



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 26/11/2018

Αριθμός απόφασης: 4760

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. Του άρθρου 11 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.)*».
 - γ. Της παρ.3 του άρθρου 47 του ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
 - δ. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
 - ε. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).
2. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
3. Την με ημερομηνία κατάθεσης **24/10/2013** και αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του, **ΑΦΜ**, με έδρα στην επί της οδού, κατά της **υπ'αριθμ...../20-09-2013 πράξης προσδιορισμού Φ.Π.Α.** διαχειριστικής περιόδου 01/01/2002-31/12/2002, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
4. Την **υπ'αριθμ...../20-09-2013 πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α.** διαχειριστικής περιόδου 01/01/2002-31/12/2002, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου των οποίων ζητείται η ακύρωση.
5. Τις απόψεις του Δ.Ο.Υ.
6. Την **υπ'αριθμ..../16.01.2014** Απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας με την οποία απορρίφθηκε η ως άνω ενδικοφανή προσφυγή ως απαράδεκτη λόγω **εκπρόθεσμης υποβολής**.
7. Την με **αριθμ. καταχώρησης/2014** δικαστική προσφυγή του κατά της **υπ'αριθμ./16-01-2014** Απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.
8. Την **υπ'αριθμ...../2018** Απόφαση του ΙΕ Μονομελούς Τμήματος του Διοικητικού Πρωτοδικείου επί της ως άνω δικαστικής προσφυγής με την οποία δέχεται την εν λόγω δικαστική

προσφυγή, ακυρώνει την **υπ' αριθμ. /16-01-2014** Απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας και αναπέμπει την υπόθεση στην Υπηρεσία μας προκειμένου να εξεταστεί **κατ' ουσίαν** η ενδικοφανής προσφυγή κατά της υπ' αριθμ...../20-09-2013 πράξης προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2002-31/12/2002, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

9. Το **υπ' αριθμ.Δ.Ε.Δ.ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ...../12-09-2018** έγγραφο της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με το οποίο μας διαβιβάστηκε η ως άνω απόφαση του ΙΕ Μονομελούς Τμήματος του Διοικητικού Πρωτοδικείου με το φάκελο της υπόθεσης.

10. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **24/10/2013** και αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την **υπ' αριθμ...../20-09-2013 πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α.** διαχειριστικής περιόδου 01/01/2002-31/12/2002, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίσθηκε σε βάρος του φόρος προστιθέμενης αξίας ποσού 6.320,84 ευρώ πλέον πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής δήλωσης ποσού 7.585,01 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **13.905,85 ευρώ**.

Η διαφορά φόρου καταλογίσθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από 23/07/2013 έκθεσης ελέγχου του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου (σχετ. οι Α.Α.Υ.Ο.ΓΔ ΦΟΡΕΛ/ΔΗΜΕΣ.....ΕΞ2011/22.12.2011, Α.Υ.Φ.Ο.ΔΕΛΑ.....ΕΞ2012/23.07.2012, Α.Υ.Φ.Ο.ΔΕΛΑ.....ΕΞ2012/05.09.2012, Α.Υ.Φ.Ο. ΔΕΛΑ.....ΕΞ2012ΕΜΠ/11.12.2012, Α.Γ.Γ.Δ.Ε. ΔΕΛΑ.....ΕΞ2013/13.05.2013).

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

- Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου. Σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ.2 του ν.2859/2000 οι δεν θεωρούνται υποκείμενοι στο Φ.Π.Α. για τις πράξεις παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών που ενεργούν κατά την εκπλήρωση της αποστολής τους. Εξάλλου σύμφωνα και με τις διατάξεις του άρθρου 276 του Δ.Κ.Κ. (Ν.3463/2006 και Π.Δ.410/1995) οιαπαλλάσσονται εν γένει από κάθε φόρο, εισφορά. Ο έχει δημόσια αποστολή, δεν έχει επιχειρηματικό σκοπό, και δεν πραγματοποιεί όλες τις υπό κρίση δραστηριότητες ενεργώντας με καθαρά ιδιωτικοοικονομικά κριτήρια.
- Η και διαχείριση των αστικών(πάσης φύσεως) αποτελεί δραστηριότητα που εντάσσεται στα πλαίσια άσκησης των κατά νόμο αρμοδιοτήτων του
- Έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας. Η φορολογική αρχή εξέδωσε σε βάρος του τη συγκεκριμένη πράξη χωρίς ειδική και σαφή αιτιολογία που να περιλαμβάνει τη διαπίστωση συγκεκριμένα για κάθε δραστηριότητα χωριστά ότι αυτή ασκείται με καθαρά ιδιωτικοοικονομικά κριτήρια και ότι η δραστηριότητα αυτή οδηγεί πράγματι σε στρέβλωση του ανταγωνισμού, ιδίως ενόψει του ότι όπως αποδεικνύεται και από τους οικονομικούς απολογισμούς των ετησίως διοργανωμένων εκδηλώσεων, όπου τα έσοδα που υπάρχουν είναι εξαιρετικά ελάχιστα σε σχέση με τα έξοδα οργάνωσης.

Επειδή στο άρθρο 2 του ν.2859/2000 ορίζεται:

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,*
- β) η εισαγωγή αγαθών στο εσωτερικό της χώρας,...».*

Επειδή στο άρθρο 3 παρ.2 και 3 του ν.2859/2000 ορίζεται:

«2. Το ελληνικό Δημόσιο, οι δήμοι, οι κοινότητες και τα άλλα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου δε θεωρούνται υποκείμενοι στο φόρο για τις πράξεις παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών που ενεργούν κατά την εκπλήρωση της αποστολής τους, ακόμη και αν εισπράττουν δικαιώματα, τέλη 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 ενεργούν ως δημόσια εξουσία.».

Επειδή στο Παράρτημα Ι του ν.2859/2000 ορίζονται :

«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 στις παρ.2 και 3 του άρθρου 3 της ερμηνευτικής εγκυκλίου ΠΟΛ1282/1992 ορίζεται:

«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 αυτές το Δημόσιο και τα ΝΠΔΔ θεωρούνται

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 ΦΠΑ, 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 ΦΠΑ, 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 ΦΠΑ του Δημοσίου και των ΝΠΔΔ αφορά μόνο τις πράξεις παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών που ενεργούν κατά την άσκηση δημόσιας εξουσίας και όχι τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών που ενεργούν κατά την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, η οποία ασκούμενη από ιδιώτη θα υπαγόταν στο ΦΠΑ.

4. Επομένως, σύμφωνα με τις προηγούμενες παραγράφους 2 και 3, το Δημόσιο, οι ΟΤΑ και τα άλλα ΝΠΔΔ εξαιρούνται από το ΦΠΑ π.χ. για τέλη που εισπράττουν κατά την έκδοση διαφόρων πιστοποιητικών, για τα δημοτικά τέλη και άλλα παρόμοια τέλη, δικαιώματα ή εισφορές που εισπράττουν σε άλλες παρόμοιες περιπτώσεις, που ενεργούν μέσα στα πλαίσια άσκησης της δημόσιας εξουσίας. 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 στο άρθρο 8 παρ.1 και 2 του ν.2859/2000 ορίζεται:

1. Παροχή υπηρεσιών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη που δε συνιστά παράδοση αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 έως 7. Η πράξη αυτή μπορεί να συνίσταται ιδίως σε:

α) μεταβίβαση ή παραχώρηση της χρήσης ενός αυλού αγαθού.

β) υποχρέωση για παράλειψη ή ανοχή μιας πράξης ή κατάστασης.

2. Ως παροχή υπηρεσιών λογίζονται επίσης:

α) η εκμετάλλευση ξενοδοχείων, επιπλωμένων δωματίων και οικιών, κατασκηνώσεων και παρόμοιων εγκαταστάσεων, χώρων στάθμευσης κάθε είδους μεταφορικών μέσων και τροχόσπιτων,...».

Επειδή στο άρθρο 22 παρ. ιβ, ιδ, ιστ, ιη και κστ του ν.2859/2000 ορίζεται:

«1. Απαλλάσσονται από το φόρο:

...

«ιβ) η παροχή υπηρεσιών εκπαίδευσης γενικά και οι στενά συνδεόμενες με αυτή παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, που παρέχονται από δημόσια εκπαιδευτήρια ή από άλλα πρόσωπα αναγνωρισμένα από την, κατά περίπτωση, αρμόδια αρχή

ιδ) η παροχή υπηρεσιών που συνδέεται στενά με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή, από νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα σε πρόσωπα που ασχολούνται με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή,

ιστ) η παροχή υπηρεσιών πολιτιστικής ή μορφωτικής φύσης και η στενά συνδεόμενη με αυτές παράδοση αγαθών, από νομικά πρόσωπα ή άλλους οργανισμούς ή ιδρύματα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, τα οποία λειτουργούν νόμιμα και έχουν σκοπούς πολιτιστικούς ή μορφωτικούς, εφόσον δεν οδηγούν σε στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού. Στις υπηρεσίες αυτές περιλαμβάνονται ιδίως οι παρεχόμενες σε επισκέπτες μουσείων, αρχαιολογικών, μνημείων ή άλλων παρόμοιων χώρων, καθώς και η οργάνωση καλλιτεχνικών εκδηλώσεων, εκθέσεων και διαλέξεων,

ιη) η παροχή υπηρεσιών και η παράδοση αγαθών από τα πρόσωπα που αναφέρονται στις περιπτώσεις δ', θ', ιβ', ιδ', ιε' και ιστ' της παραγράφου αυτής, με την ευκαιρία εκδηλώσεων που οργανώνονται από αυτά για την οικονομική τους ενίσχυση.

κστ) οι μισθώσεις ακινήτων...».

Επειδή στο άρθρο 4 παρ. 2 του ν 4093/2012 ορίζεται:

«Το Δημόσιο, οι Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης, δημοτικές κοινωφελείς επιχειρήσεις ή αμιγείς δημοτικές επιχειρήσεις που υπόκεινται στο 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».

Επειδή στην Απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ1021/2013 αναφέρεται:

«Αναφορικά με τη διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 4 του Ν. 4038/12 (ΦΕΚ 14/Α'/2.2.2012) «Επείγουσες ρυθμίσεις που αφορούν την εφαρμογή του μεσοπρόθεσμου πλαισίου δημοσιονομικής στρατηγικής 2012 - 2015», παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις και οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή της:

1. Με την ανωτέρω διάταξη προβλέπεται ότι το Δημόσιο, οι ΟΤΑ και οι δημοτικές κοινωφελείς επιχειρήσεις ή οι αμιγείς δημοτικές επιχειρήσεις 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. Πρόκειται για πράξεις που έχουν πραγματοποιηθεί από τους ανωτέρω φορείς κατά το παρελθόν, για τις οποίες δεν επέβαλαν ΦΠΑ από λάθος ερμηνείας των διατάξεων των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 3, καθώς και του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ (Ν.2859/2000). Συγκεκριμένα με τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 3 του Κώδικα ΦΠΑ προβλέπεται ότι οι δραστηριότητες του δημοσίου και των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο άσκησης της δημόσιας εξουσίας τους, δεν συνιστούν φορολογητέες πράξεις, με την προϋπόθεση ότι δεν δημιουργείται στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού. Παράλληλα με τις διατάξεις του άρθρου 22 απαλλάσσονται από το φόρο ορισμένες υπηρεσίες γενικού συμφέροντος, όπως αθλητικές, πολιτιστικές, ψυχαγωγικές κλπ., που πραγματοποιούνται

από μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα με την προϋπόθεση της μη στρέβλωσης των όρων του ανταγωνισμού.

Με τις εν λόγω διατάξεις υπάγονται στο ΦΠΑ υπηρεσίες που παρέχονται από τα ανωτέρω πρόσωπα κατά τέτοιο τρόπο που η μη υπαγωγή τους στο φόρο οδηγεί σε στρέβλωση του ανταγωνισμού με τις λοιπές επιχειρήσεις που παρέχουν τις ίδιες υπηρεσίες. Τέτοιες υπηρεσίες είναι για παράδειγμα, υπηρεσίες γυμναστηρίων, διάθεσης αθλητικών εγκαταστάσεων, διοργάνωσης πολιτιστικών δραστηριοτήτων και ψυχαγωγικών εκδηλώσεων, υπηρεσίες εκκένωσης χώρων συγκέντρωσης λυμάτων με βυτιοφόρα οχήματα κλπ.

Υπό την προϋπόθεση ότι ο φόρος αυτός αποδεδειγμένα δεν επιρρίφθηκε στους καταναλωτές, συνεπώς δεν εισπράχθηκε από τους κατά νόμο υπόχρεους, εν προκειμένω από το Δημόσιο, τους ΟΤΑ και τις κοινωφελείς ή αμιγείς δημοτικές επιχειρήσεις, και λαμβάνοντας υπόψη ότι δεν είναι δυνατόν να κληθούν σήμερα οι λήπτες των ανωτέρω υπηρεσιών να πληρώσουν αναδρομικά το ΦΠΑ για όλα τα προηγούμενα χρόνια, με την κοινοποιούμενη διάταξη ορίζεται ότι οι εν λόγω φορείς απαλλάσσονται από την υποχρέωση να αποδώσουν το ΦΠΑ που αναλογεί στις υπηρεσίες που παρασχέθηκαν από αυτούς μέχρι την 31η 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 την προϋπόθεση ότι δεν έχουν καταστεί με οποιονδήποτε τρόπο οριστικές μέχρι την ημερομηνία δημοσίευσης του παρόντος νόμου, δηλαδή 2 Φεβρουαρίου 2012, παύουν να ισχύουν και διαγράφονται τα ποσά που έχουν βεβαιωθεί βάσει των πράξεων αυτών, ενώ 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. Επίσης, επισημαίνεται ότι για τις υπηρεσίες που παρέχονται μετά την 1.1.2012 εφαρμόζονται κανονικά οι διατάξεις του Κώδικα ΦΠΑ, σύμφωνα με τις οποίες οι παραπάνω υπηρεσίες υπόκεινται στο ΦΠΑ.

Η ανωτέρω ρύθμιση καλύπτει επίσης την παροχή αποχέτευσης που πραγματοποιείται απευθείας από το δημόσιο ή τους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης, πράξεις οι οποίες έχουν υπαχθεί στο ΦΠΑ από 22.8.2011. Λαμβάνοντας υπόψη ότι, αφενός η αποχέτευση χρεώνεται στους ίδιους λογαριασμούς με την παροχή ύδρευσης και αφετέρου το γεγονός ότι λόγω τεχνικών δυσκολιών καθυστέρησε η προσαρμογή των μηχανογραφικών συστημάτων των ΟΤΑ για την επιβολή του ΦΠΑ στις πράξεις αυτές από 22.8.2011, γίνεται δεκτό ότι η ανωτέρω ρύθμιση καλύπτει και την παροχή ύδρευσης. Κατά συνέπεια στην περίπτωση που δεν έχει επιρριφθεί στους καταναλωτές ΦΠΑ για τις ανωτέρω πράξεις που πραγματοποιήθηκαν μέχρι 31.12.2011, ήτοι δεν έχει υπολογιστεί ΦΠΑ στα φορολογικά στοιχεία που έχουν εκδοθεί μέχρι την ημερομηνία αυτή, δεν αναζητείται ο φόρος αυτός από το δημόσιο. Αντίθετα για φορολογικά στοιχεία που εκδίδονται από 1.1.2012 και εφεξής οφείλεται ΦΠΑ στο δημόσιο, ανεξάρτητα από το εάν έχει υπολογιστεί ή όχι ο φόρος αυτός.

4. Τέλος, για την αποφυγή παρόμοιων παρερμηνειών στο μέλλον αναφορικά με τη φορολογική αντιμετώπιση των δραστηριοτήτων των φορέων στους οποίους αφορά η κοινοποιούμενη διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 4 του Ν. 4038/12, διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

Σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις των άρθρων 2 και 3 του Κώδικα ΦΠΑ , στο ΦΠΑ υπόκειται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή ένωση προσώπων που παραδίδει αγαθά ή παρέχει υπηρεσίες, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής.

Δε θεωρούνται υποκείμενοι στο φόρο το ελληνικό Δημόσιο, οι δήμοι, οι κοινότητες και τα άλλα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου για τις πράξεις παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών που ενεργούν κατά την εκπλήρωση της αποστολής τους ως δημόσια εξουσία, ακόμη και αν εισπράττουν τέλη, δικαιώματα ή εισφορές, υπό την προϋπόθεση ότι η μη υπαγωγή στο ΦΠΑ των δραστηριοτήτων τους δεν οδηγεί σε στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού.

Σε κάθε περίπτωση υπάγονται στο ΦΠΑ το Δημόσιο, οι ΟΤΑ και τα λοιπά ΝΠΔΔ στην περίπτωση που ασκούν τις δραστηριότητες που απαριθμούνται στο Παράρτημα Ι του Κώδικα ΦΠΑ , όπως είναι, για παράδειγμα, οι τηλεπικοινωνίες, η μεταφορά αγαθών και προσώπων, η εναποθήκευση, η εκμετάλλευση πανηγυριών και εκθέσεων κ.α., εκτός αν αυτές είναι ασήμαντες.

Επί της ουσίας, οι ανωτέρω διατάξεις εξαιρούν από το ΦΠΑ τις πράξεις δημόσιας εξουσίας, δηλαδή τις πράξεις που ενεργούν οι ανωτέρω φορείς στο πλαίσιο των αρμοδιοτήτων τους. Εντούτοις, ακόμη και πράξεις δημόσιας εξουσίας εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ στην περίπτωση που πρόκειται για δραστηριότητες που μπορούν να ασκηθούν και από ιδιωτικούς φορείς, καθώς ενδεχόμενη εξαίρεση από το ΦΠΑ των δημόσιων φορέων λόγω της νομικής μορφής τους θα έθετε σε ανταγωνιστικά μειονεκτικότερη θέση τους ιδιωτικούς φορείς που υποχρεούνται να επιβάλλουν ΦΠΑ στις ίδιες πράξεις. Επισημαίνεται ότι ο κίνδυνος αυτός υφίσταται μόνο στις περιπτώσεις που ο δημόσιος και ο ιδιωτικός τομέας πραγματικά ανταγωνίζονται μεταξύ τους όσον αφορά στην ποιότητα και στις τιμές των παροχών τους.

Τα ανωτέρω αφορούν κυρίως δραστηριότητες που εμπίπτουν στους τομείς του περιβάλλοντος, ιδίως όσον αφορά στη διαχείριση των αποβλήτων, του πολιτισμού, της εκπαίδευσης, της νοσοκομειακής περίθαλψης, της κοινωνικής πρόνοιας και του αθλητισμού. Σε αυτές τις περιπτώσεις, λοιπόν, είναι πολύ πιθανόν κάποιες από τις δραστηριότητες του Δημοσίου, των ΟΤΑ και των ΝΠΔΔ να εμπίπτουν καταρχήν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ και για τα έσοδα που πραγματοποιούν κατά την άσκηση της δραστηριότητάς τους να εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα ΦΠΑ.

Σε περίπτωση υπαγωγής στο ΦΠΑ, θα πρέπει να εξετάζεται το ενδεχόμενο απαλλαγής βάσει των διατάξεων του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ , προκειμένου να διαπιστωθεί αν τα έσοδα που προκύπτουν από τη σχετική δραστηριότητα απαλλάσσονται ή πρέπει να επιβαρύνονται με το συντελεστή ΦΠΑ που αναλογεί στην κάθε πράξη.

Επισημαίνεται ότι οι δημοτικές επιχειρήσεις κοινωφελούς χαρακτήρα που προβλέπονται από τις διατάξεις του Δημοτικού και Κοινοτικού Κώδικα (Ν.3463/2006), όπως ισχύει, αποτελούν νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου, συνεπώς δεν εμπίπτουν στα μη υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα λόγω άσκησης δημόσιας εξουσίας της παραγράφου 2 του άρθρου 3 του Κώδικα Φ.Π.Α. , αλλά θεωρούνται καταρχήν υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα και στις αμοιβές που εισπράττουν από τις φορολογητέες δραστηριότητές τους πρέπει να επιβάλλουν ΦΠΑ, εκτός αν, σύμφωνα με τα ανωτέρω, πρόκειται για δραστηριότητες που εμπίπτουν στις απαλλακτικές διατάξεις του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ...».

Επειδή εξάλλου και στο με αριθμ.πρωτ.ΔΕΕΦΑ1048210ΕΞ2016/24.03.2016 με θέμα «**Φορολογική μεταχείριση των υπηρεσιών που παρέχει ο Πολιτιστικός και Αθλητικός Οργανισμός του Δήμου...**», συνοψίζονται οι πάγιες θέσεις της Διοίκησης ως προς το θέμα υπαγωγής στο ΦΠΑ των υπηρεσιών που παρέχονται από τους Δήμους, συγκεκριμένα αναφέρεται:

«1. Σύμφωνα με το Άρθρο 3.2 του Κώδικα Φ.Π.Α., (Ν. 2859/2000), όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει, δεν θεωρούνται υποκείμενοι στο φόρο, μεταξύ άλλων, οι Δήμοι και τα Ν.Π.Δ.Δ., για τις πράξεις παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών που ενεργούν κατά την εκπλήρωση της αποστολής τους, ως δημόσια εξουσία, 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.

Σύμφωνα με την παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου, η αληθής έννοια της παραγράφου 2 είναι ότι τα πρόσωπα που αναφέρονται σε αυτή εξαιρούνται μόνο για τις πράξεις που ενεργούν ως δημόσια εξουσία. 2. Με την ΠΟΛ.1021/6.2.2013, έχει διευκρινιστεί ότι ακόμη και πράξεις δημόσιας εξουσίας, δηλαδή πράξεις που ενεργούν οι ανωτέρω φορείς στο πλαίσιο άσκησης των αρμοδιοτήτων τους, εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Φ.Π.Α. στην περίπτωση που πρόκειται για δραστηριότητες, οι οποίες μπορούν να ασκηθούν και από ιδιωτικούς φορείς. Σκοπός των ανωτέρω, είναι η αποτροπή στρέβλωσης των όρων του ανταγωνισμού διαμέσου της θέσης των ιδιωτικών φορέων σε ανταγωνιστικά μειονεκτικότερη θέση.

Επισημαίνεται ότι, σύμφωνα με την ως άνω ΠΟΛ.1021/6.2.2013 ο κίνδυνος αυτός υφίσταται μόνο στις περιπτώσεις που ο δημόσιος και ο ιδιωτικός τομέας πραγματικά ανταγωνίζονται μεταξύ τους όσον αφορά στην ποιότητα και στις τιμές των παροχών τους.

3. Κατά την άποψη της Υπηρεσίας μας, όλες οι δραστηριότητες που περιγράφετε στα ανωτέρω έγγραφά σας, ασκούνται και από ιδιωτικούς φορείς. Συνεπώς, ο Πολιτιστικός και Αθλητικός Οργανισμός του Δήμου«», καθίσταται, καταρχήν, υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο, κατά τη διενέργεια των ανωτέρω πράξεων.

Από εκεί και πέρα είναι ερευνητέο το κατά πόσον ορισμένες από τις εν λόγω δραστηριότητες απαλλάσσονται από το φόρο κατ' εφαρμογή του Άρθρου 22 του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000), όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει ή/και κατά πόσον συντρέχει στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού. Κατά την άποψη της Υπηρεσίας μας, λαμβάνοντας υπόψιν όσα αναφέρετε στα έγγραφά σας, ισχύουν τα κάτωθι:

3.1) Εκμάθηση κολύμβησης, χορού, ζωγραφικής, φωτογραφίας, αγγειοπλαστικής και άλλων παρεμφερών δραστηριοτήτων:

i) Σύμφωνα με το Άρθρο 22.1.ιβ' του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000), όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει, απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α., η παροχή υπηρεσιών εκπαίδευσης γενικά και οι στενά συνδεόμενες με αυτή παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, που παρέχονται από δημόσια εκπαιδευτήρια ή από άλλα πρόσωπα αναγνωρισμένα από την, κατά περίπτωση, αρμόδια αρχή.

ii) Σύμφωνα με την Εγκύκλιο 10/Π.4336/3162/10.7.1987 αποκλείεται από την απαλλαγή του άρθρου 22.1.ιβ', η παροχή υπηρεσιών εκπαίδευσης, που συνίστανται στη μετάδοση ορισμένων εξειδικευμένων γνώσεων ή εμπειριών ερασιτεχνικού ή ψυχαγωγικού χαρακτήρα, όπως π.χ., μεταξύ άλλων, σχολές ερασιτεχνών ζωγράφων και φωτογράφων, κολύμβησης κ.λπ.. Συνεπώς, η εκμάθηση κολύμβησης, ζωγραφικής, φωτογραφίας, αγγειοπλαστικής κλπ συνιστούν φορολογητέες παροχές υπηρεσιών.

iii) Ειδικά σε ότι αφορά την εκμάθηση χορού δεν μας περιγράφετε ούτε το θεσμικό πλαίσιο, το οποίο, ενδεχομένως, διέπει κατ' ειδικότερο τρόπο, τη λειτουργία εκμάθησης χορού που παρέχει ο Πολιτιστικός και Αθλητικός Οργανισμός του Δήμου«» ούτε τα είδη των προς εκμάθηση χορών.

iv) Σύμφωνα με την Εγκύκλιο 10/Π.4336/3162/10.7.1987, απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α., περιοριστικά, οι σχολές χορού που εποπτεύονται από το Υπουργείο Πολιτισμού και διέπονται από τα Προεδρικά Διατάγματα που εκδόθηκαν στα πλαίσια του Ν. 1158/1981 (ΦΕΚ 127 Α').

Συνεπώς, απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α., περιοριστικά, οι ανώτερες σχολές χορού η οργάνωση και η λειτουργία των οποίων ρυθμίζεται από το Π.Δ. 372/1983 (ΦΕΚ 131 Α') και οι ερασιτεχνικές σχολές χορού η λειτουργία των οποίων ρυθμίζεται από το Π.Δ. 457/1983 (ΦΕΚ 174 Α').

Σε κάθε, όμως, περίπτωση δεν απαλλάσσονται τα έσοδα, -ακόμα και αυτών των σχολών χορού,- τα οποία προέρχονται από υπηρεσίες εκμάθησης χορού ντίσκο, τζαζ, ταγκό, γυμναστικής, κ.λ.π.

3.2) Διάθεση της χρήσης του κολυμβητηρίου, των γηπέδων τένις και λοιπών χώρων άθλησης έναντι αμοιβής σε φυσικά πρόσωπα, ενοικίαση διαδρομών πισίνας σε σωματεία και παραχώρηση της χρήσης των χώρων άθλησης σε ιδιωτικά εκπαιδευτήρια κλπ:

i) Σύμφωνα με το Άρθρο 8.1 του Κώδικα Φ.Π.Α., (Ν. 2859/2000), όπως ισχύει, η διάθεση και χρήση των ανωτέρω συνιστούν φορολογητέα παροχή υπηρεσίας. Άλλωστε όπως προκύπτει τόσο από την παράγραφο 17 του Άρθρου 62 του Ν. 3842/2010 (ΦΕΚ 58 Α') όσο και από την περίπτωση γ' της παραγράφου 1 του Άρθρου 1 του Ν. 4334/2015 (ΦΕΚ 80 Α') και όπως έχει διευκρινιστεί με την ΠΟΛ.1049/27.4.2010, το δικαίωμα χρήσης αθλητικών εγκαταστάσεων για την προπόνηση ή τη διεξαγωγή οποιουδήποτε αθλήματος (κολύμβηση, στίβος, τένις, μπόουλινγκ, καλαθοσφαίριση, κλπ.) ή αθλητικού γεγονότος (ποδοσφαιρικοί αγώνες, κολυμβητικοί αγώνες κλπ.), υπαγόταν στο μειωμένο συντελεστή Φ.Π.Α. μέχρι και τις 22.04.2010 ενώ από τις 23.04.2010 έως και σήμερα υπάγεται στον κανονικό συντελεστή Φ.Π.Α..

3.3) Παραχώρηση ανοιχτού θεάτρου σε θιάσους με παράλληλη παροχή ηλεκτρικού ρεύματος και υπηρεσιών ηλεκτρολόγου:

i) Σύμφωνα με το Άρθρο 22.1.κστ' του Κώδικα Φ.Π.Α (Ν. 2859/2000), όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει, απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. οι μισθώσεις ακινήτων, πλην αυτών του Άρθρου 8.2.β' του Κώδικα Φ.Π.Α.. Σε κάθε περίπτωση, η ανωτέρω απαλλακτική διάταξη πρέπει να ερμηνεύεται συσταλτικώς, δεδομένου ότι οι απαλλαγές συνιστούν αποκλίσεις από τη γενική αρχή του Φ.Π.Α., σύμφωνα με την οποία ο φόρος επιβάλλεται σε κάθε παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται εξ' επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στο φόρο (Δ.Ε.Ε. C-150/99 και C- 280/04).

ii) Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Δ.Ε.Ε.), έχουν κριθεί τα παρακάτω. Πρώτον, η μίσθωση ακινήτων χαρακτηρίζεται από το ότι πρόκειται για μια σχετικώς παθητική δραστηριότητα έναντι αντιπαροχής, η οποία συνδέεται με την πάροδο του χρόνου, και όχι για μια παροχή υπηρεσιών δυναμένη να λάβει άλλο χαρακτηρισμό (C-284/03). Δεύτερον, η μίσθωση ακινήτου χαρακτηρίζεται από το γεγονός ότι αποκλείει άλλα πρόσωπα (πλην του μισθωτή) από τη χρήση του ακινήτου (C-409/98 και C-108/99).

iii) Στο βαθμό που παρέχετε τόσο το ηλεκτρικό ρεύμα όσο και υπηρεσίες ηλεκτρολόγου, προκύπτει ότι δεν αποξενώνεστε από το ακίνητο και ότι παρέχετε μια σύνθετη υπηρεσία στους ενδιαφερόμενους θιάσους (παραχώρηση χώρου - ηλεκτροδότηση - τεχνική υποστήριξη για το ανέβασμα παραστάσεων), η οποία είναι

ευρύτερη της μίσθωσης ενός ακινήτου. Άλλωστε, κατά τις συνήθεις εμπορικές πρακτικές, οι εν λόγω παραχωρήσεις έχουν βραχεία διάρκεια ενώ από το έγγραφό σας δεν προκύπτει ότι εμποδίζεται (π.χ. με περίφραξη) η πρόσβαση άλλων προσώπων (π.χ. δημοτών για περίπατο) σε ώρες που δεν διεξάγονται παραστάσεις. Συνεπώς, η εν λόγω υπηρεσία δεν συνιστά απαλλασσόμενη μίσθωση, αλλά μια σύνθετη υπηρεσία, η οποία υπάγεται σε Φ.Π.Α. με τον κανονικό συντελεστή 23%.

3.4) Ενοικίαση χώρου με παροχή του ηλεκτρικού ρεύματος για διενέργεια εκθέσεων ή εκδηλώσεων με επιπλέον παραχώρηση, σε ορισμένες περιπτώσεις, της χρήσης μεγαφωνικής εγκατάστασης με παράλληλη επίβλεψη από ηλεκτρολόγο:

i) Σύμφωνα με το Άρθρο 8 του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000), όπως ισχύει, και έχει ερμηνευτεί με την Εγκύκλιο 10/Π.4336/3162/10.7.1987, δεν απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α., η μίσθωση ευκαιριακά αιθουσών, κινηματογράφων, θεάτρων, ξενοδοχείων κλπ, για την πραγματοποίηση εκδηλώσεων από φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή ενώσεις προσώπων.

ii) Συνεπώς, η μίσθωση οργανωμένου ανοιχτού ή κλειστού χώρου, με παράλληλη παροχή από τη μεριά σας του ηλεκτρικού ρεύματος, με σκοπό τη διενέργεια εκθέσεων ή εκδηλώσεων, αποτελεί ευκαιριακή μίσθωση οργανωμένου χώρου και υπάγεται σε Φ.Π.Α., ανεξάρτητα από το αν υπάρχει ή όχι παράλληλη χρήση της μεγαφωνικής εγκατάστασης ή των υπηρεσιών του υπεύθυνου ηλεκτρολόγου...».

Επειδή στο άρθρο 18 παρ.71 περ. ιε και ιθ της Ερμηνευτικής εγκυκλίου 10/1987 μεταξύ άλλων αναφέρεται:

«71. Στο άρθρο αυτό περιλαμβάνονται όλες οι απαλλαγές που αναφέρονται στις πράξεις που ενεργούνται στο εσωτερικό της χώρας, δηλαδή σε πράξεις παράδοσης αγαθών και κυρίως σε πράξεις παροχής υπηρεσιών.

Ειδικότερα, σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων που κατονομάζονται στην παράγραφο 1 του άρθρου αυτού (άρθ. 18), απαλλάσσονται από το φόρο:

...

ιε. Αθλητισμός - σωματική αγωγή. Αθλητικά σωματεία. Με τη διάταξη αυτή απαλλάσσεται η παροχή υπηρεσιών, που συνδέεται στενά με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή, από νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα σε πρόσωπα που ασχολούνται με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή.

Επομένως, σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, από το φόρο απαλλάσσονται μόνο οι υπηρεσίες, που παρέχονται από αθλητικά νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα (αθλητικά σωματεία κ.λπ.) σε πρόσωπα που ασχολούνται με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή.

Κατά συνέπεια, οι υπηρεσίες (θέαμα, άσκηση κ.λπ.) που παρέχονται από κερδοσκοπικά αθλητικά σωματεία σε οποιοδήποτε πρόσωπο, ανεξάρτητα αν ασχολείται ή όχι με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή ή από μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα αθλητικά σωματεία σε πρόσωπα που δεν ασχολούνται με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή (π.χ. φίλαθλους), δεν απαλλάσσονται από το φόρο.

ιθ. Εκδηλώσεις για την ενίσχυση νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα. Η απαλλαγή αυτή αφορά την παροχή υπηρεσιών και την παράδοση αγαθών από πρόσωπα που αναφέρονται στις περιπτώσεις δ' (νοσοκομεία κ.λπ.), ι' (ιδρύματα κοινωνικής πρόνοιας και ασφάλισης), ιγ' (εκπαιδευτήρια

κ.λπ.), ιε' (αθλητικά σωματεία κ.λπ.), ιστ' (πολιτικά, συνδικαλιστικά, θρησκευτικά κ.λπ. σωματεία και οργανισμοί) και ιζ (νομικά πρόσωπα, οργανισμοί ή ιδρύματα κλπ.), που γίνονται με την ευκαιρία εκδηλώσεων οι οποίες αποβλέπουν στην οικονομική τους ενίσχυση.

Στην απαλλαγή της περίπτωσης αυτής υπάγονται και τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που εμφανίζονται με διάφορες μορφές και επωνυμίες, όπως π.χ. Σύλλογος, Ένωση, Σύνδεσμος, Αδελφότητα κ.λπ. όταν οργανώνουν διάφορες εκδηλώσεις για την οικονομική τους ενίσχυση και την εκπλήρωση του σκοπού για τον οποίο έχουν συσταθεί. Έτσι π.χ. το νομικό πρόσωπο του Συλλόγου ή της Ένωσης κ.λπ. που έχουν συστήσει οι καταγόμενοι από την ίδια πόλη, χωριό ή περιφέρεια κ.λπ. θα απαλλαγούν από το Φ.Π.Α. όταν οργανώνουν συνεστιάσεις, χορούς ή άλλου είδους εκδηλώσεις με σκοπό την οικονομική τους ενίσχυση, για τα δικά τους έσοδα.

Εδώ σημειώνουμε ότι με βάση την εξουσιοδότηση της παραγρ. 2 του ίδιου άρθρου εκδόθηκε η αριθ. Π. 6786/640/7.10.86 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών με την οποία προβλέπεται ότι για τη χορήγηση της απαλλαγής αυτής πρέπει να υποβληθεί αίτηση, στον Οίκον. Έφορο της περιφέρειας που έχουν την έδρα τους οι δικαιούχοι της απαλλαγής, στην οποία να αναγράφεται το είδος των υπηρεσιών, το είδος και η ποσότητα των αγαθών των οποίων ζητείται η απαλλαγή. Στην αίτηση δίδεται έγκριση του Οικονομικού Εφόρου στην οποία αναγράφονται τα πιο πάνω είδη, τα οποία εγκρίνεται να διατεθούν χωρίς φόρο...».

Επειδή στο άρθρο 36 παρ.4^α του ν.2859/2000 μεταξύ άλλων ορίζεται:

4. Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται επίσης:

α) να τηρεί βιβλία και να εκδίδει στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ....».

Επειδή στο άρθρο 29 παρ.135 της Ερμηνευτικής Εγκυκλίου 10/1987 ορίζεται:

«Έκδοση τιμολογίων και λοιπών στοιχείων.: Βασική επίσης υποχρέωση του υποκειμένου για κάθε παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών είναι η έκδοση των προβλεπόμενων από τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων τιμολογίων και λοιπών στοιχείων. Ο νόμος αποδίδοντας ιδιαίτερη σημασία στη σπουδαία λειτουργία που επιτελεί το τιμολόγιο, το δελτίο λιανικής πώλησης κ.λπ. στο νέο φορολογικό σύστημα του Φ.Π.Α., καθιέρωσε ρητά την ανωτέρω υποχρέωση του υποκειμένου στο φόρο.

Στα τιμολόγια και τα άλλα στοιχεία που επέχουν θέση τιμολογίου πρέπει να αναγράφεται εκτός από την αξία της συναλλαγής και το ποσό του φόρου χωριστά κατά συντελεστή, για να είναι αφενός ευχερής ο έλεγχος και αφετέρου να διευκολύνεται ο αντισυμβαλλόμενος, που είναι υποκείμενος στο φόρο, να κάνει την έκπτωση του φόρου αυτού από το φόρο που αναλογεί στην αξία των εκροών του.

Σημειώνεται ότι αντίστοιχη υποχρέωση του υποκειμένου δεν υπάρχει, καταρχήν, για την απόδειξη λιανικής πώλησης ή την απόδειξη παροχής υπηρεσιών. Στις αποδείξεις αυτές ο Φ.Π.Α. δεν είναι υποχρεωτικό να αναγράφεται χωριστά, αλλά μπορεί να είναι ενσωματωμένος στην αξία του αγαθού ή της υπηρεσίας, εφόσον η επιχείρηση εφαρμόζει κατά τρόπο πάγιο μια από τις μεθόδους αυτές...».

Επειδή και στο άρθρο 29 παρ.4 της μεταγενέστερης Ερμηνευτικής εγκυκλίου του Φ.Π.Α. ΠΟΛ1282/1992 «Οδηγίες εφαρμογής Ν. 2093/92» μεταξύ άλλων διευκρινίζεται ότι:

«Στην περίπτωση έκδοσης τιμολογίου αγοράς αγαθών ή λήψης υπηρεσιών που προβλέπεται από την παράγραφο 5 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ. και εφόσον τηρούνται οι προϋποθέσεις που τίθενται με τις διατάξεις αυτές, στο τιμολόγιο που εκδίδεται δεν χρεώνεται ΦΠΑ που γράφεται η ένδειξη «ΧΩΡΙΣ ΦΠΑ», καθώς και η σχετική διάταξη του Κ.Β.Σ., με βάση την οποία εκδίδεται.

Στις αποδείξεις λιανικής πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών δεν υφίσταται υποχρέωση ο ΦΠΑ να γράφεται χωριστά...».

Επειδή εν προκειμένω στα πλαίσια του διενεργηθέντος ελέγχου για τις διαχειριστικές περιόδους από 01/01/1993-31/12/2011 περί ορθής εφαρμογής των διατάξεων του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.) διαπιστώθηκε, ως αναλυτικά αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου, ότι ο οργανώνει και πραγματοποιεί μέσω των διάφορων Διευθύνσεών του, πράξεις παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών, που υπάγονται στο Φ.Π.Α., καθώς:

α) δεν αφορούν πράξεις παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών που ενεργεί κατά την άσκηση δημόσιας εξουσίας αλλά πράξεις που ενεργεί κατά την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας η οποία ασκούμενη από ιδιώτη θα υπαγόταν σε ΦΠΑ και

β) δεν αφορούν πράξεις παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών που εμπίπτουν στις απαλλαγές του ΦΠΑ, συγκεκριμένα ο πραγματοποίησε τις κάτωθι πράξεις :

- **Υπηρεσίες πραγματοποίησης πολιτιστικών εκδηλώσεων έναντι αμοιβής (οργάνωση συναυλιών κ.λ.π.):** Οι εν λόγω υπηρεσίες δεν εμπίπτουν στις απαλλαγές του ΦΠΑ καθώς σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ6786/1986 , στην Ερμηνευτική Εγκύκλιο 10/1987 (άρθρο 18 περ. ιθ) και στην ΠΟΛ1071/1995 οι πράξεις αυτές απαλλάσσονται μόνο αν πραγματοποιούνται από οργανισμούς και ιδρύματα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, τα οποία λειτουργούν νόμιμα και έχουν σκοπούς πολιτιστικούς ή μορφωτικούς και εφόσον δεν οδηγούν σε στρέβλωση του ανταγωνισμού και μόνο κατόπιν απόφασης απαλλαγής που χορηγείται στα ανωτέρω πρόσωπα από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.. Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι αποτελεί πράξη που ενεργεί στο πλαίσιο άσκησης των αρμοδιοτήτων του. Ωστόσο και με την ΠΟΛ.1021/6.2.2013, έχει διευκρινιστεί ότι ακόμη και πράξεις δημόσιας εξουσίας, που ενεργούν οι ανωτέρω φορείς στο πλαίσιο άσκησης των αρμοδιοτήτων τους, εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Φ.Π.Α., στην περίπτωση που πρόκειται για δραστηριότητες, οι οποίες μπορούν να ασκηθούν και από ιδιωτικούς φορείς.
- **Πώληση ανακυκλώσιμων- χαρτί:** Η εν λόγω πράξη αποτελούσε πράξη παράδοσης αγαθών υπαγόμενη στο ΦΠΑ μέχρι την 31-12-2002, ενώ με την παρ. 16 του άρθρου 19 του Ν. 3091/2002 προστέθηκε το άρθρο 39Α με το οποίο προβλέπεται ειδικό καθεστώς ανακυκλώσιμων και σύμφωνα με το άρθρο 30 του ίδιου νόμου το ειδικό καθεστώς ισχύει από 1/1/2003 και μετά. Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι αποτελεί πράξη που ενεργεί στο πλαίσιο άσκησης των αρμοδιοτήτων του. Ωστόσο όπως ανωτέρω αναφέρθηκε με την ΠΟΛ.1021/6.2.2013, έχει διευκρινιστεί ότι ακόμη και πράξεις δημόσιας εξουσίας, που ενεργούν οι ανωτέρω φορείς στο πλαίσιο άσκησης των αρμοδιοτήτων τους, εμπίπτουν στο πεδίο

εφαρμογής του Φ.Π.Α., στην περίπτωση που πρόκειται για δραστηριότητες, οι οποίες μπορούν να ασκηθούν και από ιδιωτικούς φορείς. Συνεπώς ο για τις πωλήσεις ανακυκλώσιμων που πραγματοποιήσει μέχρι και την 31/12/2002 είναι υπόχρεος σε απόδοση ΦΠΑ.

- **Υπηρεσίες γυμναστήριων, υπηρεσίες ακαδημιών (ακαδημία ποδόσφαιρου- ακαδημία μπάσκετ), υπηρεσίες κολυμβητηρίου:** οι εν λόγω υπηρεσίες δεν εμπίπτουν στις απαλλαγές του ΦΠΑ καθώς σύμφωνα με την Ερμηνευτική Εγκύκλιο 10/1987 (άρθρο 18 περ.ιε) απαλλάσσονται μόνο οι υπηρεσίες που παρέχονται από αθλητικά νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα (αθλητικά σωματεία) σε πρόσωπα που ασχολούνται με τον αθλητισμό. Άλλωστε όπως έχει διευκρινιστεί με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1156/09.05.1997, οι υπηρεσίες γυμναστικής γενικά (όπως ενόργανη γυμναστική ή ανόργανη, ενεργητική ή παθητική με ή χωρίς τη χρήση μηχανημάτων κλπ.) δεν απαλλάσσονται, αλλά υπάγονται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ, από οποιονδήποτε και αν παρέχονται.
- **Υπηρεσίες εκμάθησης ζωγραφικής, φωτογραφίας, λαϊκής τέχνης, σκίτσου, θεάτρου (.....):** οι εν λόγω υπηρεσίες δεν εμπίπτουν στις απαλλαγές του ΦΠΑ καθώς σύμφωνα με την Ερμηνευτική Εγκύκλιο 10/1987(άρθρο 18 παρ. ιγ) προϋπόθεση για να θεωρηθούν απαλλασσόμενες του φόρου, οι υπηρεσίες επαγγελματικής εκπαίδευσης, είναι οι φορείς που τις παρέχουν να έχουν αναγνωρισθεί από το Υπουργείο Εθνικής Παιδείας και Θρησκευμάτων ή από το Υπουργείο Πολιτισμού, και για τις υπηρεσίες που παρέχουν να μπορούν να εκδώσουν πιστοποίηση(σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 Ν1566/1985 προκύπτει ότι επαγγελματική εκπαίδευση, είναι αυτή που επιδιώκει να μεταδώσει στους σπουδαστές τεχνικές ή άλλες εξειδικευμένες γνώσεις ή γνώσεις επαγγελματικές και να καλλιεργήσει σ' αυτούς επιδεξιότητες, ώστε μετά την αποφοίτησή τους να μπορούν να ασκήσουν με επιτυχία ορισμένο επάγγελμα).
- **Υπηρεσίες παραχώρησης χρήσης οργανωμένων χώρων (θέατρο «.....», θέατρο «.....», κέντρο):** Οι εν λόγω υπηρεσίες δεν απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. καθώς σύμφωνα με το άρθρο 8 του Κώδικα Φ.Π.Α., όπως ισχύει, και όπως έχει ερμηνευτεί και με την Εγκύκλιο 10/Π.4336/3162/10.7.1987, αφορούν παραχώρηση βραχείας διάρκειας ήτοι έχουν χαρακτήρα ευκαιριακής μίσθωσης και δεν αφορούν την περίπτωση της μίσθωσης ακινήτου του άρθρου 18 περ. κζ του ν.1642/1986 και 22 περ. κστ του ν.2859/2000.Εν προκειμένω η παραχώρηση του..... θεάτρου για την εκτέλεση συγκεκριμένων παραστάσεων, με την ανάληψη όλων των λειτουργικών αναγκών από το (π.χ. θέρμανση, καθαρισμός, ηλεκτρολόγος-φωτιστής υπηρεσίας) δεν συνιστά εκμίσθωση ακινήτου, αλλά παραχώρηση οργανωμένου χώρου και κατά συνέπεια υπάγεται στο φόρο.
- **Εκμετάλλευση ξενοδοχείου(Λουτρά):** Η εκμετάλλευση ξενοδοχείου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8§2 του ν.1642/1986 και του ν.2859/2000 λογίζεται ως παροχή υπηρεσιών και όχι ως μίσθωση ακινήτου και συνεπώς υπάγεται στο ΦΠΑ.
- **Εκμετάλλευση έκθεσης εμπορικού χαρακτήρα «.....»:** Η εκμετάλλευση εκθέσεων εμπορικού χαρακτήρα αποτελεί πράξη η οποία περιλαμβάνεται στις δραστηριότητες της παρ.8 του Παραρτήματος Ι του Κώδικα ΦΠΑ, οι οποίες υπάγονται στο ΦΠΑ.

- **Μεταφορά προσώπων:** Η μεταφορά προσώπων αποτελεί πράξη η οποία περιλαμβάνεται στις δραστηριότητες της παρ.5 του Παραρτήματος Ι του Κώδικα ΦΠΑ, οι οποίες υπάγονται στο ΦΠΑ.

Επειδή βάσει των ανωτέρω ορθώς κρίθηκε ότι ο για τις ανωτέρω πράξεις καθίσταται υποκείμενος του ΦΠΑ και έχει όλες τις υποχρεώσεις που απορρέουν από τις διατάξεις του ν.1642/1986 και του ν.2859/2000.

Επειδή ο ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος προέβη στον υπό κρίση καταλογισμό χωρίς να παρέχει επαρκή αιτιολογία, ωστόσο από την οικεία έκθεση ελέγχου διαπιστώνεται ότι ο έλεγχος προέβη σε διενέργεια αναλυτικών ελεγκτικών επαληθεύσεων, βασιζόμενος σε στοιχεία που ζητήθηκαν από όλες τις αρμόδιες Διευθύνσεις του Συγκεκριμένα για τις υπό κρίση δραστηριότητες διαπιστώθηκε ότι ο εξέδωσε τα στοιχεία που προβλέπονται από τα άρθρα 54 και 55 του ΒΔ 17-5/15-06-1959, ήτοι διπλότυπα ή τριπλότυπα είσπραξης χωρίς να έχει προβεί σε αρκετές περιπτώσεις στην έκδοση των στοιχείων που προβλέπονται από τον Κ.Β.Σ (186/1992) καθώς θεώρησε ότι και για τις ανωτέρω πράξεις ενεργεί στα πλαίσια της δημόσιας εξουσίας. Εξαιτίας των ανωτέρω ο έλεγχος έλεγξε αναλυτικά για την κάθε δραστηριότητα όλα τα παραστατικά εσόδων που έχουν εκδοθεί, έκανε αντιπαραβολή αυτών με τα τηρούμενα βιβλία (Ισοζύγια Εσόδων και Καθολικά Εσόδων) και αξιολόγησε αυτά τόσο ως προς τα εάν τα έσοδα των υπό κρίση δραστηριοτήτων θεωρούνται σημαντικά όσο και εάν προκύπτει θέμα επίρριψης του ΦΠΑ (σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 4 του Ν. 4038/12).

Συγκεκριμένα για τις ανωτέρω πράξεις που υπάγονται σε ΦΠΑ κρίθηκε ότι:

α) Για τα έσοδα που προέρχονται από την δραστηριότητα **«Υπηρεσίες πραγματοποίησης πολιτιστικών εκδηλώσεων»** ο πέραν των σχετικών διπλοτύπων και τριπλοτύπων είσπραξης που εξέδωσε, σε ορισμένες περιπτώσεις εξέδωσε θεωρημένα και αθεώρητα (ΠΟΛ1105/1999) εισιτήρια εισόδου (ήτοι το προβλεπόμενο φορολογικό στοιχείο για την υπό κρίση συναλλαγή, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.-Π.Δ 186/1992).

Για τις περιπτώσεις που εκδόθηκαν τα προβλεπόμενα από το άρθρο 13 του Κ.Β.Σ. και από τις διατάξεις του ΦΠΑ εισιτήρια εκδηλώσεων, και για τα έσοδα των καλλιτεχνικών εκδηλώσεων για τα οποία δεν υπήρξαν γνωστοποιήσεις-αποφάσεις περί απαλλαγής ΦΠΑ, διαπιστώνεται ότι **επιβλήθηκε ΦΠΑ**, και ο είναι υπόχρεος σε απόδοση αυτού, καθώς στην περίπτωση που ο ΦΠΑ δεν αναγράφεται διακεκριμένα στο προβλεπόμενο εκδοθέν φορολογικό στοιχείο θεωρείται ότι συμπεριλαμβάνεται στην αναγραφόμενη αξία του (σχετική η εγκύκλιος 10/1987 άρθρο 29 παρ.135 καθώς και «ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ», σελ.465 Παναγιώτη Κ. Γιαννακούρη και Βασίλη Σπ.Κουκουβίνη, Εκδόσεις Σταμούλη, Μάρτιος 2003).

β) Για τα έσοδα που προέρχονται από την δραστηριότητα **«εκμετάλλευση Γυμναστηρίων-Ακαδημιών-Κολυμβητηρίου»** ο δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΒΣ αλλά εκδόθηκαν σχετικά διπλότυπα και τριπλότυπα είσπραξης καθώς και αθεώρητες απλές αποδείξεις για τις συνδρομές. Οι τιμές των συνδρομών καθορίζονταν με αποφάσεις του Διοικητικού Συμβουλίου και διαπιστώθηκε ότι δεν αναφέρεται πουθενά ότι στην τιμή θα υπολογισθεί ΦΠΑ, και οι τυχόν αυξήσεις αυτών

δεν συνδέονται με τις αυξήσεις των συντελεστών ΦΠΑ. Βάσει των ανωτέρω και δεδομένου ότι ο δεν εξέδωσε τα προβλεπόμενα φορολογικά στοιχεία του Κ.Β.Σ ο έλεγχος έκρινε ότι ο **δεν έχει επιβάλλει ΦΠΑ** και δεν είναι υπόχρεος σε απόδοση.

γ) Για τα έσοδα που προέρχονται από την δραστηριότητα **«Υπηρεσίες εκμάθησης ζωγραφικής, φωτογραφίας, λαϊκής τέχνης, σκίτσου, θεάτρου (.....)»** ο δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΒΣ αλλά εκδόθηκαν σχετικά διπλότυπα και τριπλότυπα είσπραξης καθώς και αθεώρητες απλές αποδείξεις για τις συνδρομές. Οι τιμές των συνδρομών καθορίζονταν με αποφάσεις του Διοικητικού Συμβουλίου και διαπιστώθηκε ότι δεν αναφέρεται πουθενά ότι στην τιμή θα υπολογισθεί ΦΠΑ, και οι τυχόν αυξήσεις αυτών δεν συνδέονται με τις αυξήσεις των συντελεστών ΦΠΑ. Βάσει των ανωτέρω και δεδομένου ότι ο δεν εξέδωσε τα προβλεπόμενα φορολογικά στοιχεία του Κ.Β.Σ ο έλεγχος έκρινε ότι ο **δεν έχει επιβάλλει ΦΠΑ** και δεν είναι υπόχρεος σε απόδοση.

δ) Για τα έσοδα που προέρχονται από την δραστηριότητα **«Υπηρεσίες παραχώρησης χρήσης οργανωμένων χώρων (Κέντρο, Θέατρο, Θέατρο)**» ο δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΒΣ αλλά εκδόθηκαν σχετικά διπλότυπα και τριπλότυπα είσπραξης για τα μισθώματα παραχώρησης. Οι όροι και τα ποσά για την παραχώρηση των οργανωμένων χώρων καθορίζονται με αποφάσεις του Διοικητικού Συμβουλίου και διαπιστώθηκε ότι δεν αναφέρεται πουθενά ότι στην τιμή θα υπολογισθεί ΦΠΑ. Βάσει των ανωτέρω και δεδομένου ότι ο δεν εξέδωσε τα προβλεπόμενα φορολογικά στοιχεία του Κ.Β.Σ ο έλεγχος έκρινε ότι ο **δεν έχει επιβάλλει ΦΠΑ** και δεν είναι υπόχρεος σε απόδοση.

ε) Για τα έσοδα που προέρχονται από την δραστηριότητα **«Εκμετάλλευση έκθεσης εμπορικού χαρακτήρα «.....»** ο δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΒΣ αλλά εκδόθηκαν σχετικά διπλότυπα και τριπλότυπα είσπραξης για τα μισθώματα παραχώρησης στους ανθοπαραγωγούς (stands) και αθεώρητα εισιτήρια εισόδου για τους επισκέπτες . Η τιμή των εισιτηρίων εισόδου είναι συμβολική χωρίς να έχει υπολογισθεί ΦΠΑ ενώ και οι αμοιβές-μισθώματα των καθορίζονται με αποφάσεις του Διοικητικού Συμβουλίου. Βάσει των ανωτέρω και δεδομένου ότι ο δεν εξέδωσε τα προβλεπόμενα φορολογικά στοιχεία του Κ.Β.Σ ο έλεγχος έκρινε ότι ο **δεν έχει επιβάλλει ΦΠΑ** και δεν είναι υπόχρεος σε απόδοση.

στ) Για τα έσοδα που προέρχονται από την δραστηριότητα **«Πώληση ανακυκλώσιμων υλικών-χαρτί»**, τα οποία δεν εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 4 παρ.2 του ν.4038/2012, δεδομένου ότι μέχρι την 31/12/2002, η εν λόγω δραστηριότητα σύμφωνα με το άρθρο 2 του ν.1642/1986 και του ν.2859/2000 υπάγεται σε ΦΠΑ ο έλεγχος έκρινε ότι ο ήταν υπόχρεος σε κάθε περίπτωση σε απόδοση ΦΠΑ.

ζ) Για τα έσοδα που προέρχονται από την δραστηριότητα **«Εκμετάλλευση ξενοδοχείου-Λουτρά**» ο δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΒΣ αλλά εκδόθηκαν σχετικά διπλότυπα και τριπλότυπα είσπραξης. Βάσει των ανωτέρω και δεδομένου ότι ο δεν εξέδωσε τα προβλεπόμενα φορολογικά στοιχεία του Κ.Β.Σ ο έλεγχος έκρινε ότι ο **δεν έχει επιβάλλει ΦΠΑ** και δεν είναι υπόχρεος σε απόδοση.

η) Για τα έσοδα που προέρχονται από την δραστηριότητα **«Μεταφορά προσώπων»**, ο δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΒΣ, ωστόσο κρίθηκε από τον έλεγχο ότι οι εισπράξεις από την εν λόγω δραστηριότητα είναι **ασήμαντες** και ο δεν καθίσταται υποκείμενος στο φόρο.

Βάσει των ανωτέρω και δεδομένου επίσης ότι ο δεν εξέδωσε τα προβλεπόμενα φορολογικά στοιχεία του Κ.Β.Σ ο έλεγχος έκρινε ότι ο **δεν έχει επιβάλλει ΦΠΑ** και δεν είναι υπόχρεος σε απόδοση.

Κατόπιν των ανωτέρω για τις ως άνω δραστηριότητες και λαμβάνοντας υπόψη και τις εκροές όπως αυτές έχουν δηλωθεί από τον με τις έκτακτες δηλώσεις προκύπτουν οι κάτωθι συνολικές φορολογητέες εκροές οι οποίες ανά χρήση είναι:

ΧΡΗΣΕΙΣ	ΦΟΡ/ΤΕΕΣ ΕΚΡΟΕΣ (ΔΙΟΡΓ/ΣΗ ΚΑΛ/ΚΩΝ ΕΚΔ/ΣΕΩΝ)	Φ.Π.Α. (ΔΙΟΡΓ/ΣΗ ΚΑΛ/ΚΩΝ ΕΚΔ/ΣΕΩΝ)	ΦΟΡ/ΤΕΕΣ ΕΚΡΟΕΣ (ΠΩΛΗΣΗ ΑΝΑΚΛ/ΜΩΝ ΥΛΙΚΩΝ)	Φ.Π.Α. ΑΠΟ ΠΩΛΗΣΗ ΑΝΑΚΛ/ΜΩΝ ΥΛΙΚΩΝ	ΑΝΑΛ/ΣΕΣ ΕΚΡΟΕΣ ΦΟΡΟ ΠΡΑΞΕΩΝ ΛΗΠΤΗ	Φ.Π.Α. ΠΡΑΞΕΩΝ ΛΗΠΤΗ	ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΦΟΡ/ΤΕΕΣ ΕΚΡΟΕΣ	Φ.Π.Α. ΣΕ ΔΡΧ.	Φ.Π.Α. ΣΕ €
1993	97.622.543	6.233.457			24.472	4.405	97.647.015	6.237.862	18.306,27
1994	182.415.385	9.718.615			551.239	99.223	182.966.624	9.817.838	28.812,44
1995	221.255.146	14.682.854			1.628.633	293.154	222.883.779	14.976.008	43.950,13
1996	185.662.927	11.189.573			3.029.306	545.275	188.692.233	11.734.848	34.438,29
1997	925.926	74.074	5.999.427	1.079.897	33.572	6.043	6.958.925	1.160.014	3.404,30
1998	0		6.761.849	1.217.133			6.761.849	1.217.133	3.571,92
1999	2.041.346	81.654	8.527.657	1.534.978			10.569.003	1.616.632	4.744,34
2000	0	0	8.780.000	1.580.400	2.068.445	372.320	10.848.445	1.952.720	5.730,65
2001	3.500.000	140.000	19.091.887	3.436.540	1.411.121	254.002	24.003.008	3.830.542	11.241,50
2002	0		35.115,79	6.320,84	46.119,04	8.301,43	81.234,83		14.622,27
2003	0				168.552,26	30.339,40	168.552,26		30.339,40
2004	3.703,70	296,3			253.483,35	45.627,01	257.187,05		45.923,31
2005	15.559,63	1.400,37			254.813,95	47.884,45	270.373,58		49.284,82
2006	2.387,56	107,44			71.074,14	13.504,09	73.461,70		13.611,53
2007	7.963,30	716,7			165.427,75	31.431,27	173.391,05		32.147,97
2008	4.542,51	277,49			164.301,98	31.217,38	168.844,49		31.494,87
2009	2.091,74	188,26			147.219,39	27.971,69	149.311,13		28.159,95
2010	3.396,40	373,6					3.396,40		373,6
2011	0,00	0,00			156.855,00	36.076,65	156.855,00		36.076,65

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

Επειδή με το **άρθρο 49 παρ.1,2 του ν.4509/2017** ορίζεται:

«1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013 (Α΄ 170) αντικαθίσταται ως εξής:

«17.Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του Ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013 , όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.».

Συνεπώς κατά τον υπολογισμό των πρόσθετων φόρων με την παρούσα Απόφαση έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 49 παρ.2 του ν.4509/2017.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **24/10/2013** και αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, **ΑΦΜ**, και την **επικύρωση της υπ' αριθμ...../20-09-2013 πράξης προσδιορισμού Φ.Π.Α.** διαχειριστικής περιόδου 01/01/2002-31/12/2002, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ..... με μόνη τροποποίηση αυτής ως προς τον υπολογισμό των πρόσθετων φόρων.

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

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2002-31/12/2002

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	0	81.234,83	81.234,83	81.234,83
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	0	0	0	0,00
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	0	14.622,27	14.622,27	14.622,27
ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΡΟΩΝ	0	0	0	0,00
ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	0	8.301,43	8.301,43	8.301,43
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	0	8.301,43	8.301,43	8.301,43
ΑΦΑΙΡΟΥΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΑΠΌ ΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	0	0	0	0,00
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	0	8.301,43	8.301,43	8.301,43
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	0	0	0	0,00
ΠΛΕΟΝ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΔΗΛΩΣΗΣ	0	0	0	0,00
ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΕΠΙΣΤΡΕΦΕΤΑΙ				0,00

ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ		6.320,84	6.320,84	6.320,84
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΑΡΘΡΟΥ 58Α Ν.4174/2013 (50%) (1)			3.160,42	3.160,42
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΑΡΘΡΟΥ 53 Ν.4174/2013 (59 ΜΗΝΕΣ Χ 0,73%=43,07%) (1)			2.722,39	2.722,39
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ν.2523/1997 120% (1)		7.585,01		0,00
				0,00
ΤΕΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ		13.905,85	12.203,65	12.203,65

(1) Σημείωση : για την επιβολή πρόσθετου φόρου επί της ως άνω διαφοράς, επιλέγεται η διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 και 2 του ν.4509/2017 (ποσοστό πρόσθετου φόρου 50%+43,07% αντί του 120% των άρθρων 1, 2 και 3 του ν.2523/1997), ως επιεικέστερη.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ**

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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 .