



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη : 03-04-2018
Αριθ. Πρωτ.: 744

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 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.)*»

γ.Της Απόφασης ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»

4.Την από/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του με ΑΦΜ, κατοίκου .. επί της οδού, κατά της με αριθμ.-./.....-2017 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4174/2013.

5.Την ως άνω πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6.Τις από-2017 απόψεις της φορολογικής αρχής.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του με Α.Φ.Μ.:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με την υπ' αρ.-/2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 100,00 € λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. 3^{ου} τριμήνου 2015 με πιστωτικό υπόλοιπο κατά παράβαση των διατάξεων του Ν. 2859/2000, άρθρο 38 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 του Ν.4174/2013.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επικαλούμενη ότι σύμφωνα με το άρθρο 63 του Ν.4342/9-11-2015 η προθεσμία υποβολής των περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. έληγε στις 30-11-2015 χωρίς κυρώσεις και σύμφωνα με το άρθρο 19 του Ν.4336/19-11-2015 επανήλθε η απαλλαγή του Φ.Π.Α. στην ιδιωτική εκπαίδευση και θα έπρεπε να διαγραφεί κάθε πρόστιμο που βεβαιώθηκε.

Επειδή, στο Ν.2859/2000 (κώδικας ΦΠΑ), όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 22 του Ν.4321/2015 και ισχύει από 1/1/2015, ορίζεται : « Άρθρο 16 “Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης στην Παράδοση αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών” 1. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών και η παροχή των υπηρεσιών. ... Άρθρο 38 “Δήλωση και συναφείς υποχρεώσεις” 1. Οι υπόχρεοι στο φόρο, που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου, για τις οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30, οφείλουν να υποβάλουν δήλωση ΦΠΑ για κάθε φορολογική περίοδο.2. Η φορολογική περίοδος ορίζεται ως εξής: α) ένας ημερολογιακός μήνας, προκειμένου για υπόχρεους οι οποίοι χρησιμοποιούν διπλογραφικό λογιστικό σύστημα, καθώς και για το Δημόσιο όταν ασκεί δραστηριότητες για τις οποίες υπόκειται στο φόρο, β) ένα ημερολογιακό τρίμηνο, προκειμένου για υπόχρεους οι οποίοι χρησιμοποιούν απλογραφικό λογιστικό σύστημα, καθώς και για μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία....» και στο άρθρο 54 “Χρόνος καταβολής του φόρου” του ίδιου νόμου όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 92 παρ.2 Ν.4316/2014 ορίζεται : «Η προθεσμία καταβολής του φόρου

ταυτίζεται με την ημερομηνία που η δήλωση υποβάλλεται εμπρόθεσμα, σε όλες τις λοιπές περιπτώσεις, πλην των δηλώσεων που υποβάλλουν οι υπόχρεοι για κάθε φορολογική περίοδο όπως αυτή ορίζεται στην παράγραφο 2 του άρθρου 38.».

Επειδή, στην ΠΟΛ 1108 (ΦΕΚ Β 937 15.4.2014) της Γ.Γ.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε για την ανάγκη εξυπηρέτησης και διευκόλυνσης των υποκειμένων στην υποβολή των περιοδικών δηλώσεων δεδομένου ότι η υποβολή της δήλωσης δεν προϋποθέτει την καταβολή του οφειλόμενου φόρου και η καταβολή έχει οριστεί τουλάχιστον μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης, ορίζεται ότι : «Άρθρο 1 Χρόνος υποβολής της περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ. 1. Η περιοδική δήλωση υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα από τη λήξη της φορολογικής περιόδου στην οποία αφορά η δήλωση. 2. Ως φορολογική περίοδος ορίζεται ο ημερολογιακός μήνας για τους υποκείμενους στο φόρο που τηρούν διπλογραφικά βιβλία και το ελληνικό δημόσιο και το ημερολογιακό τρίμηνο για του υποκείμενους που τηρούν απλογραφικά βιβλία ή δεν είναι υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων. Άρθρο 2 Χρόνος καταβολής του φόρου Η υποχρέωση καταβολής του οφειλόμενου φόρου λήγει την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης. Στην περίπτωση εμπρόθεσμης περιοδικής δήλωσης που επιλέγεται η καταβολή του φόρου σε δόσεις, το ποσό της πρώτης δόσης καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα υποβολής της δήλωσης και το ποσό της δεύτερης δόσης μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα. Η υποχρέωση καταβολής του οφειλόμενου φόρου των έκτακτων περιοδικών δηλώσεων λήγει την καταληκτική προθεσμία υποβολής των δηλώσεων αυτών».

Επειδή, με το άρθρο 1 παρ. 1β του Ν.4334/16-7-2015 τροποποιήθηκε το άρθρο 22 παρ.1 περ.ιβ' και καταργήθηκε η απαλλαγή του Φ.Π.Α. που ίσχυε στην ιδιωτική εκπαίδευση, ως εξής «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, εκτός από τα φροντιστήρια όλων των βαθμίδων εκπαίδευσης και τα κέντρα ξένων γλωσσών και ηλεκτρονικών υπολογιστών.»

Επειδή, σύμφωνα με το Ν.4346/20-11-2015, άρθρο 19 «Επαναφορά της απαλλαγής των υπηρεσιών εκπαίδευσης

1. Η διάταξη της περίπτωσης ιβ' της παρ. 1 του άρθρου 22 του Ν. 2859/2000 (Κώδικας ΦΠΑ) αντικαθίσταται ως εξής:

«ιβ. 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.»

Η ισχύς της παρούσης άρχεται από 20 Ιουλίου 2015.

2. Ο ΦΠΑ που προκύπτει προς καταβολή βάσει δηλώσεων ΦΠΑ που έχουν υποβληθεί για παροχή υπηρεσιών εκπαίδευσης που πραγματοποιήθηκαν από 20.7.2015 έως και την ημερομηνία έναρξης ισχύος του παρόντος, θεωρείται ως μη οφειλόμενος, υπό τον όρο της έκδοσης πιστωτικών φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην παράγραφο 3 του παρόντος άρθρου. Ο ΦΠΑ που καταβλήθηκε θεωρείται ως αχρεωστήτως καταβληθείς και επιστρέφεται.

3. Οι υποκείμενοι που πραγματοποιούν πράξεις που εμπίπτουν στην περίπτωση ιβ` της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ έχουν τις ακόλουθες υποχρεώσεις:

α. Να υποβάλουν δήλωση μεταβολών έως 30.12.2015 για την ένταξή τους στο απαλλασσόμενο καθεστώς ΦΠΑ από 20.7.2015, εφόσον διενεργούν αποκλειστικά απαλλασσόμενες πράξεις και από την ημερομηνία αυτή είχαν ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ.

β. Να εκδώσουν πιστωτικά φορολογικά στοιχεία για την επιστροφή του ΦΠΑ στους αντισυμβαλλομένους τους, στην περίπτωση που έχουν εκδώσει αρχικά ή συμπληρωματικά φορολογικά στοιχεία που έχουν επιβαρυνθεί με ΦΠΑ για πράξεις που πραγματοποιήθηκαν από 20.7.2015 έως και την ημερομηνία έναρξης ισχύος του παρόντος. Στην περίπτωση που ο λήπτης του αρχικού ή συμπληρωματικού φορολογικού στοιχείου είναι μη υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο, φυσικό ή νομικό, απαιτείται η υπογραφή του λήπτη του στοιχείου στο σώμα αυτού, αναγράφοντας τα παρακάτω στοιχεία του λήπτη: ονοματεπώνυμο ή επωνυμία, ταχυδρομική διεύθυνση, τηλέφωνο επικοινωνίας και ημερομηνία υπογραφής.

4. Δηλώσεις αποθεμάτων μετάταξης που ενδεχομένως έχουν υποβληθεί από 20.7.2015 έως και την ημερομηνία έναρξης ισχύος του παρόντος, από τους υποκείμενους στο φόρο που πραγματοποιούν πράξεις που εμπίπτουν στην περίπτωση ιβ` της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ, δεν παράγουν έννομα αποτελέσματα.

5. **Πρόστιμα που τυχόν επιβλήθηκαν έως και την ημερομηνία έναρξης ισχύος του παρόντος λόγω εκπρόθεσμης υποβολής δηλώσεων μεταβολών και δηλώσεων αποθεμάτων μετάταξης σε υποκείμενους στο ΦΠΑ που εντάχθηκαν στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ από 20.7.2015, καθώς και δηλώσεων ΦΠΑ από υποκείμενους που πραγματοποιούν αποκλειστικά απαλλασσόμενες πράξεις της ανωτέρω περίπτωσης ιβ`, διαγράφονται.** Τα ποσά που ενδεχομένως έχουν καταβληθεί επιστρέφονται ως αχρεωστήτως καταβληθέντα, κατόπιν υποβολής σχετικής αίτησης από τους υποκείμενους με απόφαση των Προϊσταμένων των Δ.Ο.Υ.

6. Επιμέρους θέματα, διαδικασίες και λεπτομέρειες που σχετίζονται με τα ανωτέρω ρυθμίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, η οποία ισχύει από την υπογραφή της».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

- Όπως προκύπτει από το ηλεκτρονικό σύστημα taxis η προσφεύγουσα υπέβαλε δήλωση έναρξης εργασιών στις-2007 με αντικείμενο εργασιών «ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΦΡΟΝΤΙΣΤΗΡΙΟΥ ΞΕΝΩΝ ΓΛΩΣΣΩΝ»
- Υπέβαλε στις 19-7-2015 δήλωση μεταβολής/ ένταξης σε καθεστώς Φ.Π.Α. με ημερομηνία μεταβολής 20-7-2015.
- Υπέβαλε στις 31-12-2015 δήλωση μεταβολής/απαλλαγής από το καθεστώς Φ.Π.Α. με ημερομηνία μεταβολής την 20-7-2015
- Στις-11-2015 υποβλήθηκε ηλεκτρονικά η υπ' αριθμ. περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. ημερολογιακής περιόδου 20-7-2015 ως 30-9-2015

Επειδή με το άρθρο 19 του Ν.4346/20-11-2015 επανήλθε η απαλλαγή από το καθεστώς Φ.Π.Α. των υπηρεσιών εκπαίδευσης αναδρομικά από 20-7-2015. Περαιτέρω δε, στην παράγραφο 5 του ίδιου ως άνω άρθρου του Ν. 4346/2015 ρητά αναφέρεται ότι πρόστιμα που επιβλήθηκαν έως την ημερομηνία έναρξης ισχύος του εν λόγω νόμου λόγω εκπρόθεσμης υποβολής δηλώσεων Φ.Π.Α. από υποκείμενους που πραγματοποιούν αποκλειστικά απαλλασσόμενες πράξεις της περίπτωσης ιβ' του αρ.22 του Ν. 2859/2000, διαγράφονται.

Επειδή, η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου αφορά ατομική επιχείρηση ιδιωτικής εκπαίδευσης.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόδοχή της με αριθμό πρωτ.-/.....-2017 ενδικοφανούς προσφυγής της του με Α.Φ.Μ.:

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης, καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ'αρ.-/2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2015 (20/07/2015-30/09/2015)

Πρόστιμο λόγω εκπρόθεσμης υποβολής αρχικής περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. 3 ^{ου} τριμήνου 2015	0,00 €
--	---------------

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σημείωση :

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