



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 28-4-2025

Αριθμός Απόφασης: 1165

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312 347

213 1312401

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [Α.Α.Δ.Ε.] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).».

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12-04-2017 (ΦΕΚ 1440/27-04-2017) Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. Της Α.1165/22-11-2022 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 6009/25-11-2022).

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, κατά της με αριθμό πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 53 του ν.5104/2024, φορολογικού έτους 2017, της ΔΟΥ Χαλκίδας, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση, μετά της οικείας έκθεσης μερικού ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ΔΟΥ Χαλκίδας.

7. Το με αριθ. Υπόμνημα Συμπληρωματικών Απόψεων του προσφεύγοντος.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία υποβλήθηκε 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 τη με αριθ. απόφαση επιβολής προστίμου του άρθρου 53 ν.5104/2024, φορολογικού έτους 2017, της ΔΟΥ Χαλκίδας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 250,00 ευρώ, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής την 1/3/2018, της με αριθμό δήλωσης παρακρατούμενων φόρων σε αμοιβές από επιχειρηματική δραστηριότητα, με περίοδο παρακράτησης 1/12/2017 έως 31/12/2017.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας του κάτωθι λόγους.

Η διοίκηση, κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο. Ωστόσο, δεν λαμβάνει υπόψη της τον ανθρώπινο παράγοντα καθώς και το φορολογικό «προφίλ» του προσφεύγοντα, εξισώνοντάς τον σε έναν κατά σύστημα φορολογούμενο που αποφεύγει να πληρώσει τους φόρους, χωρίς ίχνος ηθικής δικαίωσης της φορολογικής του συνέπειας.

Το ποσό του προστίμου είναι δυσανάλογο του ποσού που καταβλήθηκε. Επιπροσθέτως, δεν υπήρχε καμία σκοπιμότητα ως προς την αποφυγή της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεών του.

Επιπροσθέτως, ο προσφεύγων προσκόμισε στην Υπηρεσία μας το με αριθμό Υπόμνημα Συμπληρωματικών Απόψεων, που αναφέρει τα κάτωθι:

«... η πράξη επιβολής προστίμου που εκδόθηκε από την ΔΟΥ ΧΑΛΚΙΔΑΣ στις με αρ..... και μας κοινοποιήθηκε στις με την έκθεση μερικού ελέγχου αφορά χρήση που είχε παραγραφεί κατά την ημερομηνία κοινοποίησης και θα έπρεπε να κοινοποιηθεί το έτος 2023...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 61 «Υπόχρεοι σε παρακράτηση» του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), 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 62 «Πληρωμές υποκείμενες σε παρακράτηση» του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), ορίζεται ότι:

«1. Οι ακόλουθες πληρωμές υπόκειται σε παρακράτηση φόρου:

α) [...], β) [...], γ) [...], 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...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Συντελεστές παρακράτησης φόρου» του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), ορίζεται ότι:

«1. Οι συντελεστές παρακράτησης φόρου είναι οι εξής: α) [...], β) [...], γ) [...], 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. [...].

5. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται ο χρόνος υποβολής της δήλωσης.

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 την Απόφαση Α.1101/18-03-2019 με θέμα:

«Καθορισμός του ηλεκτρονικού τρόπου υποβολής, καθώς και του τύπου και περιεχομένου της δήλωσης απόδοσης του παρακρατούμενου φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις, της περίπτωσης δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 64 και των περιπτώσεων α' και γ' της παραγράφου 5 του άρθρου 69 του ν. 4172/2013» της ΑΑΔΕ, όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει:

«Άρθρο 1

Τρόπος υποβολής της δήλωσης και απόδοσης του παρακρατούμενου φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις, της περίπτωσης δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 64 και των περιπτώσεων α' και γ' της παραγράφου 5 του άρθρου 69 του ν. 4172/2013

1. Οι αρχικές εμπρόθεσμες και εκπρόθεσμες, καθώς και οι τροποποιητικές δηλώσεις απόδοσης παρακρατούμενου φόρου και του αναλογούντος τέλους χαρτοσήμου κατά περίπτωση, στις αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες και άλλες αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες της περίπτωσης δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 62, στις αμοιβές δικηγόρων της περίπτωσης α' και μερισμάτων της περίπτωσης γ' της παραγράφου 5 του άρθρου 69 του ν. 4172/2013 που αποκτώνται από την 1 Ιανουαρίου 2019 και εφεξής, υποβάλλονται αποκλειστικά μέσω TAXISnet.

Οι μηδενικές δηλώσεις για τις οποίες εκ του νόμου δεν προκύπτει φόρος ή τέλος χαρτοσήμου προς απόδοση υποβάλλονται προαιρετικά.

[...]

3. Ως χρόνος υποβολής της δήλωσης απόδοσης παρακρατούμενου φόρου με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου, θεωρείται ο χρόνος οριστικοποίησης αυτής από τον υπόχρεο σε παρακράτηση.

4. Με την υποβολή της δήλωσης γίνεται άμεσος προσδιορισμός του φόρου και εκδίδεται «Ταυτότητα Οφειλής» με βάση την οποία θα καταβάλλεται ο φόρος μέσω πιστωτικών ιδρυμάτων το αργότερο μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την ημερομηνία καταβολής της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής ή εκδίδεται τίτλος έκπτωσης σε περίπτωση τροποποιητικής δήλωσης από την οποία προκύπτει μικρότερο χρεωστικό ποσό από αυτό της προηγούμενης δήλωσης.

[...]

Άρθρο 2

Χρόνος καταβολής της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής

1. Ως «καταβολή της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής» νοείται και η πίστωση των δικαιούχων με τα εισοδήματα των περιπτώσεων δ' παραγράφου 1 του άρθρου 62 του ν. 4172/2013 και των περιπτώσεων α' και γ' της παραγράφου 5 του άρθρου 69 του ν. 4172/2013.

2. Η δήλωση απόδοσης παρακρατούμενου φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα της παραγράφου 1 του άρθρου 1 της παρούσας, υποβάλλεται από τους υπόχρεους μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την καταβολή ή την πίστωση των ποσών των σχετικών εισοδημάτων. Σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης, καθώς και μη καταβολής ή εκπρόθεσμης καταβολής του βεβαιωθέντος φόρου επιβάλλονται οι κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. 4174/2013.

Άρθρο 3

Τύπος και περιεχόμενο των δηλώσεων απόδοσης του παρακρατούμενου φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις, της περίπτωσης δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 64 και των περιπτώσεων α' και γ' της παραγράφου 5 του άρθρου 69 του ν. 4172/2013

1. Ο τύπος και το περιεχόμενο των δηλώσεων απόδοσης παρακρατούμενου φόρου στις αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες και άλλες αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες της περίπτωσης δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 62 καθώς και στις αμοιβές δικηγόρων της περίπτωσης α' και μερισμάτων της περίπτωσης γ' της παραγράφου 5 του άρθρου 69 του ν. 4172/2013, έχει ως τα συνημμένα υποδείγματα, τα οποία επισυνάπτονται ως παραρτήματα Α1 και Α2 της παρούσας αντίστοιχα.

2. Οι υπόχρεοι καταχωρούν αναλυτικά τα στοιχεία ανά ΑΦΜ δικαιούχου και σύμφωνα με τον Πίνακα Κωδικοποίησης που επισυνάπτεται ως παραρτήματα Β1 και Β της παρούσας...

Άρθρο 5

Έναρξη Ισχύος

1. Η παρούσα απόφαση ισχύει για πληρωμές που αφορούν εισοδήματα που αποκτώνται από την 1η Ιανουαρίου 2019 και μετά [...]
2. Οι αποφάσεις ΠΟΛ.1048/2014 και ΠΟΛ.1031/2014 καταργούνται, από την έναρξη ισχύος της παρούσας.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ν. 5104/2024, το οποίο αντικατέστησε το αρθ.54 του ν.4174/2013, ορίζεται ότι :

«Κυρώσεις για παράλειψη υποβολής ή εκπρόθεσμη υποβολή φορολογικών δηλώσεων και δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα και παράλειψη χορήγησης στοιχείων που ζητούνται από τη Φορολογική Διοίκηση»

«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, ισόποσα, ήτοι 250,00 ευρώ και 500,00 ευρώ, ήταν και τα πρόστιμα του αρθ.54 του ν.4174/2013, ως ίσχυε κατά το χρόνο διάπραξης της παράβασης.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Επιβολή, κοινοποίηση και πληρωμή προστίμων» ν.5104/2024 ορίζεται ότι:

- «1. Ο Διοικητής είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν στον φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.
2. Η πράξη επιβολής προστίμων κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο:
 - α) μαζί με την πράξη προσδιορισμού του φόρου ή
 - β) αυτοτελώς, εάν η πράξη προσδιορισμού του φόρου δεν εκδίδεται ταυτόχρονα.
3. Η πράξη επιβολής προστίμων περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.

4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Διοικητή να υποβάλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν από την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για παραβάσεις μη υποβολής ή ελλιπούς υποβολής φορολογικών δηλώσεων, καθώς και για πρόστιμα τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό ή ενδιάμεσο προσδιορισμό του φόρου.

5. Πρόστιμα καταβάλλονται εφάπαξ έως και την τριακοστή ημέρα μετά από την κοινοποίηση της πράξης επιβολής, με εξαίρεση τα πρόστιμα της παρ. 6 του άρθρου 53 και της παρ. 2 του άρθρου 54, όσον αφορά τους παρακρατούμενους φόρους. Για τις παραβάσεις των παρ. 1, 2, 4, 5 και 9 του άρθρου 53, των παρ. 3 και 4 του άρθρου 54 και των παρ. 1, 5, 9α, 9β, 10 και 13 του άρθρου 57, η απόσβεση του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης επιβολής προστίμου υπολογίζεται από το τέλος του έτους διαπίστωσης της παράβασης. Η απόσβεση του δικαιώματος του Δημοσίου για την έκδοση πράξης επιβολής προστίμου της παρ. 3 και του δεύτερου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 53 υπολογίζεται από το τέλος του έτους εντός του οποίου λήγει η νόμιμη προθεσμία καταβολής του φόρου και επέρχεται μετά την πάροδο πέντε (5) ετών από την ημερομηνία αυτή. Η κοινοποίηση της πράξης διενεργείται σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 5...

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 37 «Παραγραφή» ν.5104/2024 ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε κοινοποίηση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Αν για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η κοινοποίηση της πράξης του πρώτου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της δήλωσης της τελευταίας φορολογικής περιόδου εκάστου έτους...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων υπέβαλε εκπρόθεσμα στις, τη με αριθμό δήλωση παρακρατούμενων φόρων σε αμοιβές από επιχειρηματική δραστηριότητα, με περίοδο παρακράτησης 1/12/2017 έως 31/12/2017, ενώ σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, η δήλωση αυτή έπρεπε να υποβληθεί μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την ημερομηνία καταβολής της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής, ήτοι μέχρι την 28/2/2018.

Επειδή, ωστόσο η παράβαση της υποβολής της εκπρόθεσμης αρχικής δήλωσης παρακράτησης φόρου από επιχειρηματική δραστηριότητα διαπιστώθηκε στις 01-03-2018 και μετά την

31-12-2023 έχει παραγραφεί το δικαίωμα της Φορολογικής Αρχής για έκδοση πράξης, αφού έχουν παρέλθει πέντε (5) έτη από τη λήξη του έτους (2018) εντός του οποίου έληγε η προθεσμία υποβολής της δήλωσης της τελευταίας φορολογικής περιόδου (01/12/2017 έως 31/12-2017), ως αναφέρει και η αρμόδια φορολογική αρχή.

Αποφασίζουμε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του και την **ακύρωση** της προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Η με αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 53 του ν. 5104/2024, φορολογικής περιόδου 2017, ποσό: 00,00 ευρώ.

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

Ακριβές αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς 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.