



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 16-07-2025

Αριθμός απόφασης: 1304

**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.5104/19-04-2024 Φ.Ε.Κ. Α' 58),
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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 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 και με αριθμό πρωτοκόλλου (ELENXIS:)
ενδικοφανή προσφυγή του - Α.Φ.Μ., με έδρα ατομικής επιχείρησης στη, επί

της οδού, κατά: 1) της υπ. αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου στις Αμοιβές για Τεχνικές Υπηρεσίες Αμοιβές Διοίκησης, Συμβουλευτικές και Παρόμοιες Υπηρεσίες, φορολογικού έτους 2023 και 2) της υπ. αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

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

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου (ELENXIS:) ενδικοφανούς προσφυγής του - Α.Φ.Μ., 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. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου στις Αμοιβές για Τεχνικές Υπηρεσίες Αμοιβές Διοίκησης, Συμβουλευτικές και Παρόμοιες Υπηρεσίες, φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προσδιορίστηκε ποσό για καταβολή ύψους **68,10€**, διότι από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι δεν υποβλήθηκαν δηλώσεις απόδοσης παρακρατούμενου φόρου από αμοιβές για τους μήνες και του έτους 2023 και δεν αποδόθηκε ο παρακρατούμενος φόρος ύψους **68,10 ΕΥΡΩ**, που αναγράφεται στα σχετικά τιμολόγια .

Με την με αρ. Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε πρόστιμο στον προσφεύγοντα ύψους 500,00 ΕΥΡΩ διότι διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην πιο κάτω παράβαση:

Δεν υπέβαλε δήλωση παρακρατούμενου φόρου σε δύο (2) περιπτώσεις για τους μήνες και του 2023, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 61 έως 64 του Ν.4174/2013. Για την παράβαση αυτή επιβάλλεται συνολικό πρόστιμο 500,00 ΕΥΡΩ, ήτοι 2 περιπτώσεις Χ 250,00 ΕΥΡΩ. Η επιβολή του προστίμου αυτού προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. γ' του Ν.4987/2022.

Ιστορικό

Από έλεγχο που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα, δυνάμει της υπ. αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαπιστώθηκαν, μεταξύ των άλλων, τα ακόλουθα:

Υφίστανται καταχωρημένα στα βιβλία της ατομικής επιχείρησης του τρία (3) Τ.Π.Υ. εκδόσεως με Α.Φ.Μ. στα οποία υφίσταται παρακράτηση φόρου περ. δ' παρ. 1 άρθρου 64 ν.4172/2013 ως εξής:

Α/Α	ΤΠΥ	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ (€)	Φ.Π.Α.	ΠΑΡΑΚΡΑΤΟΥΜΕΝΟΙ (Περ δ' παρ.1 άρθρο 62 Ν.4172/2013)	ΠΛΗΡΩΤΕΟ
1		/2023	120,00	28,80	24,00	124,80
2		/2023	53,00	12,72	10,60	55,12
3	...	/2023	167,50	40,20	33,50	174,20

Ο προσφεύγων όμως δεν υπέβαλε ως όφειλε δήλωση απόδοσης παρακρατούμενου φόρου σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 64 του Ν.4172/2013 για τους μήνες και 2023, για την καταβολή παρακρατούμενου φόρου ύψους 68,10 ΕΥΡΩ.

Κατόπιν των ανωτέρω, συντάχθηκε η από/2025 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Παρακρατούμενου Φόρου στις αμοιβές για συμβουλευτικές & παρόμοιες υπηρεσίες διατάξεων Ν.4172/2013 και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενος ότι:

- Αναφορικά με το πρώτο τιμολόγιο είναι καθαρής αξίας κάτω των 300,00 ΕΥΡΩ και δεν απαιτείται παρακράτηση φόρου
- Αναφορικά με το δεύτερο τιμολόγιο εκδόθηκε λανθασμένα (προς ιδιώτη αντί για επαγγελματία), πράγμα που αποτελεί ευθύνη του εκδότη και όχι δική του. Βάσει των ανωτέρω και σε αυτή την περίπτωση δεν απαιτείται παρακράτηση φόρου
- Δεν υπήρξε καμία πρόθεση εκ μέρους του για φοροδιαφυγή ή παράβαση, καθώς δεν είχε δυνατότητα να διορθώσει το λάθος που προέκυψε από την έκδοση του τιμολογίου.
- Η εκδότρια επιχείρηση απέστειλε στις/2025 μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου στον έλεγχο επιστολή (αρ. πρωτ.εισερχ.), στην οποία αναφέρονται αναλυτικά οι γραφιστικές υπηρεσίες που παρείχε ανά Τ.Π.Υ. Από την επιστολή αυτή συνάγεται ότι οι

εργασίες που αναφέρονται στα Τ.Π.Υ. και αφορούν στον σχεδιασμό επαγγελματικών καρτών (.... τεμ. και εικόνας για χρήση στα μέσα κοινωνικής δικτύωσης) καθώς και ενημερωτικού εντύπου Α5 (.... τεμ.), τα οποία προορίζονται αποκλειστικά για την προβολή της υποψηφιότητάς του και όχι για επαγγελματική χρήση. Επομένως, σύμφωνα με το άρθρο 23 παρ. 1 περ. ιβ' του Ν.4172/2013, τα εν λόγω έξοδα δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 61 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. Όσον αφορά στα ομόλογα του άρθρου 37 παράγραφος 5, σε παρακράτηση φόρου υποχρεούνται από τα πρόσωπα του προηγούμενου εδαφίου μόνον οι φορείς πληρωμής που προβαίνουν σε καταβολές τόκων και δεν υποχρεούνται σε παρακράτηση ο εκδότης των ομολόγων».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. δ' , της παραγράφου 1 του άρθρου 62 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «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».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 περ. δ' , 5, 7 και 8 του άρθρου 64 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι: 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%). ... 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. 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. 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, στο άρθρο 4 της ΠΟΛ.1048/20-02-2014 ορίζεται ότι: «Οι υπόχρεοι παρακράτησης φόρου με συντελεστή είκοσι (20%) τοις εκατό, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 64 του Ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167) υποχρεούνται να υποβάλλουν προσωρινή δήλωση το αργότερο μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την ημερομηνία καταβολής της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής, η οποία περιλαμβάνει τα ακαθάριστα ποσά που έχουν καταβληθεί και τον παρακρατηθέντα φόρο».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του Ν.4987/2022 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)....., γ) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα δήλωση παρακράτησης φόρου,....

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

Επειδή, σύμφωνα με την υπάρχουσα νομολογία (ΣΤΕ 773/2016) "Η αληθής έννοια των ως άνω διατάξεων είναι ότι, οποιοδήποτε πρόσωπο χρεώνει φόρο σε φορολογικό στοιχείο που εκδίδει, έστω και αν ο φόρος αυτός είναι μεγαλύτερος του προβλεπόμενου, υποχρεούται στην απόδοση του φόρου αυτού στο Δημόσιο.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, εφόσον παρακρατηθεί φόρος εισοδήματος θα πρέπει να υποβληθεί δήλωση και να αποδοθεί στο Δημόσιο, ανεξάρτητα εάν υπήρχε ή όχι υποχρέωση παρακράτησης φόρου εξ αρχής.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, στα υπό εξέταση φορολογικά στοιχεία αναγράφεται διακεκριμένα το ποσό των παρακρατούμενων φόρων 20% και ότι το πληρωτέο ποσό είναι μικρότερο κατά το ποσό του παρακρατηθέντος φόρου, είναι αυτονόητο ότι ο προσφεύγων είχε υποχρέωση να υποβάλει δηλώσεις παρακρατούμενων φόρων για τους μήνες και του έτους 2023 προκειμένου να αποδώσει το φόρο που παρακράτησε.

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2, του άρθρου 9 του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι: 2. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν. Η τυχόν μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης δεν ισχύει αναδρομικά σε περίπτωση που συνεπάγεται τη χειροτέρευση της θέσης των φορολογουμένων.

Επειδή, γίνεται δεκτό από τη νομολογία ότι τα πρόστιμα είναι διοικητικές κυρώσεις και για την επιβολή τους δεν απαιτείται, ούτε εξετάζεται η ύπαρξη δόλου (πρόθεσης), αλλά αρκεί μόνο η διαπίστωση της παράβασης, χωρίς να απαιτείται η συνδρομή της υποκειμενικής υπαιτιότητας εκ μέρους του υπόχρεου(ΣτΕ 2074/1982). Η επιβολή του προστίμου δεν καταλείπεται 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. Μεταξύ των προϋποθέσεων αυτών δεν περιλαμβάνεται η υπαιτιότητα (δόλος ή αμέλεια) του φορολογούμενου που υπέπεσε στην παράβαση και σε βάρος του οποίου επιβάλλεται το πρόστιμο.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από/2025 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Παρακρατούμενου Φόρου στις αμοιβές για συμβουλευτικές & παρόμοιες υπηρεσίες διατάξεων Ν.4172/2013, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

ΑΠΟΦΑΣΙΖΟΥΜΕ

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ. / ενδικοφανούς προσφυγής του - Α.Φ.Μ. και την επικύρωση: 1) της υπ. αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου στις Αμοιβές για Τεχνικές Υπηρεσίες Αμοιβές Διοίκησης, Συμβουλευτικές και Παρόμοιες Υπηρεσίες, φορολογικού έτους 2023 και 2) της υπ. αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Η οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος διαμορφώνεται ως εξής:

Με βάση τη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου στις Αμοιβές για Τεχνικές Υπηρεσίες Αμοιβές Διοίκησης, Συμβουλευτικές και Παρόμοιες Υπηρεσίες, φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2023	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Διαφορά
Ακαθάριστο ποσό αμοιβών	0,00	340,50	340,50	340,50
Κρατήσεις	0,00			
Καθαρό ποσό αμοιβών	0,00	340,50	340,50	340,50
Φόρος	0,00	68,10	68,10	68,10
Σύνολο για καταβολή	0,00	68,10	68,10	68,10

Επί του οφειλόμενου φόρου κλπ θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Ν.5104/2024.

Με βάση τη με αρ. Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Φορολογικό έτος 2023	Απόφασης
Πρόστιμο (250,00 Χ2) 500,00	500,00

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

ο Προϊστάμενος

Της Υποδιεύθυνσης – Επανεξέτασης
και Νομικής Υποστήριξης

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

Σημείωση:

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