



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 11/7/2024

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312 -370, -347

E-mail : ded.ath@aade.gr

Αριθμός απόφασης:

2117

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.»(ΦΕΚ Α' 58)

γ. 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 (ΑΑΔΕ)».

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

ε. 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 υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλουηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του, κατά:

Α) της με ΑΤΒ Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικής περιόδου 3/2019,

Β) της με ΑΤΒ Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικής περιόδου 5/2019,

Γ) της με ΑΤΒ Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικής περιόδου 1/2020,

Δ) της με ΑΤΒ Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικής περιόδου 9/2020,

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις, στην ανωτέρω παράγραφο 4, Πράξεις Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Α) Με την με ΑΤΒ Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικής περιόδου 3/2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 250,00€, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής, στις, της με αριθ. αρχικής προσωρινής δήλωσης ΦΜΥ, φορολογικής περιόδου 1/3 - 31/3/2019, με ποσό παρακρατούμενου φόρου 26,82€. Η εν λόγω παράβαση επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις των παρ. 1 περ. γ' και 2 περ. γ' του άρθρου 54 του ΚΦΔ.

Β) Με την με ΑΤΒ Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικής περιόδου 5/2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 250,00€, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής, στις, της με αριθ. αρχικής προσωρινής δήλωσης ΦΜΥ, φορολογικής περιόδου 1/5 - 31/5/2019, με ποσό παρακρατούμενου φόρου 56,86€. Η εν λόγω παράβαση επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις των παρ. 1 περ. γ' και 2 περ. γ' του άρθρου 54 του ΚΦΔ.

Γ) Με την με ΑΤΒ Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικής περιόδου 1/2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 250,00€, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής, στις, της με αριθ. αρχικής προσωρινής δήλωσης ΦΜΥ, φορολογικής περιόδου 1/1 - 31/1/2020, με ποσό παρακρατούμενου φόρου 44,54€. Η εν λόγω παράβαση επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις των παρ. 1 περ. γ' και 2 περ. γ' του άρθρου 54 του ΚΦΔ.

Δ) Με την με ΑΤΒ Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικής περιόδου 9/2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 250,00€, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής, στις 1/12/2020, της με αριθ. αρχικής προσωρινής δήλωσης ΦΜΥ, φορολογικής περιόδου 1/9 - 30/9/2020, με ποσό παρακρατούμενου φόρου 25,55€. Η εν λόγω παράβαση επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις των παρ. 1 περ. γ' και 2 περ. γ' του άρθρου 54 του ΚΦΔ.

ΣΥΝΟΛΟ:

1.000,00 €

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση προσφυγή ζητά την ακύρωση των ανωτέρω Πράξεων Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ, προβάλλοντας τον κάτωθι ισχυρισμό:

- Αμελητέο το ποσό του παρακρατηθέντος φόρου, εκάστης δήλωσης, για το οποίο επιβλήθηκε το πρόστιμο των 250,00€ για κάθε μία εξ' αυτών.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 59 «Φορολόγηση στην πηγή» του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167), 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. 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...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 5 του άρθρου 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. [...] 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...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 61 «Υπόχρεοι σε παρακράτηση» του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «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 τις διατάξεις του άρθρου 64 «Συντελεστές παρακράτησης φόρου» του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι: «[...] 4. Σε περίπτωση που η παρακράτηση φόρου δεν εξαντλεί τη φορολογική υποχρέωση ο παρακρατηθείς φόρος πιστώνεται έναντι του φόρου εισοδήματος που πρέπει να βεβαιωθεί από επιχειρηματική δραστηριότητα ή του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, κατά περίπτωση. [...] 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. 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 τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 67 «Υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων και καταβολή του φόρου» του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι: «6. Ο φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων υπολογίζεται με βάση την ετήσια φορολογική δήλωση του φορολογούμενου και το ποσό της φορολογικής οφειλής καθορίζεται σύμφωνα με τα άρθρα 31 και 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 υπ' αριθ. ΠΟΛ.1072/ 31-3-2015 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματέως του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα: «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», αναφέρεται ότι:

«VII. ΛΟΙΠΕΣ ΟΔΗΓΙΕΣ

[...]

Μετά την παραπάνω αποσαφήνιση γίνεται δεκτό, ότι δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα του ΚΦΔ (...), για τις δηλώσεις απόδοσης παρακρατούμενων φόρων που υποβάλλονται ως 30.04.2015 και αφορούν εισοδήματα για τα οποία ο χρόνος απόδοσης, σύμφωνα με την παρούσα, έχει παρέλθει ως την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας [...].

Για την υποβολή εκπρόθεσμων μηδενικών δηλώσεων ΦΜΥ δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα του ΚΦΔ [...].

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 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 που αναφέρονται στην παρ. 1 καθορίζονται ως εξής: α) [...], β) [...], γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περ. β', γ', δ' και στ' της παρ. 1, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος [...].».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, υποβλήθηκαν εκπρόθεσμα οι κάτωθι αρχικές δηλώσεις φόρου μισθωτών υπηρεσιών:

- Η με αριθ. δήλωση για την περίοδο 1/3/2019 - 31/3/2019, με δηλωθέν ποσό παρακράτησης 26,82€, με καταληκτική ημερομηνία εμπρόθεσμης υποβολής την
- Η με αριθ. δήλωση για την περίοδο 1/5/2019 - 31/5/2019, με δηλωθέν ποσό παρακράτησης 56,86€, με καταληκτική ημερομηνία εμπρόθεσμης υποβολής την
- Η με αριθ. δήλωση για την περίοδο 1/1/2020 - 31/1/2020, με δηλωθέν ποσό παρακράτησης 44,54€, με καταληκτική ημερομηνία εμπρόθεσμης υποβολής την

- Η με αριθ. δήλωση) για την περίοδο 1/9/2020 – 30/9/2020, με δηλωθέν ποσό παρακράτησης 25,55€, με καταληκτική ημερομηνία εμπρόθεσμης υποβολής την

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, στοιχειοθετούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 54 § 1. γ' & § 2 περ. γ' του ΚΦΔ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του νέου ΚΦΔ [ν.5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58)] δεν υφίσταται διάκριση των προστίμων ως προς το ύψος τους προς απόδοση φόρου.

Ως εκ τούτου, ορθώς η αρμόδια φορολογική αρχή προέβη σε εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 54 § 1 περ. γ' & § 2 περ. γ' του ΚΦΔ.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθ. πρωτ.ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του και την επικύρωση:

Α) της με ΑΤΒ Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικής περιόδου 5/2019,

Β) της με ΑΤΒ Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικής περιόδου 1/2020.

Γ) της με ΑΤΒ Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικής περιόδου 3/2019

Δ) της με ΑΤΒ Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικής περιόδου 9/2020

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

A) ΚΦΔ (ΑΤΒ φορ. περιόδου 1/3/2019 – 31/3/2019

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

Πρόστιμο άρθρου 54 § 1 περ. γ' & 2 περ. γ' του ΚΦΔ

Πρόστιμο συνολικού ποσού: 250,00 €

B) ΚΦΔ (ΑΤΒ φορ. περιόδου 01/04/2020 – 30/04/2020

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

Πρόστιμο άρθρου 54 § 1 περ. γ' & 2 περ. γ' του ΚΦΔ

Πρόστιμο συνολικού ποσού: 250,00 €

Γ) ΚΦΔ (..... φορ. περιόδου 01/09/2021 – 30/09/2021

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

Πρόστιμο άρθρου 54 § 1 περ. γ' & 2 περ. γ' του ΚΦΔ

Πρόστιμο συνολικού ποσού: 250,00 €

Δ) ΚΦΔ (ΑΤΒ φορ. περιόδου 1/9/2020 – 30/9/2020

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

Πρόστιμο άρθρου 54 § 1 περ. γ' & 2 περ. γ' του ΚΦΔ

Πρόστιμο συνολικού ποσού: 250,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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.