



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 12-10-2017

Αριθμός απόφασης:2056

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333267

ΦΑΞ : 2313333258

E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (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' 1440/27-07-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με **ημερομηνία κατάθεσης 15/05/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του «.....»**, με ΑΦΜ:....., κατά των υπ' αριθμ.....,,,,,, και/27-03-2017 Πράξεων Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του Ν 4174/2013 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις με αριθμό,,,,,,, και/27-03-2017 Πράξεις Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του Ν 4174/2013 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της υπ.αρ.πρωτ...../15-05-2017 ενδικοφανούς προσφυγής του «.....», 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:

1)Με την υπ'αριθμ./27-03-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του Ν 4174/2013 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ, επιβλήθηκε στο προσφεύγον νομικό πρόσωπο πρόστιμο ύψους 100,00€ διότι υπέβαλε εκπρόθεσμα την με α/α καταχώρησης/22-04-2015 αρχική δήλωση Φ.Μ.Υ., περιόδου παρακράτησης Ιανουαρίου (1^{ου}) φορολογικού έτους 2014.

2)Με την υπ'αριθμ./27-03-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του Ν 4174/2013 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ, επιβλήθηκε στο προσφεύγον νομικό πρόσωπο πρόστιμο ύψους 100,00€ διότι υπέβαλε εκπρόθεσμα την με α/α καταχώρησης/22-04-2015 αρχική δήλωση Φ.Μ.Υ., περιόδου παρακράτησης Φεβρουαρίου (2^{ου}) φορολογικού έτους 2014.

3)Με την υπ'αριθμ./27-03-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του Ν 4174/2013 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ, επιβλήθηκε στο προσφεύγον νομικό πρόσωπο πρόστιμο ύψους 100,00€ διότι υπέβαλε εκπρόθεσμα την με α/α καταχώρησης/22-04-2015 αρχική δήλωση Φ.Μ.Υ., περιόδου παρακράτησης Μαρτίου (3^{ου}) φορολογικού έτους 2014.

4)Με την υπ'αριθμ./27-03-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του Ν 4174/2013 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ, επιβλήθηκε στο προσφεύγον νομικό πρόσωπο πρόστιμο ύψους 100,00€ διότι υπέβαλε εκπρόθεσμα την με α/α καταχώρησης/22-04-2015 αρχική δήλωση Φ.Μ.Υ., περιόδου παρακράτησης Απριλίου (4^{ου}) φορολογικού έτους 2014.

5)Με την υπ'αριθμ./27-03-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του Ν 4174/2013 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ, επιβλήθηκε στο προσφεύγον νομικό πρόσωπο πρόστιμο ύψους 100,00€ διότι υπέβαλε εκπρόθεσμα την με α/α καταχώρησης/22-04-2015 αρχική δήλωση Φ.Μ.Υ., περιόδου παρακράτησης Μαΐου (5^{ου}) φορολογικού έτους 2014.

6)Με την υπ'αριθμ./27-03-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του Ν 4174/2013 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ, επιβλήθηκε στο προσφεύγον νομικό πρόσωπο πρόστιμο ύψους 100,00€ διότι υπέβαλε εκπρόθεσμα την με α/α καταχώρησης/22-04-2015 αρχική δήλωση Φ.Μ.Υ., περιόδου παρακράτησης Ιουνίου (6^{ου}) φορολογικού έτους 2014.

7)Με την υπ'αριθμ./27-03-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του Ν 4174/2013 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ, επιβλήθηκε στο προσφεύγον νομικό πρόσωπο πρόστιμο ύψους 100,00€ διότι υπέβαλε εκπρόθεσμα την με α/α καταχώρησης/22-04-2015 αρχική δήλωση Φ.Μ.Υ., περιόδου παρακράτησης Ιουλίου (7^{ου}) φορολογικού έτους 2014.

8)Με την υπ'αριθμ./27-03-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του Ν 4174/2013 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ, επιβλήθηκε στο προσφεύγον νομικό πρόσωπο πρόστιμο ύψους 100,00€ διότι υπέβαλε εκπρόθεσμα την με α/α καταχώρησης/22-04-2015 αρχική δήλωση Φ.Μ.Υ., περιόδου παρακράτησης Αυγούστου (8^{ου}) φορολογικού έτους 2014.

9)Με την υπ'αριθμ./27-03-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του Ν 4174/2013 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ, επιβλήθηκε στο προσφεύγον νομικό πρόσωπο πρόστιμο ύψους 100,00€ διότι υπέβαλε εκπρόθεσμα την με α/α καταχώρησης/22-04-2015 αρχική δήλωση Φ.Μ.Υ., περιόδου παρακράτησης Σεπτεμβρίου (9^{ου}) φορολογικού έτους 2014.

10)Με την υπ'αριθμ./27-03-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του Ν 4174/2013 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ, επιβλήθηκε στο προσφεύγον νομικό πρόσωπο πρόστιμο ύψους 100,00€ διότι υπέβαλε εκπρόθεσμα την με α/α καταχώρησης/22-04-2015 αρχική δήλωση Φ.Μ.Υ., περιόδου παρακράτησης Οκτωβρίου (10^{ου}) φορολογικού έτους 2014.

Το προσφεύγον νομικό πρόσωπο, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενο ότι για τις υπό κρίση εκπρόθεσμες υποβολές δηλώσεων Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών έχει καταβάλλει τον προβλεπόμενο από το άρθρο 53 του Ν 4174/2013 τόκο και ως εκ τούτου άδικη, υπερβολική και εκ του περισσού την επιβολή ιδιαίτερου προστίμου για την ίδια παράλειψη, σε αντίθεση με τον προϊσχύσαντα μέχρι και την 31-12-2013 Ν 2523/1997, που σε τέτοιες περιπτώσεις προέβλεπε μόνο την επιβολή πρόσθετου φόρου.

Επειδή, σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 6 του άρθρου 60 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, σύμφωνα με το άρθρο 4 της ΠΟΛ 1049/2014 "Όσοι παρακρατούν φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 60 και της περίπτωσης ε' της [παραγράφου 1 του άρθρου 64 του Ν. 4172/2013](#) (ΦΕΚ Α' 167) υποχρεούνται να υποβάλουν προσωρινή δήλωση το αργότερο μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την ημερομηνία καταβολής του υποκείμενου σε παρακράτηση εισοδήματος ή της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής του ασφαρίσματος, σύμφωνα με τις διατάξεις της [παραγράφου 7 του άρθρου 64 του Ν.4172/2013](#) (ΦΕΚ Α' 67).

Επειδή, σύμφωνα με την περίπτωση γ της παραγράφου 1 του άρθρου 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)....., β)....., γ) δεν υποβάλλει ή υποβάλει εκπρόθεσμα δήλωση παρακράτησης φόρου,"

Επειδή, στην παράγραφο 2 του άρθρου 54 του Ν 4174/2013 ορίζεται ότι " 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: α)εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περίπτωση α' της παραγράφου 1 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων α', β', γ', δ', στ' και ιγ' της παραγράφου 1, β) εκατό (100) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων

β', γ' και δ' της παραγράφου 1 που ο φορολογούμενος δεν είναι υπόχρεος τήρησης λογιστικών βιβλίων,....."

Επειδή, σύμφωνα με την περίπτωση β της παραγράφου 2 του κεφαλαίου ΙΙ της ΠΟΛ 1252/2015 " Για την εκπρόθεσμη υποβολή ή τη μη υποβολή δηλώσεων από τις οποίες προκύπτει φόρος για καταβολή (άρθρο 54 παρ. 1 περ. β'), καθώς και δηλώσεων απόδοσης παρακρατούμενων φόρων (άρθρο 54 παρ. 1 περ. γ'), επιβάλλεται, κατά περίπτωση, πρόστιμο εκατό (100) 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, και πεντακόσιων (500) ευρώ, εάν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα (περ. β' και γ' της παρ. 1 σε συνδυασμό με τις περ. β', γ' και δ' της παρ. 2 του άρθρου 54)."

Επειδή, σύμφωνα με την υποενότητα VII-ΛΟΙΠΕΣ ΟΔΗΓΙΕΣ της ΠΟΛ 1072/31-03-2015 ορίζεται ότι " **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 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. 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, στην προκειμένη περίπτωση εσφαλμένα η φορολογική αρχή επέβαλε πρόστιμο άρθρου 54 Ν 4174/2013 για τις υπ' αριθμ.....,,,,,,, και/22-04-2015 εκπρόθεσμες αρχικές δηλώσεις Φ.Μ.Υ. περιόδου παρακράτησης 1^{ου}, 2^{ου}, 3^{ου}, 4^{ου}, 5^{ου}, 6^{ου}, 7^{ου}, 8^{ου}, 9^{ου} και 10^{ου} μήνα φορολογικού έτους 2014 αντίστοιχα, καθώς υποβλήθηκαν πριν της 30-04-2015 δη το χρονικό όριο που θέτει η ΠΟΛ 1072/31-03-2015 για την μη επιβολή προστίμου και αφορούν χρόνο απόδοσης που παρήλθε πριν τις 31-03-2015 (ημερομηνία έκδοσης της ΠΟΛ 1072/2015).

Για όλους τους ανωτέρω λόγους

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την αποδοχή της με αριθμό πρωτοκόλλου/15-05-2017 ενδικοφανούς προσφυγής του «.....» με **ΑΦΜ**:..... και την ακύρωση των υπ' αριθμ.,,,,,, και/27-03-2017 πράξεων επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν 4174/2013 του προϊσταμένου της ΔΟΥ

Οριστική Φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση:

Πράξη Επιβολής Προστίμου	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Αριθμ.774/27-03-2017	100,00€	0,00€
Αριθμ.777/27-03-2017	100,00€	0,00€
αριθμ.765/27-03-2017	100,00€	0,00€
αριθμ.767/27-03-2017	100,00€	0,00€
αριθμ.768/27-03-2017	100,00€	0,00€
αριθμ.766/27-03-2017	100,00€	0,00€
αριθμ.773/27-03-2017	100,00€	0,00€
αριθμ.769/27-03-2017	100,00€	0,00€
αριθμ.763/27-03-2017	100,00€	0,00€
αριθμ.764/27-03-2017	100,00€	0,00€

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

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