



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 22-1-2020

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6**

Αριθμός απόφασης: 139Α

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213-1604530
ΦΑΞ : 213-1604567

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 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) 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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **24.09.2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ κατοίκου οδός κατά της με αριθ. (αρ. πρωτ./2019) πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4174/2013 για την υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης παρακρατούμενου φόρου εργολάβων, φορολ. έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθμό αριθ. (αρ. πρωτ./2019) πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4174/2013 για την υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης παρακρατούμενου φόρου εργολάβων, φορολ. έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από **24.09.2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής προσφυγή του 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

-Με την με αριθμό (αρ. πρωτ./2019) πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ επιβλήθηκε πρόστιμο στον προσφεύγοντα ποσού 250,00 €, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής στις 10/02/2016 της υπ' αρ. δήλωσης παρακρατούμενου φόρου εργολάβων, μηνός Νοεμβρίου 2015, για ποσό καθαρής αμοιβής 200,00 ευρώ και ποσό παρακράτησης φόρου ποσού 6,00€ κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 64 ν. 4172/2013 και 54 παρ. 1 περ. γ' 4174/2013, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να ακυρωθεί η ως άνω πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1.Για την περίοδο 01/11/2015 -30/11/2015 είχε υποβληθεί εμπρόθεσμα αρχική δήλωση απόδοσης παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος εργολάβων στις 25/01/2016.

Κατόπιν υποβλήθηκαν άλλες δύο συμπληρωματικές δηλώσεις, οι οποίες εκ παραδρομής καταχωρήθηκαν ως αρχικές, ενώ ουσιαστικά δεν ήταν, αφού η αρχική δεν ακυρώθηκε με κανένα τρόπο και οι ανάλογοι φόροι βεβαιώθηκαν και εξοφλήθηκαν. Συγκεκριμένα:

- η αρχική δήλωση απόδοσης παρακρατούμενου φόρου υποβλήθηκε στις 25/01/2016, αφορά ποσό φόρου 250,01 € και εξοφλήθηκε στις 23/02/2016.
- η πρώτη συμπληρωματική δήλωση παρακράτησης φόρου υποβλήθηκε στις 27/01/2016, αφορά ποσό φόρου 14,70 € και εξοφλήθηκε στις 23/02/2016.
- η δεύτερη συμπληρωματική δήλωση παρακράτησης φόρου υποβλήθηκε στις 10/02/2016, αφορά ποσό φόρου 6,00 € και εξοφλήθηκε στις 11/02/2016.

Κατά την υποβολή της δήλωσης στις 10/02/2016 το σύστημα την εξέλαβε ως αρχική καθ ότι το σύστημα δεν επιτρέπει την υποβολή πλέον της μίας -αρχικής δήλωσης.

2.Επιπλέον των ανωτέρω, το σχετικό τιμολόγιο το οποίο επισυνάπτεται, δεν αφορά αμοιβή υποκείμενη σε παρακράτηση φόρου εργολάβων καθότι η καθαρή αξία του είναι κάτω των 300€. Εφόσον όμως επιλέχθηκε να γίνει η παρακράτηση, για λόγους τακτοποίησης καταχωρήθηκε στο σύστημα ως παρακρατούμενος φόρος.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **61 του ν. 4172/2013**: «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 του ν. 4172/2013**: «Πληρωμές υποκείμενες σε παρακράτηση» 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** «Συντελεστές παρακράτησης φόρου» 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.»

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.....

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, σύμφωνα με το άρθρο **54 του ν.4174/2013**: «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:

α) εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περίπτωση α' της παραγράφου 1 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων α', β', γ', δ' στ' και ιγ' της παραγράφου 1,

β) εκατό (100) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ' και δ' της παραγράφου 1 που ο φορολογούμενος δεν είναι υπόχρεος τήρησης λογιστικών βιβλίων,

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 και

δ) πεντακόσια (500) 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 πλήρη λογιστικά πρότυπα.

.....Δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα του παρόντος άρθρου, σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ ή δήλωσης παρακρατούμενου φόρου, εφόσον η σχετική αρχική δήλωση έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα.»

Επειδή σύμφωνα με την **ΠΟΛ. 1252/2015** «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. [4174/2013](#), άρθρα 53-62)»

Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54)

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](#)). Εάν ο φορολογούμενος ήταν υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών με βάση τις διατάξεις του [Κ.Φ.Α.Σ.](#) που ίσχυσαν μέχρι 31.12.2014 και για τις δραστηριότητές του που εντασσόταν σε διαφορετικές κατηγορίες βιβλίων (π.χ. απλογραφικά και διπλογραφικά βιβλία) επιβάλλεται το πρόστιμο που αντιστοιχεί στη μεγαλύτερη κατηγορία βιβλίων.

.....

Δεν επιβάλλεται πρόστιμο σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης χωρίς να υπάρχει αντίστοιχη φορολογική υποχρέωση (εκ παραδρομής). Δεδομένου ότι η μη υποβολή δήλωσης διαπιστώνεται μόνον κατόπιν ελέγχου, το πρόστιμο του άρθρου 54, κατόπιν ελέγχου, επιβάλλεται μόνον εφόσον είναι μεγαλύτερο από το προβλεπόμενο στα άρθρα 58, 58Α (περ. 2) ή 59, κατά περίπτωση, αντί αυτών, κατ' εφαρμογή της παραγράφου 6 του άρθρου 62.»

Επειδή με το αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Β' 1110696 ΕΞ 2016/ 18.7.2016 έγγραφο της ΑΑΔΕ δόθηκαν οι ακόλουθες οδηγίες αναφορικά με τον χρόνο διενέργειας παρακράτησης φόρου στις πληρωμές για αμοιβές διοίκησης, για αμοιβές για συμβουλευτικές ή παρόμοιες υπηρεσίες, καθώς

και τον χρόνο συμψηφισμού του φόρου που παρακρατείται από φορείς γενικής κυβέρνησης, με βάση τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 64 του ν. 4172/2013:

α) Κατά την πάγια θέση της Διοίκησης, η καταβολή των υποκείμενων σε παρακράτηση πληρωμών εξομοιώνεται με την πίστωση, καθόσον η έκδοση του παραστατικού από τον δικαιούχο του εισοδήματος, η οποία συνεπάγεται και την πίστωση στα βιβλία του αντισυμβαλλόμενου, γεννά ταυτόχρονα την αξίωση του εκ δότη του παραστατικού για την καταβολή του αναγραφόμενου σε αυτού ποσού. Αυτό άλλωστε είναι σύμφωνο και με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 8 του ν. 4172/2013, αναφορικά με τον χρόνο κτήσης του εισοδήματος (χρόνος απόκτησης δικαιώματος είσπραξης). Κατά συνέπεια, χρόνος διενέργειας της παρακράτησης φόρου στις αμοιβές διοίκησης, καθώς και τις αμοιβές για συμβουλευτικές και άλλες παρόμοιες υπηρεσίες, με βάση τις διατάξεις των περ. δ' των παρ. 1 των άρθρων 62 και 64 του ν. 4172/2013, θεωρείται ο χρόνος έκδοσης του παραστατικού, ήτοι η πίστωση των εν λόγω ποσών στα βιβλία του αντισυμβαλλόμενου και ο φόρος αποδίδεται στο τέλος του δεύτερου μήνα από τον πιο πάνω χρόνο.

Επειδή εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, ο προσφεύγων υπέβαλλε την έλαβε την **26/11/2015** από τον –ΑΦΜ το με αριθ. /Σειρά Α' Τ.Π.Υ για «χωματουργικές εργασίες με καρότσα» καθαρής αξίας 200,00€ επί της οποίας έγινε παρακράτηση φόρου 3%, ήτοι ποσό φόρου προς καταβολή 6,00€. Στη συνέχεια ο προσφεύγων για την απόδοση του παρακρατηθέντος φόρου υπέβαλλε εκπροθέσμως την με αριθμό-**11/02/2016** δήλωση παρακρατούμενου φόρου εργολάβων που αφορά τον μήνα Νοέμβριο 2015, η εκπρόθεσμη δε υποβολή αυτής προκάλεσε την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Επειδή ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή του ισχυρίζεται ότι για την περίοδο 01/11/2015 -30/11/2015 είχε υποβληθεί εμπρόθεσμα η αρχική δήλωση απόδοσης παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος εργολάβων στις 25/01/2016. Κατόπιν υποβλήθηκαν άλλες δύο συμπληρωματικές δηλώσεις, οι οποίες εκ παραδρομής καταχωρήθηκαν ως αρχικές, ενώ ουσιαστικά δεν ήταν, αφού η αρχική δεν ακυρώθηκε με κανένα τρόπο και οι ανάλογοι φόροι βεβαιώθηκαν και εξοφλήθηκαν.

Επειδή όπως προκύπτει από το υποσύστημα Δηλώσεων του taxis, ο προσφεύγων για τη περίοδο 11/2015 και τις αμοιβές που έλαβε το εν λόγω διάστημα για τις οποίες διενεργήθηκε παρακράτηση, υπέβαλλε εμπροθέσμως τις με αρ. /28-01-2016 και /28-01-2016 αρχικές δηλώσεις και ακολούθως την με αρ. /11-02-2016 εκπρόθεσμη δήλωση παρακρατούμενου φόρου στην οποία συμπεριέλαβε για πρώτη φορά και μόνο την ως άνω αναφερόμενη αμοιβή ύψους 200,00€ και συνεπώς η εν λόγω εκπρόθεσμη δήλωση δεν μπορεί να θεωρηθεί συμπληρωματική των ήδη υποβληθέντων ως άνω αρχικών δηλώσεων και ο σχετικός ισχυρισμός δεν ευσταθεί και είναι απορριπτέος.

Επειδή ο προσφεύγων επιπροσθέτως προβάλλει ότι εκ παραδρομής υπέβαλε την ως άνω υπ' αριθμ..... /2016 δήλωση παρακρατούμενου φόρου εργολάβων από επιχειρηματική

δραστηριότητα μηνός Νοεμβρίου 2015, δεδομένου ότι δεν υφίστατο υποχρέωση παρακράτησης, αφού η σχετική συναλλαγή δεν υπερέβαινε σε αξία τα 300,00 €,

Επειδή από τις διατάξεις της περίπτωσης δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 62 του ν. 4172/2013 σε συνδυασμό με το υπ' αριθμ./Σειρά Α' Τ.Π.Υ για καθαρής αξίας 200,00€ προκύπτει ότι δεν υπήρχε αντίστοιχη υποχρέωση παρακράτησης φόρου από επιχειρηματική δραστηριότητα δεδομένου ότι η συναλλαγή δεν υπερβαίνει τα 300,00 € και ο σχετικός ισχυρισμός κρίνεται βάσιμος και αποδεκτός.

Επειδή δεν επιβάλλεται πρόστιμο σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης χωρίς να υπάρχει αντίστοιχη φορολογική υποχρέωση.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με αριθμό/24.09.2019 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου-καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ. (αρ. πρωτ./2019) Πράξη Επιβολής Πρόστιμου

Πρόστιμο άρθρου 54 ν. 4174/2013 για το φορολ. έτος 2015: **0,00€**

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στην υπόχρεη εταιρία.

**Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ 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.