

Υποβολή δήλωσης παρακρατούμενων φόρων από μισθωτή εργασία 2014

Των Νίκου Παπαγιάννη, οικονομολόγου, φοροτεχνικού και Μαρίας Καλουμένου, λογίστριας

Είναι εντυπωσιακό πως για το 2014 δεν έχει ακόμη εκδοθεί εγκύκλιος σχετικά με την παρακράτηση φόρου από μισθωτή εργασία, παρά την αλλαγή του νόμου - Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.4172/2013) και τις αλλαγές ουσίας που έχουν επέλθει.

Είναι εντυπωσιακό πως για το 2014 δεν έχει ακόμη εκδοθεί εγκύκλιος σχετικά με την παρακράτηση φόρου από μισθωτή εργασία, παρά την αλλαγή του νόμου - Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.4172/2013) και τις αλλαγές ουσίας που έχουν επέλθει. Σ' αυτό το πλαίσιο επιχειρούμε να αναλύσουμε τα σημαντικότερα θέματα που αφορούν την παρακράτηση φόρου για μισθωτή εργασία του 2014 και την υποβολή των αντίστοιχων δηλώσεων.

1 Τρόπος υποβολής της δήλωσης και απόδοσης του φόρου που παρακρατείται στο εισόδημα από μισθωτή εργασία

Υπόχρεοι υποβολής

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,

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.

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, προκειμένου να μην εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου.

Τι θεωρείται εισόδημα από μισθωτή εργασία από το 2014

Το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις περιλαμβάνει τα πάσης φύσεως εισοδήματα σε χρήμα ή σε είδος που αποκτώνται στο πλαίσιο υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης. Για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε., **εργασιακή σχέση υφίσταται όταν ένα φυσικό πρόσωπο παρέχει υπηρεσίες:**

α) στο πλαίσιο σύμβασης εργασίας, σύμφωνα με το **εργατικό δίκαιο**,

β) **βάσει σύμβασης**, προφορικής ή έγγραφης, με την οποία το φυσικό πρόσωπο αποκτά **σχέση εξαρτημένης εργασίας** με άλλο πρόσωπο, το οποίο έχει το δικαίωμα να ορίζει και να ελέγχει τον τρόπο, το χρόνο και τον τόπο εκτέλεσης των υπηρεσιών,

γ) οι οποίες ρυθμίζονται από τη **νομοθεσία περί μισθολογίου και ειδικών**

μισθολογιών των υπαλλήλων και λειτουργών του Δημοσίου,
δ) ως **διευθυντής ή μέλος του ΔΣ εταιρείας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας,**
ε) ως δικηγόρος **έναντι πάγιας αντιμισθίας** για την παροχή νομικών υπηρεσιών,
στ) βάσει έγγραφων συμβάσεων παροχής υπηρεσιών ή συμβάσεων έργου, με φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες **τα οποία δεν υπερβαίνουν τα τρία (3)** ή, εφόσον υπερβαίνουν τον αριθμό αυτόν, ποσοστό **εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%)** του ακαθάριστου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα **προέρχεται από ένα (1) από τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα** ή νομικές οντότητες που λαμβάνουν τις εν λόγω υπηρεσίες και εφόσον δεν έχει την εμπορική ιδιότητα και δεν διατηρεί επαγγελματική εγκατάσταση που διαφέρει από την κατοικία του. Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση που ο φορολογούμενος αποκτά εισόδημα από μισθωτή εργασία, σύμφωνα με μία από τις προαναφερόμενες περιπτώσεις α' έως ε'.

Ερωτήματα - προβληματισμοί

Επομένως, για τους εργαζόμενους της περ. στ φορολογείται το εισόδημά τους ως εισόδημα από μισθωτή εργασία. Παρατηρούμε ότι στο άρθρο 45 του Ν.2238/1994 αναφερόταν ξεκάθαρα ότι στην περίπτωση αυτή αφαιρούνταν οι ασφαλιστικές εισφορές για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος, ενώ στον Ν.4172/2013, αυτό αποτυπώνεται συνδυαστικά από τις διατάξεις του άρθρου 12 και του άρθρου 14 παρ. 1, περ. δ και ε του Ν.4172/2013. Κρίνουμε ότι θα ήταν χρήσιμο η αναμενόμενη ερμηνευτική να διευκρινίζει και το θέμα αυτό.

Επίσης, σύμφωνα με το άρθρο 57 του Ν.2238/1994 προβλεπόταν ότι 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 είκοσι τέσσερα (24) ευρώ. Ανάλογη διάταξη στον Ν.4172/2013 δεν υπάρχει, θεωρούμε λοιπόν ότι οι αμοιβές αυτές θα πρέπει να φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις για τη φορολογία από μισθωτή εργασία του άρθρου 15 του Ν.2238/1994. Είναι όμως ένα ακόμα θέμα που χρήζει διευκρινίσεων.

Για τα μέλη ΔΣ εταιρείας θεωρείται ότι αποκτούν εισόδημα από μισθωτή εργασία. Τίθενται σχετικά τα εξής ερωτήματα:

- Η αμοιβή αυτή των μελών ΔΣ **υπόκειται σε χαρτόσημο;** Η ΠΟΛ.1069/2002 αναφέρει ότι καταργούνται τα τέλη χαρτοσήμου στις εξοφλήσεις κάθε είδους αμοιβών για απασχόληση με οποιαδήποτε νομική σχέση **που δημιουργεί δεσμούς εξάρτησης** ως προς τους όρους απασχόλησης ή την αμοιβή και συνεπάγεται την ευθύνη του εργοδότη, περιλαμβανομένων και των εκτός έδρας αποζημιώσεων ή εξόδων κίνησης. Κατά την άποψή μας, το θέμα χρήζει ερμηνείας, καθώς είναι διαφορετικό να θεωρείται κάποιο εισόδημα ως εισόδημα από μισθωτή εργασία για τις ανάγκες της Φορολογίας Εισοδήματος και είναι διαφορετικό να θεωρείται ότι υπάρχουν δεσμοί εξάρτησης, καθώς εάν η ΠΟΛ.1069/2002 «δανείζεται» την ορολογία από την εργατική νομοθεσία, τότε το νόημα είναι εντελώς

διαφορετικό. Σε προφορική επικοινωνία με τη Διεύθυνση Χαρτοσήμου, μας μεταφέρθηκε η άποψη ότι οι αμοιβές αυτές υπόκεινται σε χαρτόσημο, θεωρούμε όμως απαραίτητο να υπάρξει επίσημη σχετική διευκρίνιση.

- Η αφαίρεση των ασφαλιστικών εισφορών των μελών ΔΣ συνεχίζει να ισχύει για τον υπολογισμό της παρακράτησης φόρου; Η άποψή μας είναι πως ναι, θεωρούμε όμως απαραίτητο να υπάρξει σχετική διευκρίνιση.
- Πλην της Ανώνυμης Εταιρείας σε ποια άλλη νομική μορφή εταιρείας αναφέρεται ο νομοθέτης; Πρέπει να διευκρινιστεί ξεκάθαρα.
- Ενδεικτικό της αντιμετώπισης από το Υπουργείο Οικονομικών των σχετικών θεμάτων είναι ότι με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 22 του Ν. 4223/2013 αναφέρεται ότι στο πρώτο εδάφιο της περίπτωσης στ' της παρ. 2 του άρθρου 12 οι λέξεις «και εφόσον δεν έχει την εμπορική ιδιότητα και δεν διατηρεί επαγγελματική εγκατάσταση που διαφέρει από την κατοικία του» διαγράφονται. Ωστόσο, στο αρχικό κείμενο του πρώτου εδαφίου της περίπτωσης στ' της παρ. 2 του άρθρου 12 του Ν. 4172/2013 δεν αποτυπώνονταν οι λέξεις αυτές. Επιπροσθέτως, στο σχέδιο νόμου «ΕΝΙΑΙΟΣ ΦΟΡΟΣ ΙΔΙΟΚΤΗΣΙΑΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ ΚΑΙ ΑΛΛΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ», καθώς και στην αιτιολογική έκθεση αυτού, ορίζονταν ότι στο πρώτο εδάφιο της περίπτωσης στ' της παρ. 2 του άρθρου 12 του Ν.4172/2013, οι λέξεις «και εφόσον οι ετήσιες επιχειρηματικές δαπάνες που θα εξέπιπταν, σύμφωνα με το άρθρο 22, δεν υπερβαίνουν το ποσό των εννέα χιλιάδων διακοσίων πενήντα (9.250) ευρώ» διαγράφονται. Λαμβάνοντας υπόψη τα παραπάνω, μπορούμε να θεωρήσουμε ότι ο νομοθέτης ήθελε να αντικαταστήσει τις λέξεις «και εφόσον οι ετήσιες επιχειρηματικές δαπάνες που θα εξέπιπταν, σύμφωνα με το άρθρο 22, δεν υπερβαίνουν το ποσό των εννέα χιλιάδων διακοσίων πενήντα (9.250) ευρώ» με τις λέξεις «και εφόσον δεν έχει την εμπορική ιδιότητα και δεν διατηρεί επαγγελματική εγκατάσταση που διαφέρει από την κατοικία του». Παρόλα αυτά αναμένουμε την θέση του Υπουργείου Οικονομικών, καθώς θεωρούμε ότι πρέπει να προβούν στις απαραίτητες ενέργειες, που, αν και προφανώς προήλθε από αβλεψία, 3 περίπου μήνες μετά δεν έχει ακόμα επιλυθεί.

Τρόπος υποβολής

Οι εμπρόθεσμες και εκπρόθεσμες αρχικές και τροποποιητικές προσωρινές δηλώσεις απόδοσης του παρακρατηθέντα φόρου, φορολογικού έτους 2014 υποβάλλονται και ο φόρος αποδίδεται με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου, στο δικτυακό τόπο www.gsis.gr.

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, προκειμένου να μην εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου.

Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης απόδοσης του φόρου που παρακρατείται

στο εισόδημα από μισθωτή εργασία

Στην δήλωση αυτή περιλαμβάνονται τα ακαθάριστα ποσά που έχουν καταβληθεί, ο φόρος και η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του Ν. 3986/2011 που παρακρατήθηκαν.

Σύμφωνα με το άρθρο 29 του Ν.3986/2011 ισχύουν τα εξής:

Επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης **στα εισοδήματα άνω των (12.000) ευρώ των φυσικών προσώπων**, που προέκυψαν κατά τις διαχειριστικές χρήσεις **2010 έως και 2014** και δηλώνονται με τις δηλώσεις των αντίστοιχων οικονομικών ετών 2011 - 2015.

Η ειδική εισφορά αλληλεγγύης, που επιβάλλεται στο συνολικό καθαρό εισόδημα της προηγούμενης παραγράφου, υπολογίζεται ως εξής:

- α) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από (12.001) ευρώ έως (20.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή (1%) επί ολόκληρου του ποσού.
- β) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από (20.001) ευρώ έως και (50.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή (2%) επί ολόκληρου του ποσού.
- γ) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από (50.001) έως και (100.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή (3%) επί ολόκληρου του ποσού.
- δ) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από (100.001) ευρώ και άνω, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή (4%) επί ολόκληρου του ποσού.

2. Προθεσμία υποβολής και απόδοσης του φόρου και ταυτότητα πληρωμής

Σύμφωνα με την παρ. 6 του άρθρου 60 του Ν.4172/2013 ο φόρος που παρακρατείται για το εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις αποδίδεται το αργότερο **μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα** από την ημερομηνία καταβολής του, υποκείμενου σε παρακράτηση φόρου, εισοδήματος.

Ο νέος Κ.Φ.Ε. δεν προβλέπει ημερομηνία υποβολής της δήλωσης, παρά μόνο καταβολής του φόρου. Η ΠΟΛ.1049/2014 όμως κοινοποίησε τις προθεσμίες σχετικά με την υποβολή της δήλωσης από παρακράτηση φόρου από μισθωτή εργασία και ορίζει τις ίδιες προθεσμίες και για την υποβολή της δήλωσης. Το σύστημα μετά την οριστικοποίηση της υποβολής της δήλωσης παράγει την «Ταυτότητα Οφειλής», στοιχείο απαραίτητο για την απόδοση του φόρου μέσω πιστωτικών ιδρυμάτων.

3. Παράδειγμα

Υπολογισμός παρακράτησης φόρου

Έστω ότι μισθωτός λαμβάνει καθαρές μηνιαίες αποδοχές 1200 ευρώ. Ετήσιο καθαρό εισόδημα: $14 \cdot 1200 = 16.800$ ευρώ

Ετήσιος φόρος (βάσει κλίμακας και βάσει των μειώσεων της παρ.2 του άρθρου 9): $3.696 - 2.100 = 1.596$ ευρώ

Μείωση φόρου λόγω παρακράτησης: $1.596 \cdot 1,5\% = 23,94$ ευρώ

Φόρος που πρέπει να παρακρατείται κάθε μήνα: $1.596 - 23,94 = 1572,06 / 14 = 112,29$ ευρώ

Μηνιαία παρακράτηση έναντι της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου
29 του Ν.3986/2011

Αναγωγή σε ετήσιο καθαρό εισόδημα: $14 * 1200 = 16.800$ (1%)

Συνεπώς, $1.200 * 1 \% = \mathbf{12 \text{ ευρώ}}$

27/3/2014