



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 29/03/2019

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 751

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.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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 1064/12-4-2017 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, ΑΦΜ κατά των υπ' αρ.10.2018 πράξεων επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4174/13 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας φορολογικού έτους 2014 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Βέροιας

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, 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.**2018** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 250,00€, για το φορολογικό έτος 2014, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της υπ' αρ./2014 δήλωσης απόδοσης φόρου μισθωτών υπηρεσιών για περίοδο παρακράτησης Ιανουαρίου (1^{ου}) 2014.

Με την υπ' αριθ.**2018** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 250,00€, για το φορολογικό έτος 2014, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της υπ' αρ./2014 δήλωσης απόδοσης φόρου μισθωτών υπηρεσιών για περίοδο παρακράτησης Φεβρουαρίου (2^{ου}) 2014.

Με την υπ' αριθ.**2018** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 250,00€, για το φορολογικό έτος 2014, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της υπ' αρ./2014 δήλωσης απόδοσης φόρου μισθωτών υπηρεσιών για περίοδο παρακράτησης Μαρτίου (3^{ου}) 2014.

Με την υπ' αριθ.**2018** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 250,00€, για το φορολογικό έτος 2014, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της υπ' αρ./2014 δήλωσης απόδοσης φόρου μισθωτών υπηρεσιών για περίοδο παρακράτησης Απριλίου (4^{ου}) 2014.

Με την υπ' αριθ.**2018** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 250,00€, για το φορολογικό έτος 2014, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της υπ' αρ./2014 δήλωσης απόδοσης φόρου μισθωτών υπηρεσιών για περίοδο παρακράτησης Μαΐου (5^{ου}) 2014.

Με την υπ' αριθ.**2018** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 250,00€, για το φορολογικό έτος 2014, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της υπ' αρ./2014 δήλωσης απόδοσης φόρου μισθωτών υπηρεσιών για περίοδο παρακράτησης Ιουνίου (6^{ου}) 2014.

Οι ανωτέρω πράξεις επιβολής προστίμων εκδόθηκαν βάσει των σχετικών από2018 εκθέσεων ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Βεροίας, σε εκτέλεση της με αρ.09.2018 απόφασης της υπηρεσίας μας, με την οποία έγινε αποδεκτή η υπ' αρ. πρωτ.2018 ενδικοφανής προσφυγή του προσφεύγοντα, λόγω τυπικής πλημμέλειας, ήτοι μη τήρησης της προσήκουσας διαδικασίας έκδοσης και κοινοποίησης πράξεων επιβολής προστίμου μετά των σχετικών εκθέσεων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 62 και 5 του Ν. 4174/2013.

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

- 1) Μη τήρηση του νόμιμου τύπου της διαδικασίας έκδοσης και κοινοποίησης των πράξεων
- 2) Ελλιπής αιτιολογία. Η έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων έρχεται σε αντίθεση με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1072/2015.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **59§§1 και 2 του ν. 4172/2013** 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 τους ή υπαλλήλους τους 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 το άρθρο **60§§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 **9§2 του Ν. 4174/2013** οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή τροποποιηθούν, λόγω αλλαγής της νομοθεσίας.

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 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 εισπράξής 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 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.....».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΔΕΑΦ Α 1060755 ΕΞ 2017**: «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 εισπράξής 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, στην προκειμένη περίπτωση, η φορολογική διοίκηση μη νόμιμα επέβαλε τα υπ' αρ.10.2018 πρόστιμα του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, τα οποία αφορούν τις εκπρόθεσμα υποβληθείσες δηλώσεις φόρου μισθωτών υπηρεσιών περιόδων παρακράτησης Ιανουαρίου, Φεβρουαρίου, Μαρτίου, Απριλίου, Μαΐου & Ιουνίου του 2014, καθώς τυγχάνουν εφαρμογής οι προαναφερθείσες διατάξεις της ΠΟΛ 1072/31.3.2015, αναφορικά με την μη επιβολή προστίμων. Συγκεκριμένα οι επίμαχες δηλώσεις υποβλήθηκαν στις **10-10-2014**, και αφορούν εισοδήματα για τα οποία ο χρόνος απόδοσης του παρακρατούμενου φόρου, είχε παρέλθει κατά την ημερομηνία υποβολής τους και η οποία (ημερομηνία υποβολής) ήταν πριν την 30.04.2015.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη νόμιμης επιβολής των προστίμων του άρθρου 54 του Ν. 4174/13, γίνεται αποδεκτός, ενώ παρέλκει η εξέταση του έτερου ισχυρισμού.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ και την ακύρωση των υπ' αρ.10.2018 πράξεων επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4174/13, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου- καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ.2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2014

Είδος προστίμου	Ποσό βάσει ελέγχου	Ποσό βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.	Διαφορά απόφασης Δ.Ε.Δ.- ελέγχου
Πρόστιμο άρθρου 54 Ν. 4174/13, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της υπ' αρ./2014 δήλωσης απόδοσης φόρου μισθωτών υπηρεσιών μηνός Ιανουαρίου (1ου) 2014.	250,00€	0,00€	-250,00€

Υπ' αριθ.2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2014

Είδος προστίμου	Ποσό βάσει ελέγχου	Ποσό βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.	Διαφορά απόφασης Δ.Ε.Δ.- ελέγχου
Πρόστιμο άρθρου 54 Ν. 4174/13, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της υπ' αρ./2014 δήλωσης απόδοσης φόρου μισθωτών υπηρεσιών μηνός Φεβρουαρίου (2ου) 2014.	250,00€	0,00€	-250,00€

Υπ' αριθ.2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2014

Είδος προστίμου	Ποσό βάσει ελέγχου	Ποσό βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.	Διαφορά απόφασης Δ.Ε.Δ.- ελέγχου
Πρόστιμο άρθρου 54 Ν. 4174/13, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της υπ' αρ./2014 δήλωσης απόδοσης φόρου μισθωτών υπηρεσιών μηνός Μαρτίου (3ου) 2014.	250,00€	0,00€	-250,00€

Υπ' αριθ.2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2014

Είδος προστίμου	Ποσό βάσει ελέγχου	Ποσό βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.	Διαφορά απόφασης Δ.Ε.Δ.- ελέγχου
Πρόστιμο άρθρου 54 Ν. 4174/13, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της υπ' αρ./2014 δήλωσης απόδοσης φόρου μισθωτών υπηρεσιών μηνός Απριλίου (4ου) 2014.	250,00€	0,00€	-250,00€

Υπ' αριθ.2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2014

Είδος προστίμου	Ποσό βάσει ελέγχου	Ποσό βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.	Διαφορά απόφασης Δ.Ε.Δ.- ελέγχου
Πρόστιμο άρθρου 54 Ν. 4174/13, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της υπ' αρ./2014 δήλωσης απόδοσης φόρου μισθωτών υπηρεσιών μηνός Μαΐου (5ου) 2014.	250,00€	0,00€	-250,00€

Υπ' αριθ.2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2014

Είδος προστίμου	Ποσό βάσει ελέγχου	Ποσό βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.	Διαφορά απόφασης Δ.Ε.Δ.- ελέγχου
Πρόστιμο άρθρου 54 Ν. 4174/13, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της υπ' αρ./2014 δήλωσης απόδοσης φόρου μισθωτών υπηρεσιών μηνός Ιουνίου (6ου) 2014.	250,00€	0,00€	-250,00€

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 ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.