



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 25/06/2024

Αριθμός απόφασης: 1591

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58) 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.
- γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 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 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **26-02-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του με **ΑΦΜ** κατοίκου, επί της οδού, κατά των με αριθμ.,, ... &/**29-01-2024** πράξεων επιβολής προστίμων του άρ.54 του ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γρεβενών και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6.Την υπ'αριθμ./28-02-2024 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

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

Επί της από **26-02-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου της ενδικοφανούς προσφυγής της 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 αρ. πρωτ. .../29-01-2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γρεβενών επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 250,00 €, διότι υπέβαλε εκπρόθεσμα στις 25/10/2023 την με αρ./2023 τροποποιητική δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων μισθωτών υπηρεσιών για τη φορολογική περίοδο 1/5/2022 – 31/05/2022, 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.
- Με την με αρ. πρωτ. .../29-01-2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γρεβενών επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 250,00 €, διότι υπέβαλε εκπρόθεσμα στις 25/10/2023 την με αρ./2023 τροποποιητική δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων μισθωτών υπηρεσιών για τη φορολογική περίοδο 1/6/2022 – 30/06/2022, 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.
- Με την με αρ. πρωτ. .../29-01-2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γρεβενών επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 250,00 €, διότι υπέβαλε εκπρόθεσμα στις 25/10/2023 την με αρ./2023 τροποποιητική δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων μισθωτών υπηρεσιών για τη φορολογική περίοδο 1/8/2022 – 31/08/2022, 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.
- Με την με αρ. πρωτ. .../29-01-2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γρεβενών επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 250,00 €, διότι υπέβαλε εκπρόθεσμα στις 25/10/2023 την με αρ./2023 τροποποιητική δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων μισθωτών υπηρεσιών για τη φορολογική περίοδο 1/12/2022 – 31/12/2022, 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 ως άνω πράξεων επιβολής προστίμων, ισχυριζόμενη ότι υπέβαλε εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις παρακρατούμεων φόρων χωρίς να έχει φορολογική υποχρέωση, καθώς για τις ανάγκες της πρακτικής άσκησης καταρτιζόμενης στο ΙΕΚ Γρεβενών αποδέχτηκε την ειδική σύμβαση πρακτικής άσκησης και υποβλήθηκαν εκ παραδρομής μηδενικές δηλώσεις ΦΜΥ με αποδοχές το 80% του νόμιμου μισθού της καταρτιζόμενης, σύμφωνα με την ειδική σύμβαση πρακτικής άσκησης στον τομέα της μαγειρικής της εκπαιδευτικής δομής του ΙΕΚ Γρεβενών. Η αποζημίωση (το 80% του μισθού) καταβάλλεται από το φορέα υλοποίησης (ΙΝΕΔΙΒΙΜ), χωρίς να έχει η προσφεύγουσα υποχρέωση υποβολής ΦΜΥ, διότι δεν απασχολούσε εργαζόμενους. Η καταρτιζόμενη, κατά την υποβολή της δήλωσης φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2022 διαπίστωσε ότι στην ηλεκτρονική πληροφόρηση υπήρχαν βεβαιώσεις αποδοχών με εισοδήματα από την επιχείρησή της. Κατόπιν τούτου, η προσφεύγουσα υπέβαλε τροποποιητικές δηλώσεις ΦΜΥ, χωρίς αποδοχές, με μηδενικό φόρο για τη σωστή απεικόνιση των βεβαιώσεων αποδοχών (χωρίς εισοδήματα από την επιχείρησή της) και προκειμένου να υπάρχει συμφωνία με το Ε3 έτους 2022, όπου δεν είχε συμπεριλάβει δαπάνες μισθοδοσίας 1% του επαγγελματικού κινδύνου, όπως αναφέρει η ειδική σύμβαση πρακτικής άσκησης. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της προσκομίζει έγγραφα που αποδεικνύουν ότι η καταβολή της αποζημίωσης πραγματοποιείται από το φορέα υλοποίησης του έργου που είναι το ΙΕΚ μέσω του προγράμματος επιδότησης του ΙΝΕΔΙΒΙΜ και όχι από το φορέα απασχόλησης (έντυπο Ε4, Απόφαση έγκρισης και έναρξης του προγράμματος, ΦΕΚ 3938/26-08-2021)

Επειδή στο Ν.4172/2013 (ΚΦΕ) ορίζεται :

Άρθρο 59 – Φορολόγηση στην πηγή

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. Εάν δεν διενεργείται παρακράτηση, ο υπόχρεος οφείλει να καταβάλλει το φόρο που δεν παρακρατήθηκε, καθώς και τυχόν πρόστιμα και ποινές που προβλέπονται στην κείμενη νομοθεσία.

3. Εισόδημα που απαλλάσσεται από το φόρο δεν υπόκειται σε παρακράτηση.

Άρθρο 60 – παρακράτηση φόρου από μισθωτή εργασία & συντάξεις

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. [...]

5. Ο φόρος που παρακρατείται σύμφωνα με τις ανωτέρω παραγράφους αποδίδεται το αργότερο **μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την ημερομηνία καταβολής του υποκείμενου σε παρακράτηση εισοδήματος.**

Άρθρο 67 – Υποβολή δήλωσης φυσικών προσώπων

«6. Ο φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων υπολογίζεται με βάση την ετήσια φορολογική δήλωση του φορολογούμενου και το ποσό της φορολογικής οφειλής καθορίζεται σύμφωνα με το άρθρο 32 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, κατόπιν έκπτωσης:

α) του φόρου που παρακρατήθηκε,

β) του φόρου που προκαταβλήθηκε

γ) του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή σύμφωνα με το άρθρο 9.

Σε περίπτωση που το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο, η επιπλέον διαφορά επιστρέφεται».

Επειδή, σύμφωνα με την Πολ.1072/2015 - Οδηγίες περί της εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 60 του ν.4172/2013 αναφορικά με την παρακράτηση φόρου στο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις, «VII Λοιπές Οδηγίες, Επισημαίνεται, ότι όπως είχε διευκρινιστεί και στην Απόφαση αυτή, εργοδότες υπόχρεοι σε υποβολή προσωρινής δήλωσης που καταβάλλουν εισόδημα για μισθωτή εργασία σε εργαζόμενους ή υπαλλήλους τους, έχουν την υποχρέωση υποβολής της δήλωσης αυτής ακόμα και στην περίπτωση που δεν προκύπτει φόρος για απόδοση. Ειδικά στην περίπτωση που οι υπόχρεοι εργοδότες παύουν να απασχολούν προσωπικό, υποχρεούνται να υποβάλλουν προσωρινή δήλωση και να συμπληρώνουν την ειδική ένδειξη που αναγράφεται επί του εντύπου. **Για την υποβολή εκπρόθεσμων μηδενικών δηλώσεων ΦΜΥ δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα του ΚΦΔ (ν.4174/2013)»**

Επειδή στο άρθρο 54 του Ν.4987/2022 ορίζεται :

«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 που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: α)... β)... 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 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 τούτος 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 στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα υπέβαλε εκπρόθεσμα στις 25-10-2023 τις παρακάτω δηλώσεις Φ.Μ.Υ.:

-την υπ'αριθμ. .../2023 δήλωση για το μήνα Μάϊο του 2022, για την οποία είχε ήδη υποβάλλει την υπ'αριθμ. .../2022 αρχική δήλωση, με μηδενικό ποσό παρακράτησης και στις δύο δηλώσεις.

-την υπ'αριθμ. .../2023 δήλωση για το μήνα Ιούνιο του 2022, για την οποία είχε ήδη υποβάλλει την υπ'αριθμ. .../2022 αρχική δήλωση, με μηδενικό ποσό παρακράτησης και στις δύο δηλώσεις.

-την υπ'αριθμ. .../2023 δήλωση για το μήνα Αύγουστο του 2022, για την οποία είχε ήδη υποβάλλει την υπ'αριθμ. .../2022 αρχική δήλωση, με μηδενικό ποσό παρακράτησης και στις δύο δηλώσεις.

-την υπ'αριθμ. .../2023 δήλωση για το μήνα Δεκέμβριο του 2022, για την οποία είχε ήδη υποβάλλει την υπ'αριθμ./2022 αρχική δήλωση, με μηδενικό ποσό παρακράτησης και στις δύο δηλώσεις.

Κατόπιν των ανωτέρω,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **26/02/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου της ενδικοφανούς προσφυγής της του με **ΑΦΜ**

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

1)Υπ' αριθμ. .../29-01-2024 πράξη επιβολής προστίμου αρ. 54 του ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2022

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

2)Υπ' αριθμ. .../29-01-2024 πράξη επιβολής προστίμου αρ. 54 του ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2022

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

3)Υπ' αριθμ. .../29-01-2024 πράξη επιβολής προστίμου αρ. 54 του ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2022

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

4)Υπ' αριθμ. .../29-01-2024 πράξη επιβολής προστίμου αρ. 54 του ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2022

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

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ 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.