ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 25/02/2026

Αριθμός Απόφασης: 713

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312350
E-mail : ded.ath@aade.gr

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 ΑΑΔΕ (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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β΄ 1440/27-04-2017).

δ. Τη 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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β΄/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία 18/11/2025 και με αριθμό πρωτ. ..... ενδικοφανή προσφυγή της ....., με Α.Φ.Μ. ....., κατά της υπ' αριθ. ...../29-10-2025 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 53 του ν.5104/2024, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις αιτιολογημένες απόψεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας.

7. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 18/11/2025 και με αριθμό πρωτ. ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ....., με Α.Φ.Μ. ....., η οποία ασκήθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. ...../29-10-2025 Πράξη Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο της παραγράφου 2 του άρθρου 53 του ν.5104/2024, ποσού 250,00 ευρώ, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής αρχικής δήλωσης απόδοσης παρακρατούμενου φόρου από μισθωτή εργασία φορολογικής περιόδου 02/2020 με ημερομηνία υποβολής 29/05/2020.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης με τον ισχυρισμό ότι για φορολογικές παραβάσεις που έχουν τελεστεί πριν την 19/04/2024, όπως η εν λόγω εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης Παρακρατούμενων Φόρων από Μισθωτή Εργασία, εφαρμοστέες είναι οι διατάξεις του ν.4987/2022 καθώς και οι διευκρινίσεις της ΠΟΛ.1072/2015, βάσει των οποίων δεν επιβάλλεται πρόστιμο όταν δεν προκύπτει ποσό φόρου προς απόδοση. Περαιτέρω, στη φορολογικές διατάξεις και ειδικότερα ως προς τις συνέπειες μη καταβολής των φόρων οι επιρριπτόμενοι φόροι όπως ο Φ.Π.Α. και οι παρακρατούμενοι φόροι αντιμετωπίζονται με ενιαίο τρόπο. Στη συγκεκριμένη περίπτωση το προς απόδοση ποσό φόρου είναι πολύ μικρό οπότε, κατ' ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 6 του άρθρου 36 του ν. 2859/2000 σχετικά με τη μη υποχρέωση καταβολής του Φ.Π.Α. αλλά μεταφοράς του στην επόμενη φορολογική περίοδο όταν είναι κάτω των 30,00 ευρώ, δεν επιβάλλεται πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής. Τέλος με την Απόφαση Α.1053/2020 της Α.Α.Δ.Ε. και την ΠΝΠ 20/03/2020 δόθηκε – λόγω της covid 19 – παράταση μέχρι την 31/08/2020 στις προθεσμίες καταβολής βεβαιωμένων οφειλών που έληξαν στο διάστημα μεταξύ 11/03/2020 έως 30/04/2020 για τις επιχειρήσεις με ΚΑΔ που αναγράφεται στο παράρτημα της Απόφασης και ήταν ενεργός την 20/03/2020.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 59 «Φορολόγηση στην πηγή» του ν.4172/2013 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.

3. Εισόδημα που απαλλάσσεται από το φόρο δεν υπόκειται σε παρακράτηση.»

Επειδή με τις διατάξεις των παραγράφων 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 παρ. 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 με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 64 «Συντελεστές παρακράτησης φόρου» του ν.4172/2013 ορίζεται 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 παραγράφου 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 την παρ. 3 του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024, Α' 58), κατόπιν έκπτωσης:
α) του φόρου που παρακρατήθηκε,
β) του φόρου που προκαταβλήθηκε,
γ) του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή σύμφωνα με το άρθρο 9.
Αν το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο, η επιπλέον διαφορά επιστρέφεται[...]»

Επειδή σύμφωνα με την Απόφαση Α.1099/2019 με θέμα: «Καθορισμός του ηλεκτρονικού τρόπου υποβολής, καθώς και του τύπου και περιεχομένου της δήλωσης απόδοσης του φόρου και της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν.4172/2013 που παρακρατούνται στο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις» του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. προβλέπεται ότι:
«**Άρθρο 1**
Τρόπος υποβολής της δήλωσης απόδοσης παρακρατούμενου φόρου και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013 στο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις
1. Οι υπόχρεοι της παρ. 1 του άρθρου 59 του ν. 4172/2013, που προβαίνουν σε παρακράτηση φόρου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 60, οι υπόχρεοι της παρ. 6 του

άρθρου 43Α που προβαίνουν σε παρακράτηση ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, καθώς και οι υπόχρεοι του άρθρου 62 που προβαίνουν σε παρακράτηση φόρου σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ε΄ της παρ. 1 του άρθρου 64, αποδίδουν με προσωρινές δηλώσεις τον παρακρατούμενο φόρο και την ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013 αποκλειστικά με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω εφαρμογών Taxisnet. Η διαδικασία αυτή εφαρμόζεται για όλες τις εμπρόθεσμες και εκπρόθεσμες αρχικές και τροποποιητικές δηλώσεις απόδοσης παρακρατούμενου φόρου και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013, ανεξαρτήτως αποτελέσματος χρεωστικού ή πιστωτικού ή μηδενικού.

[...]

5. Εργοδότες υπόχρεοι σε υποβολή προσωρινής δήλωσης που καταβάλλουν εισόδημα για μισθωτή εργασία σε εργαζόμενους ή υπαλλήλους τους, έχουν την υποχρέωση υποβολής της δήλωσης αυτής ακόμα και στην περίπτωση που δεν προκύπτει φόρος ή/και εισφορά για απόδοση. Ειδικά στην περίπτωση που οι υπόχρεοι εργοδότες παύουν να απασχολούν προσωπικό, υποχρεούνται στην υποβολή προσωρινής δήλωσης συμπληρώνοντας την ειδική ένδειξη, προκειμένου να μην εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου.

Άρθρο 4

Προθεσμία υποβολής της δήλωσης απόδοσης του φόρου και της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013 που παρακρατούνται στο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις

1. Η δήλωση του άρθρου 2 της παρούσας υποβάλλεται το αργότερο μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την ημερομηνία καταβολής του υποκείμενου σε παρακράτηση εισοδήματος ή της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής.

2. Ειδικά για το εισόδημα από μισθωτή εργασία που προκύπτει από τις αποδοχές - μισθούς των εργαζομένων, η δήλωση του άρθρου 2 της παρούσας υποβάλλεται το αργότερο μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την ημερομηνία που οι αποδοχές αυτές καθίστανται δεδουλευμένες ακόμα και αν αυτές δεν έχουν πραγματικά καταβληθεί στους δικαιούχους.

3. Δεν επιβάλλονται οι κυρώσεις του Κ.Φ.Δ. στις μηδενικές δηλώσεις φόρου και εισφοράς που υποβάλλονται εκπρόθεσμα.

[...]»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 «Διαδικαστικές παραβάσεις» του ν.4987/2022, όπως ισχύει με την παράγραφο 1 του άρθρου 53 του ν.5104/2024, 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) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα ή υποβάλλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει 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 των παρ. 1 και 1Α καθορίζονται ως εξής:
α) εκατό (100) ευρώ σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περ. α) της παρ. 1 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περ. α), β), γ), δ), στ) και ιγ) της παρ. 1,
β) εκατό (100) ευρώ για κάθε παράβαση των περ. β), γ) και δ) της παρ. 1, αν ο φορολογούμενος δεν είναι υπόχρεος τήρησης λογιστικών αρχείων (βιβλίων),
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, στις διατάξεις της Ε.2059/07-08-2025 διευκρινιστικής εγκυκλίου με θέμα: **«Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με την επιβολή προστίμων για τις διαδικαστικές παραβάσεις των παρ. 1, 2, 3, 7 και 8 του άρθρου 53 του ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (Α'58),** αναφέρεται ότι:

«[...] **Ι. Γενικά**

Με τις διατάξεις των παρ. 1, 2, 3, 7 και 8 του άρθρου 53 του ΚΦΔ προβλέπονται οι παραβάσεις που αφορούν στη μη υποβολή ή στην εκπρόθεσμη υποβολή φορολογικών δηλώσεων και δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα, καθώς και στην παράλειψη χορήγησης στοιχείων που ζητούνται από τη Φορολογική Διοίκηση και ορίζονται οι κυρώσεις για τις παραβάσεις αυτές.

[...]

ΙΙ. Μη υποβολή ή εκπρόθεσμη υποβολή φορολογικών δηλώσεων και δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα ή μη ανταπόκριση σε αίτημα παροχής πληροφοριών ή στοιχείων (άρθρο 53 παρ. 1, 2, 3, 7 και 8 ΚΦΔ)

[...]

2. Παραβάσεις μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής φορολογικών δηλώσεων ή δηλώσεων παρακράτησης φόρου ή μη ανταπόκρισης σε αίτημα παροχής πληροφοριών ή στοιχείων από φορολογούμενους που είναι υπόχρεοι σε τήρηση λογιστικού συστήματος (παρ. 2 του άρθρου 53 του ΚΦΔ)

Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 53 του ΚΦΔ, ειδικά σε φορολογούμενους που δεν υποβάλλουν ή υποβάλλουν εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση, με εξαίρεση τις δηλώσεις που υποβάλλονται στις φορολογίες κεφαλαίου και 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.

2.1. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι τα πρόστιμα της παρ. 2 του άρθρου 53 επιβάλλονται στους υπόχρεους τήρησης λογιστικού συστήματος για τις παραβάσεις της μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής φορολογικής δήλωσης (πλην των δηλώσεων που υποβάλλονται στις φορολογίες κεφαλαίου και των δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα), ανεξάρτητα από το αποτέλεσμα της δήλωσης (χρεωστική, πιστωτική, μηδενική), με την επιφύλαξη των διατάξεων της περ. α' της παρ. 7, όσον αφορά στην εκπρόθεσμη τροποποιητική δήλωση Φ.Π.Α. και των περ. β' και γ' της παρ. 7 του ίδιου άρθρου που αφορούν στις εκπρόθεσμες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος. [...]

Περαιτέρω, τα πρόστιμα της παρ. 2 επιβάλλονται και για τις περιπτώσεις μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης παρακράτησης φόρου στους υπόχρεους τήρησης λογιστικού συστήματος, ανεξάρτητα από το αποτέλεσμα της δήλωσης (χρεωστική, μηδενική), με την επιφύλαξη της περ. α' της παρ. 7 του άρθρου 53 (μη επιβολή σε περίπτωση εμπρόθεσμης αρχικής δήλωσης).

Διευκρινίζεται ότι τα πρόστιμα της παρ. 2 επιβάλλονται στους υπόχρεους τήρησης λογιστικού συστήματος για την περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης αρχικής δήλωσης παρακράτησης και της οποιασδήποτε μεταγενέστερης αυτής τροποποιητικής δήλωσης.

[...]

III. Επιβολή, κοινοποίηση και πληρωμή προστίμων (άρθρο 65 ΚΦΔ)

[...]

7.2. Περαιτέρω, ο χρόνος διαπίστωσης της παράβασης της εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης των παρ. 1 και 2 του άρθρου 53 του ΚΦΔ ταυτίζεται με το χρόνο τέλεσης της παράβασης. Ειδικά για την παράβαση της μη υποβολής δήλωσης που διαπιστώνεται χωρίς έλεγχο, σε περίπτωση έκδοσης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου λόγω μη υποβολής τροποποιητικής δήλωσης που προκύπτει κατόπιν διασταυρώσεων από τη φορολογική διοίκηση (ανωτέρω παρ. 3.2), ο χρόνος διαπίστωσης της παράβασης συμπίπτει με την έκδοση της σχετικής πράξης.

7.3 Ως προς τον χρόνο τέλεσης της παράβασης, σημειώνονται τα ακόλουθα σχετικά με τις παρ. 1 και 2 του άρθρου 53 του ΚΦΔ :

- Χρόνος τέλεσης της παράβασης εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης είναι ο χρόνος που υποβάλλεται η εν λόγω δήλωση
- Χρόνος τέλεσης της παράβασης παράλειψης υποβολής (ή μη υποβολής) δήλωσης είναι ο χρόνος κατά τον οποίο συμπληρώνεται η προβλεπόμενη από τον νόμο προθεσμία υποβολής της εν λόγω δήλωσης
- Χρόνος τέλεσης της παράβασης μη ανταπόκρισης σε αίτημα για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων είναι η παρέλευση άπρακτης της προθεσμίας που τάσσεται για την παροχή των πληροφοριών και στοιχείων.

[...]

IV. Έναρξη ισχύος- Μεταβατικές διατάξεις

8. Σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 1 του άρθρου 117 του ΚΦΔ, η ισχύς μεταξύ άλλων και των διατάξεων του άρθρου 53 του ΚΦΔ αρχίζει από τη δημοσίευση του ως άνω νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, δηλαδή από 19.04.2024 και εφεξής. Οι μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 70 του ν. 4987/2022 (Α'206) εξακολουθούν να ισχύουν σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 86 του ΚΦΔ.

9. Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι οι ανωτέρω διατάξεις των παρ. 1, 2, 3, 7 και 8 του άρθρου 53 του ΚΦΔ, εφαρμόζονται για παραβάσεις που τελούνται από 19.4.2024 και εφεξής, με την επιφύλαξη των περιπτώσεων για τις οποίες εξακολουθούν να ισχύουν οι μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 70 του ν. 4987/2022, όπως ενδεικτικά των παρ. 15 και 16 αυτού για την υποβολή εκπρόθεσμων δηλώσεων, που αφορούν χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις έως τις 31.12.2013.

Για φορολογικές παραβάσεις οι οποίες έχουν τελεστεί πριν την 19.04.2024, ανεξαρτήτως του χρόνου έκδοσης της καταλογιστικής του προστίμου πράξης, εφαρμόζονται οι προϊσχύουσες διατάξεις του ν. 4987/2022 (Α' 206), όπως ίσχυαν πριν την κατάργησή τους.

[...]
11. Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω παρατίθενται τα ακόλουθα παραδείγματα:
1ο: **Αρχική εκπρόθεσμη δήλωση απόδοσης παρακρατούμενου φόρου αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα, από την οποία δεν προκύπτει φόρος, για την οποία υπήρχε υποχρέωση υποβολής από ένα νομικό πρόσωπο που τηρεί βιβλία με απλογραφικό σύστημα** έως το τέλος του Μαρτίου 2024, αν υποβλήθηκε την 18η.4.2024, θα επιβληθεί το πρόστιμο της περ. α της παρ. 2 του άρθρου 54 του ν. 4987/2022 (100 ευρώ), ενώ αν υποβλήθηκε την 20η.4.2024 θα επιβληθεί το πρόστιμο της παρ. 2 του άρθρου 53 του ΚΦΔ (250 ευρώ). [...]».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 53 «Κυρώσεις για παράλειψη υποβολής ή εκπρόθεσμη υποβολή φορολογικών δηλώσεων και δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα και παράλειψη χορήγησης στοιχείων που ζητούνται από τη Φορολογική Διοίκηση» του ν.5104/2024 ορίζεται ότι:
«2. Ειδικά σε φορολογούμενους που δεν υποβάλλουν ή υποβάλλουν εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση, με εξαίρεση τις δηλώσεις που υποβάλλονται στη φορολογία κεφαλαίου και 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, σύμφωνα με το άρθρο 84 «Μεταβατικές διατάξεις» του ν.5104/2024, ορίζεται ότι: «4. Πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των ν. 4174/2013 (Α' 170) και 4987/2022 (Α' 206) εξακολουθούν να ισχύουν.».

Επειδή σύμφωνα με την Απόφαση Α.1053/2020 με θέμα: «Καθορισμός των λεπτομερειών εφαρμογής του άρθρου 2 της από 11.03.2020 ΠΝΠ (ΦΕΚ 55 Α') με την οποία λαμβάνονται κατεπείγοντα μέτρα αντιμετώπισης των αρνητικών συνεπειών της εμφάνισης του κορωνοϊού COVID-19 και της ανάγκης περιορισμού της διάδοσης του» του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. προβλέπεται μεταξύ άλλων ότι:
«1. Παρατείνονται μέχρι και την 31/08/2020 οι προθεσμίες καταβολής των βεβαιωμένων στις Δ.Ο.Υ./Ελεγκτικά Κέντρα οφειλών των επιχειρήσεων, οι οποίες έχουν ενεργό, κύριο κωδικό δραστηριότητας στις 20/03/2020 τους αναφερόμενους στο συνημμένο πίνακα ή των οποίων τα ακαθάριστα έσοδα ενεργού κατά την 20/3/2020 ΚΑΔ δευτερεύουσας δραστηριότητας από τους αναγραφόμενους στο συνημμένο πίνακα, όπως αυτά προκύπτουν από την αρχική δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 είναι μεγαλύτερα από τα ακαθάριστα έσοδα που αντιστοιχούν στον κύριο ΚΑΔ στις 20/3/2020, που λήγουν ή έληξαν από 11/03/2020 έως και την 30/4/2020. Έως την ίδια ημερομηνία και για τις ίδιες ως άνω οφειλές και πρόσωπα, παρατείνονται και οι προθεσμίες καταβολής των δόσεων ρυθμίσεων/διευκολύνσεων τμηματικής καταβολής βεβαιωμένων οφειλών.
2. Αναστέλλεται μέχρι και την 31/08/2020 η είσπραξη των βεβαιωμένων και ληξιπρόθεσμων κατά τις 11/03/2020 οφειλών των ανωτέρω προσώπων.
3. Κατά την καταβολή δεν υπολογίζονται οι τόκοι και προσαυξήσεις του χρονικού διαστήματος της αναστολής.

4. Στην περίπτωση που εργαζόμενοι επιχειρήσεων (μέρος ή όλοι) τίθενται σε καθεστώς αναστολής της σύμβασης εργασίας τους και ο οικείος εργοδότης καταγγείλει αυτή, καθώς και την περίπτωση που, μετά την ολοκλήρωση του μέτρου, οι επιχειρήσεις δεν διατηρούν τον ίδιο αριθμό θέσεων εργασίας, η παράταση ή η αναστολή παύει αυτοδικαίως και οι οφειλές βαρύνονται με τόκους και προσαυξήσεις, βάσει της αρχικής ημερομηνίας βεβαίωσης.»

Επειδή η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι βάσει του άρθρου 54 του ν.4987/2022 που εφαρμόζεται στη συγκεκριμένη περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης, αφού η δήλωση υποβλήθηκε πριν την 19/04/2024 (ημερομηνία έναρξης ισχύος του ν.5104/2024), δεν επιβάλλονται πρόστιμα σε περίπτωση μηδενικής δήλωσης ενώ ακόμα και στην περίπτωση που προκύπτει μικρό ποσό φόρου προς απόδοση εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του Φ.Π.Α. για μη υποχρέωση απόδοσης του φόρου μέχρι του ποσού των 30,00 ευρώ.

Επειδή με την υποβολή της υπ' αριθ. ...../29-05-2020 αρχικής δήλωσης παρακρατούμενων Φόρων από Μισθωτή Εργασία και Συντάξεις, με καταληκτική ημερομηνία εμπρόθεσμης υποβολής την 30/04/2020, η προσφεύγουσα δήλωσε παρακράτηση φόρου προς απόδοση σε ακαθάριστες αμοιβές ποσού 198,85 ευρώ περιόδου Φεβρουαρίου 2020, ύψους 6,25 ευρώ. Περαιτέρω δεν προκύπτει από καμία διάταξη νόμου ότι δεν επιβάλλεται το πρόστιμο όταν το ποσό προς απόδοση είναι μικρό. Αντιθέτως βάσει της Απόφασης Α.1099/2019 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. προβλέπεται μη επιβολή προστίμου σε περίπτωση εκπρόθεσμης μηδενικής δήλωσης παρακρατούμενου φόρου από μισθωτή εργασία.

Επειδή η προσφεύγουσα υποστηρίζει επιπλέον ότι βάσει της Απόφασης Α.1053/2020 δόθηκε παράταση στην καταβολή βεβαιωμένων οφειλών που έληξαν το διάστημα από 11/03/2020 έως 30/04/2020 για επιχειρήσεις με συγκεκριμένους ΚΑΔ, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνεται και η δική της επιχείρηση.

Επειδή το προσβαλλόμενο πρόστιμο δε συναρτάται με την παρέλευση της προθεσμίας καταβολής/απόδοσης του φόρου αλλά με την παρέλευση της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης, για την οποία δεν προβλέπεται παρέκκλιση από τις κείμενες διατάξεις με βάση την ανωτέρω εγκύκλιο.

Επειδή η αρμόδια φορολογική αρχή εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου, με την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής, ποσού 250,00 ευρώ, για την εκπρόθεσμη υποβολή της υπ' αριθ. ...../29-05-2020 αρχικής δήλωσης παρακρατούμενων Φόρων από Μισθωτή Εργασία και Συντάξεις.

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 παρ.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.

Ως εκ τούτου η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου θα πρέπει να επιβληθεί λόγω εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης παρακράτησης φόρου, με την οποία παρακρατήθηκε φόρος ποσού 6,25 ευρώ.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία 18/11/2025 και με αριθμό πρωτ. ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ....., με Α.Φ.Μ. ....., και την επικύρωση της προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας.

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

Υπ' αριθ. ...../29-10-2025 Πράξη Επιβολής Προστίμου, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας
Ποσό για καταβολή: 250,00 ευρώ

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η υπάλληλος του τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Α/Α
Χ. ΠΑΣΧΑΛΗΣ

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.