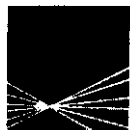




ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 24.1.2020

Αριθμός απόφασης: 183

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1 604529

ΦΑΞ : 213 1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις: α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚΑ' 170), όπως ισχύει.
β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 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 ΠΟΑ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθμ. Δ.ΕΔ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
4. Την από 24/10/2013 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ (Παλαιό ΑΦΜ), κατά της υπ' αρ/2013 Απόφασης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. άρθρου 5 ν.2523/97, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
5. Την/2013 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. άρθρου 5 του Ν.2523/97 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την υπ' αριθμ./2014 Απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας με την οποία απορρίφθηκε η ως άνω ενδικοφανής προσφυγή ως απαράδεκτη λόγω εκπρόθεσμη υποβολής.

7. Την με αριθμ. καταχώρησης/2014 δικαστική προσφυγή του κατά της υπ' αριθμ./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./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./2013 Απόφασης Επιβολής Πρόστιμου (ΑΕΠ) του άρθρου 5 του Ν.2523/97 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

9. Το υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ./2019 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 Α6 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στα σχέδια.

Επί της από **24/10/2013** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ 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 υπ' αριθ./2013 Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του πρόστιμο συνολικού ποσού 142.600,00€ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011-31/12/2011 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 32 του ΚΒΣ (Π.Δ. 186/92) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997.

Οι παραβάσεις αφορούν:

A. ΜΗ ΤΗΡΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΥ ΕΣΟΔΩΝ-ΕΞΟΔΩΝ ΚΕΝΤΡΙΚΟΥ

Μη θεώρηση - τήρηση βιβλίου εσόδων - εξόδων για τη χρήση 2011, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 3 άρθρου 4 παρ. 1, 5 άρθρων 6 και 19 παρ. 1^α β, του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.).

Β. ΜΗ ΤΗΡΗΣΗ ΒΙΒΛΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ - ΕΞΟΔΩΝ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ

Μη θεώρηση - τήρηση βιβλίου εσόδων - εξόδων για τη χρήση 2011, σε δέκα (10) υποκαταστήματα, ήτοι σε εννέα (9) και σε ένα (1), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ 1, 3 άρθρου 4 παρ 1, 5 άρθρων 6, 9 παρ. 1, 2 και 19 παρ. 1^Α β, του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.).

Συγκεκριμένα, για τη χρήση 2011, λειτούργησαν οι κάτωθι επαγγελματικές εγκαταστάσεις:

1. επί της οδού &
2. επί της οδού
3. επί της οδού και
4. στο πάρκο(.....)
5. επί της οδού
6. στο κέντρο
7. επί της οδού
8. επί της οδού
9. κέντρο
10.

Γ. ΜΗ ΤΗΡΗΣΗ ΠΡΟΣΘΕΤΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ

Μη θεώρηση - τήρηση **βιβλίου πελατών** για τη χρήση 2011, σε δέκα (10) υποκαταστήματα (.....,), κατά παράβαση της παρ. 5 περ. ε του άρθρου 10 και άρθρου 19 παρ. 1^Α ζ του Π.Δ.186/92 (Κ.Β.Σ.).

Συγκεκριμένα τα υποκαταστήματα (.....,) για τη χρήση 2011 ήταν:

1. επί της οδού &
2. επί της οδού
3. επί της οδού και
4. στο πάρκο(.....)
5. επί της οδού
6. στο κέντρο
7. επί της οδού
8. επί της οδού
9. κέντρο
10.

Δ. ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΚΕΝΤΡΙΚΟΥ

Μη έκδοση φορολογικών στοιχείων σε **τριάντα δύο (32)** περιπτώσεις συνολικής αξίας **18.817,00 ευρώ**, χωρίς η παράβαση να έχει ως αποτέλεσμα απόκρυψη συναλλαγής, που αφορούν την δραστηριότητα: ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΠΑΡΑΧΩΡΗΣΗΣ ΧΡΗΣΗΣ ΧΩΡΟΥ κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12 §1 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.).

Ε. ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ

Μη έκδοση κατά την χρήση 2011 φορολογικών στοιχείων και συγκεκριμένα Α/7. Κ σε δέκα (10) υποκαταστήματα (.....,)*, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1 και 13 παρ. 1 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), σε συνδυασμό με τις διατάξεις της ΠΟΛ./1999 απόφασης του Υπουργείου Οικονομικών χωρίς η παράβαση να έχει ως αποτέλεσμα απόκρυψη συναλλαγής.

Συγκεκριμένα διαπιστώθηκαν ανά υποκατάστημα - εγκατάσταση τα παρακάτω:

Α/Α	ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΑ	ΠΛΗΘΟΣ ΕΚΔΟΘΕΝΤΩΝ	ΑΞΙΑ
1		1.370	25.831,00
2		5	500,00
3		2.634	52.711,00
4		1.269	8.253,50
5		2.628	50.155,00
6		637	4.417,00
7		200	3.563,50
8		3.218	60.612,00
9		1.150	23.707,50
10		6.491	73.004,00

Οι ανωτέρω παραβάσεις επισύρουν τις κυρώσεις των διατάξεων του Ν. 2523/97, άρθρο 5 παρ. 1, 2 περ α.β. και ε, παρ. 3, 4, 8 περ α παρ. 9 και άρθρο 9 του ίδιου νόμου, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει μέχρι σήμερα.

Οι ως άνω παραβάσεις καταλογίστηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από 23/07/2013 έκθεσης ελέγχου του (σχετ. οι Α.Α.Υ.Ο.ΓΔ ΦΟΡΕΑ/ ΔΗΜΕΣ1174743ΕΞ2011/22.12.2011, Α. ΥΦ.Ο.ΔΕΛΑ1109346ΕΞ2012/23.07.2012, Α.Υ.Φ.Ο. ΔΕΛΑ1122524ΕΞ2012/05.09.2012, Α.Υ.Φ.Ο. ΔΕΛΑ111144ΕΞ2012ΕΜΠ/11.12.2012, Α.Γ.Γ.Δ.Ε ΔΕΛΑ1081442ΕΞ2013/13.05.2013).

Συγκεκριμένα εκδόθηκαν από την Προϊσταμένη του, Κα , η με αριθ./2012 και η/2013 τροποποιητική (ως προς την διαγραφή ενός μέλους), εντολές ελέγχου, οι οποίες εκδόθηκαν σε συνάρτηση της

Α.Α.Υ.Ο:/2011 όπως αυτή τροποποιήθηκε και ισχύει σήμερα, για την διενέργεια, με τις γενικές διατάξεις, τακτικού φορολογικού ελέγχου στον - - ΑΦΜ για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 περί Κ.Β.Σ. , της ανέλεγκτης χρήσης 2011, προς τους ορισθέντες για τον έλεγχο ελεγκτές ως κάτωθι 1) 2) 3) 4) 5) 6) 7) 8) 9) 10) 11) 12) 13) 14)

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, ισχυριζόμενος ότι:

Α)ΕΛΛΕΙΨΗ ΕΠΑΡΚΟΥΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΜΗΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑΣ

- Οι σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ. 2§3 ΠΔ 186/92 απαλλάσσονται από την υποχρέωση έκδοσης και τήρησης φορολογικών στοιχείων ακόμη και αν κάνουν πράξεις που υπάγονται στον Φ.Π.Α.

-Οι ως πρόσωπα της της ΠΟΛ./2002 απαλλάσσονται χωρίς προϋποθέσεις από την υποχρέωση θεώρησης όλων των φορολογικών στοιχείων που προβλέπονται στο Π.Δ 182/96.

-Η φορολογική αρχή εξέδωσε σε βάρος 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,

Β)ΜΗ ΝΟΜΙΜΗ ΕΠΙΒΟΛΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΠΡΟΣΤΙΜΩΝ Μη νόμιμη η επιβολή φορολογικών προστίμων Δεν υφίσταται καμία ρητή νομοθετική πρόβλεψη για επιβολή προστίμων για παραβάσεις των υποχρεώσεων που προβλέπει ο Κ.Β.Σ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **2§1, 3 του Π.Δ. 186/92(Κ.Β.Σ.)** ορίζεται ότι: «1. Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενο στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση

βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση.....

.....«3. Το Δημόσιο, το ημεδαπό ή αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή επιτροπή ή ένωση προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο που δεν έχει εγκατάσταση στην Ελλάδα και αποκτά κυριότητα ή άλλο εμπράγματο δικαίωμα επί ακινήτου στην ημεδαπή, οι ξένες αποστολές και οι διεθνείς οργανισμοί υποχρεούνται μόνο στη λήψη, έκδοση, υποβολή και διαφύλαξη των στοιχείων που ορίζονται ρητά από τον Κώδικα αυτόν.

Τα πρόσωπα αυτά, εκτός από το Δημόσιο όταν ενεργούν πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που υπάγονται στο φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) ή στο φόρο εισοδήματος θεωρούνται επιτηδευματίες μόνο για τις δραστηριότητες αυτές και έχουν τις υποχρεώσεις τη ζ' παραγράφου 1 του Άρθρου αυτού.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **4§1, 3, 5 του Π.Δ.186/92(Κ.Β.Σ.)** ορίζεται ότι: «1. Οι επιτηδευματίες εντάσσονται σε κατηγορία βιβλίων του Κώδικα αυτού από την έναρξη των εργασιών τους, όπως ορίζεται στις παραγράφους 2 έως 6 του άρθρου αυτού.»

«3. Στη δεύτερη κατηγορία, με την επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού:

Όποιος διατηρεί και κλάδο πώλησης άλλων αγαθών ή παροχής υπηρεσιών τηρεί για τον κλάδο αυτό τα βιβλία της κατηγορίας που αντιστοιχεί στα ετήσια ακαθάριστα έσοδα του κλάδου αυτού όχι όμως κατηγορίας κατώτερης της δεύτερης με την επιφύλαξη των παραγράφων 4 και 6 του άρθρου αυτού.»

«5. Στην κατηγορία που αντιστοιχεί στα ετήσια ακαθάριστα έσοδα τους, όχι όμως σε κατηγορία κατώτερη της δεύτερης, οι λοιποί επιτηδευματίες, φυσικά ή νομικά πρόσωπα, για τους οποίους δεν προβλέπεται ένταξη με βάση τις διατάξεις των παραγράφων 2, 3 και 4 του άρθρου αυτού, καθώς και οι νέοι επιτηδευματίες, κατά την έναρξη των εργασιών τους, για τους οποίους δεν προβλέπεται ειδική ένταξη.

Κατ' εξαίρεση τα πρόσωπα της παραγράφου 3 του άρθρου 2, σε περίπτωση υποχρέωσης τήρησης βιβλίων τρίτης κατηγορίας, μπορεί να τηρήσουν βιβλία δεύτερης κατηγορίας.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **9 § 1, 2 του Π.Δ.186/92(Κ.Β.Σ.)** ορίζεται ότι: «1. Για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα αυτού, υποκατάστημα είναι οποιαδήποτε εκτός της έδρας της επιχείρησης επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία, στην οποία ενεργείται παραγωγική ή συναλλακτική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από το εάν αυτή διενεργείται κατ' εντολή της έδρας ή άλλου υποκαταστήματος σε εκτέλεση σχετικών συμβάσεων.

Δεν θεωρείται ότι στις επαγγελματικές εγκαταστάσεις του επιτηδευματία ενεργείται συναλλακτική δραστηριότητα όταν πραγματοποιούνται μόνο απλές παραλαβές ή παραδόσεις αγαθών ή όταν ενεργούνται εργασίες διοικητικές, προβολής αγαθών ή άλλες συναφείς εργασίες και οι δοσοληψίες στις εγκαταστάσεις αυτές περιορίζονται μόνο στη διενέργεια των εξόδων λειτουργίας τους.

Κατ' εξαίρεση των όσων ορίζονται στα προηγούμενα εδάφια, οι προσωρινοί εκθεσιακοί χώροι δεν θεωρούνται υποκαταστήματα.

2. Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας, τηρεί και στο υποκατάστημα όμοια βιβλία με την έδρα και κατά τις διακρίσεις των αντίστοιχων βιβλίων της έδρας.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **10 § 5 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.)** ορίζεται ότι: «5. Ο επιτηδευματίας της παραγράφου αυτής, ανεξάρτητα από την κατηγορία των βιβλίων που τηρεί ή την απαλλαγή του από την τήρηση βιβλίων, τηρεί και τα ακόλουθα βιβλία, κατά περίπτωση: α).....

ε) ο εκμεταλλευτής κέντρου αισθητικής ή γυμναστηρίου, τηρεί βιβλίο πελατών στο οποίο καταχωρεί για κάθε μία επίσκεψη, το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη, το είδος της υπηρεσίας που του παρέχει, τη χρονολογία επίσκεψης του και όταν εκδοθεί η απόδειξη παροχής υπηρεσιών τον αριθμό αυτής. Επί διαρκούς παροχής υπηρεσίας καταχωρεί το ονοματεπώνυμο, τη διεύθυνση του πελάτη, το συμφωνούμενο ποσό, τη χρονολογία έναρξης και διακοπής της παροχής υπηρεσίας,

Στο άρθρο 19 του Π.Δ.186/92(Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι:

1. Ο επιτηδευματίας έχει υποχρέωση να θεωρεί στον αρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., πριν από κάθε χρησιμοποίηση τους:

Α. Από τα βιβλία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτόν:

α) το βιβλίο αγορών, επί χειρόγραφης τήρησης, και τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου αγορών, επί μηχανογραφικής τήρησης,

β) το βιβλίο εσόδων - εξόδων, επί χειρόγραφης τήρησης, και τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων, επί μηχανογραφικής τήρησης,

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **12 §1 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.)** ορίζεται ότι: «1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου ή δικαιώματος εισαγωγής και την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματία και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, για την άσκηση του επαγγέλματος τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, καθώς και για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας εκδίδεται τιμολόγιο.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **13§1 του Π.Δ. 186/92(Κ.Β.Σ.)** ορίζεται ότι 1. Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας για κάθε πώληση αγαθών, για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, ή παροχή υπηρεσιών προς το κοινό ή προς τα μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές του, εκδίδει απόδειξη λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών, κατά περίπτωση.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **19 του Π.Δ. 186/92(Κ.Β.Σ.)** ορίζεται ότι: «1. Ο επιτηδευματίας έχει υποχρέωση να θεωρεί στον αρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ.,

πριν από κάθε χρησιμοποίηση τους:

Α. Από τα βιβλία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτόν:

α)

β) το βιβλίο εσόδων - εξόδων, επί χειρόγραφης τήρησης, και τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων, επί μηχανογραφικής τήρησης,

.....

ζ) τα πρόσθετα βιβλία ή δελτία που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 10 του Κώδικα αυτού,

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **ΠΟΛ./1999** (Απαλλαγή από τη θεώρηση φορολογικών στοιχείων ορισμένων κατηγοριών υπόχρεων)

1. Απαλλάσσουμε από την υποχρέωση θεώρησης φορολογικών στοιχείων τις πιο κάτω κατηγορίες υπόχρεων, με τις οριζόμενες για κάθε κατηγορία προϋποθέσεις:

α) Το Δημόσιο, τους Δήμους, τις κοινότητες και τα λοιπά Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου για όλα τα φορολογικά στοιχεία που προβλέπουν οι διατάξεις του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) και οι αποφάσεις που έχουν εκδοθεί ή θα εκδοθούν κατ' εξουσιοδότηση των διατάξεων αυτών.

β).....

Τα πρόσωπα της περίπτωσης αυτής απαλλάσσονται της θεώρησης για όλα τα φορολογικά στοιχεία του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/92) και των αποφάσεων που έχουν εκδοθεί ή θα

εκδοθούν κατ' εξουσιοδότηση του, με εξαίρεση:

1) Τα εισιτήρια θεαμάτων, κέντρων διασκέδασης και μεταφοράς προσώπων με πλοία.....

2. α) Τα πρόσωπα που υπάγονται στην απόφαση αυτή, εκτός του Δημοσίου, και των ΝΠΔΔ, πριν την εφαρμογή της υποχρεούνται να υποβάλλουν, στη Δ.Ο.Υ. της έδρας, κατάσταση εις διπλούν στην οποία θα αναγράφουν κατά εγκατάσταση τα είδη, τις

σειρές και τον αύξοντα αριθμό έναρξης της αρίθμησης των στοιχείων που θα εκδίδονται αθεώρητα βάση της παρούσας.

3. Στα εκδιδόμενα με βάση την απόφαση αυτή αθεώρητα στοιχεία πρέπει να αναγράφεται εντύπως ή με σφραγίδα, σε όλα τα αντίτυπα η φράση «ΑΘΕΩΡΗΤΑ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ Α.Υ.Ο. ΠΟΛ./1999».

7. Η απόφαση αυτή που ισχύει από 01 Ιουνίου 1999

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, εκτός αυτών της περίπτωσης δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 8...».

Επειδή εξάλλου και στο με αριθμ. πρωτ. ΔΕΕΦΑ/2016 με θέμα «Φορολογική μεταχείριση των υπηρεσιών που παρέχει ο

.....», συνοψίζονται οι πάγιες θέσεις της Διοίκησης ως προς το θέμα υπαγωγής στο ΦΠΑ των υπηρεσιών που παρέχονται από 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 και, για τις πράξεις παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών που ενεργούν κατά την, ως, 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 [παραγράφο 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...../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:

3.2) 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:

ι) 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:

ι') 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.ΕΕ C-150/99 και C- 280/04).

ιι) 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). ιίι) 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 έγγραφο 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%.

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 κ.λπ.), 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.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **5 §1,2,3 και 4 του Ν. 2523/1997**

ορίζονται τα εξής:

1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992 ΦΕΚ 84 Α') τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο.

Για το σκοπό αυτόν καθιερώνονται δύο βάσεις υπολογισμού, συντελεστές βαρύτητας, και ανώτατα όρια (οροφές). Οι παραβάσεις διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, γενικές και αυτοτελείς.

2. Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος δίδονται οι πιο κάτω εννοιολογικοί προσδιορισμοί:

α) Βάση Υπολογισμού Νοί (ΒΑΣ.ΥΠ.1) είναι το αντικειμενικό ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για συγκεκριμένες παραβάσεις, όπως στις κατ' ιδίαν διατάξεις ορίζεται. Το ποσό της βάσης αυτής κλιμακώνεται ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων, που υποχρεούται να τηρεί κάθε υπόχρεο πρόσωπο του Κ.Β.Σ., ως εξής:

α.α. Για μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων ή τηρούντες βιβλία Α' κατηγορίας 293 Ευρώ.

α.β. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β' κατηγορίας 586 Ευρώ. α.γ. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Γ κατηγορίας 880 Ευρώ.

Για τους ιδρυτές επιχειρήσεων επιβάλλονται τα πρόστιμα που προβλέπονται για τους υπόχρεους σε τήρηση Β' κατηγορίας βιβλίων, εκτός από τους ιδρυτές Ε.Π.Ε. και Α.Ε. για τους οποίους επιβάλλονται τα πρόστιμα που προβλέπονται για τους υπόχρεους σε τήρηση Γ κατηγορίας βιβλίων.

β) Βάση Υπολογισμού Νο 2 (ΒΑΣ. ΥΠ. 2) είναι το αντικειμενικό ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για συγκεκριμένες παραβάσεις, όπως στις κατ' ιδίαν διατάξεις ορίζεται. Το ποσό της βάσης αυτής ισούται με την αξία της συναλλαγής ή του στοιχείου ή μέρους αυτών, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α., κατά περίπτωση, γ) Συντελεστής βαρύτητας είναι ο αριθμός που κλιμακώνεται ανάλογα με τη σοβαρότητα της παράβασης και εφαρμόζεται στην αντίστοιχη βάση υπολογισμού, δ) Ανώτατο όριο (οροφή) είναι το ποσό, το οποίο δεν μπορεί να υπερβεί το επιβαλλόμενο πρόστιμο και εφαρμόζεται στις αυτοτελείς παραβάσεις, με εξαίρεση αυτές για τις οποίες ισχύει η βάση υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ. ΥΠ. 2).

ε) Γενικές παραβάσεις είναι αυτές, για τις οποίες επιβάλλεται ένα ενιαίο πρόστιμο, ανά διαχειριστική περίοδο, ανεξάρτητα από το πλήθος αυτών.

στ) Αυτοτελείς παραβάσεις είναι αυτές, που ορίζονται στην παράγραφο 8 του άρθρου αυτού για τις οποίες επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο για κάθε παράβαση.

3. Για κάθε πράξη ή παράλειψη των διατάξεων του άρθρου αυτού, που διαπιστώνεται σε διαφορετικό χρόνο εντός της ίδιας χρήσεως, επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο.

4. Πράξεις ή παραλείψεις, που συνιστούν παράβαση των διατάξεων αυτών και ανάγονται σε περισσότερες της μιας διαχειριστικές περιόδους κρίνονται αυτοτελώς, και εκδίδεται χωριστή, κατά διαχειριστική περίοδο, απόφαση επιβολής προστίμου. Οι παραβάσεις μη διαφύλαξης των βιβλίων, των στοιχείων και λοιπών δικαιολογητικών εγγραφών ή μη επίδειξης αυτών ανάγονται στο χρόνο που διαπιστώνονται ή πιστοποιούνται και εάν ο χρόνος αυτός είναι μετά τη διαχειριστική περίοδο που έπαυσε να υφίσταται το πρόσωπο, χρόνος αναγωγής των παραβάσεων λογίζεται η τελευταία διαχειριστική περίοδος αυτού. Τα ανωτέρω ισχύουν ανεξάρτητα από τα έτη στα οποία αναφέρονται και αφορούν τα βιβλία, τα στοιχεία και λοιπά δικαιολογητικά εγγραφών, επιφυλασσομένων των διατάξεων του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992."

Με τις διατάξεις του **άρθρου 75 του Ν. 3842/2010** επήλθαν τροποποιήσεις στις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997, ως εξής: α.α. Για μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων ή τηρούντες βιβλία Α' κατηγορίας 300 Ευρώ. **α.β. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β' κατηγορίας 600 Ευρώ.**

α.γ. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Γ' κατηγορίας 900 Ευρώ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **5 § 5 περ. ζ' του Ν. 2523/1997**

ορίζεται ότι: **Ζ)** διαπιστώνονται παρατυπίες ή παραλείψεις που αποτελούν τυπικές παραβάσεις που δεν καταγράφονται σε αυτές που επηρεάζουν το κύρος των βιβλίων και στοιχείων ως ανακριβών ή δεν καθιστούν εξαιρετικά δυσχερείς τις ελεγκτικές επαληθεύσεις, εφόσον οφείλονται σε παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη, εκτός εάν προηγούμενα έχει γίνει αποδεδειγμένα υπόδειξη από οποιονδήποτε φορολογικό έλεγχο ή φορολογική αρχή για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Κ. Β. Σ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **5 § 6 του Ν.2523/1997** ορίζεται ότι: για τις γενικές παραβάσεις λαμβάνεται υπόψη η Βάση Υπολογισμού Νοί (ΒΑΣ. ΥΠ.1) και εφαρμόζεται ο συντελεστής βαρύτητας με αριθμητική τιμή ένα (1). Κατ' εξαίρεση, για τις πιο κάτω παραβάσεις ο συντελεστής βαρύτητας καθορίζεται ως εξής:

β) Σε μη τήρηση πρόσθετων βιβλίων της παραγράφου 5 του άρθρου 10 του Κ.Β.Σ. και της παραγράφου 11 του άρθρου 64 του ν. 2065/1992 (ΦΕΚ113 Α'), σε δύο (2).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **5 § 8 του Ν. 2523/1997** ορίζεται ότι: 8. Οι παρακάτω περιπτώσεις, για την επιβολή του αντικειμενικού προστίμου, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ. ΥΠ. 1) ο δε συντελεστής βαρύτητας, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, έχει αριθμητική τιμή ένα (1).

α) Η παράλειψη έκδοσης κάθε στοιχείου, που ορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.. Κατ' εξαίρεση η μη έκδοση Δελτίων Αποστολής από αγρότες του ειδικού καθεστώτος

Φ.Π.Α. θεωρείται γενική παράβαση, επιφυλασσομένων των διατάξεων της περίπτωσης α' της παραγράφου 10 του άρθρου αυτού. Ως παράλειψη έκδοσης στοιχείου λογίζεται και η μη καταχώρηση σεβριισθέντων ειδών στα δελτία παραγγελίας.

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

9. Κάθε φορά που διενεργείται φορολογικός έλεγχος και διαπιστώνονται επαναλαμβανόμενες εντός της ίδιας διαχειριστικής περιόδου αυτοτελείς, κατά τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, παραβάσεις, για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων με βάση την κατηγορία βιβλίων, κατά τα οριζόμενα στην περίπτωση α' της παραγράφου 2, το ανώτατο όριο του προστίμου δεν μπορεί να υπερβεί κατά την πρώτη έκδοση απόφασης επιβολής προστίμου το δεκαπενταπλάσιο των προστίμων αυτών, για κάθε κατηγορία παραβάσεων των περιπτώσεων της προηγούμενης παραγράφου και κατά τη δεύτερη έκδοση απόφασης επιβολής προστίμου το τριακονταπλάσιο των προστίμων αυτών, για κάθε ως άνω κατηγορία παράβασης. Σε περίπτωση διαπίστωσης για τρίτη φορά της διάπραξης των παραβάσεων αυτών δεν ισχύει περιορισμός ως προς το ανώτατο όριο αυτών των προστίμων.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **9 του Ν.2523/1997** ορίζεται ότι: 1. Το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος του παραβάτη φυσικού προσώπου και στις εταιρίες 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. Στις κοινοπραξίες επιτηδευματιών, κοινωνίες αστικού δικαίου και αστικές εταιρίες το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος αυτών και κοινοποιείται στα μέλη τους, το καθένα από τα οποία ευθύνεται εις ολόκληρον. Στις αλλοδαπές επιχειρήσεις και αλλοδαπούς οργανισμούς το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος αυτών και κοινοποιείται στους διευθυντές ή αντιπροσώπους ή πράκτορες, που έχουν στην Ελλάδα.

Στο άρθρο 33 του Ν. 3522/2006 ορίζεται ότι:

Οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 τροποποιούνται, αντικαθίστανται και συμπληρώνονται κατά περίπτωση ως εξής:

1. Η περίπτωση ια' της παραγράφου 6 καταργείται και οι περιπτώσεις α', β', ε', στ', ζ', η' και ι' της ίδιας παραγράφου αντικαθίστανται ως εξής:

«α) Σε μη τήρηση λογιστικών βιβλίων ή τήρηση βιβλίων κατώτερης κατηγορίας για τους επιτηδευματίες της Γ κατηγορίας ή σε μη τήρηση του ισοζυγίου λογαριασμών Γενικού -Αναλυτικών Καθολικών ή του βιβλίου απογραφών, καθώς και σε μη σύνταξη ή εκπρόθεσμη σύνταξη του ισολογισμού σε δύο (2) για όλες ή μερικές από τις παραπάνω παραλείψεις.

Σε περίπτωση επιβολής του προστίμου της περίπτωσης αυτής δεν επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο για τη μη τήρηση μητρώου πάγιων περιουσιακών στοιχείων, β) Σε

μη τήρηση πρόσθετων βιβλίων της παραγράφου 5 του άρθρου 10 σε δύο (2) για κάθε βιβλίο.»

2. Η περίπτωση α' της παραγράφου 8 αντικαθίσταται ως εξής:

«α) Η παράλειψη έκδοσης κάθε στοιχείου, που ορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.. Ειδικά η μη έκδοση στοιχείου παράδοσης κτισμάτων συνιστά αυτοτελή παράβαση ανεξάρτητα από το ύψος της αξίας αυτού. Ως παράλειψη έκδοσης στοιχείου λογίζεται και η μη καταχώριση σερβιρισθέντων ειδών στα δελτία παραγγελίας. Κατ' εξαίρεση η μη έκδοση δελτίων αποστολής από αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. θεωρείται γενική παράβαση, επιφυλασσομένων των διατάξεων της περίπτωσης α' της παραγράφου 10 του άρθρου αυτού. Επίσης, κατ' εξαίρεση η μη έκδοση στοιχείου διακίνησης θεωρείται γενική παράβαση, εφόσον έχει εκδοθεί και καταχωρηθεί στα βιβλία στοιχείο αξίας για την ίδια συναλλαγή από τον υπόχρεο στην έκδοση του στοιχείου διακίνησης.»

Επειδή εν προκειμένω, στα πλαίσια του διενεργηθέντος ελέγχου για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2011 περί ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 περί Κ.Β.Σ. διαπιστώθηκε, ως αναλυτικά αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου, ότι οργανώνει και πραγματοποιεί , 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 πραγματοποίησε τις κάτωθι πράξεις :

- **Υπηρεσίες γυμναστηρίων -Υπηρεσίες Κολυμβητηρίου** οι εν λόγω υπηρεσίες αποτελούν φορολογητέες δραστηριότητες και 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 παραχώρησης χρήσης οργανωμένων χώρων (θέατρο «.....», θέατρο «.....»,):** Οι εν λόγω υπηρεσίες αποτελούν φορολογητέες δραστηριότητες και 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/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. κ)στ του ν. 2859/2000. Εν προκειμένω η παραχώρηση για την εκτέλεση συγκεκριμένων παραστάσεων, με την ανάληψη όλων των λειτουργικών αναγκών (π.χ. θέρμανση, καθαρισμός, ηλεκτρολόγος-φωτιστής υπηρεσίας) δεν συνιστά εκμίσθωση ακινήτου, αλλά παραχώρηση οργανωμένου χώρου και κατά συνέπεια υπάγεται στο φόρο.

Επειδή οι ως άνω δραστηριότητες **δεν εμπίπτουν**
....., υπό την έννοια ότι οι πράξεις αυτές όταν διενεργούνται από οποιονδήποτε άλλον υποκείμενο στο φόρο επιβαρύνονται με ΦΠΑ. Είναι δηλαδή πράξεις ταυτόσημες που ανταγωνίζονται εμπορικές επιχειρήσεις και κατά συνέπεια δημιουργείται στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού και επιπλέον δεν εμπίπτουν στις απαλλαγές του άρθρου 22 του Ν. 2859/2000.

Επειδή βάσει των ανωτέρω **καθίσταται υποκείμενος στο φόρο** για τις ανωτέρω πράξεις παροχής υπηρεσιών και πώλησης αγαθών **και έχει όλες τις υποχρεώσεις που απορρέουν από τις διατάξεις των άρθρων 36 και 38 Ν. 2859/2000**, σύμφωνα με τις οποίες, ο υποκείμενος στο φόρο **υποχρεούται να τηρεί βιβλία και να εκδίδει στοιχεία παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τις διατάξεις του Π.Δ. 186/92 περί Κ.Β.Σ.**

Επειδή 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
Συγκεκριμένα για τις υπό κρίση δραστηριότητες διαπιστώθηκε εξέδωσε τα στοιχεία που προβλέπονται από τα άρθρα 54 και 55 του/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 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: Για τα έσοδα που προέρχονται από την δραστηριότητα «..... δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΒΣ αλλά εκδόθηκαν σχετικά καθώς και αθεώρητες απλές αποδείξεις για τις συνδρομές. Οι τιμές των συνδρομών καθορίζονταν με αποφάσεις του

δ) Για τα έσοδα που προέρχονται από την δραστηριότητα «**Υπηρεσίες παραχώρησης χρήσης οργανωμένων χώρων** (.....,)**»** δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΒΣ αλλά εκδόθηκαν σχετικά για τα μισθώματα παραχώρησης. Οι όροι και τα ποσά για την παραχώρηση των οργανωμένων χώρων καθορίζονται με αποφάσεις του Συγκεκριμένα μετά από αίτηση των ενδιαφερόμενων φορέων έναντι μισθώματος με το καθορισμένο ποσό, βάσει των αποφάσεων του, παρείχε την αίθουσα και την παροχή συγχρόνως λοιπών υπηρεσιών όπως νερού, ρεύματος, φύλαξη σε 24ωρη βάση, καθαριότητα του χώρου καθώς και μικροφωνική εγκατάσταση όταν ήταν απαραίτητο. Επίσης εάν ο ενδιαφερόμενος φορέας επιθυμούσε και την χρήση των δύο πιάνων που διαθέτει το, τότε στο ποσό της ενοικίασης συμπεριλαμβάνονταν και η χρήση πιάνου (ένα ή δύο).

Επειδή όπως προκύπτει από την από 23/07/2013 έκθεση ελέγχου του οι φορολογητέες πράξεις (έσοδα) βάσει ελέγχου από την παραχώρηση **χρήσης οργανωμένων χώρων** (.....,)**»** για τις οποίες **δεν εξέδωσε** φορολογικά στοιχεία κατά την χρήση 2011 είναι:

A/A	ΑΝΤΙΣΥΜΒΑΛΟΜΕΝΟΣ	ΔΙΠΛ. ΕΙΣΠ.	ΒΕΒΑΙΩΤΙΚΟ	ΠΟΣΟ	ΠΑΡΑΧΩΡΗΘΕΙΣ ΧΩΡΟΣ
1			/2011	150,00	.....
2			/2011	600,00	.....
3			/2011	150,00	.....
4			/2011	150,00	.....
5			/2011	450,00	.....
6			/2011	900,00	.....
7			/2011	4.800,00	.....
8			/2011	2.700,00	.....

9	.....	.....	...../2011	300,00	.....
10	.....	.....	...../2011	450,00	.....
11	.....	.....	...../2011	450,00	.....
12	.....	.....	...../2011	100,00	.....
13	.....	.....	...../2011	100,00	.....
14	.....	.....	...../2011	300,00	.....
15	.....	.....	...../2011	1.200,00	.....
16	.....	.....	...../2011	150,00	.....
17	.....	.....	...../2011	100,00	.....
18	.....	.....	...../2011	300,00	.....
19	.....	.....	...../2011	300,00	.....
20	.....	.....	...../2011	100,00	.....
21	.....	.....	...../2011	800,00	.....
22	.....	.....	...../2011	100,00	.....
23	.....	.....	...../2011	150,00	.....
24	.....	.....	...../2011	2.400,00	.....
25	.....	.....	...../2011	300,00	.....
26	.....	.....	...../2011	300,00	.....
27	.....	.....	...../2011	100,00	.....
28	.....	.....	...../2011	100,00	.....
	ΣΥΝΟΛΟ			18.000,00	

Α / Α	ΑΡΙΘ. ΤΡΙΠΛ. ΕΙΣΠΡΑΚΤΟΡΑ	ΑΡ/ΗΜ ΒΕΒ/ΚΟΥ ΣΗΜ/ΤΟΣ	ΑΡ/ΗΜ. ΑΠΟΔ/ΚΟΥ ΠΑΡ/ΒΗΣ ΕΙΣΠΡ/ΤΕΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	ΚΩΔ. ΕΣΟΔΟΥ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΕΣΟΔΟΥ	ΑΞΙΑ
1		/11	/11	.....	.....	217,00
2		/11	/11	.....	.....	200,00
3		/11	/11	.....	.....	200,00
4		/11	/11	.....	.....	200,00
ΣΥΝΟΛΟ 2011						817,00

Επειδή όπως προκύπτει από την από 23/07/2013 έκθεση ελέγχου του ο δεν θεώρησε βιβλίο Εσόδων - Εξόδων για τις υπηρεσίες παραχώρησης χρήσης χώρου. Επιπλέον προκύπτει ότι ο, δεν υπέβαλε δήλωση έναρξης δραστηριότητας (παραχώρηση χρήσης χώρου) και δήλωση ένταξης σε κατηγορία βιβλίων, ως εκ τούτου ο έλεγχος ορθώς θεώρησε, για την συγκεκριμένη δραστηριότητα, υπόχρεο σε τήρηση βιβλίων της Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4§5 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), που αφορά την ένταξη σε κατηγορία βιβλίων, τα Νομικά Πρόσωπα μη επιτηδευματίες του άρθρου 2§3 του ίδιου διατάγματος.

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

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **24/10/2013** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, **και την επικύρωση της υπ'αριθμ./2013** Απόφαση Επιβολής Προστίμου (ΑΕΠ) του άρθ. 5 του Ν.2523/97 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

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

Διαχειριστική περίοδος 01/11/2011-30/11/2011

Α) ΜΗ ΤΗΡΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΥ ΕΣΟΔΩΝ-ΕΞΟΔΩΝ ΚΕΝΤΡΙΚΟΥ

Πρόστιμο άρθρ 5 §1 §2 α'β' και ε', §3, §4, §6 του Ν. 2523/1997

ποσού $1 \times 600,00 = 600,00 \text{ €}$

Β) ΜΗ ΤΗΡΗΣΗ ΒΙΒΛΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ - ΕΞΟΔΩΝ 10 ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ

Πρόστιμο άρθρου 5 §1 §2α.β και ε', §3, §4, §6 του Ν. 2523/1997

ποσού $10 \times 600,00 = 6.000,00 \text{ €}$

Γ. ΜΗ ΤΗΡΗΣΗ ΠΡΟΣΘΕΤΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ (σε δέκα (10) υποκαταστήματα) Πρόστιμο άρθρ. 5 §1 §2α.β και ε', §3, §4, §6β' του Ν.2523/1997 ποσού $(10 \times 600,00 \times 2) = 12.000,00 \text{ €}$

Δ. ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΚΕΝΤΡΙΚΟΥ

Πρόστιμο άρθρου 5 §1 §2 α.β ' και ε', §3, §4, §8α'§9 του Ν.2523/1997

αξίας $< 1200 \quad 800,00 \times 15 \times 1 = 12.000,00 \text{ €}$

Ε. ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ 10 ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ

Πρόστιμο άρθρου 5 §1 §2α.β και ε', §3, §4, §8α §9 του Ν.2523/1997

αξίας $> 1200 \quad 800,00 \times 15 \quad \chi \quad 1 =$
4.000,00 €

αξία $< 1200 \quad 800,00 \times 15 \quad \gamma \quad 9 = 108.000,00 \text{ €}$

ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ **142.600,00 €**

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

Σημείωση : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της .