



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

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

Θεσσαλονίκη : 02/04/2018  
Αριθ. Πρωτ.: 739

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη  
Ταχ. Κώδικας : 54630  
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου  
Τηλέφωνο : 2313-333245  
Fax : 2313-333258  
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr  
Url : [www.aade.gr](http://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 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 **11/12/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της κοινοπραξίας «.....» με **ΑΦΜ** ....., εκτέλεσης του Δημοσίου έργου «ολοκλήρωση εργασιών στο ..... Δημοτικό σχολείο Θεσσαλονίκης» δια του νομίμου εκπροσώπου της, ..... με ΑΦΜ ....., κατοίκου Θεσσαλονίκης, ....., Τ.Κ. ...., κατά: α) της με αριθμ. .... -**2017** αρνητικής απάντησης της Δ.Ο.Υ. ...., στην με αριθμό ..... -2017 αίτησή της περί επιστροφή του τέλους επιτηδεύματος οικονομικού έτους 2011 (χρήση 2010) και β) ..... -2017 αρνητικής απάντησης της

Δ.Ο.Υ. .... στην ως άνω αίτησή της για επιστροφή του προστίμου Φ.Π.Α. ποσού 120,00 €, πλέον τελών χαρτοσήμου και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5.Τις ως άνω αρνητικές απαντήσεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6.Τις 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 κοινοπραξίας «.....» με **ΑΦΜ** ....., 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αρ. .... -2017 απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... απορρίφθηκε το υπ' αριθμ. .... -2017 αίτημα της προσφεύγουσας για επιστροφή του τέλους επιτηδεύματος οικ. έτους 2011, καθότι οι επικαλούμενες από την προσφεύγουσα εταιρεία, διατάξεις της ΠΟΛ. 1149/2012, του εγγράφου ΔΕΑΦΒ 1145341 ΕΦ 2015 και της ΠΟΛ. 1068/2017 έχουν εφαρμογή για την επιβολή τέλους επιτηδεύματος οικονομικών ετών 2012 και εφεξής.

Με την υπ' αρ. .... -2017 απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... απορρίφθηκε το υπ' αριθμ. .... -2017 αίτημα της προσφεύγουσας για επιστροφή του ποσού προστίμου που κατέβαλε κατά την υποβολή της ..... -2013 εκπρόθεσμης μηδενικής περιοδικής δήλωσης 2<sup>ου</sup> τριμήνου 2012, επειδή η προσφεύγουσα, παρότι προέβη στις 19-06-2014, σε εκπρόθεσμη διακοπή εργασιών με ημερομηνία διακοπής την 28/02/2002, εντούτοις, κατά το έτος 2012 η εταιρία ήταν ενεργή στο Μητρώο της υπηρεσίας και ήταν υπόχρεη σε υποβολή δηλώσεων Φ.Π.Α. άρθρου 36 του ν. 2859/2000.

Με την με αριθμό ..... -2011 ταμειακή βεβαίωση βεβαιώθηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση ποσό 300,00 € ως τέλος επιτηδεύματος ν.3986/2011 για τη χρήση 2010. Στη συνέχεια η επιχείρηση κατέθεσε την με αριθμό ..... -2015 δήλωση διακοπής εργασιών, σύμφωνα με την προσκομιζόμενη βεβαίωση του Τμήματος Μητρώου της Δ.Ο.Υ. ...., με ημερομηνία διακοπής την 28/02/2002. Επίσης, κατέθεσε την με αριθμό ..... -2017 αίτηση επιστροφής, αφενός, του τέλους επιτηδεύματος που κατέβαλε την 27/03/2015, και αφετέρου επιστροφής του ποσού προστίμου που κατέβαλε κατά την υποβολή της με αριθμ. .... -2013 εκπρόθεσμης μηδενικής περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. 2<sup>ου</sup> τριμήνου 2012 .

Σε απάντηση της ως άνω αίτησης έλαβε:

α) την από ..... /2017 ταυτάριθμη αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., σύμφωνα με την οποία απορρίφθηκε η ως άνω αίτηση κατά το μέρος που αφορά την επιστροφή του τέλους επιτηδεύματος του ν. 3986/2011, για το οικονομικό έτος 2011, διότι η δήλωση διακοπής θα έπρεπε να είχε υποβληθεί πριν την έκδοση της πράξης (ταμειακή βεβαίωση) στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.

β) την από ..... /2017 ταυτάριθμη αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., κατά το μέρος που αφορά την επιστροφή του προστίμου που κατέβαλε για την υποβολή της εκπρόθεσμης μηδενικής περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. 2<sup>ου</sup> τριμήνου 2012, με το σκεπτικό ότι κατά την κατάθεση της εν λόγω περιοδικής δήλωσης (02/04/2013) η εταιρία ήταν ενεργή στο Μητρώο της Υπηρεσίας, και συνεπώς ήταν κατά το χρόνο εκείνο υπόχρεη σε υποβολή δηλώσεων Φ.Π.Α. άρθρου 38 του ν. 2859/2000.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, καθότι σύμφωνα με τις διατάξεις που διέπουν την επιβολή του τέλους επιτηδεύματος του ν. 3986/2011, στις περιπτώσεις εκπρόθεσμης διακοπής εργασιών με αναδρομική ημερομηνία, το τέλος επιτηδεύματος επιβάλλεται για το χρόνο (μήνες) λειτουργίας του νομικού προσώπου, και μέχρι την ημερομηνία διακοπής των εργασιών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Επίσης, κατά τον ίδιο τρόπο, θα πρέπει να της επιστραφεί το ποσό του προστίμου που κατέβαλε στις 14/09/2015 για την εκπρόθεσμη υποβολή της μηδενικής περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. 2<sup>ου</sup> τριμήνου 2012, καθότι η κοινοπραξία ειδικού σκοπού, εκτέλεσης ενός και μόνο Δημοσίου έργου, δεν λειτουργούσε από το 2001, αφότου περαιώθηκε το έργο, γεγονός που προκύπτει τόσο από τις υποβληθείσες μηδενικές δηλώσεις Φ.Ε., όσο και από τις εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α. ετών 2002-2011. Ως εκ τούτου, δεν πληρείται ο όρος της διενέργειας φορολογητέων πράξεων που προϋποθέτουν οι διατάξεις του άρθρου 38 του ν. 2859/2000, για την υποβολή των δηλώσεων.

Προς επίρρωση των ανωτέρω ισχυρισμών της, επικαλείται τις με αριθμ. ΠΟΛ. 1167/2011, 1149/2012, 1068/2017, το με αριθμό ΔΕΑΦΒ 1145341 ΕΞ 2015/10-11-2015 σχετικό έγγραφο του Τμημ. Β΄ της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας της Γ.Γ.Δ.Ε., καθώς και τις με αριθμό 4323/ 16-12-2014 και 3727/4-11-2016 αποφάσεις της Υπηρεσίας μας.

**Ως προς τον ισχυρισμό της επιστροφής τέλους επιτηδεύματος ν. 3986/2011, λόγω διακοπής εργασιών της εταιρείας**

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 «Επιβολή τέλους επιτηδεύματος» του **Ν. 3986/2011**: «1. Οι επιτηδευματίες και οι ασκούντες ελεύθεριο επάγγελμα, εφόσον τηρούν βιβλία Β΄ ή Γ κατηγορίας του Κ.Β.Σ., υποχρεούνται σε καταβολή ετήσιου τέλους επιτηδεύματος, το οποίο ορίζεται ως εξής: α) Για τις επιχειρήσεις ή ελεύθερους επαγγελματίες που έχουν την έδρα τους σε τουριστικούς τόπους και σε πόλεις ή χωριά με πληθυσμό έως διακόσιες χιλιάδες (200.000)

κατοίκους, σε τετρακόσια (400) ευρώ ετησίως. β) Για επιχειρήσεις ή ελεύθερους επαγγελματίες που έχουν την έδρα τους σε πόλεις με πληθυσμό πάνω από διακόσιες χιλιάδες (200.000) κατοίκους, σε πεντακόσια (500) ευρώ ετησίως.

2. Στις περιπτώσεις λειτουργίας υποκαταστημάτων, επιβάλλεται επιπλέον τέλος επιτηδεύματος τριακοσίων (300) ευρώ για κάθε υποκατάστημα. Σε περίπτωση διακοπής της δραστηριότητας μέσα στη χρήση, το τέλος επιτηδεύματος περιορίζεται ανάλογα με τους μήνες λειτουργίας της επιχείρησης ή της άσκησης του επαγγέλματος. Χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των δεκαπέντε (15) ημερών λογίζεται ως μήνας. ...

7. Ειδικά για το οικονομικό έτος 2011, το τέλος επιτηδεύματος ορίζεται σε τριακόσια (300) ευρώ και για τις δύο κατηγορίες επιτηδευματιών και ελεύθερων επαγγελματιών της παραγράφου 1. Για το ανωτέρω έτος, το τέλος επιτηδεύματος συμβεβαιώνεται και καταβάλλεται με την ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του παρόντος νόμου. Κατά τα λοιπά, εφαρμόζονται οι παράγραφοι 2 έως 5 του παρόντος άρθρου. Με την κανονιστική απόφαση της παραγράφου 5 καθορίζεται και η ειδικότερη διαδικασία για τη διαπίστωση των εξαιρέσεων της παραγράφου 3 από την καταβολή του τέλους επιτηδεύματος για το οικονομικό έτος 2011, καθώς και κάθε άλλο αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή της παρούσας παραγράφου.».

**Επειδή**, σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1167/ 2-8-2011** «Διαδικασία για την βεβαίωση και είσπραξη της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης στα φυσικά πρόσωπα, της έκτακτης εισφοράς σε αντικειμενικές δαπάνες και του τέλους επιτηδεύματος, που προβλέπονται με τις διατάξεις των άρθρων 29,30 και 31, αντίστοιχα, του ν. 3986/2011(ΦΕΚ152 Α-1 Ιουλίου 2011). Λοιπά θέματα για την εφαρμογή των παραπάνω διατάξεων.»: «Άρθρο 3 - Επιβολή τέλους επιτηδεύματος (άρθρο 31 ν. 3986/2011)1. Για την επιβολή του τέλους επιτηδεύματος σε όσους φορολογούμενους ασκούν επιτήδευμα ή επάγγελμα, στα πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του ΚΦΕ (ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες, κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρίες, συμμετοχικές ή αφανείς, καθώς και κοινοπραξίες της παραγράφου 2 του άρθρου 2 του ΚΒΣ - π.δ. 186/1992, ΦΕΚ 84 Α') - και της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του ΚΦΕ (ΑΕ, ΕΠΕ, δημόσιες, δημοτικές, κοινοτικές επιχειρήσεις, συνεταιρισμούς, υποκαταστήματα αλλοδαπών εταιρειών) εκδίδεται από τη ΓΓΠΣ με βάση τα στοιχεία που διαθέτει, εκκαθαριστικό σημείωμα υπολογισμού για το τέλος επιτηδεύματος οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστική περίοδος 2010), αντίγραφο του οποίου αποστέλλεται στον υπόχρεο κατά τα οριζόμενα στη παραγρ. 1 άρθρου 4 της παρούσας απόφασης. ...2. Οι επιτηδευματίες και οι επιχειρήσεις που ασκούσαν το επάγγελμα ή την επιχείρησή τους για ορισμένους μήνες μέσα στη χρήση 2010, υπάγονται στην επιβολή του τέλους επιτηδεύματος, το οποίο περιορίζεται ανάλογα με τους μήνες της λειτουργίας τους, εφόσον έχει ήδη υποβληθεί δήλωση διακοπής δραστηριότητας. ... Άρθρο 4 - Διαδικασία υπολογισμού

βεβαίωσης & καταβολής της ειδικής εισφοράς, της έκτακτης εισφοράς και του τέλους επιτηδεύματος για το οικονομικό έτος 2011. ... 6. Στις περιπτώσεις που η ΓΓΠΣ δεν διαθέτει στοιχεία για την ορθή εκκαθάριση, τότε οι υπόχρεοι φορολογούμενοι, εφόσον διαπιστώσουν λάθος, κατά τη παραλαβή του εκκαθαριστικού σημειώματος, υποβάλλουν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση, είτε αίτηση για διαγραφή μέρους ή ολόκληρου του βεβαιωθέντος ποσού, είτε τροποποιητική δήλωση. Η Δ.Ο.Υ. θα προβεί σε διαγραφή ή σε νέα εκκαθάριση, σύμφωνα με τις οδηγίες που θα δοθούν από τη ΓΓΠΣ. Το νέο ποσό που θα προκύπτει, καταβάλλεται μόνο στη Δ.Ο.Υ.»

**Επειδή**, περαιτέρω, σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1149/ 13-6-2012** «Επιβολή τέλους επιτηδεύματος οικονομικού έτους 2012 στις περιπτώσεις εκπρόθεσμης διακοπής δραστηριότητας επιτηδευματιών»: «4. Το τέλος επιτηδεύματος για το οικονομικό έτος 2012 (χρήση 2011) θα επιβληθεί σε όσους επιτηδευματίες, φυσικά ή νομικά πρόσωπα, άσκησαν δραστηριότητα μέσα στην διαχειριστική περίοδο 2011 και η ΓΓΠΣ θα βεβαιώσει τα ποσά με βάση τα στοιχεία που τηρούνται στο Μητρώο.

Συνεπώς, η μη άσκηση δραστηριότητας αναγνωρίζεται μόνο με υποβληθείσα δήλωση διακοπής στην Δ.Ο.Υ..

Επομένως, όσοι επιτηδευματίες δεν έχουν προβεί σε διακοπή εργασιών στο Μητρώο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., ή τα στοιχεία τους που τηρούνται στο Μητρώο δεν είναι ορθά (έχει υποβληθεί δήλωση διακοπής στη Δ.Ο.Υ. και δεν έχει ενημερωθεί η εικόνα τους στο Μητρώο του TAXIS) ενώ δεν ασκούν πλέον την δραστηριότητά τους (ελευθέρου επαγγέλματος ή εμπορικής επιχείρησης), δύνανται σύμφωνα με την διαδικασία που περιγράφεται στο παρακάτω τμήμα Β του παρόντος, να πραγματοποιήσουν εκπρόθεσμη διακοπή, ώστε από την ημερομηνία διακοπής και εντεύθεν να μην οφείλεται τέλος επιτηδεύματος.

Εφόσον η διακοπή πραγματοποιηθεί πριν από την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, το τέλος επιτηδεύματος δεν υπολογίζεται αν η ημερομηνία διακοπής είναι πριν την 1-1-2011 ή δεν υπολογίζεται μέρος του τέλους επιτηδεύματος αν η ημερομηνία διακοπής είναι εντός του 2011.

Στις περιπτώσεις που έχει ήδη υποβληθεί ή θα υποβληθεί φορολογική δήλωση, χωρίς να έχει προηγηθεί εκπρόθεσμη διακοπή δραστηριότητας και κατ' επέκταση έχει ήδη επιβληθεί τέλος επιτηδεύματος, οι φορολογούμενοι μπορούν, εφόσον πραγματοποιήσουν εκπρόθεσμη διακοπή της δραστηριότητάς τους, να υποβάλλουν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. αίτηση διαγραφής του βεβαιωθέντος ποσού, σύμφωνα με τα της παραγρ. 6 του άρθρ. 4 της ανωτέρω Υπουργικής Απόφασης οριζόμενα.»

**Επειδή**, σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1068/ 26-4-2017** «Διαγραφή τέλους επιτηδεύματος οικ. ετών 2012 και 2013 σε νομικά πρόσωπα που έχουν κάνει εκπρόθεσμη διακοπή εργασιών»: «Με αφορμή

προφορικά και γραπτά ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 31 του ν.3986/2011 ορίζεται ότι για την εν γένει διαδικασία επιβολής και βεβαίωσης του τέλους επιτηδεύματος εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κ.Φ.Ε., ενώ με τις διατάξεις της παρ. 8 του ίδιου άρθρου και νόμου ορίζεται ότι ειδικά για τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα και για το οικονομικό έτος 2012 και επόμενα, το τέλος επιτηδεύματος βεβαιώνεται με βάση τους τίτλους βεβαίωσης που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 74 του ΚΦΕ (ν.2238/1994) και εμφανίζεται στο εκκαθαριστικό σημείωμα υπολογισμού του φόρου εισοδήματος κάθε οικονομικού έτους. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται η διαδικασία για την επιβολή και βεβαίωση του τέλους επιτηδεύματος στα νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 και της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του ΚΦΕ (ν.2238/1994) για τα ανωτέρω έτη, καθώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή της.

2. Ειδικότερα, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 3 της ΠΟΛ.1167/2.8.2011 απόφασης του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών ορίστηκε ότι το τέλος επιτηδεύματος οικονομικού έτους 2012 και μετά για τα ως άνω νομικά πρόσωπα θα βεβαιώνεται με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

3. Ωστόσο, το τέλος επιτηδεύματος για τα νομικά πρόσωπα, τόσο για το οικονομικό έτος 2012 όσο και για το οικονομικό έτος 2013, δεν βεβαιώθηκε με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος αλλά εκκαθαρίσθηκε χωριστά από τη ΔΗΛΕΔ, με εκκαθαριστικό σημείωμα ή με πράξη διοικητικού προσδιορισμού που εκδόθηκαν με βάση τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1148/11.6.2012 Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και ΠΟΛ.1101/11.5.2015 Απόφαση της Γενικής Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων, με τις οποίες ορίστηκε ο τύπος και το περιεχόμενο του εκκαθαριστικού σημειώματος ή της πράξης διοικητικού προσδιορισμού του τέλους επιτηδεύματος νομικών προσώπων οικονομικού έτους 2012 και 2013, αντίστοιχα.

4. Επίσης, με τις διατάξεις της παρ.43 του άρθρου 72 (μεταβατικές διατάξεις) του ν.4174/2013 ορίζεται ότι εφόσον με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης ή με αυτοτελές αίτημα ή καθ' οιονδήποτε άλλο τρόπο, που αφορά φορολογικό έτος, διαχειριστική περίοδο ή φορολογική υπόθεση, μέχρι την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβάλλεται αξίωση επιστροφής φόρου, για τα σχετικά με την παραγραφή, εφαρμόζονται τα ισχύοντα μέχρι τον χρόνο έναρξης ισχύος του Κώδικα.

5. Με το άρθρο 140 παρ.2 του ν.4270/2014 (Δημόσιο Λογιστικό) ορίζεται ότι η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή αχρεωστήτως, ή παρά το νόμο, καταβληθέντος, σε αυτό, χρηματικού ποσού, παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την καταβολή.

6. Κατά το άρθρο 141 του ν.4270/2014, η παραγραφή οποιασδήποτε απαιτήσεως κατά του Δημοσίου αρχίζει από το τέλος του οικονομικού έτους μέσα στο οποίο γεννήθηκε και ήταν δυνατή η δικαστική επιδίωξή της.

7. Σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 408/2011 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., που έγινε δεκτή από τον Αναπληρωτή Υπουργό Οικονομικών και κοινοποιήθηκε με την ΠΟΛ.1068/14.3.2012 εγκύκλιο μας, κατά την έννοια των σχετικών διατάξεων του Δημόσιου Λογιστικού περί παραγραφής αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών, ο χρόνος παραγραφής της αξίωσης για απόδοση αυτών των αχρεωστήτως καταβληθέντων είναι τριετής, αφετηρία δε έναρξής του, είναι η καταβολή αυτών, ως συνιστώσα, κατά το συνήθως συμβαίνον, το γεγονός από το οποίο γεννάται η σχετική αξίωση.

8. Με το ΔΕΑΦΒ 1145341 ΕΞ 2015/10.11.2015 έγγραφό μας διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι στην περίπτωση εκπρόθεσμης διακοπής εργασιών με αναδρομική ημερομηνία, το τέλος επιτηδεύματος πρέπει να επιβάλλεται για τον χρόνο (μήνες) λειτουργίας του νομικού προσώπου και μέχρι την ημερομηνία διακοπής των εργασιών του στη Δ.Ο.Υ. Τέλος επιτηδεύματος που έχει βεβαιωθεί για το διάστημα μετά την εκπρόθεσμη διακοπή εργασιών, θα πρέπει να διαγράφεται.

9. Μετά από όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω, και επειδή υφίστανται περιπτώσεις εκπρόθεσμης διακοπής εργασιών όπου το τέλος επιτηδεύματος για το διάστημα μετά την εκπρόθεσμη διακοπή έχει ενδεχομένως ήδη καταβληθεί, για όσα τέλη επιτηδεύματος έχουν βεβαιωθεί και καταβληθεί για τα οικονομικά έτη 2012 και 2013, η τριετής παραγραφή δεν ξεκινά από τον χρόνο βεβαίωσης του τέλους επιτηδεύματος ή την υποβολή της φορολογικής δήλωσης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας διότι δεν κατέσται τότε αχρεωστήτως καταβληθέν ποσό, αλλά από τον χρόνο καταβολής του, τότε δηλαδή που ήταν δυνατή η δικαστική επιδίωξή του κατά του Δημοσίου.»

**Επειδή**, σύμφωνα με την **ΔΕΑΦΒ 1145341 ΕΞ 2015/ 10-11-2015** της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας «Διαγραφή τέλους επιτηδεύματος σε νομικά πρόσωπα που έχουν κάνει εκπρόθεσμη διακοπή εργασιών»:

«1. Με την ΠΟΛ.1149/13.6.2012 εγκύκλιο μας είχε διευκρινισθεί, αναφορικά με την επιβολή τέλους επιτηδεύματος οικονομικού έτους 2012, ότι στις περιπτώσεις που έχει ήδη υποβληθεί ή θα υποβληθεί φορολογική δήλωση, χωρίς να έχει προηγηθεί εκπρόθεσμη διακοπή δραστηριότητας και κατ' επέκταση έχει ήδη επιβληθεί τέλος επιτηδεύματος, οι φορολογούμενοι μπορούν, εφόσον πραγματοποιήσουν εκπρόθεσμη διακοπή της δραστηριότητάς τους, να υποβάλλουν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. αίτηση διαγραφής του βεβαιωθέντος ποσού, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 6 του άρθρου 4 της ΠΟΛ.1167/2.8.2011 Α.Υ.Ο.

2. Τα ανωτέρω οριζόμενα εξακολουθούν να ισχύουν για τα τέλη επιτηδεύματος που έχουν επιβληθεί ή θα επιβάλλονται για τα μετά το 2012 οικονομικά ή φορολογικά έτη. Και τούτο διότι με την εκπρόθεσμη διακοπή εργασιών το νομικό πρόσωπο παύει να υφίσταται αναδρομικά σε χρόνο προγενέστερο της επιβολής τέλους επιτηδεύματος και ως εκ τούτου δε νοείται επιβολή τέλους επιτηδεύματος σε μη υφιστάμενο νομικό πρόσωπο.

3. Συνεπώς, στην περίπτωση εκπρόθεσμης διακοπής εργασιών με αναδρομική ημερομηνία, το τέλος επιτηδεύματος πρέπει να επιβάλλεται για τον χρόνο (μήνες) λειτουργίας του νομικού προσώπου και μέχρι την ημερομηνία διακοπής των εργασιών του στη Δ.Ο.Υ. Τέλος επιτηδεύματος που έχει βεβαιωθεί για το διάστημα μετά την εκπρόθεσμη διακοπή εργασιών, θα πρέπει να διαγράφεται.»

**Επειδή**, σύμφωνα με την εγκύκλιο **ΔΕΑΦ Α 1109267ΕΞ2016/ 15-7-2016** «Διαγραφή τέλους επιτηδεύματος σε φυσικά πρόσωπα που έχουν κάνει εκπρόθεσμη διακοπή εργασιών» Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων: «Με αφορμή προφορικά και γραπτά ερωτήματα που έχουν τεθεί στην Υπηρεσία μας από τις Δ.Ο.Υ., αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα: 1. Η μη άσκηση δραστηριότητας αναγνωρίζεται μόνο με υποβληθείσα δήλωση διακοπής εργασιών στη Δ.Ο.Υ., ακόμη κι αν αυτή υποβλήθηκε εκπρόθεσμα. Πιο συγκεκριμένα, με την ΠΟΛ.1149/2012 εγκύκλιό μας είχε διευκρινισθεί, αναφορικά με την επιβολή τέλους επιτηδεύματος οικονομικού έτους 2012, ότι στις περιπτώσεις που έχει ήδη υποβληθεί ή θα υποβληθεί φορολογική δήλωση, χωρίς να έχει προηγηθεί εκπρόθεσμη διακοπή δραστηριότητας και κατ' επέκταση έχει ήδη επιβληθεί τέλος επιτηδεύματος, οι φορολογούμενοι μπορούν, εφόσον πραγματοποιήσουν εκπρόθεσμη διακοπή της δραστηριότητάς τους, να υποβάλλουν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. αίτηση διαγραφής του βεβαιωθέντος ποσού, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 6 του άρθρου 4 της ΠΟΛ 1167/2-8-2011 Α.Υ.Ο. Τούτο διότι με την εκπρόθεσμη διακοπή εργασιών το φυσικό πρόσωπο παύει να είναι επιτηδευματίας αναδρομικά σε χρόνο προγενέστερο της επιβολής τέλους επιτηδεύματος και ως εκ τούτου δε νοείται επιβολή τέλους επιτηδεύματος σε μη επιτηδευματία.

2. Τα παραπάνω εφαρμόστηκαν και για τα επόμενα έτη (ΠΟΛ. 1149/2013 και λοιπές διοικητικές λύσεις), συνεπώς κατά την πάγια πρακτική της Διοίκησης, εφόσον γίνει δεκτή από την Φορολογική Διοίκηση η εκπρόθεσμη διακοπή της επιχείρησης του αιτούντα, καταρχήν ενημερώνεται το Μητρώο της Δ.Ο.Υ., προκειμένου να μην βεβαιώνεται τέλος επιτηδεύματος στο εξής και εν συνεχεία ο φορολογούμενος ζητάει από το τμήμα Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. την διαγραφή των ποσών που έχουν βεβαιωθεί λόγω της μη έγκαιρης διακοπής επιτηδεύματος.

3. Συνεπώς στην περίπτωση εκπρόθεσμης διακοπής εργασιών με αναδρομική ημερομηνία, το τέλος επιτηδεύματος πρέπει να επιβάλλεται μόνο για τον χρόνο (μήνες) άσκησης επιτηδεύματος και μέχρι την ημερομηνία της αποδεδειγμένης διακοπής των εργασιών που έγινε δεκτή από τη Δ.Ο.Υ. και τα

τέλη επιτηδεύματος που έχουν βεβαιωθεί από την ημερομηνία αυτή και μετά θα πρέπει να διαγράφονται.

4. Τέλος, σας γνωρίζουμε ότι σε περίπτωση που έχει καταβληθεί το τέλος επιτηδεύματος, για την παραγραφή της κατά του Δημοσίου απαίτησης προς επιστροφή αχρεωστήτως ή παρά το νόμο καταβληθέντος χρηματικού ποσού, εφαρμόζονται οι διατάξεις του δημόσιου λογιστικού.»

**Επειδή**, εξάλλου με τις διατάξεις του άρθρου 3 του ν. 2859/2000 (Υποκείμενοι στο φόρο), ορίζεται ότι : «1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατα τρόπο ανεξάρτητο Οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής.....». Με τις διατάξεις του άρθρου 35 ( Υπόχρεοι στο φόρο) ) του ως άνω νόμου, ορίζεται ότι : «1. Για την Παράδοση αγαθών, την Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και την Παροχή υπηρεσιών, Υπόχρεοι στο φόρο είναι: α) ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας υποκείμενος στον φόρο, για τις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις, για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας,.....» Με τις διατάξεις του άρθρου 38 (Δήλωση και συναφείς υποχρεώσεις) ορίζεται ότι : «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....»

**Επειδή**, στη συγκεκριμένη περίπτωση με την αριθμό ..... -2011 ταμειακή βεβαίωση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας τέλος επιτηδεύματος ύψους 300,00€, το οποίο καταβλήθηκε στις **27/03/2015**, όπως προκύπτει από το ηλεκτρονικό σύστημα taxis. Επίσης, υποβλήθηκε η υπ' αριθμ. .... -2015 αίτηση – δήλωση διακοπής επιτηδεύματος, με ημερομηνία εκπρόθεσμης διακοπής την 28-02-2002. Κατόπιν της ανωτέρω διακοπής, κατατέθηκε η με αριθμό ..... -2017 αίτηση επιστροφής του καταβεβλημένου τέλους επιτηδεύματος οικ. έτους 2011 και του προστίμου Φ.Π.Α. λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της μηδενικής περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. 2<sup>ου</sup> τριμήνου του 2012, η οποία απορρίφθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ.

Ενόψει των προαναφερθέντων διατάξεων ερμηνευόμενων σε συνδυασμό, συνάγεται ότι επειδή το αίτημα επιστροφής του τέλους επιτηδεύματος διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, υποβλήθηκε εντός της τριετούς προθεσμίας από την καταβολή του, και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας πρέπει να γίνει αποδεκτός.

**Αναφορικά με την επιστροφή του προστίμου λόγω εκπρόθεσμης υποβολής περιοδικής δήλωσης σημειώνουμε τα εξής :**

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 «Δήλωση και συναφείς δηλώσεις» του Ν. 2859/2000, ορίζεται ότι : «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 υποβάλλουν στη ΔΟΥ, που είναι αρμόδια για την επιβολή του φόρου εισοδήματος τους, τις πιο κάτω δηλώσεις:

α. Περιοδική δήλωση για κάθε φορολογική περίοδο, ως εξής:

αα) Κάθε μήνα και μέχρι την 20ή ημέρα του επόμενου μήνα, εφόσον τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

Το ίδιο ισχύει και για το Δημόσιο που δεν είναι υποχρεωμένο να τηρεί βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων όταν ασκεί δραστηριότητες για τις οποίες υπάγεται στο φόρο.

ββ) Κάθε ημερολογιακό τρίμηνο και μέχρι την 20ή ημέρα του μήνα που ακολουθεί το τρίμηνο, εφόσον τηρούν βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. ....

Περιοδική δήλωση δεν υποβάλλουν οι επιχειρήσεις που δηλώνουν ότι βρίσκονται σε αδράνεια ή αναστολή εργασιών, εφόσον υποβάλλουν την αναφερόμενη στην περίπτωση β΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 36 δήλωση μεταβολών.»

**Επειδή**, περαιτέρω, ενόψει της αρχής της νομιμότητας του φόρου, η φορολογική διοίκηση έχει – κατ'αρχήν – δέσμια αρμοδιότητα σε σχέση με την έκδοση των καταλογιστικών του φόρου πράξεων, υπό την έννοια ότι εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη μιας παράβασης και τη συνδρομή των προϋποθέσεων του νόμου, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου ή προστίμου, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η υπαιτιότητα, ο δόλος ή η αμέλεια του φορολογούμενου που υπέπεσε στην παράβαση, (Στε 1253/92, 3278/92, 2266/95 & 3333/95).

Σύμφωνα με τη νομολογία, η μη υποβολή της δήλωσης αποτελεί διοικητική κύρωση η οποία συνδέεται με την παραβίαση της υποχρέωσης του φορολογούμενου η οποία επιβάλλεται χωρίς την ύπαρξη αμέλειας ή δόλου. Η θέση αυτής της νομολογίας αιτιολογείται στο ότι οι κυρώσεις έχουν χαρακτήρα διοικητικού μέτρου με το οποίο σκοπείται ο εξαναγκασμός του φορολογούμενου στην εκπλήρωση των υποχρεώσεων του που απορρέουν από τη φορολογική νομοθεσία. Ο νομοθέτης απαλλάσσει τον υπόχρεο, μόνο σε περίπτωση που ο τελευταίος ακολούθησε την ερμηνεία που έχει δοθεί από το Συμβούλιο της Επικρατείας ή τις εγκυκλίους του Υπουργείου Οικονομικών.

Στην προκειμένη περίπτωση, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, με την αριθμ. .... -2013 ταμειακή βεβαίωση, πρόστιμο ύψους 120,00 €, καθότι δεν υπέβαλε την περιοδική δήλωση του 2<sup>ου</sup> τριμήνου 2012. Σημειώνεται δε, ότι κατά το χρόνο επιβολής του εν λόγω προστίμου, η

προσφεύγουσα δεν είχε προβεί σε δήλωση αδράνειας ή αναστολής εργασιών κατά εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 38 του ν. 2859/2000, και συνεπώς ορθά επιβλήθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. το ανωτέρω πρόστιμο και ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

#### Αποφασίζουμε

Τη μερική αποδοχή της με αριθμό ..... -2017 ενδικοφανούς προσφυγής της λυθείσας κοινοπραξίας με την επωνυμία «.....» **με ΑΦΜ** ..... και συγκεκριμένα:

Την **επιστροφή** του τέλους επιτηδεύματος ν. 3986/2011, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010,

Την **επικύρωση** του προστίμου Φ.Π.Α. λόγω μη υποβολής της περιοδικής δήλωσης 2<sup>ου</sup> τριμήνου 2012.

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

Τέλος επιτηδεύματος ν.3986/2011 για το οικ.έτος 2011: 0,00 €.

πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. 2<sup>ου</sup> τριμήνου 2012 :120,00€

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

Ακριβές αντίγραφο  
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α7  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
α.α  
ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

#### Σημείωση :

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