



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 23/6/2020

Αριθμός απόφασης: 1033

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. 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 1064/27-4-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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

3. Την Ε2043/6-4-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παρ. 4 του άρθρου 6 του από 30/3/2020 ΠΝΠ (Α' 75).

4. 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».

5. Την από 29/1/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του σωματείου με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, που εδρεύει στο, επί της οδού αρ. ..., Τ.Κ. ..., κατά των με αρ., ..., ..., και .../29-11-2019 Πράξεων Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
7. Την με αρ.πρωτ./6-2-2020 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 29/1/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του σωματείου με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1. Με την με αρ. .../29-11-2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος σωματείου πρόστιμο συνολικού ποσού **100,00 €**, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης παρακρατούμενου φόρου μισθωτών υπηρεσιών (Φ.Μ.Υ.) για τη φορολογική περίοδο 1/3/2015 – 31/3/2015, 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. β' του ν. 4174/2013.
2. Με την με αρ./29-11-2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος σωματείου πρόστιμο συνολικού ποσού **100,00 €**, διότι υπέβαλε εκπρόθεσμα την δήλωση παρακρατούμενου φόρου μισθωτών υπηρεσιών (Φ.Μ.Υ.) για τη φορολογική περίοδο 1/4/2015 – 30/4/2015, 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. β' του ν. 4174/2013.
3. Με την με αρ. .../29-11-2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος σωματείου πρόστιμο συνολικού ποσού **100,00 €**, διότι υπέβαλε εκπρόθεσμα την δήλωση παρακρατούμενου φόρου μισθωτών υπηρεσιών (Φ.Μ.Υ.) για τη φορολογική περίοδο 1/5/2015 – 31/5/2015, 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. β' του ν. 4174/2013.
4. Με την με αρ./29-11-2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος σωματείου πρόστιμο συνολικού ποσού **100,00 €**, διότι υπέβαλε εκπρόθεσμα την δήλωση παρακρατούμενου φόρου μισθωτών υπηρεσιών (Φ.Μ.Υ.) για τη φορολογική περίοδο 1/6/2015 – 30/6/2015, 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. β' του ν. 4174/2013.
5. Με την με αρ./29-11-2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος σωματείου πρόστιμο

συνολικού ποσού **100,00 €**, διότι υπέβαλε εκπρόθεσμα την δήλωση παρακρατούμενου φόρου μισθωτών υπηρεσιών (Φ.Μ.Υ.) για τη φορολογική περίοδο 1/9/2015 – 30/9/2015, 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. β' του ν. 4174/2013.

Το προσφεύγων σωματείο, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω Πράξεων Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Βόλου, ισχυριζόμενο ότι το σωματείο επιχορηγείται για τις υπηρεσίες που προσφέρει, σε ποσοστό 100% από το Υπουργείο Υγείας και Κοινωνικής Αλληλεγγύης, από το ΕΣΠΑ και οι πόροι του είναι οι διάφορες συνδρομές, έκτακτες εισφορές, δωρεές κ.α.. Στην υπό κρίση περίοδο, οι επιχορηγήσεις ερχόταν με μεγάλη καθυστέρηση και ήταν πολύ μικρότερες από τις ήδη δημιουργηθείσες οφειλές του. Εξαιτίας αυτής της καθυστέρησης, ήταν υποχρεωμένο να καταβάλλει πρώτα τους οφειλόμενους μισθούς προηγούμενων χρονικών περιόδων, με συνέπεια οι δηλώσεις παρακρατούμενου Φ.Μ.Υ. να υποβληθούν εκπρόθεσμα, όχι από υπαιτιότητά του, αλλά λόγω της καθυστέρησης των χρηματοδοτήσεων. Τέλος ισχυρίζεται, ότι θα ήταν άδικο και πέραν λογικής να υποχρεωθεί να πληρώσει το συνολικό ποσό του προστίμου 500,00 €, για παραλείψεις που οφείλονται σε καθυστερήσεις του φορέα χρηματοδότησής του.

Επειδή, με το άρθρο 60 παρ. 1 και 6 του Ν.4172/2013 «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 με τη διάταξη του άρθρου 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 περαιτέρω, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1072/31-3-2015 – VII. ΛΟΙΠΕΣ ΟΔΗΓΙΕΣ παρ.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 είσπραξης 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. Με την [ΠΟΛ.1049/11.2.2014](#) Απόφαση ΓΓΔΕ όπως ισχύει μετά την τροποποίησή της με την [ΠΟΛ.1217/2.10.2014](#) Απόφαση ΓΓΔΕ δόθηκαν οδηγίες αναφορικά με τον καθορισμό του τρόπου υποβολής της δήλωσης και απόδοσης του φόρου που παρακρατείται στο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις και στην ειδική εισφορά αλληλεγγύης του [άρθρου 29 του Ν.3986/2011](#). 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. Ειδικά στην περίπτωση που οι υπόχρεοι εργοδότες παύουν να απασχολούν προσωπικό, υποχρεούνται να υποβάλλουν προσωρινή δήλωση και να συμπληρώνουν την ειδική ένδειξη που αναγράφεται επί του εντύπου. Για την υποβολή εκπρόθεσμων μηδενικών δηλώσεων ΦΜΥ δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα του ΚΦΔ (Ν.4174/2013)».

Επειδή στο άρθρο 54 του Ν.4174/2013 ορίζεται :

«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 υποβάλει εκπρόθεσμα δήλωση παρακράτησης φόρου,[...]

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: ... 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, το προσφεύγων σωματείο ως εργοδότης είχε ιδία και αυτοτελή υποχρέωση, όπως προβεί σε παρακράτηση και απόδοση του παρακρατηθέντος ποσού στο Δημόσιο υποβάλλοντας τις σχετικές προσωρινές δηλώσεις. Επομένως, θα έπρεπε να αποδώσει τους παρακρατούμενους φόρους εισοδήματος από μισθωτή εργασία σύμφωνα με όσα ορίζονται από τις διατάξεις της παρ.6 του άρθρου 60 του Κ.Φ.Δ. και επί δεδουλευμένων αποδοχών μισθωτών, ακόμα και αν αυτές δεν είχαν πραγματικά καταβληθεί στους εργαζομένους του. Περαιτέρω, το σωματείο είχε την δυνατότητα να υποβάλλει εμπρόθεσμα τις επίμαχες Προσωρινές Δηλώσεις Φ.Μ.Υ., χωρίς να καταβάλλει εφάπαξ τον παρακρατηθέντα φόρο στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., διότι είναι πλέον αποσυνδεδεμένη η υποχρέωση υποβολής της δήλωσης με την υποχρέωση καταβολής του φόρου σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις. Ο εν λόγω φόρος βεβαιώνεται αυτόματα με την ηλεκτρονική υποβολή της δήλωσης στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., ως εκ τούτου το εν λόγω σωματείο είχε την δυνατότητα να ρυθμίσει το ήδη βεβαιωθέν ποσό φόρου, σύμφωνα με τις ισχύουσες νομοθετικές ρυθμίσεις. Η οικονομική αδυναμία και η καθυστέρηση των χρηματοδοτήσεων από το Υπουργείο Υγείας και Κοινωνικής Αλληλεγγύης δεν συνιστά λόγο ανωτέρας βίας και δεν μπορεί να δικαιολογήσει το εκπρόθεσμο της υποβολής των εν λόγω δηλώσεων. Ως εκ τούτου, σύμφωνα με τις ανωτέρω ισχύουσες διατάξεις, ορθώς επιβλήθηκαν σε βάρος του προσφεύγοντος τα ανωτέρω προσβαλλόμενα πρόστιμα.

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 ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 29/1/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του σωματείου με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση (ταυτίζεται με της φορολογικής αρχής):

1) Η με αρ. με αρ. .../29-11-2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 1/3/2015 – 31/3/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου.

Ποσό προστίμου : **100,00 €**

2) Η με αρ. με αρ. .../29-11-2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 1/4/2015 – 30/4/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου.

Ποσό προστίμου : **100,00 €**

3) Η με αρ. με αρ. .../29-11-2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 1/5/2015 – 31/5/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου.

Ποσό προστίμου : **100,00 €**

4) Η με αρ. με αρ. .../29-11-2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 1/6/2015 – 30/6/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου.

Ποσό προστίμου : **100,00 €**

5) Η με αρ. με αρ. .../29-11-2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 1/9/2015 – 30/9/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου.

Ποσό προστίμου : **100,00 €**

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

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.