



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων Θεσσαλονίκη

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 257/07-02-2024

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

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 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 ΦΕΚ Α' 206) εφεξής ΚΦΔ.
- β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»
- γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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 1069/4-3-2014 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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **12/10/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία **με ΑΦΜ**, κατά της με αριθμό/**05-09-2023** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. του προϊσταμένου της ΔΟΥ Τρικάλων, φορολογικού έτους 2023.

5. Την ως άνω αναφερόμενη πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. του προϊσταμένου της ΔΟΥ Τρικάλων, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της υπ'αρ.πρωτ./**12-10-2023** ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία **με ΑΦΜ**, 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 με αρ./**05-09-2023** προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 500,00€, για το φορολογικό έτος 2023, λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 54§1 περ. β' του Κ.Φ.Δ. που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54§2 του Κ.Φ.Δ.. Η παράβαση αφορά στην εκπρόθεσμη υποβολή της με αρ./**02-09-2023** τροποποιητικής δήλωσης για φόρο διαμονής της φορολογικής περιόδου 01/04/2023 – 30/04/2023, με ποσό απόδοσης 205,50€.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου, επικαλούμενη την αρχή της χρηστής διοίκησης, της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου και την αρχή της αναλογικότητας.

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 19** (Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης) **παρ. 1** και **παρ. 3 περ. α)** και **περ. β)** του **Κ.Φ.Δ.** ορίζεται ότι

«**1.** Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση.

3.α) Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού του φόρου.

β. Τροποποιητική φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης.

γ) Εάν η τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβληθεί μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 και μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου, εφόσον προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, επιβάλλεται επί του ποσού αυτού, αντί του προστίμου του άρθρου 54, πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου της παρ. 1 του άρθρου 58, της παρ. 2 του άρθρου 58Α ή της παρ. 2 του άρθρου 59, κατά περίπτωση....».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 1** (Τουριστικές επιχειρήσεις) **παρ. 1** και **παρ. 2 περ. β. υποπερ. γγ. του Ν.4276/2014** «Απλούστευση διαδικασιών λειτουργίας τουριστικών επιχειρήσεων και τουριστικών υποδομών, ειδικές μορφές τουρισμού και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ155Α/30-07-2014) ορίζεται ότι

«1. Ως τουριστικές επιχειρήσεις ορίζονται οι επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στον τομέα του τουρισμού και είναι οι εξής:

α. Τουριστικά καταλύματα.

.....
..

2. Τουριστικά καταλύματα:

Τουριστικά καταλύματα είναι οι τουριστικές επιχειρήσεις που υποδέχονται τουρίστες και παρέχουν σε αυτούς διαμονή και άλλες συναφείς προς την διαμονή υπηρεσίες, όπως εστίαση, ψυχαγωγία, αναψυχή, άθληση.

Διακρίνονται ως εξής:

β. Μη κύρια ξενοδοχειακά καταλύματα:

γγ. Ενοικιαζόμενα επιπλωμένα δωμάτια – διαμερίσματα: ενοικιαζόμενα επιπλωμένα δωμάτια – διαμερίσματα είναι εγκαταστάσεις διαμονής που διαθέτουν χώρους διανυκτέρευσης σε δωμάτια ή και σε διαμερίσματα ενός ή δύο ή περισσότερων χώρων με λουτρό. Με απόφαση του Υπουργού Τουρισμού καθορίζονται οι τεχνικές και λειτουργικές προδιαγραφές των ενοικιαζόμενων επιπλωμένων δωματίων – διαμερισμάτων.».

Επειδή, στο **άρθρο 53 του Ν.4389/2016** ορίζεται : «1. Επιβάλλεται φόρος υπέρ του Δημοσίου, με την ονομασία «φόρος διαμονής», σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος άρθρου. Ο φόρος διαμονής επιβάλλεται ανά ημερήσια χρήση και ανά δωμάτιο ή διαμέρισμα, ως εξής: α. Σε κύρια ξενοδοχειακά καταλύματα της υποπερίπτωσης α' της περίπτωσης α' της παρ. 2 του άρθρου 1 του Ν. 4276/2014 (Α' 155), ως ακολούθως: 1-2 αστέρων 0,50 ευρώ 3 αστέρων 1,50 ευρώ 4 αστέρων 3,00 ευρώ 5 αστέρων 4,00 ευρώ 3 και β. σε ενοικιαζόμενα επιπλωμένα δωμάτια - διαμερίσματα της υποπερίπτωσης γγ' της περίπτωσης β' της παρ. 2 του άρθρου 1 του Ν. 4276/2014, 0,50 ευρώ. 2. Ο φόρος διαμονής βαρύνει τον διαμένοντα, που έκανε χρήση του δωματίου ή του διαμερίσματος, κατά τις διακρίσεις της παραγράφου 1, επιβάλλεται μετά τη διαμονή

του στο κατάλυμα και πριν την αναχώρησή του από αυτό με την έκδοση ειδικού στοιχείου-απόδειξης είσπραξης φόρου διαμονής από τις επιχειρήσεις της προηγούμενης παραγράφου και αποδίδεται από αυτές στη Φορολογική Διοίκηση με μηνιαίες δηλώσεις. Οι δηλώσεις υποβάλλονται μέχρι την τελευταία ημέρα του επόμενου μήνα από αυτόν της έκδοσης κάθε ειδικού στοιχείου - απόδειξης είσπραξης φόρου διαμονής. Το ειδικό στοιχείο - απόδειξη είσπραξης φόρου διαμονής δεν επιβαρύνεται με Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.). Φόρος διαμονής δεν επιβάλλεται σε περίπτωση δωρεάν παροχής υπηρεσιών διαμονής από τις ανωτέρω επιχειρήσεις. ... 4. Με απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. καθορίζεται ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης απόδοσης του ειδικού αυτού φόρου, τα πρόσωπα που είναι υπόχρεα στην απόδοση του φόρου, ο χρόνος και η διαδικασία επιβολής και απόδοσής του, το περιεχόμενο, η διαδικασία και ο τρόπος έκδοσης του ειδικού στοιχείου - απόδειξης είσπραξης φόρου διαμονής, καθώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του άρθρου αυτού 5. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου ισχύουν από την 1.1.2018 για τα ειδικά στοιχεία - αποδείξεις είσπραξης φόρου διαμονής που εκδίδονται από την ημερομηνία αυτή και μετά.».

Επειδή, στην **ΠΟΛ.1091/23-06-2016** εγκύκλιο του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, με θέμα «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 53, 55, 56 και 57 του Ν.4389/2016 (ΦΕΚ94Α/27-05-2016) «Επείγουσες διατάξεις για την εφαρμογή της συμφωνίας δημοσιονομικών στόχων και διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων και άλλες διατάξεις» και του άρθρου 113 του Ν.4387/2016 (ΦΕΚ85Α/12-05-2016) «Ενιαίο Σύστημα Κοινωνικής Ασφάλειας – Μεταρρύθμιση ασφαλιστικού–συνταξιοδοτικού συστήματος – Ρυθμίσεις φορολογίας εισοδήματος και τυχερών παιγνίων και άλλες διατάξεις» και παροχή σχετικών οδηγιών.», αναφέρεται ότι «Κοινοποιούμε τις αναφερόμενες στο θέμα διατάξεις και παρέχουμε οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

Άρθρο 53.

Με τις κοινοποιούμενες διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 53 του Ν.4389/2016 επιβάλλεται φόρος, υπέρ του Δημοσίου, με την ονομασία «Φόρος Διαμονής». Ο εν λόγω φόρος επιβάλλεται ανά ημερήσια χρήση του δωματίου, σουίτας, διαμερίσματος ή ενιαίας κατοικίας σε κύρια ξενοδοχειακά καταλύματα και ενοικιαζόμενα επιπλωμένα δωμάτια – διαμερίσματα ως εξής:

.....

..

Για τα ενοικιαζόμενα επιπλωμένα δωμάτια – διαμερίσματα:

.....

..

3 κλειδιών 0,50€.

.....

..

Με τις διατάξεις της παρ. 2 του ίδιου άρθρου, ορίζεται ότι ο φόρος επιβάλλεται από τις επιχειρήσεις της προηγούμενης παραγράφου κατά την έκδοση του φορολογικού στοιχείου και αποδίδεται στην Φορολογική Διοίκηση με μηνιαίες δηλώσεις, οι οποίες υποβάλλονται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα από αυτόν της έκδοσης κάθε φορολογικού στοιχείου. Ο εν λόγω φόρος δεν επιβάλλεται στις περιπτώσεις δωρεάν παροχής υπηρεσιών διαμονής από τις ως άνω επιχειρήσεις. Με τις διατάξεις της παρ. 3 του ίδιου άρθρου προστίθεται, στο παράρτημα του Ν.4174/2013 (ΦΕΚ170Α/26-07-2013), όπως ισχύει, η φράση «Φόρος Διαμονής» και, συνεπώς, η διαδικασία προσδιορισμού, βεβαίωσης και είσπραξης του φόρου, καθώς και η επιβολή κυρώσεων, σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής αυτής, καθώς και εκπρόθεσμης καταβολής του φόρου, διέπονται από τις διατάξεις του Ν.4174/2013 (ΦΕΚ170Α/26-07-2013). Με τις διατάξεις της παρ. 4 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων καθορίζεται ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης απόδοσης του φόρου, ο χρόνος και η διαδικασία επιβολής και απόδοσής του και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια. Τέλος, με τις διατάξεις της παρ. 5, ορίζεται ότι η ισχύς των ρυθμίσεων των προηγούμενων παραγράφων αρχίζει από 01/01/2018, για φορολογικά στοιχεία που εκδίδονται από την ημερομηνία αυτή και μετά.

.....».

Επειδή, στην **ΠΟΛ 1015/2018** (ΦΕΚ Β' 308/2-2-2018) του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ορίζεται : «Άρθρο Μόνο Καθορίζουμε τη διαδικασία επιβολής και απόδοσης του φόρου διαμονής, τον τύπο και το περιεχόμενο της δήλωσης απόδοσης του φόρου αυτού, το υπόδειγμα της οποίας προσαρτάται στην παρούσα και αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα αυτής, καθώς και το περιεχόμενο, τη διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης του «ειδικού στοιχείου -απόδειξης είσπραξης φόρου διαμονής», σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4389/2016 (94 Α'), όπως ισχύουν.

1. Επιβάλλεται υπέρ του Δημοσίου φόρος διαμονής σε κύρια ξενοδοχειακά καταλύματα της υπό περ. αα της περ. α. της παρ. 2 του άρθρου 1 του Ν. 4276/2014 (155 Α') και ενοικιαζόμενα επιπλωμένα δωμάτια -διαμερίσματα της υπο περ. γγ' της περ. β' της παρ. 2 του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου, ο οποίος βαρύνει τον διαμένοντα που έκανε χρήση αυτών. Ο φόρος αυτός επιβάλλεται από τις ως άνω επιχειρήσεις με την έκδοση «ειδικού στοιχείου - απόδειξης είσπραξης φόρου διαμονής», το οποίο εκδίδεται πάντοτε προς τον χρήστη του δωματίου ή του διαμερίσματος, μετά την διαμονή του σε αυτό και πριν την αναχώρηση του.

Ο φόρος αποδίδεται από τις ως άνω επιχειρήσεις στη φορολογική διοίκηση με μηνιαίες δηλώσεις, οι οποίες υποβάλλονται μέχρι την τελευταία ημέρα του επόμενου μήνα από αυτόν της έκδοσης του «ειδικού στοιχείου -απόδειξης είσπραξης φόρου διαμονής».....

7. Η επιβολή των κυρώσεων σε περίπτωση εκπρόθεσμης, ανακριβούς ή μη υποβολής της δήλωσης απόδοσης του φόρου διαμονής καθώς και γενικά η διαδικασία βεβαίωσης και είσπραξης

του φόρου αυτού διέπονται από τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013), όπως ισχύουν.

8. Οι διατάξεις της παρούσας καταλαμβάνουν τα «ειδικά στοιχεία - αποδείξεις είσπραξης φόρου διαμονής» που εκδίδονται από 1.1.2018 και μετά.

9. Μέχρι την υποστήριξη της ηλεκτρονικής υποβολής, η δήλωση απόδοσης του φόρου διαμονής υποβάλλεται σε έντυπη μορφή από τις επιχειρήσεις- υπόχρεα πρόσωπα της παραγράφου 1 της παρούσας, στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. φορολογίας εισοδήματος σε δυο (2) αντίτυπα, εκ των οποίων το ένα παραμένει στη Δ.Ο.Υ. και το άλλο παραδίδεται στον υπόχρεο».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ. 1064/29-3-2018**: «6. ... Ο φόρος διαμονής αποδίδεται στο Δημόσιο από τα υπόχρεα τουριστικά καταλύματα με δηλώσεις που υποβάλλονται με το έντυπο της δήλωσης απόδοσης φόρου διαμονής, ο τύπος και το περιεχόμενο του οποίου ορίζονται με την Απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ ΠΟΛ.1015/2018 (Β` 308). Στη δήλωση αυτή θα πρέπει οι υπόχρεες επιχειρήσεις να καταχωρούν το σύνολο του φόρου διαμονής που συμπεριέλαβαν στα ειδικά στοιχεία-αποδείξεις είσπραξης φόρου διαμονής, που εξέδωσαν κατά τον προηγούμενο της υποβολής της δήλωσης μήνα. Η δήλωση υποβάλλεται μέχρι την τελευταία ημέρα του επόμενου μήνα από αυτόν της έκδοσης των ειδικών στοιχείων -αποδείξεων είσπραξης φόρου διαμονής που περιλαμβάνονται σε αυτήν».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ.** 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: ... β) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση,... 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: ... δ) πεντακόσια (500) ευρώ, για κάθε παράβαση των περ. β', γ', δ' και στ' της παρ. 1, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, ...».

Επειδή, δυνάμει των διατάξεων του **άρθρου 53 παρ. 2 του Ν.4389/2016**, της παραγράφου 1 της ΠΟΛ.1015/30-01-2018 Α.Α.Δ.Ε. και του άρθρου 7 παρ. 1 εδ. πρώτο του Ν.4174/2013, η καταληκτική ημερομηνία για την υποβολή εμπρόθεσμων δηλώσεων απόδοσης φόρου διαμονής, χωρίς την επιβολή του προστίμου υποβολής εκπρόθεσμης φορολογικής δήλωσης που προβλεπόταν από τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. β) και παρ. 2 περ. γ) ή περ. δ) του Ν.4174/2013, ήταν για την χρονική περίοδο από 01/04/2023 έως 30/04/2023, η 31/05/2023.

Επειδή, αναφορικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας, ότι η προσβαλλόμενη πράξη είναι μη νόμιμη και ακυρωτέα ως αντικείμενη ευθέως στην αρχή της χρηστής διοίκησης, η οποία

απορρέει από τη θεμελιώδη συνταγματική αρχή του Κράτους Δικαίου, αυτός τυγχάνει προφανώς αβάσιμος και δη παρελκυστικά προβαλλόμενος. Ειδικότερα, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα, όπως ισχυρίζεται και ο αντίδικος, 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.

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).

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, ενόψει της αρχής της νομιμότητας του φόρου, η φορολογική διοίκηση έχει – κατ’αρχήν – δέσμια αρμοδιότητα σε σχέση με την έκδοση των καταλογιστικών πράξεων, υπό την έννοια ότι εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη μιας παράβασης και τη συνδρομή των προϋποθέσεων του νόμου, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου ή προστίμου, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η υπαιτιότητα, ο δόλος ή η αμέλεια του φορολογούμενου που υπέπεσε στην παράβαση, (Στε 1253/92, 3278/92, 2266/95 & 3333/95) εκτός και αν ρητά ο νομοθέτης απαιτεί την ύπαρξη δόλου (Στε 53/92, 457/94). Σύμφωνα με τη νομολογία, οι κυρώσεις επιβάλλονται χωρίς την ύπαρξη αμέλειας ή δόλου, αν και όπως κρίθηκε, είναι δυνατή η άρση του αξιόποινου σε περίπτωση ανώτερης βίας. Ο νομοθέτης απαλλάσσει τον υπόχρεο, μόνο σε περίπτωση που ο τελευταίος ακολούθησε την ερμηνεία που έχει δοθεί από το Συμβούλιο της Επικρατείας ή τις εγκυκλίους του Υπουργείου Οικονομικών. Η θέση αυτής της νομολογίας, αιτιολογείται στο ότι οι κυρώσεις δεν έχουν το χαρακτήρα ποινής, αλλά είναι διοικητικό μέτρο, με

το οποίο σκοπεύεται ο εξαναγκασμός του φορολογούμενου στην εκπλήρωση των υποχρεώσεων του που απορρέουν από τη φορολογική νομοθεσία.

Επειδή, οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης, όταν αυτός περιγράφει λεπτομερώς τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης, όταν, δηλαδή, πρόκειται για δέσμια αρμοδιότητα (ΣτΕ 4674/1998), ενώ πρέπει να βρίσκονται σε αρμονία προς τον κανόνα δικαίου, όταν αυτός καθορίζει κατά τρόπο ευρύτερο ή στενότερο το πλαίσιο μέσα στο οποίο η ενέργεια μπορεί να γίνει, δηλαδή όταν η αρμοδιότητα της διοίκησης ασκείται κατά διακριτική ευχέρεια. Εξάλλου, η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών που τελεί ο κάθε φορολογούμενος.

Επειδή, η **αρχή της αναλογικότητας** αποτελεί ειδικότερη αρχή της αρχής του κράτους δικαίου που καθιερώνεται και προστατεύεται από το άρθρο 2, το άρθρο 5 παράγραφος 1, το άρθρο 25 παράγραφος 1 και το άρθρο 26 του Συντάγματος.

Επειδή, στοιχείο που διέπει την **αρχή της αναλογικότητας** είναι η ύπαρξη εύλογης σχέσης μεταξύ συγκεκριμένου διοικητικού μέτρου και επιδιωκόμενου νόμιμου σκοπού, ο δε επιδιωκόμενος σκοπός είναι η σύλληψη της φορολογητέας ύλης και η προάσπιση του δημοσίου συμφέροντος διαμέσου της εξασφάλισης της καταβολής των οφειλόμενων φόρων. Τη σχέση δε αυτήν έχει σταθμίσει ο νομοθέτης με τον Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία που είναι καταχωρημένα στα πληροφοριακά συστήματα της Α.Α.Δ.Ε., η προσφεύγουσα εταιρία έχει έδρα το, με μία εκ των δραστηριοτήτων της τις υπηρεσίες ξενοδοχείου ύπνου Β΄ κατηγορίας, τηρεί βιβλία με βάση τα διπλογραφικά λογιστικά πρότυπα του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και υπάγεται στην φορολογική αρμοδιότητα της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων.

Επειδή, η προσφεύγουσα υπέβαλε μέσω διαδικτύου, την υπ'αρ./02-09-2023 εκπρόθεσμη τροποποιητική δήλωση απόδοσης φόρου διαμονής για την χρονική περίοδο από 01/04/2023 έως 30/04/2023, από την οποία προέκυψε φόρος συνολικού ποσού 205,50€ και ακολουθώντας, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων εξέδωσε, σε βάρος της την προσβαλλόμενη πράξη.

Επειδή, η φορολογική αρχή σε κάθε περίπτωση είναι υποχρεωμένη να εφαρμόσει πιστά τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας και να ακολουθήσει τις οδηγίες της Φορολογικής Διοίκησης,

όπως αυτές διατυπώνονται μέσω των ερμηνευτικών εγκυκλίων χωρίς να εξετάζει τη «συνταγματικότητα» ή όχι αυτής, αρμοδιότητα που εναπόκειται στα χέρια της δικαστικής εξουσίας.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθμό πρωτοκόλλου/12-10-2023 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας βάσει της παρούσας απόφασης:

A/A	ΑΡ. ΠΡΑΞΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ
1	Υπ'αριθμ./05-09-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2023, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Τρικάλων	500,00€	500,00€

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

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.