



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 15.09.2017

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1886

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333254

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, και το υπ' αριθ. συμπληρωματικό σημείωμα επί της υπ' αριθ. ενδικοφανούς προσφυγής, κατά των υπ' αριθ. και αποφάσεων επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4174/13 φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΓΚΑΔΑ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ. και αποφάσεις επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4174/13 φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΓΚΑΔΑ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΛΑΓΚΑΔΑ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ, και επί του υπ' αριθ. συμπληρωματικού σημειώματος επί της υπ' αριθ. ενδικοφανούς προσφυγής, 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 την υπ' αριθ. απόφαση επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΓΚΑΔΑ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 250,00 €, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής αρχικής δήλωσης φόρου μισθωτών υπηρεσιών για περίοδο παρακράτησης Αυγούστου (8^{ου}) φορολογικού έτους 2014.

Με την υπ' αριθ. απόφαση επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΓΚΑΔΑ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 250,00 €, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής αρχικής δήλωσης φόρου μισθωτών υπηρεσιών για περίοδο παρακράτησης Ιανουαρίου (1^{ου}) φορολογικού έτους 2014.

Με την υπ' αριθ. απόφαση επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΓΚΑΔΑ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 250,00 €, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής αρχικής δήλωσης φόρου μισθωτών υπηρεσιών για περίοδο παρακράτησης Φεβρουαρίου (2^{ου}) φορολογικού έτους 2014.

Με την υπ' αριθ. απόφαση επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΓΚΑΔΑ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 250,00 €, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής αρχικής δήλωσης φόρου μισθωτών υπηρεσιών για περίοδο παρακράτησης Μαρτίου (3^{ου}) φορολογικού έτους 2014.

Με την υπ' αριθ. απόφαση επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΓΚΑΔΑ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 250,00 €, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής αρχικής δήλωσης φόρου μισθωτών υπηρεσιών για περίοδο παρακράτησης Μαΐου (5^{ου}) φορολογικού έτους 2014.

Με την υπ' αριθ. απόφαση επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΓΚΑΔΑ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 250,00 €, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής αρχικής δήλωσης φόρου μισθωτών υπηρεσιών για περίοδο παρακράτησης Ιουνίου (6^{ου}) φορολογικού έτους 2014.

Με την υπ' αριθ. απόφαση επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΓΚΑΔΑ, επιβλήθηκε σε βάρος του

προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 250,00 €, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής αρχικής δήλωσης φόρου μισθωτών υπηρεσιών για περίοδο παρακράτησης Ιουλίου (7^{ου}) φορολογικού έτους 2014.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Δεν υπήρξε δόλος αποφυγής καταβολής οποιουδήποτε φόρου.
- 2) Δυνάμει της ΠΟΛ. 1072/31.03.2015 δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα του Κ.Φ.Δ. για τις δηλώσεις παρακρατούμενων φόρων που είχαν υποβληθεί μέχρι τις 30.04.2015 και αφορούν εισοδήματα από μισθωτή εργασία, για τα οποία έχει καταβληθεί ο αναλογούν Φ.Μ.Υ.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 60 παρ. 1 και 6 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «**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. 1049/11.02.2014 ορίζεται ότι: «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 το άρθρο 54 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «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: ... 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.»

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 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 ίδια 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. Επισημαίνεται, ότι όπως είχε διευκρινιστεί και στην Απόφαση αυτή, εργοδότες υπόχρεοι σε υποβολή προσωρινής δήλωσης που καταβάλλουν εισόδημα για μισθωτή εργασία σε εργαζόμενους ή υπαλλήλους τους, έχουν την υποχρέωση υποβολής της δήλωσης αυτής ακόμα και στην περίπτωση που δεν προκύπτει φόρος για απόδοση. Ειδικά στην περίπτωση που οι υπόχρεοι εργοδότες παύουν να απασχολούν προσωπικό, υποχρεούνται να υποβάλλουν προσωρινή δήλωση και να συμπληρώνουν την ειδική ένδειξη που αναγράφεται επί του εντύπου. Για την υποβολή εκπρόθεσμων μηδενικών δηλώσεων ΦΜΥ δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα του ΚΦΔ (ν. 4174/2013).»

Σύμφωνα με την υπ' αριθ. ΔΕΑΦ Α 1060755 ΕΞ 2017/24.04.2017 διευκρινιστική εγκύκλιο της ΑΑΔΕ ορίζεται ότι: «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 υποκειμένου 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 ίδια 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.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, εσφαλμένως επιβλήθηκαν τα πρόστιμα του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 για τις με αριθμό03.2015,03.2015,03.2015,03.2015,03.2015,03.2015 και03.2015 εκπρόθεσμες αρχικές δηλώσεις Φ.Μ.Υ. των περιόδων παρακράτησης/08/2014,/01/2014,/02/2014,/03/2014,/05/2014,/06/2014 και/07/2014 αντίστοιχα, καθώς υποβλήθηκαν πριν τις 30.04.2015, ήτοι εντός του χρονικού ορίου που θέτει η ΠΟΛ. 1072/2015 για τη μη επιβολή προστίμου, και αφορούν χρόνο απόδοσης που παρήλθε πριν τις 31.03.2015 (ημερομηνία έκδοσης της ΠΟΛ. 1072/2015).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ: και την ακύρωση των υπ' αριθ. και αποφάσεων επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4174/13 φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΓΚΑΔΑ, λόγω εκπρόθεσμων αρχικών δηλώσεων Φ.Μ.Υ. περιόδων παρακράτησης/08/2014,/01/2014,/02/2014,/03/2014,/05/2014,/06/2014 και/07/2014 αντίστοιχα, καθώς υποβλήθηκαν πριν τις 30.04.2015, ήτοι εντός του χρονικού ορίου που θέτει η ΠΟΛ. 1072/2015 για τη μη επιβολή προστίμου, και αφορούν χρόνο απόδοσης που παρήλθε πριν τις 31.03.2015 (ημερομηνία έκδοσης της ΠΟΛ. 1072/2015).

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ. απόφαση επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2014

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Πρόστιμο	250,00€	0,00€

Υπ' αριθ. απόφαση επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2014

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Πρόστιμο	250,00€	0,00€

Υπ' αριθ. απόφαση επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2014

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Πρόστιμο	250,00€	0,00€

Υπ' αριθ. απόφαση επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2014

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Πρόστιμο	250,00€	0,00€

Υπ' αριθ. απόφαση επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2014

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Πρόστιμο	250,00€	0,00€

Υπ' αριθ. απόφαση επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2014

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Πρόστιμο	250,00€	0,00€

Υπ' αριθ. απόφαση επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2014

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Πρόστιμο	250,00€	0,00€

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

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.