



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Θεσσαλονίκη, 26-05-2016

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Διεύθυνση Επίλυσης διαφορών

Αριθμός απόφασης: 544

Αυτοτελές Τμήμα Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333246

ΦΑΞ : 2313333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).
- β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
- γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
- δ. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
- ε. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
- στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/08-04-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».
- ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-01-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην

αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1035074 ΕΞ2016/3-3-2016 (ΦΕΚ Β' 748/21-3-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

θ. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

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

3. Τη με **ημερομηνία κατάθεσης-2016** και με **αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή** της ανωνύμου εταιρίας με την επωνυμία «.....»-**Α.Φ.Μ.** κατά της **υπ' αρ.-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτου της Δ.Ο.Υ.**, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την **υπ' αρ.-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτου της Δ.Ο.Υ.**, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της φορολογικής αρχής διά της **Εισήγησης της Δ.Ο.Υ.**, με την οποία ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

6. Την από-2015 Έκθεση **Φ.Μ.Α. (ΑΡΣΗ ΑΠΑΛΛΑΓΗΣ Ν.Δ. 1297/1972)** της **Δ.Ο.Υ.**

7. Την **εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας**, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από-2016 και με **αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής** της ανωνύμου εταιρίας 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με **αριθμό-2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Μ.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.** επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας **κύριος φόρος εκ 27.352,46 € πλέον δημοτικού φόρου εκ 820,57 € και πρόσθετου φόρου εκ 33.807,64 €, δη σύνολο εκ 61.980,67 €** για τη **φορολογική περίοδο 2006**, λόγω μη τήρησης των προϋποθέσεων απαλλαγής από τον Φ.Μ.Α., που θέτουν οι διατάξεις του Ν.Δ. 1297/1972, και κατά συνέπεια άρσης αυτής και φορολόγησης των μεταβιβασθέντων, λόγω μετατροπής ομορρύθμου

εταιρείας σε ανώνυμη, ακινήτων. Το ανωτέρω ποσό βεβαιώθηκε από τη Δ.Ο.Υ. με τον υπ'αρ.-2015 χρηματικό κατάλογο (ΑΤΒ-2015).

Με το υπ' αρ.-2005 συμβόλαιο του συμβολαιογράφου, καθώς και με την υπ' αρ.-2006 απόφαση του Νομάρχη η ομόρρυθμη εταιρία με την επωνυμία «.....» μετατράπηκε, βάσει των διατάξεων του Ν.Δ. 1297/1972 σε ανώνυμη εταιρία με την επωνυμία «.....» - Α.Φ.Μ.

Για τη μεταβίβαση υποβλήθηκε στην αρμόδια – λόγω θέσης ακινήτων – Δ.Ο.Υ. η υπ'αρ.-2006 δήλωση Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτων, με δηλωθείσα αξία μεταβιβαζόμενων ακινήτων το ποσό των **307.249,53 €**, ως η εκτίμησή τους στην από-2006 οικεία έκθεση της Εκτιμητικής Επιτροπής του άρθρου 9 του Κ.Ν. 1920. Από τη φορολογική αρχή, η αξία των ως μεταβιβαζόμενων ακινήτων προσδιορίστηκε σε **307.024,53 €**. Η εν λόγω μεταβίβαση έτυχε πλήρους απαλλαγής του Φ.Μ.Α., βάσει των διατάξεων του Ν. 1297/1972.

Σύμφωνα με την από-2015 έκθεση φόρου μεταβίβασης ακινήτων (άρση απαλλαγής Ν.Δ. 1297/1972) της Δ.Ο.Υ., στις-2011 μεταβιβάστηκαν από επαχθή αιτία (πώληση) μετοχές της προσφεύγουσας σε ποσοστό μεγαλύτερο του 25% του συνόλου των μετοχών της, και, συνεπώς, δεν παρέμεινε αμεταβίβαστο ποσοστό 75% αυτού, ως προϋποθέτουν για τη χορήγηση φορολογικών απαλλαγών οι διατάξεις του Ν.Δ. 1297/1972. Λόγω της αυτοδίκαιης άρσης της απαλλαγής από τον φόρο μεταβίβασης των ακινήτων της μετατρεπόμενης ομορρύθμου εταιρίας, η ελεγκτική αρχή (Δ.Ο.Υ.) προέβη σε καταλογισμό του αναλογούντα φόρου μεταβίβασης ακινήτου (κύριου, δημοτικού και πρόσθετου).

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Επιτρεπτή η συντελεσθείσα μεταβίβαση μετοχών εντός πενταετίας από τη μετατροπή της ομορρύθμου εταιρίας σε ανώνυμη

- Στις-2011 μεταβιβάστηκαν μετοχές μεταξύ των μετόχων της ανωνύμου εταιρίας και όχι προς τρίτους.
- Οι μετοχές μεταβιβάστηκαν αντί τιμήματος ενός ευρώ εκάστη, όση δηλαδή και η ονομαστική τους αξία, χωρίς απόκτηση περαιτέρω αξίας.
- Σκοπός του νομοθέτη, δια των απαγορεύσεων στο άρθρο 4 του Ν.Δ. 1297/1972, ήταν η απαγόρευση εκμετάλλευσης των παρεχόμενων κινήτρων για την ανάπτυξη μεγάλων επιχειρήσεων με την απόκτηση οφέλους από τον μεταβιβάζοντα. Ο σκοπός του νομοθέτη δεν καταστρατηγείται, όταν η μεταβίβαση γίνεται προς εσωτερική τακτοποίηση και η εταιρία συγκροτείται και πάλι από τους παραμένοντες μετόχους.

2. Επικουρικώς, εφαρμογή των μεταβατικών διατάξεων του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015, δη των επιεικέστερων νεότερων κυρώσεων

➤ Η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της λιγότερο επαχθούς κύρωσης πρέπει να θεωρηθεί ως έχουσα υπερνομοθετική ισχύ.

1. Ως προς τον ισχυρισμό περί μη απαγόρευσης της συντελεσθείσας μεταβίβασης μετοχών εντός πενταετίας από τη μετατροπή της ομορρύθμου εταιρίας σε ανώνυμη

Επειδή, το άρθρο 1 παρ. 1 του Ν. 1521/1950, όπως κυρώθηκε με το Ν. 1587/1950 και όπως τροποποιήθηκε και ίσχυε κατά το χρόνο φορολογίας, ορίζει ότι : «1. Εφ' εκάστης εξ επαχθούς αιτίας μεταβιβάσεως ακινήτου ..., επιβάλλεται φόρος επί της αξίας αυτών. ...».

Επειδή, με την παράγραφο 1 του άρθρου 5 του Ν.1521/1950 ορίζεται ότι : «Ο φόρος μεταβίβασης που αναλογεί στο τίμημα μεταβίβασης που αναγράφεται στο συμβόλαιο, βαρύνει τον αγοραστή. Ο φόρος μεταβίβασης ο αναλογών επί της διαφοράς μεταξύ αξίας και του τιμήματος μεταβιβάσεως και οι προσαυξήσεις του άρθρου 9 του παρόντος βαρύνουν τον αγοραστή...».

Επειδή, το άρθρο 1 του Ν.Δ. 1297/1972, ως τροποποιήθηκε και ίσχυε κατά το χρόνο φορολογίας, ορίζει ότι : «Οι διατάξεις του παρόντος εφαρμόζονται επί συγχωνεύσεως ή μετατροπής επιχειρήσεων, οιασδήποτε μορφής, εις ανώνυμον εταιρείαν ή προς τον σκοπόν ιδρύσεως ανωνύμου εταιρείας, ως και επί συγχωνεύσεως ή μετατροπής επιχειρήσεων, οιασδήποτε μορφής..., υπό την προϋπόθεσιν ότι, η συγχώνευσις ή μετατροπή θα τελειωθεί μέχρι και τις 31 Δεκεμβρίου 2008».

Επειδή, το άρθρο 3 παρ. 1 του ανωτέρω Ν.Δ. ορίζει ότι : «Η κατά το άρθρον 1 του παρόντος σύμβαισις περί συγχωνεύσεως ή μετατροπής, η εισφορά και μεταβίβασης των περιουσιακών στοιχείων των συγχωνευόμενων ή μετατρεπόμενων επιχειρήσεων, πάσα σχετική πράξις ή συμφωνία αφορώσα την εισφοράν ή μεταβίβασιν στοιχείων ενεργητικού ή παθητικού ... απαλλάσσονται παντός φόρου, τέλους χαρτοσήμου, ή οιοδήποτε ετέρου τέλους υπέρ του Δημοσίου ... Προκειμένου περί ακινήτων ανηκόντων και χρησιμοποιούμενων από την συγχωνευόμενην ή μετατρεπόμενην επιχείρησιν_και εισφερόμενων εις την συγχωνεύουσαν ή την συνιστωμένην εταιρείαν, η απαλλαγή του φόρου μεταβιβάσεως χωρεί υπό την προϋπόθεσιν ότι τα εισφερόμενα ακίνητα θα χρησιμοποιηθούν διά τας ανάγκας της συγχωνευούσης ή της συνιστωμένης εταιρείας τουλάχιστον επί μίαν πενταετίαν από της συγχωνεύσεως ή μετατροπής».

Επειδή, το άρθρο 4 περ. β του ανωτέρω Ν.Δ. ορίζει ότι : «Προϋπόθεσις εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 1, 2 και 3 είναι : ... β) ότι, στις περιπτώσεις μετατροπής ... προσωπικής εταιρίας ... σε ανώνυμη εταιρία ..., οι μετοχές της ανώνυμης εταιρίας, που αντιστοιχούν στην αξία του εισφερόμενου κεφαλαίου, θα είναι υποχρεωτικά ονομαστικές στο σύνολό τους και μη

μεταβιβάσιμες κατά ποσοστό εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%) του συνόλου τους για μια πενταετία από το χρόνο της συγχώνευσης ή μετατροπής».

Επειδή, το άρθρο 5 παρ. 1 του 1297/1972 ορίζει ότι : «Εις περίπτωσιν καθ' ην η συγχωνεύουσα ή η νέα εταιρεία ήθελε διαλυθεί καθ' οιονδήποτε τρόπον προ της παρόδου πενταετίας από της συγχωνεύσεως ή συστάσεως, αυτή υποχρεούται εις την καταβολήν παντός φόρου ή τέλους υπέρ του Δημοσίου ή τρίτου, ούτινος η απαλλαγή ή η αναβολή καταβολής προβλέπεται υπό των διατάξεων των άρθρων 2 και 3. Εν τη περιπτώσει ταύτη: ... β) Οι λοιποί φόροι, τέλη χαρτοσήμου ή τέλη ή εισφοραί υπέρ του Δημοσίου ή τρίτου υπολογίζονται επί τη βάσει των συντελεστών των ισχυόντων κατά τον χρόνον της συγχωνεύσεως ή της συστάσεως της εταιρείας».

Επειδή, το άρθρο 6 παρ. 1 του ανωτέρω Ν.Δ. ορίζει ότι : «1. Εν περιπτώσει μη τηρήσεως α) Των εν άρθρω 4 προϋποθέσεων αίρονται αυτοδικαίως αι υπό του παρόντος παρεχόμεναι φορολογικαί απαλλαγαί ή διευκολύνσεις ... 2. Δια την βεβαίωσιν και την καταβολήν των οφειλομένων φόρων φόρων, τελών, εφαρμόζονται αναλόγως και διατάξεις του προηγούμενου άρθρου».

Επειδή, το άρθρο 8 του Ν.Δ. 1297/1972 ορίζει ότι : «Η αποτίμησις της αξίας των εισφερομένων εις είδος, κατά τας διατάξεις του παρόντος, περιουσιακών στοιχείων εις ανώνυμον εταιρείαν ..., ενεργείται υπό της επιτροπής του άρθρου 9 του Ν. 2190/1920».

Επειδή, το άρθρο 9 παρ. 1 και 2 του Ν. 2190/1920 ορίζει ότι : «1. Η εξακρίβωση της αξίας των εταιρικών εισφορών σε είδος κατά τη σύσταση της εταιρείας ... γίνεται μετά από γνωμοδότηση τριμελούς επιτροπής εμπειρογνομόνων ...».

Επειδή στην ΠΟΛ.25/19.5.1973 "Κοινοποίηση του υπ' αριθ. 1297/1972 Νομοθετικού Διατάγματος περί παροχής φορολογικών κινήτρων δια την συγχώνευσιν ή μετατροπήν επιχειρήσεων προς δημιουργίαν μεγάλων οικονομικών μονάδων" ορίζεται ότι: «3. Αι δια του κοινοποιουμένου Ν. Δ/τος παρεχόμεναι φορολογικαί απαλλαγαί και διευκολύνσεις συνίστανται εις την: ... β. Απαλλαγήν από του φόρου μεταβιβάσεως των εισφερομένων ακινήτων εις την συγχωνεύουσαν ή συνιστωμένην κατά τας διατάξεις του άρθρου 1 του κοινοποιουμένου Ν. Δ/τος εταιρείαν... 6. Αι υπό του κοινοποιουμένου Ν. Δ/τος παρεχόμεναι φορολογικαί απαλλαγαί και διευκολύνσεις αίρονται αυτοδικαίως εις περίπτωσιν μη τηρήσεως των εν άρθροις 3 και 4 αυτού προϋποθέσεων, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων του άρθρου 5 του ως είρηται Ν. Δ/τος. Ειδικώτερον αι τιθέμεναι υπό του νόμου προϋποθέσεις έχουν ως ακολούθως: ...γ) Η έκδοσις ονομαστικών μετοχών δια την αξίαν του εισφερομένου κεφαλαίου και ή μη μεταβίβασις τούτων κατά ποσοστόν 75% επί μίαν πενταετίαν από της συγχωνεύσεως ή μετατροπής... Τονίζεται ότι αι ως είρηται προϋποθέσεις δέον να υφίστανται καθ' όλην την διάρκειαν της πενταετίας από της

συγχωνεύσεως ή μετατροπής. Ούτω π.χ. αι χορηγηθείσαι κατά την συγχώνευσιν ή μετατροπήν απαλλαγαί θα αίρωνται εν περιπτώσει μή διατηρήσεως επί πενταετίαν των μετοχών ως ονομαστικών, ή εν περιπτώσει μεταβιβάσεως τούτων ή των εταιρικών μεριδίων εις ποσοστόν πέραν του 25% του συνόλου των. Διευκρινίζεται εν προκειμένω, ότι το οριζόμενον ποσοστόν αφορά τας εκ των αρχικών μετόχων μεταβιβάσεις μετοχών ... Η τυχόν υπέρβασις του ως άνω οριζομένου ποσοστού επί του συνόλου των μεταβιβαζομένων ονομαστικών μετοχών ή εταιρικών μεριδίων έχει ως συνέπειαν την απώλειαν των χορηγηθεισών απαλλαγών και την καταβολήν των οφειλομένων φόρων κατά τα εν κεφαλαίω 5 της παρούσης εκτιθέμενα... 13. Σημειούται ότι, ο επί των εν λόγω περιπτώσεων οφειλόμενος φόρος θα καταβληθή, κατά τα υπό του άρθρου 8 του Α.Ν. 1521/1950 οριζόμενα, προ της καταρτίσεως της οικείας συμβολαιογραφικής πράξεως... Ο εν λόγω φόρος, υπολογίζεται επί της αγοραίας αξίας του ακινήτου κατά τον χρόνον της συγχωνεύσεως ή μετατροπής της εταιρείας, βάσει των συντελεστών των ισχυόντων κατά τον χρόνον τούτον (άρθρον 5 παρ. 1 περιπτ. β' του κοινοποιημένου νόμου), καταβάλλεται δε άνευ προσαυξήσεως λόγω εκπροθέσμου, δια δηλώσεως της διαλυομένης εταιρείας, υποβαλλομένης εις τον αρμόδιον δια την φορολογίαν μεταβιβάσεως ακινήτων Οικον. Έφορον, εντός προθεσμίας δύο μηνών από της διαλύσεώς της,Δια τον υπολογισμόν του οφειλομένου, κατά τα εν τη προηγούμενη παραγράφω, φόρου μεταβιβάσεως, θα λαμβάνηται υπ' όψιν, κατά τα προεκτεθέντα, η αγοραία αξία των εισφερθέντων ακινήτων κατά τον χρόνον της εισφοράς των. Και τούτο διότι, η υπό της εκτιμητικής επιτροπής του άρθρου 9 του Ν. 2190/1920 προβλεπομένη έκθεσις, περί της αξίας εισφερομένου ακινήτου, καθ' α γίνεται παγίως δεκτόν, δεν δεσμεύει την φορολογούσαν αρχήν και τα φορολογικά Δικαστήρια, δυναμένη να παραμερισθή επί τη ητιολογημένη αποδόσει μείζονος σημασίας εις έτερα συγκριτικά στοιχεία μετά των οποίων όμως υποχρεωτικώς συνεκτιμάται (Σ.τ.Ε. 2074/ 61, 839/63, 2708/66 και 704/67)».

Επειδή, σε περίπτωση μη τήρησης των προϋποθέσεων για την απαλλαγή του εισφερόμενου ακινήτου από το φόρο μεταβίβασης, αίρεται η απαλλαγή και ο φόρος θα υπολογιστεί επί της αγοραίας (ή της αντικειμενικής) αξίας των ακινήτων κατά το χρόνο της συγχωνεύσεως ή μετατροπής και με τους συντελεστές που ίσχυαν κατά το χρόνο τούτο και θα βαρύνει την εταιρία που προήλθε από τη συγχώνευση ή μετατροπή. (Φορολογική Επιθεώρηση – Π.Ο.Ε. Δ.Ο.Υ., Αθήνα, 2007, σελ. 43).

Επειδή, το άρθρο 1 παρ. 4 του Ν. 1521/1950, όπως κυρώθηκε με το Ν. 1587/1950 και όπως τροποποιήθηκε και ίσχυε κατά το χρόνο φορολογίας, ορίζει ότι : «...4. Ως αξία λογίζεται η αγοραία αξία την οποίαν έχει το ακίνητον ... κατά την ημέραν της μεταβιβάσεώς των».

Επειδή, το άρθρο 41α παρ. 1 και 3 του Ν.1249/1982 ορίζει ότι : «1. Η φορολογητέα αξία των μεταβιβαζόμενων με επαχθή αιτία ... ακινήτων, που βρίσκονται σε περιοχές στις οποίες δεν έχει εφαρμοστεί το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας τους, είτε αυτές είναι εντός είτε εκτός

σχεδίου πόλης, υπολογίζεται χωριστά για τα επί του οικοπέδου ή γηπέδου τυχόν υφιστάμενα κτίσματα και χωριστά για το οικόπεδο ή το γήπεδο, ως εξής: α) Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των κτισμάτων εφαρμόζεται αντικειμενικό σύστημα, κατά το οποίο λαμβάνονται υπόψη τιμές αφετηρίας κόστους ανά είδος κτιρίου, οι οποίες καθορίζονται και αναπροσαρμόζονται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών... β) Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας του οικοπέδου ή γηπέδου έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 3 του α.ν. 1521/1950 (ΦΕΚ 245 Α') και των άρθρων 9 και 10 του ν.δ/τος 118/1973 (ΦΕΚ 202 Α') ... 3. Κατ' εξαίρεση, σε περίπτωση που στο μεταβιβαστικό συμβόλαιο αναγράφεται τίμημα μεγαλύτερο της αξίας που προκύπτει με την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου, ο φόρος μεταβίβασης υπολογίζεται με βάση το τίμημα αυτό».

Επειδή, το άρθρο 4 παρ. 1 του Ν. 1521/1950, ως τροποποιήθηκε και ίσχυε κατά το χρόνο φορολογίας, ορίζει ότι : «Ο φόρος μεταβιβάσεως επί της αξίας του ακινήτου ή του εμπράγματος επί του ακινήτου δικαιώματος υπολογίζεται: ...Γ) Επί πάσης άλλης περιπτώσεως εις 7% για το μέχρι δεκαπέντε χιλιάδων (15.000) ευρώ τμήμα της αξίας και σε 9% για το πέραν του ποσού τμήμα της».

Επειδή, το άρθρο 37 παρ. 1 του Ν.Δ. 3033/1954 ορίζει ότι : «Επιβάλλεται υπέρ των δήμων και κοινοτήτων πρόσθετο ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) επί των κάτωθι δημοσίων φόρων των από του 1954-1955 και εφεξής οικονομικών ετών: ... γ) Του φόρου μεταβιβάσεως ακινήτων».

Επειδή, το άρθρο 7 παρ. 1 του άρθρου 7 του Ν. 1521/1950 ορίζει ότι : «Δι' εκάστην μεταβίβασιν οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται προ της συντάξεως του συμβολαίου των, να επιδώσωσι κοινήν δήλωσιν φόρου μεταβιβάσεως προς τον Οικον. Έφορον της περιφερείας εν η κείται τον ακίνητον...».

Επειδή, το άρθρο 10 παρ. 1 του παραπάνω νόμου ορίζεται ότι : «Ο Οικονομικός Έφορος ενεργεί έλεγχο, της δηλώσεως του φόρου μεταβιβάσεως, αναθέτων την εκτίμησιν της αξίας του μεταβιβασθέντος ακινήτου ή του πραγματικού δικαιώματος επί του ακινήτου ... εις τους κατά την κρίσιν του κατάλληλους οικονομικούς ή ετέρους δημοσίους υπαλλήλους...».

Επειδή, το άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζει ότι : «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Επειδή, όπως υποστηρίζεται από τη θεωρία (βλ. Ιωάννη Φωτόπουλο, Η φορολογία Μεταβίβασης Ακινήτων, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα, 1999, σελ.313), αν ο φορολογικός έλεγχος διαπιστώσει ανακρίβεια των προσδιοριστικών της αξίας στοιχείων που δήλωσε ο

υπόχρεος, η φορολογούσα αρχή, με σχετική πράξη της καταλογίζει στον υπόχρεο αφενός τον κύριο φόρο, την πληρωμή του οποίου θα διέφευγε, και αφετέρου πρόσθετο φόρο ανακρίβειας. Η διοίκηση, επομένως, περιορίζεται πάντοτε στην είσπραξη του φόρου που αναλογεί στην αντικειμενική αξία ή στο τυχόν μεγαλύτερο από αυτή τίμημα που δηλώνεται.

Επειδή, το άρθρο 5 παρ. 2 του Ν.Δ. 1297/1972 ορίζει ότι : «Οι κατά την προηγούμενη παράγραφο φόροι και τέλη καταβάλλονται, άνευ προσαυξήσεως λόγω εκπροθέσμου, διά δηλώσεως της υποχρέου εταιρείας, υποβαλλόμενης εις το αρμόδιον Οικονομικόν Έφορον εντός προθεσμίας δύο (2) μηνών από της διαλύσεώς της...».

Επειδή, το άρθρο 66 παρ. 17 του Ν. 4174/2013 ορίζει ότι : «Στις πράξεις καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου που εκδίδονται μετά την 1.1.2014 και αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως την 31.12.2013, εξακολουθούν να επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι του άρθρου 1 του Ν. 2523/1997, όπως ίσχυε κατά φορολογία και χρήση...).

Επειδή, το άρθρο 1 παρ. 1 και 4 του Ν.2523/97, ως τροποποιήθηκε και ίσχυε κατά το χρόνο φορολογίας, ορίζει ότι : «1. Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεσή του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου: ... β) υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης. γ) δεν υποβάλλει δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δυόμισι τοις εκατό (2,50%), επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω μη υποβολής δήλωσης, για κάθε μήνα καθυστέρησης ... 4. Ανακριβής δήλωση θεωρείται η δήλωση στην οποία μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση τα όσα δηλώθηκαν με αυτή και του φόρου που καταλογίζεται υφίσταται διαφορά, ανεξάρτητα από την αιτία στην οποία οφείλεται αυτή.... Στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων ... δεν θεωρείται ανακρίβεια της δήλωσης όταν η διαφορά μεταξύ της αξίας που δηλώθηκε και αυτής που προσδιορίστηκε με βάση το σύστημα των συγκριτικών στοιχείων δεν υπερβαίνει το είκοσι τοις εκατό (20%)».

Επειδή, το άρθρο 2 παρ. 1 και 4 του παραπάνω νόμου, ως τροποποιήθηκε και ισχύει, ορίζεται ότι : «1. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων, που ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο υπολογίζονται καταρχήν μέχρι την έκδοση της οικείας καταλογιστικής πράξης του φόρου...4. Τα ποσοστά των πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν: ...β) το εκατόν είκοσι τοις εκατό (120%) για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε ο υπόχρεος ...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

- Με το υπ' αρ.-2005 συμβόλαιο του συμβολαιογράφου, καθώς και με την υπ' αρ.-2006 απόφαση του Νομάρχη, που καταχωρήθηκε στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών στις-2006 και δημοσιεύτηκε στο υπ'αρ.-2006 ΦΕΚ (τεύχος Α.Ε. και Ε.Π.Ε.), η ομόρρυθμη εταιρία με την επωνυμία «.....» - Α.Φ.Μ....., με αντικείμενο εργασιών τη λειτουργία κάβας ποτών, μετατράπηκε, βάσει των διατάξεων του Ν.Δ. 1297/1972 σε ανώνυμη εταιρία με την επωνυμία «.....» - Α.Φ.Μ. και διακριτικό τίτλο «.....».
- Η αποτίμηση της αξίας του Ενεργητικού και Παθητικού της μετατρεπόμενης επιχείρησης διενεργήθηκε από την Εκτιμητική Επιτροπή του άρθρου 9 του Κ.Ν. 2190/1920, δια της από-2006 έκθεσής της. Σύμφωνα με αυτή, εκτιμήθηκε σε ποσό εκ 307.249,53€ η αξία των ακινήτων της μετατρεπόμενης ομορρύθμου εταιρίας σε ανώνυμη, δη: ενός οικοπέδου, εμβαδού 3.875 τ.μ., στη θέση «.....» του Δ.Δ. του Δήμου εντός, μετά επ' αυτού ανεγερθέντων κτιρίων, συγκεκριμένα α) ισόγειας εμπορικής αποθήκης, εμβαδού 1.091 τ.μ. (από-1981 οικοδομική άδεια της Νομαρχίας) β) ισόγειου υπόστεγου εμβαδού 170,28 τ.μ. (υπ' αρ.-1990 οικοδομική άδεια) και γ) γραφείων εμβαδού 144 τ.μ. (υπ' αρ.-1992 οικοδομική άδεια).
- Για τη μεταβίβαση υποβλήθηκε στην αρμόδια – λόγω θέσης ακινήτων – Δ.Ο.Υ. η υπ' αρ.-2006 δήλωση Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτων, με δηλωθείσα αξία μεταβιβαζόμενων ακινήτων το ως άνω ποσό των 307.249,53 €. Από τη φορολογική αρχή, και σύμφωνα με την από-2006 έκθεση προεκτίμησης Ν.1947/1991, η αξία των ως μεταβιβαζόμενων ακινήτων προσδιορίστηκε σε 307.024,53 €. Συγκεκριμένα, η αξία του οικοπέδου προσδιορίστηκε, με τιμή 24,20 € ανά τ.μ., σε 93.775,00 € (24,20 x 3.875), η δε αξία των κτισμάτων, συνολικού εμβαδού εκ 1.405,28 τ.μ., προσδιορίστηκε αντικειμενικώς σε 213.249,53 €. Η εν λόγω μεταβίβαση έτυχε πλήρους απαλλαγής του Φ.Μ.Α., βάσει των διατάξεων του Ν. 1297/1972, στο ποσό των 307.024,53 €, δη της προσδιορισθείσας από την ως άνω Εκτιμητική Επιτροπή αξίας, μεγαλύτερης της εκτιμηθείσας από τη φορολογική αρχή αξίας των μεταβιβαζόμενων ακινήτων.
- Το μετοχικό κεφάλαιο της ανωνύμου εταιρίας ορίστηκε, δια του υπ' αρ.-2006 καταστατικού μετατροπής, σε 336.237,00 €, διαιρούμενο σε 336.237 μετοχές, ονομαστικής αξίας ενός ευρώ έκαστης.
- Με την από-2008 απόφαση της έκτακτης γενικής συνέλευσης των μετόχων της προσφεύγουσας, το μετοχικό της κεφάλαιο αυξήθηκε σε 374.236,00 €, διαιρούμενο σε 374.236 μετοχές, ονομαστικής αξίας ενός ευρώ έκαστης.
- Όπως διαπιστώθηκε από τον έλεγχο, στις-2011 και σύμφωνα με τα οικεία συμφωνητικά μεταβίβασης ονομαστικών μετοχών της προσφεύγουσας, ένας εκ των μετόχων αυτής, του – Α.Φ.Μ. μεταβίβασε στους έτερους μετόχους της α) του – Α.Φ.Μ. και β) του – Α.Φ.Μ. το σύνολο των 124.733 μετοχών του, δη 62.367 και 62.366 μετοχές αντίστοιχα, έναντι ονομαστικής αξίας ενός ευρώ εκάστης μετοχής. Ως ρητά αναφέρεται στα ανωτέρω συμφωνητικά, οι μετοχές μεταβιβάστηκαν ελεύθερες από κάθε βάρος ή

διεκδίκηση και οι αγοραστές δικαιούνται να ασκήσουν τα εξ αυτών δικαιώματα από τη μέρα της μεταβίβασης, ενώ ο πωλητής δεν είχε καμία αξίωση από οποιαδήποτε αιτία.

➤ Το ποσοστό των ανωτέρω μεταβιβαζόμενων μετοχών (124.733) επί του συνόλου των μετοχών της προσφεύγουσας (374.236), ως διαμορφώθηκε μετά την από-2008 αύξηση μετοχικού κεφαλαίου και παρέμεινε έως το χρόνο μεταβίβασης (.....-2011) ανέρχεται σε 33,33% (124.733/374.236).

➤ Το ποσοστό των ανωτέρω μεταβιβαζόμενων μετοχών, ως αυτές αντιστοιχούσαν (κατ' αναγωγή) στο εισφερόμενο κεφάλαιο κατά την μετατροπή της ομορρύθμου εταιρίας σε ανώνυμη (112.068) επί του συνόλου των μετοχών της προσφεύγουσας (336.237) κατά το χρόνο μετατροπής (.....-2006), ανέρχεται σε 33,33% (112.068/336.237).

➤ Το ποσοστό των ανωτέρω μεταβιβαζόμενων μετοχών, ως αυτές αντιστοιχούσαν (κατ' αναγωγή) στο εισφερόμενο κεφάλαιο κατά την μετατροπή της ομορρύθμου εταιρίας σε ανώνυμη (112.068) επί του συνόλου των μετοχών της προσφεύγουσας (374.236) κατά το χρόνο μεταβίβασης (.....-2011), ανέρχεται σε 29,94% (112.068/374.236).

➤ Σύμφωνα με τους ανωτέρω υπολογισμούς, διαπιστώνεται ότι το ποσοστό των μεταβιβαζόμενων μετοχών στις-2011, δη εντός πενταετίας από τον χρόνο μετατροπής της ομορρύθμου εταιρίας σε ανώνυμη κατά τις διατάξεις του Ν.Δ. 1297/1972, σε κάθε περίπτωση υπερβαίνει το επιτρεπτό προς μεταβίβαση μετοχών όριο εκ ποσοστού 25%, που θέτει το άρθρο 4 του ανωτέρω νομοθετικού διατάγματος, με αποτέλεσμα να παραμείνει αμεταβίβαστο ποσοστό μικρότερο του 75% του συνόλου των μετοχών της προσφεύγουσας. Περαιτέρω, ο νομοθέτης δεν προβλέπει καμία διάκριση μεταξύ μεταβίβασης μετοχών προς έτερους μετόχους και προς τρίτους.

➤ Ως εκ τούτου, και συμφώνως προς τις ρητές επιταγές του άρθρου 6 σε συνδυασμό με το άρθρο 4 του Ν.Δ. 1297/1972, δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του νομοθετικού διατάγματος για τη χορήγηση φορολογικών απαλλαγών, μεταξύ των οποίων και της απαλλαγής του φόρου μεταβίβασης ακινήτων, η οποία (απαλλαγή) αίρεται αυτοδικαίως.

➤ Κατόπιν όλων των ανωτέρω, και εφόσον η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε την προβλεπόμενη από το άρθρο 5 παρ. 2 του Ν.Δ.1297/1972 τροποποιητική δήλωση φόρου μεταβίβασης ακινήτων (χωρίς την επίκληση της απαλλαγής) στην αρμόδια φορολογική αρχή, ορθώς ο έλεγχος προέβη σε επιβολή επί της μεγαλύτερης (μεταξύ της εκτιμώμενης από την επιτροπή του άρθρου 9 του ανωτέρω νομοθετικού διατάγματος και από την φορολογική αρχή) αξίας εκ 307.249,53€, του αναλογούντος φόρου, δη κύριου φόρου εκ 27.352,46 € και δημοτικού φόρου εκ 820,57 €) για τη μεταβίβαση ακινήτων της ομορρύθμου εταιρίας, λόγω μετατροπής της σε ανώνυμη, εκδίδοντας την προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Μ.Α..

➤ Ωστόσο, καίτοι, ορθώς επιβλήθηκε πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής δήλωσης, σύμφωνα με το άρθρο 1 παρ. 1 και 4 του Ν. 2523/1997, υπολογίστηκε λανθασμένα σε 33.807,64 €, καθώς επιβλήθηκε κακώς επί του συνόλου του κυρίου φόρου (27.352,46 €) προσαυξημένου με το δημοτικό φόρο 3% του Ν.Δ. 3033/1954 (820,57 €), δη επί ποσού 28.173,03 €, και όχι επί του αμιγούς κυρίου φόρου εκ 27.352,46 €, ως όφειλε, δη $27.352,46 \times 120\% = 32.822,95$ € (το ορθό).

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ανωνύμου εταιρίας περί μη απαγόρευσης της συντελεσθείσας μεταβίβασης μετοχών εντός πενταετίας από τη μετατροπή της ομορρύθμου εταιρίας σε ανώνυμη στερείται νομικού ερείσματος και βασιμότητας και απορρίπτεται. Ωστόσο, ο πρόσθετος φόρος που της επιβλήθηκε υπολογίστηκε λανθασμένα.

2. Ως προς τον ισχυρισμό περί εφαρμογής – επικουρικώς – των μεταβατικών διατάξεων του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015, δη των επιεικέστερων νεότερων κυρώσεων

Επειδή, το άρθρο 7 παρ. 3 του Ν. 4337/2015 «Μέτρα για την εφαρμογή της συμφωνίας δημοσιονομικών στόχων και διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων» ορίζει ότι : «*Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: ...»*

Επειδή, το ανωτέρω άρθρο προβλέπει νέες ευνοϊκότερες κυρώσεις για παραβάσεις που αφορούν τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, που δεν τυγχάνουν εφαρμογής στην προκειμένη περίπτωση, η οποία αφορά στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων (Φ.Μ.Α.)

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί περί εφαρμογής – επικουρικώς – των μεταβατικών διατάξεων του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015, δη των επιεικέστερων νεότερων κυρώσεων απορρίπτεται ως παρελκυστικώς προβαλλόμενος και αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της υπ' αρ. πρωτ.-2016 ενδικοφανούς προσφυγής της ανωνύμου εταιρίας «.....»-Α.Φ.Μ. και την τροποποίηση της προσβαλλόμενης υπ' αρ.-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτων της Δ.Ο.Υ., συγκεκριμένα ως προς τον ορθό προσδιορισμό πρόσθετου φόρου λόγω μη υποβολής δήλωσης επί του κυρίου φόρου και όχι επ' αυτού προσαυξημένου μετά του δημοτικού, ως κάτωθι:

	Δήλωσης	Ελέγχου	Διαφορά Δήλωσης-Ελέγχου	Απόφασης	Διαφορά Ελέγχου-Απόφασης
Αξία ακινήτων βάσει εκτ.επιτροπής	307.249,00	307.249,00	0,00	307.249,00	0,00
Αξία προεκτίμησης Δ.Ο.Υ.	307.024,53	307.024,53	0,00	307.024,53	0,00

Απαλ/νη αξία βάσει Ν.Δ.1287/72	307.249,00	307.249,00	0,00	307.249,00	0,00
Φορολογητέα αξία ακινήτου	307.249,00	307.249,00	0,00	307.249,00	0,00
Φόρος μεταβίβ. με συντ. 7%	0,00	1.050,00	1.050,00	1.050,00	0,00
Φόρος μεταβίβ. με συντ. 9%	0,00	26.302,46	26.302,46	26.302,46	0,00
Σύνολο κύριου φόρου	0,00	27.352,46	27.352,46	27.352,46	0,00
Δημοτικός φόρος 3%	0,00	820,57	820,57	820,57	0,00
Σύνολο	0,00	28.173,03	28.173,03	28.173,03	0,00
Πρόσθετος φόρος 120%)	-	33.807,64	33.807,64	32.822,95	984,69
Σύνολο φόρου	0,00	61.980,67	61.980,67	60.995,98	984,69

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογική περίοδος: 2006

Κύριος Φόρος	28.173,03
Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής δήλωσης 120%	32.822,95
Σύνολο Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου	60.995,98

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

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).