



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη : 30-4-2020

Αριθ. Πρωτ.: 793

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aade.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ.Της Απόφασης ΠΟΛ 1064/12-04-2017 του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Ε. 2043/6-4-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30-3-2020 ΠΝΠ (Α' 75).

4. 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*»

5.Την από ...**2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του ... με ΑΦΜ ..., κατοίκου ..., κατά των με αριθμ. .../**2019** & .../**2019** πράξεων επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2019, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

6.Τις ως άνω πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

7.Τις απόψεις της φορολογικής αρχής.

8.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ...**2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ... με 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 υπ' αρ. .../**...2019** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4174/2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 2.500,00 €, λόγω μη συμμόρφωσης με τις υποχρεώσεις του άρθρου 13 του Ν.4174/2013 (μη τήρηση λογιστικών αρχείων) κατά παράβαση των άρθρων 3,5,12 του Ν.4308/2014 σε συνδυασμό με το αρ.13 παρ.1 του Ν.4174/2013, που επισύρουν τις κυρώσεις του αρ.54 παρ.1 περ.η' και παρ.2 περ.ε'.
- Με την υπ' αρ. .../**...2019** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4174/2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 100,00 €, λόγω μη υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών, στο φορολογικό έτος 2019, κατά παράβαση του άρθρου 10 παρ.1 του Ν.4174/2013 που επισύρει τις κυρώσεις του αρ.54 παρ.1 περ.α' και παρ.2 περ.α' του Ν. 4174/2013.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις συντάχθηκαν βάσει της από ...2019 έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου των υπαλλήλων της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, δυνάμει της από .../**...2019** χειρόγραφης εντολής επιτόπιου προληπτικού ελέγχου. Σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου που διενεργήθηκε στις .../2019, ημέρα Σάββατο και ώρα 13:10 μμ, υπάλληλοι της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, εντόπισαν το κατάστημα του προσφεύγοντα, για το οποίο είχαν ήδη διαπιστώσει την ύπαρξη διαφημίσεων μέσω internet. Πριν την είσοδό τους στο ως άνω κατάστημα, διαπίστωσαν ότι από αυτό εξήλθαν δύο αυτοκίνητα, με αριθμούς πινακίδων ... και ..., τα οποία είχαν λάβει υπηρεσίες πλυντηρίου αυτοκινήτων και κατέβαλαν 10€ έκαστος, χωρίς να επιδείξουν απόδειξη. Μετά την είσοδό τους στο κατάστημα, ζήτησαν από τον προσφεύγοντα να προσκομίσει οποιοδήποτε φορολογικό στοιχείο για την ως άνω παροχή υπηρεσιών. Ο προσφεύγων απάντησε ότι δεν εξέδωσε αποδείξεις παροχής υπηρεσιών ή άλλο φορολογικό στοιχείο εσόδου και δεν διέθετε Φ.Τ.Μ.

Κατόπιν αυτού, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ Κοζάνης εξέδωσε το υπ'αριθμ. .../**...2019** Σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου – κλήση σε ακρόαση, με το οποίο κλήθηκε ο προσφεύγων να εκφράσει τις απόψεις του σχετικά με την παράβαση της μη έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης σε δύο περιπτώσεις, αξίας 10€ έκαστη, καθώς και τον υπ'αριθμ. .../**...2019** προσωρινό προσδιορισμό

προστίμου, ύψους 500€. Ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στην κλήση προς ακρόαση και η Δ.Ο.Υ. Κοζάνης συνέταξε τις από ...2019 εκθέσεις ελέγχου, επί των οποίων διαπιστώνεται ότι ο προσφεύγων υπέβαλε δήλωση διακοπής των δραστηριοτήτων του με αντικείμενο εργασιών «υπηρεσίες πλυσίματος οχημάτων» που ασκούσε στην ίδια έδρα, στις .../2012, ενώ κατά την ημέρα του επιτόπιου ελέγχου, δεν τηρούσε αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα αρχεία. Κατόπιν αυτού, απέστειλε τις ως άνω εκθέσεις ελέγχου, το υπ'αριθμ. .../...2019 σημείωμα διαπιστώσεων και την ταυτάριμη προσωρινή πράξη προσδιορισμού προστίμου, στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του υπόχρεου, τη Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, προκειμένου αυτή να εκδώσει την οριστική πράξη προσδιορισμού προστίμου. Η Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, βάσει των ως άνω εκθέσεων ελέγχου εξέδωσε τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις προσδιορισμού προστίμου για τις παραβάσεις της μη τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και της μη υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, ισχυριζόμενος ότι διαθέτει μηχανήματα πλυντηρίου, καθώς στο παρελθόν, μέχρι τις ...2012, ασκούσε αυτή τη δραστηριότητα. Την ημέρα του ελέγχου προέβη δοκιμαστικά σε δωρεάν πλύσιμο των δύο αυτοκινήτων, προκειμένου να ελέγξει τη λειτουργία των μηχανημάτων του ώστε να επαναλειτουργήσει η επιχείρηση. Τα ελεγκτικά όργανα δεν αποδέχθηκαν τους ισχυρισμούς του, αλλά συμπέραναν ότι δεν εξέδωσε δύο αποδείξεις παροχής υπηρεσιών αξίας 10€ έκαστη και του επέβαλαν πρόστιμο 500€. Ωστόσο, δεν απέδειξαν ότι εισέπραξε τίμημα, ώστε να είναι υποχρεωμένος να εκδώσει φορολογικό παραστατικό. Η έκθεση ελέγχου είναι αόριστη, αντιφατική και αναπαισιολόγητη. Επίσης, καταχρηστικά η Διοίκηση προέβη σε πενταπλασιασμό του προστίμου, καθώς για την ίδια πράξη που στηρίζεται στην ίδια έκθεση ελέγχου επιβλήθηκε πρόστιμο 2.500€, αντί των 500€ που αρχικά είχε επιβληθεί με την προσωρινή πράξη επιβολής προστίμου.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ.1 του Ν.4174/2013 *«Κάθε πρόσωπο που πρόκειται να ασκήσει δραστηριότητες επιχειρηματικού περιεχομένου ή να καταστεί υπόχρεο σε καταβολή ή παρακράτηση φόρου, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία ή σε υποβολή οποιασδήποτε δήλωσης που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα υποβάλλει δήλωση εγγραφής στο φορολογικό μητρώο κατά τον τρόπο και το χρόνο που ορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα. Με όμοια απόφαση είναι δυνατόν να ορίζονται άλλες κατηγορίες προσώπων, για τις οποίες απαιτείται εγγραφή στο φορολογικό μητρώο.»*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 παρ.1 του Ν.4174/2013 *«Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για*

τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.»

Επειδή, ο ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α΄ 251/24.11.2014) Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις, , ορίζει στο **άρθρο 1** ότι : «1. Για την εφαρμογή των ρυθμίσεων αυτού του νόμου λαμβάνονται υποχρεωτικά υπόψη οι ορισμοί του παραρτήματος Α΄. 2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: α) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρείας, της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, της ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρείας και της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας.

β) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας, όταν όλοι οι άμεσοι ή έμμεσοι εταίροι των προσώπων αυτών έχουν περιορισμένη ευθύνη λόγω του ότι είναι είτε νομικά πρόσωπα της περίπτωσης α΄ της παρούσας παραγράφου ή άλλου νομικού τύπου συγκρίσιμου με τα νομικά πρόσωπα της περίπτωσης αυτής.

γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα [του ιδιωτικού τομέα] που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη.» Στο **άρθρο 3** ότι : «1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκυπτόντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς. 2. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας παρακολουθεί σε αρχείο κάθε στοιχείο του ισολογισμού, καθώς και κάθε μεταβολή αυτού. 3. Η τήρηση των αρχείων των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου γίνεται με τρόπο ανάλογο του μεγέθους και της φύσης της οντότητας και σύμφωνα με τον παρόντα νόμο». Στο **άρθρο 12** ότι: «1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη. ...8. Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο ν. 1809/1988 κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου.» και στο άρθρο 13 περί του «Χρόνου έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης» του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι: « Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται: α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής. ...».

Επειδή με την **ΠΟΛ.1003/31.12.2014**, με την οποία παρέχονται οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α΄ 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων,

συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» ορίζεται μεταξύ άλλων ότι : «11.1.1 Με την παράγραφο αυτή εισάγεται η έννοια της γένεσης της υποχρέωσης έκδοσης του τιμολογίου. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή η παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών». 13.1.1 Με την παράγραφο αυτή καθορίζεται ο χρόνος έκδοσης παραστατικών λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή τιμολόγιο, κατά περίπτωση), ανάλογα με το αντικείμενο της πώλησης».

Επειδή, στην Πολ. **1006/31-12-2013** - Διαδικασία και δικαιολογητικά Απόδοσης Αριθμού Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) / Μεταβολής Στοιχείων και Έναρξης / Μεταβολής και Διακοπής Επιχειρηματικής Δραστηριότητας, προβλέπεται ότι: «Άρθρο 4 - Τα πρόσωπα του άρθρου 1 της παρούσας, που πρόκειται να ασκήσουν επιχειρηματική δραστηριότητα τα οποία εξαιρούνται από τη σύσταση τους στην Υπηρεσία Μέσης Στάσης (ΥΜΣ), υποχρεούνται, να υποβάλλουν στη Φορολογική Διοίκηση, δήλωση έναρξης επιχειρηματικής δραστηριότητας, πριν την πραγματοποίηση οποιασδήποτε συναλλαγής στα πλαίσια της δραστηριότητας τους».

Επειδή, με το **N. 4446/2016** ορίστηκε η διαδικασία σύστασης εταιρειών μέσω της Υπηρεσίας Μίας Στάσης προβλέπεται στο Ν. 4446/2016, στο άρθρο 1 του οποίου ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις του παρόντος ρυθμίζουν τις διαδικασίες σύστασης εμπορικών επιχειρήσεων με τη μορφή προσωπικών και κεφαλαιουχικών εμπορικών εταιρειών και συγκεκριμένα των ομορρύθμων εταιρειών, των ετερορρύθμων εταιρειών, των ιδιωτικών κεφαλαιουχικών εταιρειών, των εταιρειών περιορισμένης ευθύνης και των ανωνύμων εταιρειών (εφεξής: «Εταιρείες»)».

Επειδή, με τις ΔΕΛ Β 1076560/2-6-2015 & ΔΕΛ Β 1103395/6-7-2016 εγκυκλίου δόθηκαν οδηγίες στη Διοίκηση για τη διενέργεια μερικών επιτόπιων ελέγχων πρόληψης και διαπίστωσης της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων. Σύμφωνα με αυτές, «κάθε συνεργείο μερικού επιτόπιου ελέγχου όταν διαπιστώνει διακίνηση αγαθών στο δρόμο ή έξοδο πελατών από κάθε είδους επαγγελματική εγκατάσταση πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, θα ζητά το προβλεπόμενο από το Ν.4308/2014 παραστατικό διακίνησης ή πώλησης.... Εφόσον διαπιστώνεται η μη έκδοση παραστατικού διακίνησης ή πώλησης καθώς και στις περιπτώσεις που τα παραστατικά που αφορούν τη συναλλαγή δεν επιδεικνύονται στο συνεργείο ελέγχου, τα μέλη του συνεργείου θα εισέρχονται στην επαγγελματική εγκατάσταση, θα αναφέρουν την ιδιότητά τους, θα επιδεικνύουν την εντολή ελέγχου και την αστυνομική τους ταυτότητα και θα επαληθεύουν την παράβαση, θεωρώντας ταυτόχρονα τα βιβλία (στις περιπτώσεις που η επιχείρηση υποχρεούται σε ενημέρωση βιβλίων και εφόσον αυτά επιδειχθούν) και τα στοιχεία της επιχείρησης (ημερομηνία ελέγχου, ονοματεπώνυμο υπαλλήλων, υπογραφές). »

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 54 παρ. 1 περ. α' και η' του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «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 υποβάλει ελλιπή» δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου, **η)** δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του», ενώ σύμφωνα με το άρθρο 54 παρ. 2 περ. α' & ε' του ανωτέρου νόμου ορίζεται ότι: «Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: **α)** εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περίπτωση α' της παραγράφου 1 {...}, **ε)** δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ στις περιπτώσεις ε', ζ' και η' της παραγράφου 1 {...}»

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».

Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου-φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. Το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «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 προφορικώς, 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. 3.....4.....».

Κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου **28 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013)**, με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός

προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1.....».

Επειδή, περαιτέρω, στην παράγραφο 4 του άρθρου 62 του Ν 4174/2013 ορίζεται ότι: *“Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει 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, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.*

Επίσης, με τη με αριθ. **ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014** εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., έχει διευκρινιστεί ότι δεν κοινοποιείται σημείωμα διαπιστώσεων και προσωρινός προσδιορισμός προστίμου στις περιπτώσεις πράξεων επιβολής προστίμων που αφορούν διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για τις πράξεις επιβολής προστίμων τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου».

Επειδή όπως έχει κριθεί με τις αριθ. 1724/2005 και 3134/2003 αποφάσεις ΣΤΕ ότι: “ ... το εύρος εφαρμογής του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας συμπίπτει με εκείνο του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος και επομένως η διάταξη αυτή δεν έχει έδαφος εφαρμογής σε περιπτώσεις δυσμενών διοικητικών πράξεων, οι οποίες εκδίδονται βάσει αντικειμενικών προϋποθέσεων, ασυνδέτως προς οποιαδήποτε υποκειμενική συμπεριφορά του προσώπου, του οποίου τα συμφέροντα θίγουν”.

Επειδή, όταν βάσει της συγκεκριμένης ειδικής νομοθεσίας που διέπει την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξης προβλέπονται, πέραν της αρχικής προηγούμενης ακρόασης, και ένα ή περισσότερα στάδια ενδικοφανούς διαδικασίας ενώπιον ανωτέρων οργάνων η μη τήρηση του προβλεπόμενου τύπου της προηγούμενης ακρόασης κατά την διαδικασία έκδοσης της αρχικής πράξης καλύπτεται, εφόσον ο ενδιαφερόμενος ασκήσει την ή ενδικοφανείς προσφυγές και προβάλει τους κρίσιμους, κατ’ αυτόν, ισχυρισμούς που δεν προέβαλε πριν την έκδοση της αρχικής πράξεως. (ΣΤΕ 1392/2016).

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 εμπίπτουν σε συγκεκριμένο κανόνα δικαίου, τότε ομιλούμε για απόλυτα δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης, που καθιστά συνταγματικά ανεκτή την παράλειψη της προηγούμενης ακρόασης.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Ν.4174/2013 «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.*»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 του Ν.4174/2013 «*Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.*»

Επειδή περαιτέρω, οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν (αρ.9 παρ.2 του Ν.4174/2013).

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, στην προκειμένη περίπτωση:

- Στα πλαίσια του επιτόπιου ελέγχου στις ...2019 και ώρα 13:10 μ.μ., από υπαλλήλους της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης διαπιστώθηκε ότι σε αύλειο χώρο στη ..., υπήρχε εγκατάσταση πλυντηρίου αυτοκινήτων.
- Εντός αυτού βρίσκονταν αυτοκίνητα σε αναμονή για καθαρισμό, ενώ τη στιγμή εισόδου των ελεγκτών ο προσφεύγων έπλενε το με αριθμό κυκλοφορίας ... αυτοκίνητο.
- Πριν την είσοδο των ελεγκτών στην επιχείρηση, διαπιστώθηκε η έξοδος δύο αυτοκινήτων με αριθμούς κυκλοφορίας ... και ... για τα οποία μόλις είχαν παρασχεθεί υπηρεσίες πλυσίματος.
- Ο προσφεύγων παραδέχθηκε ότι δεν εξέδωσε αποδείξεις λιανικής πώλησης, ούτε και διέθετε ΦΤΜ.

Κατόπιν των ως άνω διαπιστώσεων οι ελεγκτές επέδωσαν στον προσφεύγοντα το υπ' αριθμ. .../...2019 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου – Κλήση σε ακρόαση, με το οποίο του γνωστοποιούσαν εγγράφως και τον καλούσαν να εκφέρει τις απόψεις του, σχετικά με τη διαπιστωθείσα παράβαση της μη έκδοσης δύο Α.Λ.Π., για τα αυτοκίνητα που μόλις είχαν πλυθεί. Ωστόσο, μετά την ολοκλήρωση του επιτόπιου ελέγχου, από το ηλεκτρονικό αρχείο της Υπηρεσίας (taxis) διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων δεν είχε υποβάλλει δήλωση έναρξης εργασιών, ούτε τήρησε τις υποχρεώσεις του άρθρου 13 του ΚΦΔ (τήρηση βιβλίων & στοιχείων), γεγονός που επέφερε την επιβολή των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από .../2019 **εκθέσεις μερικού επιτόπιου ελέγχου** της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ. .../...2019 ενδικοφανούς προσφυγής του ... με Α.Φ.Μ.:

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

Υπ'αρ. .../...2019 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2019.

Ποσό	προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
		2.500,00€	2.500,00 €

Υπ'αρ. .../...2019 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2019.

Ποσό	προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
		100,00€	100,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

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.