



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 23/02/2017

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1657

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604574

ΦΑΞ : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).

δ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

ε. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

στ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 001126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή: α) της εταιρείας «..... », ΑΦΜ , εδρευούσης στον , , β) της , ΑΦΜ , κατοίκου ατομικά και με την ιδιότητά της ως νομίμου εκπροσώπου και διευθύνοντος συμβούλου της ανωτέρω εταιρείας και γ) του , ΑΦΜ , κατοίκου ατομικά και με την ιδιότητά του ως αντιπροέδρου της ανωτέρω εταιρείας κατά της υπ' αριθ. /2016 Πράξης Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. , έτους 2008 και β) της από /2016 Έκθεσης Ελέγχου των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθ. /2016 Πράξη Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. , έτους 2008 της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 2016 οικεία έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ.
6. Τις απόψεις της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής α) της εταιρείας «..... », ΑΦΜ , β) της και γ) 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. 2016 Πράξη Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. , έτους 2008, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 174.970,71 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω μη υποβολής ύψους 209.964,85 €.

Η ανωτέρω πράξη προέκυψε συνεπεία ελέγχου που διενεργήθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. δυνάμει της υπ' αριθ. 2013 εντολής για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του ν. 2166/1993 για την χορηγηθείσα απαλλαγή ΦΜΑ σε μεταβίβαση ακινήτων λόγω απορρόφησης της από την

Ειδικότερα, με το υπ' αριθ. 2008 Συμβόλαιο Συγχώνευσης του Συμβολαιογράφου , συγχωνεύθηκαν οι Ανώνυμες Εταιρείες «..... » και «..... » με απορρόφηση της δεύτερης από την πρώτη.

Η ως άνω συγχώνευση πραγματοποιήθηκε δυνάμει α) αποφάσεως της με χρονολογία 01/12/2008 έκτακτης Γενικής Συνέλευσης των μετόχων (σχετικό το υπ' αριθ. 2008 πρακτικό) και σύμφωνα με απόφαση Διοικητικού Συμβουλίου της εταιρείας (σχετικό υπ' αριθ. 2008 πρακτικό Δ.Σ.) της πρώτης εκ των ανωτέρω εταιρειών (απορροφούσα) και β) της από 01/12/2008 έκτακτης Γενικής Συνέλευσης των μετόχων (σχετικό το υπ' αριθ. 2008 πρακτικό της) και σύμφωνα με την απόφαση του Διοικητικού Συμβουλίου (υπ' αριθ. -2008 πρακτικό Δ.Σ.) της δεύτερης εξ αυτών (απορροφώμενη).

Από τον εν λόγω έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ενώ η απόφαση συγχώνευσης των δύο εταιρειών ελήφθη από τα Διοικητικά Συμβούλια στις 20/06/2008, ως ισολογισμός μετασηματισμού ορίστηκε ο ισολογισμός που είχε συντάξει προγενέστερα η απορροφώμενη εταιρεία στις 31/12/2007. Περαιτέρω, η δηλωθείσα αξία των μεταβιβαζόμενων περιουσιακών στοιχείων που αναγράφηκε στη δήλωση Φ.Μ.Α. δεν συμφωνεί με τη λογιστική αξία αυτών, αφού ως δηλωθείσα αναγράφηκε η αξία κτήσης αυτών (1.490.116,68 €) και όχι η λογιστική αξία (1.084.811,17 €).

Συνεπεία των ανωτέρω, η φορολογική αρχή έκρινε ότι δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις του ν. 2166/1993 και προχώρησε σε άρση της χορηγηθείσας απαλλαγής από τον φόρο μεταβίβασης και καταλόγισε τον αναλογούντα κύριο και πρόσθετο φόρο, εκδίδοντας την προσβαλλόμενη με την παρούσα πράξη.

Οι προσφεύγοντες με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητούν την ακύρωση της ανωτέρω πράξης προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- Νομική αβασιμότητα πορισμάτων ελέγχου.
- Εσφαλμένη υπαγωγή στις ρυθμίσεις του ν. 2961/2001.
- Παραγραφή δικαιώματος Δημοσίου.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 68 του ν. 2190/1920:

«1. Η συγχώνευση ανωνύμων εταιρειών πραγματοποιείται είτε με απορρόφηση, είτε με σύσταση νέας εταιρείας.

2. Συγχώνευση με απορρόφηση είναι πράξη με την οποία μία ή περισσότερες ανώνυμες εταιρείες (απορροφούμενες), οι οποίες λύνονται χωρίς να ακολουθήσει εκκαθάριση, μεταβιβάζουν σε άλλη υφιστάμενη ανώνυμη εταιρεία (απορροφούσα) το σύνολο της περιουσίας τους (ενεργητικό και παθητικό) έναντι απόδοσης στους μετόχους τους μετοχών εκδιδόμενων από την απορροφούσα εταιρεία και, ενδεχομένως καταβολής ενός χρηματικού ποσού σε μετρητά προς συμψηφισμό μετοχών τις οποίες δικαιούνται. Το ποσό αυτό δεν μπορεί να υπερβαίνει το 10% της ονομαστικής αξίας των μετοχών, που αποδίδονται στους μετόχους των απορροφούμενων εταιρειών, και αθροιστικά με την αξία των μετοχών αυτών την αξία της καθαρής θέσης της εισφερόμενης περιουσίας αυτών των εταιρειών.

3. Συγχώνευση με σύσταση νέας εταιρείας είναι η πράξη με την οποία δύο ή περισσότερες ανώνυμες εταιρείες, οι οποίες λύνονται χωρίς να ακολουθήσει εκκαθάριση, μεταβιβάζουν σε ανώνυμη εταιρεία, την οποία συνιστούν, το σύνολο της περιουσίας τους (ενεργητικό και παθητικό) έναντι απόδοσης, στους μετόχους τους, μετοχών εκδιδομένων από την νέα εταιρεία και, ενδεχομένως, ενός χρηματικού ποσού σε μετρητά προς συμψηφισμό μετοχών τις οποίες δικαιούνται. Το ποσό αυτό δεν μπορεί να υπερβαίνει το 10% της ονομαστικής αξίας των μετοχών, που αποδίδονται στους μετόχους των λυομένων εταιρειών, και αθροιστικά με την αξία των μετοχών αυτών την αξία της καθαρής θέσης της εισφερόμενης περιουσίας αυτών των εταιρειών.»

Επειδή με το άρθρα 1 έως 3 του ν. 2166/1993 ορίζεται ως ακολούθως:

«Άρθρο 1. Μετασχηματισμοί επιχειρήσεων - Περιεχόμενο και πεδίο εφαρμογής

1. Οι διατάξεις των άρθρων 1 έως και 5 του παρόντος εφαρμόζονται στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α. Μετατροπής ή συγχώνευσης επιχειρήσεων εγκατεστημένων στην Ελλάδα οιασδήποτε μορφής, σε ημεδαπή ανώνυμη εταιρία ή εταιρία περιορισμένης ευθύνης.

β. Απορροφήσεως επιχειρήσεων οιασδήποτε μορφής από υφιστάμενη ημεδαπή ανώνυμη εταιρία ή εταιρία περιορισμένης ευθύνης.

γ. Συγχωνεύσεως ανωνύμων εταιριών κατά την έννοια των άρθρων 68 παρ.1 και 79 του κ.ν. 2190/1920.

δ.

ε.

στ.

2. Οι μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις πρέπει να τηρούν βιβλία τρίτης (Γ) κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων π.δ.186/1992 (ΦΕΚ 84 Α') και να έχουν συντάξει τουλάχιστον έναν ισολογισμό για δωδεκάμηνο ή μεγαλύτερο χρονικό διάστημα.

Άρθρο 2. Εισφερόμενο κεφάλαιο - Μεταφορά ζημίας

1. Ο κατά τις διατάξεις του προηγούμενου άρθρου μετασχηματισμός, πραγματοποιείται κατά παρέκκλιση των διατάξεων του κ.ν.2190/1920 και ν. 3190/1955 με ενοποίηση των στοιχείων ενεργητικού και παθητικού των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων, όπως αυτά εμφανίζονται σε ισολογισμούς αυτών συντασσόμενους για το σκοπό του μετασχηματισμού και μεταφέρονται ως στοιχεία ισολογισμού της νέας εταιρίας.

2. Ως εισφερόμενο κεφάλαιο θεωρείται το εταιρικό ή μετοχικό κεφάλαιο της μετασχηματιζόμενης ή το άθροισμα αυτών των κεφαλαίων, των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων.

3.

4.

5.

6. Όλες οι πράξεις, που διενεργούνται από τις μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις μετά την ημερομηνία του ισολογισμού μετασχηματισμού, θεωρούνται ως διενεργηθείσες για λογαριασμό της νέας εταιρείας και τα ποσά αυτών μεταφέρονται με συγκεντρωτική εγγραφή στα βιβλία της.

7.

Άρθρο 3. Φορολογικές απαλλαγές και διευκολύνσεις - Μεταφορά ευεργετημάτων αναπτυξιακών νόμων

1. Η κατά το άρθρο 1 του παρόντος νόμου σύμβαση, η εισφορά και η μεταβίβαση των περιουσιακών στοιχείων των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων, κάθε σχετική πράξη ή συμφωνία που αφορά την εισφορά ή μεταβίβαση στοιχείων ενεργητικού ή παθητικού ή άλλων δικαιωμάτων και υποχρεώσεων, και κάθε εμπράγματος ή ενοχικού δικαιώματος, οι αποφάσεις των κατά νόμο οργάνων των μετασχηματιζόμενων εταιριών, η σχέση συμμετοχής στο κεφάλαιο της νέας εταιρίας, καθώς και κάθε άλλη συμφωνία ή πράξη που απαιτείται για το μετασχηματισμό ή τη σύσταση της νέας εταιρίας, η δημοσίευση αυτών στο Τεύχος

Ανωνύμων Εταιριών της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως και η μεταγραφή των σχετικών πράξεων απαλλάσσονται από κάθε φόρο, τέλος χαρτοσήμου ή οποιουδήποτε άλλου τέλους υπέρ του Δημοσίου, ως και εισφοράς ή δικαιώματος υπέρ οποιουδήποτε τρίτου.

2.

Εάν δεν ζητηθεί η διενέργεια ελέγχου κατά τα ανωτέρω η διαπίστωση της λογιστικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων ενεργείται από Ορκωτό Ελεγκτή "ή από την κατά το άρθρο 9 του κωδ. ν. 2190/1920 προβλεπόμενη επιτροπή εμπειρογνομόμων."

3.

4.

Επειδή σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στην παρ. 1 του άρθρου 2 της ΠΟΛ. 1080/05-04-1994: «...Ειδικότερα, προκειμένου να γίνει ο μετασχηματισμός των επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις του κοινοποιούμενου νόμου, θα πρέπει κατ' αρχή να ληφθεί σχετική απόφαση από τα αρμόδια όργανα τους για το μετασχηματισμό τους και του χρόνου κατάρτισης του ισολογισμού μετασχηματισμού. Στη συνέχεια, μετά τη λήψη της σχετικής απόφασης, θα πρέπει οι επιχειρήσεις που αποφάσισαν να συγχωνευθούν ή να μετατραπούν να προβούν σε απογραφή της περιουσιακής τους κατάστασης, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. και στη σύνταξη ισολογισμού με ημερομηνία το χρόνο που αποφάσισαν τα αρμόδια όργανα των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων. Ο ισολογισμός αυτός συντάσσεται ειδικά για τις ανάγκες της συγχώνευσης ή μετατροπής και τα στοιχεία αυτού, μετά την ολοκλήρωση της διαδικασίας μετασχηματισμού, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις του κ.ν. 2190/1920 και ν. 3190/1955, θα μεταφερθούν αυτούσια ως στοιχεία ισολογισμού έναρξης της προερχόμενης από τη μετατροπή ή συγχώνευση εταιρίας. Σε περίπτωση συγχώνευσης επιχειρήσεων μεταφέρονται ενοποιημένα τα στοιχεία των ισολογισμών των συγχωνευομένων επιχειρήσεων, στον ισολογισμό έναρξης της εταιρίας που προέρχεται από τη συγχώνευση αυτή.»

Επειδή με τα διαλαμβανόμενα στο άρθρο 3 της ΠΟΛ 1080/05-04-1994 προβλέπεται: «1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, η σύμβαση μετασχηματισμού, η εισφορά και η μεταβίβαση των περιουσιακών στοιχείων των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων, κάθε σχετική πράξη ή συμφωνία που αφορά την εισφορά ή μεταβίβαση στοιχείων ενεργητικού ή παθητικού ή άλλων δικαιωμάτων και υποχρεώσεων και κάθε εμπράγματος ή ενοχικού δικαιώματος, οι αποφάσεις των κατά νόμο οργάνων των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων (γενικής συνέλευσης προκειμένου περί ανωνύμων εταιριών και ΕΠΕ κ.λπ.), η σχέση συμμετοχής στο κεφάλαιο της νέας εταιρίας, καθώς και κάθε άλλη συμφωνία ή πράξη που απαιτείται για το μετασχηματισμό ή τη σύσταση της νέας εταιρίας, η δημοσίευση αυτών στο Τεύχος Ανωνύμων Εταιριών της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως και η μεταγραφή των σχετικών πράξεων απαλλάσσονται από κάθε φόρο (μεταβίβασης κ.λπ.), τέλος χαρτοσήμου ή οποιοδήποτε άλλο τέλος υπέρ του Δημοσίου, καθώς και από κάθε εισφορά ή δικαίωμα υπέρ οποιουδήποτε τρίτου.

Οι κυριότερες απαλλαγές που προβλέπονται από τις διατάξεις αυτές στις περιπτώσεις μετασχηματισμού επιχειρήσεων με τις διατάξεις του κοινοποιούμενου νόμου, είναι οι εξής:

α. Απαλλαγή από το φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίων για το εισφερόμενο κεφάλαιο από τις μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις.

.....

β. Απαλλαγή από τα τέλη χαρτοσήμου

.....

γ. Απαλλαγή από κάθε εισφορά ή δικαίωμα υπέρ οποιουδήποτε τρίτου.

δ. Απαλλαγή από το φόρο μεταβίβασης ακινήτων.

Η απαλλαγή αυτή καταλαμβάνει τα εισφερόμενα ακίνητα, τα οποία ανήκουν στην κυριότητα των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων κατά το χρόνο που γίνεται ο μετασχηματισμός.

Η απαλλαγή από το φόρο μεταβίβασης παρέχεται σε όλα τα ακίνητα που ανήκουν στις μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις, ανεξάρτητα αν αυτά χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης ή είναι εκμισθωμένα σε τρίτους κατά το χρόνο του μετασχηματισμού. Επομένως, εφόσον ο μετασχηματισμός γίνεται με τις διατάξεις του κοινοποιούμενου νόμου, για την απαλλαγή από το φόρο μεταβίβασης των εισφερομένων ακινήτων, δεν απαιτούνται οι προϋποθέσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 3 του ν.δ. 1297/1972. Στις περιπτώσεις μετασχηματισμού επιχειρήσεων με τις διατάξεις του κοινοποιούμενου νόμου, εάν οι μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις έχουν ακίνητα, απαιτείται για κάθε ακίνητο υποβολή δήλωσης φόρου μεταβίβασης (ΦΜΑ), που θα επισυναφθεί στο συμβόλαιο, στην οποία ως δηλωθείσα αξία θα αναγραφεί η λογιστική αξία που προκύπτει από το ειδικό κεφάλαιο της έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος των φοροτεχνικών εμπειρογνομόνων ή του Ορκωτού Ελεγκτή.

Εφόσον δε συντρέχουν όλες οι προϋποθέσεις μετασχηματισμού των επιχειρήσεων η ανωτέρω δηλωθείσα αξία θεωρείται ως ειλικρινής, χωρίς την καταβολή φόρου μεταβίβασης.

Σε περίπτωση όμως που μετά τη διαδικασία του μετασχηματισμού διαπιστωθεί ότι δεν συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις του νόμου αυτού, αίρεται, εκτός των άλλων και η απαλλαγή από το φόρο μεταβίβασης και ο φόρος θα επιβληθεί επί της αγοραίας ή αντικειμενικής αξίας των εισφερθέντων ακινήτων κατά το χρόνο της εισφοράς.

Στο σημείο αυτό πρέπει να επισημανθεί ότι τα συγκριτικά στοιχεία που δημιουργούνται με την οριστικοποίηση των ανωτέρω υποθέσεων δεν μπορεί να χρησιμοποιηθούν από τον Προϊστάμενο ΔΟΥ για άλλες μεταβιβάσεις.

ε. Απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος των μεταβιβαζομένων αυτοκινήτων.....»

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου της υπό εξέταση υπόθεσης, η απόφαση για τη συγχώνευση των δύο εταιρειών λήφθηκε από τα Διοικητικά Συμβούλια αυτών στις 20/06/2008 και από τις Γενικές Συνελεύσεις των μετόχων τους την 01/12/2008. Ωστόσο, δεν συντάχθηκε ισολογισμός ειδικά για τον σκοπό της συγχώνευσης ήτοι ισολογισμός μετασχηματισμού μετά την απόφαση

του Διοικητικού Συμβουλίου, αλλά ως ισολογισμός μετασχηματισμού ορίστηκε ο ισολογισμός που είχε συντάξει η απορροφώμενη εταιρεία στις 31/12/2007.

Επειδή περαιτέρω, η δηλωθείσα αξία των μεταβιβαζόμενων περιουσιακών στοιχείων που αναγράφηκε στη δήλωση Φ.Μ.Α. δεν συμφωνεί με τη λογιστική αξία αυτών, αφού ως δηλωθείσα αναγράφηκε η αξία κτήσης των περιουσιακών στοιχείων (1.490.116,68 €) και όχι η λογιστική (1.084.811,17 €).

Επειδή σύμφωνα με τις ανωτέρω διαπιστώσεις, δεν εφαρμόστηκαν κατά τη διαδικασία συγχώνευσης, οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 2 του ν. 2166/1993 καθώς και αυτές της περ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 3 της ΠΟΛ. 1080/1994, ορθώς η φορολογική αρχή προχώρησε στην άρση της απαλλαγής από τον φόρο μεταβίβασης και εξέδωσε την προσβαλλόμενη με την παρούσα πράξη.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 72 § 11 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), ορίζεται ότι «*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.....*» και με τις διατάξεις του άρθρου 67 του ίδιου νόμου, ότι «*ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις*»

Επειδή όπως ορίζεται στην παρ. 3 του άρθρου 12 του Ν. 1587/1950: «**Το δικαίωμα του δημοσίου προς επιβολήν του φόρου του παρόντος παραγράφεται** μετά πάροδον πενταετίας από του τέλους του έτους εντός του οποίου επεδόθη η δήλωσις φόρου μεταβιβάσεως.»

Επειδή με την παρ. 5 του άρθρου 37 του ν. 4141/2013: «*Από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις.*

Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2013 και μετά.»

Επειδή περαιτέρω, με το άρθρο 22 του ν. 4203/2013: «*Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις:*

α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη μέλη της Ε. Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεις διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της

φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών η αποστολή στοιχείων, και β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης....»

Επειδή στο άρθρο 87 του ν. 4316/2014 ορίζεται ότι: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2014, παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη - μέλη της Ε. Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεων διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών, η αποστολή στοιχείων, και β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2014 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.».

Επειδή κατόπιν με το άρθρο 22 του ν.4337/2015: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.»

Επειδή εν προκειμένω οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι το δικαίωμα του Δημοσίου έχει υποπέσει σε παραγραφή ήδη από τις 31/12/2014. Σύμφωνα με το άρθρο 12 του ν. 1587/1950 το έτος 2008 αρχικώς παραγραφόταν στην πενταετία από την υποβολή της δήλωσης ήτοι στις 31/12/2013. Ωστόσο, η υπ' αριθ. εντολή, με την οποία διενεργήθηκε ο παρών έλεγχος, εκδόθηκε στις 2013 και περαιτέρω αποστάλθηκε η σχετική γνωστοποίηση στην προσφεύγουσα με το με αρ. πρωτ. 2013 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. με συστημένη επιστολή. Συνεπώς, εφόσον η οικεία εντολή εκδόθηκε πριν τις 31/12/2013, το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρων για τη χρήση 2008 δεν έχει υποπέσει, σύμφωνα με τις διατάξεις των

άρθρων 37 του ν. 4141/2013, 22 του ν. 4203/2013, 87 του ν. 4316/2014 και 22 του ν. 4337/2015, σε παραγραφή και ορθώς εκδόθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. η προσβαλλόμενη με την παρούσα πράξη.

Επειδή οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι η προσβαλλόμενη πράξη και η οικεία έκθεση είναι ακυρωτέες καθώς εφαρμόστηκαν κατά τον προσδιορισμό του φόρου εσφαλμένως οι διατάξεις του ν. 2961/2001 που αφορούν φορολογία κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, προικών και κερδών από λαχεία.

Επειδή ωστόσο όπως προκύπτει τα στοιχεία του φακέλου της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής και ειδικότερα από την οικεία έκθεση ελέγχου, από τα συνημμένα σε αυτή φύλλα υπολογισμού αξίας ακινήτων αλλά και από την προσβαλλόμενη πράξη, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. για τον προσδιορισμό του αναλογούντος φόρου, έλαβε υπ' όψιν της τις διατάξεις περί φορολογίας μεταβίβασης ακινήτων του α.ν. 1521/1950, ο οποίος κυρώθηκε με το ν. 1587/1950 και όχι αυτές του ν. 2961/2001 όπως αβάσιμα διατείνονται οι προσφεύγοντες. Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του.»

Επειδή στο άρθρο 3 της ΠΟΛ 1002/2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, που εκδόθηκε κατ' εφαρμογή των ως άνω διατάξεων, προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«1. Η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται κατά πράξεων των φορολογικών αρχών, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας τριάντα (30) ημερών που αρχίζει από την κοινοποίηση της πράξεως ή τη συντέλεση της παράλειψης.

2. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται στην αρμόδια φορολογική αρχή από τον υπόχρεο και πρέπει να αναφέρει τους λόγους, τους ισχυρισμούς και τα έγγραφα στα οποία βασίζει το αίτημά του, να περιέχει τα ακριβή του στοιχεία, **την προσβαλλόμενη πράξη**, τη διεύθυνση στην οποία θα συντελούνται οι κοινοποιήσεις των αποφάσεων, των πράξεων και των λοιπών εγγράφων της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, την διεύθυνση του ηλεκτρονικού ταχυδρομείου και τα εν γένει στοιχεία επικοινωνίας του υπόχρεου.....».

Επειδή στην έννοια «οποιασδήποτε πράξης» του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ. που έχει εκδοθεί σε βάρος του υπόχρεου, εντάσσονται οι εκτελεστές διοικητικές πράξεις, ήτοι πράξεις προσδιορισμού κύριου ή πρόσθετου φόρου, προστίμου, προσαυξήσεων, ή και τελών ή πράξη επιβολής οποιασδήποτε κυρώσεως για παράβαση της φορολογικής εν γένει νομοθεσίας που έχει εκδοθεί σε βάρος του ακόμα και η απόρριψη εν

όλω ή εν μέρει συγκεκριμένου αιτήματός του από τη Φορολογική Αρχή που αναφέρεται σε φορολογική διαφορά.

Επειδή η από 2016 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ προσβάλλεται απαραδέκτως, καθόσον σύμφωνα με τις προρρηθείσες διατάξεις, δεν συνιστά πράξη, αλλά αποτελεί έγγραφο πληροφοριακού χαρακτήρα, βάσει του οποίου εκδόθηκε η προσβαλλόμενη με την παρούσα πράξη. Συνεπώς, δεν έχει εκτελεστό χαρακτήρα, δεν παράγει έννομα αποτελέσματα και δεν δύναται να προσβληθεί.

Επειδή δεν υφίστανται λόγοι ουσίας που να καθιστούν την κρινόμενη πράξη της φορολογικής αρχής άκυρη.

Επειδή οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του ελέγχου, όπως αυτά καταγράφονται στην από 2016 οικεία έκθεση ελέγχου, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτου, κρίνονται βάσιμες, επαρκείς, 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 κατάθεσης 2016 και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής α) της εταιρείας «..... », με ΑΦΜ , β) της με ΑΦΜ και γ) του , με ΑΦΜ και την επικύρωση της υπ' αριθ. 2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτων, έτους 2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Αναλογούν Φόρος Μεταβίβασης Ακινήτων	174.970,71
Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής	209.964,85
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	384.935,56

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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