διαδικασίας βάσει δικαστικής απόφασης) του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδος, ο λόγος της απόρριψης των αιτήσεων αποφυγής της διπλής φορολογίας μεταξύ Ελλάδας και Ιταλίας, που κατέθεσε η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπ' αριθ. πρωτ. ....../09-01-2018 αίτηση, με συνυποβαλλόμενες δηλώσεις παρακρατούμενου φόρου στα εισοδήματα από προμήθειες που κατέβαλε στην ιταλική επιχείρηση ..... για τα έτη 2005 – 2013, στις οποίες δεν είχε υπολογιστεί φόρος για καταβολή, καθόσον στερείται ειδικής, πλήρους, επαρκούς και σαφούς αιτιολογίας.

Κατά συνέπεια ό ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας ότι προκύπτει ασάφεια ως προς την αιτία για την οποία απορρίπτεται η εφαρμογή της οικείας σύμβασης αποφυγής της διπλής φορολογίας μεταξύ Ελλάδας και Ιταλίας, κρίνεται βάσιμος.

## Σημειώνεται ότι:

**A)** Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36§§1 και 2 περίπτωση γ' του ν. 4174/2013:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους «εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

α) ...

β) ...

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης «επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης» και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.»

**B)** Σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν.4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ.5 Ν.4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013) και του άρθρου 4 παρ. 7 της ΠΟΛ 1002/2013 σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

**Γ)** Σύμφωνα με το αριθμ. πρωτ. **ΔΕΛ Β 1144776 ΕΞ 2015/03-11-2015 έγγραφο** της Δ/νσης Ελέγχων, της Γενικής Δ/νσης Φορολογικής Διοίκησης, της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα: «*Παροχή οδηγιών σχετικά με την ορθή κοινοποίηση των πράξεων προσδιορισμού φόρου και των λοιπών εγγράφων και πράξεων που άπτονται των διαδικασιών ελέγχου, ώστε να διασφαλίζονται τα συμφέροντα του Δημοσίου*» στο κεφάλαιο Β. Λοιπά θέματα στην παράγραφο 1 εδάφιο 4 & 5 αναφέρεται ότι:

«Κατόπιν των ανωτέρω επισημαίνουμε την υποχρέωση για επανέκδοση σε κάθε περίπτωση, το ταχύτερο δυνατόν, προς διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, των ακυρωθεισών με δικαστική απόφαση ή με απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, για τυπικούς λόγους (νομική πλημμέλεια), καταλογιστικών πράξεων απαλλαγμένων από τις πλημμέλειες που οδήγησαν στην ακύρωση τους (σχετ. περ. 96 άρθρο 1 της Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/25-02-2014 Απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε., όπως ισχύει). Υπενθυμίζεται ότι η τυχόν άσκηση ένδικου μέσου, εκ μέρους του Δημοσίου, δεν εμποδίζει και την επανάληψη της σχετικής διοικητικής διαδικασίας προς επανέκδοση της ακυρωθείσας πράξης».

## Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

**Την αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 15/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία ..... ΑΦΜ ..... λόγω τυπικής πλημμέλειας, σύμφωνα με τα ανωτέρω.

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

### 1) ΕΤΟΣ 2005

|                                    |      |
|------------------------------------|------|
| Σύνολο φόρου άρθρου 13 Ν 2238/1994 | 0,00 |
| Πρόσθετος φόρος                    | 0,00 |

|                            |             |
|----------------------------|-------------|
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b> | <b>0,00</b> |
|----------------------------|-------------|

## 2) ΕΤΟΣ 2006

|                                    |             |
|------------------------------------|-------------|
| Σύνολο φόρου άρθρου 13 Ν 2238/1994 | 0,00        |
| Πρόσθετος φόρος                    | 0,00        |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>         | <b>0,00</b> |

## 3) ΕΤΟΣ 2007

|                                    |             |
|------------------------------------|-------------|
| Σύνολο φόρου άρθρου 13 Ν 2238/1994 | 0,00        |
| Πρόσθετος φόρος                    | 0,00        |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>         | <b>0,00</b> |

## 4) ΕΤΟΣ 2008

|                                    |             |
|------------------------------------|-------------|
| Σύνολο φόρου άρθρου 13 Ν 2238/1994 | 0,00        |
| Πρόσθετος φόρος                    | 0,00        |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>         | <b>0,00</b> |

## 5) ΕΤΟΣ 2009

|                                    |             |
|------------------------------------|-------------|
| Σύνολο φόρου άρθρου 13 Ν 2238/1994 | 0,00        |
| Πρόσθετος φόρος                    | 0,00        |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>         | <b>0,00</b> |

## 6) ΕΤΟΣ 2010

|                                    |             |
|------------------------------------|-------------|
| Σύνολο φόρου άρθρου 13 Ν 2238/1994 | 0,00        |
| Πρόσθετος φόρος                    | 0,00        |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>         | <b>0,00</b> |

## 7) ΕΤΟΣ 2011

|                                    |             |
|------------------------------------|-------------|
| Σύνολο φόρου άρθρου 13 Ν 2238/1994 | 0,00        |
| Πρόσθετος φόρος                    | 0,00        |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>         | <b>0,00</b> |

## 8) ΕΤΟΣ 2012

|                                    |             |
|------------------------------------|-------------|
| Σύνολο φόρου άρθρου 13 Ν 2238/1994 | 0,00        |
| Πρόσθετος φόρος                    | 0,00        |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>         | <b>0,00</b> |

## 9) ΕΤΟΣ 2013

|                                    |             |
|------------------------------------|-------------|
| Σύνολο φόρου άρθρου 13 Ν 2238/1994 | 0,00        |
| Πρόσθετος φόρος                    | 0,00        |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>         | <b>0,00</b> |

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

**Ακριβές Αντίγραφο**

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ 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.



