



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νίκη  
Ταχ. Κώδικας : 54630  
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου  
Τηλέφωνο : 2313-333245  
Fax : 2313-333258  
E-Mail : [ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr](mailto:ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr)  
Url : [www.aade.gr](http://www.aade.gr)

Θεσσαλονίκη 14/06/2017

Αριθμ. Αποφ.: 1291

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

**1. Τις διατάξεις:**

**α.** Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013).

**β.** Του άρθρου 11 της με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκ. Δ.ΟΡΓ.Α1036960ΕΞ2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ968Β/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

**γ.** Της Απόφασης ΠΟΛ.1064/12-04-2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

**2.** Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.

**3.** Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

**4.** Τη με ημερομηνία κατάθεσης .../2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... Ενδικοφανή Προσφυγή του . . ΤΟΥ ..., με ΑΦΜ ..., κατοίκου Θεσσαλονίκης, οδός ..., κατά της αριθμ. .../17 πράξης επιβολής προστίμου λόγω εκπρόθεσμης υποβολής αρχικής δήλωσης φορολογίας Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών, φορολογικής περιόδου .../....-.../.... του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

**5.** Την ως άνω πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

**6.** Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

**7.** Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 - Επανεξέτασης της Διεύθυνσής μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από .../2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... Ενδικοφανούς Προσφυγής του . . ΤΟΥ

... με **ΑΦΜ** .., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την αριθμ. .../...-2017 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 250,00€, διότι υπέβαλε εκπρόθεσμα στις ....-2016 την προσωρινή δήλωση φόρου μισθωτών υπηρεσιών για τη φορολογική περίοδο .../2016-.../2016, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 54 της παρ. 1 περ. γ' του ν. 4174/2013, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την επανεξέταση και ακύρωση της υπ' αριθμ. .../2017 πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. . ... προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Δεν υπήρχε υποχρέωση καταβολής παρακράτησης φόρου μισθωτών υπηρεσιών διότι η υποχρέωση αυτή καταργήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013
- Η υποβολή της δήλωσης έγινε εκ παραδρομής και κατά συνέπεια δε θα έπρεπε να πληρώσει πρόστιμο λαμβάνοντας υπόψη και ότι η υποβολή μηδενικής δήλωσης ΦΜΥ είναι άνευ προστίμου σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1072/2015

**Επειδή** με τη διάταξη του άρθρο 59 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι : «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 του ή υπαλλήλους του, 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» και στην παράγραφο 6 του άρθρου 60 του ίδιου νόμου ορίζεται : «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 διάταξη του άρθρ. 54 παρ. 1 ν. 4174/2013, «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,...» και στην παρ. 2 του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου : «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**, στην υπό κρίση περίπτωση, ο προσφεύγων υπέβαλε εκπρόθεσμα στις .../2016 προσωρινή δήλωση φόρου μισθωτών υπηρεσιών για τον μήνα ....., ενώ η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης αυτής ήταν μέχρι .../2016.

**Επειδή**, σύμφωνα με την ΠΟΛ1072/2015 της Γ.Γ.Δ.Ε. στην υποπαράγραφο Ι. «Παρακράτηση φόρου στο εισόδημα από μισθούς και συντάξεις», ορίζεται : «1. Ο υπολογισμός του φόρου που παρακρατείται κατά την καταβολή μισθών-συντάξεων, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 60 του ν.4172/2013, γίνεται με βάση την κλίμακα της παρ.1 του άρθρου 15 και τις μειώσεις φόρου του άρθρου 16 μετά από προηγούμενη αναγωγή του μηνιαίου εισοδήματος σε ετήσιο.... 4. Με βάση την εξουσιοδοτική διάταξη της παρ.4 του άρθρου 60 του ν.4172/2013, εκδόθηκε η ΠΟΛ.1104/9.4.2014 Α.Υ.Ο. με την οποία καθορίστηκε ο τρόπος αναγωγής του μηνιαίου εισοδήματος της παρ.1 του ίδιου άρθρου και νόμου σε ετήσιο, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού.» και στην ΠΟΛ 1104/2014 του Υπ. Οικονομικών στο άρθρο 1 ορίζεται : «Οι υπόχρεοι της παραγράφου 1 του άρθρου 59 του Ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α΄ 167) που καταβάλλουν εισόδημα για μισθωτή εργασία και συντάξεις, όπως αυτή ορίζεται με τις διατάξεις των άρθρων 12 και 13 του ίδιου νόμου, προβαίνουν σε παρακράτηση φόρου ως ακολούθως: α)Στους αμειβόμενους με μηνιαίο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις συμπεριλαμβανομένων και των εφάπαξ παροχών που συνεντέλλονται με τις τακτικές αποδοχές, στους αμειβόμενους με ημερομίσθιο, οι οποίοι παρέχουν υπηρεσίες με σχέση μίσθωσης εργασίας πάνω από ένα έτος στον ίδιο εργοδότη ή με σχέση μίσθωσης εργασίας αορίστου χρόνου, στις συντάξεις ή άλλες παροχές παρόμοιας φύσης, που καταβάλλονται από ταμεία επικουρικά, μετοχικά, αρωγής ή αλληλοβοήθειας, με βάση την κλίμακα του άρθρου 15 και τις μειώσεις φόρου του άρθρου 16 του ίδιου νόμου μετά από προηγούμενη αναγωγή του μηνιαίου εισοδήματος σε ετήσιο, ως ακολούθως: Οι εκκαθαριστές μισθοδοσίας προσδιορίζουν, το μηνιαίο καθαρό εισόδημα κάθε δικαιούχου αφαιρώντας από το ακαθάριστο ποσό του μισθού ή της σύνταξης ή της οποιασδήποτε καταβαλλόμενης παροχής μόνο τα ποσά των νόμιμων κρατήσεων για υποχρεωτικές ασφαλιστικές εισφορές, που για την καταβολή τους βαρύνεται ο μισθωτός ή ο συνταξιούχος. Στην έννοια του μηνιαίου καθαρού εισοδήματος περιλαμβάνονται οι αποδοχές που συνεντέλλονται (δηλαδή συνεκκαθαρίζονται) μαζί, σε μία μισθοδοτική κατάσταση. Οι εκκαθαριστές μισθοδοσίας κάθε μήνα διενεργούν αναγωγή του μηνιαίου καθαρού εισοδήματος με βάση τις πραγματικές καταβαλλόμενες αποδοχές προκειμένου να προσδιορισθεί το συνολικό ετήσιο καθαρό εισόδημα κάθε δικαιούχου. Ο υπολογισμός του συνολικού ετήσιου καθαρού εισοδήματος γίνεται με πολλαπλασιασμό των καθαρών μηνιαίων αποδοχών επί 12 ή επί 14 όταν καταβάλλονται δώρα Χριστουγέννων, Πάσχα και επίδομα αδείας τα οποία αθροιστικά λαμβανόμενα ισοδυναμούν με δύο μισθούς. Το ποσό του φόρου που αναλογεί βάσει της φορολογικής κλίμακας του άρθρου 15 και των

μειώσεων φόρου του άρθρου 16 μειώνεται κατά ποσοστό 1,5% και το υπόλοιπο αποτελεί το φόρο που πρέπει να παρακρατείται σε ετήσια βάση. Το ένα δέκατο τέταρτο (1/14) ή το ένα δωδέκατο (1/12) του ποσού αυτού (ανάλογα με το αν καταβάλλονται ή όχι δώρα Χριστουγέννων, Πάσχα και επιδόματος αδείας), αποτελεί το φόρο που παρακρατείται κάθε μήνα από τον υπόχρεο εργοδότη, κατά την καταβολή των μισθών ή των συντάξεων. Η παρακράτηση έναντι της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης εφαρμόζεται στο μηνιαίο καθαρό εισόδημα και υπολογίζεται με συντελεστή που αντιστοιχεί στο ετήσιο καθαρό εισόδημα όπως αυτό προκύπτει μετά την προηγούμενη αναγωγή των μηνιαίων αποδοχών σε ετήσιες, σύμφωνα με τα ανωτέρω.». Περαιτέρω στην υποπαράγραφο VII. «Λοιπές Οδηγίες» ορίζεται : « 6. ... 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. ...»

Από το συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων και οδηγιών προκύπτει ότι μετά την ισχύ του Ν.4172/2013 και την κατάργηση των διατάξεων του Ν.2238/94, οι οποίες προέβλεπαν την παρακράτηση φόρου 3% επί των ακαθάριστων αποδοχών από μισθωτή εργασία, ο εργοδότης οφείλει να παρακρατεί φόρο μισθωτών υπηρεσιών με την κλίμακα της παρ. 1 του άρθρου 15 και τις μειώσεις φόρου του άρθρου 16 του Ν.4172/2013, μετά από προηγούμενη αναγωγή του μηνιαίου εισοδήματος σε ετήσιο. Περαιτέρω, διευκρινίζεται ότι ο εργοδότης υποχρεούται στην υποβολή δήλωση φόρου μισθωτών ακόμα και στην περίπτωση που δεν προκύπτει φόρος για απόδοση. Επομένως, σε καμιά περίπτωση δεν προκύπτει από τα διαλαμβανόμενα της ΠΟΛ 1072/2015 ότι ο προσφεύγων δεν είχε υποχρέωση υποβολής δήλωσης φόρου μισθωτών υπηρεσιών και ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται, ως νόμω αβάσιμος.

**Επειδή,** η διοίκηση, κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεως τους, όπως δέχεται το ΣτΕ. Στη συγκεκριμένη περίπτωση οι εφαρμοζόμενες φορολογικές διατάξεις επιβάλλουν δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης, οι δε προϋποθέσεις επιβολής των προσβαλλόμενων μέτρων καθορίζονται κατά τρόπο γενικό, αλλά σαφή, συγκεκριμένο και αντικειμενικό από τον ίδιο το νόμο, έτσι ώστε το αρμόδιο διοικητικό όργανο, κατά την έκδοση των ατομικών διοικητικών πράξεων να περιορίζεται στην απλή διαπίστωση των προϋποθέσεων αυτών, όπως συνέβη στην προκειμένη περίπτωση, και όχι στη δυνατότητα παραβίασης των τυπικών αυτών και στην εφαρμογή τους κατά διακριτική ευχέρεια.

## **Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε**

**Την απόρριψη** της με αριθμό πρωτ. .../...-2017 ενδικοφανούς προσφυγής του . . του ... με **ΑΦΜ** ... κατά της αριθμ. .../17 πράξης επιβολής προστίμου λόγω εκπρόθεσμης υποβολής

αρχικής δήλωσης φορολογίας Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών, φορολογικής περιόδου .../.... – .../... του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...

**Οριστική φορολογική υποχρέωση : 250,00€**

**Πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 54 του ν. 4174/2013 με α/α .../17 για ημερολογιακή περίοδο .../...-.../...: 250,00€**

**Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με την νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον προσφεύγοντα.**

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

**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.**