



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 24/4/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 816

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά Α. 8-10
Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332241
E-Mail : ded.thess@aaed.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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. 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 Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την από **27/12/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της ... με ΑΦΜ ... κατά α) της με αρ. ... - **30/11/2022** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58α του Ν.4987/2022 φορ. έτους 2022, β) της με αρ. ... - **30/11/2022** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4987/2022 φορ. έτους 2022 και γ) της με αρ. ... - **30/11/2022** πράξης επιβολής ειδικής χρηματικής κύρωσης άρθρου 13Α ν.2523/1997 φορ. έτους 2022 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ιωαννίνων, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις ανωτέρω πράξεις του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ιωαννίνων
6. Τις απόψεις της ΔΟΥ Ιωαννίνων.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **27/12/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της ..., Α.Φ.Μ. ..., 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 τη με αρ. ... - **30/11/2022** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58α του Ν.4987/2022 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ιωαννίνων επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα ασκούσα ατομική επιχείρηση (ενοικίαση επιπλωμένων δωματίων / διαμερισμάτων για μικρή διάρκεια), για το φορολογικό έτος 2022, πρόστιμο ποσού 250,00€, λόγω μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου – απόδειξης παροχής υπηρεσιών (Α.Π.Υ.) σε δεκαεννέα περιπτώσεις, συνολικής καθαρής αξίας 845,13€ πλέον ΦΠΑ 109,87€, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 8, 12 και 13 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 58α παρ.1 του ΚΦΔ.
- Με τη με αρ. ... - **30/11/2022** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4987/2022 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ιωαννίνων επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για το φορολογικό έτος 2022, πρόστιμο ποσού 500,00€, λόγω μη έκδοσης δεκαεννέα ειδικών στοιχείων - αποδείξεων εισπραχής φόρου διαμονής, συνολικής αξίας 9,50€, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 53 του Ν.4389/2016 όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει με το άρθρο 120 του Ν.4514/2018, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 περ.1 ιε´ και παρ.2 η´ του ΚΦΔ.
- Με τη με αρ. ... - **30/11/2022** πράξη επιβολής ειδικής χρηματικής κύρωσης άρθρου 13Α ν.2523/1997 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ιωαννίνων, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για το φορολογικό έτος 2022, πρόστιμο ποσού 1.500,00€, λόγω μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου – απόδειξης παροχής υπηρεσιών σε δεκαεννέα περιπτώσεις καθαρής αξίας 845,13€ πλέον ΦΠΑ 109,87€ και συνολικής αξίας 955,00€, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 8, 12 και 13 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) που επισύρει τις κυρώσεις της παρ. 8 του άρθρου 13Α του ν.2523/1994.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 6/9/2022 εκθέσεων μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ν.4308/2014 ΕΛΠ και του ΚΦΔ και ειδικής χρηματικής κύρωσης (άρθρου 13 παρ. 8 ν.2523/1997) της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης – Ε΄ Υποδιεύθυνσης Λάρισας, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της με αρ. .../2022 εντολής του Προϊσταμένου της.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν οι προαναφερθείσες πράξεις επιβολής προστίμου, προβάλλοντας άμεσα ή έμμεσα τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- Παραβιάστηκε η αρχή της χρηστής διοίκησης και της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του φορολογούμενου πολίτη, διότι παρέδωσε η ίδια όλα τα έντυπα, ακόμα και αυτά που ήταν πρόχειρα (τετραδίο με σημειώσεις) στην ελεγκτική αρχή. Σε κάθε περίπτωση ο τρόπος τήρησης του τετραδίου – σημειώσεων ήταν όλως πρόχειρος και δεν αποδεικνύει την τέλεση των αποδιδόμενων σε αυτήν παραβάσεων.

- Παραβίαση της αρχής της προστασίας του διοικούμενου και της αναλογικότητας. Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν καθ' υπέρβαση των άκρων ορίων της διακριτικής ευχέρειας της διοίκησης, καθώς δεν είχε υποπέσει στο παρελθόν σε καμία φορολογική παράβαση.

Ως προς τη με αρ. ... - 30/11/2022 πράξη επιβολής προστίμου ειδικής χρηματικής κύρωσης άρθρου 13Α ν.2523/1997 φορ. έτους 2022 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ιωαννίνων

Επειδή, με την παρ. ... - 30/11/2022 πράξη επιβολής προστίμου ειδικής χρηματικής κύρωσης άρθρου 13Α ν.2523/1997 φορ. έτους 2022 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ιωαννίνων, που επιβλήθηκε σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, προσβάλλεται κατά τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας ενώπιον του Προέδρου Πρωτοδικών του Διοικητικού Πρωτοδικείου του τόπου της κατοικίας του φορολογουμένου ή της έδρας της επιχείρησης.

Συνεπώς, η με αρ. ... - 30/11/2022 πράξη επιβολής προστίμου ειδικής χρηματικής κύρωσης άρθρου 13Α ν.2523/1997 φορ. έτους 2022 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ιωαννίνων, προσβάλλεται δια της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής **απαραδέκτως**.

Ως προς τις λοιπές προσβαλλόμενες πράξεις

Επειδή, με το άρθρο 23 παρ. ... - Ε' υποδιεύθυνσης Λάρισας, εισήλθαν στην εγκατάσταση της προσφεύγουσας επί της οδού ..., και αφού έκαναν γνωστή την ιδιότητά τους θεώρησαν τα εκδοθέντα στοιχεία της. Αρχικά ζήτησαν να τους επιδειχθούν τα φορολογικά στοιχεία που εκδίδει για την παροχή των υπηρεσιών διαμονής. Άμεσα τους παραδόθηκαν τα χειρόγραφα μπλοκ ΑΠΥ και των ειδικών στοιχείων – αποδείξεων εισπραξής φόρου διαμονής, εκ των οποίων ο έλεγχος θεώρησε το φύλλο με α/α ... των ΑΠΥ και ... των αποδείξεων εισπραξής φόρου διαμονής.

Περαιτέρω, κατά τη διάρκεια του ελέγχου, πάνω στο γραφείο υποδοχής των εγκαταστάσεων της προσφεύγουσας βρέθηκαν φύλλα ημερολογίου με σημειώσεις, και συγκεκριμένα 11 φύλλα, πάνω στα οποία αναγράφονταν ημερομηνίες, ονόματα και ποσά από 01/07/2022 έως 04/08/2022, τα οποία υπογράφηκαν από τους ελεγκτές και την προσφεύγουσα και κατασχέθηκαν με τη με αρ. .../7-8-2022 έκθεση κατάσχεσης βιβλίων και στοιχείων, αντίγραφο της οποίας της επιδόθηκε κατά τη διάρκεια του ελέγχου. Η προσφεύγουσα με προφορική δήλωσή της παραδέχθηκε ότι οι ως άνω ιδιόχειρες σημειώσεις αποτυπώνουν το πλάνο των κρατήσεων – αφίξεων – αναχωρήσεων για τα επιπλωμένα δωμάτια – διαμερίσματα από 01/07/2022 έως 04/08/2022.

Ακολούθως οι ελεγκτές ζήτησαν τα φορολογικά στοιχεία που η προσφεύγουσα εξέδωσε για το παραπάνω χρονικό διάστημα, τα οποία άμεσα τους παρέδωσε. Από τον αντιπαραβολικό έλεγχο των δεδομένων των κατασχεμένων φύλλων με ονόματα και ποσά με τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε στο φορ. έτος 2022 38 φορολογικά στοιχεία, ήτοι δεκαεννέα αποδείξεις για παροχή υπηρεσιών (διαμονής σε επιπλωμένα δωμάτια και διαμερίσματα) σε ισάριθμους πελάτες, με συνολική αξία 955,00€, καθαρής αξίας 845,13€ πλέον ΦΠΑ 109,87€ και δεκαεννέα ειδικά στοιχεία – αποδείξεις εισπραξής φόρου διαμονής, συνολικής αξίας 9,50€ (που δεν επιβαρύνεται με ΦΠΑ) για τις διανυκτερεύσεις (χρήσεις) ισάριθμων πελατών.

Για τις ανωτέρω διαπιστώσεις, ο έλεγχος συνέταξε και επέδωσε στην προσφεύγουσα το με αρ. ... – **7/8/2022** σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) - κλήση σε ακρόαση (άρθρα 28 & 62 του ΚΦΔ και άρθρο 6 του Ν. 2690/1999) και τον με αριθμό ... – **7/8/2022** προσωρινό προσδιορισμό προστίμου με τις παραπάνω διαπιστωθείσες παραβάσεις της μη έκδοσης αποδείξεων παροχής υπηρεσιών και ειδικών στοιχείων - αποδείξεων είσπραξης φόρου διαμονής. Η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στο παραπάνω σημείωμα και δεν υπέβαλε στην ΥΕΔΔΕ υπόμνημα με τυχόν αντιρρήσεις της.

Επειδή, η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δεν προσκομίζει κανένα στοιχείο που να αποδεικνύει τον ισχυρισμό της περί μη τέλεσης των αποδιδόμενων σε αυτήν παραβάσεων και να μεταβάλλουν το αποτέλεσμα του ελέγχου.

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 & 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, σύμφωνα με τη θεωρία, η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση προστατεύει την εύλογη πεποίθηση του μέσου, καλόπιστου και εχέφρονα διοικούμενου ότι μια συγκεκριμένη κατάσταση ευμενής για τον ίδιο, που έχει δημιουργηθεί είτε από θεσμικό πλαίσιο είτε από διοικητική πρακτική συνεχή, ομοιόμορφη και με χρονική διάρκεια, δεν πρόκειται να μεταβληθεί ή αν μεταβληθεί θα ληφθεί υπόψη η βλάβη που ο διοικούμενος θα υποστεί. Σύμφωνα δε με τη νομολογία, ζήτημα παραβίασης της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση γεννάται, εφόσον με θετική ενέργεια της δημιουργείται στον διοικούμενο η σταθερή κι εύλογη πεποίθηση ότι ορισμένη συμπεριφορά του είναι νόμιμη, δεν αρκεί δε για τη δημιουργία της πεποιθήσεως αυτής μόνη η αδράνεια της Διοίκησης να επιβάλλει διοικητικές κυρώσεις ή άλλα μέτρα σε βάρος του διοικούμενου (ΣτΕ 2674/2013, 1608/2004).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η Διοίκηση δε διαπιστώθηκε να έχει προβεί σε καμία (θετική) ενέργεια, ικανή να προκαλέσει την εύλογη πεποίθηση στην προσφεύγουσα ότι δεν προτίθεται να προβεί σε οποιονδήποτε καταλογισμό φόρου ή προστίμου σε βάρος της.

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχου διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων.

Επειδή, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟΛΣΤΕ 990/2004, ΣΤΕ 1249/2010). Ο σκοπός που επιδιώκεται εν προκειμένω, είναι ο κολασμός του παραβάτη και η αποτροπή παρομοίων παραβάσεων. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος των φόρων αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβίασεως της αρχής της αναλογικότητας, ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, περί μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, όπως αυτές καταγράφονται στην από 6/9/2022 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ν.4308/2014 ΕΛΠ και του ν.4174/2013 ΚΦΔ της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης – Ε΄ υποδιεύθυνσης Λάρισας και επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες.

Συνεπώς ο ισχυρισμός της περί μη τέλεσης των αποδιδόμενων σε αυτήν παραβάσεων **απορρίπτεται ως αναπόδεικτος**, ενώ οι ισχυρισμοί της περί παραβίασης της χρηστής διοίκησης και της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του φορολογούμενου πολίτη, της προστασίας του διοικούμενου και της αναλογικότητας, **απορρίπτονται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενοι**.

Αποφασίζουμε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **27/12/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της ... με **ΑΦΜ:.....**

1. ως **απαράδεκτης** ως προς τη με αρ. ... - **30/11/2022** πράξη επιβολής προστίμου ειδικής χρηματικής κύρωσης άρθρου 13Α ν.2523/1997 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ιωαννίνων φορ. έτους 2022 και
2. ως **αναπόδεικτης** ως προς α) τη με αρ. ... - **30/11/2022** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58α του Ν.4987/2022 φορ. έτους 2022 και β) τη με αρ. ... - **30/11/2022** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4987/2022 φορ. έτους 2022 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ιωαννίνων.

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

- Η με αρ. ... - **30/11/2022** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58α του Ν.4987/2022 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ιωαννίνων φορ. έτους 2022

Πρόστιμο	250,00€
-----------------	----------------

- Η με αρ. ... - **30/11/2022** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4987/2022 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ιωαννίνων φορ. έτους 2022

Πρόστιμο	500,00€
-----------------	----------------

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.