



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 10/04/2023

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 941

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α6 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604553

e-mail : ded.ath@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),

δ. Την με αριθμό Α. 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

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

3. Την υπ' αριθμόν ΔΕΔ 1126366Ε2016/30-08-2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του, κάτοικος κατά της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/ επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/ επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, 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.Οριστική Πράξη Διορθωτικού προσδιορισμού/ επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, φορολογικού έτους 2014, προσδιορίστηκε στην εταιρεία με την επωνυμίαδιαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 257.400,00€, αφαιρώντας το φόρο που καταβλήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν.2065/1992 (Φόρος Υπεραξίας ν.2065/1992) ποσού 61.350,00€ πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας / μη δήλωσης ποσού 98.025,00 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 294.075,00€

Ιστορικό

Από τον προϊστάμενο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. εκδόθηκε η υπ' αριθμόεντολή μερικού ελέγχου γραφείου για το φορολογικό έτος 2014 με αντικείμενο την φορολογία εισοδήματος για την εταιρεία με την επωνυμία, συνεπεία της οποίας εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη. Από τον έλεγχο που είχε διενεργηθεί στον προσφεύγοντα για τη φορολογική περίοδο 01/01/2014 - 31/12/2014 κατόπιν σχετικής εντολής ελέγχου και κατόπιν άσκησης προσφυγής του εν λόγω φυσικού προσώπου κατά των αποτελεσμάτων του φορολογικού ελέγχου εκδόθηκε η υπ' αριθμ:Απόφαση της Υπηρεσίας μας.

Σύμφωνα με την απόέκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. φορολογικής περιόδου 01/01/2014 - 31/12/2014 με ελεγχόμενη την εταιρεία με την επωνυμία, από νεότερα στοιχεία και αιτιάσεις του φυσικού προσώπου, όπως αυτά αναλύονται στην ως άνω απόφαση της Υπηρεσίας μας, διενεργήθηκε έλεγχος στην ως άνω εταιρεία καθώς ο προσφεύγων υπήρξε μοναδικός μέτοχος, Πρόεδρος και Διευθύνων Σύμβουλος αυτής.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην εταιρεία με την επωνυμία διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

Η ως άνω εταιρεία, με την υπ' αριθμ.εκπρόθεσμη τροποποιητική δήλωση, προέβη σε αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων της στις 31/12/2012 σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.2065/92, η οποία ανήλθε στο ποσό των 990.000,00 ευρώ. Στην συνέχεια με την από 20/12/2014 απόφαση της Έκτακτης Γενικής Συνέλευσης των μετόχων της, προέβη στην αύξηση του μετοχικού της κεφαλαίου κατά 990.000,12 ευρώ με έκδοση 337.884 νέων μετοχών ονομαστικής αξίας 2,93€ η κάθε μία, το οποίο προήλθε από την κεφαλαιοποίηση της υπεραξίας των ακινήτων της βάσει της ανωτέρω δήλωσης φόρου υπεραξίας των ακινήτων της βάσει της ανωτέρω δήλωσης φόρου υπεραξίας του ν.2065/92, ποσού 990.000,00 ευρώ και την καταβολή μετρητών ποσού 0,12 ευρώ.

Στις 28/12/2014 η Έκτακτη Γενική Συνέλευση των μετόχων της εταιρείας με την επωνυμία αποφάσισε την λύση και την θέση της εταιρείας σε εκκαθάριση.

Στις 31/12/2014 μετά την ολοκλήρωση της εκκαθάρισης (Ισολογισμός Λήξης Εκκαθάρισης 29/12/2014 - 31/12/2014) η ως άνω εταιρεία λύθηκε οριστικά χωρίς να αποδώσει στο Ελληνικό Δημόσιο τον αναλογούντα φόρο εισοδήματος επί της κεφαλαιοποιηθείσας υπεραξίας κατά παράβαση των διατάξεων των παρ. 2,3 του άρθρου 26 του ν.2065/1992.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω για το φορολογικό έτος 2014 διαπιστώθηκε ότι υποβλήθηκε ανακριβώς η δήλωση φορολογίας εισοδήματος με σκοπό την απόκρυψη καθαρών εισοδημάτων ύψους τουλάχιστον 990.000,00 ευρώ και την μη απόδοση φόρου ύψους τουλάχιστον 257.400,00€ (=990.000,00€ χ 26%), το οποίο συνιστά φοροδιαφυγή σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 3 του άρθρου 66 του ΚΦΔ.

Επιπλέον, στην απόέκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος μεταξύ άλλων αναφέρονται για την εκπροσώπηση της ως άνω εταιρείας τα κάτωθι:

Μέλη - Εκπροσώπηση

• Οδιετέλεσε διευθύνων σύμβουλος από την έναρξη εργασιών της ελεγχόμενης νομικής οντότητας (19/01/1994) μέχρι την εκκαθάριση και λύση της.

• Με την από ανακοίνωση στο Γ.Ε.ΜΗ (αρ. πρωτ.) καταχωρήθηκε με Κ.Α.Κ. το από Πρακτικό της Έκτακτης Γενικής Συνέλευσης των μετόχων της ελεγχόμενης που διόριζε ως εκκαθαριστές τους:

..... και.....

Τα ανωτέρω φυσικά πρόσωπα, αναφέρονται στην προσβαλλόμενη πράξη ως νόμιμοι εκπρόσωποι (εκκαθαριστές) και ως αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση/τροποποίηση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1) Έκδοση της καταλογιστικής πράξεως κατά παράβαση της κατά χρόνον αρμοδιότητας της φορολογικής αρχής λόγω υπερβάσεως της αποκλειστικής προθεσμίας, που τίθεται στις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 2 του ΚΦΔ. Ειδικότερα, ο προϊστάμενος του Κ.Ε.Φ.Ο.Μ.Ε.Π. εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη στις, ήτοι μετά την παρέλευση του ενός (1) μηνός από την υποβολή του Υπομνήματός του (.....), που επήλθε στιςΩς εκ τούτου, παρήλθε, σύμφωνα με τα προαναλυθέντα, η χρονική αρμοδιότητα της φορολογικής αρχής να εκδώσει δυσμενή για το πρόσωπο του ατομική διοικητική πράξη και ουδόλως απαιτείται να συντρέχει το στοιχείο της βλάβης, καθώς κατ' ουσίαν, επήλθε απώλεια του οποιουδήποτε δικαιώματος της να εκδώσει καταλογιστική πράξη.

2) Το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή φόρου αναφορικά με το επίμαχο φορολογικό έτος 2014 έχει ήδη υποπέσει σε παραγραφή από τις 31/12/2020, σύμφωνα με τον κανόνα της πενταετούς παραγραφής που προβλέπεται στις διατάξεις του άρθρου 36παρ.1 εδ. α' του ΚΦΔ. Αντιθέτως δεν καταλείπεται νόμιμο έδαφος εφαρμογής των διατάξεων του 36παρ.3 του ΚΦΔ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 66παρ.27^α του Ν.4646/2019, που προβλέπουν την εφαρμογή της δεκαετούς παραγραφής.

3) Μη νόμιμη απαίτηση προσκομίσεως των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης λόγω εκπνοής της χρονικής περιόδου υποχρεωτικής διαφυλάξεως τους. Η ανώνυμη εταιρεία συνιστά αυτοτελές νομικό πρόσωπο και διακριτικό υποκείμενο του φόρου, με αποτέλεσμα καμία νόμιμη υποχρέωση της περί διαφυλάξεως των βιβλίων και στοιχείων της πέραν της πενταετίας να μην στοιχειοθετείται δυνάμει φορολογικού ελέγχου σε ένα φυσικό πρόσωπο, όπως αβασίμως επικαλείται ο έλεγχος.

4) Επικουρικώς, δυνατότητα φορολογήσεως του επίμαχου ποσού μόνον δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 57 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.). Ειδικότερα, ισχυρίζεται ότι επικουρικώς προς τα ανωτέρω, σε κάθε περίπτωση, εφ' όσον το επίμαχο ποσό ήθελε θεωρηθεί φορολογητέο, τότε, ως προϊόν εκκαθάρισεως και στον βαθμό, που υπερβαίνει το καταβεβλημένο μετοχικό κεφάλαιο, θα μπορούσε μόνον να φορολογηθεί ως μέρισμα,

σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και την εγκύκλιο διαταγή ΠΟΛ. 1059/2015 της Γ.Γ.Δ.Ε.

Ως προς τον 1^ο Ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή στο άρθρο 28 παρ. 1 και 2 του ΚΦΔ ορίζονται τα εξής:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή, το άρθρο 10 παρ. 5 του ν. 2690/1999 (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας) ορίζει ότι:

«Οι προθεσμίες για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός αν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές».

Επειδή, στην παρ. 5 του άρθρου 79 του ν. 2717/1999 (Κ.Δ.Δ.) ορίζεται:

«5. Σε περίπτωση προσφυγής κατά πράξης ή παράλειψης φορολογικής ή τελωνειακής αρχής:

.....

β) Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνον αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης.»

Επειδή εν προκειμένω, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η προσβαλλόμενη εκδόθηκε κατά παράβαση της κατά χρόνον αρμοδιότητας της φορολογικής αρχής λόγω υπερβάσεως της αποκλειστικής προθεσμίας, που τίθεται στις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 2 του ΚΦΔ. Ειδικότερα, ισχυρίζεται ότι ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη στις, ήτοι μετά την παρέλευση του ενός (1) μηνός από την υποβολή του Υπομνήματός του (.....), που επήλθε στιςΩς εκ τούτου, ισχυρίζεται ότι παρήλθε, σύμφωνα με τα προαναλυθέντα, η χρονική αρμοδιότητα της φορολογικής αρχής να εκδώσει δυσμενή για το πρόσωπο του ατομική διοικητική πράξη και ουδόλως απαιτείται να συντρέχει το στοιχείο της βλάβης, καθώς κατ' αυσίαν, επήλθε απώλεια του οποιουδήποτε δικαιώματος της να εκδώσει καταλογιστική πράξη.

Επειδή σύμφωνα με την από έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. για την εταιρεία με την επωνυμία, το με αριθμ. καταχώρησης Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και ο υπ' αριθμ. Προσωρινός Διορθωτικός Προσδιορισμός Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, κοινοποιήθηκε στους εκκαθαριστές της ως άνω εταιρείας και συγκεκριμένα στον προσφεύγοντα και στον Σε απάντηση του ως άνω Σημειώματος Διαπιστώσεων και της Προσωρινής Πράξεως οι εκκαθαριστές της εταιρείας με την επωνυμία προσκόμισαν στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. τα κατωτέρω υπομνήματα:
Ο προσφεύγων προσκόμισε το υπ' αριθμ. πρωτ. υπόμνημα.
Ο το υπ' αριθμ. πρωτ. καθώς και το αρ. πρωτ. συμπληρωματικό υπόμνημα.

Επειδή, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί ακυρότητας της προσβαλλόμενης πράξης λόγω υπέρβασης της προθεσμίας έκδοσης των καταλογιστικών πράξεων που αναφέρονται στο άρθρο 28 του ΚΦΔ τυγχάνει απορριπτός καθόσον η προθεσμία που αναφέρεται στις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 28 του ΚΦΔ για τη δράση της Διοίκησης είναι αναμφιβόλως ενδεικτική, σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ. 5 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, διότι δεν χαρακτηρίζεται ρητά από τον νόμο ως αποκλειστική ούτε προκύπτει από τις σχετικές διατάξεις διαφορετική βούληση του νομοθέτη, αλλά περιέχει έντονη υπόδειξη προς την Διοίκηση να ολοκληρώσει την σχετική διαδικασία μέσα σε σύντομο, και πάντως εύλογο, χρόνο (βλ. σχετ. και ΣτΕ 483/2011 σκ. 7, πρβλ. ΣτΕ 3762/2009 σκ. 9).

Κατά συνέπεια, η υπέρβαση της προθεσμίας αυτής δεν δημιουργεί οπωσδήποτε ακυρότητα των επίδικων καταλογισμών, αφού η αρμόδια φορολογική αρχή έδρασε εντός ευλόγου χρόνου. Εξάλλου, δεδομένου ότι ο προσφεύγων δεν αποδεικνύει τη συγκεκριμένη βλάβη που αυτός υπέστη από την ως άνω επικαλούμενη από τον ίδιο πλημμέλεια, η οποία μάλιστα δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 79 παρ. 6 περ. β του Κ.Δ.Δικ., ο σχετικός λόγος της υπό κρίση προσφυγής είναι απορριπτός ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Ως προς τον 2^ο και 3^ο Ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, στην παρ. 27 α του άρθρου 66 Μεταβατικές διατάξεις και έναρξη εφαρμογής του Ν. 4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019), ορίζεται ότι:

«27.α. Οι διατάξεις της παραγράφου 3α του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 2 του άρθρου 32 του παρόντος καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά.

Ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.»

Επειδή, στην παρ. 1 του άρθρου 66 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση:

α) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος, ΕΝ.Φ.Ι.Α. ή ειδικού φόρου ακινήτων (Ε.Φ.Α.), αποκρύπτει από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης φορολογητέα εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή ή περιουσιακά στοιχεία, ιδίως παραλείποντας να υποβάλει δήλωση ή υποβάλλοντας ανακριβή δήλωση ή καταχωρίζοντας στα λογιστικά αρχεία εικονικές

(ολικά ή μερικά) δαπάνες ή επικαλούμενος στη φορολογική δήλωση τέτοιες δαπάνες, ώστε να μην εμφανίζεται φορολογητέα ύλη ή να εμφανίζεται αυτή μειωμένη, [...]

3. Όποιος διαπράττει έγκλημα φοροδιαφυγής από τα αναφερόμενα στην παρ. 1 τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον δύο (2) ετών ή χρηματική ποινή σύμφωνα με το άρθρο 57 του Π.Κ.:
α) αν ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα ή στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκρυβεί υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, ή

β) αν το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή επεστράφη ή συμψηφίστηκε ή εξέπεσε ή διακρατείται υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος:

αα) τις πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, εφόσον αφορά Φ.Π.Α. ή
ββ) τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, τέλους ή εισφοράς σε κάθε άλλη περίπτωση.

4. Επιβάλλεται κάθειρξη, αν το ποσό του φόρου, τέλους ή εισφοράς της παρ. 3 υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ, εφόσον αφορά Φ.Π.Α., ή τις εκατό πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ σε κάθε άλλη περίπτωση φόρου, τέλους ή εισφοράς. [...]

Επειδή, ως προς την έννοια της φοροδιαφυγής στον Κ.Φ.Δ., μετά την κατάργηση της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ., ισχύουν τα οριζόμενα στο άρθρο 66 του Κ.Φ.Δ., για τα αναφερόμενα σε αυτό εγκλήματα φοροδιαφυγής, και παρασχέθηκαν διευκρινίσεις με την ΠΟΛ 1142/15-09-2016, με την οποία ορίζεται ότι: «1. Κατάργηση αδικημάτων φοροδιαφυγής του ν.2523/1997 (άρθρο 71 του Κ.Φ.Δ.) Με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 71 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι τα άρθρα 17, 18, 19, 20 και 21 του ν.2523/1997, καταργούνται. [...] Περαιτέρω, με το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 71 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι, όπου στην κείμενη νομοθεσία γίνεται παραπομπή στις ρυθμίσεις του ν.2523/1997 (άρθρα 17-21), εννοούνται στο εξής οι αντίστοιχες διατάξεις των νέων άρθρων 66 έως 70 του Κ.Φ.Δ. [...]

Α. Εγκλήματα φοροδιαφυγής στους φόρους, τέλη και εισφορές

ι. Σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α της παραγράφου 1 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ., έγκλημα φοροδιαφυγής στο φόρο εισοδήματος, στον ενιαίο φόρο ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.) ή στον ειδικό φόρο ακινήτων (Ε.Φ.Α.), διαπράττει όποιος με πρόθεση, προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή των παραπάνω φόρων, αποκρύπτει από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, φορολογητέα εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή ή περιουσιακά στοιχεία, ιδίως παραλείποντας να υποβάλει δήλωση ή υποβάλλοντας ανακριβή δήλωση ή καταχωρίζοντας στα λογιστικά αρχεία εικονικές (ολικά ή μερικά) δαπάνες ή επικαλούμενος στη φορολογική δήλωση τέτοιες δαπάνες, ώστε να μην εμφανίζεται φορολογητέα ύλη ή να εμφανίζεται αυτή μειωμένη.

Τα ως άνω εγκλήματα φοροδιαφυγής τιμωρούνται, ανά είδος φόρου, ως εξής:

- με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον δύο (2) ετών, εφόσον ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα ή στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκρυβεί, υπερβαίνει, ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος, τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ (περ. α της παρ. 3 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ.) και

- με ποινή κάθειρξης, εφόσον, κατά τα ως άνω, το ποσό του φόρου υπερβαίνει, τις εκατό πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ (παρ. 4 του ως άνω άρθρου).

Επειδή, στην αιτιολογική έκθεση του Ν. 4646/2019, σχετικά με τη ρύθμιση που εισάγεται με το άρθρο 32, αναφέρονται μεταξύ άλλων και τα εξής:

«Με σειρά αποφάσεων του ΣΤΕ κρίθηκε πως η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να διενεργεί φορολογικούς ελέγχους και να εκδίδει σχετικές πράξεις πρέπει να είναι εύλογη και να ανταποκρίνεται στην αρχή της ασφάλειας δικαίου που αποτελεί έκφανση της Συνταγματικής Αρχής του Κράτους Δικαίου (ΣΤΕ Ολομ 1738/2017). Η υφιστάμενη διάταξη που προβλέπει υπό προϋποθέσεις την παράταση της προθεσμίας παραγραφής σε 20ετή υπό τον όρο διαπιστώσεως φοροδιαφυγής, έρχεται σε ευθεία αντίθεση με τη μείζονα σκέψη της ΣΤΕ Ολομ. 1738/2017. Η προτεινόμενη διάταξη εισάγει την κατ' εξαίρεση παράταση της βασικής πενταετούς προθεσμίας παραγραφής κατά πέντε (5) έτη.... Ο περιορισμός της προθεσμίας παραγραφής από είκοσι σε δέκα έτη για την περίπτωση που διαπιστώνεται φοροδιαφυγή συνιστά βελτίωση της θέσης των φορολογουμένων σε σύγκριση με τη σήμερα ισχύουσα και ως εκ τούτου νομίμως τίθεται αναδρομικά σε περιόδους προγενέστερες της 1.1.2018.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 26 του Ν.2065/1992 ορίζεται ότι:

«[...] 2.Με την καταβολή του φόρου στο ποσό της προκύπτουσας υπεραξίας γηπέδων και κτιρίων, εξαντλείται κάθε φορολογική υποχρέωση από το φόρο εισοδήματος της επιχείρησης, των εταίρων, των μετόχων και των μελών του συνεταιρισμού. Ειδικά, για την ανώνυμη εταιρία και εταιρία περιορισμένης ευθύνης η εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης παρέχεται με την προϋπόθεση ότι, η εταιρία δεν θα διαλυθεί ή το κεφάλαιο τους δεν θα μειωθεί με σκοπό διανομής στους μετόχους ή εταίρους του ποσού της προκύψασας υπεραξίας των ακινήτων, πριν από την πάροδο πέντε (5) ετών από το χρόνο της αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων.

3.Σε περίπτωση διάλυσης των πιο πάνω εταιριών ή μείωσης του κεφαλαίου τους πριν από την πάροδο πέντε (5) ετών η υπεραξία δεν θεωρείται φορολογικά ως κεφάλαιο που έχει καταβληθεί και φορολογείται με τις διατάξεις που ισχύουν κάθε φορά στη φορολογία εισοδήματος, προστιθέμενη στα κέρδη της επιχείρησης του χρόνου διάλυσης ή μείωσης του κεφαλαίου τους μετά την αφαίρεση του φόρου που καταβλήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 24. Η διάταξη της παραγράφου αυτής δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση διάλυσης της εταιρίας με σκοπό συγχώνευσης αυτής με άλλη επιχείρηση και ίδρυσης νέας ανώνυμης εταιρίας ή σε περίπτωση εξαγοράς ή απορρόφησης από άλλη ανώνυμη εταιρία. [...]

Επειδή στην απόέκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. φορολογικής περιόδου 01/01/2014 – 31/12/2014 με ελεγχόμενη την εταιρεία με την επωνυμία στις τελικές διαπιστώσεις του ελέγχου μεταξύ άλλων αναφέρεται ότι:

«Σύμφωνα με όσα αναλυτικά διατυπώθηκαν στα προηγούμενα κεφάλαια της παρούσας έκθεσης, η ελεγχόμενη οντότητα με την υπ' αριθμεκπρόθεσμη τροποποιητική δήλωση, προέβη σε αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων της σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.2065/92 η οποία ανήλθε στο ποσό των 990.000,00. Στη συνέχεια με την από 20/12/2014 απόφαση της Έκτακτης Γενικής Συνέλευσης των μετόχων της, προέβη στην αύξηση του Μετοχικού της Κεφαλαίου κατά 990.000,12 ευρώ με έκδοση 337.884 νέων μετοχών ονομαστικής αξίας 2,93€ η κάθε μία, το οποίο προήλθε από την κεφαλαιοποίηση της υπεραξίας των ακινήτων της βάσει της ανωτέρω δήλωσης Φόρου Υπεραξίας του Ν.2065/92, ποσού 990.000,00 ευρώ και την καταβολή μετρητών ποσού 0,12 ευρώ.

Στις 28/12/2014 η Έκτακτη Γενική Συνέλευση των μετόχων της ελεγχόμενης αποφάσισε την λύση και την θέση της εταιρείας σε εκκαθάριση.

Στις 31/12/2014 μετά την ολοκλήρωση της εκκαθάρισης (Ισολογισμός Λήξης Εκκαθάρισης 29/12/2014 – 31/12/2014) η εταιρεία λύθηκε οριστικά χωρίς να αποδώσει στο Ελληνικό Δημόσιο τον αναλογούντα φόρο εισοδήματος επί της κεφαλαιοποιηθείσας υπεραξίας κατά παράβαση των διατάξεων των παρ. 2,3 του άρθρου 26 του Ν.2065/1992 (Α 113) στις οποίες μεταξύ άλλων αναφέρεται ότι: «Ειδικά για την Ανώνυμη εταιρεία και εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης, η εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης παρέχεται με την προϋπόθεση ότι, η εταιρεία δεν θα διαλυθεί ή το κεφάλαιο τους δεν θα μειωθεί με σκοπό διανομής στους μετόχους ή εταίρους του ποσού της προκύψασας υπεραξίας των ακινήτων πριν από την πάροδο πέντε (5) ετών από το χρόνο της αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων και ότι σε περίπτωση διάλυσης των πιο πάνω εταιρειών ή μείωσης του κεφαλαίου τους πριν από την πάροδο πέντε (5) ετών η υπεραξία δεν θεωρείται φορολογικά ως κεφάλαιο που έχει καταβληθεί και φορολογείται με τις διατάξεις που ισχύουν κάθε φορά στη φορολογία εισοδήματος, προστιθέμενη στα κέρδη της επιχείρησης του χρόνου διάλυσης ή μείωσης του κεφαλαίου μετά την αφαίρεση του φόρου που καταβλήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 24» ...»

Επειδή σύμφωνα με τα ανωτέρω, για το φορολογικό έτος 2014 διαπιστώθηκε ότι υποβλήθηκε ανακριβώς η δήλωση φορολογίας εισοδήματος με σκοπό την απόκρυψη καθαρών εισοδημάτων ύψους τουλάχιστον 990.000,00 ευρώ και την μη απόδοση φόρου ύψους τουλάχιστον 257.400,00€ (990.000,00 χ 26%), το οποίο συνιστά φοροδιαφυγή σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 3 του άρθρου 66 του ΚΦΔ.

Επειδή από τον συνδυασμό των παραπάνω αναφερομένων συνάγεται ότι η αρχική πενταετής προθεσμία παραγραφής για διενέργεια ελέγχου και επιβολή Φόρου εισοδήματος στην κρινόμενη χρήση 2014, καθίσταται, κατ' εξαίρεση, με τις μεταβατικές διατάξεις της παρ 27α του άρθρου 66 του Ν. 4646/2019 δεκαετής, λόγω της διαπιστωθείσας φοροδιαφυγής. Επομένως, το δικαίωμα του δημοσίου για καταλογισμό φόρου εισοδήματος στη χρήση 2014 δεν είχε υποπέσει σε παραγραφή κατά τον χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης (.....), καθόσον παραγράφεται, σύμφωνα με τα ανωτέρω, μετά το πέρας δεκαετίας.

Επειδή σχετικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι η δεκαετία ενεργοποιείται και διατηρεί ανοιχτή την οικεία χρήση σε έλεγχο μόνον εφόσον διαπιστώθηκε «φοροδιαφυγή» εντός του αρχικού χρόνου της πενταετούς παραγραφής. Ο εν λόγω ισχυρισμός είχε προβληθεί από τον προσφεύγοντα και σε αντίκρουση του με αριθμ. καταχώρησης Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου. Στην απόοικεία έκθεση ελέγχου με ελεγχόμενη την εταιρεία με την επωνυμία βάσει της οποίας εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη επικουρικά αναφέρεται ότι, στην από έκθεση ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. με ελεγχόμενο τον προσφεύγοντα, μέτοχο, Δ/νων σύμβουλο και πρόεδρο της ως άνω εταιρείας είχε διαπιστωθεί η μη καταβολή φόρου εισοδήματος επί της κεφαλαιοποιηθείσας υπεραξίας ακινήτων του Ν.2065/92 από την ελεγχόμενη νομική οντότητα και είχε συνταχθεί προς την Δ.Ο.Υ. Θήρας Δελτίο Πληροφοριών με αριθμό πρωτοκόλλου ΕΜΠ

Επειδή επιπλέον στην απόοικεία έκθεση ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., αναφορικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί μη νόμιμης απαίτησης προσκομίσεως των βιβλίων και στοιχείων της εταιρείας με την επωνυμία , ο οποίος είχε προβληθεί από τον προσφεύγοντα και σε αντίκρουση του με αριθμ. καταχώρησης Σημειώματος

Διαπιστώσεων Ελέγχου, αναφέρεται ότι ο κ.προσφεύγων ως νόμιμος εκπρόσωπος (πρόεδρος, Δ/νων Σύμβουλος και εκκαθαριστής) και μοναδικός μέτοχος της ανωτέρω εταιρείας είχε καταθέσει στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. την υπ' αριθμ. πρωτ.:Ενδικοφανή Προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας μας και είχε προσκομίσει λογιστικά αρχεία και στοιχεία προκειμένου να αιτιολογήσει τις χρηματικές συναλλαγές-πιστώσεις που κατατέθηκαν στους προσωπικούς του τραπεζικούς λογαριασμούς, από την ως άνω εταιρεία ποσού 1.761.000,00€. Τα εν λόγω λογιστικά αρχεία και στοιχεία αναφέρονται αναλυτικά στις σελίδες 26 και 27 της οικείας έκθεσης ελέγχου και ο προσφεύγων τα είχε στη κατοχή του τουλάχιστον κατά την 23/4/2021 ήτοι, πέραν της προθεσμίας της επελεύσεως της πενταετούς παραγραφής.

Επειδή στην απόοικεία έκθεση ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. αναφέρεται ότι:

«Επειδή κατόπιν της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής, εκδόθηκε η υπ' αριθμ.απόφαση του προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ. που διέταξε την επανάληψη της διαδικασίας και την δυνατότητα έκδοσης από την φορολογική αρχή, νέας οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2014 δυνάμει της οποίας εκδόθηκε από τον προϊστάμενο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. η με αριθμό εντολή μερικού ελέγχου στο φυσικό πρόσωπο

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 13 του Ν.4987/2022 «Τα λογιστικά αρχεία,.... Πρέπει να διαφυλάσσονται κατ' ελάχιστον:γ) έως ότου τελεσιδικήσει η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης σε συνέχεια διενέργειας φορολογικού ελέγχου ή έως ότου αποσβεστεί ολοσχερώς η αίτηση λόγω εξόφλησης» και τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 2 του Ν.4987/2022 για τις περιπτώσεις παράτασης της παραγραφής: « Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

(α)β)γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή , ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.

δ)ε),

ο έλεγχος έκρινε ότι, ο κ.ως άμεσα συνδεδεμένος με την ελεγχόμενη νομική οντότητα είχε κάθε έννομο συμφέρον για τη διαφύλαξη των λογιστικών αρχείων της ελεγχόμενης για το διάστημα που παρατείνεται η παραγραφή για τον έλεγχο στο πρόσωπό του (ένα έτος από την απόφαση της Δ.Ε.Δ.) και τουλάχιστον μέχρι την οριστικοποίηση του ελέγχου, δεδομένου ότι από τα υπό επανεξέταση γεγονότα ήταν οι συγκεκριμένες συναλλαγές- πιστώσεις στους προσωπικούς του λογαριασμούς από την ελεγχόμενη εταιρεία

Επειδή δεν καταλογίστηκε από τον έλεγχο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. πρόστιμο για την μη διαφύλαξη και μη προσκόμιση των τηρηθέντων βιβλίων της ελεγχόμενης εταιρείας κατά το φορολογικό έτος 2014.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντος, περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρου αναφορικά με το επίμαχο φορολογικό έτος 2014 και περί μη νόμιμης απαίτησης προσκομίσεως των βιβλίων και στοιχείων της εταιρείας με την επωνυμία κρίνονται αβάσιμοι και απορρίπτονται.

Ως προς τον 4ο Ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.2065/92, προβλέπεται η επιβολή μειωμένης φορολογίας επί της υπεραξίας που προκύπτει από την αναπροσαρμογή της αξίας των

ακινήτων ανώνυμης εταιρείας (άρθρο 26 παρ. 2 και 3 του ν.2065/1992) και συνεπώς κατά την έννοια των εν λόγω διατάξεων, η διανομή των κατ' εφαρμογή τους σχηματισθέντων κεφαλαίων επιτρέπεται μόνον υπό τις ρητώς προβλεπόμενες σε αυτές προϋποθέσεις (ουσιαστικές, χρονικές κ.λπ.) διότι μόνον υπό τις προϋποθέσεις αυτές επιτρέπεται η προαναφερθείσα ειδική φορολογική αντιμετώπιση και διασφαλίζεται η εξυπηρέτηση των ως άνω σκοπών (ΣΤΕ 628/2021).

Επειδή, το ποσό των 990.000,00€ αφορά την προκύπτουσα υπεραξία από την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων της εταιρείας με την επωνυμία κατά την χρήση 2012, βάσει των διατάξεων του άρθρου 22 του Ν.2065/92 (το οποίο είναι και το τελευταίο έτος εφαρμογής των οριζόμενων διατάξεων) το οποίο εν συνέχεια, κεφαλαιοποιήθηκε στις 20/12/2014 σύμφωνα με τα οριζόμενα των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 23 του ίδιου νόμου, και εφόσον η ελεγχόμενη πρόεβη σε οριστική λύση (ημερομηνία λήξης εκκαθάρισης 31/12/2014) πριν την πάροδο της πενταετίας φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 26 του Ν.2065/92 ήτοι, προστίθεται στα κέρδη της επιχείρησης κατά τον χρόνο διάλυσης της (φορολογικό έτος 2014) και φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 45,47 και 58 του ν.4172/2013, όπως ισχύει για την φορολογία εισοδήματος κατά τον χρόνο αυτό. **Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος κρίνεται αβάσιμος και απορρίπτεται.**

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στην από οικεία έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του και την επικύρωση της υπ. αριθμ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/ επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Υπ. αρ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/ επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου	257.400,00€
(Μείον) Φόρος Υπεραξίας Ν.2065/1992	61.350,00€
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας/ μη δήλωσης	98.025,00€
Καταλογιζόμενο ποσό	294.075,00€

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.