



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 14-06-2017

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1287

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την από **...-2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του **... του ..., με ΑΦΜ ...**, κατά των με αύξοντα αριθμό .../2017, .../2017, .../2017, .../2017, .../2017, .../2017, .../2017, .../2017, .../2017, .../2017, .../2017, .../2017 πράξεων επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις με αύξοντα αριθμό .../2017, .../2017, .../2017,..../2017, .../2017,/2017, .../2017,/2017, .../2017, .../2017, .../2017, .../2017, .../2017 πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, 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 στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. .../**2017** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 250,00 €, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής στις ...-2014 της με αριθμό ... αρχικής δήλωσης Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών, περιόδου παρακράτησης 05/2014.

Με την υπ' αριθ. .../**2017** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 250,00 €, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής στις-2014 της με αριθμό ... αρχικής δήλωσης Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών, περιόδου παρακράτησης 09/2014.

Με την υπ' αριθ./**2017** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 250,00 €, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής στις 18-11-2015 της με αριθμό ... αρχικής δήλωσης Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών, περιόδου παρακράτησης 03/2015.

Με την υπ' αριθ. .../**2017** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 250,00 €, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής στις 18-11-2015 της με αριθμό ... αρχικής δήλωσης Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών, περιόδου παρακράτησης 04/2015.

Με την υπ' αριθ./**2017** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 250,00 €, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής στις 18-11-2015 της με αριθμό ... αρχικής δήλωσης Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών, περιόδου παρακράτησης 05/2015.

Με την υπ' αριθ./**2017** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 250,00 €, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής στις 18-11-2015 της με αριθμό αρχικής δήλωσης Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών, περιόδου παρακράτησης 06/2015.

Με την υπ' αριθ. .../**2017** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.... επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 250,00 €, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής στις 18-11-2015 της με αριθμό ... αρχικής δήλωσης Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών, περιόδου παρακράτησης 07/2015.

Με την υπ' αριθ. .../2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 250,00 €, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής στις 18-11-2015 της με αριθμό ... αρχικής δήλωσης Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών, περιόδου παρακράτησης 08/2015.

Με την υπ' αριθ./2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 250,00 €, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής στις-2016 της με αριθμό ... αρχικής δήλωσης Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών, περιόδου παρακράτησης 10/2015.

Με την υπ' αριθ. .../2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 250,00 €, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής στις ...-2016 της με αριθμό .. αρχικής δήλωσης Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών, περιόδου παρακράτησης 02/2016.

Με την υπ' αριθ. .../2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 250,00 €, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής στις-2016 της με αριθμό ... αρχικής δήλωσης Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών περιόδου παρακράτησης 03/2016.

Με την υπ' αριθ. .../2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 250,00 €, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής στις ...2016 της με αριθμό αρχικής δήλωσης Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών, περιόδου παρακράτησης 05/2016.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά α) να γίνει δεκτή η προσφυγή του, β) να ακυρωθούν οι με αριθμό .../2017, .../2017, .../2017, .../2017, .../2017, .../2017, .../2017, .../2017, .../2017, .../2017, .../2017, .../2017, .../2017 πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4174/2013 και επικουρικά να μειωθούν στο ελάχιστο τα επιβληθέντα πρόστιμα προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Η καθυστερημένη επιβολή προστίμων κλονίζει την εμπιστοσύνη του φορολογούμενου προς τις φορολογικές αρχές.
- Πληττεται η αρχή της αναλογικότητας καθώς τα επιβληθέντα πρόστιμα είναι υπέρογκα σε σχέση με τους οφειλόμενους και καταβληθέντες φόρους.
- Θίγονται οι αρχές της καλής πίστης, της χρηστής διοίκησης και της προστασίας του διοικουμένου δεδομένων των οικονομικών συνθηκών που επικρατούν.

Επειδή, στις παραγράφους 1, 4 και 6 του άρθρου 60 του ν. 4172/2013, ως ίσχυε πριν τροποποιηθεί με τις διατάξεις του άρθρου 69 του ν. 4472/2017, 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.[...] 4. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού.[...] 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 με αριθμό ΠΟΛ. 1049/2014 Απόφασης του Υπουργείου Οικονομικών, 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 ασφαλισματος, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 64 του Ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α'67).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 54 παρ. 1 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 υποβάλλει εκπρόθεσμα δήλωση παρακράτησης φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 54 παρ. 2 του ανωτέρου νόμου, ορίζεται ότι: «**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 περίπτωση β' της παραγράφου 2 της Ενότητας II της ΠΟΛ. 1252/20.11.2015 εγκυκλίου του Υπουργείου Οικονομικών, ορίζεται ότι: «Για την εκπρόθεσμη υποβολή ή τη μη υποβολή δηλώσεων από τις οποίες προκύπτει φόρος για καταβολή (αρ. 54 παρ. 1 περ. β'), καθώς και δηλώσεων απόδοσης παρακρατούμενων φόρων (αρ. 54 παρ. 1 περ. γ') επιβάλλεται πρόστιμο [...] διακοσίων πενήντα (250) ευρώ όταν 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 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 εισπραξης. 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 ... 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.».

Επειδή, ενόψει της δέσμιας αρμοδιότητας της φορολογικής διοίκησης σε σχέση με την εκτέλεση των φορολογικών νόμων, η φορολογούσα αρχή οφείλει να εφαρμόζει τους ισχύοντες φορολογικούς νόμους και συνεπώς εφόσον ο φορολογικός νόμος σύμφωνα με νεότερη ερμηνεία επιβάλλει ορισμένη υποχρέωση στο άτομο, υποχρεούται να προβεί στην έκδοση σχετικής καταλογιστικής πράξης. (βλ. Κωνσταντίνος Δ. Φινοκαλιώτης, *Φορολογικό Δίκαιο*, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, σελ. 151-153).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ορθώς η φορολογική αρχή επέβαλε πρόστιμο του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 για τις με αριθμό .../...-2015, .../...-2015, .../....-2015, .../....-2015, .../....-2015,/....-2015,/....2016,/....-2016,/...-2016, .../...-2016 εκπρόθεσμες αρχικές δηλώσεις Φ.Μ.Υ. των περιόδων παρακράτησης 03/2015, 04/2015, 05/2015, 06/2015, 07/2015, 08/2015, 10/2015, 02/2016, 03/2016 και 05/2016 αντίστοιχα, καθώς υποβλήθηκαν μετά την 30-04-2015, δη το χρονικό όριο που θέτει η ΠΟΛ. 1072/2015 για τη μη επιβολή προστίμου.

Αντιθέτως επιβλήθηκαν εσφαλμένως τα πρόστιμα του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 για τις με αριθμό/...-2014 και .../...-2014 εκπρόθεσμες αρχικές δηλώσεις Φ.Μ.Υ. των περιόδων παρακράτησης 05/2014 και 09/2014 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 30-03-2015 (ημερομηνία έκδοσης της ΠΟΛ1072/2015).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της από ...-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του . . του ..., με **ΑΦΜ** ..., και συγκεκριμένα:

- **Την ακύρωση** της με αριθ. .../2017 πράξης επιβολής προστίμου του αρ. 54 του ν. 4174/2013 λόγω εκπρόθεσμης αρχικής δήλωσης Φ.Μ.Υ. περιόδου παρακράτησης 05/2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και της με αριθ. .../2017 πράξης επιβολής προστίμου του αρ. 54 του ν. 4174/2013 περί εκπρόθεσμης αρχικής δήλωσης Φ.Μ.Υ. περιόδου παρακράτησης 09/2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

- Την επικύρωση των με αριθ. .../2017, .../2017, .../2017, .../2017, .../2017, .../2017, .../2017, .../2017, .../2017, .../2017 πράξεων επιβολής προστίμου του αρ. 54 του ν. 4174/2013 λόγω εκπρόθεσμης αρχικής δήλωσης Φ.Μ.Υ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... περί εκπρόθεσμης αρχικής δήλωσης Φ.Μ.Υ. περιόδων παρακράτησης από 03/2015, 04/2015, 05/2015, 06/2015, 07/2015, 08/2015, 10/2015, 02/2016, 03/2016 και 05/2016 αντίστοιχα.

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

Φορολογικό έτος 2014

Υπ' αριθ. .../2017 πράξη επιβολής προστίμου αρ. 54 του ν. 4174/2013:

Πρόστιμο: 0,00 €

Υπ' αριθ. .../2017 πράξη επιβολής προστίμου αρ. 54 του ν. 4174/2013:

Πρόστιμο: 0,00 €

Φορολογικό έτος 2015

Υπ' αριθ. .../2017 πράξη επιβολής προστίμου αρ. 54 του ν. 4174/2013:

Πρόστιμο: 250,00 €

Υπ' αριθ. .../2017 πράξη επιβολής προστίμου αρ. 54 του ν. 4174/2013:

Πρόστιμο: 250,00 €

Υπ' αριθ. .../2017 πράξη επιβολής προστίμου αρ. 54 του ν. 4174/2013:

Πρόστιμο: 250,00 €

Υπ' αριθ. .../2017 πράξη επιβολής προστίμου αρ. 54 του ν. 4174/2013:

Πρόστιμο: 250,00 €

Υπ' αριθ. .../2017 πράξη επιβολής προστίμου αρ. 54 του ν. 4174/2013:

Πρόστιμο: 250,00 €

Υπ' αριθ. .../2017 πράξη επιβολής προστίμου αρ. 54 του ν. 4174/2013:

Πρόστιμο: 250,00 €

Υπ' αριθ. .../2017 πράξη επιβολής προστίμου αρ. 54 του ν. 4174/2013:

Πρόστιμο: 250,00 €

Φορολογικό έτος 2016

Υπ' αριθ.**/2017** πράξη επιβολής προστίμου αρ. 54 του ν. 4174/2013:

Πρόστιμο: 250,00 €

Υπ' αριθ.**/2017** πράξη επιβολής προστίμου αρ. 54 του ν. 4174/2013:

Πρόστιμο: 250,00 €

Υπ' αριθ.**/2017** πράξη επιβολής προστίμου αρ. 54 του ν. 4174/2013:

Πρόστιμο: 250,00 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**ο Προϊστάμενος
Της Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
και Νομικής Υποστήριξης**

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.