



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α6**

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604562

E-mail : ded.ath@aade.gr

Καλλιθέα, 16-02-2023

Αριθμός απόφασης: 486

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

**1.** Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) 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 (Β' 1440),

δ. του άρθρου έκτου, παρ. 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθ. Α 1273/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 5597/21-12-2020),

**2.** Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

**3.** Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/1.09.2016) Απόφαση της Αναπληρώτριας Προϊσταμένης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

**4.** Τη με ημερομηνία κατάθεσης **15.11.2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του «....., με Α.Φ.Μ. ....», κατοίκου ..... κατά των με αριθ. ...., ....., ....., ..... & 2335/2022 Πράξεων Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πάρου.

**5.** Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Πάρου.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **15.11.2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του «....., με Α.Φ.Μ. ....», η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Ο προσφεύγων, υπέβαλε στην Δ.Ο.Υ. Πάρου Δηλώσεις παρακρατούμενων Φόρων από Μισθωτή Εργασία, ως κάτωθι:

- Την υπ' αριθ. δήλωση ...../03-06-2020 (αρ. πρωτ. υποβληθέντος αρχείου .....) για την περίοδο από 01/05 έως 31/05/2019, (δηλωθέν ποσό παρακράτησης 0,10€),
- Την υπ' αριθ. δήλωση ...../03-06-2020 (αρ. πρωτ. υποβληθέντος αρχείου .....) για την περίοδο από 01/06 έως 30/06/2019, (δηλωθέν ποσό παρακράτησης 0,10€),
- Την υπ' αριθ. δήλωση ...../03-06-2020 (αρ. πρωτ. υποβληθέντος αρχείου .....) για την περίοδο από 01/07 έως 31/07/2019, (δηλωθέν ποσό παρακράτησης 0,10€),
- Την υπ' αριθ. δήλωση ...../03-06-2020 (αρ. πρωτ. υποβληθέντος αρχείου .....) για την περίοδο από 01/08 έως 31/08/2019 (δηλωθέν ποσό παρακράτησης 0,10€) και
- Την υπ' αριθ. δήλωσης ...../03-06-2020 (αρ. πρωτ. υποβληθέντος αρχείου .....) για την περίοδο από 01/10 έως 31/10/2019 (δηλωθέν ποσό παρακράτησης 0,10€).

Για την εκπρόθεσμη υποβολή των ως άνω δηλώσεων, η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Πάρου εξέδωσε τις προσβαλλόμενες Πράξεις Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' και παρ. 2 περ. γ' του Κ.Φ.Δ., ποσού 250,00 € εκάστη, ήτοι συνολικού ποσού 1.250,00€.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να ακυρωθούν οι ανωτέρω πράξεις επιβολής προστίμων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Οι παραπάνω πράξεις επιβολής προστίμων αναφέρονται σε 5 μηνιαίες χρεωστικές δηλώσεις ΦΜΥ συνολικού φόρου 0,50€, εκάστη 0,10€. Σύμφωνα με τη συναφή διάταξη του άρθρ. 38 παρ. 6 του ν. 2859/2000, με την οποία ορίζεται ότι η διαφορά φόρου που προκύπτει στη δήλωση ΦΠΑ, αν είναι θετική και άνω των τριάντα ευρώ καταβάλλεται στο Δημόσιο, αν είναι θετική μέχρι τριάντα (30) ευρώ, μεταφέρεται για καταβολή στην επόμενη φορολογική περίοδο και αν είναι αρνητική, μεταφέρεται για έκπτωση ή επιστρέφεται κατά περίπτωση. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 34, τα προς απόδοση ποσά υπολείπονται αισθητώς των αντίστοιχων

προστίμων. Ως εκ τούτου, δεν είναι δυνατόν και υπό το φως της αρχής της χρηστής διοίκησης, να επιβληθούν πρόστιμα εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης και απόδοσης, για ένα τόσο αμελητέο ποσό φόρου.

- Επίκληση αποφάσεων της Δ.Ε.Δ. Αθήνας και Θεσ/νίκης, με ακύρωση αντίστοιχων προστίμων.

**Επειδή**, με τις διατάξεις της παρ. 1 και 2 του άρθ. 59 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**, με τις διατάξεις της παρ. 1 και 5 του άρθ. 60 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.....**

**5. 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 τις διατάξεις του άρθ. 64 – Συντελεστής παρακράτησης φόρου - του Ν. 4172/2013, ορίζεται ότι:

**«.....4. Σε περίπτωση που η παρακράτηση φόρου δεν εξαντλεί τη φορολογική υποχρέωση ο παρακρατηθείς φόρος πιστώνεται έναντι του φόρου εισοδήματος .....**

**7. Ο φόρος που παρακρατείται σύμφωνα με τις ανωτέρω παραγράφους αποδίδεται το αργότερο μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την ημερομηνία καταβολής της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής .....**

**8.** Σε περίπτωση που ο λήπτης της αμοιβής σύμφωνα με την περίπτωση δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 62 είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, παρακράτηση φόρου σύμφωνα με την παράγραφο 1 ενεργείται μόνον εφόσον η συναλλαγή υπερβαίνει τα τριακόσια (300) ευρώ.....».

**Επειδή,** με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθ. 67 – Υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων και καταβολή του φόρου - του Ν. 4172/2013, ορίζεται ότι:

«6. Ο φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων υπολογίζεται με βάση την ετήσια φορολογική δήλωση του φορολογούμενου και το ποσό της φορολογικής οφειλής καθορίζεται σύμφωνα με τα άρθρα 31 και 32 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, κατόπιν έκπτωσης: α) του φόρου που παρακρατήθηκε, β) του φόρου που προκαταβλήθηκε, γ) του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή σύμφωνα με το άρθρο 9. Σε περίπτωση που το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο, η επιπλέον διαφορά επιστρέφεται.»

**Επειδή,** με την ΠΟΛ.1072/31-3-2015 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματέως του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα: «Οδηγίες περί της εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 60 του ν.4172/2013 αναφορικά με την παρακράτηση φόρου στο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις», προβλέπεται ότι:

«VII. ΛΟΙΠΕΣ ΟΔΗΓΙΕΣ.....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 ..... Για την υποβολή εκπρόθεσμων μηδενικών δηλώσεων ΦΜΥ δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα του ΚΦΔ (ν.4174/2013) .....

**Επειδή,** με τις διατάξεις του άρθ. 54 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«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 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 παρ. 1 καθορίζονται ως εξής:

α) ....., β).....γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περ. β', γ', δ' και στ' της παρ. 1, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και .....

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθ. 38 παρ. 6 του Ν. 2859/2000, ορίζεται ότι:

«6. Η διαφορά φόρου που προκύπτει στη δήλωση ΦΠΑ, αν είναι θετική και άνω των τριάντα (30) ευρώ καταβάλλεται στο Δημόσιο, αν είναι θετική μέχρι τριάντα (30) ευρώ μεταφέρεται για καταβολή στην επόμενη φορολογική περίοδο, και αν είναι αρνητική μεταφέρεται για έκπτωση ή επιστρέφεται, κατά περίπτωση, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34. Η υποχρέωση καταβολής του οφειλόμενου ποσού λήγει την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα κατά τον οποίο λήγει η προθεσμία υποβολής της δήλωσης. Ειδικά για εμπρόθεσμη δήλωση και με την προϋπόθεση ότι το οφειλόμενο ποσό υπερβαίνει το ποσό των εκατό (100) ευρώ, ο υποκείμενος στο φόρο μπορεί να επιλέξει την καταβολή του οφειλόμενου ποσού σε δύο (2) άτοκες ισόποσες δόσεις. ....».

**Επειδή**, από τις ανωτέρω διατάξεις προκύπτει ότι ο νομοθέτης, προβλέποντας την παρακράτηση φόρου, επιδίωξε να εισάγει έναν τρόπο επίσπευσης και ταυτόχρονα εξασφάλισης καταβολής του φόρου εισοδήματος, αναθέτοντας στο φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που καταβάλλει εισόδημα από μισθωτή εργασία ή επιχειρηματική δραστηριότητα την ευθύνη παρακράτησης και απόδοσης του προβλεπόμενου ποσού στο Δημόσιο, μέσω της υποβολής σχετικής δήλωσης. Περαιτέρω, στις ανωτέρω διατάξεις προβλέπεται ότι δεν υφίσταται υποχρέωση παρακράτησης για εισοδήματα απαλλασσόμενα ή εξαιρούμενα (άρθρο 59 παρ. 3 Ν. 4172/2013), ενώ σε άλλες περιπτώσεις έθεσε ως όρο για τη διενέργεια παρακράτησης η συναλλαγή να υπερβαίνει ένα ορισμένο ύψος (άρθρο 64 παρ. 8 Ν. 4172/2013 όπου ως όρος τίθεται η αξία της συναλλαγής να υπερβαίνει τα τριακόσια ευρώ). Σημειωτέον ότι, σύμφωνα με την ενότητα VII, παρ. 6, εδάφιο 2ο της ΠΟΛ 1072/2015, στην περίπτωση που υποβάλλονται εκπρόθεσμες μηδενικές δηλώσεις ΦΜΥ, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα του ΚΦΔ. Τούτων λεχθέντων, γίνεται σαφές ότι σκοπός του νομοθέτη με την εισαγωγή της υποχρέωσης παρακράτησης φόρου είναι η εξασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου με την καταβολή του φόρου εισοδήματος από τον φορολογούμενο και όχι η τιμωρία του υπόχρεου σε δήλωση παρακράτησης Φ.Μ.Υ., σε περίπτωση καθυστερημένης υποβολής της.

**Επειδή**, άλλωστε στο ίδιο πνεύμα και συναφής είναι επίσης η διάταξη του άρθρου 38 παρ. 6 του ν. 2859/2000, με την οποία ορίζεται ότι η διαφορά φόρου που προκύπτει στη δήλωση Φ.Π.Α., αν είναι θετική και άνω των τριάντα ευρώ καταβάλλεται στο Δημόσιο, αν είναι θετική μέχρι

τριάντα (30) ευρώ, μεταφέρεται για καταβολή στην επόμενη φορολογική περίοδο και αν είναι αρνητική, μεταφέρεται για έκπτωση ή επιστρέφεται κατά περίπτωση, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου.

**Επειδή**, στις φορολογικές διατάξεις (άρθρο 66 ΚΦΔ) και ειδικότερα ως προς τις συνέπειες μη καταβολής των φόρων, οι παρακρατούμενοι φόροι (Φ.Μ.Υ., η Εισφορά Αλληλεγγύης, ο Φόρος Ελευθέρων Επαγγελματιών), όπως και οι επιρριπτόμενοι φόροι/έμμεσοι φόροι (ΦΠΑ, ειδικός φόρος κατανάλωσης πετρελαιοειδών, οινόπνεύματος, αλκοολούχων ποτών) αντιμετωπίζονται με ενιαίο τρόπο.

**Επειδή**, αφενός στην υπό κρίση περίπτωση διαπιστώνεται με την υποβολή των δηλώσεων σχεδόν μηδενική υποχρέωση, ως εκ τούτου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1072/2015 δεν επιβάλλονται πρόστιμα του ΚΦΔ, αφετέρου κατά ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων του επιρριπτόμενου φόρου ΦΠΑ με την παρούσα απόφαση κρίνεται ότι η υπό κρίση φορολογική οφειλή του παρακρατούμενου ΦΜΥ μέχρι του ποσού των 30 ευρώ δεν δημιουργεί υποχρέωση υποβολής δήλωσης στην υπό κρίση περίοδο καθώς δύναται να αποδοθεί με την δήλωση της επόμενης φορολογικής περιόδου. Συνεπώς, βάσει των προαναφερθέντων, λαμβάνοντας υπόψη ότι στην κρινόμενη περίπτωση το προς απόδοση ποσό για κάθε δήλωση είναι 0,10 ευρώ, κρίνοντας επί της ουσίας, με βάση τα πραγματικά περιστατικά και στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης, γίνεται δεκτός ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος και ακυρώνονται οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμων του άρθρου 54 του ΚΦΔ..

## **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **15.11.2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του «....., με Α.Φ.Μ. ....», και την ακύρωση των υπ' αριθ. ...., ....., ..... και ...../2022 Πράξεων Επιβολής Προστίμου του άρθ. 54 του Κ.Φ.Δ., της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πάρου.

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

**Ακριβές αντίγραφο**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ  
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

**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.