



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αριθμός Απόφασης: 793/18-04-2023

Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών
Υποδ/νση Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης
Τμήμα Α8 – Επανεξέτασης
Αθην. Τακαντζά 8 – 10, Τ.Κ.: 546 39 – Θεσσαλονίκη
Αριθ. τηλ.: 2313332241
Ηλεκτρονική διεύθυνση: ded.thess@aaade.gr
Url: www.aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. Του άρθρου 63 του Ν.4987/2022 «Κύρωση Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας» (ΦΕΚ206Α/04-11-2022), στο εξής Κ.Φ.Δ..
 - β. Του άρθρου 10 της με αριθμό πρωτοκόλλου Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020 και ημερομηνία 23/10/2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ4738Β/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».
 - γ. Της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ1440Β/27-04-2017).
 - δ. Της Α.1165/22-11-2022 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ6009Β/25-11-2022).
2. Την ΠΟΛ.1069/04-03-2014 Εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με αριθμό πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016 και ημερομηνία 30/08/2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ. (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016), με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **23/12/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανή Προσφυγή** του κ. του με **Α.Φ.Μ.:**, κατά της με αριθμό/24-11-2022 Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 Κ.Φ.Δ.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας για το φορολογικό έτος 2016.
5. Την ως άνω πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Καβάλας.
7. Την Εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της Απόφασης.

Επί της από **23/12/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανούς Προσφυγής** του κ. του με **Α.Φ.Μ.:**, η οποία **ασκήθηκε εμπροθέσμως** και μετά από μελέτη και αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό/24-11-2022 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 Κ.Φ.Δ.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας για το φορολογικό έτος 2016, επιβλήθηκε, σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο ποσού **250,00 €** λόγω υποβολής **εκπρόθεσμης** αρχικής δήλωσης απόδοσης παρακρατηθέντος φόρου (20%) από αμοιβές επιχειρηματικής δραστηριότητας για τον μήνα **Δεκέμβριο** του έτους 2016.

Ο προσφεύγων κ. του με **Α.Φ.Μ.:**, με την με

ημερομηνία κατάθεσης **23/12/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανή Προσφυγή**, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, προβάλλοντας τον ακόλουθο λόγο:

Με την με αριθμό/21-03-2017 εκπρόθεσμη αρχική του δήλωση απόδοσης παρακρατηθέντος φόρου (20%) από αμοιβές επιχειρηματικής δραστηριότητας για τον Δεκέμβριο του 2016 αποδόθηκε φόρος ποσού 38,71 € από ακαθάριστη αμοιβή ποσού 193,55 €. Το ποσό των 38,71 € είναι δυσαναλόγως μικρότερο του βεβαιωθέντος προστίμου των 250,00 € και, εξ αυτού, η επιβολή του αντιβαίνει στην συνταγματική αρχή της αναλογικότητας του φόρου. Περαιτέρω, δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 64 παρ. 8 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), δεν υπάρχει υποχρέωση παρακράτησης φόρου όταν το ποσό της συναλλαγής είναι μικρότερο του ποσού των 300,00 €.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 (Υποβολή φορολογικής δήλωσης) παρ. 1 του Ν.4174/2013 «**Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις**» (ΦΕΚ170Α/26-07-2013), όπως ίσχυαν έως 16/01/2018 πριν από την τροποποίησή τους με τις διατάξεις του άρθρου 397 παρ. 1 του Ν.4512/2018 (ΦΕΚ5Α/17-01-2018)

«1. Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά τον χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία. Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης, με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 61 (Υπόχρεοι σε παρακράτηση) εδ. πρώτο του Ν.4172/2013 «**Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του Ν.4046/2012, του Ν.4093/2012 και του Ν.4127/2013 και άλλες διατάξεις**» (ΦΕΚ167Α/23-07-2013) ορίζεται ότι

«Κάθε νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα ή φυσικό πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα, οι φορείς γενικής κυβέρνησης ή κάθε φορολογούμενος που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα, αλλά δραστηριοποιείται μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα και προβαίνει σε πληρωμές σύμφωνα με τα αναφερόμενα στο άρθρο 62, καθώς και οι συμβολαιογράφοι για τις συναλλαγές της περίπτωσης στ) του άρθρου 62, υποχρεούνται σε παρακράτηση φόρου όπως ορίζεται στο άρθρο 64.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 62 (Πληρωμές υποκείμενες σε παρακράτηση) παρ. 1 περ. δ) του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι

«1. Οι ακόλουθες πληρωμές υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου:
δ) αμοιβές για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες και άλλες αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες, ανεξαρτήτως εάν έχουν παρασχεθεί στην Ελλάδα, όταν ο λήπτης της αμοιβής είναι φυσικό πρόσωπο.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 64 (Συντελεστές παρακράτησης φόρου) παρ. 1, παρ. 5, παρ. 7 εδ. πρώτο και παρ. 8 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν, ορίζεται ότι

«1. Οι συντελεστές παρακράτησης φόρου είναι οι εξής:

.....
δ) για αμοιβές για τεχνικά έργα, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές ή παρόμοιες υπηρεσίες είκοσι τοις εκατό (20%).
.....

5. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται ο χρόνος υποβολής της δήλωσης.

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, 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, στο άρθρο 2 παρ. 1, στο άρθρο 4 και στο άρθρο 6 της ΠΟΛ.1048/11-02-2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ417Β/20-02-2014), με θέμα «*Τρόπος υποβολής της δήλωσης και απόδοσης του φόρου που παρακρατείται στις αμοιβές για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες και άλλες αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης δ) παραγράφου 1 του άρθρου 64 του Ν.4172/2013.*», όπως ίσχυαν για το φορολογικό έτος 2016, οριζόταν ότι

«**Άρθρο 2.**

Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης απόδοσης του φόρου που παρακρατείται κατά την πληρωμή αμοιβών για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες και άλλες αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες.

1. Η δήλωση αυτή περιλαμβάνει τα ακαθάριστα ποσά και τον παρακρατηθέντα φόρο.

Άρθρο 4.

Προθεσμία υποβολής δήλωσης και απόδοσης του φόρου.

Οι υπόχρεοι παρακράτησης φόρου με συντελεστή είκοσι (20%) τοις εκατό, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης δ) της παραγράφου 1 του άρθρου 64 του Ν.4172/2013 (ΦΕΚ167Α), υποχρεούνται να υποβάλλουν προσωρινή δήλωση το αργότερο μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την ημερομηνία καταβολής της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής, η οποία περιλαμβάνει τα ακαθάριστα ποσά που έχουν καταβληθεί και τον παρακρατηθέντα φόρο.

Άρθρο 6.

Ισχύς της Απόφασης.

Η παρούσα απόφαση ισχύει από το φορολογικό έτος 2014 για πληρωμές αμοιβών για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες και άλλες αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης δ) της παραγράφου 1 του άρθρου 64 του Ν.4172/2013 (ΦΕΚ167Α) που πραγματοποιούνται από 1.1.2014 και μετά.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 (Διαδικαστικές παραβάσεις) του Κ.Φ.Δ. με τις οποίες κωδικοποιήθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 54 του Ν.4174/2013, όπως είχαν τροποποιηθεί και ίσχυαν

«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:

.....
γ) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα δήλωση παρακράτησης φόρου,
.....

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παρ. 1 καθορίζονται ως εξής:

.....
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
.....

Επειδή, στο κεφάλαιο II παρ. 2 της ΠΟΛ.1252/20-11-2015 Εγκυκλίου του Υπουργείου Οικονομικών, με θέμα «*Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4174/2013, άρθρα 53 – 62).*», αναφέρεται ότι

«**II. ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ 53 – 62.**

2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54).

α)
β) **Εκπρόθεσμη υποβολή ή μη υποβολή δηλώσεων από τις οποίες προκύπτει φόρος για καταβολή [παρ. 1 περ. β) και γ)].**

Για την εκπρόθεσμη υποβολή ή τη μη υποβολή δηλώσεων από τις οποίες προκύπτει φόρος για καταβολή [άρθρο 54 παρ. 1 περ. β)], καθώς και δηλώσεων απόδοσης παρακρατούμενων φόρων

[άρθρο 54 παρ. 1 περ. γ)], επιβάλλεται, κατά περίπτωση, πρόστιμο εκατό (100) ευρώ όταν ο φορολογούμενος δεν είναι υπόχρεος τήρησης λογιστικών βιβλίων, διακοσίων πενήντα (250) ευρώ όταν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα και πεντακόσιων (500) ευρώ εάν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα (περ. β) και γ) της παρ. 1 σε συνδυασμό με τις περ. β), γ) και δ) της παρ. 2 του άρθρου 54).
Δεν επιβάλλεται πρόστιμο σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης χωρίς να υπάρχει αντίστοιχη φορολογική υποχρέωση (εκ παραδρομής).

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία που είναι καταχωρημένα στα πληροφοριακά συστήματα της Α.Α.Δ.Ε., από 20/05/1999 ο προσφεύγων ασκεί ατομική επιχείρηση με κύρια δραστηριότητα το χονδρικό εμπόριο οικοδομικών υλικών και έδρα στ... του νομού, για την οποία τηρεί βιβλία με βάση τα **απλοποιημένα** λογιστικά πρότυπα του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και υπάγεται στην φορολογική αρμοδιότητα της Δ.Ο.Υ. Καβάλας.

Επειδή, δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 64 παρ. 7 εδ. πρώτο του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και του άρθρου 4 της ΠΟΛ.1048/11-02-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, η **καταληκτική ημερομηνία** για την υποβολή **εμπρόθεσμης δήλωσης απόδοσης παρακρατηθέντος φόρου (20%) από αμοιβές επιχειρηματικής δραστηριότητας (άρθρο 62 παρ. 1 περ. δ) και άρθρο 64 παρ. 1 περ. δ) εδ. πρώτο του Ν.4172/2013)** για τον μήνα **Δεκέμβριο** του έτους **2016**, χωρίς την επιβολή του προστίμου υποβολής εκπρόθεσμης φορολογικής δήλωσης παρακράτησης φόρου που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. γ) και παρ. 2 περ. γ) και περ. δ) του Κ.Φ.Δ., ήταν η **28/02/2017** ημέρα της εβδομάδας **Τρίτη**.

Επειδή, ο προσφεύγων υπέβαλε, μέσω διαδικτύου, κατά την **21/03/2017**, την με αριθμό καταχώρησης εκπρόθεσμη **αρχική δήλωση απόδοσης παρακρατηθέντος φόρου (20%) από αμοιβές επιχειρηματικής δραστηριότητας (άρθρο 62 παρ. 1 περ. δ) και άρθρο 64 παρ. 1 περ. δ) εδ. πρώτο του Ν.4172/2013)** για τον μήνα **Δεκέμβριο** του έτους **2016**, από την οποία προέκυψε **φόρος προς απόδοση ποσού 38,71 € από ακαθάριστες αμοιβές ποσού 193,55 €** προς την λογίστρια – επιτηδεύματά κ. του με Α.Φ.Μ.: και επαγγελματική έδρα στ... (ΤΠΥ Νο...../01-12-2016).

Επειδή, ακολούθως, από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Καβάλας εκδόθηκε, σε βάρος του προσφεύγοντος, η με αριθμό/24-11-2022 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 Κ.Φ.Δ.) για το φορολογικό έτος 2016, με την οποία του επιβλήθηκε πρόστιμο ποσού 250,00 € λόγω υποβολής της ως άνω με αριθμό/21-03-2017 εκπρόθεσμης αρχικής δήλωσης, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. γ) του Κ.Φ.Δ. που επισύρει το εν λόγω πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 2 περ. γ) του ίδιου Κώδικα.

Επειδή, ωστόσο, δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 64 παρ. 8 του Ν.4172/2013, παρακράτηση φόρου εισοδήματος (20%) σε αμοιβές επιχειρηματικής δραστηριότητας (άρθρο 64 παρ. 1 περ. δ) εδ. πρώτο του Ν.4172/2013) φορολογικού κατοίκου Ελλάδας διενεργείται μόνον εφόσον οι συνολικές ακαθάριστες αμοιβές υπερβαίνουν το ποσό των 300,00 €. Συνεπώς, στην υπό κρίση υπόθεση, δεν υπήρχε υποχρέωση παρακράτησης φόρου και, κατ' επέκταση, υποβολής δήλωσης απόδοσης του φόρου, διότι το συνολικό ποσό των ακαθάριστων αμοιβών ήταν 193,55 €, ήτοι μικρότερο του ποσού των 300,00 €. Σύμφωνα δε με τα αναφερόμενα στο **κεφαλαίο II παρ. 2 της ΠΟΛ.1252/20-11-2015 Εγκυκλίου** του Υπουργείου Οικονομικών, **δεν επιβάλλεται πρόστιμο διαδικαστικής παράβασης του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης φορολογικής δήλωσης χωρίς να υπάρχει σχετική υποχρέωση.**

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, κρίνουμε ότι η με αριθμό/24-11-2022 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 Κ.Φ.Δ.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας **πρέπει να ακυρωθεί.**

Για όλους τους ανωτέρω λόγους

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **23/12/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου
Ενδικοφανούς Προσφυγής του κ. του με **Α.Φ.Μ.:** και
την ακύρωση της με αριθμό/24-11-2022 προσβαλλόμενης **Πράξης Επιβολής Προστίμου**
(**άρθρο 54 Κ.Φ.Δ.**) του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. Καβάλας**.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2016

Η με αριθμό/24-11-2022 **Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 Κ.Φ.Δ.)** του
Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας ως ακολούθως:

	Βάσει ελέγχου (σε ευρώ)	Βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ. (σε ευρώ)
Πρόστιμο δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. γ) και παρ. 2 περ. γ) του Κ.Φ.Δ. για υποβολή εκπρόθεσμης αρχικής δήλωσης απόδοσης παρακρατηθέντος φόρου (20%) από αμοιβές επιχειρηματικής δραστηριότητας (άρθρο 62 παρ. 1 περ. δ) και άρθρο 64 παρ. 1 περ. δ) εδ. πρώτο του Ν.4172/2013) για τον μήνα Δεκέμβριο του έτους 2016 (αριθμός δήλωσης/21-03-2017)	250,00	<u>0,00</u>

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

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

**Ο Προϊστάμενος της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
και Νομικής Υποστήριξης**

Σημείωση:

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