



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 11/02/2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

Αριθμός απόφασης: 267

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 – Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312413
E-mail : ded.ath@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 του ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58).

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

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

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

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **25/10/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, με έδρα, οδός, κατά των υπ' αριθμ.:

-/26.09.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ,
-/26.09.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Αμοιβών Δικαιωμάτων φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ,
-/26.09.2024 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 58^Α ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ,
-/26.09.2024 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

5. Τις ως άνω πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση ή άλλως η τροποποίηση, καθώς και τις οικείες Εκθέσεις Ελέγχου.
6. Τις απόψεις του 3ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 25/10/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, η οποία υποβλήθηκε **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:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμ./26.09.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, φορολογικού έτους 2022, μειώθηκε η φορολογική ζημιά της προσφεύγουσας κατά ποσό **65.768,55 €**, ήτοι από 80.441,74 € σε 14.673,19 €.

Η ως άνω πράξη εδράζεται επί της από 26/09/2024 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος του 3ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, η οποία εκδόθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ./16-04-2024 εντολής ελέγχου του 3ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

Σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην οικεία Έκθεση Ελέγχου, από τον διενεργηθέντα έλεγχο καταλογίστηκαν στην προσφεύγουσα οι κάτωθι διαφορές:

Ανάλυση	Ποσό (€)	Προσβολή με προσφυγή
Αποκρυβέντα έσοδα από μη έκδοση φορολογικών στοιχείων για πώληση αγαθών	50.227,23	ΝΑΙ
Λογιστική διαφορά εξόδων κίνησης ΕΙΧ	4.599,29	ΟΧΙ
Λογιστική διαφορά ενδοομιλικών συναλλαγών	10.942,03	ΟΧΙ
Σύνολο	65.768,55	

Με την υπ' αριθμ./26.09.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Αμοιβών Δικαιωμάτων του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, φορολογικού έτους 2022, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 32.279,23 € πλέον προστίμου άρθ. 53 ν.5104/2024 λόγω μη υποβολής δήλωσης ύψους 16.139,62 €, ήτοι συνολικό καταβλητέο ποσό **48.418,85 €**.

Η ως άνω πράξη εδράζεται επί της από 26/09/2024 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φόρου Δικαιωμάτων του 3ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, η οποία εκδόθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ./16-04-2024 εντολής ελέγχου του 3ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

Σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην οικεία Έκθεση Ελέγχου, από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα καταχώρησε στον λογ. Γ/Λ 61.98.98.0200 «Λοιπές αμοιβές τρίτων άνευ Φ.Π.Α. Ε.Ε.» δαπάνες συνολικού ύψους 643.834,27 €, οι οποίες αφορούσαν αμοιβές προς εταιρείες με έδρα την αλλοδαπή για χρήση λογισμικού-πλατφόρμας για καταχώρηση διαφημίσεων μέσω διαδικτύου και υπάγονται στην έννοια των δικαιωμάτων κατ'

άρθρο 38 του ν.4172/2013. Επί των εν λόγω αμοιβών, η προσφεύγουσα δεν παρακράτησε και δεν απέδωσε στο Δημόσιο τον αναλογούντα φόρο, ως είχε υποχρέωση βάσει των άρθρων 62 και 64 του ν.4172/2013, με τους ισχύοντες συντελεστές που προβλέπονται από τις κατά περίπτωση Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (ΣΑΔΦ) μεταξύ της Ελλάδας και των χωρών που εδρεύουν οι αντισυμβαλλόμενες εταιρείες, με αποτέλεσμα ο φόρος να υπολογιστεί και να καταλογιστεί από τον έλεγχο ως εξής:

Προμηθευτής	Α.Φ.Μ.	Έδρα	Ποσό αμοιβών (€)	Συντελεστής φόρου	Φόρος
.....			187.619,68	5%	9.380,98
.....			431.822,31	5%	21.591,12
.....			22.344,36	5%	1.117,22
.....			1.749,30	10%	174,93
.....			298,62	5%	14,93
Σύνολο			643.834,27		32.279,18

Με την υπ' αριθμ./26.09.2024 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 58^Α ν.4987/2022 του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, φορολογικού έτους 2022, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **6.027,27 €** (= 50% * 12.054,53 €), επειδή δεν εξέδωσε Α.Λ.Π. ή τιμολόγια πώλησης ή εν γένει φορολογικά στοιχεία αξίας για την πώληση εμπορευμάτων σε άγνωστο αριθμό περιπτώσεων, συνολικής καθαρής αξίας 50.227,23 € και αναλογούντος Φ.Π.Α. 12.054,53 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 12 και 13 του ν.4308/2014.

Με την υπ' αριθμ./26.09.2024 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 ν.4987/2022 του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, φορολογικού έτους 2022, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **1.000,00 €**, επειδή δε ζήτησε, δεν έλαβε και δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία αγορών ή τίτλων κτήσης (ποσότητας ή αξίας) για την αγορά ειδών συνολικής καθαρής αξίας 51.656,92 € πλέον Φ.Π.Α. 24%, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 5, 8 και 13 του ν.4308/2014.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί της από 26/09/2024 Έκθεσης Ελέγχου Ε.Λ.Π και Κ.Φ.Δ. του 3ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, η οποία εκδόθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ./16-04-2024 εντολής ελέγχου του 3ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

Η προσφεύγουσα, με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1^{ος} λόγος: Ως προς τα πρόστιμα του Κ.Φ.Δ. και τον καταλογισμό αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης στη φορολογία εισοδήματος, αβάσιμη και αναιτιολόγητη η κρίση του ελέγχου, καθότι η ίδια ουδόλως υπέπεσε στις αποδιδόμενες παραβάσεις.

2ος λόγος: Ως προς τον καταλογισμό παρακρατούμενου φόρου αμοιβών δικαιωμάτων, εσφαλμένη η κρίση του ελέγχου, καθότι δεν πρόκειται για δικαιώματα αλλά για παροχή υπηρεσιών που φορολογείται αποκλειστικά στη χώρα της έδρας των αντισυμβαλλομένων.

Ως προς τον 1^ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 13, παρ. 1 του ν.4987/2022 (ήδη άρθρο 13, παρ. 1 του ν.5104/2024) «Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 5 του ν.4308/2014:

«1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.

[...]

8. Ειδικά, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστελλόμενα αποθέματα είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Ομοίως παρακολουθεί τα αποθέματά της σε χώρους τρίτων ή τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους. Κατ' ελάχιστο, για τις διακινήσεις αυτές παρακολουθούνται:

α) η πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του εμπλεκόμενου μέρους,
β) η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών, και
γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση

[...]

Επειδή όπως προκύπτει από τις οικείες Εκθέσεις Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Κ.Φ.Δ. & Ε.Λ.Π., από τον έλεγχο του Βιβλίου Αποθήκης που τηρεί η προσφεύγουσα, στο οποίο απεικονίζονται ανά κωδικό είδους η απογραφή έναρξης 01/01/2022 (ποσότητα και αξία), οι αγορές της χρήσης 2022 (ποσότητα και αξία), οι πωλήσεις της χρήσης 2022 (ποσότητα και κόστος πωλήσεων) και η απογραφή λήξης 31/12/2022 (ποσότητα και αξία), προέκυψαν διαφορές σε ορισμένους κωδικούς ειδών/εμπορευμάτων μεταξύ της φυσικής απογραφής λήξης και των υπολοίπων που προκύπτουν από το τηρούμενο βιβλίο. Η εν λόγω επαλήθευση διενεργήθηκε σε ετήσια βάση ανά κωδικό είδους και διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα:

- δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία αξίας για την πώληση ποσοτήτων των εν λόγω κωδικών ειδών/εμπορευμάτων σε **άγνωστο αριθμό περιπτώσεων**, συνολικής καθαρής αξίας **50.227,23 €** πλέον αναλογούντος Φ.Π.Α. 24% **12.054,53 €** και
- δε ζήτησε, δεν έλαβε και δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία αγορών ή τίτλων κτήσης (ποσότητας ή αξίας) για την αγορά ειδών συνολικής καθαρής αξίας **51.656,92 €** πλέον Φ.Π.Α. 24%.

Επειδή για την πρώτη ως άνω διαπίστωση εκδόθηκε η υπ' αριθμ. /26.09.2024 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 58^A ν.4987/2022, με την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο 50% επί του αναλογούντος Φ.Π.Α., ύψους **6.027,27 €**, ενώ για την δεύτερη εκδόθηκε η υπ' αριθμ. /26.09.2024 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 54, παρ. 1 (ιε') και 2 (η') ν.4987/2022, με την οποία επιβλήθηκε αυτοτελές πρόστιμο **1.000,00 €**. Παράλληλα, το προαναφερθέν ποσό των **50.227,23 €** προστέθηκε από τον έλεγχο στο φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας ως αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η κρίση του ελέγχου τυγχάνει αβάσιμη και εσφαλμένη, ότι ουδέποτε θα αγόραζε έστω και ένα είδος χωρίς το προβλεπόμενο/νόμιμο παραστατικό και πως πρόκειται περί σφάλματος του μηχανογραφικού της συστήματος. Ειδικότερα, επικαλείται ότι μετά την κοινοποίηση σε αυτήν του υπ' αριθμόν /02-09-2024 Σημειώματος Διαπιστώσεων του ελέγχου, παρήγγειλε την ενδεδειγμένη έρευνα του λογιστικού/μηχανογραφικού της συστήματος προς εντοπισμό του προβλήματος. Όπως αναφέρει χαρακτηριστικά στη σελ. 4 της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής: *«Ήδη δε, εντοπίστηκε το σφάλμα, το οποίο έγκειται στα εξής: κατά την επιστροφή πωληθέντων (με το οικείο Τ.Π.-Δ.Α. μας) εμπορευμάτων μας (ως ελαττωματικών) από ενίους πελάτες μας, εκδιδομένων των οικείων δελτίων επιστροφής τους, αυξανόταν (ορθώς) το θετικό υπόλοιπο της αποθήκης μας ως προς τα συγκεκριμένα επιστρεφόμενα είδη [και μειώνονταν ισόποσα τα ακαθάριστα έσοδά μας]. Κατά την έκδοση, ωστόσο, του οικείου πιστωτικού τιμολογίου μας, λόγω μη αυτόματης (μηχανογραφικά συσχετίσις του με το ρηθέν δελτίο επιστροφής (λόγω λογισμικού σφάλματος) και λόγω της αναφοράς επ' αυτού (του πιστωτικού τιμολογίου μας) της οικείας επιστραφείσας ποσότητας, αυξανόταν (όλως εσφαλμένα) ξανά (για 2^η φορά) το θετικό υπόλοιπο της αποθήκης μας κατά την αυτή ποσότητα. Το αυτό συνέβαινε δε (αντίστροφα) ως προς τις δικές μας επιστροφές (ελαττωματικών προϊόντων) προς τους προμηθευτές μας. Ούτως, ο έλεγχος δικαιολογημένα εντόπισε διαφορές, ενώ εμείς-μη γνωρίζοντας το οικείο σφάλμα-δεν μπορέσαμε (μέχρι και σήμερα) να τις αιτιολογήσουμε».*

Επειδή η προσφεύγουσα, προς επίρρωση του ανωτέρω ισχυρισμού της, προσκομίζει με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή:

- Βεβαίωση της εταιρείας με την επωνυμία, η οποία της παρέχει λογιστικές υπηρεσίες (Σχετ. 1), όπου βεβαιώνεται ότι «[...] σε συνεργασία με την εταιρεία μηχανογραφικής υποστήριξης, διαπιστώθηκε ότι στο ERP πρόγραμμα κατά την έκδοση Πιστωτικού Τιμολογίου σε πελάτη, λανθασμένα αυξάνεται η ποσότητα των εμπορευμάτων στην αποθήκη. Το Πιστωτικό Τιμολόγιο μετασχηματίζεται από το Δελτίο Επιστροφής των πελατών για εμπορεύματα που όντως επέστρεψαν στην αποθήκη της εταιρείας. Αντίστοιχα, κατά την καταχώρηση των Πιστωτικών Τιμολογίων από τους προμηθευτές, λανθασμένα μειώνεται η ποσότητα των εμπορευμάτων στην αποθήκη. Τα Πιστωτικά Τιμολόγια μετασχηματίζονται από το Δελτίο Επιστροφής που εκδίδει η εταιρεία προς τους προμηθευτές» και
- Βεβαίωση της εταιρείας με την επωνυμία, η οποία της παρέχει υπηρεσίες μηχανογραφικής υποστήριξης (Σχετ. 2), όπου βεβαιώνεται ότι «[...] διαπιστώθηκε πως υπήρχε λάθος στον αρχικό σχεδιασμό των κινήσεων αποθήκης ορισμένων παραστατικών. Κατά την καταχώρηση στο σύστημα, τα δελτία επιστροφής έκαναν αύξηση την ποσότητα εισαγωγής στο βιβλίο αποθήκης καθώς γινόταν εγγραφή ως δελτίο επιστροφής. Ο μετασχηματισμός των Δελτίων επιστροφών ως πιστωτικά τιμολόγια δημιουργούσε την λανθασμένη αύξηση της ποσότητας με την σωστή αύξηση της αξίας. Σε αυτό το σημείο να αναφέρουμε πως η εισαγωγή της ποσότητας υπήρχε ήδη στην

αποθήκη από το δελτίο επιστροφής. Ομοίως το ίδιο λάθος διαπιστώθηκε και στον αρχικό σχεδιασμό και με τα δελτία επιστροφής σε προμηθευτή και τα πιστωτικά επιστροφής. Επομένως, οι ποσότητες αυξάνονταν ή μειώνονταν επί 2, μόνο στο βιβλίο αποθήκης, με αποτέλεσμα να έχουμε σωστή αξία επιστροφών με διπλάσια ποσότητα».

Επειδή ωστόσο, όπως προκύπτει από την Έκθεση Απόψεων του ελέγχου επί της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής προς την Υπηρεσία μας, από ενάρξεως του ελέγχου (βλ. αρ. πρωτ./23-04-2024 Αίτημα παροχής στοιχείων με εμπρόθεσμη ανταπόκριση της προσφεύγουσας), είχαν διαπιστωθεί οι ανωτέρω επίμαχες διαφορές στο τηρούμενο Βιβλίο Αποθήκης. Αυτό είχε τεθεί υπόψη της διαχειρίστριας/νομίμου εκπροσώπου της προσφεύγουσας κας και της λογίστριας κας ήδη από την πρώτη ημέρα του επιτόπιου ελέγχου την 31/05/2024 στην έδρα της προσφεύγουσας. Η προσφεύγουσα δεν αμφισβήτησε τις διαφορές που εμφανίζονταν στο βιβλίο αποθήκης και ζήτησε χρόνο να τις επεξεργαστεί και να διαπιστώσει την αιτία που προέκυψαν. Έως και την ημερομηνία περάτωσης του ελέγχου (26/09/2024), η προσφεύγουσα αλλά και η εταιρεία που είχε την επίβλεψη του λογισμικού-προγράμματος ενημέρωσης/παρακολούθησης της αποθήκης, δεν έδωσαν ποτέ σαφείς και τεκμηριωμένες εξηγήσεις και απέδιδαν αόριστα το πρόβλημα στο πρόγραμμα τήρησης του βιβλίου αποθήκης.

Επειδή στην Έκθεση Απόψεων αναφέρεται παράλληλα πως οι ανωτέρω ισχυρισμοί είχαν τεθεί και υπόψη του ελέγχου και σε καμία περίπτωση **δεν αποτελούν νέα στοιχεία**, ενώ είχε ζητηθεί από τον έλεγχο η τεκμηρίωσή τους με βάση τα φορολογικά παραστατικά (δελτία αποστολής επιστροφών, πιστωτικά τιμολόγια) επί κωδικών εμπορευμάτων για τους οποίους υφίσταντο διαφορές, χωρίς ποτέ να παρασχεθούν στον έλεγχο ούτε σε δειγματοληπτική βάση.

Επειδή ούτε στην Υπηρεσία μας, στα πλαίσια της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, προσκομίστηκε κάτι σχετικό.

Επειδή ο έλεγχος, για λόγους χρηστής διοίκησης, έδωσε στην προσφεύγουσα αρκετό χρόνο ώστε να επεξεργαστεί και να τεκμηριώσει τις διαφορές, ενώ επίσης, με γνώμονα την απόλυτη βεβαιότητα του πορίσματος ελέγχου, δεν συμπεριέλαβε ποσοτικές διαφορές ειδών για τις οποίες δεν προέκυπτε η τιμή κόστους αυτών, καθόσον δεν υφίσταντο δεδομένα απογραφής έναρξης και αγορών χρήσης.

Επειδή σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος απέδειξε στην προσφεύγουσα για ορισμένους κωδικούς δειγματοληπτικά ότι, ακόμα και στην περίπτωση που οι ισχυρισμοί της ήταν αληθείς, η παραδοχή αυτή θα σήμαινε τήρηση αναξιόπιστου λογιστικού συστήματος εκ μέρους της.

Επειδή ωστόσο, με την υπ' αριθμόν 4049/2014 απόφαση του ΣτΕ (Β' Τμήμα) κρίθηκαν τα ακόλουθα (Σκέψη 7):

«Επειδή, όπως προκύπτει από τα προεκτεθέντα, η φορολογική αρχή, η οποία φέρει το βάρος της αποδείξεως των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη στον επιτηδευματία παράβαση, θεμελίωσε το πόρισμά της ότι η αναιρεσείουσα εταιρεία προέβη σε πωλήσεις εμπορευμάτων της άνευ εκδόσεως φορολογικών στοιχείων σε μόνη την διαπίστωση ποσοτικού ελλείμματος κατά την απογραφή, όπως αυτό είχε καταγραφεί στα βιβλία της εν λόγω εταιρείας. Περαιτέρω δε και το δικάσαν δικαστήριο κατέληξε ότι νομίμως αποδόθηκε στην αναιρεσείουσα εταιρεία παράβαση της πωλήσεως άνευ εκδόσεως φορολογικών στοιχείων διότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις που ορίζονται στις οικείες διατάξεις του Κ.Β.Σ. με τη σκέψη

ότι κατά την ένδικη χρήση προέκυψαν ποσοτικές διαφορές μεταξύ απογραφής των εμπορευμάτων (φυσική καταμέτρηση 31/1) και των λογιστικών υπολοίπων των τηρουμένων βιβλίων αποθήκης από τα υποκαταστήματα, μη δικαιολογούμενες από τα οικεία φορολογικά στοιχεία, γεγονός συνολογούμενο και από την εταιρεία. Όμως, η κρίση αυτή είναι πλημμελώς αιτιολογημένη, δεδομένου ότι το δικάσαν δικαστήριο συνήγαγε ότι συνέτρεξαν τα πραγματικά περιστατικά που συγκροτούν την αντικειμενική υπόσταση της αποδοθείσης παραβάσεως, ότι δηλαδή επωλήθησαν εμπορεύματα δίχως να εκδοθούν φορολογικά στοιχεία, συμπερασματικώς από μόνο το γεγονός του καταχωρισθέντος στα βιβλία της εταιρείας ελλείμματος απογραφής, ενώ οι προβληθέντες από την αναιρεσείουσα ισχυρισμοί αναφορικά με την ύπαρξη και την έκταση του φαινομένου των κλοπών, απωλειών κλπ. στα καταστήματά της στην Ελλάδα και διεθνώς, καθώς και τα προσκομισθέντα σχετικώς στοιχεία, με τα οποία η εταιρεία επιχείρησε να δώσει μία εναλλακτική εξήγηση στο έλλειμμα της απογραφής της εν όψει και του μεγέθους αυτού σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδά της, απερρίφθησαν συλλήβδην με την αιτιολογία ότι επιχειρήσεις του μεγέθους και της φήμης της αναιρεσείουσας δύνανται να λαμβάνουν όλα τα πρόσφορα μέτρα ασφαλείας, με τα οποία «περιορίζονται ουσιαδώς τα φαινόμενα κλοπής, απώλειας ή φθοράς των προϊόντων από οποιονδήποτε». Όπως έχει η αιτιολογία αυτή, που καταφάσκει, καταρχήν, τα φαινόμενα κλοπής, απώλειας και φθοράς των προϊόντων στα καταστήματα της αναιρεσείουσας καθώς και την αδυναμία εξαλείψεως του φαινομένου («περιορίζονται ουσιαδώς»), δεν μπορεί να στηρίξει την ως άνω κρίση ότι το σύνολο του ελλείμματος απογραφής της αναιρεσείουσας κατά την επίδικη χρήση ισούται με αποκρυβείσες πωλήσεις. Διάφορο, εξάλλου, είναι το ζήτημα της αδυναμίας της αναιρεσείουσας να αποδείξει το ακριβές ύψος των κλοπών, αδυναμία που στη φορολογία εισοδήματος συνεπάγεται την προσθήκη της σχετικής ζημίας ως λογιστικής διαφοράς, η οποία προστίθεται στα φορολογητέα κέρδη και, συνακόλουθα, φορολογείται, αλλά δεν αρκεί, ελλείπει συγκεκριμένων αποδεικτικών στοιχείων, για την στοιχειοθέτηση της παραβάσεως πωλήσεων άνευ εκδόσεως φορολογικών στοιχείων (πρβλ. άρθρο 42 παρ. 2 εδάφ. στ' του π.δ. 99/1977, ΦΕΚ Α' 34, που αναφέρεται σε ποσοτικά ελλείμματα τα οποία δεν δύναται να αποδειχθεί ότι προέρχονται από αποκρυβείσες πωλήσεις). Συνεπώς, η προσβαλλόμενη απόφαση παρίσταται ανεπαρκώς αιτιολογημένη ως προς την κρίση της αυτή (πρβλ. ΣτΕ 2440/2013) και πρέπει να αναιρεθεί [...].

Επειδή ακόμη, για την επιβολή αυτοτελούς προστίμου για την μη έκδοση φορολογικού στοιχείου, απαιτείται η φορολογική αρχή να προσδιορίζει με ακρίβεια τον αριθμό των μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, κατόπιν συγκεκριμένων διαπιστώσεων και δεν επιτρέπεται η εξεύρεση του εν λόγω αριθμού κατά προσέγγιση κατόπιν συμπερασματικών σκέψεων (ΣτΕ 3261/1994, ΔΕφΑθ 1526/2021).

Επειδή στο ίδιο πλαίσιο, με την υπ' αριθμόν 3194/2018 απόφαση της Υπηρεσίας μας, έχουν κριθεί τα εξής:

«Επειδή, από την ως άνω έκθεση ελέγχου δεν προκύπτει αναλυτικά με συγκεκριμένη, σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την διαπίστωση της παράβασης της απόκρυψης εσόδων με αποκρυβείσα καθαρή αξία, η οποία προσδιορίστηκε στο ποσό των [...], κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 του Κ.Β.Σ.. Συγκεκριμένα, δεν στοιχειοθετούνται παραβάσεις του Κ.Β.Σ. σε βάρος του προσφεύγοντος, ικανές να επισύρουν πρόστιμα, αφού δεν υφίστανται τα πραγματικά περιστατικά των συγκεκριμένων παραβάσεων, όπως είδος συναλλαγής, χρόνος, πρόσωπα αγοραστών, ιδιότητα αυτών κλπ, στοιχεία που είναι απαραίτητα για την έκδοση πράξεως επιβολής προστίμου. Άλλωστε, επί προσδιορισμού εξωλογιστικώς ακαθαρίστων εσόδων

μεγαλύτερων των βιβλίων, δεν επιβάλλονται πρόστιμα Κ.Β.Σ., για τις διαφορές των εσόδων (βλ. 5504/1998 ΔΕΦΑΘ).

Επειδή αυτή ήταν η θέση της Υπηρεσίας μας και στις υπ' αριθμ./08-12-2023 και/03-01-2024 αποφάσεις που εξέδωσε.

Επειδή η Δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83, και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η Διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή στο άρθρο 76 του ν.5104/2024 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 171 παρ. 4 του ν.2717/1999, οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ίδιου άρθρου αποδεικτική δύναμη (ΣτΕ 451/1991).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος έκρινε ότι η προσφεύγουσα δε ζήτησε, δεν έλαβε και δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία αγορών ή τίτλων κτήσης (ποσότητας ή αξίας) για την αγορά ειδών συνολικής καθαρής αξίας 51.656,92 € πλέον Φ.Π.Α. 24%, ενώ παράλληλα, δεν εξέδωσε Α.Λ.Π. ή τιμολόγια πώλησης ή εν γένει φορολογικά στοιχεία αξίας για την πώληση εμπορευμάτων επίσης σε άγνωστο αριθμό περιπτώσεων, συνολικής καθαρής αξίας 50.227,23 € και αναλογούντος Φ.Π.Α. 12.054,53 €.

Επειδή ωστόσο, η παράβαση της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου τυγχάνει αντικειμενική, με την έννοια ότι είναι απαραίτητος ο προσδιορισμός του χρόνου και του πλήθους των συναλλαγών, στοιχεία που σε κανένα σημείο της οικείας Έκθεσης Ελέγχου δεν προσδιορίζονται από τον έλεγχο.

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, με την παρούσα διαγράφεται το πρόστιμο που καταλογίστηκε με την υπ' αριθμ./26.09.2024 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 58^Α ν.4987/2022 του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται μερικώς αποδεκτός.

Ως προς τον 2^ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 38, παρ. 1 του Ν. 4172/2013 «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».

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 τόπου 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, στα Ερμηνευτικά Σχόλια επί του άρθρου 12, παρ. 3 της Πρότυπης Σύμβασης-Μοντέλου του ΟΟΣΑ (2017):

- στην παρ. 11 προβλέπεται ο ορισμός των δικαιωμάτων ως πληρωμών για την παροχή πληροφοριών που αφορούν σε βιομηχανική, εμπορική ή επιστημονική εμπειρία, αναφέρεται στην έννοια της τεχνογνωσίας και αφορά τη μετάδοση πληροφοριών που δεν έχουν κατοχυρωθεί με δίπλωμα ευρεσιτεχνίας και που γενικότερα δεν εμπίπτουν σε άλλες κατηγορίες δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας. Πρόκειται για πληροφορίες βιομηχανικού, εμπορικού ή επιστημονικού χαρακτήρα που είναι αποτέλεσμα προηγούμενης εμπειρίας, η οποία έχει πρακτική εφαρμογή στη λειτουργία μιας επιχείρησης και από την αποκάλυψη της οποίας μπορεί να δημιουργηθεί οικονομικό όφελος [...].
- στην παρ. 11.1 αναφέρεται ότι σε μια σύμβαση τεχνογνωσίας ο ένας συμβαλλόμενος συμφωνεί να μεταδώσει στον αντισυμβαλλόμενο του την τεχνογνωσία που έχει αναπτύξει, δηλαδή τις ειδικές γνώσεις και την εμπειρία του, οι οποίες δεν έχουν αποκαλυφθεί στο κοινό, ώστε να μπορεί ο αντισυμβαλλόμενος να τις χρησιμοποιήσει για δικό του λογαριασμό. Ειδικότερα, στο πλαίσιο των συμβάσεων τεχνογνωσίας, ο πρώτος των συμβαλλομένων, ήτοι ο πάροχος της τεχνογνωσίας, δεν λαμβάνει μέρος προσωπικά ο ίδιος στην εφαρμογή των πληροφοριών που παρέχονται προς το αντισυμβαλλόμενο μέρος, ούτε εγγυάται τα αποτελέσματα της εφαρμογής τους.
- στην παρ. 11.2 αναφέρεται ότι σε αντίθεση με τις συμβάσεις τεχνογνωσίας, στις συμβάσεις παροχής υπηρεσιών, η αμοιβή που καταβάλλεται ως αντάλλαγμα για τις παρεχόμενες υπηρεσίες δεν εμπίπτει στη ρύθμιση των δικαιωμάτων, αλλά υπάγεται στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 7 της Σύμβασης-Μοντέλου του ΟΟΣΑ. Στις συμβάσεις παροχής υπηρεσιών, το ένα συμβαλλόμενο μέρος αναλαμβάνει, χρησιμοποιώντας τις

επιδεξιότητες και ιδιαίτερες ικανότητές του, να εκτελέσει προσωπικά μια εργασία για λογαριασμό του αντισυμβαλλόμενου μέρους.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 61 του ν. 4172/2013 «Κάθε νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα ή φυσικό πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα, οι φορείς γενικής κυβέρνησης ή κάθε φορολογούμενος που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα, αλλά δραστηριοποιείται μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα, και προβαίνει σε πληρωμές σύμφωνα με τα αναφερόμενα στο άρθρο 62, καθώς και οι συμβολαιογράφοι για τις συναλλαγές της περίπτωσης στ' του άρθρου 62 υποχρεούνται σε παρακράτηση φόρου όπως ορίζεται στο άρθρο 64.

Όσον αφορά στα ομόλογα του άρθρου 37 παράγραφος 5, σε παρακράτηση φόρου υποχρεούνται από τα πρόσωπα του προηγούμενου εδαφίου μόνον οι φορείς πληρωμής που προβαίνουν σε καταβολές τόκων και δεν υποχρεούνται σε παρακράτηση ο εκδότης των ομολόγων».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 62, παρ. 1 του ν. 4172/2013:

«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, καθώς και οι συνταξιοδοτικές παροχές που καταβάλλονται από Ταμεία Επαγγελματικής Ασφάλισης προαιρετικής ασφάλισης ή τα ταμεία της παρ. 20 του άρθρου 6 του ν. 3029/2002 (Α' 160).

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».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 12 της ΣΑΔΦ μεταξύ Ελλάδας και Ιρλανδίας (ν.3300/2004):

«1. Δικαιώματα που προκύπτουν σε ένα Συμβαλλόμενο Κράτος και καταβάλλονται σε κάτοικο του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους μπορούν να φορολογούνται σε αυτό το άλλο Κράτος.

2. Ωστόσο, αυτά τα δικαιώματα, μπορούν επίσης να φορολογηθούν στο Συμβαλλόμενο Κράτος, στο οποίο προκύπτουν και σύμφωνα με τους νόμους αυτού του Κράτους, αλλά αν ο λήπτης είναι ο δικαιούχος των δικαιωμάτων, ο φόρος που επιβάλλεται δεν μπορεί να υπερβαίνει το 5% του ακαθάριστου ποσού των δικαιωμάτων.

[...].».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 12 της ΣΑΔΦ μεταξύ Ελλάδας και Πολωνίας (ν.1939/1991):

«1. Δικαιώματα που προκύπτουν σε ένα Συμβαλλόμενο Κράτος και καταβάλλονται σε κάτοικο του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους μπορούν να φορολογούνται σε αυτό το άλλο Κράτος.

2. Ωστόσο, αυτά τα δικαιώματα, μπορούν επίσης να φορολογηθούν στο Συμβαλλόμενο Κράτος, στο οποίο προκύπτουν και σύμφωνα με τους νόμους αυτού του Κράτους, αλλά αν ο λήπτης είναι ο δικαιούχος των δικαιωμάτων, ο φόρος που επιβάλλεται δεν μπορεί να υπερβαίνει το 10% του ακαθάριστου ποσού των δικαιωμάτων.

[...].».

Επειδή όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου Φόρου Δικαιωμάτων, από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα καταχώρησε στον λογ. Γ/Λ 61.98.98.0200 «Λοιπές αμοιβές τρίτων άνευ Φ.Π.Α. Ε.Ε.» δαπάνες συνολικού ύψους 643.834,27 €, οι οποίες αφορούσαν αμοιβές προς εταιρείες με έδρα την αλλοδαπή για χρήση λογισμικού-πλατφόρμας για καταχώρηση διαφημίσεων μέσω διαδικτύου και υπάγονται στην έννοια των δικαιωμάτων κατ' άρθρο 38 του ν.4172/2013. Επί των εν λόγω αμοιβών, η προσφεύγουσα δεν παρακράτησε και δεν απέδωσε στο Δημόσιο τον αναλογούντα φόρο, ως είχε υποχρέωση βάσει των άρθρων 62 και 64 του ν.4172/2013, με τους ισχύοντες συντελεστές που προβλέπονται από τις κατά περίπτωση Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (ΣΑΔΦ) μεταξύ της Ελλάδας και των χωρών που εδρεύουν οι αντισυμβαλλόμενες εταιρείες, με αποτέλεσμα ο φόρος να υπολογιστεί και να καταλογιστεί από τον έλεγχο ως εξής:

Προμηθευτής	Α.Φ.Μ.	Έδρα	Ποσό αμοιβών (€)	Συντελεστής φόρου	Φόρος
.....			187.619,68	5%	9.380,98
.....			431.822,31	5%	21.591,12
.....			22.344,36	5%	1.117,22
.....			1.749,30	10%	174,93
.....			298,62	5%	14,93
Σύνολο			643.834,27		32.279,18

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται πως η κρίση του ελέγχου τυγχάνει εσφαλμένη, καθότι δεν πρόκειται για δικαιώματα αλλά για παροχή υπηρεσιών που φορολογείται αποκλειστικά στη χώρα της έδρας των αντισυμβαλλομένων, ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, κατά το άρθρο 7 των οικείων ΣΑΔΦ.

Επειδή στο υπ' αριθμόν Α.Π. ΔΟΣ Α ΕΞ 2016/27-01-2016 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα «Απάντηση σε ερώτημα-Σύμβαση Αποφυγής της Διπλής Φορολογίας Ελλάδας-Ιρλανδίας (ν.3300/2004), αναφέρονται τα εξής:

«Με το προαναφερόμενο ερώτημά σας, τίθεται το ζήτημα της φορολογικής μεταχείρισης, σύμφωνα με την οικεία Σύμβαση Αποφυγής 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 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 καταχώρηση 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 ΟΟΣΑ για την αποφυγή της διπλής φορολογίας (OECD MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL, Condensed Version, Paris 2014, παρ. 31 των Ερμηνευτικών Σχολίων επί του άρθρου 12)».

Επειδή περαιτέρω, με βάση πρόσφατη νομολογία (ΔΠρΑθ 5982/2024), κρίθηκε ότι οι πληρωμές που λαμβάνουν στην Ελλάδα οι εταιρείες (Facebook) για παροχή υπηρεσιών διαφημίσεων μέσω διαδικτύου, αποτελούν δικαιώματα κατά την έννοια του άρθρου 12 της ΣΑΔΦ μεταξύ Ελλάδας και Ιρλανδίας, διότι οι εν λόγω υπηρεσίες παρέχονται μέσω της χρήσης προϊόντων ειδικού λογισμικού. Ειδικότερα, το Δικαστήριο έλαβε υπόψη του ότι οι εν λόγω αλλοδαπές εταιρείες παρέχουν στους πελάτες τους την χρήση διαφημιστικών πλατφορμών, αυτοματοποιημένων εργαλείων για τη διαμόρφωση διαφημιστικών και την τοποθέτηση διαφημιστικού υλικού, καθώς και την χρήση προγραμμάτων για τη στοχευμένη διαφήμιση μέσω λέξεων-κλειδιών σε επιλεγμένους επισκέπτες βάσει συγκεκριμένων κριτηρίων. Τα εν λόγω προϊόντα λογισμικού είναι έτοιμα εκ των προτέρων και μπορούν να χρησιμοποιηθούν ως έχουν, χωρίς να συντρέχει περίπτωση πρωτογενούς παροχής εργασίας προσαρμοσμένης στις συγκεκριμένες συνθήκες λειτουργίας του πελάτη, καθώς-όπως είναι κοινώς γνωστό-τα ίδια αυτούσια προϊόντα προσφέρονται και σε άλλες όμοιες επιχειρήσεις.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Αποφασίζουμε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **25/10/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ και:

- την **επικύρωση** των υπ' αριθμ./**26.09.2024** Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και
- την **ακύρωση** της υπ' αριθμ./**26.09.2024** Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

A)/26.09.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2022

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα:

Φορολογική ζημιά: 14.673,19 € (ως Έκθεση Ελέγχου)

B)/26.09.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Αμοιβών Δικαιωμάτων φορολογικού έτους 2022

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα:

Ανάλυση	Ποσά (€)
Φόρος	32.279,23
Πρόστιμο άρθ. 53 ν.5104/2024 λόγω μη υποβολής	16.139,62
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	48.418,85

Γ)/26.09.2024 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 58^Α ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2022

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα:

Πρόστιμο: Συνολικού ποσού 0,00 €

Δ)/26.09.2024 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2022

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα:

Πρόστιμο: Συνολικού ποσού 1.000,00 €

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ
ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ακριβές Αντίγραφο

**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.