



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312349

Αθήνα, 09/09/2024

Αριθμός απόφασης: 2479

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της 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 διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 26/04/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, με έδρα στη, οδός, κατά της με αριθμ. /02-04-2024 πράξης επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χίου, φορολογικού έτους 2023, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χίου, της οποίας ζητείται η τροποποίηση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Χίου.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 26/04/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. /02-04-2024 πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χίου, φορολογικού έτους 2023, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού 500,00 ευρώ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ν. 4987/2022. Το εν λόγω πρόστιμο επιβλήθηκε διότι η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε εκπρόθεσμα δήλωση αρχική παρακρατούμενου φόρου στα εισοδήματα από μερίσματα (α/α /28-03-2024 με περίοδο παρακράτησης 12/2023, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. γ' του ν.4987/2022 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 2 περ. δ' του ίδιου νόμου.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την τροποποίηση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χίου, ισχυριζόμενη ότι επειδή κατά το χρόνο εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης μερισμάτων λόγω αλλαγής κατηγορίας βιβλίων, δηλαδή μέχρι την 29/02/2024, η εταιρεία τηρούσε βιβλία απλογραφικά, θα έπρεπε το καταλογιζόμενο με την πράξη επιβολής προστίμου πρόστιμο να είναι αυτό της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 54 ΚΦΔ, δηλαδή το ποσό των 250,00 ευρώ για τα απλογραφικά (διότι χρόνος τέλεσης της παράνομης πράξης είναι ο χρόνος παρελεύσεως της εμπρόθεσμης υποβολής δηλαδή της 29/02/2024) και όχι το πρόστιμό αυτό της περίπτωσης δ' για τα διπλογραφικά βιβλία.

Επειδή στο άρθρο 64 παρ. 10 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) ορίζεται:

«10. Σε περίπτωση που νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα αλλάζει κατηγορία βιβλίων από διπλογραφικά σε απλογραφικά, τα μη διανεμηθέντα κέρδη του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, κατά περίπτωση, όπως αυτά εμφανίζονται κατά το χρόνο αλλαγής της κατηγορίας βιβλίων, υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου με το συντελεστή της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού. Ο οφειλόμενος φόρος αποδίδεται εφάπαξ μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από τη λήξη του φορολογικού έτους μέχρι το οποίο τα βιβλία τηρούνταν με τη διπλογραφική μέθοδο. Τα οριζόμενα στα προηγούμενα εδάφια ισχύουν και όταν ανώνυμη εταιρεία, εταιρεία περιορισμένης ευθύνης ή ιδιωτική κεφαλαιουχική εταιρεία μετατρέπεται σε προσωπική εταιρεία, με αποτέλεσμα να αλλάζει κατηγορία βιβλίων από διπλογραφικά σε απλογραφικά. Στην περίπτωση αυτή, ο οφειλόμενος φόρος αποδίδεται εφάπαξ μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την ολοκλήρωση της μετατροπής.»

Επειδή με την Ε. 2104/2019 εγκύκλιο διευκρινίστηκαν τα εξής:

«1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 13 του άρθρου 115 του Ν.4549/2018 προστέθηκε νέα παράγραφος 10 στο άρθρο 64 του Ν. 4172/2013 , σύμφωνα με την οποία σε περίπτωση που νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα αλλάζει κατηγορία βιβλίων από διπλογραφικά σε απλογραφικά, τα μη διανεμηθέντα κέρδη του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, κατά περίπτωση, όπως αυτά εμφανίζονται κατά το χρόνο αλλαγής της κατηγορίας βιβλίων, υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου με το συντελεστή της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού.

Ο οφειλόμενος φόρος αποδίδεται εφάπαξ μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από τη λήξη του φορολογικού έτους μέχρι το οποίο τα βιβλία τηρούνταν με τη διπλογραφική μέθοδο.

Τα οριζόμενα στα προηγούμενα εδάφια ισχύουν και όταν ανώνυμη εταιρεία, εταιρεία περιορισμένης ευθύνης ή ιδιωτική κεφαλαιουχική εταιρεία μετατρέπεται σε προσωπική εταιρεία, με αποτέλεσμα να αλλάζει κατηγορία βιβλίων από διπλογραφικά σε απλογραφικά. Στην περίπτωση αυτή, ο οφειλόμενος φόρος αποδίδεται εφάπαξ μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την ολοκλήρωση της μετατροπής.

2. Όπως αναφέρεται στην αιτιολογική έκθεση του Ν.4549/2018, με τις διατάξεις αυτές ρυθμίζεται η υποχρέωση απόδοσης παρακρατούμενου φόρου σε περίπτωση μετάβασης από το διπλογραφικό σύστημα στο απλογραφικό, καθόσον ελλείψει τέτοιας διάταξης τα εν λόγω κέρδη διαφεύγουν της φορολόγησης.

3. Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι όταν νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα του άρθρου 45 του Ν. 4172/2013 (κεφαλαιουχικές εταιρείες, προσωπικές εταιρείες, μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, συνεταιρισμοί, κλπ) αλλάζει σύστημα τήρησης των λογιστικών του αρχείων από διπλογραφικό σε απλογραφικό, τα κέρδη του εν λόγω προσώπου, όπως αυτά εμφανίζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις που έχουν συνταχθεί για το τελευταίο φορολογικό έτος που τηρούνταν τα λογιστικά αρχεία με τη διπλογραφική μέθοδο, και τα οποία δεν έχουν διανεμηθεί, υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου μερισμάτων, με συντελεστή 10% (για τα εισοδήματα που αποκτώνται κατά τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2019 και μετά), ανεξάρτητα από την πραγματική καταβολή των σχετικών κερδών στους εταίρους των πιο πάνω προσώπων.

Στην περίπτωση αυτή χρόνος κτήσης του εισοδήματος, ήτοι ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξής του, είναι ο χρόνος αλλαγής του συστήματος τήρησης λογιστικών αρχείων ή ο χρόνος κατά τον οποίο ολοκληρώνεται η μετατροπή, κατά περίπτωση. Συνεπώς, στο φορολογικό έτος που έγινε η αλλαγή τήρησης των λογιστικών αρχείων του νομικού προσώπου/νομικής οντότητας από διπλογραφικό σε απλογραφικό σύστημα, τα φυσικά πρόσωπα εταίροι/μέλη αυτών, υποχρεούνται να δηλώσουν τα μη διανεμηθέντα κέρδη ως εισόδημα από κεφάλαιο (μερίσματα) στην ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματός τους. Το ως άνω εισόδημα μαζί με τον παρακρατηθέντα φόρο αποστέλλεται από το νομικό πρόσωπο/νομική οντότητα στη ΔΗΛΕΔ με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου, σύμφωνα με την Α.1009/2019 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (παράρτημα 3 κωδικός: 1)

4. Τα εν λόγω πρόσωπα αποδίδουν τον οφειλόμενο φόρο με τη δήλωση που καθορίστηκε με την Α. 1100/2019 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από τη λήξη του φορολογικού έτους μέχρι το οποίο τα πιο πάνω πρόσωπα τηρούσαν τα λογιστικά τους αρχεία με τη διπλογραφική μέθοδο.

5. Τα αναφερόμενα πιο πάνω εφαρμόζονται και σε περίπτωση μετατροπής ανώνυμης εταιρείας, εταιρείας περιορισμένης ευθύνης ή ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας σε προσωπική εταιρεία,

με αποτέλεσμα η μετασχηματιζόμενη εταιρεία να αλλάξει, συνεπεία της μετατροπής, σύστημα τήρησης των λογιστικών της αρχείων από διπλογραφικό σε απλογραφικό.

Στην περίπτωση αυτή ο φόρος αποδίδεται εφάπαξ μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την ολοκλήρωση της μετατροπής.

.....»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ν. 4987/2022 (ΚΦΔ):

«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 υποβάλλει εκπρόθεσμα δήλωση παρακράτησης φόρου,

.....

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις των παρ. 1 και 1Α καθορίζονται ως εξής:

.....

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,

δ) πεντακόσια (500) ευρώ για κάθε παράβαση των περ. β), γ), δ) και στ) της παρ. 1, αν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος διπλογραφικού λογιστικού συστήματος

.....»

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με τη με αριθμ. πρωτ./21-12-2023 ανακοίνωση του ΓΕΜΗ, στις 21/12/2023 καταχωρήθηκε με ΚΑΚ, το από 05/12/2023 Πρακτικό της της προσφεύγουσας εταιρείας με την επωνυμία και αριθμό ΓΕΜΗ, οποία εδρεύει στο Δήμο (Δ/νση:, ΤΚ:), με το οποίο αποφασίστηκε:
1) η μετατροπή της από μονοπρόσωπη ιδιωτική κεφαλαιουχική εταιρεία σε ετερόρρυθμη εταιρεία και 2) η είσοδος του ετερορρυθμού εταίρου

Επειδή, στη συνέχεια η προσφεύγουσα εταιρεία, λόγω της ως άνω μετατροπής της σε προσωπική εταιρεία, υπέβαλε στις 10/01/2024 τη με αριθμ./10-01-2024 δήλωση μεταβολής στη Δ.Ο.Υ. Χίου, με την οποία άλλαξε την κατηγορία των βιβλίων της και από υπόχρεη τήρησης διπλογραφικών βιβλίων έγινε υπόχρεη τήρησης απλογραφικών βιβλίων. Περαιτέρω όμως, βάσει των προαναφερθεισών διατάξεων της παραγράφου 10 του άρθρου 64 του ΚΦΕ, όφειλε να υποβάλει μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την ολοκλήρωση της μετατροπής, ήτοι μέχρι τις 29/02/2024 δήλωση φόρου μερισμάτων για τα αδιανέμητα, κατά τον χρόνο αλλαγής της κατηγορίας βιβλίων, κέρδη.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε τη με αριθμ./2024 δήλωση παρακρατούμενου φόρου στα εισοδήματα από μερίσματα περιόδου Δεκεμβρίου 2023 εκπρόθεσμα στις 28/03/2024.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία κατά το χρόνο διάπραξης της παράβασης της εκπρόθεσμης υποβολής της ως άνω δήλωσης ήταν υπόχρεη τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, και συνεπώς το επιβαλλόμενο πρόστιμο πρέπει να προσδιοριστεί σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 54 του ΚΦΔ.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, η προσφεύγουσα εταιρεία είχε υποχρέωση απόδοσης του επίμαχου παρακρατούμενου φόρου και συνεπώς υποβολής της δήλωσης, **μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την ολοκλήρωση της μετατροπής**, ήτοι σε περίοδο κατά τον οποίο ήταν ήδη υπόχρεη τήρησης απλογραφικών βιβλίων.

Αποφασίζουμε

Την **αποδοχή** της από 26/04/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ και την τροποποίηση της με αριθμ. /02-04-2024 πράξης επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χίου.

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

Πρόστιμο άρθρου 54 ν. 4987/2022: 250,00 ευρώ

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

Σημείωση: Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.