



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αριθμός Απόφασης: 1525/10-06-2019

Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών

Υποδ/νση Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

Τμήμα Α8 – Επανεξέτασης

Εγνατία 45, Τ.Κ.: 546 30 – Θεσσαλονίκη

Αριθ. τηλ.: 2313333254

Αριθ. fax: 2313333258

Ηλεκτρονική διεύθυνση: ded.thess@aaade.gr

Url: www.aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013).

β. Του άρθρου 11 της με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκ. Δ.ΟΡΓ.Α1036960ΕΞ2017/10-03-2017 (ΦΕΚ968Β/22-03-2017) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

γ. Της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 (ΦΕΚ1440Β/27-04-2017) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε..

2. Την ΠΟΛ.1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης .../.../2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... **Ενδικοφανή Προσφυγή** της κ. ... με **Α.Φ.Μ.:** ... που υποβλήθηκε στην **Δ.Ο.Υ. Κοζάνης**, κατά της με αριθμό .../...-...-2019 **Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 του Ν.4174/2013)** του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. Πτολεμαΐδας** για το **φορολογικό έτος 2014**.

5. Την ως άνω πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πτολεμαΐδας.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης.

7. Την Εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της Απόφασης.

Επί της από .../.../2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... **Ενδικοφανούς Προσφυγής** της κ. ... με **Α.Φ.Μ.:** ..., η οποία **ασκήθηκε εμπροθέσμως** και μετά από μελέτη και αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό .../...-...-2019 προσβαλλόμενη **Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 του Ν.4174/2013)** του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. Πτολεμαΐδας**, για το **φορολογικό έτος 2014**, επιβλήθηκε, σε βάρος της προσφεύγουσας, **πρόστιμο του Κ.Φ.Δ. ποσού ...,00 €**, για **εκπρόθεσμη υποβολή** της με αριθμό .../...-...-2015 αρχικής προσωρινής δήλωσης απόδοσης παρακρατούμενων φόρων από αμοιβές επιχειρηματικής δραστηριότητας για τον μήνα **Μάρτιο του 2014 (01/03/2014 – 31/03/2014)**, από την οποία προέκυψε ποσό φόρου για καταβολή. Η εν λόγω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται στην από .../.../2019 **Έκθεση Ελέγχου Προστίμου Κ.Φ.Δ. (Ν.4174/2013)** της **Δ.Ο.Υ. Πτολεμαΐδας** για την προσφεύγουσα.

Η προσφεύγουσα κ. ... με **Α.Φ.Μ.:** ..., με την με ημερομηνία κατάθεσης .../.../2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... **Ενδικοφανή Προσφυγή**, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πτολεμαΐδας, προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους:

1.

Παραβίαση της αρχής της προηγούμενης ακρόασης του διοικούμενου πριν από την επιβολή, σε βάρος της προσφεύγουσας, της προσβαλλόμενης πράξης [άρθρο 20 του Συντάγματος και άρθρο 6 του Ν.2690/1999 (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας)].

2.

Μη υποχρέωση υποβολής δήλωσης απόδοσης παρακρατούμενων φόρων από αμοιβές επιχειρηματικής δραστηριότητας, δεδομένου ότι το ΤΠΥ Νο ../-...-2014, με το οποίο έγινε η παρακράτηση του φόρου (20%), αφορά σε καθαρή αμοιβή ποσού ...,00 €, ήτοι μικρότερου από 300,00 € [άρθρο 64 παράγραφος 8 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.)].

3.

Με τις διατάξεις της παραγράφου VII. Λοιπές Οδηγίες περίπτωση 6 της ΠΟΛ.1072/31-03-2015 Εγκυκλίου της Γενικής Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ορίζεται ότι δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) για τις δηλώσεις απόδοσης παρακρατούμενων φόρων που υποβλήθηκαν έως την 30/04/2015 και αφορούν σε εισοδήματα για τα οποία ο χρόνος απόδοσης έχει παρέλθει έως την 31/03/2015.

4.

Η προσβαλλόμενη πράξη είναι αόριστη και στερείται πλήρους και νόμιμης αιτιολογίας.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 18 (Υποβολή φορολογικής δήλωσης) παράγραφος 1 του Ν.4174/2013 «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ170Α/26-07-2013), όπως ίσχυαν έως την 16/01/2018 πριν από την τροποποίησή τους με τις διατάξεις του άρθρου 397 παράγραφος 1 του Ν.4512/2018 (ΦΕΚ5Α/17-01-2018), οριζόταν ότι
«1. Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στην Φορολογική Διοίκηση κατά τον χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία. Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από την Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης, με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 61 (Υπόχρεοι σε παρακράτηση) του Ν.4172/2013 «Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του Ν.4046/2012, του Ν.4093/2012 και του Ν.4127/2013 και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ167Α/23-07-2013) ορίζεται ότι
«Κάθε νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα ή φυσικό πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και έχει την φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα, οι φορείς γενικής κυβέρνησης ή κάθε φορολογούμενος που δεν έχει την 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, με τις διατάξεις του άρθρου 62 (Πληρωμές υποκείμενες σε παρακράτηση) παράγραφος 1 περίπτωση δ) του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι
«1. Οι ακόλουθες πληρωμές υπόκεινται 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, με τις διατάξεις του άρθρου 64 (Συντελεστές παρακράτησης φόρου) παράγραφος 1 περίπτωση δ) εδάφιο πρώτο, παράγραφος 7 εδάφιο πρώτο και παράγραφος 8 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν, 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%).

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.

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, με τις διατάξεις του άρθρου 9 (Ερμηνευτικές Εγκύκλιοι και Οδηγίες) παράγραφος 2 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως ισχύουν από την 07/06/2017 μετά από την αντικατάστασή τους με τις διατάξεις του άρθρου 12 παράγραφος 1 περίπτωση β) του Ν.4474/2017 (ΦΕΚ80Α/07-06-2017), ορίζεται ότι

«2. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για την 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 την χειροτέρευση της θέσης των φορολογουμένων.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 4 (Προθεσμία υποβολής δήλωσης και απόδοσης του φόρου) της ΠΟΛ.1048/11-02-2014 (ΦΕΚ417Β/20-02-2014) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, 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) της παραγράφου 1 του άρθρου 64 του Ν.4172/2013», όπως ίσχυαν για το φορολογικό έτος 2014, οριζόταν ότι

«Οι υπόχρεοι παρακράτησης φόρου με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%), σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης δ) της παραγράφου 1 του άρθρου 64 του Ν.4172/2013 (ΦΕΚ167Α/23-07-2013), 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, στην παράγραφο 7 περίπτωση α) του με αριθμό πρωτοκόλλου ΔΕΑΦ Β 1110696 ΕΞ 2016 και ημερομηνία 18/07/2016 εγγράφου του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, με θέμα «Διευκρινίσεις σχετικά με τον χρόνο διενέργειας παρακράτησης φόρου στις αμοιβές της περίπτωσης δ) της παραγράφου 1 του άρθρου 62 του Ν.4172/2013, καθώς και με τον χρόνο συμψηφισμού του φόρου που παρακρατείται με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 64 του Ν.4172/2013, στα εισοδήματα φορολογικού έτους 2014 και επόμενων», αναφέρεται ότι

«7. Κατόπιν των ανωτέρω, διευκρινίζονται τα ακόλουθα, αναφορικά με τον χρόνο διενέργειας παρακράτησης φόρου στις πληρωμές για αμοιβές διοίκησης, για αμοιβές για συμβουλευτικές ή παρόμοιες υπηρεσίες, καθώς και τον χρόνο συμψηφισμού του φόρου που παρακρατείται από φορείς γενικής κυβέρνησης, με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 64 του Ν.4172/2013:

α) 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 αυτό ποσού. Αυτό, άλλωστε, είναι σύμφωνο και με τις διατάξεις της παραγράφου 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 στις αμοιβές για συμβουλευτικές και άλλες παρόμοιες υπηρεσίες, με βάση τις διατάξεις των περιπτώσεων δ) των παραγράφων 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.
.....».

Επειδή, στις παραγράφους 3 και 4 του με αριθμό πρωτοκόλλ. ΔΕΑΦ Α 1060755 ΕΞ 2017 και ημερομηνία 24/04/2017 εγγράφου του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με θέμα «Μη επιβολή προστίμων του Κ.Φ.Δ. (Ν.4174/2013) για εκπρόθεσμες δηλώσεις απόδοσης παρακρατούμενων φόρων της περίπτωσης δ) της παραγράφου 1 των άρθρων 62 και 64 του Ν.4172/2013 που έως την 18/07/2016 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», αναφέρεται ότι

«3. Αναφορικά με τον χρόνο διενέργειας παρακράτησης φόρου στις εν λόγω πληρωμές με το με αριθμό πρωτοκόλλου ΔΕΑΦ Β 1110696 ΕΞ 2016 και ημερομηνία 18/07/2016 έγγραφό 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 παραγράφου 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 στις αμοιβές για συμβουλευτικές και άλλες παρόμοιες υπηρεσίες, με βάση τις διατάξεις της περίπτωσης δ) της παραγράφου 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 αριθμό πρωτοκόλλου ΔΕΑΦ Β 1110696 ΕΞ 2016 και ημερομηνία 18/07/2016 έγγραφο, γίνεται δεκτό ότι δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα του Κ.Φ.Δ. (Ν.4174/2013) για εκπρόθεσμες δηλώσεις απόδοσης παρακρατούμενων φόρων της περίπτωσης δ) της παραγράφου 1 των άρθρων 62 και 64 του Ν.4172/2013 που έως την 18/07/2016 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 την 18/07/2016 παρέμεναν ανεξόφλητα, θεωρούνται εμπρόθεσμες εφόσον έχουν υποβληθεί μέχρι την 30/09/2016.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 54 (Διαδικαστικές παραβάσεις) παράγραφος 1 περίπτωση γ) και παράγραφος 2 περίπτωση γ) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως είχαν τροποποιηθεί και ίσχυαν για το φορολογικό έτος 2014, οριζόταν ότι

«1. Για κάθε μία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή την 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:

γ) Διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β), γ), δ), στ) και θ) 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 απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα.».

Επειδή, με τις διατάξεις του κεφαλαίου ΙΙ παράγραφος 2 περίπτωση β) εδάφιο πρώτο της ΠΟΛ.1252/20-11-2015 Εγκυκλίου του Υπουργείου Οικονομικών, με θέμα «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4174/2013, άρθρα 53 – 62)», ορίζεται ότι

«ΙΙ. ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ 53 – 62.

2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54).

β) Εκπρόθεσμη υποβολή ή μη υποβολή δηλώσεων από τις οποίες προκύπτει φόρος για καταβολή [παράγραφος 1 περιπτώσεις β) και γ)].

Για την εκπρόθεσμη υποβολή ή την μη υποβολή δηλώσεων από τις οποίες προκύπτει φόρος για καταβολή [άρθρο 54 παράγραφος 1 περίπτωση β)], καθώς και δηλώσεων απόδοσης παρακρατούμενων φόρων [άρθρο 54 παράγραφος 1 περίπτωση γ)], επιβάλλεται, κατά περίπτωση, πρόστιμο εκατό (100,00) ευρώ, όταν ο φορολογούμενος δεν είναι υπόχρεος τήρησης λογιστικών βιβλίων, διακοσίων πενήντα (250) ευρώ όταν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα,».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 64 (Επαρκής αιτιολογία) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι

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

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 62 (Επιβολή, κοινοποίηση και πληρωμή τόκων και προστίμων) παράγραφοι 1 και 3 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι

«1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα και ιδίως αυτές που αφορούν τον φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.

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

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 28 (Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου) παράγραφος 2 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι

«2. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 17 (Αιτιολογία) του Ν.2690/1999 «Κύρωση του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ45Α/09-03-1999) ορίζεται ότι

«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει την διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.

2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στον νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης.

3. Όταν η διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως, τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου.».

Επειδή, περαιτέρω, η αιτιολογία της πράξης μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από την σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 962/2012, 2695/1993).

Επειδή, σύμφωνα με την θεωρία (βλ. Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, «Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου», Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα 2011, σελίδα 174), αιτιολογία είναι, γενικά, η αναφορά των κανόνων δικαίου που ρυθμίζουν την έκδοση της διοικητικής πράξης και της ερμηνείας τους, της διαπίστωσης ότι συντρέχουν οι πραγματικές και νομικές καταστάσεις, ενόψει των οποίων επιβάλλεται ή επιτρέπεται η έκδοση της πράξης κατ' εφαρμογή των κανόνων αυτών, της διαπίστωσης της συνδρομής και της εκτίμησης των σχετικών πραγματικών περιστατικών, καθώς και των σκέψεων του διοικητικού οργάνου που οδήγησαν στην έκδοση ή την άρνηση της έκδοσης της διοικητικής πράξης. Σχετικό με την αιτιολογία είναι το βάρος της απόδειξης, για την συνδρομή των πραγματικών περιστατικών, που είναι προϋπόθεση της έκδοσης της διοικητικής πράξης (άρθρο 17 παράγραφος 3 του ΚΔΔιαδ). Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου, τόσο

από τον διοικούμενο όσο και από το δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος ή για την διασφάλιση των συμφερόντων ή δικαιωμάτων του διοικούμενου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας. Η **αιτιολογία** θεωρείται **νόμιμη** όταν είναι **α) σαφής**, όταν, δηλαδή, καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της (ορισμένος χαρακτήρας της αιτιολογίας, ΣτΕ 3692/2001, 4223/2000), **β) ειδική**, όταν, δηλαδή, δεν είναι γενική και αόριστη και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στην συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη και **γ) επαρκής**, όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της, κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου. Συγκεκριμένα, το διοικητικό όργανο εντοπίζει, ερμηνεύει και εφαρμόζει τον κρίσιμο κανόνα δικαίου (νομικό σκέλος της πράξης, ορθή ερμηνεία του περιεχομένου του κανόνα δικαίου, ΣτΕ 546/2008), υπαγάγει, δηλαδή, τα πραγματικά περιστατικά στον κανόνα δικαίου (Ευγενία Πρεβεδούρου, «*Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων. Γενικό Διοικητικό Δίκαιο. Εμβάθυνση Δημοσίου Δικαίου. Διάγραμμα.*»). Η υποχρέωση αιτιολογίας αφορά στις πράξεις όλων των λειτουργιών της ενιαίας εξουσίας του Κράτους και επιβεβαιώνει την αρχή της φανεράς δράσης των οργάνων του, διότι μόνον με την αιτιολογία η δημόσια Διοίκηση εξαναγκάζεται να αποδείξει ότι είναι αμερόληπτη και χρηστή, δηλαδή ότι τηρεί την αρχή της νομιμότητας. Η ελαττωματική αιτιολογία (ελλείπουσα, ανεπαρκής, πλημμελής ή εσφαλμένη), όπως και η αόριστη αιτιολογία, καθιστά την διοικητική πράξη άκυρη (ΣτΕ 277/1996) (Αναστάσιος Τάχος, «*Ελληνικό Διοικητικό Δίκαιο*», εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη 2003, σελίδες 609 – 612).

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία που είναι καταχωρημένα στα πληροφοριακά συστήματα της Α.Α.Δ.Ε., η προσφεύγουσα ήταν ... και τηρούσε, κατά το φορολογικό έτος 2014, απλογραφικά βιβλία του Ν.4093/2012 (παράγραφος Ε, υποπαράγραφος Ε.1.) (Κ.Φ.Α.Σ.).

Επειδή, από τα διαλαμβανόμενα στον φάκελο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, η προσφεύγουσα έλαβε από την λογίστριά της κ. ... (Α.Φ.Μ.: ...) το ΤΠΥ Νο .../...-...-2014 για λογιστικές εργασίες πρώτου τριμήνου του 2014, καθαρής αξίας ...,00 € πλέον Φ.Π.Α. 23% ...,90 €, δηλαδή συνολικής αξίας ...,90 €, επί του οποίου διενεργήθηκε παρακράτηση φόρου εισοδήματος 20% στην καθαρή αξία, ήτοι ...,00 €. Για την απόδοση του παρακρατηθέντα φόρου, η προσφεύγουσα υπέβαλε εκπροθέσμως, μέσω διαδικτύου, την με αριθμό και ημερομηνία καταχώρησης .../...-...-2015 αρχική προσωρινή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων από αμοιβές επιχειρηματικής δραστηριότητας για τον μήνα Μάρτιο του 2014 (01/03/2014 – 31/03/2014), με την οποία αποδόθηκε το ποσό των ...,00 € που αντιστοιχούσε στον φόρο που είχε παρακρατηθεί με το ανωτέρω ΤΠΥ Νο .../...-...-2014.

Επειδή, για την εκπρόθεσμη υποβολή της ως άνω με αριθμό .../...-...-2015 δήλωσης, συντάχθηκε η από .../.../2019 Έκθεση Ελέγχου Προστίμου Κ.Φ.Δ. (Ν.4174/2013) της Δ.Ο.Υ. Πτολεμαΐδας και εκδόθηκε, από τον Προϊστάμενο της εν λόγω Δ.Ο.Υ., η με αριθμό .../...-...-2019 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 του Ν.4174/2013) με την οποία επιβλήθηκε, σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ποσού ...,00 €.

Επειδή, από την έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Πτολεμαΐδας, η οποία αποτελεί την αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης, καθώς και από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, δεν προκύπτει ο χρόνος καταβολής της υπό κρίση υποκείμενης σε παρακράτηση φόρου αμοιβής (δη του ΤΠΥ Νο .../...-...-2014). Κατά συνέπεια, δεν μπορεί να κριθεί εάν για την εκπρόθεσμη με αριθμό και ημερομηνία καταχώρησης .../...-...-2015 αρχική προσωρινή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων από αμοιβές επιχειρηματικής δραστηριότητας για τον μήνα Μάρτιο του 2014, που υποβλήθηκε πριν από την 18/07/2016, πρέπει να επιβληθεί ή όχι το πρόστιμο του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), σύμφωνα με τα οριζόμενα στο με αριθμό πρωτοκόλλου ΔΕΑΦ Α 1060755 ΕΞ 2017 και ημερομηνία 24/04/2017 έγγραφο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε..

Επειδή, κατόπιν όλων των ανωτέρω, η με αριθμό .../...-...-2019 προσβαλλόμενη **Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 του Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πτολεμαΐδας,**

ως πλημμελώς αιτιολογημένη, πρέπει να ακυρωθεί.

Για όλους τους ανωτέρω λόγους

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης .../.../2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... **Ενδικοφανούς Προσφυγής** της κ. ... με **Α.Φ.Μ.:** ... και την ακύρωση της με αριθμό .../...-...-2019 προσβαλλόμενης **Πράξης Επιβολής Προστίμου** (άρθρο 54 του Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πτολεμαΐδας.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα Απόφαση:

Φορολογικό έτος 2014

Η με αριθμό .../...-...-2019 **Πράξη Επιβολής Προστίμου** (άρθρο 54 του Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πτολεμαΐδας, ως ακολούθως:

Είδος παράβασης	Βάσει ελέγχου (σε ευρώ)	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ. (σε ευρώ)
Εκπρόθεσμη υποβολή αρχικής προσωρινής δήλωσης απόδοσης παρακρατούμενων φόρων από αμοιβές επιχειρηματικής δραστηριότητας για τον μήνα Μάρτιο του 2014 (01/03/14 – 31/03/14) (αριθμός καταχώρησης .../...-...-2015) [άρθρο 54 παράγραφος 1 περίπτωση γ) και παράγραφος 2 περίπτωση γ) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)]	...,00	<u>0,00</u>

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με την νόμιμη διαδικασία την παρούσα Απόφαση στην προσφεύγουσα.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Ο Προϊστάμενος της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
και Νομικής Υποστήριξης

Γεώργιος Κατσιούρης