ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Αθήνα, 22/06/2026

ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312 350
E-mail : ded.ath@aade.gr

Αριθμός Απόφασης: 2651

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. Την από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου .....ηλεκτρονικώς υποβληθείσα (ID .....) ενδικοφανή προσφυγή της ..... που διατηρεί ατομική επιχείρηση με αντικείμενο δραστηριότητας ..... έδρα επί της οδού ..... και τηρεί βιβλία Β΄ κατηγορίας (απλογραφικά)», κατά της υπ' αριθμ. ..... πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 53 παρ. 2 ν. 5104/2024, φορολογικού έτους 2024, της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΔΕ Αττικής,
καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγραφα.

5. Την ως άνω πράξη επιβολής προστίμου της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία έκθεση διαπιστώσεων ελέγχου.

6. Τις απόψεις της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΔΕ Αττικής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ..... και αριθμό πρωτοκόλλου ..... ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της ....., 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. ..... πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 53 παρ. 2 ν. 5104/2024, φορολογικού έτους 2024, της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΔΕ Αττικής, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 250,00 ευρώ, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής, **στις 27/02/2025**, της με αριθμό ..... αρχικής δήλωσης απόδοσης παρακρατούμενου φόρου από μισθωτή εργασία και συντάξεις (Φ.Μ.Υ.) περιόδου παρακράτησης 10ου/2024. Η ανωτέρω δήλωση αφορά σε ακαθάριστες αμοιβές ποσού 1.909,00 ευρώ, για τις οποίες προέκυψε φόρος για καταβολή ποσού 57,60 ευρώ. Η υποβολή της δήλωσης αυτής θεωρείται εμπρόθεσμη μέχρι την 31/12/2024.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση του ως άνω προστίμου που της επιβλήθηκε, προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι το ποσό του καταβληθέντος φόρου είναι δυσανάλογα μικρότερο του βεβαιωθέντος προστίμου και αντιβαίνει στη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας του φόρου.

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».

Επειδή, με τις διατάξεις 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 κλίμακα της παραγράφου 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, σύμφωνα με το **άρθρο 64 «Συντελεστές παρακράτησης φόρου» του ν. 4172/2013**:
«4. Σε περίπτωση που η παρακράτηση φόρου δεν εξαντλεί τη φορολογική υποχρέωση ο παρακρατηθείς φόρος πιστώνεται έναντι του φόρου εισοδήματος που πρέπει να βεβαιωθεί από επιχειρηματική δραστηριότητα ή του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, κατά περίπτωση.
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 και τον φόρο της περ. ζ) της παρ. 1 [....]
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, σύμφωνα με το **άρθρο 67 «Υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων και καταβολή του φόρου» του ν. 4172/2013**:
«6. Ο φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων υπολογίζεται με βάση την ετήσια φορολογική δήλωση του φορολογούμενου και το ποσό της φορολογικής οφειλής καθορίζεται σύμφωνα με το άρθρο 32 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, κατόπιν έκπτωσης: α) του φόρου που παρακρατήθηκε, β) του φόρου που προκαταβλήθηκε, γ) του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή σύμφωνα με το άρθρο 9.
Σε περίπτωση που το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο, η επιπλέον διαφορά επιστρέφεται [...]».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1072/2015** με θέμα: «Οδηγίες περί της εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 60 του ν.4172/2013 αναφορικά με την παρακράτηση φόρου στο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις»:
«VII. ΛΟΙΠΕΣ ΟΔΗΓΙΕΣ
6.Με τις διατάξεις της παρ.6 του άρθρου 60 του ν.4172/2013 ορίζεται, ότι ο παρακρατούμενος φόρος στο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις αποδίδεται το αργότερο μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την ημερομηνία καταβολής του υποκείμενου σε παρακράτηση εισοδήματος και περαιτέρω με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παρ.4 του άρθρου 8 του ίδιου νόμου ορίζεται, ότι χρόνος κτήσης του εισοδήματος (είτε από μισθωτή εργασία είτε από επιχειρηματική δραστηριότητα) θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξής του. Συνεπώς το εισόδημα από μισθωτή εργασία, προκύπτει και καθίσταται απαιτητό με την ολοκλήρωση των παρεχόμενων υπηρεσιών είτε ανά μήνα για τους παρέχοντες έμμισθη υπηρεσία είτε ανά ημέρα για το ημερομίσθιο προσωπικό, δηλαδή όταν ο δικαιούχος απέκτησε δικαίωμα είσπραξης. Περαιτέρω, η υποχρέωση παρακράτησης φόρου αφορά αποκλειστικά τον εργοδότη, ο οποίος έχει ιδία και αυτοτελή υποχρέωση όπως προβεί στην παρακράτηση και απόδοση του παρακρατηθέντος ποσού στο Δημόσιο υποβάλλοντας σχετική δήλωση. Επομένως θα πρέπει να αποδίδεται παρακρατούμενος φόρος εισοδήματος από μισθωτή εργασία σύμφωνα με όσα ορίζονται από τις διατάξεις της παρ.6 του άρθρου 60 επί δεδουλευμένων αποδοχών μισθωτών ακόμα και αν αυτές δεν έχουν πραγματικά καταβληθεί στους δικαιούχους (σχετ. το με Α.Π. Δ12Α 1126595 ΕΞ 2014/16.9.2014 έγγραφο). Μετά την παραπάνω αποσαφήνιση γίνεται δεκτό, ότι δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα του ΚΦΔ (ν.4174/2013), για τις δηλώσεις απόδοσης παρακρατούμενων φόρων που υποβάλλονται ως 30.04.2015 και αφορούν εισοδήματα για τα οποία ο χρόνος απόδοσης,

σύμφωνα με την παρούσα, έχει παρέλθει ως την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας. Με την ΠΟΛ.1049/11.2.2014 Απόφαση ΓΓΔΕ όπως ισχύει μετά την τροποποίησή της με την ΠΟΛ.1217/2.10.2014 Απόφαση ΓΓΔΕ δόθηκαν οδηγίες αναφορικά με τον καθορισμό του τρόπου υποβολής της δήλωσης και απόδοσης του φόρου που παρακρατείται στο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις και στην ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν.3986/2011.

Επισημαίνεται, ότι όπως είχε διευκρινιστεί και στην Απόφαση αυτή, 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 για απόδοση****. Ειδικά στην περίπτωση που οι υπόχρεοι εργοδότες παύουν να απασχολούν προσωπικό, υποχρεούνται να υποβάλλουν προσωρινή δήλωση και να συμπληρώνουν την ειδική ένδειξη που αναγράφεται επί του εντύπου.* ***Για την υποβολή εκπρόθεσμων μηδενικών δηλώσεων ΦΜΥ δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα του ΚΦΔ (ν.4174/2013).***

Επειδή, σύμφωνα με την **Α. 1099/2019** του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. «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»:

«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, στο **άρθρο 53** «Κυρώσεις για παράλειψη υποβολής ή εκπρόθεσμη υποβολή φορολογικών δηλώσεων και δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα και παράλειψη χορήγησης στοιχείων που ζητούνται από τη Φορολογική Διοίκηση» **παρ. 2 του ν. 5104/2024**, όπως τροποποιήθηκε με το **άρθρο 37 του ν. 5301/2026**, ορίζεται ότι:

«2. Με την επιφύλαξη των παρ. 1Α και 7, σε φορολογούμενους που δεν υποβάλλουν ή υποβάλλουν εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση ή δήλωση παρακράτησης φόρου, με εξαίρεση τις δηλώσεις που υποβάλλονται στη φορολογία κεφαλαίου και τις δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα, δεν υποβάλλουν ή υποβάλλουν εκπρόθεσμα δήλωση Φ.Π.Α., από την οποία προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή 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.

7. Τα πρόστιμα των παρ. 1 και 2 δεν επιβάλλονται, σε περίπτωση υποβολής:
[...]
δ) εκπρόθεσμης αρχικής δήλωσης παρακρατούμενου φόρου, πλην του φόρου κερδών από τυχερά παίγνια, από την οποία το ποσό που προκύπτει προς καταβολή είναι έως εκατό (100) ευρώ ή εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης παρακρατούμενου φόρου, πλην του φόρου κερδών από τυχερά παίγνια, όταν και η αρχική δήλωση είχε υποβληθεί εκπρόθεσμα, και το επιπλέον ποσό που προκύπτει προς καταβολή σε σχέση με την αρχική δήλωση είναι έως εκατό (100) ευρώ».
Οι περιπτώσεις α', β', γ' και δ' της παραγράφου 7 του άρθρου 53 ν. 5104/2024 εφαρμόζονται για παραβάσεις που τελούνται από τις 19/04/2024 και εφεξής (παράγραφος 5 άρθρου 37 ν. 5301/2026)

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα, που είναι υπόχρεη τήρησης απλογραφικών βιβλίων, υπέβαλε εκπρόθεσμα την κάτωθι χρεωστική δήλωση απόδοσης παρακρατούμενου φόρου από μισθωτή εργασία και συντάξεις (Φ.Μ.Υ.) φορολογικού έτους 2024, ως εξής:

	Φορολογική Περίοδος (ΦΜΥ)	ΠΕΠ/Ημερομηνία	Αριθμός δήλωσης/Ημερομηνία Υποβολής	Χρεωστικό ποσό δήλωσης
1	10/2024	.....	.....	57,60

Λόγω της εκπρόθεσμης αυτής υποβολής, η Προϊσταμένη του ΚΕΦΟΔΕ Αττικής, επέβαλε σε βάρος της προσφεύγουσας το προβλεπόμενο πρόστιμο ποσού 250,00 ευρώ για την παραπάνω δήλωση.

Επειδή, σύμφωνα με τις προπαρατεθείσες διατάξεις, σε φορολογούμενους που υποβάλλουν εκπρόθεσμα δήλωση παρακράτησης φόρου από την οποία προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, επιβάλλεται πρόστιμο διακοσίων πενήντα (250) ευρώ ανά παράβαση, αν είναι υπόχρεοι τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος.

Επειδή, όμως με το άρθρο 37 του ν. 5301/2026, τροποποιήθηκε το άρθρο 53 του ν. 5104/2024 και μεταξύ άλλων στην παρ. 7 του άρθρου αυτού, προστέθηκε η περ. δ, σύμφωνα με την οποία τα πρόστιμα της παραγράφου 2 (του ίδιου άρθρου) δεν επιβάλλονται σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης αρχικής δήλωσης παρακρατούμενου φόρου, από την οποία το ποσό που προκύπτει προς καταβολή είναι έως εκατό (100) ευρώ, για παραβάσεις που τελούνται από τις 19/04/2024 και εφεξής (παράγραφος 5 άρθρου 37 ν. 5301/2026).
Επισημαίνεται ότι σύμφωνα με την Ε. 2059/2025, χρόνος τέλεσης της παράβασης εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης, είναι ο χρόνος που υποβάλλεται η εν λόγω δήλωση.

Επειδή, για την υποβολή της υπ' αριθμ. ..... δήλωσης στις ....., έχουν εφαρμογή οι ως άνω διατάξεις του άρθρου 53 του ν. 5104/2024, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 37 του ν. 5301/2026, καθόσον η παράβαση τελέστηκε μετά την 19/04/2024 και το ποσό του φόρου που προκύπτει προς καταβολή είναι μικρότερο των εκατό ευρώ. Συνεπώς το επιβληθέν πρόστιμο πρέπει να ακυρωθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της ..... και την **ακύρωση** της υπ' αριθ. ..... πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 53 του ν. 5104/2024, φορολογικού έτους 2024, της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΔΕ Αττικής.

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

Φορολογικό έτος 2024

- Η υπ' αριθμ. ..... Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 53 του ν. 5104/2024, της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΔΕ Αττικής: **0,00 ευρώ.**

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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.