



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 20.01.2019

Αριθμός απόφασης: 132

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α8 – Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νίκη

Τηλέφωνο : 2313-333254

ΦΑΞ : 2313-333258

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 1064/12.04.2017 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.

4. Την από**2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατά των υπ' αρ., &/20.08.2019 πράξεων επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4174/13 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φλώρινας 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. Φλώρινας

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από2019 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.**/20.08.2019** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φλώρινας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Κέντρου πρόστιμο ποσού 100,00€, για το φορολογικό έτος 2019, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της υπ' αρ. 7674/15.07.2019 δήλωσης απόδοσης φόρου μισθωτών υπηρεσιών για περίοδο παρακράτησης Μαρτίου (3ου) 2019.

Με την υπ' αριθ.**/20.08.2019** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φλώρινας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Κέντρου πρόστιμο ποσού 100,00€, για το φορολογικό έτος 2019, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της υπ' αρ. 7569/11.07.2019 δήλωσης απόδοσης φόρου μισθωτών υπηρεσιών για περίοδο παρακράτησης Απριλίου (4ου) 2019.

Με την υπ' αριθ.**/20.08.2019** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φλώρινας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Κέντρου πρόστιμο ποσού 100,00€, για το φορολογικό έτος 2019, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της υπ' αρ. 8361/01.08.2019 δήλωσης απόδοσης φόρου μισθωτών υπηρεσιών για περίοδο παρακράτησης Μαΐου (5ου) 2019.

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

1. Έλλειψη υπαιτιότητας, λόγω καθυστερημένης ειδοποίησης και κατάθεσης από τον Ο.Α.Ε.Δ. των ποσών, που αφορούσαν τους μισθούς, τις εισφορές και τον Φόρο Μισθωτών Υπηρεσιών των υπαλλήλων που είχαν προσληφθεί μέσω προγράμματός του.
2. Αδυναμία εμπρόθεσμης υποβολής των επίμαχων δηλώσεων, λόγω έλλειψης τραπεζικών αποθεμάτων για την κάλυψη του προκύπτοντος ποσού φόρου.
3. Το προσφεύγον Κέντρο δεν γνώριζε πότε θα πιστώνονταν τα ποσά από τον Ο.Α.Ε.Δ., καθώς και εάν θα ήταν ο φορέας πληρωμής τους.

Επειδή, στο άρθρο 8§4 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «4. Χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξής του».

Επειδή, στο 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, στο 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 υποκειμένου σε παρακράτηση εισοδήματος».

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 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 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 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 εισπράξης 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 ιδία 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, σύμφωνα με το άρθρο **54§§1&2 του Ν. 4174/2013**: «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,..... 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

α), β) εκατό (100) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ' και δ' της παραγράφου 1 που ο φορολογούμενος δεν είναι υπόχρεος τήρησης λογιστικών βιβλίων».

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, στην προκειμένη περίπτωση, αναφορικά με τον φόρο μισθωτών υπηρεσιών τυγχάνουν εφαρμογής οι ως άνω διατάξεις, σύμφωνα με τις οποίες ο παρακρατούμενος φόρος εισοδήματος από μισθωτή εργασία θα έπρεπε να είχε αποδοθεί επί των δεδουλευμένων αποδοχών μισθωτών ακόμα και αν αυτές δεν είχαν πραγματικά καταβληθεί στους δικαιούχους. Κατά συνέπεια, ορθώς η φορολογική αρχή επέβαλε τα προβλεπόμενα πρόστιμα για τις με αρ./15.07.2019,/11.07.2019 και/01.08.2019 εκπρόθεσμες αρχικές δηλώσεις Φ.Μ.Υ. που αφορούν τους μήνες Μάρτιο, Απρίλιο και Μάιο του 2019.

Επειδή, η αποσύνδεση της υποβολής της δήλωσης από την καταβολή του φόρου από 1.1.2014 έχει ως αποτέλεσμα την οριστικοποίηση της δήλωσης κατά την υποβολή της, χωρίς να υφίσταται υποχρέωση εξόφλησης του προκύψαντος φόρου. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος Κέντρου, περί αδυναμίας εξόφλησης πριν την πίστωση των σχετικών ποσών από τον Ο.Α.Ε.Δ. καθίσταται έωλος και ουσιαστικά αβάσιμος.

Επειδή, αναφορικά με τον επιμέρους ισχυρισμό τους προσφεύγοντος Κέντρου ότι δεν γνώριζε αν θα ήταν ο φορέας πληρωμής στο συγκεκριμένο πρόγραμμα απασχόλησης, αυτός απορρίπτεται ως αβάσιμος, δεδομένου ότι σύμφωνα με το άρθρο 8 παρ.2 της απόφασης με αριθμ. 52618/1218 (ΦΕΚ Β', 4504/12-10-2018) με τίτλο «Ειδικό πρόγραμμα απασχόλησης για 5.500 άνεργους πτυχιούχους ανώτατων εκπαιδευτικών και τεχνολογικών ιδρυμάτων, ηλικίας 22-29 ετών, σε Υπουργεία και εποπτευόμενους δημόσιους φορείς, όπως αυτοί ορίζονται στο άρθρο 51 του ν. 1...../1990 (Α' 101) και οι οποίοι δεν ασκούν οικονομική δραστηριότητα»: *«Μετά τη διαδικασία της έγκρισης της πληρωμής (...) ο Ο.Α.Ε.Δ. πιστώνει (...) και τους λογαριασμούς των φορέων υποδοχής ή λογαριασμό IBAN του ΕΦΚΑ ή των τομέων του ΕΤΑΑ εάν ο εμπλεκόμενος φορέας υποδοχής είναι φορέας κεντρικής διοίκησης, με το ποσό που αντιστοιχεί στις συνολικές ασφαλιστικές εισφορές και στο ΦΜΥ, προκειμένου να αποδοθεί από τους φορείς υποδοχής στα οικεία ασφαλιστικά ταμεία και στη Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία (ΔΟΥ) αντίστοιχα».*

Επειδή, τα πρόστιμα και οι φορολογικές κυρώσεις για την παράβαση των φορολογικών διατάξεων επιβάλλονται ανεξαρτήτως αμέλειας ή δόλου από την πλευρά του φορολογουμένου (ΣΤΕ 3278/92, 138/98) (Κ.Δ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, σελ. 41), ενώ περίπτωση ανωτέρας βίας του αρ. 61 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) δεν συντρέχει στην υπό κρίση περίπτωση.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος Κέντρου κρίνεται ότι προβάλλονται αλυσιτελώς και απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./.....2019 ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ

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

Υπ' αριθ./20.08.2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2019

Είδος προστίμου	Ποσό
Πρόστιμο άρθρου 54 Ν. 4174/13, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της υπ' αρ./15.07.2019 δήλωσης απόδοσης φόρου μισθωτών υπηρεσιών μηνός Μαρτίου (3ου) 2019.	100,00€

Υπ' αριθ./20.08.2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2019

Είδος προστίμου	Ποσό
Πρόστιμο άρθρου 54 Ν. 4174/13, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της υπ' αρ./11.07.2019 δήλωσης απόδοσης φόρου μισθωτών υπηρεσιών μηνός Απριλίου (4ου) 2019.	100,00€

Υπ' αριθ./20.08.2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2019

Είδος προστίμου	Ποσό
Πρόστιμο άρθρου 54 Ν. 4174/13, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της υπ' αρ./01.08.2019 δήλωσης απόδοσης φόρου μισθωτών υπηρεσιών μηνός Μαΐου (5ου) 2019.	100,00€

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

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**

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.