



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 2/10/2017

Αριθμός απόφασης: 1998

**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. 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 1064/27-4-2017 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 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 2/5/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ, που εδρεύει στα, στο, Τ.Κ., κατά των με αρ. .../28-3-2017, .../28-3-2017, .../28-3-2017, .../27-3-2017, .../27-3-2017, .../27-3-2017, .../27-3-2017, .../27-3-2017, .../27-3-2017, .../27-3-2017, .../27-3-2017, .../22-3-2017, .../22-3-2017, .../22-3-2017 και .../22-3-2017 Πράξεων Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 και των

αντίστοιχων Εκθέσεων Ελέγχου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΝΔΥ ΕΙ 2017 ΕΜΠ/ 29.9.2017 υπόμνημα της προσφεύγουσας.
6. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
7. Την από 6/6/2017 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 2/5/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «.....», 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1. Με την με αρ. .../28-3-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 500,00 €, διότι υπέβαλε εκπρόθεσμα στις **24/6/2015** την προσωρινή δήλωση παρακρατούμενου φόρου μισθωτών υπηρεσιών (Φ.Μ.Υ.) για τη φορολογική περίοδο **1/1/2015 – 31/1/2015**, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 60 του Ν.4174/2013 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. γ' και παρ. 2 περ. δ' του ν. 4174/2013.
2. Με την με αρ. .../28-3-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 500,00 €, διότι υπέβαλε εκπρόθεσμα στις **24/6/2015** την προσωρινή δήλωση παρακρατούμενου φόρου μισθωτών υπηρεσιών (Φ.Μ.Υ.) για τη φορολογική περίοδο **1/3/2015 – 31/3/2015**, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 60 του Ν.4174/2013 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. γ' και παρ. 2 περ. δ' του ν. 4174/2013.
3. Με την με αρ. .../28-3-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 500,00 €, διότι υπέβαλε εκπρόθεσμα στις **24/6/2015** την προσωρινή δήλωση παρακρατούμενου φόρου μισθωτών υπηρεσιών (Φ.Μ.Υ.) για τη φορολογική περίοδο **1/2/2015 – 28/2/2015**, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 60 του Ν.4174/2013 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. γ' και παρ. 2 περ. δ' του ν. 4174/2013.
4. Με την με αρ. .../27-3-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 500,00 €, διότι υπέβαλε εκπρόθεσμα στις **14/4/2015** την προσωρινή δήλωση παρακρατούμενου φόρου μισθωτών υπηρεσιών (Φ.Μ.Υ.) για τη φορολογική περίοδο **1/4/2014 – 30/4/2014**, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 60 του

N.4174/2013 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. γ' και παρ. 2 περ. δ' του ν. 4174/2013.

5. Με την με αρ. **.../27-3-2017** Πράξη Επιβολής Προστίμου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 500,00 €, διότι υπέβαλε εκπρόθεσμα στις **14/4/2015** την προσωρινή δήλωση παρακρατούμενου φόρου μισθωτών υπηρεσιών (Φ.Μ.Υ.) για τη φορολογική περίοδο **1/5/2014 – 31/5/2014**, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 60 του Ν.4174/2013 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. γ' και παρ. 2 περ. δ' του ν. 4174/2013.
6. Με την με αρ. **.../27-3-2017** Πράξη Επιβολής Προστίμου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 500,00 €, διότι υπέβαλε εκπρόθεσμα στις **22/4/2015** την προσωρινή δήλωση παρακρατούμενου φόρου μισθωτών υπηρεσιών (Φ.Μ.Υ.) για τη φορολογική περίοδο **1/6/2014 – 30/6/2014**, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 60 του Ν.4174/2013 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. γ' και παρ. 2 περ. δ' του ν. 4174/2013.
7. Με την με αρ. **.../27-3-2017** Πράξη Επιβολής Προστίμου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 500,00 €, διότι υπέβαλε εκπρόθεσμα στις **22/4/2015** την προσωρινή δήλωση παρακρατούμενου φόρου μισθωτών υπηρεσιών (Φ.Μ.Υ.) για τη φορολογική περίοδο **1/7/2014 – 31/7/2014**, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 60 του Ν.4174/2013 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. γ' και παρ. 2 περ. δ' του ν. 4174/2013.
8. Με την με αρ. **.../27-3-2017** Πράξη Επιβολής Προστίμου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 500,00 €, διότι υπέβαλε εκπρόθεσμα στις **22/4/2015** την προσωρινή δήλωση παρακρατούμενου φόρου μισθωτών υπηρεσιών (Φ.Μ.Υ.) για τη φορολογική περίοδο **1/8/2014 – 31/8/2014**, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 60 του Ν.4174/2013 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. γ' και παρ. 2 περ. δ' του ν. 4174/2013.
9. Με την με αρ. **.../27-3-2017** Πράξη Επιβολής Προστίμου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 500,00 €, διότι υπέβαλε εκπρόθεσμα στις **22/4/2015** την προσωρινή δήλωση παρακρατούμενου φόρου μισθωτών υπηρεσιών (Φ.Μ.Υ.) για τη φορολογική περίοδο **1/9/2014 – 30/9/2014**, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 60 του Ν.4174/2013 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. γ' και παρ. 2 περ. δ' του ν. 4174/2013.
10. Με την με αρ. **.../27-3-2017** Πράξη Επιβολής Προστίμου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 500,00 €, διότι υπέβαλε εκπρόθεσμα στις **22/4/2015** την προσωρινή δήλωση παρακρατούμενου φόρου μισθωτών υπηρεσιών (Φ.Μ.Υ.) για τη φορολογική περίοδο **1/10/2014 – 31/10/2014**, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου

60 του Ν.4174/2013 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. γ' και παρ. 2 περ. δ' του ν. 4174/2013.

11. Με την με αρ. **.../27-3-2017** Πράξη Επιβολής Προστίμου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 500,00 €, διότι υπέβαλε εκπρόθεσμα στις **22/4/2015** την προσωρινή δήλωση παρακρατούμενου φόρου μισθωτών υπηρεσιών (Φ.Μ.Υ.) για τη φορολογική περίοδο **1/11/2014 – 30/11/2014**, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 60 του Ν.4174/2013 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. γ' και παρ. 2 περ. δ' του ν. 4174/2013.
12. Με την με αρ. **.../27-3-2017** Πράξη Επιβολής Προστίμου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 500,00 €, διότι υπέβαλε εκπρόθεσμα στις **22/4/2015** την προσωρινή δήλωση παρακρατούμενου φόρου μισθωτών υπηρεσιών (Φ.Μ.Υ.) για τη φορολογική περίοδο **1/12/2014 – 31/12/2014**, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 60 του Ν.4174/2013 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. γ' και παρ. 2 περ. δ' του ν. 4174/2013.
13. Με την με αρ. **.../22-3-2017** Πράξη Επιβολής Προστίμου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 500,00 €, διότι υπέβαλε εκπρόθεσμα στις **26/2/2016** την προσωρινή δήλωση παρακρατούμενου φόρου μισθωτών υπηρεσιών (Φ.Μ.Υ.) για τη φορολογική περίοδο **1/9/2015 – 30/9/2015**, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 60 του Ν.4174/2013 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. γ' και παρ. 2 περ. δ' του ν. 4174/2013.
14. Με την με αρ. **.../22-3-2017** Πράξη Επιβολής Προστίμου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 500,00 €, διότι υπέβαλε εκπρόθεσμα στις **26/2/2016** την προσωρινή δήλωση παρακρατούμενου φόρου μισθωτών υπηρεσιών (Φ.Μ.Υ.) για τη φορολογική περίοδο **1/10/2015 – 31/10/2015**, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 60 του Ν.4174/2013 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. γ' και παρ. 2 περ. δ' του ν. 4174/2013.
15. Με την με αρ. **.../22-3-2017** Πράξη Επιβολής Προστίμου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 500,00 €, διότι υπέβαλε εκπρόθεσμα στις **26/2/2016** την προσωρινή δήλωση παρακρατούμενου φόρου μισθωτών υπηρεσιών (Φ.Μ.Υ.) για τη φορολογική περίοδο **1/11/2015 – 30/11/2015**, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 60 του Ν.4174/2013 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. γ' και παρ. 2 περ. δ' του ν. 4174/2013.
16. Με την με αρ. **.../22-3-2017** Πράξη Επιβολής Προστίμου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 500,00 €, διότι υπέβαλε εκπρόθεσμα στις **8/3/2016** την προσωρινή δήλωση παρακρατούμενου φόρου μισθωτών υπηρεσιών (Φ.Μ.Υ.) για τη φορολογική περίοδο **1/12/2015 – 31/12/2015**, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου

60 του Ν.4174/2013 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. γ' και παρ. 2 περ. δ' του ν. 4174/2013.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και το με αρ.πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΝΔΥ ΕΙ 2017 ΕΜΠ/ 29.9.2017 υπόμνημά της, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων για τους εξής λόγους :

1. Η φορολογική διοίκηση δεν κάλεσε την προσφεύγουσα σε ακρόαση, σύμφωνα με το άρθρο 20 του Συντάγματος, από την πρώτη εκπρόθεσμη δήλωση που υπέβαλε, ώστε να ενημερωθεί για τις διατάξεις του νέου νόμου.
2. Τα ανωτέρω πρόστιμα είναι αντίθετα προς τη Συνταγματική αρχή της αναλογικότητας.
3. Οι προσβαλλόμενες εκθέσεις ελέγχου δεν υπογράφονται από τον Υποδιευθυντή ελέγχου κατά παράβαση των κείμενων διατάξεων και της υπάρχουσας νομολογίας και για το λόγο αυτό οι προσβαλλόμενες πράξεις θα πρέπει να ακυρωθούν.
4. Δεν συντάχθηκαν και δεν κοινοποιήθηκαν μαζί με τις προσβαλλόμενες πράξεις οι εκθέσεις ελέγχου.
5. Επικαλείται την ΠΟΛ 1072/31-3-2015 της Γ.Γ.Δ.Ε..

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, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρ. 54 παρ. 1 ν. 4174/2013, «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,...» και στην παρ. 2 του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου : «Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: ... δ) πεντακόσια (500) 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 πλήρη λογιστικά πρότυπα.».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, η προσφεύγουσα υπέβαλε εκπρόθεσμα τις προσωρινές δηλώσεις παρακρατούμενων φόρων μισθωτών υπηρεσιών για τους μήνες 4^{ος}, 5^{ος}, 6^{ος}, 7^{ος}, 8^{ος}, 9^{ος}, 10^{ος}, 11^{ος} και 12^{ος} του έτους 2014 και τους μήνες 1^{ος}, 2^{ος}, 3^{ος}, 9^{ος}, 10^{ος}, 11^{ος} και 12^{ος} του έτους 2015 ενώ, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, οι δηλώσεις αυτές έπρεπε να υποβληθούν μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την ημερομηνία καταβολής του υποκείμενου σε παρακράτηση εισοδήματος.

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 62 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι : « *Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον τριάντα (20) ημέρες πριν την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα, τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.*». Επομένως ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη κλήσης προς ακρόαση, σύμφωνα με το άρθρο 20 του Συντάγματος, από την πρώτη εκπρόθεσμη δήλωση που υπέβαλε, ώστε να ενημερωθεί για τις διατάξεις του νέου νόμου, τυγχάνει αβάσιμος και ως εκ τούτου απορριπτέος. Άλλωστε, σύμφωνα με το άρθρο 18 του ως άνω νόμου «1. Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά το χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία.» και ως εκ τούτου, η προσφεύγουσα όφειλε να ενημερώνεται για τις φορολογικές της υποχρεώσεις, καθώς, κατά γενική αρχή του δικαίου, άγνοια νόμου δεν συγχωρείται.

Επειδή, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟλΣτΕ 990/2004, ΣτΕ 1249/2010). Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, ενόψει των ανωτέρω, δε διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του φόρου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παράβασης, θέμα παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας, ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξης της ως άνω αρχής δε διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί.

Επειδή σύμφωνα με την με αρ.πρωτ. Δ6Α 1036682 ΕΞ 25.2.2014 απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε. περί «Μεταβίβασης αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότησης υπογραφής «Με εντολή Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων» σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης», ως ίσχυε κατά την σύνταξη των

εκθέσεων ελέγχου, ορίζεται ότι : «Οι εκθέσεις ελέγχου υπογράφονται από τους υπαλλήλους που φέρουν την εντολή διενέργειας του ελέγχου, προσυπογράφονται από τον Προϊστάμενο του Τμήματος Ελέγχου και από τον Προϊστάμενο της Υποδιεύθυνσης, εφόσον υπάρχει και θεωρούνται, κατά περίπτωση, από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου ή του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου του άρθρου 39 του Ν. 1914/1990, όπως ισχύει, οι υπάλληλοι των οποίων φέρουν την εντολή του ελέγχου.». Στην προκειμένη περίπτωση, οι εκθέσεις ελέγχου συντάχθηκαν και υπογράφηκαν από υπάλληλο του Τμήματος Συμμόρφωσης & Σχέσεων με τους φορολογούμενους της Δ.Ο.Υ., υπογράφηκαν από την Προϊσταμένη του τμήματος και θεωρήθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., καθώς το εν λόγω τμήμα ελέγχου υπάγεται απευθείας στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. και δεν υφίσταται καμία τυπική πλημμέλεια όπως αβάσιμα ισχυρίζεται η προσφεύγουσα.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 62 του Ν.4174/201 «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. ...3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, η φορολογική αρχή κοινοποίησε στην προσφεύγουσα, με τις με αρ. πρωτ./23-3-2017,/28-3-2017,/29-3-2017 και/20-4-2017 συστημένες επιστολές, τις προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου με συνημμένες τις αντίστοιχες εκθέσεις ελέγχου. Εξάλλου, η ίδια η προσφεύγουσα, στην ενδικοφανή προσφυγής της, στρέφεται κατά των εκθέσεων ελέγχου, γεγονός που επιβεβαιώνει τόσο την έκδοσή τους όσο και την κοινοποίησή τους από τη φορολογική αρχή και ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Επειδή, στην ΠΟΛ 1072/31-3-2015 ΓΓΔΕ ορίζεται «VII. ΛΟΙΠΕΣ ΟΔΗΓΙΕΣ ...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 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 **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 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, με την ως άνω ΠΟΛ 1072/2015 διευκρινίστηκε ότι ο φόρος από μισθωτή εργασία θα πρέπει να παρακρατείται και να αποδίδεται στο Δημόσιο με δήλωση μετά την ολοκλήρωση των παρεχόμενων υπηρεσιών και όχι μετά την καταβολή των μισθών στους δικαιούχους. Περαιτέρω, ορίζει ότι, μετά την ανωτέρω αποσαφήνιση, δεν επιβάλλεται πρόστιμο στους εργοδότες που υπέβαλαν εκπρόθεσμες δηλώσεις παρακρατούμενων φόρων μισθωτών υπηρεσιών πριν την 30/4/2015 και αφορούν εισοδήματα για τα οποία ο χρόνος απόδοσης, σύμφωνα με τα ανωτέρω, έχει παρέλθει ως την ημερομηνία έκδοσης της ως άνω ΠΟΛ, ήτοι 31/3/2015.

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα υπέβαλλε εκπρόθεσμα στις **14/4/2015** τις προσωρινές δηλώσεις παρακρατούμενων φόρων μισθωτών υπηρεσιών για τους μήνες 4^{ος} και 5^{ος} του 2014 και στις **22/4/2015** τις προσωρινές δηλώσεις παρακρατούμενων φόρων μισθωτών υπηρεσιών για τους μήνες 6^{ος}, 7^{ος}, 8^{ος}, 9^{ος}, 10^{ος}, 11^{ος} και 12^{ος} του 2014 με αποτέλεσμα να τυγχάνουν εφαρμογής οι οδηγίες και διατάξεις της ΠΟΛ 1072/2015.

Επειδή, περαιτέρω, οι προσωρινές δηλώσεις παρακρατούμενων φόρων μισθωτών υπηρεσιών για τους μήνες 1^{ος}, 2^{ος} και 3^{ος} του 2015 υποβλήθηκαν από την προσφεύγουσα εκπρόθεσμα στις **24/6/2015**, για τους μήνες 9^{ος}, 10^{ος} και 11^{ος} του 2015 υποβλήθηκαν εκπρόθεσμα στις **26/2/2016** και για τον μήνα 12^{ος} του 2015 η δήλωση υποβλήθηκε εκπρόθεσμα στις **8/3/2016**,

ορθώς καταλογιστήκαν τα αντίστοιχα προσβαλλόμενα πρόστιμα αρ. .../2017, .../2017, .../2017, .../2017, .../2017, .../2017 και .../2017, καθώς δεν τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις της ΠΟΛ 1072/2015.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 2/5/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ, ως εξής:

α. Την **αποδοχή** της ως προς το αίτημα ακύρωσης των με αρ. .../2017, .../2017, .../2017, .../2017, .../2017, .../2017, .../2017, .../2017 και .../2016 πράξεων επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

β. Την **απόρριψη** της ως προς το αίτημα ακύρωσης των με αρ. .../2017, .../2017, .../2017, .../2017, .../2017, .../2017 και .../2017 πράξεων επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :

Φορολογική περίοδος 1/4/2014 – 30/4/2014

Καταλογιζόμενο ποσό 0,00 €

Φορολογική περίοδος 1/5/2014 – 31/5/2014

Καταλογιζόμενο ποσό 0,00 €

Φορολογική περίοδος 1/6/2014 – 30/6/2014

Καταλογιζόμενο ποσό 0,00 €

Φορολογική περίοδος 1/7/2014 – 31/7/2014

Καταλογιζόμενο ποσό 0,00 €

Φορολογική περίοδος 1/8/2014 – 31/8/2014

Καταλογιζόμενο ποσό 0,00 €

Φορολογική περίοδος 1/9/2014 – 30/9/2014

Καταλογιζόμενο ποσό 0,00 €

Φορολογική περίοδος 1/10/2014 – 31/10/2014

Καταλογιζόμενο ποσό 0,00 €

Φορολογική περίοδος 1/11/2014 – 30/11/2014

Καταλογιζόμενο ποσό 0,00 €

Φορολογική περίοδος 1/12/2014 – 31/12/2014

Καταλογιζόμενο ποσό 0,00 €

Φορολογική περίοδος 1/1/2015 – 31/1/2015

Εκπρόθεσμη υποβολή της προσωρινής δήλωσης παρακρατούμενου φόρου μισθωτών υπηρεσιών (Φ.Μ.Υ.) μηνός Ιανουαρίου 2015, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 60 του Ν.4174/2013 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. γ' και παρ. 2 περ. δ' του ν. 4174/2013

Καταλογιζόμενο ποσό 500,00 €

Φορολογική περίοδος 1/2/2015 – 28/2/2015

Εκπρόθεσμη υποβολή της προσωρινής δήλωσης παρακρατούμενου φόρου μισθωτών υπηρεσιών (Φ.Μ.Υ.) μηνός Φεβρουαρίου 2015, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 60 του Ν.4174/2013 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. γ' και παρ. 2 περ. δ' του ν. 4174/2013

Καταλογιζόμενο ποσό 500,00 €

Φορολογική περίοδος 1/3/2015 – 31/3/2015

Εκπρόθεσμη υποβολή της προσωρινής δήλωσης παρακρατούμενου φόρου μισθωτών υπηρεσιών (Φ.Μ.Υ.) μηνός Μαρτίου 2015, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 60 του Ν.4174/2013 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. γ' και παρ. 2 περ. δ' του ν. 4174/2013

Καταλογιζόμενο ποσό 500,00 €

Φορολογική περίοδος 1/9/2015 – 30/9/2015

Εκπρόθεσμη υποβολή της προσωρινής δήλωσης παρακρατούμενου φόρου μισθωτών υπηρεσιών (Φ.Μ.Υ.) μηνός Σεπτεμβρίου 2015, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 60 του Ν.4174/2013 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. γ' και παρ. 2 περ. δ' του ν. 4174/2013

Καταλογιζόμενο ποσό 500,00 €

Φορολογική περίοδος 1/10/2015 – 31/10/2015

Εκπρόθεσμη υποβολή της προσωρινής δήλωσης παρακρατούμενου φόρου μισθωτών υπηρεσιών (Φ.Μ.Υ.) μηνός Οκτωβρίου 2015, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 60 του Ν.4174/2013 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. γ' και παρ. 2 περ. δ' του ν. 4174/2013

Καταλογιζόμενο ποσό 500,00 €

Φορολογική περίοδος 1/11/2015 – 30/11/2015

Εκπρόθεσμη υποβολή της προσωρινής δήλωσης παρακρατούμενου φόρου μισθωτών υπηρεσιών (Φ.Μ.Υ.) μηνός Νοεμβρίου 2015, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 60 του Ν.4174/2013 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. γ' και παρ. 2 περ. δ' του ν. 4174/2013.

Καταλογιζόμενο ποσό 500,00 €

Φορολογική περίοδος 1/12/2015 – 31/12/2015

Εκπρόθεσμη υποβολή της προσωρινής δήλωσης παρακρατούμενου φόρου μισθωτών υπηρεσιών (Φ.Μ.Υ.) μηνός Δεκεμβρίου 2015, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 60 του Ν.4174/2013 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. γ' και παρ. 2 περ. δ' του ν. 4174/2013

Καταλογιζόμενο ποσό 500,00 €

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 ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.