



Καλλιθέα, 03.03.2023
Αριθμός απόφασης: 594

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604536
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4987/2022, ΦΕΚ Α' 206/04-11-2022), εφεξής Κ.Φ.Δ..
 - β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014)
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του - Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου κατά των με αριθμό 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 Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, 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, όπου σύμφωνα με τα στοιχεία του μητρώου της υπηρεσίας μας διατηρεί ατομική επιχείρηση με κύρια δραστηριότητα, υπέβαλε στην Δ.Ο.Υ. Πάρου τις κάτωθι Δηλώσεις παρακρατούμενων Φόρων από Μισθωτή Εργασία, ως εξής:

- Την υπ' αριθ. δήλωσηγια την περίοδο από 01.06.2019 έως 30.06.2019, (δηλωθέν ποσό παρακράτησης 0,10€),
- Την υπ' αριθ. δήλωσηγια την περίοδο από 01.07.2019 έως 31.07.2019, (δηλωθέν ποσό παρακράτησης 0,10€),
- Την υπ' αριθ. δήλωσηγια την περίοδο από 01.08.2019 έως 31.08.2019, (δηλωθέν ποσό παρακράτησης 0,10€),
- Την υπ' αριθ. δήλωσηγια την περίοδο από 01.09.2019 έως 30.09.2019, 2019 (δηλωθέν ποσό παρακράτησης 0,10 €) και
- Την υπ' αριθ. δήλωσης για την περίοδο από 01.10.2019 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 € η καθεμία, ήτοι συνολικού ποσού 1.250,00€.

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

- Οι παραπάνω πράξεις επιβολής προστίμων αναφέρονται σε 5 μηνιαίες χρεωστικές δηλώσεις ΦΜΥ συνολικού φόρου 0,50 €. Λαμβάνοντας περαιτέρω υπόψη τη συναφή διάταξη του άρθρου 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 άρθρου 34, εν προκειμένω τα προς απόδοση ποσά υπολείπονται αισθητώς των προστίμων που επιβλήθηκαν λόγω της εκπρόθεσμης υποβολής δηλώσεων ΦΜΥ, ως εκ τούτου, δεν είναι δυνατόν, υπό το φως της αρχής της χρηστής διοίκησης, να επιβληθούν πρόστιμα εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης και απόδοσης ενός τόσο αμελητέου ποσού φόρου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 και 2 του άρθρου 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,

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.

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, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 και 5 του άρθρου 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 υποκειμένου σε παρακράτηση εισοδήματος.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 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 υποκειμένης σε παρακράτηση πληρωμής εκτός από τους φόρους που παρακρατούνται από τους συμβολαιογράφους [...]

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, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 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, σύμφωνα με την υπ' αριθ. 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 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) εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περ. α' της παρ. 1 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περ. α', β', γ', δ', στ' και ιγ' της παρ. 1,

β) εκατό (100) ευρώ, για κάθε παράβαση των περ. β', γ' και δ' της παρ. 1 σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν είναι υπόχρεος τήρησης λογιστικών αρχείων (βιβλίων),

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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 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. Στην περίπτωση αυτή, το ποσό της δεύτερης δόσης καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα, από την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης.».

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 (Φόρος Μισθωτών Υπηρεσιών (ΦΜΥ), η Εισφορά Αλληλεγγύης, Ο Φόρος Ελευθέρων Επαγγελματιών), όπως και οι επιρριπτόμενοι φόροι /έμμεσοι φόροι (ΦΠΑ, ειδικός φόρος κατανάλωσης πετρελαιοειδών, οινοπνεύματος, αλκοολούχων ποτών) αντιμετωπίζονται με ενιαίο τρόπο.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων υπέβαλε τις με αριθμ..... δηλώσεις για παρακράτηση φόρου μισθωτών υπηρεσιών 0,10 € εκάστη, ήτοι σύνολο φόρου 0,50 €.

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 πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του και την ακύρωση των υπ' αριθ. Πράξεων Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πάρου.

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

- 1. Η υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πάρου:
Καταλογιζόμενο ποσό:**
- 2. Η υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πάρου:
Καταλογιζόμενο ποσό:**
- 3. Η υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πάρου:
Καταλογιζόμενο ποσό:**
- 4. Η υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πάρου:
Καταλογιζόμενο ποσό:**
- 5. Η υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πάρου
Καταλογιζόμενο ποσό:**

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

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.