



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας: 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο: 2131604526

ΦΑΞ: 2131604567

Καλλιθέα, 03-12-2019

Αριθμός απόφασης: 3303

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (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/τ. Β'/22-03-2017) 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 1440/τ. Β'/27-04-2017).

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

3. Τη με αριθμό Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/τ. Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την από 31-10-2018 και με αριθμό/2018 οριστική απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης (Τμήμα ΙΕ' Μονομελές) επί της από 05-02-2014 και με αριθμό κατάθεσης/2014 προσφυγής, ενώπιον του ανωτέρω Διοικητικού Δικαστηρίου, με την επωνυμία «.....» και Α.Φ.Μ. (παλαιό Α.Φ.Μ.), ο οποίος εδρεύει στη επί της, νόμιμα εκπροσωπούμενου, κατά της με αριθμό/2013 απορριπτικής απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας επί της με αριθμό πρωτοκόλλου/2013 ενδικοφανούς προσφυγής του.

5. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 24-10-2013 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή με την επωνυμία «.....» κατά της με αριθμό/2013 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 4 παρ. 1 του Ν. 2523/1997 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Δ'

Θεσσαλονίκης διαχειριστικής περιόδου από 01-01-2003 έως 31-12-2003, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Τη με αριθμό/2013 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 4 παρ. 1 του Ν. 2523/1997 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης διαχειριστικής περιόδου από 01-01-2003 έως 31-12-2003, της οποίας ζητείται η ακύρωση ή η τροποποίηση, καθώς και την από 23-07-2013 οικεία Έκθεση Τακτικού Ελέγχου (άρθρου 36 Ν. 2859/2000) και την από 23-07-2013 οικεία Έκθεση Προστίμων (άρθρου 4 παρ. 1 Ν. 2523/1997) του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 24-10-2013 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής με την επωνυμία «.....», 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 αριθμό/2013 πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος του πρόστιμο συνολικού ποσού ύψους 1.170,00€ για τη διαχειριστική περίοδο από 01-01-2003 έως 31-12-2003 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 4 παρ. 1 και 9 του Ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 36 και 39Α του Ν. 2859/2000 «Κώδικας Φ.Π.Α.».

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης εδράζεται επί της από 23-07-2013 οικείας Έκθεσης Τακτικού Ελέγχου (άρθρου 36 Ν. 2859/2000), καθώς και της από 23-07-2013 οικείας Έκθεσης Προστίμων (άρθρου 4 παρ. 1 Ν. 2523/1997) του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

Σε εκτέλεση της με αριθμό/2012 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης του Ε.Σ.Ε., όπως αυτή συμπληρώθηκε και τροποποιήθηκε με τις με αριθμούς/2012 και/2013 εντολές της ίδιας Προϊσταμένης, αντίστοιχα, διενεργήθηκε τακτικός φορολογικός έλεγχος με την επωνυμία «.....» για τις διαχειριστικές περιόδους από 01-01-1993 έως 31-12-2011, στο πλαίσιο του οποίου, από το διενεργηθέντα έλεγχο περί ορθής εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 36 του Ν. 2859/2000 «Κώδικας Φ.Π.Α.» (κωδικοποίηση διατάξεων του Ν. 1642/1986) για τις διαχειριστικές περιόδους από 01-01-1993 έως 31-12-2010, διαπιστώθηκε ότι για τη διαχειριστική περίοδο από 01-01-2003 έως 31-12-2003 δεν υποβλήθηκε στο τμήμα μητρώου της Δ.Ο.Υ. δήλωση μεταβολών με την οποία να δηλώνεται η διενέργεια πράξεων που εμπίπτουν στην παρ. 1 του άρθρου

39Α του Ν. 2859/2000 («Ειδικό καθεστώς ανακυκλώσιμων απορριμμάτων»), με ημερομηνία μεταβολής την 31-01-2003, **κατά παράβαση** των διατάξεων των άρθρων 3 παρ. 2 και 36 παρ. 1 περ. β' του Ν. 2859/2000, καθώς και του άρθρου 39Α παρ. 7 του ίδιου Νόμου, όπως αυτό προστέθηκε στον εν λόγω Νόμο με την παρ. 16 του άρθρου 19 του Ν. 3091/2002 και ισχύει από 01-01-2003, **η οποία επισύρει τις κυρώσεις** των διατάξεων των άρθρων 4 και 9 του Ν. 2523/1997.

Κατά της ανωτέρω πράξης επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης διαχειριστικής περιόδου από 01-01-2003 έως 31-12-2003, ο κατέθεσε, ενώπιον της Υπηρεσίας μας, δια της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, τη με αριθμό πρωτοκόλλου/2013 ενδικοφανή προσφυγή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), ζητώντας την ακύρωση ή την τροποποίηση αυτής ως προς το ποσό του επιβληθέντος προστίμου, προκειμένου να επιβληθεί το κατώτερο όριο των 117,00€ που προβλέπει ο Νόμος, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης.
- Έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης.
- Μη νόμιμη επιβολή φορολογικών προστίμων

Επί της ως άνω ενδικοφανούς προσφυγής, εκδόθηκε η με αριθμό/2013 απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, με την οποία αυτή απορρίφθηκε ως απαράδεκτη λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της.

Ακολούθως, κατά της ανωτέρω απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, κατέθεσε ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης την από 05-02-2014 και με αριθμό κατάθεσης/2014 προσφυγή, ζητώντας την ακύρωση τόσο της προσβαλλόμενης απορριπτικής απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, όσο και της με αριθμό/2013 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 4 παρ. 1 του Ν. 2523/1997 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης διαχειριστικής περιόδου από 01-01-2003 έως 31-12-2003.

Επί της ως άνω δικαστικής προσφυγής, το Διοικητικό Πρωτοδικείο Θεσσαλονίκης (Τμήμα ΙΕ' Μονομελές) εξέδωσε την από 31-10-2018 και με αριθμό/2018 οριστική απόφασή του, με την οποία: α) δέχτηκε την ανωτέρω δικαστική προσφυγή, β) ακύρωσε την προσβαλλόμενη με αριθμό/2013 απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας και γ) ανέπεμψε την υπόθεση στην Υπηρεσία μας, προκειμένου να **εξεταστεί κατ' ουσίαν** η ως άνω ενδικοφανής προσφυγή.

Επομένως, **σε εκτέλεση της ανωτέρω οριστικής απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης (Τμήμα ΙΕ' Μονομελές), την εξετάζουμε εκ νέου** και επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 5 του Ν. 2523/1997 ορίζεται ότι:

«5. Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την

επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.».

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 57 του Ν. 2859/2000, όπως ισχύουν για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο, ορίζεται ότι:

«1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 49 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.

2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον:

α) δεν υποβλήθηκε περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση,

β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο και σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,

γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.».

Επειδή, εν προκειμένω, η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης εκδόθηκε την 20-09-2013 και κοινοποιήθηκε στον την 23-09-2013, ήτοι πριν την πάροδο δεκαετίας, λόγω μη υποβολής δήλωσης, από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία επίδοσης της εκκαθαριστικής δήλωσης της εν λόγω διαχειριστικής περιόδου (ήτοι από την 31-12-2004), οπότε και επήλθε διακοπή της προθεσμίας παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου για την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός τουπερί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης κρίνεται αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 παρ. 1 του Ν. 2859/2000:

«1. Αντικείμενο του φόρου είναι:

α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα, [...].».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 2 και 3 του Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι:

«2. Το και τα άλλα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου θεωρούνται υποκείμενοι στο φόρο για τις πράξεις παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών που ενεργούν κατά ακόμη και αν εισπράττουν τέλη, δικαιώματα ή εισφορές. Εν τούτοις τα πρόσωπα αυτά θεωρούνται ως υποκείμενοι στο φόρο κατά το μέτρο που η μη υπαγωγή στο φόρο των δραστηριοτήτων τους οδηγεί σε στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού.

Τα πρόσωπα αυτά έχουν οπωσδήποτε την ιδιότητα του υποκειμένου στο φόρο, εφόσον ασκούν τις δραστηριότητες που απαριθμούνται στο παράρτημα Ι του παρόντος νόμου, εκτός αν αυτές είναι ασήμαντες.

3. Η αληθής έννοια της παραγράφου 2 είναι ότι, τα πρόσωπα που αναφέρονται στις διατάξεις της παραγράφου αυτής, εξαιρούνται μόνο για τις πράξεις που».

Επειδή, σύμφωνα με το Παράρτημα Ι του Ν. 2859/2000:

«Δραστηριότητες που προβλέπονται στο τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 3:

1. Τηλεπικοινωνίες.
2. Διανομή ηλεκτρισμού, αερίου και θερμικής ενέργειας.
3. Μεταφορά αγαθών.
4. Παροχή λιμενικών και αερολιμενικών υπηρεσιών.
5. Μεταφορά προσώπων.
6. Παράδοση καινούργιων αγαθών που κατασκευάστηκαν για πώληση.
7. Εργασίες γεωργικών μεσολαβητικών οργανισμών για αγροτικά προϊόντα, οι οποίες πραγματοποιούνται σύμφωνα με τους κανονισμούς που καθορίζουν την κοινή οργάνωση της αγοράς των προϊόντων αυτών.
8. Εκμετάλλευση πανηγυριών (τοπικών εορτών) και εκθέσεων εμπορικού χαρακτήρα.
9. Εναποθήκευση.
10. Δραστηριότητες εμπορικών διαφημιστικών γραφείων.
11. Δραστηριότητες πρακτορείων ταξιδιών.
12. Εργασίες κυλικείων και λεσχών επιχειρήσεων, πρατηρίων και παρόμοιων καταστημάτων.
13. Δραστηριότητες οργανισμών ραδιοφώνου και τηλεόρασης εμπορικού χαρακτήρα.».

Επειδή, με τη με αριθμό ΠΟΛ./1992 με θέμα «Κοινοποίηση διατάξεων Ν. 2093/1992, σχετικά με τον Φ.Π.Α.», με την οποία αποσαφηνίστηκαν περαιτέρω οι διατάξεις του άρθρου 3 του Ν. 2859/2000 που ορίζουν τα σχετικά με τα υποκείμενα σε Φ.Π.Α. πρόσωπα, και ειδικότερα, ακολουθώντας την ίδια κατεύθυνση, διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

«Άρθρο 3

Υποκείμενοι στο φόρο

1. [...]

2. Με την παράγραφο 1 του άρθρου 2 του κοινοποιούμενου νόμου αντικαταστάθηκε το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 3. Σύμφωνα με τις διατάξεις αυτέςθεωρούνται υποκείμενοι στο φόρο για τις δραστηριότητες τους εκείνες, για τις οποίες η τυχόν μη υπαγωγή τους στο φόρο θα οδηγούσε σε στρεβλώσεις των όρων του ανταγωνισμού.

Αν δηλαδή τα πρόσωπα αυτά ενεργούν μια πράξη με καθαρά ιδιωτικοοικονομικά κριτήρια, η οποία όταν πραγματοποιείται από ιδιωτικό φορέα υπάγεται σε Φ.Π.Α., τότε τα πρόσωπα αυτά που ενεργούν την πράξη αυτή καθίστανται υποκείμενα στο φόρο.

Η ρύθμιση αυτή είναι εναρμονισμένη με την αντίστοιχη διάταξη της παραγράφου 5 του άρθρου 4 της 6ης Οδηγίας Φ.Π.Α., που αποτέλεσε και τη νομική βάση για τη θέσπιση των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 3 του νόμου αυτού, μέσα στα πλαίσια της εναρμόνισης του Φ.Π.Α., των κρατών μελών.

3. Επίσης, με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 2 του κοινοποιούμενου νόμου, που ισχύουν από 1.1.1987, προστέθηκε νέα παράγραφος 3 στο άρθρο 3 του Ν. 1642/86 ως ερμηνευτική διάταξη της παραγράφου 2 του ίδιου άρθρου. Σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, η οποία ως ερμηνευτική ισχύει από Ιανουαρίου 1987, η εξαίρεση από το Φ.Π.Α. αφορά μόνο τις πράξεις παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών που ενεργούν και όχι τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών που ενεργούν κατά την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, η οποία ασκούμενη από ιδιώτη θα υπαγόταν στο Φ.Π.Α..

4. Επομένως, σύμφωνα με τις προηγούμενες εξαιρούνται από το Φ.Π.Α. π.χ. για τέλη που εισπράττουν κατά την έκδοση για τα και άλλα, δικαιώματα ή εισφορές που εισπράττουν σε άλλες παρόμοιες περιπτώσεις, που ενεργούν μέσα Αντίθετα, υπάγονται στο φόρο για τις δραστηριότητες που ασκούν ως επιχειρηματικοί φορείς, όπως υπάγεται στο φόρο και κάθε άλλο πρόσωπο που ασκεί την ίδια δραστηριότητα.».

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ. 1 και 7 του άρθρου 39Α «Ειδικό καθεστώς ανακυκλώσιμων απορριμμάτων» του Ν. 2859/2000, όπως αυτό προστέθηκε στον εν λόγω Νόμο με την παρ. 16 του άρθρου 19 του Ν. 3091/2002 και ισχύει από 01-01-2003, ήτοι για την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο, ορίζεται ότι:

«1. Απαλλάσσονται από το φόρο οι παραδόσεις και οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ανακυκλώσιμων απορριμμάτων, όπως μέταλλα (σιδηρούχα ή μη), γυαλί, χαρτί ή χαρτόνι, που πραγματοποιούνται από επιχειρήσεις, οι οποίες αγοράζουν ή συλλέγουν τα ανωτέρω υλικά, με σκοπό τη μεταπώλησή τους.

Για τις πράξεις αυτές δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών.

[...]

7. Οι επιχειρήσεις που εντάσσονται στην παράγραφο 1 του παρόντος υποχρεούνται στην υποβολή δήλωσης μεταβολών μέχρι 31-01-2003, με την οποία θα δηλώνεται η διενέργεια πράξεων που εμπίπτουν στην παράγραφο 1. Η ίδια προθεσμία ισχύει και για την υποβολή αιτήματος προς τον αρμόδιο Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. για την παραμονή σε καθεστώς φορολόγησης των εν λόγω πράξεων.

[...]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 2 του Ν. 4038/2012:

«2. Το που υπόκεινται στο Φόρο Προστιθέμενης Αξίας, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000, Α' 248) και εφόσον αποδεδειγμένα δεν επέβαλαν Φ.Π.Α. κατά την είσπραξη των αμοιβών τους από τους

αντισυμβαλλόμενους, δεν υποχρεούνται να αποδώσουν το Φόρο Προστιθέμενης Αξίας που αναλογεί στις υπηρεσίες που παρασχέθηκαν μέχρι 31-12-2011.».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 36 του Ν. 2859/2000, όπως αυτή ισχύει για την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο, ορίζεται ότι:

«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. Προκειμένου για νομικά πρόσωπα, ως χρόνος έναρξης θεωρείται ο χρόνος της νόμιμης σύστασης αυτών. Στην περίπτωση νομικών προσώπων, η καθυστέρηση υποβολής της δήλωσης έναρξης μέχρι τριάντα (30) ημέρες δεν συνεπάγεται την επιβολή κυρώσεων, εφόσον δεν έχουν πραγματοποιήσει καμία συναλλαγή.

β) δήλωση μεταβολών - μετάταξης, με την οποία δηλώνει οποιαδήποτε μεταβολή, όπως αλλαγή της επωνυμίας, του τόπου επαγγελματικής του εγκατάστασης, του αντικειμένου εργασιών, την πραγματοποίηση ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών και παραδόσεων αγαθών που απαλλάσσονται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28, την ίδρυση ή κατάργηση υποκαταστημάτων, την αλλαγή των τηρούμενων βιβλίων Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και του καθεστώτος φόρου προστιθέμενης αξίας που ανήκει.

Η δήλωση αυτή υποβάλλεται εντός τριάντα (30) ημερών από το χρόνο που έγιναν οι μεταβολές αυτές.

γ) δήλωση οριστικής παύσης εργασιών.

Η δήλωση αυτή υποβάλλεται για μεν τα φυσικά πρόσωπα εντός δέκα (10) ημερών από την οριστική παύση των εργασιών τους, για δε τα νομικά πρόσωπα και τις ενώσεις προσώπων εντός τριάντα (30) ημερών από τη λύση τους.

[...]

Οι δηλώσεις των περιπτώσεων αυτών επιτρέπεται να υποβάλλονται ηλεκτρονικά.

Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ορίζονται οι όροι και οι προϋποθέσεις για την ηλεκτρονική υποβολή των δηλώσεων αυτών ή την υποχρεωτική ηλεκτρονική υποβολή, τη διαδικασία υποβολής, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα.».

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με τις οικείες Εκθέσεις Ελέγχου, από το διενεργηθέντα έλεγχο περί ορθής εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 36 του Ν. 2859/2000 «Κώδικας Φ.Π.Α.» (κωδικοποίηση διατάξεων του Ν. 1642/1986) για τις διαχειριστικές περιόδους από 01-01-1993 έως 31-12-2010 διαπιστώθηκε ότι ο με την επωνυμία «.....» **διενεργεί πράξεις παράδοσης ανακυκλώσιμων απορριμμάτων («ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΑΝΑΚΥΚΛΩΣΙΜΩΝ ΑΠΟΡΡΙΜΜΑΤΩΝ - ΧΑΡΤΙ»)**, οι οποίες **μέχρι την 31-12-2002 δεν ενέπιπταν στις απαλλαγές του Φ.Π.Α.**, καθώς, όπως επισημαίνεται στις ως άνω οικείες Εκθέσεις Ελέγχου, «Από τις απαλλαγές του Φ.Π.Α. (άρθρο 22 του Ν. 2859/2000) αποκλείονται οι παροχές υπηρεσιών και οι παραδόσεις αγαθών, που παρέχονται από τα νομικά πρόσωπα

δημόσιου και ιδιωτικού δικαίου του άρθρου 22 και προορίζονται κυρίως να προσπορίσουν σε αυτά συμπληρωματικά έσοδα, εφόσον πρόκειται για ταυτόσημες πράξεις που ανταγωνίζονται άμεσα τις πράξεις εμπορικών επιχειρήσεων που υπάγονται στο φόρο. Με την προϋπόθεση αυτή καλύπτεται και στο εθνικό μας δίκαιο μια από τις βασικές αρχές του κοινοτικού δικαίου, ότι δηλαδή για τη χορήγηση της απαλλαγής Φ.Π.Α. δεν πρέπει να επέρχεται στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού και να τίθενται φορολογικά σε μειονεκτικότερη θέση όμοιες δραστηριότητες όταν αυτές ασκούνται κάτω από ιδιωτικοοικονομικά κριτήρια (ΠΟΛ./1997).», αλλά μετά την προσθήκη (με την παρ. 16 του άρθρου 19 του Ν. 3091/2002) του άρθρου 39Α «Ειδικό καθεστώς ανακυκλώσιμων απορριμμάτων» στο Ν. 2859/2000 με ισχύ από 01-01-2003, ο, ως διενεργών πράξεις που εμπίπτουν στην παρ. 1 του εν λόγω άρθρου, όφειλε να είχε υποβάλει δήλωση μεταβολών για τη διενέργεια των συγκεκριμένων πράξεων μέχρι την 31-01-2003, σύμφωνα με την παρ. 7 του ίδιου άρθρου.

Επειδή, κατά συνέπεια, για τη διαχειριστική περίοδο από 01-01-2003 έως 31-12-2003, η μη υποβολή από τον ως, στο τμήμα μητρώου της Δ.Ο.Υ., δήλωσης μεταβολών με την οποία να δηλώνεται η διενέργεια πράξεων που εμπίπτουν στην παρ. 1 του άρθρου 39Α του Ν. 2859/2000 («Ειδικό καθεστώς ανακυκλώσιμων απορριμμάτων»), με ημερομηνία μεταβολής την 31-01-2003, συνιστά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 3 παρ. 2 και 36 παρ. 1 περ. β' του Ν. 2859/2000, καθώς και του άρθρου 39Α παρ. 7 του ίδιου Νόμου (όπως αυτό προστέθηκε στον εν λόγω Νόμο με την παρ. 16 του άρθρου 19 του Ν. 3091/2002 και ισχύει από 01-01-2003), η οποία επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων των άρθρων 4 και 9 του Ν. 2523/1997.

Επειδή, υπάρχει ρητή νομοθετική, καθώς στις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 2 του Ν. 2859/2000 αναφέρεται ότι:

«2. Το δε θεωρούνται υποκείμενοι στο φόρο για τις πράξεις παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών που ενεργούν, ακόμη και αν εισπράττουν τέλη, δικαιώματα ή εισφορές. Εν τούτοις τα πρόσωπα αυτά θεωρούνται ως υποκείμενοι στο φόρο κατά το μέτρο που η μη υπαγωγή στο φόρο των δραστηριοτήτων τους οδηγεί σε στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού.

Τα πρόσωπα αυτά έχουν οπωσδήποτε την ιδιότητα του υποκειμένου στο φόρο, εφόσον ασκούν τις δραστηριότητες που απαριθμούνται στο παράρτημα Ι του παρόντος νόμου, εκτός αν αυτές είναι ασήμαντες.».

Επειδή, εξάλλου, το άρθρο 4 παρ. 1 του Ν. 2523/1997, όπου προβλέπεται το επίμαχο πρόστιμο που επιβλήθηκε σε βάρος τουμε την επωνυμία «.....», αναφέρεται σε πρόσωπα που παραβαίνουν τις υποχρεώσεις τους που απορρέουν από την κείμενη φορολογική νομοθεσία, χωρίς να με οποιοδήποτε τρόπο. Συνεπώς, ο ισχυρισμός τουπερί μη νόμιμης επιβολής φορολογικών καθίσταται άνευ νομικού ερείσματος και, ως εκ τούτου, απορριπτός.

Επειδή, όσον αφορά στο ύψος του επιβληθέντος προστίμου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 1 του Ν. 2523/1997:

«1. Τα πρόσωπα που παραβαίνουν τις υποχρεώσεις τους που απορρέουν από την κείμενη φορολογική νομοθεσία υπόκεινται για κάθε παράβαση σε πρόστιμο που ορίζεται από εκατόν δεκαεπτά (117) ευρώ μέχρι χίλια εκατόν εβδομήντα (1.170) ευρώ. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται στις περιπτώσεις που δεν προβλέπεται η επιβολή πρόσθετου φόρου ή δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή. [...]».

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω, ο καθορισμός του ύψους του επιβαλλόμενου κάθε φορά προστίμου του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997 βρίσκεται στη διακριτική ευχέρεια της Φορολογικής Διοίκησης, η οποία μπορεί, κατά περίπτωση, να επιβάλλει πρόστιμα από 117,00€ έως 1.170,00€.

Επειδή, εν προκειμένω, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, λαμβάνοντας υπόψη τις ειδικότερες συνθήκες της παράβασης τουκαι συνεκτιμώντας την εν γένει συμπεριφορά του, η οποία συνίστατο στην κατ' εξακολούθηση από το έτος 1993 και έπειτα μη υποβολή στο αρμόδιο τμήμα της Δ.Ο.Υ. σχετικών δηλώσεων μεταβολών, ορθώς επέβαλε το επίμαχο πρόστιμο του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997 συνολικού ποσού ύψους 1.170,00€, εντός και των ορίων της αρχής της αναλογικότητας. Συνεπώς, το αίτημα τουπερί τροποποίησης του ποσού του επιβληθέντος προστίμου, προκειμένου να επιβληθεί το κατώτερο όριο των 117,00€ που προβλέπει ο Νόμος, δε μπορεί να γίνει αποδεκτό.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται τόσο στην από 23-07-2013 οικεία Έκθεση Τακτικού Ελέγχου (άρθρου 36 Ν. 2859/2000), όσο και στην από 23-07-2013 οικεία Έκθεση Προστίμων (άρθρου 4 παρ. 1 Ν. 2523/1997) του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 24-10-2013 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής με την επωνυμία «.....» και Α.Φ.Μ. (παλαιό Α.Φ.Μ.) και την επικύρωση της με αριθμό/2013 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 4 παρ. 1 του Ν. 2523/1997 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης διαχειριστικής περιόδου από 01-01-2003 έως 31-12-2003.

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

Διαχειριστική περίοδος από 01-01-2003 έως 31-12-2003

Πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 4 και 9 του Ν. 2523/1997 λόγω μη υποβολής δήλωσης μεταβολών με την οποία να δηλώνεται η διενέργεια πράξεων που εμπίπτουν στην παρ. 1 του άρθρου 39Α του Ν. 2859/2000 («Ειδικό καθεστώς ανακυκλώσιμων απορριμμάτων») με ημερομηνία μεταβολής την 31-01-2003	1.170,00€
---	------------------

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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.