



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη, 17-12-2024

Αριθμός Απόφασης: 2671



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8-10, Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54639

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : [www.aade.gr](http://www.aade.gr)

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024), εφεξής Κ.Φ.Δ.

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 2759B/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»

4 Την με ημερομηνία κατάθεσης ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ. ...., κατά της υπ' αρ. ..../28-06-2024 πράξης επιβολής προστίμου του αρ. 54 ν. 4987/2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... για εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης απόδοσης παρακρατούμενου φόρου κατά την καταβολή ή εκκαθάριση εισοδημάτων στους εργολήπτες κατασκευής κάθε είδους τεχνικών έργων, με περίοδο παρακράτησης τον Δεκέμβριο του 2022.

5. Την ως άνω πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ως άνω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του «.....» με Α.Φ.Μ. ...., 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' αρ. ..../28-06-2024 πράξη επιβολής προστίμου εκδοθείσα από τη Δ.Ο.Υ. ...., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ύψους 500,00€, διότι υπέβαλε εκπρόθεσμα στις 08-03-2023 την υπ' αριθμ. .../2023 αρχική δήλωση απόδοσης παρακρατούμενου φόρου μηνός Δεκεμβρίου 2022, κατά την καταβολή ή εκκαθάριση εισοδημάτων στους εργολήπτες κατασκευής κάθε είδους τεχνικών έργων με υποχρέωση καταβολής φόρου, κατά παράβαση των άρθρων 61, 62 και των παραγράφων 1 και 7 του άρθρου 64 του ν. 4172/2013, που επισύρει τις κυρώσεις του αρ. 53 ν. 5104/2024. Το επιβληθέν πρόστιμο προσδιορίστηκε στο ανωτέρω ποσό, καθώς η προσφεύγουσα ήταν υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

Η προσφεύγουσα στις 08-03-2023 υπέβαλε την με αρ. ..../2023 δήλωση απόδοσης παρακρατούμενου φόρου κατά την καταβολή ή εκκαθάριση εισοδημάτων στους εργολήπτες κατασκευής κάθε είδους τεχνικών έργων και ενοικιαστών δημοσίων, δημοτικών, κοινοτικών ή λιμενικών προσόδων. Η ανωτέρω δήλωση αφορούσε την περίοδο παρακράτησης του 12<sup>ου</sup> μήνα του έτους 2022 και υποβλήθηκε μέσω διαδικτύου και συγκεκριμένα με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω εφαρμογών taxisnet.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητάει να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί το παραπάνω πρόστιμο, που του επιβλήθηκε με τις ως άνω πράξεις επιβολής προστίμου, επικαλούμενη τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Η επιβολή της επίμαχης δήλωσης απόδοσης παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος εργολάβων υποβλήθηκε εκ παραδρομής και οφείλεται αποκλειστικά σε λάθος, το οποίο σε κάθε περίπτωση έγινε στα πλαίσια της καλής πίστης και των χρηστών ηθών και με καμία απολύτως πρόθεση δόλου και εξαπάτησης των δημοσίων αρχών.
- Η υποβολή προστίμου για εκπρόθεσμη δεύτερη κατά χρονική σειρά υποβληθείσα δήλωση (ενώ είχε υποβληθεί ήδη εμπρόθεσμα και νόμιμα η υπ' αριθμ. ....../31-01-2023) και αφετέρου η είσπραξη και απόδοση εις διπλούν του ίδιου παρακρατούμενου φόρου αντίκειται στη συνταγματικά κατοχυρωμένη αρχή της χρηστής διοίκησης.

**Επειδή** σύμφωνα με το αρ. 61§1 του ν. 4172/2013 : 1. 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 στο άρθρο 62 παρ.1 του ν.4172/2013 ορίζεται:

«1. Οι ακόλουθες πληρωμές υπόκειται σε παρακράτηση φόρου:

α) μερίσματα,

β) τόκοι,

γ) δικαιώματα (royalties),

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,

ε) το ασφάλισμα που καταβάλλεται εφάπαξ ή με τη μορφή περιοδικά καταβαλλόμενης παροχής στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων,

στ) η υπεραξία που αποκτά φυσικό πρόσωπο από μεταβίβαση ακίνητης περιουσίας σύμφωνα με το άρθρο 41 εκτός της περίπτωσης του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 και της περίπτωσης ε' της παραγράφου 6 του άρθρου 41.».

Επειδή στην παρ.1 περ. δ' το άρθρου 64 του ν.4172/2013 ορίζεται:

«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,...».

Επειδή στην παρ. 7 του αρ. 64 του ν. 4172/2013 αναφέρεται ότι: «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....»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της Δ 12 Α 1109180 ΕΞ 2014: «2. Επίσης διευκρινίζεται με το άρθρο 3 της [ΠΟΛ.1027/20.1.2014](#) απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε, όσοι παρακρατούν φόρο με συντελεστή τρία (3) τοις εκατό, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης δ' της [παραγράφου 1 του άρθρου 64](#) του ν. [4172/2013](#) (ΦΕΚ 167 Α) υποχρεούνται να υποβάλουν προσωρινή δήλωση το αργότερο **μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την ημερομηνία καταβολής της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής η οποία περιλαμβάνει την αξία του εκτελεσθέντος έργου, το αντίτιμο ενοικίασης, σύντομη περιγραφή του εκτελεσθέντος έργου, την αξία του εκτελεσθέντος έργου, το αντίτιμο της ενοικίασης και το φόρο που αναλογεί.**

3. Σύμφωνα από τα ανωτέρω συνάγεται ότι στα εισοδήματα εργοληπτών κατασκευής κάθε είδους τεχνικών έργων και ενοικιαστών δημοσίων, δημοτικών, κοινοτικών ή λιμενικών προσόδων γίνεται παρακράτηση φόρου με συντελεστή τρία τοις εκατό (3%). Το Δημόσιο γενικά και κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο που διενεργεί εκκαθάριση ή καταβολή της αξίας για τις πιο πάνω περιπτώσεις υποχρεούται να παρακρατεί το φόρο.».

**Επειδή** σύμφωνα με το αρ. 54§1 και 54§2.1 του ν. 4987/2022: «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) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα ή υποβάλλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου,

β) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση

γ) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα δήλωση παρακράτησης φόρου,....»

2. «Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

α).... 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**, σύμφωνα με το **άρθρο 53 ν.5104/2024** ορίζεται ότι: «1. Με την επιφύλαξη του οίκοθεν προσδιορισμού της παρ. 4 του άρθρου 36, σε φορολογούμενους που παραλείπουν να υποβάλουν ή υποβάλλουν εκπρόθεσμα φορολογικές δηλώσεις και δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου ή δεν ανταποκρίνονται σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ για κάθε παράβαση. Παράβαση του πρώτου εδαφίου συνιστούν ιδίως:

α) η μη υποβολή ή η ελλιπής υποβολή ή η εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογικής δήλωσης, συμπεριλαμβανομένων των δηλώσεων που υποβάλλονται στη φορολογία κεφαλαίου, από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου, **και των δηλώσεων παρακράτησης φόρου,[...]**

2. Ειδικά σε φορολογούμενους που δεν υποβάλλουν ή υποβάλλουν εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση, με εξαίρεση τις δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα, δεν υποβάλλουν ή **υποβάλλουν εκπρόθεσμα δήλωση παρακράτησης φόρου** ή δεν ανταποκρίνονται σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, επιβάλλεται πρόστιμο διακοσίων πενήντα (250) ευρώ ανά παράβαση αν είναι υπόχρεοι τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και πεντακοσίων (500) ευρώ ανά παράβαση αν είναι υπόχρεοι τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

**Επειδή** εν προκειμένω, η προσφεύγουσα όφειλε να υποβάλει αρχική προσωρινή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενου φόρου κατά την καταβολή ή εκκαθάριση εισοδημάτων στους εργολήπτες κατασκευής κάθε είδους τεχνικών έργων για καταβληθείσες με περίοδο παρακράτησης 01.12.2022 – 31.12.2022 το αργότερο έως 28.02.2023 ενώ υπέβαλε την υπ' αριθμ. .... σχετική δήλωση εκπρόθεσμα στις 08-03-2023.

**Επειδή**, η υπ' αριθμ. ....../2023 επίμαχη δήλωση απόδοσης παρακρατούμενου φόρου μηνός Δεκεμβρίου 2022 υποβλήθηκε στις 08-03-2023, ενώ έπρεπε να υποβληθεί μέχρι 28/02/2023, ορθά επιβλήθηκε το πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής ύψους 500,00 €, εκ παραδρομής όμως, εκδόθηκε κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 53 του ν. 5104/2024, αντί εκείνων του αρ. 54 του ν. 4987/2022, δεδομένου ότι η παράβαση της εκπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης παρακρατούμενου φόρου συντελέστηκε στις 08/03/2023, ημερομηνία ισχύος του προγενέστερου ΚΦΔ. Συνεπώς, με την παρούσα απόφαση τροποποιείται η αιτιολογία της Προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου, ως προς τη νομική βάση.

Επειδή η υποβληθείσα δήλωση στις 31.01.2023 με αριθμό ....../2023 (αρ. πρωτ. υποβληθέντος αρχείου ..... ) είναι δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων από επιχειρηματική δραστηριότητα, για περίοδο παρακράτησης Δεκεμβρίου 2022, ενώ η υποβληθείσα στις 08-03-2023 δήλωση είναι αρχική δήλωση απόδοσης παρακρατούμενου φόρου κατά την καταβολή ή εκκαθάριση εισοδημάτων στους εργολήπτες κατασκευής κάθε είδους τεχνικών έργων και ενοικιαστών δημόσιων, δημοτικών, κοινοτικών ή λιμενικών προσόδων με υποχρέωση καταβολής φόρου.

Επειδή, από τα προσκομισθέντα στην υπηρεσία μας στοιχεία, ήτοι γενικό ημερολόγιο Δεκεμβρίου 2022, το υπ' αριθμ. .../28-12-2022 Τ.Π.Υ. με καθαρή αξία 700,00€ πλέον ΦΠΑ 168,00€ και την καρτέλα του λογαριασμού 54-09-12-0000 (φόρος αμοιβών τρίτων 3%) δεν προέκυψαν στοιχεία που να αποδεικνύουν το εκ παραδρομής λάθος της προσφεύγουσας και την απόδοση του παρακρατηθέντος φόρου για δεύτερη φορά, καθώς ο λογαριασμός 54-09-12-0000 δεν εμφανίζει πίστωση κατά την περίοδο του Δεκεμβρίου του 2022. Αντιθέτως για τη διενέργεια της εγγραφής παρακράτησης του φόρου στα βιβλία της επιχείρησης πιστώθηκε ο λογαριασμός του Ταμείου με χρέωση του λογαριασμού «Πιστωτές διάφοροι» κατά 21,00€. Συνεπώς η μη ορθή τήρηση του λογιστικού σχεδίου καθιστά αδύνατη την επιβεβαίωση του ισχυρισμού της προσφεύγουσας

Επειδή σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να γίνει δεκτός ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η υποβληθείσα στις 31.01.2023 με αριθμό ....../2023 δήλωση παρακράτησης φόρου από επιχειρηματική δραστηριότητα είναι ορθή και εμπρόθεσμη, αφού η δήλωση αυτή αφορά φόρο με παρακράτηση 20% ενώ στην προκειμένη περίπτωση ο φόρος που αποδόθηκε είναι 21,00€, ήτοι το 3% της καθαρής αξίας των 700,00€. Συνεπώς η ορθή δήλωση παρακράτησης φόρου εργοληπτών είναι αυτή που δηλώθηκε στις 08-03-2023 και η οποία βάσει των ανωτέρω είναι εκπρόθεσμη.

Επειδή, έχει γίνει δεκτό από τη νομολογία, τα πρόστιμα είναι διοικητικές κυρώσεις και για την επιβολή τους δεν απαιτείται ούτε εξετάζεται η ύπαρξη δόλου. Αρκεί και μόνο η διαπίστωση της παράβασης, χωρίς να απαιτείται η συνδρομή υποκειμενικής υπαιτιότητας εκ μέρους του υπόχρεου (ΣτΕ 2074/1982).

Επειδή, περαιτέρω, η επιβολή του προστίμου δεν επαφίεται στη διακριτική εξουσία της φορολογικής αρχής, αλλά αποτελεί δέσμια ενέργεια, υπό την έννοια ότι η φορολογική αρχή, εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη της παράβασης και τη συνδρομή των τασσόμενων από το νόμο προϋποθέσεων, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην επιβολή του προστίμου.

Επειδή εξάλλου, η προσφεύγουσα μπορούσε να ζητήσει συμψηφισμό/επιστροφή του φόρου που κατέβαλε δύο φορές με αίτηση στην αρμόδια φορολογική αρχή ως αχρεωστήτως καταβληθέντος, κάτι που δεν προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου ότι έπραξε.

## Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αρ. πρωτ. ....../24-07-2024 ενδικοφανούς προσφυγής της «.....» με Α.Φ.Μ. ....,

### Οριστική φορολογική υποχρέωση:

- Πρόστιμο άρθρου 54 ν.4987/2022 για την περίοδο Δεκεμβρίου 2022 (πράξη ...../2024) : 500,00€

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

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
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 με υποχρέωση.