



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 02.04.2018

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 722

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της κοινοπραξίας με την επωνυμία με Α.Φ.Μ. δια του νομίμου εκπροσώπου της Α.Φ.Μ., κατά των με αριθμό2017 και2017 αρνητικών απαντήσεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επί της με αριθμό2017 αίτησης διαγραφής τέλους επιτηδεύματος οικονομικού έτους 2011 και προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 4 του Ν. 2523/1997 για εκπρόθεσμη υποβολή περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. β' τριμήνου 2012 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις με αριθμό2017 και2017 αρνητικές απαντήσεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επί της με αριθμό2017 αίτησης διαγραφής τέλους επιτηδεύματος οικονομικού έτους και προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 4 του Ν. 2523/1997 των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της κοινοπραξίας με την επωνυμία 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τις με αριθμό-2017 &-2017 αρνητικές απαντήσεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. απορρίφθηκε το με αρ. πρωτ.-2017 αίτημα που υπέβαλε ο προσφεύγων για λογαριασμό της κοινοπραξίας με Α.Φ.Μ. για διαγραφή α) του τέλους επιτηδεύματος οικονομικού έτους 2011 ποσού 300,00€ που βεβαιώθηκε στις/2011 με τον Α.Χ.Κ.-2011 (Α.Τ.Β./2011) από τη φορολογική αρχή σε βάρος της κοινοπραξίας και β) του προστίμου του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997 ποσού 120,00€ για εκπρόθεσμη υποβολή της υπ' αρ.-2013 περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. 2^{ου} τριμήνου 2012 που επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κοινοπραξίας με την υπ' αριθμό2013 πράξη επιβολής προστίμου (αρ. 4 Ν. 2523/1997) η οποία οριστικοποιήθηκε λόγω μη άσκησης ένδικου μέσου και βεβαιώθηκε με τον Α.Χ.Κ.2013 (Α.Τ.Β./2013) για τους εξής αντίστοιχα λόγους.

α. Για τη διαγραφή τέλους επιτηδεύματος οικονομικού έτους 2011 έχει τεθεί η προϋπόθεση της εμπρόθεσμης διακοπής και επιπρόσθετα οι διατάξεις της ΠΟΛ 1149/2012, του εγγράφου ΔΕΑΦΒ 1145341 ΕΞ 2015 και της ΠΟΛ 1068/2017 έχουν εφαρμογή για την επιβολή τέλους επιτηδεύματος οικονομικού έτους 2012 και επόμενων.

β. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 56 του Ν. 2859/2000 για την ακύρωση ή την τροποποίηση οριστικής φορολογικής εγγραφής εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 75 του Ν. 2238/1994 οι οποίες ορίζουν περιοριστικά τους λόγους ακύρωσης ή τροποποίησης οριστικής εγγραφής και στην προκειμένη περίπτωση δε συντρέχει καμία από τις ανωτέρω προϋποθέσεις για διαγραφή του προστίμου.

Η προσφεύγουσα κοινοπραξία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω πράξεων, τη διαγραφή του προστίμου Φ.Π.Α. και του τέλους επιτηδεύματος οικονομικού έτους 2011 και την επιστροφή των αντίστοιχων ποσών ως αχρεωστήτως καταβληθέντων ισχυριζόμενη ότι: Με βάση την ΠΟΛ 1028/2003, τη ΔΕΑΦΒ 1145341 ΕΞ 2015/10.11.2015, την παρ. 2 του άρθρου 31 του Ν. 3986/2011, την ΠΟΛ 1167/2011, την ΠΟΛ 1149/2012 καταλυτικό γεγονός για την καταβολή τόσο του τέλους επιτηδεύματος όσο και του προστίμου Φ.Π.Α. είναι ο χρόνος της πραγματικής λειτουργίας της επιχείρησης.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31§1, 2 και 7 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 ετησίου τέλους επιτηδεύματος, το οποίο ορίζεται ως εξής:

α) Για νομικά πρόσωπα που ασκούν εμπορική επιχείρηση και έχουν την έδρα τους σε τουριστικούς τόπους και σε πόλεις ή χωριά με πληθυσμό έως διακόσιες χιλιάδες (200.000) κατοίκους, σε οκτακόσια (800) ευρώ ετησίως.

β) Για νομικά πρόσωπα που ασκούν εμπορική επιχείρηση και έχουν την έδρα τους σε πόλεις με πληθυσμό πάνω από διακόσιες χιλιάδες (200.000) κατοίκους, σε χίλια (1.000) ευρώ ετησίως.

γ) Για ατομικές εμπορικές επιχειρήσεις και ελεύθερους επαγγελματίες, σε εξακόσια πενήντα (650) ευρώ ετησίως.

δ) Για κάθε υποκατάστημα σε εξακόσια (600) ευρώ ετησίως.

2. Σε περίπτωση διακοπής της δραστηριότητας μέσα στη χρήση, το τέλος επιτηδεύματος περιορίζεται ανάλογα με τους μήνες λειτουργίας της επιχείρησης. Χρονικό διάστημα δε μεγαλύτερο των δεκαπέντε (15) ημερών λογίζεται ως μήνας.

.....

7. Ειδικά για το οικονομικό έτος 2011, το τέλος επιτηδεύματος ορίζεται σε τριακόσια (300) ευρώ για τις δύο κατηγορίες επιτηδευματιών και ελευθέρων επαγγελματιών της παραγράφου 1.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 3 της ΠΟΛ. 1167/02.08.2011,

«1. Για την επιβολή του τέλους επιτηδεύματος ... στα πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. εκδίδεται από τη ΓΓΠΣ με βάση τα στοιχεία που διαθέτει, εκκαθαριστικό σημείωμα υπολογισμού για το τέλος επιτηδεύματος οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστική περίοδος 2010).....

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**.

Περαιτέρω, με το άρθρο 4 της ίδιας Υπουργικής Απόφασης, ορίζεται ότι:

1..... ο υπολογισμός του τέλους επιτηδεύματος γίνεται **με βάση τα στοιχεία που τηρούνται στο Μητρώο**, ενώ ειδικά για το οικονομικό έτος 2011 το τέλος επιτηδεύματος θα υπολογιστεί για τους επιτηδευματίες φυσικά πρόσωπα με δηλωθέντα εισοδήματα Δ' και Ζ' πηγής καθώς και για τα νομικά πρόσωπα, τα οποία έχουν υποβάλει δηλώσεις φόρου εισοδήματος για ένα τουλάχιστον από τα τρία τελευταία οικονομικά έτη, εφόσον πληρούν κατά τα λοιπά τις απαιτούμενες προϋποθέσεις» .

.....

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, σύμφωνα με την παρ. 4 της ΠΟΛ 1149/13.06.2012 «Επιβολή τέλους επιτηδεύματος 2012 για εκπρόθεσμη διακοπή δραστηριότητας επιτηδευματία» ορίζονται τα εξής: «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 Γ.Γ.Π.Σ 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.....». Επιπροσθέτως, στην παράγραφο 4 της ΠΟΛ 1149/13.06.2012 αναφέρεται 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 της παρ. 6 του αρθρ. 4 της ανωτέρω Υπουργικής Απόφασης οριζόμενα...»

Επειδή με το με αρ. πρωτ. ΔΕΑΦΒ 1145341 ΕΞ 2015/10.11.2015 έγγραφο του Τμημ. Β' της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας της Γ.Γ.Δ.Ε. διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα:

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.

4. Αναφορικά με τις υποβληθείσες μηδενικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για χρήσεις μετά τη διακοπή, έχουμε την άποψη ότι οι δηλώσεις αυτές, οι οποίες έχουν υποβληθεί για τυπικούς μόνο λόγους, δεν επηρεάζουν την εικόνα του φορολογουμένου, αφού η υποχρέωση υποβολής υπάρχει μέχρι τον χρόνο διακοπής εργασιών και ως εκ τούτου θα μπορούσαν να διαγραφούν, ώστε στο σύστημα να απεικονίζεται η εικόνα του νομικού προσώπου μέχρι την ημερομηνία πραγματικής παύσης των εργασιών του.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ.1068/26.04.2017 ορίζονται τα εξής:

«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.

.....

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.

.....

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 κατέστη 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 τις διατάξεις της παρ. 25 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι από την έναρξη ισχύος του νόμου αυτού παύουν να ισχύουν οι διατάξεις του προϊσχύσαντος Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 19 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση».

Επειδή, με βάση τις παραπάνω διατάξεις, οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, όταν διαπιστωθεί από τον φορολογούμενο ότι περιέχουν λάθη ή παραλείψεις, πρέπει από 01/01/2014 και μετά να τροποποιούνται με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης (σχετ. η εγκύκλιος ΠΟΛ 1174/2014 της Γ.Γ.Δ.Ε.).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 43 του άρθρου 66 (νυν άρθρου 72) του Ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με την υποπαρ. Δ2 περ. 21 άρθρου πρώτου του ν. 4254/2014, 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».

Επειδή, για τη διαγραφή/ επιστροφή τέλους επιτηδεύματος οικονομικού έτους 2011, η ΠΟΛ 1167/2011 θέτει ως προϋπόθεση να έχει υποβληθεί δήλωση διακοπής δραστηριότητας πριν την επιβολή του τέλους επιτηδεύματος.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, το τέλος επιτηδεύματος οικονομικού έτους 2011 ποσού 300,00€ βεβαιώθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας στις/2011 με τον Α.Χ.Κ.-2011.

Επειδή, η προσφεύγουσα προέβη σε εκπρόθεσμη διακοπή των εργασιών της (με ημερομηνία διακοπής την 31/12/1990) στις

Επειδή, οι διατάξεις της ΠΟΛ 1149/2012, του εγγράφου ΔΕΑΦΒ 1145341 ΕΞ 2015/10.11.2015 και της ΠΟΛ 1068/2017 αναφέρονται στο τέλος επιτηδεύματος οικονομικού έτους 2012 και επόμενων.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ1028/21-02-2003, παρ. 1 και 2 ορίζονται τα εξής:«1. Με την παρούσα γίνεται δεκτό, ότι στις περιπτώσεις που κατά το κρινόμενο διάστημα, έχουν υποβληθεί μηδενικές δηλώσεις Φ.Ε. και Φ.Π.Α., το έννομο αποτέλεσμα παράγεται από το πραγματικό γεγονός της παύσης εργασιών της επιχείρησης και όχι από το τυπικό γεγονός της υποβολής μηδενικών δηλώσεων. Επομένως μηδενικές δηλώσεις που έχουν υποβληθεί δεν μπορούν, κατ' αρχήν, να αποτελέσουν αιτία να αποστερηθεί ο φορολογούμενος του δικαιώματός του, να υποβάλλει τη δήλωση διακοπής των εργασιών του εκπρόθεσμα με ημερομηνία διακοπής την ημερομηνία πραγματικής παύσης εργασιών του. 2. Έτσι, εκπρόθεσμη διακοπή εργασιών θα γίνεται δεκτή και στις περιπτώσεις που έχουν υποβληθεί μηδενικές δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. , εφόσον από τα πραγματικά περιστατικά ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. διαπιστώνει με βεβαιότητα τον πραγματικό χρόνο της διακοπής εργασιών.»

Επειδή, στην παρ. 1 του άρθρου 1 του Ν. 2523/1997 όπως διαμορφώθηκε με την παρ.3 εδ. α άρθρου 21 Ν.2948/2001, ΦΕΚ Α 242/19.10.2001 ορίζεται ότι: « Τα πρόσωπα που παραβαίνουν τις υποχρεώσεις τους που απορρέουν από την κείμενη φορολογική νομοθεσία υπόκεινται για κάθε παράβαση σε πρόστιμο που ορίζεται από εκατόν δεκαεπτά (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».

Επειδή, στην παρ. 4 του άρθρου 9 του Ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: «Με την επιφύλαξη των διατάξεων του παρόντος νόμου που ορίζουν διαφορετικό για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς, **βεβαίωση και καταβολή των προστίμων εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις της κύριας φορολογίας.**

Επειδή, στο άρθρο 56 του Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «Για την ακύρωση ή την τροποποίηση οριστικής φορολογικής εγγραφής εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 75 του Ν. 2238/1994 (ΦΕΚ 151 Α'), όπως ισχύουν».

Επειδή, στην παράγραφο 1 του άρθρου 75 του Ν. 2238/1994 (ΦΕΚ 151 Α') ορίζεται ότι « Το φύλλο ελέγχου που οριστικοποιήθηκε επειδή δεν ασκήθηκε ένδικο μέσο, καθώς και αυτό που αφορά δήλωση η οποία κρίθηκε ειλικρινής, δύναται να ακυρωθεί ή να τροποποιηθεί, κατά περίπτωση, για έναν από τους λόγους που αναφέρονται πιο κάτω, περιοριστικά:

α) Για ολική ή μερική έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης.....».

Επειδή, στην παράγραφο 2 του άρθρου 75 του Ν. 2238/1994 (ΦΕΚ 151 Α') ορίζεται ότι: « Για την ακύρωση ή τροποποίηση του φύλλου ελέγχου, σύμφωνα με την παράγραφο 1, αποφασίζει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, με τη σύμφωνη γνώμη του αρμόδιου επιθεωρητή δημόσιων οικονομικών υπηρεσιών, ύστερα από αίτημα του φορολογουμένου ή προκειμένου για τις περιπτώσεις γ', δ' και ε' της παραγράφου 1, ο αρμόδιος επιθεωρητής δημόσιων οικονομικών υπηρεσιών, ύστερα από αίτημα του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας.

Η αίτηση αυτή υποβάλλεται μέσα σε τρία (3) έτη από την καταχώρηση του οικείου φύλλου ελέγχου στο βιβλίο που ορίζεται στην παρ. 3 του άρθρου 68».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση το υπ' αρ. πρωτ.2017 αίτημα για τη διαγραφή του προστίμου Φ.Π.Α. υποβλήθηκε στις2017 ήτοι μετά την πάροδο τριών ετών από την έκδοση (και κατά συνέπεια καταχώρηση στο οικείο βιβλίο προστίμων) της υπ' αρ./2013 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. στις2013.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης/2017 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία με Α.Φ.Μ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση:

Διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2010 (Οικονομικό έτος 2011)

- Τέλος επιτηδεύματος: 300,00 €

Διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2012

- Υπ' αρ.-2013 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (αρ. 4 Ν. 2523/1997): 120,00€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ 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.