



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Καλλιθέα, 27/03/2024

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Αριθμός Απόφασης: 837

Τηλέφωνο : 213 1604582

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

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 ΑΑΔΕ με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

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

4. Την από 14/12/2023 και με αριθ. πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με ΑΦΜ, που εδρεύει στη, ΤΚ, κατά των κατωτέρω πράξεων που εξέδωσε ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα:

- α. της υπ' αριθ. /2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ φορολογικής περιόδου 01/09/2019-30/09/2019
- β. της υπ' αριθ. /2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ φορολογικής περιόδου 01/06/2019-30/06/2019
- γ. της υπ' αριθ. /2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ φορολογικής περιόδου 01/03/2019-31/03/2019
- δ. της υπ' αριθ. /2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/01/2020

5. Τις ως άνω Πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από **14/12/2023** και με αριθ. πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με **ΑΦΜ** η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, και μετά τη μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθ. /23-11-2023 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 250,00€, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης φόρου από μισθωτή εργασία και συντάξεις (ΦΜΥ), περιόδου παρακράτησης 01/09/2019-30/09/2019, με ποσό παρακρατούμενου φόρου **11,14€** που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54§2 περ. γ' του ΚΦΔ.

β) Με την υπ' αριθ. /23-11-2023 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 250,00€, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης φόρου από μισθωτή εργασία και συντάξεις (ΦΜΥ), περιόδου παρακράτησης 01/06/2019-30/06/2019, με ποσό παρακρατούμενου φόρου **11,14€** που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54§2 περ. γ' του ΚΦΔ.

γ) Με την υπ' αριθ. /23-11-2023 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 250,00€, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης φόρου από μισθωτή εργασία και συντάξεις (ΦΜΥ), περιόδου παρακράτησης 01/03/2019-31/03/2019, με ποσό παρακρατούμενου φόρου **21,56€** που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54§2 περ. γ' του ΚΦΔ.

δ) Με την υπ' αριθ. /23-11-2023 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 250,00€, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης φόρου από μισθωτή εργασία και συντάξεις (ΦΜΥ), περιόδου παρακράτησης 01/01/2020-31/01/2020, με ποσό παρακρατούμενου φόρου **17,79€** που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54§2 περ. γ' του ΚΦΔ.

Η προσφεύγουσα με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενη ότι τα ποσά των καταβληθέντων φόρων είναι δυσανάλογα μικρότερα των βεβαιωθέντων προστίμων και υπολείπονται αισθητώς του προστίμου των 250,00 ευρώ, που επιβλήθηκαν για κάθε εκπρόθεσμη δήλωση παρακρατούμενου φόρου από μισθούς και συντάξεις (ΦΜΥ). Σύμφωνα με το άρθρο 38 παρ. 6 ν.2859/2000, η διαφορά φόρου που προκύπτει στη δήλωση ΦΠΑ, αν είναι θετική και άνω των τριάντα ευρώ καταβάλλεται στο Δημόσιο, αν είναι θετική μέχρι (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 του ίδιου νόμου.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 59 «Φορολόγηση στην πηγή» του ν.4172/2013 ορίζεται ότι:

1. Τα ακόλουθα πρόσωπα υποχρεούνται να παρακρατούν φόρο σύμφωνα με το σύστημα φορολόγησης στην πηγή: α) κάθε φυσικό πρόσωπο που αποκτά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που διενεργεί πληρωμές ή δίνει παροχές σε είδος στους εργαζομένους τους "ή υπαλλήλους τους"

β) κάθε νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που καταβάλλει συντάξεις σε φυσικά πρόσωπα, γ) ταμεία κοινωνικής ασφάλισης ή παρόμοιες οντότητες που διενεργούν πληρωμές στους ασφαλισμένους τους. 2. Το πρόσωπο, όπως αναφέρεται στην παράγραφο 1, το οποίο καταβάλλει εισόδημα για μισθωτή εργασία σύμφωνα με το άρθρο 12, φέρει την ευθύνη παρακράτησης φόρου και απόδοσής του στο κράτος.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 60 «Φορολογικός συντελεστής» του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Το μηνιαίο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις, συμπεριλαμβανομένων των παροχών σε είδος, των ημερομισθίων και των εφάπαξ παροχών, υπόκειται σε παρακράτηση φόρου με βάση την κλίμακα της παραγράφου 1 του άρθρου 15 και του άρθρου 16 μετά από προηγούμενη αναγωγή του σε ετήσιο».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1049/11.2.2014 «Καθορισμός του τρόπου υποβολής της δήλωσης και απόδοσης του φόρου που παρακρατείται στο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις και στην ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν. 3986/2011» ορίζεται ότι:

Άρθρο 4 Προθεσμία υποβολής και απόδοσης του φόρου

Όσοι παρακρατούν φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 60 και της περίπτωσης ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 64 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167) υποχρεούνται να υποβάλουν προσωρινή δήλωση το αργότερο μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την ημερομηνία καταβολής του υποκείμενου σε παρακράτηση εισοδήματος ή της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής του ασφαρίσματος, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 64 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α' 67).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 54 «Διαδικαστικές παραβάσεις» του ΚΦΔ 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: α) [...],β)[...],γ) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα δήλωση παρακράτησης φόρου, 2.Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις των παρ. 1 και 1Α καθορίζονται ως εξής: α) [...],β) [...],γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περ. β), γ), δ) και στ) της παρ. 1, αν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος απλογραφικού λογιστικού συστήματος».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 38 «Δήλωση και συναφείς υποχρεώσεις» του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «6.Η διαφορά φόρου που προκύπτει στη δήλωση ΦΠΑ, αν είναι θετική και άνω των τριάντα (30) 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 επιστροφή, κατά περίπτωση, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34. Η υποχρέωση καταβολής του οφειλόμενου ποσού λήγει την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα κατά τον οποίο λήγει η προθεσμία υποβολής της δήλωσης».

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 εισόδημα από μισθωτή εργασία την ευθύνη παρακράτησης και απόδοσης του παρακρατηθέντος ποσού στο Δημόσιο δια της υποβολής σχετικής δήλωσης. Περαιτέρω, προέβλεψε ότι δεν υφίσταται υποχρέωση παρακράτησης για εισοδήματα απαλλασσόμενα ή

εξαιρούμενα (άρθρο 59 παρ. 3 Ν. 4172/2013), ενώ σε άλλες περιπτώσεις 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). Σημειωτέον ότι, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1072/2015, στην περίπτωση που υποβάλλονται εκπρόθεσμες μηδενικές δηλώσεις ΦΜΥ, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα του ΚΦΔ. Από όλα 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 ΦΜΥ, πολλώ δε μάλλον στο βαθμό που ο εν λόγω φόρος αποδόθηκε στο Δημόσιο με αποτέλεσμα να μην ζημιώνονται τα συμφέροντα του τελευταίου.

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 ΦΠΑ, αν είναι θετική και άνω των τριάντα (30) 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.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα υπέβαλε εκπρόθεσμα τις αρχικές δηλώσεις παρακρατούμενων φόρων από μισθωτή εργασία και συντάξεις (ΦΜΥ) ενώ όφειλε να υποβληθούν για τις περιόδους παρακράτησης 01/03/2019-31/03/2019, 01/06/2019-30/06/2019, 01/09/2019-30/09/2019 και 01/01/2020-31/01/2020 το αργότερο έως την 31/05/2019,02/09/2019,02/12/2019 και 31/03/2020 αντίστοιχα.

Επειδή, στην κρίνόμενη περίπτωση το προς απόδοση ποσό για την περίοδο παρακράτησης 01/03/2019-31/03/2019 ανέρχεται σε 21,56€ ενώ για τις επόμενες περιόδους παρακράτησης, ήτοι 01/06/2019-30/06/2019 και 01/09/2019-30/09/2019 το προς απόδοση ποσό ανέρχεται σε 11,14€ για εκάστη δήλωση παρακρατούμενου φόρου ενώ για την περίοδο παρακράτησης 01/01/2020-31/01/2020 το ποσό της παρακράτησης ανέρχεται σε 17,79€.

Συνεπώς, βάσει των ανωτέρω και λαμβανομένων υπόψη των αρχών της χρηστής διοίκησης, κρίνεται η μη επιβολή προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ για την εκπρόθεσμη δήλωση παρακρατούμενων φόρων από μισθωτή εργασία και συντάξεις της περιόδου παρακράτησης 01/03/2019-31/03/2019 και περεταίρω για την περίοδο 01/01/2020-31/01/2020.

Κατόπιν αυτών,

Αποφασίζουμε

Την **μερική αποδοχή** της από **14/12/2023** και με αριθ. πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με **ΑΦΜ** και την **επικύρωση** σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό, των: α) υπ' αριθ...../23-11-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικής περιόδου 01/09/2019-30/09/2019, β) υπ' αριθ./23-11-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικής περιόδου 01/06/2019-30/06/2019 και την **ακύρωση** των: γ) υπ' αριθ./23-11-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου

άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικής περιόδου 01/03/2019-31/03/2019, δ) υπ' αριθ. /23-11-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/01/2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ.

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

α) Με την υπ' αριθ. /23-11-2023 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικής περιόδου 01/09/2019-31/09/2019: 250,00€

β) Με την υπ' αριθ. /23-11-2023 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικής περιόδου 01/06/2019-31/06/2019: 250,00€

γ) Με την υπ' αριθ. /23-11-2023 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικής περιόδου 01/03/2019-31/03/2019: 0,00€

δ) Με την υπ' αριθ. /23-11-2023 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/01/2020: 0,00€

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

Ακριβές αντίγραφο

**Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

**ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η προϊσταμένη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.