



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 11 / 11 / 2019

Αριθμός Απόφασης **3044**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει,
- β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) 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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

3. Την από **13/05/2019** και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης «.....», με **ΑΦΜ:**, που εδρεύει στην Αθήνα, οδός, κατά των υπ' αριθ. /**11-04-2019**, και /**11-04-2019** και /**11-04-2019** Οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού **παρακρατούμενου φόρου Δικαιωμάτων** φορολ. ετών **2014, 2015 και 2016** αντίστοιχα, καθώς και της υπ' αριθ. /**11-04-2019** και Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου εισοδημάτων από **μερίσματα** φορολογικού έτους **2015**, που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,

4. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, καθώς και την από **11/04/2019** έκθεση μερικού ελέγχου παρακρατουμένων φόρων της ίδιας Υπηρεσίας, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση,

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από **13/05/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανούς προσφυγής** της επιχείρησης «.....», με **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων έγινε στις **12/04/2019**, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Σύντομο Ιστορικό

Με την υπ' αριθμ./13-04-2018 εντολή ελέγχου του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, διενεργήθηκε **μερικός έλεγχος παρακρατουμένων φόρων** στην επιχείρηση με **ΑΦΜ:**, για τα φορολογικά έτη **2014, 2015 και 2016**, από την ελεγκτή της ίδιας υπηρεσίας, η οποία συνέταξε την από **04/04/2019 έκθεση μερικού ελέγχου** (η οποία θεωρήθηκε από τον προϊστάμενο του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ στις **11/04/2019**), από την οποία προκύπτουν τα ακόλουθα:

1) Φόρος Μερισμάτων

Με την από **23/03/2015** τακτική Γενική Συνέλευση των μετόχων της προσφεύγουσας για την έγκριση των οικονομικών καταστάσεων της φορολογικής περιόδου **01.01.2014 – 31.12.2014 αποφασίστηκε ομόφωνα η διανομή μερίσματος** στους μετόχους από τα κέρδη χρήσης, συνολικού ποσού **1.453.273€**, για την απεικόνιση δε της διανομής των μερισμάτων, η προσφεύγουσα διενήργησε την με ημερομηνία 31/12/2014 και α/α 1912614 λογιστική εγγραφή στα βιβλία της, χορήγησε δε στους δικαιούχους των μερισμάτων μεταχρονολογημένες επιταγές με ημερομηνία λήξης την 30/09/2015.

Κατόπιν, με την από **18/06/2015** έκτακτη Γ.Σ. των μετόχων της, έγινε ανάκληση / τροποποίηση της από 23/03/2015 απόφασης της τακτικής Γενικής Συνέλευσης η οποία αποφάσισε **τη μη διανομή κερδών** για την ως άνω εταιρική χρήση, για την δε απεικόνιση της μη διανομής των μερισμάτων, η προσφεύγουσα διενήργησε στα βιβλία της εγγραφές ανάκλησης της διανομής (α/α 1912628, 1912640 με ημερομηνία 31/12/2014), ενώ οι δικαιούχοι των μερισμάτων στις 19/05/2015 είχαν ήδη επιστρέψει στην εταιρία τις χορηγηθείσες σε αυτούς επιταγές.

Περαιτέρω, με την από **23/09/2016** απόφαση της Τακτικής Γενικής Συνέλευσης των μετόχων της εταιρίας για την έγκριση των οικονομικών καταστάσεων της φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2015, **αποφασίστηκε** μεταξύ άλλων **η επικύρωση της απόφασης της αυτόκλητης έκτακτης Γενικής Συνέλευσης της 18/06/2015** περί ανάκλησης της απόφασης της Τακτικής Γενικής Συνέλευσης της 23.03.2015 ως προς τα θέματα 1^ο και 3^ο που αφορούσαν τη διανομή μερίσματος στους μετόχους της εταιρίας, καθόσον εκ παραδρομής και λανθασμένα στην απόφαση της από 23.03.2015 τακτικής Γ.Σ προτάθηκε και εγκρίθηκε διανομή μερίσματος προς τους μετόχους, γεγονός που επιβεβαιώνεται και από τις οικονομικές καταστάσεις, τον πίνακα διάθεσης και των λοιπών στοιχείων της εταιρίας, τα οποία έχουν δημοσιευθεί ορθά.

Ειδικότερα, όπως περιγράφεται στο τέταρτο θέμα του πρακτικού Γ.Σ της 23/09/2016 «... *Η Τακτική Γενική Συνέλευση επικυρώνει την – έγκριση της από το Δ.Σ. προτεινόμενης διάθεσης των αποτελεσμάτων χρήσης 01.01.2014 - 31.12.2014. Δυνάμει της ως άνω Έκτακτης Γενικής Συνέλευσης, ο Πρόεδρος ενημέρωσε τη Γενική Συνέλευση ότι εκ παραδρομής και λανθασμένα στην απόφαση της από 23.03.2015 Τακτικής Γενικής Συνέλευσης προτάθηκε και εγκρίθηκε διανομή μερίσματος προς τους μετόχους, γεγονός που επιβεβαιώνεται και από τις οικονομικές καταστάσεις, του πίνακα διάθεσης και των λοιπών στοιχείων της εταιρίας, τα οποία έχουν δημοσιευθεί ορθά*»

Η εν λόγω απόφαση της Γ.Σ, υποβλήθηκε εκ νέου στο Γ.Ε.ΜΗ. στις **17/12/2018** με Κ.Α.Κ. (Σχετικό έγγραφο άσκησης ελέγχου της Περιφέρειας Αττικής, ΠΕ Αθηνών Κεντρικός Τομέας αρ. πρωτ./18-17/12/2018), κατά τη διάρκεια του ελέγχου και μετά από τα ευρήματα αυτού.

2) Φόρος Δικαιωμάτων

Η προσφεύγουσα έχει συνάψει συμβάσεις με τις αλλοδαπές εταιρίες και που εδρεύουν στην Ιρλανδία και είναι φορολογικοί κάτοικοι αυτής, για τη συμμετοχή της σε διαφημιστικά προγράμματα και υπηρεσίες, και την καταχώρηση διαφημιστικών μηνυμάτων σε ιστοσελίδες που θεωρούνται περισσότερο σχετικές και συναφείς από τη, καθώς και σε μέσα κοινωνικής δικτύωσης (.....).

Οι εν λόγω δαπάνες αφορούν χρήση πατέντας - λογισμικού που δίνει τη δυνατότητα στον διαφημιζόμενο, μέσω επιλεγμένων κριτηρίων και λέξεων - κλειδιών, να κάνει στοχευμένη διαφήμιση στο διαδίκτυο (online προβολή), με τη χρήση υπερσυνδέσμων. Με τον τρόπο αυτό η ιστοσελίδα του διαφημιζόμενου αποκτά μεγαλύτερη επισκεψιμότητα από τους χρήστες του διαδικτύου.

Στη Σύμβαση παροχής υπηρεσιών διαφήμισης από τη, αναφέρεται ότι ... «*το πρόγραμμα (.....) είναι μία διαφημιστική πλατφόρμα στην οποία ο πελάτης εξουσιοδοτεί τηνα χρησιμοποιεί αυτοματοποιημένα εργαλεία για τη διαμόρφωση διαφημιστικών*»

Το πρόγραμμααφορά υπηρεσία διαφήμισης μέσω διαδικτύου από τη, στην οποία οι διαφημιζόμενοι πληρώνουν για να εμφανίσουν διαφημιστικά μηνύματα και βίντεο για προϊόντα και υπηρεσίες σε χρήστες του διαδικτύου. Το πρόγραμμα χρησιμοποιεί λέξεις – κλειδιά ώστε να τοποθετηθούν οι διαφημίσεις στοχευμένα, σε ιστοσελίδες που θεωρούνται περισσότερο σχετικές και συναφείς από τηκαι επιτρέπει στο διαφημιζόμενο να καταχωρήσει όρους αναζήτησης ή φράσεις ή λέξεις - κλειδιά που σχετίζονται με την ιστοσελίδα του, ώστε όταν οι όροι αυτοί αναζητηθούν από τους χρήστες στη μηχανή αναζήτησης της, η σχετική διαφήμιση να εμφανίζεται στο χρήστη. Οι διαφημιζόμενοι πληρώνουν όταν οι χρήστες του διαδικτύου εκτρέπουν την περιήγησή τους και επιλέξουν τη διαφήμιση.

Περαιτέρω, στοτο οποίο είναι μια πλατφόρμα κοινωνικής δικτύωσης, μέσω της οποίας οι χρήστες, επικοινωνούν μεταξύ τους με την ανάρτηση βίντεο, εικόνων, σχολίων κλπ και οι διαφημίσεις που καταχωρούνται στην πλατφόρμα, συνδέουν τον διαφημιζόμενο με άτομα, ομάδες, επιχειρήσεις, κ.ά. που πιθανώς τους ενδιαφέρουν, χρησιμοποιώντας προσωπικά δεδομένα και πληροφορίες. Η στοχευμένη διαφήμιση, δηλαδή η εμφάνιση διαφημιστικών μηνυμάτων σε συγκεκριμένους χρήστες - πελάτες (το προφίλ των οποίων αποτελεί ιδιοκτησία της), είναι δυνατή μόνο μέσω της χρήσης της πλατφόρμας

Στους όρους διαφήμισης των χρηστών του, αναφέρεται ότι «... *κατά την προβολή των διαφημίσεών σας, καταβάλλουμε κάθε δυνατή προσπάθεια ώστε οι διαφημίσεις σας να εμφανίζονται στο κοινό που έχετε καθορίσει ή να επιτυγχάνουν το αποτέλεσμα που έχετε επιλέξει*»

Τα ποσά που καταχωρήθηκαν στα βιβλία της, έχουν κατά φορολογικό έτος ως ακολούθως:

Κωδικός λογ.	Περιγραφή Λογαριασμού	Φορολ. έτος 2014	Φορολ. έτος 2015	Φορολ. έτος 2016
64.98.01.0018	Έξοδα σε		1.436.120,18€	
61.90.02.0001	Αμοιβές Πωλήσεων (.....)			1.653.787,31€
64.02.03.0001	Διαφήμιση σε λοιπ	77.213,88€		
64.02.030003	Διαφήμιση		40.940,89€	
Σύνολο		77.213,88€	1.477.061,07€	1.653.787,31€

Ο έλεγχος έκρινε ότι οι εν λόγω πληρωμές, δεν αφορούν αγορά και χρήση διαφημιστικού χώρου στο διαδίκτυο αλλά ουσιαστικά αφορούν δικαιώματα για την χρήση λογισμικού, με απώτερο σκοπό τη στοχευμένη διαφήμιση, καθόσον το πρόγραμμα αυτό διαμορφώνεται από αυτήν με βάση τα επιθυμητά κριτήρια.

Ακολούθως, ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, εξέδωσε σε βάρος της προσφεύγουσας, τις κατωτέρω Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού παρακρατούμενων φόρων:

α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη	Φορολ. έτος	Διαφορά Φορολογητέας βάσης	Διαφορά τελών χαρτοσήμου	Πρόστιμο άρθ. 58 ΚΦΔ	Συνολικό ποσό Βεβαιωθέντων
1	 - 11/04/2019	Διορθ. Προσ/σμού φόρου Μερισμάτων	2015	1.453.273,00€	145.327,30€	72.663,65€	217.990,95€
2	 - 11/04/2019	Διορθ. Προσ/σμού φόρου Δικαιωμάτων	2014	77.213,88€	3.860,69€	1.930,35€	5.791,04€
3	 - 11/04/2019	Διορθ. Προσ/σμού φόρου Δικαιωμάτων	2015	1.477.061,07€	73.853,05€	36.926,53€	110.779,58€
4	 - 11/04/2019	Διορθ. Προσ/σμού φόρου Δικαιωμάτων	2016	1.653.787,31€	82.689,37€	41.344,69€	124.034,06€
Σύνολα					305.730,41€	152.865,22€	458.595,63€

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την **ακύρωση** ή την **τροποποίηση** των ανωτέρω πράξεων προβάλλοντας τους κατωτέρω λόγους:

1. **Παράβαση του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας** και συγκεκριμένα της έλλειψης υπογραφών από τα πιστά αντίγραφα των πράξεων που της κοινοποιήθηκαν.
2. **Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή του ν. 4172/2013**, ως προς τον παρακρατούμενο φόρο μερισμάτων και παρακρατούμενο φόρο δικαιωμάτων.

Περαιτέρω, η προσφεύγουσα υπέβαλε το με αριθμ. πρωτ.**EΙ2019ΕΜΠ/29-08-2019 1^ο Υπόμνημα**, το με αρ. πρωτ.**EΙ2019ΕΜΠ/03-10-2019 2^ο Υπόμνημα**, καθώς και το με αρ. πρωτ.**EΙ2019ΕΜΠ/30-10-2019 3^ο Υπόμνημα**, με τα οποία προσκομίζει διευκρινιστικά στοιχεία, όπως αυτά αναφέρονται στη συνέχεια της παρούσας.

1) Επί των προσκομισθέντων νέων στοιχείων – Παράταση έκδοσης Απόφασης

Επειδή η προσφεύγουσα με το υπ' αριθμ.**EΙ2019ΕΜΠ/03-10-2019 Υπόμνημα** που υπέβαλε στην υπηρεσία μας σε συνέχεια της υπ' αριθμ./13-05-2019 ενδικοφανούς προσφυγής που ασκήθηκε κατά των πράξεων τελών χαρτοσήμου, προσκόμισε τα κατωτέρω νέα συμπληρωματικά στοιχεία, ως αναλυτικά περιγράφονται και προσκομίζονται, ήτοι:

α) Τα ακόλουθα νέα συμπληρωματικά για τις πράξεις του Κ.Ν.Τ.Χ:

- ✓ Ενδεικτικώς οι εκθέσεις της ΙΑΤΑ για τους μήνες 06/2016 και 09/2016, που προσκομίζονται λόγω όγκου σε usb stick στην ΙΑΤΑ (**Σχετ. 1Α, 1Β, 2Α, 2Β**),
- ✓ Έγγραφο της Commerzbank, από το οποίο προκύπτει ότι ο τραπεζικός λογαριασμός DEανήκει στην επιχείρηση (.....), (**Σχετ. 3**),
- ✓ Το από 17/06/2019 έγγραφο του αλλοδαπού εκκαθαριστή συναλλαγών, σχετικά με την καταβολή των χρημάτων από τονλογαριασμό της (**Σχετ. 4**).

β) Περαιτέρω προσκομίστηκαν νέα στοιχεία και τα από 03/10/2019 και αριθμό πρωτ.,καισυμπληρωματικά υπομνήματα, σε συνέχεια των από 13/05/2019 και με αριθ.,καιενδικοφανών προσφυγών που ασκήθηκαν κατά των πράξεων **φορολογίας εισοδήματος**, καθώς και το υπ' αριθμ./03-10-2019 συμπληρωματικό υπόμνημα, σε συνέχεια της υπ' αρ./13-05-2019 ενδικοφανούς προσφυγής, που ασκήθηκε κατά των πράξεων **παρακρατούμενων φόρων εισοδήματος**.

Επειδή τα εν λόγω στοιχεία και ειδικότερα τα ως άνω στοιχεία της περ. α' τα οποία περιήλθαν στην κατοχή της προσφεύγουσας μετά την υποβολή της υπ' αριθμ./13-05-2019 ενδικοφανούς προσφυγής και ως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, δεν είχαν τεθεί στην διάθεση του ελέγχου, δεδομένου ότι στη σελ. 107 της έκθεσης μερικού ελέγχου χαρτοσήμου αναφέρεται ότι «η ελεγχόμενη δεν προσκόμισε ουδέν στοιχείο (παραστατικά ή αποδεικτικά μεταφοράς ή αιτία μεταφοράς) που να τεκμηριώνει από πού προέρχονται τα εν λόγω ποσά καθώς και το δικαιούχο εκάστου λογαριασμού,...», τα προσκομισθέντα με το υπόμνημα στοιχεία, **κρίνονται ως νέα στοιχεία**.

Επειδή περαιτέρω, προσκομίστηκαν **νέα στοιχεία** για τη **φορολογία εισοδήματος** (ήτοι επί των από **13/05/2019** και με αριθμούς,καιενδικοφανών προσφυγών) καθώς και για τους **παρακρατούμενους φόρους** (ήτοι επί της υπ' αριθμ./**13-05-2019** ενδικοφανούς προσφυγής), αλλά και για λόγους συνολικής κρίσης επί της υπόθεσης, με την υπ' αριθμ. **59/03-10-2019 Απόφαση** της υπηρεσίας μας, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του **άρθρου 63§5** του **ν. 4174/2013** (Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 68 του **ν. 4587/2018** (ΦΕΚ Α' 218), καθώς και των διευκρινίσεων που δόθηκαν με την υπ' αριθμ. **Ε2010/2019** εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ (Κεφ. Β'), αποφασίστηκε η **παράταση** της προθεσμίας για την έκδοση απόφασης επί των από **13/05/2019** και με αριθ. πρωτ.,,, καιενδικοφανών προσφυγών, **κατά τριάντα (30) ημέρες**.

2) Επί της παράβασης του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι επιδόθηκαν στην Εταιρεία οι ως άνω προσβαλλόμενες Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού καθώς και η από 11/04/2019 Έκθεση Μερικού Ελέγχου προσδιορισμού παρακρατούμενων φόρων, **σε πιστό αντίγραφο** και όχι σε πρωτότυπο έγγραφο, οι οποίες αναγράφουν μόνο τα ονόματα του Ελεγκτή, του Τμηματάρχη, του Υποδιευθυντή και του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. χωρίς τις υπογραφές τους και ως εκ τούτου δεν προκύπτει εάν τα πρωτότυπα αυτών φέρουν υπογραφές των αρμοδίων προς τούτο υπαλλήλων. Η δε έλλειψη των ως άνω απαραίτητων υπογραφών αποτελεί έλλειψη ουσιωδών στοιχείων για την κατάρτιση των ως άνω πράξεων (των Οριστικών Πράξεων αλλά και της σχετικής Έκθεσης Ελέγχου) και συνεπώς μη νόμιμες και ακυρωτές, λόγω παράβασης του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας (βλ. ΔΠρωτΑθ 4521/2010).

Επειδή με τις διατάξεις του **ν. 2690/1999** (Α' 45), με τον οποίο κυρώθηκε ο Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας, ορίζονται τα ακόλουθα:

Άρθρο 16 παρ.1: «Η διοικητική πράξη είναι έγγραφη, αναφέρει την εκδούσα αρχή και τις εφαρμοζόμενες διατάξεις, φέρει δε χρονολογία, καθώς και υπογραφή του αρμόδιου οργάνου. Στην ατομική διοικητική πράξη αναφέρεται, επίσης, η τυχόν δυνατότητα άσκησης της, κατ' άρθρο 25, ειδικής διοικητικής, ή ενδικοφανούς, προσφυγής, γίνεται δε μνεία του αρμόδιου για την εξέτασή της οργάνου, της προθεσμίας, καθώς και των συνεπειών παράλειψης της άσκησης της. Προσφυγή που ασκείται σύμφωνα με τις προαναφερόμενες πληροφορίες της υπηρεσίας δεν μπορεί να παραγάγει συνέπειες σε βάρος του προσφεύγοντος. Η παράλειψη αναφοράς των εφαρμοζόμενων διατάξεων, καθώς και των κατά τη δεύτερη περίοδο στοιχείων, δεν επάγεται ακυρότητα της πράξης».

Άρθρο 11 παρ.2: «Την επικύρωση αντιγράφου από το πρωτότυπο, ή από το ακριβές αντίγραφο της αρχής που εξέδωσε το πρωτότυπο, μπορεί να ζητήσει ο ενδιαφερόμενος από οποιαδήποτε διοικητική αρχή, δικηγόρο ή συμβολαιογράφο,...». Από τη διάταξη αυτή, προκύπτει ότι ο νομοθέτης δίνει το δικαίωμα στην αρχή που εξέδωσε το έγγραφο, να εκδώσει και ακριβές αντίγραφό του, το οποίο δεν είναι δυνατό να φέρει υπογραφές, διαφορετικά θα πρόκειται για πρωτότυπο, πράγμα ανέφικτο αφού το πρωτότυπο είναι ένα και φυλάσσεται στο φάκελο της υπόθεσης ή άλλως θα πρέπει να εκδοθεί ως φωτοαντίγραφο του πρωτοτύπου. Ως προς την υπογραφή αντιγράφου του πρωτοτύπου, σύμφωνα με το άρθρο 11 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, αλλά και σύμφωνα με γενική αρχή του δικαίου, όταν μια δημόσια αρχή επικυρώνει ένα έγγραφο ως ακριβές αντίγραφο του πρωτοτύπου, νοείται ότι το έγγραφο αυτό αποτελεί πιστό αντίγραφο εκ του πρωτοτύπου.

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση οι προσβαλλόμενες πράξεις και η έκθεση ελέγχου φέρουν σφραγίδα «*Ακριβές Αντίγραφο αυθημερόν*», όπως βεβαιώνεται από την ελεγκτή υπάλληλοκαι ως εκ τούτου προκύπτει και ο ακριβής χρόνος σύνταξης των πρωτοτύπων ο οποίος συμπίπτει με αυτόν των αντιγράφων και το όμοιο περιεχόμενό τους. Επιπλέον έχει τεθεί επ' αυτών η στρογγυλή σφραγίδα του Ελληνικού Δημοσίου και η σχετική

υπογραφή του ελεγκτή υπαλλήλου. Συνεπώς αυτά (έκθεση ελέγχου και προσβαλλόμενη πράξη) έχουν ισχύ πρωτοτύπου, παράγουν τεκμήριο γνησιότητας και ως δημόσια έγγραφα μπορούν να προσβληθούν μόνο επί πλαστότητι. Άλλωστε από την διαβίβαση φωτοαντιγράφου στην Υπηρεσία μας των πρωτοτύπων των προσβαλλόμενων διοικητικών πράξεων και της συναφούς έκθεσης ελέγχου (τα οποία τηρούνται στο αρχείο της αρμόδιας φορολογικής αρχής) προκύπτει ότι αυτά φέρουν τις υπογραφές όλων των αρμοδίων διοικητικών οργάνων και ότι είναι κατά περιεχόμενο όμοια με τα κοινοποιηθέντα στην προσφεύγουσα αντίγραφα. Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί μη σύννομης έκδοσης των προσβαλλόμενων διοικητικών πράξεων και της έκθεσης ελέγχου **πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι.**

3) Επί της φερόμενης εσφαλμένης ερμηνείας και πλημμελούς εφαρμογής του ν. 4172/2013 ως προς τον παρακρατούμενο φόρο επί των μερισμάτων

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι, η υπ' αριθμ. /11.04.2019 προσβαλλόμενη πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου στα Εισοδήματα από μερίσματα για το φορολογικό έτος 2015, μετά της σχετικής από 11.04.2019 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Παρακρατούμενων Φόρων τυγχάνουν ακυρωτέες, δεδομένου ότι:

Ουδέποτε έλαβε χώρα διανομή μερίσματος και η σχετική, εκ παραδρομής και εσφαλμένως ληφθείσα, απόφαση ανακλήθηκε / τροποποιήθηκε, νομίμως δεν προέβη στην παρακράτηση φόρου μερισμάτων, καθ' όσον εξάλειψε, με αναδρομή στον χρόνο γενέσεώς της και χωρίς ακόμη αυτή να έχει καταστεί τελεσθέν γεγονός, τη φορολογητέα αιτία της διανομής.

Ακόμη, και αν ήθελε θεωρηθεί ότι όφειλε να υποβάλει δήλωση παρακρατούμενου φόρου μερισμάτων και να προβεί στην καταβολή του σχετικού φόρου δυνάμει της από 23.03.2015 αποφάσεως της Τακτικής Γ.Σ. της, η ανάκληση της εν λόγω αποφάσεως και η μη υλική συντέλεση της διανομής θα υπαγόρευαν στη συνέχεια, προκειμένου να αποκατασταθεί νομικά και φορολογικά το αληθές πραγματικό καθεστώς, να υποβληθεί τροποποιητική μηδενική δήλωση παρακρατούμενου φόρου δυνάμει της από 23.09.2016 αποφάσεως της τακτικής Γ.Σ και να αιτηθεί την επιστροφή του παρακρατούμενου φόρου μερισμάτων ως αχρεωστήτως καταβληθέντος, ήτοι, υπό κάθε εκδοχή, αποδεικνύεται ότι, τελικώς, η όποια αρχικώς αναφυομένη σχετική υποχρέωσή της θα εξέλιπε ολοσχερώς (βλ. ΣτΕ 4303/1996).

Συμπερασματικώς, οι σχετικές αιτιάσεις της Φορολογικής Αρχής παρίστανται καθ' όλα παράνομες και αβάσιμες, παραβιάζοντας την αληθή ουσία των διατάξεων του ΚΦΕ, για τους ακόλουθους λόγους: α) διότι ακολουθήθηκαν στο ακέραιο οι προσήκουσες ενέργειες, οι οποίες τυγχάνουν καθ' όλα επιτρεπτές και νόμιμες κατά την εταιρική νομοθεσία, προκειμένου να ανακληθεί μια εσφαλμένως και εκ παραδρομής ληφθείσα απόφαση Γ.Σ., β) διότι ουδόλως παρακωλύοταν η προπεριγραφείσα αποκαταστατική μεθοδολογία από τυχόν αντιφατικά πραγματικά γεγονότα, δεδομένου ότι ουδόλως είχε χωρήσει έως τον χρόνο συντελέσεως αυτής τυχόν ήδη πραγματοποιηθείσα καταβολή των οικείων ποσών μερισμάτων, γ) διότι και οι ίδιοι οι αρχικώς αποτελέσαντες δικαιούχοι της καταβολής των σχετικών ποσών μερισμάτων έσπευσαν με τρόπο ρητό, πανηγυρικό και ανεπιφύλακτο να επιβεβαιώσουν ότι δεν αξιώνουν την καταβολή κανενός ποσού, διότι εξέλιπε ήδη αφετηριακά το οποιοδήποτε δικαίωμά τους, δ) διότι οι αρμόδιες εποπτικές αρχές (Περιφέρεια Αττικής, Γ.Ε.ΜΗ.) αναγνώρισαν τον σύννομο χαρακτήρα των εν λόγω αποκαταστατικών ενεργειών, τις απεδέχθησαν στο ακέραιο και ενέκριναν πλήρως την πραγματοποίησή τους, ε) διότι και ο ίδιος ο Έλεγχος, σε κάθε περίπτωση, αναγνωρίζει ότι το τελικό φορολογικό αποτέλεσμα είναι ουδέτερο, καθώς, υπό κάθε εκδοχή, ήτοι ακόμη και υπό τη δική του στρεβλή αντίληψη, τα οικεία ποσά θα κατέληγαν να τυγχάνουν αχρεωστήτως καταβληθέντα και, επομένως, επιτρεπτέα, στ) διότι το τεκμήριο καταβολής, που υιοθετεί η ΠΟΛ. 1011/2014, αποτελεί απλώς ερμηνευτικό εργαλείο, ..., ζ) διότι, με την υπ' αριθμ. 2087/2018 απόφαση της Δ.Ε.Δ. της Α.Α.Δ.Ε. έχει γίνει δεκτό ότι «η παρακράτηση

φόρου είναι νοητή μόνο επί πράγματι διανεμηθέντος μερίσματος, καθόσον όπως συνάγεται από τις διατάξεις των ν. 4172 & 4174/2013, και η παρακράτηση διενεργείται κατά τον χρόνο καταβολής του εν λόγω εισοδήματος».

Επειδή περαιτέρω, με το υπ' αριθμ.**EΙ2019ΕΜΠ/30-10-2019** Υπόμνημα που υπέβαλε στην υπηρεσία μας, η προσφεύγουσα προβάλλει τον επικουρικό ισχυρισμό της μεταρρύθμισης επί τα βελτίω της εν λόγω προσβαλλόμενης πράξης, με διαγραφή τουλάχιστον του κύριου φόρου, δεδομένης και της αποδοχής εκ μέρους της φορολογικής αρχής περί μη καταβολής και περί έστω μεταγενέστερης εξάλειψης της φορολογητέας αιτίας της διανομής.

Επειδή η από **23/09/2016** απόφαση της τακτικής Γενικής Συνέλευσης, δεν έγινε αποδεκτή από τον έλεγχο καθόσον κρίθηκε ότι πρόκειται για τεχνητή διευθέτηση που αποβλέπει σε αποφυγή της φορολόγησης και οδηγεί σε φορολογικό πλεονέκτημα (άρθρο 38 ν. 4174/2013), δεδομένου ότι αφορά τροποποίηση της αρχικώς υποβληθείσας απόφασης της τακτικής Γ.Σ. των μετόχων που καταχωρήθηκε στο Γ.Ε.ΜΗ στις 25/05/2017 με Κ.Α.Κ. (Σχετικό έγγραφο άσκησης ελέγχου της Περιφέρειας Αττικής, ΠΕ Αθηνών Κεντρικός Τομέας/.....-23/05/2017) και δεν επικύρωνε την απόφαση της αυτόκλητης έκτακτης Γ.Σ. της 18/06/2015 περί ανάκλησης της απόφασης της τακτικής Γ.Σ. της 23.03.2015 ως προς τα θέματα 1ο και 3ο που αφορούν τη διανομή μερίσματος στους μετόχους της εταιρίας. Συνεπώς εφόσον η τακτική Γενική Συνέλευση των μετόχων της εταιρίας έλαβε χώρα στις 23/03/2015 και ενέκρινε τη διανομή μερίσματος ποσού 1.453.273€ σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. α της παρ. 1 του άρθρου 62 του Ν. 4172/2013 και της ΠΟΛ. 1011/2014, η καταβολή των μερισμάτων νοείται ότι έχει διενεργηθεί σε κάθε περίπτωση μέσα σε ένα μήνα από την έγκριση του ισολογισμού, ήτοι 23/04/2015 και η ελεγχόμενη όφειλε να είχε διενεργήσει παρακράτηση φόρου 10% και να υποβάλει δήλωση για την απόδοση αυτού, το αργότερο τρεις (3) ημέρες πριν το τέλος του δεύτερου μήνα από την ημερομηνία καταβολής της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1012/2014, ήτοι έως 29/06/2015.

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτουν τα ακόλουθα:

- ✓ Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα δεν διενήργησε παρακράτηση φόρου επί αμοιβών μερισμάτων συνολικού ποσού 1.453.273€, αν και είχαν διενεργηθεί εγγραφές στα βιβλία της με βάση την από 23/03/2015 Απόφαση της Γ.Σ (α/α/31-12-2014) και ως εκ τούτου την ημερομηνία αυτή είχε γεννηθεί η φορολογική υποχρέωση και όφειλε να παρακρατήσει φόρο μερισμάτων με ποσοστό 10%, ποσού 145.327,30€ (ΠΟΛ 1011/2014). Ακολούθως με την από **16/06/2015** Απόφαση της έκτακτης Γ.Σ, διενήργησε εγγραφές ανάκλησης των εν λόγω μερισμάτων (α/α 1912628, 40, 27, 31, 33, 41/31-12-2014), με συνέπεια οι δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις να μην αναγράφουν διανομή μερίσματος, ενώ η απόφαση της τακτικής Γ.Σ, προέβλεπε διανομή.
- ✓ Οι δικαιούχοι των μερισμάτων με τις από 19/05/2015 σχετικές δηλώσεις, τους συναινούν στην τροποποίηση της από **23/03/2015** Απόφασης της τακτικής Γενικής Συνέλευσης των μετόχων ως προς τη διανομή των μερισμάτων, παραιτούμενοι από το δικαίωμα είσπραξης αυτών, και επιστρέφοντας στην εταιρεία τις εκδοθείσες μεταχρονολογημένες επιταγές.
- ✓ Προκειμένου να ανακληθεί η απόφαση της τακτικής Γ.Σ, η προσφεύγουσα ακολούθησε όλες τις προσήκουσες ενέργειες στις αρμόδιες εποπτικές αρχές (Περιφέρεια Αττικής, Γ.Ε.ΜΗ), οι οποίες αναγνώρισαν τον σύννομο χαρακτήρα των εν λόγω ενεργειών, τις απεδέχθησαν και ενέκριναν πλήρως την πραγματοποίησή τους (σχετ./18-17/12/2018 Απόφαση της Περιφέρειας),
- ✓ Από τις δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις, δεν προκύπτει η διανομή μερίσματος,
- ✓ Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18§1 του ν. 4174/2013 (Α' 170), όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν με το άρθρο 397 του ν. 4512/2018 (Α' 5), που ορίζουν ότι: «δ)

Εάν η εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβληθεί μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος και μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εφόσον προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, επιβάλλεται επί του ποσού αυτού, ... στ) Φόροι, πρόστιμα, τέλη, εισφορές και λοιπά ποσά που έχουν προσδιορισθεί κατά τις διατάξεις των περιπτώσεων δ' και ε' **δεν διαγράφονται, συμψηφίζονται ή επιστρέφονται**», η προσφεύγουσα δεν είχε δυνατότητα υποβολής δήλωσης και καταβολής του ποσού του φόρου μερισμάτων, δεδομένου ότι τα ποσά αυτά προέκυψαν μετά την έκδοση της εντολής ελέγχου και επομένως δεν θα μπορούσε να αιτηθεί την επιστροφή τους ως αχρεωστήτως καταβληθέντων.

- ✓ Σύμφωνα με τα υπ' αριθμ./29-01-2001 και/03-10-1996 έγγραφα της Δ/σης φορολογίας εισοδήματος, με θέμα: «Καταλογισμός ή όχι φόρων σε περίπτωση μη παρακράτησής τους από εκείνους που έχουν τη σχετική υποχρέωση» έχει γίνει δεκτό 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 υποχρέου σε παρακράτηση για τον μη παρακρατηθέντα φόρο, αλλά στην περίπτωση αυτή επιβάλλεται ο πρόσθετος φόρος σύμφωνα με τις παρ. 1 και 2 του Ν. 2523/1997»

Επειδή η προσφεύγουσα είχε υποχρέωση παρακράτησης και απόδοσης του φόρου μερισμάτων, δεδομένου ότι είχε γεννηθεί η φορολογική υποχρέωση στις **23/03/2015** με την Απόφαση της τακτικής Γ.Σ των μετόχων της, και έπρεπε να υποβάλει δήλωση για την απόδοση του φόρου μέχρι 28/05/2015 (τρεις μέρες πριν το τέλος του 2^{ου} μήνα από την ημερομηνία καταβολής), ενώ με την από 23/09/2016 απόφαση της τακτικής Γ.Σ. των μετόχων της εταιρίας, με την οποία αποφασίστηκε μεταξύ άλλων η επικύρωση της απόφασης της έκτακτης Γ.Σ των μετόχων της 18/06/2015 στην οποία είχε αποφασιστεί η μη διανομή κερδών της χρήσης 2014, η οποία ελέγχθηκε και επικυρώθηκε από την Περιφέρεια Αττικής στις **17/12/2018**, **κατ' ανάλογη εφαρμογή** των προαναφερομένων εγγράφων δεν πρέπει να καταλογιστεί φόρος μερισμάτων, παρά μόνο **τα πρόστιμα των άρθρων 58 και 53 του ΚΦΔ**, δεδομένου ότι βάσει των ανωτέρω πραγματικών περιστατικών, ουσιαστικά δεν πραγματοποιήθηκε καταβολή μερισμάτων, γεγονός που απεικονίζεται στις δημοσιευθείσες οικονομικές καταστάσεις καθώς και στο πρακτικό ΓΣ που ενέκριναν οι αρμόδιες εποπτικές αρχές.

Ως εκ τούτου πρέπει να διαγραφεί ο κύριος φόρος ποσού **145.327,30€**, και να καταλογιστεί μόνο το πρόστιμο του άρθρου 58 του ΚΦΔ, ποσού 72.663,65€ (145.327,30€ x 50%)

Περαιτέρω, δεδομένου ότι η υποχρέωση για υποβολή δήλωσης φόρου μερισμάτων από την προσφεύγουσα ήταν στις **28/05/2015** και η έγκριση από την περιφέρεια του πρακτικού της Γ.Σ ήταν στις **17/12/2018**, το πρόστιμο του άρθρου 53 του ΚΦΔ πρέπει να υπολογιστεί για **43 μήνες**.

Επειδή οι λοιπές διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από **11/04/2019** έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις παρακρατούμενου φόρου επί μερισμάτων, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες,

Αποφασίζουμε

Την **μερική αποδοχή** της **13/05/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «.....», με **ΑΦΜ:**, που εδρεύει στην Αθήνα, οδός, ως ακολούθως:

- 1) Την **τροποποίηση** της υπ' αριθμ.**/11-04-2019** Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου εισοδημάτων από **μερίσματα** φορολογικού έτους **2015**, που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ,
- 2) Την **επικύρωση** των υπ' αριθ.**/11-04-2019**, και**/11-04-2019** και**/11-04-2019** Οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου **Δικαιωμάτων** φορολ. ετών **2014**, **2015** και **2016** αντίστοιχα, που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ

Οριστική Φορολογική υποχρέωση – καταβαλλόμενο ποσό βάσει απόφασης

α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη	Φορολ. έτος	Διαφορά Φορολογητέας βάσης	Διαφορά Φόρου	Πρόστιμο άρθ. 58 ΚΦΔ	Οριστική Φορολογική Υποχρέωση
1	 - 11/04/2019	Διορθ. Προσ/σμού φόρου Μερισμάτων	2015			72.663,65€	72.663,65€
2	 - 11/04/2019	Διορθ. Προσ/σμού φόρου Δικαιωμάτων	2014	77.213,88€	3.860,69€	1.930,35€	5.791,04€
3	 - 11/04/2019	Διορθ. Προσ/σμού φόρου Δικαιωμάτων	2015	1.477.061,07€	73.853,05€	36.926,53€	110.779,58€
4	 - 11/04/2019	Διορθ. Προσ/σμού φόρου Δικαιωμάτων	2016	1.653.787,31€	82.689,37€	41.344,69€	124.034,06€
Σύνολα					160.403,11€	152.865,22€	313.268,33€

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΤΙΜΟΛΕΩΝ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ

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.