



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Καλλιθέα, 20/07/2017

Αριθμός απόφασης: 4078

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 529
ΦΑΞ : 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. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 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.

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

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

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 31.3.2017 και αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανή προσφυγή του «.....», Α.Φ.Μ. : «.....», κατοίκου «.....», κατά της με αριθμό «.....» (α.π. «.....») Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 § 2 περιπτ. γ' ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), φορολογικής περιόδου 1/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθμό «.....» (α.π. «.....») προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 § 2 περιπτ. γ' ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και τη με ημερομηνία θεώρησης 25.01.2017 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 31.3.2017 και αριθμ. πρωτ. «.....» ενδικοφανούς προσφυγής του «.....», 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Περιγραφή προσβαλλόμενης πράξης

Με τη με αριθμό «.....» (α.π. «.....») προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου, επί Εκπρόθεσμης Προσωρινής Δηλώσεως Παρακρατούμενων Φόρων από μισθωτή εργασία του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, φορολογικής περιόδου παρακράτησης φόρου Ιανουαρίου 2016, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 250,00 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 § 2 περιπτ. γ' του ν. 4174/2013 (Κ.Φ..Δ.), καθόσον υπέβαλε εκπρόθεσμα στις 22.4.2016, τη με αριθμ. «.....» δήλωση παρακρατούμενων φόρων από μισθωτή εργασία για το μήνα Ιανουάριο 2016 κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 59, 60 & 64 του ν. 4172/2013 .

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- Η εκπρόθεσμη υποβολή της προσωρινής δήλωσης Παρακρατούμενων Φόρων από μισθωτή εργασία (Φ.Μ.Υ.), δικαιολογείται λόγω της αλλαγής της νομοθεσίας, που εισήγαγε τις ΜΥΦ σε τριμηνιαία βάση, λόγω των διπλών εκλογών στο έτος 2015, κ.λ.π., που είχαν ως αποτέλεσμα την υπερφόρτωση των λογιστών και τη μη έγκαιρη ανταπόκρισή τους στις υποχρεώσεις τους.
- Η επιβολή του προστίμου αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, καθόσον επιβλήθηκε πρόστιμο ποσού 250,00 € για εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης Φ.Μ.Υ. με ποσό φόρου 1,11 €.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 64 §7 του ν.4172/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 24§6 του ν.4223/2013, με ισχύ από 01.01.2014, ορίζεται ότι ο φόρος που παρακρατείται σύμφωνα με το άρθρο 64 §§1-6 του ιδίου νόμου αποδίδεται το αργότερο μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την ημερομηνία καταβολής της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής.

Επειδή περαιτέρω με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1012/03.01.2014 Απόφασης του Υπουργού Οικονομικών ορίζεται ότι: *Όσοι παρακρατούν φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 61 του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α` 167), υποχρεούνται να υποβάλλουν δήλωση για την απόδοση αυτού, το αργότερο τρεις (3) ημέρες πριν το τέλος του δεύτερου μήνα από την ημερομηνία καταβολής της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής.*

Επειδή, με τις διατάξεις της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1072/20.11.2015, στο κεφάλαιο VII. παρ. 6 περιπτ. α, 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 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 εισπράξης 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 εισπράξης. 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 1126595 ΕΞ 2014/16.9.2014 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, στην παρ. 1 της με αριθμ. ΔΕΑΦ Α' 1060755 ΕΞ 2017/24-4-2017 διευκρινιστικής εγκυκλίου της Α.Α.Δ.Ε. αναφέρονται τα κάτωθι :

«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 εισπράξης 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 εισπράξης. 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, με τις διατάξεις του άρθρου 54 §1 περίπτ. γ' του ν.174/2013 (Κ.Φ.Δ.), 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:

α), β),

γ) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα δήλωση παρακράτησης φόρου, .»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 § 2 περ. γ' του ν.4174/2013 ορίζεται ότι:
« 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', 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, εν προκειμένω ο προσφεύγων υπέβαλε εκπρόθεσμα τη με αριθμ. «.....» δήλωση παρακρατούμενων φόρων από μισθωτή εργασία για το μήνα Ιανουάριο 2016, την 22.4.2016 , δηλαδή μετά το τέλος του δεύτερου μήνα από την ημερομηνία ολοκλήρωσης της παρεχόμενης μισθωτής εργασίας μηνός Ιανουαρίου 2016. Ως εκ τούτου ορθώς εκδόθηκε η ως προσβαλλόμενη με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, με την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο του άρθρου 54 §2 περίπτ. γ' του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

Επειδή, σύμφωνα με τις ως άνω αναφερόμενες διατάξεις, οι διαδικαστικές παραβάσεις σχετίζονται με τη μη τήρηση των διαδικαστικών υποχρεώσεων που απορρέουν από τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ή τη λοιπή φορολογική νομοθεσία και έχουν ως στόχο την ενίσχυση της φορολογικής συμμόρφωσης. Το επιβληθέν πρόστιμο της υπό κρίση προσβαλλόμενης πράξης αποτελεί διαδικαστική παράβαση, η οποία επιβάλλεται επί της αθέτησης των διαδικαστικών υποχρεώσεων και δεν επιδέχεται οποιασδήποτε επιμέτρησης. Επομένως, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η επιβολή προστίμου συνολικού ποσού 250,00 € για εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης Φ.Μ.Υ. με ποσό φόρου 1,11 €, αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, είναι αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 31.3.2017 και αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής του «.....», Α.Φ.Μ. : «.....».

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

Φορολογική περίοδος 1.01.2016 – 31.01.2016

Πρόστιμο άρθρου 54 § 2 περίπτ. γ' του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) : ποσό **250,00 €**

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.