



Αθήνα, 24.3.2016

Αρ. Πρωτ: ΔΕΕΦ Α 1048210 ΕΞ 2016

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΕΜΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ Α΄ «ΦΠΑ»

Πρωτ. Εισ.: Δ14 1032258 ΕΙ 11.03.2015
Δ14 1073395 ΕΙ 29.05.2015
Δ14 1085341 ΕΙ 23.06.2015

ΠΡΟΣ:

Ταχ. Δ/ση : Σίνα 2-4
Ταχ. Κώδικας : 106 72 ΑΘΗΝΑ
Πληροφορίες : Θ. Παπαδόπουλος
Τηλέφωνο : 210 - 3645832
Fax : 210 - 3645413
e-mail : dfpa.b1@1992.syzefxis.gov.gr

ΚΟΙΝ: 1.

Θέμα: Φορολογική μεταχείριση των υπηρεσιών που παρέχει ο Πολιτιστικός και Αθλητικός Οργανισμός του Δήμου «.....»

Σχετ.: Τα έγγραφά σας με αρ. πρωτ. Δ14 1032258 ΕΙ 11.03.2015 και Δ14 1073395 ΕΙ 29.05.2015

Σύμφωνα με το έγγραφό σας με αρ. πρωτ. Δ14 1032258 ΕΙ 11.03.2015 καθώς και με τη συνημμένη σε αυτό Απόφαση/..... του Δημοτικού Συμβουλίου του Δήμου (ΦΕΚ Β΄), ο Πολιτιστικός και Αθλητικός Οργανισμός του Δήμου «.....», συνιστά Ν.Π.Δ.Δ., με σκοπούς πολιτιστικής και αθλητικής φύσεως. Στο έγγραφο με αρ. πρωτ. Δ14 1032258 ΕΙ 11.03.2015 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. Επίσης, μας ζητάτε να σας γνωρίσουμε, κατά πόσον, μπορείτε να ασκήσετε δικαίωμα έκπτωσης επί του Φ.Π.Α. των εισροών σας. Τέλος, με τα έγγραφά σας με αρ. πρωτ. Δ14 1073395 ΕΙ 29.05.2015 και Δ14 1085341 ΕΙ 23.06.2015, μας παρείχατε ορισμένες επιπρόσθετες διευκρινίσεις.

Σε απάντηση των ανωτέρω, σας γνωρίζουμε τα εξής:

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. 1021/2013, 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. 1021/2013 ο κίνδυνος αυτός υφίσταται μόνο στις περιπτώσεις που ο δημόσιος και ο ιδιωτικός τομέας πραγματικά ανταγωνίζονται μεταξύ τους όσον αφορά στην ποιότητα και στις τιμές των παροχών τους.

3. Κατά την άποψη της Υπηρεσίας μας, όλες οι δραστηριότητες που περιγράφετε στα ανωτέρω έγγραφά σας, ασκούνται και από ιδιωτικούς φορείς. Συνεπώς, ο Πολιτιστικός και Αθλητικός Οργανισμός του Δήμου «.....», καθίσταται, καταρχήν, υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο, κατά τη διενέργεια των ανωτέρω πράξεων. Από εκεί και πέρα είναι ερευνητέο το κατά πόσον ορισμένες από τις εν λόγω δραστηριότητες απαλλάσσονται από το φόρο κατ' εφαρμογή του Άρθρου 22 του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000), όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει ή/και κατά πόσον συντρέχει στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού. Κατά την άποψη της Υπηρεσίας μας, λαμβάνοντας υπόψιν όσα αναφέρετε στα έγγραφά σας, ισχύουν τα κάτωθι:

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

- i) Σύμφωνα με το Άρθρου 22.1.ιβ' του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000), όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει, απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α., η παροχή υπηρεσιών εκπαίδευσης γενικά και οι στενά 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.4336/3162/10-07-1987 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.λ.π.. Συνεπώς, η εκμάθηση κολύμβησης, ζωγραφικής, φωτογραφίας, αγγειοπλαστικής κλπ συνιστούν φορολογητέες παροχές υπηρεσιών.
- iii) Ειδικά σε ότι αφορά την εκμάθηση χορού δεν μας περιγράφετε ούτε το θεσμικό πλαίσιο, το οποίο, ενδεχομένως, διέπει κατ' ειδικότερο τρόπο, τη λειτουργία εκμάθησης χορού που παρέχει ο Πολιτιστικός και Αθλητικός Οργανισμός του Δήμου «.....» ούτε τα είδη των προς εκμάθηση χορών.
- iv) Σύμφωνα με την Εγκύκλιο 10/Π.4336/3162/10-07-1987, απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α., περιοριστικά, οι σχολές χορού που εποπτεύονται από το Υπουργείο Πολιτισμού και διέπονται από τα Προεδρικά Διατάγματα που εκδόθηκαν στα πλαίσια του Ν. 1158/1981 (ΦΕΚ 127 Α'). Συνεπώς, απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α., **περιοριστικά**, οι ανώτερες σχολές χορού η οργάνωση και η λειτουργία των οποίων ρυθμίζεται από το Π.Δ. 372/1983 (ΦΕΚ 131 Α') και οι ερασιτεχνικές σχολές χορού η λειτουργία των οποίων ρυθμίζεται από το Π.Δ. 457/1983 (ΦΕΚ 174 Α'). Σε κάθε, όμως, περίπτωση δεν απαλλάσσονται τα έσοδα, -ακόμα και αυτών των

σχολών χορού,- τα οποία προέρχονται από υπηρεσίες εκμάθησης χορού ντίσκο, τζαζ, ταγκό, γυμναστικής, κ.λ.π.

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

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

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

- i) Σύμφωνα με το Άρθρο 22.1.κατ' του Κώδικα Φ.Π.Α (Ν. 2859/2000), όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει, απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. οι μισθώσεις ακινήτων, πλην αυτών του Άρθρου 8.2.β' του Κώδικα Φ.Π.Α.. Σε κάθε περίπτωση, η ανωτέρω απαλλακτική διάταξη πρέπει να ερμηνεύεται συσταλτικώς, δεδομένου ότι οι απαλλαγές συνιστούν αποκλίσεις από τη γενική αρχή του Φ.Π.Α., σύμφωνα με την οποία ο φόρος επιβάλλεται σε κάθε παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται εξ' επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στο φόρο (Δ.Ε.Ε. C-150/99 και C-280/04).
- ii) Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Δ.Ε.Ε.), έχουν κριθεί τα παρακάτω. Πρώτον, η μίσθωση ακινήτων χαρακτηρίζεται από το ότι πρόκειται για μια σχετικώς παθητική δραστηριότητα έναντι αντιπαροχής, η οποία συνδέεται με την πάροδο του χρόνου, και όχι για μια παροχή υπηρεσιών δυναμένη να λάβει άλλο χαρακτηρισμό (C-284/03). Δεύτερον, η μίσθωση ακινήτου χαρακτηρίζεται από το γεγονός ότι αποκλείει άλλα πρόσωπα (πλην του μισθωτή) από τη χρήση του ακινήτου (C-409/98 και C-108/99).
- iii) Στο βαθμό που παρέχετε τόσο το ηλεκτρικό ρεύμα όσο και υπηρεσίες ηλεκτρολόγου, προκύπτει ότι δεν αποξενώνεστε από το ακίνητο και ότι παρέχετε μια σύνθετη υπηρεσία στους ενδιαφερόμενους θιάσους (παραχώρηση χώρου – ηλεκτροδότηση - τεχνική υποστήριξη για το ανέβασμα παραστάσεων), η οποία είναι ευρύτερη της μίσθωσης ενός ακινήτου. Άλλωστε, κατά τις συνήθειες εμπορικές πρακτικές, οι εν λόγω παραχωρήσεις έχουν βραχεία διάρκεια ενώ από το έγγραφό σας δεν προκύπτει ότι εμποδίζεται (π.χ. με περίφραξη) η πρόσβαση άλλων προσώπων (π.χ. δημοτών για περίπατο) σε ώρες που δεν διεξάγονται παραστάσεις. Συνεπώς, η εν λόγω υπηρεσία δεν συνιστά **απαλλασσόμενη μίσθωση**, αλλά μια σύνθετη υπηρεσία, η οποία υπάγεται σε Φ.Π.Α. με τον κανονικό συντελεστή 23%.

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

- i) Σύμφωνα με το Άρθρο 8 του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000), όπως ισχύει, και έχει ερμηνευτεί με την Εγκύκλιο 10/Π.4336/3162/10-07-1987, 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.

3.5) Έσοδα από διαφημιστικές πινακίδες οι οποίες θα τοποθετηθούν σε χώρους του Αθλητικού Κέντρου και είτε θα είναι μόνιμες είτε spot:

- i) Σύμφωνα με το Άρθρο 8.1 του Κώδικα Φ.Π.Α., (Ν. 2859/2000), όπως ισχύει, τα ανωτέρω έσοδα προκύπτουν από φορολογητέα παροχή υπηρεσίας. Συνεπώς, η με οποιονδήποτε τρόπο πραγματοποίηση εσόδων από την τοποθέτηση διαφημιστικών πινακίδων (είτε μόνιμων είτε spot) σε χώρους του Αθλητικού Κέντρου συνιστά φορολογητέα παροχή υπηρεσίας.

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) Λαμβάνοντας υπόψη τα αναφερόμενα στα έγγραφά σας, τις διατάξεις του Κώδικα Φ.Π.Α. και την ανωτέρω αναφερόμενη στο σημείο 3.3 του παρόντος, νομολογία του Δ.Ε.Ε., η Υπηρεσία μας καλείται να απαντήσει επί του φορολογικού χειρισμού των ανωτέρω παρεχόμενων υπηρεσιών.
- 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 ακινήτων και τα εν θέματι μισθωμένα ακίνητα, συντήρηση/επισκευές/καθαρισμός του κτιρίου εντός του οποίου βρίσκεται το κάθε μισθωμένο ακίνητο κλπ) 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 πχ 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 κλπ) 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. Σύμφωνα με το Άρθρο 30.1 του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000), ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει το φόρο των εισροών του, κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο. Με σκοπό την αποφυγή παρερμηνειών σημειώνεται, πως σε περίπτωση λανθασμένης επίρριψης Φ.Π.Α. προς τον αντισυμβαλλόμενο κατά την τιμολόγηση πράξης που δεν υπάγεται ή που απαλλάσσεται από το φόρο, δεν δημιουργείται δικαίωμα έκπτωσης επί του Φ.Π.Α. των αναλογούντων εισροών.

5. Σημειώνεται ότι, 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.λ.π.) 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 κλπ), εμπίπτει στην αρμοδιότητα της οικείας Δ.Ο.Υ.. Η Υπηρεσία μας είναι σε κάθε περίπτωση διαθέσιμη να συνδράμει την οικεία Δ.Ο.Υ., μόνο, σε θέματα ερμηνείας επί των διατάξεων του Κώδικα Φ.Π.Α. και της νομολογίας του Δ.Ε.Ε..

Ακριβές Αντίγραφο

Η Προϊσταμένη της Διεύθυνσης

Αικ. Σταυροπούλου

Ο Προϊστάμενος του Αυτοτελούς

Τμήματος Διοίκησης

Εσωτερική Διανομή:

- Διεύθυνση Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας – Τμήμα Α΄ Φ.Π.Α. (2)
- Διεύθυνση Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας – Τμήμα Γ΄ Επιστροφής Φ.Π.Α. σε Επιχειρήσεις Εγκατεστημένες εντός και εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης (2)
- Αυτοτελές Τμήμα Νομικής Υποστήριξης της Γ.Γ.Δ.Ε. (1)