



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 17-03-2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 759

ΤΜΗΜΑ : Α1 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604537
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
 - 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 Α.Α.Δ.Ε (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 υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1-9-2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,
4. Την από **25-11-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του Συλλόγου με την επωνυμία: «.....» **με ΑΦΜ**, με έδρα την Καλαμάτα, οδός, κατά της με αριθμό/27-10-2022 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **25-11-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του Συλλόγου με την επωνυμία: «.....» **με ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό/27-10-2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο, ποσού 100,00 ευρώ, γιατί υπέβαλε την 26-10-2022 εκπρόθεσμα την με αριθμό/27-10-2022 δήλωση έναρξης εργασιών του Συλλόγου με ημερομηνία έναρξης την 22-08-2022.

Ο προσφεύγων Σύλλογος, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση της ανωτέρω προσβαλλόμενης Πράξης Επιβολής Προστίμου ισχυριζόμενος την:

1. Παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας- παραβίαση δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης.
2. Αντίθεση με την αρχή της αναλογικότητας.
3. Παραβίαση αρχής προστατευμένης εμπιστοσύνης.
4. Έλλειψη φοροδοτικής ικανότητας.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος:

«Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Επειδή, με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), ορίστηκε ότι:

«1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικά, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου.....»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 62 παρ.4 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

«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 την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.»

Επειδή, η νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας έχει προσδιορίσει το εύρος εφαρμογής του δικαιώματος ακρόασης στην διοικητική διαδικασία. Συγκεκριμένα, μεταξύ άλλων περιπτώσεων, δεν εφαρμόζεται όταν πρόκειται για διοικητική ενέργεια που κατά το νόμο είναι δέσμια (ΣτΕ 1164/2009) ή στηρίζεται σε κριτήρια ή δεδομένα που από τη φύση τους είναι αντικειμενικά (ΣτΕ 3904/2008, ΣτΕ 2309/2009, ΣτΕ 1582/2010). Αναφέρει δε ότι είναι αναγκαία η προηγούμενη ακρόαση για πράξη επιβολής προστίμου μετά από διαπίστωση αντικειμενικών δεδομένων, μόνο εφόσον η σχετική διάταξη καταλείπει περιθώρια για την επιμέτρηση του προστίμου (ΣτΕ 122/2009).

Από τις πιο πάνω αποφάσεις, προκύπτει ότι το Δικαστήριο εξαρτά την άσκηση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης, από τη μορφή του μέτρου ή της ενέργειας που λαμβάνεται σε βάρος του διοικουμένου. Εάν αυτά λαμβάνονται κατά δέσμια αρμοδιότητα από τη διοίκηση, με βάση αντικειμενικά κριτήρια, η δε βλάβη που προκαλούν προέρχεται

απευθείας από το νόμο ως "αυτόματη" συνέπειά του, κρίνεται ότι μπορεί να παραλείπεται η ακρόαση του ενδιαφερομένου, ενδεχόμενη υπαιτιότητα του οποίου δεν ασκεί καμία επιρροή. Και αυτό γιατί η προηγούμενη ακρόαση έχει νόημα μόνο εάν μπορεί να επηρεάσει την κρίση του αποφασίζοντος οργάνου και τελικά να επιδράσει με οποιαδήποτε τρόπο στο περιεχόμενο της ενέργειάς του ή στο χρόνο εκδήλωσής της. Στην περίπτωση που το τελευταίο είναι υποχρεωμένο από το νόμο να προβεί στην ενέργεια ή να λάβει το δυσμενές μέτρο με μόνη προϋπόθεση τη συνδρομή συγκεκριμένων πραγματικών περιστατικών, τα οποία δεν επιδέχονται αμφισβήτηση και ταυτόχρονα δεν υπάρχει περιθώριο αξιολόγησης για το εάν εμπíπουν σε συγκεκριμένο κανόνα δικαίου, τότε ομιλούμε για απόλυτα δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης, που καθιστά συνταγματικά ανεκτή την παράλειψη της προηγούμενης ακρόασης.

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, η φορολογική αρχή ενήργησε, μετά την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης έναρξης εργασιών του προσφεύγοντος, εφαρμόζοντας τις κείμενες φορολογικές διατάξεις, χωρίς περαιτέρω ελεγκτικές ενέργειες και διασταυρώσεις. Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραβίασης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 10 του ν. 4987/2022 ορίζεται ότι:

«1. α) Κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που πρόκειται να καταστεί υπόχρεο σε καταβολή ή παρακράτηση φόρου, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία, ή σε υποβολή οποιασδήποτε δήλωσης που εμπíπτει στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα, υποβάλλει δήλωση εγγραφής στο φορολογικό μητρώο. Με την εγγραφή η Φορολογική Διοίκηση αποδίδει μοναδικό Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) σε κάθε φορολογούμενο κατά τα οριζόμενα στο επόμενο άρθρο. Στη δήλωση εγγραφής περιλαμβάνονται τα προσωπικά στοιχεία του φορολογούμενου, σε περίπτωση φυσικού προσώπου, καθώς και η επωνυμία, ο διακριτικός τίτλος και η έδρα, σε περίπτωση νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας. Προκειμένου για νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες, η δήλωση εγγραφής υποβάλλεται μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από τη νόμιμη σύστασή τους.

β) Κάθε πρόσωπο, φυσικό ή νομικό, ή νομική οντότητα, που πρόκειται να ασκήσει δραστηριότητες επιχειρηματικού περιεχομένου υποβάλλει δήλωση έναρξης στο φορολογικό μητρώο. Η δήλωση έναρξης υποβάλλεται πριν την πραγματοποίηση της πρώτης συναλλαγής στο πλαίσιο άσκησης της επιχειρηματικής δραστηριότητας. Εάν δεν έχει προηγηθεί δήλωση εγγραφής, αυτή γίνεται ταυτόχρονα με τη δήλωση έναρξης. Προκειμένου για νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες που πρόκειται να ασκήσουν δραστηριότητες επιχειρηματικού περιεχομένου, ως χρόνος έναρξης θεωρείται ο χρόνος της νόμιμης σύστασής τους. Η δήλωση έναρξης υποβάλλεται μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από τη νόμιμη σύσταση. Στη δήλωση έναρξης περιλαμβάνονται ο τόπος άσκησης της επιχειρηματικής δραστηριότητας, σε περίπτωση φυσικού προσώπου, τυχόν υποκαταστήματα, το αντικείμενο των εργασιών, το τηρούμενο λογιστικό σύστημα, καθώς και το καθεστώς Φ.Π.Α., στο οποίο υπάγεται ο φορολογούμενος.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 3 του ν. 4987/2022 ορίζεται ότι:

«Για τους σκοπούς του Κώδικα ισχύουν οι ορισμοί της κείμενης νομοθεσίας, εκτός αν προβλέπεται διαφορετικά στον Κώδικα. Οι παρακάτω ορισμοί ισχύουν για τους σκοπούς του Κώδικα:

...δ) ως «νομική οντότητα» νοείται κάθε μόνρφωμα εταιρικής ή μη οργάνωσης και κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα που δεν είναι φυσικό ή νομικό πρόσωπο, όπως ιδίως συνεταιρισμός, οργανισμός, υπεράκτια ή εξωχώρια εταιρεία, κάθε μορφής εταιρεία ιδιωτικών επενδύσεων, κάθε μορφής καταπίστευμα ή εμπίστευμα ή οποιοδήποτε μόνρφωμα παρόμοιας φύσης, κάθε μορφής ίδρυμα, σωματείο ή οποιοδήποτε μόνρφωμα παρόμοιας φύσης, κάθε

μορφή προσωπικής επιχείρησης ή οποιαδήποτε οντότητα προσωπικού χαρακτήρα, κάθε μορφής κοινή επιχείρηση, κάθε μορφής εταιρεία διαχείρισης κεφαλαίου ή περιουσίας ή διαθήκης ή κληρονομίας ή κληροδοσίας ή δωρεάς, κάθε φύσης κοινοπραξία, κάθε μορφής εταιρεία αστικού δικαίου, συμμετοχικές ή αφανείς εταιρείες, κοινωνίες αστικού δικαίου, ε) ως «νόμιμη προθεσμία καταβολής» νοείται το χρονικό διάστημα μέσα στο οποίο καταβάλλονται οι φόροι και τα πρόστιμα, όπως προβλέπεται στον νόμο που επιβάλλει την αντίστοιχη φορολογία και στον Κώδικα, ενώ ως «ληξιπρόθεσμο» νοούνται οι φόροι και τα πρόστιμα μετά την παρέλευση του ανωτέρου χρονικού διαστήματος,...

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1006/31-12-2013 διευκρινίζεται ότι:

«Άρθρο 1.

Εγγραφή στο φορολογικό μητρώο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου

1. Σε κάθε πρόσωπο, φυσικό ή νομικό ή νομική οντότητα όπως αυτό ορίζεται στο άρθρο 3 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ.) ημεδαπό ή αλλοδαπό, που πρόκειται να ασκήσει δραστηριότητες επιχειρηματικού περιεχομένου ή να καταστεί υπόχρεο σε καταβολή ή παρακράτηση φόρου σύμφωνα με τη φορολογική διαδικασία ή σε υποβολή οποιασδήποτε δήλωσης που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα αυτού, **αποδίδεται από τη φορολογική διοίκηση ενιαίος και μοναδικός Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.)** ανεξάρτητα του αριθμού των εγκαταστάσεων (υποκαταστημάτων, γραφείων, αποθηκών) που διαθέτει εντός και εκτός της Ελληνικής Επικράτειας, προκειμένου να εγγραφεί στο Φορολογικό Μητρώο.

Άρθρο 4

Δήλωση Έναρξης Επιχειρηματικής Δραστηριότητας

Τα πρόσωπα του άρθρου 1 της παρούσας, που πρόκειται να ασκήσουν επιχειρηματική δραστηριότητα και εξαιρούνται από τη σύσταση τους στην Υπηρεσία Μίας Στάσης (ΥΜΣ), υποχρεούνται να υποβάλλουν στη Φορολογική Διοίκηση δήλωση έναρξης επιχειρηματικής δραστηριότητας, πριν την πραγματοποίηση οποιασδήποτε συναλλαγής στο πλαίσιο της δραστηριότητας τους. Η μίσθωση ακινήτου για επαγγελματική στέγη δε θεωρείται συναλλαγή.

Ειδικά τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες υποβάλλουν τη δήλωση έναρξης επιχειρηματικής δραστηριότητας εντός τριάντα (30) ημερών από την καταχώρηση του καταστατικού τους στο ΓΕΜΗ ή στο οικείο Μητρώο ή Βιβλίο που προβλέπεται κατά περίπτωση ή από το έγγραφο σύστασης τους σε οποιαδήποτε άλλη περίπτωση.

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) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα ή υποβάλλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου,...

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παρ. 1 καθορίζονται ως εξής: α) εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την παρ. α' της παρ. 1 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των παρ. α', β', γ', δ', στ' και ιγ' της παρ. 1,...

Επειδή, εν προκειμένω ο προσφεύγων σύλλογος προέβη στις 26-10-2022 σε έναρξη εργασιών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, προσκομίζοντας τα απαιτούμενα δικαιολογητικά μεταξύ των οποίων και το με αρ. πρωτ./2022 Πιστοποιητικό του Πρωτοδικείου σύμφωνα με το οποίο αναγνωρίστηκε ο Σύλλογος με την υπ' αριθμ./2022 Διάταξη του Ειρηνοδικείου

..... και καταχωρήθηκε στα βιβλία σωματείων στις 22-08-2022 με αύξοντα αριθμό Συνεπώς, λαμβάνοντας υπόψη τα παραπάνω, ορθώς επιβλήθηκε το κρινόμενο πρόστιμο από τη φορολογική αρχή, καθόσον η δήλωση έναρξης εργασιών υποβλήθηκε μετά την παρέλευση της προθεσμίας των 30 ημερών από την καταχώρησή του στο βιβλίο Σωματείων.

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.

Επειδή, η φορολογική αρχή δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια ως προς την επιβολή ή μη του εκάστοτε επιβαλλόμενου φόρου ή προστίμου.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 25-11-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του Συλλόγου με την επωνυμία: «.....» με ΑΦΜ και την επικύρωση της με αριθμό/27-10-2022 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ.

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Α) Πρόστιμο άρθρου 54 § 1 περ. α' και § 2 περ. α' του Κ.Φ.Δ (Αριθ. Πράξης/21-10-2022), φορ. έτους 2022.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου- καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Πρόστιμο Συνολικού ποσού: 100,00€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του 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.