



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604534

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 23/10/2019

Αριθμός απόφασης: 2926

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 1036990 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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 16/07/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία '.....', ΑΦΜ, με έδρα τη, οδός, κατά της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού επί της υπ' αριθμ. πρωτ./2019 αίτησης περί διαγραφής τέλους επιτηδεύματος διαχειριστικής περιόδου 31/12/2017 – 30/12/2018 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α 1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 16/07/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία '.....', 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 πάροδο απράκτου τριμήνου από την υποβολή στη Δ.Ο.Υ. Ψυχικού της υπ' αριθμ. πρωτ./2019 αίτησης, απορρίφθηκε σιωπηρά το αίτημα της προσφεύγουσας εταιρείας περί διαγραφής τέλους επιτηδεύματος διαχειριστικής περιόδου 31/12/2017 – 30/12/2018.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά τη διαγραφή του τέλους επιτηδεύματος προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

Για την εταιρεία το φορολογικό έτος ξεκινά στις 31/12/2017 και λήγει στις 30/12/2018 και δεδομένου ότι η νομοθετική μεταβολή της απαλλαγής από το τέλος επιτηδεύματος εκκινά στις 01.01.2018, για μία μόνο ημέρα ζητείται να πληρωθεί το τέλος επιτηδεύματος ολοκλήρου του έτους μέτρο που είναι προδήλως δυσανάλογο στην προκειμένη περίπτωση.

Στην περίπτωση που δεν διαγραφεί το τέλος επιτηδεύματος ζητείται η εφαρμογή της διάταξης της παρ. 2 του άρθρου 31 του Ν 3986/2011.

Επειδή με την παρ. 3 του άρθρου 31 του Ν 3986/2011, ορίζονται τα ακόλουθα:

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

3.

Από το φορολογικό έτος 2018 και εφεξής εξαιρούνται από την υποχρέωση καταβολής τέλους οι αγρότες - μέλη αγροτικών συνεταιρισμών που πληρούν τις προϋποθέσεις του [άρθρου 8](#) του ν. [4384/2016](#) (Α' 78), οι αγροτικοί συνεταιρισμοί, οι σχολικοί συνεταιρισμοί του [άρθρου 46](#) του ν. [1566/1985](#) (Α' 167), οι Φορείς Κοινωνικής και Αλληλέγγυας Οικονομίας με τη μορφή Κοινωνικής Συνεταιριστικής Επιχείρησης ή Συνεταιρισμού Εργαζομένων, καθώς και οι επιχειρήσεις ανεξαρτήτως νομικής μορφής που βρίσκονται σε εκκαθάριση, πτώχευση ή αδράνεια. Σε περίπτωση που η αδράνεια δεν καταλαμβάνει ολόκληρο το φορολογικό έτος εφαρμόζεται αναλογικά η παράγραφος 2.».

Επειδή με τη Ε.2131/2019 "Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 17 του ν.4577/2018 (ΦΕΚ Α' 199), αναφορικά με την τροποποίηση του άρθρου 31 του ν.3986/2011 περί επιβολής του τέλους επιτηδεύματος", ορίζονται τα ακόλουθα:

.....

Δ2. Επιχειρήσεις σε εκκαθάριση

1. Στις περιπτώσεις που μία επιχείρηση έχει τεθεί σε καθεστώς εκκαθάρισης, η απαλλαγή από το τέλος επιτηδεύματος εφαρμόζεται στις προσωρινές δηλώσεις που υποβάλλονται για τα φορολογικά έτη 2018 και εφεξής, ήτοι για τα φορολογικά έτη που εκκινούν από 1.1.2018 και μετά (σχετ. [Ε.2046/2019](#) εγκύκλιος ΑΑΔΕ).

2. Τα ανωτέρω ισχύουν και για τις περιπτώσεις που τα αποκτώμενα κατά την περίοδο της εκκαθάρισης εισοδήματα συμπεριλαμβάνονται μόνο στην οριστική δήλωση (είτε όταν η εκκαθάριση

δεν διαρκεί πέραν του έτους, είτε για την τελευταία περίοδο μέχρι τη λήξη της εκκαθάρισης που δεν καταλαμβάνεται από την τελευταία προσωρινή δήλωση).

3. Για το φορολογικό έτος που έληξε πριν από την περίοδο της εκκαθάρισης το τέλος επιτηδεύματος επιβάλλεται αναλογικά με βάση τους μήνες της κανονικής λειτουργίας της επιχείρησης μέχρι τη θέση της σε εκκαθάριση.

4. Τα ανωτέρω εφαρμόζονται ανάλογα και στην περίπτωση της ειδικής εκκαθάρισης του [άρθρου 145](#) του ν. [4261/2014](#).

Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω, παραθέτουμε τα ακόλουθα παραδείγματα: α. Ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία με έδρα στην Αθήνα τίθεται σε εκκαθάριση για το χρονικό διάστημα από 14.5.2017 μέχρι 20.2.2020. Δεδομένου ότι η απαλλαγή από το τέλος επιτηδεύματος άρχεται από το φορολογικό έτος 2018, κατά την υποβολή της πρώτης προσωρινής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (για τα εισοδήματα του έτους από 14.5.2017 έως 13.5.2018) θα της επιβληθεί το ποσό των 1.000€, ενώ θα τύχει απαλλαγής από το τέλος κατά την υποβολή της δεύτερης προσωρινής δήλωσης (για τα εισοδήματα του έτους από 14.5.2018 έως 13.5.2019). Όσον αφορά στα λοιπά εισοδήματα της περιόδου 14.5.2019 - 20.2.2020, αυτά θα συμπεριληφθούν στην οριστική δήλωση που θα υποβληθεί μέχρι τις 20.3.2020, μαζί με τα εισοδήματα ολόκληρης της περιόδου της εκκαθάρισης, ενώ δε θα καταλογιστεί επί αυτών επιπλέον ποσό τέλους επιτηδεύματος. Ειδικά για το φορολογικό έτος που έληξε πριν από την περίοδο της εκκαθάρισης (π.χ. 1.1.2017 - 13.5.2017) και για το οποίο θα πρέπει να υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος έως τις 30.11.2017, θα της επιβληθεί τέλος επιτηδεύματος ποσού 333,33€ (1000€ x 4/12).

β. Σε περίπτωση που η εκκαθάριση της ημεδαπής εταιρείας δεν διαρκεί πέραν του έτους, π.χ. από 14.5.2018 έως 20.2.2019, δεν επιβάλλεται τέλος επιτηδεύματος. Ωστόσο, εάν η εκκαθάριση διαρκούσε από 14.5.2017 έως 20.2.2018, κατά την υποβολή της οριστικής δήλωσης (φορολογικό έτος 2017) το τέλος θα επιβαλλόταν αναλογικά για τους μήνες μέχρι τη λήξη της εκκαθάρισης και εν προκειμένω, θα αντιστοιχούσε στο ποσό των 833,33€ (1000€ x 10/12), δεδομένου ότι η απαλλακτική διάταξη εφαρμόζεται για φορολογικά έτη από 1-1-2018 και μετά.

γ. Ημεδαπή ανώνυμη εταιρία με έδρα στην Αθήνα και φορολογικό έτος που λήγει στις 30.6, της οποίας ο χρόνος έναρξης της περιόδου εκκαθάρισης είναι την 1.5.2018, θα τύχει απαλλαγής από το τέλος επιτηδεύματος για όλες τις προσωρινές δηλώσεις που θα υποβάλλει κατά τη διάρκεια της εκκαθάρισης και κατά συνέπεια, θα απαλλαχθεί και κατά την υποβολή της οριστικής δήλωσης, ενώ ειδικά για το φορολογικό έτος που λήγει πριν από την περίοδο της εκκαθάρισης (1.7.2017 - 30.4.2018) θα επιβληθεί το τέλος που αναλογεί στους μήνες της κανονικής λειτουργίας της πριν τεθεί σε εκκαθάριση, ήτοι το ποσό των 833,33€ (1000€ x 10/12).

Επειδή με τη Ε.2046/2019 Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων της παρ.1 του άρθρου 58 του ν.4172/2013, όπως αυτές ισχύουν μετά την αντικατάστασή τους με το άρθρο 23 του ν.4579/2018, ορίζονται τα ακόλουθα:

2. Με τις διατάξεις της [παρ.1 του άρθρου 8](#) του ΚΦΕ ορίζεται, ότι το φορολογικό έτος ταυτίζεται με το ημερολογιακό έτος. Για τα νομικά πρόσωπα ή τις νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία το φορολογικό έτος μπορεί να λήγει στις 30 Ιουνίου.

Σε καμία περίπτωση το φορολογικό έτος δεν μπορεί να υπερβαίνει τους δώδεκα (12) μήνες. Επίσης, με τις διατάξεις της [παρ.1 του άρθρου 72](#) του ΚΦΕ, οι διατάξεις των άρθρων 1 έως και 71 του νόμου αυτού ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται, κατά περίπτωση, στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά.

3. Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι, στις περιπτώσεις φορολογικών ετών που δεν ταυτίζονται με το ημερολογιακό έτος, ο προσδιορισμός του φορολογικού έτους γίνεται με βάση το ημερολογιακό έτος εντός του οποίου **εκκινεί** το φορολογικό έτος.

Επομένως, για την εφαρμογή των διατάξεων της [παρ.1 του άρθρου 58](#) του ν.4172/2013, για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες με φορολογικό έτος που αρχίζει σε διαφορετική ημερομηνία από αυτή του ημερολογιακού έτους (για παράδειγμα, την 1/7), για την εφαρμογή του μειωμένου συντελεστή λαμβάνεται υπόψη η ημερομηνία έναρξης του εκάστοτε φορολογικού έτους (ήτοι, π.χ. σε περίπτωση έναρξης του φορολογικού έτους την 1.7.2019, ο μειωμένος συντελεστής 28% για το φορολογικό έτος 2019 εφαρμόζεται για τα εισοδήματα που αποκτώνται από 1.7.2019 έως 30.6.2020).

Επειδή εν προκειμένω η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε την με ημερομηνία παραλαβής 21/01/2019 και με α/α δήλωση (έντυπο Ν) **φορολογικού έτους 2017, διαχειριστικής περιόδου 31/12/2017 – 30/12/2018.**

Επειδή σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις και οδηγίες **από το φορολογικό έτος 2018** και εφεξής εξαιρούνται από την υποχρέωση καταβολής τέλους οι επιχειρήσεις ανεξαρτήτως νομικής μορφής που βρίσκονται σε εκκαθάριση.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 16/07/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία ‘.....’, ΑΦΜ

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.