



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 24/11/2017

Αριθμός απόφασης: 5974

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλ. : 213 1604 574

FAX : 213 1604 567

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. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. 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.)*».

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440/τ.Β'/27.04.2017).

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 28/06/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ «.....», που εδρεύει στην Λαμία, στην οδό «.....», κατά των φερόντων στοιχεία Α.Π. «.....»/24-05-2017 δεκαέξι (16) πράξεων επιβολής Προστίμου επί διαδικαστικών παραβάσεων (περίπτωση γ του άρθρου 54 του ΚΦΔ) φορολογικών ετών 2014 και 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις φέρουσες στοιχεία Α.Π. «.....»/24-05-2017 δεκαέξι (16) πράξεις επιβολής Προστίμου επί διαδικαστικών παραβάσεων (περίπτωση γ του άρθρου 54 του ΚΦΔ)

φορολογικών ετών 2014 και 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 28/06/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανή προσφυγή 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 τις φέρουσες στοιχεία Α.Π. «.....»/24-05-2017 δεκαέξι (16) πράξεις επιβολής Προστίμου επί διαδικαστικών παραβάσεων (περίπτωση γ του άρθρου 54 του ΚΦΔ) φορολογικών ετών 2014 και 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, επιβλήθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας δεκαέξι (16) πρόστιμα ύψους 250,00 € έκαστο, επειδή υπέβαλε εκπρόθεσμα προσωρινές δηλώσεις παρακρατούμενου φόρου στο εισόδημα από μισθωτή εργασία, από τις οποίες προέκυψε υποχρέωση καταβολής φόρου, για τα φορολογικά έτη 2014 και 2015. Το γεγονός αυτό αποτελεί φορολογική παράβαση σύμφωνα με την περίπτωση γ' του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- Αόριστη αιτιολογία των προβαλλόμενων πράξεων καθώς δεν αναφέρεται σε αυτές συγκεκριμένα η φορολογική περίοδος που αφορούν, δηλαδή ο συγκεκριμένος μήνας παρακράτησης του φόρου στο εισόδημα από μισθωτή εργασία.
- Στις προβαλλόμενες πράξεις αναφέρεται εσφαλμένα η διάταξη του άρθρου 54 παρ.1α, ως νομική βάση που στηρίζει τα επιβληθέντα πρόστιμα, αντί του ορθού, δηλαδή της παρ. 1γ του άρθρου 54 του ίδιου νόμου.
- Δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα του ΚΦΔ για δηλώσεις απόδοσης παρακρατούμενων φόρων που υποβάλλονται έως 30/04/2015 και αφορούν εισοδήματα για τα οποία ο χρόνος απόδοσης έχει παρέλθει ως την ημερομηνία έκδοσης της ΠΟΛ 1072/2015.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 59 του Ν. 4172/2013: «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 τους "ή υπαλλήλους τους",
- β) κάθε νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που καταβάλλει συντάξεις σε φυσικά πρόσωπα,
- γ) ταμεία κοινωνικής ασφάλισης ή παρόμοιες οντότητες που διενεργούν πληρωμές στους ασφαλισμένους τους.

2. Το πρόσωπο, όπως αναφέρεται στην παράγραφο 1, το οποίο καταβάλλει εισόδημα για μισθωτή εργασία σύμφωνα με το άρθρο 12, φέρει την ευθύνη παρακράτησης φόρου και απόδοσής του στο κράτος.

Εάν δεν διενεργείται παρακράτηση, ο υπόχρεος οφείλει να καταβάλλει το φόρο που δεν παρακρατήθηκε, καθώς και τυχόν πρόστιμα και ποινές που προβλέπονται στην κείμενη νομοθεσία.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 60 του Ν. 4172/2013: «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 σύμφωνα με τη ΠΟΛ 1072/31-03-2015 της Υποδιεύθυνσης Άμεσης Φορολογίας του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα " Οδηγίες περί της εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 60 του ν.4172/2013 αναφορικά με την παρακράτηση φόρου στο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις ": ...VII. ΛΟΙΠΕΣ ΟΔΗΓΙΕΣ....6. 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.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του Ν. 4172/2013: «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)

γ) δεν υποβάλλει ή υποβάλει εκπρόθεσμα δήλωση παρακράτησης φόρου,

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

α) ...

β) ...

γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων "β', γ', δ' και στ σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα και

δ)..**»**

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 62 του Ν. 4174/2013: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το 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 σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013: «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστatzμένα 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 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του Ν. 4174/2013: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, όπως προκύπτει από την εξέταση των στοιχείων του φακέλου, οι προσβαλλόμενες πράξεις δεν αναφέρουν τη συγκεκριμένη φορολογική περίοδο απόδοσης του παρακρατούμενου φόρου στο εισόδημα από μισθωτή εργασία, ήτοι το μήνα της παρακράτησης του φόρου, παρά μόνο το έτος.

Επειδή στις οικείες εκθέσεις ελέγχου, με βάση τις οποίες εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις, δεν αναφέρεται εάν οι πληρωτέες αποδοχές είχαν καταβληθεί στους εργαζόμενους κατά το χρόνο υποβολής των δηλώσεων παρακράτησης φόρου στο εισόδημα από μισθωτή

εργασία, προκειμένου η προσφεύγουσα εταιρεία να τύχει ή όχι των ευεργετικών διατάξεων της ΠΟΛ 1072/31-03-2015, (τις οποίες επικαλείται για τις δηλώσεις που υπέβαλε με ημερομηνία υποβολής πριν την 30^η/04/2017) περί μη επιβολής προστίμου ΚΦΔ σε περιπτώσεις δηλώσεων απόδοσης παρακρατούμενων φόρων που υποβάλλονται ως 30.04.2015 και αφορούν εισοδήματα για τα οποία ο χρόνος απόδοσης, σύμφωνα με την εν λόγω ΠΟΛ, έχει παρέλθει ως την ημερομηνία έκδοσης της.

Επειδή στις οικείες εκθέσεις ελέγχου, και όπως σωστά προβάλλει στους ισχυρισμούς της η προσφεύγουσα εταιρεία, δεν αναφέρονται οι ορθές φορολογικές διατάξεις, τις οποίες παρέβη η προσφεύγουσα κατά την εκπρόθεσμη υποβολή των δηλώσεων παρακράτησης φόρου στο εισόδημα από μισθωτή εργασία.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 1 και 2 περίπτωση γ' του ν. 4174/2013:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους «εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

α) ...,

β) ...,

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης «επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης» και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ. 5 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013) και του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ 1064/2017 σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή η προσφεύγουσα με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή προβάλλει ισχυρισμό σχετικά με την αόριστη αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή εν προκειμένω λόγω της αόριστης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων, η προσφεύγουσα στερήθηκε του δικαιώματος να αντικρούσει επαρκώς την καταλογιζόμενη σε αυτήν παραβίαση της φορολογικής νομοθεσίας.

Επειδή βάσει των ανωτέρω, παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ισχυρισμών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 28/06/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας την επωνυμία «.....», ΑΦΜ «.....» και την ακύρωση, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό, των φερόντων στοιχεία Α.Π. «.....»/24-05-2017 δεκαέξι (16) πράξεων επιβολής Προστίμου επί διαδικαστικών παραβάσεων (περίπτωση γ του άρθρου 54 του ΚΦΔ) φορολογικών ετών 2014 και 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λαμίας για λόγους τυπικής πλημμέλειας.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ 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 .