



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη : 3-9-2018  
Αριθ. Πρωτ.: 1545

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη  
Ταχ. Κώδικας : 54630  
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου  
Τηλέφωνο : 2313-333245  
Fax : 2313-333258  
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr  
Url : [www.aade.gr](http://www.aade.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.) (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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

**2.** Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

**3.** Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»

**4.** Την από ...../2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της Ανώνυμης Εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ ..... και έδρα τα ..... , Τ.Κ. ...., κατά της υπ' αριθμ. ....-/.....-2018 γνωστοποίησης της Δ.Ο.Υ. ....

**5.** Την ως άνω γνωστοποίηση της οποίας ζητείται η ακύρωση.

**6.** Τις απόψεις της φορολογικής αρχής.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από .....-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «..... Α.Ε.» με Α.Φ.Μ.: ....., 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:

Η προσφεύγουσα εξαγωγική επιχείρηση, με έδρα τα ....., υπέβαλε εκπρόθεσμα στις 31/01/2015 δηλώσεις ΦΜΥ των περιόδων Ιανουαρίου, Φεβρουαρίου, Μαρτίου, Απριλίου, Μαΐου, Ιουνίου, Ιουλίου, Αυγούστου, Σεπτεμβρίου και Οκτωβρίου έτους 2014. Στη συνέχεια, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. .... γνωστοποίησε στην προσφεύγουσα με το με αρ. πρωτ. ....-/.....-2018 έγγραφό της, ότι θα προβεί στην βεβαίωση ανάλογων προστίμων, λόγω εκπρόθεσμης ηλεκτρονικής υποβολής μέσω TAXISNET αρχικής ή τροποποιητικής προσωρινής δήλωσης προκαταβλητέου φόρου ..... με ..... αριθμούς δήλωσης ...../2015, ...../2015, ...../2015, ..../2015, ...../2015, ...../2015, .../2015, ...../2015, .../2015 και ...../2015 σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.4174/2013 άρθρο 54, καλώντας την προσφεύγουσα, σε περίπτωση ενστάσεως, να προσέλθει στη Δ.Ο.Υ. εντός πέντε ημερών. Μετά το πέρας της προθεσμίας των πέντε ημερών, η Δ.Ο.Υ. .... προέβη το πρώτον σε ταμειακή βεβαίωση των προστίμων ύψους 5.000,00 €, λόγω παράβασης του άρθρου 54 παρ.1 περ.α' του Ν. 4174/2013, άνευ δηλαδή προηγούμενης έκδοσης και κοινοποίησης πράξης επιβολής προστίμου.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση προσφυγή της, ζητά την ακύρωση της ως άνω γνωστοποίησης ισχυριζόμενη ότι οι δηλώσεις Φ.Μ.Υ., επί των οποίων υποβλήθηκαν τα πρόστιμα, αφορούν παρακράτηση φόρου για αμοιβές που καταβάλλονται στα μέλη του Δ.Σ. της προσφεύγουσας εταιρείας, οι οποίες, σύμφωνα με το άρθρο 12 παρ.2δ' του ν. 4172/2013, θεωρούνται μισθοί για τις υπηρεσίες που παρέχουν τα μέλη του Δ.Σ. στην εταιρεία. Η υποχρέωση παρακράτησης και απόδοσης φόρου βαρύνει αποκλειστικά τον εργοδότη και διέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 60 του Ν. 4172/2013. Περαιτέρω, δυνάμει της Πολ. 1072/21-3-2015 δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα του Κ.Φ.Δ. για τις δηλώσεις παρακρατούμενων φόρων που είχαν υποβληθεί μέχρι 30-4-2015 και αφορούν εισοδήματα από μισθωτή εργασία.

**Επειδή** η παρ. 1 του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) ορίζει πως ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκησης ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης.

**Επειδή**, από τις διατάξεις του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, συνάγεται σαφώς ότι σκοπός της θέσπισης της διαδικασίας της ενδικοφανούς προσφυγής είναι μεταξύ άλλων η λειτουργία ενός σταδίου προελέγχου για εκείνες τις υποθέσεις που πρόκειται να εισαχθούν ενώπιον της δικαιοσύνης με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής, κατά συνέπεια, στο πεδίο εφαρμογής της ενδικοφανούς προσφυγής υπάγονται οι πράξεις, οι οποίες με βάση το προϊσχύον καθεστώς προσβάλλονταν απευθείας στα δικαστήρια με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής (άρθρο 63 επ. Κ.Δ.Δ.).

**Επειδή**, όπως έχει κριθεί από το ΣτΕ (1135/2011, 1868/2005), αλλά και δικαστήρια της ουσίας (ΔΕφΑθ 542/2012) –για το προ της θέσπισης της ενδικοφανούς διαδικασίας του άρθρ. 63 ν. 4174/2013 καθεστώς- σε περιπτώσεις οίκοθεν βεβαίωσης της οφειλής, το ατομικό φύλλο βεβαίωσης του φόρου, με το οποίο το πρώτον γίνεται ο προσδιορισμός του φόρου, υπόκειται σε προσφυγή ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων για πλημμέλειες που αφορούν την ύπαρξη και την έκταση των δι’ αυτού επιβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων. Συνεπώς, για το μετά τη θέσπιση της ενδικοφανούς διαδικασίας του άρθρ. 63 ν. 4174/2013 διάστημα, το αντίστοιχο ατομικό φύλλο βεβαίωσης θα πρέπει να υπόκειται στην ενδικοφανή προσφυγή του ως άνω άρθρου.

**Επειδή**, κατά μείζονα λόγο, η αυτή ερμηνεία αρμόζει και για τις βεβαιώσεις που γίνονται χωρίς τήρηση της προσήκουσας διαδικασίας, ήτοι χωρίς την προηγούμενη έκδοση της προβλεπόμενης εκ του νόμου διοικητικής πράξης προσδιορισμού του φόρου, καθώς με αυτές προσδιορίζεται η φορολογική οφειλή.

**Επειδή**, εν προκειμένω, ο καταλογισμός των επίμαχων προστίμων σε βάρος του προσφεύγοντος έγινε το πρώτον μετά τη με αρ. πρωτ. ..../.....-2018 γνωστοποίηση άνευ προηγούμενης έκδοσης και κοινοποίησης σε αυτόν των προβλεπόμενων εκ του νόμου πράξεων επιβολής προστίμου του άρθρ. 62 ν. 4174/2013, ώστε η ταμειακή βεβαίωση των προστίμων, κατά τα ανωτέρω, να αποκτά χαρακτηριστικά εκτελεστής διοικητικής πράξης και ως εκ τούτου να προσβάλλεται παραδεκτώς με ενδικοφανή προσφυγή.

**Επειδή** η προσβαλλόμενη γνωστοποίηση είναι μη νόμιμη ως στερούμενη ερείσματος, ήτοι λόγω παράλειψης, εκ μέρους της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., έκδοσης πράξης επιβολής προστίμου, της οποίας να δύναται να εκκινεί τη διαδικασία εκτέλεσης (βλ. ιδίως ΣτΕ 1868/2005). Η υποχρέωση δε έκδοσης πράξης πηγάζει, εν προκειμένω, ευθέως από τις διατάξεις του άρθρ. 62 παρ. 2, 3 & 4, με τις οποίες ορίζεται ότι: «2. Η πράξη επιβολής προστίμων κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο: α) μαζί με την πράξη προσδιορισμού του φόρου ή β) αυτοτελώς, εάν η πράξη προσδιορισμού του φόρου δεν εκδίδεται ταυτόχρονα.

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

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 έκδοσή 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».

Εξάλλου, με την ερμηνευτική εγκύκλιο ΠΟΛ.1252/20.11.2015 για τα πρόστιμα του Κ.Φ.Δ., διευκρινίστηκε ότι: «14. Για την επιβολή των προστίμων των άρθρων 54, 54Α, 56, 58, 58Α και 59 εκδίδεται πράξη επιβολής προστίμου, η οποία, σύμφωνα με το άρθρο 45 παρ. 2 περ. ζ' συνιστά εκτελεστό τίτλο και τα πρόστιμα αυτά καταβάλλονται εφάπαξ έως την τριακοστή ημέρα μετά την κοινοποίηση της πράξης επιβολής αυτών (άρθρο 62 παρ. 5). Οι πράξεις επιβολής προστίμου κατά το άρθρο 62 εκδίδονται από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ή τα όργανα που ορίζονται στην αριθμ. Δ6Α 1036682 ΕΞ/2014 25.2.2014 Απόφαση ΓΓΔΕ (Β'478 και 558), όπως ισχύει. Η πράξη περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία και δύναται να κοινοποιείται είτε μαζί με την πράξη προσδιορισμού φόρου είτε αυτοτελώς, στην περίπτωση που οι δύο πράξεις δεν εκδίδονται ταυτόχρονα (άρθρο 62 παρ. 2 και 3)».

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 12 παρ.2 περ.δ' του Ν. 4172/2013 «2. Για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε., εργασιακή σχέση υφίσταται όταν ένα φυσικό πρόσωπο παρέχει υπηρεσίες:

δ) ως διευθυντής ή μέλος του ΔΣ εταιρείας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας».

**Επειδή**, με το άρθρο 60 παρ. 1 και 6 του Ν.4172/2013 «1.Το μηνιαίο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις, συμπεριλαμβανομένων των παροχών σε είδος «των ημερομισθίων» και των εφάπαξ παροχών, υπόκειται σε παρακράτηση φόρου με βάση την κλίμακα της παραγράφου 1 του άρθρου 15 και του άρθρου 16 μετά από προηγούμενη αναγωγή του σε ετήσιο... 6. Ο φόρος που παρακρατείται σύμφωνα με τις ανωτέρω παραγράφους αποδίδεται το αργότερο μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την ημερομηνία καταβολής του υποκείμενου σε παρακράτηση εισοδήματος.»

**Επειδή** με τη διάταξη του άρθρο 59 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι : «1.Τα ακόλουθα πρόσωπα υποχρεούνται να παρακρατούν φόρο σύμφωνα με το σύστημα φορολόγησης στην πηγή : α) κάθε φυσικό πρόσωπο που αποκτά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που διενεργεί πληρωμές ή δίνει παροχές σε είδος στους εργαζομένους του ή υπαλλήλους του, β) κάθε νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που καταβάλει συντάξεις σε φυσικά πρόσωπα, γ)ταμεία κοινωνικής ασφάλισης ή παρόμοιες οντότητες που διενεργούν πληρωμές στους ασφαλισμένους τους» και στην παράγραφο 6 του άρθρου 60 του ίδιου νόμου ορίζεται : «Ο φόρος που παρακρατείται σύμφωνα με τις ανωτέρω παραγράφους αποδίδεται το αργότερο μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την ημερομηνία καταβολής του υποκείμενου σε παρακράτηση εισοδήματος.»

**Επειδή**, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, «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,...». Με την παρ. 2 δε της ίδιας ως άνω διάταξης ορίζεται ότι «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**, σύμφωνα με την Πολ. 1072/21-3-2015 - ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΦΟΡΟΥ ΣΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΜΙΣΘΟΥΣ ΚΑΙ ΣΥΝΤΑΞΕΙΣ παρ. 6 ορίζεται ότι: «Με τις διατάξεις της περ.δ' παρ.2 άρθρου 12 του ν.4172/2013 ορίζεται, ότι για τους σκοπούς του ΚΦΕ, εργασιακή σχέση υφίσταται όταν ένα φυσικό πρόσωπο παρέχει υπηρεσίες ως διευθυντής ή μέλος του ΔΣ εταιρείας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας.

Κατά συνέπεια, όλες οι αμοιβές που δίνονται σε διευθυντές ή μέλη του ΔΣ εταιρείας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας εξαιτίας της παροχής υπηρεσιών από τα πρόσωπα αυτά προς τα υπόψη νομικά πρόσωπα ή οντότητες θεωρούνται εισόδημα από μισθωτή εργασία. Στις παραπάνω αμοιβές που δίνονται εξαιτίας της παροχής υπηρεσίας από τα ανωτέρω πρόσωπα συμπεριλαμβάνονται αμοιβές που προβλέπονται από το καταστατικό ή εγκρίνει η Γενική Συνέλευση των μετόχων, αμοιβές που προκύπτουν από παραστάσεις σε συνεδριάσεις του ΔΣ. Ακόμα και στην περίπτωση που μέτοχος είναι και μέλος του ΔΣ και αμείβεται για τις παρεχόμενες υπηρεσίες του προς την εταιρεία στην οποία είναι μέτοχος και μέλος του ΔΣ αυτής, οι αμοιβές αυτές θεωρούνται εισόδημα από μισθωτή εργασία. Οι αμοιβές που καταβάλλονται με οποιαδήποτε μορφή στα μέλη ΔΣ, διαχειριστές και εργατοϋπαλληλικό προσωπικό από τα κέρδη του νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας αποτελούν μέρος (παρ.3 της ΠΟΛ. 1042/2015), ενώ στην ίδια ως άνω Πολ. - VII. ΛΟΙΠΕΣ ΟΔΗΓΙΕΣ, παρ.6 ορίζεται ότι: «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 είσπραξής 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 είσπραξης. 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. Επομένως 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 (σχετ. το με Α.Π. Δ12Α 1126595ΕΞ2014/16.9.2014 έγγραφο). **Μετά την παραπάνω αποσαφήνιση γίνεται δεκτό, ότι δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα του ΚΦΔ (ν.4174/2013), για τις δηλώσεις απόδοσης παρακρατούμενων φόρων που υποβάλλονται ως 30.04.2015 και αφορούν εισοδήματα για τα οποία ο χρόνος απόδοσης, σύμφωνα με την παρούσα, έχει παρέλθει ως την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας.** Με την ΠΟΛ.1049/11.2.2014 Απόφαση ΓΓΔΕ όπως ισχύει μετά την τροποποίησή της με την ΠΟΛ.1217/2.10.2014 Απόφαση ΓΓΔΕ δόθηκαν οδηγίες αναφορικά με τον καθορισμό του τρόπου υποβολής της δήλωσης και απόδοσης του φόρου που παρακρατείται στο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις και στην ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του Ν.3986/2011».

**Επειδή,** **οι** **με**  
αριθμό ...../2015, ...../2015, ...../2015, ...../2015, ...../2015, ..../2015, .../2015, ...../2015, .../2015 και ...../2015 εκπρόθεσμες δηλώσεις ΦΜΥ υποβλήθηκαν στις 31/01/2015, ήτοι πριν την 30/4/2015 και αφορούν σε περιόδους που ο χρόνος εμπρόθεσμης υποβολής τους είχε παρέλθει κατά την 31/3/2015, ημερομηνία έκδοσης της ΠΟΛ 1072/2015, με αποτέλεσμα να τυγχάνουν εφαρμογής οι οδηγίες της ως άνω ΠΟΛ.

Την αποδοχή της με αριθμό πρωτ. ....-2018 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας  
«.....» με Α.Φ.Μ.:.....

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της  
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών  
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης  
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

**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.