



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη, 30-06-2021

Αριθμός Απόφασης: 1627



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54630

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-333245

Fax : 2313-333258

E-Mail : [ded.thess@ aade.gr](mailto:ded.thess@aade.gr)

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (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 31442/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «.....», **ΑΦΜ**, η οποία έχει

έδρα στην, οδός, Τ.Κ., νομίμως εκπροσωπούμενης από την διαχειρίστρια αυτής σύζυγο του με διεύθυνση κατοικίας επί της οδού, με ΑΦΜ, κατά: α) της με αριθμό .../2021 πράξης άμεσου προσδιορισμού φόρου του αρ. 31 ν. 3986/2011 (τέλους επιτηδεύματος) για τη φορολογική περίοδο 6/4/2016-31/12/2016, β) της με αρ. .../2021 πράξης επιβολής προστίμου του αρ. 54 του ν. 4174/2013, φορ. έτους 2017, γ) της με αριθμό .../2021 πράξης άμεσου προσδιορισμού φόρου του αρ. 31 ν. 3986/2011 (τέλους επιτηδεύματος) φορ. έτους 2017, δ) της με αρ./2021 πράξης επιβολής προστίμου του αρ. 54 του ν. 4174/2013, φορ. έτους 2018, ε) της με αρ./2021 πράξης επιβολής προστίμου του αρ. 54 του ν. 4174/2013, φορ. έτους 2019, στ) της με αρ./2021 πράξης επιβολής προστίμου του αρ. 54 του ν. 4174/2013, φορ. έτους 2020

5. Τις ως άνω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....», **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τον με αρ. χρημ. κατ. .. (ΑΤΒ/19-01-2021) βεβαιώθηκε στην προσφεύγουσα εταιρία, τέλος επιτηδεύματος του ν. 3986/2011, ύψους 750,00 € για το φορ. έτος 2016.

Με τον με αρ. χρημ. κατ. .. (ΑΤΒ/20-01-2021) βεβαιώθηκε στην προσφεύγουσα εταιρία, τέλος επιτηδεύματος του ν. 3986/2011, ύψους 1.000,00 € για το φορ. έτος 2017.

Με τον με αρ. χρημ. κατ. ... (ΑΤΒ/20-01-2021) βεβαιώθηκε στην προσφεύγουσα εταιρία, πρόστιμο του αρ. 54 του ν. 4174/2013 για το φορ. έτος 2017, ποσού 100,00€.

Με τον με αρ. χρημ. κατ. .. (ΑΤΒ/20-01-2021) βεβαιώθηκε στην προσφεύγουσα εταιρία, πρόστιμο του αρ. 54 του ν. 4174/2013 για το φορ. έτος 2018, ποσού 100,00€.

Με τον με αρ. χρημ. κατ. ... (ΑΤΒ/20-01-2021) βεβαιώθηκε στην προσφεύγουσα εταιρία, πρόστιμο του αρ. 54 του ν. 4174/2013 για το φορ. έτος 2019, ποσού 100,00€.

Με τον με αρ. χρημ. κατ. ... (ΑΤΒ .../08-02-2021) βεβαιώθηκε στην προσφεύγουσα εταιρία, πρόστιμο του αρ. 54 του ν. 4174/2013 για το φορ. έτος 2020, ποσού 100,00€.

Η προσφεύγουσα με ΑΦΜ, δραστηριότητα ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΓΙΑ ΟΙΚΙΣΤΙΚΑ ΚΤΙΡΙΑ (ΝΕΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ, ΠΡΟΣΘΗΚΕΣ, ΜΕΤΑΤΡΟΠΕΣ ΚΑΙ ΑΝΑΚΑΙΝΙΣΕΙΣ), με έδρα επί της οδού στην, προέβη σε διακοπή εργασιών στις 05/04/2016 με την με αριθμό/23.05.2016 δήλωση στο τμήμα Μητρώου της Δ.Ο.Υ.

Εν συνεχεία, προκειμένου να μεταβιβαστεί δικαίωμα εις υψούν σε ακίνητο της εταιρίας στα μέλη της και να διαγραφούν από τη δήλωση ακίνητης περιουσίας της εταιρείας, όλα τα ακίνητα τα οποία από λάθος της εταιρείας εμφανίζονταν στο περιουσιολόγιό της, υποβλήθηκε αίτηση αναβίωσης της διαδικασίας εκκαθάρισης της ως άνω εταιρείας και καταχωρήθηκε στο υποσύστημα Μητρώου της Δ.Ο.Υ. η με αρ. καταχ./26.05.2020 δήλωση με ημερ. αναβίωσης την 06.04.2016 και λήξη διαχειριστικής περιόδου στις 31.12.2020.

Μετά το πέρας των διαδικασιών και προκειμένου να ολοκληρωθεί η εκ νέου διακοπή εργασιών της προσφεύγουσας, υποβλήθηκαν μηδενικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορ. ετών 2016 (ηλεκτρονικά) και φορ. ετών 2017 – 2019 (χειρόγραφα στην Δ.Ο.Υ. λόγω τεχνικού προβλήματος). Βάσει των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορ. ετών 2016 και 2017, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα τέλος επιτηδεύματος συνολικού ποσού 750,00€ για το φορ. έτος 2016 και 1.000,00€ για το φορ. έτος 2017. Επιπλέον, για την εκπρόθεσμη υποβολή των με αρ. καταχ. ..., ... και .../20.01.2021 και .../08.02.2021 δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορ. ετών 2017, 2018, 2019 και 2020, αντίστοιχα, οι οποίες υποβλήθηκαν χειρόγραφα στην Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο άρθρου 54 Ν. 4174/2013, ποσού 100,00€ για κάθε χρήση.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Δεν είχε οικονομική δραστηριότητα από την οποία να αποκομίζει φορολογητέο εισόδημα, δεν υφίστατο καν ως νομικό πρόσωπο και θα ήταν αδύνατη η εμπρόθεσμη υποβολή των επίμαχων δηλώσεων
2. Οι ως άνω πράξεις συνιστούν παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας και της χρηστής διοίκησης, καθώς και της εύλογης εμπιστοσύνης του διοικουμένου, καθόσον μάλιστα οι βεβαιωθείσες οφειλές επιβλήθηκαν σε χρόνο εξαιρετικά δυσμενών συνθηκών, για αιτία

που δεν συνδέεται με υπαίτια παράβαση των νομικών και φορολογικών υποχρεώσεων της.

Επειδή με το άρθρο 45 Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «Σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπόκεινται: α) οι κεφαλαιουχικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή,...»

Επειδή με το άρθρο 68 Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες υποχρεούνται να δηλώνουν ηλεκτρονικά όλα τα εισοδήματά 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...»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 31 Ν. 4174/2013 «1. «Άμεσος προσδιορισμός φόρου» είναι ο προσδιορισμός φόρου που προκύπτει χωρίς περαιτέρω ενέργεια, ταυτόχρονα με την υποβολή της φορολογικής δήλωσης...»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 31 Ν. 3986/2011, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 17 Ν. 4577/2018 και τον Ν. 4714/2020: «1. Οι επιτηδευματίες και οι ασκούντες ελευθέριο επάγγελμα, εφόσον τηρούν βιβλία Β΄ ή Γ΄ κατηγορίας του Κ.Β.Σ., υποχρεούνται σε καταβολή ετήσιου τέλους επιτηδεύματος, το οποίο ορίζεται ως εξής: ...β) Για νομικά πρόσωπα που ασκούν εμπορική επιχείρηση και έχουν την έδρα τους σε πόλεις με πληθυσμό πάνω από διακόσιες χιλιάδες (200.000) κατοίκους, σε χίλια (1.000) ευρώ ετησίως...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. Εξαιρούνται από τις υποχρεώσεις καταβολής του τέλους, εκτός εάν πρόκειται για τουριστικούς τόπους, οι εμπορικές επιχειρήσεις και ελεύθεροι επαγγελματίες που ασκούν τη δραστηριότητά τους σε χωριά με πληθυσμό έως πεντακόσιους (500) κατοίκους και σε νησιά κάτω από τρεις χιλιάδες εκατό (3.100) κατοίκους. Επίσης εξαιρούνται ατομικές εμπορικές επιχειρήσεις και η ατομική άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος, εφόσον δεν έχουν παρέλθει πέντε (5)

έτη από την πρώτη έναρξη εργασιών, καθώς και οι περιπτώσεις ατομικών επιχειρήσεων εφόσον για τον επιτηδεύματά υπολείπονται τρία (3) έτη από το έτος της συνταξιοδότησής του. Ως έτος συνταξιοδότησης νοείται το 65ο έτος της ηλικίας.

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 παρ. 2.»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1167/2011: «1. Για την επιβολή του τέλους επιτηδεύματος σε όσους φορολογούμενους ασκούν επιτήδευμα ή επάγγελμα, στα πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του ΚΦΕ (ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες, κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρίες, συμμετοχικές ή αφανείς, καθώς και κοινοπραξίες της παραγράφου 2 του άρθρου 2 του ΚΒΣ - π.δ. 186/1992, ΦΕΚ 84 Α') - και της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του ΚΦΕ (ΑΕ, ΕΠΕ, δημόσιες, δημοτικές, κοινοτικές επιχειρήσεις, συνεταιρισμούς, υποκαταστήματα αλλοδαπών εταιρειών) εκδίδεται από τη ΓΓΠΣ με βάση τα στοιχεία που διαθέτει, εκκαθαριστικό σημείωμα υπολογισμού για το τέλος επιτηδεύματος οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστική περίοδος 2010), αντίγραφο του οποίου αποστέλλεται στον υπόχρεο κατά τα οριζόμενα στη παραγρ. 1 άρθρου 4 της παρούσας απόφασης. Το τέλος επιτηδεύματος οικονομικού έτους 2012 και μετά θα βεβαιώνεται με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος. [...]

2. Οι επιτηδεύματες και οι επιχειρήσεις που ασκούσαν το επάγγελμα ή την επιχείρησή τους για ορισμένους μήνες μέσα στη χρήση 2010, υπάγονται στην επιβολή του τέλους επιτηδεύματος, το οποίο περιορίζεται ανάλογα με τους μήνες της λειτουργίας τους, εφόσον έχει ήδη υποβληθεί δήλωση διακοπής δραστηριότητας. [...]

4. Η βεβαίωση του τέλους επιτηδεύματος γίνεται από τη ΔΟΥ που είναι αρμόδια για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου κατά το χρόνο επιβολής του τέλους επιτηδεύματος και για την καταβολή του έχουν εφαρμογή τα οριζόμενα από τις διατάξεις του άρθρου 4 της παρούσας Απόφασης. Το προηγούμενο εδάφιο έχει εφαρμογή και για τα υποκαταστήματα της επιχείρησης ή του ελεύθερου επαγγελματία.

5. Η προθεσμία άσκησης προσφυγής ή υποβολής αίτησης για διοικητική επίλυση της διαφοράς, καθώς και η άσκηση της προσφυγής ενώπιον του διοικητικού πρωτοδικείου, δεν αναστέλλει τη βεβαίωση και την είσπραξη του τέλους επιτηδεύματος.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1045/2015: «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.»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1060/2015: «Όπως έχει γίνει δεκτό από τη Διοίκηση με την ΠΟΛ.1084/24.3.2014 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. Σε περίπτωση λύσης κεφαλαιουχικής ή προσωπικής εταιρείας με δικαστική απόφαση, ως χρόνος έναρξης της περιόδου της εκκαθάρισης λαμβάνεται υπόψη η ημερομηνία που προσδιορίζεται από τη δικαστική απόφαση.»

Επειδή με το με αρ. πρωτ. ΔΕΑΦ Β΄ 1095069 ΕΞ/22.06.2016 έγγραφο του Β΄ τμήματος της Δ/σης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας της Γ.Γ.Δ.Ε. δόθηκαν διευκρινίσεις σχετικά με την υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος ανώνυμης εταιρίας που τέθηκε σε εκκαθάριση και στην συνέχεια αναβίωσε, όπου αναφέρεται ότι:

«3. Με την ΠΟΛ.1060/19.3.2015 εγκύκλιο με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 9, 68 και 71 του ν. 4172/2013, διευκρινίσθηκε, μεταξύ άλλων, ότι 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 όσον αφορά στον χρόνο λήξης της περιόδου της εκκαθάρισης λαμβάνεται υπόψη η ημερομηνία καταχώρησης στο

Γ.Ε.ΜΗ. του ισολογισμού λήξης της εκκαθάρισης (σχετ. οι ΠΟΛ.1084/24.3.2014 και ΠΟΛ.1045/10.2.2015 εγκύκλιοι).

4. Εξάλλου, με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παρ.3 του άρθρου 47α του κ.ν.2190/1920 ορίζεται, ότι με εξαίρεση την περίπτωση της πτώχευσης, τη λύση της εταιρείας ακολουθεί η εκκαθάριση.

Εάν η ανώνυμη εταιρεία λύθηκε λόγω παρόδου του χρόνου διάρκειάς της ή με απόφαση της Γενικής Συνέλευσης ή εάν μετά την κήρυξη της πτώχευσης επήλθε συμβιβασμός ή αποκατάσταση κατά τις ισχύουσες περί πτώχευσης διατάξεις, δύναται αυτή να αναβιώσει με απόφαση της Γενικής Συνέλευσης των μετόχων. Τέτοια απόφαση αποκλείεται εάν άρχισε η διανομή της εταιρικής περιουσίας (παρ. 4).

5. Επίσης, με τις διατάξεις των παρ.1 και 2 του άρθρου 49 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται, ότι οι διοριζόμενοι από τη συνέλευση εκκαθαριστές οφείλουν από την ανάληψη των καθηκόντων τους να ενεργήσουν απογραφή της εταιρικής περιουσίας και να δημοσιεύσουν μέσω του τύπου και του Δελτίου Ανωνύμων Εταιρειών και Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως ισολογισμό, αντίτυπο του οποίου υποβάλλεται στο Υπουργείο Εμπορίου (νυν Υπουργείο Οικονομίας, Ανάπτυξης και Τουρισμού). Την ίδια υποχρέωση έχουν οι εκκαθαριστές και κατά τη λήξη της εκκαθάρισης.

Οι εκκαθαριστές πρέπει να περατώσουν, χωρίς καθυστέρηση, τις εκκρεμείς υποθέσεις της εταιρείας, να μετατρέψουν σε χρήμα την εταιρική περιουσία, να εξοφλήσουν τα χρέη της και να εισπράξουν τις απαιτήσεις αυτής. Μπορούν δε να ενεργήσουν και νέες πράξεις, εφόσον με αυτές εξυπηρετούνται η εκκαθάριση και το συμφέρον της εταιρείας (παρ.4).

Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις, καθώς και οι οικονομικές καταστάσεις πέρατος της εκκαθάρισης εγκρίνονται από τη γενική συνέλευση. Μετά το πέρας της εκκαθάρισης, οι εκκαθαριστές καταρτίζουν τις τελικές οικονομικές καταστάσεις, τις οποίες δημοσιεύουν όπως προβλέπεται στο άρθρο 43β παρ.5, αποδίδουν τις εισφορές των μετόχων, καθώς και τα υπέρ το άρτιο ποσά, που είχαν τυχόν καταβληθεί και διανέμουν το υπόλοιπο προϊόν της εκκαθάρισης της εταιρικής περιουσίας στους μετόχους, κατά το λόγο της συμμετοχής τους στο καταβεβλημένο μετοχικό κεφάλαιο (παρ. 5).

6. Από τη Διοίκηση έχει γίνει δεκτό ότι σε περίπτωση που ανώνυμη εταιρεία τέθηκε σε εκκαθάριση και στη συνέχεια αναβίωσε, η διαδικασία της εκκαθάρισης θεωρείται ως ουδέποτε ολοκληρωθείσα, καθόσον δεν συντάχθηκε ισολογισμός λήξης της εκκαθάρισης, όπως αυτός έχει καθορισθεί με την 312/2001 γνωμάτευση του Ε.ΣΥ.Λ. Επομένως, δεν μπορεί το χρονικό διάστημα από την έναρξη της εκκαθάρισης μέχρι και την αναβίωση της παραπάνω Α.Ε. να θεωρηθεί ως μία διαχειριστική

περίοδος (ήτοι, ως ένα οικονομικό έτος) εκκαθάρισης της εν λόγω εταιρείας, δεδομένου, ότι δεν υφίσταται χρόνος λήξης της περιόδου αυτής, με βάση τις διατάξεις του προϊσχύοντος Κ.Φ.Ε. (παρ. 2 άρθρου 104 ν.2238/1994) και ως εκ τούτου, η ζημία παρελθουσών χρήσεων δεν μπορεί να μεταφερθεί για συμψηφισμό με τα κέρδη του ως άνω χρονικού διαστήματος, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ.3 του άρθρου 4 του ν.2238/1994, καθόσον έχει παρέλθει η προβλεπόμενη στη διάταξη πενταετία (σχετ. το αριθ. πρωτ. ΔΕΑΦ Β 1055073 ΕΞ 2015/23.04.2015 έγγραφό μας).

7. Η Ε.Λ.Τ.Ε. (Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων) με την αριθ. 1972 ΕΞ 19.10.2015 γνωμάτευσή της, αναφορικά με τον ισολογισμό λήξης της εκκαθάρισης ανώνυμης εταιρείας που στη συνέχεια αναβίωσε με βάση τις διατάξεις του προϊσχύοντος Κ.Φ.Ε. (ν.2238/1994) που ίσχυε για φορολογικά έτη που άρχισαν πριν από την 1.01.2014, γνωμάτευσε, ότι η διαχειριστική περίοδος των νομικών προσώπων που τίθενται σε εκκαθάριση περιλαμβάνει το χρονικό διάστημα από την ημερομηνία έναρξης της εκκαθάρισης μέχρι την ολοκλήρωσή της. Ακόμη, γνωμάτευσε ότι αν κατά τη διάρκεια της εκκαθάρισης η γενική συνέλευση λάβει απόφαση για αναβίωση του νομικού προσώπου, η διαχειριστική περίοδος της εκκαθάρισης λήγει κατά την ημερομηνία που λήφθηκε η απόφαση για αναβίωση. Κατά την ημερομηνία αυτή συντάσσεται ισολογισμός λήξης της περιόδου εκκαθάρισης που περιλαμβάνει, βάσει διενεργούμενης απογραφής, το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων του νομικού προσώπου, όπως υπάρχουν και διαμορφώνονται κατά την ημερομηνία εκείνη.

Τέλος, γνωμάτευσε ότι ο ισολογισμός λήξης της περιόδου της εκκαθάρισης αποτελεί τον ισολογισμό έναρξης του αναβιώσαντος νομικού προσώπου, ενώ η πρώτη διαχειριστική περίοδος του υπόψη προσώπου περιλαμβάνει την χρονική περίοδο, από την επόμενη της ημερομηνίας λήξης της απόφασης της γενικής συνέλευσης για αναβίωση μέχρι την ημερομηνία κλεισίματος των οικονομικών καταστάσεων, δηλαδή την 31.12 ή την 30.06.

8. Από όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω και δεδομένου, ότι κατά την αναβίωση ανώνυμης εταιρείας που προηγουμένως τέθηκε σε εκκαθάριση παύει, χωρίς ουδέποτε να ολοκληρώνεται, η διαδικασία της εκκαθάρισης (βάσει των διατάξεων της παρ.5 του άρθρου 49 του κ.ν.2190/1920), συνάγεται, ότι η τελευταία προσωρινή δήλωση της περιόδου της εκκαθάρισης πριν από την αναβίωση υποβάλλεται μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία καταχώρησης στο Γ.Ε.ΜΗ. του ισολογισμού λήξης της εκκαθάρισης, ο οποίος αποτελεί και τον ισολογισμό έναρξης του αναβιώσαντος νομικού προσώπου.

Όσον αφορά στα εισοδήματα που αποκτώνται στο φορολογικό έτος από την αναβίωση της Α.Ε., ήτοι από την επόμενη της καταχώρησης στο Γ.Ε.ΜΗ. του ισολογισμού λήξης της εκκαθάρισης, η δήλωση υποβάλλεται μέχρι και την τελευταία ημέρα του έκτου μήνα από τη λήξη του, με βάση τις

διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 68 του ν. 4172/2013, με την προϋπόθεση ότι το φορολογικό αυτό έτος δεν δύναται να ξεπερνάει τους δώδεκα μήνες (βάσει των διατάξεων του άρθρου 8 του ίδιου νόμου).

Επιπλέον, επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση, ήτοι κατά την έναρξη, λήξη της εκκαθάρισης, καθώς και κατά την αναβίωση ανώνυμης εταιρείας που προηγουμένως είχε τεθεί σε εκκαθάριση, ως αφετηρία προκειμένου για τον προσδιορισμό του φορολογικού έτους και την υποβολή των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των αντίστοιχων φορολογικών ετών, λαμβάνεται, σύμφωνα και με όσα έχουν διευκρινισθεί με την ΠΟΛ.1060/19.3.2015 εγκύκλιο, η ημερομηνία καταχώρησης στο Γ.Ε.ΜΗ. των σχετικών αποφάσεων ή ισολογισμών και όχι η ημερομηνία σύνταξης των ισολογισμών αυτών. Κατά συνέπεια, οι επιχειρήσεις οφείλουν να υποβάλλουν τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματός τους λαμβάνοντας υπόψη τα δεδομένα των βιβλίων τους, όπως αυτά εμφανίζονται κατά την ως άνω ημερομηνία καταχώρησης στο Γ.Ε.ΜΗ.»

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 10 της ΠΟΛ 1080/2016: «10. Κατόπιν των ανωτέρω, όσον αφορά τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες και δεδομένου ότι το τέλος επιτηδεύματος βεβαιώθηκε πρώτη φορά με τη δήλωση φόρου εισοδήματος το οικονομικό έτος 2014 και μετά, με την παρούσα γίνεται δεκτό ότι, στις περιπτώσεις στις οποίες δεν υποβάλλεται ή υποβάλλεται εκπρόθεσμα δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013), από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου αλλά μόνο του τέλους επιτηδεύματος (πιστωτικές και μηδενικές δηλώσεις), επιβάλλονται τα πρόστιμα που ορίζονται με τις διατάξεις της παρ. 19 του άρθρου 72 του Ν.4174/2013, ενώ για αντίστοιχες παραβάσεις που αφορούν τα φορολογικά έτη 2014 και επόμενα, επιβάλλεται το πρόστιμο που ορίζεται στην περ. α΄ της παρ. 2 του άρθρου 54 του Ν.4174/2013, ήτοι εκατό (100) ευρώ σε κάθε περίπτωση, ανεξαρτήτως της κατηγορίας βιβλίων που τηρεί ο φορολογούμενος.»

Επειδή με το άρθρο 54 Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα δήλωση ή υποβάλει ελλιπή πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου,...

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

α) εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περίπτωση α' της παραγράφου 1 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων α', β', γ', δ' στ' και ιγ' της παραγράφου 1,....».

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία προϋπόθεση για κάθε αναβίωση είναι να μην έχει προηγηθεί η ολική ή και μερική διανομή της εταιρικής περιουσίας με απόδοση των εισφορών (Γεωργακόπουλος, τομ. ΙΙΙ σελ 538, Παμπούκης σελ. 258). Η έναρξη διανομής όμως νοείται η πραγματική καταβολή των εισφορών και όχι οι προπαρασκευαστικές αυτές πράξεις. (Πασσιάς, σελ. 1011).

Επειδή, η αναβίωση λειτουργεί για το μέλλον και δεν ανατρέχει στο παρελθόν ανατρέποντας τις πράξεις εκκαθάρισης (Γεωργακόπουλος τομ. ΙΙΙ σελ. 540).

Επειδή, η εκκαθάριση τελειώνει, όταν εκλείψουν οι ανάγκες που εξυπηρετεί. Ωστόσο, η εκκαθάριση συνεχίζεται, παρά τη διαγραφή από το Μητρώο, σε περίπτωση που διαπιστωθεί ότι δεν έχουν εκλείψει οι ανάγκες εκκαθάρισης. Σε μια τέτοια περίπτωση η εκκαθάριση συνεχίζεται, ενώ η ΑΕ διατηρείται ανακτά τη νομική υπόσταση, την εσωτερική δομή και τις εξωτερικές δυνατότητες που είχε κατά τη διάρκεια της εκκαθάρισης...Όμως η Α.Ε. δεν τίθεται πάλι σε παραγωγική διαδικασία αλλά σε διαδικασία εκκαθάρισης (Ι. Βενιέρης, Το δίκαιο της Ανώνυμης Εταιρίας τόμος ΙΙ σελ. 1913).

Επειδή, υποστηρίζεται ότι εάν μετά την περάτωση της εκκαθάρισης, με τη δημοσίευση του τελικού ισολογισμού και τη διανομή του προϊόντος της εκκαθάρισης στους εταίρους, διαπιστωθεί η ύπαρξη περιουσιακού στοιχείου που δεν έχει ληφθεί υπ' όψιν ή εμφανισθεί άγνωστος δανειστής, ή εν γένει αν διαπιστωθεί ότι υφίσταται εκκρεμότητα, όπως απαίτηση ή χρέος της εταιρείας, η εκκαθάριση αναβιώνει και επαναλαμβάνονται οι εργασίες αυτής, ενώ συνεχίζεται η εκπροσώπηση της λυθείσας εταιρείας από τους εκκαθαριστές. (ΕφΑθ 4131/2009 ΕΕμπΔ 2010, 357 ΔΕΕ 2009, 1217, ΕφΑθ 5452/1995 ΔΕΕ 1996,63)

Επειδή, η βασικότερη αλλαγή που συντελείται με τη λύση και την είσοδο της εταιρείας στο στάδιο της εκκαθάρισης είναι ότι η εταιρεία παύει πλέον να επιδιώκει τον παραγωγικό σκοπό της, όπως αυτός έχει καθορισθεί στο αρχικό καταστατικό της και είχε ενδεχομένως τροποποιηθεί στη συνέχεια με μεταγενέστερες τροποποιήσεις καταστατικού και αρχίζει να επιδιώκει τον σκοπό της εκκαθάρισης. Ως παραγωγικός σκοπός νοείται επομένως σκοπός, για τον οποίο συστάθηκε η εταιρία και συνέχισε τη δραστηριότητά της μέχρι τη λύση της. Ο παραγωγικός σκοπός αντιδιαστέλλεται προς τον σκοπό της εκκαθάρισης, με την έννοια ότι ο σκοπός εκκαθάρισης δεν μπορεί να συνίσταται σε τίποτα περισσότερο από την απογραφή της εταιρικής περιουσία, την περαίωση των εκκρεμών εταιρικών υποθέσεων, την εξόφληση των χρεών, την είσπραξη των απαιτήσεων, την μετατροπή της εταιρικής περιουσίας σε χρήμα και την διανομή του τυχόν

υπολειπόμενου προϊόντος της εταιρικής περιουσίας στους εταίρους. Ο σκοπός της εκκαθάρισης αρχίζει να επιδιώκεται αυτομάτως και αυτοδικαίως από τον νόμο, χωρίς να είναι αναγκαίο να ληφθεί κάποια ειδική απόφαση της Συνέλευσης σχετικά, ούτε να επέλθει κάποια τροποποίηση του καταστατικού. Άρα ο σκοπός εκκαθάρισης επιβάλλεται εκ του νόμου και η εταιρία μετά τη λύση διατηρεί τη νομική προσωπικότητά της για να τον επιδιώξει (Αλέξανδρος Π. Σπυριδωνος, Το νέο δίκαιο ΙΚΕ & ΕΠΕ ερμηνεία κατ' άρθρο , 2^η έκδοση, σελ. 1340).

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση η προσφεύγουσα, εταιρία που λύθηκε, τέθηκε σε εκκαθάριση, και καταχωρήθηκε την 05-04-2016 στο Γενικό Εμπορικό Μητρώο (ΓΕΜΗ) με Κωδικό Αριθμό Κατάθεσης (ΚΑΚ), ο ισολογισμός λήξης εκκαθάρισης (31-03-2016), όπως προκύπτει από την με αριθμό πρωτ./5-4-2016 ανακοίνωση του ΓΕΜΗ με συνέπεια να διαγραφεί από το ΓΕΜΗ.

Επειδή σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις οι επιχειρήσεις που βρίσκονται σε εκκαθάριση εξαιρούνται από την υποχρέωση καταβολής τέλους επιτηδεύματος από το φορολογικό έτος 2018 και εφεξής.

Επειδή η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2017, 2018 και 2019, σε καθεστώς /κατάσταση εκκαθάρισης έληγε ένα μήνα μετά την λήξη των ως άνω διαχειριστικών περιόδων, ήτοι στις 31.01.2018, 31.01.2019 και 31.01.2020, αντίστοιχα.

Επειδή η προθεσμία υποβολής της με αρ. καταχ. .../08.02.2021 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος της τελευταίας πριν την λύση διαχειριστικής περιόδου 01.01.2020 – 24.12.2020 έληγε στις 25.01.2021, ημέρα Δευτέρα.

Επειδή, η προσφεύγουσα αναβίωσε στο στάδιο της εκκαθάρισης με την από 05/03/2020 καταχώρισή της στο Γενικό Εμπορικό Μητρώο (ΓΕΜΗ) με Κωδικό αριθμό καταχώρησης (ΚΑΚ)

Επειδή, με την από 23/10/2020 και αριθμό συμβολαιογραφικής πράξης τροποποιήθηκε το καταστατικό της εταιρίας ως προς την έδρα και τη διαχείριση της εταιρίας, ορίστηκε δε και η διάρκεια αυτής έως την 31/12/2020.

Επειδή, το με αριθμ. /28-12-2020 συμβόλαιο διανομής ακινήτου της υπό εκκαθάριση τελούσας εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, πραγματοποιήθηκε η διανομή του δικαιώματος εις υψούν της προσφεύγουσας σε ποσοστό 50%, που αντιστοιχεί σε ποσοστό πενήντα χιλιοστών σε οικόπεδο επί της οδού στην, στα μέλη της εταιρίας:

Επειδή, η φορολογική αρχή επέβαλε στην προσφεύγουσα τέλος επιτηδεύματος ποσού 750,00€ για το φορ. έτος 2016 και 1.000,00€ για το φορ. έτος 2017, χωρίς από τα στοιχεία του φακέλου να προκύπτει η οποιαδήποτε επαναδραστηριοποίηση της εταιρείας με σκοπό την δημιουργία εισοδήματος.

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι η αναβίωση της εταιρίας είναι πλασματική και πραγματοποιήθηκε με μοναδικό σκοπό την διανομή του δικαιώματος εις υψούν που εκ παραδρομής δεν είχε συμπεριληφθεί κατά την περάτωση της εκκαθάρισης το 2016 και την υποβολή δήλωσης περιουσιακών στοιχείων με την οποία διέγραφε τα εμπράγματα δικαιώματά της, τα οποία εκ παραδρομής εμφανίζονταν στην κυριότητα της προσφεύγουσας, αντί των μελών της.

Επειδή η εταιρία de jure και de facto δεν υφίστατο ως νομικό πρόσωπο μετά τη λύση και εκκαθάριση στις 05-04-2016, καθώς είχε λάβει χώρα η διαγραφή της από το ΓΕΜΗ και τη Δ.Ο.Υ., επομένως δεν ασκούσε κανένα απολύτως επάγγελμα ή επιτήδευμα, δεν είχε οικονομική δραστηριότητα από την οποία να αποκομίζει φορολογητέο εισόδημα, καθίστατο αδύνατη η εμπρόθεσμη υποβολή δηλώσεων για τα φορ. έτη 2017-2020 και συνεπώς τα πρόστιμα εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης πρέπει να ακυρωθούν ως καταχρηστικά επιρριπτόμενα.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με αριθμό πρωτοκόλλου/19-02-2021 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση :

ΤΕΛΟΣ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΟΣ	ΒΕΒΑΙΩΘΕΝ ΑΠΟ Δ.Ο.Υ.	ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ
2016	750,00	0,00
2017	1.000,00	0,00

Πρόστιμα εκπρόθεσμων δηλώσεων αρ. 54 του ν. 4174/2013 για τα φορ. έτη 2016-2019

ΕΤΗ	ΒΕΒΑΙΩΘΕΝ ΑΠΟ Δ.Ο.Υ.	ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ
2017	100,00	0,00

2018	100,00	0,00
2019	100,00	0,00
2020	100,00	0,00

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο
 Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
 Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
 ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
 Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
 ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
 ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

Σημείωση :

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.