



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 10 /12/2019

Αριθμός απόφασης: 3347

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 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 24/10/2013 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, με έδρα στη, κατά της υπ' αριθμ./20-09-2013 πράξης προστίμου του άρθρου 4 παρ. 1 του ν. 2523/97 του Προϊσταμένου της, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ./20-09-2013 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 4 παρ. 1 του ν.2523/97 του, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της
7. Την υπ' αριθμ. /13.12.2013 απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας με την οποία απορρίφθηκε η ως άνω ενδικοφανής προσφυγή ως απαράδεκτη λόγω εκπρόθεσμης υποβολής.
8. Την με αριθμ. καταχώρησης /05-02-2014 δικαστική προσφυγή του κατά της υπ' αριθμ. /13.12.2013 απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.
9. Την υπ' αριθμ. /2018 απόφαση του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου – Τμήμα ΙΕ' επί της ως άνω δικαστικής προσφυγής, με την οποία δέχεται την εν λόγω δικαστική προσφυγή, ακυρώνει την υπ' αριθμ. /13.12.2013 απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας και αναπέμπει την υπόθεση στην Υπηρεσία μας προκειμένου να εξεταστεί κατ' ουσίαν η ενδικοφανής προσφυγή κατά της υπ' αριθμ. /20-09-2013 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 4 παρ. 1 του ν. 2523/97 του Προϊσταμένου της, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011.
10. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 24/10/2013 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. /20-09-2013 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού **1.170,00 ευρώ** για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011-31/12/2011, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 4 παρ. 1 & 9 του ν. 2523/1997, λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 36 του Φ.Π.Α. (ν. 2859/00).

Η παράβαση αφορά μη υποβολή, στο τμήμα μητρώου της, δήλωσης μεταβολών «διακοπή υποκαταστήματος» για το γυμναστήριο επί της με ημερομηνία διακοπής την 27-05-2011, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 3 παρ. 2 & 36 παρ.1 περ. β του ν. 2859/00.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την επανεξέταση και ακύρωση ή τροποποίηση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας
- Μη νόμιμη επιβολή φορολογικών προστίμων σε βάρος
- Τροποποίηση του επιβληθέντος προστίμου

Επειδή στο άρθρο 2 παρ. 1 του ν. 2859/2000 ορίζεται:

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

«2. Το ελληνικό Δημόσιο, οι δήμοι, οι κοινότητες και τα άλλα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου δε θεωρούνται υποκείμενοι στο φόρο για τις πράξεις παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών που ενεργούν κατά την εκπλήρωση της αποστολής τους, ακόμη και αν εισπράττουν δικαιώματα, τέλη ή εισφορές. Εν τούτοις τα πρόσωπα αυτά θεωρούνται ως υποκείμενοι στο φόρο κατά το μέτρο που η μη υπαγωγή στο φόρο των δραστηριοτήτων τους οδηγεί σε στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού.

Τα πρόσωπα αυτά έχουν οπωσδήποτε την ιδιότητα του υποκειμένου στο φόρο, εφόσον ασκούν τις δραστηριότητες που απαριθμούνται στο παράρτημα Ι του παρόντος νόμου, εκτός αν αυτές είναι ασήμαντες. 3. Η αληθής έννοια της παραγράφου 2 είναι ότι, τα πρόσωπα που αναφέρονται στις διατάξεις της παραγράφου αυτής, εξαιρούνται μόνο για τις πράξεις που ενεργούν ως δημόσια εξουσία.»

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

«Δραστηριότητες που προβλέπονται στο τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 3:

1. Τηλεπικοινωνίες.
2. Διανομή ηλεκτρισμού, αερίου και θερμικής ενέργειας.
3. Μεταφορά αγαθών.
4. Παροχή λιμενικών και αερολιμενικών υπηρεσιών.
5. Μεταφορά προσώπων.
6. Παράδοση καινούργιων αγαθών που κατασκευάστηκαν για πώληση.
7. Εργασίες γεωργικών μεσολαβητικών οργανισμών για αγροτικά προϊόντα, οι οποίες πραγματοποιούνται σύμφωνα με τους κανονισμούς που καθορίζουν την κοινή οργάνωση της αγοράς των προϊόντων αυτών.
8. Εκμετάλλευση πανηγυριών (τοπικών εορτών) και εκθέσεων εμπορικού χαρακτήρα.
9. Εναποθήκευση.
10. Δραστηριότητες εμπορικών διαφημιστικών γραφείων.
11. Δραστηριότητες πρακτορείων ταξιδιών.
12. Εργασίες κυλικείων και λεσχών επιχειρήσεων, πρατηρίων και παρόμοιων καταστημάτων.
13. Δραστηριότητες οργανισμών ραδιοφώνου και τηλεόρασης εμπορικού χαρακτήρα.

Επειδή στο άρθρο 3 παρ. 2 και 3 της ερμηνευτικής εγκυκλίου ΠΟΛ. 1282/1992 ορίζεται:

«2. Με την παράγραφο 1 του άρθρου 2 του κοινοποιούμενου νόμου αντικαταστάθηκε το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 3. Σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές το Δημόσιο και τα ΝΠΔΔ

θεωρούνται υποκείμενοι στο φόρο για τις δραστηριότητες τους εκείνες, για τις οποίες η τυχόν μη υπαγωγή τους στο φόρο θα οδηγούσε σε στρεβλώσεις των όρων του ανταγωνισμού.

Αν δηλαδή τα πρόσωπα αυτά ενεργούν μια πράξη με καθαρά ιδιωτικοοικονομικά κριτήρια, η οποία όταν πραγματοποιείται από ιδιωτικό φορέα υπάγεται σε ΦΠΑ, τότε τα πρόσωπα αυτά που ενεργούν την πράξη αυτή καθίστανται υποκείμενα στο φόρο.

Η ρύθμιση αυτή είναι εναρμονισμένη με την αντίστοιχη διάταξη της παραγράφου 5 του άρθρου 4 της 6ης Οδηγίας ΦΠΑ, που αποτέλεσε και τη νομική βάση για τη θέσπιση των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 3 του νόμου αυτού, μέσα στα πλαίσια της εναρμόνισης του Φ.Π.Α. των κρατών μελών.

3. Επίσης, με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 2 του κοινοποιούμενου νόμου, που ισχύουν από 1.1.1987, προστέθηκε νέα παράγραφος 3 στο άρθρο 3 του Ν. 1642/86 ως ερμηνευτική διάταξη της παραγράφου 2 του ίδιου άρθρου. Σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, η οποία ως ερμηνευτική ισχύει από Ιανουαρίου 1987, η εξαίρεση από το ΦΠΑ του Δημοσίου και των ΝΠΔΔ αφορά μόνο τις πράξεις παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών που ενεργούν κατά την άσκηση δημόσιας εξουσίας και όχι τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών που ενεργούν κατά την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, η οποία ασκούμενη από ιδιώτη θα υπαγόταν στο ΦΠΑ.

4. Επομένως, σύμφωνα με τις προηγούμενες παραγράφους 2 και 3, το Δημόσιο, οι ΟΤΑ και τα άλλα ΝΠΔΔ εξαιρούνται από το ΦΠΑ π.χ. για τέλη που εισπράττουν κατά την έκδοση διαφόρων πιστοποιητικών, για τα δημοτικά τέλη και άλλα παρόμοια τέλη, δικαιώματα ή εισφορές που εισπράττουν σε άλλες παρόμοιες περιπτώσεις, που ενεργούν μέσα στα πλαίσια άσκησης της δημόσιας εξουσίας. Αντίθετα, υπάγονται στο φόρο για τις δραστηριότητες που ασκούν ως επιχειρηματικοί φορείς, όπως υπάγεται στο φόρο και κάθε άλλο πρόσωπο που ασκεί την ίδια δραστηριότητα.»

Επειδή στο άρθρο 8 παρ. 1 και 2 του ν. 2859/2000 ορίζεται:

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

α) μεταβίβαση ή παραχώρηση της χρήσης ενός αυλού αγαθού.

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

2. Ως παροχή υπηρεσιών λογίζονται επίσης:

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

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

«1. Απαλλάσσονται από το φόρο:

...

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

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

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

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

κστ) οι μισθώσεις ακινήτων...».

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

«Το Δημόσιο, οι Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης, δημοτικές κοινωφελείς επιχειρήσεις ή αμιγείς δημοτικές επιχειρήσεις που υπόκεινται στο Φόρο Προστιθέμενης Αξίας, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000, Α' 248) και εφόσον αποδεδειγμένα δεν επέβαλαν ΦΠΑ κατά την είσπραξη των αμοιβών τους από τους αντισυμβαλλόμενους, δεν υποχρεούνται να αποδώσουν το Φόρο Προστιθέμενης Αξίας που αναλογεί στις υπηρεσίες που παρασχέθηκαν μέχρι 31.12.2011».

Επειδή στην Απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ. 1021/2013 αναφέρεται:

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

1. Με την ανωτέρω διάταξη προβλέπεται ότι το Δημόσιο, οι ΟΤΑ και οι δημοτικές κοινωφελείς επιχειρήσεις ή οι αμιγείς δημοτικές επιχειρήσεις δεν υποχρεούνται στην καταβολή ΦΠΑ για πράξεις παροχής υπηρεσιών που πραγματοποίησαν μέχρι 31.12.2011, με την προϋπόθεση ότι δεν έχουν επιρρίψει το φόρο αυτό στους καταναλωτές.

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

αθλητικές, πολιτιστικές, ψυχαγωγικές κλπ., που πραγματοποιούνται από μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα με την προϋπόθεση της μη στρέβλωσης των όρων του ανταγωνισμού.

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

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

3. Επιπλέον, ορίζεται ότι οι πράξεις προσδιορισμού ΦΠΑ ή πράξεις επιβολής προστίμων που έχουν εκδοθεί για τη μη απόδοση ΦΠΑ για τις ανωτέρω πράξεις, υπό την προϋπόθεση ότι δεν έχουν καταστεί με οποιονδήποτε τρόπο οριστικές μέχρι την ημερομηνία δημοσίευσης του παρόντος νόμου, δηλαδή 2 Φεβρουαρίου 2012, παύουν να ισχύουν και διαγράφονται τα ποσά που έχουν βεβαιωθεί βάσει των πράξεων αυτών, ενώ ποσά που έχουν καταβληθεί για την αιτία αυτή δεν επιστρέφονται, ούτε συμψηφίζονται.

Εξυπακούεται ότι σε περίπτωση που οι ανωτέρω φορείς επέβαλαν ΦΠΑ στις υπηρεσίες που παρείχαν μέχρι 31.12.2011, υποχρεούνται σε απόδοση του φόρου αυτού. Επίσης, επισημαίνεται ότι για τις υπηρεσίες που παρέχονται μετά την 1.1.2012 εφαρμόζονται κανονικά οι διατάξεις του Κώδικα ΦΠΑ, σύμφωνα με τις οποίες οι παραπάνω υπηρεσίες υπόκεινται στο ΦΠΑ.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

ανωτέρω, πρόκειται για δραστηριότητες που εμπίπτουν στις απαλλακτικές διατάξεις του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ...».

Επειδή, εξάλλου, και στο με αριθμ. πρωτ. ΔΕΕΦΑ 1048210 ΕΞ 2016 / 24.03.2016 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 τους, συγκεκριμένα αναφέρεται:

«1. Σύμφωνα με το Άρθρο 3.2 του Κώδικα Φ.Π.Α., (Ν. 2859/2000), όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει, δεν θεωρούνται υποκείμενοι στο φόρο, μεταξύ άλλων, οι Δήμοι και τα Ν.Π.Δ.Δ., για τις πράξεις παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών που ενεργούν κατά την εκπλήρωση της αποστολής τους, ως δημόσια εξουσία, ακόμη και αν εισπράττουν τέλη, δικαιώματα ή εισφορές. Εντούτοις, τα πρόσωπα αυτά θεωρούνται ως υποκείμενοι στο φόρο κατά το μέτρο που η μη - υπαγωγή στο φόρο των δραστηριοτήτων τους, οδηγεί σε στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού. Σύμφωνα με την παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου, η αληθής έννοια της παραγράφου 2 είναι ότι τα πρόσωπα που αναφέρονται σε αυτή εξαιρούνται μόνο για τις πράξεις που ενεργούν ως δημόσια εξουσία.

2. Με την ΠΟΛ.1021/6.2.2013, έχει διευκρινιστεί ότι ακόμη και πράξεις δημόσιας εξουσίας, δηλαδή πράξεις που ενεργούν οι ανωτέρω φορείς στο πλαίσιο άσκησης των αρμοδιοτήτων τους, εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Φ.Π.Α. στην περίπτωση που πρόκειται για δραστηριότητες, οι οποίες μπορούν να ασκηθούν και από ιδιωτικούς φορείς. Σκοπός των ανωτέρω, είναι η αποτροπή στρέβλωσης των όρων του ανταγωνισμού διαμέσου της θέσης των ιδιωτικών φορέων σε ανταγωνιστικά μειονεκτικότερη θέση.

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

3. Κατά την άποψη της Υπηρεσίας μας, όλες οι δραστηριότητες που περιγράφετε στα ανωτέρω έγγραφά σας, ασκούνται και από ιδιωτικούς φορείς. Συνεπώς, ο«», 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:

.....

3.4) 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:

Σύμφωνα με το Άρθρο 8 του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000), όπως ισχύει, και έχει ερμηνευτεί με την Εγκύκλιο 10/Π.4336/3162/10.7.1987, δεν απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α., η μίσθωση ευκαιριακά

αιθουσών, κινηματογράφων, θεάτρων, ξενοδοχείων κλπ, για την πραγματοποίηση εκδηλώσεων από φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή ενώσεις προσώπων.

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

Επειδή στο άρθρο 36 παρ. 1 του ν. 2859/2000, όπως ισχύει για το κρινόμενο έτος, ορίζεται:

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

α) δεν αφορούν πράξεις παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών που ενεργεί κατά την

άσκηση δημόσιας εξουσίας αλλά πράξεις που ενεργεί κατά την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας η οποία ασκούμενη από ιδιώτη θα υπαγόταν σε ΦΠΑ και

β) δεν αφορούν πράξεις παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών που εμπίπτουν στις απαλλαγές του ΦΠΑ, συγκεκριμένα ο **πραγματοποίησε**, μεταξύ άλλων, πράξεις –

Επειδή υπάρχει ρητή νομοθετική πρόβλεψη, καθώς στο **άρθρο 3 παρ. 2 και 3 του ν. 2859/2000** αναφέρεται:

«2. Το ελληνικό Δημόσιο, οι δήμοι, οι κοινότητες και τα άλλα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου δε θεωρούνται υποκείμενοι στο φόρο για τις πράξεις παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών που ενεργούν κατά την εκπλήρωση της αποστολής τους, ακόμη και αν εισπράττουν δικαιώματα, τέλη ή εισφορές. Εν τούτοις τα πρόσωπα αυτά θεωρούνται ως υποκείμενοι στο φόρο κατά το μέτρο που η μη υπαγωγή στο φόρο των δραστηριοτήτων τους οδηγεί σε στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού.

Τα πρόσωπα αυτά έχουν οπωσδήποτε την ιδιότητα του υποκειμένου στο φόρο, εφόσον ασκούν τις δραστηριότητες που απαριθμούνται στο παράρτημα Ι του παρόντος νόμου, εκτός αν αυτές είναι ασήμαντες.»

Εξάλλου το άρθρο 4 παρ. 1 του ν. 2523/1997, όπου προβλέπεται το επίμαχο πρόστιμο σε βάρος του προσφεύγοντος, αναφέρεται σε πρόσωπα που παραβαίνουν τις υποχρεώσεις τους που απορρέουν από την κείμενη φορολογική νομοθεσία, χωρίς να εξαιρεί με οποιοδήποτε τρόπο. Συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί μη νόμιμης επιβολής φορολογικών προστίμων σε βάρος καθίσταται άνευ νομικού ερείσματος και για το λόγο αυτό απορριπτέος.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω και των προαναφερθεισών διατάξεων, ορθώς κρίθηκε ότι ο για τις ανωτέρω πράξεις καθίσταται υποκείμενος του Φ.Π.Α. και έχει όλες τις υποχρεώσεις που απορρέουν από τις διατάξεις του ν. 1642/1986 και του ν. 2859/2000. Συνεπώς η μη υποβολή, στο τμήμα μητρώου της, δήλωσης μεταβολών «διακοπή υποκαταστήματος» με ημερομηνία διακοπής 27/5/2011 για το υποκατάστημα (.....) επί της, αποτελεί παράβαση των διατάξεων των άρθρων 3 παρ. 2 & 36 παρ. 1 περ. β του ν. 2859/2000.

Επειδή, όσον αφορά το ύψος του επιβληθέντος προστίμου, σύμφωνα με το **άρθρο 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 δέκα επτά (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.

.....

Δεν επιβάλλεται το πρόστιμο του πρώτου εδαφίου επί ανακρίβειας της δήλωσης, εφόσον το ύψος της προκύπτουσας διαφοράς κύριου και συμπληρωματικού φόρου. τέλους ή εισφοράς ανέρχεται μέχρι του ποσού για το οποίο αμελείται η βεβαίωση κατά τις κείμενες διατάξεις.»

Επειδή, 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 ευρώ. Εν προκειμένω, η αρμόδια, λαμβάνοντας υπόψη τις ειδικότερες συνθήκες της παράβασης του και συνεκτιμώντας την εν γένει συμπεριφορά του, που συνίστατο στην κατ' εξακολούθηση από το έτος 1993 και έπειτα μη υποβολή σχετικών δηλώσεων μεταβολών για υποκαταστήματά του στο αρμόδιο τμήμα της, ορθώς επέβαλε το επίμαχο πρόστιμο του άρθρου 4 του ν. 2523/1997, εντός και των ορίων της αρχής της αναλογικότητας. Συνεπώς, το αίτημα του προσφεύγοντος, περί τροποποίησης του προστίμου και επιβολής του κατώτερου ορίου των 117,00 ευρώ που προβλέπει ο νόμος, δεν μπορεί να γίνει αποδεκτό.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 22/07/2013 εκθέσεις τακτικού ελέγχου μητρώου και προστίμων του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου, επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 24/10/2013 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, και την **επικύρωση** της υπ' αριθμ./20-09-2013 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 4 παρ. 1 του ν.2523/97 του Προϊσταμένου της, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011.

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

Ακριβές Αντίγραφο

Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης
ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.