



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 08/03/2019

Αριθμός Απόφασης: 836

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 1064/12.04.2017 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 αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 09/11/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με ΑΦΜ, που είχε έδρα στην, κατά της υπ' αριθμ. /2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, φορολογικού έτους 2016, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ. /2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, φορολογικού έτους 2016, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 02/10/2018 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος Υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 09/11/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της 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' αριθ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά οφειλόμενου φόρου εισοδήματος ποσού ύψους 11.334,72 €, πλέον προσαυξήσεων του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού 5.667,36 €, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού ύψους 17.002,08 €. Η ως άνω πράξη εδράζεται επί της από 02/10/2018 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, που διενεργήθηκε προκειμένου να εξακριβωθεί η συνδρομή των προϋποθέσεων επιστροφής παρακρατηθέντων φόρων της διαχειριστικής περιόδου 1/1/2016-31/12/2016, που ζητούσε η προσφεύγουσα με την οικεία δήλωση φορολογίας εισοδήματος, καθώς και την εν γένει ορθή τήρηση των διατάξεων περί φορολογίας εισοδήματος κατά την ίδια περίοδο. Συγκεκριμένα η προσφεύγουσα προέβη σε διακοπή εργασιών με ημερομηνία διακοπής την 06/06/2017. Εκ του γεγονότος αυτού, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε στις εκπιπτόμενες δαπάνες της επιχείρησης τρία τιμολόγια παροχής υπηρεσιών συνολικής καθαρής αξίας 33.495,24 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 8.038,86 ευρώ, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 41.533,60 ευρώ, τα οποία είχαν εκδοθεί κατά το ελεγχόμενο φορολογικό έτος και είχαν καταχωρηθεί στα τηρούμενα απλογραφικά βιβλία της προσφεύγουσας με την αιτιολογία ότι αυτά εξοφλήθηκαν ταμειακά 13 μήνες μετά την οριστική λύση και διακοπή της εταιρείας και κατά συνέπεια αποτελούν μη νόμιμες εξοφλήσεις, λόγω του ότι με τον τελικό ισολογισμό εκκαθάρισεως έχουν τελειώσει όλες οι πράξεις ρευστοποιήσεως των περιουσιακών στοιχείων της εταιρείας, όλα τα πάγια και κυκλοφορούντα στοιχεία έχουν πωληθεί και έχει εισπραχθεί το τίμημά τους, επίσης έχουν εισπραχθεί όλες οι απαιτήσεις και έχουν εξοφληθεί όλες οι υποχρεώσεις της προς τρίτους. Επιπλέον, δεν αναγνωρίστηκε ποσό ύψους 5.590, 06 ευρώ, το οποίο αφορά αμοιβές προσωπικού, λόγω του ότι σύμφωνα με έγγραφο του ΕΦΚΑ το σύνολο των αμοιβών προσωπικού της προσφεύγουσας για το ελεγχόμενο φορολογικό έτος ανήρχετο σε 186.706,77 ευρώ και όχι όπως είχε δηλώσει η προσφεύγουσα σε 192.296,83 ευρώ.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

«Με βάση τις διατάξεις; του Νόμου περί προσωπικών εταιρειών, στην ετερ/θμη εταιρεία, ο ομόρρυθμος εταίρος ευθύνεται απεριορίστως και εις ολόκληρο με την προσωπική του περιουσία για τα χρέη της εταιρείας προς τρίτους.Περαιτέρω, κατά τον Κώδικα Φορ. Εισ., τα Ε.Λ.Π. και τα Δ.Λ.Π., τα βιβλία της δεύτερης κατηγορίας δεν εξάγουν λογιστικό αποτέλεσμα αφού δεν αντικρίζουν λογαριασμό χρεωπιστώσεων ή υποχρεώσεων, παρά μόνο ΕΣΟΔΑ – ΕΞΟΔΑ.... Στις προσωπικές εταιρείες, τα χρέη της εταιρείας αυτοδικαίως και χωρίς άλλη διαδικασία μεταβιβάζονται στους ομόρρυθμους εταίρους ή στον ομόρρυθμο εταίρο ο οποίος ευθύνεται

απεριορίστως και εις ολόκληρον για την καταβολή τους.... Στην περίπτωση αγορών με πίστωση ή όταν ως προς την καταβολή του τιμήματος η προσωπική εταιρεία έχει καταστεί υπερήμερη, το γεγονός (της πίστωσης ή υπερημερίας) δεν αντικρίζεται μεν στον Ισολογισμό της εκκαθαρίσεως, αλλά είτε η εταιρεία κατά πλασματική αναβίωση, είτε οι ευθυνόμενοι κατά Νόμο εταίροι, υποχρεούνται στην καταβολή και μετά την τυπική εκκαθάριση της εταιρείας, ειδικά δε η τελευταία, αφού όπως προαναφέρθηκε, ενάγεται και μετά το πέρας της εκκαθαρίσεως..... Στην συγκεκριμένη περίπτωση, όπως αποδεικνύεται από τα προσαγόμενα έγγραφά μου (τιμολόγια και αποδείξεις πληρωμής) κατά την χρήση 1/1-31/12/2016, καταχώρησα τις επίμαχες δαπάνες στα Βιβλία μου με νόμιμα παραστατικά. Επομένως όφειλα να καταβάλλω το αντίστοιχο τίμημα, η οφειλή δε αυτή αυτομάτως μετακυλίσθηκε κατά Νόμο, στην Ομ/μο εταίρο της εταιρείας, υπογράφουσα την παρούσα,, η οποία ως οφειλέτρια για το ρηθέν χρέος της εταιρείας, το κατέβαλλε για λογαριασμό της τελευταίας. Κατόπιν της ανωτέρω καταβολής, η καταχωρηθείσα δαπάνη πιστοποιείται ως έξοδο και κατ'εσφαλμένη εκτίμηση ο διενεργηθείς φορολογικός έλεγχος, δεν την αναγνώρισε, αφού προκειμένης της αναγνωρίσεως εκπεστέας δαπάνης, δεν ενδιαφέρει το πότε καταβλήθηκε η αξία της, αλλά αυτή καθαυτή η καταβολή. Όσον αφορά στην δαπάνη των 5.590 ευρώ για εργατικές και εργοδοτικές εισφορές και αυτή αποδεικνύεται από τα σχετικά προσαγόμενα έγγραφά μου, ότι καταβλήθηκε, έστω και εκ των υστέρων, νομίμως καθά προαναφέρθηκαν.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι:

«Άρθρο 22

Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων «του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε.» οι οποίες:

- α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της,
- β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της «αγοραίας», στη βάση «των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση».
- γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.»

Επειδή, περαιτέρω σύμφωνα με το άρθρο 23, όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει, του ιδίου ως άνω νόμου ορίζεται ότι:

«Άρθρο 23

Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

- α) τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους, εκτός από τα τραπεζικά δάνεια, "διατραπεζικά δάνεια, καθώς και τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν ανώνυμες εταιρείες"

κατά το μέτρο που υπερβαίνουν τους τόκους που θα προέκυπταν εάν το επιτόκιο ήταν ίσο με το επιτόκιο των δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις, όπως αυτό αναφέρεται στο στατιστικό δελτίο οικονομικής συγκυρίας της Τράπεζας της Ελλάδος για την πλησιέστερη χρονική περίοδο πριν την ημερομηνία δανεισμού,

β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής,

γ) οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές,

δ) προβλέψεις [για διαγραφή επισφαλών απαιτήσεων] εκτός των οριζομένων στο άρθρο 26,

ε) πρόστιμα και ποινές, περιλαμβανομένων των προσαυξήσεων,

στ. Η παροχή αμοιβών σε χρήμα ή είδος που συνιστούν ποινικό αδίκημα,

ζ) ο φόρος εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένων του τέλους επιτηδεύματος και των έκτακτων εισφορών, που επιβάλλεται για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε., καθώς και ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπτόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ.Π.Α. εισροών,

η) το τεκμαρτό μίσθωμα της παραγράφου 2 του άρθρου 39 σε περίπτωση ιδιόχρησης κατά το μέτρο που υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου,

θ) οι δαπάνες για την οργάνωση και διεξαγωγή ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων που αφορούν στη σίτιση και διαμονή πελατών ή εργαζομένων της κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης,

ι) οι δαπάνες για τη διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων, σίτισης και διαμονής φιλοξενούμενων προσώπων κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης,

ια) οι δαπάνες ψυχαγωγίας. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση που η επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογούμενου έχει ως κύριο αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών ψυχαγωγίας και οι δαπάνες αυτές πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της δραστηριότητας αυτής,

ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες και

ιγ) το σύνολο των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος μη συνεργάσιμο ή που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Κ.Φ.Ε., εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίων με σκοπό τη φοροαποφυγή ή τη φοροδιαφυγή. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν αποκλείει την έκπτωση των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα

που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος - μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ., εφόσον υπάρχει η νομική βάση για την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ της Ελλάδας και αυτού του κράτους – μέλους.

«ιδ) Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών».

Επειδή, στην παρ. 4 (όπως αυτή προστέθηκε με τη παρ. 2.γ του άρθρου 23 Ν.4223/2013, ΦΕΚ Α 287/31.12.2013) του άρθρου 47 του ν. 4172/2013 ορίζεται:

«4. Για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που τηρούν απλογραφικά βιβλία εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 21 έως και 28 του Κεφαλαίου Γ' του Μέρους Δεύτερου.»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 12 του άρθρου 3 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι:

«12. Όταν, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου, η οντότητα δεν συντάσσει ισολογισμό, δύναται, αντί του λογιστικού συστήματος της παραγράφου 10, να χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο απλογραφικό λογιστικό σύστημα (βιβλία εσόδων - εξόδων) για την παρακολούθηση των στοιχείων της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, τα οποία συμπεριλαμβάνουν:

α) Τα πάσης φύσεως έσοδα διακεκριμένα σε έσοδα από πώληση εμπορευμάτων, από πώληση προϊόντων, από παροχή υπηρεσιών και λοιπά έσοδα.

β) Τα πάσης φύσεως κέρδη.

γ) Τις πάσης φύσεως αγορές περιουσιακών στοιχείων, διακεκριμένα σε αγορές εμπορευμάτων, υλικών (πρώτων ή βοηθητικών υλών), παγίων και αγορές λοιπών περιουσιακών στοιχείων.

δ) Τα πάσης φύσεως έξοδα, διακεκριμένα σε αμοιβές προσωπικού συμπεριλαμβανομένων εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς, αποσβέσεις, έξοδα από τη λήψη λοιπών υπηρεσιών και λοιπά έξοδα.

ε) Τις πάσης φύσεως ζημιές.

στ) Τους πάσης φύσεως φόρους και τέλη, ξεχωριστά κατά είδος.»

Επειδή, σύμφωνα με τις παρ.5 και 6 του άρθρου 16 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι:

«5. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των πολύ μικρών και μικρών οντοτήτων του άρθρου 2, περιλαμβάνουν:

α) Τον Ισολογισμό ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης (Πίνακας).

β) Την Κατάσταση Αποτελεσμάτων (Πίνακας).

γ) Το Προσάρτημα (Σημειώσεις).

6. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των οντοτήτων καταρτίζονται, κατά περίπτωση, σύμφωνα με τα υποδείγματα του Παραρτήματος Β: υπόδειγμα Β.1.1 ή Β.1.2 (Ισολογισμός), Β.2 (Κατάσταση Αποτελεσμάτων, Β.2.1 ή Β.2.2), Β.3 (Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης) και Β.4 (Κατάσταση Χρηματοροών).

Επειδή, στο άρθρο 44 (ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α - Ορισμοί) του ν. 4308/2014 δίνεται ο ορισμός του «δεδουλευμένου» ως εξής:

«Δουλευμένο ή Πραγματοποίηση, παραδοχή (accrual assumption): Λογιστική αρχή σύμφωνα με την οποία οι επιπτώσεις των συναλλαγών και άλλων γεγονότων αναγνωρίζονται και συμπεριλαμβάνονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις όταν προκύπτουν και όχι όταν διακανονίζονται ταμειακά.»

Επειδή, στο ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Β του ιδίου ως άνω άρθρου και νόμου δίδεται υπόδειγμα των ατομικών χρηματοοικονομικών καταστάσεων που υποχρεούνται να συντάσσουν οι μικρές οντότητες που τηρούν απλογραφικό σύστημα ως εξής:

Υπόδειγμα Β.2.1: Κατάστασης Αποτελεσμάτων κατά λειτουργία - Ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις

	Σημείωση	20Χ1	20Χ0
Κύκλος εργασιών (καθαρός)		X	X
Κόστος πωλήσεων		X	X
	-----		-----
Μικτό αποτέλεσμα		X	X
Λοιπά συνήθη έσοδα		X	X
	-----		-----
		X	X
Έξοδα διοίκησης		X	X
Έξοδα διάθεσης		X	X
Λοιπά έξοδα και ζημιές		X	X
Απομειώσεις περιουσιακών στοιχείων (καθαρό ποσό)		X	X
Κέρδη & ζημιές από διάθεση μη κυκλοφορούντων στοιχείων			X
Κέρδη & ζημιές από επιμέτρηση στην εύλογη αξία		X	X
Έσοδα συμμετοχών και επενδύσεων			X
Κέρδος από αγορά οντότητας ή τμήματος σε τιμή ευκαιρίας		X	X
Λοιπά έσοδα και κέρδη		X	X
	-----		-----
Αποτελέσματα προ τόκων και φόρων		X	X
Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα		X	X
Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα		X	X
	-----		-----
Αποτέλεσμα προ φόρων		X	X
Φόροι εισοδήματος		X	X

Αποτέλεσμα περιόδου μετά από φόρους

-----	-----
X	X
-----	-----

Επειδή, με την ΠΟΛ1084/24-03-2014 δόθηκαν οι κάτωθι οδηγίες ως προς την υποβολή στην φορολογική Διοίκηση της δήλωσης μεταβολής για τη λύση και θέση σε εκκαθάριση κεφαλαιουχικών και προσωπικών εταιρειών ως ακολούθως:

«.....Με τις διατάξεις του άρθρου 7 της Απόφασης του Γενικού Γραμματέα της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων ΠΟΛ.1006/31.12.2013 (ΦΕΚ 19 Β' / 2014) «Διαδικασία και δικαιολογητικά Απόδοσης Αριθμού Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) / Μεταβολής Στοιχείων και Έναρξης /Μεταβολής και Διακοπής Επιχειρηματικής Δραστηριότητας» ο φορολογούμενος φυσικό, νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα υποχρεούται να ενημερώνει τη Φορολογική Διοίκηση για τις μεταβολές που αφορούν στην επωνυμία, το διακριτικό τίτλο, τη διεύθυνση των επαγγελματικών εγκαταστάσεων, την έδρα ή το αντικείμενο της δραστηριότητάς τους καθώς και τις λοιπές πληροφορίες που παρασχέθηκαν, κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης έναρξης επιχειρηματικής δραστηριότητας, εντός δέκα (10) ημερών, από το χρόνο που έγιναν οι μεταβολές ή από το χρόνο έκδοσης της ανακοίνωσης του Γ.Ε.ΜΗ., όπου απαιτείται, υποβάλλοντας το έντυπο Μ3 «Δήλωση Έναρξης / Μεταβολής Εργασιών Μη Φυσικού Προσώπου».

Ως εκ τούτου, τα νομικά πρόσωπα προκειμένου να δηλώσουν τη θέση τους «υπό εκκαθάριση», υποβάλλουν στη Φορολογική Διοίκηση την ανωτέρω δήλωση, ως μεταβολή, προσκομίζοντας, κατά περίπτωση, τη σχετική ανακοίνωση καταχώρισης στο Γ.Ε.ΜΗ. ή το στοιχείο εκείνο από το οποίο προκύπτει η λύση τους (π.χ. καταστατικό από το οποίο προκύπτει η λήξη του χρόνου διάρκειας κ.λπ.).

Όπως μας γνώρισε η αρμόδια Υπηρεσία του Υπουργείου Ανάπτυξης και Ανταγωνιστικότητας :

1. Όταν μία κεφαλαιουχική εταιρεία (Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ι.Κ.Ε.) λύεται, τίθεται σε όλες τις περιπτώσεις υποχρεωτικά εκ του νόμου σε εκκαθάριση (με εξαίρεση την πτώχευση). Με την ολοκλήρωση της εκκαθάρισης, η εταιρεία διαγράφεται από το Γ.Ε.ΜΗ.

Ειδικότερα:

Στην περίπτωση, κατά την οποία, η λύση κεφαλαιουχικής εταιρείας επέρχεται με απόφαση της γενικής συνέλευσης των μετόχων ή εταίρων, η καταχώριση της εν λόγω απόφασης στο Γ.Ε.ΜΗ. είναι αναγκαία προϋπόθεση, προκειμένου να επέλθει νομικά η λύση της εταιρείας. Μετά τη σχετική καταχώριση, η εταιρεία παύει να επιδιώκει το σκοπό της και λειτουργεί μόνο για το σκοπό της εκκαθάρισης.

Συνεπώς, κατά την υποβολή στη Φορολογική Διοίκηση της δήλωσης μεταβολής για τη θέση της «υπό εκκαθάριση», προσκομίζεται η ανακοίνωση καταχώρισης της σχετικής απόφασης στο Γ.Ε.ΜΗ. Ως ημερομηνία μεταβολής, καταχωρείται στο υποσύστημα Μητρώου η ημερομηνία καταχώρισης της απόφασης στο Γ.Ε.ΜΗ.

Στην περίπτωση λύσης κεφαλαιουχικής εταιρείας λόγω παρόδου χρόνου διάρκειας, κατά την υποβολή στη Φορολογική Διοίκηση της δήλωσης μεταβολής για τη θέση της «υπό εκκαθάριση», προσκομίζεται καταστατικό, από το οποίο προκύπτει η ημερομηνία λήξης της διάρκειάς της και βεβαίωση, από την αρμόδια υπηρεσία Γ.Ε.ΜΗ., ότι δεν έχει δημοσιευθεί άλλη τροποποίηση καταστατικού ως προς την παράταση του χρόνου διάρκειας.

Ως ημερομηνία μεταβολής, καταχωρείται στο υποσύστημα Μητρώου η επομένη της ημερομηνίας λήξης της διάρκειάς της.

Στην περίπτωση λύσης κεφαλαιουχικής εταιρείας με δικαστική απόφαση, κατά την υποβολή στη Φορολογική Διοίκηση της δήλωσης μεταβολής για τη θέση της «υπό εκκαθάριση», προσκομίζεται η ανακοίνωση καταχώρισης της δικαστικής απόφασης στο Γ.Ε.ΜΗ.

Ως ημερομηνία μεταβολής, καταχωρείται στο υποσύστημα Μητρώου η ημερομηνία που προσδιορίζεται από τη δικαστική απόφαση.

2. Τη λύση προσωπικής εταιρείας (Ο.Ε., Ε.Ε.) - και εφόσον οι εταίροι δεν έχουν συμφωνήσει διαφορετικά - ακολουθεί η εκκαθάριση.

Ειδικότερα:

Στην περίπτωση λύσης προσωπικής εταιρείας λόγω παρόδου του χρόνου διάρκειας, κατά την υποβολή στη Φορολογική Διοίκηση της δήλωσης μεταβολής για τη θέση της «υπό εκκαθάριση», προσκομίζεται καταστατικό, από το οποίο προκύπτει η ημερομηνία λήξης της διάρκειάς της και βεβαίωση από την αρμόδια υπηρεσία Γ.Ε.ΜΗ., ότι δεν έχει δημοσιευθεί άλλη τροποποίηση καταστατικού ως προς την παράταση του χρόνου διάρκειας.

Ως ημερομηνία μεταβολής, καταχωρείται στο υποσύστημα Μητρώου η επομένη της λήξης της διάρκειάς της.

Στην περίπτωση λύσης προσωπικής εταιρείας με απόφαση των μελών ή εταίρων ή με καταστατικό λύσης της εταιρείας, κατά την υποβολή στη Φορολογική Διοίκηση, της δήλωσης μεταβολής για τη θέση της «υπό εκκαθάριση», προσκομίζεται η ανακοίνωση καταχώρισης στο Γ.Ε.ΜΗ. της απόφασης ή του καταστατικού λύσης, κατά περίπτωση.

Ως ημερομηνία μεταβολής, καταχωρείται στο υποσύστημα Μητρώου η ημερομηνία καταχώρισης στο Γ.Ε.ΜΗ. της απόφασης ή του καταστατικού λύσης»

Επειδή, με την ΠΟΛ 1045/10-02-2015, η οποία αποτελεί συνέχεια της προαναφερθείσας ΠΟΛ1084/2014 δίνονται περαιτέρω διευκρινήσεις:

«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.

Επιπλέον, με τις ως άνω διατάξεις ορίζεται ότι, τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες υποβάλλουν το έντυπο Μ4 «Δήλωση Διακοπής Εργασιών», εντός δέκα (10) ημερών, από τη λήξη

των εργασιών της εκκαθάρισης ή από την ανακοίνωση διαγραφής τους από το Γ.Ε.ΜΗ., όπου απαιτείται.

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.

- Όταν μία προσωπική εταιρεία (Ο.Ε., Ε.Ε.) λύεται κι εφόσον οι εταίροι δεν έχουν συμφωνήσει διαφορετικά, τη λύση της, ακολουθεί η εκκαθάριση (αρθρ. 268 του Ν.4072/2012 ΦΕΚ 86 Α').

Με το πέρας της εκκαθάρισης, ο εκκαθαριστής, ζητά τη διαγραφή της εταιρείας από το Γ.Ε.ΜΗ., προσκομίζοντας τον ισολογισμό λήξης της εκκαθάρισης, ο οποίος καταχωρείται και ακολουθεί ανακοίνωση διαγραφής της από το Γ.Ε.ΜΗ.

Συνεπώς, με την υποβολή της δήλωσης διακοπής εργασιών προσωπικής εταιρείας που ολοκλήρωσε το στάδιο της εκκαθάρισης συνυποβάλλεται ευκρινές φωτοαντίγραφο της ανακοίνωσης διαγραφής της εταιρείας από το Γ.Ε.ΜΗ. και ως ημερομηνία διακοπής, καταχωρείται στο υποσύστημα Μητρώου, η ημερομηνία καταχώρησης στο Γ.Ε.ΜΗ. του ισολογισμού λήξης της εκκαθάρισης.

Στην περίπτωση που προσωπική εταιρεία λύεται χωρίς τη λύση της να ακολουθήσει το στάδιο της εκκαθάρισης, με την υποβολή της δήλωσης διακοπής εργασιών συνυποβάλλεται ευκρινές φωτοαντίγραφο της ανακοίνωσης διαγραφής της από το Γ.Ε.ΜΗ. Ως ημερομηνία διακοπής, καταχωρείται, στο υποσύστημα Μητρώου, η ημερομηνία λύσης της, κατά περίπτωση, όπως προκύπτει κάθε φορά από τη σχετική ανακοίνωση (π.χ. η ημερομηνία καταχώρησης στο Γ.Ε.ΜΗ. της απόφασης των μελών ή εταίρων ή του καταστατικού λύσης της, η ημερομηνία που προσδιορίζεται από δικαστική απόφαση, η ημερομηνία παρόδου του διμήνου από την έξοδο

εταίρου σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4072/2012, η ημερομηνία λήξης του χρόνου διάρκειας, κ.λπ.).

Επειδή, στη συνέχεια με την ΠΟΛ 1163/23-11-2016 δόθηκαν οδηγίες προς την φορολογική διοίκηση για την διαδικασία για την διακοπή εργασιών φορολογούμενων με ημερομηνία διακοπής εργασιών την ημερομηνία του πραγματικού χρόνου παύσης των εργασιών του ως εξής:

«Άρθρο 1

1. Φορολογούμενοι (φυσικά, νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες), που:

α. δε διαθέτουν αποθέματα, πάγια ή εμπορεύσιμα, β. δεν έχουν, εφόσον πρόκειται για εταιρείες ή λοιπά νομικά πρόσωπα για τα οποία προβλέπεται εκ του νόμου στάδιο εκκαθάρισης, χρηματικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις, ανεξαρτήτως αντικειμένου εργασιών της επιχείρησής τους, δύνανται να υποβάλουν, στον αρμόδιο υπάλληλο του τμήματος ή γραφείου Διοικητικής και Μηχανογραφικής Υποστήριξης της Δ.Ο.Υ., στη χωρική αρμοδιότητα της οποίας βρίσκεται η έδρα της επιχειρηματικής τους δραστηριότητας, δήλωση διακοπής εργασιών (έντυπο Μ4) με βάση τον πραγματικό χρόνο παύσης των εργασιών τους, εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία του πραγματικού χρόνου παύσης των εργασιών τους.

Ως ημερομηνία διακοπής, στην εν λόγω δήλωση, θα αναγράφεται ο πραγματικός χρόνος παύσης των εργασιών τους.

Όταν η δήλωση διακοπής εργασιών υποβάλλεται πέραν της ως άνω προθεσμίας, είναι εκπρόθεσμη και επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 54, παρ. 2, περ. α' του Ν. 4174/2013 (εκατό ευρώ).

2. Όσοι είναι υπόχρεοι εγγραφής στο Γ.Ε.ΜΗ. και σκοπεύουν να προβούν σε παύση εργασιών με ημερομηνία διακοπής μετά τη δημοσίευση της παρούσας, απαιτείται να προσκομίσουν βεβαίωση διαγραφής από το Γ.Ε.ΜΗ.

Για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες τα οποία είτε δεν έχουν καν υποχρέωση εγγραφής στο Γ.Ε.ΜΗ. ή, ακόμα και αν έχουν, δεν εμπίπτουν στις περιπτώσεις του προηγούμενου εδαφίου, είναι υποχρεωτική για τη βεβαίωση διακοπής εργασιών η κατάθεση μαζί με την υποβολή της δήλωσης διακοπής εργασιών και αποδεικτικού της λύσης τους χωρίς η ημερομηνία δημοσίευσης της λύσης να είναι δεσμευτική για τη διακοπή των εργασιών τους.

3. Επίσης για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες είναι υποχρεωτική η υποβολή υπεύθυνης δήλωσης του άρθρου 8 του Ν. 1599/1986 (ΦΕΚ 70 Α') ότι κατά την ημερομηνία παύσης εργασιών δεν είχαν εμπράγματα δικαιώματα επί ακινήτων.

4. Με την υποβολή της δήλωσης διακοπής εργασιών, ο αρμόδιος υπάλληλος της ως άνω Δ.Ο.Υ. ελέγχει πρωτίστως ότι, για τα ανωτέρω πρόσωπα, δεν έχει καταχωρηθεί στο Υποσύστημα Μητρώου TAXIS σε χρόνο μεταγενέστερο της αιτηθείσας ημερομηνίας διακοπής εργασιών, μεταβολή, ως προς τα στοιχεία άσκησης της επιχειρηματικής τους δραστηριότητας (έδρα, Κ.Α.Δ., αλλαγή μελών, εταίρων κ.λπ.).

Εάν έχει καταχωρηθεί σχετική μεταβολή σε χρόνο μεταγενέστερο της αιτηθείσας ημερομηνίας διακοπής εργασιών, η ημερομηνία διακοπής δεν μπορεί να ανατρέξει σε χρόνο προγενέστερο της τελευταίας καταχωρηθείσας μεταβολής.

Στη συνέχεια, ενημερώνεται ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ., στη χωρική αρμοδιότητα της οποίας βρίσκεται η έδρα της επιχειρηματικής δραστηριότητας, προκειμένου, να προβεί στις απαραίτητες ενέργειες για την τήρηση των προϋποθέσεων και τη διαπίστωση του πραγματικού χρόνου παύσης εργασιών των ως άνω προσώπων.

Άρθρο 2

Α. Όσον αφορά την τήρηση των προϋποθέσεων:

Για τα φυσικά, νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες, μέσω του ΟΠΣ, επαληθεύεται η μη ύπαρξη επαγγελματικού οχήματος ιδιωτικής χρήσεως.

Β. Για τη διαπίστωση του πραγματικού χρόνου παύσης των εργασιών, λαμβάνονται υπόψη τα παρακάτω:

1. Η άσκηση ή μη της επιχειρηματικής δραστηριότητας, κατά το κρινόμενο διάστημα, η οποία αποδεικνύεται από την έκδοση και λήψη φορολογικών στοιχείων, όπως προκύπτει από τα υποβληθέντα αρχεία μέσω των καταστάσεων πελατών και προμηθευτών, καθώς και τα αρχεία που δημιουργούν οι Φ.Η.Μ.

2. Η μη διενέργεια ενδοκοινοτικών συναλλαγών, ειδικότερα:

α. διερευνάται αν έχουν δηλωθεί από κοινοτικές επιχειρήσεις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών ή παροχή υπηρεσιών (πληροφορία από το Σύστημα V.I.E.S.) προς το φορολογούμενο (φυσικά, νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες) και οι οποίες ανάγονται σε μεταγενέστερο χρόνο της αιτούμενης ημερομηνίας διακοπής εργασιών.

β. διερευνάται αν ο φορολογούμενος έχει δηλώσει ενδοκοινοτικές συναλλαγές σε Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών και λήψεων υπηρεσιών ή ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών και παρεχομένων υπηρεσιών σε μεταγενέστερο χρόνο της αιτούμενης ημερομηνίας διακοπής εργασιών.

3. Για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες κατά την υποβολή της δήλωσης διακοπής εργασιών ελέγχεται αν μετά τη δηλούμενη ημερομηνία παύσης εργασιών υπάρχουν δηλώσεις ΕΝ.Φ.Ι.Α. - πράξεις διοικητικού προσδιορισμού του φόρου.

Γ. Η υποβολή μηδενικών δηλώσεων, Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων ως προς το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, Φορολογίας Εισοδήματος Νομικών Προσώπων και Νομικών Οντοτήτων, Φ.Π.Α., καθώς και η ύπαρξη βεβαιωμένων οφειλών, δεν επηρεάζει τη διαπίστωση της διακοπής βάσει του πραγματικού χρόνου παύσης εργασιών.

Διευκρινίζεται ότι, σε κάθε περίπτωση, για τη διακοπή, θα πρέπει να έχουν υποβληθεί όλες οι φορολογικές δηλώσεις των φορολογικών ετών μέχρι και τον πραγματικό χρόνο της παύσης εργασιών.

Επισημαίνεται ότι, κατά τη διακοπή εργασιών επιχειρηματικής δραστηριότητας, δεν υφίσταται υποχρέωση ακύρωσης των αχρησιμοποίητων θεωρημένων στοιχείων, η θεώρηση των οποίων

διενεργήθηκε από το χρόνο παραγωγικής λειτουργίας του συστήματος TAXIS, σε κάθε Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία (Δ.Ο.Υ.).

Για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες τα οποία προβαίνουν σε διακοπή των εργασιών τους με βάση τα οριζόμενα στην παρούσα, ήτοι λαμβάνοντας υπόψη τον πραγματικό χρόνο παύσης των εργασιών τους και όχι με βάση τα αναφερόμενα στο άρθρο 8 της ΠΟΛ 1006/2013 Απόφασης Γ.Γ.Δ.Ε. όπως ισχύει, ως ημερομηνία λήξης της εκκαθάρισης ή διάλυσης, κατά περίπτωση, για την εφαρμογή του άρθρου 68 του ν. 4172/2013, λογίζεται η ημερομηνία του πραγματικού χρόνου παύσης εργασιών.

Άρθρο 3

1. Στις περιπτώσεις που πληρούνται τα οριζόμενα στο άρθρο 2 της παρούσας, συντάσσεται από τον αρμόδιο υπάλληλο που ορίζεται από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ειδική έκθεση, ως το συνημμένο υπόδειγμα, με την οποία διαπιστώνεται ο πραγματικός χρόνος διακοπής, η οποία, επισυνάπτεται στη δήλωση διακοπής εργασιών και αποτελεί απαραίτητο δικαιολογητικό για τη χορήγηση ή μη της βεβαίωσης διακοπής εργασιών.

2. Με την ολοκλήρωση της καταχώρησης της δήλωσης διακοπής εργασιών στο Υποσύστημα Μητρώου TAXIS, χορηγείται στο φορολογούμενο βεβαίωση διακοπής εργασιών.

3. Η Διεύθυνση Υποστήριξης Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών υποχρεούται να αποστέλλει ηλεκτρονικά ανά μήνα στη Διεύθυνση Εταιρειών και Γ.Ε.ΜΗ. της Γενικής Γραμματείας Εμπορίου και Προστασίας Καταναλωτή του Υπουργείου Οικονομίας και Ανάπτυξης και συγκεκριμένα στο Τμήμα Θεσμικών Ρυθμίσεων και Γ.Ε.ΜΗ., κατάσταση με τους φορολογούμενους (Α.Φ.Μ. - επωνυμία - ημερομηνία διακοπής εργασιών) που έχουν διακόψει τις εργασίες τους με τις διαδικασίες της παρούσας.

4. Για τα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες που προβαίνουν στη διακοπή των εργασιών τους με την ημερομηνία λήξης των εργασιών της εκκαθάρισης ή την ημερομηνία ανακοίνωσης διαγραφής από το Γ.Ε.ΜΗ. ή την ημερομηνία λύσης τους, κατά περίπτωση, εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 8 της ΠΟΛ 1006/2013 (ΦΕΚ 19 Β` 2014) Απόφασης Γ.Γ.Δ.Ε., όπως ισχύει.

5. Ο χρόνος που προβλέπεται στο άρθρο 8 της ΠΟΛ 1006/2013 (ΦΕΚ 19 Β` 2014) Απόφασης Γ.Γ.Δ.Ε., όπως ισχύει, για την υποβολή της δήλωσης διακοπής εργασιών, ορίζεται σε τριάντα (30) ημέρες. Η παρ. 3 του άρθρου 8 της ίδιας Απόφασης καταργείται.»

Επειδή, στην συνέχεια δόθηκαν επιπλέον οδηγίες για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων της ως άνω ΠΟΛ με την ΠΟΛ1019/03-02-2017 μεταξύ των οποίων ορίζονται και τα κάτωθι:

«Για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων της ΠΟΛ.1163/15.11.2016 Απόφασης Γ.Γ.Δ.Ε. «Διακοπή εργασιών φορολογουμένων (φυσικών, νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων) βάσει του πραγματικού χρόνου παύσης των εργασιών τους», παρέχουμε τις παρακάτω οδηγίες και διευκρινίσεις:

«1. Φορολογούμενοι (φυσικά, νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες) που δε διαθέτουν αποθέματα, πάγια ή εμπορεύσιμα και δεν έχουν - εφόσον πρόκειται για νομικά πρόσωπα και

νομικές οντότητες για τα οποία προβλέπεται εκ του νόμου στάδιο εκκαθάρισης - χρηματικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις και σκοπεύουν να προβούν σε παύση των εργασιών τους με ημερομηνία διακοπής προγενέστερη της ημερομηνίας δημοσίευσης της ως άνω Απόφασης (ημερομηνία διακοπής μέχρι και 22-11-2016) θα υποβάλουν στον αρμόδιο υπάλληλο του τμήματος ή γραφείου Διοικητικής και Μηχανογραφικής Υποστήριξης της Δ.Ο.Υ., στη χωρική αρμοδιότητα της οποίας βρίσκεται η έδρα της επιχείρησής τους, τη δήλωση διακοπής εργασιών (έντυπο Μ4) εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία του πραγματικού χρόνου παύσης των εργασιών τους.....»

Επειδή, σύμφωνα με τις προεκτεθείσες διατάξεις και οδηγίες η λύση των προσωπικών εταιρειών δεν προϋποθέτει εκ του νόμου αναγκαστική περίοδο εκκαθάρισης, πράγμα που ισχύει για τις κεφαλαιουχικές εταιρείες. Ως εκ τούτου, λύση και εκκαθάριση στις προσωπικές εταιρείες μπορεί να συμπίπτει και ο τελικός ισολογισμός να αποτελέσει ισολογισμό λήξης και εκκαθάρισης όπως στην παρούσα περίπτωση.

Επειδή, στην ΠΟΛ 1113/2015 δίνονται οδηγίες ως προς τις εκπιπτόμενες δαπάνες ως εξής:

«....α) με τις διατάξεις του άρθρου 22 τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το άρθρο 23 που αφορά τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την παράγραφο 4 του άρθρου 48 σχετικά με τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αφορούν τα ενδοομιλικά μερίσματα που απαλλάσσονται από το φόρο. Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπτόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει,

.....

Άρθρο 22

Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της.

Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματός της (ΣΤΕ 2033/2012) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣΤΕ 2963/2013, 1729/2013, 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές).

.....
β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.

Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί αλλά έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών.

.....
γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά.

Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ. Ειδικά στην περίπτωση απώλειας των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, θα λαμβάνονται υπόψη και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των στοιχείων αυτών από τον εκδότη τους.

.....
3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48. Αναφορικά με το χρόνο έκπτωσής τους, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.). Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή

λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση επίσης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν.

.....

Άρθρο 23

Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές ρητά ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν:

.....

β) Κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Για την περίπτωση αυτή έχουν παρασχεθεί αναλυτικές οδηγίες με τις ΠΟΛ.1216/2014 και ΠΟΛ. 1079/2015 εγκυκλίου μας.

γ) Οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές. Συνεπώς, οι ασφαλιστικές εισφορές που έχουν καταβληθεί εμπρόθεσμα (εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής τους ή τυχόν παράτασής της), ακόμη και σε επόμενο φορολογικό έτος, εκπίπτουν από τα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν.

Ασφαλιστικές εισφορές που αφορούν στα έτη 2014 και επόμενα, οι οποίες καταβάλλονται εκπρόθεσμα, εκπίπτουν κατά το έτος καταβολής τους ανεξαρτήτως του έτους που αφορούν. Στην έννοια της δαπάνης των ασφαλιστικών εισφορών, που αν δεν έχουν καταβληθεί δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα περιλαμβάνονται τόσο οι εισφορές του εργοδότη, όσο και του εργαζομένου, οι οποίες, ως εμπεριεχόμενες στις αμοιβές του, βαρύνουν τον εργοδότη. Σε περίπτωση που οι εκπρόθεσμες ασφαλιστικές εισφορές ετών 2014 και επομένων έχουν υπαχθεί σε ρύθμιση, αυτές θα εκπίπτουν κατά το χρόνο καταβολής τους σύμφωνα με την υπόψη ρύθμιση.

.....»

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1216/2014:

«Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις της περίπτωσης β΄ του άρθρου 23 του ν.4172/2013 (ΦΕΚ 167Α΄), σχετικά με την έκπτωση ή μη κάθε είδους δαπάνης που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφλησή τους δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

.....

10. Επισημαίνεται ότι οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί εντός του φορολογικού έτους αλλά δεν έχουν εξοφληθεί στο έτος αυτό, κρίνονται οριστικά, ως προς την εκπαισιμότητά τους, στο φορολογικό έτος που θα λάβει χώρα η εξόφληση αυτών.

Στην περίπτωση που στο έτος εξόφλησης των δαπανών διαπιστωθεί ότι οι δαπάνες αυτές εξοφλήθηκαν χωρίς να γίνει χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (π.χ. με μετρητά), η επιχείρηση υποχρεούται να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση του φορολογικού έτους εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, προσθέτοντας τα ποσά αυτών των δαπανών ως θετική λογιστική διαφορά.....»

Επειδή, στην υπό εξέταση περίπτωση, η προσφεύγουσα επιχείρηση προέβη σε οριστική λύση και διακοπή της λειτουργίας της την 06/06/2017, με αριθμό καταχώρησης/06-06-2107 στο σύστημα TAXIS της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας. Από το πλέγμα των ανωτέρω διατάξεων και οδηγιών προκύπτει ότι για την διακοπή των προσωπικών εταιρειών οι οποίες δεν τίθενται υποχρεωτικά εκ του νόμου σε εκκαθάριση, πέρα από το πραγματικό γεγονός της παύσης της επιχειρηματικής τους δραστηριότητας, κατά το κρινόμενο διάστημα, η οποία αποδεικνύεται από την έκδοση και λήψη φορολογικών στοιχείων δεν πρέπει να διαθέτουν αποθέματα, πάγια ή εμπορεύσιμα, να έχουν εμπράγματα δικαιώματα επί ακινήτων και να διαθέτουν επαγγελματικά οχήματα. Επιπλέον δεν υφίσταται πλέον η υποχρέωση υποβολής υπεύθυνης δήλωσης (ίσχυε με την ΠΟΛ 1006/2014 αλλά στην συνέχεια καταργήθηκε με την ΠΟΛ 1163/2016) με την οποία να δηλώνουν ότι δεν έχουν χρηματικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις, εφόσον αυτές δεν αποτυπώνονται στις υποβληθείσες καταστάσεις όπως προκύπτει από το προαναφερθέν υπόδειγμα Β.2.1: Κατάσταση Αποτελεσμάτων κατά λειτουργία - Ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Αντιθέτως για τις κεφαλαιουχικές εταιρείες, οι οποίες εκ του νόμου τίθενται σε στάδιο εκκαθάρισης προ της λήξης τους, εξακολουθεί να ισχύει η ανωτέρω υποχρέωση περί δήλωσης των χρηματικών τους απαιτήσεων και υποχρεώσεων καθότι αυτές αποτυπώνονται και στον τελικό Ισολογισμό. Εξάλλου το γεγονός ότι οι ομόρρυθμοι εταίροι στις προσωπικές εταιρείες ευθύνονται απεριορίστως και εις ολόκληρον για τα τυχόν χρέη της εταιρείας ακόμα και όταν αυτή δεν υφίσταται, θα πρέπει να λαμβάνεται κατ' αρχήν υπόψη στη εξέταση των δεδομένων που συμβάλλουν για την διαμόρφωση κρίσης σχετικά με την ορθή εφαρμογή των κείμενων διατάξεων και οι οποίες διαφοροποιούν την προσωπική από την κεφαλαιουχική εταιρεία.

Επειδή, η ελέγκτρια της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας διενήργησε μερικό φορολογικό έλεγχο στην προσφεύγουσα επιχείρηση βάσει της υπ' αριθμ./2018 εντολής ελέγχου, προκειμένου να εξακριβωθεί η συνδρομή των προϋποθέσεων επιστροφής παρακρατηθέντων φόρων της διαχειριστικής περιόδου 1/1/2016-31/12/2016, που ζήτησε η προσφεύγουσα με την οικεία δήλωση φορολογίας εισοδήματος, καθώς και η εν γένει ορθή τήρηση των διατάξεων περί φορολογίας εισοδήματος. Από τον εν λόγω έλεγχο δεν αναγνωρίστηκαν στις εκπιπτόμενες δαπάνες της επιχείρησης τα ακόλουθα τιμολόγια: α) Τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών/30-12-2016 εκδόσεως, Α.Φ.Μ. συν. αξίας 9.963,65 ευρώ, β) Τιμολόγιο πώλησης αριθμ./23-06-2016 εκδόσεως Α.Φ.Μ. συν. αξίας 1.190,40 ευρώ και γ) Τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών αριθμ./31-12-2016 εκδόσεως, αξίας 30.380,05

ευρώ, τα οποία – όπως αναφέρεται στην οικεία Έκθεση Ελέγχου – «αφορούσαν δαπάνες της εταιρείας κατά την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο και έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία εσόδων – εξόδων της και κατά συνέπεια και στις υποβληθείσες δηλώσεις εξοφλήθηκαν 13 μήνες μετά την οριστική λύση και διακοπή της εταιρείας και κατά συνέπεια αποτελούν μη νόμιμες εξοφλήσεις της ελεγχόμενης επιχείρησης αφού αυτή δεν υφίστατο και σύμφωνα με τον υποβληθέντα ισολογισμό εκκαθάρισης είχε εξοφλήσει ήδη κατά την ημερομηνία διακοπής της, ήτοι την 06/06/2017 όλες τις υποχρεώσεις προς τρίτους.»

Επιπλέον δεν αναγνωρίστηκαν αμοιβές προσωπικού ύψους 5.590,06 ευρώ, διότι σύμφωνα με το υπ' αριθμ./02-07-2018 έγγραφο του ΕΦΚΑ το σύνολο αμοιβών προσωπικού που κατέβαλλε η προσφεύγουσα κατά το έτος 2016 ανέρχεται στο ποσό των 186.706,77 ευρώ και όχι στο ποσό των 192.296,83 ευρώ που είχε δηλώσει η προσφεύγουσα.

Επειδή, στις προαναφερθείσες διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του ν.4172/2013 ορίζονται επακριβώς οι προϋποθέσεις για τον χαρακτηρισμό μιας δαπάνης ως εκπιπτόμενης ή μη. Από το πλέγμα των εν λόγω διατάξεων σε συνδυασμό με τις προεκτεθείσες ΠΟΛ 1113/2015 και 1216/2014 δεν προκύπτει χρονικός ορίζοντας για την ταμειακή εξόφληση των δαπανών. Αντιθέτως, με τα διαλαμβανόμενα στην ΠΟΛ 1216/2014 δεν αναγνωρίζονται τα τιμολόγια άνω των 500 ευρώ τα οποία εξοφλήθηκαν μεταγενέστερα με μετρητά και όχι όσα δεν έχουν εξοφληθεί τα οποία κρίνονται οριστικά, ως προς την εκπεσιμότητά τους, στο φορολογικό έτος που θα λάβει χώρα η εξόφληση αυτών, προκειμένου να διαπιστωθεί εάν οι δαπάνες αυτές εξοφλήθηκαν με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

Επειδή, τα υπό κρίση τιμολόγια καταχωρήθηκαν στα τηρούμενα απλογραφικά βιβλία της προσφεύγουσας επιχείρησης κατά τον χρόνο που προέκυψαν όπως ορίζει η κείμενη νομοθεσία. Εν προκειμένω, ο έλεγχος δεν αμφισβητεί τη φύση των συγκεκριμένων δαπανών ούτε αναφέρει άλλα στοιχεία (π.χ. εικονικότητα συναλλαγής, πληρωμή με μετρητά, κλπ.) των συγκεκριμένων τιμολογίων που θα μπορούσαν να καταστήσουν αυτά μη εκπεστέα, πέραν του γεγονότος ότι αυτά εξοφλήθηκαν μετά την διακοπή της επιχειρηματικής δραστηριότητας της προσφεύγουσας επιχείρησης. Λαμβάνοντας υπόψη τους υπόλοιπους προσδιοριστικούς παράγοντες όπως το γεγονός ότι κατά την διάρκεια λειτουργίας της προσφεύγουσας επιχείρησης δεν διαπιστώθηκε η ύπαρξη παραβάσεων και παρατυπιών και δεδομένων των οικονομικών συνθηκών της χώρας θα ήταν αντίθετο, προς την αρχή της χρηστής διοίκησης, η οποία επιτάσσει την άσκηση των διοικητικών αρμοδιοτήτων σύμφωνα με το κοινό περί δικαίου αίσθημα, να απορριφθούν από τις εκπιπτόμενες δαπάνες της επιχείρησης τα εν λόγω τιμολόγια εκ του γεγονότος και μόνο ότι αυτά εξοφλήθηκαν κατόπιν της ημερομηνίας διακοπής της προσφεύγουσας επιχείρησης. Επειδή, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου τα υπό κρίση τιμολόγια αποτελούν παραγωγικές δαπάνες της επιχείρησης και εξοφλήθηκαν με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, επομένως

πρέπει αυτά να αναγνωριστούν και να αφαιρεθούν από τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης χρήσης.

Επειδή, όσον αφορά τις αποδοχές των εργαζομένων καθώς και τις καταβληθείσες κατά την φορολογική περίοδο 2016 εισφορές, ο έλεγχος πραγματοποιήθηκε βάσει των προσκομισθέντων βιβλίων και στοιχείων της προσφεύγουσας καθώς και βάσει του υπ' αριθμ./02-07-2018 απαντητικού εγγράφου του ΕΦΚΑ Καλαμάτας, το οποίο εμφάνιζε διαφορές ως προς τις καταβληθείσες εισφορές της προσφεύγουσας σε σχέση με τις εισφορές που είχαν καταχωρηθεί στα βιβλία της επιχείρησης κατά το ποσό των 5.590,06 ευρώ. Επειδή, βάσει του άρθρου 23 του ν. 4172/2013, οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές δεν αναγνωρίζονται ως εκπιπτόμενη δαπάνη, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι αυτές καταβλήθηκαν εκ των υστέρων και για το λόγο αυτό πρέπει να αναγνωριστούν, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 58 του ν. 4174/2013 ορίζεται:

«Άρθρο 58

Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης

1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής:

α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

«β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.»

Επειδή, στο άρθρο 53 του ιδίου ως άνω νόμου ορίζεται:

«Άρθρο 53

Τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής

1. Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο «από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας

Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων

λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού.....»

Επειδή, σύμφωνα με τα παραπάνω οι λογιστικές διαφορές της παρούσας απόφασης σε σχέση με τις λογιστικές διαφορές του ελέγχου μειώνονται κατά τα ποσά των τριών προαναφερθέντων τιμολογίων ήτοι : $8.035,20 + 960,00 + 24.500,04 = 33.495,24$ ευρώ, οπότε οι λογιστικές διαφορές βάσει της παρούσας απόφασης της ΔΕΔ διαμορφώνονται ως εξής: $39.085,26$ (λογιστικές διαφορές ελέγχου) – $33.495,24$ (καθαρή αξία τιμολογίων) = $5.590,06$ ευρώ και ο προσδιορισμός των καθαρών κερδών διαμορφώνεται ως εξής:

ΕΙΣΟΔΗΜΑ - ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφαση ΔΕΔ	Διαφορά ΔΕΔ- Δήλωσης
Φορολογητέα κέρδη	10.146,41 €	49.231,67 €	15.736,47 €	5.590,06 €
Ποσοστό φόρου	29%	29%	29%	
Σύνολο φόρου	2.942,46 €	14.277,18 €	4.563,58 €	1.621,12 €
Προκαταβολή προηγ. ετών	<18.397,58 >	<18.397,58 >	<18.397,58 >	
Υπόλοιπο	<15.455,12>	<4.120,40>	<13.834,00>	1.621,12 €
Τέλος επιτηδεύματος	800,00 €	800,00 €	800,00 €	
Προκαταβολή επομ. έτους 100%	2.942,46 €	2.942,46 €	2.942,46 €	
Υπόλοιπο	<11.712,66>	<377,94>	<10.091,54>	1.621,12 €
Πλέον προσαυξήσεις άρθ. 58		5.667,36 €	810,56 €	810,56 €
Πλέον τόκος αρθ. 53 0,73% X 20μην. X 1.621,12 €			236,68 €	236,68 €
Χρεωστικό ποσό προς βεβαίωση		17.002,08 €	2.668,36 €	2.668,36 €

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **09/11/2018** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με ΑΦΜ

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

Διορθωτικός προσδιορισμός φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 01/01/2016-31/12/2016

Υπ' αριθμ. /2018 Πράξη του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας:

Διαφορά φόρου	1.621,12 €
Πρόστιμο + Τόκος	1.047,24 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.668,36 €

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

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Η/Ο 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.