



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ  
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ  
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ  
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α7' ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη, 8/9/2016

Αριθμός απόφασης: 965

**Ταχ. Δ/ση** : Εγνατία 45  
**Ταχ. Κώδικας** : 546 30 Θεσσαλονίκη  
**Τηλέφωνο** : 2313333255  
**ΦΑΞ** : 2313333258

## **ΑΠΟΦΑΣΗ**

### **Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

**1. Τις διατάξεις :**

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
- β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
- γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
- δ. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
- ε. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
- στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».
- ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-1-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».
- η. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1118063 ΕΞ2016/5-8-2016 (ΦΕΚ Β' 2562/19-8-2016) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα της Γ.Γ.Δ.Ε «Τροποποίηση της αριθμ. Δ6Α1058824ΕΞ 2014/8-4-2014 (Β'865,1079 &1846) απόφασης της Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου

Οικονομικών ως προς τις Διευθύνσεις Επίλυσης Διαφορών και Εσωτερικού Ελέγχου της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων».

θ. Της αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β'2759/1.9.2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της ΔΕΔ περί παροχής εξουσιοδότησης υπογραφής.

ι. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό πρωτοκόλλου «...»/13-4-2016 ενδικοφανή προσφυγή του «...», ΑΦΜ «...» κατοίκου «...» Θεσσαλονίκης, κατά της με αριθ. πρωτ. «...»/18-3-2016 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 36 ν. 2859/2000) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την με αριθμό πρωτοκόλλου «...»/18-3-2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 36 ν. 2859/2000) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της ως άνω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου «...»/13-4-2016 ενδικοφανούς προσφυγής του «...», και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Στον προσφεύγοντα επιβλήθηκε η υπ' αριθ. «...»/18-3-2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου, ύψους 2.500,00 ευρώ, λόγω μη δήλωσης έναρξης εργασιών, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 36 παρ. 1α ν. 2859/2000, όπως τροποποιήθηκε με τη διάταξη του άρθρου 10 παρ. 1 ν. 4174/2013, οι οποίες επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 ζ και 2 ε ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με τον ν. 4254/2014 και ισχύει. Ειδικότερα, σύμφωνα με την από 25/6/2014 Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, κατόπιν της υπ' αριθ. «...»/2014 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ., διενεργήθηκε από υπαλλήλους της Υπηρεσίας επιτόπιος έλεγχος την 26/2/2014 σε κατάστημα επί της πλατείας «...» στον «...» Θεσσαλονίκης, για το οποίο υπήρχε ανώνυμη καταγγελία πως λειτουργεί ως κουρείο, χωρίς ο υπόχρεος, «...», να έχει υποβάλει την απαραίτητη προς τούτο δήλωση έναρξης εργασιών.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της υπ' αριθ. «...»/18-3-2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, ισχυριζόμενος ότι η α) η προσβαλλόμενη πράξη δεν περιλαμβάνει στο σώμα της την απαιτούμενη κατά νόμο σύντομη περιγραφή της παράβασης ενόψει της οποίας εκδόθηκε, κατά παράβαση της διάταξης του άρθρου 9 παρ. 2 ν. 2523/1997, β) το επίμαχο πρόστιμο επιβλήθηκε κατά παράβαση των αρχών του κράτους δικαίου, της αναλογικότητας, της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 περ. α του άρθρου 36 ν. 2859/2000, «1. Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται να υποβάλλει τις παρακάτω δηλώσεις: α) δήλωση έναρξης των εργασιών του, η οποία υποβάλλεται πριν από την έναρξη των εργασιών αυτών. Ως έναρξη εργασιών θεωρείται ο χρόνος πραγματοποίησης της πρώτης συναλλαγής στα πλαίσια της επιχείρησης...».

**Επειδή** στη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 10 ν. 4174/2013 ορίζεται ότι «1. 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 τον 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**, ακολούθως, με τις διατάξεις των παρ. 1 περ. ζ και 2 περ. ε του άρθρου 54 ν. 4174/2013 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)...., β)...., γ)...., δ)...., ε)...., στ)...., ζ) δεν προβαίνει σε εγγραφή στο φορολογικό μητρώο ή εγγράφεται στο φορολογικό μητρώο περισσότερες φορές. 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: α)...., β)...., γ)...., δ)...., ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ στις περιπτώσεις ε', ζ' και η' της παραγράφου 1».

**Επειδή**, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 9 ν. 2523/1997, «Το πρόστιμο επιβάλλεται με απόφαση του προϊσταμένου της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, στην οποία γίνεται σύντομη περιγραφή της παράβασης και αναγράφεται το πρόστιμο που επιβάλλεται γι' αυτή, καθώς και η διάταξη που εφαρμόζεται». Εν προκειμένω δε, στο σώμα της υπ' αριθ. «...»/18-3-2016 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων αφενός εξειδικεύεται η τελεσθείσα παράβαση, ήτοι της μη δήλωσης έναρξης εργασιών κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 36 παρ. 1 α ν. 2859/2000, η οποία επισύρει τις κυρώσεις του άρθρ. 54 παρ. 1 ζ και 2 ε ν. 4174/2013, αφετέρου αναγράφεται ρητώς το επιβληθέν πρόστιμο, ανερχόμενο σε 2.500,00 ευρώ.

**Επειδή**, εξάλλου, και στο σώμα της έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, υπό τον τίτλο «ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΑ ΠΕΡΙΣΤΑΤΙΚΑ-ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ», η οποία αποτελεί τη νόμιμη αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης, διαλαμβάνονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει ότι ο προσφεύγων, κατά την ημέρα του ελέγχου, ήτοι την «...», ασκούσε εμπορική δραστηριότητα και συγκεκριμένα παρείχε υπηρεσίες κουρείου σε κατάστημα επί της «...» στον «...» Θεσσαλονίκης, χωρίς να έχει υποβάλει την κατά νόμο απαιτούμενη δήλωση έναρξης εργασιών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. (εγγραφή στο φορολογικό μητρώο) σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρ. 36 παρ. 1 περ. α ν. 2859/2000 και 10 παρ. 1 ν. 4174/2013.

**Επειδή**, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι το επίμαχο πρόστιμο επιβλήθηκε κατά παράβαση των αρχών του κράτους δικαίου, της αναλογικότητας, της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου, εκτός από αορίστως προβαλλόμενος, τυγχάνει και αβάσιμος. Ειδικότερα, ναι μεν η αρχή της χρηστής διοίκησης επιβάλλει 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, δεν σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής 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 έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων, όπως εν προκειμένω η μη εγγραφή του προσφεύγοντος, καίτοι όφειλε, στο φορολογικό μητρώο. Εξάλλου, ζήτημα παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας δεν τίθεται, αφενός λόγω της έλλειψης διακριτικής ευχέρειας της φορολογικής αρχής να προσδιορίσει το ύψος του επιβλητέου προστίμου (βλ. ΣτΕ 2402/2010), αφετέρου διότι το προσβαλλόμενο πρόστιμο δεν θεσπίζει μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού, ήτοι του κολασμού του παραβάτη και της αποφυγής

παρόμοιων παραβάσεων (βλ. ΟλΣτΕ 990/2004, ΣτΕ 1249/2010). Τέλος, ούτε η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου πλήττεται από την έκδοση του επίμαχου προστίμου, καθώς αυτή προϋποθέτει την έκδοση καταρχήν νόμιμων και θετικών πράξεων της φορολογικής διοίκησης, οι οποίες να δημιουργήσαν την πεποίθηση στον φορολογούμενο ότι ενεργεί νομίμως (ΣτΕ 879/2004, 2815/1999). Ουδεμία, ωστόσο, θετική πράξη της φορολογικής αρχής υπήρξε, η οποία να δημιουργήσει εν προκειμένω στον προσφεύγοντα την πεπλανημένη εντύπωση ότι, μολοντί δεν προέβη σε έναρξη εργασιών, νομίμως παρέχει τις υπηρεσίες κουρείου. Ο οικείος, συνεπώς, ισχυρισμός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

## **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την απόρριψη της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:**

**Φορολογικό Έτος 1/1-31/12/2014**

**Τελικό χρεωστικό : 2.500,00 €**

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ  
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

α.α.

ΚΥΡΑΤΣΑ ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ

**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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).