



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604534
ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 08-10-2018

Αριθμός απόφασης: 4367

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 ισχύει.

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **09/05/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, **ΑΦΜ**, με έδρα στην, κατά της υπ' αριθμ./2018 Πράξεως Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, φορολογικής περιόδου Ιούνιος 2016, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ./2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, φορολογικής περιόδου Οκτωβρίου 2017, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α 1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **09/05/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας 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' αριθμ./29-03-2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου Εκπρόθεσμης Υποβολής Αρχικής Δηλώσεως Παρακρατούμενων Φόρων από ελευθέρια επαγγέλματα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού 500,00 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54§2 περ. δ' του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ), καθόσον υπέβαλε εκπρόθεσμα την υπ' αριθμ./2017 δήλωση παρακρατούμενων φόρων από αμοιβές για υπηρεσίες ελευθέρου επαγγέλματος για τη φορολογική περίοδο Ιούνιο του 2016, την 29/03/2017.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης ισχυριζόμενη ότι **α)** κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 64 του ν.4174/2013, η Φορολογική Διοίκησης δεν παρείχε σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση και για τα γεγονότα που θεμελιώνουν την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, **β)** η φορολογική διοίκηση δεν τήρησε τη διαδικασία της προηγούμενης ακρόασης και **γ)** δεν υφίσταται καμία παράβαση διάταξης νόμου καθώς σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 62 και 64 του ν.4172/2013 και της ΔΕΑΦ Α 1060755 ΕΞ 2017 διαταγής της ΑΑΔΕ λαμβάνεται υπόψη η ημερομηνία καταβολής της υποκείμενης σε παρακράτηση φόρου πληρωμής που έγινε στις 20/03/2017 και όχι η ημερομηνία έκδοσης του παραστατικού στοιχείου.

Επειδή, με το άρθρο 64§7 του ν.4172/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 24§6 του ν.4223/2013, με ισχύ από 01.01.2014, ορίζεται ότι ο φόρος που παρακρατείται σύμφωνα με το άρθρο 64§1-6 του ίδιου νόμου αποδίδεται το αργότερο μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την ημερομηνία καταβολής της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής.

Επειδή, περαιτέρω με το άρθρο 4 της ΠΟΛ. 1048/11-02-2014 της ΓΓΔΕ με θέμα: «Τρόπος υποβολής της δήλωσης και απόδοσης του φόρου που παρακρατείται στις αμοιβές για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες και άλλες αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης δ παραγράφου 1 του άρθρου 64 του ν. 4172/2013» ορίζεται ότι: «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 τις διατάξεις του άρθρου 54§1 περ. β' του ν. 4174/2013:

«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:

β) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση»

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 2 περ. δ' του ως άνω άρθρου και νόμου:

«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, [με ανώτατο όριο το ποσό ύψους τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο, στην περίπτωση της μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων], σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα.»

Επειδή, στην υπ' αριθμ. **ΔΕΑΦ Α' 1060755 ΕΞ 2017/ 24-4-2017** διευκρινιστική εγκύκλιος της ΑΑΔΕ με θέμα «Μη επιβολή προστίμων 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 καταβολής της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής και όχι από την ημερομηνία έκδοσης του παραστατικού» αναφέρονται τα κάτωθι:

«**1.** Με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 60 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι ο παρακρατούμενος φόρος στο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις αποδίδεται το αργότερο μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την ημερομηνία καταβολής του υποκείμενου σε παρακράτηση εισοδήματος και περαιτέρω με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παρ. 4 του άρθρου 8 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι χρόνος κτήσης του εισοδήματος (είτε από μισθωτή εργασία είτε από επιχειρηματική δραστηριότητα) θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα εισπραξής του. Συνεπώς, το εισόδημα από μισθωτή εργασία προκύπτει και καθίσταται απαιτητό με την ολοκλήρωση των παρεχόμενων υπηρεσιών είτε ανά μήνα για τους παρέχοντες έμμισθη υπηρεσία είτε ανά ημέρα για το ημερομίσθιο προσωπικό, δηλαδή όταν ο δικαιούχος απέκτησε δικαίωμα εισπραξής. Περαιτέρω, η υποχρέωση παρακράτησης φόρου αφορά αποκλειστικά τον εργοδότη, ο οποίος έχει ίδια και αυτοτελή υποχρέωση όπως προβεί στην παρακράτηση και απόδοση του παρακρατηθέντος ποσού στο Δημόσιο υποβάλλοντας σχετική δήλωση. Όπως διευκρινίσθηκε με την ΠΟΛ.1072/31.3.2015 εγκύκλιο μας, θα πρέπει να αποδίδεται παρακρατούμενος φόρος εισοδήματος από μισθωτή εργασία σύμφωνα με όσα ορίζονται από τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 60 επί δεδουλευμένων αποδοχών μισθωτών ακόμα και αν αυτές δεν έχουν πραγματικά καταβληθεί στους δικαιούχους. Με την ίδια ως άνω εγκύκλιο μας έγινε δεκτό ότι δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013), για τις δηλώσεις απόδοσης παρακρατούμενων φόρων που είχαν υποβληθεί ως 30.4.2015 και αφορούν εισοδήματα από μισθωτή εργασία για τα οποία ο χρόνος απόδοσης, σύμφωνα με τα προαναφερόμενα, είχε παρέλθει ως την ημερομηνία έκδοσης της ανωτέρω εγκυκλίου.

Διευκρινίζεται ότι η Φορολογική Διοίκηση έκανε δεκτή τη μη επιβολή των προστίμων του Κ.Φ.Δ. στην περίπτωση αυτή, καθόσον πριν την ερμηνεία των διατάξεων της παρ. 6 του άρθρου 60 του ν.4172/2013 υπήρχε η πεποίθηση ότι η απόδοση του παρακρατούμενου φόρου στο εισόδημα από μισθωτή εργασία διενεργείται το αργότερο μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την ημερομηνία πραγματικής πληρωμής του εισοδήματος από μισθωτή εργασία και όχι από την ημερομηνία που αυτό κατέστη δεδουλευμένο.

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. 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, εν προκειμένω η με υπ' αριθμ./2017 δήλωση παρακρατούμενων φόρων από αμοιβές για υπηρεσίες ελευθέρου επαγγέλματος, ποσού 100,00 €, που υπέβαλε η προσφεύγουσα επιχείρηση την **29/03/2017**, αφορά τη φορολογική περίοδο Ιούνιο του 2016.

Επειδή, βάσει των ως άνω διατάξεων και της ΔΕΑΦ Α' 1060755 ΕΞ 2017/ 24-4-2017 διευκρινιστικής εγκύκλιος της ΑΑΔΕ, ορθώς εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ καθώς ο χρόνος διενέργειας της παρακράτησης φόρου στις αμοιβές διοίκησης, και στις αμοιβές για συμβουλευτικές και άλλες παρόμοιες υπηρεσίες, με βάση τις διατάξεις της περ. δ' της παρ. 1 των άρθρων 62 και 64 του 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.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί του αντιθέτου πέρα του ότι είναι αναπόδεικτος είναι και νόμω αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με τα διατάξεις του άρθρου 62§4 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ):

«4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν την έκδοση της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα, τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.»

Επειδή, εν προκειμένω, η παράβαση στην οποία υπέπεσε η προσφεύγουσα είναι διαδικαστική, δεν υφίσταται η υποχρέωση κλήσης αυτής σε ακρόαση από την φορολογική αρχή.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 06/03/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, **ΑΦΜ**

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

Φορολογικό έτος 2016:

Πρόστιμο άρθρου 54§2 περ. δ' του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ): **500,00 €**

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.