



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 10/06/2024

Αριθμός απόφασης: 1528

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104 ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024), εφεξής Κ.Φ.Δ..

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Την με αριθμό Α 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.*» (ΦΕΚ Β' 6009)

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **09/02/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «..... **ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΕΤΟΙΜΩΝ ΕΝΔΥΜΑΤΩΝ**» με **ΑΦΜ:**, που εδρεύει στη Θεσσαλονίκη, επί της οδού και εκπροσωπείται νόμιμα, κατά των, και /09-01-2024 πράξεων επιβολής προστίμων άρθρου

54 του ν. 4987/2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **09/02/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «..... – **ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΕΤΟΙΜΩΝ ΕΝΔΥΜΑΤΩΝ**» με **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αρ./**09-01-2024** Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού **500,00€**, διότι υπέβαλε εκπρόθεσμα στις 23/10/2023, την με αρ. αρχική δήλωση απόδοσης παρακρατούμενου φόρου ύψους 6,27€, στο εισόδημα από δικαιώματα, με περίοδο παρακράτησης το μήνα Μάιο του έτους 2023, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 54 της παρ. 1 περ. γ' του ν. 4987/2022 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 2 περ. δ' του ν. 4987/2022.

Με την με αρ. ../**09-01-2024** Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού **500,00 €**, διότι υπέβαλε εκπρόθεσμα στις 23/10/2023 την με αρ. αρχική δήλωση απόδοσης παρακρατούμενου φόρου ύψους 11,82€, στο εισόδημα από δικαιώματα, με περίοδο παρακράτησης το μήνα Ιούνιο του έτους 2023, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 54 της παρ. 1 περ. γ' του ν. 4987/2022 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 2 περ. δ' του ν. 4987/2022.

Με την με αρ. ../**09-01-2024** Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού **500,00 €**, διότι υπέβαλε εκπρόθεσμα στις 23/10/2023 την με αρ. αρχική δήλωση απόδοσης παρακρατούμενου φόρου ύψους 17,03€, στο εισόδημα από δικαιώματα, με περίοδο παρακράτησης το μήνα Ιούλιο του έτους 2023, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 54 της παρ. 1 περ. γ' του ν. 4987/2022 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 2 περ. δ' του ν. 4987/2022.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω πράξεων επιβολής προστίμου, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, ισχυριζόμενη ότι το ποσό του καταβληθέντος φόρου είναι δυσανάλογα μικρότερο του βεβαιωθέντος προστίμου.

2. Με δική της πρωτοβουλία προέβη σε δήλωση παρακράτησης φόρου δικαιωμάτων για αμοιβές που κατέβαλε σε πλατφόρμες κοινωνικής δικτύωσης (..... και) έναντι διαφήμισης της εταιρείας, ενώ δεν είναι σαφές εάν οι σχετικές υπηρεσίες υπάγονται στην έννοια των δικαιωμάτων υπό την εφαρμοστέα νομοθεσία, έχοντας την πρόθεση να συμμορφωθεί με το νόμο παρά την ασάφεια αυτή.
3. Η παρακράτηση έγινε δυνάμει του άρθρου 12 της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας που έχει συναφθεί μεταξύ της Ελλάδος και Ιρλανδίας, με ποσοστό 5%.

Ως προς τους ως άνω προβαλλόμενους ισχυρισμούς :

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 38 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α 167/23-07-2013) ορίζεται ότι :

«1. Ο όρος «δικαιώματα» σημαίνει το εισόδημα που αποκτάται ως αντάλλαγμα για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης, 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, διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, εμπορικών σημάτων, προνομιών, σχεδίων ή υποδειγμάτων, σχεδιαγραμμάτων, απόρρητων χημικών τύπων ή μεθόδων κατεργασίας ή σε αντάλλαγμα πληροφοριών που αφορούν βιομηχανική, εμπορική ή επιστημονική πείρα, οι πληρωμές για τη χρήση βιομηχανικού, εμπορικού ή επιστημονικού εξοπλισμού, για τη χρήση τεχνικών μεθόδων παραγωγής, τεχνικής ή τεχνολογικής βοήθειας, τεχνογνωσίας (knowhow), αποτελεσμάτων ερευνών, αναδημοσίευσης άρθρων και μελετών, καθώς και οι πληρωμές για συμβουλευτικές υπηρεσίες που παρέχονται ηλεκτρονικά μέσω δικτύων πληροφορικής σε βάση δεδομένων επίλυσης προβλημάτων, την ηλεκτρονική λήψη (downloading) λογισμικού ηλεκτρονικού υπολογιστή, ακόμα και στην περίπτωση που τα εν λόγω προϊόντα αποκτώνται για προσωπική ή επαγγελματική χρήση του αγοραστή, την εκμίσθωση βιομηχανικού, εμπορικού ή επιστημονικού εξοπλισμού και εμπορευματοκιβωτίων και λοιπών συναφών δικαιωμάτων.

2. Εάν το εισόδημα από δικαιώματα υπόκειται σε παρακράτηση φόρου, όπως ορίζεται στο Μέρος Τέταρτο του Κ.Φ.Ε, ο παρακρατούμενος φόρος εξαντλεί τη φορολογική υποχρέωση μόνο για τα φυσικά πρόσωπα και για το συγκεκριμένο είδος εισοδήματος του φορολογούμενου με βάση τον Κ.Φ.Ε.»

Επειδή, σύμφωνα με την Αιτιολογική Έκθεση του ν. 4172/2013, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 38, ορίζεται η έννοια των δικαιωμάτων, έτσι ώστε να συνάδει με το πρότυπο μοντέλο του ΟΟΣΑ και τις σχετικές κατευθυντήριες οδηγίες. Επιπλέον, εκτός των σκοπών του ΚΦΕ, η εισαγωγή του εν λόγω ορισμού διευκολύνει τον προσδιορισμό του τύπου φορολογίας για την εφαρμογή των Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας που έχει συνάψει η Ελλάδα.

Επιπροσθέτως, σημειώνεται ότι η έννοια του εισοδήματος από δικαιώματα είναι ευρύτερη σε σχέση με το μοντέλο του ΟΟΣΑ, καθώς λαμβάνει υπόψη τη σχετική επιφύλαξη που είχε εκφράσει η Ελλάδα και κατά τούτο καταλαμβάνει το αντάλλαγμα για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης λογισμικού για εμπορική εκμετάλλευση ή προσωπική χρήση, καθώς και τις συμβουλευτικές υπηρεσίες που παρέχονται ηλεκτρονικά μέσω δικτύων πληροφορικής.

Επειδή, περαιτέρω, με την ΠΟΛ. 1042/2015 εγκύκλιο δόθηκαν διευκρινίσεις για την ορθή φορολογική μεταχείριση του εισοδήματος από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του νέου Κ.Φ.Ε., στην οποία μεταξύ άλλων αναφέρονται τα εξής:

«13. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ. 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).

[...]

16. Ειδικότερα, όταν τα πιο πάνω εισοδήματα (μερίσματα, τόκοι, δικαιώματα) αποκτώνται από φυσικά ή νομικά πρόσωπα που δεν έχουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα και δεν διατηρούν, προκειμένου για τα νομικά πρόσωπα, μόνιμη εγκατάσταση στη χώρα μας, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

α) Από το συνδυασμό των διατάξεων της περ. ε' του άρθρου 5 και της παρ.2 του άρθρου 47 του Ν.4172/2013 συνάγεται ότι τα νομικά πρόσωπα ή οι νομικές οντότητες που δεν έχουν τη φορολογική κατοικία τους και δεν διατηρούν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα κατ' αρχήν δεν υπόκεινται σε φόρο στην Ελλάδα για τα εισοδήματα που αποκτούν από πηγές Ελλάδος. Κατά παρέκκλιση των ανωτέρω και με βάση τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 64 και από τη συστηματική ερμηνεία του άρθρου 63 συνάγεται ότι τα εισοδήματα από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα που αποκτούν τα πρόσωπα αυτά υπόκεινται σε φόρο στην Ελλάδα, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 63. Ειδικότερα, για τη φορολόγησή τους με βάση την παρ. 3 του άρθρου 64 ενεργείται παρακράτηση στα ανωτέρω εισοδήματα με την οποία επέρχεται εξάντληση της φορολογικής τους υποχρέωσης.

[...]

γ) Σε περίπτωση που οι δικαιούχοι των εισοδημάτων από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα, οι οποίοι είναι, είτε φυσικά πρόσωπα που δεν έχουν τη φορολογική τους κατοικία στην ημεδαπή, είτε νομικά πρόσωπα, ή νομικές οντότητες που δεν έχουν τη φορολογική τους κατοικία και δεν διατηρούν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, είναι κάτοικοι κράτους με το οποίο υπάρχει Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (Σ.Α.Δ.Φ.), θα έχουν εφαρμογή τα οριζόμενα από τη διμερή σύμβαση, λόγω αυξημένης τυπικής ισχύος.

Στην ανωτέρω περίπτωση με την υποβολή της δήλωσης για την απόδοση του παρακρατούμενου φόρου, όπως ορίζεται στην ΠΟΛ.1011/2.1.2014 απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, ο καταβάλλων το εισόδημα (υπόχρεος σε παρακράτηση) θα συνυποβάλλει με την υπόψη δήλωση το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας του δικαιούχου του εισοδήματος. Τα ανωτέρω εφαρμόζονται ανάλογα και όταν από τις διατάξεις της οικείας Σ.Α.Δ.Φ. προβλέπεται μηδενικός συντελεστής παρακράτησης (και στην περίπτωση αυτή δηλαδή θα πρέπει να υποβληθεί μηδενική δήλωση). Στις περιπτώσεις που δεν ενεργείται παρακράτηση φόρου με βάση τις διατάξεις της εσωτερικής νομοθεσίας, όπως προκύπτει από τα οριζόμενα στην παρούσα, για παράδειγμα στα δικαιώματα που εισπράττει ημεδαπό νομικό πρόσωπο, τόκοι ομολογιακών δανείων του Ελληνικού Δημοσίου που αποκτούν τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα κ.λπ, δεν απαιτείται η υποβολή μηδενικής δήλωσης απόδοσης παρακρατούμενου φόρου.

[...]

18. Η παρακράτηση φόρου ενεργείται, σε όλες τις αναφερόμενες πιο πάνω περιπτώσεις, από το νομικό πρόσωπο, ή νομική οντότητα, ή το φυσικό πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα

και έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα, καθώς και κάθε φορολογούμενο που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα, αλλά δραστηριοποιείται μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα, που διενεργεί τις υπόψη πληρωμές. Ως υπόχρεος για την παρακράτηση και απόδοση του φόρου νοείται αυτός που επιβαρύνεται με την πληρωμή των μερισμάτων, τόκων ή δικαιωμάτων και σε καμία περίπτωση αυτός που μεσολαβεί για την καταβολή τους (π.χ. μεσολαβούσα τράπεζα). Για παράδειγμα, όταν ημεδαπό νομικό πρόσωπο αποκτά εισοδήματα από μερίσματα αλλοδαπής που εισάγονται στην Ελλάδα, δεν ενεργείται καμία παρακράτηση φόρου και τα εισοδήματα αυτά φορολογούνται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αναφέρεται στην παράγραφο 5 της παρούσας. Τα παραπάνω δεν εφαρμόζονται σε περίπτωση καταβολής τόκων όπου η μεσολαβούσα τράπεζα έχει καταστεί φορέας πληρωμής.»

Επειδή, περαιτέρω, στο υπ' αριθμ. Α.Π. ΔΟΣΑ 1012398 ΕΞ 2016/ 27/1/2016 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα: Απάντηση σε ερώτημα - Σύμβαση Αποφυγής της Διπλής Φορολογίας Ελλάδας - Ιρλανδίας (Ν 3300/2004, (Φ.Ε.Κ. 262/2004/23-12-2004 τ.Α'), αναφέρονται τα εξής:

«Με το προαναφερόμενο ερώτημά σας, τίθεται το ζήτημα της φορολογικής μεταχείρισης, σύμφωνα με την οικεία Σύμβαση Αποφυγής της Διπλής Φορολογίας, του εισοδήματος, που λαμβάνει ιρλανδική εταιρεία κοινωνικής δικτύωσης από καταχώριση διαφημιστικών μηνυμάτων τα οποία της ανατίθενται από ελληνική διαφημιστική εταιρεία, για λογαριασμό πελατών της τελευταίας.

Πληροφορούμε ότι αρμόδια για τον χαρακτηρισμό του εισοδήματος είναι η αρμόδια Δ.Ο.Υ., στην οποία προσκομίζεται το σχετικό συμφωνητικό και γνωρίζει, στο πλαίσιο της ελεγκτικής της αρμοδιότητας, το σύνολο των πραγματικών περιστατικών κάθε συγκεκριμένης περίπτωσης.

Σημειώνουμε, γενικότερα, πάντως, όσον αφορά τις Συμβάσεις Αποφυγής της Διπλής φορολογίας που έχει συνάψει η Ελλάδα με άλλα κράτη, ότι ένα εισόδημα το οποίο προκύπτει σε ένα Συμβαλλόμενο Κράτος και αποκτάται από κάτοικο του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους έναντι της χρήσης λογισμικού μιας πλατφόρμας για καταχώριση διαφημίσεων περιλαμβάνεται στην έννοια του δικαιώματος, κατά την έννοια του σχετικού περί δικαιωμάτων άρθρου 12 της οικείας Σύμβασης, λαμβανομένης υπόψη της Παρατήρησης της Ελλάδας επί των Ερμηνευτικών Σχολίων (Commentaries) του άρθρου 12 του Προτύπου Σύμβασης του Ο.Ο.Σ.Α. για την αποφυγή της διπλής φορολογίας (OECD MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL, Condensed Version, PARIS 2014, παράγραφος 31 των Ερμηνευτικών Σχολίων επί του άρθρου 12).»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 62 του ν. 4172/2013:

«1. Οι ακόλουθες πληρωμές υπόκειται σε παρακράτηση φόρου

α) μερίσματα,

β) τόκοι,

γ) δικαιώματα (royalties),

δ) αμοιβές για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες και άλλες αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες, ανεξαρτήτως εάν έχουν παρασχεθεί στην Ελλάδα, όταν ο λήπτης της αμοιβής είναι φυσικό πρόσωπο,

ε) το ασφάλισμα που καταβάλλεται εφάπαξ ή με τη μορφή περιοδικά καταβαλλόμενης παροχής στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων,

στ) η υπεραξία που αποκτά φυσικό πρόσωπο από μεταβίβαση ακίνητης περιουσίας σύμφωνα με το άρθρο 41 εκτός της περίπτωσης του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 και της περίπτωσης ε' της παραγράφου 6 του άρθρου 41

[...]

5. Τα νομικά πρόσωπα ή οι νομικές οντότητες που είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας ή έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα και λαμβάνουν αμοιβές για δικαιώματα (royalties) σύμφωνα με την περίπτωση γ' της παραγράφου 1 δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου σύμφωνα με το άρθρο 64.»

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 64 του ν. 4172/2013, όπως ισχύει για την κρινόμενη περίοδο, ορίζεται:

«1. Οι συντελεστές παρακράτησης φόρου είναι οι εξής:

[...]

γ) για δικαιώματα (royalties) και λοιπές πληρωμές είκοσι τοις εκατό (20%),

[...]

3. Η παρακράτηση φόρου εξαντλεί τη φορολογική υποχρέωση της παραγράφου 1 σε περίπτωση που αυτός που λαμβάνει την πληρωμή, εκτός από τις αμοιβές που αναφέρονται στην περίπτωση δ' της παραγράφου 1 η οποία υπόκειται σε παρακράτηση φόρου, είναι φυσικό πρόσωπο ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του και δεν διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα.

.....

7. Ο φόρος που παρακρατείται σύμφωνα με τις ανωτέρω παραγράφους αποδίδεται το αργότερο μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την ημερομηνία καταβολής της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής εκτός από τους φόρους που παρακρατούνται από τους συμβολαιογράφους..

8. Σε περίπτωση που ο λήπτης της αμοιβής σύμφωνα με την περίπτωση δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 62 είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, παρακράτηση φόρου σύμφωνα με την παράγραφο 1 ενεργείται μόνον εφόσον η συναλλαγή υπερβαίνει τα τριακόσια (300) ευρώ.»

Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις προκύπτει ότι, ο νομοθέτης προβλέποντας την παρακράτηση φόρου επιδίωξε να εισάγει έναν τρόπο επίσπευσης και ταυτόχρονα εξασφάλισης καταβολής του φόρου, αναθέτοντας στο φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα την ευθύνη παρακράτησης και απόδοσης του παρακρατηθέντος ποσού στο Δημόσιο δια της υποβολής σχετικής δήλωσης.

Περαιτέρω, προέβλεψε ότι δεν υφίσταται υποχρέωση παρακράτησης για εισοδήματα απαλλασσόμενα ή εξαιρούμενα (άρθρο 59 παρ. 3 Ν. 4172/2013), ενώ σε άλλες περιπτώσεις έθεσε ως όρο για τη διενέργεια παρακράτησης η συναλλαγή να υπερβαίνει ένα ορισμένο ύψος (άρθρο 64 παρ. 8 Ν. 4172/2013 όπου ως όρος τίθεται η αξία της συναλλαγής να υπερβαίνει τα τριακόσια ευρώ).

Από όλα τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο νομοθέτης δια της εισαγωγής της υποχρέωσης παρακράτησης φόρου επεδίωξε την εξασφάλιση καταβολής του φόρου εισοδήματος και όχι την τιμωρία του υπόχρεου σε παρακράτηση σε περίπτωση που τούτος καθυστέρησε την υποβολή της σχετικής δήλωσης (εν προκειμένω παρακράτησης φόρου στο εισόδημα από δικαιώματα εταιρειών αλλοδαπής), πολλώ δε μάλλον στο βαθμό που ο εν λόγω φόρος αποδόθηκε στο Δημόσιο με αποτέλεσμα να μην ζημιώνονται τα συμφέροντα του τελευταίου.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα υπέβαλε εκπρόθεσμα στις **23/10/2023** τις εξής αρχικές ηλεκτρονικές δηλώσεις απόδοσης παρακρατούμενων φόρων στο εισόδημα από δικαιώματα:

-την υπ'αριθμ. /23-10-2023 δήλωση, για το μήνα Μάιο του έτους 2023, με ποσό φόρου 6,27€.

-την υπ'αριθμ. /23-10-2023 δήλωση, για το μήνα Ιούνιο του έτους 2023, με ποσό φόρου 11,82€ και

-την υπ'αριθμ. /23-10-2023 δήλωση, για το μήνα Ιούλιο του έτους 2023, με ποσό φόρου 17,03€.

Συνεπώς, βάσει των ανωτέρω, και λαμβάνοντας περαιτέρω υπόψη τη συναφή διάταξη του άρθρου 38 παρ. 6 Ν. 2859/2000, με την οποία ορίζεται ότι η διαφορά φόρου που προκύπτει στη δήλωση ΦΠΑ, αν είναι θετική και άνω των τριάντα ευρώ καταβάλλεται στο Δημόσιο, αν είναι θετική μέχρι τριάντα (30) ευρώ, μεταφέρεται για καταβολή στην επόμενη φορολογική περίοδο και αν είναι αρνητική, μεταφέρεται για έκπτωση ή επιστρέφεται κατά περίπτωση, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34, ως εκ τούτου, επειδή, για τις υπ'αρ. και /23-10-2023 δηλώσεις απόδοσης φόρων, ύψους 6,27€ και 11,82€, τα σωρευμένα ποσά, για τα οποία δεν είχε υποβληθεί δήλωση, ήτοι του Μαΐου & του Ιουνίου του έτους 2023 ανέρχονταν, κατά την 23/10/2023 σε 18,09€, δεν είναι δυνατόν, υπό το φως της αρχής της χρηστής διοίκησης, να επιβληθούν πρόστιμα εκπρόθεσμης υποβολής. Ωστόσο για την με αριθ. /23-10-2023 δήλωση απόδοσης φόρου ύψους 17,03€ στο εισόδημα από δικαιώματα για την περίοδο Ιουλίου του έτους 2023, κατά την καταληκτική ημερομηνία που όφειλε ο προσφεύγων να υποβάλει δήλωση για την περίοδο αυτή (στις 30-09-2023) οφείλονταν ήδη ποσό ύψους 18,09€, και ως εκ τούτου το οφειλόμενο σωρευμένο ποσό (35,12€), στις 23/10/2023 υπερέβαινε τα 30€ , συνεπώς για την υπ'αριθμ. /23-10-2023 δήλωση απόδοσης φόρου στο εισόδημα από δικαιώματα, κρίνεται ότι θα πρέπει να επιβληθεί πρόστιμο.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Τη μερική **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 09/02/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «..... – **ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΕΤΟΙΜΩΝ ΕΝΔΥΜΑΤΩΝ**» με **ΑΦΜ:** και συγκεκριμένα : α) την **ακύρωση** των υπ' αριθμ. ... & .../09-01-2024 πράξεων επιβολής προστίμων και την **επικύρωση** της υπ' αριθμ./09-01-2024 πράξης επιβολής προστίμου.

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

Αρ. πράξης	Φορολογική περίοδος	Ποσό βάσει ελέγχου	Ποσό βάσει απόφασης
../09-01-2024	Μάιος 2023	500,00	0,00
../09-01-2024	Ιούνιος 2023	500,00	0,00
../09-01-2024	Ιούλιος 2023	500,00	500,00

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.