



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 23/01/2020

Αριθμός απόφασης: 157

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α6 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604529

Φαξ : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 968/22.3.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ. 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017).

2. Την ΠΟΛ. 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 25.9.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, κατοίκου, οδός αριθμός, κατά της υπ' αριθμ./..../2019 πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, της οποίας ζητείται, καθ' ερμηνεία του διατυπωθέντος με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτήματος, η ακύρωση, καθώς και την από 22.7.2019 οικεία έκθεση ελέγχου του ιδίου Προϊσταμένου.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της ως άνω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 25.9.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, 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' αριθμ./...../2019 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο του άρθρου 54 ν. 4174/2013 ύψους 250,00 € λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της υπ' αριθμ./2015 δήλωσης παρακρατούμενου φόρου εργολάβων μηνός Ιουνίου 2014, από την οποία προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα ζητά, καθ' ερμηνεία του διατυπωθέντος με αυτήν αιτήματος, την ακύρωση της ως άνω πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

1.) Μη υποχρέωση παρακράτησης φόρου, γιατί το υπ' αριθμ./2014 τιμολόγιο της αντισυμβαλλομένης της εταιρείας με την επωνυμία «.....», στο οποίο αφορά η ως άνω υπ' αριθμ./2015 δήλωσή της παρακρατούμενου φόρου εργολάβων μηνός Ιουνίου 2014, δεν ήταν παροχής υπηρεσιών, αλλά τιμολόγιο που αφορούσε σε υλικά, τα οποία άλλα ατόφια, άλλα με κάποια επεξεργασία, τοποθετήθηκαν στο έργο. Μάλιστα η αξία των υλικών στη συγκεκριμένη περίπτωση ανέρχεται σε ποσοστό άνω των $\frac{3}{4}$ της συνολικής αξίας του τιμολογίου.

2.) Μη δίκαιη η επιβολή του υπό κρίση προστίμου -για ένα μικροποσό φόρου μάλιστα και μετά από αρκετό χρονικό διάστημα από τη στιγμή που εκδόθηκε το τιμολόγιο.

Ως προς τον πρώτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 61 ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία έκδοσης του ως άνω υπ' αριθμ./2014 τιμολογίου (25.6.2014): *«Κάθε [...] φυσικό πρόσωπο 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 τις διατάξεις του άρθρου 62 παρ. 1 περ. δ' και παρ. 2 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία έκδοσης του ως άνω υπ' αριθμ. 814/25.6.2014 τιμολογίου (25.6.2014): *«1. Οι ακόλουθες πληρωμές υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου: α) [...], δ) αμοιβές για τεχνικές υπηρεσίες [...] και άλλες αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες, ανεξαρτήτως εάν έχουν παρασχεθεί στην Ελλάδα, όταν ο λήπτης της αμοιβής είναι φυσικό πρόσωπο, ε) [...]. 2. Τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που έχουν τη φορολογική κατοικία τους στην Ελλάδα και*

λαμβάνουν αμοιβές για τις υπηρεσίες που αναφέρονται στην περίπτωση δ' της παραγράφου 1 δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου, με την επιφύλαξη της παραγράφου 2 του άρθρου 64. 3. [...]»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 παρ. 1, 5, 7 και 8 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία έκδοσης του ως άνω υπ' αριθμ. 814/25.6.2014 τιμολογίου (25.6.2014): «1. Οι συντελεστές παρακράτησης φόρου είναι οι εξής: α) [...], δ) για αμοιβές για τεχνικά έργα [...] ή παρόμοιες υπηρεσίες είκοσι τοις εκατό (20%). Κατ' εξαίρεση, για τις αμοιβές 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. [...]. 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, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία έκδοσης του ως άνω υπ' αριθμ. 814/25.6.2014 τιμολογίου (25.6.2014): «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 τις διατάξεις της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1048/11.2.2014 (ΦΕΚ Β' 417/20.2.2014) απόφασης του ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία έκδοσης του ως άνω υπ' αριθμ./2014 τιμολογίου (25.6.2014): «Άρθρο 1: Τρόπος υποβολής της δήλωσης και απόδοσης του φόρου που παρακρατείται κατά την πληρωμή αμοιβών για τεχνικές υπηρεσίες [...] και άλλες αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες. 1. Κάθε [...] φυσικό πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα [...] υποχρεούται να παρακρατεί φόρο κατά την πληρωμή 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 [...] και να αποδίδει τον παρακρατηθέντα φόρο με προσωρινές δηλώσεις [...]. 2. [...]. Άρθρο 2: [...]. 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 [...] 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 5: [...].»

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

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, εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 6 παρ. 1 εδ. α' του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (άρθρο πρώτο παρ. Ε' υποπαρ. Ε.1. παρ. 1 ν. 4093/2012), όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία έκδοσης του ως άνω υπ' αριθμ. 814/25.6.2014 τιμολογίου (25.6.2014): «Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου και την παροχή υπηρεσιών από υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών σε άλλο υπόχρεο [...] για την άσκηση του επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, εκδίδεται τιμολόγιο [...]»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία υποβολής από την προσφεύγουσα της ως άνω υπ' αριθμ./2015 δήλωσής της παρακρατούμενου φόρου εργολάβων μηνός Ιουνίου 2014 (29.5.2015): «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) [...], γ) [...] υποβάλλει εκπρόθεσμα δήλωση παρακράτησης φόρου, δ) [...]. 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: α) [...], 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 [...] δ) [...]. 3. [...]»

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι δεν είχε υποχρέωση παρακράτησης φόρου, γιατί το ως άνω υπό κρίση υπ' αριθμ./2014 τιμολόγιο της αντισυμβαλλομένης της εταιρείας με την επωνυμία «.....», στο οποίο αφορά η ως άνω υπ' αριθμ./2015 δήλωσή της παρακρατούμενου φόρου εργολάβων μηνός Ιουνίου 2014, δεν ήταν παροχής υπηρεσιών, αλλά τιμολόγιο που αφορούσε σε υλικά, τα οποία άλλα απόφια, άλλα με κάποια επεξεργασία, τοποθετήθηκαν στο έργο, μάλιστα δε η αξία των υλικών στη συγκεκριμένη περίπτωση ανέρχεται σε ποσοστό άνω των ¾ της συνολικής αξίας του τιμολογίου. Ο ισχυρισμός όμως αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί, ανεξαρτήτως του γεγονότος ότι στο ως άνω υπό κρίση υπ' αριθμ./2014 τιμολόγιο δεν περιγράφονται, διακριτά, κατ' είδος και αξία, και λεπτομερώς, πωλούμενα αγαθά, ώστε να είναι δυνατό να τεθεί τυχόν ζήτημα αν το τιμολόγιο αυτό αφορά σε πώληση αγαθών ή σε παροχή υπηρεσιών, πάντως στην υπό κρίση περίπτωση, και καθ' όσα προκύπτουν από το προσκομιζόμενο από την προσφεύγουσα φωτοαντίγραφο του τιμολογίου, η αντισυμβαλλόμενη της προσφεύγουσας δεν της παρέδωσε αυτοτελή και διακριτά αγαθά, αλλά της παρέδωσε ολοκληρωμένο τεχνικό έργο και μάλιστα τοποθετημένο/εγκατεστημένο εντός ήδη υφιστάμενου

πράγματος, και συγκεκριμένα εντός (των εγκαταστάσεων) του, κατά τα ως άνω διευκρινισθέντα με την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. πρωτ. ΠΟΛ.1120/2014 εγκύκλιο του ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών (προσθήκη νέου στοιχείου επί ήδη υφιστάμενου πράγματος), πολλών μάλλον που στο τιμολόγιο ναι μεν περιγράφεται κατασκευή και τοποθέτηση διακριτών αντικειμένων, πλην όμως η τιμολογηθείσα αξία αφορά σε όλα αυτά συνολικά, γεγονός που αποτελεί σαφή ένδειξη ότι τα αντικείμενα αυτά συναπαρτίζουν, στα πλαίσια τουλάχιστον της υπό κρίση σκοπούμενης από τα δύο συμβαλλόμενα μέρη συναλλαγής, ένα ενιαίο σύνολο, με την έννοια ενός συνολικού, ολοκληρωμένου και αυτοτελούς έργου, κάτι που επιβεβαιώνει επί της ουσίας και η προσφεύγουσα με όσα δηλώνει με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της («*Ανέθεσα κατόπιν συμφωνίας στην εταιρεία με ΑΦΜ να τοποθετήσει ένα σιδερένιο μεταλλικό υπερυψωμένο πατάρι-δάπεδο (και να κάνει τις όποιες εργασίες απαιτούνται). Το έργο αφορούσε την μεταλλική κατασκευή ενός υπερυψωμένου δαπέδου εντός του Το έργο έγινε και εκδόθηκε τιμολόγιο από την προμηθεύτρια εταιρεία*»). Υπό αυτή την έννοια, στην προσφεύγουσα δεν τιμολογήθηκαν παραδοθέντα αγαθά, αλλά εκτελεσθέν έργο και συνεπώς παρασχεθείσες υπηρεσίες, αφού, ήδη εννοιολογικά, επί εκτέλεσης οποιουδήποτε έργου το σκοπούμενο δεν είναι η πώληση των αγαθών που χρησιμοποιούνται για την ολοκλήρωσή του, αλλά η δημιουργία με τα χρησιμοποιούμενα αγαθά και την παροχή εργασίας ενός έργου (τεχνικού, καλλιτεχνικού, επιστημονικού κ.λπ.). Επομένως, ορθά ετέθη στην υπό κρίση περίπτωση ζήτημα παρακράτησης φόρου επί αμοιβών εργοληπτών κατασκευής κάθε είδους τεχνικών έργων με συντελεστή 3% επί της αξίας του υπό κατασκευή έργου, σύμφωνα με τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 64 παρ. 1 8 ν. 4172/2013 (όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία έκδοσης του ως άνω υπ' αριθμ./2014 τιμολογίου (25.6.2014)), συναφώς δε είναι αδιάφορο το γεγονός ότι το υπό κρίση τιμολόγιο δεν επιγράφεται «τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών», αλλά (απλώς) τιμολόγιο, αφού κάτι τέτοιο ούτε αποτελεί προϋπόθεση για τη διενέργεια ή μη παρακράτησης ούτε άλλωστε είναι απαραίτητο σύμφωνα με την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 6 παρ. 1 εδ. α' του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία έκδοσης του ως άνω υπ' αριθμ./2014 τιμολογίου (25.6.2014)). Για τους λόγους αυτούς, ο πρώτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 παρ. 1 του Συντάγματος, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία υποβολής από την προσφεύγουσα της ως άνω υπ' αριθμ. 214/29.5.2015 δήλωσής της παρακρατούμενου φόρου εργολάβων μηνός Ιουνίου 2014 (29.5.2015): «*Τα δικαιώματα του ανθρώπου ως ατόμου και ως μέλους του κοινωνικού συνόλου και η αρχή του κοινωνικού κράτους δικαίου τελούν υπό την εγγύηση του Κράτους. Όλα τα κρατικά όργανα υποχρεούνται να διασφαλίζουν την ανεμπόδιστη και αποτελεσματική άσκησή τους. Τα δικαιώματα αυτά ισχύουν και στις σχέσεις μεταξύ ιδιωτών στις οποίες προσιδιάζουν. Οι κάθε είδους περιορισμοί που μπορούν κατά το Σύνταγμα να επιβληθούν στα δικαιώματα αυτά πρέπει να προβλέπονται είτε απευθείας από το Σύνταγμα είτε από το νόμο, εφόσον υπάρχει επιφύλαξη υπέρ αυτού και να σέβονται την αρχή της αναλογικότητας.*»

Επειδή, κατά τον έλεγχο της συμφωνίας ενός διοικητικού μέτρου (εν προκειμένω, της κύρωσης του προστίμου) με τη θεμελιωθείσα στην προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος αρχή της αναλογικότητας εξετάζεται α) αν το μέσο (μέτρο) αυτό είναι κατάλληλο προς επίτευξη του επιδιωκόμενου με αυτό νόμιμου σκοπού (καταλληλότητα), β) αν το μέσο (μέτρο) αυτό είναι, σε σχέση με όλα τα άλλα κατάλληλα μέσα (μέτρα), το ηπιότερο δυνατό και συνεπώς είναι αναγκαία η χρησιμοποίηση αποκλειστικά αυτού, και μόνο αυτού, για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού (αναγκαιότητα) και γ) αν, κατά τη στάθμιση της βλάβης που τυχόν θα προκύψει από τη χρησιμοποίηση (επιβολή) του μέσου (μέτρου) αυτού και της ωφέλειας που επιδιώκεται με την εφαρμογή του, η ωφέλεια βαρύνει κατ' αποτέλεσμα περισσότερο από την προκληθησόμενη στον διοικούμενο (φορολογούμενο) βλάβη (εν στενή εννοία (*stricto sensu*) αναλογικότητα).

Επειδή, με το δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι δεν είναι δίκαιη η επιβολή του υπό κρίση προστίμου -και μάλιστα για ένα μικροποσό φόρου και μετά από αρκετό χρονικό διάστημα από τη στιγμή που εκδόθηκε το τιμολόγιο.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας, ο οποίος επί της ουσίας συνίσταται στην αντίθεση του ως άνω επιβληθέντος προστίμου με την αρχή της αναλογικότητας, πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί, καταρχήν, κατά τον έλεγχο της συμφωνίας ενός διοικητικού μέτρου (εν προκειμένω, της κύρωσης του προστίμου) με την αρχή της αναλογικότητας και ειδικότερα κατά τον έλεγχο στο τρίτο ως άνω επίπεδο ελέγχου της συμφωνίας του μέτρου με την αρχή αυτή (ήτοι στο επίπεδο ελέγχου της συμφωνίας του με την εν στενή έννοια αναλογικότητα), στο οποίο φαίνεται να αφορά, καθ' ερμηνεία του, ο προβαλλόμενος με το δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ισχυρισμός της προσφεύγουσας, δεν ελέγχεται το ανάλογο ή το δυσανάλογο του επιβληθέντος διοικητικού μέτρου (εν προκειμένω, προστίμου) με το (οικονομικό) μέγεθος της διαπιστωθείσας παράβασης, όπως εσφαλμένα (νόμω αβάσιμα) υπολαμβάνει και προβάλλει η προσφεύγουσα, αλλά το αν κατά τη στάθμιση του οφέλους που επιδιώκεται με την επιβολή του συγκεκριμένου διοικητικού μέτρου, ενόψει και του επιδιωκόμενου νόμιμου σκοπού, με τη βλάβη που προκαλείται στον διοικούμενο από την επιβολή του το όφελος υπερσχύει της βλάβης, δεν υπάρχει δηλαδή υπέρβαση του εύλογου μέτρου (δυσαναλογία) μεταξύ οφέλους και βλάβης (πρβλ. και υπ' αριθμ. 3474/2011 (σκέψη 4, ομόφωνα) και 990/2004 (σκέψη 12, ομόφωνα) αποφάσεις της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας και υπ' αριθμ. 2402/2010 (7μ., σκέψη 4, ομόφωνα), 479/2017 (5μ., σκέψη 3, ομόφωνα), 1195/2016 (5μ., σκέψη 10, ομόφωνα), 2301/2015 (5μ., σκέψη 9, ομόφωνα) και 3130/2014 (5μ., σκέψη 6, ομόφωνα) αποφάσεις του Β' Τμήματος του ιδίου δικαστηρίου· πάγια νομολογία). Στην προκειμένη περίπτωση, ούτε α) ορωμένου του ύψους του επιβληθέντος προστίμου **ως απόλυτου μεγέθους** τίθεται ζήτημα δυσαναλογίας μεταξύ του οφέλους που επιδιώκεται με το πρόστιμο αυτό και της βλάβης που προκαλείται με την επιβολή του στην προσφεύγουσα, αφού το προβλεπόμενο από τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 2 ν. 4174/2013 πρόστιμο επί εκπρόθεσμης υποβολής δηλώσεων, από τις οποίες προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου, στοχεύει στην αποτροπή (αποθάρρυνση) της μη έγκαιρης κατά νόμον (εμπρόθεσμης) απόδοσης των εκάστοτε οφειλόμενων φόρων και παράλληλα, δι' αυτής, στην ενίσχυση της φορολογικής συμμόρφωσης των

φορολογουμένων, ενόψει δε του σκοπού αυτού η προκαλούμενη στην προσφεύγουσα βλάβη δεν μπορεί να θεωρηθεί δυσανάλογα βαριά σε σχέση με το επιδιωκόμενο σχετικό όφελος ούτε β) ορωμένου του ύψους του επιβληθέντος προστίμου **σε σύγκριση με το ύψος του εκπρόθεσμα αποδοθέντος παρακρατηθέντος φόρου** (96,00 €) υφίσταται δυσαναλογία μεταξύ του οφέλους που επιδιώκεται με το πρόστιμο αυτό, ενόψει και του ως άνω νόμιμου σκοπού, και της βλάβης που προκαλείται στην προσφεύγουσα, παρότι εν προκειμένω ο εκπρόθεσμα αποδοθείς παρακρατηθείς φόρος ανέρχεται σε 96,00 € και συνεπώς υφίσταται διαφορά μεταξύ ύψους μη αποδοθέντος φόρου και ύψους επιβληθέντος προστίμου (250,00 €) -που εκ πρώτης όψεως δημιουργεί την αίσθηση στην προσφεύγουσα ότι το επιβληθέν πρόστιμο, ανερχόμενο σε ποσοστό άνω του 260% του εκπρόθεσμα αποδοθέντος παρακρατηθέντος φόρου, είναι υπερβολικό-, αφού **βα)** με την επιβολή ενός προστίμου ελάχιστου ύψους, όχι αμελητέου σε απόλυτο μέγεθος, μη συναρτώμενου με (και μη κλιμακούμενου ανάλογα με) το ύψος του εκάστοτε οφειλόμενου και μη έγκαιρα κατά νόμον (εμπρόθεσμα) αποδοθέντος φόρου, σκοπείται η αποτροπή της καλλιέργειας αισθήματος ατιμωρησίας στους φορολογουμένους με την επιβολή στην πράξη προστίμων δυσανάλογα χαμηλού ύψους σε σχέση με την παράβαση της εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης και απόδοσης του σχετικού οφειλόμενου φόρου με συνέπεια την απώλεια φορολογικών εσόδων, δι' αυτής δε αναμένεται, προφανώς βάσιμα, η ενίσχυση της φορολογικής συμμόρφωσής τους και η αύξηση των δημοσίων εσόδων (πρβλ. και την Αιτιολογική Έκθεση επί της διάταξης του άρθρου 51 παρ. 1 ν. 4410/2016), και **ββ)** τα προβλεπόμενα μη συναρτώμενα με (και μη κλιμακούμενα ανάλογα με) το ύψος του εκάστοτε οφειλόμενου και μη έγκαιρα κατά νόμον (εμπρόθεσμα) αποδοθέντος φόρου πρόστιμα συναρτώνται με (και κλιμακώνονται ανάλογα με) το μέγεθος της υπόχρεης επιχείρησης, με κριτήριο κατά τούτο την υποχρέωση τήρησης απλογραφικού ή διπλογραφικού λογιστικού συστήματος (τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα ή πλήρη λογιστικά πρότυπα), και έτσι, ενώ όλα αποσκοπούν στην ενίσχυση της φορολογικής συμμόρφωσης των φορολογουμένων και στην αύξηση των δημοσίων εσόδων, εντούτοις εκφράζουν διαφορετική απαξία, μέσω του διαφορετικού κατά περίπτωση ύψους τους, για την παράβαση της μη έγκαιρης κατά νόμον απόδοσης του εκάστοτε οφειλόμενου φόρου αναλόγως του κατά τεκμήριο αναμενόμενου, από το φορολογικό νομοθέτη, επιπέδου φορολογικής συμμόρφωσης του εκάστοτε υπόχρεου, δεδομένων και των σχετικών φορολογικών του υποχρεώσεων (υψηλότερο επίπεδο συμμόρφωσης και αυξημένες φορολογικές υποχρεώσεις, κατά ποσότητα και είδος, για τον υπόχρεο σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα σε σχέση με τον υπόχρεο σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα), συνεπώς, αν και τα πρόστιμα αυτά δε συναρτώνται με (δεν κλιμακώνονται ανάλογα με) το ύψος της εκάστοτε συγκεκριμένης φορολογικής υποχρέωσης, η προβλεφθείσα επιβολή τους, με τον τρόπο που αυτή προβλεπόταν βάσει της διαμόρφωσης-διατύπωσης των εφαρμοστέων στην υπό κρίση περίπτωση διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 2 ν. 4174/2013 κατά την ημερομηνία υποβολής από την προσφεύγουσα της ως άνω υπ' αριθμ. 214/29.5.2015 δήλωσής της παρακρατούμενου φόρου εργολάβων μηνός Ιουνίου 2014 (29.5.2015), δεν ήταν κατά το χρονικό αυτό σημείο αντίθετη με την αρχή της αναλογικότητας. Εξάλλου, η φορολογική αρχή θεμιτώς κατά το Σύνταγμα (ως προς την αρχή της αναλογικότητας), κατά τα προεκτεθέντα, δεν έχει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 2 ν. 4174/2013 τη δυνατότητα (διακριτική ευχέρεια) να επιμετρήσει το επιβλητέο

πρόστιμο με εκτίμηση των ιδιαίτερων συνθηκών της εκάστοτε υπό κρίση περίπτωσης (αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παράβασης), δεδομένου ότι πάντως το ύψος του προστίμου κλιμακώνεται ήδη, κατά τα προεκτεθέντα, από τον ίδιο το φορολογικό νομοθέτη ανάλογα με το μέγεθος της υπόχρεης επιχείρησης, με κριτήριο την υποχρέωση τήρησης απλογραφικού ή διπλογραφικού λογιστικού συστήματος / τήρησης βιβλίων και στοιχείων με απλοποιημένα ή πλήρη λογιστικά πρότυπα (πρβλ. και υπ' αριθμ. 3474/2011 (σκέψη 6, ομόφωνα) απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας, καθώς και υπ' αριθμ. 2402/2010 (7μ., σκέψη 6, ομόφωνα), 479/2017 (5μ., σκέψη 6, ομόφωνα), 1195/2016 (5μ., σκέψη 11, ομόφωνα), 3130/2014 (5μ., σκέψη 8, ομόφωνα) και 3704/2012 (5μ., σκέψη 5, ομόφωνα) αποφάσεις του Β' Τμήματος του ιδίου δικαστηρίου). Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο δεύτερος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 25.9.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθμ./..../2019 πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου **και την επικύρωση** της πράξης αυτής.

Η φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

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

Πρόστιμο άρθρου 54 ν. 4174/2013 συνολικού ποσού 250,00 €.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ**

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.