



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: 3302

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 οδού 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 του 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 του 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 του άρθρου 36 του Ν. 2859/2000 «Κώδικας Φ.Π.Α.» (άρθρο 29 του Ν. 1642/1986).

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 «διακοπή υποκαταστήματος» για το υποκατάστημα επί της οδού, με ημερομηνία διακοπής την 27-03-2003, **κατά παράβαση** των διατάξεων των άρθρων 3 παρ. 2 και 36 παρ. 1 περ. β' του Ν. 2859/2000 (άρθρο 29 παρ. 1 περ. β' του Ν. 1642/1986), **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, ο προσφεύγων 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 προσφεύγοντα 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 του περί 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 δε 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 κατά 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 παραγράφους 2 και 3, και τα άλλα Ν.Π.Δ.Δ. 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 στα πλαίσια 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 1 και 2 του Ν. 2859/2000:

«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, με τις διατάξεις του άρθρου 22 παρ. 1 περ. ιδ' του Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι:

«1. Απαλλάσσονται από το φόρο:

[...]

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,

[...]».

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

«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 τη με αριθμό ΠΟΛ. /2013 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα «Μη καταβολή Φ.Π.Α. από για παροχή υπηρεσιών» διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

«Αναφορικά με τη διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 4 του Ν. 4038/2012 (ΦΕΚ 14/Α' /02-02-2012) «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 δεν υποχρεούνται στην καταβολή Φ.Π.Α. 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 Φ.Π.Α. από λάθος ερμηνείας των διατάξεων των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 3, καθώς και του άρθρου 22 του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000). Συγκεκριμένα με τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 3 του Κώδικα Φ.Π.Α. προβλέπεται ότι οι δραστηριότητες του δημοσίου και των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο, 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 κ.λπ., που πραγματοποιούνται από μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα με την προϋπόθεση της μη στρέβλωσης των όρων του ανταγωνισμού.

Με τις εν λόγω διατάξεις υπάγονται στο Φ.Π.Α. 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 κ.λπ..

Υπό την προϋπόθεση ότι ο φόρος αυτός αποδεδειγμένα δεν επιρρίφθηκε στους καταναλωτές, συνεπώς δεν εισπράχθηκε από τους κατά νόμο υπόχρεους,, και λαμβάνοντας υπόψη ότι δεν είναι δυνατόν να κληθούν σήμερα οι λήπτες των ανωτέρω υπηρεσιών να πληρώσουν αναδρομικά το Φ.Π.Α. για όλα τα προηγούμενα χρόνια, με την κοινοποιούμενη διάταξη

ορίζεται ότι οι εν λόγω φορείς απαλλάσσονται από την υποχρέωση να αποδώσουν το Φ.Π.Α. που αναλογεί στις υπηρεσίες που παρασχέθηκαν από αυτούς μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 2011.

3. Επιπλέον, ορίζεται ότι οι πράξεις προσδιορισμού Φ.Π.Α. ή πράξεις επιβολής προστίμων που έχουν εκδοθεί για τη μη απόδοση Φ.Π.Α. 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 Φ.Π.Α. στις υπηρεσίες που παρείχαν μέχρι 31-12-2011, υποχρεούνται σε απόδοση του φόρου αυτού. Επίσης, επισημαίνεται ότι για τις υπηρεσίες που παρέχονται μετά την 01-01-2012 εφαρμόζονται κανονικά οι διατάξεις του Κώδικα Φ.Π.Α., σύμφωνα με τις οποίες οι παραπάνω υπηρεσίες υπόκεινται στο Φ.Π.Α..

Η ανωτέρω ρύθμιση καλύπτει επίσης την που πραγματοποιείται, πράξεις οι οποίες έχουν υπαχθεί στο Φ.Π.Α. από 22-08-2011. Λαμβάνοντας υπόψη ότι, αφενός η χρεώνεται στους ίδιους λογαριασμούς με την και αφετέρου το γεγονός ότι λόγω τεχνικών δυσκολιών καθυστέρησε η προσαρμογή των μηχανογραφικών για την επιβολή του Φ.Π.Α. στις πράξεις αυτές από 22-08-2011, γίνεται δεκτό ότι η ανωτέρω ρύθμιση καλύπτει και την Κατά συνέπεια στην περίπτωση που δεν έχει επιρριφθεί στους καταναλωτές Φ.Π.Α. για τις ανωτέρω πράξεις που πραγματοποιήθηκαν μέχρι 31-12-2011, ήτοι δεν έχει υπολογιστεί Φ.Π.Α. 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 01-01-2012 και εφεξής οφείλεται Φ.Π.Α. 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. 4038/2012, διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

Σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις των άρθρων 2 και 3 του Κώδικα Φ.Π.Α., στο Φ.Π.Α. 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 για τις πράξεις παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών που ενεργούν κατά την, ακόμη και αν εισπράττουν τέλη, δικαιώματα ή εισφορές, υπό την προϋπόθεση ότι η μη υπαγωγή στο Φ.Π.Α. των δραστηριοτήτων τους δεν οδηγεί σε στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού.

Σε κάθε περίπτωση υπάγονται στο Φ.Π.Α. στην περίπτωση που ασκούν τις δραστηριότητες που απαριθμούνται στο Παράρτημα Ι του Κώδικα Φ.Π.Α. , 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 Φ.Π.Α., δηλαδή τις πράξεις που ενεργούν οι ανωτέρω φορείς στο Εντούτοις, ακόμη και εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Φ.Π.Α. στην περίπτωση που πρόκειται για δραστηριότητες που μπορούν να ασκηθούν και από ιδιωτικούς φορείς, καθώς ενδεχόμενη εξαίρεση από το Φ.Π.Α. των της νομικής μορφής τους θα έθετε σε ανταγωνιστικά μειονεκτικότερη θέση τους ιδιωτικούς φορείς που υποχρεούνται να επιβάλλουν Φ.Π.Α. 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, του πολιτισμού, της εκπαίδευσης, της νοσοκομειακής περίθαλψης, της και του αθλητισμού. Σε αυτές τις περιπτώσεις, λοιπόν, είναι πολύ πιθανόν κάποιες από τις δραστηριότητες του να εμπίπτουν καταρχήν στο πεδίο εφαρμογής του Φ.Π.Α. και για τα έσοδα που πραγματοποιούν κατά την άσκηση της δραστηριότητάς τους να εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα Φ.Π.Α..

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

Επισημαίνεται ότι οι που προβλέπονται από τις διατάξεις του όπως ισχύει, αποτελούν νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου, συνεπώς δεν εμπίπτουν στα μη υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα λόγω 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 Φ.Π.Α., εκτός αν, σύμφωνα με τα ανωτέρω, πρόκειται για δραστηριότητες που εμπίπτουν στις απαλλακτικές διατάξεις του άρθρου 22 του Κώδικα Φ.Π.Α..

[...]».

Επειδή, εξάλλου, και στο με αριθμό πρωτοκόλλου ΔΕΕΦ Α ΕΞ/2016 έγγραφο της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας (Τμήμα Α' «Φ.Π.Α.») με θέμα «.....» συνοψίζονται οι

πάγιες θέσεις της Διοίκησης ως προς το θέμα υπαγωγής στο Φ.Π.Α. των υπηρεσιών που παρέχονται από , συγκεκριμένα, αναφέρονται τα ακόλουθα:

«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, , για τις πράξεις παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών που ενεργούν κατά την , 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

2. Με την ΠΟΛ. /2013, έχει διευκρινιστεί ότι ακόμη και , δηλαδή πράξεις που ενεργούν οι ανωτέρω φορείς στο , 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. /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

« », 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 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 κ.λπ. 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 «» 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 ή 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.λπ..

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 κ.λπ.:

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, κ.λπ.) ή αθλητικού γεγονότος (ποδοσφαιρικοί αγώνες, κολυμβητικοί αγώνες κ.λπ.), 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.

[...]».

Επειδή, κατά το προϊσχύσαν νομοθετικό πλαίσιο περί Φ.Π.Α., είχε εκδοθεί η με αριθμό Π.4336/3162/Εγκ.10/10.7.1987 ερμηνευτική εγκύκλιος, με την οποία, και συγκεκριμένα με το άρθρο 18 παρ. 71 περ. ιε' αυτής, διευκρινίζονται τα κάτωθι:

«Άρθρο 18

Απαλλαγές στο εσωτερικό της χώρας

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 (άρθρο 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.

[...]».

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 κατάρνηση 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 με την επωνυμία «.....» οργανώνει και πραγματοποιεί μέσω των, 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, αλλά πράξεις που ενεργεί κατά την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, η οποία ασκούμενη από ιδιώτη θα υπαγόταν σε Φ.Π.Α., και

β) δεν αφορούν πράξεις παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών που εμπίπτουν στις απαλλαγές του Φ.Π.Α., δεδομένου ότι ο εν λόγω πραγματοποίησε, μεταξύ άλλων, τις εξής πράξεις: **υπηρεσίες γυμναστήριων, υπηρεσίες ακαδημιών (ακαδημία ποδόσφαιρου - ακαδημία μπάσκετ) και υπηρεσίες κολυμβητηρίου**. Οι συγκεκριμένες υπηρεσίες δεν εμπίπτουν στις απαλλαγές του Φ.Π.Α., 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 γυμναστική ενόργανη ή ανόργανη, ενεργητική ή παθητική με ή χωρίς τη χρήση μηχανημάτων κ.λπ.) δεν απαλλάσσονται, αλλά υπάγονται στον κανονικό συντελεστή Φ.Π.Α. από οποιονδήποτε και αν παρέχονται.

Επειδή, υπάρχει ρητή νομοθετική πρόβλεψη, 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 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.».

Επειδή, εξάλλου, το άρθρο 4 παρ. 1 του Ν. 2523/1997, όπου προβλέπεται το επίμαχο πρόστιμο που επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος με 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 του περί μη νόμιμης επιβολής φορολογικών προστίμων άνευ νομικού ερείσματος και, ως εκ τούτου, απορριπτέος.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω και των προαναφερθεισών διατάξεων, ορθώς κρίθηκε ότι με την επωνυμία «.....» για τις ως άνω πράξεις καθίσταται υποκείμενος σε Φ.Π.Α. και έχει όλες τις υποχρεώσεις που απορρέουν από τις διατάξεις του Ν. 1642/1986 και του Ν. 2859/2000. Κατά συνέπεια, για τη διαχειριστική περίοδο από 01-01-2003 έως 31-12-2003, η μη υποβολή, στο τμήμα μητρώου της Δ.Ο.Υ., δήλωσης μεταβολών «διακοπή υποκαταστήματος» για το υποκατάστημα επί της οδού, με ημερομηνία διακοπής την 27-03-2003, συνιστά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 3 παρ. 2 και 36 παρ. 1 περ. β' του Ν. 2859/2000 (άρθρο 29 παρ. 1 περ. β' του Ν. 1642/1986), η οποία επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων των άρθρων 4 και 9 του Ν. 2523/1997.

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 του και 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 για τα υποκαταστήματά του, 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 του περί 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 «διακοπή υποκαταστήματος» για το επί της οδού με ημερομηνία διακοπής την 27-03-2003	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.