



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

Φαξ : 2131604567

Καλλιθέα, **06/07/2017**

Αριθμός απόφασης: **3805**

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 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 968/22.3.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ. 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017).

2. Την ΠΟΛ. 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 08.03.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, με έδρα κατά δήλωσή της με την ενδικοφανή προσφυγή της στην Καρδίτσα, οδός, κατά των κάτωθι αποφάσεων επιβολής προστίμου φόρου μισθωτών υπηρεσιών (ΦΜΥ) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας:

A/A	Αριθμός απόφασης	Ημερομηνία απόφασης	Ημερομηνία κοινοποίησης της απόφασης	Είδος προστίμου	Φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		16/02/2017	23/02/2017	Πρόστιμο ΦΜΥ	04/2014	500,00 €
2		16/02/2017	23/02/2017	Πρόστιμο ΦΜΥ	09/2014	500,00 €

3		16/02/2017	23/02/2017	Πρόστιμο ΦΜΥ	08/2014	500,00 €
4		16/02/2017	23/02/2017	Πρόστιμο ΦΜΥ	01/2015	500,00 €
5		16/02/2017	23/02/2017	Πρόστιμο ΦΜΥ	04/2015	500,00 €
6		16/02/2017	23/02/2017	Πρόστιμο ΦΜΥ	05/2015	500,00 €
7		16/02/2017	23/02/2017	Πρόστιμο ΦΜΥ	07/2015	500,00 €
8		16/02/2017	23/02/2017	Πρόστιμο ΦΜΥ	08/2015	500,00 €
9		16/02/2017	23/02/2017	Πρόστιμο ΦΜΥ	06/2016	500,00 €
10		16/02/2017	23/02/2017	Πρόστιμο ΦΜΥ	05/2016	500,00 €

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις στην ανωτέρω παράγραφο 4 αποφάσεις επιβολής προστίμου φόρου μισθωτών υπηρεσιών (ΦΜΥ) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση, καθώς και τις από 25.1.2017 οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 08.03.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη 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./2017 απόφαση επιβολής προστίμου ΦΜΥ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 500,00 € λόγω εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης ΦΜΥ για τη φορολογική περίοδο 04/2014.

2) Με την υπ' αριθμ./2017 απόφαση επιβολής προστίμου ΦΜΥ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 500,00 € λόγω εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης ΦΜΥ για τη φορολογική περίοδο 09/2014.

3) Με την υπ' αριθμ./2017 απόφαση επιβολής προστίμου ΦΜΥ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 500,00 € λόγω εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης ΦΜΥ για τη φορολογική περίοδο 08/2014.

4) Με την υπ' αριθμ./2017 απόφαση επιβολής προστίμου ΦΜΥ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 500,00 € λόγω εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης ΦΜΥ για τη φορολογική περίοδο 01/2015.

5) Με την υπ' αριθμ./2017 απόφαση επιβολής προστίμου ΦΜΥ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 500,00 € λόγω εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης ΦΜΥ για τη φορολογική περίοδο 04/2015.

6) Με την υπ' αριθμ./2017 απόφαση επιβολής προστίμου ΦΜΥ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 500,00 € λόγω εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης ΦΜΥ για τη φορολογική περίοδο 05/2015.

7) Με την υπ' αριθμ./2017 απόφαση επιβολής προστίμου ΦΜΥ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 500,00 € λόγω εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης ΦΜΥ για τη φορολογική περίοδο 07/2015.

8) Με την υπ' αριθμ./2017 απόφαση επιβολής προστίμου ΦΜΥ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 500,00 € λόγω εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης ΦΜΥ για τη φορολογική περίοδο 08/2015.

9) Με την υπ' αριθμ./2017 απόφαση επιβολής προστίμου ΦΜΥ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 500,00 € λόγω εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης ΦΜΥ για τη φορολογική περίοδο 06/2016.

10) Με την υπ' αριθμ./2017 απόφαση επιβολής προστίμου ΦΜΥ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 500,00 € λόγω εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης ΦΜΥ για τη φορολογική περίοδο 05/2016.

Οι διαφορές παρακρατούμενου φόρου προέκυψαν επί τη βάσει των από 25.1.2017 οικείων εκθέσεων ελέγχου επί εκπρόθεσμης υποβολής αρχικής προσωρινής δήλωσης ΦΜΥ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, σύμφωνα με τις οποίες η προσφεύγουσα υπέβαλε εκπρόθεσμα τις υπ' αριθμ./31.7.2014,/4.12.2014,/4.12.2014,/20.4.2015,/27.7.2015,/31.8.2015,/26.11.2015,/26.11.2015,/21.9.2016 και/21.9.2016 προσωρινές δηλώσεις ΦΜΥ αντίστοιχα για καθεμιά από τις προαναφερθείσες φορολογικές περιόδους.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της ζητά την ακύρωση των ως άνω αποφάσεων επιβολής προστίμου, προβάλλοντας, συνοπτικά, ότι δεν υφίσταται φορολογική υποχρέωση λόγω μη εξόφλησης οφειλόμενων ποσών, άλλως την τροποποίησή τους και την επιβολή ενός και μοναδικού προστίμου 500,00 €, προβάλλοντας, συνοπτικά, ότι με καθεμιά από τις προσβαλλόμενες πράξεις επιβάλλεται δυσανάλογα υπέρογκο πρόστιμο, στην πραγματικότητα δε δεν πρόκειται για πολλές αυτοτελείς παραβάσεις, αλλά για μία και μοναδική παράβαση.

Ως προς τους πρώτο, δεύτερο και τρίτο λόγους της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 59 παρ. 1-2 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά τις ως άνω κρίσιμες φορολογικές περιόδους (04/2014, 08/2014, 09/2014, 01/2015, 04/2015, 05/2015, 07/2015, 08/2015, 05/2016 και 06/2016 αντίστοιχα): «1. Τα ακόλουθα πρόσωπα υποχρεούνται να παρακρατούν φόρο σύμφωνα με το σύστημα φορολόγησης στην πηγή: α) κάθε

[...] νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που διενεργεί πληρωμές ή δίνει παροχές σε είδος στους εργαζομένους τους ή υπαλλήλους τους, β) [...], γ) [...]. 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 του άρθρου 60 παρ. 1 και 6 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά τις ως άνω κρίσιμες φορολογικές περιόδους (04/2014, 08/2014, 09/2014, 01/2015, 04/2015, 05/2015, 07/2015, 08/2015, 05/2016 και 06/2016 αντίστοιχα): «1. Το μηνιαίο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις, συμπεριλαμβανομένων [...] 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. 2. [...]. 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 τις διατάξεις του άρθρου 1 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1049/11.2.2014 (ΦΕΚ Β' 429/21.2.2014) απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ίσχυαν κατά τις ως άνω κρίσιμες φορολογικές περιόδους (04/2014, 08/2014, 09/2014, 01/2015, 04/2015, 05/2015, 07/2015, 08/2015, 05/2016 και 06/2016 αντίστοιχα): «1. Οι υπόχρεοι της παραγράφου 1 του άρθρου 59 του Ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167) που προβαίνουν σε παρακράτηση φόρου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 60 [...] αποδίδουν τον παρακρατηθέντα φόρο με προσωρινές δηλώσεις ως ακολούθως: Οι εμπρόθεσμες και εκπρόθεσμες αρχικές και τροποποιητικές προσωρινές δηλώσεις απόδοσης του παρακρατηθέντα φόρου, φορολογικού έτους 2014 υποβάλλονται και ο φόρος αποδίδεται με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου [...]. 2. [...]. 4. Η υποβολή της προσωρινής δήλωσης απόδοσης φόρου που παρακρατείται από μισθωτή εργασία και συντάξεις και της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 μπορεί να πραγματοποιείται από 20.02.2014. 5. 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, προκειμένου να μην εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου. 6. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1049/11.2.2014 (ΦΕΚ Β' 429/21.2.2014) απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ίσχυαν κατά τις ως άνω κρίσιμες φορολογικές περιόδους (04/2014, 08/2014, 09/2014, 01/2015, 04/2015, 05/2015, 07/2015, 08/2015, 05/2016 και 06/2016 αντίστοιχα): «Όσοι παρακρατούν φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 60 [...] 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 [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τα διευκρινισθέντα με την παράγραφο VII 6 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1072/2015 εγκυκλίου της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων: «Με τις διατάξεις της παρ.6 του άρθρου 60 του ν.4172/2013 ορίζεται, ότι ο παρακρατούμενος φόρος στο εισόδημα από μισθωτή εργασία [...] 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. 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).»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 54 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά τις ως άνω κρίσιμες φορολογικές περιόδους (04/2014, 08/2014, 09/2014, 01/2015, 04/2015, 05/2015, 07/2015, 08/2015, 05/2016 και 06/2016 αντίστοιχα): «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 υποβάλλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου, β) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση, γ) δεν υποβάλλει ή **υποβάλλει εκπρόθεσμα δήλωση παρακράτησης φόρου**, δ) [...]. 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: α) [...], 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 τα διευκρινισθέντα με την παράγραφο II 2 β' της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1252/2015 εγκυκλίου της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων: **«Εκπρόθεσμη υποβολή ή μη υποβολή δηλώσεων από τις οποίες προκύπτει φόρος για καταβολή (παρ. 1 περ. β' και γ'). Για την εκπρόθεσμη 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 [...] 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). [...]. Δεν επιβάλλεται πρόστιμο σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης χωρίς να υπάρχει αντίστοιχη φορολογική υποχρέωση (εκ παραδρομής). Δεδομένου ότι η μη υποβολή δήλωσης διαπιστώνεται μόνον κατόπιν ελέγχου, το πρόστιμο του άρθρου 54, κατόπιν ελέγχου, επιβάλλεται μόνον εφόσον είναι μεγαλύτερο από το προβλεπόμενο στα άρθρα 58, 58Α (περ. 2) ή 59, κατά περίπτωση, αντί αυτών, κατ' εφαρμογή της παραγράφου 6 του άρθρου 62. Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω παρατίθενται τα ακόλουθα παραδείγματα: Παραδείγματα: 1. Εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης παρακρατούμενου φόρου, με χρεωστικό ποσό φόρου 1000 ευρώ, από υπόχρεο που τηρεί διπλογραφικά βιβλία, για την οποία η προθεσμία υποβολής και καταβολής λήγει στις 30.4.2015. Ο υπόχρεος υποβάλλει τη δήλωση και εξοφλεί συνολικά το φόρο στις 10.07.2015. Σ' αυτήν την περίπτωση ο φορολογούμενος θα πρέπει να καταβάλει: Φόρος: 1.000 ευρώ, Πρόστιμο άρθρου 59: 0 ευρώ, Τόκοι άρθρου 53 (φόρος $\times 0,73\% \times 3$ μήνες εκπρόθεσμης καταβολής): 21,9 ευρώ, Πρόστιμο άρθρου 54: 500 ευρώ. Συνολική οφειλή στις 10.7.2015: 1.521,9 ευρώ. 2. [...].»**

Επειδή, σύμφωνα με τα διευκρινισθέντα με την παράγραφο II 11 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1252/2015 εγκυκλίου της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων: **«Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με παρακρατούμενους φόρους (άρθρο 59). [...]. Στην περίπτωση της εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης παρακρατούμενου φόρου και εκπρόθεσμης απόδοσης αυτού, επιβάλλεται μόνο το πρόστιμο του άρθρου 54 και υπολογίζεται και ο τόκος του άρθρου 53, όπως αναφέρθηκε ανωτέρω. [...]. Διευκρινίζεται δε ότι για εκπρόθεσμη υποβολή δηλώσεων παρακρατούμενων φόρων, που έπρεπε να υποβληθούν ή υποβλήθηκαν από 1.1.2014 και μετά και για τις οποίες δεν έχει εκδοθεί πράξη επιβολής προστίμου, σύμφωνα με το άρθρο 59, όπως αυτό ίσχυε πριν τον Ν. 4337/2015, θα επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 54.»**

Επειδή, σύμφωνα με τα διευκρινισθέντα με την παράγραφο II 14 β' της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1252/2015 εγκυκλίου της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων: **«Σώρευση προστίμων (άρθρο 62 παρ. 6). Τα πρόστιμα του άρθρου 54 επιβάλλονται ανεξαρτήτως του αν οι σχετικές παραβάσεις διαπιστώνονται στο πλαίσιο ελέγχου ή όχι. Σε περίπτωση δε που προκύπτει, κατόπιν ελέγχου, ζήτημα επιβολής περισσότερων του ενός προστίμων δυνάμει του άρθρου 54 ή των άρθρων 58, 58Α ή 59 για την ίδια παράβαση, κατ' εφαρμογή της διάταξης της παραγράφου 6 του άρθρου 62, επιβάλλεται το μεγαλύτερο πρόστιμο. Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω, παρατίθενται τα ακόλουθα παραδείγματα: Παραδείγματα: 1. Χρεωστική δήλωση φόρου**

εισοδήματος νομικών προσώπων φορολογικού έτους 2014, με ποσό προς καταβολή 10.000 ευρώ, για την οποία η προθεσμία υποβολής της δήλωσης και καταβολής του φόρου λήγει στις 30.6.2015, υποβάλλεται εκπρόθεσμα στις 10.4.2016. Ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα και συνεπώς επιβάλλεται πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης ύψους 500 ευρώ (περ. δ' της παρ. 2 άρθρου 54). Υπολογίζονται τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής του άρθρου 53 από την καταληκτική ημερομηνία καταβολής του φόρου, δηλαδή από 1.7.2015, ήτοι $10.000 \times 0,73\% \times 10 \text{ μήνες} = 730 \text{ ευρώ}$. Άρα, στις 10.4.2016, που υποβάλλεται εκπρόθεσμα η δήλωση, θα πρέπει να καταβληθούν συνολικά οι ακόλουθοι φόροι, τόκοι και πρόστιμα: Φόρος: 10.000 ευρώ, Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 2 δ': 500 ευρώ, Τόκοι άρθρου 53 (φόρος $\times 0,73\% \times 10 \text{ μήνες}$ εκπρόθεσμης καταβολής): 730 ευρώ, Συνολική οφειλή στις 10.4.2016: 11.230 ευρώ. [...]. 2. [...].»

Επειδή, με τους πρώτο, δεύτερο και τρίτο λόγους της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι, δεδομένου ότι από την πληροφόρηση που είχε από τις διάφορες ενημερώσεις από το πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης προέκυπτε ότι στο οφειλόμενο με εκάστη των προαναφερθεισών δηλώσεων ΦΜΥ ποσό είχαν συμπεριληφθεί και οι νόμιμες επιβαρύνσεις, της ήταν απολύτως σαφές ότι με την εμπρόθεσμη καταβολή του εκάστοτε οφειλόμενου ποσού δεν υπήρχε ούτε εγενάτο πλέον άλλη φορολογική υποχρέωση, ισχυρίζεται δε επιπλέον ότι η εκπρόθεσμη υποβολή των ως άνω δηλώσεων έγινε εκ παραδρομής, κατά την έννοια της προπαρατεθείσας υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1252/2015 εγκυκλίου, και επισημαίνει ότι η εκπρόθεσμη υποβολή τους σε καμιά περίπτωση δεν αποτελεί δέκα διαδικαστικές παραβάσεις, αλλά μία και μοναδική, έπρεπε συνεπώς να της επιβληθεί γι' αυτή τη μία διαδικαστική παράβαση το πολύ ένα μόνο πρόστιμο, πολλώ δε μάλλον που το συνολικό καταλογισθέν ποσό ύψους 5.000,00 € (500,00 € $\times$ 10) είναι σχεδόν 5πλάσιο του συνολικού παρακρατηθέντος και αποδοθέντος με τις υπό κρίση δηλώσεις ΦΜΥ φόρου, συνεπώς υπέρογκο. Ο ισχυρισμός όμως αυτός της προσφεύγουσας πρέπει απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί: α) Τα περί νομίμων επιβαρύνσεων που είχαν (συν)υπολογισθεί στο ποσό του εκάστοτε οφειλόμενου, με την υποβολή εκάστης εκ των ως άνω υπό κρίση δηλώσεων ΦΜΥ, παρακρατηθέντος φόρου αφορούσαν στους τόκους εκπρόθεσμης καταβολής, οι οποίοι είχαν ως αφετηρία υπολογισμού τη λήξη της προθεσμίας, εντός της οποίας έπρεπε να είχε κατά νόμον αποδοθεί-καταβληθεί ο οφειλόμενος παρακρατηθείς φόρος (άρθρο 53 παρ. 1 ν. 4174/2013), και όχι και στην επιβολή των υπό κρίση προστίμων λόγω εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης ΦΜΥ, η οποία (εκπρόθεσμη υποβολή) αποτελεί διαδικαστική παράβαση, το δε προβλεπόμενο για την περίπτωση αυτή πρόστιμο επιβάλλεται με ξεχωριστή πράξη (απόφαση επιβολής προστίμου), ανεξάρτητα από τους υπολογιζόμενους τόκους λόγω εκπρόθεσμης καταβολής του οφειλόμενου φόρου. Εξάλλου, τα περί μη επιβολής προστίμου σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης, χωρίς να υπάρχει σχετική υποχρέωση (εκ παραδρομής), αφορούν στην υποβολή δήλωσης, χωρίς να υπάρχει σχετική **υποχρέωση υποβολής δήλωσης**, όχι χωρίς να υπάρχει υποχρέωση καταβολής φόρου, απορριπτομένου συνεπώς ως νόμω αβάσιμου του σχετικού αντίθετου ισχυρισμού της προσφεύγουσας. β) Δεδομένου ότι η υποχρέωση εμπρόθεσμης υποβολής δήλωσης και απόδοσης του εκάστοτε παρακρατηθέντος φόρου αποτελεί ξεχωριστή υποχρέωση, συναρτώμενη με την εκάστοτε καταβολή του σχετικού υποκειμένου σε παρακράτηση εισοδήματος, η μη εμπρόθεσμη

τήρηση της υποχρέωσης αυτής συνιστά αντίστοιχα ξεχωριστή, αυτοτελή, παράβαση (διαδικαστική), συναρτώμενη με την εκάστοτε εκπρόθεσμη καταβολή του εκάστοτε σχετικού υποκείμενου σε παρακράτηση εισοδήματος, που επισύρει, καθεμιά παράβαση ξεχωριστά, ξεχωριστό αυτοτελές πρόστιμο λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της εκάστοτε δήλωσης, εν προκειμένω δηλαδή πρόκειται για πολλές αυτοτελείς (διακριτές) παραβάσεις που επισύρουν πολλά αυτοτελή (διακριτά) πρόστιμα και όχι για μία παράβαση ανεξαρτήτως του πλήθους των μη υποβληθεισών δηλώσεων εντός ενός ή περισσοτέρων ετών που επισύρει τάχα ένα και μόνο πρόστιμο λόγω εκπρόθεσμης υποβολής, απορριπτομένου συνεπώς ως νόμω αβάσιμου του σχετικού αντίθετου ισχυρισμού της προσφεύγουσας. γ) Δεν τίθεται ζήτημα δυσαναλογίας μεταξύ εκάστου επιβληθέντος προστίμου και εκάστου οφειλόμενου παρακρατηθέντος φόρου, καθώς τα προβλεπόμενα από το άρθρο 54 ν. 4174/2013 πρόστιμα για τη διαδικαστική παράβαση της εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης, όπως εν προκειμένω, έχουν ως στόχο την αποτροπή (αποθάρρυνση) της εκπρόθεσμης υποβολής δηλώσεων και τελικά της εκπρόθεσμης καταβολής των σχετικών φόρων και δι' αυτών την ενίσχυση της φορολογικής συμμόρφωσης των φορολογουμένων, συναρτώνται δε όχι με το ύψος του εκάστοτε οφειλόμενου φόρου, αλλά με το μέγεθος της υπόχρεης επιχείρησης, με κριτήριο την υποχρέωση ή μη τήρησης βιβλίων και στοιχείων, με πλήρη ή απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα αντίστοιχα, αποσκοπώντας δηλαδή στην ενίσχυση της φορολογικής συμμόρφωσης των φορολογουμένων και στην εμπρόθεσμη καταβολή των οφειλόμενων φόρων εκφράζουν διαφορετικά απαξία, μέσω του διαφορετικού κατά περίπτωση ύψους τους, της παράβασης της εκπρόθεσμης υποβολής φορολογικής δήλωσης αναλόγως των κατά τεκμήριο αναμενόμενων φορολογικών υποχρεώσεων του εκάστοτε υποχρέου (διαφορετικές και κυρίως διαφορετικού ύψους φορολογικές υποχρεώσεις αναμένονται για τον μη υπόχρεο σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων, διαφορετικές και διαφορετικού ύψους για τον υπόχρεο σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων με απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα και διαφορετικές και διαφορετικού ύψους για τον υπόχρεο σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων με πλήρη λογιστικά πρότυπα) και όχι αναλόγως του ύψους της εκάστοτε συγκεκριμένης φορολογικής υποχρέωσης (του εκάστοτε οφειλόμενου φόρου), απορριπτομένου συνεπώς ως νόμω αβάσιμου του σχετικού αντίθετου ισχυρισμού της προσφεύγουσας, στο πλαίσιο δε αυτό δε συνιστά λόγο ακύρωσης ή τροποποίησης (μείωσης) των επιβληθέντων προστίμων η τυχόν ανεπανόρθωτη βλάβη που θα προκληθεί στην προσφεύγουσα από την υποχρέωση προς καταβολή τους. Για όλους τους παραπάνω λόγους, οι πρώτος, δεύτερος και τρίτος λόγοι της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθούν ως νόμω αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 08.03.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, **και την επικύρωση** των κάτωθι αποφάσεων επιβολής προστίμου φόρου μισθωτών υπηρεσιών (ΦΜΥ) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας:

A/A	Αριθμός απόφασης	Ημερομηνία απόφασης	Ημερομηνία κοινοποίησης της απόφασης	Είδος προστίμου	Φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		16/02/2017	23/02/2017	Πρόστιμο ΦΜΥ	04/2014	500,00 €
2		16/02/2017	23/02/2017	Πρόστιμο ΦΜΥ	09/2014	500,00 €
3		16/02/2017	23/02/2017	Πρόστιμο ΦΜΥ	08/2014	500,00 €
4		16/02/2017	23/02/2017	Πρόστιμο ΦΜΥ	01/2015	500,00 €
5		16/02/2017	23/02/2017	Πρόστιμο ΦΜΥ	04/2015	500,00 €
6		16/02/2017	23/02/2017	Πρόστιμο ΦΜΥ	05/2015	500,00 €
7		16/02/2017	23/02/2017	Πρόστιμο ΦΜΥ	07/2015	500,00 €
8		16/02/2017	23/02/2017	Πρόστιμο ΦΜΥ	08/2015	500,00 €
9		16/02/2017	23/02/2017	Πρόστιμο ΦΜΥ	06/2016	500,00 €
10		16/02/2017	23/02/2017	Πρόστιμο ΦΜΥ	05/2016	500,00 €

Η φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογική περίοδος 04/2014:

Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 1 και 2 περ. δ' ν. 4174/2013: **500,00 €**

Φορολογική περίοδος 09/2014:

Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 1 και 2 περ. δ' ν. 4174/2013: **500,00 €**

Φορολογική περίοδος 08/2014:

Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 1 και 2 περ. δ' ν. 4174/2013: **500,00 €**

Φορολογική περίοδος 01/2015:

Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 1 και 2 περ. δ' ν. 4174/2013: **500,00 €**

Φορολογική περίοδος 04/2015:

Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 1 και 2 περ. δ' ν. 4174/2013: **500,00 €**

Φορολογική περίοδος 05/2015:

Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 1 και 2 περ. δ' ν. 4174/2013: **500,00 €**

Φορολογική περίοδος 07/2015:

Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 1 και 2 περ. δ' ν. 4174/2013: **500,00 €**

Φορολογική περίοδος 08/2015:

Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 1 και 2 περ. δ' ν. 4174/2013: **500,00 €**

Φορολογική περίοδος 06/2016:

Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 1 και 2 περ. δ' ν. 4174/2013: **500,00 €**

Φορολογική περίοδος 05/2016:

Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 1 και 2 περ. δ' ν. 4174/2013: **500,00 €**

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.