



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 11/07/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: **e 485**

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10
Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332246
E-Mail : ded.thess@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 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (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 1064/12-04-2017 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 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 14/03/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ελεγχisενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ:....., κατά της με αριθ./07.03.2023 Αποφάσεως επιβολής προστίμου παρακρατούμενου φόρου εργολάβων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτή έγγραφα .

5.Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 14/03/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ελεγχis ενδικοφανούς προσφυγής του 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 αριθ./07.03.2023 Απόφαση επιβολής προστίμου παρακρατούμενου φόρου εργολάβων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 250,00€, διότι υπέβαλε εκπρόθεσμα στις 26/02/2021 την με αριθ. αρχική προσωρινή δήλωση φόρου εργολάβων με περίοδο παρακράτησης 11/2020, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 54 της παρ. 1 περ. γ΄ του Ν.4174/2013 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 2 περ. γ΄ του ίδιου νόμου.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω πράξης επιβολής προστίμου, ισχυριζόμενος ότι το πρόστιμο είναι δυσανάλογα μεγαλύτερο σε σχέση με το ύψος του βεβαιωθέντος φόρου, τον οποίο κατέβαλε άμεσα και με τους προβλεπόμενους τόκους.

Επειδή , σύμφωνα με το άρθρο 61 ν. [4172/2013](#) ορίζεται ότι : « Κάθε νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα [...] που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα [...] και προβαίνει σε πληρωμές σύμφωνα με τα αναφερόμενα στο άρθρο 62 [...] υποχρεούται σε παρακράτηση φόρου όπως ορίζεται στο άρθρο 64. »

Επειδή , σύμφωνα με το άρθρο 62 παρ. 1 περ. δ ` ν. [4172/2013](#) ορίζεται ότι : « Οι ακόλουθες πληρωμές υπόκειται σε παρακράτηση φόρου: α) [...], 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, ε) [...]. »

Επειδή , σύμφωνα με το άρθρο 64 ν. [4172/2013](#) ορίζεται ότι : «1. Οι συντελεστές παρακράτησης φόρου είναι οι εξής:α).....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.[...]. ε) [...]. 2. [...]. 5. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται ο χρόνος υποβολής της δήλωσης. 6. [...]. 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 [...]. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων καθορίζεται η διαδικασία για την εφαρμογή της παραγράφου αυτής. 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. 9. [...]. »

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1027/20.1.2014 (ΦΕΚ Β' 211/4.2.2014) απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών: «Άρθρο 1: Υποβολή δήλωσης και απόδοσης του φόρου που παρακρατείται κατά την καταβολή ή εκκαθάριση εισοδημάτων στους εργολήπτες κατασκευής κάθε είδους τεχνικών έργων [...]. 1. Κάθε [...] φυσικό πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα [...] υποχρεούται να παρακρατεί φόρο κατά την καταβολή ή εκκαθάριση εισοδημάτων στους εργολήπτες κατασκευής κάθε είδους τεχνικών έργων [...] σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 64 του ν. 4172/2013 [...] και να αποδίδει τον παρακρατηθέντα φόρο με προσωρινές δηλώσεις [...]. 2. [...]. Άρθρο 2: [...]. Άρθρο 3: Προθεσμία υποβολής δήλωσης και απόδοσης του φόρου. Όσοι παρακρατούν φόρο με συντελεστή τρία (3) τοις εκατό, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 64 του ν. 4172/2013 [...] υποχρεούνται να υποβάλουν προσωρινή δήλωση το αργότερο μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την ημερομηνία καταβολής της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής, η οποία περιλαμβάνει την αξία του εκτελεσθέντος έργου, [...], σύντομη περιγραφή του εκτελεσθέντος έργου και το φόρο που αναλογεί. Άρθρο 4: [...].

Επειδή, σύμφωνα με τα διευκρινισθέντα με την υπ' αριθμ. πρωτ. ΠΟΛ.1120/2014 εγκύκλιο του ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών: «...Άρθρο 62: Πληρωμές υποκείμενες σε παρακράτηση. 1. [...]. Βάσει της ανωτέρω διάταξης σε παρακράτηση φόρου υπόκεινται μόνο οι αμοιβές που λαμβάνουν τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλαδή οι ατομικές επιχειρήσεις, καθώς και οι μη υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων του Κ.Φ.Α.Σ. που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, ανεξάρτητα εάν έχουν τη φορολογική τους κατοικία στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή, τα οποία παρέχουν τις ανωτέρω υπηρεσίες σε υπόχρεους του άρθρου 61 του ίδιου νόμου (νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, φορείς γενικής κυβέρνησης, κ.λπ.). [...]. Στις αμοιβές για τεχνικά έργα περιλαμβάνονται οι αμοιβές που καταβάλλονται σε εργολήπτες κατασκευής κάθε είδους τεχνικών έργων καθώς και

οι αμοιβές που καταβάλλονται για παρεχόμενες υπηρεσίες που σχετίζονται όμως με την εκτέλεση και ολοκλήρωση των έργων αυτών. Ως τεχνικό έργο θεωρείται η εκτέλεση εργασιών κατασκευής έργου συνδεδεμένου μετά του εδάφους όπως για παράδειγμα τα οικοδομικά, λιμενικά, υδραυλικά, οδοποιίας, γεφυροποιίας, σιδηροδρόμων και έργα υπαίθρου. Ως τεχνικό έργο θεωρείται επίσης και η εργασία προσθήκης επί υφιστάμενου ήδη πράγματος νέου στοιχείου ή ιδιότητας, ανεξάρτητα αν τα συνδεδεμένα θα αποτελέσουν ενιαίο πράγμα ή όχι (όπως για παράδειγμα εκτέλεση μηχανολογικών, ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων). [...]. 2. Με την παράγραφο 2 του ίδιου ως άνω άρθρου ορίζεται ότι τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που έχουν τη φορολογική κατοικία τους στην Ελλάδα και λαμβάνουν αμοιβές για τις υπηρεσίες που αναφέρονται στην περ. δ' της παραγράφου 1 (αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες και άλλες αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες) δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου [...]. Επομένως, για τις υπηρεσίες της περ. δ' της παραγράφου 1 που παρέχονται από τα νομικά πρόσωπα ή τις νομικές οντότητες του άρθρου 45 που έχουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 4 του Κ.Φ.Ε., δεν ενεργείται παρακράτηση φόρου, με εξαίρεση [...] τις αμοιβές για τεχνικά έργα, δεδομένου ότι στην περίπτωση δ' της παρ. 1 του άρθρου 64, ορίζεται ότι οι υπόψη αμοιβές που λαμβάνουν τόσο τα φυσικά πρόσωπα όσο και τα νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου με συντελεστή 3%. 3. [...]. Άρθρο 64: Συντελεστής παρακράτησης φόρου. 1. [...]. Κατ' εξαίρεση, για τις αμοιβές για τεχνικά έργα που εισπράττονται από εργολήπτες κατασκευής κάθε είδους τεχνικών έργων [...] ο συντελεστής είναι τρία τοις εκατό (3%) επί της αξίας του υπό κατασκευή έργου [...], ανεξαρτήτως αν ο λήπτης της αμοιβής είναι φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα. [...]. 2. [...]. 3. Με την παράγραφο 8 ορίζεται ότι σε 5 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. Επομένως, η παρακράτηση φόρου της παρ. 1 του άρθρου 64 (20% ή 3% κατά περίπτωση) διενεργείται για αμοιβές φυσικών προσώπων που είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας οι οποίες υπερβαίνουν τα τριακόσια (300) ευρώ. [...]. 4. [...].»

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 υποβάλει 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 επίσπευσης και ταυτόχρονα εξασφάλισης καταβολής του φόρου εισοδήματος, αναθέτοντας στο φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που καταβάλλει αμοιβές εργολάβων την ευθύνη παρακράτησης και απόδοσης του παρακρατηθέντος ποσού στο Δημόσιο δια της

υποβολής σχετικής δήλωσης. Περαιτέρω, 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). Από 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 φόρου εργολάβων-εργοληπτών, πολλώ δε μάλλον στο βαθμό που ο εν λόγω φόρος αποδόθηκε στο Δημόσιο με αποτέλεσμα να μην ζημιώνονται τα συμφέροντα του τελευταίου.

Επειδή, με την προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε πρόστιμο στον προσφεύγοντα ύψους 250,00 ευρώ, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με αριθ./26-02-2021 προσωρινής δήλωσης παρακρατούμενου φόρου εργολάβων-εργοληπτών με ποσό απόδοσης 14,70€. Συγκεκριμένα, ο προσφεύγων έλαβε το με αριθ...../28-11-2020 Τιμολόγιο παροχής Υπηρεσιών της επιχείρησης «.....-ΑΦΜ», καθαρής αξίας 490,00 ευρώ για εργασίες συντήρησης κολυμβητηρίου.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, και λαμβάνοντας περαιτέρω υπόψη 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, εν προκειμένω το προς απόδοση ποσό φόρου είναι μικρού ύψους, κατά το σκεπτικό της παρούσας. Ως εκ τούτου, δεν είναι δυνατόν, υπό το φως της αρχής της χρηστής διοίκησης, να επιβληθεί πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης και απόδοσης ενός τόσο αμελητέου ποσού φόρου.

Αποφασίζουμε

την **αποδοχή** της 14/03/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου elenxisενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ:....., και την ακύρωση της με αριθ./07.03.2023 Αποφάσεως επιβολής προστίμου παρακρατούμενου φόρου εργολάβων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος- καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:
Πρόστιμο άρθρου 54 ν. 4174/2013: Ποσό 0,00 ευρώ.

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

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