



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη : 17.07.2023

Αριθμ. Αποφ.: 520



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10,
Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54639
Τηλέφωνο : 2313-332240
E-Mail : ded.thess@.aade.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει..

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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 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. Την από2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθμ.2023 απόφασης επιβολής προστίμου εκπρόθεσμης αρχικής δήλωσης παρακρατούμενου φόρου εργολάβων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθμ.2023 απόφαση επιβολής προστίμου εκπρόθεσμης αρχικής δήλωσης παρακρατούμενου φόρου εργολάβων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας.
6. Την από2023 έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ. Λάρισας.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ.2023 απόφαση επιβολής προστίμου εκπρόθεσμης αρχικής δήλωσης παρακρατούμενου φόρου εργολάβων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο ύψους ποσού 250,00€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54§§1γ & 2γ' του Κ.Φ.Δ., λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με αριθμό2020 αρχικής δήλωσης απόδοσης παρακρατούμενου φόρου εργολάβων για τον μήνα Μάιο (5^ο) του έτους 2019.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, ισχυριζόμενος ότι το επιβληθέν πρόστιμο είναι δυσανάλογο με το ύψος του παρακρατηθέντος φόρου (21,77€ πλέον επιβαρύνσεων 0,95€), το οποίο καταβλήθηκε άμεσα με τον νόμιμο τόκο του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του επικαλείται την συναφή διάταξη του άρθρου 36 παρ. 6 του Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.), καθώς και την με αρ. 1730/2022 απόφαση της υπηρεσίας μας.

Επειδή στο άρθρο 18§1 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι: «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 στο άρθρο 61 του ν. 4172/2013 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 σύμφωνα με το άρθρο 62 παρ. 1 περ. δ΄ του ν. 4172/2013: «1. Οι ακόλουθες πληρωμές υπόκειται 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 σύμφωνα με το άρθρο 64 παρ. 1 περ. δ΄ και παρ. 7 & 8 του ν. 4172/2013: «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%). Κατ' εξαίρεση, για τις αμοιβές που εισπράττονται από εργολήπτες κατασκευής κάθε είδους τεχνικών έργων και ενοικιαστών δημοσίων, δημοτικών και κοινοτικών ή λιμενικών προσόδων ο συντελεστής είναι τρία τοις εκατό (3%) επί της αξίας του υπό κατασκευή έργου ή του μισθώματος, ανεξαρτήτως αν ο λήπτης της αμοιβής είναι φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα....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.....».

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 ΠΟΛ 1072/2015: «VII. ΛΟΙΠΕΣ ΟΔΗΓΙΕΣ..... Για την υποβολή εκπρόθεσμων μηδενικών δηλώσεων ΦΜΥ δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα του ΚΦΔ (ν.4174/2013)».

Επειδή σύμφωνα με την Α1101/2019: «1. Οι αρχικές εμπρόθεσμες και εκπρόθεσμες, καθώς και οι τροποποιητικές δηλώσεις απόδοσης παρακρατούμενου φόρου και του αναλογούντος τέλους

χαρτοσήμου κατά περίπτωση, στις αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες και άλλες αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες της περίπτωσης δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 62, στις αμοιβές δικηγόρων της περίπτωσης α' και μερισμάτων της περίπτωσης γ' της παραγράφου 5 του άρθρου 69 του ν. 4172/2013 που αποκτώνται από την 1 Ιανουαρίου 2019 και εφεξής, υποβάλλονται αποκλειστικά μέσω TAXISnet. Οι μηδενικές δηλώσεις για τις οποίες εκ του νόμου δεν προκύπτει φόρος ή τέλος χαρτοσήμου προς απόδοση υποβάλλονται προαιρετικά.....3. Ως χρόνος υποβολής της δήλωσης απόδοσης παρακρατούμενου φόρου με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου, θεωρείται ο χρόνος οριστικοποίησης αυτής από τον υπόχρεο σε παρακράτηση. 4. Με την υποβολή της δήλωσης γίνεται άμεσος προσδιορισμός του φόρου και εκδίδεται «Ταυτότητα Οφειλής» με βάση την οποία θα καταβάλλεται ο φόρος μέσω πιστωτικών ιδρυμάτων το αργότερο μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την ημερομηνία καταβολής της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής ή εκδίδεται τίτλος έκπτωσης σε περίπτωση τροποποιητικής δήλωσης από την οποία προκύπτει μικρότερο χρεωστικό ποσό από αυτό της προηγούμενης δήλωσης. Άρθρο 2 Χρόνος καταβολής της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής. 1. Ως «καταβολή της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής» νοείται και η πίστωση των δικαιούχων με τα εισοδήματα των περιπτώσεων δ' παραγράφου 1 του άρθρου 62 του ν. 4172/2013 και των περιπτώσεων α' και γ' της παραγράφου 5 του άρθρου 69 του ν. 4172/2013. 2. Η δήλωση απόδοσης παρακρατούμενου φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα της παραγράφου 1 του άρθρου 1 της παρούσας, υποβάλλεται από τους υπόχρεους μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την καταβολή ή την πίστωση των ποσών των σχετικών εισοδημάτων. Σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης, καθώς και μη καταβολής ή εκπρόθεσμης καταβολής του βεβαιωθέντος φόρου επιβάλλονται οι κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. 4174/2013... Άρθρο 5 Έναρξη Ισχύος 1. Η παρούσα απόφαση ισχύει για πληρωμές που αφορούν εισοδήματα που αποκτώνται από την 1η Ιανουαρίου 2019 και μετά...».

Επειδή στο άρθρο 54 του Κ.Φ.Δ. 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:..... γ) δεν υποβάλλει ή υποβάλει εκπρόθεσμα δήλωση παρακράτησης φόρου 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 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 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 ή επιχειρηματική δραστηριότητα την ευθύνη

παρακράτησης και απόδοσης του προβλεπόμενου ποσού στο Δημόσιο, μέσω της υποβολής σχετικής δήλωσης. Περαιτέρω, από τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. προβλέπεται ότι δεν υφίσταται υποχρέωση παρακράτησης για εισοδήματα απαλλασσόμενα ή εξαιρούμενα (άρθρο 59 παρ. 3 του ν. 4172/2013), ενώ σε άλλες περιπτώσεις ο νομοθέτης έθεσε ως όρο για τη διενέργεια παρακράτησης η συναλλαγή να υπερβαίνει ένα ορισμένο ύψος (άρθρο 64 παρ. 8 του 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 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής») και ειδικότερα ως προς τις συνέπειες μη καταβολής των φόρων, οι παρακρατούμενοι φόροι (Φόρος Μισθωτών Υπηρεσιών (ΦΜΥ), Εισφορά Αλληλεγγύης, Φόρος Ελευθέρων Επαγγελματιών), όπως και οι επιρριπτόμενοι φόροι /έμμεσοι φόροι (ΦΠΑ, ειδικός φόρος κατανάλωσης πετρελαιοειδών, οινόπνευματος, αλκοολούχων ποτών) αντιμετωπίζονται με ενιαίο τρόπο.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι προσφεύγων στις 29.01.2020 υπέβαλε εκπρόθεσμα την με α/α 314//2020 δήλωση απόδοσης παρακρατούμενου φόρου εργολάβων για τον μήνα Μάιο (5^ο) του 2019 και προς τούτου του επιβλήθηκε η κύρωση του άρθρου 54§§1γ & 2γ του Κ.Φ.Δ. Με την εν λόγω δήλωση δηλώθηκαν αμοιβές συνολικής καθαρής αξίας 725,80€, επί της οποίας παρακρατήθηκε φόρος 3%, ήτοι 21,77€, με λήπτη τον και Α.Φ.Μ.

Συνεπώς, βάσει των ανωτέρω, υπό το φως της αρχής της χρηστής διοίκησης, το επιβληθέν πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης και απόδοσης ενός τόσο μικρού ποσού φόρου πρέπει να ακυρωθεί

Ο σχετικός δε ισχυρισμός του προσφεύγοντος κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της από2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ και την ακύρωση της υπ' αρ.2023 απόφασης επιβολής προστίμου εκπρόθεσμης αρχικής δήλωσης παρακρατούμενου φόρου εργολάβων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό.

Φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση

Υπ' αριθ.2023 απόφαση επιβολής προστίμου εκπρόθεσμης αρχικής δήλωσης παρακρατούμενου φόρου εργολάβων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας

Είδος προστίμου	Ποσό βάσει ελέγχου	Ποσό βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.	Διαφορά απόφασης Δ.Ε.Δ.- ελέγχου
Εκπρόθεσμη υποβολή της με αριθμό2020 αρχικής δήλωσης απόδοσης παρακρατούμενου φόρου εργολάβων για τον μήνα Μάιο (5ο) του 2020	250,00€	0,00	-250,00€

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

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**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.