



2

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 26.11.2019

Αριθμός απόφασης: 3206

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

Fax : 2131604567

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 τροποποιήθηκε και ισχύει

β. Του άρθρου 10 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.4.2017 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' αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.16 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 1.9.16) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **24.10.2013** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανής προσφυγή του, με έδρα στη, κατά του αρ. /20.9.13 Φύλλου ελέγχου Παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος επί αμοιβών από μισθωτές υπηρεσίες οικ. έτους 2010 (διαχειριστικής χρήσης 1.1.2009-31.12.2009) της Προϊσταμένης της, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Το με αριθ. /20.9.13 Φύλλο ελέγχου Παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος επί αμοιβών από μισθωτές υπηρεσίες οικ. έτους 2010 (διαχειριστικής χρήσης 1.1.2009-31.12.2009) της Προϊσταμένης της, του οποίου ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω Φορολογικής Αρχής.
7. Την με αριθ./9.1.2014 Απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, με την οποία απορρίφθηκε η ως άνω ενδικοφανή προσφυγή ως απαράδεκτη, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής.
8. Την με αριθ. καταχώρησης/24.2.2014 δικαστική προσφυγή του κατά της με αριθ./9.1.2014 Απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.
9. Την με αριθ./2018 Απόφαση του ΙΕ΄ Μονομελούς Τμήματος του Διοικητικού Πρωτοδικείου επί της ως άνω δικαστικής προσφυγής, με την οποία δέχεται την εν λόγω δικαστική προσφυγή, ακυρώνει την με αριθ./9.1.2014 Απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας και αναπέμπει την υπόθεση στην Υπηρεσία μας, προκειμένου να εξεταστεί κατ' ουσίαν η ενδικοφανής προσφυγή κατά του με αρ./20.9.13 Οριστικού Φύλλου ελέγχου Παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος επί αμοιβών από μισθωτές υπηρεσίες οικ. έτους 2010 (διαχειριστικής χρήσης 1.1.2009-31.12.2009) της Προϊσταμένης της
10. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **24.10.13** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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 αρ./2018 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου (τμήμα ΙΕ΄ Μονομελές) έγινε δεκτό ότι παραδεκτώς είχε ασκηθεί η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή, ακυρώθηκε η με αριθ./9.01.2014 σχετική απόφαση της Υπηρεσίας μας, και αναπέμφθηκε η εν λόγω υπόθεση στην Υπηρεσίας μας προκειμένου να αποφανθεί επί της υπό κρίση προσφυγής.

Με το αριθ./20.9.13 Οριστικό Φύλλο Ελέγχου παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος επί αμοιβών από μισθωτές υπηρεσίες της Προϊσταμένης της επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόσθετος φόρος ποσού 19.388,19 ευρώ, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 46, 57 του ν.2238/1994 και τις διατάξεις του ν.2523/1997. Η εν λόγω πράξη εδράζεται επί της από 22.07.2013 έκθεση του ειδικού συνεργείου ελέγχου.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης της Προϊσταμένης της προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Μη ορθή εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 46, 57 του ν.2238/1994. Εσφαλμένη ερμηνεία και εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών.
2. Μη ορθώς καταλογίστηκαν εις βάρος του τα εν λόγω ποσά καθότι εφόσον έχει υπαχθεί σε ρύθμιση, πρέπει να απαλλαγεί σύμφωνα με τα οριζόμενα στην από 30.4.2012 Πράξη Νομοθετικού Περιεχομένου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 46 παρ. 1 εδ. α' του ν.2238/1994, σχετικά με το χρόνο απόκτησης του εισοδήματος: *«1. Χρόνος απόκτησης του εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε δικαίωμα είσπραξής του. »*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 παρ. 1 εδ. α' του ίδιου ως άνω νόμου, σχετικά με την παρακράτηση φόρου στο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες: *«1. Στο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες ο φόρος παρακρατείται από εκείνον που απασχολεί κατά σύστημα έμμισθο ή ημερομίσθιο προσωπικό είτε καταβάλλει συντάξεις, επιχορηγήσεις και κάθε άλλη παροχή. ...»:*

Επειδή, με τις διατάξεις του επόμενου άρθρου 59 παρ. 2 του ίδιου νόμου, διευκρινίζεται ότι όσοι παρακρατούν φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 υποχρεούνται να αποδίδουν αυτόν με εφάπαξ καταβολή στη Δ.Ο.Υ. της έδρας τους μέχρι την εικοστή (20η) ημέρα του επόμενου από την παρακράτηση μήνα με προσωρινή δήλωση.

Από το συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι το εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες 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 και γι' αυτό φορολογείται στο έτος αυτό. Περαιτέρω, η υποχρέωση παρακράτησης φόρου αφορά αποκλειστικά τον εργοδότη έναντι του Δημοσίου, ο οποίος έχει ίδια και αυτοτελή υποχρέωση όπως προβεί στην παρακράτηση και απόδοση του παρακρατηθέντος ποσού στο Δημόσιο υποβάλλοντας σχετική δήλωση (προσωρινή ΦΜΥ). Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι για δεδουλευμένες αποδοχές μισθωτών, θα πρέπει να καταλογισθεί παρακρατούμενος ΦΜΥ επί των αποδοχών εκείνων που έχουν εκκαθαριστεί ακόμα και αν αυτές δεν έχουν πραγματικά καταβληθεί στους δικαιούχους (σχετικό με αριθ. πρωτ. Δ12Α 1050962ΕΞ2013/21.3.2013 έγγραφο της Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών).

Στην υπό κρίση υπόθεση, και μετά τις πλήρεις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενήργησε ο έλεγχος στο σύνολο των εκδοθέντων ενταλμάτων μισθοδοσίας αναφορικά με την απόδοση του παρακρατηθέντος Φ.Μ.Υ. για τη χρήση 2009 σε αντιπαραβολή με τα δεδομένα των μισθολογικών καταστάσεων και των λοιπών στοιχείων και εγγράφων που τέθηκαν υπόψη του, ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι: 1.Δεν προέκυψε από τον έλεγχο μη απόδοση φόρου που παρακρατήθηκε, 2. Αποδόθηκαν εκπρόθεσμα ποσά φόρου μισθωτών υπηρεσιών ύψους 457.393,90 ευρώ κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 46, 57 του

ν.2238/1994 με συνέπεια να καταλογιστεί στο προσφεύγων Ν.Π.Δ.Δ. και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 παρ. 2 του ν.2523/1997 όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν με το άρθρο 26 παρ. 1 του ν.3943/2001 προσαυξήσεις ύψους 19.388,19 ευρώ. Ειδικότερα, για τη χρήση 2009, οι σχετικές διαπιστώσεις του ελέγχου περιγράφονται πλήρως αιτιολογημένες και διασταυρώσεις στις σελίδες 67 έως και 80 της οικείας έκθεσης ελέγχου, το περιεχόμενο της οποίας αποτελεί πλήρη απόδειξη για τα αναφερόμενα σε αυτήν σύμφωνα και με το άρθρ. 171 παρ. 1 και 4 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας.

Περαιτέρω, όπως επιβεβαιώνεται και στις από 21.11.2013 απόψεις της προς την Υπηρεσία μας, οι οποίες συντάχθηκαν βάσει της Απόφασης ΠΟΛ 1209/6.9.2013 του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και της υπ' αριθ. ΠΟΛ 1211/12.9.2013, ο έλεγχος προσδιόρισε για κάθε ένταλμα χωριστά τον χρόνο καταβολής του φόρου μισθωτών υπηρεσιών σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 46 και 57 του ν.2238/1994. Η ημερομηνία υποχρέωσης προς καταβολή του φόρου βάσει του νόμου προσδιορίζεται επακριβώς στο σχετικό αρχείο με μορφή excel το οποίο συνέταξε και περιλαμβάνει στην οικεία έκθεση ελέγχου (σελ. 69-79) όπου και αντιπαραβάλλεται με την ημερομηνία πραγματικής και εκπρόθεσμης καταβολής αυτού από τον προσφεύγοντα , προκειμένου να υπολογιστεί ο χρόνος εκπρόθεσμης καταβολής καθώς και το ποσοστό της προσαύξησης.

Ο τακτικός έλεγχος διαπίστωσε ότι ορισμένα από τα εντάλματα που λογιστικοποιήθηκαν στην επίδικη χρήση αφορούσαν μισθοδοτικές καταστάσεις προηγούμενων χρήσεων. Για ορισμένες από αυτές η παρακράτηση του Φ.Μ.Υ. βάσει των οικείων διατάξεων έπρεπε να είχε γίνει και ο φόρος να έχει αποδοθεί στις χρήσεις που αυτές αναφέρονται και όχι σε μεταγενέστερο χρόνο. Ο χρόνος απόδοσης του φόρου δεν συναρτάται με το χρόνο λογιστικοποίησης των ενταλμάτων ούτε με το χρόνο γνωστοποίησης στο Τμήμα Ταμείου της οποιασδήποτε υπηρεσιακής μεταβολής, αλλά είναι συνάρτηση των όσων ρητά και κατηγορηματικά ορίζουν οι προαναφερόμενες διατάξεις του ν.2238/1994 (βλ. σχετ. σελ. 6 της από 21.11.2013 εισήγησης της προς της Υπηρεσία μας). Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η κράτηση πραγματοποιούνταν με την εξόφληση κάθε χρηματικού εντάλματος και την έκδοση του σχετικού γραμματίου είσπραξης είναι νόμω και ουσία αβάσιμος.

Τέλος, επισημαίνουμε ότι στις προαναφερόμενες διατάξεις των άρθρων 46, 57 του ν.2234/1998 περιλαμβάνονται και κάθε είδους παροχές ή επιδόματα (όπως είναι τα επιδόματα αδείας, υπερωρίες, αναδρομικά κ.α.), οπότε ο σχετικός φόρος πρέπει να αποδίδεται κατά το χρόνο που ο μισθωτός δικαιούται την είσπραξη αυτών, όπως και στην περίπτωση της μηνιαίας μισθοδοσίας, και όχι με την εξόφληση του χρηματικού εντάλματος όπως αναλύθηκε ανωτέρω. Επικουρικά, ο σχετικός λόγος, είναι παντελώς αόριστος καθότι δεν προσδιορίζει ο προσφεύγων συγκεκριμένα ποιες από τις αναφερόμενες στην οικεία έκθεση ελέγχου περιπτώσεις δεν αφορούν μηνιαία μισθοδοσία αλλά τις ειδικότερες περιπτώσεις, τα ποσά τα οποία αποδόθηκαν για κάθε περίπτωση

χωριστά και τότε, ούτε περιγράφει σε τι τυχόν λάθη υπέπεσε ο έλεγχος κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων.

Επειδή, όσον αφορά την από 30.04.2012 Πράξη Νομοθετικού Περιεχομένου που επικαλείται ο προσφεύγων, αυτή αναφέρεται σε απαλλαγή κατόπιν συμψηφισμού λόγω υπαγωγής σε ρύθμιση, η διαδικασία της οποίας περιγράφεται επακριβώς στην σχετική ΠΟΛ 1086/2013. Ως εκ τούτου δεν υπάρχει αυτοδίκαιη υπαγωγή στη ρύθμιση και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αόριστος, νόμω και ουσία αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **24.10.13** και με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ και την επικύρωση του με αρ./20.9.13 Οριστικού Φύλλου ελέγχου Παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος επί αμοιβών από μισθωτές υπηρεσίες οικ. έτους 2010 (διαχειριστικής χρήσης 1.1.2009-31.12.2009) της Προϊσταμένης της

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

• **Διαχειριστική Περίοδος 1.1.2009-31.12.2009**

Διαφορά φόρου	0,00 €
Πρόσθετος φόρος	19.388,19 €
Σύνολο	19.388,19 €

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

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ 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.