



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 03/01/2023

Αριθμός απόφασης: 51

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

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.)*»
- γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).
- 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 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2017/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 07/09/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με ΑΦΜ κατοίκου Γιαννιτσών, επί της οδού Σβορώνου 1, Τ.Κ. 58100, κατά των με αριθμό και /4-7-2022 πράξεων επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικής περιόδου 1/12/2019 – 31/12/2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γιαννιτσών και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας .
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 07/09/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τηςμε 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:

1. Με τη με αριθμό **/4-7-2022** πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γιαννιτσών επιβλήθηκε πρόστιμο στην προσφεύγουσα ποσού **250,00 €**, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με αριθμό/24-8-2020 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης παρακρατούμενων και προκαταβλητέων φόρων από επιχειρηματική δραστηριότητα με περίοδο παρακράτησης 12/2019, ποσό καθαρών αμοιβών 483,88 € και ποσό παρακρατούμενου φόρου 96,78 €, 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 ν. 4174/2013.
2. Με τη με αριθμό **/4-7-2022** πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γιαννιτσών επιβλήθηκε πρόστιμο στην προσφεύγουσα ποσού **250,00 €**, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με αριθμό/24-8-2020 2^{ης} τροποποιητικής δήλωσης παρακρατούμενων και προκαταβλητέων φόρων από επιχειρηματική δραστηριότητα με περίοδο παρακράτησης 12/2019, ποσό καθαρών αμοιβών 483,88 € και ποσό παρακρατούμενου φόρου 96,78 €, 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 ν. 4174/2013.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξεων επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γιαννιτσών, ισχυριζόμενη ότι οι ανωτέρω τροποποιητικές δηλώσεις παρακρατούμενων φόρων μηνός Δεκεμβρίου 2019 υποβλήθηκαν διότι κατά την υποβολή της φορολογικής δήλωσης της λογιστριάς της δεν εμφανίζονταν στο σύστημα τα ποσά των παρακρατούμενων φόρων που δηλώθηκαν και καταβλήθηκαν με την αρχική δήλωση παρακρατούμενων και προκαταβλητέων φόρων από επιχειρηματική δραστηριότητα με περίοδο παρακράτησης 12/2019

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 62 «Υπόχρεοι 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. ...

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. Ειδικά ο φόρος που παρακρατείται από συμβολαιογράφο για την υπεραξία του άρθρου 41, αποδίδεται από τον ίδιο με τραπεζική επιταγή σε διαταγή του Ελληνικού Δημοσίου, εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την υπογραφή του συμβολαίου. 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».

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:...

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 με την εγκύκλιο με αριθ. πρωτ.: ΔΕΑΦ Α 1060755 ΕΞ 2017 «Θέμα: Μη επιβολή προστίμων του Κ.Φ.Δ. (ν. [4174/2013](#)), για εκπρόθεσμες δηλώσεις απόδοσης παρακρατουμένων φόρων της περ. δ' της παρ. 1 των άρθρων 62 και 64 του ν. [4172/2013](#) που έως την 18.7.2016 είχαν υποβληθεί μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την ημερομηνία καταβολής της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής και όχι από την ημερομηνία έκδοσης του παραστατικού.» διευκρινίζονται τα ακόλουθα :

«3. Αναφορικά με τον χρόνο διενέργειας παρακράτησης φόρου στις εν λόγω πληρωμές με το με ΑΠ [ΔΕΑΦ Β'1110696 ΕΞ 2016/18.7.2016](#) έγγραφό μας διευκρινίστηκε ότι 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 εκδότη 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 της περ. δ' της 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, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1252/2015 «...*Τα πρόστιμα του άρθρου 54 δεν επιβάλλονται σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ ή δήλωσης παρακρατούμενου φόρου, εφόσον η σχετική αρχική δήλωση έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα (άρθρο 54 παρ. 2). Δεν επιβάλλεται πρόστιμο σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης χωρίς να υπάρχει αντίστοιχη φορολογική υποχρέωση (εκ παραδρομής) ...*».

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, η λογίστρια της επιχείρησης της προσφεύγουσας, – ΑΦΜ, εξέδωσε τα με αρ. /29-3-2019, /30-6-2019, /30-9-2019 και /31-12-2019 Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών για τις λογιστικές εργασίες που παρείχε προς την επιχείρηση για το έτος 2019, καθαρής αξίας 120,97 € έκαστο.

Στις 06/03/2020 η προσφεύγουσα υπέβαλε εκπρόθεσμα την με αριθμό αρχική δήλωση παρακρατούμενων και προκαταβλητέων φόρων από επιχειρηματική δραστηριότητα με περίοδο παρακράτησης 12/2019, ποσό καθαρών αμοιβών 483,88 € (που αντιστοιχεί στο καθαρό ποσό των ανωτέρω τεσσάρων τιμολογίων) και ποσό παρακρατούμενου φόρου 96,78 €, για την οποία της επιβλήθηκε πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης του άρθρου 54 του ΚΦΔ.

Στην συνέχεια, η προσφεύγουσα υπέβαλε εκπρόθεσμα, στις 24/08/2022, τις επίμαχες (1^η και 2^η) τροποποιητικές δηλώσεις παρακρατούμενων και προκαταβλητέων φόρων από επιχειρηματική δραστηριότητα με περίοδο παρακράτησης 12/2019, ποσό καθαρών αμοιβών 483,88 € και ποσό παρακρατούμενου φόρου 96,78 € έκαστη, για τις οποίες εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου.

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «*Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου*».

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι τροποποιητικές δηλώσεις υποβλήθηκαν από παραδρομή, στις 24/08/2020, διότι το σύστημα δεν είχε αντλήσει τα ποσά της αρχικής δήλωσης και

δεν τα εμφάνιζε στον κωδικό 605 του Ε1 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος της λογίστριας. Περαιτέρω, ισχυρίζεται ότι τα παραστατικά εκδόθηκαν τμηματικά, στο τέλος κάθε τριμήνου, για λόγους διευκόλυνσης πληρωμής και δεν είχαν σκοπό την κατάτμηση για την αποφυγή δηλωτικής πράξης παρακράτησης φόρου από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Επειδή είναι εμφανές ότι πρόκειται για λανθασμένη υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων παρακρατούμενων φόρων από αμοιβές επιχειρηματικής δραστηριότητας για τη φορολογική περίοδο 1/12/2019- 31/12/2019, διότι η προσφεύγουσα με τις επίμαχες τροποποιητικές δηλώσεις δεν προέβη σε καμία τροποποίηση της αρχικής δήλωσης παρακρατούμενων φόρων.

Κατόπιν των ανωτέρω, δεν είναι δυνατόν, υπό το φως των αρχών της χρηστής διοίκησης και της νομιμότητας, η εκ παραδρομής υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων παρακρατούμενων φόρων να επισύρει επιβολή προστίμου, καθώς δεν στοιχειοθετείται η διαδικαστική παράβαση του άρθρου 54 παρ. 1 και 2 του Ν.4174/2013, περί εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης παρακρατούμενων φόρων, διότι δεν υφίστατο αντίστοιχη φορολογική υποχρέωση

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 07/09/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τηςμε ΑΦΜ και την ακύρωση των με αριθμό και /4-7-2022 πράξεων επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικής περιόδου 1/12/2019 – 31/12/2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γιαννιτσών.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας, βάσει της παρούσας απόφασης:

1. Η υπ' αρ. **/4-7-2022** πράξη επιβολή προστίμου αρ. 54 του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γιαννιτσών.

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	250,00€	0,00 €

2. Η υπ' αρ. **/4-7-2022** πράξη επιβολή προστίμου αρ. 54 του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γιαννιτσών.

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	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 ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ