



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 03/09/2020

Αριθμός απόφασης: 1667

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α1**

**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19

**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα

**Τηλέφωνο** : 213 1604 559

**ΦΑΞ** : 213 1604 567

**ΑΠΟΦΑΣΗ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπόψη:

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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 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. Τις διατάξεις του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), όπως τροποποιήθηκε με την Α 1122/2020 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31-05-2020).

5. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **29/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... **του** ....., **με ΑΦΜ:** ....., κατοίκου ....., επί της οδού ....., ως πρώην ομορρύθμου εταίρου, διαχειριστή και εκκαθαριστή της ήδη λυθείσας και εκκαθαρισθείσας ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», **ΑΦΜ:** ....., κατά των υπ' αριθ. ....../2019 και ....../2019 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, φορολογικών περιόδων 01/01-31/12/2013 και 01/01-15/12/2014, αντίστοιχα, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα

6. Τις ως άνω πράξεις των οποίων ζητείται η επανεξέταση καθώς και η ακύρωση καθώς και την από 23/12/2019 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ Ν. 2859/2000.

7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **29/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ....., με **ΑΦΜ:** ....., ως πρώην ομορρυθμού εταίρου, διαχειριστή και εκκαθαριστή της ήδη λυθείσας και εκκαθαρισθείσας ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», **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:

**1)** Με την υπ' αριθμ. ....../2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Φ.Π.Α ποσού 22.650,40 €, πλέον πρόσθετος φόρος 23.230,25€, ήτοι συνολικό ποσό **45.880,65€.**

**2)** Με την υπ' αριθμ. ....../2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Φ.Π.Α ποσού 6.046,24 €, πλέον πρόσθετος φόρος 1.813,87€, ήτοι συνολικό ποσό **7.860,11€.**

Οι ως άνω διαφορές ΦΠΑ προέκυψαν από το πόρισμα της από 23-12-2019 Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΙΖ. ΑΘΗΝΩΝ. Ο μερικός αυτός έλεγχος διενεργήθηκε για τις χρήσεις 2013 και 2014, δυνάμει της υπ' αριθμ. ....../2019 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών.

Αιτία, για τη διενέργεια του ελέγχου στην ήδη λυθείσα και εκκαθαρισθείσα ομόρρυθμη εταιρεία με την επωνυμία «.....» και την έκδοση της με αριθμ. ....../...../2014 αρχικής εντολής μερικού ελέγχου του ΣΔΟΕ ΠΔ Αττικής, στάθηκε η με αριθμ. ....../2013 (...../2013) καταγγελία για την ελεγχόμενη επιχείρηση, σχετικά με την μη απόδοση – καταβολή ΦΠΑ για την δραστηριότητα «Υπηρεσίες εκπαίδευσης μέσω επιμορφωτικών σεμιναρίων».

Σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου, ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι οι εκροές για τις παρεχόμενες υπηρεσίες εκπαίδευσης που προέρχονται από τα εκδοθέντα τιμολόγια και για τις δύο χρήσεις απαλλάσσονται από το ΦΠΑ, διότι οι συμμετέχοντες στα εν λόγω σεμινάρια έλαβαν επαγγελματική εκπαίδευση, ενώ, οι εκροές που προέρχονται από αποδείξεις παροχής υπηρεσιών και για τις δύο χρήσεις δεν απαλλάσσονται από το ΦΠΑ, διότι οι συμμετέχοντες στα εν λόγω σεμινάρια αποκόμισαν γνώσεις Η/Υ, στο πλαίσιο ερασιτεχνικού και συμβουλευτικού χαρακτήρα και όχι επαγγελματικής εκπαίδευσης.

Επομένως, καταλήγει ο έλεγχος ότι η επιχείρηση όφειλε να επιβάλει φόρο Προστιθέμενης Αξίας, στην παροχή υπηρεσιών από τους ιδιώτες και να υποβάλει δηλώσεις ΦΠΑ με φορολογητέες εκροές για τα κρινόμενα έτη, ως κάτωθι:

ΧΡΗΣΗ	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΕΚΡΟΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ
-------	-----------------------------

2013	120.070,00
2014	27.918,40

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την επανεξέταση και την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τα εξής:

1. Παράνομη έκδοση των καταλογιστικών πράξεων λόγω μη κοινοποίησης της οικείας εντολής ελέγχου. Συγκεκριμένα, στην από 23-12-2019 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών (βλ. σελ. 1 αυτής) αναφέρεται ότι ο έλεγχος διενεργήθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ. ....../2019 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, η οποία εκδόθηκε συνεπεία μεταφοράς υποθέσεων της Ε.Γ. Σ.Δ.Ο.Ε. στην Α.Α.Δ.Ε. (άρθρο 61 του Ν. 4410/2016). Ωστόσο, η ως άνω εντολή ελέγχου ουδέποτε κοινοποιήθηκε, κατά παράβαση της αρχής της φανεράς δράσεως της Διοικήσεως (πρβλ. ΣτΕ 1364/2017), καθώς και της εγκυκλίου διαταγής ΠΟΛ. 1073/17-04-2018 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. Επομένως, ελλείπει κοινοποίησης της εντολής ελέγχου, ο υπό κρίση μερικός φορολογικός έλεγχος καθίσταται καθ' όλα παράνομος και άκυρος, συμπαρασύροντας σε ακυρότητα και τις εκδοθείσες καταλογιστικές πράξεις της Φορολογικής Αρχής.
2. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή της διατάξεως του άρθρου 22§1 περ. ιβ' του Ν. 2859/2000 (Κ.Φ.Π.Α.) και των σχετικών εγκυκλίων διαταγών σχετικά με την έννοια της επαγγελματικής εκπαίδευσης. Βάσει των ΠΟΛ. 1282/1992, 1071/1995, 1041/2004, και των με αριθ. πρωτ. Δ14Β 1158265 ΕΞ 2011 και ΔΕΕΦ Α 1148730 ΕΞ 2016 εγγράφων της Δ/σης ΦΠΑ προκύπτει ότι: α. Στην απαλλαγή από τον Φ.Π.Α. εμπίπτουν όλες οι παρεχόμενες υπηρεσίες εκπαίδευσης, καθώς και η επαγγελματική εκπαίδευση και η επιμόρφωση ή επανακατάρτιση. β. Ως επαγγελματική εκπαίδευση θεωρείται εκείνη, η οποία επιδιώκει να μεταδώσει στους σπουδαστές τεχνικές ή άλλες εξειδικευμένες γνώσεις ή γνώσεις επαγγελματικές και να καλλιεργήσει σε αυτούς επιδεξιότητες, ώστε, μετά την αποφοίτησή τους, να μπορούν να ασκήσουν με επιτυχία ορισμένο επάγγελμα. Εν προκειμένω, η Εταιρεία, κατά τη διάρκεια της λειτουργίας της, παρείχε υπηρεσίες επαγγελματικής εκπαίδευσης και, ειδικότερα, υπηρεσίες εκπαίδευσης μέσω επιμορφωτικών σεμιναρίων, ήτοι κύκλων μαθημάτων επαγγελματικής κατάρτισης υψηλής στάθμης στην ευρύτερη γνωστική περιοχή των τεχνολογιών επικοινωνιών και πληροφορικής, που πλήρως ανταποκρίνονται στις αυξημένες απαιτήσεις της αγοράς εργασίας, μέσω διδασκαλίας από έμπειρους και επιστημονικώς αναγνωρισμένους εισηγητές. Η παροχή των ανωτέρω υπηρεσιών εκπαίδευσης προβλεπόταν και στο άρθρο 3 του Καταστατικού της Εταιρείας σχετικά με τον σκοπό της. Είχαν, δε, δηλωθεί ως κύριες και δευτερεύουσες δραστηριότητες στο Μητρώο της αρμοδίας Δ.Ο.Υ., λαμβάνοντας τους ακόλουθους Κωδικούς Αριθμούς Δραστηριότητας (Κ.Α.Δ.): 85591905 Υπηρεσίες Εκπαίδευσης μέσω Επιμορφωτικών Σεμιναρίων, 85591906 Υπηρεσίες Εκπαίδευσης μέσω Υπολογιστή, 85591301 Υπηρεσίες Διεξαγωγής Σεμιναρίων Επιμορφώσεως Στελεχών Επιχειρήσεων και 82301101 Υπηρεσίες Διοργανώσεως Επιμορφωτικών Σεμιναρίων- Δευτερεύουσα. Επιπλέον, ο Λ.Α.Ε.Κ. είχε αναγνωρίσει τα προγράμματα της Εταιρείας μας και τα επιδοτούσε απολύτως

κανονικά, έχοντας επιβεβαιώσει έτσι με τον πλέον πειστικό τρόπο τον χαρακτήρα τους ως επαγγελματικής εκπαίδευσης και επιμορφώσεως. Τα εν λόγω σεμινάρια διοργανώνονταν υπό την αιγίδα του Εθνικού Μετσόβιου Πολυτεχνείου (Ε.Μ.Π.) και, ειδικότερα, του Εργαστηρίου Τεχνολογίας Πολυμέσων της Σχολής Ηλεκτρολόγων Μηχανικών & Μηχανικών Υπολογιστών του Ε.Μ.Π. (εφ' εξής «*Εργαστήριο Τεχνολογίας Πολυμέσων του Ε.Μ.Π.*»), όπως επιβεβαιώνεται και από σχετικές αναρτήσεις κατά τις εν λόγω χρήσεις στο διαδίκτυο, ενδεικτικά αναφέροντας την ιστοσελίδα του γραφείου διασυνδέσεως του Πανεπιστημίου Δυτικής Μακεδονίας, ιστοσελίδων ευρέσεως εργασίας, καθώς και την ιστοσελίδα του Εργαστηρίου Τεχνολογίας Πολυμέσων του Ε.Μ.Π. (ΣΧΕΤ. 2). Υπογραμμίζεται ότι η ομάδα Διδακτικού Προσωπικού, οι Μεταπτυχιακοί Σπουδαστές και οι Διδακτορικοί Ερευνητές του ανωτέρω Εργαστηρίου του Ε.Μ.Π. επιμελούνταν, επόπτευαν και υποστήριζαν τη διεξαγωγή των ως άνω εξειδικευμένων επαγγελματικών σεμιναρίων, όπως χαρακτηριστικά αναφέρεται και στις οικείες αναρτήσεις περί της διεξαγωγής των εν λόγω προγραμμάτων (ΣΧΕΤ. 2), η επιλογή των συμμετεχόντων γινόταν από την Επιστημονική Επιτροπή του Εργαστηρίου Τεχνολογίας Πολυμέσων του Ε.Μ.Π. πριν την έναρξη του οικείου ακαδημαϊκού εξαμήνου και τα σχετικά πιστοποιητικά Ειδικεύσεως ή Παρακολουθήσεως χορηγούνταν από το ως άνω Εργαστήριο του Ε.Μ.Π. (ΣΧΕΤ. 1), πιστοποιώντας με τον πλέον πειστικό τρόπο τον χαρακτήρα των παρεχόμενων υπηρεσιών επαγγελματικής εκπαίδευσεως από την Εταιρεία μας. Ούτε ο ίδιος ο νόμος ούτε καμιά ερμηνευτική εγκύκλιος δεν εξαρτούν τον χαρακτηρισμό της εκπαίδευσεως ως επαγγελματικής από την έκδοση προς τον λήπτη της παρεχομένης υπηρεσίας εκπαίδευσεως τιμολογίου ή αποδείξεως παροχής υπηρεσιών.

3. Επικουρικώς: Εσφαλμένος υπολογισμός του αναλογούντος Φ.Π.Α. στις καταλογιστικές πράξεις της Φορολογικής Αρχής. Ακόμη κι εάν ήθελε θεωρηθεί ότι οι επίμαχες υπηρεσίες υπάγονται σε Φ.Π.Α. (γεγονός, που ρητά και κατηγορηματικά αρνούμαστε), ο σχετικός υπολογισμός του αναλογούντος Φ.Π.Α. στις προσβαλλόμενες καταλογιστικές πράξεις Φ.Π.Α. παρίσταται εσφαλμένος, καθ' όσον ο έλεγχος θα έπρεπε να υπολογίσει τον σχετικό Φ.Π.Α. επί του εισπραχθέντος ποσού, με εσωτερική υπαίρεση, και όχι ως επιπλέον του εισπραχθέντος ποσού.

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου **22 «Απαλλαγές στο εσωτερικό της χώρας» στο άρθρο 1 περ. ιβ του ν.2859/2000** ορίζεται ότι:

«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.»

**Επειδή**, στο άρθρο **18 «Απαλλαγές στο εσωτερικό της χώρας» §4 της ΠΟΛ.1282/23.12.1992** ορίζεται ότι:

«4. Με τις διατάξεις της παρ. 13, του άρθρου 2, που ισχύουν από 25.11.1992, αντικαθίσταται η περ. ιγ) της παρ. 1 του άρθρου 18. Με την αντικατάσταση αυτή η απαλλαγή ισχύει μόνο για την εκπαίδευση που παρέχεται από δημόσια εκπαιδευτήρια, καθώς και από άλλα πρόσωπα που αναγνωρίζονται ότι παρέχουν εκπαίδευση, από την κατά περίπτωση αρμόδια αρχή, καθώς και στις επιχειρήσεις που έχουν κύρια ή παράλληλη δραστηριότητα την παροχή εκπαίδευσης, επιμόρφωσης ή επανακατάρτισης, σύμφωνα με το

καταστατικό τους, όταν είναι νομικά πρόσωπα, καθώς και τη δήλωση έναρξης εργασιών και εκπληρούν τις ειδικές υποχρεώσεις που απορρέουν από τις διατάξεις του ΚΒΣ, ήτοι τηρούν το βιβλίο μαθητολογίου, όταν παρέχουν, την εκπαίδευση σε δικές τους εγκαταστάσεις, έχουν συσταθεί νόμιμα κ.λπ.

Σύμφωνα με τη νέα διάταξη, στην απαλλαγή εμπίπτουν οι παρεχόμενες υπηρεσίες εκπαίδευσης, στις οποίες περιλαμβάνονται η προσχολική εκπαίδευση, πρωτοβάθμια, δευτεροβάθμια, τριτοβάθμια (πανεπιστημιακή) εκπαίδευση, η ειδική εκπαίδευση για προβληματικά παιδιά, καθώς και η επαγγελματική εκπαίδευση, επιμόρφωση ή επανακατάρτιση και παρέχονται από πρόσωπα που είναι αναγνωρισμένα από το Υπουργείο Εθνικής Παιδείας και Θρησκευμάτων ή από το Υπουργείο Πολιτισμού ή από οποιαδήποτε άλλη αρμόδια αρχή κατά περίπτωση.

Αντίθετα, με την ίδια διάταξη δεν εμπίπτει στην απαλλαγή και επομένως υπάγεται στο φόρο η παροχή υπηρεσιών εκπαίδευσης από πρόσωπα τα οποία δεν πληρούν τις παραπάνω προϋποθέσεις, όπως η παροχή υπηρεσιών εκπαίδευσης ερασιτεχνικού χαρακτήρα, η παροχή υπηρεσιών εκπαίδευσης μέσω άλλου φορέα εκπαίδευσης κ.λπ.»

**Επειδή**, με την **ΠΟΛ. 1071/08-03-1995** με θέμα: ΘΕΜΑ: «Διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων των περιπτώσεων ιγ' και ιθ' της παραγράφου 1 του άρθρου 18 του Ν. 1642/86.» ορίζονται τα εξής:

«1. με την Ε.Δ.Υ.Ο. 1131481/7043/0014/23-12-92 ΠΟΛ. 1282 δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων της περίπτ. ιγ' της παραγράφου 1 του άρθρου 18, η οποία ορίζει ότι: «απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α. η παροχή υπηρεσιών εκπαίδευσης γενικά και οι στενά συνδεδεμένες με αυτή πράξεις παράδοσης αγαθών, που παρέχονται από δημόσια εκπαιδευτήρια ή από άλλα πρόσωπα αναγνωρισμένα από την κατά περίπτωση αρμόδια αρχή.

Επισημάνθηκε λοιπόν με το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 18 της ανωτέρω Ε.Δ.Υ.Ο., ότι στην απαλλαγή από το Φ.Π.Α. εμπίπτουν όλες οι παρεχόμενες υπηρεσίες εκπαίδευσης, επιμόρφωσης ή επανακατάρτισης, που παρέχονται από πρόσωπα που είναι αναγνωρισμένα από το Υπουργείο Εθνικής Παιδείας και Θρησκευμάτων, ή από το Υπουργείο Πολιτισμού ή από οποιαδήποτε άλλη αρμόδια αρχή κατά περίπτωση.

Διευκρινίζεται, ότι στην περίπτωση που δεν απαιτείται από το νόμο άδεια της αρμόδιας αρχής για τη λειτουργία ενός φορέα εκπαίδευσης ή όταν δεν καθορίζεται από το νόμο αρμόδια αρχή για την αναγνώριση ενός φορέα ως παρέχοντος ή όχι εκπαίδευση, αρμόδιος να κρίνει με βάση τα πραγματικά περιστατικά, εάν συντρέχει ή όχι περίπτωση απαλλαγής του από το Φ.Π.Α., σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 1 περίπτ. ιγ', είναι ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

Επισημαίνεται ότι για τη χορήγηση της ανωτέρω απαλλαγής λαμβάνεται υπόψη κυρίως: **α)** Εάν ο φορέας που αιτείται την απαλλαγή παρέχει πράγματι υπηρεσίες εκπαίδευσης (προσχολική, πρωτοβάθμια, δευτεροβάθμια, τριτοβάθμια, ειδική εκπαίδευση για προβληματικά παιδιά, επαγγελματική εκπαίδευση, επιμόρφωση, ή επανακατάρτιση υπό μορφή σεμιναρίων) και όχι υπηρεσίες εκπαίδευσης ερασιτεχνικού χαρακτήρα, σύμφωνα με το καταστατικό του, (αρχικό ή μετά από τροποποίηση) εάν είναι νομικό πρόσωπο ή με τη δήλωση έναρξης εργασιών ή τη δήλωση μεταβολών που θα έχει υποβληθεί, για το σκοπό αυτό. **β)** Εάν εκπληροί τις ειδικές υποχρεώσεις, που απορρέουν από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (ήτοι τηρεί βιβλίο

μαθητολογίου στις περιπτώσεις που παρέχει τις υπηρεσίες εκπαίδευσης σε δικές του εγκαταστάσεις, εάν έχει συσταθεί νόμιμα, κλπ).

Κατά τα λοιπά ισχύουν για την εφαρμογή της περίπτ. ιγ' της παραγράφου 1 του άρθρου 18 όλα όσα αναφέρονται στις Ε.Δ.Υ.Ο. 1131481/7043/0014/23-12-92 ΠΟΛ. 1282 και Π. 4336/3162/10-7-87 υπ' αριθμ. 10.»

**Επειδή**, με την **ΥΠΟΙΚ 1037860/2320/314/B0014/ΠΟΛ.1041/6-5-2004** εγκύκλιο με ΘΕΜΑ: «Εφαρμογή διατάξεων Φ.Π.Α. στις υπηρεσίες εκπαίδευσης στους Η/Υ» διευκρινίστηκαν τα εξής:

«Σε συνέχεια της ΕΔΥΟ 1005044/269/16/B0014/ ΠΟΛ. 1165/30.7.1999 και με αφορμή ερωτήματα που υποβλήθηκαν στην Υπηρεσία μας σχετικά με το θέμα, σας γνωρίζουμε τα εξής:

1. Σύμφωνα με την περίπτωση ιβ' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ (Ν. 2859/2000) απαλλάσσεται από το ΦΠΑ 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.

Όπως διευκρινίστηκε στην εγκύκλιο 10/Π.4336/3162/10.7.1987 απαλλάσσονται από το ΦΠΑ τόσο η στοιχειώδης και μέση εκπαίδευση, όσο και η ανώτερη ή ανώτατη εκπαίδευση. Στην απαλλαγή συμπεριλαμβάνεται και η προσχολική εκπαίδευση και αγωγή, καθώς επίσης και η επαγγελματική εκπαίδευση.

2. Με το ισχύον εκπαιδευτικό σύστημα, η εκπαίδευση σε θέματα Η/Υ έχει εισαχθεί σε όλες τις βαθμίδες της εκπαίδευσης από το Υπ. Εθνικής Παιδείας και Θρησκευμάτων.

3. Κατόπιν των ανωτέρω, διευκρινίζεται ότι στην απαλλακτική διάταξη της περίπτωσης ιβ' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ υπάγεται κάθε εκπαίδευση στους Η/Υ ανεξάρτητα από το πρόσωπο στο οποίο απευθύνεται, εφόσον η εκπαίδευση αυτή στοχεύει στη μετάδοση γνώσεων γενικά σε θέματα Η/Υ και όχι στον χειρισμό και τη λειτουργία συγκεκριμένων Η/Υ, που συνδέεται με την πώληση αυτών.

Επομένως, ύστερα από τα παραπάνω, κάθε αντίθετη ερμηνεία παύει να ισχύει.»

**Επειδή**, με τη με αριθ. πρωτ. **Δ14Β 1158265 ΕΞ 2011** απάντηση της 14η Δ/ΝΣΗΣ Φ.Π.Α. ΤΜΗΜΑ Β' με Θέμα: «Εφαρμογή διατάξεων ΦΠΑ σε υπηρεσίες εκπαίδευσης» διευκρινίστηκαν τα κάτωθι σε σχετικό ερώτημα:

«1. Από τα αναφερόμενα στο έγγραφό σας αλλά και από τις διευκρινίσεις που μας δώσατε κατά την τηλεφωνική μας επικοινωνία, η εταιρεία σας έχει αναλάβει, βάσει σύμβασης, το σχεδιασμό, την υλοποίηση και την υποστήριξη εκπαιδευτικών προγραμμάτων, τη δημιουργία εκπαιδευτικού υλικού και την παροχή εκπαιδευτικών συμβουλών για το προσωπικό της ..., με σκοπό την βελτίωση των παρεχόμενων **υπηρεσιών προς τους πελάτες.**

2. Σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ιβ' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000), απαλλάσσεται από το φόρο 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.

3. Όπως διευκρινίστηκε με τις εγκυκλίους 10/Π.4336/3162/10.7.1987 **και** 1131481/7043/0014/ΠΟΛ.1282/23.12.1992, στην απαλλαγή από το ΦΠΑ εμπίπτουν όλες οι παρεχόμενες υπηρεσίες εκπαίδευσης, καθώς και η επαγγελματική εκπαίδευση και η επιμόρφωση ή επανακατάρτιση,

που παρέχονται από πρόσωπα που είναι αναγνωρισμένα από το Υπουργείο Παιδείας, Δια Βίου Μάθησης και Θρησκευμάτων ή από το Υπουργείο Πολιτισμού ή από οποιαδήποτε άλλη αρμόδια αρχή κατά περίπτωση.

4. Με τις εγκυκλίους 10/87 και ΠΟΛ.1071/8.3.1995 έχει διευκρινισθεί ότι στην περίπτωση που δεν απαιτείται από το νόμο άδεια της αρμόδιας αρχής για την λειτουργία ενός φορέα εκπαίδευσης ή όταν δεν καθορίζεται από το νόμο αρμόδια αρχή για την αναγνώριση ενός φορέα ως παρέχοντος ή όχι εκπαίδευση, αρμόδιος να κρίνει με βάση τα πραγματικά περιστατικά, εάν συντρέχει ή όχι περίπτωση απαλλαγής του από το ΦΠΑ, σύμφωνα με το άρθρο 22 παρ. 1 περ. ιβ), είναι ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ..

5. Σύμφωνα με τα ανωτέρω, εφόσον η επιχείρησή σας υλοποιεί σεμινάρια για την επαγγελματική εκπαίδευση των υπαλλήλων της ..., ανεξάρτητα αν αυτά εκτελούνται στις εγκαταστάσεις της ή στις εγκαταστάσεις του παρέχοντος, οι εν λόγω υπηρεσίες απαλλάσσονται από το ΦΠΑ. Άλλες πράξεις που παρέχονται στα πλαίσια της ανωτέρω σύμβασης εξετάζονται αυτοτελώς για την φορολογική τους αντιμετώπιση.

6. Σε κάθε περίπτωση τα πραγματικά περιστατικά ελέγχονται από την αρμόδια για τη φορολογία σας Δ.Ο.Υ.»

**Επειδή**, με την με αριθ. πρωτ. **ΔΕΕΦ Α 1148730 ΕΞ 2016/14.10.2016** εγκύκλιο της ΓΓΔΕ, με θέμα: «Εφαρμογή διατάξεων ΦΠΑ σε παροχή υπηρεσιών εκπαίδευσης»:

«Σε απάντηση του ανωτέρω σχετικού, σε ότι αφορά θέματα αρμοδιότητάς μας, σας γνωρίζουμε τα κάτωθι:

1. Από το ανωτέρω σχετικό έγγραφο, τέθηκε το ερώτημα για την εφαρμογή διατάξεων ΦΠΑ σε υπηρεσίες επιμορφωτικών σεμιναρίων και συγκεκριμένα αν οι υπηρεσίες διοργάνωσης σεμιναρίων σε επαγγελματίες ζαχαροπλάστες απαλλάσσονται ή όχι από το Φ.Π.Α.

2. Σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ιβ' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ. (Ν.2859/2000), όπως 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.

3. Με την εγκύκλιο 10/Π.4336/3162/10.7.1987 και την ΕΔ.Υ.Ο. ΠΟΛ.1282/23.12.1992 διευκρινίστηκε ότι, στην έννοια της απαλλασσόμενης από Φ.Π.Α. εκπαίδευσης περιλαμβάνεται και η επαγγελματική εκπαίδευση καθώς και η επιμόρφωση ή επανακατάρτιση. Ως επαγγελματική εκπαίδευση θεωρείται εκείνη η οποία επιδιώκει να μεταδώσει στους σπουδαστές τεχνικές ή άλλες εξειδικευμένες γνώσεις ή γνώσεις επαγγελματικές και να καλλιεργήσει σε αυτούς επιδεξιότητες, ώστε μετά την αποφοίτησή τους να μπορούν να ασκήσουν με επιτυχία ορισμένο επάγγελμα. Αντίθετα δεν απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α. η παροχή εκπαίδευσης ερασιτεχνικού ή ψυχαγωγικού χαρακτήρα. Σημειώνεται ότι σε περίπτωση που από κάποια σχολή παρέχεται εκπαίδευση επαγγελματική και ερασιτεχνική απαλλάσσεται μόνο η επαγγελματική και όχι η ερασιτεχνική.

Σημειώνεται ότι με την ΠΟΛ.1282/23.12.1992 δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 18 στην απαλλαγή από το ΦΠΑ εμπίπτουν όλες οι παρεχόμενες υπηρεσίες εκπαίδευσης, επιμόρφωσης ή επανακατάρτισης, που παρέχονται από πρόσωπα που είναι αναγνωρισμένα από το Υπουργείο Εθνικής Παιδείας και Θρησκευμάτων ή από το Υπουργείο Πολιτισμού ή από οποιαδήποτε άλλη αρμόδια αρχή κατά περίπτωση.

Περαιτέρω, σύμφωνα με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1071/8.3.1995 στην περίπτωση που δεν απαιτείται από το νόμο άδεια της αρμόδιας αρχής για τη λειτουργία ενός φορέα εκπαίδευσης ή όταν δε καθορίζεται από το νόμο αρμόδια αρχή για την αναγνώριση ενός φορέα ως παρέχοντος ή όχι εκπαίδευση, αρμόδιος να κρίνει με βάση τα πραγματικά περιστατικά εάν συντρέχει ή όχι η περίπτωση απαλλαγής από το ΦΠΑ είναι ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

Επισημαίνεται ότι για τη χορήγηση της ανωτέρω απαλλαγής, λαμβάνεται υπόψη κυρίως:  
- Εάν ο φορέας που αιτείται την απαλλαγή παρέχει πράγματι υπηρεσίες εκπαίδευσης (επαγγελματική εκπαίδευση, επιμόρφωση ή επανακατάρτιση υπό μορφή σεμιναρίων) και όχι υπηρεσίες εκπαίδευσης ερασιτεχνικού χαρακτήρα.

Οι προαναφερθείσες υπηρεσίες απαλλάσσονται του ΦΠΑ είτε παρέχονται από φυσικό ή από νομικό πρόσωπο, είτε από το δημόσιο είτε από ιδιώτη αρκεί να παρέχονται από αναγνωρισμένους από την αρμόδια δημόσια αρχή, φορείς.

4. Σε κάθε περίπτωση ο έλεγχος των πραγματικών περιστατικών και η συνδρομή των προϋποθέσεων για την υπαγωγή των ανωτέρω υπηρεσιών στην απαλλακτική διάταξη του άρθρου 22, παρ. 1 περ. Ιβ', ανήκει στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. όπου υπάγεται ο παρέχων την υπηρεσία.»

**Επειδή**, βάσει των ως άνω εγγράφων και εγκυκλίων προκύπτουν τα κάτωθι σχετικά με την επαγγελματική εκπαίδευση και την απαλλαγή από το ΦΠΑ:

- Στην έννοια της εκπαίδευσης υπάγεται και η επαγγελματική εκπαίδευση.
- Η έννοια της επαγγελματικής εκπαίδευσης προκύπτει από τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν.1566/1985 «για τη δομή και λειτουργία της πρωτοβάθμιας και δευτεροβάθμιας εκπαίδευσης και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ 167/ΑΑ/1985), με τις οποίες καθορίζεται ο σκοπός των τεχνικών επαγγελματικών σχολών. Έτσι από τις διατάξεις αυτές προκύπτει ότι, επαγγελματική εκπαίδευση είναι αυτή που επιδιώκει να μεταδώσει στους σπουδαστές τεχνικές ή άλλες εξειδικευμένες γνώσεις ή γνώσεις επαγγελματικές και να καλλιεργήσει σε αυτούς επιδεξιότητες, ώστε μετά την αποφοίτηση τους να μπορούν να ασκήσουν με επιτυχία ορισμένο επάγγελμα.
- Σχετικά με τις ιδιωτικές σχολές που παρέχουν επαγγελματική εκπαίδευση, απαλλάσσονται ανεξάρτητα με το αν εποπτεύονται ή όχι από το Υπουργείο Παιδείας ή άλλο Υπουργείο. Ποιες, όμως, από τις ιδιωτικές σχολές παρέχουν επαγγελματική εκπαίδευση, είναι θέμα πραγματικό. Σε περίπτωση πάντως που σε μια από τις σχολές αυτές παρέχεται εκπαίδευση επαγγελματική και ερασιτεχνική, απαλλάσσεται μόνο η επαγγελματική και όχι η ερασιτεχνική.
- Στην έννοια της εκπαίδευσης περιλαμβάνεται και η επιμόρφωση ή επανακατάρτιση. Συνεπώς απαλλάσσεται από το ΦΠΑ η παροχή υπηρεσιών εκπαίδευσης που παρέχεται με τη μορφή επιμόρφωσης, ανεξάρτητα με το πρόσωπο που την παρέχει.



- Η παροχή υπηρεσιών εκπαίδευσης σε θέματα πληροφορικής, απαλλάσσεται από το ΦΠΑ (περ. ιβ΄ παρ. 1 αρθ. 22 ΦΠΑ), ανεξάρτητα από το πρόσωπο στο οποίο απευθύνεται, εφόσον αυτή συμβάλει στην απόκτηση γνώσεων επαγγελματικής εκπαίδευσης και όχι ψυχαγωγικού χαρακτήρα και εφόσον στοχεύει στη μετάδοση γνώσεων γενικά σε θέματα Η/Υ και όχι σε παροχή υπηρεσιών εκπαίδευσης σχετικά με το χειρισμό και τη λειτουργία Η/Υ που συνδέεται με την πώλησή τους, (ΠΟΛ.1041/2004). Επιπλέον, όπως έχει γίνει δεκτό με την εγκύκλιο 10/Π.4336/3162/1987 και την εγκ. ΠΟΛ.1282/1992, στην ανωτέρω απαλλαγή εμπίπτουν όλες οι παρεχόμενες υπηρεσίες επαγγελματικής εκπαίδευσης καθώς και η επιμόρφωση ή επανακατάρτιση που παρέχεται με τη μορφή σεμιναρίων ανεξάρτητα από το πρόσωπο που την παρέχει. Στο πλαίσιο αυτό τόσο η ΠΟΛ.1282/1992 όσο και η εγκύκλιος ΠΟΛ.1071/1995 ορίζουν ότι στην περίπτωση που δεν απαιτείται από το νόμο άδεια για τη λειτουργία ενός φορέα ως παρέχοντος εκπαίδευση, εφόσον είναι νομικό πρόσωπο, θα πρέπει αυτό να παρέχει πράγματι υπηρεσίες εκπαίδευσης σύμφωνα με το καταστατικό του.

**Επειδή, εν προκειμένω**, διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος ΦΠΑ, στην ήδη λυθείσα και εκκαθαρισθείσα ομόρρυθμη εταιρεία με την επωνυμία «.....», **ΑΦΜ:** ....., δυνάμει της με αριθ. ....../2019 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ΄ ΑΘΗΝΩΝ, για τα φορολογικά έτη 2013 και 2014.

**Επειδή**, κατά τις υπό κρίση περιόδους (01/01/2013-15/12/2014) η κύρια δραστηριότητα που ασκούσε η ως άνω εταιρεία ήταν «ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΕΚΠΑΙΔΕΥΣΗΣ ΜΕΣΩ ΕΠΙΜΟΡΦΩΤΙΚΩΝ ΣΕΜΙΝΑΡΙΩΝ», ενώ είχαν δηλωθεί και οι κάτωθι δευτερεύουσες δραστηριότητες: «Υπηρεσίες εκπαίδευσης μέσω υπολογιστή», «Υπηρεσίες διοργάνωσης επιμορφωτικών σεμιναρίων» και «Υπηρεσίες σχεδιασμού και πιστοποίησης εκπαιδευτικών προγραμμάτων».

**Επειδή**, επιπροσθέτως, σύμφωνα με το συστατικό έγγραφο, σκοπός της ελεγχόμενης εταιρείας ήταν:

- 1) Η παροχή με φυσικό ή ηλεκτρονικό τρόπο, σεμιναρίων εκπαίδευσης και εκπαιδευτικών υπηρεσιών πάσης φύσεως με οποιονδήποτε τρόπο προς ιδιώτες, Δημόσιο και Ιδιωτικό τομέα, με σκοπό την Πιστοποίηση γνώσεων σε ένα ευρύ φάσμα των τεχνολογιών ΤΠΕ.
- 2) Η παροχή ειδικών συμβουλευτικών υπηρεσιών στον τομέα της Εκπαίδευσης, της Αξιολόγησης Υπηρεσιών και της Πληροφορικής.
- 3) Η παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών αναδιοργάνωσης μεθοδολογιών, Πληροφορικής διακυβέρνησης και υπηρεσιών πληροφορικής και επικοινωνιών (ΤΠΕ).
- 4) Η συμμετοχή σε ερευνητικά έργα και η συνεχής έρευνα και ανάπτυξη στους τομείς των Τηλεπικοινωνιών της Πληροφορικής και της Εκπαίδευσης.

**Επειδή**, από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. ΙΖ΄ ΑΘΗΝΩΝ προέκυψε ότι κατά τα έτη 2013 και 2014, η ελεγχόμενη εταιρεία διενήργησε σεμινάρια με θεματικές ενότητες που αφορούσαν στις «Προχωρημένες Γνώσεις δικτύων – (CCNA), Εισαγωγή στη γλώσσα προγραμματισμού Java – OCP, Java SE 6, Web Design με την χρήση του Dreamweaver κ.α».

**Επειδή**, για τις υπηρεσίες που παρείχε με τα ανωτέρω σεμινάρια η ελεγχόμενη εταιρεία εξέδιδε αποδείξεις παροχής υπηρεσιών και τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, άνευ ΦΠΑ.

Συγκεκριμένα, για το έτος 2013 έχουν εκδοθεί αποδείξεις παροχής υπηρεσιών από αριθμό ..... – ..... καθώς και τιμολόγια παροχής υπηρεσιών από ..... – ..... και από ..... – ....., με αιτιολογία παροχή υπηρεσιών σχετικά με τη συμμετοχή ιδιωτών και επαγγελματιών σε σεμινάρια εκμάθησης ηλεκτρονικών υπολογιστών, που διενεργούσε η ελεγχόμενη.

Οι εκροές της χρήσης ανέρχονταν 137.420,00 ευρώ εκ των οποίων το ποσό των 115.830,00 είναι άνευ ΦΠΑ, ενώ στο ποσό των 21.590,00 ευρώ έχει συμπεριληφθεί ΦΠΑ 23%.

Για το έτος 2014 έχουν εκδοθεί αποδείξεις παροχής υπηρεσιών από αριθμό ..... – ..... καθώς και τιμολόγια παροχής υπηρεσιών από ..... – ....., με αιτιολογία παροχή υπηρεσιών σχετικά με τη συμμετοχή ιδιωτών και επαγγελματιών σε σεμινάρια εκμάθησης ηλεκτρονικών υπολογιστών, που διενεργούσε η ελεγχόμενη.

Οι εκροές της χρήσης ανέρχονταν σε 32.276,40 ευρώ εκ των οποίων το ποσό των 30.646,00 είναι άνευ ΦΠΑ, ενώ στο ποσό των 1.630,40 ευρώ έχει συμπεριληφθεί ΦΠΑ 23%.

**Επειδή**, από τα στοιχεία του φακέλου **δεν προκύπτει** ότι η ελεγχόμενη εταιρεία είναι αδειοδοτημένος Φορέας χορήγησης Πιστοποιητικών γνώσης Πληροφορικής ή χειρισμού Η/Υ.

**Επειδή**, σχετικά με το θέμα της άδειας των παρεχόμενων υπηρεσιών από αρμόδια αρχή, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι υφίσταται η κάτωθι αλληλογραφία:

1) Ο έλεγχος του ΣΔΟΕ απέστειλε το υπ' αριθ. ....../2014 ερώτημα στην 14<sup>η</sup> Δ/ση ΦΠΑ του Υπ. Οικονομικών με το οποίο ζητούσε τις κάτωθι διευκρινήσεις:

ΘΕΜΑ: «Παροχή διευκρινίσεων αναφορικά με την εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης ιβ' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.), όπως αυτή ισχύει μετά την αντικατάστασή της με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του ν.2954/2001».

Αναφορικά με το ως άνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

Στα πλαίσια των αρμοδιοτήτων της, η Υπηρεσία μας διενεργεί έλεγχο δυνάμει σχετικής Εντολής Ελέγχου, σε ενεργή Ομόρρυθμη Εταιρεία η οποία έχει κάνει έναρξη δραστηριότητας στην αρμόδια Δ.Ο.Υ την 08.09.2010, εντασσόμενη στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. Στο Σύστημα "Elenxis" ως κύρια δραστηριότητα εμφανίζεται ο Κ.Α.Δ. 85591905 «Υπηρεσίες εκπαίδευσης μέσω επιμορφωτικών σεμιναρίων», ενώ ως λοιπές δραστηριότητες, μεταξύ άλλων, εμφανίζονται "Υπηρεσίες εκπαίδευσης μέσω υπολογιστή", "Χονδρικό εμπόριο άλλου ηλεκτρονικού εξοπλισμού και εξαρτημάτων", "Υπηρεσίες σχεδιασμού και ανάπτυξης τεχνολογιών της πληροφορίας" με ΚΑΔ 85591906, 46521200, 62011000, αντίστοιχα.

Σύμφωνα με το προσκομισθέν καταστατικό της ως άνω ελεγχόμενης, η τελευταία εμφανίζεται να έχει κατ' αρχήν συσταθεί νόμιμα και στο άρθρο «Σκοπός της εταιρίας», μεταξύ άλλων, αναφέρεται ότι σκοπός της λειτουργίας της εταιρίας είναι:

«1. Η παροχή, με φυσικό ή ηλεκτρονικό τρόπο, σεμιναρίων εκπαίδευσης και εκπαιδευτικών υπηρεσιών πάσης φύσεως με οποιονδήποτε τρόπο προς ιδιώτες, δημόσιο και ιδιωτικό τομέα, με σκοπό την Πιστοποίηση Γνώσεων σε ένα ευρύ φάσμα των τεχνολογιών ΤΠΕ.

2.....».

Οι θεματικές ενότητες των σεμιναρίων αφορούν «Προχωρημένες Γνώσεις Δικτύων - (CCNA), Εισαγωγή στη Γλώσσα Προγραμματισμού Java - OCP, Java SE 6, Web Design με την χρήση του Dreamweaver, κ.α.».

Λαμβανομένου υπόψη των ανωτέρω και δεδομένου ότι, η επιχείρηση, σύμφωνα με τα στοιχεία που μας προσκόμισε σχετικά και με τις αντίστοιχες θεματικές ενότητες που πραγματεύεται, εμφανίζεται να παρέχει μεν σεμινάρια εκπαίδευσης που συμβάλουν στην απόκτηση γνώσεων επαγγελματικής κατάρτισης αλλά δεν διαθέτει αναγνώριση των παρεχόμενων υπηρεσιών (σεμιναρίων) από αρμόδια αρχή (άρθρο 22 παρ. 1 περ. ιβ' Ν. 2859/2000), παρακαλούμε να μας γνωρίσετε:

- Εάν τα παρεχόμενα σεμινάρια σε μισθωμένη αίθουσα, με φυσική παρουσία των συμμετεχόντων, απαλλάσσονται του Φ.Π.Α.
- Εάν, τα παρεχόμενα εξ' αποστάσεως σεμινάρια (τηλεκπαίδευση), απαλλάσσονται του Φ.Π.Α. Παρακαλούμε για την άμεση απάντησή σας, προκειμένου να ολοκληρωθεί ο διενεργούμενος έλεγχος και παραμένουμε στη διάθεσή σας για κάθε επιπλέον διευκρίνιση.»

**2) Η 14<sup>η</sup> Δ/ση ΦΠΑ με το αριθ. πρωτ. Δ14Β 1164702 ΕΞ 2014** έγγραφό της σε απάντηση του ανωτέρω σχετικού ερωτήματος του ΣΔΟΕ γνώρισε τα εξής:

«1. Από το έγγραφό σας προκύπτει ότι μας ζητάτε να σας γνωρίσουμε εάν τα σεμινάρια που παρέχονται τόσο με φυσική παρουσία όσο και εξ' αποστάσεως (τηλεκπαίδευση), από ενεργή ομόρρυθμη εταιρεία, που έχει ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α., απαλλάσσονται ή όχι από το Φ.Π.Α.. Περαιτέρω, από το έγγραφό σας προκύπτει ότι ο σκοπός της εταιρείας, σύμφωνα με το Καταστατικό της, συνίσταται στην παροχή, με φυσικό ή ηλεκτρονικό τρόπο, σεμιναρίων εκπαίδευσης και εκπαιδευτικών υπηρεσιών πάσης φύσεως με οποιονδήποτε τρόπο προς ιδιώτες, δημόσιο και ιδιωτικό τομέα, με σκοπό την Πιστοποίηση Γνώσεων σε ένα ευρύ φάσμα των Τεχνολογιών Πληροφορίας και Επικοινωνιών (Τ.Π.Ε.). Τέλος, με το έγγραφό σας μας πληροφορείτε ότι σύμφωνα με τα στοιχεία που σας προσκόμισε η ελεγχόμενη εταιρεία, αυτή εμφανίζεται να παρέχει μεν σεμινάρια εκπαίδευσης που συμβάλλουν στην απόκτηση γνώσεων επαγγελματικής κατάρτισης αλλά δεν διαθέτει αναγνώριση των παρεχόμενων υπηρεσιών (σεμιναρίων) από αρμόδια αρχή.

2. Σύμφωνα με την περίπτωση ιβ' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000), όπως 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.

3. Με την εγκύκλιο αρ.10/Π.4336/3162/10.07.1987 διευκρινίστηκε ότι απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α. η παροχή υπηρεσιών εκπαίδευσης όλων των βαθμίδων ενώ έγινε δεκτό ότι στην έννοια της εκπαίδευσης περιλαμβάνεται η επαγγελματική εκπαίδευση και η επιμόρφωση.

4. Περαιτέρω με τις εγκυκλίους ΠΟΛ 1282/23.12.1992 και ΠΟΛ 1071/08.03.1995, διευκρινίστηκε, κατ' επανάληψη, ότι η σχετική απαλλαγή από το Φ.Π.Α. ισχύει μόνο για την εκπαίδευση που παρέχεται από δημόσια εκπαιδευτήρια, καθώς και από άλλα πρόσωπα που αναγνωρίζονται ότι παρέχουν εκπαίδευση, από την κατά περίπτωση αρμόδια αρχή. Στην περίπτωση που δεν απαιτείται από το νόμο άδεια της αρμόδιας αρχής για τη λειτουργία ενός φορέα εκπαίδευσης ή όταν δεν καθορίζεται από το νόμο αρμόδια αρχή για την αναγνώριση ενός φορέα ως παρέχοντος ή όχι εκπαίδευση, τότε αρμόδιος να κρίνει με βάση τα πραγματικά περιστατικά, ως προς το κατά πόσον συντρέχει ή όχι περίπτωση απαλλαγής του από το Φ.Π.Α., είναι ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

5. Επιπρόσθετα με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1041/16.05.2004, διευκρινίστηκε ότι απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α. κάθε εκπαίδευση στους Η/Υ ανεξάρτητα από το πρόσωπο στο οποίο απευθύνεται, εφόσον η εκπαίδευση αυτή στοχεύει στη μετάδοση γνώσεων γενικά σε θέματα Η/Υ και όχι στο χειρισμό και τη λειτουργία συγκεκριμένων Η/Υ, που συνδέεται με την πώληση αυτών.

6. Από τις ανωτέρω διευκρινίσεις δεν προκύπτει κάποια διαφορετική μεταχείριση των υπηρεσιών εκπαίδευσης ανάλογα με το εάν η υπηρεσία πραγματοποιείται με φυσική παρουσία των συμμετεχόντων σε χώρο του παρέχοντος.

7. Στο έγγραφό σας αναφέρετε ότι η ελεγχόμενη εταιρεία δεν διαθέτει αναγνώριση από αρμόδια αρχή, αλλά δεν μας αναφέρετε κατά πόσον προβλέπεται κάποια σχετική αναγνώριση/αδειοδότηση από το θεσμικό πλαίσιο που διέπει τις υπηρεσίες εκπαίδευσης σε Η/Υ που παρέχει η ελεγχόμενη εταιρεία. **Εφόσον**, λοιπόν απαιτείται από το νόμο άδεια της αρμόδιας αρχής για την παροχή των συγκεκριμένων υπηρεσιών εκπαίδευσης σε Η/Υ που παρέχει η ελεγχόμενη εταιρεία τότε οι εν λόγω υπηρεσίες απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. μόνο στην περίπτωση που η εταιρεία διαθέτει τη σχετική άδεια. **Εφόσον δεν απαιτείται σχετική άδεια της αρμόδιας αρχής τότε αρμόδιος να κρίνει με βάση τα πραγματικά περιστατικά, ως προς το κατά πόσον συντρέχει ή όχι περίπτωση απαλλαγής της ελεγχόμενης εταιρείας από το Φ.Π.Α., είναι ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.**

8. Με βάση τα παραπάνω, και με την επιφύλαξη όσων αναφέρονται στο σημείο 7, οι υπηρεσίες εκπαίδευσης που παρέχει η ελεγχόμενη εταιρεία απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α., εκτός και εάν αφορούν στο χειρισμό και τη λειτουργία συγκεκριμένων Η/Υ που συνδέεται με την πώληση αυτών. Τέλος, σημειώνεται πως τα παραπάνω ισχύουν ανεξαρτήτως του εάν οι εν λόγω υπηρεσίες εκπαίδευσης παρέχονται με φυσική παρουσία των συμμετεχόντων ή εξ' αποστάσεως (τηλεκπαίδευση).

9. Σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος των πραγματικών περιστατικών ανήκει στην αρμοδιότητα της ελεγκτικής Υπηρεσίας.»

**3) Εν συνεχεία** των ως άνω, ο παρόν έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, αναζητώντας πληροφορίες, σχετικά με την απαίτηση από το νόμο άδειας αρμόδιας αρχής για τη λειτουργία ενός φορέα εκπαίδευσης, απέστειλε το υπ' αριθ. ....../2019 έγγραφο στον Εθνικό Οργανισμό Πιστοποίησης Προσόντων και Επαγγελματικού Προσανατολισμού (ΕΟΠΠΕΠ), με το οποίο ζητούσαν να ενημερωθούν για τα κάτωθι:

α) αν η ελεγχόμενη επιχείρηση διέθετε άδεια / αναγνώριση από τον αρμόδιο Φορέα, για τις παρεχόμενες υπηρεσίες (σεμινάρια Η/Υ), κατά τα έτη 2013 και 2014,

β) σε περίπτωση που δεν διέθετε άδεια / αναγνώριση από τον Φορέα ΕΟΠΠΕΠ, αν προβλέπεται από το θεσμικό πλαίσιο, υποχρέωση απόκτησης σχετικής άδειας / αναγνώρισης, ώστε η επιχείρηση να δύναται να παρέχει τις ανωτέρω υπηρεσίες εκπαίδευσης.

**4)** Ανταποκρινόμενο, το Τμήμα Αδειοδότησης Φορέων Πιστοποίησης Προσόντων της Διεύθυνσης Πιστοποίησης Προσόντων του ΕΟΠΠΕΠ, απέστειλε το υπ' αριθ. πρωτ. ....../2019 απαντητικό έγγραφο με το οποίο ενημέρωνε για τα κάτωθι:

«.....κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε από την Υπηρεσία μας, η εταιρία ..... με ΑΦΜ: ....., ουδέποτε υπήρξε αδειοδοτημένος Φορέας χορήγησης Πιστοποιητικών γνώσης Πληροφορικής ή χειρισμού Η/Υ.

Εταιρεία που επιθυμεί να αδειοδοτηθεί από τον Ε.Ο.Π.Π.Ε.Π ως Φορέας χορήγησης Πιστοποιητικών γνώσης Πληροφορικής ή χειρισμού Η/Υ πρέπει να υποβάλλει αίτημα και να αξιολογηθεί βάσει των διατάξεων της με αριθ. 121129/Η/31/07/2014 (ΦΕΚ 2123/Β2014) ΚΥΑ.»

**Επειδή**, βάσει των ως άνω διατάξεων και εγκυκλίων, της ως άνω αλληλογραφίας και των πραγματικών περιστατικών, ήτοι ότι η ελεγχόμενη εταιρεία εκδίδει αποδείξεις παροχής υπηρεσιών σε ιδιώτες που παρακολουθούν σεμινάρια και τιμολόγια παροχής υπηρεσιών σε επαγγελματίες, **ο έλεγχος έκρινε ότι:**

1. Όλα τα τιμολόγια που έχουν εκδοθεί από την ελεγχόμενη εταιρεία κατά το έτος 2013 και 2014, αφορούν την εκπαίδευση και επανακατάρτιση των επαγγελματιών ή των υπαλλήλων των εταιριών ώστε να τους μεταδώσει τεχνικές ή άλλες εξειδικευμένες γνώσεις ή γνώσεις επαγγελματικές και να καλλιεργήσει σ' αυτούς επιδεξιότητες, ώστε να μπορούν να ασκήσουν με επιτυχία το επάγγελμά τους.

2. Ενώ, οι αποδείξεις παροχής υπηρεσιών που έχει εκδώσει η ελεγχόμενη αφορούν υπηρεσίες που παρείχε για την μετάδοση απλώς γνώσεων Η/Υ στα πλαίσια ερασιτεχνικού και συμβουλευτικού χαρακτήρα και όχι για την πιστοποιημένη γνώση Η/Υ, ως εφόδιο και προσόν, η οποία θα βοηθήσει στην επαγγελματική εξέλιξη του συμμετέχοντος στα εν λόγω σεμινάρια.

Ως εκ τούτου και σύμφωνα με τα ανωτέρω εκτεθέντα, η δραστηριότητα της επιχείρησης «Υπηρεσίες εκπαίδευσης» και κατ' επέκταση οι εκροές που προέρχονται από τα εκδοθέντα τιμολόγια και για τις δύο χρήσεις απαλλάσσονται από το ΦΠΑ, ως επαγγελματικού χαρακτήρα και οι εκδοθείσες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών και των δυο χρήσεων κρίνονται ως ερασιτεχνικού χαρακτήρα και υπάγονται σε ΦΠΑ ως φορολογητέες, με συντελεστή 23%.

**Επειδή**, στις διατάξεις του άρθρου 28§2 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζονται τα ακόλουθα: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

**Επειδή**, περαιτέρω, στις διατάξεις του άρθρου 64 του Κ.Φ.Δ. με τίτλο «Επαρκής αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

**Επειδή**, συναφώς, στις διατάξεις του άρθρου 17§§1,2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 2690/1999) με τίτλο «Αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

**Επειδή**, από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

**Επειδή**, βάσει των αρχών της νομιμότητας, της χρηστής διοίκησης, της ασφάλειας δικαίου και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, οι οποίες μεταξύ άλλων διέπουν και νομιμοποιούν τη δράση της Δημόσιας Διοίκησης, και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 που ορίζει ότι η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών έχει την εξουσία να εξετάσει τόσο την νομιμότητα όσο και την ουσία της υπόθεσης με δυνατότητα να προβεί σε κάθε ενδεδειγμένη ενέργεια, προκειμένου να διαμορφώσει την τελική της κρίση.

**Επειδή**, από την ως άνω αλληλογραφία δεν προκύπτει εάν η ελεγχόμενη όφειλε να κατέχει από το νόμο άδεια της αρμόδιας αρχής για τη λειτουργία της ως φορέας εκπαίδευσης καθώς ο ΕΟΠΠΕΠ, σε σχετικό ερώτημα του ελέγχου, δεν απάντησε εάν προβλέπεται από το θεσμικό πλαίσιο, υποχρέωση της ελεγχόμενης απόκτησης σχετικής άδειας / αναγνώρισης.

**Επειδή, εφόσον** απαιτείτο από το νόμο άδεια της αρμόδιας αρχής για την παροχή των συγκεκριμένων υπηρεσιών εκπαίδευσης σε Η/Υ που παρείχε η ελεγχόμενη εταιρεία τότε οι εν λόγω υπηρεσίες απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. μόνο στην περίπτωση που η εταιρεία διαθέτει τη σχετική άδεια. Συνεπώς, σε αυτή την περίπτωση και οι υπηρεσίες που παρείχε η ελεγχόμενη και εξέδιδε τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών θα υπάγονται σε ΦΠΑ, ως φορολογητέες με συντελεστή 23%.

**Επειδή** η Φορολογική Αρχή δεν παρείχε σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την κρίση της ότι οι εκδοθείσες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών των ελεγχόμενων ετών 2013 και 2014 αφορούσαν υπηρεσίες εκπαίδευσης **ερασιτεχνικού χαρακτήρα** και υπάγονται σε ΦΠΑ, ως φορολογητέες με συντελεστή 23% καθώς από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι:

- Τα σεμινάρια που διοργάνωνε η ελεγχόμενη ήταν εξειδικευμένα σε θέματα Η/Υ και τα παρακολουθούσαν επαγγελματίες ή υπάλληλοι εταιρειών (μάλιστα κάποιες εταιρείες είχαν ενταχθεί σε προγράμματα ΛΑΕΚ και είχαν επιδοτηθεί από τον εν λόγω φορέα) στους οποίους η ελεγχόμενη εξέδιδε τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών.
- Τα εν λόγω σεμινάρια παρακολουθούσαν ταυτόχρονα και (κυρίως) σπουδαστές του Εθνικού Μετσόβιου Πολυτεχνείου ή άνεργοι μηχανικοί του Τεχνικού Επιμελητηρίου Ελλάδος στους οποίους η ελεγχόμενη για τις παρεχόμενες υπηρεσίες εξέδιδε αποδείξεις παροχής υπηρεσιών.

**Επειδή**, ο ορισμός της επαγγελματικής εκπαίδευσης (όπως έχει προαναφερθεί) καταλαμβάνει και τις περιπτώσεις εκείνες, στις οποίες ο λαβών την εκπαίδευση αποσκοπεί, εκμεταλλευόμενος αυτή, να ασκήσει επιτυχώς ορισμένο επάγγελμα, αδιαφόρως εάν το ασκούσε ή όχι μέχρι τότε. Επομένως ο ορισμός της επαγγελματικής εκπαίδευσης περιλαμβάνει όχι μόνο επαγγελματίες (στους οποίους εκδίδονται Τ.Π.Υ.) αλλά και φοιτητές ή αποφοίτους (στους οποίους εκδίδονται Α.Π.Υ.) οι οποίοι επιδιώκουν, μετά το πέρας της εκπαίδευσης, να έχουν αποκτήσει εξειδικευμένες γνώσεις προκειμένου να ασκήσουν επιτυχώς ορισμένο επάγγελμα.

**Επειδή**, ο έλεγχος δεν τεκμηρίωσε την κρίση του ότι η ίδια εκπαίδευση/ σεμινάριο, όταν οι συμμετέχοντες είναι επαγγελματίες, έχει τα χαρακτηριστικά της εξειδικευμένης επαγγελματικής κατάρτισης, ενώ όταν οι συμμετέχοντες είναι ιδιώτες (φοιτητές, απόφοιτοι σχολών), είναι ερασιτεχνικού χαρακτήρα.

**Επειδή**, βάσει των άνω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι ο έλεγχος προέβη σε εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή της διατάξεως του άρθρου 22§1 περ. ιβ' του ν.2859/2000 και των σχετικών εγκυκλίων, διαταγών σχετικά με την έννοια της επαγγελματικής εκπαίδευσης γίνεται δεκτός.

**Επειδή**, παρέλκει η εξέταση των υπολοίπων ισχυρισμών του προσφεύγοντος.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **29/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... **του** ....., **με ΑΦΜ:** ....., ως πρώην ομορρύθμου εταίρου, διαχειριστή και εκκαθαριστή της ήδη λυθείσας και εκκαθαρισθείσας ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», **ΑΦΜ:** ....., και την ακύρωση των υπ' αριθ. ..../2019 και ...../2019 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικών περιόδων 01/01-31/12/2013 και 01/01-15/12/2014, της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ,

#### **ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01 – 31/12/2013**

	<b>ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ</b>	<b>ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ</b>
ΦΠΑ	22.650,40 €	0,00
Πρόσθετος φόρος	23.230,25 €	0,00
<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>	<b>45.880,65 €</b>	<b>0,00</b>

#### **ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01 – 31/12/2014**

	<b>ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ</b>	<b>ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ</b>
ΦΠΑ	6.046,24€	0,00
Πρόσθετος φόρος)	1.813,87 €	0,00
<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>	<b>7.860,11 €</b>	<b>0,00</b>

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

**Ακριβές Αντίγραφο**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ**

**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 με υποχρέωση.