



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Καλλιθέα, 21/05/2019

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 1641

ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 553

ΦΑΞ : 213 1604 567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 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. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.16 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 1.9.16) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **21/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του Νόμιμου Ελεγκτή **Κ. του**, **ΑΦΜ**, που κατοικεί στην οδό στο με ΤΚ, κατά των
α) υπ' αριθμ. /2018 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 4 του ν.2523/1997 οικονομικού έτους 2013 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. και β) υπ' αριθμ. /2018 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 4 του ν.2523/1997 οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθμ. /2018 και /2018 Πράξεις Επιβολής Προστίμου του άρθρου 4 του ν.2523/1997, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και την από 19/12/2018 οικεία έκθεση ελέγχου (ID).

6. Το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΙ2019 Υπόμνημα για υποβολή συμπληρωματικών στοιχείων, που υποβλήθηκε στην υπηρεσία μας την 19-04-2019.

7. Τις από 28/01/2019 απόψεις του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **21/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του κ., **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:

Οι προσβαλλόμενες πράξεις α) υπ' αριθμ./2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 4 του ν.2523/1997 οικονομικού έτους 2013 και β) υπ' αριθμ./2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 4 του ν.2523/1997 οικονομικού έτους 2014 εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., κατόπιν του πορίσματος της από 19/12/2018 έκθεσης μερικού ελέγχου (γραφείου) φορολογικού πιστοποιητικού βάσει των άρθρων 82 παρ. 5 και 65^Α του Ν.4174/2013, σύμφωνα με το οποίο, ο προσφεύγων, υπέπεσε στην παράβαση της έκδοσης ανακριβούς φορολογικού πιστοποιητικού για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2012 – 31/12/2012 και 01/01/2013 – 31/12/2013 προς την επιχείρηση, με ΑΦΜ:....., δεδομένου ότι από το φορολογικό έλεγχο που διενήργησε το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., βάσει των άρθρων 23-25 και 66 του ν.4172/2013, στην επιχείρηση (ελεγχόμενη εταιρεία από το Νόμιμο Ελεγκτή και την ελεγκτική εταιρεία) διαπιστώθηκε μη παρακράτηση του αναλογούντος φόρου επί αμοιβών και δικαιωμάτων, όπως παρουσιάζονται ανά διαχειριστική περίοδο:

Διαχειριστική περίοδος 01.01.2011-31.12.2011

Φορολ. Περίοδος	Επωνυμία	Χώρα		Κωδ. Γ/Λ	Ποσό	Συντ. φόρου	Αξία
2011/01		CA	Καναδάς	.....	1.509,08	10,00%	150,91
2011/06		FR	Γαλλία	.....	1.937,30	5,00%	96,87
2011/06		FR	Γαλλία	.....	58.367,40	5,00%	2.918,37
2011/07		FR	Γαλλία	.....	285,00	5,00%	14,25
2011/10		DK	Δανία	.....	14.072,24	5,00%	703,61
2011/11		DK	Δανία	.....	13.000,00	5,00%	650,00
2011/11		FR	Γαλλία	.....	1.200,00	5,00%	60,00
2011/12		FR	Γαλλία	.....	2.000,00	5,00%	100,00
Σύνολα					92.371,02		4.694,01

Η ελεγχόμενη είχε καταχωρήσει στα βιβλία της τις εν λόγω συναλλαγές, ωστόσο δεν είχε παρακρατήσει φόρο επί αυτών και δεν υπέβαλλε τις αντίστοιχες δηλώσεις παρακρατούμενου φόρου ως όφειλε.

Ο Φορολογικός Έλεγχος καταλόγισε τα ποσά του παρακρατούμενου φόρου που αναλογούν ανά χώρα, ανά είδος αμοιβής και βάσει σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας.

Επίσης, η ελεγχόμενη έχει καταχωρήσει στα βιβλία της την παρακάτω συναλλαγή :

Φορολ. Περίοδος	Επωνυμία	Χώρα		Κωδ. Γ/Λ	Ποσό	Συντ. φόρου	Αξία
2011/01		DE	Γερμανία	.....	548.076,76	0,00%	0,00

Για την ανωτέρω συναλλαγή η επιχείρηση δεν έχει υποβάλλει μηδενική δήλωση παρακρατούμενου φόρου, ως όφειλε.

Από τον έλεγχο δεν προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, καθότι ο συντελεστής που αναλογεί στη χώρα, στο είδος αμοιβής και βάσει σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας είναι 0%.

Ο Φορολογικός Έλεγχος καταλόγισε παράβαση εις βάρος της ελεγχόμενης, που επιφέρει τις κυρώσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997.

Διαχειριστική περίοδος 01.01.2012-31.12.2012

Φορολ. Περίοδος	Επωνυμία	Χώρα		Κωδ. Γ/Λ	Ποσό	Συντ. φόρου	Αξία
2012/01		CA	Καναδάς	.....	1.513,77	10,00%	151,38
2012/06		FR	Γαλλία	.....	248,48	5,00%	12,43
2012/07		FR	Γαλλία	.....	51.498,00	5,00%	2.574,90
2012/09		FR	Γαλλία	.....	291,00	5,00%	14,55
2012/05		DK	Δανία	.....	8.647,56	5,00%	432,38
2012/05		FR	Γαλλία	.....	4.800,00	5,00%	240,00
2012/12		FR	Γαλλία	.....	1.500,00	5,00%	75,00
Σύνολα					68.498,81		3.500,64

Η ελεγχόμενη είχε καταχωρήσει στα βιβλία της τις εν λόγω συναλλαγές, ωστόσο δεν είχε παρακρατήσει φόρο επί αυτών και δεν υπέβαλλε τις αντίστοιχες δηλώσεις παρακρατούμενου φόρου ως όφειλε.

Ο Φορολογικός Έλεγχος καταλόγισε τα ποσά του παρακρατούμενου φόρου που αναλογούν ανά χώρα, ανά είδος αμοιβής και βάσει σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας.

Επίσης η ελεγχόμενη έχει καταχωρήσει στα βιβλία της τις παρακάτω συναλλαγές :

Φορολ. Περίοδος	Επωνυμία	Χώρα		Κωδ. Γ/Λ	Ποσό	Συντ. φόρου	Αξία
2012/01		DE	Γερμανία	.....	671.050,39	0,00%	0,00
2012/02		DE	Γερμανία	.....	29.701,96	0,00%	0,00
Σύνολα					700.752,35		0,00

Για τις ανωτέρω συναλλαγές η επιχείρηση δεν έχει υποβάλλει μηδενική δήλωση παρακρατούμενου φόρου, ως όφειλε.

Από τον έλεγχο δεν προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, καθότι ο συντελεστής που αναλογεί στη χώρα, στο είδος αμοιβής και βάσει σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας είναι 0%.

Ο Φορολογικός Έλεγχος καταλόγισε παραβάσεις εις βάρος της ελεγχόμενης επιχείρησης, που επιφέρουν τις κυρώσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997.

Η ελεγχόμενη επιχείρηση αποδέχθηκε τους οριστικούς προσδιορισμούς και τις οριστικές πράξεις σχετικά με ανωτέρω πορίσματα.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΙ2019 Υπόμνημα για υποβολή συμπληρωματικών στοιχείων, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων και την επιστροφή του συνόλου του προστίμου, προβάλλοντας τους κατωτέρω ισχυρισμούς:

1. **Παράβαση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης.** Για την επιβολή του προστίμου του άρθρου 4 παρ. 4 του ν. 2523/1997, ο Έλεγχος θα πρέπει να είναι σε θέση να στοιχειοθετήσει την εν λόγω παράβαση εκ μέρους του ελεγκτικού γραφείου, κατόπιν σχετικής κλήσης σε ακρόαση του νόμιμου εκπροσώπου της. Εντούτοις, το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. ουδέποτε και σε κανένα στάδιο της διαδικασίας καταλογισμού φόρου στην ελεγχόμενη κάλεσε τον προσφεύγοντα να εκφράσει τις απόψεις του, να τοποθετηθεί επί των ευρημάτων και να αιτιολογήσει γιατί δεν εντόπισε τις διαφορές που εντόπισε ο φορολογικός έλεγχος, στερώντας του κατ' αυτόν τον τρόπο το δικαίωμα ακρόασης.
2. **Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας.** Κατά τα ειδικώς οριζόμενα στην ΠΟΛ. 1148/2018, η οποία τροποποίησε την ΑΥΟ ΠΟΛ. 1159/2011 προβλέπεται ότι «εφόσον από μεταγενέστερο έλεγχο της Φορολογικής Διοίκησης προκύψουν πρόσθετες επιβαρύνσεις, σε σχέση με τα φορολογικά αντικείμενα που ορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου του Παραρτήματος ΙΙΙ, επιβάλλεται στο Νόμιμο Ελεγκτή και στο ελεγκτικό γραφείο διοικητικό πρόστιμο ύψους από δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ έως εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ, ανάλογα με τη βαρύτητα της παράβασης και την ενδεχόμενη υποτροπή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 4 του ν. 2523/1997, κατόπιν γνώμης της Ε.Λ.Τ.Ε., η οποία θα πρέπει να παρασχεθεί εντός αποκλειστικής προθεσμίας ενός μηνός από τη λήψη σχετικού εγγράφου από τη Φορολογική Διοίκηση με το οποίο θα γνωστοποιείται προς την Ε.Λ.Τ.Ε. η ελεγχόμενη επιχείρηση, ο Νόμιμος Ελεγκτής και το ελεγκτικό γραφείο, ανεξάρτητα αν οι πρόσθετες επιβαρύνσεις θα καταβληθούν από την ελεγχόμενη επιχείρηση. Σε περίπτωση αμφισβήτησης από την ελεγχόμενη επιχείρηση των πρόσθετων επιβαρύνσεων και υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν. 4174/2013, οι ως άνω διοικητικές κυρώσεις κατά των Νόμιμων Ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων επιβάλλονται μετά την ολοκλήρωση της διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, εξαιρουμένων των περιπτώσεων για τις οποίες ο χρόνος που απαιτείται για την απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών οδηγεί σε παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση καταλογιστικής πράξης». Από το σύνολο των ανωτέρω προκύπτει άνευ ετέρου το υποχρεωτικό και απαρέγκλιτο πλέον στάδιο εξέτασης από την ΕΛΤΕ των ευρημάτων των φορολογικών αρχών υπό το πρίσμα του ελεγκτικού έργου των νομίμων ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων πριν την επιβολή τυχόν προστίμων στους τελευταίους. Για το δε αυτό στάδιο, προβλέπεται αυστηρό χρονοδιάγραμμα, ήτοι προθεσμία 30 ημερών από τη λήψη της σχετικής Πληροφοριακής Έκθεσης της Φορολογικής Αρχής προς την ΕΛΤΕ. Εν προκειμένω, η ΕΛΤΕ παρέλαβε την υπ' αριθ./2018 Πληροφοριακή Έκθεση του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. την 26.10.2018 και όφειλε να παράσχει τις απόψεις της μέχρι και την 26.11.2018, προτού η φορολογική αρχή προβεί στην επιβολή των υπό κρίση προστίμων. Παρά ταύτα, το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., παραγκωνίζοντας τόσο το ισχύον νομοθετικό πλαίσιο, όσο και τον ίδιο το ρόλο της ΕΛΤΕ, προέβη πολύ πριν τη διατύπωση της γνώμης της στην έκδοση των από 05.11.2018 Προσωρινών Προσδιορισμών Προστίμων Εισοδήματος, μετά του σχετικού Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, το σύνολο των οποίων **πάσχει ως εκ τούτου ακυρότητας κατά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας**. Τα ανωτέρω, άλλωστε, επιβεβαιώνονται και από το ίδιο το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. στη σελ. 45 της Έκθεσης Ελέγχου, όπου χαρακτηριστικά αναφέρει ότι απέστειλε την με αρ. πρωτ./2018 Πληροφοριακή Έκθεση προς την Επιτροπή Τυποποίησης και Ελέγχων, η οποία με το υπ' αριθ. πρωτ. ΟΙΚ. ΕΜΠ/2018 (αριθμός εισερχομένου Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ./2018) έγγραφό της ενημέρωσε τη φορολογική αρχή ότι θα απέχει από τη διατύπωση γνώμης για τις χρήσεις 2011 έως και 2013, δεδομένου ότι τίθεται ζήτημα παραγραφής τους.

3. **Αναρμοδιότητα του οργάνου που εξέδωσε την πράξη επιβολής προστίμου.** Η §4 του άρθρου 4 του Ν. 2523/97 ορίζει ρητά ότι: «Στους νόμιμους ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία που παραβαίνουν τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 82 του ΚΦΕ και της κανονιστικής απόφασης που προβλέπεται στην §8 του ίδιου άρθρου και Κώδικα, επιβάλλεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών διοικητικό πρόστιμο ύψους από δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ έως εκατό (100.000) ευρώ, ανάλογα με τη βαρύτητα της παράβασης και την ενδεχόμενη υποτροπή». Επομένως, ρητά ορίζεται πως για την επιβολή του εν λόγω διοικητικού προστίμου απαιτείται απόφαση του Υπουργού Οικονομικών (πλέον του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.). Συνεπώς, μόνο αρμόδιο όργανο για την επιβολή του προστίμου είναι ο Υπουργός Οικονομικών (άλλως ο Διοικητής της Α.Α.Δ.Ε.). Σε αντίστοιχη περίπτωση – η αναρμοδιότητα οποιοδήποτε οργάνου πλην του Υπουργού Οικονομικών έχει ήδη κριθεί δυνάμει της υπ' αριθμ./2017 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά. Στο πλαίσιο αυτό μάλιστα, η εν λόγω απόφαση έκρινε συναφώς ότι η ανωτέρω διάταξη ως ειδικότερη υπερισχύει εκείνης της παρ. 2 του άρθρου 9 του ν. 2523/1997 που ορίζει ότι το πρόστιμο επιβάλλεται με απόφαση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.
4. **Παραγραφή των φορολογικών ετών 2011 και 2012.** Αν το χορηγηθέν φορολογικό πιστοποιητικό από το Νόμιμο Ελεγκτή και το ελεγκτικό γραφείο δεν περιλαμβάνει παρατηρήσεις και διαπιστώσεις παραβάσεων της φορολογικής νομοθεσίας, δεν διενεργείται τακτικός φορολογικός έλεγχος, επιφυλασσομένων των διατάξεων του άρθρου 80 του ν. 3842/2010 (ΦΕΚ 58 Α'). Βάσει του άρθρου 82 παρ. 5 του Ν.2238/94 από τους ελέγχους που διενεργούν οι Νόμιμοι Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία επιλέγεται δείγμα τουλάχιστον 9% για έλεγχο από τη φορολογική αρχή, ενώ οι έλεγχοι αυτοί διενεργούνται και ολοκληρώνονται σε διάστημα όχι αργότερο των δεκαοχτώ (18) μηνών από την προθεσμία υποβολής από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης στη βάση δεδομένων της ΓΓΠΣ. Επομένως, η χρήση 2011 έχει υποπέσει σε παραγραφή την 30.04.2014, ενώ η χρήση 2012 την 01.04.2015, καθιστώντας τις πράξεις ως μη νόμιμες και συνεπώς ακυρωτές.
5. **Παράβαση κατ' ουσίαν διάταξης νόμου – εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή διάταξης νόμου του άρθρου 82 του Ν.2238/94 και της κατ' εξουσιοδότηση εκδοθείσας Υπουργικής Απόφασης ΠΟΛ 1159/2011.** Ο έλεγχος για την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων που διενεργούν οι νόμιμοι ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία πραγματοποιείται επί συγκεκριμένων φορολογικών αντικειμένων, όπως αυτά προσδιορίζονται λεπτομερώς στο πρόγραμμα ελέγχου που περιλαμβάνεται στο «Παράρτημα ΙΙΙ» της ΠΟΛ 1159/2011.
- Στο Παράρτημα ΙΙΙ (Πρόγραμμα Ελέγχου – Προϋποθέσεις-Περιορισμοί Διενέργειας του ελέγχου) της ΠΟΛ. 1159/2011 ορίζεται -μεταξύ άλλων- ότι «Διενεργείται έλεγχος για την εκπαισιμότητα των παρακάτω αναφερόμενων δαπανών
-Οι δαπάνες που θα ελεγχθούν με βάση τα ανωτέρω όρια θα πρέπει να καλύπτουν τουλάχιστον το 10% του συνόλου κάθε κατηγορίας δαπάνης. Σε κάθε διαφορετική περίπτωση, που δεν καλύπτεται το όριο του 10%, θα επιλέγεται περαιτέρω δείγμα ελέγχου εκτός των ανωτέρω ορίων. Σε όσες περιπτώσεις από το πρόγραμμα ελέγχου προβλέπεται συγκεκριμένο δείγμα θα ελέγχεται το δείγμα αυτό.

Η εφαρμογή των προαναφερόμενων ορίων θα πρέπει να εξετάζεται σε κάθε περίπτωση λαμβάνοντας την επαγγελματική κρίση σύμφωνα με τα οριζόμενα από το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000.

Υπό το πρίσμα αυτών των διατάξεων είναι ξεκάθαρο ότι διενεργείται δειγματοληπτικός και όχι πλήρης έλεγχος των φορολογικών αντικειμένων και συναλλαγών της επιχείρησης, λόγω της αδυναμίας και του ασύμφορου – χρονικά και οικονομικά - χαρακτήρα της διενέργειας ενός πλήρους και εξαντλητικού ελέγχου. Έτσι, η ελεγκτική διαδικασία έχει στηριχθεί στην επιλογή και στον έλεγχο ενός δείγματος, το οποίο οδηγεί σε εύλογη διασφάλιση και όχι απόλυτη. Ο τύπος συμπεράσματος που προβλέπεται από την ΠΟΛ 1159/2011 είναι αυτός της περιορισμένης διασφάλισης. Επομένως, ο ελεγκτής ευθύνεται μέχρι των ορίων του δείγματος και της εργασίας του. Οι δαπάνες που εντόπισε η φορολογική αρχή επί των οποίων καταλογίστηκε φόρος δικαιωμάτων στην ελεγχόμενη εταιρεία για τη χρήση 2011 ήταν όλες εκτός του δείγματος ελέγχου, με εξαίρεση μια πληρωμή προς την ποσού € 58.367,40, η οποία αφορά πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών συντήρησης. Οι δαπάνες που καταλόγισε η φορολογική αρχή στην ελεγχόμενη εταιρεία για τη χρήση 2012 ήταν όλες εκτός του δείγματος ελέγχου, με εξαίρεση μια πληρωμή προς την ποσού € 51.498,00, η οποία αφορά πώληση αγαθών, ήτοι

- 6. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 4 παρ. 4 του Ν. 2523/97 ως προς τον διπλό καταλογισμό του ίδιου προστίμου.** Ο Νόμιμος Ελεγκτής κατά την εκτέλεση της ελεγκτικής του εργασίας στον φορολογικό έλεγχο της ελεγχόμενης, δρούσε ως εκπρόσωπος της ελεγκτικής εταιρείας και όχι με την ατομική του ιδιότητα. Για την ίδια παράβαση η φορολογική αρχή επέβαλε πρόστιμο δύο φορές στο ίδιο πρόσωπο, δεδομένου ότι ο νόμιμος ελεγκτής δρα στο όνομα και για λογαριασμό του ελεγκτικού γραφείου και όχι με την ατομική του ιδιότητα. Επομένως η επιβολή προστίμου όχι μόνο στο ελεγκτικό γραφείο αλλά και στον ελεγκτή γίνεται κατά παράβαση της διάταξης του άρθρου 4 παρ. 4 του Ν. 2523/97.

Επειδή στην παρ.11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται:

«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. 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...».

Επειδή στην παρ. 1 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 (Όπως η περίπτωση β' της παρ. 4 του άρθρου 84 αντικαταστάθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ίδιου νόμου ισχύει από 22/12/2006 και μετά) ορίζεται:

«1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.....»

Επειδή, με το άρθρο 9 παρ. 5 ν. 2523/97 ρητά ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει

από τη λήξη της διαχειριστικής που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα ΚΒΣ ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Η διοικητική παράβαση των διατάξεων της παρ.5 και παρ.8 του άρθρου 82 του Κ.Φ.Ε. διαπράχτηκε από την ελεγκτική εταιρεία και το Νόμιμο Ελεγκτή κατά τον χρόνο έκδοσης του φορολογικού πιστοποιητικού της επιχείρησης «.....», όπως παρουσιάζετε στον παρακάτω πίνακα:

Ελεγχόμενη περίοδος της	Έτος έκδοσης Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης	Ημ/νία Έκθεσης Φορ. Συμ.	Περίοδος ελέγχου ελεγκτικής / ορκωτού
01/01/2011 - 31/12/2011	2012	30/07/2012	01/01/2012- 31/12/2012
01/01/2012 - 31/12/2012	2013	01/10/2013	01/01/2013- 31/12/2013

Επειδή η παραγραφή των χρήσεων 2012 και 2013 για την επιβολή προστίμου του αρ. 4 παρ. 4 του Ν. 2523/97, σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 5 του νόμου αυτού, ακολουθεί την παραγραφή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή η Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης του Νόμιμου Ελεγκτή για την ελεγχόμενη «.....» για τη χρήση 2011 εκδόθηκε την 30/07/2012, ενώ για τη χρήση 2012 την 01/10/2013.

Επειδή το θέμα της παραγραφής του δικαιώματος ελέγχου της Φορολογικής Αρχής στην ελεγχόμενη εταιρεία «.....» είναι διάφορο με την παραγραφή του δικαιώματος ελέγχου της Φορολογικής Αρχής στον προσφεύγοντα.

Επειδή η παραγραφή της χρήσης 2012 επέρχεται την 31/12/2018 και της χρήσης 2013 την 31/12/2019, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα ως προς την παραγραφή του Δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων για τις χρήσεις 2012 και 2013 **απορρίπτονται ως αβάσιμοι.**

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 82 §5 του ν.2238/94 ορίζεται ότι:

«5. Νόμιμοι ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία, που είναι εγγεγραμμένοι στο δημόσιο μητρώο του Ν.3693/2008 (Α' 174) και διενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχους σε ανώνυμες εταιρείες, εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, καθώς και σε υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων, υποχρεούνται στην έκδοση ετήσιου πιστοποιητικού. Το πιστοποιητικό αυτό εκδίδεται μετά από έλεγχο που διενεργείται, παράλληλα με τον έλεγχο της οικονομικής διαχείρισης, ως προς την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων σε φορολογικά αντικείμενα. Φορολογικές παραβάσεις, καθώς και μη απόδοση ή ανακριβής απόδοση φόρων που διαπιστώνονται από τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία, κατά τη διενέργεια του διαχειριστικού ελέγχου, αναφέρονται αναλυτικά στο πιστοποιητικό αυτό. Αν το πιστοποιητικό δεν περιλαμβάνει παρατηρήσεις και διαπιστώσεις παραβάσεων της φορολογικής νομοθεσίας, δεν διενεργείται τακτικός φορολογικός έλεγχος, επιφυλασσομένων των διατάξεων του άρθρου 80 του Ν. 3842/2010 (ΦΕΚ 58 Α'). Αν από το πιστοποιητικό προκύπτουν συγκεκριμένα φορολογικά δεδομένα για την ελεγχθείσα εταιρεία με τα οποία συμφωνεί και η αρμόδια ελεγκτική φορολογική αρχή, το εν λόγω πιστοποιητικό αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα των εκθέσεων ελέγχου της ως άνω αρχής. Τα πιο πάνω πρόσωπα δίδονται και τιμωρούνται για κάθε παράλειψη των υποχρεώσεών τους σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 3693/2008.....8.α) Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, που εκδίδεται ύστερα από γνώμη της ΕΛΤΕ, καθορίζονται τα συγκεκριμένα επί μέρους φορολογικά αντικείμενα του ελέγχου αυτού, το ειδικότερο περιεχόμενο του πιστοποιητικού που εκδίδεται, ο τρόπος, ο χρόνος και η διαδικασία υποβολής του και κάθε άλλο σχετικό θέμα. Πέραν

της εφαρμογής του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 5, στους νόμιμους ελεγκτές και στα ελεγκτικά γραφεία που παραβαίνουν τις διατάξεις της παραγράφου 5 και της κανονιστικής απόφασης που προβλέπεται στο προηγούμενο εδάφιο επιβάλλονται οι διοικητικές κυρώσεις που προβλέπονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997.

β) Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται το είδος των υποβαλλόμενων στοιχείων και πληροφοριών, ο χρόνος και ο τρόπος υποβολής τους και κάθε άλλο σχετικό θέμα για την εφαρμογή της προηγούμενης παραγράφου.

Μέχρι την έκδοση των ανωτέρω αποφάσεων ισχύει η ΑΥΟ ΠΟΛ. 1159/22-7-2011.»

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 1 Ετήσιο Πιστοποιητικό και Πρόγραμμα Ελέγχου της ΠΟΛ. 1159/2011** ορίζεται ότι:

«1. Το «Ετήσιο Πιστοποιητικό» που προβλέπεται στην παρ.5 του άρθρου 82 του Ν. 2238/1994, αφορά τις ανώνυμες εταιρίες, τις εταιρίες περιορισμένης ευθύνης και τα υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων των οποίων οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις ελέγχονται υποχρεωτικά, βάσει γενικών ή ειδικών διατάξεων της ισχύουσας νομοθεσίας, από Νόμιμους Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία που είναι εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του Ν. 3693/2008 (ΦΕΚ 174/Α') και εκδίδεται μετά από έλεγχο εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων που διενεργείται από τα ως άνω πρόσωπα και ελεγκτικά γραφεία.

2. Ο φορολογικός έλεγχος πραγματοποιείται επί συγκεκριμένων φορολογικών αντικειμένων, που προσδιορίζονται σε ειδικό πρόγραμμα ελέγχου, σύμφωνα με το Παράρτημα ΙΙΙ της παρούσας, το οποίο εκδίδεται από το Υπουργείο Οικονομικών σε συνεργασία με την Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ), αναβαθμίζεται σε ετήσια βάση και είναι σύμφωνο με τα οριζόμενα στο Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000, «Έργα Διασφάλισης πέραν ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 3 παρ. 2,3 και 4 Περιεχόμενο Ετήσιου Πιστοποιητικού της ΠΟΛ.1159/2011** ορίζεται ότι:

«2.Η Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης συντάσσεται σύμφωνα με τα υποδείγματα που επισυνάπτονται στο παράρτημα Ι της παρούσας και διέπεται από το πλαίσιο που προβλέπεται από το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000, «Έργα Διασφάλισης πέραν ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης».

3. Η ως άνω Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης καλύπτει όλα τα αντικείμενα που ορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου του παραρτήματος ΙΙΙ της παρούσας. Οι Νόμιμοι Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία, κατά την διενέργεια του ως άνω φορολογικού ελέγχου, υποχρεούνται να εκτελέσουν όλες τις εργασίες που αναλύονται στο πρόγραμμα ελέγχου του παραρτήματος ΗΙ.

4. Ελεγκτικά ζητήματα που δεν καλύπτονται από την παρούσα απόφαση και το πρόγραμμα ελέγχου του παραρτήματος ΙΙΙ θα αντιμετωπίζονται σύμφωνα με το πλαίσιο που προδιαγράφεται από το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000, «Έργα Διασφάλισης πέραν ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 4 Τεκμηρίωση φορολογικού ελέγχου από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία §§2,3, 4 της ΠΟΛ. 1159/2011** ορίζεται ότι:

«2. Στον αναλυτικό φάκελο τεκμηρίωσης, στον οποίο περιλαμβάνονται σε διακριτά τμήματα όλες οι εργασίες προγραμματισμού, εκτέλεσης και ολοκλήρωσης του ελέγχου εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων, περιγράφεται αναλυτικά η ελεγκτική εργασία των Νόμιμων Ελεγκτών με τεκμηρίωση, για κάθε φορολογικό αντικείμενο που εξετάζεται, των ευρημάτων του ελέγχου, είτε αυτά αφορούν πλήρη συμμόρφωση της ελεγχόμενης επιχείρησης με τη φορολογική νομοθεσία, είτε αφορούν παραβάσεις σε επιμέρους τομείς.

3. Μέρος της ελεγκτικής τεκμηρίωσης αποτελεί και το συμπληρωμένο πρόγραμμα ελέγχου το οποίο θα πρέπει να έχει υπογραφεί από τον υπεύθυνο Νόμιμο Ελεγκτή. Για κάθε ελεγκτικό βήμα, που περιγράφεται στο πρόγραμμα ελέγχου θα πρέπει να υπάρχει αντίστοιχη παραπομπή στο φάκελο ελέγχου όπου να αναλύονται τουλάχιστον τα ακόλουθα:

α) Μεθοδολογία επιλογής δείγματος (αν δεν ορίζεται από το πρόγραμμα),

β) Αναλυτική περιγραφή εκτελεσθείσας εργασίας,

γ) Ευρήματα που προέκυψαν από την ελεγκτική εργασία,

δ) Τελικό συμπέρασμα ελέγχου.

4. Η τεκμηρίωση των ανωτέρω θα πραγματοποιείται στο γενικότερο πλαίσιο του Διεθνούς Πρότυπου Εργασιών Διασφάλισης 3000, «Έργα Διασφάλισης πέραν ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης». Σε κάθε περίπτωση η τεκμηρίωση θα πρέπει κατ' ελάχιστο να δίνει την δυνατότητα σε έναν τρίτο έμπειρο ελεγκτή να μπορεί να επαληθεύσει την εκτελεσθείσα εργασία και το εξαχθέν συμπέρασμα.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 5 Έλεγχος από τη Φορολογική Διοίκηση της ΠΟΛ. 1159/2011 ορίζεται ότι:

«1. Από τις επιχειρήσεις που έχουν ελεγχθεί από Νόμιμους Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία για την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων, με εξαίρεση εκείνες για τις οποίες έχει υποβληθεί Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης με αρνητικό συμπέρασμα ή με αδυναμία έκφρασης συμπεράσματος, για τις οποίες διενεργείται υποχρεωτικά έλεγχος, επιλέγονται για έλεγχο υποθέσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 26 του Ν. 4174/2013, όπως ισχύει

4. Εκτός των επιχειρήσεων που ελέγχονται σύμφωνα με την παράγραφο 1 του παρόντος άρθρου, το Υπουργείο Οικονομικών μπορεί να διενεργεί ελέγχους σε πρόσθετο αριθμό επιχειρήσεων, μετά από εισήγηση του Προϊσταμένου της ελεγκτικής υπηρεσίας που προβλέπεται από την περ. 12 του άρθρου 1 της αριθ. Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/25.2.2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, όπως ισχύει και έγκριση από το Γενικό Διευθυντή Φορολογικής Διοίκησης, βάσει των κριτηρίων που ακολουθούν:

α) Λήψη ή έκδοση πλαστών-εικονικών φορολογικών στοιχείων, συναλλαγές με ανύπαρκτες φορολογικά επιχειρήσεις και περιπτώσεις για τις οποίες προέκυψαν παραβάσεις των άρθρων 39 και 39Α του Ν. 2238/1994 (transfer pricing), στοιχεία ή ενδείξεις για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας από εσωτερική ή εξωτερική πληροφόρηση ή επεξεργασία δεδομένων, μη έκδοση Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία στις ημερομηνίες που ορίζονται ως καταληκτικές για την ηλεκτρονική υποβολή της και περιπτώσεις ελέγχων επιχειρήσεων κατά τους οποίους έχουν προκύψει στοιχεία για παράβαση των διατάξεων του Ν. 3693/2008 από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία.

β) Άσκηση δίωξης μελών του Δ.Σ. σύμφωνα με τις διατάξεις περί νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες.

γ) Συγκέντρωση του ελέγχου σε ποσοστό πάνω από εβδομήντα τοις εκατό (70%) του κλάδου από το ίδιο ελεγκτικό γραφείο.

δ) Ευρήματα του ποιοτικού ελέγχου, για τον οποίο γίνεται αναφορά στο άρθρο 7 της παρούσας.

5. Όλοι οι έλεγχοι του παρόντος άρθρου πραγματοποιούνται εντός του χρόνου που ισχύει το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξεων προσδιορισμού φόρου.

.....

7. Σε περίπτωση που οι λογιστικές διαφορές που προσδιορίζονται από τους Νόμιμους Ελεγκτές και αφορούν αποκλειστικά την παραγωγικότητα των δαπανών είναι μικρότερες του 0,5% των ακαθάριστων εσόδων, η υπόθεση παραπέμπεται για έλεγχο της παραγωγικότητας των δαπανών από τη φορολογική αρχή, μετά από εισήγηση του Προϊσταμένου της ελεγκτικής υπηρεσίας που προβλέπεται από την περ. 12 του άρθρου 1 της αριθ. Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/25.2.2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, όπως ισχύει και έγκριση του Γενικού Διευθυντή Φορολογικής Διοίκησης.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 10 λοιπά θέματα §8 της ΠΟΛ. 1159/2011 ορίζεται ότι:

«6. Οι Νόμιμοι Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία, πέραν των διοικητικών ή ποινικών συνεπειών που συνεπάγεται η μη ορθή εκπλήρωση των καθηκόντων τους, φέρουν αλληλέγγυα, περιορισμένη ευθύνη, για τις περιπτώσεις που δεν συνιστούν δόλο από την πλευρά τους και υπήρξε απώλεια για τα έσοδα του δημοσίου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 του ν. 3693/2008.....8. Εφόσον από μεταγενέστερο έλεγχο της Φορολογικής Διοίκησης προκύψουν πρόσθετες επιβαρύνσεις, σε σχέση με τα φορολογικά αντικείμενα που ορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου του Παραρτήματος ΙΙΙ, επιβάλλεται στο Νόμιμο Ελεγκτή και στο ελεγκτικό γραφείο διοικητικό πρόστιμο ύψους από δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ έως εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ, ανάλογα με τη βαρύτητα της παράβασης και την ενδεχόμενη υποτροπή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 4 του ν. 2523/1997, κατόπιν γνώμης της Ε.Λ.Τ.Ε., η οποία θα πρέπει να παρασχεθεί εντός αποκλειστικής προθεσμίας ενός μηνός από τη λήψη σχετικού εγγράφου από τη Φορολογική Διοίκηση με το οποίο θα γνωστοποιείται προς την Ε.Λ.Τ.Ε. η ελεγχόμενη επιχείρηση, ο Νόμιμος Ελεγκτής και το ελεγκτικό γραφείο, ανεξάρτητα αν οι πρόσθετες επιβαρύνσεις θα καταβληθούν από την ελεγχόμενη επιχείρηση.

Σε περίπτωση αμφισβήτησης από την ελεγχόμενη επιχείρηση των πρόσθετων επιβαρύνσεων και υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν. 4174/2013, οι ως άνω διοικητικές κυρώσεις κατά των Νόμιμων Ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων επιβάλλονται μετά την ολοκλήρωση της διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, εξαιρουμένων των περιπτώσεων για τις οποίες ο χρόνος που απαιτείται για την απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών οδηγεί σε παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση καταλογιστικής πράξης.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 4§4 του ν.2523/1997 ορίζεται ότι:

«4. Στους νόμιμους ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία που παραβαίνουν τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 82 του Κ.Φ.Ε. και της κανονιστικής απόφασης που προβλέπεται στην παράγραφο 8 του ίδιου άρθρου και Κώδικα, επιβάλλεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών διοικητικό πρόστιμο ύψους από δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ έως εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ, ανάλογα με τη βαρύτητα της παράβασης και την ενδεχόμενη υποτροπή.»

Επειδή, εν προκειμένω, το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. διενέργησε μερικό επιτόπιο έλεγχο σε εκτέλεση της με αριθμ./2015 εντολής του Προϊσταμένου του, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 50 του Ν. 2589/2000 ΦΠΑ, ΠΑΡΑΚΡΑΤΟΥΜΕΝΩΝ ΦΟΡΩΝ του Ν. 2238/94, του Κ.Ν.Τ.Χ. «Κώδικα τελών χαρτοσήμου» και άρθρων 23 έως 25 και 66 του Ν. 4174/13 όπως και των ΑΥΟ ΠΟΛ1159/2011 και ΠΟΛ1038/2012 στην ανώνυμη εταιρεία με την επωνυμία,, ΑΦΜ:....., με έδρα στην Αθήνα, επί της, για τα οικονομικά έτη 2012 και 2013. Για τα έτη αυτά, η ελεγχόμενη επιχείρηση ζήτησε και έλαβε Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης Ανεξάρτητου Νόμιμου Ελεγκτή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 82 §5 του ν.2238/1994 από την ελεγκτική εταιρεία, ΑΦΜ:..... και από τον, ΑΦΜ:..... ως Νόμιμο Ελεγκτή. Το συμπέρασμα της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης και για τα δύο έτη ήταν «Χωρίς Επιφύλαξη».

Επειδή, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1159/2011, διαπιστώθηκε ότι προέκυψαν οι παρακάτω διαφορές σε σχέση με τα συμπεράσματα του νόμιμου ελεγκτή:

Διαχειριστική περίοδος 01.01.2011-31.12.2011

Φορολ. Περίοδος	Επωνυμία	Χώρα		Κωδ. Γ/Λ	Ποσό	Συντ. φόρου	Αξία
2011/01		CA	Καναδάς	.....	1.509,08	10,00%	150,91
2011/06		FR	Γαλλία	.....	1.937,30	5,00%	96,87
2011/06		FR	Γαλλία	.....	58.367,40	5,00%	2.918,37
2011/07		FR	Γαλλία	.....	285,00	5,00%	14,25
2011/10		DK	Δανία	.....	14.072,24	5,00%	703,61
2011/11		DK	Δανία	.....	13.000,00	5,00%	650,00
2011/11		FR	Γαλλία	.....	1.200,00	5,00%	60,00
2011/12		FR	Γαλλία	.....	2.000,00	5,00%	100,00
Σύνολα					92.371,02		4.694,01

Η ελεγχόμενη είχε καταχωρήσει στα βιβλία της τις εν λόγω συναλλαγές, ωστόσο δεν είχε παρακρατήσει φόρο επί αυτών και δεν υπέβαλλε τις αντίστοιχες δηλώσεις παρακρατούμενου φόρου ως όφειλε.

Ο Φορολογικός Έλεγχος καταλόγισε τα ποσά του παρακρατούμενου φόρου που αναλογούν ανά χώρα, ανά είδος αμοιβής και βάσει σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας.

Επίσης, η ελεγχόμενη έχει καταχωρήσει στα βιβλία της την παρακάτω συναλλαγή :

Φορολ. Περίοδος	Επωνυμία	Χώρα		Κωδ. Γ/Λ	Ποσό	Συντ. φόρου	Αξία
2011/01		DE	Γερμανία	.....	548.076,76	0,00%	0,00

Για την ανωτέρω συναλλαγή η επιχείρηση δεν έχει υποβάλλει μηδενική δήλωση παρακρατούμενου φόρου, ως όφειλε.

Από τον έλεγχο δεν προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, καθότι ο συντελεστής που αναλογεί στη χώρα, στο είδος αμοιβής και βάσει σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας είναι 0%.

Ο Φορολογικός Έλεγχος καταλόγισε παράβαση εις βάρος της ελεγχόμενης επιχείρησης, που επιφέρει τις κυρώσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997.

Διαχειριστική περίοδος 01.01.2012-31.12.2012

Φορολ. Περίοδος	Επωνυμία	Χώρα		Κωδ. Γ/Λ	Ποσό	Συντ. φόρου	Αξία
2012/01		CA	Καναδάς	.....	1.513,77	10,00%	151,38
2012/06		FR	Γαλλία	.....	248,48	5,00%	12,43
2012/07		FR	Γαλλία	.....	51.498,00	5,00%	2.574,90
2012/09		FR	Γαλλία	.....	291,00	5,00%	14,55
2012/05		DK	Δανία	.....	8.647,56	5,00%	432,38
2012/05		FR	Γαλλία	.....	4.800,00	5,00%	240,00
2012/12		FR	Γαλλία	.....	1.500,00	5,00%	75,00
Σύνολα					68.498,81		3.500,64

Η ελεγχόμενη έχει καταχωρήσει στα βιβλία της τις εν λόγω συναλλαγές, ωστόσο δεν είχε παρακρατήσει φόρο επί αυτών και δεν υπέβαλλε τις αντίστοιχες δηλώσεις παρακρατούμενου φόρου ως όφειλε.

Ο Φορολογικός Έλεγχος καταλόγισε τα ποσά του παρακρατούμενου φόρου που αναλογούν ανά χώρα, ανά είδος αμοιβής και βάσει σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας.

Επίσης η ελεγχόμενη έχει καταχωρήσει στα βιβλία της τις παρακάτω συναλλαγές:

Φορολ. Περίοδος	Επωνυμία	Χώρα		Κωδ. Γ/Λ	Ποσό	Συντ. φόρου	Αξία
2012/01	.....	DE	Γερμανία	.....	671.050,39	0,00%	0,00
2012/02	.....	DE	Γερμανία	.....	29.701,96	0,00%	0,00
	Σύνολα				700.752,35		0,00

Για τις ανωτέρω συναλλαγές, η επιχείρηση δεν έχει υποβάλλει μηδενική δήλωση παρακρατούμενου φόρου, ως όφειλε.

Από τον έλεγχο δεν προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, καθότι ο συντελεστής που αναλογεί στη χώρα, στο είδος αμοιβής και βάσει σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας είναι 0%.

Ο Φορολογικός Έλεγχος καταλόγισε παραβάσεις εις βάρος της ελεγχόμενης επιχείρησης, που επιφέρουν τις κυρώσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997.

Η ελεγχόμενη επιχείρηση αποδέχθηκε τους οριστικούς προσδιορισμούς και τις οριστικές πράξεις σχετικά με ανωτέρω πορίσματα.

Επειδή το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. απέστειλε την με αριθμό πρωτοκόλλου/2018 Πληροφοριακή Έκθεση, προς την Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ), σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης 117 της απόφασης Δ6Α.....ΕΞ/2014 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 41 παρ. 3 β. του Ν.4389/2016, αναφορικά με τα ευρήματα της Έκθεσης Ελέγχου της Φορολογικής Αρχής για την εταιρεία «.....» για τις φορολογικές περιόδους 01/01/2011-31/12/2011 και 01/01/2012-31/12/2012, προκειμένου να διατυπώσει τη γνώμη της αναφορικά με την εκτέλεση της εργασίας της ελεγκτικής εταιρείας και του Νόμιμου Ελεγκτή σχετικά με τα ευρήματα της ως άνω πληροφοριακής έκθεσης. Το Διοικητικό Συμβούλιο της ΕΛΤΕ με την αριθμό πρωτοκόλλου/2018 επιστολή γνωστοποίησε στη φορολογική αρχή ότι σύμφωνα με την από/2018 συνεδρίασή του αποφάσισε τη διατύπωση ερωτήματος προς το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους σχετικά με το εάν παρέλκει η διατύπωση γνώμης της ΕΛΤΕ για τις χρήσεις 2011 – 2013, καθώς τίθεται θέμα παραγραφής τους.

Επειδή εξάλλου, η ΕΛΤΕ για τη χρήση 2014, όπου ανέκυψε το ίδιο θέμα, δηλαδή μη παρακράτηση φόρου επί δικαιωμάτων για συναλλαγές εκτός δείγματος ελέγχου, έκανε δεκτούς τους ισχυρισμούς της Ελεγκτικής εταιρείας και του Νόμιμου Ελεγκτή και κατέληξε στο συμπέρασμα ότι «*Τεκμηριώνεται ότι ο ορκωτός ελεγκτής έχει διενεργήσει την εργασία του με βάση τα προβλεπόμενα από την ΠΟΛ 1124/2015 και το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000 καθώς και ότι τηρήθηκαν οι ελεγκτικές διαδικασίες που περιγράφονται στο παράρτημα ΙΙΙ του σχετικού προγράμματος ελέγχου της ΠΟΛ1124/2015, αναφορικά με τα ευρήματα του φορολογικού ελέγχου*». Η φορολογική αρχή αποδέχθηκε το εν λόγω πόρισμα και δεν καταλόγισε παράβαση.

Επειδή στο παράρτημα ΙΙΙ Πρόγραμμα Ελέγχου της ΠΟΛ 1159/2011 αναφέρεται ότι:

Α. ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ – ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ – ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑΣ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ
«*Διενεργείται έλεγχος για την εκπρωσιμότητα των παρακάτω αναφερόμενων δαπανών και πέραν αυτών όσων προβλέπονται από τις αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών*»:

Αρ. Πρωτ. 1003821/10037/Β0012/ΠΟΛ.1005/14.1.2005

Αρ. Πρωτ. 1017618/10261/Β0012/ΠΟΛ.1028/17.2.2006

Αρ. Πρωτ. 1030440/10391/Β0012/ΠΟΛ.1056/23.3.2007

Αρ. Πρωτ. 1080606/10335/Β0012/ΠΟΛ.1106/24.7.2008

Αρ. Πρωτ. 1017621/10262/Β0012/ΠΟΛ.1029/17.2.2006

Αρ. Πρωτ. 1030442/10392/Β0012/ΠΟΛ.1057/23.3.2007

Αρ. Πρωτ. 1080607/10336/Β0012/ΠΟΛ.1107/24.7.2008

Οι προαναφερόμενες δαπάνες καθώς και τυχόν άλλες οι οποίες δεν περιλαμβάνονται σε αυτές ελέγχονται υπό την προϋπόθεση ότι υπερβαίνουν τα παρακάτω όρια.....

(γ) Για επιχειρήσεις με ακαθάριστα έσοδα από 100.000.001 έως 200.000.000 ευρώ ελέγχονται οι δαπάνες οι οποίες υπερβαίνουν τα 35.000 ευρώ.

(δ) Για επιχειρήσεις με ακαθάριστα έσοδα από 200.000.001 έως 500.000.000 ευρώ ελέγχονται οι δαπάνες οι οποίες υπερβαίνουν τα 50.000 ευρώ

Οι δαπάνες που θα ελεγχθούν με βάση τα ανωτέρω όρια θα πρέπει να καλύπτουν τουλάχιστον το 10% του συνόλου κάθε κατηγορίας δαπάνης. Σε κάθε διαφορετική περίπτωση, που δεν καλύπτεται το όριο του 10%, θα επιλέγεται περαιτέρω δείγμα ελέγχου εκτός των ανωτέρω ορίων. Σε όσες περιπτώσεις από το πρόγραμμα ελέγχου προβλέπεται συγκεκριμένο δείγμα θα ελέγχεται το δείγμα αυτό.

Η εφαρμογή των προαναφερόμενων ορίων θα πρέπει να εξετάζεται σε κάθε περίπτωση λαμβάνοντας την επαγγελματική κρίση σύμφωνα με τα οριζόμενα από το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000.

Σε κάθε περίπτωση που εντοπίζονται παραβάσεις οι οποίες προκύπτουν από την εκτέλεση του παρόντος προγράμματος, συμπεριλαμβανομένου και του ελέγχου της παραγωγικότητας των δαπανών, οι νόμιμοι ελεγκτές υποχρεούνται να επεκτείνουν τις ελεγκτικές τους διαδικασίες, έτσι ώστε να μπορούν να εκτιμήσουν το ύψος της φορολογικής παράβασης για το σύνολο του σχετικού φορολογικού αντικείμενου. Συνεπώς σε αυτήν την περίπτωση τα προαναφερθέντα όρια δαπανών καθώς επίσης και τα συγκεκριμένα δείγματα ελέγχου που περιγράφονται αναλυτικά παρακάτω δεν εφαρμόζονται και ο νόμιμος ελεγκτής υποχρεούται να εφαρμόσει τις κατάλληλες ανά περίπτωση ελεγκτικές διαδικασίες για να ελέγξει το συγκεκριμένο φορολογικό αντικείμενο συνολικά.

Εξαιρετικά ελέγχονται ανεξαρτήτως ποσού και τα έξοδα που αφορούν τις πάσης φύσεως δαπάνες επιβατηγών αυτοκινήτων, συνεδρίων και δεξιώσεων, τους Φόρους και Τέλη καθώς και τις Προβλέψεις.

Για τις διενεργούμενες ελεγκτικές επαληθεύσεις που τίθενται σε κάθε περίπτωση στο πρόγραμμα ελέγχου, δύναται να επιλέγεται το ίδιο ελάχιστο χρονικό διάστημα και τα ίδια ελάχιστα επιλεγμένα είδη (εμπορεύματα - προϊόντα κλπ).

Κατά την κρίση του ελεγκτή μπορεί επίσης να διενεργούνται πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις με βάση τα πραγματικά δεδομένα, την βαρύτητα και τις ιδιαιτερότητες της ελεγχόμενης επιχείρησης.

Η εξαγωγή του συμπεράσματος στην έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης βασίζεται στα οριζόμενα στο Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000, «Έργα Διασφάλισης πέραν ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης».

Στο αντικείμενο του διενεργούμενου ελέγχου σύμφωνα με το παρόν πρόγραμμα, συμπεριλαμβάνεται και η παραγωγικότητα των δαπανών λαμβανομένων υπόψη των διατάξεων της υπ' αριθ. ΠΟΛ. 1159/22-7-2011 απόφασης του Υπουργού Οικονομικών.....

Η. ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΠΑΡΑΚΡΑΤΟΥΜΕΝΩΝ ΦΟΡΩΝ

Α. Με βάση το οριστικό ισοζύγιο τέλους χρήσης να προσδιοριστούν οι φορολογικές υποχρεώσεις της επιχείρησης, όπως εμφανίζονται σε υπολογαριασμούς του 54.

B. Να γίνει επισκόπηση του οριστικού ισοζυγίου τέλους χρήσης με σκοπό να εντοπιστούν σημαντικές συναλλαγές της εταιρίας (τακτικές ή έκτακτες), οι οποίες συνεπάγονται υποχρέωση της εταιρίας να παρακρατήσει ή προκαταβάλει φόρο εισοδήματος, χωρίς να υπάρχει σχετική κίνηση σε υπολογαριασμούς του λογαριασμού 54. Να ελεγχθούν οι δηλώσεις που έχουν υποβληθεί στα παρακάτω αντικείμενα:.....

20. Παρακράτηση φόρου στα λοιπά ποσά που καταβάλλονται σε αλλοδαπές επιχειρήσεις και οργανισμούς που δεν έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα για λοιπές αποζημιώσεις και δικαιώματα της παραγράφου 6 του άρθρου 13 Ν.2238/1994:

Να ελεγχθεί η υποβολή δήλωσης και απόδοσης του φόρου που παρακρατήθηκε με συντελεστή 25%, στα ποσά των λοιπών αποζημιώσεων ή δικαιωμάτων ή αμοιβών της παραγράφου 6 του άρθρου 13 (όπως για χρήση ή παραχώρηση χρήσης τεχνικών μεθόδων παραγωγής, τεχνικής ή τεχνολογικής βοήθειας, δικαιωμάτων ευρεσιτεχνίας, σημάτων και προνομίων, σχεδίων ή προτύπων γενικά και λοιπών συναφών δικαιωμάτων) σε αλλοδαπές επιχειρήσεις ή οργανισμούς που δεν έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα ή σε φυσικά πρόσωπα κατοίκους αλλοδαπής που δεν ασκούν επάγγελμα ή επιχείρηση στην Ελλάδα (άρθρο 13 Ν. 2238/1994).

Σημειώνεται πως αν τα δικαιώματα καταβάλλονται από ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία ή μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα εταιρείας κράτους- μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, σε συνδεδεμένη εταιρεία άλλου κράτους-μέλους ή σε μόνιμη εγκατάσταση συνδεδεμένης εταιρείας κράτους-μέλους ευρισκόμενη σε άλλο κράτος-μέλος, δεν ενεργείται παρακράτηση φόρου εισοδήματος, σύμφωνα με τις προϋποθέσεις που θέτει το άρθρο 13 παρ. 7 του Ν. 2238/1994. Εξαιρετικά, κατά τη διάρκεια μεταβατικής περιόδου 8 ετών θα ενεργείται παρακράτηση φόρου κατά την καταβολή των αμοιβών αυτών. Ειδικότερα, από 1/7/2005 μέχρι 31/6/2009 θα ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 10% και από 1/7/2009 μέχρι 31/6/2013 θα ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 5%, εκτός εάν από την οικεία διμερή σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος προβλέπεται ευνοϊκότερη φορολογική μεταχείριση.»

Επειδή οι διαπιστώσεις της φορολογικής αρχής αφορούν μη παρακράτηση επί των αμοιβών και όχι μη απόδοση ήδη παρακρατηθέντων φόρων.

Επειδή για τη χρήση 2011, από τον έλεγχο παρακρατούμενων φόρων, για τις δαπάνες που υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου επί δικαιωμάτων, διαπιστώθηκε ότι είναι όλες εκτός του δείγματος ελέγχου, βάσει των ανωτέρω διατάξεων, πλην της συναλλαγής με τη Γαλλική εταιρεία ύψους € 58.367,40.

Επειδή δεν δύναται να καταλογισθεί παράβαση στο Νόμιμο Ελεγκτή για παράλειψη ελεγκτικών επαληθεύσεων εκτός δείγματος ελέγχου, ήτοι για τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων που δεν υποχρεούται να κάνει.

Επειδή από την επισκόπηση του υπό κρίση τιμολογίου της Γαλλικής εταιρείας προκύπτει η αγορά 420 προϊόντων καθώς και η συντήρηση αυτών (maintenance), με ανά μονάδα αξία €138,97 και συνολική αξία € 58.367,40.

Επειδή στην παρ. 6 του Άρθρου 13 «Αυτοτελής φορολόγηση εισοδήματος από επιχειρήσεις ή επαγγέλματα» του Ν. 2238/94 ότι:

«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.

α) για τη χρήση ή παραχώρηση της χρήσης τεχνικών μεθόδων παραγωγής, τεχνικής ή τεχνολογικής βοήθειας, δικαιωμάτων ευρεσιτεχνίας, σημάτων και προνομίων, σχεδίων ή προτύπων γενικά, αποτελεσμάτων ερευνών, κινηματογραφικών και τηλεοπτικών ταινιών, μαγνητοταινιών για

ραδιοφωνικές εκπομπές, αναπαραγωγής βιντεοκασετών, πνευματικής ιδιοκτησίας, αναδημοσίευσης άρθρων και μελετών και λοιπών συναφών δικαιωμάτων,

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.

Ομοίως, ενεργείται παρακράτηση φόρου και στα ποσά που καταβάλλονται σε αλλοδαπά αθλητικά σωματεία, επαγγελματικά ή μη, καθώς και σε οποιοδήποτε τρίτο αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο, για τη μεταβίβαση σε ημεδαπά αθλητικά σωματεία, ανεξάρτητα από τη νομική μορφή τους, του δικαιώματος χρησιμοποίησης αλλοδαπών ποδοσφαιριστών, καλαθοσφαιριστών, πετοσφαιριστών, υδατοσφαιριστών και λοιπών αθλητών.

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:

αα) Είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) για αποζημιώσεις ή δικαιώματα που καταβάλλονται σε αλλοδαπές επιχειρήσεις ή φυσικά πρόσωπα για τη χρήση ή παραχώρηση χρήσης στην Ελλάδα κινηματογραφικών ή τηλεοπτικών ταινιών, μαγνητοταινιών για ραδιοφωνικές εκπομπές και για την αναπαραγωγή βιντεοκασετών.

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

7. Στα δικαιώματα που αναφέρονται στην παράγραφο αυτή και τα οποία καταβάλλει ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία ή μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα εταιρείας κράτους μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, σε συνδεδεμένη εταιρεία άλλου κράτους - μέλους ή σε μόνιμη εγκατάσταση συνδεδεμένης εταιρείας κράτους - μέλους ευρισκόμενη σε άλλο κράτος - μέλος, δεν ενεργείται παρακράτηση φόρου εισοδήματος. Ως δικαιώματα νοούνται οι πληρωμές πάσης φύσεως που λαμβάνονται σε αντάλλαγμα της χρήσης ή του δικαιώματος χρήσης δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας επί λογοτεχνικού, καλλιτεχνικού ή επιστημονικού έργου, συμπεριλαμβανομένων των κινηματογραφικών ταινιών και λογισμικού, διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, εμπορικών σημάτων, σχεδίων ή υποδειγμάτων, σχεδιαγραμμάτων, απόρρητων χημικών τύπων ή μεθόδων κατεργασίας ή σε αντάλλαγμα πληροφοριών που αφορούν βιομηχανική, εμπορική ή επιστημονική πείρα, καθώς και οι πληρωμές για τη χρήση ή για το δικαίωμα χρήσης βιομηχανικού, εμπορικού ή επιστημονικού εξοπλισμού. Για την εφαρμογή των αναφερόμενων στην παράγραφο αυτή διατάξεων, μία εταιρεία θεωρείται

«συνδεδεμένη» με άλλη εταιρεία εφόσον, τουλάχιστον η πρώτη εταιρεία κατέχει άμεσα ελάχιστη συμμετοχή είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) στο μετοχικό κεφάλαιο της δεύτερης εταιρείας ή η δεύτερη εταιρεία κατέχει άμεσα ελάχιστη συμμετοχή με το ίδιο πιο πάνω ποσοστό στο μετοχικό κεφάλαιο της πρώτης εταιρείας ή μία τρίτη εταιρεία κατέχει άμεσα ελάχιστη συμμετοχή με το ίδιο πιο πάνω ποσοστό στο μετοχικό κεφάλαιο τόσο της πρώτης όσο και της δεύτερης εταιρείας και υπό τον όρο ότι σε όλες τις αναφερόμενες πιο πάνω περιπτώσεις, η συμμετοχή κατέχεται χωρίς διακοπή για δύο έτη. Η απαλλαγή από την παρακράτηση παρέχεται με την προϋπόθεση ότι ο δικαιούχος των δικαιωμάτων δέχεται τις πληρωμές για δικό του λογαριασμό και όχι με την ιδιότητα του αντιπροσώπου και εφόσον προσκομίσει σχετική βεβαίωση που ισχύει για δύο έτη από την ημερομηνία χορήγησης της. Η βεβαίωση πρέπει να περιλαμβάνει τα ακόλουθα στοιχεία του δικαιούχου:

α) ότι έχει την έδρα της πραγματικής διοίκησης του σε ένα συγκεκριμένο κράτος - μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης,

β) ότι υπόκειται στο πιο πάνω κράτος - μέλος που έχει την έδρα του σε φόρο εισοδήματος χωρίς να τυγχάνει απαλλαγής από αυτόν,

γ) ότι κατέχει την πιο πάνω αναφερόμενη συμμετοχή χωρίς διακοπή τουλάχιστον για δύο έτη,

δ) ότι το εισόδημα από τα δικαιώματα που αποκτά, σε περίπτωση που αυτός είναι μόνιμη εγκατάσταση άλλης εταιρείας, υπόκειται σε φόρο εισοδήματος στο κράτος -μέλος όπου έχει τη μόνιμη εγκατάσταση και ότι η εταιρεία της οποίας αποτελεί μόνιμη εγκατάσταση πληροί τις προϋποθέσεις που αναφέρονται στα στοιχεία α', β', γ' και ε' του παρόντος άρθρου,

ε) ότι έχει μία από τις μορφές που ορίζονται με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών σύμφωνα με το Παράρτημα της Οδηγίας 2003/49/EK (L.157/49). Με την ίδια απόφαση θα καθοριστούν ο τρόπος και τα απαιτούμενα δικαιολογητικά για την εφαρμογή των αναφερόμενων στο άρθρο αυτό. Εξαιρετικά, κατά τη διάρκεια μεταβατικής περιόδου οκτώ ετών που αρχίζει από την 1η Ιουλίου 2005, κατά την καταβολή των αναφερόμενων πιο πάνω δικαιωμάτων, θα ενεργείται παρακράτηση φόρου εισοδήματος με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%) κατά τα πρώτα τέσσερα έτη και πέντε τοις εκατό (5%) κατά τα τελευταία τέσσερα έτη, εκτός εάν από την οικεία διμερή σύμβαση για την αποφυγή διπλής φορολογίας εισοδήματος προβλέπεται ευνοϊκότερη φορολογική μεταχείριση. Για την παρακράτηση και την απόδοση του φόρου αυτού έχουν εφαρμογή τα οριζόμενα από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου. Με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του αλλοδαπού δικαιούχου. Μέχρι την έναρξη της μεταβατικής περιόδου που αναφέρεται πιο πάνω, κατά την καταβολή των υπόψη δικαιωμάτων, θα ενεργείται παρακράτηση φόρου εισοδήματος σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις των διμερών συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας ή της εσωτερικής νομοθεσίας, κατά περίπτωση.»

Επεϊδή στο άρθρο 11 της Σύμβασης μεταξύ της Ελληνικής και της Γαλλικής Δημοκρατίας για την Αποφυγή Διπλής Φορολογίας (ΦΕΚ 192/1964) ορίζεται ότι:

«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.

α) για τη χρήση ή παραχώρηση της χρήσης τεχνικών μεθόδων παραγωγής, τεχνικής ή τεχνολογικής βοήθειας, δικαιωμάτων ευρεσιτεχνίας, σημάτων και προνομιών, σχεδίων ή προτύπων γενικά, αποτελεσμάτων ερευνών, κινηματογραφικών και τηλεοπτικών ταινιών, μαγνητοταινιών για ραδιοφωνικές εκπομπές, αναπαραγωγής βιντεοκασετών, πνευματικής ιδιοκτησίας, αναδημοσίευσης άρθρων και μελετών και λοιπών συναφών δικαιωμάτων,

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.

Ομοίως, ενεργείται παρακράτηση φόρου και στα ποσά που καταβάλλονται σε αλλοδαπά αθλητικά σωματεία, επαγγελματικά ή μη, καθώς και σε οποιοδήποτε τρίτο αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο, για τη μεταβίβαση σε ημεδαπά αθλητικά σωματεία, ανεξάρτητα από τη νομική μορφή τους, του δικαιώματος χρησιμοποίησης αλλοδαπών ποδοσφαιριστών, καλαθοσφαιριστών, πετοσφαιριστών, υδατοσφαιριστών και λοιπών αθλητών.

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:

αα) Είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) για αποζημιώσεις ή δικαιώματα που καταβάλλονται σε αλλοδαπές επιχειρήσεις ή φυσικά πρόσωπα για τη χρήση ή παραχώρηση χρήσης στην Ελλάδα κινηματογραφικών ή τηλεοπτικών ταινιών, μαγνητοταινιών για ραδιοφωνικές εκπομπές και για την αναπαραγωγή βιντεοκασετών.

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

7. Στα δικαιώματα που αναφέρονται στην παράγραφο αυτή και τα οποία καταβάλλει ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία ή μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα εταιρείας κράτους μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, σε συνδεδεμένη εταιρεία άλλου κράτους - μέλους ή σε μόνιμη εγκατάσταση συνδεδεμένης εταιρείας κράτους - μέλους ευρισκόμενη σε άλλο κράτος - μέλος, δεν ενεργείται παρακράτηση φόρου εισοδήματος. Ως δικαιώματα νοούνται οι πληρωμές πάσης φύσεως που λαμβάνονται σε αντάλλαγμα της χρήσης ή του δικαιώματος χρήσης δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας επί λογοτεχνικού, καλλιτεχνικού ή επιστημονικού έργου, συμπεριλαμβανομένων των κινηματογραφικών ταινιών και λογισμικού, διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, εμπορικών σημάτων, σχεδίων ή υποδειγμάτων, σχεδιαγραμμάτων, απόρρητων χημικών τύπων ή μεθόδων κατεργασίας ή σε αντάλλαγμα πληροφοριών που αφορούν βιομηχανική, εμπορική ή επιστημονική πείρα, καθώς και οι πληρωμές για τη χρήση ή για το δικαίωμα χρήσης βιομηχανικού, εμπορικού ή επιστημονικού εξοπλισμού. Για την εφαρμογή των αναφερόμενων στην παράγραφο αυτή διατάξεων, μία εταιρεία θεωρείται «συνδεδεμένη» με άλλη εταιρεία εφόσον, τουλάχιστον η πρώτη εταιρεία κατέχει άμεσα ελάχιστη συμμετοχή είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) στο μετοχικό κεφάλαιο της δεύτερης εταιρείας ή η δεύτερη εταιρεία κατέχει άμεσα ελάχιστη συμμετοχή με το ίδιο πιο πάνω ποσοστό στο μετοχικό κεφάλαιο της πρώτης εταιρείας ή μία τρίτη εταιρεία κατέχει άμεσα ελάχιστη συμμετοχή με το ίδιο πιο πάνω

ποσοστό στο μετοχικό κεφάλαιο τόσο της πρώτης όσο και της δεύτερης εταιρείας και υπό τον όρο ότι σε όλες τις αναφερόμενες πιο πάνω περιπτώσεις, η συμμετοχή κατέχεται χωρίς διακοπή για δύο έτη. Η απαλλαγή από την παρακράτηση παρέχεται με την προϋπόθεση ότι ο δικαιούχος των δικαιωμάτων δέχεται τις πληρωμές για δικό του λογαριασμό και όχι με την ιδιότητα του αντιπροσώπου και εφόσον προσκομίσει σχετική βεβαίωση που ισχύει για δύο έτη από την ημερομηνία χορήγησης της. Η βεβαίωση πρέπει να περιλαμβάνει τα ακόλουθα στοιχεία του δικαιούχου:

α) ότι έχει την έδρα της πραγματικής διοίκησης του σε ένα συγκεκριμένο κράτος - μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης,

β) ότι υπόκειται στο πιο πάνω κράτος - μέλος που έχει την έδρα του σε φόρο εισοδήματος χωρίς να τυγχάνει απαλλαγής από αυτόν,

γ) ότι κατέχει την πιο πάνω αναφερόμενη συμμετοχή χωρίς διακοπή τουλάχιστον για δύο έτη,

δ) ότι το εισόδημα από τα δικαιώματα που αποκτά, σε περίπτωση που αυτός είναι μόνιμη εγκατάσταση άλλης εταιρείας, υπόκειται σε φόρο εισοδήματος στο κράτος -μέλος όπου έχει τη μόνιμη εγκατάσταση και ότι η εταιρεία της οποίας αποτελεί μόνιμη εγκατάσταση πληροί τις προϋποθέσεις που αναφέρονται στα στοιχεία α', β', γ' και ε' του παρόντος άρθρου,

ε) ότι έχει μία από τις μορφές που ορίζονται με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών σύμφωνα με το Παράρτημα της Οδηγίας 2003/49/EK (L.157/49). Με την ίδια απόφαση θα καθοριστούν ο τρόπος και τα απαιτούμενα δικαιολογητικά για την εφαρμογή των αναφερόμενων στο άρθρο αυτό. Εξαιρετικά, κατά τη διάρκεια μεταβατικής περιόδου οκτώ ετών που αρχίζει από την 1η Ιουλίου 2005, κατά την καταβολή των αναφερόμενων πιο πάνω δικαιωμάτων, θα ενεργείται παρακράτηση φόρου εισοδήματος με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%) κατά τα πρώτα τέσσερα έτη και πέντε τοις εκατό (5%) κατά τα τελευταία τέσσερα έτη, εκτός εάν από την οικεία διμερή σύμβαση για την αποφυγή διπλής φορολογίας εισοδήματος προβλέπεται ευνοϊκότερη φορολογική μεταχείριση. Για την παρακράτηση και την απόδοση του φόρου αυτού έχουν εφαρμογή τα οριζόμενα από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου. Με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του αλλοδαπού δικαιούχου. Μέχρι την έναρξη της μεταβατικής περιόδου που αναφέρεται πιο πάνω, κατά την καταβολή των υπόψη δικαιωμάτων, θα ενεργείται παρακράτηση φόρου εισοδήματος σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις των διμερών συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας ή της εσωτερικής νομοθεσίας, κατά περίπτωση.»

Επειδή στο άρθρο 11 της Σύμβασης μεταξύ της Ελληνικής και της Γαλλικής Δημοκρατίας για την Αποφυγή Διπλής Φορολογίας (ΦΕΚ 192/1964) ορίζεται ότι:

«1. Δικαιώματα προκύπτουν εντός ενός των Συμβαλλομένων Κρατών και καταβαλλόμενα εις κάτοικον του ετέρου Συμβαλλομένου Κράτους φορολογούνται εις το έτερον τούτο Κράτος.

2. Εν τούτοις, το Συμβαλλόμενο Κράτος εις τον οποίον προκύπτουσι τα δικαιώματα διατηρεί το εκ της νομοθεσίας του απορρέον δικαίωμα όπως φορολογήσει τα δικαιώματα ταύτα. Πλην όμως το ποσοστόν της φορολογίας το οποίον επιβάλλει δεν δύναται να είναι ανώτερον του 5% επί του ακαθάριστου ποσού των εισημένων δικαιωμάτων.

Αι αρμόδιαι αρχαί των δύο Κρατών ρυθμίζουν δι' αμοιβαίας συμφωνίας τον τρόπον εφαρμογής του περιορισμού τούτου.

3. Ο όρος «δικαιώματα» χρησιμοποιούμενος εν τω παρόντι άρθρω υποδηλοί τας πάσης φύσεως αντιπαροχάς δια την χρήσιν ή δικαίωμα χρήσεως του συγγραφικού δικαιώματος επί φιλολογικής, καλλιτεχνικής ή επιστημονικής εργασίας, διπλώματος ευρεσιτεχνίας, βιομηχανικού ή εμπορικού σήματος, σχεδίου ή προτύπου μουσικής μεθόδου επεξεργασίας ή συνταγής ως επίσης δια την χρήσιν ή δικαίωμα χρήσεως βιομηχανικού, εμπορικού ή επιστημονικού εξοπλισμού ή πληροφοριών αφορωσών βιομηχανικήν, εμπορικήν ή επιστημονικήν πείραν.

4. Τα κέρδη και τα οφέλη τα προερχόμενα εκ της μεταβιβάσεως οιαδήποτε περιουσιακού στοιχείου ή δικαιωμάτων αναφερομένων εις την παράγραφον 3 φορολογούνται μόνον εις το Συμβαλλόμενον Κράτος του οποίου ο μεταβιβάσας τυγχάνει κάτοικος.

5. Δεν θεωρούνται ως δικαιώματα:

- σταθεραί ή μεταβληταί πληρωμαί δια την εκμετάλλευσιν ορυχείου, λατομείου ή άλλου τύπου εξαγωγής φυσικού πλούτου. Δια τα εισοδήματα ταύτα εφαρμόζεται το άρθρον 3 το οποίον αφορά την φορολογίαν των εισοδημάτων των προερχομένων εξ ακινήτου περιουσίας.

- τα καταβληθέντα ποσά δια την μίσθωσιν ή δια το δικαίωμα χρησιμοποίησεως κινηματογραφικών ταινιών. Εις την περίπτωσιν αυτήν εφαρμόζεται το άρθρον 4, το οποίον αφορά την φορολογίαν βιομηχανικών και εμπορικών κερδών.

6. Αι διατάξεις των παραγράφων 1, 2 και 4 δεν εφαρμόζονται οσάκις ο λαμβάνων τα δικαιώματα κάτοικος ενός των Συμβαλλομένων Κρατών διατηρεί εις το έτερον Συμβαλλόμενον Κράτος, ενώ προκύπτουσι τα δικαιώματα ταύτα, μόνιμον εγκατάστασιν ή σταθεράν βάσιν δια την άσκησιν ελευθερίου τινός επαγγέλματος ή έτερον ανεξάρτητον δραστηριότητα προς ας η πηγή εξ ης προκύπτουσι τα δικαιώματα έχει άμεσον σχέσιν. Εν τη περιπτώσει ταύτη εφαρμόζεται το άρθρον 4 ή το άρθρον 16, κατά περίπτωσιν, της παρούσης συμβάσεως.

7. Εάν η αντιπαροχή είναι ανωτέρα ενός πραγματικού και ευλόγου ποσού καταβαλλομένου δια τα δικαιώματα δεν εφαρμόζεται ο προβλεπόμενος εις την ανωτέρω παράγραφον 2 περιορισμός, εντός του Κράτους του οφειλέτου, ειμή επί του μέρους του δικαιώματος τούτου το οποίον αντιστοιχεί εις εν πραγματικόν και εύλογον ποσόν.»

Επειδή στο άρθρο 13 της ΠΟΛ 1042/2015 έχει αποσαφηνιστεί η έννοια του δικαιώματος:

«13. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παραγρ. 1 του άρθρου 38 του ν.4172/2013, δίνεται ο ορισμός της έννοιας των δικαιωμάτων.

Συγκεκριμένα, ο όρος «δικαιώματα» σημαίνει:

I. Το εισόδημα που αποκτάται:

α. ως αντάλλαγμα για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης,

i) των δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας επί λογοτεχνικού, καλλιτεχνικού ή επιστημονικού έργου, συμπεριλαμβανομένων των κινηματογραφικών και τηλεοπτικών ταινιών, μαγνητοταινιών για ραδιοφωνικές εκπομπές και αναπαραγωγής βιντεοκασετών, λογισμικού για εμπορική εκμετάλλευση ή προσωπική χρήση,

ii) διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας,

iii) εμπορικών σημάτων,

iv) προνομίων,

v) σχεδίων ή υποδειγμάτων,

vi) σχεδιαγραμμάτων,

vii) απόρρητων χημικών τύπων ή μεθόδων κατεργασίας ή

β. σε αντάλλαγμα πληροφοριών που αφορούν βιομηχανική, εμπορική ή επιστημονική πείρα,

II. Οι πληρωμές:

α. για τη χρήση βιομηχανικού, εμπορικού ή επιστημονικού εξοπλισμού,

β. για τη χρήση τεχνικών μεθόδων παραγωγής, τεχνικής ή τεχνολογικής βοήθειας, τεχνογνωσίας (knowhow), αποτελεσμάτων ερευνών, αναδημοσίευσης άρθρων και μελετών, καθώς και

III. Οι πληρωμές για:

α. συμβουλευτικές υπηρεσίες που παρέχονται ηλεκτρονικά μέσω δικτύων πληροφορικής σε βάση δεδομένων επίλυσης προβλημάτων,

β. την ηλεκτρονική λήψη (downloading) λογισμικού ηλεκτρονικού υπολογιστή, ακόμα και στην περίπτωση που τα εν λόγω προϊόντα αποκτώνται για προσωπική ή επαγγελματική χρήση του αγοραστή,

γ. την εκμίσθωση βιομηχανικού, εμπορικού ή επιστημονικού εξοπλισμού και εμπορευματοκιβωτίων και

IV. Πληρωμές λοιπών συναφών δικαιωμάτων.

Επισημαίνεται ότι στην έννοια του όρου «δικαιώματα» εμπίπτει κάθε εισόδημα, ημεδαπής ή αλλοδαπής προέλευσης, για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης των ανωτέρω δικαιωμάτων, ανεξάρτητα εάν αυτά έχουν επίσημα καταχωρηθεί ως πιστοποιημένα δικαιώματα (πατέντες). Προκειμένου τα εισοδήματα και οι πληρωμές του άρθρου αυτού να θεωρηθούν ότι ενέχουν τα χαρακτηριστικά του «δικαιώματος» θα πρέπει το υπόψη άυλο περιουσιακό στοιχείο να προϋπάρχει, και να υφίσταται μεταξύ των αντισυμβαλλομένων ρήτρα εμπιστευτικότητας (παράγραφοι 8 και 8.5 των σχολίων του άρθρου 12 του Προτύπου Σύμβασης (Π.Σ.) του ΟΟΣΑ 2010).

Ειδικότερα, δικαίωμα αποτελούν και οι πληρωμές που καταβάλλονται με σκοπό την περαιτέρω παραχώρηση της αρχικής άδειας χρήσης του άυλου στοιχείου (δικαιώματος).

Στην περίπτωση αυτή άυλο περιουσιακό στοιχείο εμφανίζει τόσο ο αρχικός κάτοχός του όσο και εκείνος που διατηρεί το δικαίωμα παραχώρησης είτε του συνόλου είτε μέρους της άδειας χρήσης (relicence/sublicence).....

Περαιτέρω, οι διατάξεις αυτές δεν καταλαμβάνουν τις περιπτώσεις που μεταβιβάζεται η κυριότητα του άυλου στοιχείου και επέρχεται η πλήρης αποξένωση του ιδιοκτήτη από αυτό αλλά μόνο τις περιπτώσεις που παρέχεται η χρήση ή το δικαίωμα χρήσης του άυλου στοιχείου. Επίσης, δεν περιλαμβάνονται οι πληρωμές που πραγματοποιούνται σε τρίτους οι οποίοι δεν είναι κύριοι του υπόψη δικαιώματος ή δεν διατηρούν το δικαίωμα χρήσης αυτού (π.χ. αποκλειστικοί αντιπρόσωποι στην Ελλάδα, μεταπωλητές, διαμεσολαβητές κ.λπ.). Τέτοια περίπτωση αποτελεί και η πώληση τυποποιημένου λογισμικού.

Ειδικότερα, στην περίπτωση λογισμικού που αναπτύσσεται για τις ανάγκες συγκεκριμένης επιχείρησης (κατά παραγγελία προϊόν) εάν με τις πληρωμές που καταβάλλονται για το υπόψη αγαθό επέρχεται πλήρης αποξένωση της επιχείρησης ανάπτυξης λογισμικού από το προϊόν, τότε αυτές δεν συνιστούν δικαιώματα.

Αντίθετα, εάν με τις πληρωμές αυτές δεν επέρχεται αποξένωση της επιχείρησης ανάπτυξης λογισμικού από το κατά παραγγελία προϊόν, τότε αυτές συνιστούν δικαιώματα με εξαίρεση την περίπτωση που οι πληρωμές αφορούν στην χρήση λογισμικού με δυνατότητα παραμετροποίησής του.

Ομοίως, δεν υπόκειται στην έννοια των δικαιωμάτων η συντήρηση του λογισμικού που ανατίθεται στην πωλήτρια επιχείρηση βάσει συμβολαίου συντήρησης.

Σε περίπτωση μικτών συμβάσεων που περιλαμβάνουν αμοιβές για την παροχή άλλων υπηρεσιών και καταβολή δικαιωμάτων, θα πρέπει να γίνεται επιμερισμός των ποσών που αφορούν τα δικαιώματα, με βάση τα οριζόμενα στην υπόψη σύμβαση ή με βάση λοιπά διαθέσιμα στοιχεία που να τεκμηριώνουν επαρκώς τον όποιο επιμερισμό (π.χ. υπηρεσίες franchising, management fees οι οποίες δεν είναι δικαιώματα).

Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω αφορούν γενικές αρχές και ως εκ τούτου κάθε ενδεχόμενη περίπτωση καταβολής δικαιωμάτων, θα πρέπει να εξετάζεται ξεχωριστά με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής.»

Επειδή στη γνωμοδότηση του ΣΛΟΤ με αριθμ. πρωτ.: 202 ΕΞ/29.02.2016 σχετικά με τον λογιστικό χειρισμό της αγοράς και πώλησης λογισμικού ορίζεται ότι: «Όταν το λογισμικό αποκτάται με σκοπό την μεταπώλησή του, θεωρείται απόθεμα.»

Επειδή περαιτέρω, στη γνωμοδότηση του ΣΛΟΤ με αριθμ. πρωτ.: 2356 ΕΞ/24.10.2016 σχετικά με τον τρόπο λογιστικής παρακολούθησης παραγωγής και πώλησης λογισμικού ορίζεται ότι: «(α) Λογισμικό που αγοράζεται έτοιμο από προμηθευτές με σκοπό την μεταπώλησή του, αφορά εμπόρευμα και ως εκ τούτου, μέχρι την πώλησή του αναγνωρίζεται ως απόθεμα.»

Επειδή οι άδειες θεωρούνται τυποποιημένο προϊόν.

Επειδή η ελεγχόμενη προμηθεύτηκε τις εν λόγω άδειες της από διανομέα/μεταπωλητή (retailer), ήτοι την, η οποία δεν είναι κύρια του περιουσιακού στοιχείου αλλά ενεργεί ως μεσίτης - μεταπωλητής.

Επειδή, δεν νοούνται ως «δικαιώματα» οι πληρωμές που πραγματοποιούνται σε τρίτους **οι οποίοι δεν είναι κύριοι του δικαιώματος διανοητικής ιδιοκτησίας ή δεν διατηρούν το δικαίωμα χρήσης αυτού** (π.χ. μεταπωλητές, διαμεσολαβητές, πωλητές τυποποιημένου λογισμικού κ.λπ.).

Επειδή σύμφωνα με την ανωτέρω νομολογία, η ελεγκτική εταιρεία και ο Νόμιμος Ελεγκτής ορθώς δεν θεώρησαν την υπό κρίση δαπάνη, υποκείμενη σε παρακράτηση φόρου δικαιωμάτων, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής για το αντίθετο θα πρέπει να απορριφθεί και **να ακυρωθεί η πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 4 παρ. 4 του Ν. 2523/97, υπ. αριθμ. /2018.**

Επειδή για τις κατωτέρω κρινόμενες δαπάνες της χρήσης 2012, διαπιστώθηκε ότι εκτός δείγματος ελέγχου της ελεγκτικής εργασίας ήταν όλες οι συναλλαγές, πλην της συναλλαγής με τη Γαλλική εταιρεία ποσού € 51.498,00.

Φορολ. Περίοδος	Επωνυμία	Χώρα		Κωδ. Γ/Λ	Ποσό
2012/01		CA	Καναδάς	.....	1.513,77
2012/06		FR	Γαλλία	.....	248,48
2012/07		FR	Γαλλία	.....	51.498,00
2012/09		FR	Γαλλία	.....	291,00
2012/05		DK	Δανία	.....	8.647,56
2012/05		FR	Γαλλία	.....	4.800,00
2012/12		FR	Γαλλία	.....	1.500,00
Σύνολα					68.498,81

Επειδή από την επισκόπηση του υπό κρίση τιμολογίου προκύπτει η αγορά 360 προϊόντων με ανά μονάδα αξία €143,05 και συνολική αξία € 51.498,00. Από την περιγραφή του προϊόντος στο σώμα του τιμολογίου δεν προκύπτει σε τι ακριβώς αφορούν αυτά τα 360 τεμάχια.

Επειδή ο προσφεύγων με την κρινόμενη προσφυγή και το υπόμνημα του υπ. αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ1.....ΕΙ2019ΕΜΠ ισχυρίζεται ότι τα εν λόγω προϊόντα αφορούν σε και

Επειδή η φορολογική αρχή στην έκθεση ελέγχου δεν τεκμηριώνει με συγκεκριμένα στοιχεία τη θέση της ότι η συγκεκριμένη συναλλαγή αφορά αμοιβή για χρήση δικαιωμάτων και συνεπώς υπόκειται σε παρακράτηση φόρου δικαιωμάτων.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23§2 Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης Ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

«2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης.....»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 28 Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

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 εμπειρισττωμένα 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, σύμφωνα 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, συναφώς, στις διατάξεις του άρθρου 17§§1,2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 2690/1999) με τίτλο «Αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Σύμφωνα, δε, με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της Εκθέσεως Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής (βλ. ΣτΕ 565/2008, 2054/1995).

Επειδή, η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως αποτελούν ουσιώδεις τύπους της διαδικασίας εκδόσεως του οικείου φύλλου ελέγχου. **Η παντελής αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά το φύλλο ελέγχου νομικώς πλημμελές και**

ακυρωτέο λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς του (ΣΤΕ 1542/2016).

Επειδή, εν προκειμένω στην με ID έκθεση ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., δεν προκύπτει αναλυτικά με συγκεκριμένη, σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν ποιες ήταν οι ελεγκτικές αρμοδιότητες και υποχρεώσεις κατά την έκδοση του υπό κρίση φορολογικού πιστοποιητικού της χρήσης 2012 για την ελεγχόμενη εταιρεία (χρήση 2013 για το Νόμιμο Ελεγκτή και την ελεγκτική εταιρεία), τις οποίες παραβίασε ο προσφεύγων και των οποίων η παράβαση δικαιολογεί την επιβολή προστίμου ύψους 10.000,00€ κατ' άρθρο 4 παρ. 4 του ν. 2523/1997.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, η προσβαλλόμενη πράξη είναι νομικώς πλημμελής και ακυρωτέα, λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, που προβλέπεται στα άρθρα 28 και 64 του Ν. 4174/2013, και που συνίσταται στην παντελή αοριστία της έκθεσης ελέγχου και ως εκ τούτου η προσβαλλόμενη πράξη πρέπει να ακυρωθεί για τυπικούς λόγους.

Επειδή, 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. 3 της ΠΟΛ 1064/2017, σε συνδυασμό με τη διάταξη των παρ. 1 και 2γ' του άρθρου 36 του Ν. 4174/2013, 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, τηρώντας την προβλεπόμενη από το νόμο διαδικασία.

Επειδή, παρέλκει η εξέταση των υπολοίπων ισχυρισμών του προσφεύγοντος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **21/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του κ. **του**, **ΑΦΜ** ως εξής:

1. Διαχειριστική περίοδος 01/01/2012 – 31/12/2012

Ακύρωση της υπ' αριθμ./2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 4 παρ. 4 του ν.2523/1997 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., οικονομικού έτους 2013

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου για το οικονομικό έτος 2013 βάσει της παρούσας απόφασης: **0,00€**

2. Διαχειριστική περίοδος 01/01/2013 – 31/12/2013

Ακύρωση της υπ' αριθμ./2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 4 παρ. 4 του ν.2523/1997, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., οικονομικού έτους 2014, για τυπικούς λόγους.

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ακριβές Αντίγραφο

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

**Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης**

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.