



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 08/05/2024

Αριθμός απόφασης:1172

**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.)*»
- γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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 **04-01-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ, με έδρα στις, επί της οδού, Τ.Κ., και κύρια δραστηριότητα «*χονδρικό εμπόριο δορυφορικών συστημάτων*», κατά : **I)** της με αριθμό .../12-12-2023 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2019, **II)** της με αριθμό .../12-12-**

2023 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2019, **III)** της με αριθμό/12-12-2023 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2019 και **IV)** της με αριθμό/12-12-2023 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

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

6. Την από 11-01-2024 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης.

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

Επί της από **04-01-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου της ενδικοφανούς προσφυγής του 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./12-12-2023 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 250,00 €, διότι υπέβαλε εκπρόθεσμα στις 06-01-2020 την με αρ. .../2020 αρχική δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων μισθωτών υπηρεσιών για τη φορολογική περίοδο 1/10/2019 – 31/10/2019, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 54 της παρ. 1 περ. γ' του Ν.4987/2022 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 2 περ. γ' του Ν.4987/2022.
- Με την με αρ./12-12-2023 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 250,00 €, διότι υπέβαλε εκπρόθεσμα στις 20-02-2020 την με αρ. .../2020 αρχική δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων μισθωτών υπηρεσιών για τη φορολογική περίοδο 1/11/2019 – 30/11/2019, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 54 της παρ. 1 περ. γ' του Ν.4987/2022 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 2 περ. γ' του Ν.4987/2022.
- Με την με αρ./12-12-2023 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 250,00 €, διότι υπέβαλε εκπρόθεσμα στις 08-03-2020 την με αρ. .../2020 αρχική δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων μισθωτών υπηρεσιών για τη φορολογική περίοδο 1/12/2019 – 31/12/2019, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 54 της παρ. 1 περ. γ' του Ν.4987/2022 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 2 περ. γ' του Ν.4987/2022.
- Με την με αρ./12-12-2023 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 250,00 €, διότι υπέβαλε εκπρόθεσμα στις 27-01-2020 την με αρ. .../2020 αρχική δήλωση επιχειρηματικής δραστηριότητας για τη φορολογική περίοδο 1/10/2019 – 30/10/2019, κατά παράβαση των

διατάξεων του άρθρου 54 της παρ. 1 περ. γ' του Ν.4987/2022 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 2 περ. γ' του Ν.4987/2022.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω πράξεων επιβολής προστίμων, ισχυριζόμενος ότι οι τρεις πρώτες προσβαλλόμενες πράξεις αφορούν σε απόδοση παρακρατούμενων φόρων μισθωτών υπηρεσιών. Πρόκειται για ποσά προς απόδοση κάτω των τριάντα ευρώ και ειδικότερα για ποσά 23,50€ η κάθε δήλωση. Τα επιβαλλόμενα πρόστιμα είναι καταφανώς δυσανάλογα των προς απόδοση ποσών.

Σε ότι αφορά την υπ'αριθμ. .../12-12-2023 πράξη επιβολής προστίμου που αφορά την εκπρόθεσμη δήλωση επιχειρηματικής δραστηριότητας για το μήνα Οκτώβριο 2019, πέραν του μικρού ποσού φόρου προς απόδοση, αυτή υπεβλήθη δύο φορές εκ παραδρομής για την ίδια περίοδο και για την ίδια αμοιβή. Η αρχική δήλωση από επιχειρηματική δραστηριότητα με αριθμό .../27-01-2020 περιέχει τα ίδια στοιχεία με την με αριθμό .../06-01-2020 αρχική δήλωση. Προς διόρθωσή της υποβλήθηκε η υπ'αριθμ. .../27-06-2020 δήλωση που αποκαθιστά το σωστό ποσό της αμοιβής. Πρόκειται για δύο δηλώσεις που αφορούν την ίδια αμοιβή και αντίστοιχα τον ίδιο παρακρατηθέντα φόρο.

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 61 Υπόχρεοι σε παρακράτηση

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.

Άρθρο 62 Πληρωμές υποκείμενες σε παρακράτηση

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, Άρθρο 64 Συντελεστές παρακράτησης φόρου

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.[...]

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».

Επειδή, με την Πολ. 1049/21-2-2014 - οδηγίες σχετικά με τον τρόπο υποβολής και απόδοσης του φόρου που παρακρατείται στο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις και στην ειδική εισφορά αλληλεγγύης- 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

ασφαλίματος, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του [άρθρου 64](#) του ν.[4172/2013](#) (ΦΕΚ Α'67)».

Επειδή στην Πολ. 1120/2014 «Φορολογική μεταχείριση των αμοιβών που καταβάλλονται για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές και παρόμοιες υπηρεσίες» ορίζεται :

«1. Με τις διατάξεις της περ. δ' της [παραγράφου 1 του άρθρου 64](#) του ΚΦΕ, όπως ισχύει, ορίζεται ο συντελεστής παρακράτησης φόρου στην περίπτωση πληρωμών αμοιβών για τεχνικά έργα, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές ή παρόμοιες υπηρεσίες.

Συγκεκριμένα, ο συντελεστής παρακράτησης φόρου για αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές ή παρόμοιες υπηρεσίες ανέρχεται σε είκοσι τοις εκατό (20%), ο οποίος επιβάλλεται στο ποσό που απομένει μετά την αφαίρεση του Φ.Π.Α. [...] 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...»

Επειδή περαιτέρω, με τη με Αρ.Πρωτ.: ΔΕΑΦ Β'1110696 ΕΞ 2016 εγκύκλιο διευκρινίζονται τα εξής :
«7. Κατόπιν των ανωτέρω, διευκρινίζονται τα ακόλουθα, 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 υποκειμένων 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 αυτό 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 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 υποβάλει 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 επιδίωξε 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 εν προκειμένω, ο προσφεύγων υπέβαλε εκπρόθεσμα τις παρακάτω ηλεκτρονικές δηλώσεις απόδοσης παρακρατούμενου φόρου μισθωτών υπηρεσιών & αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα:

- .../06-01-2020 αρχική δήλωση για το μήνα Οκτώβριο του 2019, με ποσό παρακράτησης φόρου 23,50€
- .../20-02-2020 αρχική δήλωση για το μήνα Νοέμβριο του 2019, με ποσό παρακράτησης φόρου 23,50€
- .../08-03-2020 αρχική δήλωση για το μήνα Δεκέμβριο του 2019, με ποσό παρακράτησης φόρου 23,50€,
- .../27-01-2020 αρχική δήλωση παρακρατούμενων φόρων σε αμοιβές από επιχειρηματική δραστηριότητα για το μήνα Οκτώβριο του 2019, με ποσό παρακράτησης φόρου 23,50€.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω και λαμβάνοντας περαιτέρω υπόψη ότι στην κρινόμενη περίπτωση τα προς απόδοση ποσά για τις υπ'αριθμ. .../06-01-2020, .../20-02-2020 & .../08-03-2020 αρχικές δηλώσεις παρακρατούμενων φόρων μισθωτών υπηρεσιών ανέρχονται σε μόλις 23,50€ για κάθε μήνα αντίστοιχα (πρβλ. τη συναφή διάταξη του άρθρου 38 παρ. 6 Ν. 2859/2000, με την οποία ορίζεται ότι η διαφορά φόρου που προκύπτει στη δήλωση ΦΠΑ, αν είναι θετική και άνω των τριάντα 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), λόγω χρηστής διοίκησης και υιοθετώντας τον τρόπο διευθέτησης των καταβαλλόμενων ποσών στον πιο σημαντικό έμμεσο φόρο, το ΦΠΑ, κρίνεται ότι δε θα έπρεπε να επιβληθεί πρόστιμο. Περαιτέρω, από τις ημερομηνίες των ως άνω αποδόσεων παρακρατούμενων φόρων μισθωτών υπηρεσιών δεν προκύπτει σώρευση ποσών που ξεπερνούν σε ύψος τα 30€, για τα οποία δεν είχε υποβληθεί δήλωση έως την καταληκτική ημερομηνία για υποβολή δήλωσης απόδοσης φόρου για κάθε μήνα. Συγκεκριμένα, στην καταληκτική ημερομηνία που όφειλε ο προσφεύγων να υποβάλει δήλωση για την περίοδο Οκτωβρίου 2019 (στις 31-12-2019) δεν οφείλονταν κανένα ποσό από Φ.Μ.Υ. Την καταληκτική ημερομηνία που όφειλε ο προσφεύγων να υποβάλει δήλωση για την περίοδο Νοεμβρίου 2019 (στις 31-01-2020) επίσης δεν οφείλονταν κανένα άλλο ποσό από Φ.Μ.Υ., καθώς είχε ήδη υποβληθεί στις 06-01-2020 δήλωση απόδοσης του Φ.Μ.Υ. του Οκτωβρίου 2019. Αντίστοιχα, την καταληκτική ημερομηνία που όφειλε ο προσφεύγων να υποβάλει δήλωση για την περίοδο Δεκεμβρίου 2019 (στις 28-02-2020) δεν οφείλονταν κανένα άλλο ποσό από Φ.Μ.Υ., καθώς είχε ήδη υποβάλει στις 20-02-2020 δήλωση απόδοσης του Φ.Μ.Υ. του Νοεμβρίου 2019.

Ως εκ τούτου, δεν είναι δυνατόν, υπό το φως της αρχής της χρηστής διοίκησης, να επιβληθούν πρόστιμα εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης για την απόδοση τέτοιου ύψους φόρων (23,50€), για τον οποίο μάλιστα υπολογίζονται τόκοι του άρ. 53 του ν.4987/2022, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής.

Επειδή περαιτέρω, σε ότι αφορά την υπ'αριθμ. .../27-01-2020 αρχική δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων εργολάβων/εργοληπτών για τη φορολογική περίοδο 01/10/2019 - 31/10/2019 ύψους 23,50€ διαπιστώθηκε ότι αυτή αφορά ακαθάριστες αμοιβές μισθωτών υπηρεσιών ύψους 2.013,66€, κρατήσεις ύψους 317,16€, καθαρές αμοιβές ύψους 1.696,50€ και παρακρατηθέντα φόρο 23,50€. Τα ως άνω ποσά των ακαθάριστων και καθαρών αμοιβών, καθώς και του παρακρατούμενου φόρου συμπίπτουν με τα ποσά της υπ' αριθμ. .../06-01-2020 δήλωσης Φ.Μ.Υ.. Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η με αριθμό/2020 δήλωση εκ παραδρομής υποβλήθηκε ως δήλωση από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς στην πραγματικότητα αφορά παρακρατούμενους φόρους από μισθωτή εργασία και προς διόρθωσή της υποβλήθηκε στις 27-06-2020 η υπ'αριθμ. τροποποιητική δήλωση.

Περαιτέρω, η επίμαχη δήλωση δεν μπορεί να αφορά αμοιβές που καταβάλλονται για τεχνικές, συμβουλευτικές υπηρεσίες και αμοιβές διοίκησης, καθώς το ποσοστό παρακράτησης σε αυτές τις περιπτώσεις ανέρχεται σε 20% ή σε 3%.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα γίνεται δεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **04/01/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου της ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ και την **ακύρωση** των υπ'αριθμ...../12-12-2023, .../12-12-2023, .../12-12-2023 & .../12-12-2023 πράξεων επιβολής προστίμων του άρθρου 54 του ν.4987/2022

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

Αρ. πράξης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Υπ'αρ. .../12-12-2023 πράξη επιβολής προστίμου αρ. 54 ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2019	250,00	0,00
Υπ' αριθμ./12-12-2023 πράξη επιβολής προστίμου αρ. 54 ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2019	250,00	0,00
Υπ' αριθμ. .../12-12-2023 πράξη επιβολής προστίμου αρ. 54 ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2019	250,00	0,00
Υπ' αριθμ./12-12-2023 πράξη επιβολής προστίμου αρ. 54 ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2019	250,00	0,00

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.