



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6**

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604504

ΦΑΞ : 213-1604567

Καλλιθέα, 13.6.2017

Αριθμός απόφασης: 3365

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 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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 15-2-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της, με ΑΦΜ, με έδρα στο Πόρτοχέλι Αργολίδας κατά της με αριθμό/15.12.2016 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ για το φορολογικό έτος 2015 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθμό/15.12.2016 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ για το φορολογικό έτος 2015, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 15-2-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της, με 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμό/15.12.2016 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, η οποία είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα, με δραστηριότητα «αρχιτέκτων», πρόστιμο ύψους 250,00 €, για τη φορολογική περίοδο 1.10.2015 -31.10.2015, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54§§1,2 του ν.4174/2013 λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με αριθμό/2016 προσωρινής δήλωσης παρακρατούμενων φόρων.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε βάσει της από 15.12.16 Έκθεσης Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, σύμφωνα με την οποία, η προσφεύγουσα υπέβαλε εκπρόθεσμα τη με αρ./2016 αρχική προσωρινή δήλωση παρακρατούμενων φόρων από επιχειρηματική δραστηριότητα φορολογικής περιόδου παρακράτησης 1.10.2015 -31.10.2015, με ημερομηνία οριστικής υποβολής την 10.2.2016, ήτοι μετά την πάροδο της νόμιμης προθεσμίας υποβολής στις 31.12.2015.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να ακυρωθεί η με αριθμό/15.12.2016 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ προβάλλοντας τα εξής:

Η δήλωση υποβλήθηκε από το λογιστή της μέσα στις προθεσμίες που ορίζει η φορολογική νομοθεσία (ΠΟΛ 1048/2014), ήτοι εντός διμήνου από την ημερομηνία πραγματικής καταβολής της αμοιβής . Προς απόδειξη των ισχυρισμών της προσκομίζει απόδειξη εξόφλησης που εξέδωσε ο λογιστής της, από την οποία προκύπτει ο χρόνος πραγματικής εξόφλησης του τιμολογίου παροχής υπηρεσιών, βάσει του οποίου έγινε η παρακράτηση φόρου, καθώς και έγγραφη μαρτυρία του λογιστή της.

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».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 62 του ν.4172/2013: «Πληρωμές υποκείμενες σε παρακράτηση» του ν.4172/2013: «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 «Συντελεστές παρακράτησης φόρου» του ν.4172/2013: «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.....

6.....

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
.....

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 το άρθρο 54 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:

α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα ή υποβάλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου,

β) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση,

γ) δεν υποβάλλει ή υποβάλει εκπρόθεσμα δήλωση παρακράτησης φόρου, ...

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:...

γ) διακόσια πενήντα (250) 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 απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα και

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, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1048/ 11-2-2014 «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»:

«Άρθρο 4

Προθεσμία υποβολής δήλωσης και απόδοσης του φόρου

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. ...

Άρθρο 6

Ισχύς της Απόφασης

Η παρούσα απόφαση ισχύει από το φορολογικό έτος 2014 για πληρωμές 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) που πραγματοποιούνται από 1.1.2014 και μετά.»

Επειδή, μετά την κατάθεση της εν λόγω προσφυγής (ημερ. κατάθεσης αυτής 15-02-2017) εκδόθηκε στις 24-04-2017 από την Α.Α.Δ.Ε, **διευκρινιστική εγκύκλιος** η ΔΕΑΦ Α 11060755 ΕΞ 2017/ 24-04-2017 σχετική με αυτό το θέμα και η οποία έχει ως εξής :

<< Αριθ. πρωτ.: ΔΕΑΦ Α 1060755 ΕΞ 2017 (Αθήνα, 24 Απριλίου 2017)
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.

Αναφορικά με το παραπάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα εξής:

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 ιδία 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, καθώς και 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, στη συγκεκριμένη περίπτωση:

Α) Με τη με αριθμό/15.12.2016 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ύψους 250,00 €, για τη φορολογική περίοδο 1.10.2015 -31.10.2015, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου

54§1,2 του ν.4174/2013 λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με αριθμό/2016 προσωρινής δήλωσης παρακρατούμενων φόρων.

Β) Η προσφεύγουσα, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, διενήργησε παρακράτηση φόρου από επιχειρηματική δραστηριότητα (αρ. 64§1δ' του ν. 4172/2013), με συντελεστή 20%, ποσού ύψους 20 €, για αμοιβή ποσού 100,00 €, βάσει του με αρ. 244/10.10.2015 τιμολογίου παροχής υπηρεσιών, εκδόσεως του λογιστή της, ΑΦΜ Η ως άνω αμοιβή καταβλήθηκε από την προσφεύγουσα στο λογιστή της την 10.2.2016, όπως προκύπτει από την υπ' αριθμ. 6/10.2.2016 απόδειξη είσπραξης του λογιστή. Συνεπώς η προσφεύγουσα όφειλε, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, να αποδώσει το εν λόγω παρακρατηθέν ποσό και να προβεί στην υποβολή της σχετικής δήλωσης παρακρατούμενων φόρων, μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την ημερομηνία πραγματικής καταβολής της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής, εν προκειμένω μέχρι τις 10.4.2016.

Επειδή η προσφεύγουσα για την απόδοση του ως άνω παρακρατηθέντος φόρου υπέβαλε την υπ' αριθμ.δήλωση παρακρατούμενων φόρων την 10.2.2016, ήτοι εντός της οριζόμενης από τις ως άνω διατάξεις προθεσμίας.

Επειδή οι δηλώσεις αυτές, των παρακρατούμενων φόρων, αφορούν περιόδους πριν την έκδοση (18-07-2016) της διευκρινιστικής με ΑΠ ΔΕΑΦ Β'1110696 ΕΞ 2016/18.7.2016.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθ. 9 του ν. 4174/2013, όπως αντικαταστάθηκε με την περ. β της παρ 1 του άρθρου 12 του Ν 4474/2017(ΦΕΚ Α' 80/7-6-17) που ισχύει από 7/6/2017 και μετά

«2. Οι ερμηνευτικές εγκυκλίου είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν. **Η τυχόν μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης δεν ισχύει αναδρομικά σε περίπτωση που συνεπάγεται τη χειροτέρευση της θέσης των φορολογουμένων.**».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η αρμόδια Δ.Ο.Υ επέβαλε το επίδικο πρόστιμο εφαρμόζοντας αναδρομικά τις οδηγίες της διευκρινιστικής εγκυκλίου της Α.Α.ΔΕ, με ΑΠ ΔΕΑΦ Β'1110696 ΕΞ 2016/18.7.2016. που όριζε ότι << ...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...>>, σε αντιδιαστολή με το προϊσχύον καθεστώς (άρθρο 4 της ΠΟΛ.1048/11.2.2014) που είχε ως εξής << .. 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..>> Στην υπό κρίση υπόθεση το πρόστιμο επεβλήθη από την Δ.Ο.Υ που εφάρμοσε διατάξεις μεταγενέστερες των φορολογικών περιόδων που αφορούσαν και ήταν δυσμενέστερες για τον φορολογούμενο.

Επειδή μέσω Τaxis η Δ.Ο.Υ. έχει τη δυνατότητα εμφάνισης και εκτύπωσης των προσωρινών αυτών δηλώσεων με αποτύπωση του χρόνου έκδοσης του στοιχείου, του ποσού της αμοιβής και του

ποσού του παρακρατηθέντος φόρου που αποδίδεται . Αυτό που δεν προκύπτει από όλη την διαδικασία είναι ο χρόνος εξόφλησης των εν λόγω αμοιβών, ο οποίος αποτελεί κατά τα προαναφερθέντα για το χρονικό διάστημα πριν την 18-07-2016 (πριν την έκδοση της διευκρινιστικής με ΑΠ ΔΕΑΦ Β'1110696 ΕΞ 2016/18.7.2016) προσδιοριστικό στοιχείο για το εκπρόθεσμο ή εμπρόθεσμο της δήλωσης απόδοσης παρακρατηθέντα φόρου. Ο χρόνος δε εξόφλησης των αμοιβών αυτών δεν αναφέρεται στην συνταχθείσα από την Δ.Ο.Υ. σχετική Έκθεση Ελέγχου, βάσει της οποίας επεβλήθη το επίδικο πρόστιμο.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.3 του Άρθρο 62 του Ν. 4174/2013 :

« Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4174/2013 Άρθρο 64 «Επαρκής αιτιολογία»

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν τη έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου. ...»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση απουσιάζει από την έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ και από την πράξη προσδιορισμού προστίμου, ο χρόνος έναρξης του υπολογισμού του εκπροθέσμου της δήλωσης που ορίζεται ως ο χρόνος μετά το τέλος του δεύτερου μήνα από την ημερομηνία καταβολής της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής, καθόσον δεν προκύπτει η ημερομηνία πληρωμής.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με αριθμό/15-2-2017 ενδικοφανούς προσφυγής της, με ΑΦΜ

.....

Οριστική φορολογική υποχρέωση:

Πρόστιμο άρθρου 54 ν.4174/2013 για το φορολ. έτος 2015: 0,00€

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 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.

