



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 29-11-2019

Αριθμός απόφασης 3248

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604551

Fax : 213 1604567

Α Π Ο Φ Α Σ Η

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.

β. Της παρ.3 του άρθρου 47 του Ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α'69).

γ. 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.

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

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 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με αριθμό πρωτ...../24-10-2013 ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ (παλαιό ΑΦΜ), με έδρα επί της οδού κατά της με αριθ. /2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 4§1 του ν.2523/1997, λόγω μη υποβολής περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. 2^{ου} τριμήνου έτους 2008 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

1. Την με αριθ. /2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 4§1 του ν.2523/1997, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, λόγω μη υποβολής περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. 2^{ου} τριμήνου έτους 2008, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 22-7-2013 οικεία έκθεση ελέγχου.

2. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

3. Την με αριθ. /2014 Απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, με την οποία απορρίφθηκε η ως άνω ενδικοφανής προσφυγή ως απαράδεκτη, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής.

4. Την με αριθ. καταχώρησης Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης/2014 δικαστική προσφυγή του κατά της με αριθ. /2014 Απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.
5. Την με αριθ. /2018 Απόφαση του ΙΕ' Μονομελούς Τμήματος του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης επί της ως άνω δικαστικής προσφυγής, με την οποία δέχεται την εν λόγω δικαστική προσφυγή, ακυρώνει την με αριθ. /2013 Απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας και αναπέμπει την υπόθεση στην Υπηρεσία μας, προκειμένου να εξεταστεί κατ' ουσίαν η ενδικοφανής προσφυγή κατά της με αριθ. /2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 4§1 του ν.2523/1997, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, λόγω μη υποβολής περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. 2^{ου} τριμήνου έτους 2008,.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτ/24-10-2013 ενδικοφανούς προσφυγής του , 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 αριθ. /2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 4§1 του ν.2523/1997 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του πρόστιμο 1.170,00€, λόγω μη υποβολής περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. 2^{ου} τριμήνου έτους 2008.

Το ανωτέρω πρόστιμο επιβλήθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από 22-7-2013 Έκθεσης Προστίμων των άρθρων 47 Ν.1642/1986 και 4 παρ. 1 Ν.2523/97 βάσει του άρθρου 38 Ν.2859/00 του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθεί η ανωτέρω προσαλλόμενη πράξη, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή νόμου.
- Έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας
- Απαλλαγή δυνάμει του άρθρου 4 παρ. 2 Ν.4308/2002
- Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας
- Μη νόμιμη επιβολή φορολογικών προστίμων

Β. ΕΠΙ ΤΟΥ ΙΣΧΥΡΙΣΜΟΥ ΠΕΡΙ ΕΣΦΑΛΜΕΝΗΣ ΕΡΜΗΝΕΙΑΣ ΚΑΙ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥ ΝΟΜΟΥ, ΠΕΡΙ ΕΛΛΕΙΨΗΣ ΕΠΑΡΚΟΥΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΜΗΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑΣ ΚΑΙ ΠΕΡΙ ΑΠΑΛΛΑΓΗΣ ΔΥΝΑΜΕΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 4 ΠΑΡ. 2 Ν. 4038/2012.

Επειδή, το προσφεύγον «.....» προβάλλει ως λόγο προσφυγής τη δήθεν εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου και συγκεκριμένα του άρθρου 36 παρ.5β του ν. 2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.), όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 22 παρ. 7 του ν. 3763/2009 , καθώς και του άρθρου 36 παρ. 8 του ιδίου ως άνω ν. 2859/2000. Συγκεκριμένα, ισχυρίζεται ότι η συμπροσβαλλόμενη με την υπό κρίση προσφυγή του υπ' αριθμ./2013 απόφαση επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, μη νομίμως επεβλήθη σε αυτό, καθώς είναι νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο και ως εκ τούτου μη υπόχρεο μεταξύ άλλων και στην υποβολή περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ. Στην ίδια εσφαλμένη προϋπόθεση, περί μη υπαγωγής του σε Φ.Π.Α., ερείδει το τόσο τον δεύτερο λόγο της προσφυγής του περί δήθεν έλλειψης επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας των προσβαλλομένων πράξεων, όσο και τον τρίτο λόγο της προσφυγής του περί δήθεν υποχρέωσης απαλλαγής του από την πληρωμή του ΦΠΑ βάσει του άρθρου 4 παρ. 2 του ν. 4038/2012.

Επειδή, κατ' εξαίρεση όμως, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 2 και 3 του ν. 2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.): «2. Το, δεν θεωρούνται υποκείμενοι στο φόρο για τις πράξεις παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών που ενεργούν, ακόμη και αν εισπράττουν τέλη, δικαιώματα ή εισφορές. Εντούτοις, τα πρόσωπα αυτά θεωρούνται ως υποκείμενα 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 υποκείμενου 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, στο παράρτημα Ι του ν. 2859/2000, αναφέρεται το εξής: « Δραστηριότητες που προβλέπονται στο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 3:8. Εκμετάλλευση πανηγυριών (τοπικών εορτών) και εκθέσεων εμπορικού χαρακτήρα».

Επειδή, σύμφωνα δε με τη διάταξη της περίπτωσης ια' της παρ. 1 του άρθρου 22 του ν. 2859/2000: «Απαλλάσσεται από το φόρο η παροχή υπηρεσιών από συγγραφείς, καλλιτέχνες και ερμηνευτές έργων τέχνης, με εξαίρεση αυτές που παρέχονται απευθείας στο κοινό». Η εν λόγω διάταξη μάλιστα διευκρινίζεται από τη Διοίκηση (ΕΔΥΟ Α. 13794/4353/1987, Πολ. 347, Μ. 12/69/1988) ως εξής: «Τα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου δεν μπορούν να είναι καλλιτέχνες ή εκτελεστές έργων τέχνης και επομένως δεν μπορούν να απαλλαγούν από το Φ.Π.Α. κατ' εφαρμογή της ανωτέρω διάταξης» (βλ. και «Ο ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ», σελ. 556, Παναγιώτη Κ. Γιαννακούρη και Βασίλη Σπ. Κουκουβίνη, Εκδόσεις Αθ. Σταμούλης, Μάρτιος 2003). Η ως άνω απαλλακτική του φόρου περίπτωση καταργήθηκε πάντως με το άρθρο 62 παρ.4 του ν. 3842/2010 και ως εκ τούτου και οι ως άνω περιπτώσεις συγγραφέων, καλλιτεχνών και ερμηνευτών έργων τέχνης θεωρούνται σε κάθε περίπτωση φορολογητέες από 01-07-2010.

Επειδή, περαιτέρω, κατά την διάταξη της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 38 του ν. 2859/2000, όπως αυτή αντικαταστάθηκε με την παρ. 5 του άρθρου 11 του ν. 3052/14-09-2002 και

ισχύει από 01-01-2003, προβλέπεται ότι: «1. Οι υπόχρεοι στο φόρο που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου, για τις οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30, οφείλουν να υποβάλλουν στη ΔΟΥ, που είναι αρμόδια για την επιβολή του φόρου εισοδήματός τους, τις πιο κάτω δηλώσεις: α) Περιοδική δήλωση για κάθε φορολογική περίοδο που προκύπτει ποσό για καταβολή, ως εξής:

αα) κάθε μήνα και μέχρι την 20η ημέρα του επόμενου μήνα, εφόσον τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Το ίδιο ισχύει και για το Δημόσιο που δεν είναι υποχρεωμένο να τηρεί βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων όταν ασκεί δραστηριότητες για τις οποίες υπάγεται στο φόρο.

αβ) Κάθε ημερολογιακό τρίμηνο και μέχρι την 20η ημέρα του μήνα που ακολουθεί το τρίμηνο, εφόσον τηρούν βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Η περιοδική δήλωση περιλαμβάνει, για κάθε φορολογική περίοδο, την αξία των φορολογητέων παραδόσεων αγαθών και παροχής υπηρεσιών, την αξία των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών, στα οποία περιλαμβάνονται και τα καινούργια μεταφορικά μέσα και τα αγαθά που υπάγονται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης, την αξία των πράξεων παροχής υπηρεσιών, για τις οποίες οφείλεται φόρος από το λήπτη των υπηρεσιών αυτών, το φόρο που αναλογεί, την αξία των απαλλασσόμενων πράξεων, τις εκπτώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις των άρθρων 30,31 και 32, καθώς και τη διαφορά φόρου που προκύπτει. Κατ' εξαίρεση πιστωτικές ή μηδενικές περιοδικές δηλώσεις υποβάλλονται από τον υπόχρεο στο φόρο, για τη φορολογική περίοδο που πραγματοποιεί ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ή παραδόσεις αγαθών ή υποβάλει αίτημα επιστροφής Φ.Π.Α. ή επιθυμεί την υποβολή τους».

Επειδή, όπως ορίζεται στην εγκύκλιο ΠΟΛ 1155/22-12-2005, με θέμα «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 1 και 47 του νόμου « Φόρος προστιθέμενης αξίας στις νέες οικοδομές, μεταβολές στη φορολογία κεφαλαίου και άλλες διατάξεις»: «Με τις διατάξεις του κοινοποιούμενου νόμου, οι υποκείμενοι υποχρεούνται να υποβάλουν περιοδικές δηλώσεις ακόμη και αν είναι μηδενικές η πιστωτικές, για πράξεις που διενεργούνται από 1ης Ιανουαρίου 2006. Κατά συνέπεια οι νέες διατάξεις δεν ισχύουν για τις περιοδικές δηλώσεις των φορολογικών περιόδων α) Δεκεμβρίου 2005 (Γ' κατηγορία βιβλία του Κ.Β.Σ. και Δημόσιο) και β) Δ' τριμήνου 2005 (Α' και Β' κατηγορία βιβλία του Κ.Β.Σ.) αλλά έχουν ισχύ για τις περιοδικές δηλώσεις που αφορούν φορολογικές περιόδους από 1-1-2006».

Επειδή, κατά την διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 4 του ν. 4038/2012: «Το που υπόκεινται στον Φόρο Προστιθέμενης Αξίας, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα ΦΠΑ(ν. 2859/2000,Α' 248) και εφόσον αποδεδειγμένα δεν επέβαλαν ΦΠΑ 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. Πράξεις Επιβολής Φόρου Προστιθέμενης Αξίας ή προστίμων που αφορούν στις παραπάνω υπηρεσίες και έχουν εκδοθεί για την ανωτέρω χρονική περίοδο, εφόσον δεν έχουν καταστεί με οποιονδήποτε τρόπο οριστικές μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος, παύουν να ισχύουν».

Επειδή, στην εγκύκλιο ΠΟΛ/2013 της 14^{ης} Διεύθυνσης Φ.Π.Α. με θέμα: «Μη καταβολή ΦΠΑ για παροχή υπηρεσιών», ορίζεται ρητά: «1. Με την ανωτέρω διάταξη προβλέπεται ότι το, και οι ή οι για παροχή υπηρεσιών, δεν υποχρεούνται στην καταβολή ΦΠΑ για πράξεις παροχής υπηρεσιών που πραγματοποίησαν μέχρι 31.12.2011, με την προϋπόθεση ότι δεν έχουν επιρρίψει το φόρο αυτό στους καταναλωτές.

2....Υπό την προϋπόθεση ότι ο φόρος αυτός αποδεδειγμένα δεν επιρρίφθηκε καταναλωτές, συνεπώς δεν εισπράχθηκε από τους κατά νόμο υπόχρεους, εν προκειμένω από το, και και λαμβάνοντας υπόψη ότι δεν είναι δυνατό να κληθούν σήμερα οι λήπτες των ανωτέρω υπηρεσιών να πληρώσουν αναδρομικά τον ΦΠΑ για όλα τα προηγούμενα χρόνια, με την κοινοποιούμενη διάταξη ορίζεται ότι οι εν λόγω απαλλάσσονται από την υποχρέωση να αποδώσουν τον ΦΠΑ που αναλογεί στις υπηρεσίες που παρασχέθηκαν από αυτούς μέχρι την 31^η Δεκεμβρίου 2011.

3. Επιπλέον, ορίζεται ότι οι πράξεις προσδιορισμού ΦΠΑ ή πράξεις επιβολής προστίμων που έχουν εκδοθεί για τη μη απόδοση ΦΠΑ για τις ανωτέρω πράξεις, υπό δεν έχουν καταστεί με οποιονδήποτε τρόπο οριστικές μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος νόμου, δηλαδή 2.2.2012, παύουν να ισχύουν και διαγράφονται τα ποσά που έχουν βεβαιωθεί βάσει των πράξεων αυτών, ενώ τα ποσά που έχουν καταβληθεί για την αιτία αυτή δεν επιστρέφονται, ούτε συμψηφίζονται. Εξυπακούεται ότι σε περίπτωση που οι ανωτέρω φορείς επέβαλαν ΦΠΑ στις υπηρεσίες που παρείχαν μέχρι 31.12.2011, υποχρεούνται σε απόδοση του φόρου αυτού».

Επειδή, σύμφωνα δε με το άρθρο 4 παρ. 1 του ν. 2523/1997: « 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) 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. Δεν επιβάλλεται το πρόστιμο του πρώτου εδαφίου επί ανακρίβειας της δήλωσης, εφόσον το ύψος της προκύπτουσας διαφοράς κύριου και συμπληρωματικού φόρου, τέλους ή εισφοράς ανέρχεται μέχρι του ποσού για το οποίο αμελείται η βεβαίωση κατά τις κείμενες διατάξεις».

Επειδή, κατά το άρθρο 9 παρ. 1 του ν. 2523/1997: « Το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος του παραβάτη φυσικού προσώπου και στις εταιρείες ομόρρυθμες, ετερόρρυθμες, περιορισμένης ευθύνης, ανώνυμες καθώς και στους συνεταιρισμούς και στα λοιπά ημεδαπά ή αλλοδαπά νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, σε βάρος του νομικού προσώπου...».

Επειδή, ακολούθως, ως προς την διαπίστωση της ανωτέρω αναφερόμενης επίρριψης ή όχι του φόρου και συγκεκριμένα του Φ.Π.Α, στους καταναλωτές, δέον να αναφερθεί ότι σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (άρθρο 13 π.δ. 186/1992), στα φορολογικά στοιχεία (αποδείξεις παροχής υπηρεσιών-.....) δεν είναι υποχρεωτικό να αναγράφεται χωριστά ο Φ.Π.Α., αλλά μπορεί να είναι και ενσωματωμένος στην αξία του αγαθού ή της υπηρεσίας (Π.4336/3162/Εγκ.10/10.7.1987 παρ.135, Εγκύκλιος 588/1987) και στην περίπτωση όπου δεν

αναγράφεται χωριστά, θεωρείται ότι στην αναγραφόμενη αξία συμπεριλαμβάνεται ο Φ.Π.Α (βλ. «Ο ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ», σελ. 465, Παναγιώτη Κ. Γιαννακούρη και Βασίλη Σπ. Κουκουβίνη, Εκδόσεις Αθ. Σταμούλης, Μάρτιος 2003).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, κατόπιν των εντολών τακτικού ελέγχου Φ.Π.Α. του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου με στοιχεία: α)/2012, β)...../2012 (συμπληρωματική) & γ)/2013 (τροποποιητική) για τις χρήσεις 1993-2010, διαπιστώθηκε ότι κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις 1993 έως και 2010, ο πραγματοποιήσει μέσω των (..... και), καλλιτεχνικές εκδηλώσεις έναντι αμοιβής, δηλαδή έναντι ανταλλάγματος, όπως συναυλίες συγκροτημάτων, φεστιβάλ τζαζ, συναυλίες με καλλιτέχνες, συναυλίες Συμφωνικής Ορχήστρας, παραστάσεις θεατρικές-όπερας-μπαλέτου-χορού-μαριονέτας-κουκλοθέατρο, παραστάσεις τσίρκο (βλ. σελ. 57 σχετικής Έκθεσης Ελέγχου). Για τις ανωτέρω δραστηριότητες, ο έλεγχος συμπέρανε ότι αποδεδειγμένα επιρρίφθηκε ΦΠΑ στους καταναλωτές, για τα έσοδα που εκδόθηκαν θεωρημένα ή αθεώρητα (ΠΟΛ1105/06-05-1999) φορολογικά και ο , δεδομένου ότι εισέπραξε τον ΦΠΑ που εμπεριέχεται στα ανωτέρω έσοδα των καλλιτεχνικών εκδηλώσεων υποχρεούται σε απόδοση του φόρου αυτού. Συγκεκριμένα, ο έλεγχος προσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές από την διοργάνωση καλλιτεχνικών εκδηλώσεων, λαμβάνοντας υπόψη για τις χρήσεις 2000 έως και 2010, την συνολική αξία των εκδοθέντων αθεώρητων φορολογικών στοιχείων (.....), όπως αυτά προέκυψαν από τα προσκομισθέντα επιδειχθέντα βιβλία του (βλ. σελ. 143 σχετικής Έκθεσης Ελέγχου) και για την επίμαχη περίοδο της χρήσης 2008, κατόπιν της εκκαθάρισης του φόρου που καταλογίστηκε στο προέκυψε πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ (βλ. σελ. 155 σχετικής Έκθεσης), δηλαδή δεν προέκυψε ποσό φόρου προς καταβολή από τον

Επειδή ακολούθως και κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων του ελέγχου, επεβλήθη σε βάρος του η προσβαλλόμενη με την υπό κρίση προσφυγή υπ' αριθμ. /2013 απόφαση επιβολής προστίμου για μη υποβολή περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ 2^{ου} τριμήνου έτους 2008 της Προϊσταμένης της Δ' Δ.Ο.Υ Θεσσαλονίκης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 2523/1997 και κατόπιν της από 23-07-2013 έκθεσης προστίμων άρθρων 47 Ν. 1632/1986 και 4 παρ.1 Ν.2523/1997 βάσει του άρθρου 38 Ν. 2859/2000 του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου του

Επειδή εκ των ανωτέρω είναι σαφές ότι ο , έχοντας προβεί στη διοργάνωση καλλιτεχνικών εκδηλώσεων έναντι αμοιβής μέσω των ανωτέρω Διευθύνσεων του και έχοντας μάλιστα εκδώσει αθεώρητα έστω φορολογικά στοιχεία (.....) στα οποία εμπεριέχεται κατά τα ανωτέρω και ο ΦΠΑ, γεγονός που αποδεικνύει την επίρριψη, από μέρους του, του ΦΠΑ στους καταναλωτές, όφειλε μεταξύ άλλων να υποβάλει την αντίστοιχη περιοδική δήλωση για το τρίμηνο αυτό, κατά τα προβλεπόμενα στην περίπτωση α' της παραγράφου 1 του άρθρου 38 του ν. 2859/2000, όπως αυτή αντικαταστάθηκε με την παρ. 5 του άρθρου 11 του ν. 3052/14-09-2002 και ισχύει από 01-01-2003.

Επειδή πέραν τούτου, προκύπτει σαφώς ότι ο, κατά την πραγματοποίηση καλλιτεχνικών εκδηλώσεων έναντι αμοιβής, ενήργησε- σε αντίθεση με τους ισχυρισμούς του στην υπό κρίση προσφυγή- εκτός των ορίων, παρέχοντας ουσιαστικά επιχειρηματική δραστηριότητα, που αν παρεχόταν από κάποιο ιδιώτη, αυτός θα υπαγόταν σε Φ.Π.Α., υποκείμενος και στις υποχρεώσεις του άρθρου 38 του ν. 2859/2000.

Επειδή σε κάθε περίπτωση, δέον να αναφερθεί ότι ακόμη και αν θεωρηθεί ότι ο κατά την λήψη των ανωτέρω υπηρεσιών ενήργησε, όπως ισχυρίζεται, στα πλαίσια, αυτός έχει την ιδιότητα του υποκείμενου στο φόρο, καθόσον προέβη σε άσκηση δραστηριότητας που περιλαμβάνεται στο Παράρτημα Ι του ν. 2859/2000 και συγκεκριμένα στην ανωτέρω εκτιθέμενη υπ' αριθμ. 8 περίπτωση εκμετάλλευσης «*πανηγυριών και εκθέσεων εμπορικού χαρακτήρα*».

Επειδή, η υπ' αριθμ./2013 απόφαση επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, επεβλήθη κατόπιν τόσο της από 23-07-2013 Έκθεσης Τακτικού Ελέγχου Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ν. 2859/2000 (βλ. ειδικότερα σελ.57,143,155) για τις χρήσεις 1993-2010, όσο και της από 23-07-2013 έκθεσης προστίμων άρθρων 47 Ν. 1632/1986 και 4 παρ.1 Ν.2523/1997 βάσει του άρθρου 38 Ν. 2859/2000 για τις αυτές χρήσεις, του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου του, οι οποίες αποτελούν την πλήρη αιτιολογία αυτής καθεαυτής της προσβαλλομένης πράξης, που εξεδόθη μετά την διαπίστωση ότι το είναι υποκείμενο στο φόρο για τη διοργάνωση των λόγω καλλιτεχνικών εκδηλώσεων έναντι αμοιβής, οι οποίες αποτελούν φορολογητέες πράξεις κατά τα ανωτέρω και σύμφωνα το άρθρο 62 παρ.4 του ν. 3842/2010.

Επειδή, ως εκ τούτου, και δεδομένου ότι η επίμαχη υπ' αριθμ./2013 απόφαση επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης αφορά στην μη υποβολή περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ για το 2^ο τρίμηνο του έτους 2008 από μέρους του , καίτοι αυτός πραγματοποίησε τις ως άνω καλλιτεχνικές εκδηλώσεις και μάλιστα επέρριψε τον ΦΠΑ στους καταναλωτές-θεατές μέσω των εισιτηρίων που εξέδωσε, τόσο ο δεύτερος όσο και οι τρίτος και τέταρτος λόγοι της υπό κρίση προσφυγής, καθίστανται απορριπτέοι ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Γ. ΕΠΙ ΤΟΥ ΙΣΧΥΡΙΣΜΟΥ ΠΕΡΙ ΠΑΡΑΒΙΑΣΗΣ ΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΤΗΣ ΑΝΑΛΟΓΙΚΟΤΗΤΑΣ

Επειδή, ως τέταρτο λόγο ακύρωσης της προσβαλλομένης υπ' αριθμ./2013 απόφασης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, ο προσφεύγων, προβάλλει την δήθεν παραβίαση από μέρους της φορολογικής διοίκησης της αρχής της αναλογικότητας με την επιβολή προστίμου του αρθ. 4 του ν. 2523/1997 ύψους 1.170 ευρώ, ήτοι του ανωτάτου προβλεπομένου ποσού από το νόμο αυτό.

Σύμφωνα με το άρθρο 4 παρ. 1 του ν. 2523/1997: « *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) 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. Δεν επιβάλλεται το πρόστιμο του πρώτου εδαφίου επί ανακρίβειας της δήλωσης, εφόσον το ύψος της προκύπτουσας διαφοράς κύριου και συμπληρωματικού φόρου, τέλους ή εισφοράς ανέρχεται μέχρι του ποσού για το οποίο αμελείται η βεβαίωση κατά τις κείμενες διατάξεις».

Επειδή, ως προς τον εν λόγω ισχυρισμό του προσφεύγοντος Ν.Π.Δ.Δ., δέον να αναφερθεί ότι ένα νομοθετικό μέτρο προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας μόνο αν δεν είναι πρόσφορο για την επιδίωξη και επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει ο νόμος, είτε υπερακοντίζει, προφανώς, το σκοπό αυτό (ΣτΕ 3177/2008, η οποία παραπέμπει στις ΣτΕ 3882/2007, 1006/2002) και συγχρόνως είναι υπέρμετρα επαχθές εν σχέσει με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, όπως προαναφέρθηκε, ο , διοργάνωσε καλλιτεχνικές εκδηλώσεις έναντι αμοιβής κατά το έτος 2008, χωρίς να υποβάλει τις αντίστοιχες περιοδικές δηλώσεις για κάθε τρίμηνο του εν λόγω έτους και στη συγκεκριμένη περίπτωση για το 2^ο τρίμηνο του έτους 2008, κατά παράβαση της διάταξης της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 38 του ν. 2859/2000, όπως αυτή αντικαταστάθηκε με την παρ. 5 του άρθρου 11 του ν. 3052/14-09-2002 και ισχύει από 01-01-2003. Μάλιστα στην αυτή παράβαση υπέπεσε και κατά τα άλλα τρίμηνα του έτους 2008, καθώς και για όλα τα τρίμηνα των χρήσεων 2006,2007,2009 και 2010, ενώ δέον να αναφερθεί ότι όπως προέκυψε από τον έλεγχο του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου και για προγενέστερες χρήσεις και ειδικότερα για τις χρήσεις από 1993 και εντεύθεν, οδεν είχε προβεί επανειλημμένα σε υποβολή εκκαθαριστικών δηλώσεων Φ.Π.Α, καίτοι ήταν υπόχρεος προς τούτο.

Επειδή, ως εκ τούτου και πέραν του γεγονότος ότι ο καθορισμός του ύψους του επιβαλλομένου κάθε φορά προστίμου του άρθρου 4 του ν. 2523/1997 βρίσκεται στη διακριτική ευχέρεια της φορολογικής διοίκησης η οποία μπορεί κατά περίπτωση να επιβάλει πρόστιμα από 117 έως 1.170 Ευρώ, είναι προφανές ότι στη συγκεκριμένη περίπτωση η αρμόδια Δ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, σε αντίθεση με τους ισχυρισμούς του αντιδίκου, έλαβε υπόψη τις ειδικότερες συνθήκες της παραβάσεως του συνεκτιμώντας μάλιστα την εν γένει παραβατική του συμπεριφορά κατά τα ανωτέρω και επέβαλε το επίμαχο πρόστιμο του άρθρου 4 του ν. 2523/1997, εντός των ορίων της αρχής της αναλογικότητας.

Συνεπώς και ο παρών λόγος που επικαλείται οδέον να απορριφθεί ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Δ. ΕΠΙ ΤΟΥ ΙΣΧΥΡΙΣΜΟΥ ΠΕΡΙ ΜΗ ΝΟΜΙΜΗΣ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΠΡΟΣΤΙΜΩΝ

.....

Επειδή, ως προς τον τελευταίο λόγο της υπό κρίση προσφυγής του περί δήθεν μη νόμιμης επιβολής φορολογικών προστίμων αναφερόμαστε και πάλι στα ανωτέρω εκτεθέντα περί υπαγωγής του στο φόρο εν γένει και ειδικότερα σε Φ.Π.Α., γεγονός που καθιστά και τον συγκεκριμένο λόγο προδήλως αβάσιμο ισχυρισμό.

Επειδή, ρητή νομοθετική πρόβλεψη υπάρχει, όπως αναφέρεται και ανωτέρω στο άρθρο 3 παρ. 2 και 3 του ν. 2259/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α): « 2....., δεν θεωρούνται υποκείμενοι στο φόρο για τις πράξεις παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών που ενεργούν, ακόμη και αν εισπράττουν τέλη, δικαιώματα ή εισφορές. Εντούτοις, 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 υποκείμενου 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 και το επίμαχο επιβληθέν πρόστιμο σε βάρος του προσφεύγοντος, αναφέρεται σε « πρόσωπα που παραβαίνουν τις υποχρεώσεις τους που απορρέουν από την κείμενη φορολογική νομοθεσία...»,

Συνεπώς και ο εν λόγω ισχυρισμός του καθίσταται άνευ ουδενός νομίμου ερείσματος και για το λόγο αυτό απορριπτέος.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 23/07/2013 οικεία έκθεση ελέγχου, επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 24-10-2013 και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ (παλαιό ΑΦΜ) και την επικύρωση της με αριθ. /2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 4§1 του ν.2523/1997, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ

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

Πρόστιμο άρθρου 4§1 του ν.2523/1997: 1.170,00€

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**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.