



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
**ΑΑΔΕ**



Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α1**

**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19

**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα

**Τηλέφωνο** : 2131604534

**ΦΑΞ** : 2131604567

Καλλιθέα, 19/02/2019

Αριθμός απόφασης: 690

### **ΑΠΟΦΑΣΗ**

#### **Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

**1.** Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

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. Την ΠΟΛ 1064/2017 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε ΦΕΚ Β 1440/27-4-2017.

**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 / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

**4.** Τη με ημερομηνία κατάθεσης **26/10/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της υπό εκκαθάρισης ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία ....., και τον διακριτικό τίτλο .....,

**ΑΦΜ:** ....., και της ..... με την επωνυμία ....., **ΑΦΜ** ....., με έδρα στην ....., υπό την ιδιότητά της ως μετόχου της υπό εκκαθάρισης ως άνω εταιρείας, κατά της υπ' αριθμ. .... /**2018** Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 01/06/2015-30/06/2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

**5.** Τη με αριθ. .... /**2018** Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 01/06/2015-30/06/2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ.

**6.** Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

**7.** Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **26/10/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της υπό εκκαθάρισης ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία ....., και τον διακριτικό τίτλο ....., **ΑΦΜ:** ....., και της ..... με την επωνυμία ....., **ΑΦΜ** ....., υπό την ιδιότητά της ως μετόχου της υπό εκκαθάρισης ως άνω εταιρείας, 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' αριθμ. .... /26-09-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 01/06/2015-30/06/201, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, καταλογίστηκε σε βάρος της πρώτης προσφεύγουσας ποσό φόρου 22.378,85€, πλέον πρόσθετος φόρος άρθρου 58 Κ.Φ.Δ., λόγω ανακρίβειας, ποσού 5.594,71 €, ήτοι συνολικό ποσό 27.973,56€.

Η ως άνω διαφορά φόρου εισοδήματος προέκυψε από το πόρισμα της από 26/09/2018 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, που διενεργήθηκε δυνάμει της με αριθ. .... /28-06-2018 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ..

Αιτία της ως άνω εντολής αποτέλεσε η υπ' αριθ. .... /14-10-2016 αίτηση της προσφεύγουσας για την επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου της με αριθ. .... /08-06-2016 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων, διαχειριστικής περιόδου 29/06/2015-06/06/2016, ύψους **43.757,70€**.

Το προς επιστροφή πιστωτικό υπόλοιπο φόρου εισοδήματος της ως άνω δήλωσης προέρχεται από τη διαφορά φόρου που παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε (κωδ. 010) ποσού 22.378,85, πλέον φόρου που προκαταβλήθηκε (κωδ. 008) ποσού 22.378,85 μείον τέλους επιτηδεύματος (κωδ. 911) ποσού 1.000,00€.

Σύμφωνα με το πόρισμα της ως άνω έκθεσης ελέγχου, ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει το ποσό των 22.378,85€ που απεικονίζεται στο κωδ. 010 της δήλωσης επειδή από τα στοιχεία που τέθηκαν στη διάθεσή του δεν αφορά ποσά φόρου που έχουν παρακρατηθεί, αλλά φόρο κερδών που αντιστοιχεί στα φορολογητέα κέρδη (86.072,51€ Χ26%) της υπ' αριθ. .... /28-07-2015 τροποποιητικής δήλωσης προηγούμενης φορολογικής περιόδου, ήτοι 26/06/2014-28/06/2015.

#### Ιστορικό

Την ..... /**2012** καταχωρίστηκε στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών το από ..... /**2012** πρακτικό της τακτικής Γενικής Συνέλευσης των μετόχων της πρώτης προσφεύγουσας (εφ' εξής αποκαλούμενη χάριν συντομίας ως η «εταιρεία»), **σύμφωνα με το οποίο αποφασίστηκε η λύση της εταιρείας και η θέση της σε εκκαθάριση.**

Την ..... /**2016** καταχωρήθηκε στο Γ.Ε.ΜΗ. με κωδικό αριθμό καταχώρησης ..... το από ..... /2016 πρακτικό της Τακτικής Γενικής Συνέλευσης των μετόχων της υπό εκκαθάριση ως άνω εταιρείας, σύμφωνα με το οποίο αποφασίστηκαν τα εξής:

1) Η έγκριση των οικονομικών καταστάσεων, της έκθεσης διαχείρισης των εκκαθαριστών και της έκθεσης ελέγχου των ελεγκτών, για την τελική χρήση (λήξη) εκκαθάρισης 30/06/2015-15/03/2016, οι οποίες καταχωρήθηκαν την ..... /2016 στο Γ.Ε.ΜΗ. με κωδικό αριθμό καταχώρησης .....

2) Η περάτωση της εκκαθάρισης της εταιρείας και η διανομή του προϊόντος αυτής.

3) Η απαλλαγή των εκκαθαριστών και ελεγκτών από κάθε ευθύνη αποζημίωσης για τα πεπραγμένα της τελευταίας διαχειριστικής περιόδου εκκαθάρισης 30/06/2016-15/03/2016.

Μετά τα ανωτέρω η εταιρεία διαγράφεται από το Γ.Ε.ΜΗ.

Οι προσφεύγουσες εταιρείες με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση, άλλως δε και όλως επικουρικώς τη μεταρρύθμιση της προσβαλλόμενης πράξης και την επιστροφή εντόκως του καταβληθέντος φόρου, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- **Ως προς τον περιορισμό του πιστωτικού υπολοίπου προς επιστροφή.**

Σύμφωνα με τις ΠΟΛ. 1084/2014, 1045/2015, 1060/2015, η περίοδος της εκκαθάρισης νοείται ως ενιαία για φορολογικούς σκοπούς και επομένως, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής ότι η εταιρεία ζητά την επιστροφή φόρου κερδών προηγούμενης χρήσης είναι αβάσιμος διότι η εταιρεία ζητά την επιστροφή φόρου που κατέβαλε στο πλαίσιο προσωρινής δήλωσης εκκαθάρισης, ο οποίος αφορούσε προσωρινά και συμπτωματικά κέρδη σε μια από τις χρήσεις της εκκαθάρισης, τα οποία τελικά υπερκαλύφθηκαν κατά την περάτωση αυτής από ζημιές.

- **Ως προς την μη νόμιμη επιβολή προστίμου ανακριβούς δήλωσης επί του ποσού του πιστωτικού υπολοίπου που κρίθηκε ως μη επιστρεπτέο.**

Σύμφωνα με το άρθρο 58§1 του ν.4174/2013, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση τα όσα δηλώθηκαν με τη δήλωση και του φόρου που καταλογίζεται. Ωστόσο, εν προκειμένω, δεν προέκυψε ποσό φόρου προς καταβολή αλλά αντιθέτως πιστωτικό υπόλοιπο προς επιστροφή.

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 68 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι:

«1. Τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες υποχρεούνται να δηλώνουν «ηλεκτρονικά» και όλα τα εισοδήματα τους στη Φορολογική Διοίκηση.

2. Η δήλωση υποβάλλεται «μέχρι και την τελευταία εργάσιμη ημέρα» του έκτου μήνα από το τέλος του φορολογικού έτους».

Για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που έχουν τεθεί υπό εκκαθάριση, η δήλωση υποβάλλεται μέσα σε ένα (1) μήνα από τη λήξη της εκκαθάρισης για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν κατά την περίοδο αυτή. Σε περίπτωση παράτασης της εκκαθάρισης πέραν του έτους υποβάλλεται προσωρινή δήλωση για τα εισοδήματα κάθε έτους - μέσα σε ένα (1) μήνα από τη λήξη του, επιφυλασσομένης της υποβολής οριστικής δήλωσης συγχρόνως με τη λήξη της εκκαθάρισης. Για τα διαλυόμενα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες, για τα οποία δεν επιβάλλεται από το νόμο εκκαθάριση, η δήλωση υποβάλλεται μέσα σε ένα (1) μήνα από τη διάλυση και σε κάθε περίπτωση πριν από τη διάθεση με οποιονδήποτε τρόπο των περιουσιακών στοιχείων τους.

3. Ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπολογίζεται με βάση την ετήσια φορολογική δήλωση του φορολογούμενου και το ποσό της φορολογικής οφειλής καθορίζεται σύμφωνα με τα άρθρα 31 και 32 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, κατόπιν έκπτωσης:

- α) του φόρου που παρακρατήθηκε,
- β) του φόρου που προκαταβλήθηκε,

γ) του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή σύμφωνα με το άρθρο 9.[...]

**Επειδή**, με τις διατάξεις της **ΠΟΛ. 1045/2015** ορίζεται ότι:

«Σε συνέχεια της ΠΟΛ. 1084/24-3-2014 (ΑΔΑ: ΒΙΗΡΗ-ΞΦΗ) εγκυκλίου, με την οποία δόθηκαν οδηγίες στις Δ.Ο.Υ. ως προς τη λύση και θέση σε εκκαθάριση των κεφαλαιουχικών και προσωπικών εταιρειών, με την παρούσα, παρέχονται διευκρινίσεις αναφορικά με τη διακοπή της επιχειρηματικής δραστηριότητας των φυσικών, νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.

Στις περιπτώσεις που, τα πρόσωπα αυτά, δεν τίθενται σε εκκαθάριση, υποβάλλουν το ίδιο έντυπο, εντός δέκα (10) ημερών από τη λύση τους ή την παύση των εργασιών τους, κατά περίπτωση.

Ειδικότερα:

α. Ως προς τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που έχουν εγγραφεί στο Γ.Ε.ΜΗ., η αρμόδια υπηρεσία του Υπουργείου Ανάπτυξης και Ανταγωνιστικότητας, μας γνώρισε ότι:

- Όταν μία κεφαλαιουχική εταιρεία (Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ι.Κ.Ε.) λύεται, τίθεται σε όλες τις περιπτώσεις - με εξαίρεση την πτώχευση - υποχρεωτικά εκ του νόμου σε εκκαθάριση. Η περάτωση της εκκαθάρισης είναι αυτή που επιφέρει τη λήξη της νομικής προσωπικότητας και ακολούθως η εταιρεία διαγράφεται από το Γ.Ε.ΜΗ.

Ο ισολογισμός λήξης της εκκαθάρισης καταχωρείται στο Γ.Ε.ΜΗ. και εκδίδεται ανακοίνωση διαγραφής του νομικού προσώπου, στην οποία αναφέρεται η ημερομηνία καταχώρησης του ισολογισμού λήξης της εκκαθάρισης στο Γ.Ε.ΜΗ. και ο σχετικός Κωδικός Αριθμός Καταχώρησης (Κ.Α.Κ.). Η οριστική παύση των εργασιών του νομικού προσώπου επέρχεται από την καταχώρηση του ισολογισμού λήξης της εκκαθάρισης στο Γ.Ε.ΜΗ.

Ως εκ τούτου, με την υποβολή της δήλωσης διακοπής εργασιών κεφαλαιουχικής εταιρείας συνυποβάλλεται ευκρινές φωτοαντίγραφο της ανακοίνωσης διαγραφής της από το Γ.Ε.ΜΗ. και καταχωρείται, ως ημερομηνία διακοπής, στο υποσύστημα Μητρώου, η ημερομηνία καταχώρησης στο Γ.Ε.ΜΗ. του ισολογισμού λήξης της εκκαθάρισης.»

**Επειδή**, με τις διατάξεις της **ΠΟΛ. 1060/2015** ορίζεται ότι:

«Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις του άρθρου 68 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 9 του Ν.[4172/2013](#) (ΦΕΚ Α'167) σχετικά με την υποχρέωση υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος των νομικών προσώπων και των νομικών οντοτήτων, την καταβολή του φόρου και την πίστωση φόρου αλλοδαπής, καθώς και του άρθρου 71 του ίδιου νόμου αναφορικά με την προκαταβολή του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

Αρθρα 68 και 9

Υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων και καταβολή του φόρου, καθώς και πίστωση φόρου αλλοδαπής

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 68 του Ν.[4172/2013](#) ορίζεται ρητά, ότι όλα τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες, όπως αυτά νοούνται στο άρθρο 2 του ίδιου νόμου και τα οποία είναι υποκείμενα φόρου με βάση τις διατάξεις του άρθρου 45, υποχρεούνται σε υποβολή δήλωσης φορολογίας στη Φορολογική Διοίκηση ηλεκτρονικά για όλα τα εισοδήματά τους, ανεξαρτήτως αν τα εν λόγω εισοδήματα

υπόκεινται ή όχι σε φορολογία, με εξαίρεση τα γραφεία ή υποκαταστήματα αλλοδαπών ναυτιλιακών επιχειρήσεων που εγκαθίστανται στην Ελλάδα με βάση τις διατάξεις του άρθρου 25 του Ν.[27/1975](#) , για τα οποία έχει γίνει δεκτό από την Διοίκηση ότι δεν υποχρεούνται σε υποβολή δήλωσης φόρου εισοδήματος για το απαλλασσόμενο κατά τις διατάξεις αυτές εισόδημα (σχετ. το Δ12Β 1168995 ΕΞ2014/19.12.2014 έγγραφό μας). Διευκρινίζεται, ότι υποχρέωση υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος υφίσταται και στην περίπτωση που τα πιο πάνω νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες δεν αποκτούν εισόδημα.[...]

2. Με την παράγραφο 2 του άρθρου αυτού ορίζεται, ότι η δήλωση φορολογίας υποβάλλεται μέχρι και την τελευταία ημέρα του έκτου μήνα από το τέλος του φορολογικού έτους, όπως αυτό ορίζεται στο άρθρο 8 του ίδιου νόμου. Για τον υπολογισμό της εκπνοής της προθεσμίας αυτής εφαρμόζονται οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 7 του Ν.[4174/2013](#) .

Για παράδειγμα, ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία με φορολογικό έτος από 1.01.2014 έως 31.12.2014 υποχρεούται σε υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος μέχρι τις 30.06.2015, ενώ με φορολογικό έτος από 1.07.2014 έως 30.06.2015 υποχρεούται σε υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος μέχρι τις 31.12.2015.

[...] Διευκρινίζεται, ότι τα ανωτέρω ισχύουν και σε περίπτωση που νομικό πρόσωπο/ νομική οντότητα τίθεται σε εκκαθάριση, για το φορολογικό έτος πριν από την περίοδο της εκκαθάρισης.

Όπως έχει γίνει δεκτό από τη Διοίκηση με την ΠΟΛ.1084/24.03.2014 εγκύκλιο, ως χρόνος έναρξης της περιόδου της εκκαθάρισης για τις κεφαλαιουχικές εταιρείες (Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ι.Κ.Ε.) λογίζεται η ημερομηνία καταχώρησης της σχετικής απόφασης των αρμόδιων οργάνων (γενική συνέλευση μετόχων ή εταίρων) στο Γ.Ε.ΜΗ. (Γενικό Εμπορικό Μητρώο), ενώ για τις προσωπικές εταιρείες (Ο.Ε., Ε.Ε.), η ημερομηνία καταχώρησης στο Γ.Ε.ΜΗ. της απόφασης των μελών ή εταίρων ή του καταστατικού λύσης της εταιρείας. Σε περίπτωση λύσης κεφαλαιουχικής ή προσωπικής εταιρείας λόγω παρόδου του χρόνου διάρκειας, ως χρόνος έναρξης της περιόδου της εκκαθάρισης λαμβάνεται υπόψη η επομένη της ημερομηνίας λήξης της διάρκειάς της.

[...] Για παράδειγμα, ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία με φορολογικό έτος που λήγει στις 31.12.2014 και η οποία τίθεται σε εκκαθάριση στις 14.05.2015, υποχρεούται σε υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος μέχρι τις 30.11.2015 για το φορολογικό έτος που έληξε πριν από την περίοδο της εκκαθάρισης (ήτοι, από 1.01.2015 έως 13.05.2015). Αντίστοιχα, σε περίπτωση που το φορολογικό έτος της Α.Ε. λήγει στις 30.06.2015 και τεθεί σε εκκαθάριση στις 15.09.2015, υποχρεούται σε υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος μέχρι τις 31.03.2016 για το φορολογικό έτος που έληξε πριν από την περίοδο της εκκαθάρισης (ήτοι, από 1.07.2015 έως 14.09.2015).

Ειδικά για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που έχουν τεθεί υπό εκκαθάριση, η δήλωση υποβάλλεται μέσα σε ένα (1) μήνα από τη λήξη της εκκαθάρισης για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν κατά την περίοδο αυτή και σε περίπτωση παράτασης της εκκαθάρισης πέραν του έτους (ήτοι, πέραν των δώδεκα μηνών), υποβάλλεται προσωρινή δήλωση για τα εισοδήματα κάθε έτους μέσα σε ένα (1) μήνα από τη λήξη του, επιφυλασσομένης της υποβολής οριστικής δήλωσης συγχρόνως με τη λήξη της εκκαθάρισης.

Για παράδειγμα, ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία για το χρονικό διάστημα που βρίσκεται σε εκκαθάριση (για παράδειγμα, από 14.05.2015 μέχρι 20.02.2017), υποχρεούται σε υποβολή προσωρινής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος μέχρι τις 13.06.2016 για τα εισοδήματα του έτους από 14.05.2015 έως

13.05.2016 και σε υποβολή οριστικής δήλωσης μέχρι τις 20.03.2017 για τα εισοδήματα ολόκληρης της περιόδου της εκκαθάρισης.

Όσον αφορά στο χρόνο λήξης της περιόδου της εκκαθάρισης, από τη Διοίκηση έχει γίνει δεκτό με την ΠΟΛ.1045/10.02.2015 εγκύκλιο ότι για τις κεφαλαιουχικές και προσωπικές εταιρείες με διπλογραφικά βιβλία, λαμβάνεται υπόψη η ημερομηνία καταχώρησης στο Γ.Ε.ΜΗ. του ισολογισμού λήξης της εκκαθάρισης. [...]

3. Με την παράγραφο 3 του άρθρου αυτού προσδιορίζεται ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, ο οποίος υπολογίζεται με βάση την ετήσια φορολογική δήλωση του φορολογούμενου και το ποσό της φορολογικής οφειλής καθορίζεται με βάση τα άρθρα 31 (άμεσος προσδιορισμός του φόρου που προκύπτει χωρίς περαιτέρω ενέργεια, ταυτόχρονα με την υποβολή της φορολογικής δήλωσης) και 32 (διοικητικός προσδιορισμός του φόρου) του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ( Ν.[4174/2013](#) ), μετά την έκπτωση:

α) του φόρου που παρακρατήθηκε,

β) του φόρου που προκαταβλήθηκε και

γ) του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή με βάση το άρθρο 9 του Ν.[4172/2013](#). [...]

Σε περίπτωση που το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο, η επιπλέον διαφορά επιστρέφεται, κατά ρητή διατύπωση του νόμου, γιατί, σε αντίθετη περίπτωση, θα είχαμε επιβολή διπλής φορολογίας. [...]

**Επειδή**, με τις διατάξεις της **ΠΟΛ.1088/2016** ορίζεται μεταξύ άλλων:

«[...]Φορολογική μεταχείριση ζημίας σε περίπτωση εκκαθάρισης

Σε περίπτωση εκκαθάρισης που διαρκεί πέραν του έτους, ενδεχόμενη ζημία που προκύπτει στην τελευταία χρήση ή φορολογικό έτος πριν από την έναρξη της εκκαθάρισης μεταφέρεται για συμψηφισμό με τα κέρδη/ζημίες της λήξης της εκκαθάρισης, καθόσον η περίοδος της εκκαθάρισης νοείται ως ενιαία για φορολογικούς σκοπούς, οπότε και υποβάλλεται η οριστική δήλωση με βάση τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 68 του ν.4172/2013. Τυχόν ζημία που προκύπτει από προσωρινές δηλώσεις δεν υπόκειται στον περιορισμό του χρόνου συμψηφισμού δεδομένου ότι το αποτέλεσμα προκύπτει στο χρόνο υποβολής της οριστικής δήλωσης. Σε αντίθετη περίπτωση, η εν λόγω ζημία δεν θα αναγνωριζόταν, καθόσον στην πλειοψηφία των περιπτώσεων η περίοδος της εκκαθάρισης διαρκεί πέραν της πενταετίας. Τα ανωτέρω δεν ισχύουν σε περίπτωση αναβίωσης της επιχείρησης, δηλαδή όσες ζημίες είχαν προκύψει πριν από τη θέση της σε εκκαθάριση, εμπίπτουν στον περιορισμό της πενταετίας, καθώς σε περίπτωση αναβίωσης δεν ολοκληρώνεται η διαδικασία της εκκαθάρισης. [...]

**Επειδή, εν προκειμένω**, διενεργήθηκε έλεγχος δυνάμει της με αριθ. ....../28-06-2018 εντολής έλεγχου στην πρώτη προσφεύγουσα εταιρεία.

**Επειδή**, αιτία ελέγχου αποτέλεσε η υπ' αριθ. ....../14-10-2016 αίτηση της προσφεύγουσας για την επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου της με αριθ. ....../08-06-2016 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων, διαχειριστικής περιόδου 29/06/2015-06/06/2016, ύψους **43.757,70€**.

**Επειδή**, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου,

Με το από ....../2012 πρακτικό της τακτικής Γενικής Συνέλευσης των μετόχων της πρώτης προσφεύγουσας, **αποφασίστηκε η λύση της εταιρείας και η θέση της σε εκκαθάριση και**

**Την** ...../2016 καταχωρήθηκε στο Γ.Ε.ΜΗ. το από ...../2016 πρακτικό της Τακτικής Γενικής Συνέλευσης των μετόχων της υπό εκκαθάριση ως άνω εταιρείας, σύμφωνα με το οποίο αποφασίστηκαν τα εξής:

1) Η έγκριση των οικονομικών καταστάσεων, της έκθεσης διαχείρισης των εκκαθαριστών και της έκθεσης ελέγχου των ελεγκτών, για την τελική χρήση (λήξη) εκκαθάρισης 30/06/2015-15/03/2016,

2) Η περάτωση της εκκαθάρισης της εταιρείας και η διανομή του προϊόντος αυτής.

**Επειδή**, βάσει των προαναφερομένων διατάξεων που ορίζουν ότι η περίοδος της εκκαθάρισης νοείται ως ενιαία για φορολογικούς σκοπούς, οπότε και υποβάλλεται η οριστική δήλωση με βάση τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 68 του ν.4172/2013, η περίοδος εκκαθάρισης της προσφεύγουσας εταιρείας ήταν από 29/06/2012 έως 06/06/2016, οπότε και δημοσιεύτηκε στο Γ.Ε.ΜΗ. ο ισολογισμός λήξης της εκκαθάρισης.

**Επειδή**, κατά την περίοδο της εκκαθάρισης η προσφεύγουσα υπέβαλε τις κάτωθι προσωρινές και οριστικές δηλώσεις:

- Την με αριθ. ..../29-07-2013 αρχική προσωρινή δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικής περιόδου 30/06/2012-29/06/2013, με την οποία η προσφεύγουσα δήλωσε ζημιές (κωδ. 449) ύψους 223.552,30€. Κατά την εκκαθάριση του φόρου προέκυψε πιστωτικό ποσό για επιστροφή (κωδ. 703) ύψους 20.139,94€ που προέρχεται από παρακρατούμενους φόρους από εισοδήματα από τόκους.
- Την με αριθ. ..../29-07-2014 αρχική προσωρινή δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικής περιόδου 30/06/2013-29/06/2014, με την οποία η προσφεύγουσα δήλωσε ζημιές (κωδ. 449) ύψους 27.526,36€. Κατά την εκκαθάριση του φόρου προέκυψε χρεωστικό ποσό για βεβαίωση (κωδ. 704) ύψους 1.000,00€, που αφορά τέλος επιτηδεύματος του ν.3986/2011.
- Την με αριθ. ..../25-05-2016 τροποποιητική προσωρινή δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικής περιόδου 30/06/2013-29/06/2014, με την οποία η προσφεύγουσα δήλωσε ζημιές (κωδ. 449) ύψους 151.511,58€. Κατά την εκκαθάριση του φόρου προέκυψε χρεωστικό ποσό για βεβαίωση (κωδ. 704) ύψους 1.000,00€, που αφορά τέλος επιτηδεύματος του ν.3986/2011.
- Την με αριθ. ..../28-07-2015 αρχική προσωρινή δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικής περιόδου 29/06/2014-28/06/2015, με την οποία η προσφεύγουσα δήλωσε κέρδη (κωδ. 048) ύψους 86.072,51€. Κατά την εκκαθάριση του φόρου προέκυψε χρεωστικό ποσό για βεβαίωση (κωδ. 704) ύψους 41.281,93€, που αναλύεται σε φόρο που αναλογεί  $(86.072,51 \times 26\%) = 22.378,85\text{€}$  (κωδ. 004), πλέον προκαταβολή φόρου τρέχοντος φορολ. έτους 17.903,08€ (κωδ. 014) και πλέον τέλος επιτηδεύματος του ν.3986/2011 ποσού 1.000,00€ (κωδ. 911).
- Την με αριθ. ..../28-07-2015 τροποποιητική προσωρινή δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικής περιόδου 29/06/2014-28/06/2015, με την οποία η προσφεύγουσα δήλωσε κέρδη (κωδ. 048) ύψους 86.072,51€. Κατά την εκκαθάριση του φόρου προέκυψε χρεωστικό ποσό για βεβαίωση (κωδ. 704) ύψους 45.757,70€, που αναλύεται σε φόρο που αναλογεί  $(86.072,51 \times 26\%) = 22.378,85\text{€}$  (κωδ. 004), πλέον προκαταβολή φόρου τρέχοντος φορολ. έτους 22.378,85€ (κωδ. 014) και τέλος επιτηδεύματος του ν.3986/2011 ποσού 1.000,00€ (κωδ. 911).

- Την με αριθ. ....../08-06-2016 αρχική οριστική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικής περιόδου 29/06/2015-06/06/2016, με την οποία η προσφεύγουσα δήλωσε ζημιές (κωδ. 338) ύψους 9.961,22€, πλέον ζημιές παρελθουσών χρήσεων 288.961,37€, ήτοι συνολική ζημιά (κωδ. 400) ύψους 298.922,59€. Κατά την εκκαθάριση του φόρου προέκυψε πιστωτικό ποσό για επιστροφή (κωδ. 750) ύψους 43.757,70€, που αναλύεται σε φόρος που παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε (αφορά κέρδη χρήσης 29/06/14-28/06/2015) (κωδ. 010) ποσού **22.378,85**, πλέον φόρος που προκαταβλήθηκε (κωδ. 008) ποσού 22.378,85€ μείον τέλος επιτηδεύματος του ν.3986/2011, ποσού 1.000,00€ (κωδ. 911).

**Επειδή**, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε το ποσό των 22.378,85€ που απεικονίζεται στο κωδ. 010 της με αριθ. ....../08-06-2016 δήλωσης επειδή από τα στοιχεία που τέθηκαν στη διάθεσή του δεν αφορά ποσά φόρου που έχουν παρακρατηθεί, αλλά φόρο κερδών που αντιστοιχεί στα φορολογητέα κέρδη (86.072,51€ X26%) της υπ' αριθ. ....../28-07-2015 τροποποιητικής δήλωσης προηγούμενης φορολογικής περιόδου, ήτοι 26/06/2014-28/06/2015.

**Επειδή**, εν συνεχεία με την υπ' αριθμ. ....../26-09-2018 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 01/06/2015-30/06/201, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ποσό φόρου 22.378,85€, πλέον πρόσθετος φόρος άρθρου 58 Κ.Φ.Δ., λόγω ανακρίβειας, ποσού 5.594,71 €, ήτοι συνολικό ποσό 27.973,56€.

**Επειδή**, με την υπό κρίση προσφυγή η προσφεύγουσα επικαλείται ότι σύμφωνα με τις ΠΟΛ. 1084/2014, 1045/2015, 1060/2015, η περίοδος της εκκαθάρισης νοείται ως ενιαία για φορολογικούς σκοπούς, οπότε και υποβάλλεται η οριστική δήλωση. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής ότι η εταιρεία ζητά την επιστροφή φόρου κερδών προηγούμενης χρήσης είναι αβάσιμος διότι η εταιρεία ζητά την επιστροφή φόρου που κατέβαλε στο πλαίσιο προσωρινής δήλωσης εκκαθάρισης, ο οποίος αφορούσε προσωρινά και συμπτωματικά κέρδη σε μια από τις χρήσεις της εκκαθάρισης, τα οποία τελικά υπερκαλύφθηκαν κατά την περάτωση αυτής από ζημιές.

**Επειδή**, από το υποσύστημα εσόδων του πληροφορικού συστήματος taxis της ΑΑΔΕ προκύπτει ότι η προσφεύγουσα έχει καταβάλει το φόρο ύψους **45.757,70€** που βεβαιώθηκε με ην με αριθ. ....../28-07-2015 τροποποιητική προσωρινή δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικής περιόδου 30/06/2014-29/06/2015. Συγκεκριμένα έχει καταβληθεί το ποσό των 40.456,29€ την 29/06/2015, το ποσό των 843,72€ την 26/10/2015 και το ποσό των 4.3876,25€ την 26/11/2015.

**Επειδή**, βάσει της εγκυκλίου με την οποία ορίστηκε ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων φορολογικού έτους 2016, στο κωδ. 010 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων αναγράφεται το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε, τόσο για εισοδήματα του τρέχοντος φορολογικού έτους, όσο και για εισοδήματα προηγούμενων φορολογικών ετών (αποθεματικά) σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησής τους.

**Επειδή**, βάσει των ως άνω διατάξεων και πραγματικών περιστατικών προκύπτει ότι ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η περίοδος της εκκαθάρισης νοείται ως ενιαία για φορολογικούς σκοπούς και ότι το ποσό των 22.378,85€ δεν αφορά φόρο κερδών προηγούμενης φορολογικής περιόδου αλλά της περιόδου εκκαθάρισης είναι νόμω βάσιμος και με την παρούσα απόφαση γίνεται δεκτός.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 42 του ν. 4174/2013: «1. Εάν ο φορολογούμενος δικαιούται επιστροφή φόρου, η Φορολογική Διοίκηση, αφού συμψηφίσει τους οφειλόμενους από τον φορολογούμενο φόρο με το ποσό προς επιστροφή, προβαίνει στην επιστροφή της τυχόν προκύπτουσας διαφοράς. 2. Το επιστρεπτέο ποσό καταβάλλεται στον φορολογούμενο εντός ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή έγγραφου αιτήματος του φορολογουμένου, εκτός εάν προβλέπεται μικρότερο χρονικό διάστημα από άλλη διάταξη της φορολογικής νομοθεσίας.»

**Επειδή**, με τις διατάξεις των παρ. 2 και 4 του άρθρου 53 του ν. 4174: «2. Σε περίπτωση καταβολής υπερβάλλοντος ποσού φόρου (αχρεώστητη καταβολή), καταβάλλονται τόκοι στον φορολογούμενο για τη χρονική περίοδο από την ημερομηνία αίτησης επιστροφής του υπερβάλλοντος ποσού φόρου μέχρι την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του, εκτός εάν η επιστροφή φόρου ολοκληρωθεί εντός ενενήντα (90) ημερών από την παραλαβή από τη Φορολογική Διοίκηση της αίτησης επιστροφής φόρου του φορολογουμένου. Για τους σκοπούς του προηγούμενου εδαφίου, εάν το υπερβάλλον ποσό φόρου συμψηφιστεί με άλλες οφειλές, το ποσό θεωρείται ότι επιστράφηκε κατά το χρόνο διενέργειας του συμψηφισμού. 3. [...]. 4. Ο Υπουργός Οικονομικών με απόφασή του, ορίζει τα επιτόκια υπολογισμού τόκων, καθώς και όλες τις αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.»

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 16 του άρ. 72 του ν. 4174/2013: «16. Το άρθρο 53 παρ. 2 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας εφαρμόζεται για αιτήσεις επιστροφής που υποβάλλονται από την 1.1.2014 και εφεξής.»

**Επειδή**, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 2 και 3 της υπ' αριθμ. ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ 2013/31.12.2013 (ΦΕΚ Β' 19/10.1.2014) απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κατάθεσης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, με την οποία διατυπώνεται (και) αίτημα του προσφεύγοντος για επιστροφή του τυχόν προκύπτοντος ως αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού ΦΕΦΠ: «2. Το ύψος του επιτοκίου υπολογισμού των τόκων της παραγράφου 2 του άρθρου 53 του ν. 4174/2013 (Α' 170) που καταβάλλονται στον φορολογούμενο ορίζεται ως το επιτόκιο πράξεων Κύριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (ΜΡΟ) που ισχύει κατά την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του φόρου, πλέον πέντε και εβδομήντα πέντε (5,75) εκατοστιαίες μονάδες, ετησίως.»

«3. Το επιτόκιο των ανωτέρω παραγράφων δεν μεταβάλλεται κατά το μέρος που αφορά το επιτόκιο των πράξεων Κύριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (ΜΡΟ) πριν την εκάστοτε σωρευτική μεταβολή αυτού κατά μία (1) εκατοστιαία μονάδα λαμβανομένου ως βάση υπολογισμού του επιτοκίου που ισχύει κατά την έναρξη ισχύος της παρούσας.»

**Επειδή**, από τις προαναφερθείσες διατάξεις προκύπτει ότι, από την 01.01.2014 και μετά, η Φορολογική Διοίκηση και εν προκειμένω η αρμόδια Δ.Ο.Υ., εφόσον διενεργεί επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού φόρου ή εισφοράς, μετά την πάροδο των 90 ημερών από την υποβολή της σχετικής αίτησης του

φορολογούμενου, οφείλει να υπολογίζει και να επιστρέφει τόκους. Η τοκοφορία αρχίζει από την ημερομηνία υποβολής του σχετικού αιτήματος και οι τόκοι υπολογίζονται, σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις και αποφάσεις περί καθορισμού των επιτοκίων του άρθρου 53 του ν.4174/2013, μέχρι και την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού φόρου ή εισφοράς.

**Επειδή**, σύμφωνα με τα ανωτέρω αναφερόμενα, το αίτημα της προσφεύγουσας περί έντοκης επιστροφής κρίνεται βάσιμο και πρέπει να γίνει αποδεκτό.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **26/10/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της υπό εκκαθάρισης ανώνυμης εταιρείας με την ....., και τον διακριτικό τίτλο ....., **ΑΦΜ:** ....., και της ..... με την επωνυμία ....., **ΑΦΜ** ....., και **την ακύρωση** την ακύρωση της με αριθ. .... /**2018** Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 01/06/2015-30/06/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ.

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

**Φορολογική Περίοδος 29/06/2015-06/06/2016**

#### **ΕΙΣΟΔΗΜΑ**

|                                    | ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ      | ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ     |
|------------------------------------|--------------------|---------------|
| Φόρος Εισοδήματος                  | 22.378,85 €        | 0,00 €        |
| Πρόσθετος φόρος λόγω άρθρου 58 ΚΦΔ | 5.594,71 €         | 0,00 €        |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>         | <b>27.973,56 €</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 ΦΑΚΟΣ**

**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 .