

ΑΝΑΡΤΗΤΕΑ ΣΤΟ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ**ΑΔΑ:****ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ****ΑΑΔΕ**Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων**Ι.ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ****Αθήνα, 8 Ιουλίου 2019****ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ****ΤΜΗΜΑΤΑ Β΄, Α΄****Ε.2131****ΙΙ. ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΗΣ****ΔΙΑΚΥΒΕΡΝΗΣΗΣ & ΑΝΘΡ. ΔΥΝΑΜΙΚΟΥ****- ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΗΣ ΔΙΑΚΥΒΕΡΝΗΣΗΣ****ΤΜΗΜΑΤΑ Α΄, Ζ΄, Θ΄****- ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ****ΤΜΗΜΑ Δ΄**

Ταχ. Δ/ση : Καρ. Σερβίας 10

Ταχ. Κώδικας : 101 84 ΑΘΗΝΑ

ΠΡΟΣ: Ως Π.Δ.

Τηλέφωνο : 210 3375312, 314-18

Fax : 210 3375001

E-Mail : d12.b@yo.syzefxis.gov.grd12.a@yo.syzefxis.gov.grUrl : www.aade.gr

ΘΕΜΑ: 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.

Σε συνέχεια της ΠΟΛ.1235/2018 εγκυκλίου, με την οποία κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 17 του ν.4577/2018, σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

Με τις διατάξεις του τέταρτου εδαφίου της παρ.3 του άρθρου 31 του ν.3986/2011, όπως αυτές ισχύουν μετά την αντικατάστασή τους με την παρ. 2 του άρθρου 17 του ν.4577/2018, ορίζεται ότι από το φορολογικό έτος 2018 και εφεξής εξαιρούνται από την υποχρέωση καταβολής τέλους επιτηδεύματος 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 του άρθρου 31 του ν.3986/2011.

Ειδικότερα:

A. Αγροτικοί συνεταιρισμοί (Α.Σ.) και αγρότες – μέλη αυτών

A1. Αγρότες – μέλη Αγροτικών Συνεταιρισμών (Α.Σ.)

1. Από το φορολογικό έτος 2018 και εφεξής εξαιρούνται από την επιβολή του τέλους επιτηδεύματος οι αγρότες – μέλη αγροτικών συνεταιρισμών που πληρούν τις προϋποθέσεις του άρθρου 8 του ν.4384/2016.
2. Ο έλεγχος των προϋποθέσεων αυτών και η απαραίτητη για την εφαρμογή της ανωτέρω διάταξης πιστοποίηση των μελών αγροτικών συνεταιρισμών γίνεται από το Υπουργείο Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων. Συγκεκριμένα, λαμβάνονται υπόψη τα δεδομένα του ηλεκτρονικού αρχείου που αποστέλλει το Υπουργείο Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων στις υπηρεσίες της ΑΑΔΕ και με το οποίο πιστοποιούνται τα μέλη αγροτικών συνεταιρισμών που πληρούν τις προϋποθέσεις του άρθρου 8 του ν.4384/2016.
3. Περαιτέρω και δεδομένου ότι με βάση τη γραμματική διατύπωση της ανωτέρω διάταξης εξαιρούνται από την υποχρέωση καταβολής τέλους επιτηδεύματος όσοι κατά τη διάρκεια του έτους 2018 είναι ταυτόχρονα αγρότες και μέλη αγροτικών συνεταιρισμών (που πληρούν τις προϋποθέσεις του άρθρου 8 του ν. 4384/2016), η ιδιότητα του μέλους αγροτικού συνεταιρισμού (όπως αυτή πιστοποιείται από το αρμόδιο Υπουργείο) συσχετίζεται με τον όρο του αγρότη ο οποίος για τις ανάγκες του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος αντιστοιχεί στην «άσκηση αγροτικής

επιχειρηματικής δραστηριότητας» (παρ. 1 του άρθρου 21 του ν.4172/2013) όπως αυτή προσδιορίζεται από τις κείμενες διατάξεις.

4. Οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 17 του ν.4577/2018 αφορούν στο τέλος επιτηδεύματος από την αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα και σε καμία περίπτωση δεν επηρεάζονται από την ύπαρξη εσόδων από άλλες πηγές εισοδήματος. Ομοίως, δεν επηρεάζουν την υποχρέωση σε τέλος επιτηδεύματος λόγω της άσκησης λοιπών επιχειρηματικών δραστηριοτήτων. Επομένως, στην περίπτωση που ασκείται επιχειρηματική δραστηριότητα ταυτόχρονα με αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα, αλλά σε διαφορετικές εγκαταστάσεις, η εξαίρεση της παραγράφου 2 του άρθρου 17 του ν.4577/2018 εφαρμόζεται για την εγκατάσταση στην οποία ασκείται η αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα. Εάν διαπιστωθεί από τον φορολογούμενο ότι έχει υπολογιστεί τέλος επιτηδεύματος για εγκατάσταση όπου ασκείται αγροτική δραστηριότητα ενώ εμπίπτει στην παραπάνω εξαίρεση, τότε δεν προβαίνει σε οριστικοποίηση της δήλωσής του, αλλά την υποβάλει με επιφύλαξη, προκειμένου η εκκαθάρισή της να ολοκληρωθεί από τη Δ.Ο.Υ. σύμφωνα με τα οριζόμενα στην Α.1041/2019 απόφαση του Διοικητή ΑΑΔΕ.

Αντίθετα, στην περίπτωση που ασκείται επιχειρηματική δραστηριότητα ταυτόχρονα με αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα στην ίδια όμως εγκατάσταση (όπου κατά πάγια θέση της Διοίκησης, επιβάλλεται ένα τέλος επιτηδεύματος, μη λογιζόμενης της δεύτερης αυτής δραστηριότητας ως υποκαταστήματος), παραμένει η υποχρέωση σε τέλος επιτηδεύματος λόγω άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας, μη εφαρμοζομένων των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 17 του ν.4577/2018 περί εξαίρεσης από την υποχρέωση καταβολής τέλους επιτηδεύματος για την αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα.

5. Τέλος, στην απαλλακτική διάταξη του άρθρου 17 του ν. 4577/2018 δεν εμπίπτουν τα μέλη αγροτικού συνεταιρισμού (Α.Σ.) που δεν είναι φυσικά πρόσωπα, ήτοι τα πρόσωπα του δεύτερου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 6 του ν. 4384/2016 (άλλα νομικά πρόσωπα που η δραστηριότητά τους είναι αποκλειστικά αγροτική σε έναν τουλάχιστον από τους κλάδους της αγροτικής οικονομίας και εξυπηρετούνται από τις δραστηριότητες του Α.Σ.). Επισημαίνεται ότι εάν τα μέλη του Α.Σ. λειτουργούν με τη μορφή Α.Σ., αυτά απαλλάσσονται από την επιβολή του τέλους επιτηδεύματος με βάση τα ειδικότερα αναφερόμενα κατωτέρω.

A2. Αγροτικοί συνεταιρισμοί (Α.Σ.)

Από το φορολογικό έτος 2018 και μετά εξαιρούνται ρητά από την υποχρέωση καταβολής του τέλους επιτηδεύματος οι αγροτικοί συνεταιρισμοί, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 31 του ν.3986/2011, όπως ισχύουν μετά την αντικατάστασή τους με την παρ. 2 του άρθρου 17 του ν.4577/2018. Για τη μη επιβολή του τέλους επιτηδεύματος στους αγροτικούς συνεταιρισμούς κατά την εκκαθάριση της αντίστοιχης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, θα πρέπει να έχει πραγματοποιηθεί η ανάλογη απεικόνιση των εν λόγω προσώπων στο υποσύστημα Μητρώου στο TAXIS.

B. Σχολικοί συνεταιρισμοί του άρθρου 46 του ν.1566/1985

1. Με την ΠΟΛ.1216/2018 εγκύκλιό μας είχε διευκρινιστεί ότι οι σχολικοί συνεταιρισμοί του άρθρου 46 του ν.1566/1985 συστήνονται ως ελεύθερη ένωση των μαθητών, σκοπός των οποίων είναι η διαπαιδαγώγηση των μαθητών σχετικά με τις αρχές της αλληλοβοήθειας, της συνεργασίας, της κοινωνικής ευθύνης κ.λπ., αλλά και εν γένει η εμπέδωση των αρχών της συλλογικότητας και ως εκ τούτου, προέχει ο μη κερδοσκοπικός χαρακτήρας τους, ανεξάρτητα από την υποχρέωση σύστασής τους με τη μορφή του συνεταιρισμού, η οποία απορρέει από τις διατάξεις της νομοθεσίας που τους διέπει. Κατά συνέπεια, τα εν λόγω πρόσωπα για φορολογικούς σκοπούς αποτελούν νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα στα οποία δεν επιβάλλεται το τέλος επιτηδεύματος του ν.3986/2011.

2. Με την αντικατασταθείσα διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 31 του ν.3986/2011 ορίζεται πλέον και ρητώς στην κείμενη νομοθεσία η απαλλαγή των σχολικών συνεταιρισμών από το τέλος επιτηδεύματος, η οποία ισχύει από το φορολογικό έτος 2018 και εφεξής.

3. Υπενθυμίζεται ότι σε περίπτωση μη ορθής απεικόνισης των εν λόγω προσώπων στο υποσύστημα Μητρώου (ήτοι, για παράδειγμα με τη νομική μορφή του συνεταιρισμού αντί του νομικού προσώπου ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα), για τη σχετική διόρθωση τα εν λόγω πρόσωπα θα πρέπει να υποβάλουν σε υπάλληλο του Τμήματος ή Γραφείου Διοικητικής και Μηχανογραφικής Υποστήριξης της Δ.Ο.Υ. δήλωση μεταβολής, χωρίς την επιβολή κυρώσεων. Οι σχολικοί συνεταιρισμοί που δεν έχουν προβεί στην διορθωτική αυτή ενέργεια μέχρι την

υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, ειδικά για το εν λόγω έτος θα πρέπει να συμπληρώσουν τον κωδικό 011 του εντύπου Ε3 ώστε να τύχουν της απαλλαγής από την υποχρέωση καταβολής του τέλους επιτηδεύματος (σχετ. η Ε.2026/2019 εγκύκλιος ΑΑΔΕ).

Γ. Φορείς Κοινωνικής και Αλληλέγγυας Οικονομίας με τη μορφή Κοινωνικής Συνεταιριστικής Επιχείρησης ή Συνεταιρισμού Εργαζομένων

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 31, όπως αυτές ίσχυαν πριν την τροποποίησή τους με το άρθρο 17 του ν.4577/2018, οριζόταν μειωμένο τέλος επιτηδεύματος για τις Κοινωνικές Συνεταιριστικές Επιχειρήσεις και τους Συνεταιρισμούς Εργαζομένων σε πεντακόσια (500) ευρώ ετησίως, ενώ εξαιρούνταν οι Φορείς για τους οποίους δεν είχαν παρέλθει πέντε (5) έτη από την πρώτη έναρξη εργασιών τους.

2. Από το φορολογικό έτος 2018 και εφεξής εξαιρούνται γενικώς από την υποχρέωση καταβολής του τέλους επιτηδεύματος οι Φορείς Κοινωνικής και Αλληλέγγυας Οικονομίας με τη μορφή Κοινωνικής Συνεταιριστικής Επιχείρησης ή Συνεταιρισμού Εργαζομένων. Για τον λόγο αυτό και προκειμένου για τη νομοτεχνική τακτοποίηση της διάταξης, με την παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4577/2018 καταργήθηκε το α' εδάφιο της περ. ε' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν.3986/2011, σχετικά με την υποχρέωση καταβολής τέλους επιτηδεύματος 500 ευρώ από τις Κοινωνικές Συνεταιριστικές Επιχειρήσεις και τους Συνεταιρισμούς Εργαζομένων.

3. Στους Φορείς Κοινωνικής και Αλληλέγγυας Οικονομίας που εξαιρούνται από την επιβολή του τέλους επιτηδεύματος για το φορολογικό έτος 2018 και εφεξής περιλαμβάνονται, εκτός από τις Κοινωνικές Συνεταιριστικές Επιχειρήσεις που περιγράφονται στο άρθρο 14 του ν.4430/2016 και τους Συνεταιρισμούς Εργαζομένων που περιγράφονται στο άρθρο 24 του ίδιου νόμου, και οι Κοινωνικοί Συνεταιρισμοί Περιορισμένης Ευθύνης του άρθρου 12 του ν.2716/1999, καθόσον με τις διατάξεις του άρθρου 14 του ν.4430/2016 ορίζεται ρητά ότι οι εν λόγω Συνεταιρισμοί θεωρούνται αυτοδικαίως Κοινωνικές Συνεταιριστικές Επιχειρήσεις Ένταξης. Υπενθυμίζεται ότι η εξαίρεση από το τέλος επιτηδεύματος καταλαμβάνει τους φορείς με τις πιο πάνω μορφές που είναι εγγεγραμμένοι στο Γενικό Μητρώο Φορέων Κοινωνικής και Αλληλέγγυας Οικονομίας του ν.4430/2016 (σχετ. το αριθ. ΔΕΑΦ 1136426 ΕΞ 2018/17.9.2018 έγγραφό μας σχετικά με τη μη επιβολή τέλους επιτηδεύματος στους

Φορείς Κοινωνικής και Αλληλέγγυας Οικονομίας για τα πέντε (5) έτη από την πρώτη έναρξη εργασιών τους και η Ε. 2023/2019 εγκύκλιός μας).

Δ. Επιχειρήσεις σε θέση αδράνειας/εκκαθάρισης/πτώχευσης

1. Με τις τροποποιούμενες διατάξεις του τέταρτου εδαφίου της παρ.3 του άρθρου 31 του ν.3986/2011 ορίζεται ότι από το φορολογικό έτος 2018 και εφεξής εξαιρούνται από την υποχρέωση καταβολής τέλους οι επιχειρήσεις κάθε νομικής μορφής που βρίσκονται σε εκκαθάριση, πτώχευση ή αδράνεια, ενώ σε περίπτωση που η αδράνεια δεν καταλαμβάνει ολόκληρο το φορολογικό έτος εφαρμόζεται αναλογικά η παράγραφος 2 του άρθρου 31 του ν.3986/2011, σύμφωνα με την οποία, 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.

2. Ενόψει των ανωτέρω και δεδομένου ότι σύμφωνα το άρθρο 4 της ΠΟΛ. 1167/2.8.11 Α.Υ.Ο., με την οποία καθορίσθηκαν τα ειδικότερα θέματα για τη βεβαίωση και είσπραξη του τέλους επιτηδεύματος, καθώς και λοιπά θέματα για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 29-31 του ν. 3986/2011, ο υπολογισμός του τέλους επιτηδεύματος γίνεται με βάση τα στοιχεία που τηρούνται στο Μητρώο, οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου ισχύουν εφόσον έχει υποβληθεί στο Τμήμα Μητρώου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. δήλωση μεταβολής της θέσης της επιχείρησης σε αδράνεια, εκκαθάριση ή πτώχευση. Συνεπώς, από το φορολογικό έτος 2018 και εφεξής η μη άσκηση δραστηριότητας δεν διαπιστώνεται πλέον μόνο με υποβληθείσα δήλωση διακοπής στη Δ.Ο.Υ. αλλά και με δήλωση μεταβολής θέσης σε αδράνεια, εκκαθάριση ή πτώχευση.

Δ1. Επιχειρήσεις σε κατάσταση αδράνειας

1. Σε περίπτωση δήλωσης μεταβολής λόγω θέσης της επιχείρησης σε κατάσταση αδράνειας μέσα στη χρήση, το τέλος επιτηδεύματος επιβάλλεται για τους μήνες της χρήσης που η επιχείρηση είναι ενεργή και ασκεί την επιχειρηματική της δραστηριότητα. Χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των δεκαπέντε (15) ημερών λογίζεται ως μήνας.

2. Τα ανωτέρω ισχύουν 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 της Α.Α.Δ.Ε. σχετικά με την εφαρμογή του μειωμένου φορολογικού συντελεστή και τον προσδιορισμό του φορολογικού έτους στις περιπτώσεις φορολογικών ετών που δεν ταυτίζονται με το ημερολογιακό έτος) και εφαρμόζονται, αντίστοιχα, και στα υποκαταστήματα των επιχειρήσεων που έχουν προβεί σε δήλωση μεταβολής θέσης σε αδράνεια.

3. Σύμφωνα με το άρθρο 7 της απόφασης ΠΟΛ. 1006/31.12.2013, οι επιχειρήσεις υποχρεούνται να δηλώσουν εντός 30 ημερών από τη θέση της επιχείρησης σε αδράνεια τη μεταβολή αυτή, καθώς και την επαναλειτουργία της.

Επισημαίνεται ότι, ειδικά στις περιπτώσεις που ο χρόνος θέσης της επιχείρησης σε αδράνεια είναι προγενέστερος από τη δήλωση μεταβολής, θα πρέπει να ελέγχεται και το πραγματικό γεγονός της θέσης σε αδράνεια, λαμβάνοντας υπόψη, ενδεικτικά, ότι επιχείρηση που είναι σε αδράνεια δεν απασχολεί προσωπικό, δεν αγοράζει εμπορεύματα ή πρώτες ύλες και δεν πουλάει αγαθά ούτε παρέχει υπηρεσίες, ενώ οι συναλλαγές της περιορίζονται στην πραγματοποίηση πάγιων ή έκτακτων δαπανών λειτουργίας (π.χ. πληρωμή ενοικίου).

Σημειώνεται ότι στις περιπτώσεις που με βάση τα στοιχεία του Μητρώου μια επιχείρηση έχει τεθεί σε αδράνεια ενώ από τον έλεγχο διαπιστωθεί η τυχόν άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας αυτής, θα επιβάλλεται τέλος επιτηδεύματος για τους μήνες λειτουργίας της. Στην περίπτωση αυτή προωθείται η σχετική έκθεση ελέγχου στον υπάλληλο του τμήματος ή γραφείου Διοικητικής και Μηχανογραφικής Υποστήριξης της Δ.Ο.Υ. στη χωρική αρμοδιότητα της οποίας ανήκει ο φορολογούμενος, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, προκειμένου με οίκοθεν ενέργειες να προβεί στην καταχώρηση της μεταβολής που αφορά στην επαναλειτουργία της επιχείρησης, με ημερομηνία μεταβολής την ημερομηνία που έχει διαπιστωθεί από πραγματικά περιστατικά, όπως προκύπτει από τη σχετική έκθεση ελέγχου. Με την καταχώρηση της εν λόγω μεταβολής επιβάλλονται στο φορολογούμενο και οι κυρώσεις περί μη υποβολής δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα του άρθρου 54 του ν. 4174/2013(Α'140) όπως ισχύει, σύμφωνα με τις διευκρινίσεις που έχουν δοθεί με την ΠΟΛ. 1252/20.11.2015 εγκύκλιο.

Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω, παραθέτουμε τα ακόλουθα παραδείγματα:

α. Ατομική επιχείρηση που τίθεται σε αδράνεια με ημερομηνία 15.9.2018, για το φορολογικό έτος 2018 θα της επιβληθεί τέλος επιτηδεύματος ποσού 433,33€ (650€ x 8/12).

β. Ανώνυμη εταιρεία με έδρα στην Αθήνα, της οποίας το φορολογικό έτος λήγει στις 30.6.2019 και τίθεται σε αδράνεια την 1.4.2019, για το φορολογικό έτος 2018 θα της επιβληθεί τέλος επιτηδεύματος ποσού 750€ (1000€ x 9/12). Ωστόσο, εάν η ίδια εταιρεία έχει τεθεί σε αδράνεια από την 1.4.2018, ειδικά για το φορολογικό έτος 2017 (1.7.2017-30.6.2018) θα της επιβληθεί το ποσό των 1000€, δεδομένου ότι η συγκεκριμένη διάταξη έχει εφαρμογή για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από το 2018 και εφεξής.

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 1000€, 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€ ($1000€ \times 4/12$).

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€ ($1000€ \times 10/12$), 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€ ($1000€ \times 10/12$).

Δ3. Επιχειρήσεις σε κατάσταση πτώχευσης

1. Με τις διατάξεις της περ. γ' της παρ.1 του άρθρου 164 του ν.4548/2018 περί αναμόρφωσης του δικαίου των ανωνύμων εταιρειών ορίζεται ότι η εταιρεία λύεται με την κήρυξή της σε πτώχευση (αντίστοιχες είναι οι διατάξεις της περ. γ' της παρ.1 του άρθρου 47α του προΐσχύοντος κ.ν.2190/1920).

2. Δεδομένου ότι για φορολογικούς σκοπούς το στάδιο της εκκαθάρισης δεν διαφέρει επί της ουσίας από αυτό της κήρυξης της εταιρείας σε κατάσταση πτώχευσης (σχετ. τα αριθ. ΔΕΑΦ Β 1082314 ΕΞ2016/30.5.2016 και 1086170/11128/Β0012/16.9.2009 έγγραφά μας), για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που έχουν τεθεί σε καθεστώς πτώχευσης διευκρινίζονται τα κάτωθι:

α. Ως προς την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, εφαρμόζονται ανάλογα τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 68 του ν.4172/2013, ήτοι, η δήλωση φορολογίας εισοδήματος υποβάλλεται μέσα σε ένα (1) μήνα από τη λήξη της πτώχευσης για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν κατά την περίοδο αυτή, ενώ σε περίπτωση παράτασης της πτώχευσης 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 πτώχευσης (σχετ. ΠΟΛ. 1060/2015 εγκύκλιος).

β. Ως προς την επιβολή του τέλους επιτηδεύματος, ισχύουν τα αναφερόμενα στην προηγούμενη ενότητα της παρούσης (ενότητα Δ2 του παρόντος Κεφαλαίου Δ'), για τα φορολογικά έτη που εκκινούν από 1.1.2018 και μετά (σχετ. Ε.2046/2019 εγκύκλιος ΑΑΔΕ).

3. Ειδικά για τις ατομικές επιχειρήσεις, η απαλλαγή από το τέλος επιτηδεύματος εφαρμόζεται εφόσον ο φορολογούμενος περιέλθει σε κατάσταση πτώχευσης έστω και για μία μέρα εντός του φορολογικού έτους, αρχής γενομένης από το φορολογικό έτος 2018, δεδομένου ότι για τις εν λόγω επιχειρήσεις το φορολογικό έτος ταυτίζεται με το ημερολογιακό και σε κάθε περίπτωση υποβάλλεται μία (1) δήλωση για ολόκληρο το έτος.

Ε. Αντιμετώπιση υποβληθεισών δηλώσεων στις οποίες έχει υπολογισθεί τέλος επιτηδεύματος, ενώ εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 17 του ν.4577/2018

α) Εάν δεν έχει παρέλθει η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων:

Επισημαίνεται ότι σε περίπτωση που έχουν υποβληθεί δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων ή νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων, επί των οποίων έχει εκ παραδρομής υπολογισθεί τέλος επιτηδεύματος, σε αντίθεση με τα ανωτέρω αναφερόμενα, οι φορολογούμενοι θα πρέπει να υποβάλλουν τροποποιητικές δηλώσεις μέσω της ηλεκτρονικής εφαρμογής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος Φ.Π./Ν.Π./Ν.Ο., για την έκδοση νέας πράξης προσδιορισμού του φόρου χωρίς την

επιβολή τέλους επιτηδεύματος και για την τυχόν επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών, χωρίς περαιτέρω ενέργεια στην αρμόδια Δ.Ο.Υ..

β) Εάν έχει παρέλθει η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων:

Αντιθέτως, εάν έχει ήδη παρέλθει η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων (π.χ. προσωρινές δηλώσεις σε υπό εκκαθάριση επιχείρηση), για την έκδοση της νέας πράξης προσδιορισμού του φόρου των νομικών προσώπων/οντοτήτων, χωρίς την επιβολή κυρώσεων, θα πρέπει να υποβληθεί έγγραφο σχετικό αίτημα στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. για τη διαγραφή του τέλους επιτηδεύματος και την επιστροφή των τυχόν αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών τέλους επιτηδεύματος.

Για τις δηλώσεις των φυσικών προσώπων θα ακολουθηθεί η διαδικασία της παραγράφου α' της παρούσας ενότητας.

Ο ΔΙΟΙΚΗΤΗΣ ΤΗΣ Α.Α.Δ.Ε.

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΙΤΣΙΛΗΣ

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ:**I. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ**

1. Αποδέκτες πίνακα Γ' (εκτός του αριθμού 2 αυτού)
2. Κεντρική Υπηρεσία ΣΔΟΕ και τις Περιφερειακές Διευθύνσεις της
3. Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης
4. Διεύθυνση Υποστήριξης Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών – Τμήμα Ε' (με την παράκληση να αναρτηθεί στην Ηλεκτρονική Βιβλιοθήκη)

II. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ

1. Αποδέκτες πινάκων Α', Β', (εκτός των αριθ.1 και 2 αυτού), Ζ', Η', Θ', Ι', ΙΒ', ΙΓ', ΙΔ', ΙΕ', ΙΣΤ', ΙΖ', ΙΗ', ΙΘ', Κ', ΚΑ', ΚΒ' και ΚΓ'
2. Υπουργείο Ανάπτυξης και Επενδύσεων, Γενική Γραμματεία Εμπορίου & Προστασίας Καταναλωτή, Γενική Δ/ση Αγοράς, Δ/ση Εταιρειών, Πλ. Κάνιγγος, Τ.Κ. 101 81, Αθήνα
3. Υπουργείο Οικονομικών, Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ), Βουλής 7, Τ.Κ. 105 62, Αθήνα
4. ΔΤΔ – Εγκεκριμένοι Οικονομικοί Φορείς
5. Περιοδικό «ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗ»
6. Γραφείο κ. Υπουργού Οικονομικών
7. Γραφείο κ. Υφυπουργού Οικονομικών

III. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ

1. Γραφείο κ. Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.
2. Γραφείο κ. Γενικού Δ/ντή Φορολογικής Διοίκησης
3. Γραφεία κ.κ. Γενικών Δ/ντών
4. Δ/ση Νομικής Υποστήριξης
5. Αυτοτελές Τμήμα Συντονισμού Μεταρρυθμιστικών Δράσεων και Επικοινωνίας
6. Δ/ση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας – Τμήματα Α', Β', Γ'