



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 14-06-2023

Αριθμός απόφασης: ε317

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ταχ. Δ/ση** : Τακαντζά 8-10

**Ταχ. Κώδικας** : 546 39 Θεσσαλονίκη

**Τηλέφωνο** : 2313332246

**E-Mail** : ded.thess@aade.gr

**Url** : www.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) εφεξής ΚΦΔ.

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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

δ. Την με αριθμό Α 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.*» (ΦΕΚ Β' 6009).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **22/02/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ..... ενδικοφανή προσφυγή της ..... του ....., με ΑΦΜ:....., κατά:

α) της με αριθμό ...../06-02-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2022,

β) της με αριθμό ...../06-02-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2022 και

γ)της με αριθμό ...../06-02-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2022, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Λάρισας, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις του προϊσταμένου της ΔΟΥ Λάρισας, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 22-02-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ..... 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 ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθμό ...../06-02-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Λάρισας, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 250,00€ πλέον χαρτοσήμου και ΟΓΑ χαρτοσήμου, διότι υπέβαλε εκπρόθεσμα στις 17/10/2022 την με αρ. ....../2022 αρχική προσωρινή δήλωση φόρου μισθωτών με περίοδο παρακράτησης 06/2022, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 54 της παρ. 1 περ. γ' του ΚΦΔ που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 2 περ. γ' του ΚΦΔ.
- Με την με αριθμό ...../06-02-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Λάρισας, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 250,00€ πλέον χαρτοσήμου και ΟΓΑ χαρτοσήμου, διότι υπέβαλε εκπρόθεσμα στις 17/10/2022 την με αρ. ....../2022 αρχική προσωρινή δήλωση φόρου μισθωτών με περίοδο παρακράτησης 04/2022, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 54 της παρ. 1 περ. γ' του ΚΦΔ που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 2 περ. γ' του ΚΦΔ.
- Με την με αριθμό ...../06-02-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Λάρισας, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 250,00€ πλέον χαρτοσήμου και ΟΓΑ χαρτοσήμου, διότι υπέβαλε εκπρόθεσμα στις 17/10/2022 την με αρ. ....../2022 αρχική προσωρινή δήλωση φόρου μισθωτών με περίοδο παρακράτησης 03/2022, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 54 της παρ. 1 περ. γ' του ΚΦΔ που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 2 περ. γ' του ΚΦΔ.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω πράξεων επιβολής προστίμου, ισχυριζόμενη ότι η εκπρόθεσμη υποβολή έγινε με υπαιτιότητα του

λογιστή λόγω φόρτου εργασίας και όχι λόγω υπαιτιότητας. Εξάλλου, τα πρόστιμα είναι δυσανάλογα μεγαλύτερα σε σχέση με το ύψος του βεβαιωθέντος φόρου. Επιπλέον, επικαλείται το άρθρο 38 παρ.6 του Ν 2859/2000 και την απόφαση 1730/18-07-2022 της ΔΕΔ.

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 59 παρ. 1 και 2 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 το άρθρο 60 Ν. 4172/2013: «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**, σύμφωνα με το άρθρο 18 του ΚΦΔ «1. α) Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά τον χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία.

β) Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού του φόρου.

γ) Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης. ...».

**Επειδή**, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 54 του ΚΦΔ, «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,...

Με την παρ. 2 δε της ίδιας ως άνω διάταξης ορίζεται ότι «Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: ... γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ' και στ' της παραγράφου 1, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα».

**Επειδή**, από τις ανωτέρω διατάξεις προκύπτει ότι ο νομοθέτης προβλέποντας την παρακράτηση φόρου επιδίωξε να εισάγει έναν τρόπο επίστευσης και ταυτόχρονα εξασφάλισης καταβολής του φόρου εισοδήματος, αναθέτοντας στο φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που καταβάλλει εισόδημα από μισθωτή εργασία την ευθύνη παρακράτησης και απόδοσης του παρακρατηθέντος ποσού στο Δημόσιο δια της υποβολής σχετικής δήλωσης. Περαιτέρω, προέβλεψε 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). Σημειωτέων ότι, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1072/2015, στην περίπτωση που υποβάλλονται εκπρόθεσμες μηδενικές δηλώσεις ΦΜΥ, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα του ΚΦΔ. Από όλα τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο νομοθέτης δια της εισαγωγής της υποχρέωσης παρακράτησης φόρου επεδίωξε την εξασφάλιση καταβολής του φόρου εισοδήματος και όχι την τιμωρία του υπόχρεου σε παρακράτηση σε περίπτωση που καθυστέρησε την υποβολή της σχετικής δήλωσης ΦΜΥ, πολλώ δε μάλλον στο βαθμό που ο εν λόγω φόρος αποδόθηκε στο Δημόσιο με αποτέλεσμα να μην ζημιώνονται τα συμφέροντα του τελευταίου.

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα όφειλε να υποβάλει αρχικές προσωρινές δηλώσεις ΦΜΥ ως εξής:

- 1) για περίοδο παρακράτησης 01/06/2022 - 30/06/2022 το αργότερο έως 31/08/2022,
  - 2) για περίοδο παρακράτησης 01/04/2022 - 30/04/2022 το αργότερο έως 30/06/2022,
  - 3) για περίοδο παρακράτησης 01/03/2022 - 31/03/2022 το αργότερο έως 31/05/2022,
- Ωστόσο, η προσφεύγουσα υπέβαλε τις ως άνω αρχικές δηλώσεις ΦΜΥ εκπρόθεσμα στις 17/10/2022.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα υπέβαλε εκπρόθεσμα τις παρακάτω προσωρινές αρχικές δηλώσεις παρακρατούμενου φόρου μισθωτών (Φ.Μ.Υ.) :

- 1) Την υπ' αριθμ...../17-10-2022 για την περίοδο 6<sup>ος</sup> /2022 με χρεωστικό ποσό 1,74€,
- 2) Την υπ' αριθμ...../17-10-2022 για την περίοδο 4<sup>ος</sup> /2022 με χρεωστικό ποσό 4,96€,
- 3) Την υπ' αριθμ...../17-10-2022 για την περίοδο 3<sup>ος</sup> /2022 με χρεωστικό ποσό 13,25€,

Συνεπώς, βάσει των ανωτέρω, και λαμβάνοντας περαιτέρω υπόψη ότι στην κρινόμενη περίπτωση το προς απόδοση ποσό για τις υπό κρίση αρχικές δηλώσεις ΦΜΥ ανέρχεται για κάθε μια από αυτές μόλις σε 1,74€, 4,96€ και 13,25 (πρβλ. τη συναφή διάταξη του άρθρου 38 παρ. 6 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). Κατόπιν τούτου, κρίνεται ότι δεν έπρεπε να επιβληθεί πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης για την απόδοση τόσο αμελητέου ποσού φόρου.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την αποδοχή της από 22-02-2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής, της ..... του ..... με ΑΦΜ:..... και την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων.

#### **Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας βάσει της παρούσας απόφασης**

	<b>Βάσει Ελέγχου</b>	<b>Βάσει Απόφασης</b>
Υπ' αριθμ. .... /06-02-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ, φορολογικής περιόδου 6/2022, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Λάρισας	250,00€	0,00€
Υπ' αριθμ. .... /06-02-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ, φορολογικής περιόδου 4/2022, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Λάρισας	250,00€	0,00€
Υπ' αριθμ. .... /06-02-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ, φορολογικής περιόδου 3/2022, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Λάρισας	250,00€	0,00€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο  
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ  
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

**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