



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 08.05.2024

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1145

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αθ. Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 Α' 58), εφεξής Κ.Φ.Δ.,
- β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
- δ. Της με αριθμό Α. 1165/22.11.2023 απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στο εισόδημα από πρόσθετες αμοιβές φορολογικού

έτους 2017 και της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στο εισόδημα από πρόσθετες αμοιβές φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στο εισόδημα από πρόσθετες αμοιβές φορολογικού έτους 2017 και την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στο εισόδημα από πρόσθετες αμοιβές φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, 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 υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στο εισόδημα από πρόσθετες αμοιβές φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ προέκυψε για την προσφεύγουσα εταιρεία αρνητική διαφορά φόρου 3.289,44 €, ήτοι διαφορά φόρου για επιστροφή, η οποία συμψηφίσθηκε με τον φόρο του φορολογικού έτους 2018, ως αναλύεται κατωτέρω.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στο εισόδημα από πρόσθετες αμοιβές φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία φόρος ποσού 20.970,19 € (24.259,63 € - 3.289,44 €), πλέον προστίμου άρθρου 59 ν. 4987/2022 ποσού 11.233,66 €, δη σύνολο για καταβολή 32.203,85 €.

Οι διαφορές φόρου προέκυψαν διότι η προσφεύγουσα διενήργησε παρακράτηση φόρου για τις πρόσθετες αμοιβές των ποδοσφαιριστών με βάση την κλίμακα του άρθρου 15 παρ. 1 του ν. 4172/2013 (περί Κ.Φ.Ε.) και όχι όπως προβλέπεται από τις κείμενες διατάξεις, ήτοι με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%).

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται επί της από12.2023 έκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού παρακρατούμενων φόρων βάσει των ν. 4172/2013 και 4987/2022 του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) Παράνομη, κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 60 παρ. 4 του Κ.Φ.Ε. και του άρθρου 5 παρ. 16 του Ν. 1160/1981, η υπαγωγή σε παρακράτηση με συντελεστή 20%, πλέον τελών χαρτοσήμου, των αμοιβών που κατέβαλε σε ποδοσφαιριστές της ομάδας.

2) Εσφαλμένος προσδιορισμός του οφειλόμενου παρακρατούμενου φόρου λόγω απαγόρευσης επιβολής διπλής φορολογικής υποχρέωσης. Οι φορολογικές υποχρεώσεις υπολογίστηκαν ανά φορολογική περίοδο και όχι ανά ποδοσφαιριστή καθιστώντας πλημμελώς αιτιολογημένες τις προσβαλλόμενες πράξεις καθώς είναι αδύνατο να συναχθεί ποια συμφωνηθείσα αμοιβή για έκαστο ποδοσφαιριστή κρίθηκε πρόσθετη αμοιβή, όπως και ανατιολόγητο είναι το ύψος του παρακρατηθέντος από την εταιρεία φόρου βάσει κλίμακας και ανά ποδοσφαιριστή.

Επειδή, με το άρθρο 8 παρ. 4 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «4. Χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξής του.»

Επειδή, με το άρθρο 12 του Ν. 4172/2013, οριζόταν τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 ότι:

«1. Το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις περιλαμβάνει τα πάσης φύσεως εισοδήματα σε χρήμα ή σε είδος που αποκτώνται στο πλαίσιο υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης.

2. Για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε., εργασιακή σχέση υφίσταται όταν ένα φυσικό πρόσωπο παρέχει υπηρεσίες: α) στο πλαίσιο σύμβασης εργασίας, σύμφωνα με το εργατικό δίκαιο, β) βάσει σύμβασης, προφορικής ή έγγραφης, με την οποία το φυσικό πρόσωπο αποκτά σχέση εξαρτημένης εργασίας με άλλο πρόσωπο, το οποίο έχει το δικαίωμα να ορίζει και να ελέγχει τον τρόπο, το χρόνο και τον τόπο εκτέλεσης των υπηρεσιών, γ) οι οποίες ρυθμίζονται από τη νομοθεσία περί μισθολογίου και ειδικών μισθολογίων των υπαλλήλων και λειτουργών του Δημοσίου, δ) ως διευθυντής ή μέλος του ΔΣ εταιρείας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, ε) ως δικηγόρος έναντι πάγιας αντιμισθίας για την παροχή νομικών υπηρεσιών, στ) βάσει έγγραφων συμβάσεων παροχής υπηρεσιών ή συμβάσεων έργου, με φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες τα οποία δεν υπερβαίνουν τα τρία (3) ή, εφόσον υπερβαίνουν τον αριθμό αυτόν, ποσοστό εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%) του ακαθάριστου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα προέρχεται από ένα (1) από τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που λαμβάνουν τις εν λόγω υπηρεσίες και εφόσον δεν έχει την εμπορική ιδιότητα, ούτε διατηρεί επαγγελματική εγκατάσταση που είναι διαφορετική από την κατοικία του. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση που ο φορολογούμενος αποκτά εισόδημα από μισθωτή εργασία, σύμφωνα με μία από τις περιπτώσεις α' έως ε' του παρόντος άρθρου. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα μπορούν να προβλέπονται περαιτέρω προϋποθέσεις και να καθορίζονται όλες οι αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή αυτής της περίπτωσης.

3. Ως ακαθάριστα εισοδήματα από μισθωτή εργασία και συντάξεις θεωρούνται τα εξής: α) ημερομίσθιο, μισθός, επίδομα αδείας, επίδομα ασθενείας, επίδομα εορτών, αποζημίωση μη ληφθείσας άδειας, αμοιβές, προμήθειες, επιμίσθια και φιλοδωρήματα, β) επιδόματα περιλαμβανομένων του επιδόματος κόστους διαβίωσης, του επιδόματος ενοικίου, της αποζημίωσης εξόδων φιλοξενίας ή ταξιδίου, γ) αποζημίωση εξόδων στα οποία έχει υποβληθεί ο εργαζόμενος ή συγγενικό πρόσωπο του εργαζομένου, δ) παροχή οποιασδήποτε μορφής που λαμβάνει ο εργαζόμενος πριν την έναρξη της εργασιακής σχέσης, ε) αποζημιώσεις για τη λύση ή καταγγελία της εργασιακής σχέσης, στ) συντάξεις που χορηγούνται από κύριο και επικουρικό φορέα υποχρεωτικής ασφάλισης, καθώς και από επαγγελματικά ταμεία που έχουν συσταθεί με νόμο, ζ) το ασφάλισμα που καταβάλλεται εφάπαξ ή με τη μορφή περιοδικής παροχής στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων, η) κάθε άλλη παροχή που εισπράττεται έναντι υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης, θ) Ποσοστό έως 35% των κερδών προ φόρων, το οποίο καταβάλλεται από τους Φορείς Κοινωνικής και Αλληλέγγυας Οικονομίας στους εργαζομένους τους.»

Επειδή, με το άρθρο 59 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Τα ακόλουθα πρόσωπα υποχρεούνται να παρακρατούν φόρο σύμφωνα με το σύστημα φορολόγησης στην πηγή: α) κάθε φυσικό πρόσωπο που αποκτά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που διενεργεί πληρωμές ή δίνει παροχές σε είδος στους εργαζομένους τους ή υπαλλήλους τους, ...»

Επειδή, με το άρθρο 60 του ν. 4172/2013, ορίζονταν τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 ότι: «4. Στα εισοδήματα από μισθωτή εργασία και συντάξεις που καταβάλλονται αναδρομικά, σύμφωνα με το άρθρο 12, καθώς και στις πρόσθετες αμοιβές που δεν συμπεριλαμβάνονται στις τακτικές αποδοχές, διενεργείται παρακράτηση με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) στο καταβαλλόμενο ποσό ανεξάρτητα από το έτος στο οποίο ανάγονται για να φορολογηθούν τα εισοδήματα αυτά. ... 5. Ο φόρος που παρακρατείται σύμφωνα με τις ανωτέρω παραγράφους αποδίδεται το αργότερο μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την ημερομηνία καταβολής του υποκείμενου σε παρακράτηση εισοδήματος.»

Επειδή, με το άρθρο 5 παρ. 16 του ν. 1160/1981 ορίζεται ότι: «16. Τα κατά την προηγούμενη παράγραφον χρηματικά ποσά υπόκεινται εις αναλογικόν τέλος χαρτοσήμου εν επί τοις εκατόν (1%).»

Επειδή, με το άρθρο 34 του ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παρ. 5 του άρθρου 25. ...»

Επειδή, με το άρθρο 64 του ν. 4987/2022 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, με το άρθρο 28 παρ. 2 του ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: «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, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, στην ΠΟΛ. 1072/2015 και ειδικότερα στο κεφάλαιο III. ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΦΟΡΟΥ ΣΕ ΕΦΑΠΑΞ ΠΑΡΟΧΕΣ, ΠΡΟΣΘΕΤΕΣ ΑΜΟΙΒΕΣ, ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΙΔΟΣ αυτής διευκρινίζεται ότι:

«1. Στις καθαρές αμοιβές για υπερωριακή εργασία, επιχορηγήσεις, επιδόματα, καθώς και στις κάθε άλλου είδους, πρόσθετες αμοιβές ή εφάπαξ παροχές, οι οποίες δεν συμπεριλαμβάνονται στις τακτικές αποδοχές, ο παρακρατούμενος φόρος υπολογίζεται με συντελεστή 20% στο καταβαλλόμενο ποσό των ανωτέρω αμοιβών, σύμφωνα με όσα ορίζονται από τις διατάξεις της παρ.5 του άρθρου 60 του Ν.4172/2013. ...

3. Με τον ανωτέρω συντελεστή 20% διενεργείται και η παρακράτηση του φόρου στο εισόδημα από μισθωτή εργασία που αποκτούν, κατά περίπτωση, ποδοσφαιριστές, καλαθοσφαιριστές, προπονητές, καθώς και άλλοι αμειβόμενοι αθλητές, εξαιτίας της υπογραφής συμβολαίου μετεγγραφής ή της ανανέωσης συμβολαίου συνεργασίας με ποδοσφαιρικές ανώνυμες εταιρίες ή αναγνωρισμένα αθλητικά σωματεία, καθόσον οι αμοιβές των ανωτέρω προσώπων από τα συμβόλαια αυτά αποτελούν πρόσθετες αμοιβές που δεν συμπεριλαμβάνονται στις τακτικές αποδοχές τους. Διευκρινίζεται, ότι με τον ανωτέρω συντελεστή δεν επέρχεται εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης των δικαιούχων για τα εισοδήματα αυτά. Τέλος, η ισομερής κατανομή που προβλεπόταν από τις προϊσχύουσες διατάξεις του Ν.2238/1994 για τα ανωτέρω εισοδήματα, που προέρχονται από συμβόλαια που έχουν υπογραφεί από 1.1.2010 μέχρι και 31.12.2013, προκειμένου να φορολογηθούν τα εισοδήματα αυτά σε όλα τα έτη, για τα οποία διαρκεί το εκάστοτε

συμβόλαιο, θα εξακολουθήσει να υφίσταται και στις περιπτώσεις που η λήξη των συμβολαίων αυτών επεκτείνεται και σε φορολογικά έτη από το 2014 και μετά. Κατ' ανάλογη εφαρμογή, τα ανωτέρω περί ισομερούς κατανομής, ισχύουν και για συγγραφείς, μουσουργούς και καλλιτέχνες ζωγράφους ή γλύπτες ή χαράκτες από τα έργα της πνευματικής τους παραγωγής, που όπως προβλεπόταν από τις προϊσχύουσες διατάξεις του Ν.2238/1994, το εισόδημα που αποκτούν από τα έργα της πνευματικής τους παραγωγής κατανέμεται σε ίσα μέρη για να φορολογηθεί στο έτος κτήσης του και στα τρία επόμενα έτη. Τέλος, για όλους τους ανωτέρω (ποδοσφαιριστές, συγγραφείς, κλπ.), και όσον αφορά είτε νέα συμβόλαια που υπογράφονται από 1.1.2014 και μετά είτε νέα έργα πνευματικής παραγωγής που ξεκινούν από 1.1.2014 και μετά, έχουν ισχύ οι διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παρ.4 του άρθρου 8 του Ν.4172/2013 , σύμφωνα με τις οποίες χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξης του.»

Επειδή, στην ΠΟΛ. 1069/2002 και ειδικότερα το υποκεφάλαιο ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΙΣ ΟΠΟΙΕΣ ΔΕΝ ΚΑΤΑΡΓΕΙΤΑΙ ΤΟ ΤΕΛΟΣ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ διευκρινίζεται ότι: «... Τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται σε ποδοσφαιριστές από τις ΠΑΕ κατά την υπογραφή του συμβολαίου, λόγω μεταγραφής ή ανανέωσης του συμβολαίου συνεργασίας (άρθρο 5 παρ. 15 και 16 Ν. 1160/1981). ...»

Επειδή, με το υπ' αριθμ. 1028160/830/Α0012/26.5.2004 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών και στην παράγραφο 6 αυτού διευκρινίζεται: «6. Από τη Διοίκηση έχει γίνει δεκτό (1110483/2125/Α0012/29.1.2001, 1036509/514/Γ.Δ./3.4.2001) ότι στην περίπτωση που εκείνος ο οποίος έχει υποχρέωση παρακράτησης φόρου δεν παρακράτησε τον οικείο φόρο, ο δικαιούχος όμως δήλωσε στη φορολογική του δήλωση το εισόδημά του και φορολογήθηκε γι' αυτό, δεν τίθεται θέμα καταλογισμού σε βάρος του υπόχρεου σε παρακράτηση των ποσών του κύριου φόρου που δεν παρακράτησε, αλλά στην περίπτωση αυτή επιβάλλεται ο πρόσθετος φόρος σύμφωνα με τις παρ.1 και 2 του άρθρου 1 του ν.2523/1997.»

Επειδή, με το άρθρο 65 του ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, διαπιστώθηκε ότι, η προσφεύγουσα σύναψε συμβόλαια με επαγγελματίες ποδοσφαιριστές τους οποίους όμως απασχολούσε και ως υπαλλήλους με μηνιαίες τακτικές αποδοχές (ενδεικτικά οι μηνιαίες τακτικές αποδοχές του με ΑΦΜ για την περίοδο09.2017-30.06.2018 ανέρχονται σε 654,60 €). Επιπλέον, σε ορισμένα συμβόλαια ποδοσφαιριστών, εκτός από τις μηνιαίες τακτικές αποδοχές, είχαν συμφωνηθεί και πρόσθετες αμοιβές που δε συμπεριλαμβάνονταν στις τακτικές αποδοχές, οι οποίες θα καταβάλλονταν ανά τακτά χρονικά διαστήματα (ενδεικτικά ο με ΑΦΜ για την ίδια περίοδο έλαβε ως δόσεις συμβολαίου στις09.2017 ποσό 7.121,00 €, στις12.2017 ποσό

7.121,00 €, στις02.2018 ποσό 7.121,00 €, στις05.2018 ποσό 7.123,00 € και μπόνους 7.000,00 € λόγω ανόδου στην σουπερλιγκ).

Επειδή, βάσει του ισχύοντος νομοθετικού πλαισίου για τα κρινόμενα φορολογικά έτη 2017 και 2018 οι φορολογούμενοι ποδοσφαιριστές, προπονητές φορολογούνται τα εισοδήματά τους ως εισόδημα από μισθωτή εργασία σύμφωνα με το άρθρο 12 του ν. 4172/2013. Ωστόσο για τις δόσεις συμβολαίου πραγματοποιείται παρακράτηση φόρου από τον καταβάλλον την αμοιβή, όπως η προσφεύγουσα, βάσει του άρθρου 60 του ν. 4172/2013 με παρακράτηση φόρου 20%. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης εφαρμογής του άρθρου 60 παρ. 4 του Κ.Φ.Ε. απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Στην οικεία έκθεση ελέγχου απεικονίζονται τα συγκεντρωτικά μηνιαία ποσά φόρου μισθωτών υπηρεσιών (Φ.Μ.Υ), ωστόσο οι διαφορές έχουν υπολογιστεί αναλυτικά ανά κάθε ποδοσφαιριστή, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου (σελίδα 21).

Ειδικότερα προκύπτουν τα κάτωθι για το φορολογικό έτος 2017:

A/A	AΦΜ	Ονοματεπώνυμο	Δόσεις συμβολαίων	Μικτές δόσεις συμβολαίων	Φ.Μ.Υ. δηλώσεων	Φ.Μ.Υ. ελέγχου	Διαφορά Φ.Μ.Υ.
1			5.418,00€	6.875,63€	1.112,66€	1.375,13€	-262,47€
2			2.808,00€	3.563,45€	798,37€	712,69€	85,68€
3			3.200,00€	4.060,91€	0,00€	812,18€	-812,18€
4			4.308,00€	5.467,01€	1.396,49€	1.093,40€	303,09€
5			1.742,00€	2.210,66€	0,00€	442,13€	-442,13€
6			14.314,00€	18.164,97€	1.592,08€	3.632,99€	-2.040,91€
7			13.940,00€	17.690,36€	1.767,58€	3.538,07€	-1.770,49€
8			4.600,00€	5.837,56€	0,00€	1.167,51€	-1.167,51€
9			14.242,00€	18.073,60€	2.031,35€	3.614,72€	-1.583,37€
10			3.600,00€	4.568,53€	1.015,29€	913,71€	101,58€
11			4.360,00€	5.532,99€	1.231,58€	1.106,60€	124,98€
12			7.200,00€	9.137,06€	2.901,55€	1.827,41€	1.074,14€
13			4.880,00€	6.192,89€	1.381,86€	1.238,58€	143,28€
14			1.450,00€	1.840,10€	0,00€	368,02€	-368,02€
15			3.200,00€	4.060,91€	903,97€	812,18€	91,79€
16			4.800,00€	6.091,37€	1.353,28€	1.218,27€	135,01€
17			15.674,00€	19.890,86€	1.942,61€	3.978,17€	-2.035,56€
18			8.770,00€	11.129,44€	1.012,43€	2.225,89€	-1.213,46€
19			12.000,00€	15.228,43€	1.637,30€	3.045,69€	-1.408,39€
20			15.460,00€	19.619,29€	2.233,32€	3.923,86€	-1.690,54€
21			20.120,00€	25.532,99€	4.352,67€	5.106,60€	-753,93€
22			25.200,00€	31.979,70€	23.171,79€	6.395,94€	16.775,85€
23			0,00€	0,00€	1,00€	0,00€	1,00€
24			0,00€	0,00€	2,00€	0,00€	2,00€
	ΣΥΝΟΛΟ		191.286,00€	242.748,72€	51.839,18€	48.549,74€	3.289,44€

Περαιτέρω προκύπτουν τα κάτωθι για το φορολογικό έτος 2018:

A/A	AΦΜ	Ονοματεπώνυμο	Δόσεις συμβολαίων	Μικτές δόσεις συμβολαίων	Φ.Μ.Υ. δηλώσεων	Φ.Μ.Υ. ελέγχου	Διαφορά Φ.Μ.Υ.
-----	-----	---------------	-------------------	--------------------------	-----------------	----------------	----------------

1	.....	.....	5.419,00€	6.876,90€	44,69€	1.375,38€	-1.330,69€
2	.....	.....	4.212,00€	5.345,18€	157,98€	1.069,04€	-911,06€
3	.....	.....	4.800,00€	6.091,37€	0,00€	1.218,27€	-1.218,27€
4	.....	.....	7.800,00€	9.898,48€	277,92€	1.979,70€	-1.701,78€
5	.....	.....	1.744,00€	2.213,20€	0,00€	442,64€	-442,64€
6	.....	.....	24.316,00€	30.857,87€	3.662,06€	6.171,57€	-2.509,51€
7	.....	.....	4.600,00€	5.837,56€	0,00€	1.167,51€	-1.167,51€
8	.....	.....	21.244,00€	26.959,39€	1.871,80€	5.391,88€	-3.520,08€
9	.....	.....	900,00€	1.142,13€	0,00€	228,43€	-228,43€
10	.....	.....	9.120,00€	11.573,60€	62,03€	2.314,72€	-2.252,69€
11	.....	.....	6.540,00€	8.299,49€	256,72€	1.659,90€	-1.403,18€
12	.....	.....	10.800,00€	13.705,58€	475,13€	2.741,12€	-2.265,99€
13	.....	.....	7.320,00€	9.289,34€	189,00€	1.857,87€	-1.668,87€
14	.....	.....	1.450,00€	1.840,10€	0,00€	368,02€	-368,02€
15	.....	.....	4.800,00€	6.091,37€	0,00€	1.218,27€	-1.218,27€
16	.....	.....	7.200,00€	9.137,06€	183,92€	1.827,41€	-1.643,49€
17	.....	.....	15.676,00€	19.893,40€	1.984,69€	3.978,68€	-1.993,99€
18	.....	.....	8.770,00€	11.129,44€	1.205,58€	2.225,89€	-1.020,31€
19	.....	.....	18.000,00€	22.842,64€	3.490,95€	4.568,53€	-1.077,58€
20	.....	.....	15.460,00€	19.619,29€	1.953,04€	3.923,86€	-1.970,82€
21	.....	.....	20.120,00€	25.532,99€	4.441,70€	5.106,60€	-664,90€
22	.....	.....	37.800,00€	47.969,54€	18.709,89€	9.593,91€	9.115,98€
23	.....	.....	17.700,00€	22.461,93€	1.677,47€	4.492,39€	-2.814,92€
24	.....	.....	5.000,00€	6.345,18€	684,55€	1.269,04€	-584,49€
25	.....	.....	10.000,00€	12.690,36€	3.139,93€	2.538,07€	601,86€
ΣΥΝΟΛΟ			270.791,00€	343.643,41€	44.469,05€	68.728,68€	-24.259,63€

Εν συνεχεία ελέγχθηκε από την Υπηρεσία μας εάν οι ανωτέρω φορολογούμενοι ποδοσφαιριστές, προπονητές δηλώσαν τα εισοδήματα από τον «.....», ΑΦΜ στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των οικείων φορολογικών ετών και προέκυψαν τα κάτωθι (ως φορολογητέο ποσό δήλωσης στον κάτωθι πίνακα αναφέρονται μόνο τα ποσά αποδοχών από τον «.....» και όχι ποσά που δύναται να έχει εισπράξει ο εκάστοτε ποδοσφαιριστής, προπονητής από λοιπούς εργοδότες):

A/A	ΑΦΜ	Ονοματεπώνυμο	Δόσεις συμβολαίου 2017	Φορολογητέο ποσό δήλωσης έτους 2017	Δόσεις συμβολαίου 2018	Φορολογητέο ποσό δήλωσης έτους 2018
1			6.875,63€	19.388,13€	6.876,90€	18.289,20€
2			3.563,45€	17.844,54€	5.345,18€	9.489,79€
3			4.060,91€	15.502,35€	6.091,37€	13.762,65€
4			5.467,01€	24.531,93€	9.898,48€	19.820,49€
5			2.210,66€	Δεν έκανε δήλωση	2.213,20€	Έγινε εκτιμώμενος (11.850,89 €)
6			18.164,97€	19.016,32€	30.857,87€	32.560,05€
7			17.690,36€	Έγινε εκτιμώμενος (18.957,58 €)	0,00€	Έγινε εκτιμώμενος (221,63 €)
8			5.837,56€	7.622,61€	5.837,56€	8.906,89€

9	.....	.....	18.073,60€	18.909,06€	26.959,39€	27.561,43€
10	.....	.....	4.568,53€	16.430,08€	1.142,13€	2.267,97€
11	.....	.....	0,00€	0,00€	11.573,60€	13.468,85€
12	.....	.....	5.532,99€	22.760,04€	8.299,49€	11.913,71€
13	.....	.....	9.137,06€	30.329,62€	13.705,58€	15.441,00€
14	.....	.....	6.192,89€	22.823,40€	9.289,34€	20.162,18€
15	.....	.....	1.840,10€	4.445,32€	1.840,10€	5.756,89€
16	.....	.....	4.060,91€	16.516,24€	6.091,37€	15.297,93€
17	.....	.....	6.091,37€	22.622,69€	9.137,06€	12.039,52€
18	.....	.....	19.890,86€	20.762,44€	19.893,40€	23.197,75€
19	.....	.....	11.129,44€	13.135,82€	11.129,44€	36.059,21€
20	.....	.....	15.228,43€	17.445,77€	22.842,64€	40.543,68€
21	.....	.....	19.619,29€	12.837,89€	19.619,29€	29.661,37€
22	.....	.....	25.532,99€	28.648,02€	25.532,99€	45.216,26€
23	.....	.....	31.979,70€	85.633,69€	47.969,54€	64.711,42€
24	.....	.....	0,00€	0,00€	22.461,93€	24.807,90€
25	.....	.....	0,00€	7.076,26€	6.345,18€	14.771,00€
26	.....	.....	0,00€	24.878,29€	12.690,36€	42.887,67€

Βάσει των ανωτέρω προκύπτει ότι η πλειοψηφία των ανωτέρω φορολογούμενων ποδοσφαιριστών, προπονητών δήλωσαν τα ποσά στις οικείες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ σε ελάχιστες περιπτώσεις εκδόθηκε πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση.

Περαιτέρω προκύπτει ότι δύο φορολογούμενοι δεν δήλωσαν το ποσό που έλαβαν από την προσφεύγουσα. Ο με ΑΦΜ δεν δήλωσε το φορολογικό έτος 2017 τουλάχιστον φορολογητέο ποσό 2.210,66€ και ο με ΑΦΜ δεν δήλωσε το φορολογικό έτος 2017 τουλάχιστον φορολογητέο ποσό 6.781,40 € (19.619,29 € (δόσεις συμβολαίου) - 12.837,89 € (φορολογητέο ποσό δήλωσης από την προσφεύγουσα)).

Συνεπώς, για τον με ΑΦΜ πρέπει να καταλογιστεί η διαφορά φόρου που όφειλε να παρακρατηθεί ποσού 442,13 € και για τον με ΑΦΜ πρέπει να καταλογιστεί η διαφορά φόρου που όφειλε να παρακρατηθεί ποσού 1.690,54 €, ήτοι συνολικό ποσό 2.132,67 €.

Για τους λοιπούς ποδοσφαιριστές, προπονητές για τους οποίους η προσφεύγουσα δεν παρακράτησε ορθώς τον οικείο φόρο, οι δικαιούχοι όμως των αμοιβών δήλωσαν το εισόδημά τους στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2017 και 2018 και φορολογήθηκαν για αυτό, συμφώνως και με το υπ' αριθ. 1028160/830/A0012/26.5.2004 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών, κρίνεται ότι δεν πρέπει να καταλογιστεί ο φόρος σε βάρος της προσφεύγουσας, αλλά μόνο το πρόστιμο του άρθρου 59 του ν. 4987/2022.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί απαγόρευσης επιβολής διπλής φορολόγησης γίνεται αποδεκτός, ενώ απορρίπτεται ως προς την αιτιολόγηση των διαφορών και του ποσού παρακράτησης ανά ποδοσφαιριστή ως αβάσιμος.

Επειδή, η ελέγχουσα φορολογική αρχή κατόπιν υπολογισμού του φόρου ανά ποδοσφαιριστή, κατέληξε συγκεντρωτικά στα ποσά φόρου μισθωτών υπηρεσιών για την προσφεύγουσα ανά έτος και συμψήφισε το ποσό των 3.289,44 € του φορολογικού έτους 2017, με

τον φόρο του φορολογικού έτους 2018. Ωστόσο, η ως άνω προσέγγιση της φορολογικής αρχής δεν είναι ορθή καθόσον παραβιάζεται η αυτοτέλεια των χρήσεων. Συνεπώς, η Υπηρεσία μας α) θα καταλογίσει το ποσό των 2.132,67 € και το πρόστιμο του άρθρου 59 του ν. 4987/2022 για το φορολογικό έτος 2017 και εν συνεχεία θα αφαιρέσει το ποσό για επιστροφή των 3.289,44 € και β) θα καταλογίσει το πρόστιμο του άρθρου 59 του ν. 4987/2022 για το φορολογικό έτος 2018, το οποίο αναλογεί στο ποσό των 24.259,63 € που προέκυψε ως διαφορά φόρου μισθωτών υπηρεσιών από την ελέγχουσα φορολογική αρχή, και όχι μόνο στο ποσό των 20.970,19 € (24.259,63 € - 3.289,44 €), που εσφαλμένα καταλόγισε η ελέγχουσα φορολογική αρχή κατόπιν συμψηφισμού του ποσού των 3.289,44 € που προέκυψε προς επιστροφή το φορολογικό έτος 2017.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ και ειδικότερα την τροποποίηση της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στο εισόδημα από πρόσθετες αμοιβές φορολογικού έτους 2017 και υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στο εισόδημα από πρόσθετες αμοιβές φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

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

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στο εισόδημα από πρόσθετες αμοιβές φορολογικού έτους 2017

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Διαφορά φόρου	0,00€	2.132,67€
Πρόστιμο άρθρου 59 ν. 4987/2022	0,00€	1.066,34€
Μείον ποσό φόρου για επιστροφή βάσει διαφοράς φόρου δήλωσης – φόρου ελέγχου	3.289,44€	3.289,44€
Ποσό φόρου προς συμψηφισμό με φορολογικό έτος 2018	3.289,44€	0,00€
Τελικό ποσό φόρου προς επιστροφή	0,00€	90,43€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στο εισόδημα από πρόσθετες αμοιβές φορολογικού έτους 2018

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Ποσό φόρου για καταβολή βάσει διαφοράς φόρου δήλωσης – φόρου ελέγχου	24.259,63€	24.259,63€
Ποσό φόρου προς συμψηφισμό με φορολογικό έτος 2018	3.289,44€	0,00€
Διαφορά φόρου	20.970,19€	24.259,63€
Μείον διαφορά φόρου η οποία δεν καταλογίζεται καθόσον οι δικαιούχοι των αμοιβών δήλωσαν το εισόδημά τους στην οικεία δήλωση φορολογίας εισοδήματος	0,00€	24.259,63€
Πρόστιμο άρθρου 59 ν. 4987/2022	11.233,66€	12.129,82€
Σύνολο για καταβολή	32.203,85€	12.129,82€

Επί των οφειλόμενων φόρων κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ν. 4987/2022.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.