



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**  
**ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ**  
**ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ**

Θεσσαλονίκη, 18-05-2016

**Διεύθυνση Επίλυσης διαφορών**  
**Αυτοτελές τμήμα επανεξέτασης**

Αριθμός απόφασης: **494**

**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 των υπ' αρ. ....-2016, .....-2016 και .....-2016 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτου της Δ.Ο.Υ. ...., και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις υπ' αρ. ....-2016, .....-2016 και .....-2016 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτου της Δ.Ο.Υ. ...., των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της φορολογικής αρχής διά της από .....-2016 Εισήγησης της Δ.Ο.Υ. ...., με την οποία ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

6. Την από .....-2016 Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Κεφαλαίου – Δηλώσεων Μεταβίβασης Ν. 1587/1950 (Ν. 1521/1950), της Δ.Ο.Υ. ....

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

Με την με αριθμό .....-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Μ.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ανωνύμου εταιρίας κύριος φόρος εκ 28.954,98 € πλέον δημοτικού φόρου εκ 868,65 € και πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας εκ 34.745,98 €, δη σύνολο εκ 64.569,61 € για τη χρήση 2007, λόγω καταστρατήγησης των διατάξεων του Ν. 2166/93, και ως εκ τούτου άρσης της απαλλαγής από το φόρο μεταβίβασης των εισφερθέντων ακινήτων λόγω συγχωνεύσεως δια απορροφήσεως με εξαγορά της εν λόγω από άλλη ανώνυμη εταιρία. Το ανωτέρω ποσό βεβαιώθηκε από τη Δ.Ο.Υ. .... με τον υπ' αρ. ....-2016 χρηματικό κατάλογο (Α.Τ.Β. ....-2016).

Με την με αριθμό .....-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Μ.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ανωνύμου εταιρίας

κύριος φόρος εκ 3.491.893,80 € πλέον δημοτικού φόρου εκ 104.756,81 € και πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας εκ 4.190.272,56 €, δη σύνολο εκ 7.786.923,17 € για τη χρήση 2007, λόγω καταστρατήγησης των διατάξεων του Ν. 2166/93, και ως εκ τούτου άρσης της απαλλαγής από το φόρο μεταβίβασης των εισφερθέντων ακινήτων λόγω συγχωνεύσεως δια απορροφήσεως με εξαγορά της εν λόγω από άλλη ανώνυμη εταιρία. Το ανωτέρω ποσό βεβαιώθηκε από τη Δ.Ο.Υ. .... με τον υπ' αρ. ....-2016 χρηματικό κατάλογο (Α.Τ.Β.....-2016).

Με την με αριθμό .....-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Μ.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ανωνύμου εταιρίας κύριος φόρος εκ 96.241,42 € πλέον δημοτικού φόρου εκ 2.887,24 € και πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας εκ 115.489,70 €, δη σύνολο εκ 214.618,36 € για τη χρήση 2007, λόγω καταστρατήγησης των διατάξεων του Ν. 2166/93, και ως εκ τούτου άρσης της απαλλαγής από το φόρο μεταβίβασης των εισφερθέντων ακινήτων λόγω συγχωνεύσεως δια απορροφήσεως με εξαγορά της εν λόγω από άλλη ανώνυμη εταιρία. Το ανωτέρω ποσό βεβαιώθηκε από τη Δ.Ο.Υ. .... με τον υπ' αρ. ....-2016 χρηματικό κατάλογο (Α.Τ.Β. ....-2016).

Οι ανωτέρω Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Μ.Α, εκδόθηκαν βάσει της από .....-2016 Έκθεσης Ελέγχου Φορολογίας Κεφαλαίου – Δηλώσεων Μεταβίβασης Ν. 1587/1950 (Ν. 1521/1950), κατόπιν ελέγχου των υπ' αρ. ..../2007, ..../2007 και ..../2007 δηλώσεων φόρου μεταβίβασης ακινήτων, που υποβλήθηκαν με απαλλαγή του φόρου κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 3 παρ. 1 του Ν. 2166/93, που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. .... - αρμόδια, λόγω θέσης των μεταβιβαζόμενων ακινήτων -, σε εκτέλεση της υπ' αρ. ....-2013 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Ο εν λόγω έλεγχος διενεργήθηκε με αφορμή την από .....-2012 Έκθεση Τακτικού Ελέγχου άρθρων 1-5 Ν. 2166/93 της Δ.Ο.Υ. ...., που διαβιβάστηκε με το υπ' αρ. πρωτ. ....-2012 έγγραφο αρχικώς στη Δ.Ο.Υ. ...., και από αυτήν με το .....-2012 έγγραφο, λόγω αρμοδιότητας, στη Δ.Ο.Υ. .... Η Δ.Ο.Υ. .... διενήργησε τακτικό έλεγχο στην προσφεύγουσα ανώνυμη εταιρία, δυνάμει της υπ' αρ. ....-2012 εντολής ελέγχου.

Με την υπ' αρ. ....-2007 πράξη του συμβολαιογράφου ..... η προσφεύγουσα ανώνυμη εταιρία με την τότε επωνυμία «.....» - Α.Φ.Μ. .... προέβη σε συγχώνευση δια απορροφήσεως με εξαγορά σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1-5 του Ν. 2166/93 σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 69-77 και 79 του Κ.Ν. 2190/20 της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» -Α.Φ.Μ. .... Η πράξη εγκρίθηκε με την υπ' αρ. ....-2007 απόφαση του Υπουργού Ανάπτυξης, περίληψη της οποίας δημοσιεύτηκε στο υπ' αρ. ....-2008 ΦΕΚ (τεύχος Α.Ε. και Ε.Π.Ε.) και καταχωρήθηκε στο μητρώο Α.Ε. της Νομαρχίας .... στις .....-2007 (αρ. πρωτ. ....-2007 ανακοίνωση καταχώρησης). Μετά την ολοκλήρωση της απορρόφησης στις .....-2007, που συντελέστηκε με ημερομηνία ισολογισμού μετασχηματισμού την .....-2006, η προσφεύγουσα μετονομάστηκε σε «.....», με διακριτικό τίτλο «.....».

Για τη μεταβίβαση των εισφερθέντων ακινήτων της απορροφηθείσας ανωνύμου εταιρίας προς την προσφεύγουσα απορροφώσα ανώνυμη εταιρία υποβλήθηκαν στη Δ.Ο.Υ. .... διαμέσου της

Δ.Ο.Υ. .... οι υπ'αρ. ΞΕ .....-2007, .....-2007 και .....-2007 δηλώσεις φόρου μεταβίβασης ακινήτων, οι οποίες διαβιβάστηκαν τελικώς στην αρμόδια – λόγω θέσης των ακινήτων – Δ.Ο.Υ. .... με το υπ' αρ. πρωτ. ....-2007 έγγραφό της και έλαβαν αριθμούς καταχώρησης ...../2007, ...../2007 και ...../2007 αντίστοιχα. Σημειώνεται ότι οι εν λόγω δηλώσεις υποβλήθηκαν από τα συμβαλλόμενα μέρη και κρίθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. .... ως αφορολόγητες με επίκληση των διατάξεων του άρθρου 3 παρ. 1 του Ν. 2166/93. Αναλυτικά, δηλώθηκε η μεταβίβαση των ακόλουθων ακινήτων:

<b><u>Υπ'αρ. ....-2007 δήλωση Φ.Μ.Α.</u></b>	
Αγροτεμάχιο, έκτασης 2.518,46 τ.μ., κείμενο εκτός σχεδίου και εκτός ζώνης, μη άρτιο και οικοδομήσιμο, στη θέση «.....», κτηματικής περιφέρειας Δήμου ..... Νομού .....	
<b>Στοιχεία εκκαθάρισης φόρου</b>	<b>Βάσει δήλωσης</b>
Αντικειμενική αξία ακινήτου	111.970,73
Λογιστική αξία ακινήτου	325.055,29
Απαλλασσόμενη αξία ακινήτου (άρθρο 3 παρ. 1 Ν. 2166/93)	111.970,73
Φορολογητέα αξία ακινήτου	0,00

<b><u>Υπ'αρ. ....-2007 δήλωση Φ.Μ.Α.</u></b>	
Αγροτικό γήπεδο, έκτασης 68.184,10 τ.μ., κείμενο εκτός σχεδίου πόλης, στη θέση «.....», κτηματική περιφέρειας Δ.Δ. .... Δήμου ..... Νομού ....., μετά του επ' αυτού ανεγειρόμενου βάσει της υπ' αρ. ..../95 οικοδομικής αδείας Νομαρχιακής Αυτοδιοίκησης ..... κτιρίου ....., εμβαδού κυρίων χώρων 10.053τ.μ. και βοηθητικών χώρων 550 τ.μ.	
<b>Στοιχεία εκκαθάρισης φόρου</b>	<b>Βάσει δήλωσης</b>
Αντικειμενική αξία ακινήτου	12.719,236,37
Λογιστική αξία ακινήτου	38.802.153,30
Απαλλασσόμενη αξία ακινήτου (άρθρο 3 παρ. 1 Ν. 2166/93)	12.719,236,37
Φορολογητέα αξία ακινήτου	0,00

<b><u>Υπ'αρ. ....-2007 δήλωση Φ.Μ.Α.</u></b>	
Αγροτεμάχιο, έκτασης 8.420,92 τ.μ., κείμενο εκτός σχεδίου και εκτός ζώνης, άρτιο και οικοδομήσιμο, στη θέση «.....», κτηματικής περιφέρειας Δήμου ..... Νομού .....	
<b>Στοιχεία εκκαθάρισης φόρου</b>	<b>Βάσει δήλωσης</b>
Αντικειμενική αξία ακινήτου	415.993,45
Λογιστική αξία ακινήτου	1.072.682,43
Απαλλασσόμενη αξία ακινήτου (άρθρο 3 παρ. 1 Ν. 2166/93)	415.993,45
Φορολογητέα αξία ακινήτου	0,00

Σύμφωνα με την από .....-2012 έκθεση τακτικού ελέγχου άρθρων 1-5 Ν. 2166/93 της Δ.Ο.Υ. ...., η υπό κρίση απορρόφηση δι εξαγοράς, καίτοι πληροί εκ πρώτης όψεως όλες τις

τυπικές προϋποθέσεις του αναπτυξιακού νόμου Ν. 2166/93, συντελέστηκε εν τούτοις κατά παρέκκλιση και κατ' ουσία καταστρατήγηση των διατάξεών του, καθ' ότι από αυτή την συνένωση δεν προέκυψε ισχυρή οικονομική μονάδα, ικανή να ανταποκριθεί στα προκύπτοντα από τη σύγχρονη τεχνική και οικονομική εξέλιξη ζητήματα (αύξηση παραγωγικότητας, μείωση κόστους, βελτίωση ανταγωνιστικής της θέσης κλπ), όπως ορίζεται στην εισηγητική έκθεση του νόμου ως σκοπός αυτού.

Συνεπεία της ανωτέρω κρίσης του ελέγχου, άρθηκε η απαλλαγή από το φόρο μεταβίβασης ακινήτων, που χορηγήθηκε στην προσφεύγουσα, αρχικώς, βάσει του άρθρου 3 παρ. 1 του Ν. 2166/1993 και από την Δ.Ο.Υ. .... προσδιορίστηκε φόρος μεταβίβασης ακινήτων επί της λογιστικής τους αξίας, ως εξής:

<b><u>Υπ'αρ. ....-2007 δήλωση Φ.Μ.Α.</u></b>			
Αγροτεμάχιο, έκτασης 2.518,46 τ.μ., κείμενο εκτός σχεδίου και εκτός ζώνης, μη άρτιο και οικοδομήσιμο, στη θέση «.....», κτηματικής περιφέρειας Δήμου ..... Νομού .....			
<b>Στοιχεία εκκαθάρισης φόρου</b>	<b>Βάσει δήλωσης</b>	<b>Βάσει ελέγχου</b>	<b>Διαφορά</b>
Φορολογητέα αξία ακινήτου	0,00	325.055,29	325.055,29
Κύριος φόρος	0,00	28.954,98	28.954,98
Δημοτικός φόρος 3%	0,00	868,65	868,65
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%	0,00	34.745,98	34.745,98
<b>Σύνολο φόρου</b>	<b>0,00</b>	<b>64.569,61</b>	<b>64.569,61</b>

<b><u>Υπ'αρ. ....-2007 δήλωση Φ.Μ.Α.</u></b>			
Αγροτικό γήπεδο, έκτασης 68.184,10 τ.μ., κείμενο εκτός σχεδίου πόλης, στη θέση «.....», κτηματική περιφέρειας Δ.Δ. .... Δήμου ..... Νομού ....., μετά του επ' αυτού ανεγειρόμενου βάσει της υπ' αρ. ..../95 οικοδομικής αδείας Νομαρχιακής Αυτοδιοίκησης ..... κτιρίου ....., εμβαδού κυρίων χώρων 10.053τ.μ. και βοηθητικών χώρων 550 τ.μ.			
<b>Στοιχεία εκκαθάρισης φόρου</b>	<b>Βάσει δήλωσης</b>	<b>Βάσει ελέγχου</b>	<b>Διαφορά</b>
Φορολογητέα αξία ακινήτου	0,00	38.802.153,30	38.802.153,30
Κύριος φόρος	0,00	3.491.893,80	3.491.893,80
Δημοτικός φόρος 3%	0,00	104.756,81	104.756,81
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%	0,00	4.190.272,56	4.190.272,56
<b>Σύνολο φόρου</b>	<b>0,00</b>	<b>7.786.923,17</b>	<b>7.786.923,17</b>

<b><u>Υπ'αρ. ....-2007 δήλωση Φ.Μ.Α.</u></b>			
Αγροτεμάχιο, έκτασης 8.420,92 τ.μ., κείμενο εκτός σχεδίου και εκτός ζώνης, άρτιο και οικοδομήσιμο, στη θέση «.....», κτηματικής περιφέρειας Δήμου ..... Νομού .....			
<b>Στοιχεία εκκαθάρισης φόρου</b>	<b>Βάσει δήλωσης</b>	<b>Βάσει ελέγχου</b>	<b>Διαφορά</b>
Φορολογητέα αξία ακινήτου	0,00	1.072.682,43	1.072.682,43

Κύριος φόρος	0,00	96.241,42	96.241,42
Δημοτικός φόρος 3%	0,00	2.887,24	2.887,24
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%	0,00	115.489,70	115.489,70
Σύνολο φόρου	0,00	214.618,36	<b>214.618,36</b>

Η προσφεύγουσα ανώνυμη εταιρία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αλλά και τα συμπληρωματικά υπομνήματα που κατέθεσε στην υπηρεσία μας ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Μ.Α. της Δ.Ο.Υ. ...., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

## **I. ΛΟΓΟΙ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΤΗΝ ΤΥΠΙΚΗ ΝΟΜΙΜΟΤΗΤΑ ΤΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ**

### **1. Μη επίδοση του Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου και της Έκθεσης Ελέγχου των άρθρων 1-5 του Ν.2166/93 – Στέρηση του συνταγματικού δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης – Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας**

- Μη νόμιμη επίδοση των πράξεων Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Μ.Α. και του Σημειώματος Διαπιστώσεων στην κατοικία του νομίμου εκπροσώπου της προσφεύγουσας και όχι στην έδρα της, όπου ήτο δυνατό να επιδοθούν, ως ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 4174/2013.
- Την περίοδο της ως άνω επίδοσης ο νόμιμος εκπρόσωπος της προσφεύγουσας εισήχθη στο νοσοκομείο και η υγεία του ήταν σε ιδιαίτερα κακή κατάσταση.
- Η δυνατότητα επίδοσης στην έδρα της προσφεύγουσας αποδεικνύεται και από τη δεύτερη επίδοση των πράξεων του Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Μ.Α. σε υπάλληλο της προσφεύγουσας στην έδρα της.
- Το άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος αποβλέπει στην παροχή της δυνατότητας στον καθ' ου η δυσμενής διοικητική πράξη φορολογούμενο να επηρεάσει προς όφελός του τη λήψη της σχετικής απόφασης από το αρμόδιο διοικητικό όργανο, προβάλλοντας συγκεκριμένους ισχυρισμούς.
- Στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα απώλεσε τη δυνατότητα να προβάλλει τους ισχυρισμούς που προέβαλε το πρώτον με την ενδικοφανή προσφυγή, που θα επηρέαζαν τη λήψη της σχετικής απόφασης από τον έλεγχο, ο οποίος θα εφάρμοζε αναγκαία μειωμένο συντελεστή Φ.Μ.Α. και θα μετέβαλε τη βάση υπολογισμού του Φ.Μ.Α. στο ύψος της αντικειμενικής αξίας, αντί της λογιστικής.

### **2. Μη νόμιμη κοινοποίηση του Οριστικού Προσδιορισμού Φόρου**

- Μη νόμιμη η (πρώτη) κοινοποίηση των πράξεων Οριστικού Προσδιορισμού Φ.Μ.Α. στην κατοικία του νομίμου εκπροσώπου της προσφεύγουσας, ενώ ήταν δυνατή η επίδοση στην έδρα της, όπως αποδεικνύεται από τη δεύτερη κοινοποίηση σε υπάλληλο της εταιρίας.

### **3. Μη κοινοποίηση της εκδοθείσας εντολής ελέγχου – Ελλιπή τα στοιχεία της εντολής ελέγχου**

- Πλημμελής και συνεπώς ακυρωτέα η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, δίχως την προηγούμενη κοινοποίηση της εντολής ελέγχου, ως ορίζουν το άρθρο 19 παρ. 5 του Π.Δ. 16/1989 και το άρθρο 25 του Ν. 4174/2013
- Άκυρη η εκδοθείσα εντολή ελέγχου, αντίγραφο της οποίας η προσφεύγουσα ζήτησε και έλαβε μετά την κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, καθώς δεν περιέχει τα ελάχιστα στοιχεία που απαιτεί ο νόμος (άρθρο 25 παρ 1 του Κ.Φ.Δ.), συγκεκριμένα το όνομα της εταιρίας, το είδος της φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος, η διάρκειά του, ο χαρακτηρισμός «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος.

### **4. Ανακληθείσες διοικητικές πράξεις ως έρεισμα του Οριστικού Προσδιορισμού Φόρου – Ανύπαρκτη ή ελλιπής αιτιολογία**

- Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. .... εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις, χωρίς να διενεργήσει νέο έλεγχο εφαρμογής ή μη των διατάξεων του Ν.2166/93 στην υπό κρίση συγχώνευση, παρά τη ρητή αναφορά στην υπ' αρ. ..../2013 εντολή ελέγχου και παρά την ύπαρξη δύο διαφορετικών φορολογιών (φορολογίας εισοδήματος και Φ.Μ.Α.).
- Ο ανωτέρω έλεγχος στηρίχθηκε εσφαλμένως στην από .....-2012 έκθεση τακτικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (βάσει της οποίας εκδόθηκε μερικό φύλλο ελέγχου φορολογίας εισοδήματος) και στην (από .....-2012) έκθεση (τακτικού) ελέγχου (άρθρων 1-5) του Ν. 2166/1993 της Δ.Ο.Υ. ...., που ρητώς ανακλήθηκαν (και ως εκ τούτου εξομοιώνονται με ανύπαρκτες) με την (από .....-2013) έκθεση ελέγχου για την οριστικοποίηση του ως άνω μερικού φύλλου ελέγχου εισοδήματος και το αντίστοιχο φύλλο ελέγχου του .....
- Οι προαναφερθείσες εκθέσεις ελέγχου (που ανακλήθηκαν) δεν αποτελούν εκτελεστές διοικητικές πράξεις, αλλά κρίση τρίτου και πάντως όχι κρίση της εκδούσης αρχής.
- Ο ανωτέρω έλεγχος, δεν έλαβε υπόψη του, αν και το επικαλείται, το υπ' αρ. πρωτ. Δ12Β1183687ΕΞ 2013/28.11.2013 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών, όπου μεταξύ άλλων επισημαίνεται ότι «δεν τίθεται κανένα θέμα φορολόγησης υπεραξίας για το νομικό πρόσωπο» καθώς το πόρισμα της έκθεσης οριστικοποίησης του μερικού φύλλου ελέγχου του ....., όπου μεταξύ άλλων τονίζεται ότι «δεν προκύπτουν διαφορές σε βάρος της ελεγχόμενης επιχείρησης, ως εκ τούτου αποδεχόμαστε τα οικονομικά αποτελέσματα που προκύπτουν από τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία με την προσθήκη των παραπάνω λογιστικών διαφορών».

## **II. ΛΟΓΟΙ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΤΗΝ ΟΥΣΙΑΣΤΙΚΗ ΝΟΜΙΜΟΤΗΤΑ ΤΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ**

### **1. Παράβαση νόμου - Μη επιτρεπτή κατά το Σύνταγμα η προσθήκη προϋποθέσεων στον Ν.**

## **2166/93 και η διασταλτική ή αναλογική εφαρμογή διατάξεων**

- Η φορολογική διοίκηση υποχρεούται να προβαίνει σε στενή, γραμματική ερμηνεία των εφαρμοστέων διατάξεων και όχι σε διασταλτική και αναλογική ερμηνεία αυτών.
- Οι προϋποθέσεις έγκυρης συγχωνεύσεως κατ' εφαρμογή του Ν.2166/93 τάσσονται από το νόμο περιοριστικά, ενώ η θέση περαιτέρω προϋποθέσεων αποτελεί μη αποδεκτή νομοθέτηση κατ' επέμβαση της εκτελεστικής εξουσίας στο έργο της νομοθετικής, και μάλιστα επί θέματος φορολογικού που μόνο με τυπικό νόμο ρυθμίζεται (άρθρο 78 του Συντάγματος, που καθιερώνει τη νομιμότητα του φόρου).
- Η καταφυγή στη βούληση του νομοθέτη, κατ' επίκληση των αναγραφομένων στην αιτιολογική έκθεση του νόμου, δεν αποτελεί τμήμα του νόμου, αλλά εξωγενές στοιχείο, πέραν αυτού.

## **2. Αναιτιολόγητες ή εσφαλμένως αιτιολογημένες οι προσβαλλόμενες πράξεις – Δεν συντρέχει καταστρατήγηση ή κατάχρηση στην προκειμένη περίπτωση**

- Σύμφωνα με το άρθρο 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, η αιτιολογία κάθε πράξης της φορολογικής διοίκησης πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής.
- Το άρθρο 64 του Κ.Φ.Δ. τονίζει την υποχρέωση της φορολογικής διοίκησης να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα που θεμελιώνουν την έκδοση της πράξης
- Η ελαττωματική αιτιολογία (ανεπαρκής, πλημμελής ή εσφαλμένη) καθιστά τη διοικητική πράξη άκυρη (ΣτΕ 2732/1990).
- Όχι σαφής, ειδική και επαρκής αιτιολογία η απλή αναφορά στη διαπίστωση πως ο σκοπός του υπό κρίση νόμου ήταν η δημιουργία μεγάλων μονάδων, αλλά αντιθέτως γενική και μη νόμιμη.
- Σκοπός του Ν.2166/93 δεν ήταν η δημιουργία μεγάλων μονάδων, αλλά η διευκόλυνση του μετασχηματισμού των επιχειρήσεων, προκειμένου να προσαρμοστούν στις συνεχώς μεταβαλλόμενες ανάγκες της αγοράς και να δημιουργηθούν ισχυρές μονάδες (μεγάλες ή μικρές).
- Η καταστρατήγηση, είναι έννοια φιλολογική και πρέπει να αποτελεί ασφαλιστική δικλείδα για συγκεκριμένες ακραίες περιπτώσεις, ενώ συνδέεται με την επιλογή εφαρμοστέου ιδιωτικού δικαίου.
- Το άρθρο 38 του Κ.Φ.Δ. θέτει αυστηρούς κανόνες για την αποφυγή καταστρατήγησης φορολογικών διατάξεων, γνωστούς όμως εκ των προτέρων στον διοικούμενο.
- Στην προκειμένη περίπτωση δεν υπάρχει καταστρατήγηση καμιάς διάταξης, ενώ την εφαρμογή του Ν. 2166/93 αναγνωρίζει και το Υπουργείο Οικονομικών στο υπ' αρ. πρωτ. Δ12Β1183687ΕΞ2013/28.11.2013 έγγραφό του, που καταλήγει στο συμπέρασμα της μη φορολόγησης της υπεραξίας, λόγω εφαρμογής των διατάξεων του Ν.2166/93.

## **3. Παράβαση της αρχής της χρηστής διοίκησης**

- Η αμφισβήτηση του κύρους πράξεως του Υπουργείου Ανάπτυξης (έγκριση της συγχώνευσης)



και της Νομαρχίας (καταχώρηση της προσφεύγουσας στο μητρώο ανωνύμων εταιριών) αντίκειται στην αρχή της χρηστής διοίκησης και του ενιαίου χαρακτήρα αυτής.

➤ Η εφαρμογή αναδρομικής ερμηνείας, που αλλάζει τα παγίως γενόμενα δεκτά και δεν ήταν δυνατόν να προβλεφθεί, αιφνιδιάζει και παγιδεύει τον καλόπιστο φορολογούμενο και αντιβαίνει στην απαγόρευση της αναδρομικής εφαρμογής νόμων από το Σύνταγμα (άρθρο 78 παρ. 2).

#### **4. Παράβαση της αρχής της καλής λειτουργίας και άμεσης ενέργειας της Διοίκησης – Παράβαση της αρχής της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικούμενου – Παράβαση της ΕΣΔΑ – Εσφαλμένη επιβολή προσαυξήσεων λόγω ανακρίβειας από το 2007**

➤ Η αρχή του επίκαιρου επιτάσσει τη δράση της Διοίκησης εντός ορισμένων ευλόγων χρονικών ορίων, με την πάροδο των οποίων καθίσταται αναρμόδια κατά χρόνο.

➤ Η γενική αρχή της ασφάλειας του δικαίου απαιτεί να μην τίθεται επ' αόριστον εν αμφιβόλω η κατάσταση του επιχειρηματία, όσον αφορά την εκ μέρους του τήρηση των κανόνων του φορολογικού δικαίου. Το δυσμενές μέτρο απαιτείται να λαμβάνεται εντός εύλογου χρόνου και να είναι επαρκώς προβλέψιμο από τον επιχειρηματία. Η εύλογη διάρκεια πρέπει να συνάδει προς την αρχή της αναλογικότητας.

➤ Στην προκειμένη περίπτωση το χρονικό διάστημα ελέγχου εκφεύγει από τα όρια του εύλογου χρόνου.

➤ Η επιβολή προσαυξήσεων, με εκκίνηση από το 2007 αντιβαίνει στις παραπάνω αρχές.

#### **5. Παραγραφή δικαιώματος Δημοσίου να επιβάλλει Φ.Μ.Α.**

➤ Το άρθρο 12 παρ. 3 του Ν. 1587/1950 προβλέπει πενταετή παραγραφή του Δημοσίου να επιβάλλει Φ.Μ.Α..

➤ Ο Φ.Μ.Α. περιλαμβάνει ειδικές διατάξεις και δεν εφαρμόζονται αναλογικά οι αντίστοιχες διατάξεις περί παραγραφής του Κ.Φ.Ε. (ΣτΕ 1226/1983 και 1228/1986)

➤ Σύμφωνα με την υπ' αρ. ΔΕΦΑΘ (1<sup>ο</sup> Τμήμα) 624/2014 απόφαση, η εκάστοτε παράταση παραγραφής αφορά μόνο εκείνες τις φορολογικές υποθέσεις, στις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει πρωτογενώς και όχι κατόπιν ήδη προηγηθείσας παράτασης. Αντίθετη ερμηνεία θα παραβίαζε α) την αρχή της ισότητας (άρθρο 4 παρ. 1 Σ), γιατί σε όμοιες φορολογικές διαφορές ο χρόνος παραγραφής θα ήταν διαφορετικός, β) το δικαίωμα δικαστικής προστασίας (άρθρο 20 παρ. 1 Σ και άρθρο 6 παρ. 1 ΕΣΔΑ), γιατί θα στερούσε από το φορολογούμενο να προβάλλει την ένσταση παραγραφής ενώπιον του Δικαστηρίου, γ) την αρχή της μη αναδρομικής εφαρμογής του νόμου (αρ. 78 παρ. 2 Σ), διότι οι πολλαπλές διαδοχικές παρατάσεις ισοδυναμούν με αναδρομική επιβολή του φόρου και δ) την αρχή του κράτους δικαίου και την αρχή της ασφάλειας δικαίου (άρθρο 2 παρ. 1 και άρθρο 5 παρ. 1 Σ) καθώς και την αρχή της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του πολίτη.

➤ Σύμφωνα με την υπ' αρ. Εφ. Χαν. 24/2013 απόφαση, οι παρατάσεις παραγραφής δεν

καταλαμβάνουν, εφόσον ρητώς, ειδικώς και σαφώς δεν το ορίζουν, και τις περιπτώσεις προγενέστερων διαχειριστικών περιόδων, που η προθεσμία παραγραφής έληγε στις εκάστοτε ημερομηνίες λόγω παράτασης του χρόνου παραγραφής με προγενέστερα νομοθετήματα. Το σκεπτικό αυτό συμπορεύεται με την αρχή της ισότητας, αφού για όλες τις περιπτώσεις η παράταση της παραγραφής ορίζεται το μέγιστο σε έξι έτη.

➤ Στην προκείμενη περίπτωση, η προθεσμία παραγραφής του Δημοσίου να επιβάλλει Φ.Μ.Α. άρχισε στις 31-12-2007, παρήλθε κατ' αρχήν στις 31-12-2012 και παρατάθηκε πρωτογενώς μέχρι τις 31-12-2013.

#### **6. Εφαρμογή προδήλως εσφαλμένου συντελεστή Φ.Μ.Α.**

➤ Σύμφωνα με το άρθρο 4 του Ν.1587/1950, σε περίπτωση συγχώνευσης ανωνύμων εταιρειών, συνεπεία της οποίας μεταβιβάζονται ακίνητα ο φόρος μεταβίβασης ακινήτων υπολογίζεται βάσει μειωμένου κατά το ήμισυ συντελεστού.

➤ Στην προκειμένη περίπτωση, ποτέ δεν αμφισβητήθηκε ότι έλαβε χώρα η συγχώνευση των δύο ανωνύμων εταιριών, ανεξαρτήτως του νομοθετικού πλαισίου υπό του οποίου έγινε.

#### **7. Προδήλως εσφαλμένη η λογιστική αξία των ακινήτων ως βάση υπολογισμού του Φ.Μ.Α.**

➤ Ο έλεγχος έπρεπε να εφαρμόσει ως βάση υπολογισμού του Φ.Μ.Α. την αντικειμενική αξία, που ήταν άλλωστε και η απαλλασσόμενη αξία βάσει του Ν. 2166/1993.

➤ Βάσει της ΠΟΛ. 1080/1994, με την οποία δόθηκαν οδηγίες επί της εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 1-7 του Ν. 2166/1993, σε περίπτωση άρσης της απαλλαγής από τον Φ.Μ.Α., ο φόρος θα επιβληθεί επί της αγοραίας ή αντικειμενικής αξίας των εισφερθέντων ακινήτων κατά το χρόνο της εισφοράς

➤ Σύμφωνα με την ανωτέρω ΠΟΛ., η προσφεύγουσα είχε υποχρέωση να αναγράψει στις δηλώσεις Φ.Μ.Α τόσο την αντικειμενική όσο και τη λογιστική αξία των εισφερόμενων ακινήτων, πάντως όχι το καταβληθέν τίμημα.

➤ Το άρθρο 41 του Ν. 1249/1982 εφαρμόζεται μόνο στην περίπτωση που το τίμημα ή το εκπλειστηρίασμα είναι μεγαλύτερο της αντικειμενικής αξίας, και όχι στην περίπτωση της μεγαλύτερης λογιστικής αξίας. Στην περίπτωση της συγχωνεύσεως πρόκειται για μεταβίβαση εκ του νόμου (οιονεί καθολική διαδοχή) και δεν υπάρχει τίμημα.

➤ Στις δηλώσεις Φ.Μ.Α. από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. .... ως απαλλασσόμενη αξία αναγράφεται η αντικειμενική και όχι η λογιστική αξία.

➤ Η αναπροσαρμογή της λογιστικής αξίας των ακινήτων υποχρεωτικά ανά τετραετία με το Ν. 2065/1992 συνδέεται στενώς και αναγκαίως με την υπαγωγή της τυχόν προκύπτουσας υπεραξίας σε φόρο εισοδήματος. Πρόκειται, επομένως, για μία τεχνητή αξία

**1. Ως προς τον ισχυρισμό περί μη επίδοσης του Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου και της Έκθεσης Ελέγχου των άρθρων 1-5 του Ν.2166/93 – Στέρηση του συνταγματικού δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης – Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας**

**Επειδή**, με το άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος θεσπίζεται το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου, δη το ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του.

**Επειδή**, το ανωτέρω δικαίωμα εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Ν. 2690/1999 (Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας) το οποίο ορίζει ότι : *«1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα...».*

**Επειδή**, περαιτέρω και κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου 28 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 (Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας), ως τροποποιήθηκε και ισχύει, που ορίζει ότι : *«Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο 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 εντός είκοσι (20) ημερών από την «κοινοποίηση» της έγγραφης γνωστοποίησης».*

**Επειδή**, η υπ' αρ. ΔΕΛ Α 1069048ΕΞ/02-05-2014 εγκύκλιος της Γ.Γ.Δ.Ε. ορίζει ότι : *«Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση. Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του*

σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου».

**Επειδή**, το άρθρο 5 του Ν. 4174/2013 ορίζει ότι : «1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς. ... 3. Εάν η πράξη αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του Ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή του νομίμου εκπροσώπου ή του φορολογικού εκπροσώπου τους στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, ή β) παραδοθεί στην έδρα ή εγκατάσταση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας στην Ελλάδα με υπογεγραμμένη απόδειξη παραλαβής από υπάλληλο ή νόμιμο εκπρόσωπο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή γ) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή δ) επιδοθεί κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας κατά το προηγούμενο εδάφιο θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή της κατοικίας του τελευταίου δηλωθέντα στη Φορολογική Διοίκηση νόμιμου ή φορολογικού εκπροσώπου».

**Επειδή**, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, με το άρθρο 5 σκοπείται κατ' αρχήν η εξοικονόμηση ανθρώπινων και οικονομικών πόρων, δεδομένης της έλλειψης προσωπικού και του μεγάλου αριθμού των προς επίδοση πράξεων επιβολής φόρου, δασμού, τέλους, εισφοράς. Επιπλέον, επιχειρείται ο εκσυγχρονισμός της λειτουργίας των υπηρεσιών με τη χρήση τεχνολογιών πληροφορικής και επικοινωνιών, προς την κατεύθυνση της επίστευσης των σχετικών διαδικασιών, δεδομένου ότι, εξαιτίας των καθυστερήσεων και των σφαλμάτων στις επιδόσεις, υπάρχει αντίκτυπος σε λιμνάζοντα έσοδα που δεν μπορούν να εισπραχθούν, αν δεν βεβαιωθούν ταμειακώς οι σχετικές πράξεις.

**Επειδή**, με τις ανωτέρω διατάξεις επιδιώκεται η απλούστευση και η συντόμευση της διαδικασίας κοινοποίησης των φορολογικών πράξεων και η αποφυγή ακυροτήτων που εμφανίζονταν υπό το προϊσχύσαν καθεστώς, το οποίο προέβλεπε την κοινοποίηση με επίδοση ή θυροκόλληση. (βλ. Κωνσταντίνος Δ. Φινοκαλιώτης, *Φορολογικό Δίκαιο*, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, σελ. 671).

**Επειδή**, η κοινοποίηση αποτελεί μέσο δημοσιότητας της πράξης, ακριβέστερα μέσο γνωστοποίησης του περιεχόμενου της, και όχι συστατικό στοιχείο αυτής. Αφορά, ειδικότερα, την αντιπαξιμότητα (*opposabilité*) της πράξης έναντι του αποδέκτη της στον οποίο επιβάλλει υποχρεώσεις. Κατά συνέπεια, παράλειψη της κοινοποίησης ή τυχόν ελαττώματά της δεν θίγουν το υποστατό της πράξης. Περαιτέρω, ελάττωμα περί την κοινοποίηση δεν βλάπτει, κατ' αρχήν, το κύρος της πράξης όπως συνάγεται από πάγια νομολογία του ΣτΕ (4868/2013, 867/2010, 465/2007) (βλ. Ευγενία Β. Πρεβεδούρου, *Κοινοποίηση ατομικής διοικητικής πράξης - άρθρο 19 ΚΔΔιαδ. Γενικό διοικητικό δίκαιο*, 2015).

**Επειδή**, περαιτέρω και όλως επικουρικώς, σύμφωνα τη νομολογία (ΣτΕ 3521/2015 και ΣτΕ Ολομ. 4447/2012), όταν βάσει της συγκεκριμένης ειδικής νομοθεσίας που διέπει την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξεως προβλέπονται, πέραν της αρχικής προηγούμενης ακρόασης, και ένα ή περισσότερα στάδια ενδικοφανούς διαδικασίας ενώπιον ανωτέρω οργάνων, η μη τήρηση του προβλεπόμενου τύπου της προηγούμενης ακρόασης κατά τη διαδικασία έκδοσης της αρχικής πράξεως καλύπτεται, εφόσον ο ενδιαφερόμενος ασκήσει την ή τις ενδικοφανείς προσφυγές και προβάλει τους κρίσιμους, κατ' αυτόν, ισχυρισμούς που δεν προέβαλε πριν την έκδοση της αρχικής πράξης.

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση:

➤ Σύμφωνα με την από .....-2016 έκθεση ελέγχου φορολογίας κεφαλαίου-δηλώσεων μεταβίβασης ακινήτων της Δ.Ο.Υ. ...., με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων και πριν τη σύνταξή της και την έκδοση των σχετικών οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, τηρήθηκε η οριζόμενη από το άρθρο 28 του Ν. 4174/2013 διαδικασία και παρεσχέθη στην προσφεύγουσα το συνταγματικά κατοχυρωμένο (άρθρο 20 παρ. 2 Σ) δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης. Συγκεκριμένα, με το υπ' αρ. πρωτ. ....-2015 έγγραφο απεστάλη από την ως άνω φορολογική αρχή προς τη Δ.Ο.Υ. .... το από .....-2015 σημείωμα διαπιστώσεων – κλήση προς ακρόαση μετά των υπ' αρ. ....-2015, .....-2015 και .....-2015 προσωρινών διορθωτικών προσδιορισμών Φ.Μ.Α. (στα οποία αναγράφεται η φορολογική οφειλή, βάσει των αποτελεσμάτων του ελέγχου), προκειμένου να κοινοποιηθούν νόμιμα στον ..... του ..... – Α.Φ.Μ. ...., διευθύνοντα σύμβουλο της προσφεύγουσας από .....-2012, στη διεύθυνση κατοικίας του επί της οδού ....., ..... Υπάλληλος της Δ.Ο.Υ. ...., στις .....-2015, προέβη σε θυροκόλληση των εν λόγω εγγράφων στην κατοικία του ανωτέρω, λόγω απουσίας του, με την παρουσία μάρτυρος, ως προκύπτει από την σχετική έκθεση επίδοσης που απεστάλη στη ελέγχουσα φορολογική αρχή με το υπ αρ. πρωτ. ....-2015 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. ....

➤ Ο νόμιμος εκπρόσωπος της προσφεύγουσας ανωνύμου εταιρίας εισήχθη στο ..... την επομένη της επίδοσης ημέρα, δη στις .....-2015, όπου και παρέμεινε έως τις .....-15, ως

προκύπτει από το συνυποβαλλόμενο με την ενδικοφανή προσφυγή εξιτήριο του ανωτέρου ιατρικού κέντρου. Ως εκ τούτου, οι επικαλούμενοι λόγοι ασθενείας και η εξ αυτών πενθήμερη απουσία του νόμιμου εκπροσώπου από την οικία του δεν δύνανται να στοιχειοθετήσουν τη μη συντέλεση της επίδοσης και τη μη εκπλήρωση της υποχρέωσης της φορολογικής αρχής να παράσχει τη δυνατότητα προηγούμενης ακρόασης στην ελεγχόμενη, αλλά ούτε και την μη έλευση σε γνώση της του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου και του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου.

➤ Η προσφεύγουσα ανώνυμη εταιρία, καίτοι έλαβε γνώση των αποτελεσμάτων του ελέγχου και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, δεν άσκησε, πάντως, το δικαίωμά της να προβάλλει τις απόψεις της εντός του προβλεπόμενου από το νόμο χρόνου (20 ημέρες από την κοινοποίηση).

➤ Σύμφωνα με τη θεωρία αλλά και τη νομολογία, η κατά προτεραιότητα επίδοση στην έδρα του ελεγχόμενου νομικού προσώπου από την επίδοση στην κατοικία του νόμιμου εκπροσώπου του (σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ. ε Ν.4174/2013) αποσκοπεί και συντελεί στην απλούστευση και τη συντόμευση της διαδικασίας κοινοποίησης των φορολογικών πράξεων, που σε κάθε περίπτωση αποτελεί μέσο δημοσιότητάς τους και όχι συστατικό τους στοιχείο. Κατά συνέπεια, ακόμη κι αν εκληφθεί ως πλημμελής κοινοποίηση η μη τήρηση του ως άνω κατά προτεραιότητα τρόπου επίδοσης, παραταύτα ουδόλως επηρεάζει το κύρος των πράξεων, υπό την έννοια των ατομικών διοικητικών εκτελεστών πράξεων που επιφέρουν άμεσα (δυσμενείς) φορολογικές συνέπειες, πόσο μάλλον των πράξεων προσωρινού προσδιορισμού του φόρου, ως την προκείμενη περίπτωση, που επιδίδονται προς άσκηση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης του φορολογουμένου.

➤ Περαιτέρω και όλως επικουρικώς, η ως άνω υποτιθέμενη «πλημμέλεια» θεωρείται, βάσει νομολογίας, ότι καλύφθηκε, εφόσον η ενδιαφερόμενη ανώνυμη εταιρία στις .....-2016 άσκησε την υπ' αρ. πρωτ. .... ενδικοφανή προσφυγή και επιπλέον κατέθεσε και δύο συμπληρωματικά υπομνήματα προς την Υπηρεσία μας στις .....-2016 και .....-2016 (υπ'αρ. πρωτ. .... και ..... αντίστοιχα), προβάλλοντας αναλυτικά τους κρίσιμους, κατ' αυτήν, ισχυρισμούς που δεν προέβαλε πριν την έκδοση της αρχικών οριστικών πράξεων (ΣΤΕ 3521/2015 και ΣΤΕ Ολομ. 4447/2012).

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη επίδοσης του Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου και της Έκθεσης Ελέγχου των άρθρων 1-5 του Ν.2166/93, στέρησης του συνταγματικού δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης και παράβασης ουσιαστικού τύπου της διαδικασίας απορρίπτεται ως οψίμως και προσχηματικώς προβαλλόμενος και ουσιαστικά αβάσιμος.

## **2. Ως προς τον ισχυρισμό περί μη νόμιμης κοινοποίησης του Οριστικού Προσδιορισμού Φόρου**

**Επειδή**, το άρθρο 28 παρ. 2 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζει ότι : «2. Η Φορολογική Διοίκηση

εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 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 5 του ανωτέρω νόμου ορίζει τον τρόπο και τη διαδικασία κοινοποίησης των πράξεων των φορολογικών αρχών.

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση:

➤ Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. .... περαιώθηκε στις .....-2016, με τη σύνταξη της από .....-2016 έκθεσης ελέγχου κεφαλαίου-δηλώσεων μεταβίβασης ακινήτων Ν.1587/1950 (Ν.1521/1950) και την έκδοση των υπ' αρ. ....-2016, .....-2016 και .....-2016 πράξεων οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτων.

➤ Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις επιδόθηκαν σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 5 παρ. 3 του Ν.4174/2013 στην έδρα της εταιρίας στις .....-2016 (συγκεκριμένα σε υπάλληλό της), ενώ προηγήθηκε επίδοση και στην κατοικία του νόμιμου εκπροσώπου της προσφεύγουσας στις .....-2016 (συγκεκριμένα θυροκολλήθηκαν λόγω απουσίας του, παρουσία μάρτυρα). Στο πλαίσιο της χρηστής διοίκησης, η ημερομηνία από την οποία ήρχετο η προβλεπόμενη από το άρθρο 63 του Ν. 4174/2013 30ήμερη προθεσμία για την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής είναι αυτή της δεύτερης επίδοσης, δη στις .....-2016. Τηρήθηκε επομένως η προβλεπόμενη διαδικασία επίδοσης του Οριστικού Προσδιορισμού του Φόρου, μη καταλειπόμενης οιασδήποτε αμφιβολίας περί αυτού.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη νόμιμης κοινοποίησης του Οριστικού Προσδιορισμού Φόρου στερείται βασιμότητας και απορρίπτεται.

### **3. Ως προς τον ισχυρισμό περί μη κοινοποίησης της εκδοθείσας εντολής ελέγχου και περί ελλιπών των στοιχείων της εντολής**

**Επειδή**, το άρθρο 19 παρ. 5 του Π.Δ. 16/1989 «Κανονισμός λειτουργίας Δημοσίων Οικονομικών Υπηρεσιών (Δ.Ο.Υ.) και των Τοπικών Γραφείων και καθήκοντα υπαλλήλων αυτών» ορίζει ότι : «*Την πρώτη ημέρα μετάβασης στο κατάστημα του ελεγχόμενου, ο προϊστάμενος του συνεργείου ζητά τον φορολογούμενο ή τον διευθύνοντα το λογιστήριο, στον οποίο ανακοινώνει τον*

σκοπό της επίσκεψής του, δείχνει την υπηρεσιακή ή αστυνομική του ταυτότητα, επιδίδει αντίγραφο της εντολής ...».

**Επειδή**, το άρθρο 25 παρ. 2 του Ν. 4174/2013, που εφαρμόζεται από 1.1.2014, ορίζει ότι : «Ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος πρέπει να επιδεικνύει το δελτίο ταυτότητάς του και την εντολή φορολογικού ελέγχου πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου».

**Επειδή**, το άρθρο 25 παρ. 1 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφο εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής: α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής, β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων στους οποίους έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος, γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, δ) τη φορολογική περίοδο και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος, ε) την ημερομηνία έναρξης του φορολογικού ελέγχου, στ) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και ζ) τον χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση».

**Επειδή**, το άρθρο 23 παρ. 2 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «Ο έλεγχος του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της...».

**Επειδή**, πριν την εφαρμογή του Κ.Φ.Δ. (1.1.2014), που όρισε ρητώς και αναλυτικώς τα στοιχεία που πρέπει τουλάχιστον να φέρει η εντολή ελέγχου, είθιστο στις εκδοθείσες εντολές ελέγχου να αναγράφεται ο αριθμός εντολής ελέγχου, το είδος του ελέγχου, το ονοματεπώνυμο του ελεγκτή καθώς και το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία του ελεγχόμενου φυσικού ή νομικού προσώπου αντίστοιχα.

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση:

➤ Από τη Δ.Ο.Υ..... εκδόθηκε η υπ' αρ ...../2013 εντολή στις .....-2013, λίγο πριν την έναρξη εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις 01-01-2014 και διαδικασιών προσδιορισμού, βεβαίωσης και είσπραξης των εσόδων του Δημοσίου που προβλέπει, που στο άρθρο 25 ορίζει σαφώς και ρητώς τα στοιχεία που πρέπει να φέρει μια εντολή φορολογικού ελέγχου.



➤ Σε κάθε περίπτωση η ανωτέρω εκδοθείσα υπ' αρ. .... εντολή ελέγχου, έφερε ημερομηνία έκδοσης και την αρμόδια του ελέγχου υπηρεσία, το ονοματεπώνυμο του εντολοδόχου υπαλλήλου, το χρόνο φορολογίας (.....-2007), το αντικείμενο του φορολογικού ελέγχου (έλεγχος πλήρωσης ή μη των προϋποθέσεων του Ν. 2166/93), καθώς και τους αριθμούς των δηλώσεων μεταβίβασης ακινήτων (ΦΜΑ ...../2007, ...../2007 και ...../2007).

➤ Δεδομένου ότι στην εν λόγω φορολογία, δυνάμει του άρθρου 5 του Ν.1587/1950 (Α.Ν. 1521/1950) υποκείμενο του φόρου μεταβίβασης ακινήτου και συνεπώς υπόχρεος για την καταβολή του είναι ο αγοραστής αυτού, τα στοιχεία του οποίου υποχρεωτικά αναγράφονται στην οικεία δήλωση, δεν χωρεί καμία αμφιβολία ότι υποκείμενη στο φόρο και κατά συνέπεια ελεγχόμενη ήταν η προσφεύγουσα, απορροφώσα ανώνυμη εταιρία «.....» - Α.Φ.Μ. .... Κατά συνέπεια, η εν λόγω εντολή έφερε όλα τα απαραίτητα στοιχεία, ώστε να είναι σαφής και συγκεκριμένη, νόμιμη, ισχυρή και έγκυρη, επιφέρουσα όλες τις έννομες συνέπειές της. Επιπροσθέτως και όπως επικουρικώς, η από .....-2015 τροποποίηση της ανωτέρω εντολής ως προς το πρόσωπο του ελεγκτή υπαλλήλου, λόγω μετακίνησής του σε άλλη υπηρεσία, φέρει ρητώς και την επωνυμία της ελεγχόμενης ανωνύμου εταιρίας.

➤ Σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 25 παρ. 2, η εκάστοτε εντολή ελέγχου δεν επιδίδεται, παρά μόνο επιδεικνύεται, και η επίδειξη της ανωτέρω εντολής ελέγχου δεν αμφισβητείται από την προσφεύγουσα, η οποία ισχυρίζεται ότι η εντολή ουδέποτε της κοινοποιήθηκε.

➤ Προς επίρρωση των ανωτέρω, η ίδια η προσφεύγουσα, τόσο στην ενδικοφανή προσφυγή της, όσο και στα συμπληρωματικά υπομνήματά της, δηλώνει ότι ήταν σε επικοινωνία με τη φορολογική αρχή της Δ.Ο.Υ. ...., τελώντας αμφότερες εν αναμονή της έκθεσης οριστικοποίησης του μερικού φύλλου ελέγχου φόρου εισοδήματος από το ....., απ' όπου προδήλως και ευλόγως συνάγεται ότι γνώριζε για τον διενεργηθέντα από τη φορολογική αρχή έλεγχο, που ήταν σε εξέλιξη.

➤ Περαιτέρω, τυχόν έλλειψη κοινοποίησης της εντολής ελέγχου δεν επισύρει σε καμία περίπτωση ακυρότητα της πράξης, καθώς η προσφεύγουσα είχε γνώση του ελέγχου. Άλλωστε, ούτε επικαλείται, ούτε αποδεικνύει βλάβη από την έλλειψη επίδοσης της εντολής ελέγχου κατά το άρθρο 79 παρ. 5 περ. β' Κ.Δ.Δ.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη κοινοποίησης της εκδοθείσας εντολής ελέγχου και περί ελλιπών των στοιχείων της εντολής προβάλλεται αλυσιτελώς και απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

**4. & 6. Ως προς α) τον ισχυρισμό περί ανακληθεισών διοικητικών πράξεων ως έρεισμα του Οριστικού Προσδιορισμού Φόρου – ανύπαρκτη ή ελλιπής αιτιολογία και β) τον ισχυρισμό περί αναιτιολόγητων ή εσφαλμένως αιτιολογημένων των προσβαλλόμενων πράξεων και περί μη συνδρομής καταστρατήγησης ή κατάχρησης στην προκειμένη περίπτωση**

**Επειδή**, το άρθρο 28 παρ. 2 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζει ότι : «2. ... 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».

**Επειδή**, το άρθρο 34 του ανωτέρω νόμου 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**, το άρθρο 64 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό του φόρου*».

**Επειδή**, το άρθρο 17 παρ. 1 και 2 του Ν. 2690/1999 (Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας) ορίζει ότι : «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

**Επειδή**, σύμφωνα με τη θεωρία (βλ. Επαμεινώνδας Π.Σπηλιωτόπουλος, *Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου*, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2011, σελ. 174), αιτιολογία είναι, γενικά, η αναφορά των κανόνων δικαίου που ρυθμίζουν την έκδοση της διοικητικής πράξης και της ερμηνείας τους, της διαπίστωσης ότι συντρέχουν οι πραγματικές και νομικές καταστάσεις, ενόψει των οποίων επιβάλλεται ή επιτρέπεται η έκδοση της πράξης κατ' εφαρμογή των κανόνων αυτών, της διαπίστωσης της συνδρομής και της εκτίμησης των σχετικών πραγματικών περιστατικών, καθώς και των σκέψεων του διοικητικού οργάνου που οδήγησαν στην έκδοση ή την άρνηση της έκδοσης της διοικητικής πράξης.

Η αιτιολογία, δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) σαφής, όταν δηλαδή καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της, β) ειδική, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη, γ) επαρκής, όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου.

**Επειδή**, νομολογιακά έχει κριθεί (ΣΤΕ 2056/1994, Λογιστής 1995, σελ. 900) η πράξη επιβολής

προστίμου είναι δυνατόν να στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου που έχει συντάξει ο διενεργήσας τον έλεγχο υπάλληλος και ο οποίος είναι άλλος από εκείνον που εκδίδει την πράξη επιβολής, αρκεί η τελευταία να στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτή διαπιστώσεις. Παράβαση του τύπου της διαδικασίας δεν υφίσταται.

Σύμφωνα δε με την υπ' αρ. 41/2002 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης, «στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ., δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως του ως άνω ουσιώδους τύπου, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάση άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση».

**Επειδή**, στη συγκεκριμένη περίπτωση:

➤ Δυνάμει της υπ' αρ. ....-2013 εντολής ελέγχου καθώς και της από .....-2015 τροποποίησης αυτής, από τη Δ.Ο.Υ. .... διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας κεφαλαίου, και συγκεκριμένα ως προς την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 1587/1950 (Ν. 1521/1950) των υπ' αρ. ..../2007, ..../2007 και ..../2007 δηλώσεων μεταβίβασης ακινήτων που υποβλήθηκαν λόγω συγχώνευσης με απορρόφηση δι' εξαγοράς κατά τις διατάξεις του αναπτυξιακού νόμου Ν. 2166/93 έτερης ανωνύμου εταιρίας από την προσφεύγουσα απορροφώσα ανώνυμη εταιρία και εισφοράς των ακινήτων της πρώτης στη δεύτερη.

➤ Όπως αναφέρεται στην από .....-2016 έκθεση ελέγχου της ανωτέρω φορολογικής αρχής, ο ανωτέρω έλεγχος εδράζεται κατά κανόνα στις διαπιστώσεις και στα ευρήματα του τακτικού ελέγχου που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. ...., ως αυτά αναλυτικώς και διεξοδικώς, ερειδόμενα σε ακριβή και επίσημα στοιχεία (ισολογισμούς, δηλώσεις κτλ), πλήρως, σαφώς και εμπειριστατωμένως αιτιολογημένα αποτυπώνονται α) στην από .....-2012 έκθεση τακτικού ελέγχου άρθρων 1-5 Ν.2166/93 β) στην από .....-2012 έκθεση τακτικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος Ν. 2238/1994 γ) στην από .....-2013 έκθεση ελέγχου για την οριστικοποίηση μερικού φύλλου ελέγχου φορολογίας εισοδήματος άρθρου 66 Ν. 2238/1994 οικ. έτους 2008 (διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2007, καθώς και δ) στην από .....-2015 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εισοδήματος του .....

➤ Συγκεκριμένα, η πρωτίστως ελέγχουσα φορολογική αρχή Δ.Ο.Υ. .... προέβη στη διαπίστωση ότι η υπό κρίση απορρόφηση δι' εξαγοράς κατά τις διατάξεις του αναπτυξιακού νόμου 2166/93, αν και ενέχει εκ πρώτης όψεως όλα τα τυπικά στοιχεία της νομοθετικής πρόβλεψης (π.χ. νομική μορφή μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων, ύψος κεφαλαίου, τήρηση δημοσιότητας, λογιστικές εγγραφές), έγινε κατά παρέκκλιση και ουσιαστική καταστρατήγηση των διατάξεων του νόμου αυτού, καθότι εκ της συγχωνεύσεως των ανωνύμων εταιρειών δεν δημιουργήθηκε ισχυρή

οικονομική μονάδα, ικανή να ανταποκριθεί στα προκύπτοντα από τη σύγχρονη τεχνική και οικονομική εξέλιξη ζητήματα, και δη: δεν πραγματοποιήθηκε αύξηση παραγωγικότητας ή μείωση του κόστους ή βελτίωση της ανταγωνιστικής θέσης της επιχείρησης, αύξηση των επενδύσεων ή μεγαλύτερη κάλυψη της αγοράς, αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου ή της κερδοφορίας, επήλθε μείωση (αντί για αύξηση) του αριθμού των απασχολούμενων υπαλλήλων της και διόγκωση της χρηματοοικονομικής επιβάρυνσής της λόγω δανεισμού.

➤ Η ανωτέρω ελεγκτική αρχή απεφάνθη ότι η κρινόμενη συγχώνευση παραμένει μεν ισχυρή, αλλά διεπόμενη μόνον από τις διατάξεις του βασικού περί ανωνύμων εταιρειών νόμου 2190/1920, και όχι από τις ευεργετικές διατάξεις του ειδικού αναπτυξιακού νόμου 2166/93. Συνεπεία αυτού, άρθηκε η (αρχικώς παρασχεθείσα από τον Ν. 2166/93 κατά την υποβολή των οικείων δηλώσεων Φ.Μ.Α.) απαλλαγή από το φόρο μεταβίβασης ακινήτων που βαρύνει την απορροφώσα ανώνυμη εταιρία.

➤ Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ...., επιβεβαιώνοντας και υιοθετώντας τις ανωτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις και διαπιστώσεις, έκρινε ότι οι υπ' αρ. ....-2007, ....-2007 και ....-2007 δηλώσεις μεταβίβασης - λόγω συγχώνευσης - ακινήτων υπεβλήθησαν ανακριβώς, ως απαλλασσόμενες του φόρου μεταβίβασης ακινήτων δυνάμει του άρθρου 3 παρ. 1 του Ν. 2166/93. Ακολούθως προέβη στον προσδιορισμό του φόρου δυνάμει της λογιστικής αξίας (μεγαλύτερης της αντικειμενικής) των εισφερθέντων ακινήτων κατά το χρόνο φορολογίας (δη το χρόνο σύνταξης της συμβολαιογραφικής πράξης συγχώνευσης στις ....-2007), στη σύνταξη της προαναφερθείσας έκθεσης ελέγχου κεφαλαίου και στην έκδοση των οικείων πράξεων οριστικού προσδιορισμού του φόρου

➤ Η από ....-2012 έκθεση τακτικού ελέγχου άρθρων 1-5 Ν.2166/93 της Δ.Ο.Υ..... προεχόντως, και επικουρικώς οι από ....-2012 έκθεση τακτικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος Ν. 2238/1994 και από ....-2013 έκθεση ελέγχου για την οριστικοποίηση μερικού φύλλου ελέγχου φορολογίας εισοδήματος άρθρου 66 Ν. 2238/1994 της ίδιας φορολογικής αρχής καθώς και η από ....-2015 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εισοδήματος του ..... αποτελούν την αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων (βλ. Ι.Δ. Αναστασόπουλος – Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα, 2003, σελ. 504).

➤ Επιπροσθέτως, στην από ....-2016 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. .... (σελ 1-3) γίνεται μνεία στις ανωτέρω εκθέσεις της Δ.Ο.Υ. .... και του ..... μετά των πορισμάτων τους, στις δε σελίδες 4-8 αναγράφονται οι διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων. Στις σελίδες 2-3 παρατίθενται λεπτομερώς και εμπεριστατωμένα τα πραγματικά περιστατικά, ενώ στο κεφάλαιο «αποτελέσματα παρόντος ελέγχου» (σελ. 8-10) διαπιστώνεται η εσφαλμένως μη υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου (μη υπαγωγή σε φόρο μεταβίβασης ακινήτου). Τέλος, προσδιορίζεται η υπαγόμενη σε Φ.Μ.Α. φορολογητέα αξία των μεταβιβαζόμενων (εισφερθέντων) ακινήτων, ενώ τόσο στην έκθεση όσο και στις προσβαλλόμενες πράξεις διενεργείται προσδιορισμός του οφειλόμενου φόρου (κύριου, δημοτικού και πρόσθετου).

- Κατόπιν των ανωτέρω, η αιτιολογία των υπό κρίση πράξεων ουδόλως είναι ελαττωματική. Αντιθέτως, είναι σαφής, ειδική, εμπειριστατωμένη, πλήρης και ως εκ τούτου νόμιμη.
- Δέον να σημειωθεί ότι οι ανωτέρω από .....-2012 εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. .... ουδέποτε ανακλήθηκαν, και τελούν εν ισχύ. Με την μεταγενέστερη από .....-2013 έκθεση ελέγχου της ίδιας φορολογικής αρχής, κατόπιν αλληλογραφίας με το Υπουργείο Οικονομικών, και υιοθέτησης της θέσης του ως προς κρίσιμο ζήτημα του ελέγχου που όμως άπτεται της φορολογίας του εισοδήματος και δεν επηρεάζει τη φορολογία κεφαλαίου, οριστικοποίησε το αρχικώς μερικό φύλλο ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί ανακληθεισών διοικητικών πράξεων ως έρεισμα του Οριστικού Προσδιορισμού Φόρου, ως και περί αναιτιολόγητων ή εσφαλμένως αιτιολογημένων προσβαλλόμενων πράξεων καθώς και περί μη συνδρομής καταστρατήγησης ή κατάχρησης στην προκειμένη περίπτωση απορρίπτονται ως έωλοι και αβάσιμοι.

##### **5. Ως προς τον ισχυρισμό περί παράβασης νόμου και μη επιτρεπτής κατά το Σύνταγμα της προσθήκης προϋποθέσεων στον Ν. 2166/93 και της διασταλτικής ή αναλογικής εφαρμογής διατάξεων**

**Επειδή**, το άρθρο 1 παρ. 1 του Ν. 2166/93 «Κίνητρα ανάπτυξης επιχειρήσεων, διαρρυθμίσεις στην έμμεση και άμεση φορολογία και άλλες διατάξεις» ορίζει ότι : «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 ή νεοϊδρυόμενη 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. Διασπάσεως ανωνύμων εταιριών κατά την έννοια του άρθρου 81 παρ. 1 του κ.ν. 2190/1920. ε. Εισφοράς από λειτουργούσα επιχείρηση ενός ή περισσότερων κλάδων ή τμημάτων της σε λειτουργούσα ή νεοϊδρυόμενη ανώνυμη εταιρία. Για τους σκοπούς του παρόντος κεφαλαίου η εταιρία που προκύπτει από τον μετασχηματισμό θα αναφέρεται κατωτέρω ως «νέα εταιρία»».

**Επειδή**, το άρθρο 2 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «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. ... 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».

**Επειδή**, η υπ' αρ. ΥΠΟικ1039799/10359/Β0012/ΠΟΛ1080/5.4.1994 του Υπουργείου Οικονομικών, αναφερόμενη στα κύρια χαρακτηριστικά του Ν. 2166/93 για τις μετατροπές και συγχωνεύσεις, ορίζει ότι : «1. Οι διατάξεις των άρθρων 1 έως 5 του Ν. 2166/1993 έχουν εφαρμογή επί όλων εν γένει των επιχειρήσεων που θέλουν να μετατραπούν ή συγχωνευθούν σε ανώνυμη εταιρία ή εταιρία περιορισμένης ευθύνης, ανεξάρτητα από το αντικείμενο των εργασιών τους. Προϋπόθεση όμως απαραίτητη είναι όπως οι μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις πρέπει να τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. και να έχουν συντάξει τουλάχιστον έναν ισολογισμό για δωδεκάμηνο ή μεγαλύτερο χρονικό διάστημα. 2. Η εκτίμηση της περιουσιακής κατάστασης των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων για τον προσδιορισμό του εισφερόμενου κεφαλαίου αυτών, δεν γίνεται από την Επιτροπή του άρθρου 9 του Ν. 2190/1920. Μετά τη λήψη απόφασης των αρμοδίων οργάνων για τον μετασχηματισμό, συντάσσεται απογραφή και ισολογισμός της μετασχηματιζόμενης επιχείρησης. ... 3. Για τον μετασχηματισμό δεν απαιτείται αυξημένο κεφάλαιο, αλλά αυτό που προβλέπεται από τις διατάξεις του Ν. 2190/1920 για τη σύσταση ανώνυμης εταιρίας ή από το Ν. 3190/1955 για τη σύσταση ΕΠΕ ήτοι δρχ. 10.000.000 και 3.000.000 δρχ., αντίστοιχα. 4. Οι μετοχές της νέας εταιρίας που θα εκδοθούν για το εισφερόμενο κεφάλαιο μπορεί να είναι ανώνυμες ή ονομαστικές και δεν υπάρχει χρονικός περιορισμός για τη μεταβίβαση αυτών. Το ίδιο ισχύει και για τα εταιρικά μερίδια που θα εκδοθούν από εταιρία περιορισμένης ευθύνης. 5. Παρέχεται το δικαίωμα μεταφοράς του ακάλυπτου ποσού ζημίας των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων στη νέα εταιρία και συμψηφισμού του ποσού αυτής κατά το μέρος που αναγνωρίζεται φορολογικά με τα κέρδη που θα προκύψουν στην νέα εταιρία».

**Επειδή**, σύμφωνα με την βούληση του νομοθέτη, ως αποτυπώνεται στην αιτιολογική έκθεση του ανωτέρω αναπτυξιακού νόμου, αλλά και την ανωτέρω εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών, η θέσπιση των φορολογικών απαλλαγών, που εισάγονται με το Ν. 2166/93 αποσκοπεί στην ενίσχυση της ιδιωτικής πρωτοβουλίας και στη δημιουργία στη χώρα ισχυρών οικονομικών μονάδων, ικανών να ανταποκριθούν στα προκύπτοντα από τη σύγχρονη τεχνική και οικονομική εξέλιξη ζητήματα (αύξηση παραγωγικότητας, μείωση του κόστους, αύξηση της παραγωγής και βελτίωση της ανταγωνιστικής θέσης των επιχειρήσεων, ορθολογικότερη οργάνωση της παραγωγής και διανομής κλπ.

**Επειδή**, σύμφωνα με την υπ' αρ. 422/2009 γνωμοδότηση του ΝΣΚ, ως περαιτέρω ωφέλειες που επιδιώκονται με τη δημιουργία ισχυρών επιχειρήσεων, θα μπορούσαν να θεωρηθούν η αύξηση των εξαγωγών της επιχείρησης, η αύξηση των επενδύσεών της, η αύξηση της απασχόλησης, η αύξηση της κερδοφορίας, η μεγαλύτερη κάλυψη της αγοράς, η χρήση τεχνολογίας, σημάτων ή διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, η είσοδος σε νέες αγορές ή ακόμη και η εξυγίανση της επιχείρησης μέσω και της εκμετάλλευσης των πλεονεκτημάτων και των συνεργειών που προκύπτουν.

**Επειδή**, η ανωτέρω γνωμοδότηση ορίζει ότι «...ο νομοθέτης αρκείται κατ' αρχήν για τη χορήγηση των κρίσιμων απαλλαγών στην πλήρωση των ουσιαστικών προϋποθέσεων που ο ίδιος ορίζει στην προδιαληφθείσα νομοθετική ρύθμιση. Περαιτέρω, όμως η φορολογική αρχή, στα πλαίσια του φορολογικού ελέγχου ελέγχου, δύναται να διερευνήσει κατά πόσο η διΐσχυριζόμενη διάσπαση κατά τις διατάξεις του αναπτυξιακού νόμου 2166/93, καίτοι ενέχει εκ πρώτης όψεως όλα τα στοιχεία της νομοθετικής προβλέψεως, γίνεται εν τούτοις, κατά καταστρατήγηση των διατάξεων αυτού (παρ. σκέψεις στο ΣτΕ 1408/2005). Εξάλλου, κατά την έννοια των αυτών διατάξεων για την υπαγωγή μιας επιχείρησης στις διατάξεις του αναπτυξιακού αυτού νόμου δεν αρκεί απλώς η τυπική πλήρωση των προϋποθέσεων του νόμου αυτού, αλλά προσαπαιτείται όπως η λαμβάνουσα χώρα διάσπαση να είναι πρόσφορη δημιουργίας ισχυρών επιχειρήσεων, τούτο δε κατά την κρίση του φορολογικού ελέγχου και σε περίπτωση αμφισβήτησης, των διοικητικών δικαστηρίων και του ΣτΕ. Εναπόκειται δε στο φορολογικό έλεγχο να κρίνει κατά πόσον η περί ης ο λόγος διάσπαση έγινε κατά καταστρατήγηση των διατάξεων του ν. 2166/93, όπως επίσης κατά πόσον αυτή ήταν επιδεκτική δημιουργίας ισχυρών επιχειρήσεων μη δεσμευόμενου κατά τούτο, από την τυπική πλήρωση των προϋποθέσεων του ν.2166/93, είναι ανάγκη δηλαδή ουσιαστικής και τυπικής πληρώσεως των προϋποθέσεων του νόμου (παρ. σκέψεις στη ΣτΕ 2280/90 Ολ.)».

**Επειδή**, η αναφορά της ανωτέρω γνωμοδότησης στην περίπτωση διάσπασης ουδόλως πρέπει να εκληφθεί ως αποκλειστική αναφορά στη συγκεκριμένη μορφή μετασχηματισμού, παρά ως η συγκεκριμένη υπόθεση, στο πλαίσιο εξέτασης της οποίας το ΝΣΚ προέβη σε ερμηνεία των διατάξεων του αναπτυξιακού νόμου 2166/93, της εισηγητικής του έκθεσης και της ΠΟΛ.1080/1994, καθώς και σε πραγμάτευση της πλήρωσης των τυπικών αλλά και ουσιαστικών προϋποθέσεων για την υπαγωγή στις ευνοϊκές ρυθμίσεις του, από τις μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις, κάθε μορφής που προβλέπεται από τον νόμο (συγχώνευση, απορρόφηση, διάσπαση).

**Επειδή**, διασταλτική είναι η ερμηνεία, που αποκαθιστά το νόημα του κανόνα δικαίου, όταν ο νομοθέτης έχει εκφραστεί στενότερα του δέοντος, οπότε ο ερμηνευτής διαστέλλει το πεδίο εφαρμογής της ερμηνευτέας διάταξης (interpretation extensiva). Αναλογική είναι η ερμηνεία, με την οποία εφαρμόζεται σε μία περίπτωση αρρύθμιστη μία ρύθμιση που υιοθέτησε ο νομοθέτης σε άλλη παρόμοια περίπτωση. Τελολογική, τέλος, είναι η ερμηνεία που ανάγει το σκοπό της διάταξης σε βασικό κριτήριο διαπίστωσης του νοηματικού περιεχομένου του ερμηνευτέου κανόνα.

**Επειδή**, το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 ορίζει : «1.Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες,

θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα».

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση:

- Η Δ.Ο.Υ. .... διενήργησε τακτικό έλεγχο στην προσφεύγουσα ανώνυμη εταιρία, δυνάμει της υπ' αρ. ....-2012 εντολής ελέγχου. Στο πλαίσιο του ελέγχου αυτού, διερεύνησε την πλήρωση ή μη των προϋποθέσεων υπαγωγής της υπό κρίση συγχώνευσης με απορρόφησης δι' εξαγοράς στις διατάξεις του αναπτυξιακού νόμου 2166/93, που παρέχει ειδικά φορολογικά ευεργετήματα (φορολογικές απαλλαγές), όπως την απαλλαγή από το φόρο μεταβίβασης ακινήτων των εισφερθέντων ακινήτων της απορροφούμενης εταιρίας. Ενεργώντας συμφώνως με τη βούληση του νομοθέτη, ως αυτή αποτυπώνεται με σαφήνεια στην αιτιολογική έκθεση του ανωτέρω νόμου, που ταυτίζεται με τη βούληση της Διοίκησης, ως αυτή ρητώς εκφράζεται στην ΠΟΛ. 1080/1994, αλλά και υιοθετώντας την ανάλυση και ερμηνεία του νόμου από το ΝΣΚ με την υπ'αρ. 422/2009 γνωμοδότησή του, εξέτασε αν πληρούνται όχι μόνον οι τυπικές προϋποθέσεις υπαγωγής στον ως άνω αναπτυξιακό νόμο, αλλά και οι ουσιαστικές, κατά κύριο λόγο, εάν δηλαδή από την υπό κρίση συγχώνευση δημιουργήθηκε ισχυρή επιχείρηση, αξιολόγηση που μόνο εκ των υστέρων μπορεί να πραγματοποιηθεί. Πραγματοποιώντας τις αναγκαίες ελεγκτικές επαληθεύσεις, διαπίστωσε ότι η υπό κρίση απορρόφηση, αν και εκ πρώτης όψεως πληροί όλες τις τυπικές προϋποθέσεις του αναπτυξιακού νόμου, δεν πληροί την βασική ουσιαστική προϋπόθεση αυτού, δη τη δημιουργία εξ αυτής ισχυρής οικονομικής μονάδας (αύξηση παραγωγικότητας, μείωση κόστους, βελτίωση ανταγωνιστικής της θέσης κλπ).
- Κατά συνέπεια, δεν τίθεται θέμα διασταλτικής ή αναλογικής ή τελολογικής ερμηνείας νόμου παρά ορθής εφαρμογής του, και όχι παρέκκλισης ή καταστρατήγησής του.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παράβασης νόμου και μη επιτρεπτής κατά το Σύνταγμα προσθήκης προϋποθέσεων στον Ν. 2166/93, καθώς και διασταλτικής ή αναλογικής εφαρμογής διατάξεων είναι απορριπτέος ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

## **7. Ως προς τον ισχυρισμό περί παράβασης της αρχής της χρηστής διοίκησης**

**Επειδή**, η αρχή της χρηστής διοίκησης συνδέεται στενά με την αρχή της βεβαιότητας του φόρου και ειδικότερα με τον σκοπό που επιδιώκει η τελευταία, την δημιουργία δηλ. κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογούμενου και της φορολογικής αρχής. Όμως, η αυστηρή εφαρμογή της αρχής της νομιμότητας του φόρου, επιβάλλει την βεβαίωση, ακόμη και αναδρομικά των φορολογικών υποχρεώσεων του πολίτη, εφόσον βέβαια το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου δεν έχει παραγραφεί. Ειδικότερα, ενόψει της δέσμιας αρμοδιότητας της φορολογικής



διοίκησης σε σχέση με την εκτέλεση των φορολογικών νόμων, η φορολογούσα αρχή οφείλει να εφαρμόζει τους ισχύοντες φορολογικούς νόμους και συνεπώς εφόσον ο φορολογικός νόμος σύμφωνα με νεότερη ερμηνεία επιβάλλει ορισμένη υποχρέωση στο άτομο, υποχρεούται να προβεί στην έκδοση σχετικής καταλογιστικής πράξης. (βλ. Κωνσταντίνος Δ. Φινοκαλιώτης, *Φορολογικό Δίκαιο*, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, σελ. 151-153).

**Επειδή**, σύμφωνα με τη νομολογία, ο αποκλεισμός αναδρομικής είσπραξης του φόρου προϋποθέτει, μεταξύ άλλων, την ύπαρξη καλής πίστης στους εκ των υστέρων βαρυνόμενους ότι δεν υπείχαν φορολογική υποχρέωση ή υπείχαν μικρότερη. Η πίστη όμως αυτή θα πρέπει να θεμελιώνεται σε μακρόχρονη ομοιόμορφη συμπεριφορά της φορολογικής διοίκησης, που να εκδηλώνεται με θετικές πράξεις και όχι με παραλείψεις (ΣΤΕ 2582/2015, 1319/14, 426-427/2007).

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση:

➤ Ουδόλως μπορεί να θεωρηθεί ότι αμφισβητήθηκε από την ελεγκτική αρχή του Υπουργείου Οικονομικών το κύρος της διοικητικής πράξεως (έγκρισης συγχώνευσης) του Υπουργείου Ανάπτυξης καθώς και της Νομαρχίας (καταχώρηση της προσφεύγουσας στο μητρώο ανωνύμων εταιριών), εφόσον στις οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. .... δεν αμφισβητείται η πλήρωση των τυπικών προϋποθέσεων υπαγωγής στον αναπτυξιακό νόμο, που διερευνάται από τα αρμόδια όργανα πριν και κατά το χρόνο της συγχώνευσης (ex ante αξιολόγηση), παρά διαπιστώθηκε η μη πλήρωση της βασικής ουσιαστικής προϋπόθεσής του μετά τη λειτουργία της νέας προερχόμενης εκ του μετασχηματισμού εταιρίας (ex post αξιολόγηση).

➤ Το πόρισμα του ελέγχου εδράζεται σε πλήρη, σαφή και επαρκή αιτιολογία, κατ' εφαρμογή του νόμου, εγκυκλίου και νομολογίας, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, τη βεβαίωση των φορολογικών υποχρεώσεων του πολίτη και την εφαρμογή των ισχυόντων φορολογικών νόμων, χωρίς να τίθεται ζήτημα αιφνίδιας αλλαγής προσεγγίσεων από πλευράς Διοίκησης, κατόπιν αντίθετων θετικών ενεργειών της.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παράβασης της αρχής της χρηστής διοίκησης είναι απορριπτέος ως αθεμελίωτος και αβάσιμος.

**8. Ως προς τους ισχυρισμούς περί παράβασης της αρχής της καλής λειτουργίας και άμεσης ενέργειας της Διοίκησης, της αρχής της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικούμενου, της ΕΣΔΑ, καθώς και περί εσφαλμένης επιβολής προσαυξήσεων λόγω ανακρίβειας από το 2007**

**Επειδή**, σύμφωνα με τη θεωρία αλλά και τη νομολογία, (ΣΤΕ 2674/2013, 1608/2004, 608/2004, 2247/2002) η προστασία της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη απαιτεί σταθερή και δικαιολογημένη πεποίθηση, δηλαδή μία ενδιάθετη κατάσταση που μπορεί να δημιουργηθεί στον

μέσο, καλοπροαίρετο και εχέφρονα άνθρωπο ότι μια πραγματική κατάσταση που τον αφορά και σχετίζεται με συγκεκριμένη κρατική δραστηριότητα θα συνεχισθεί και στο μέλλον με τον ίδιο τρόπο. Επιπλέον, απαιτεί, η πεποίθηση αυτή να προκλήθηκε από θετική ενέργεια των οργάνων της φορολογικής διοίκησης, όπως έκδοση ερμηνευτικών εγκυκλίων ή κοινοποίηση ατομικών απαντήσεων κλπ.

**Επειδή**, η ανωτέρω γενική - απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου - αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, που αναφέρεται στη διατήρηση υφιστάμενων καταστάσεων ή στην ικανοποίηση συγκεκριμένων προσδοκιών έρχεται σε σύγκρουση με άλλες διαστάσεις της αρχής του κράτους δικαίου, όπως της αρχής της νομιμότητας της διοίκησης και της υπεροχής του δημοσίου συμφέροντος, χρήζοντας σφαιρική και ποιοτική αξιολόγηση της κατάστασης σε κάθε περίπτωση.

**Επειδή**, η αρχή της βεβαιότητας του φόρου, στενά συνδεδεμένη προς την αρχή της νομιμότητας του φόρου, που κατοχυρώνεται από το άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος, επιβάλλει τα ουσιώδη στοιχεία του φόρου να καθορίζονται στο νόμο κατά τρόπο απόλυτα σαφή, καθώς και την άσκηση της αρμοδιότητας για τη βεβαίωση και είσπραξη του φόρου σε περιορισμένο χρονικό διάστημα (φορολογική παραγραφή) (βλ. Κωνσταντίνος Δ. Φινοκαλιώτης, *Φορολογικό Δίκαιο*, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, σελ. 148-150).

**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 απέφυγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης*

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση:

- Η φορολογική διοίκηση δεν προέβη σε καμία θετική ενέργεια, όπως έγγραφη απάντηση σε ερώτημα της προσφεύγουσας ή έκδοση ερμηνευτικής εγκυκλίου, που να της δημιουργήσει δικαιολογημένη και εύλογη πεποίθηση ότι η καταρχήν υπαγωγή στις ευεργετικές διατάξεις του αναπτυξιακού νόμου 2166/93, λόγω πλήρωσης των τυπικών προϋποθέσεων, είναι οριστική και αμετάκλητη και ότι δεν θα διερευνηθεί από τους ελεγκτικούς της μηχανισμούς.
- Η φορολογική αρχή προέβη στον έλεγχο πλήρωσης τυπικών και ουσιαστικών προϋποθέσεων

υπαγωγής στο Ν. 2166/93, στο πλαίσιο διενέργειας τακτικού ελέγχου, εντός των χρονικών ορίων της προβλεπόμενης εκ του νόμου παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρων και κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων, ως διεξοδικώς αναπτύσσεται παρακάτω.

➤ Αναφορικά με την επιβολή προσαυξήσεων λόγω ανακρίβειας, η φορολογική αρχή εφάρμοσε τον προβλεπόμενο από άρθρο παρ. 1 του Ν.2523/97 συντελεστή πρόσθετου φόρου λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης (2%), για κάθε μήνα καθυστέρησης από το χρόνο φορολογίας (χρόνο σύνταξης συμβολαίου στις .....-2007), υπό τον περιορισμό ως προς το ανώτατο συνολικό ποσοστό πρόσθετου φόρου (120%), που θέτει το άρθρο 2 του ίδιου νόμου.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί παράβασης της αρχής της καλής λειτουργίας και άμεσης ενέργειας της Διοίκησης, της αρχής της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικούμενου, της ΕΣΔΑ, καθώς και περί εσφαλμένης επιβολής προσαυξήσεων λόγω ανακρίβειας από το 2007 απορρίπτονται ως αόριστοι, αναπόδεικτοι και αβάσιμοι.

#### **9. Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει Φ.Μ.Α.**

**Επειδή,** το άρθρο 72 (πρώην άρθρο 66) παρ. 11 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζει ότι : *«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες 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».*

**Επειδή,** το άρθρο 12 παράγραφος 3 του Ν. 1521/1950, όπως κυρώθηκε με το Ν. 1587/1950, ορίζει ότι : *«Το δικαίωμα του δημοσίου προς επιβολήν του φόρου του παρόντος παραγράφεται μετά πάροdon πενταετίας από του τέλους του έτους εντός του οποίου επεδόθη η δήλωση φόρου μεταβιβάσεως».*

**Επειδή,** το άρθρο 2 παρ. 1 του Ν. 4098/2012 ορίζει ότι : *«Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2012, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2013».*

**Επειδή,** σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση της ανωτέρω ρύθμισης, η ανωτέρω παράταση κρίνεται αναγκαία λόγω: α) οργανωτικής αναδιάρθρωσης των Υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών, το μεγαλύτερο μέρος της οποίας πραγματοποιήθηκε εντός του έτους 2012. Και συνίσταται στην ενοποίηση Τμημάτων Ελέγχου και Δικαστικού, στις συνενώσεις Δ.Ο.Υ., στην

αναστολή λειτουργίας δικαστικών τμημάτων και τμημάτων Ελέγχου και στη μεταφορά αρμοδιοτήτων τους σε άλλες Δ.Ο.Υ., β) τεράστιας έλλειψης προσωπικού που προκάλεσε η εφαρμογή του ν. 4024./2011 (εφεδρεία κλπ) στη λειτουργία των υπηρεσιών (προκειμένου να αποφευχθεί η ενασχόληση του εισπρακτικού μηχανισμού με τη λήψη μέτρων για διακοπή ή αναστολή της παραγραφής χρεών με αβέβαιο σε πολλές περιπτώσεις αποτέλεσμα και να καταστεί δυνατή η επικέντρωση των προσπαθειών του στις οφειλές που είναι εισπραξιμές, δεδομένης και της δυσχέρειας ολοκλήρωσης της λήψης των ανωτέρω μέτρων λόγω της αναδιοργάνωσης του εισπρακτικού μηχανισμού και της έλλειψης προσωπικού) και γ) μη πλήρους μέχρι σήμερα επιχειρησιακής λειτουργίας και εφαρμογής του συστήματος ELENXIS.

**Επειδή**, σύμφωνα με νεότερη νομολογία (ΔΕΦ Χαν. 24/12013), «οι μετέπειτα παρατάσεις που θεσπίστηκαν με τους Ν. 3697/2008, 3790/2009, 3842/2010 και 3888/2010 ορίζουσες γενικώς περί παραγραφής που έληγε αντίστοιχα στις 31-12-2008, στις 31-12-2009, στις 30-6-2010 και στις 31-12-2010 και παρατάθηκε μέχρι 31/12/2009, 30/6/2010, 31/12/2010 και μέχρι 31/12/2011 αντίστοιχα καταλαμβάνουν μόνο τις περιπτώσεις που το πρώτον η παραγραφή έληγε στις προαναφερθείσες ημερομηνίες (ώστε η πενταετής παραγραφή παρατείνεται και με αυτούς τους νόμους σε έξι και πεντέμισι έτη) και δεν καταλαμβάνουν, εφόσον ρητώς, ειδικώς και σαφώς δεν ορίζουν, και τις περιπτώσεις προγενέστερων διαχειριστικών περιόδων που η προθεσμία παραγραφής έληγε μεν στις αντίστοιχες ως άνω ημερομηνίες όμως λόγω παράτασης του χρόνου παραγραφής με προγενέστερα νομοθετήματα. Στις περιπτώσεις που ο νομοθέτης θέλησε να διαλάβει στη ρυθμιζόμενη παράταση παραγραφής και τη δεύτερη αυτή περίπτωση ρητώς, σαφώς και ειδικώς το όρισε».

**Επειδή**, όπως πρόσφατα έχει γίνει δεκτό από το Συμβούλιο της Επικρατείας (ΣΤΕ 888/2016), «ο νομοθέτης δύναται να παρατείνει τον χρόνο παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου προς βεβαίωση και επιβολή φόρου, στην περίπτωση που ο αρχικά προβλεπόμενος χρόνος, εντός του οποίου μπορούσε να ασκήσει την αξίωσή του αυτή, δεν είχε ακόμη συμπληρωθεί κατά την έναρξη ισχύος του νεότερου νόμου. Μια τέτοια παράταση, ωστόσο, πρέπει να χωρεί υπό προϋποθέσεις, ώστε να είναι σύμφωνη προς το καθεστώς ιδιαίτερης ασφάλειας δικαίου και προστασίας της εμπιστοσύνης που θεσπίζει για την επιβολή εν γένει των φορολογικών βαρών με τη διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος ο συνταγματικός νομοθέτης (ΣΤΕ 3174/2014 Ολ.)».

**Επειδή**, το άρθρο 37 παρ. 5 του Ν. 4141/2013 ορίζει ότι : «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**, το άρθρο 22 του Ν. 4203/2013 ορίζει ότι : «Οι προθεσμίες παραγραφής 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: ... 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 φορολογική ή ελεγκτική αρχή...».

**Επειδή**, η ΠΟΛ. 1265/16-12-2013 «Παροχή οδηγιών για τις παραγραφόμενες υποθέσεις φορολογίας Κεφαλαίου» ορίζει ότι : «...Σύμφωνα με τα οριζόμενα στην 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, ήτοι έως 31.12.2013, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δυο ακόμη έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Συνεπώς οι εντολές θα πρέπει να εκδοθούν έως την ως άνω ημερομηνία, ώστε να επιτευχθεί η διετής παράταση της παραγραφής της υπόθεσης...».

**Επειδή**, το άρθρο 22 του Ν. 4337/2015 ορίζει ότι : «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...».

**Επειδή**, το άρθρο 72 παρ. 3 του Ν. 4174/2013 ορίζει ότι : «...Σε περίπτωση κατά την οποία, έως την 31.12.2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για οποιοδήποτε λόγο μετά την ημερομηνία αυτή, για την ίδια χρήση, περίοδο, φορολογική υπόθεση ή υποχρέωση, εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου, οι έννομες συνέπειες της έκδοσης της αρχικής εντολής δεν θίγονται».

**Επειδή**, στην υπό κρίση περίπτωση:

- Από τη Δ.Ο.Υ. .... εκδόθηκε υπ' αρ. ....-2013 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της και διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας μεταβίβασης κατά το έτος 2007 των εισφερθέντων λόγω απορρόφησης έτερης ανωνύμου εταιρίας από την προσφεύγουσα, σύμφωνα με τις διατάξεις του αναπτυξιακού νόμου 2166/93, και συγκεκριμένα έλεγχος ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 1587/1950 (Ν. 1521/1950) αναφορικά με τις υπ' αρ. ..../2007, ..../2007 και ..../2007 δηλώσεις φόρου μεταβίβασης ακινήτων, κατόπιν άρσης της απαλλαγής του φόρου μεταβίβασης, λόγω διαπίστωσης συντέλεσης του υπό κρίση μετασχηματισμού, κατά παρέκκλιση και ουσιαστική καταστρατήγηση των διατάξεων του αναπτυξιακού νόμου.
- Ο εν λόγω έλεγχος εδράζεται στην από ....-2013 Έκθεση Τακτικού Ελέγχου άρθρων 1-5 Ν. 2166/93 της Δ.Ο.Υ. ...., που διενήργησε τακτικό έλεγχο στην προσφεύγουσα ανώνυμη εταιρία, δυνάμει της υπ' αρ. ....-2012 εντολής ελέγχου.
- Η παραγραφή του δικαιώματος Δημοσίου προς επιβολή φόρου μεταβίβασης στις ....-2007 ακινήτων, βάσει του άρθρου 12 παρ. 3 του Ν. 1587/1950, έληγε το πρώτον στις 31-12-2012, λαμβάνοντας με το άρθρο 2 του Ν. 4098/2012 παράταση έως τις 31-12-2013.
- Νομίμως και συμφώνως με τις διατάξεις του άρθρου 37 παρ. 5 του Ν. 4141/2013 η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου έλαβε εκ νέου παράταση για δύο χρόνια έως τις 31-12-2015, εφόσον είχε εκδοθεί εντολή ελέγχου (κεφαλαίου) από τη φορολογική αρχή της επιμέρους φορολογίας του φόρου μεταβίβασης ακινήτου (Δ.Ο.Υ. ....) στις ....-2013, ενώ προηγήθηκε και η έκδοση στις ....-2012 της εντολής του πρωτεύοντα τακτικού ελέγχου της προέχουσας ελεγκτικής αρχής (Δ.Ο.Υ. ....). Η εν λόγω παράταση εναρμονίζεται με την πρόσφατη νομολογία (ΔΕΦ Χαν. 24/12013), καθώς στην ανωτέρω διάταξη ο νομοθέτης σαφώς και ρητώς όρισε τις περιπτώσεις που ήθελε να διαλάβει στη ρυθμιζόμενη παράταση παραγραφής, δη τις περιπτώσεις ελέγχων με εκδοθείσα εντολή έως τις 31-12-2013. Το ίδιο ισχύει και για την παράταση ενός έτους, έως τις 31-12-2016, που χορηγήθηκε με το άρθρο 22 του Ν. 4337/2015
- Κατόπιν των ανωτέρω, ως την περαίωση του ελέγχου της προκειμένης υπόθεσης στις ....-2016 και την έκδοση των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Μ.Α. στις ....-2016 αλλά και την επίδοσή τους μετά της σχετικής έκθεσης ελέγχου στον προσφεύγοντα στις ....-2016, το δικαίωμα του δημοσίου προς επιβολή φόρου και κοινοποίηση πράξεων δεν είχε παραγραφεί.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων και κοινοποίηση σχετικών πράξεων απορρίπτεται ως παρελκυστικός προβαλλόμενος, νόμω και ουσία αβάσιμος.

#### **10. Ως προς τον ισχυρισμό περί εφαρμογής προδήλως εσφαλμένου συντελεστή Φ.Μ.Α.**

**Επειδή**, το άρθρο 3 παρ. 1 του Ν. 2166/93 ορίζει ότι : «*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».

**Επειδή,** το άρθρο 3 περ. δ της ΠΟΛ. 1080/1994 ορίζει για την απαλλαγή από το φόρο μεταβιβάσεως ακινήτων ότι : «Η απαλλαγή αυτή καταλαμβάνει τα εισφερόμενα ακίνητα, τα οποία ανήκουν στην κυριότητα των μετασχηματισμένων 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 μεταβιβάσεως των εισφερομένων ακινήτων, δεν απαιτούνται οι προϋποθέσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 3. του Ν.Δ. 1297/1972. ...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.».

**Επειδή,** το άρθρο 75 παρ. 3 του Ν. 2190/20, ως ίσχυε κατά το χρόνο φορολογίας, ορίζει ότι : «Οι προβλεπόμενες από την ισχύουσα νομοθεσία ιδιαίτερες διατυπώσεις για τη μεταβίβαση ορισμένων περιουσιακών στοιχείων ισχύουν και στην περίπτωση συγχώνευσης».

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

**Επειδή,** το άρθρο 5 παρ. 1 του ανωτέρω νόμου ορίζει 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 προσυζητήσεις του άρθρου 9 του παρόντος βαρύνουν τον αγοραστή...».

**Επειδή,** το άρθρο 7 παρ. 1 του ανωτέρω νόμου 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 περιφέρειας εν η κείται τον ακίνητον...».

**Επειδή**, το άρθρο 10 παρ. 1 του ανωτέρω νόμου ορίζει 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**, το άρθρο 4 παρ. 1 του Ν. 1587/1950, ως ίσχυε κατά το χρόνο φορολογίας, ορίζει ότι : **«Ο φόρος μεταβιβάσεως επί της αξίας του ακινήτου ή του εμπράγματος επί του ακινήτου δικαιώματος υπολογίζεται: ...Β) Βάσει των συντελεστών της περιπτώσεως Γ' της παρούσης παραγράφου, μειούμενος εις το ήμισυ: ... β) επί συγχωνεύσεως ανωνύμων εταιρειών διά συστάσεως νέας ή δια συγχωνεύσεως ή εξαγοράς μιάς ή πλειόνων υπό άλλης, συνεπεία της οποίας συντελείται μεταβίβασις ακινήτων ή πραγματικών επ' αυτών δικαιωμάτων, ως επίσης και επί συγχωνεύσεως κ.λ.π. συνεταιρισμών ή ανωνύμου εταιρείας μετά συνεταιρισμού, 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 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 απέφυγε λόγω της ανακρίβειας, 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:

➤ Οι δηλώσεις για τη μεταβίβαση των εισφερθέντων ακινήτων της απορροφηθείσας ανωνύμου εταιρίας προς την προσφεύγουσα απορροφώσα ανώνυμη εταιρία (υπ' αρ. ....-2007, .....-2007 και .....-2007) υποβλήθηκαν με επίκληση των διατάξεων του άρθρου 3 παρ. 1 του Ν. 2166/93 και κρίθηκαν από την φορολογική αρχή (Δ.Ο.Υ. ....) ως αφορολόγητες βάσει δήλωσης.

➤ Με την από .....-2012 έκθεση τακτικού ελέγχου άρθρων 1-5 Ν. 2166/93 της Δ.Ο.Υ. .... διαπιστώνεται η συντέλεση της υπό κρίση συγχώνευσης με απορρόφηση δι' εξαγοράς κατά παρέκκλιση των διατάξεων του ανωτέρω αναπτυξιακού νόμου και ουσιαστικής καταστρατήγησής του, για τους λόγους που εκτενώς εκτίθενται ανωτέρω, με αποτέλεσμα, ως ρητώς αναφέρεται στο κεφάλαιο της έκθεσης «Παρατηρήσεις-Διαπιστώσεις ελέγχου» (σελ. 23), στην κρινόμενη απορρόφηση δι' εξαγοράς να έχουν εφαρμογή μόνο οι διατάξεις του Κ.Ν. 2190/1920, χωρίς να παρέχονται οι φορολογικές απαλλαγές του Ν. 2166/93. Ακολουθως, σημειώνεται (σελ. 23-24) ότι από τις διατάξεις του Ν.2190/20, σε συνδυασμό με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος (Ν.2238/94) προβλέπεται – μεταξύ άλλων – υποχρέωση για καταβολή κάθε φόρου, τέλους εισφοράς και δικαιώματος υπέρ του Δημοσίου ή τρίτου, περιλαμβανομένου και του φόρου μεταβίβασης ακινήτων. Τονίζεται, δε, προς αποφυγή πιθανής παρερμηνείας, (σελ. 25) ότι η κρινόμενη συγχώνευση παραμένει ισχυρή, ως προβλεπόμενη από τις διατάξεις του Κ.Ν. 2190/20 καθώς και ότι αίρεται η απαλλαγή από τον φόρο μεταβίβασης ακινήτων που χορηγήθηκε κατά την μεταβίβαση των ακινήτων της απορροφώμενης εταιρίας. Στο πόρισμα της ανωτέρω έκθεσης (σελ.26) επισημαίνεται η υποχρέωση της αρμοδίας, λόγω θέσης των ακινήτων, φορολογικής αρχής να προβεί στον έλεγχο των δηλώσεων φόρου μεταβίβασης ακινήτων που υποβλήθηκαν με απαλλαγή και στην έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών φύλλων ελέγχου, για τον καταλογισμό των οφειλόμενων φόρων επί της αγοραίας ή αντικειμενικής αξίας των εισφερθέντων ακινήτων κατά το χρόνο της εισφοράς.

➤ Στην από .....-2012 έκθεση τακτικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος Ν. 2238/94 της Δ.Ο.Υ. .... επαναδιατυπώνονται οι ανωτέρω διαπιστώσεις τις ελεγκτικής αρχής, στο οικείο κεφάλαιο της έκθεσης «Παρατηρήσεις-Διαπιστώσεις ελέγχου» (σελ. 208-210).

➤ Στην από .....-2013 έκθεση ελέγχου για την οριστικοποίηση μερικού φύλλου ελέγχου

φορολογίας εισοδήματος άρθρου 66 Ν. 2238/94 οικ. έτους 2008 (διαχ. Περίοδου 1/1-31/12/2007) της Δ.Ο.Υ. .... γίνεται μνεία της διαπίστωσης του τακτικού ελέγχου της υπηρεσίας περί καταστρατήγησης των διατάξεων του Ν. 2166/93 και ισχύος στην κρινόμενη συγχώνευση των διατάξεων των άρθρων 69-79 του Ν. 2190/20.

➤ Στην από .....-2013 έκθεση μερικού ελέγχου επιτόπιου εισοδήματος του ..... η ανωτέρω κρίση επαναλαμβάνεται με την επισήμανση ότι λόγω της μη αναγνώρισης της συνδρομής των ευεργετικών διατάξεων του Ν. 2166/93 ήρθη η απαλλαγή από το φόρο μεταβίβασης ακινήτων που χορηγήθηκε κατά τη μεταβίβαση των ακινήτων της απορροφώμενης εταιρείας και για τον καταλογισμό του φόρου αυτού διαβιβάσθηκε σχετικό δελτίο πληροφοριών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. .... διαμέσου Δ.Ο.Υ. .... Επιπλέον, κατόπιν αιτήματος της Δ.Ο.Υ. .... (υπ'αρ. πρωτ. ....-2015) προς την ανωτέρω ελεγκτική αρχή να αποτυπώσει το οριστικό πόρισμα ελέγχου, μετά την ανταλλαγή αλληλογραφίας που υπήρξε μεταξύ του ..... (πρώην Δ.Ο.Υ. ....) και του Υπουργείου Οικονομικών και της Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος, στην ανωτέρω έκθεση διευκρινίζεται με σαφήνεια ότι η αλληλογραφία αφορούσε αποκλειστικά το ζήτημα της φορολόγησης ή μη της υπεραξίας που προέκυψε κατά την εξαγορά, καταλήγοντας στο πόρισμα ότι λόγω μη αναγνώρισης συνδρομής των ευεργετικών διατάξεων του Ν.2166/93 δεν παρέχονται οι φορολογικές απαλλαγές του νόμου ως προς την απαλλαγή από το φόρο μεταβίβασης ακινήτων, που χορηγήθηκε κατά την απορρόφηση.

➤ Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ...., ερειδόμενος στις ανωτέρω εκθέσεις ελέγχου, υιοθέτησε τις διαπιστώσεις αυτών, αναφορικά με τους λόγους και τις συνέπειες της μη υπαγωγής της εν λόγω συγχώνευσης στις ευεργετικές διατάξεις του Ν. 2166/93, αλλά στις διατάξεις του βασικού περί ανωνύμων εταιριών Ν. 2190/20, αναφορικά με την άρση απαλλαγής από το φόρο μεταβίβασης ακινήτων, που χορηγήθηκε κατά τη συντέλεση της συγχώνευσης. Κατόπιν τούτου, και μετά τη διαπίστωση ότι οι προαναφερθείσες δηλώσεις Φ.Μ.Α. υποβλήθηκαν ανακριβώς, ο ανωτέρω έλεγχος προέβη στον προσδιορισμό του φόρου μεταβίβασης των εισφερθέντων λόγω συγχώνευσης ακινήτων, βάσει της λογιστικής αξίας των ακινήτων - μεγαλύτερης από την αντικειμενική αξία αυτών - ως αποτυπώνεται στην από .....-2012 έκθεση τακτικού ελέγχου (άρθρων 1-5 Ν.2166/1993) της Δ.Ο.Υ. .... (σελ. 25), καθώς και στις οικείες δηλώσεις μεταβίβασης. Συγκεκριμένα, στην από .....-2016 έκθεση ελέγχου φορολογίας κεφαλαίου (Φ.Μ.Α.) της ανωτέρω φορολογικής αρχής, η φορολογητέα αξία των εισφερθέντων ακινήτων, και ο αναλογούν φόρος μεταβίβασης ακινήτων προσδιορίζονται ως εξής:

<b><u>Υπ' αρ. ....-2007 δήλωση Φ.Μ.Α.</u></b>			
Αγροτεμάχιο, έκτασης 2.518,46 τ.μ., κείμενο εκτός σχεδίου και εκτός ζώνης, μη άρτιο και οικοδομήσιμο, στη θέση «.....», κτηματικής περιφέρειας Δήμου ..... Νομού .....			
<b>Στοιχεία εκκαθάρισης φόρου</b>	<b>Βάσει δήλωσης</b>	<b>Βάσει ελέγχου</b>	<b>Διαφορά</b>
Αντικειμενική αξία ακινήτου	111.970,73	111.970,73	0,00
Λογιστική αξία ακινήτου	325.055,29	325.055,29	0,00

Απαλλασσόμενη αξία ακινήτου	111.970,73	0,00	-111.970,73
Φορολογητέα αξία ακινήτου	0,00	325.055,29	325.055,29
Φόρος μεταβίβασης με συντελεστή 7%	0,00	1,050,00	1,050,00
Φόρος μεταβίβασης με συντελεστή 9%	0,00	27.904,98	27.904,98
Σύνολο κύριου φόρου	0,00	28.954,98	28.954,98
Δημοτικός φόρος 3%	0,00	868,65	868,65
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%	0,00	34.745,98	34.745,98
Σύνολο φόρου	0,00	64.569,61	<b>64.569,61</b>

**Υπ'αρ. ....-2007 δήλωση Φ.Μ.Α.**

Αγροτικό γήπεδο, έκτασης 68.184,10 τ.μ., κείμενο εκτός σχεδίου πόλης, στη θέση «.....», κτηματική περιφέρειας Δ.Δ. .... Δήμου ..... Νομού ....., μετά του επ' αυτού ανεγειρόμενου βάσει της υπ' αρ. ..../95 οικοδομικής αδείας Νομαρχιακής Αυτοδιοίκησης ..... κτιρίου ....., εμβαδού κυρίων χώρων 10.053τ.μ. και βοηθητικών χώρων 550 τ.μ.

Στοιχεία εκκαθάρισης φόρου	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Διαφορά
Αντικειμενική αξία ακινήτου	12.719,236,37	12.719,236,37	0,00
Λογιστική αξία ακινήτου	38.802.153,30	38.802.153,30	0,00
Απαλλασσόμενη αξία ακινήτου	12.719,236,37	0,00	-12.719,236,37
Φορολογητέα αξία ακινήτου	0,00	38.802.153,30	38.802.153,30
Φόρος μεταβίβασης με συντελεστή 7%	0,00	1,050,00	1,050,00
Φόρος μεταβίβασης με συντελεστή 9%	0,00	3.490.843,80	3.490.843,80
Σύνολο κύριου φόρου	0,00	3.491.893,80	3.491.893,80
Δημοτικός φόρος 3%	0,00	104.756,81	104.756,81
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%	0,00	4.190.272,56	4.190.272,56
Σύνολο φόρου	0,00	7.786.923,17	<b>7.786.923,17</b>

**Υπ' αρ. ....-2007 δήλωση Φ.Μ.Α.**

Αγροτεμάχιο, έκτασης 8.420,92 τ.μ., κείμενο εκτός σχεδίου και εκτός ζώνης, άρτιο και οικοδομήσιμο, στη θέση «.....», κτηματικής περιφέρειας Δήμου ..... Νομού .....

Στοιχεία εκκαθάρισης φόρου	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Διαφορά
Αντικειμενική αξία ακινήτου	415.993,45	415.993,45	0,00
Λογιστική αξία ακινήτου	1.072.682,43	1.072.682,43	0,00
Απαλλασσόμενη αξία ακινήτου	415.993,45	0,00	-415.993,45
Φορολογητέα αξία ακινήτου	0,00	1.072.682,43	1.072.682,43
Φόρος μεταβίβασης με συντελεστή 7%	0,00	1,050,00	1,050,00
Φόρος μεταβίβασης με συντελεστή 9%	0,00	95.191,42	95.191,42
Σύνολο κύριου φόρου	0,00	96.241,42	96.241,42

Δημοτικός φόρος 3%	0,00	2.887,24	2.887,24
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%	0,00	115.489,70	115.489,70
Σύνολο φόρου	0,00	214.618,36	<b>214.618,36</b>

Ωστόσο, όπως ρητά προβλέπει το άρθρο αρ. 4 του Ν. 1587/1950, στην περίπτωση μεταβίβασης ακινήτων, συνεπεία συγχώνευσης ανωνύμων εταιριών και δη, δι' εξαγοράς της μιας από την άλλη, όπως στην κρινόμενη περίπτωση, ο φόρος μεταβίβασης υπολογιζόμενος επί της ανωτέρω αξίας των ακινήτων και βάσει των ισχυόντων κατά το χρόνο συντελεστών (7% για αξία έως 15.000,00€ και 9% για αξία πλέον του ποσού αυτού) όφειλε να μειωθεί εις το ήμισυ. Για την εφαρμογή του εν λόγω άρθρου, στην προκειμένη περίπτωση, δεν χωρεί αμφιβολία, καθόσον και οι δύο εταιρίες, δη η απορροφώσα «.....» - Α.Φ.Μ. .... και η απορροφώμενη «.....» - Α.Φ.Μ. ...., είχαν κατά το χρόνο συγχώνευσης τη νομική μορφή της ανωνύμου εταιρίας. Επιπλέον, η συντέλεση αυτής καθεαυτής της συγχώνευσης δεν τέθηκε υπό αμφισβήτηση από τον έλεγχο (της Δ.Ο.Υ. .... ή της Δ.Ο.Υ. ....), παρά μόνο διαπιστώθηκε η μη υπαγωγή της στον συγκεκριμένο αναπτυξιακό νόμο 2166/93 (και στις ευεργετικές του διατάξεις), αλλά στον βασικό νόμο περί ανωνύμων εταιριών 2190/20. Αντιθέτως, σε όλες τις προαναφερθείσες εκθέσεις ελέγχου τονίζεται ότι η κρινόμενη συγχώνευση παραμένει ισχυρή, υπάγεται απλώς στις διατάξεις του Ν. 2190/20. Κατά συνέπεια, με την παρούσα απόφαση, ο φόρος μεταβίβασης των εισφερθέντων ακινήτων, προσδιορίζεται ως εξής:

<b><u>Υπ'αρ. ....-2007 δήλωση Φ.Μ.Α.</u></b>			
Αγροτεμάχιο, έκτασης 2.518,46 τ.μ., κείμενο εκτός σχεδίου και εκτός ζώνης, μη άρτιο και οικοδομήσιμο, στη θέση «.....», κτηματικής περιφέρειας Δήμου ..... Νομού .....			
<b>Στοιχεία εκκαθάρισης φόρου</b>	<b>Βάσει δήλωσης</b>	<b>Βάσει απόφασης</b>	<b>Διαφορά</b>
Αντικειμενική αξία ακινήτου	111.970,73	111.970,73	0,00
Λογιστική αξία ακινήτου	325.055,29	325.055,29	0,00
Απαλλασσόμενη αξία ακινήτου	111.970,73	0,00	-111.970,73
Φορολογητέα αξία ακινήτου	0,00	325.055,29	325.055,29
Φόρος μεταβίβασης με συντελεστή 7%	0,00	1.050,00	1.050,00
Φόρος μεταβίβασης με συντελεστή 9%	0,00	27.904,98	27.904,98
Σύνολο κύριου φόρου	0,00	28.954,98	28.954,98
Μείωση φόρου εις το ήμισυ		14. 477,49	14. 477,49
Δημοτικός φόρος 3%	0,00	434,32	434,32
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%	0,00	17.372,99	17.372,99
Σύνολο φόρου	0,00	32.284,80	<b>32.284,80</b>

<b><u>Υπ'αρ. ....-2007 δήλωση Φ.Μ.Α.</u></b>
Αγροτικό γήπεδο, έκτασης 68.184,10 τ.μ., κείμενο εκτός σχεδίου πόλης, στη θέση «.....», κτηματική περιφέρειας Δ.Δ. .... Δήμου ..... Νομού ....., μετά του επ' αυτού ανεγειρόμενου

βάσει της υπ' αρ. ....../95 οικοδομικής αδείας Νομαρχιακής Αυτοδιοίκησης ..... κτιρίου ....., εμβαδού κυρίων χώρων 10.053τ.μ. και βοηθητικών χώρων 550 τ.μ.			
Στοιχεία εκκαθάρισης φόρου	Βάσει δήλωσης	Βάσει απόφασης	Διαφορά
Αντικειμενική αξία ακινήτου	12.719,236,37	12.719,236,37	0,00
Λογιστική αξία ακινήτου	38.802.153,30	38.802.153,30	0,00
Απαλλασσόμενη αξία ακινήτου	12.719,236,37	0,00	-12.719,236,37
Φορολογητέα αξία ακινήτου	0,00	38.802.153,30	38.802.153,30
Φόρος μεταβίβασης με συντελεστή 7%	0,00	1,050,00	1,050,00
Φόρος μεταβίβασης με συντελεστή 9%	0,00	3.490.843,80	3.490.843,80
Σύνολο κύριου φόρου	0,00	3.491.893,80	3.491.893,80
Μείωση φόρου εις το ήμισυ		1.745.946,90	1.745.946,90
Δημοτικός φόρος 3%	0,00	52.378,41	104.756,81
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%	0,00	2.095.136,28	2.095.136,28
Σύνολο φόρου	0,00	3.893.461,59	<b>3.893.461,59</b>

<b><u>Υπ'αρ. ....-2007 δήλωση Φ.Μ.Α.</u></b>			
Αγροτεμάχιο, έκτασης 8.420,92 τ.μ., κείμενο εκτός σχεδίου και εκτός ζώνης, άρτιο και οικοδομήσιμο, στη θέση «.....», κτηματικής περιφέρειας Δήμου ..... Νομού .....			
Στοιχεία εκκαθάρισης φόρου	Βάσει δήλωσης	Βάσει απόφασης	Διαφορά
Αντικειμενική αξία ακινήτου	415.993,45	415.993,45	0,00
Λογιστική αξία ακινήτου	1.072.682,43	1.072.682,43	0,00
Απαλλασσόμενη αξία ακινήτου	415.993,45	0,00	-415.993,45
Φορολογητέα αξία ακινήτου	0,00	1.072.682,43	1.072.682,43
Φόρος μεταβίβασης με συντελεστή 7%	0,00	1,050,00	1,050,00
Φόρος μεταβίβασης με συντελεστή 9%	0,00	95.191,42	95.191,42
Σύνολο κύριου φόρου	0,00	96.241,42	96.241,42
Μείωση φόρου εις το ήμισυ		48.120,71	48.120,71
Δημοτικός φόρος 3%	0,00	1.443,62	1.443,62
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%	0,00	57.744,85	57.744,85
Σύνολο φόρου	0,00	107.309,18	<b>107.309,18</b>

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εφαρμογής προδήλως εσφαλμένου συντελεστή Φ.Μ.Α. έχει νομικό έρεισμα, συγκεκριμένα στο άρθρο 4 παρ. 1 του Ν. 1587/1950 (Ν. 1521/1950) τυγχάνει βασιμότητας, και γίνεται αποδεκτός.

**11. Ως προς τον ισχυρισμό περί προδήλως εσφαλμένης της λογιστικής αξίας των ακινήτων ως βάσης υπολογισμού του Φ.Μ.Α., αντί της αντικειμενική αξίας αυτών**

**Επειδή**, το άρθρο 3 παρ. 2 του Ν. 2166/93 ορίζει ότι : «Προς το σκοπό διευκόλυνσης του μετασχηματισμού, οι προς μετασχηματισμό επιχειρήσεις μπορούν με αίτηση τους προς τον αρμόδιο για τη φορολογία τους προϊστάμενο Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ.) να ζητήσουν τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου κατά τις ισχύουσες διατάξεις ...Οι εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος των φοροτεχνικών εμπειρογνωμόνων, που θα συνταγούν για καθεμία μετασχηματιζόμενη επιχείρηση, θα περιέχουν για το σκοπό του μετασχηματισμού ειδικά κεφάλαιο περί του ύψους της λογιστικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης...».

**Επειδή**, το άρθρο 3 περ. δ της ΠΟΛ. 1080/1994 ορίζει για την απαλλαγή από το φόρο μεταβίβασης ακινήτων ότι : «... 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 εμπειρογνωμόνων 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.».

**Επειδή**, στην περίπτωση άρσης της απαλλαγής από το φόρο μεταβίβασης ακινήτων, ο φόρος θα υπολογιστεί με τους συντελεστές που ίσχυαν κατά το χρόνο της συγχωνεύσεως ή μετατροπής 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.1587/1950 (Ν. 1521/1950) ορίζει ότι : «...4. Ως αξία λογίζεται η αγοραία αξία την οποίαν έχει το ακίνητον ... κατά την ημέραν της μεταβιβάσεώς των».

**Επειδή**, το άρθρο 41 παρ. 1 και 3 του Ν.1249/1982 ορίζει ότι : «1. Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των ακινήτων που μεταβιβάζονται με αντάλλαγμα ... λαμβάνονται υπόψη οι τιμές εκκίνησης, που είναι καθορισμένες από πριν κατά ζώνες ή οικοδομικά τετράγωνα και κατ' είδος ακινήτου, όπως αστικό ακίνητο, μονοκατοικία, διαμέρισμα, κατάστημα, αγρόκτημα και άλλα. ... 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**, 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**, στην προκειμένη περίπτωση:

➤ Στις υποβληθείσες δηλώσεις για τη μεταβίβαση των εισφερθέντων λόγω συγχώνευσης ακινήτων (υπ' αρ. ....-2007, ....-2007 και ....-2007) δηλώθηκε, συμφώνως με όσα προβλέπονται στο άρθρο 3 περ. δ της εγκυκλίου ΠΟΛ. 1080/1994, δηλαδή τόσο η αντικειμενική όσο και η λογιστική αξία αυτών, ως αποτυπώνεται στην από .....-2012 έκθεση τακτικού ελέγχου (άρθρων 1-5 Ν.2166/1993) της Δ.Ο.Υ. .... (σελ. 25).

<b><u>Υπ' αρ. ....-2007 δήλωση Φ.Μ.Α.</u></b>	
Αντικειμενική αξία ακινήτου	111.970,73
Λογιστική αξία ακινήτου	325.055,29

<b><u>Υπ' αρ. ....-2007 δήλωση Φ.Μ.Α.</u></b>	
Αντικειμενική αξία ακινήτου	12.719,236,37
Λογιστική αξία ακινήτου	38.802.153,30

<b><u>Υπ' αρ. ....-2007 δήλωση Φ.Μ.Α.</u></b>	
Αντικειμενική αξία ακινήτου	415.993,45
Λογιστική αξία ακινήτου	1.072.682,43

➤ Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. .... ορθώς προσδιόρισε το φόρο μεταβίβασης των εισφερθέντων ακινήτων – κατόπιν άρσης της απαλλαγής από αυτόν – με βάση τη λογιστική τους αξία, εφόσον είναι μεγαλύτερη της αντικειμενικής τους αξίας, συμφώνως προς τις επιταγές του νόμου (άρθρο 41 παρ. 3 του Ν.1249/1982) και της Διοίκησης (άρθρο 3 περ. δ της ΠΟΛ. 1080/1994).

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί προδήλως εσφαλμένης της λογιστικής αξίας των ακινήτων ως βάσης υπολογισμού του Φ.Μ.Α., αντί της αντικειμενικής αξίας αυτών προβάλλεται καταχρηστικώς και απορρίπτεται ως νόμω και ουσία 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 των προσβαλλόμενων υπ' αρ. ....-2016, ....-2016 και ....-2016 οριστικών πράξεων διορθωτικού

**προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτου της Δ.Ο.Υ. ...., συγκεκριμένα ως προς τη μείωση εις το ήμισυ του προσδιορισθέντος φόρου μεταβίβασης των εισφερθέντων λόγω συγχώνευσης ακινήτων κατ' εφαρμογή του άρθρου 4 παρ. 1 περ. Β υποπερ. Β του Ν. 1521/1950, ως κυρώθηκε με το Ν. 1587/1950, ως κάτωθι:**

<b><u>Υπ'αρ. ....-2007 δήλωση Φ.Μ.Α.</u></b>					
	<b>Δήλωσης</b>	<b>Ελέγχου</b>	<b>Διαφορά Δήλωσης-Ελέγχου</b>	<b>Απόφασης</b>	<b>Διαφορά Απόφασης-Ελέγχου</b>
Αντικειμενική αξία	111.970,73	111.970,73	0,00	111.970,73	
Λογιστική αξία	325.055,29	325.055,29	0,00	325.055,29	
Απαλλασσόμενη Αξία	111.970,73	0,00	-111.970,73	0,00	
Φορολογητέα αξία	0,00	325.055,29	325.055,29	325.055,29	0,00
Φόρος μεταβίβασης με συντελ. 7%	0,00	1.050,00	1.050,00	1.050,00	0,00
Φόρος μεταβίβασης με συντελ. 9%	0,00	27.904,98	27.904,98	27.904,98	0,00
Σύνολο κύριου φόρου	0,00	28.954,98	28.954,98	28.954,98	0,00
Μείωση φόρου εις το ήμισυ				14.477,49	-14.477,49
Δημοτικός φόρος 3%	0,00	868,65	868,65	434,32	-434,33
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 120%	0,00	34.745,98	34.745,98	17.372,99	-17.372,99
<b>Σύνολο φόρου</b>	<b>0,00</b>	<b>64.569,61</b>	<b>64.569,61</b>	<b>32.284,80</b>	<b>-32.284,81</b>

<b><u>Υπ'αρ. ....-2007 δήλωση Φ.Μ.Α.</u></b>					
	<b>Δήλωσης</b>	<b>Ελέγχου</b>	<b>Διαφορά Δήλωσης-Ελέγχου</b>	<b>Απόφασης</b>	<b>Διαφορά Απόφασης-Ελέγχου</b>
Αντικειμενική αξία	12.719,236,37	12.719,236,37	0,00	12.719,236,37	
Λογιστική αξία	38.802.153,30	38.802.153,30	0,00	38.802.153,30	
Απαλλασσόμενη Αξία	12.719,236,37	0,00	-12.719,236,37	0,00	
Φορολογητέα αξία	0,00	38.802.153,30	38.802.153,30	38.802.153,30	0,00
Φόρος μεταβίβασης με συντελ. 7%	0,00	1.050,00	1.050,00	1.050,00	0,00
Φόρος μεταβίβασης με συντελ. 9%	0,00	3.490.843,80	3.490.843,80	3.490.843,80	0,00
Σύνολο κύριου φόρου	0,00	3.491.893,80	3.491.893,80	3.491.893,80	0,00
Μείωση φόρου εις το ήμισυ				1.745.946,90	-1.745.946,90
Δημοτικός φόρος 3%	0,00	104.756,81	104.756,81	52.378,41	-52.378,40
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 120%	0,00	4.190.272,56	4.190.272,56	2.095.136,28	-2.095.136,28
<b>Σύνολο φόρου</b>	<b>0,00</b>	<b>7.786.923,17</b>	<b>7.786.923,17</b>	<b>3.893.461,59</b>	<b>-3.893.461,58</b>

<b><u>Υπ'αρ. ....-2007 δήλωση Φ.Μ.Α.</u></b>					
	<b>Δήλωσης</b>	<b>Ελέγχου</b>	<b>Διαφορά Δήλωσης-Ελέγχου</b>	<b>Απόφασης</b>	<b>Διαφορά Απόφασης-Ελέγχου</b>
Αντικειμενική αξία	415.993,45	415.993,45	0,00	415.993,45	
Λογιστική αξία	1.072.682,43	1.072.682,43	0,00	1.072.682,43	
Απαλλασσόμενη Αξία	415.993,45	0,00	-415.993,45	0,00	
Φορολογητέα αξία	0,00	1.072.682,43	1.072.682,43	1.072.682,43	0,00



Φόρος μεταβίβασης με συντελ. 7%	0,00	1.050,00	1.050,00	1.050,00	0,00
Φόρος μεταβίβασης με συντελ. 9%	0,00	95.191,42	95.191,42	95.191,42	0,00
Σύνολο κύριου φόρου	0,00	96.241,42	96.241,42	96.241,42	0,00
Μείωση φόρου εις το ήμισυ				48.120,71	-48.120,71
Δημοτικός φόρος 3%	0,00	2.887,24	2.887,24	1.443,62	-1.443,62
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 120%	0,00	115.489,70	115.489,70	57.744,85	-57.744,85
Σύνολο φόρου	<b>0,00</b>	<b>214.618,36</b>	<b>214.618,36</b>	<b>107.309,18</b>	<b>-107.309,18</b>

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:**

Φορολογική περίοδος: 1/1/2007-31/12/2007

<b><u>Υπ'αρ. ....-2016 οριστική πράξη ΦΜΑ (Υπ'αρ. ....-2007 δήλωση Φ.Μ.Α)</u></b>	
Διαφορά κύριου Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου	<b>14.477,49</b>
Δημοτικός Φόρος 3%	<b>434,32</b>
Πρόσθετος φόρος λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης 120%	<b>17.372,99</b>
Σύνολο Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου	<b>32.284,80</b>

<b><u>Υπ'αρ. ....-2016 οριστική πράξη ΦΜΑ (Υπ'αρ. ....-2007 δήλωση Φ.Μ.Α)</u></b>	
Διαφορά κύριου Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου	<b>1.745.946,90</b>
Δημοτικός Φόρος 3%	<b>52.378,41</b>
Πρόσθετος φόρος λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης 120%	<b>2.095.136,28</b>
Σύνολο Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου	<b>3.893.461,59</b>

<b><u>Υπ'αρ. ....-2016 οριστική πράξη ΦΜΑ (Υπ'αρ. ....-2007 δήλωση Φ.Μ.Α)</u></b>	
Διαφορά κύριου Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου	<b>48.120,71</b>
Δημοτικός Φόρος 3%	<b>1.443,62</b>
Πρόσθετος φόρος λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης 120%	<b>57.744,85</b>
Σύνολο Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου	<b>107.309,18</b>

<b>ΣΥΝΟΛΟ οριστικής φορολογικής υποχρέωσης</b>	<b>4.033.055,57</b>
--	---------------------

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).