



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 27/12/2017

Αριθμός απόφασης: 6584

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 534

ΦΑΞ : 213 1604 567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **18/08/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανή προσφυγή της ήδη λυθείσης και εκκαθαρισθείσης εταιρείας με την επωνυμία «.....», **ΑΦΜ** «.....», με έδρα στο Ηράκλειο Κρήτης, επί της οδού «.....» κατά:

α) της υπ' αριθ. «.....»/27-06-2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, διαχειριστικής περιόδου εκκαθάρισης 29/01/2010-12/11/2014,

β) της υπ' αριθ. «.....»/2017 (αρ. ελεγχis: «.....»/27-06-2017) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, διαχειριστικής περιόδου 29/01/2010 – 31/12/2010

γ) των υπ' αριθ. «.....»/27-06-2017 και «.....»/27-06-2017 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, διαχειριστικών περιόδων 01/01-28/01/2010 και 29/01/2010 – 31/12/2010, αντίστοιχα, και

δ) των υπ' αριθ. «.....»/27-06-2017 (αρ. ελεγχis: «.....»/27-06-2017) και «.....»/27-06-2017 (αρ. ελεγχis: «.....»/27-06-2017) Πράξεων Επιβολής Προστίμου (άρθρο 7§§3,5 του ν.4337/2015),

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, διαχειριστικών περιόδων 01/01-28/01/2010 και 29/01/2010–31/12/2010, αντίστοιχα,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. α) Την υπ' αριθ. «.....»/27-06-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, διαχειριστικής περιόδου εκκαθάρισης 29/01/2010-12/11/2014,

β) την υπ' αριθ. «.....»/2017 (αρ. ελεγχis: «.....»/27-06-2017) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, διαχειριστικής περιόδου 29/01/2010 – 31/12/2010,

γ) τις υπ' αριθ. «.....»/27-06-2017 και «.....»/27-06-2017 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, διαχειριστικών περιόδων 01/01-28/01/2010 και 29/01/2010 – 31/12/2010, αντίστοιχα, και

δ) τις υπ' αριθ. «.....»/27-06-2017 (αρ. ελεγχis: «.....»/27-06-2017) και «.....»/27-06-2017 (αρ. ελεγχis: «.....»/27-06-2017) Πράξεις Επιβολής Προστίμου (άρθρο 7§§3,5 του ν.4337/2015), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, διαχειριστικών περιόδων 01/01-28/01/2010 και 29/01/2010–31/12/2010, αντίστοιχα,

των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και τις οικείες εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος ν. 2238/1994, ΦΠΑ ν.2859/2000, τελών χαρτοσήμου ν.4755/1930 και προστίμου άρθρου 7§§3,5 του ν.4337/2015, της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **18/08/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής της ήδη λυθείσης και εκκαθαρισθείσης εταιρείας με την επωνυμία «.....», **ΑΦΜ** «.....», 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αριθμ. «.....»/27-06-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014 (διαχειριστική περίοδος εκκαθάρισης 29/01/2010 - 12/11/2014), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσα εταιρείας φόρος ποσού 3.122,40€.

Η ως άνω διαφορά φόρου εισοδήματος προέκυψε από το πόρισμα της από 27/06/2017 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ν.2238/1994 της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, σύμφωνα με το οποίο ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη τις διαπιστωθείσες παραβάσεις του ΚΒΣ και δεν αναγνώρισε τη δηλωθείσα ζημιά με τη δήλωση εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 ύψους 19.412,48€ αναμόρφωσε τα φορολογητέα κέρδη ως κάτωθι:

Σύνολο κερδών Βάσει δήλωσης:	41.123,81€
Πλέον	
Καθαρή αξία μη εκδοθέντος Τ.Π.Υ. προς την «.....»	63.437,11€
Έκτακτα έσοδα από προκαταβολές πελατών που δεν επιστράφηκαν	<u>45.200,44€</u>
Φορολογητέα Κέρδη βάσει ελέγχου	<u>149.761,36€</u>

2) Με την υπ' αριθμ. «.....»/2017 (αρ. ελεγχis: «.....»/27-06-2017) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α διαχειριστικής περιόδου 29/01/2010-31/12/2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Φ.Π.Α ποσού 20.105,38 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 24.126,46€, ήτοι συνολικό ποσό 44.231,84€ και υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ποσού 250,00€.

Η ως άνω διαφορά ΦΠΑ προέκυψε από το πόρισμα της από 27/06/2017 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ του Ν.2859/2000, σύμφωνα με το οποίο ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη ότι: **α)** η προσφεύγουσα δεν συμπεριέλαβε στην περιοδική δήλωση ΦΠΑ στις φορολογητέες εκροές το ποσό των **26.261,13€** που είναι η αξία του Τιμ. Δ.α. «.....»/04-05-2010 που εξέδωσε προς την «.....», ΑΦΜ: «.....», με αποτέλεσμα να μην αποδοθεί ο αναλογούν ΦΠΑ 21%, ύψους **5.514,84€** και ότι **β)** η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε Τ.Π.Υ. προς την «.....», αξίας **63.437,11€** πλέον ΦΠΑ 23% 14.590,53€ **προσδιόρισε** φορολογητέες εκροές ύψους 89.698,24€ και φόρο εκρών ύψους 20.105,38€ για τη διαχειριστική περίοδο 29/01/2010 -31/12/2010.

3) Με την υπ' αριθ. «.....»/27-06-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμων διαχειριστικής περιόδου 01/01-28/01/2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας χαρτόσημο ποσού 1.156,11 €, πλέον ΟΓΑ Χαρτοσήμου ποσού 231,22€, πλέον πρόσθετα τέλη 1.387,33€, πλέον εισφορά ΟΓΑ στα πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ποσού 277,47€, ήτοι συνολικό ποσό 3.052,13€.

Η ως άνω διαφορά τελών χαρτοσήμου προέκυψε από το πόρισμα της από 27/06/2017 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου τελών χαρτοσήμου ν.4755/1930, που διενεργήθηκε δυνάμει της με αριθ. «.....»/31-12-2016 εντολής ελέγχου, σύμφωνα με το οποίο πόρισμα ο έλεγχος **έκρινε** ότι η προσφεύγουσα όφειλε να αποδώσει τέλη χαρτοσήμου & ΟΓΑ χαρ/μου 1,20% επί του ποσού των **115.611,25€** καθώς τα χρεωστικά υπόλοιπα των λογαριασμών 33.10.00.000 (Χρεώστες διάφοροι «.....») και 33.10.00.002 (Χρεώστες διάφοροι «.....»), όπως προκύπτουν από την αθεώρητη κατάσταση απογραφής, την **28/01/2010**, ύψους 93.727,15€ και ύψους 21.884,10€, αντίστοιχα, αποτελούν ταμειακή διευκόλυνση προς τον «.....», μέτοχο της προσφεύγουσας και προς τον «.....», μέλος του Δ.Σ. της προσφεύγουσας. Στη κρίση αυτή ο έλεγχος κατέληξε καθόσον δεν του δόθηκαν αποδεικτικά στοιχεία από τα οποία να προκύπτουν ότι τα ποσά αυτά αφορούν τους σκοπούς της επιχείρησης και καθόσον τα ίδια χρεωστικά υπόλοιπα υφίστανται στον ισολογισμό, της 31/12/2009.

4) Με την υπ' αριθ. «.....»/27-06-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμων διαχειριστικής περιόδου 29/01-31/12/2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας χαρτόσημο ποσού 673,38 €, πλέον ΟΓΑ Χαρτοσήμου ποσού 134,67€, πλέον πρόσθετα τέλη 808,05€, πλέον εισφορά ΟΓΑ στα πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ποσού 161,61€ ήτοι συνολικό ποσό 1.777,71€.

Η ως άνω διαφορά τελών χαρτοσήμου προέκυψε από το πόρισμα της από 27/06/2017 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου τελών χαρτοσήμου ν.4755/1930, που διενεργήθηκε δυνάμει της με αριθ. «.....»/07-09-2016 εντολής ελέγχου, σύμφωνα με το οποίο πόρισμα ο έλεγχος **έκρινε** ότι η προσφεύγουσα όφειλε να αποδώσει τέλη χαρτοσήμου & ΟΓΑ χαρ/μου 1,20% για την περίοδο 29/01/2010 – 31/12/2010 επί του ποσού των **67.338,06 €** που κατέβαλε η «.....», για λογαριασμό της προσφεύγουσας, στην «.....», για τιμολογημένες υποχρεώσεις της, ήτοι πρόκειται για ταμειακή διευκόλυνση της «.....» προς την προσφεύγουσα.

Στη κρίση αυτή ο έλεγχος κατέληξε καθόσον η προσφεύγουσα και η «.....» το επίμαχο χρονικό διάστημα είχαν τον ίδιο Πρόεδρο και Διευθύνοντα Σύμβουλο, τον «.....», ΑΦΜ: «.....».

5) Με την υπ' αριθ. «.....»/27-06-2017 (αρ. ελεγχis: «.....»/2017) Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§§3,5 του ν.4337/2015), διαχειριστικής περιόδου 01/01-28/01/2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **300€**.

Το ως άνω πρόστιμο προέκυψε από το πόρισμα της από 27/06/2017 έκθεσης ελέγχου του άρθρου 7§§3,5 του ν.4337/2015 της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, σύμφωνα με το οποίο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα προέβη σε ανακριβή σύνταξη ισολογισμού έναρξης εκκαθάρισης, τουλάχιστον ως προς τα κονδύλια των λογαριασμών πελατών και προκαταβολών πελατών, κατά παράβαση του άρθρου 29 του ΚΒΣ που είναι μια γενική παράβαση και επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 7§3 περ. ζ'ν. 4337/2015.

6) Με την υπ' αριθ. «.....»/27-06-2017 (αρ. ελεγχis: «.....»/2017) Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§§3,5 του ν.4337/2015), διαχειριστικής περιόδου 29/01-31/12/2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο **συνολικού ποσού 20.659,28€**

Τα ως άνω πρόστιμα προέκυψαν από το πόρισμα της από 27/06/2017 έκθεσης ελέγχου του άρθρου 7§§3,5 του ν.4337/2015 της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, σύμφωνα με το οποίο διαπιστώθηκε ότι:

A) η προσφεύγουσα δεν καταχώρησε στα βιβλία της έξοδα 53 στοιχείων συνολικής αξίας 63.704,66€, όπως προκύπτει από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών της «.....», ΑΦΜ: «.....», με αντισυμβαλλόμενο την προσφεύγουσα και

B) η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε φορολογικό στοιχείο αξίας (Τ.Π.Υ.) προς την «.....», αξίας **63.437,11€** πλέον ΦΠΑ 23% 14.590,53€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 11,12, 13, 14 και 15 του ΚΒΣ παράβαση που επισύρει πρόστιμο ποσού 15.859,28€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§3 του 4337/2015.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να επανεξεταστούν και να ακυρωθούν, οι προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Παραγραφή αξίωσης Ελληνικού Δημοσίου για επιβολή φόρων και κυρώσεων εις βάρος της μέχρι και την 31/12/2010.
2. Ο ισολογισμός έναρξης εκκαθάρισης ταυτίζεται με τον αντίστοιχο της 31/12/2009.
3. Έχουν υποβληθεί ηλεκτρονικά δηλώσεις για όλες τις ελεγχόμενες περιόδους, πλην όμως για την υποπερίοδο 01/01-28/02/2010 το σύστημα δεν προβλέπει τη δυνατότητα αλλαγής ημερομηνίας, και εμφανίζεται ως περίοδος 01.01.2010-31.12.2010.
4. Το υπόλοιπο του δοσοληπτικού λογαριασμού 33-10-00 (ποσό 115.611,25€), το οποίο είναι υπόλοιπο από το 2009, είναι γεγονός αυταπόδεικτο από την κίνηση των λογαριασμών, τα σχετικά extraits, και από τις συναλλαγές πελατών/προμηθευτών, ότι χρησιμοποιήθηκε για τις ανάγκες της εταιρείας.
5. Σχετικά με την απόκρυψη φορολογητέας ύλης, για τιμολόγιο πώλησης προς την εταιρία «.....» για πώληση επίπλων και λοιπού εξοπλισμού ποσού 26.261,13 € πλέον ΦΠΑ 21%, επιφυλάσσονται να προσκομίσουν τα αντίστοιχα τιμολόγια (έξοδα) της χρήσης 2010 από τα οποία προκύπτει σαφέστατα ότι για το 2010, υφίσταται εκπιπτόμενος ΦΠΑ δαπανών 3.877,77 €, με αποτέλεσμα το τελικό αποτέλεσμα να πρέπει να είναι 1.637,07 € και όχι 5.514,84€.
6. Η «.....» δεν ήταν πελάτης της προσφεύγουσας, ως εκ τούτου δεν όφειλε να καταχωρήσει τα τιμολόγια της, ούτε και να δηλώσει τα αντίστοιχα έσοδα. Η «.....», προέβη στην εσφαλμένη κίνηση να δηλώσει ως προμηθευτή της την προσφεύγουσα, γιατί δεν ήταν δυνατόν τεχνικώς να δηλώσει την «.....», λόγω του ξενικού ΑΦΜ της και δεν μπορούσε να την συμπεριλάβει στις συγκεντρωτικές της καταστάσεις.
7. Εσφαλμένως εστάλησαν τα 53 τιμολόγια τα οποία αφορούσαν την «.....»
8. Επειδή η εταιρεία από το 2010 τέθηκε υπό εκκαθάριση, και οι διαχειριστές της δεν προέβαιναν σε εμπορικές πράξεις, πάρα μονό στην εκποίηση της περιουσίας της ΑΕ, δεν υλοποιήθηκε η σύμβαση για την περίοδο 2010 και επιστράφηκε και η προκαταβολή ποσού 78.027,64 €. Άλλωστε αυτό αποδεικνύεται από το γεγονός ότι προκύπτει πως στην σχετική καρτέλα της «.....», τα στοιχεία παραλήπτη είναι η εταιρεία «.....» και «.....»
9. Η εταιρία «.....» καθίσταται σαφές ότι ανέλαβε την σύμβαση με την «.....», και την «.....», είναι διαφορετικό νομικό πρόσωπο, που δρα ανεξαρτήτως, και ουδόλως προκύπτει ταμειακή διευκόλυνση, ώστε να προκύπτει υποχρέωση καταβολής χαρτοσήμου, αλλά νόμιμη εμπορική συναλλαγή, που έχει δηλωθεί στις φορολογικές αρχές.
10. Το υπόλοιπο της «.....» δημιουργήθηκε εντός του 2010 και αφορούσε προκαταβολές για την σεζόν 2010, που τελικά λόγω της έναρξης εκκαθάρισης της εταιρείας, επιστράφηκαν,

και δεν δύνανται να θεωρηθούν εισόδημα και το υπόλοιπο της «.....» αφορούσε συναλλαγές προηγούμενων ετών, εκτός ελεγχόμενης περιόδου, ήδη τιμολογημένες.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής των ελεγχόμενων χρήσεων

Επειδή, στην παρ.11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται:

«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 9§5 του ν.2523/1997 ορίζεται ότι:

«5. Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα Πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα Πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή στις παρ. 1, 4 και 5 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 (Όπως η περίπτωση β' της παρ. 4 του άρθρου 84 αντικαταστάθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ίδιου νόμου ισχύει από 22/12/2006 και μετά) ορίζεται:

«1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.

4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.

5. Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο

δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης.

Σε περίπτωση υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου Παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης.».

Επειδή, με τις διατάξεις των παραγράφων **1 και 2 περίπτωση γ΄ του άρθρου 57 του Ν 2859/2000**, ορίζεται ότι:

«**1.** Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.

2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον:

α)...β)...

γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **26§4 του π.δ.186/1992**:

«**4.** Η διαχειριστική περίοδος των νομικών προσώπων που τίθενται σε εκκαθάριση, για οποιοδήποτε λόγο, αρχίζει από την ημερομηνία έναρξης της εκκαθάρισης και λήγει με την ολοκλήρωσή της.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **107§2 γ΄ του ν.2238/1994**:

«**γ)** Από τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα που έχουν τεθεί υπό εκκαθάριση, 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. Σε περίπτωση μη υποβολής της δήλωσης ή υποβολής ανακριβούς_δήλωσης, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εκδίδει_προσωρινό φύλλο ελέγχου, το οποίο περιέχει το φορολογητέο εισόδημα που_προκύπτει από τα βιβλία και το ποσό του φόρου που αναλογεί μαζί με τον_πρόσθετο φόρο που προβλέπεται από τις διατάξεις του «άρθρου 1 του ν. 2523/ 1997»,_αντίγραφο του οποίου κοινοποιείται στο υπόχρεο νομικό πρόσωπο.».

Επειδή, αναφορικά με την παραγραφή της αξίωσης του Δημοσίου για την επιβολή και τη βεβαίωση τελών χαρτοσήμου, στον Κ.Ν.Τ.Χ. - Π.Δ. της 28/07/1931 (Ν.Δ.4755/1930) δεν υπάρχει διάταξη που να ρυθμίζει τον χρόνο παραγραφής του εν λόγω δικαιώματος του Δημοσίου.

Επειδή, κατά πάγια νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας και των διοικητικών δικαστηρίων (ΣτΕ 3514/1996, ΣτΕ 2579/1998, 28/1975, ΣτΕ 737/1979, ΣτΕ 3293/1979, ΣτΕ 3556/1980, ΣτΕ

394/1982, ΣΤΕ 1890/1985, ΣΤΕ 3514/1996, ΣΤΕ 1561/2003 κ.λπ., Π.Φ.Δ. Αθ. 3729/1962, Π.Φ.Δ. Πειρ. 1505/1965, Φορ. Πρωτ. Αθ. 5421/1975, Φορ. Εφ. Πειρ. 1303/1969, Διοικ. Εφ. Αθ. 1294/1982 κ.λπ., Ν.Σ.Κ. γνωμ. 73/1979), ελλείπει υφισταμένης στον Κώδικα Νόμων περί Τελών Χαρτοσήμου διατάξεως περί παραγραφής, η σχετική αξίωση του Δημοσίου για την επιβολή τελών χαρτοσήμου υπόκειται στην κατά το άρθρο 249 του Αστικού Κώδικα εικοσαετή παραγραφή.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 249 (εικοσαετής παραγραφή) του Αστικού Κώδικα (Π.Δ.456/1984) (Γενικές Αρχές, Κεφάλαιο Δέκατο, Παραγραφή και αποσβεστική προθεσμία) ορίζεται ότι «Εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, οι αξιώσεις παραγράφονται σε είκοσι χρόνια».

Επειδή, στην ανωτέρω εικοσαετή παραγραφή του άρθρου 249 του Αστικού Κώδικα (Π.Δ.456/1984) υπόκειται και η αξίωση του Δημοσίου για την επιβολή της υπέρ Ο.Γ.Α. κοινωνικής εισφοράς του Ν.4169/1961 που υπολογίζεται επί των καταλογιζόμενων τελών χαρτοσήμου (σχετ. ΣΤΕ 1561/2003).

Επειδή, εν προκειμένω, από το ΦΕΚ 2864/21-05-2013 προκύπτει ότι η προσφεύγουσα στις 28/01/2010 με απόφαση της Έκτακτης Γενικής Συνέλευσης των μετόχων της αποφάσισε τη λύση της και την θέση της σε εκκαθάριση, με εκκαθαριστές τον «.....» και «.....». Επίσης, με την υπ' αριθ. «.....»/15-03-2010 δήλωση της στο μητρώο της Δ.Ο.Υ. ΑΉΡΑΚΛΕΙΟΥ δήλωσε ότι από 02/02/2010 τέθηκε σε εκκαθάριση.

Επειδή, στη συνέχεια, η προσφεύγουσα, με την από 12/11/2014 απόφαση της έκτακτης Γενικής Συνέλευσης των μετόχων της, ενέκρινε τον ισολογισμό εκκαθάρισης 12/11/2014 και την οριστική παύση των εργασιών της. Επίσης, με την υπ' αριθ. «.....»/13-02-2015 δήλωσή της, στο μητρώο της Δ.Ο.Υ. ΑΉΡΑΚΛΕΙΟΥ δήλωσε οριστική διακοπή εργασιών, η οποία εγκρίθηκε από τη Δ.Ο.Υ. με ημερομηνία 10/02/2015, βάσει της καταχώρησης της στο ΓΕΜΗ (αρ. πρωτ. «.....»/10-02-2015).

Επειδή, από τα παραπάνω προκύπτει ότι οι φορολογικά ελεγχόμενες περίοδοι και ταυτόχρονα διαχειριστικές περίοδοι είναι οι εξής:

- Από 01/01 έως 28/01/2010, οπότε τίθεται η προσφεύγουσα εταιρεία σε εκκαθάριση. Η περίοδος αυτή ελέγχθηκε με την υπ' αριθ. «.....»/31-12-2016 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ και
- Από 29/01/2010 έως 12/11/2014, οπότε και λύεται η προσφεύγουσα εταιρεία και εγκρίνεται ο ισολογισμός εκκαθάρισης. Η περίοδος αυτή ελέγχθηκε με την υπ' αριθ. «.....»/07-09-2016 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ.

Επειδή, με βάση τα ως άνω η προσφεύγουσα όφειλε να υποβάλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τις εξής περιόδους:

- Από 01/01/2010 έως 28/01/2010,
- Από 29/01/2010 έως 28/01/2011, 29/01/2011 -28/01/2012 και 29/01/2012 έως 29/01/2013 προσωρινές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και
- Από 29/01/2010 έως 12/11/2014 οριστική δήλωση εισοδήματος της υπό εκκαθάρισης περιόδου.

Επειδή, από το υποσύστημα εισοδήματος Ν.Π. του συστήματος taxis της Α.Α.Δ.Ε. προκύπτει ότι η προσφεύγουσα έχει υποβάλει τις εξής δηλώσεις :

Α/Α	Ημ/νια υποβολής	Διαχειριστική περίοδος	Είδος δήλωσης
«.....»/2015	28/05/2014	01/01-31/12/2013	Αρχική δήλωση υπό εκκαθ.
«.....»/2014	25/02/2014	01/1-31/12/2012	Αρχική δήλωση υπό εκκαθ
«.....»/2014	26/02/2014	01/01-31/12/2011	Αρχική δήλωση υπό εκκαθ
«.....»/2011	30/05/2011	01/01-31/12/2010	Αρχική δήλωση

Επομένως, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της υπό κρίση περίπτωσης, δεν τίθεται θέμα παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρων και κυρώσεων εις βάρος της προσφεύγουσας μέχρι και την 31/12/2010.

Ως προς τους λοιπούς ισχυρισμούς

Επειδή, οι λοιποί ισχυρισμοί που προβάλλονται με την υπό κρίση προσφυγή είναι παρόμοιοι με τους ισχυρισμούς που προέβαλε η προσφεύγουσα με το υπόμνημά της σε απάντηση του υπ' αριθ. «.....»/18-11-2016 Σημειώματος Διαπιστώσεων.

Επειδή, οι ισχυρισμοί αυτοί έχουν ληφθεί υπόψη από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ και έχουν απαντηθεί αναλυτικά στις σελίδες 69-71 της από 27/06/2017 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει κάποιο επιπλέον αποδεικτικό στοιχείο που να αλλάζει την κρίση του ελέγχου.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 27/06/2016 οικείες εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος ν. 2238/1994, ΦΠΑ ν.2859/2000, τελών χαρτοσήμου ν.4755/1930 και προστίμου άρθρου 7§§3,5 του ν.4337/2015, της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ διαχειριστικών περιόδων 01/01/10-28/01/2010 και 29/01/2010-12/11/2014 επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **18/08/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής της ήδη λυθείσης και εκκαθαρισθείσης εταιρείας με την επωνυμία «.....», **ΑΦΜ** «.....».

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

ΕΙΣΟΔΗΜΑ (Διαχειριστική περίοδος 29/01/10 – 12/11/2014)

Φόρος Εισοδήματος	3.122,40 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	3.122,40 €

ΦΠΑ (Διαχειριστική περίοδος 29/01/10 – 31/12/2010)

ΦΠΑ	20.105,38 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακριβούς δήλωσης (120%)	24.126,46 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	44.231,84 €

Τέλη Χαρτοσήμου (Διαχειριστική περίοδος 01/01/2010 – 28/01/2010)

Τέλη Χαρτοσήμου	1.156,11 €
Πρόσθετα τέλη (120%)	1.387,33 €
ΟΓΑ Χαρτοσήμου	231,22 €
Πρόσθετο ΟΓΑ	277,47 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	3.052,13 €

Τέλη Χαρτοσήμου (Διαχειριστική περίοδος 29/01/10 – 12/11/2014)

Τέλη Χαρτοσήμου	673,38 €
Πρόσθετα τέλη (120%)	808,05 €
ΟΓΑ Χαρτοσήμου	134,67 €
Πρόσθετο ΟΓΑ	161,61 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.777,71 €

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/10 – 28/01/2010

Πρόστιμο άρθρου 7§§3,5 του ν.4337/2015

300,00€

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 29/01/10 – 31/12/2010

Πρόστιμο άρθρου 7§§3,5 του ν.4337/2015

20.659,28€

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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