



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 23-02-2018

Αριθμός Απόφασης: 513

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νίκη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013).
 - β. Του άρθρου 11 της με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκ. Δ.ΟΡΓ.Α1036960ΕΞ2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ968Β/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».
 - γ. Της Απόφασης ΠΟΛ.1064/28-04-2017 του Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ55Β/16-01-2014).
2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με **ΑΦΜ**, κατοίκου επί της οδού, κατά της με αρ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής του, με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Αρχικά διενεργήθηκε έλεγχος δυνάμει της με αριθμό εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1072/2011, η οποία αντικαταστάθηκε από τη με αριθ. εντολή ελέγχου. Λόγω μη αποδοχής των από Ειδικών Σημειωμάτων Ελέγχου (ΠΟΛ.1072/2011) για τη Φορολογία Εισοδήματος, τον Κ.Β.Σ., το Φ.Π.Α. και για το Φόρο Μισθωτών Υπηρεσιών, τα οποία επιδόθηκαν στις στα πλαίσια της προαναφερόμενης εντολής ελέγχου, εκδόθηκε από τη **Δ.Ο.Υ.** η υπ. αριθ. εντολή ελέγχου (σε αντικατάσταση της εντολής) για το οικονομικό έτος (διαχειριστική περίοδος), προκειμένου να διενεργηθεί έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος, Κ.Β.Σ., Φ.Π.Α. και Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών (Φ.Μ.Υ.) στον προσφεύγοντα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 του Ν.2238/1994, σε συνδυασμό με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1037/2005 και της ΠΟΛ.1081/2005. Επιπρόσθετα, εστάλη στον προσφεύγοντα η με αριθ. Ειδική Πρόσκληση Οικιοθελούς Αποκάλυψης Φορολογητέας Ύλης Παρελθόντων Ετών, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 57-61 του Ν.4446/2016, προκειμένου να υποβάλλει δηλώσεις στα ελεγχόμενα φορολογικά αντικείμενα μέχρι τις Μετά την παρέλευση της ταχθείσας από τον έλεγχο προθεσμίας η οποία επήλθε άπρακτη (αξιοποίησε την ως άνω δυνατότητα μόνο ως προς την υποβολή συγκεντρωτικών καταστάσεων του άρ. 20, του Π.Δ.186/1992) διενεργήθηκε ο έλεγχος βάσει της υπ. αριθ. εντολής ελέγχου από τη **Δ.Ο.Υ.**

Από τον έλεγχο Φ.Μ.Υ. που έγινε στον προσφεύγοντα από τη **Δ.Ο.Υ.**, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.2238/1994, σε εκτέλεση της υπ. αριθ. εντολής φορολογικού ελέγχου, για τη διαχειριστική περίοδο, συντάχθηκε και η από Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος Επί Μη Υποβολής Οριστικής Δήλωσης Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών Βάσει του Άρθρου 59 του Ν.2238/1994 Υπηρεσίες (Φ.Μ.Υ.).

Απόρροια των διαπιστώσεων της προαναφερόμενης από Έκθεσης Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος Επί Μη Υποβολής Οριστικής Δήλωσης Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών Βάσει του Άρθρου 59 του Ν.2238/1994 Υπηρεσίες (Φ.Μ.Υ.), για τη διαχειριστική περίοδο, ήταν η έκδοση της με αρ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**

Με τη με αριθμό με αρ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογίστηκε σε βάρος του

προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **ΕΥΡΩ 300,00**, διότι δεν υπέβαλε οριστική δήλωση Φ.Μ.Υ. που προβλέπεται από τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 59 του Ν.2238/1994.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/..... ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά να ακυρωθεί ή να τροποποιηθεί η προαναφερόμενη προσβαλλόμενη πράξη, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, για τους παρακάτω λόγους:

1. Έχει παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και επίδοση της προσβαλλόμενης πράξης.
2. Οι εργαζόμενοι της επιχείρησης του προσελήφθησαν με σύμβαση αορίστου χρόνου, δεν είναι εργατοτεχνίτες ούτως ώστε να του επιβάλλεται φόρος 3% και η παρακράτηση του φόρου γίνεται σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις εισοδήματος.

Αναφορικά με τους ανωτέρω ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, αυτοί πρέπει να απορριφθούν ως απαράδεκτοι και προφανώς αβάσιμοι για τους παρακάτω λόγους:

Σχετικά με τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή στο άρθρο 72§11 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προίσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 1 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της Δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 5 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης. Σε περίπτωση υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση

φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης».

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 5, του άρθρου 9 του Ν.2523/97 ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή, ο προσφεύγων, για την επιχείρηση του, δεν υπέβαλε προσωρινές δηλώσεις φόρου μισθωτών υπηρεσιών και οριστική δήλωση παρακρατούμενου φόρου επί αμοιβών που κατέβαλε σε απασχολούμενους κατά το ελεγχόμενο έτος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 5 του Ν.2238/1994, η Φορολογική Διοίκηση μπορούσε να εκδώσει πράξη επιβολής προστίμου για μη υποβολή οριστικής δήλωσης Φ.Μ.Υ. εντός δεκαπενταετίας ήτοι μέχρι τις 31/12/2022, ημερομηνία μεταγενέστερη της ημερομηνίας έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης, ήτοι την 15/09/2017. Συνεπώς δεν τίθεται θέμα παραγραφής.

Σχετικά με το δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 57 παράγραφος 1 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «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. Η παρακράτηση ενεργείται κατά την καταβολή και ο φόρος υπολογίζεται ως εξής:

α) Με βάση την κλίμακα μισθωτών - συνταξιούχων της παραγράφου 1 και την παράγραφο 2 του άρθρου 9, στους αμειβόμενους με μηνιαίο μισθό, τους συνταξιούχους και τους αμειβόμενους με ημερομίσθιο, οι οποίοι παρέχουν υπηρεσίες με σχέση μίσθωσης εργασίας πάνω από ένα έτος στον ίδιο εργοδότη ή με σχέση μίσθωσης εργασίας αορίστου χρόνου, μετά από προηγούμενη αναγωγή του μισθού ή της σύνταξης ή του ημερομισθίου ή της αμοιβής που ορίζεται με άλλη βάση, σε ετήσιο καθαρό εισόδημα.

β) Στους αμειβόμενους με ημερομίσθιο, οι οποίοι παρέχουν υπηρεσίες ορισμένου χρόνου αλλά διάρκειας μικρότερης από ένα έτος, με συντελεστή στο ακαθάριστο ποσό του ημερομισθίου, ο οποίος ορίζεται σε τρία τοις εκατό (3%) για ημερομίσθιο πάνω από εικοσιτέσσερα (24) Ευρώ.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 59 παράγραφος 3 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «3. Εκτός από τις προσωρινές δηλώσεις εκείνοι που έχουν υποχρέωση να παρακρατούν φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 57 οφείλουν να επιδίδουν μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του Μαρτίου κάθε έτους, στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της έδρας τους, οριστική δήλωση η οποία περιλαμβάνει το

ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση κατοικίας κάθε δικαιούχου, τον αριθμό φορολογικού μητρώου του, το ποσό των αμοιβών, το ποσό του φόρου που αναλογεί επ' αυτών με βάση την κλίμακα του άρθρου 9, με το ποσό του φόρου που οφείλεται μετά την έκπτωση από το φόρο που αναλογεί στο ποσοστό που ορίζεται με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 57, το φόρο που παρακρατήθηκε για κάθε μισθωτό ή ημερομίσθιο ή συνταξιούχο κατά περίπτωση, καθώς και το υπόλοιπο για καταβολή ποσό φόρου, το οποίο καταβάλλεται εφάπαξ με την υποβολή της δήλωσης....».

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κανένα αποδεικτικό στοιχείο [όπως αντίγραφα μισθοδοτικών καταστάσεων (Α.Π.Δ.) που υπέβαλε στο Ι.Κ.Α.], που να στηρίζει τον ισχυρισμό του ότι το προσωπικό που απασχολούσε δεν ήταν εργατοτεχνίτες, αλλά μισθωτοί με σύμβαση αορίστου χρόνου.

Επειδή, σύμφωνα με τη σχετική έκθεση ελέγχου, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην επιχείρηση του προσφεύγοντος διαπιστώθηκε ότι οι εργατοτεχνίτες που απασχολήθηκαν παρείχαν υπηρεσίες διάρκειας μικρότερης από ένα έτος και τους καταβλήθηκε ημερομίσθιο άνω των 24,00 ΕΥΡΩ. Συνεπώς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57, παρ.1, του Ν.2238/1994 έπρεπε να γίνει παρακράτηση φόρου, με συντελεστή 3% επί των ακαθαρίστων αποδοχών και να αποδοθεί ο παρακρατηθείς φόρος, από την επιχείρηση του προσφεύγοντος, με τις σχετικές δηλώσεις. Επιπρόσθετα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 59, παρ. 3 του Ν.2238/1994 ο προσφεύγων έπρεπε να υποβάλει και οριστική δήλωση παρακρατούμενων φόρων.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ. /..... ενδικοφανούς προσφυγής του, με **ΑΦΜ** και την επικύρωση της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**

Η φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση τη με αριθμό Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Φορολογική Περίοδος	
Πρόστιμο μη υποβολής οριστικής δήλωσης Φ.Μ.Υ.	300,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	300,00

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με την υπ. αρ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και είναι καταβλητέο εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση της πράξης αυτής.

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

ο Προϊστάμενος
Της Υποδιεύθυνσης – Επανεξέτασης
και Νομικής Υποστήριξης

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σημείωση :

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.