



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 5.9.2024

Αριθμός απόφασης: **2464**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312348

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4987/2022 Α' 20),

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.»(ΦΕΚ Α' 58)

γ. 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)»,

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων,

ε. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 18.4.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης, Α.Φ.Μ., με έδρα στη, κατά των υπ' αριθ. /26.3.2024, /26.3.2024, ... /26.3.2024, /26.3.2024, /26.3.2024, /26.3.2024, /26.3.2024, /26.3.2024, /26.3.2024, /26.3.2024, /26.3.2024, /26.3.2024, /26.3.2024, /26.3.2024 και /26.3.2024 Πράξεων Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 18.4.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1. Με την με αριθμό .../26-03-2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Πύργου επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού 500,00 € λόγω υποβολής της από 05/04/2023 εκπρόθεσμης αρχικής φορολογικής δήλωσης για την απόδοση παρακρατούμενου φόρου στο εισόδημα από δικαιώματα για το μήνα 12/2019, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. γ' και παρ. 2 περ. δ' Κ.Φ.Δ. (αριθ. δήλωσης/2023).
2. Με την με αριθμό/26-03-2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Πύργου επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού 500,00 € λόγω υποβολής της από 05/04/2023 εκπρόθεσμης αρχικής φορολογικής δήλωσης για την απόδοση παρακρατούμενου φόρου στο εισόδημα από δικαιώματα για το μήνα 1/ 2020, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. γ' και παρ. 2 περ. δ' Κ.Φ.Δ. (αριθ. δήλωσης/2023).
3. Με την με αριθμό/26-03-2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Πύργου επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού 500,00 € λόγω υποβολής της από 05/04/2023 εκπρόθεσμης αρχικής φορολογικής δήλωσης για την απόδοση παρακρατούμενου φόρου στο εισόδημα από δικαιώματα για το μήνα 5/2019, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. γ' και παρ. 2 περ. δ' Κ.Φ.Δ. (αριθ. δήλωσης/2023).
4. Με την με αριθμό/26-03-2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Πύργου επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού 500,00 € λόγω υποβολής της από 05/04/2023 εκπρόθεσμης αρχικής φορολογικής δήλωσης για την απόδοση παρακρατούμενου φόρου στο εισόδημα από δικαιώματα για το μήνα 7/2019, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. γ' και παρ. 2 περ. δ' Κ.Φ.Δ. (αριθ. δήλωσης/2023).
5. Με την με αριθμό/26-03-2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Πύργου επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού 500,00 € λόγω υποβολής της από 05/04/2023 εκπρόθεσμης αρχικής φορολογικής δήλωσης για την απόδοση παρακρατούμενου φόρου στο εισόδημα από δικαιώματα για το μήνα/2019, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. γ' και παρ. 2 περ. δ' Κ.Φ.Δ. (αριθ. δήλωσης/2023).
6. Με την με αριθμό/26-03-2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Πύργου επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού 500,00 € λόγω υποβολής της από 05/04/2023 εκπρόθεσμης αρχικής φορολογικής δήλωσης για την απόδοση παρακρατούμενου φόρου στο εισόδημα από δικαιώματα για το μήνα 9/2019, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. γ' και παρ. 2 περ. δ' Κ.Φ.Δ. (αριθ. δήλωσης/2023).
7. Με την με αριθμό/26-03-2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Πύργου επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού 500,00 € λόγω υποβολής της από 05/04/2023 εκπρόθεσμης αρχικής φορολογικής δήλωσης για την απόδοση παρακρατούμενου φόρου στο εισόδημα από δικαιώματα για το μήνα 3/2019, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. γ' και παρ. 2 περ. δ' Κ.Φ.Δ. (αριθ. δήλωσης/2023).

8. Με την με αριθμό/26-03-2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Πύργου επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού 500,00 € λόγω υποβολής της από 05/04/2023 εκπρόθεσμης αρχικής φορολογικής δήλωσης για την απόδοση παρακρατούμενου φόρου στο εισόδημα από δικαιώματα για το μήνα 10/2019, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. γ' και παρ. 2 περ. δ' Κ.Φ.Δ. (αριθ. δήλωσης/2023).

9. Με την με αριθμό/26-03-2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Πύργου επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού 500,00 € λόγω υποβολής της από 05/04/2023 εκπρόθεσμης αρχικής φορολογικής δήλωσης για την απόδοση παρακρατούμενου φόρου στο εισόδημα από δικαιώματα για το μήνα 6/2019, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. γ' και παρ. 2 περ. δ' Κ.Φ.Δ. (αριθ. δήλωσης/2023).

10. Με την με αριθμό/26-03-2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Πύργου επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού 500,00 € λόγω υποβολής της από 05/04/2023 εκπρόθεσμης αρχικής φορολογικής δήλωσης για την απόδοση παρακρατούμενου φόρου στο εισόδημα από δικαιώματα για το μήνα 2/2020, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. γ' και παρ. 2 περ. δ' Κ.Φ.Δ. (αριθ. δήλωσης/2023).

11. Με την με αριθμό .../26-03-2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Πύργου επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού 500,00 € λόγω υποβολής της από 05/04/2023 εκπρόθεσμης αρχικής φορολογικής δήλωσης για την απόδοση παρακρατούμενου φόρου στο εισόδημα από δικαιώματα για το μήνα 3/2020, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. γ' και παρ. 2 περ. δ' Κ.Φ.Δ. (αριθ. δήλωσης/2023).

12. Με την με αριθμό/26-03-2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Πύργου επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού 500,00 € λόγω υποβολής της από 05/04/2023 εκπρόθεσμης αρχικής φορολογικής δήλωσης για την απόδοση παρακρατούμενου φόρου στο εισόδημα από δικαιώματα για το μήνα 4/2019, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. γ' και παρ. 2 περ. δ' Κ.Φ.Δ. (αριθ. δήλωσης/2023).

Οι παραπάνω πράξεις εκδόθηκαν σύμφωνα με την κατάσταση που είχε δημιουργηθεί από τη ΔΗΛΕΔ για το χρονικό διάστημα από 01/01/2023 έως 31/12/2023 και αφορούσε σε Εκπρόθεσμες Αρχικές/ Τροποποιητικές Προσωρινές Δηλώσεις Παρακρατούμενου Φόρου στα Εισοδήματα από Δικαιώματα που υποβλήθηκαν μέσω TAXISNET σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4512/2018. Ειδικότερα, στα πλαίσια του ελέγχου που διενεργήθηκε κατόπιν της αριθ. 86/2022 εντολής του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, διαπιστώθηκε ότι κατά τα φορολογικά έτη 2019 και 2020 η προσφεύγουσα κατέβαλε στην αλλοδαπή επιχείρηση αμοιβές για διαφημίσεις μέσω διαδικτύου, οι οποίες υπάγονταν στην έννοια των δικαιωμάτων, όπως ορίζονται στη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 38 του ν. 4172/2013. Οι πληρωμές δικαιωμάτων (royalties) υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου 20%, εφόσον τα δικαιώματα καταβάλλονται σε αλλοδαπό νομικό πρόσωπο χωρίς μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα και αφού καταρχήν ληφθούν υπόψη οι διατάξεις των συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας (Σ.Α.Δ.Φ.) που τυχόν έχουν συναφθεί μεταξύ της χώρας μας και της χώρας όπου εδρεύει το αντισυμβαλλόμενο αλλοδαπό νομικό πρόσωπο. Ο φόρος που παρακρατείται πρέπει να αποδίδεται το αργότερο μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την ημερομηνία καταβολής του υποκείμενου σε

παρακράτηση εισοδήματος, κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του Τέταρτου Μέρους του Τέταρτου του Κ.Φ.Ε. (άρθρα 62 και 64 παρ. 1 και 7) και τις διατάξεις του άρθρου 12 του ν. 3300/2004 «Κύρωση της Σύμβασης μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Δημοκρατίας της Ιρλανδίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας και την αποτροπή της φοροδιαφυγής αναφορικά με τους φόρους εισοδήματος και ωφέλειας από κεφάλαιο». Όπως προκύπτει από την από 15-05-2023 θεωρηθείσα Έκθεση Ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., μετά από την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου και πριν από την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενων φόρων, υποβλήθηκαν από την προσφεύγουσα εκπρόθεσμα, δηλαδή μετά την πάροδο του τέλους του δεύτερου μήνα από την ημερομηνία καταβολής του υποκείμενου σε παρακράτηση εισοδήματος, αρχικές δηλώσεις παρακρατούμενων φόρων στα δικαιώματα για τις φορολογικές περιόδους 2019-2020, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 1 περ. δ' του Κ.Φ.Δ.. Στην Έκθεση προσδιορίζονται τα δικαιώματα, τα ποσά και ο μήνας καταβολής αυτών, η πρόβλεψη της Σ.Α.Δ.Φ. Ελλάδας Ιρλανδίας ως προς το ύψος του παρακρατούμενου βάσει αυτής φόρου 5% (άρθρο 12 παρ. 2), καθώς και οι εκπρόθεσμες αρχικές δηλώσεις που υποβλήθηκαν την 05/04/2023 (ΠΙΝΑΚΕΣ σελ. 23-24 Έκθεσης).

Η προσφεύγουσα επιχείρηση με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων με τον ισχυρισμό ότι εσφαλμένα ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Πύργου επέβαλε το πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 1 περ. γ' και περ. 2 περ. δ' Κ.Φ.Δ., αντί του οριζόμενου στο άρθρο 59 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ. προστίμου, σύμφωνα και με τις διαπιστώσεις της ελεγκτικής αρχής.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 1 περ. δ' του Κ.Φ.Δ., όπως αυτό αντικαταστάθηκε με το άρθρο 397 παρ.1 Ν.4512/2018 (ΦΕΚ Α 5/17.1.2018):

«Εάν η εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβληθεί μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 και μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εφόσον προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, επιβάλλεται επί του ποσού αυτού, αντί του προστίμου του άρθρου 54, πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου της παρ. 2 του άρθρου 58, της παρ. 2 του άρθρου 58Α ή της παρ. 1 του άρθρου 59, κατά περίπτωση. Δεν είναι δυνατή η υποβολή δήλωσης, σύμφωνα με την παρούσα περίπτωση με επιφύλαξη.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. γ' και παρ. 2 περ. δ' Κ.Φ.Δ.:

«1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: [...]

γ) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα δήλωση παρακράτησης φόρου,
[...]

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις των παρ. 1 και 1Α καθορίζονται ως εξής: [...]

δ) πεντακόσια (500) ευρώ για κάθε παράβαση των περ. β), γ), δ) και στ) της παρ. 1, αν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος διπλογραφικού λογιστικού συστήματος,»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 59 του Κ.Φ.Δ.:

«Για παραβάσεις σχετικές με παρακρατούμενους φόρους οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα:

1. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης παρακρατούμενου φόρου από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση απόδοσης φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ποσοστού πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.
2. Σε περίπτωση υποβολής ανακριβούς δήλωσης παρακρατούμενου φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ποσοστού πενήντα τοις εκατό (50%) επί της διαφοράς του φόρου.»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1119/2018 με την οποία δόθηκαν διευκρινίσεις για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν. 4512/2018 (Α' 5) και του άρθρου 49 παρ. 4, 5 και 6 του ν. 4509/2017 (Α' 201) αναφορικά με την τροποποίηση των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας- Κ.Φ.Δ., Α' 170):

«1. ΓΕΝΙΚΟ ΜΕΡΟΣ

1.1. Υποβολή και εκκαθάριση δηλώσεων για φορολογικά έτη μετά την 1.1.2014 (1.1.2015 για υποθέσεις του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Τυχερά Παιγνία)

α) Με τις διατάξεις του άρθρου 397 του ν. 4512/2018 αντικαθίστανται η παράγραφος 1 του άρθρου 18 του Κ.Φ.Δ. για την υποβολή εκπρόθεσμης αρχικής φορολογικής δήλωσης και η παράγραφος 3 του άρθρου 19 του ίδιου νόμου για την υποβολή εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης και παρέχεται η δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης, αρχικής ή τροποποιητικής, χρεωστικής, πιστωτικής ή μηδενικής, και μετά την έκδοση της εντολής ελέγχου και μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου, με διαφορετικές κυρώσεις, ανάλογα με τον χρόνο υποβολής της δήλωσης. Οι ως άνω διατάξεις ισχύουν για δηλώσεις που υποβάλλονται από την ημερομηνία δημοσίευσης του ν.4512/2018, ήτοι από 17.1.2018 και μετά.

β) Ως προς τις επιβαλλόμενες κυρώσεις, για δηλώσεις που αφορούν σε φορολογικά έτη μετά την έναρξη ισχύος του Κ.Φ.Δ. γίνεται η ακόλουθη διάκριση:

- Για εκπρόθεσμες δηλώσεις που υποβάλλονται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ΚΦΔ [...]
- Για εκπρόθεσμες δηλώσεις που υποβάλλονται μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ΚΦΔ, που αποστέλλεται στο πλαίσιο του ελέγχου, και μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου επιβάλλεται επί του ποσού του φόρου που προκύπτει προς καταβολή, **αντί του προστίμου του άρθρου 54 ΚΦΔ, πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου των άρθρων 58 παρ. 2, 58Α παρ. 2, ή 59 παρ. 1 του ίδιου ως άνω νόμου, κατά περίπτωση.** Ωστόσο, το εν λόγω πρόστιμο περιορίζεται στο εξήντα τοις εκατό (60%) του αρχικώς προσδιορισθέντος, εφόσον η προκύπτουσα οφειλή (ήτοι το τελικό ποσό της βάσει της δήλωσης φορολογικής υποχρέωσης, όπως διαμορφώνεται μετά τη μείωση κατά 40% του σχετικού προστίμου), εξοφληθεί εντός τριάντα (30) ημερών από τον προσδιορισμό αυτής.

Η δυνατότητα της κατά τα ανωτέρω μείωσης των προστίμων δεν παρέχεται για τις δηλώσεις παρακρατούμενου φόρου μισθωτών υπηρεσιών.

Σε όλες τις ανωτέρω περιπτώσεις κατά την καταβολή υπολογίζονται οι αναλογούντες τόκοι του άρθρου 53 ΚΦΔ.

Ειδικά, εφόσον πρόκειται για τροποποιητικές δηλώσεις, για τον υπολογισμό του ανωτέρω προστίμου, λαμβάνεται ως βάση υπολογισμού το ποσό της διαφοράς μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση την υποβαλλόμενη τροποποιητική φορολογική δήλωση και εκείνου που προκύπτει με βάση την αρχικώς υποβληθείσα δήλωση, και τις τυχόν τροποποιητικές δηλώσεις που έχουν εν τω μεταξύ υποβληθεί.

Επισημαίνεται ότι, βάσει του άρθρου 58 παρ. 1 ΚΦΔ, το πρόστιμο του άρθρου αυτού δεν επιβάλλεται σε περίπτωση που η διαφορά φόρου μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση την υποβαλλόμενη τροποποιητική δήλωση και του φόρου με βάση τις προηγουμένως υποβληθείσες δηλώσεις είναι μικρότερη του 5%. Κατά συνέπεια, στην περίπτωση αυτή, επιβάλλεται το διαδικαστικό πρόστιμο του άρθρου 54 ΚΦΔ. Ομοίως, το πρόστιμο του άρθρου 54 ΚΦΔ επιβάλλεται και σε περίπτωση που δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή (μηδενικές ή πιστωτικές δηλώσεις).

γ) Για τη μείωση του προστίμου στο εξήντα της εκατό (60%) του αρχικώς προσδιορισθέντος που προβλέπεται στην ανωτέρω περίπτωση β), ο αρμόδιος προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. εκδίδει Α.Φ.Ε.Κ., εφόσον ο φορολογούμενος υποβάλει σχετική αίτηση, στην οποία αναφέρονται οι πράξεις προσδιορισμού φόρου για τις οποίες προέβη σε εξόφληση της προκύπτουσας οφειλής και των αναλογούντων τόκων, και στην οποία επισυνάπτει τα σχετικά αποδεικτικά στοιχεία εξόφλησης.

δ) Για δηλώσεις που υποβάλλονται μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ΚΦΔ, που αποστέλλεται στο πλαίσιο του ελέγχου, και μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, δεν θίγεται μεν το δικαίωμα του φορολογούμενου να υποβάλει τροποποιητικές δηλώσεις (π.χ. για την τροποποίηση των περιγραφικών στοιχείων ακινήτων), εντούτοις, προσδιορισθέντες φόροι, πρόστιμα, τέλη, εισφορές και λοιπά ποσά δεν διαγράφονται, ούτε συμψηφίζονται ή επιστρέφονται. Τέλος, σε αυτό το στάδιο δεν είναι δυνατή η υποβολή δηλώσεων με επιφύλαξη.»

Επειδή, εν προκειμένω, στα πλαίσια του ελέγχου που διενεργήθηκε κατόπιν της αριθ./2022 εντολής του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, διαπιστώθηκε ότι κατά τα φορολογικά έτη 2019 και 2020 η προσφεύγουσα κατέβαλε στην αλλοδαπή επιχείρηση αμοιβές για διαφημίσεις μέσω διαδικτύου, οι οποίες υπάγονταν στην έννοια των δικαιωμάτων, όπως ορίζονται στη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 38 του ν. 4172/2013 και υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου 20%. Όπως προκύπτει από την από 15-05-2023 Έκθεση Ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., μετά από την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου και πριν από την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενων φόρων, υποβλήθηκαν από την προσφεύγουσα εκπρόθεσμα, δηλαδή μετά την πάροδο του τέλους του δεύτερου μήνα από την ημερομηνία καταβολής του υποκείμενου σε παρακράτηση εισοδήματος, αρχικές δηλώσεις παρακρατούμενων φόρων στα δικαιώματα για τις φορολογικές περιόδους 2019-2020, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 1 περ. δ' του Κ.Φ.Δ..

Επειδή στις σελίδες 23-25 της οικείας Έκθεσης Ελέγχου προσδιορίζονται τα δικαιώματα, τα ποσά αυτών (ακαθάριστο ποσό 1.000,00 € ανά μήνα), καθώς και ο χρόνος καταβολής τους, ενώ ορίζεται και ο συντελεστής φόρου, ο οποίος βάσει της Σ.Α.Δ.Φ. Ελλάδας Ιρλανδίας ανέρχεται στο 5%, και κρίνεται ότι με την υποβολή των επίμαχων δηλώσεων, οι οποίες υπεβλήθησαν κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 18 παρ. 1 περ. δ' του Κ.Φ.Δ., και την απόδοση του φόρου, ποσού 50,00€ (1.000,00*5%) ανά περίοδο αποκαθίστανται πλήρως οι διαφορές παρακρατούμενων φόρων δικαιωμάτων που προέκυψαν. Επίσης αναφέρεται ότι το πρόστιμο του άρθρου 59 του ν.4987/2022, ήτοι 50% επί του ποσού της διαφοράς του κύριου φόρου, θα υπολογιστεί από τη Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ.

Επειδή από τα παραπάνω καθίσταται σαφές ότι οι επίμαχες εκπρόθεσμες δηλώσεις υπεβλήθησαν στα πλαίσια της εφαρμογής των διατάξεων άρθρου 18 παρ. 1 περ. δ' του Κ.Φ.Δ. και από αυτές προέκυψε ποσό φόρου προς καταβολή. Συνεπώς επιβάλλεται επί του ποσού

αυτού, αντί του προστίμου του άρθρου 54, πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου της παρ. 1 του άρθρου 59 του Κ.Φ.Δ. και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας πρέπει να γίνει δεκτός και οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολή προστίμου να τροποποιηθούν, ενώ σε κάθε περίπτωση κατά την καταβολή οφείλουν να υπολογιστούν οι αναλογούντες τόκοι του άρθρου 53 ΚΦΔ.

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 18.4.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης Α.Φ.Μ., και την τροποποίηση των υπ' αριθ./26.3.2024,/26.3.2024,/26.3.2024,/26.3.2024,/26.3.2024,/26.3.2024,/26.3.2024,/26.3.2024,/26.3.2024,/26.3.2024,/26.3.2024 και/26.3.2024 Πράξεων Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ.

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

Πρόστιμο εκπρόθεσμης δήλωσης απόδοσης παρακρατούμενου φόρου στα εισοδήματα από δικαιώματα:

	Περίοδος Παρακράτησης	Σχετική Πράξη Επιβολής Προστίμου	Ποσό Προστίμου
1	12/2019	/26.3.2024	50 * 50%= 25 €
2	1/2020	/26.3.2024	50 * 50%= 25 €
3	5/2019	/26.3.2024	50 * 50%= 25 €
4	7/2019	/26.3.2024	50 * 50%= 25 €
5	8/2019	/26.3.2024	50 * 50%= 25 €
6	9/2019	/26.3.2024	50 * 50%= 25 €
7	3/2019	/26.3.2024	50 * 50%= 25 €
8	10/2019	/26.3.2024	50 * 50%= 25 €
9	6/2019	/26.3.2024	50 * 50%= 25 €
10	2/2020	/26.3.2024	50 * 50%= 25 €
11	3/2020	/26.3.2024	50 * 50%= 25 €
12	4/2019	/26.3.2024	50 * 50%= 25 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

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

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.