



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 15.03.2018

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 629

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333254

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. πρωτ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4174/13 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ φορολογικού έτους 2015 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. πρωτ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4174/13 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ φορολογικού έτους 2015, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. πρωτ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 500,00 €, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής (στις) αρχικής δήλωσης φόρου από αμοιβές από επιχειρηματική δραστηριότητα για περίοδο παρακράτησης Μαρτίου (3^{ου}) φορολογικού έτους 2015.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Μετά την πάροδο τόσων μηνών και αφού είχε προηγηθεί η εγκύκλιος ΠΟΛ. 1072/2015, η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου, έρχεται σε αντίθεση και με την αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης προς τη διοίκηση.
- 2) Η επιβολή του προστίμου αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας διότι οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό.
- 3) Η επιβολή του εν λόγω προστίμου έχει αρνητικές επιπτώσεις στη ρευστότητα της εταιρείας.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 61 παρ. 1 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «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.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 62 παρ. 1 περ. δ' του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «**1.** Οι ακόλουθες πληρωμές υπόκειται σε παρακράτηση φόρου: **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,»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 παρ. 1, 5, 7 και 8 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «**1.** Οι συντελεστές παρακράτησης φόρου είναι οι εξής: **δ)** για αμοιβές για τεχνικά έργα, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές ή παρόμοιες υπηρεσίες είκοσι τοις εκατό (20%). Κατ' εξαίρεση, για τις αμοιβές που εισπράττονται από εργολήπτες κατασκευής κάθε είδους τεχνικών έργων και ενοικιαστών δημοσίων, δημοτικών και κοινοτικών ή λιμενικών προσόδων ο συντελεστής είναι τρία τοις εκατό (3%) επί της αξίας του υπό κατασκευή έργου ή του μισθώματος, ανεξαρτήτως αν ο λήπτης της αμοιβής είναι φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα. ... **5.** Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται ο χρόνος υποβολής της δήλωσης. ... **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. Ειδικά ο φόρος που παρακρατείται από συμβολαιογράφο για την υπεραξία του άρθρου 41, αποδίδεται από τον ίδιο με τραπεζική επιταγή σε διαταγή του Ελληνικού Δημοσίου, εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την υπογραφή του συμβολαίου. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων καθορίζεται η διαδικασία για την εφαρμογή της παραγράφου αυτής. **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, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1048/2014 ορίζεται ότι: «**1.** 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 υποχρεούνται να παρακρατεί φόρο κατά την πληρωμή αμοιβών για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες και άλλες αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 64 του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167) και να αποδίδει τον παρακρατηθέντα φόρο με προσωρινές δηλώσεις ...

Οι υπόχρεοι παρακράτησης φόρου με συντελεστή είκοσι (20%) τοις εκατό, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 64 του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167) υποχρεούνται να υποβάλλουν προσωρινή δήλωση το αργότερο μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την ημερομηνία καταβολής της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής, η οποία περιλαμβάνει τα ακαθάριστα ποσά που έχουν καταβληθεί και τον παρακρατηθέντα φόρο. ...»

Επειδή, σύμφωνα με την ΔΕΑΦ Α 1060755 ΕΞ 2017 ορίζεται ότι: «**2.** Με το άρθρο 4 της ΠΟΛ.1048/11.2.2014 απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ορίζεται ότι οι υπόχρεοι

παρακράτησης φόρου με συντελεστή είκοσι (20%) τοις εκατό, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 64 του Ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167 Α') υποχρεούνται να υποβάλλουν προσωρινή δήλωση το αργότερο μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την ημερομηνία καταβολής της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής, η οποία περιλαμβάνει τα ακαθάριστα ποσά που έχουν καταβληθεί και τον παρακρατηθέντα φόρο. Περαιτέρω, με βάση το άρθρο 5 της ίδιας απόφασης, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ενημερώνεται ηλεκτρονικά, αμέσως μετά την υποβολή των προσωρινών δηλώσεων απόδοσης του φόρου που παρακρατείται κατά την πληρωμή των παραπάνω αμοιβών ανά υπόχρεο, με ταυτόχρονη καταχώρηση των βασικών στοιχείων παραλαβής και πληρωμής στο σύστημα Taxis. Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. έχει τη δυνατότητα εμφάνισης και εκτύπωσης των προσωρινών αυτών δηλώσεων.

3. Αναφορικά με τον χρόνο διενέργειας παρακράτησης φόρου στις εν λόγω πληρωμές με το με ΑΠ ΔΕΑΦ Β'1110696 ΕΞ 2016/18.7.2016 έγγραφο μας διευκρινίστηκε ότι κατά την πάγια θέση της Διοίκησης, η καταβολή των υποκείμενων σε παρακράτηση πληρωμών εξομοιώνεται με την πίστωση, καθόσον η έκδοση του παραστατικού από τον δικαιούχο του εισοδήματος, η οποία συνεπάγεται και την πίστωση στα βιβλία του αντισυμβαλλόμενου, γεννά ταυτόχρονα την αξίωση του εκδότη του παραστατικού για την καταβολή του αναγραφόμενου σε αυτού ποσού. Αυτό άλλωστε είναι σύμφωνο και με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 8 του ν. 4172/2013, αναφορικά με τον χρόνο κτήσης του εισοδήματος (χρόνος απόκτησης δικαιώματος είσπραξης).

Κατά συνέπεια, χρόνος διενέργειας της παρακράτησης φόρου στις αμοιβές διοίκησης, καθώς και τις αμοιβές για συμβουλευτικές και άλλες παρόμοιες υπηρεσίες, με βάση τις διατάξεις της περ. δ' της παρ. 1 των άρθρων 62 και 64 του ν. Ν 4172/2013, θεωρείται ο χρόνος έκδοσης του παραστατικού, ήτοι η πίστωση των εν λόγω ποσών στα βιβλία του αντισυμβαλλόμενου και ο φόρος αποδίδεται στο τέλος του δεύτερου μήνα από τον πιο πάνω χρόνο.

4. Κατόπιν της αποσαφήνισης που έγινε με το με ΑΠ ΔΕΑΦ Β'1110696 ΕΞ 2016/18.7.2016 έγγραφο, γίνεται δεκτό ότι δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα του Κ.Φ.Δ. (Ν. 4174/2013) για εκπρόθεσμες δηλώσεις απόδοσης παρακρατούμενων φόρων της περ. δ' της παρ. 1 των άρθρων 62 και 64 του Ν 4172/2013 που έως την 18.7.2016 είχαν υποβληθεί μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την ημερομηνία πραγματικής καταβολής της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής και όχι από την ημερομηνία έκδοσης του παραστατικού. Δηλώσεις απόδοσης παρακρατούμενων φόρων επί παραστατικών τα οποία έχουν ήδη εκδοθεί και τα οποία μέχρι τις 18.7.2016 παρέμειναν ανεξόφλητα, θεωρούνται εμπρόθεσμες εφόσον έχουν υποβληθεί μέχρι τις 30.9.2016.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 54 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «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 υποβάλει εκπρόθεσμα δήλωση παρακράτησης φόρου, ...

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: ... δ) πεντακόσια (500) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ' και στ' της

παραγράφου 1, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα.»

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, στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα εταιρία υπέβαλλε εκπρόθεσμα στις, δη πριν από τις 18.07.2016, την με αριθμό δήλωση φόρου από αμοιβές από επιχειρηματική δραστηριότητα μέσω taxisnet περιόδου παρακράτησης Μαρτίου 2015. Ωστόσο, δεν επικαλείται ούτε αποδεικνύει μεταγενέστερη της έκδοσης των σχετικών παραστατικών, ημερομηνία πραγματικής καταβολής των υποκείμενων σε παρακράτηση πληρωμών.

Κατά συνέπεια, οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως έωλοι και αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής της «.....»,
ΑΦΜ:

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

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2015

Πρόστιμο	500,00€
----------	---------

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.