



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 28/12/2020

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: **2617**

ΤΜΗΜΑ : Α6 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604529
Φαξ : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [ΑΑΔΕ] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 24.10.2013 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του νομικού προσώπου με την επωνυμία «.....», οργανισμού, ΑΦΜ, με έδρα στη, οδός αριθμός, κατά της υπ' αριθμ. /..... /..... /2013 απόφασης επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την στην ανωτέρω παράγραφο 4 απόφαση επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 23.7.2013 οικεία έκθεση ελέγχου της Προϊσταμένης του

6. Τις απόψεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

* * * * *

Επί της από 24.10.2013 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του νομικού προσώπου με την επωνυμία «.....», οργανισμού, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

[illegible]

...../2012 και/2012 έγγραφά της, φορολογικών παραστατικών των **πελατών** του των χρήσεων 2010 και παλαιότερων και των λοιπών στοιχείων που αφορούσαν στις συναλλαγές του με αυτούς και **συγκεκριμένα** των εκδοθέντων κατά τις χρήσεις 2003-2008, κατά περίπτωση, φορολογικών παραστατικών προς **18** πελάτες του και των λοιπών στοιχείων που αφορούσαν στις οικείες συναλλαγές (επί συνόλου **18** πελατών του, αναφορικά με τους οποίους ζητήθηκε η επίδειξη/προσκόμιση των οικείων φορολογικών παραστατικών και των λοιπών σχετικών στοιχείων με τα ως άνω έγγραφα), που αναφέρονται αναλυτικά στον παρατιθέμενο στη **σελ. 104** της συμπροσβαλλόμενης με την ως άνω υπ' αριθμ./...../...../2013 απόφαση επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, ως συνιστώσας την αιτιολογία της, από 23.7.2013 οικείας έκθεσης ελέγχου της Προϊσταμένης του ΕΣΕ **Πίνακα** (βλ. σχετικά σελ. 105 (σε συνδυασμό με σελ. 3-4 και 103-105) της συμπροσβαλλόμενης με την ως άνω υπ' αριθμ./...../...../2013 απόφαση επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, ως συνιστώσας την αιτιολογία της, από 23.7.2013 οικείας έκθεσης ελέγχου της Προϊσταμένης του ΕΣΕ), και Γ) όλων των ζητηθέντων, με την υπ' αριθμ. πρωτ./2012 πρόσκληση της Προϊσταμένης του ΕΣΕ και τα υπ' αριθμ. πρωτ./2012,/2012,/2012 και/2012 έγγραφά της, στοιχείων-εισιτηρίων εισόδου, θεωρημένων ή αθεώρητων, στην έκθεση εμπορικού χαρακτήρα με τίτλο «.....» και σε διάφορες καλλιτεχνικές (συναυλίες, φεστιβάλ, παραστάσεις) και λοιπές πολιτιστικές εκδηλώσεις των χρήσεων 2010 και παλαιότερων, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 36 παρ. 1 π.δ. 186/1992 (Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων [ΚΒΣ]), αν θεωρηθεί ότι η παράβαση αφορά στο έτος 2012, ή του άρθρου 9 παρ. 3 Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ), αν θεωρηθεί ότι η παράβαση αφορά στο έτος 2013.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του το προσφεύγον ζήτησε την ακύρωση της ως άνω απόφασης επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

- 1.) Έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας.
- 2.) Μη νόμιμη επιβολή φορολογικών προστίμων

Επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής εκδόθηκε από την Υπηρεσία μας η υπ' αριθμ./2014 απόφαση, με την οποία αυτή απορρίφθηκε ως απαράδεκτη με την αιτιολογία ότι ασκήθηκε εκπρόθεσμα.

Κατά της εν λόγω απόφασης της Υπηρεσίας μας ασκήθηκε προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου, η οποία έγινε δεκτή με την υπ' αριθμ./2018 απόφαση του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου λόγω (σκέψη 11 της απόφασης) μη σύννομης κοινοποίησης της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης στο προσφεύγον και ως εκ τούτου μη εκκίνησης της 30ήμερης προθεσμίας για την άσκηση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, η οποία συνεπώς δεν ασκήθηκε εκπρόθεσμα, κατ' ακολουθίαν δε αναπέμφθηκε η υπόθεση στην Υπηρεσία μας προκειμένου να αποφανθεί στην ουσία της.

Ως προς τον πρώτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

επιτηδευματίες και έχουν όλες τις υποχρεώσεις που απορρέουν από τις διατάξεις του κώδικα (τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων κλπ), εφόσον διενεργούν πράξεις (δραστηριότητες) που υπάγονται στο ΦΠΑ και μόνο για τις συγκεκριμένες πράξεις.»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1242/2011 εγκύκλιο του Γενικού Γραμματέα Φορολογικών & Τελωνειακών Θεμάτων του Υπουργείου Οικονομικών: «...II. Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων. 1. Με τις διατάξεις της **παραγράφου 3 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ.** [...] ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι, το Δημόσιο και **το ημεδαπό νομικό πρόσωπο μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα**, 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 υποχρεούνται στην τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων κ.λπ. του Κώδικα αυτού. 2. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι,, για την παροχή [...] και τις υπηρεσίες [...], που υπάγονται σε Φ.Π.Α. σύμφωνα με το Κεφάλαιο I του παρόντος, θεωρούνται επιτηδευματίες για τις δραστηριότητες αυτές και υποχρεούνται στην τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων κ.λπ. που ορίζονται από τον Κ.Β.Σ.. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 2 και 3 ΚΦΑΣ, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία έκδοσης της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (19.9.2013): «2. **Κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου και μέχρι την υποβολή** της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, τα βιβλία τηρούνται, τα δε στοιχεία, καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά εγγραφών, φυλάσσονται στην επαγγελματική εγκατάσταση που αφορούν και επιδεικνύονται άμεσα στο φορολογικό έλεγχο. [...]. 3. **Μετά τη λήξη της προθεσμίας υποβολής** της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος τα βιβλία, τα στοιχεία, τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών, καθώς και τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα αποθήκευσης αυτών κάθε διαχειριστικής περιόδου, μπορεί να φυλάσσονται σε οποιονδήποτε τόπο εντός ή εκτός της Ελληνικής Επικράτειας και **επιδεικνύονται στην προθεσμία που ορίζεται από την αρμόδια φορολογική αρχή.** [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 10 ν. 2238/1994, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία έκδοσης της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (19.9.2013): «Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. και ο υπάλληλος που ορίζεται από αυτόν **δικαιούται**, οποιαδήποτε εργάσιμη για τον υπόχρεο ώρα, **να λαμβάνει γνώση, να ελέγχει** και να θεωρεί όλα τα βιβλία και στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.) ή άλλους νόμους, καθώς και αυτά που τηρούνται προαιρετικά από τον υπόχρεο και **να λαμβάνει γνώση** οποιουδήποτε άλλου βιβλίου, εγγράφου ή στοιχείου και κάθε περιουσιακού στοιχείου που βρίσκεται στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στο κατάστημα κάθε άλλου υπόχρεου. Ο έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτόν γίνεται στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στην έδρα της Δ.Ο.Υ. ή της ελεγκτικής υπηρεσίας **μετά από έγγραφη πρόσκληση** του προϊσταμένου αυτής.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 1 παρ. 1 ΚΦΑΣ, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία έκδοσης της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (19.9.2013): «Κάθε ημεδαπό πρόσωπο [...] **των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 101 του ν. 2238/1994**, [...] νομική οντότητα που ασκεί

[illegible][illegible][illegible]

χαρακτήρα. 9. Εναποθήκευση. 10. Δραστηριότητες εμπορικών διαφημιστικών γραφείων. 11. [...]. 12. Εργασίες λεσχών και κυλικείων επιχειρήσεων, πρατηρίων και παρόμοιων καταστημάτων. 13. [...]»

[illegible][illegible]

μισθώσεις ακινήτων, εκτός αυτών της περίπτωσης δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 8, κζ) [...]. 2. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζεται κάθε λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού. Επίσης, με κοινές αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών και του, κατά περίπτωση, αρμόδιου Υπουργού, καθορίζονται οι προϋποθέσεις που πρέπει να πληρούν τα πρόσωπα που υπάγονται στις διατάξεις των περιπτώσεων [...] θ', [...], ιβ', ιδ', [...], ιστ' [...] της παραγράφου 1.»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΕΦ Α 1048210 ΕΞ 2016/24.3.2016 έγγραφο της Προϊσταμένης της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας (ΔΕΕΦ) της Γενικής Διεύθυνσης (ΓΔ) Φορολογικής Διοίκησης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών: «...ο του [...] συνιστά, με σκοπούς πολιτιστικής και αθλητικής φύσεως. Στο έγγραφο με αρ. πρωτ. [...] γίνεται η σύντομη περιγραφή μιας σειράς δραστηριοτήτων, στις οποίες προβαίνει ή πρόκειται να προβεί το ως άνω Ν.Π.Δ.Δ., και μας ζητάτε να σας γνωρίσουμε κατά πόσον οι δραστηριότητες αυτές συνιστούν φορολογητέες πράξεις. [...] Σε απάντηση των ανωτέρω, σας γνωρίζουμε τα εξής: 1. [...]. 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 [...] 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. [...] 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. [...], απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α., η παροχή υπηρεσιών εκπαίδευσης γενικά και οι στενά συνδεδεμένες 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 κ.λπ. συνιστούν φορολογητέες παροχές υπηρεσιών. iii) Ειδικά σε ό,τι 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 [...], 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 [...]. 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 [...], και οι ερασιτεχνικές σχολές χορού, η λειτουργία των οποίων ρυθμίζεται από το Π.Δ. 457/1983 [...]. 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. [...], 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 [...] όσο και από την περίπτωση γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 1 του Ν. 4334/2015 [...] 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.. **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 [...], 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. 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. [...], όπως [...] 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 κ.λπ. 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.

3.5) [...]. 3.6) Ενοικίαση χώρου καφετέριας με εξοπλισμό, ενοικίαση χώρου εστίασης εντός του Αθλητικού Κέντρου και παραχώρηση της εκμετάλλευσης χώρου κινηματογράφου μαζί με την υλικοτεχνική υποδομή, με παράλληλη παροχή ηλεκτρικής ενέργειας ή/και ύδρευσης/αποχέτευσης μέσω ενδιάμεσων μετρητών: i) [...]. ii) Σημειώνεται ότι από τα αναφερόμενα στα έγγραφά σας δεν προκύπτει το εάν παρέχετε ή όχι, έστω και με έμμεσο τρόπο, και άλλες υπηρεσίες (π.χ. φύλαξη περιφραγμένου χώρου εντός του οποίου βρίσκονται μεταξύ άλλων ακίνητων και τα εν θέματι μισθωμένα ακίνητα, συντήρηση/επισκευές/καθαρισμός του κτιρίου, εντός του οποίου βρίσκεται το κάθε μισθωμένο ακίνητο κ.λπ.) ούτε ο ακριβής βαθμός αποξένωσης σας από τα μισθωμένα ακίνητα. iii) Σύμφωνα με τη νομολογία του Δ.Ε.Ε. (C-173/88) προκύπτει ότι σε περίπτωση που μια παρεπόμενη υπηρεσία είναι στενά συνδεδεμένη με την καθεαυτό απαλλασσόμενη πράξη της μίσθωσης ακινήτου, τότε η παρεπόμενη πράξη δεν μπορεί να αποκλείεται από το ευεργέτημα της απαλλαγής. Από το συνδυασμό νεότερων αποφάσεων του Δ.Ε.Ε. (C-572/07 και C-392/11) προκύπτει ότι το κατά πόσον η μίσθωση ακινήτου (απαλλασσόμενη πράξη) και μια δεύτερη παρεχόμενη από τον εκμισθωτή υπηρεσία (φορολογητέα πράξη) μπορούν να χωριστούν η μία από την άλλη είναι θέμα πραγματικό, το οποίο κρίνεται υπό το φως των ειδικών περιστάσεων της κάθε υπόθεσης. Σημειώνεται δε ότι σε περίπτωση που κάποιες ή όλες οι πράξεις που περιγράφεται στα έγγραφά σας θεωρηθούν, κατά περίπτωση, ως ενιαία παροχή υπηρεσίας, τότε πρέπει να κριθεί το εάν συνιστούν είτε μια ενιαία απαλλασσόμενη μίσθωση ακινήτου είτε μια ενιαία φορολογητέα παροχή μιας σύνθετης υπηρεσίας με κανονικό συντελεστή Φ.Π.Α. 23%. iv) Σε κάθε περίπτωση, η παροχή ηλεκτρικής ενέργειας ή/και υπηρεσιών ύδρευσης/αποχέτευσης μέσω ενδιάμεσων μετρητών συνιστά ένδειξη -πλην όμως όχι απόδειξη- που συνηγορεί εναντίον της ύπαρξης απαλλασσόμενης μίσθωσης ακινήτου, υπό την έννοια της μη αποξένωσής σας από τα ακίνητα. Εφόσον, όμως, θεωρηθεί πως κάποια από τις ανωτέρω πράξεις συνιστά απαλλασσόμενη μίσθωση ακινήτου (είτε ως ενιαία παροχή είτε αυτοτελώς σε σχέση με άλλη φορολογητέα πράξη π.χ. με την ενοικίαση του εξοπλισμού), τότε σε αμφότερες αυτές τις περιπτώσεις η παροχή ηλεκτρικής ενέργειας ή/και ύδρευσης/αποχέτευσης συνιστούν αυτοτελείς φορολογητέες πράξεις και μπορείτε να χρησιμοποιείτε τον οικείο συντελεστή Φ.Π.Α. (13% για την ηλεκτρική ενέργεια, 13% για την παράδοση νερού, 23% για την αποχέτευση), μόνο εφόσον κατανέμετε, απλώς, την δαπάνη στους μισθωτές των ακινήτων. Κατ' αντιδιαστολή, εάν διαπιστωθεί ότι παρέχετε μια ενιαία σύνθετη παροχή υπηρεσίας (παραχώρηση ακινήτων, εξοπλισμός, φύλαξη, ηλεκτρικό, ύδρευση κ.λπ.) ή εάν χρεώνετε ποσό επιπλέον της κατανάλωσης του μισθωτή, τότε οφείλετε να επιρρίπτετε τον κανονικό

συντελεστή 23%. ν) Από τα παραπάνω προκύπτει ότι η απάντηση στα ερωτήματα που παρατίθενται στο παρόν σημείο (3.6) του εγγράφου μπορεί να δοθεί μόνο κατόπιν ελέγχου των πραγματικών περιστατικών από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., υπό το φως της κατά τα ανωτέρω νομολογίας του Δ.Ε.Ε.. 4. [...]. 5. ...σε κάθε περίπτωση, για την απαλλαγή ή όχι από το Φ.Π.Α. δεν εξετάζεται ο τρόπος καταβολής της όποιας αντιπαροχής (π.χ. πάγια συνδρομή, αναλογική συνδρομή κ.λπ.) έναντι της παράδοσης αγαθού ή της παροχής μιας υπηρεσίας. 6. Ο έλεγχος των πραγματικών περιστατικών (στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού, φύση της μίσθωσης των χώρων στο σημείο 3.6 του παρόντος κ.λπ.) εμπίπτει στην αρμοδιότητα της οικείας Δ.Ο.Υ. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1021/2013 εγκύκλιο του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών: «2. ...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 [...] κλπ. [...]. 3. [...]. 4. ...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 για τις πράξεις παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών που ενεργούν κατά την εκπλήρωση της αποστολής τους ως, 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 στην περίπτωση που ασκούν τις δραστηριότητες που απαριθμούνται στο Παράρτημα Ι του Κώδικα ΦΠΑ, όπως είναι, για παράδειγμα, [...] 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 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. [...].»**

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 1-3, 4 εδ. β'-γ' και 6 ν. 2523/1997, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία έκδοσης της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (19.9.2013): «1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων [...] τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο. Για το σκοπό αυτό 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 Νο 1 (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. [...]. α.β. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων **Β' κατηγορίας εξακόσια (600) ευρώ [...]. α.γ. [...]. β) [...]. γ) Συντελεστής βαρύτητας είναι ο αριθμός που κλιμακώνεται ανάλογα με τη σοβαρότητα της παράβασης και εφαρμόζεται στην αντίστοιχη βάση υπολογισμού. δ) [...]. ε) Γενικές παραβάσεις είναι αυτές, για τις οποίες επιβάλλεται ένα ενιαίο πρόστιμο, ανά διαχειριστική περίοδο, ανεξάρτητα από το πλήθος αυτών. στ) [...]. 3. Για κάθε πράξη ή παράλειψη των διατάξεων του άρθρου αυτού, που διαπιστώνεται σε διαφορετικό χρόνο εντός της ίδιας χρήσεως, επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο. [...]. 4. [...]. Οι παραβάσεις μη διαφύλαξης των βιβλίων, των στοιχείων και λοιπών δικαιολογητικών εγγράφων ή **μη επίδειξης** αυτών **ανάγονται στο χρόνο που διαπιστώνονται ή πιστοποιούνται [...]. Τα ανωτέρω ισχύουν ανεξάρτητα από τα έτη, στα οποία αναφέρονται [...]. 5. [...]. 6. Για τις γενικές παραβάσεις λαμβάνεται υπόψη η Βάση Υπολογισμού Νο 1 (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: α) [...]. ε) Σε **μη επίδειξη** των βιβλίων και στοιχείων την πρώτη φορά μετά από προηγούμενη πρόσκληση, σε **δύο (2)** και για καθεμία από τις επόμενες δύο φορές σε πέντε (5). στ) [...].»****

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 παρ. 1 και 2 ΚΦΑΣ, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία έκδοσης της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (19.9.2013): «2. Όπου από τις κείμενες διατάξεις γίνεται παραπομπή στις διατάξεις [...] του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων [...], μετά την ισχύ του παρόντος νόμου νοούνται οι συναφείς διατάξεις των άρθρων 1-12. 3. Όπου στις κείμενες διατάξεις γίνεται παραπομπή σε βιβλία δεύτερης κατηγορίας νοούνται τα απλογραφικά

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με το υπ' αριθμ. πρωτ. Δ15Α 1090121 ΕΞ 2013/3.6.2013 έγγραφο του Αναπληρωτή Γενικού Διευθυντή Φορολογίας της ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών: «...στην περίπτωση μη επίδειξης, άμεσα σε προληπτικό έλεγχο ή ύστερα από πρόσκληση, των βιβλίων και στοιχείων, καταλογίζεται παράβαση των διατάξεων του άρθρου 9 του Κ.Φ.Α.Σ. και επιβάλλονται οι κυρώσεις που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 5 του νόμου 2523/97, όπως ισχύει.»

[illegible]

προέβησαν, ενεργούσαν στα πλαίσια άσκησης δημόσιας εξουσίας, ήτοι κατά την εκπλήρωση της αποστολής τους, και β) **μόνο** για τις πράξεις αυτές και γ) **μόνο** για τα φορολογικά βιβλία και στοιχεία και λοιπά έγγραφα φορολογικού ενδιαφέροντος που σχετίζονταν με τις πράξεις αυτές. Συνεπώς, πρόκριμα για την κατάφαση της διαπιστωθείσας παράβασης στην υπό κρίση περίπτωση αποτελεί η διαπίστωση ότι τα μη επιδειχθέντα/προσκομισθέντα φορολογικά βιβλία και στοιχεία και λοιπά έγγραφα φορολογικού ενδιαφέροντος σχετίζονται με πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών υπαγόμενες στο ΦΠΑ ή στο φόρο εισοδήματος, τις οποίες διενήργησε το προσφεύγον στα πλαίσια άσκησης δημόσιας εξουσίας, ήτοι κατά την εκπλήρωση της αποστολής του.

Επειδή, η Υπηρεσία μας με σειρά αποφάσεων της (υπ' αριθμ. 3059/11.11.2019 (Αθήνα), 3073-3076/11.11.2019 (Αθήνα), 3080-3083/12.11.2019 (Αθήνα), 3104-3111/12.11.2019 (Αθήνα), 3246-3249/29.11.2019 (Αθήνα), 3302-3304/03.12.2019 (Αθήνα), 3347-3356/10.12.2019 (Αθήνα), 3656-3666/20.12.2019 (Αθήνα), 182-183/24.1.2020 (Αθήνα) και 258/3.2.2020 (Αθήνα)) -οι πρώτες εκ των οποίων επικυρώθηκαν ήδη με αντίστοιχες αποφάσεις του Διοικητικού Πρωτοδικείου έχει ήδη αποφανθεί ότι από τις ελεγχθείσες κρίσιμες πράξεις που διενεργούσε το προσφεύγον κατά τα ελεγχθέντα έτη 1993-2010 όχι μόνον α) η παραχώρηση της χρήσης οργανωμένων χώρων (.....,), β) η εκμετάλλευση ξενοδοχείου (.....), γ) η εκμετάλλευση της έκθεσης εμπορικού χαρακτήρα με τίτλο «.....» και δ) η πώληση ανακυκλώσιμων απορριμμάτων / χαρτιού -πράξεις που δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι διενεργήθηκαν από το προσφεύγον κατά την εκπλήρωση της αποστολής του, στα πλαίσια άσκησης δημόσιας εξουσίας-, αλλά και ε) η πραγματοποίηση πολιτιστικών εκδηλώσεων (οργάνωση συναυλιών, θεατρικών παραστάσεων κ.λπ.), στ) οι υπηρεσίες γυμναστηρίων, κολυμβητηρίου και ακαδημιών ποδοσφαίρου και μπάσκετ και ζ) η εκμάθηση ζωγραφικής, φωτογραφίας, λαϊκής τέχνης, σκίτσου και θεάτρου (.....) αποτελούσαν πράξεις (παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, κατά περίπτωση) υπαγόμενες στο ΦΠΑ και μη απαλλασσόμενες από το φόρο που διενεργήθηκαν από το προσφεύγον όχι κατά την εκπλήρωση της αποστολής του (ήτοι όχι στα πλαίσια άσκησης δημόσιας εξουσίας) και ότι συνεπώς το προσφεύγον ήταν για τις πράξεις αυτές και για τις αντίστοιχες περιόδους υποκείμενο στο ΦΠΑ, για τις τελευταίες δε τρεις σε κάθε περίπτωση λόγω του ότι, κι αν ακόμα ήθελε θεωρηθεί ότι διενεργήθηκαν από το προσφεύγον κατά την εκπλήρωση της αποστολής του, στα πλαίσια, πάντως η μη αντιμετώπισή του ως υποκειμένου στο ΦΠΑ θα οδηγούσε σε στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού (πρβλ. και τη διατύπωση του σχετικού άρθρου 13 παρ. 1 εδ. β' της Οδηγίας 2006/112/EK: «σε ση-μαντικές στρεβλώσεις του ανταγωνισμού» / «to significant distortions of competition» / «zu größeren Wettbewerbsverzerrungen» / «à des distorsions de concurrence d' une certaine importance»). Ως εκ τούτου, για όλες τις ως άνω πράξεις και για τις αντίστοιχες ελεγχθείσες περιόδους το προσφεύγον είχε υποχρέωση επίδειξης/προσκόμισης, στα πλαίσια του διενεργηθέντος από το ΕΣΕ ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ΚΒΣ και του ΦΠΑ, όλων των τηρούμενων και φυλασσόμενων από αυτό, σε έγχαρτη ή σε ηλεκτρονική μορφή, φορολογικών βιβλίων και στοιχείων, αλλά και κάθε εγγράφου φορολογικού ενδιαφέροντος που σχετίζονταν με τις πράξεις αυτές.

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του το προσφεύγον προβάλλει ότι εσφαλμένα θεωρήθηκε ότι για την παροχή υπηρεσιών άθλησης μέσω των γυμναστηρίων και την παραχώρηση χώρων για τη διεξαγωγή πολιτιστικών εκδηλώσεων δεν ενεργούσε στα πλαίσια άσκησης δημόσιας εξουσίας, αλλά μετερχόταν δραστηριότητες ανταγωνιστικές άλλων εμπορικών επιχειρήσεων ως απλός επιτηδευματίας, και θεωρήθηκε ως εκ τούτου για τις δραστηριότητες αυτές ως υποκείμενος στο ΦΠΑ, δεδομένου ότι για την επιβολή του υπό κρίση προστίμου η φορολογική αρχή επικαλείται ερμηνεία της διάταξης του άρθρου 22 παρ. 1 περ. ιδ΄ Κώδικα ΦΠΑ με την Εγκύκλιο 10/Π.4336/3162/10.7.1987, σύμφωνα με την οποία απαλλασσόμενες είναι μόνο οι υπηρεσίες που παρέχονται από αθλητικά νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα (αθλητικά σωματεία κ.λπ.) ή που επιδιώκουν σκοπούς πολιτιστικούς ή μορφωτικούς, η ερμηνεία δε αυτή, με την προσθήκη του επιθετικού προσδιορισμού «.....» στην έννοια των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, είναι αυθαίρετη και ταυτόχρονα οδηγεί στο άτοπο αποτέλεσμα να τυγχάνουν της απαλλαγής αθλητικοί σύλλογοι, οι οποίοι κατ' επάγγελμα παρέχουν αθλητικές υπηρεσίες έναντι ανταλλάγματος και ανταγωνίζονται πραγματικά τους αντίστοιχους ιδιωτικούς εμπορικούς φορείς, ενώ οι κατεχορήν μη κερδοσκοπικοί οργανισμοί παροχής υπηρεσιών γενικού ενδιαφέροντος, όπως το ίδιο, να υπόκεινται σε ΦΠΑ για τις ίδιες απαλλασσόμενες υπηρεσίες, παραγνωρίζεται δε το γεγονός ότι, όπως προκύπτει από το άρθρο 24 π.δ. 410/1995 και το άρθρο 75 ν. 3463/2006, η λειτουργία των αθλητικών εγκαταστάσεων του δήμου για την παροχή στους δυνατότητας άθλησης ή η ευκαιριακή παραχώρηση της χρήσης τους, έναντι μιας ευτελούς συνδρομής ή αντιτίμου ή και δωρεάν για ευπαθείς ή μειονεκτούντες, ιδιαίτερα σε περιπτώσεις οικονομικής αδυναμίας πρόσβασης σε αντίστοιχες υπηρεσίες ιδιωτικών αθλητικών κέντρων ή ιδιωτικών πολιτιστικών παραστάσεων, αποτελεί δραστηριότητα που εντάσσεται στα πλαίσια άσκησης των κατά νόμον αρμοδιοτήτων του και όχι άσκηση κερδοσκοπικής επιχείρησης, ανεξαρτήτως αν από αυτή πραγματοποιούνται έσοδα, μη υπαγόμενα στο ΦΠΑ, συνεπώς για την άσκηση τέτοιων δραστηριοτήτων που ανάγονται στην δε θεωρούνται επιτηδευματίες κατά την έννοια του άρθρου 2 παρ. 1 ΚΒΣ και δεν υποχρεούνται να τηρούν τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις του βιβλίου και στοιχεία.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως αλυσιστελώς προβαλλόμενος. Κι αυτό, γιατί, ανεξαρτήτως του γεγονότος ότι, όπως προεκτέθηκε, η Υπηρεσία μας με σειρά αποφάσεών της -οι οποίες επικυρώθηκαν με αντίστοιχες αποφάσεις του Διοικητικού Πρωτοδικείου- έχει ήδη αποφανθεί ότι όλες οι ελεγχθείσες κρίσιμες πράξεις που διενεργούσε το προσφεύγον κατά τα ελεγχθέντα έτη 1993-2010, ήτοι α) η παραχώρηση της χρήσης οργανωμένων χώρων (.....,), β) η εκμετάλλευση ξενοδοχείου (.....), γ) η εκμετάλλευση της έκθεσης εμπορικού χαρακτήρα με τίτλο «.....», δ) η πώληση ανακυκλώσιμων απορριμμάτων / χαρτιού, ε) η πραγματοποίηση πολιτιστικών εκδηλώσεων (οργάνωση συναυλιών, θεατρικών παραστάσεων κ.λπ.), στ) οι υπηρεσίες γυμναστηρίων, κολυμβητηρίου και ακαδημιών ποδοσφαίρου και μπάσκετ και ζ) η εκμάθηση ζωγραφικής, φωτογραφίας, λαϊκής τέχνης, σκίτσου και θεάτρου (.....), αποτελούσαν πράξεις (παράδοσης αγαθών ή παροχής

[illegible]

αμφότερες ίσχυαν κατά την ημερομηνία έκδοσης της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (19.9.2013)), τα προβλεπόμενα από το ν. 2523/1997 πρόστιμα, όπως το υπό κρίση, που προβλέπεται από τη διάταξη του άρθρου 5 παρ. 1 εδ. α' ν. 2523/1997 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 2 στ. α', γ' και ε' και παρ. 6 εδ. β' περ. ε' ν. 2523/1997, επιβάλλονται και, δεδομένου ότι αυτοί αποτελούν νομικά πρόσωπα, όπως ρητά ορίζει η προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 1 παρ. 1 ν. 3852/2010 (όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία έκδοσης της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (19.9.2013)), από τη στιγμή δε που η τελευταία αυτή διάταξη χαρακτηρίζει και περιγράφει ρητά δεν απαιτείται η ρητή και διακριτή, σε σχέση με τα λοιπά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, αναφορά στις φορολογικές διατάξεις, όπου ο φορολογικός νομοθέτης ήθελε να συμπεριλάβει και αυτούς στην εκάστοτε ρύθμιση, αλλά αρκεί (στα πλαίσια (α) της ανάγκης για ενιαία κατανόηση και χρήση των νομικών όρων σε όλους τους κλάδους του δικαίου, αν συγκεκριμένοι λόγοι δεν επιβάλλουν το αντίθετο, (β) της ορθής συστηματικής ερμηνείας και τελικά (γ) της ορθής, από νομοτεχνικής άποψης, διαμόρφωσης των νομοθετικών διατάξεων) η γενική αναφορά ώστε να περιλαμβάνονται στο ρυθμιστικό πεδίο της εκάστοτε διάταξης («υποκειμενικό» πεδίο εφαρμογής της διάταξης / πεδίο εφαρμογής της διάταξης «καθ' υποκείμενο»), απορριπτόμενου συνεπώς ως νόμω αβάσιμου του ειδικότερου αντίθετου ισχυρισμού του προσφεύγοντος ότι δεν αρκεί η γενική αναφορά σε μία φορολογική διάταξη, προκειμένου να συμπεριληφθούν στο πεδίο, αν δεν υπάρχει σ' αυτήν ειδική μνεία γι' αυτούς. Για τους λόγους αυτούς, ο δεύτερος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 24.10.2013 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, ΑΦΜ, **και την επικύρωση** της υπ' αριθμ. / / / 2013 απόφασης επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης.

Η φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

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

Πρόστιμο άρθρου 5 παρ. 6 περ. ε' ν. 2523/1997 συνολικού ποσού 1.200,00 €.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στο προσφεύγον.

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΡΙΑ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΕΛΠΙΔΑ ΝΙΝΟΥ**

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.