



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Θεσσαλονίκη, 18-12-2015

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Διεύθυνση Επίλυσης διαφορών

Αριθμός απόφασης: 299

Αυτοτελές Τμήμα Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333246

ΦΑΞ : 2313333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).

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

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

δ. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

ε. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/08-04-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-01-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-04-2015 (ΦΕΚ Β' 815/07-05-2015) Απόφασης 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-2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανωνύμου εταιρείας με την επωνυμία «.....» - ΑΦΜ, και έδρα στο στη, κατά της με αριθμό-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. χρήσης 1/1-31/12/2005, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τη με αριθμό-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. χρήσης 1/1-31/12/2005, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Την από-2015 έκθεση ελέγχου ορθής εφαρμογής διατάξεων Α.Ν. 1521/1950 περί Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου της Δ.Ο.Υ.

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

7. Την από-2015 εισήγηση του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας.

Επί της από-2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανωνύμου εταιρείας με την επωνυμία «.....» - ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό-2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Μ.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος εκ 149.275,00 € πλέον πρόσθετου φόρου εκ 179.130,00 €, δη σύνολο εκ 328.405,00 € για τη χρήση 2005, λόγω μη τήρησης των προϋποθέσεων απαλλαγής από τον Φ.Μ.Α., που

θέτουν οι διατάξεις του Ν.Δ. 1297/1972, αναφορικά με τη μεταβίβαση ακινήτων, λόγω απορρόφησης .

Η αριθμ.-2014 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Μ.Α, εκδόθηκε βάσει της από-**2015 Έκθεσης Ελέγχου Ορθής Εφαρμογής Διατάξεων Α.Ν. 1521/1950 περί Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτων**, κατόπιν ελέγχου που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. σε εκτέλεση της υπ' αρ.-2013 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ.

Με το υπ' αρ.-**2005 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου**, καθώς και με την υπ' αρ.-**2006 απόφαση του Νομάρχη**, η ατομική επιχείρηση με την επωνυμία «.....» - Α.Φ.Μ. συγχωνεύτηκε δι' απορροφήσεως, βάσει των διατάξεων των Ν.Δ. 1297/1972 και Κ.Ν. 2190/1920, με την ανώνυμη εταιρία με την επωνυμία «.....» - Α.Φ.Μ. Η αποτίμηση της αξίας του κατά την-2005 Ενεργητικού και Παθητικού της απορροφούμενης ατομικής επιχείρησης (εισφερόμενων εις είδος περιουσιακών της στοιχείων) διενεργήθηκε από την Εκτιμητική Επιτροπή του άρθρου 9 του Κ.Ν. 2190/1920.

Σύμφωνα με την από-**2005 έκθεση εκτίμησής της**, η ανωτέρω Επιτροπή, αφού έλαβε υπόψη της τη θέση του ακινήτου της προσφεύγουσας, τις αντικειμενικές και τις πραγματικές αξίες των αγροτεμαχίων της περιοχής, καθώς και την αριθμ.-2004 πράξη του Μονομελούς Πρωτοδικείου περί ορισμού τιμής ανά τ.μ. ιδιοκτησιών που βρίσκονται στην επαρχιακή οδό, εκτίμησε την αξία του αγροτεμαχίου της (έκτασης 15.190 τ.μ.) σε 926.590,00 € (15.190 τ.μ. x 61 €).

Για τη μεταβίβαση υποβλήθηκε στην αρμόδια – λόγω θέσης ακινήτου – Δ.Ο.Υ. η υπ'αρ.-**2005 δήλωση Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτων**, το ακόλουθο κείμενο: «Εισφέρεται από τον το παρακάτω ακίνητο λόγω συγχώνευσης με απορρόφηση της ατομικής του επιχείρησης στην ΑΕ “.....” και διακριτικό τίτλο “.....” ένα αγροτεμάχιο εκτάσεως 15.190 τ.μ., με μία επαγγελματική αποθήκη εμβαδού 2.094,40 τ.μ., που βρίσκεται στο Δ.Δ. Δήμου, επί της επαρχιακής οδού». Όπως επισημαίνεται στην δήλωση, το αγροτεμάχιο απέχει πάνω από 1.000 από τη θάλασσα, είναι εκτός Γ.Π.Σ., μονοετούς καλλιέργειας, μη αρδευόμενο. Ως αξία του ακινήτου δηλώθηκε το ποσό των 926.590,00 € (673.095,36€ + 253.494,64€). Όπως προκύπτει από την ως άνω δήλωση αλλά και το ως άνω συμβόλαιο, η εν λόγω μεταβίβαση έτυχε πλήρους απαλλαγής του Φ.Μ.Α., βάσει των διατάξεων του Ν. 1297/1972. Η ανωτέρω δήλωση συνοδευόταν από φύλλα υπολογισμού αντικειμενικής αξίας ακινήτων, δη αγροτεμαχίου αξίας εκ 23.126,88 € και βιομηχανικού-βιοτεχνικού κτιρίου (έντυπο Κ4) αξίας εκ 673.095,36 €.

Σύμφωνα με την από-**2015 έκθεση ελέγχου φόρου μεταβίβασης ακινήτων της Δ.Ο.Υ.**, η απορροφούμενη ατομική επιχείρηση του – Α.Φ.Μ. έκανε έναρξη εργασιών στις-2005, με αντικείμενο δραστηριότητας το χονδρικό και λιανικό εμπόριο ποτών/αναψυκτικών και έδρα το προαναφερθέν ιδιόκτητο ακίνητο. Από τον ισολογισμό

μετασχηματισμού προκύπτει ότι η εν λόγω επιχείρηση δεν κατείχε πάγια περιουσιακά στοιχεία (έπιπλα, μεταφορικά μέσα, Η/Υ κ.λ.π.) για την άσκηση της δραστηριότητάς της, ούτε υπήρχαν εγγραφές για άλλα στοιχεία του κυκλοφορούντος ενεργητικού (αποθέματα, πελάτες) πλην των χρηματικών διαθεσίμων.

Σύμφωνα με την ίδια έκθεση, η απορροφώσα ανώνυμη εταιρία, λειτουργούσα από ενάρξεώς της σε άλλη έδρα, την-2003 μίσθωσε το ως άνω αγροτεμάχιο από τον – Α.Φ.Μ. (μίσθωση 20ετούς διάρκειας), ανεγείροντας επ' αυτού επαγγελματική αποθήκη, συνολικού εμβαδού 2.094,48 τ.μ., βάσει της υπ' αρ.-/2003 οικοδομικής άδειας και της υπ'αρ. πρωτ.-2003 αναθεώρησης αυτής, και στις-2004, μετά την ολοκλήρωση της ανέγερσης του κτίσματος, μετέφερε στο εν λόγω ακίνητο την έδρα της., καταχωρώντας στα βιβλία της και ειδικότερα στο λογαριασμό 11.00.00.00 «Κτίρια – Εγκαταστάσεις» τις δαπάνες κατασκευής και διαμόρφωσης της ανωτέρω επαγγελματικής αποθήκης.

Σύμφωνα με την ανωτέρω έκθεση, η αντικειμενική αξία του μεταβιβαζόμενου ακινήτου προσδιορίστηκε σε 696.948,64 €, διά φύλλων υπολογισμού αντικειμενικής αξίας αγροτεμαχίου εκ 102.572,70 € και επαγγελματικής στέγης (έντυπο Κ3) εκ 594.375,94 €. Ωστόσο, ως φορολογητέα αξία του ακινήτου, υποκείμενη σε φόρο μεταβίβασης ακινήτου λόγω άρσης της απαλλαγής βάσει των διατάξεων του Ν.Δ. 1297/1972, εκλήφθηκε για το μεν αγροτεμάχιο η προσδιορισθείσα αξία από την επιτροπή του άρθρου 9 του Ν. 2190/1920 εκ 926.590,00 €, για το δε κτίσμα η δηλωθείσα αξία (διά του φύλλου υπολογισμού βιομηχανικού-βιοτεχνικού κτιρίου) εκ 673.095,36 €, δη συνολική αξία εισφερόμενου λόγω απορρόφησης ακινήτου εκ 1.599.685,36 €. Αναλυτικά:

Είδος ακινήτου	Αντικειμενική αξία βάσει δήλωσης	Δηλωθείσα αξία	Αντικειμενική αξία βάσει ελέγχου	Εκτίμηση επιτροπής αρ.9 Ν. 2190/1920	Φορολογητέα αξία υποκείμενη σε Φ.Μ.Α.
Αγροτεμάχιο	23.126,88	253.494,64	102.572,70	926.590,00	926.590,00
Κτίσμα	673.095,36	673.095,36	594.375,94		673.095,36
ΣΥΝΟΛΟ	696.222,24	926.590,00	696.948,64	926.590,00	1.599.685,36

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

1. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου – Ουσιαστική αβασιμότητα ένδικης πράξης – Πλήρωση προϋποθέσεων Ν.Δ. 1297/1972 για απαλλαγή από Φ.Μ.Α.

➤ Η απορροφούμενη ατομική επιχείρηση συστάθηκε νόμιμα, θεώρησε βιβλία και στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. και λειτούργησε νόμιμα έως απορρόφησή της από την ανώνυμη εταιρία.

➤ Το εισφερθέν ακίνητο χρησιμοποιείτο από αυτήν για τις λειτουργικές της ανάγκες ως πάγιο στοιχείο της, προς υποστήριξη και ευόδωση του οικονομικού της σκοπού (ΣτΕ 1531/2009, ΣτΕ

1719/2005, ΣτΕ 761/1978, ΣτΕ 1238/1973, ΓνΝΣΚ 743/1983), έστω και για μικρό χρονικό διάστημα.

➤ Η ατομική επιχείρηση συστεγάστηκε νομίμως στο επίδικο ακίνητο με την απορροφώσα ανώνυμη εταιρία, εφόσον οι δύο επιχειρήσεις ομοειδούς αντικειμένου είχαν διαφορετικές εισόδους (ΠΟΛ. 1102/2005).

➤ Με τη σύμβαση μίσθωσης δεν μεταβιβάστηκε ούτε η κυριότητα, ούτε η νομή, παρά μόνο η κατοχή του επίδικου ακινήτου, ώστε να μην παραβιάζονται οι όροι χορήγησης απαλλαγής από τον Φ.Μ.Α. βάσει του Ν.Δ. 1297/1972.

➤ Ο έλεγχος, επικαλούμενος τον μικρό όγκο των συναλλαγών της ατομικής επιχείρησης, παραγνωρίζει ότι ο Ν.Δ. 1297/1972 δεν θέτει κανένα ποσοτικό κριτήριο από άποψη τζίρου για την απορροφούμενη επιχείρηση.

➤ Ο έλεγχος, επικαλούμενος τη μη απόκτηση άλλου παγίου –πλην του ακινήτου- στοιχείου από την ατομική επιχείρηση, παραγνωρίζει ότι το Ν.Δ. 1297/1972 δεν θέτει κανένα κριτήριο αγορών ή απόκτησης παγίων.

1. Η προσβαλλόμενη πράξη είναι νομικά πλημμελής ως προς την αιτιολογία της

➤ Σύμφωνα με το άρθρο 17 παρ. 1 του Ν. 2690/1999, η αιτιολογία για την έκδοση κάθε είδους διοικητικής πράξης είναι νόμιμη, όταν είναι ειδική, σαφής, επαρκής, προκύπτει από στοιχεία του φακέλου.

➤ Στην ένδικη περίπτωση η Δ.Ο.Υ. ουδόλως αιτιολόγησε τα πορίσματα του ελέγχου, παρέλειψε να συγκρίνει όμοια περιστατικά, ενώ σύγκρινε ανόμοια κατ' αυθαίρετη επιλογή.

➤ Η φορολογική αρχή φέρει το βάρος απόδειξης του ισχυρισμού της για την επικαλούμενη ανειλικρίνεια της δηλωθείσας αξίας μεταβίβασης (ΣτΕ 1278/2011, ΣτΕ 555-6/2010, ΣτΕ 347/2006, ΣτΕ 631/2008, ΣτΕ 466/2008, ΣτΕ 3952/2004, ΣτΕ 3954/2004, ΣτΕ 3411/2004, ΣτΕ 1553/2003, ΣτΕ 1055/2002, ΣτΕ 212/1998 κ.α.).

2. Εσφαλμένος προσδιορισμός της φορολογητέας αξίας της ακίνητης περιουσίας – Μη εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος, ούτε της συνεκτίμησης πρόσφορων συγκριτικών στοιχείων

➤ Για τον προσδιορισμό της αξίας των μεταβιβαζόμενων ακινήτων ή εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού (άρθρο 41 και 41α του Ν. 1249/1982) ή προσδιορίζεται η αγοραία αξία τους κατόπιν συνεκτίμησης στοιχείων μεταβίβασης παρόμοιων ακινήτων με επαχθή αιτία ή αιτία θανάτου ή δωρεάς (άρθρο 1 παρ. 4 του Ν. 1521/1950) ή με τη χρήση κάθε άλλου νόμιμου μέσου, όταν δεν υπάρχουν τα στοιχεία αυτά ή είναι ανεπαρκή ή απρόσφορα (ΣτΕ 3715/1998, 1547/1989).

➤ Στην υπό κρίση περίπτωση, η φορολογητέα αξία αυθαίρετα, καθώς:

α) Ενώ στην περιοχή εφαρμόζεται σύστημα αντικειμενικών αξιών, βάσει των οποίων η αξία του επίδικου ακινήτου προσδιορίστηκε σε 696.222,24 €,

β) Ενώ η Επιτροπή του άρθρου 9 του Κ.Ν. 2190/1920, λαμβάνοντας υπόψη συγκριτικά στοιχεία , προσδιόρισε την πραγματική αξία του ακινήτου σε 926.590,00 €, Ωστόσο, ο έλεγχος, δίχως να επικαλείται άλλα συγκριτικά, αυθαίρετως και παρανόμως προσδιορίζει την αξία του επίδικου ακινήτου σε 1.599.685,36 €.

4. Εσφαλμένη επιβολή πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 120%

- Στην υπό κρίση περίπτωση καμία διαφορά δεν υφίσταται μεταξύ του δηλωθέντος φόρου και του φόρου που προκύπτει βάσει ελέγχου.
- Σε κάθε περίπτωση η διαφορά της βάσει ελέγχου εκ 696.948,64 € και της βάσης δήλωσης αξίας του επίδικου ακινήτου 696.222,24 € δεν υπερβαίνει το προβλεπόμενο από το άρθρο 1 του Ν. 2523/1997 ποσοστό 20%.
- Σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για τη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων, αν θεωρηθεί ότι ορθώς ο έλεγχος δεν εφάρμοσε το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού του φόρου, εκτιμώντας σε 1.599.685,36 € την αξία του επίδικου ακινήτου, αντί της δηλωθείσας αξίας εκ 696.948,64 €, έπρεπε να δοθεί η δυνατότητα στην αγοράστρια εταιρία να αποδεχθεί χωρίς πρόσθετο φόρο εντός διμήνου την προσωρινώς προσδιορισθείσα (από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.) αγοραία αξία του ακινήτου.
- Αντί αυτού, η Δ.Ο.Υ. αδράνησε και έλεγξε την ακρίβεια της δήλωσης Φ.Μ.Α. μετά από 10 χρόνια, με αποτέλεσμα την παραβίαση θεμελιωδών αρχών του φορολογικού και διοικητικού δικαίου, συγκεκριμένα:
 - της αρχής της βεβαιότητας του φόρου,
 - της αρχής της χρηστής διοίκησης, της καλής πίστης και της προστασίας της εμπιστοσύνης του φορολογούμενου.
- Σε κάθε περίπτωση, ο πρόσθετος φόρος υπολογίστηκε λάθος σε 173.912,61 € (144.927,18 € x 120%), αντί του ορθού 179.130,00 €.

5. Ένσταση παραγραφής

- Το άρθρο 12 παρ. 3 του Ν. 1587/1950 προβλέπει 5ετή παραγραφή για το δικαίωμα του δημοσίου προς επιβολή του φόρου μεταβίβασης ακινήτου.
- Το άρθρο 37 παρ. 5 του Ν. 4141/2013 προβλέπει παράταση για δύο επιπλέον έτη του ανωτέρω χρόνου παραγραφής, για υποθέσεις που η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2013 και μετά, αρκεί να έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι τη λήξη της προθεσμίας αυτής.
- Το άρθρο 9 παρ. 5 του Κ.Φ.Α.Σ. ορίζει την υποχρέωση διατήρησης βιβλίων και στοιχείων έως τον εκάστοτε οριζόμενο χρόνο παραγραφής.
- Με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 22 του Ν. 4203/2013, του άρθρου 37 του Ν. 4141/2013, του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994 και του άρθρου 57 του Ν. 2859/2000, μετά την 31.12.2013 έχει παραγραφεί το δικαίωμα του δημοσίου προς επιβολή φόρου μέχρι και τη χρήση 2007.

1. Ως προς τον ισχυρισμό περί εσφαλμένης ερμηνείας και εφαρμογής του νόμου, ουσιαστικής αβασιμότητας της ένδικης πράξης και πλήρωσης των προϋποθέσεων του Ν.Δ. 1297/1972 για απαλλαγή από Φ.Μ.Α.

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

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

Επειδή, το άρθρο 1 του Ν.Δ. 1297/1972, ως τροποποιήθηκε και ίσχυε κατά το χρόνο φορολογίας, ορίζει ότι : «Οι διατάξεις του παρόντος εφαρμόζονται επί συγχωνεύσεως ή μετατροπής επιχειρήσεων, οιασδήποτε μορφής, εις ανώνυμον εταιρείαν ή προς τον σκοπόν ιδρύσεως ανωνύμου εταιρείας, ως και επί συγχωνεύσεως ή μετατροπής επιχειρήσεων, οιασδήποτε μορφής..., υπό την προϋπόθεσιν ότι, η συγχώνευσις ή μετατροπή θα τελειωθεί μέχρι και τις 31 Δεκεμβρίου 2005».

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

Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις προκύπτει ότι απαραίτητη προϋπόθεση είναι η ύπαρξη επιχείρησης οποιασδήποτε μορφής (ατομική, Ο.Ε., Ε.Ε. κ.λ.π.) και τα ακίνητα που εισφέρονται στην ιδρυόμενη Α.Ε. πρέπει να ανήκουν και να χρησιμοποιούνται απ' αυτή. Η ύπαρξη επιχείρησης προϋποθέτει οικονομική μονάδα που λειτουργεί για εύλογο χρονικό διάστημα, έχει πάρει άδεια έναρξης επαγγέλματος, έχει θεωρήσει βιβλία και στοιχεία και ενεργεί πράξεις εμπορικές, σχετικές με το αντικείμενο των ενεργειών της (βλ. και ΠΟΛ. 309/1987 του Υπουργείου Οικονομικών). Έχει

γίνει δεκτό (Γνωμ. 743/1983, Υπ. Οικ. Ε108/1/20.2.1987), ότι μία επιχείρηση υφίσταται από το χρόνο που ο επιχειρηματικός φορέας διέθεσε αποδεδειγμένα κεφάλαια για την επίτευξή του τεθέντος συγκεκριμένου κερδοσκοπικού σκοπού της επιχείρησης και άρχισε να πραγματοποιεί τις αντίστοιχες για το σκοπό αυτό επενδύσεις με κατασκευή έργων, προμήθειες, δημιουργία συμβατικών δεσμεύσεων κ.λ.π., χωρίς να είναι απαραίτητο, για την ύπαρξη επιχείρησης, η επιχειρηματική μονάδα να έχει τεθεί σε λειτουργία. (Φορολογική Επιθεώρηση – Π.Ο.Ε. Δ.Ο.Υ., Αθήνα, 2007, σελ.42).

Επειδή, το άρθρο 36 παρ. 8 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) ορίζει ότι : «...δεν θεωρούνται βιβλία και στοιχεία στον επιτηδευματία που έχει αντικείμενο εργασιών την παραγωγή ή την εμπορία αγαθών και διατηρεί κοινή επαγγελματική στέγη με άλλο επιτηδευματία που έχει που έχει αντικείμενο εργασιών την παραγωγή ή την εμπορία όμοιων αγαθών με αυτόν. Για την εφαρμογή αυτής της διάταξης θεωρείται ότι υπάρχει κοινή επαγγελματική στέγη ιδίως όταν οι πελάτες των συστεγαζόμενων επιτηδευματιών εξυπηρετούνται από κοινή είσοδο του χώρου του καταστήματος ή ο χώρος αυτός είναι ενιαίος ή επικοινωνεί με εσωτερικές εισόδους. ... Ο προϊστάμενος μπορεί με απόφασή του να επιτρέπει την θεώρηση βιβλίων και στοιχείων σε συστεγαζόμενες επιχειρήσεις, στις περιπτώσεις που κρίνει ότι δεν παρακωλύεται ο φορολογικός έλεγχος, ύστερα από σύμφωνη γνώμη του αρμόδιου επιθεωρητή»..

Επειδή, το άρθρο 574 του Αστικού Κώδικα ορίζει ότι : *«Με τη σύμβαση της μίσθωσης πράγματος ο εκμισθωτής έχει υποχρέωση να παραχωρήσει στο μισθωτή τη χρήση του πράγματος για όσο διαρκεί η σύμβαση...».*

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

Επειδή, το άρθρο 6 παρ. 1 του ανωτέρω Ν.Δ. ορίζει ότι : *«Εν περιπτώσει μη τηρήσεως ... β) Των εν άρθρω 3 προϋποθέσεων αίρονται αυτοδικαίως και υπό του παρόντος παρεχόμενοι φορολογικοί απαλλαγαι ή διευκολύνσεις αι αναλογούσαι εις την αξίαν του εκποιουμένου ακινήτου ...».*

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση και σύμφωνα με την από-2015 έκθεση ελέγχου Φ.Μ.Α. της Δ.Ο.Υ.:

- Η ατομική επιχείρηση του του – Α.Φ.Μ. προέβη σε έναρξη εργασιών στις-2005, με αντικείμενο δραστηριότητας το χονδρικό και λιανικό εμπόριο ποτών και αναψυκτικών και την παροχή υπηρεσιών ερευνών αγοράς και συναφών υπηρεσιών και έδρα το επίμαχο ιδιόκτητο ακίνητό της.
- Στις-2006 καταχωρήθηκε στο Μητρώο Ανώνυμων Εταιρειών η απόφαση του Νομάρχη, με την οποία εγκρίθηκε η συγχώνευση διά απορρόφησης της ατομικής επιχείρησης στην προσφεύγουσα, που πραγματοποιήθηκε με την υπ' αρ.-2005 συμβολαιογραφική πράξη συγχώνευσης της συμβολαιογράφου, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Ν. 2190/1920 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του Ν.Δ. 1297/1972.
- Για τη συντέλεση της συγχώνευσης συντάχθηκε Ισολογισμός Μετασχηματισμού την-2005, βάσει του οποίου προσδιορίστηκε και από την ειδικώς συσταθείσα Επιτροπή του άρθρου 9 του Κ.Ν. 2190/1920 το Ενεργητικό και Παθητικό της απορροφούμενης ατομικής επιχείρησης.
- Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η απορροφούμενη ατομική επιχείρηση, καίτοι συστάθηκε νόμιμα, θεώρησε βιβλία και στοιχεία, ωστόσο λειτούργησε μόνο για 26 μέρες (δη από τις-2005 έως-2005), χρονικό διάστημα που με κανένα τρόπο δεν μπορεί να θεωρηθεί ως εύλογο χρονικό διάστημα λειτουργίας μιας υπαρκτής οικονομικής μονάδας.
- Πριν την έναρξη της ατομικής επιχείρησης, και συγκεκριμένα την-2003, το φυσικό πρόσωπο εκμίσθωσε, δυνάμει του υπ' αρ./2003 αρχικού και/2003 τροποποιητικού ιδιωτικού συμφωνητικού μίσθωσης, ένα κληροτεμάχιο (υπ'αρ. 417.....), έκτασης 15.190,00, στην κτηματική περιοχή του Δ.Δ., αρχικά με 20ετή μίσθωση που τροποποιήθηκε σε 9ετή και μηνιαίο μίσθωμα εκ 800,00 € στην ανώνυμη εταιρία «.....» - Α.Φ.Μ. Η μίσθωση διήρκεσε έως την εισφορά του ακινήτου λόγω της ως άνω συντελεσθείσας συγχώνευσης, και μάλιστα αδιαλείπτως (ο δήλωσε στη Δ.Φ.Ε.Φ.Π. οικ. έτους 2006 ως ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση γαιών 800,00 € x 12 μήνες = 9.600,00 € για τη χρήση 2005)
- Το ακίνητο εκμισθώθηκε ολόκληρο και όχι μέρος αυτού, ενώ ουδέποτε προσκομίσθηκε συμφωνητικό υπεκμίσθωσης ή δήλωση δωρεάν παραχώρησης για την εγκατάσταση στο επίμαχο ακίνητο της ατομικής επιχείρησης και τη συστέγαση των δύο επιχειρήσεων (ομοειδούς αντικειμένου, δη εμπορίας ποτών). Μεταξύ, δε, των όρων που συμφωνήθηκαν ήταν και η χορήγηση αδείας από τον εκμισθωτή στην μισθώτρια ανώνυμη εταιρία να προβεί στην έκδοση οικοδομικής αδείας και στην ανέγερση – επί του μισθίου – με δικές της δαπάνες εγκαταστάσεων στέγασης της επιχείρησής της, όπως και έπραξε.
- Με τα ανωτέρω μισθωτήρια συμβόλαια, ο εκμισθωτής αποξενώθηκε από τη χρήση του ακινήτου, με αποτέλεσμα να μην πληρούται η προβλεπόμενη από το άρθρο 3 του Ν.Δ. 1297/1972 προϋπόθεση, για την απαλλαγή από τον φόρο μεταβίβασης ακινήτου, της πραγματικής χρησιμοποίησης του εισφερθέντος ακινήτου από την συγχωνευόμενη-απορροφούμενη κατά το χρόνο της συγχώνευσης, για την εξυπηρέτηση των λειτουργικών της αναγκών, υπό την έννοια της άμεσης και ολικής χρήσης του ακινήτου

- Η ανώνυμη εταιρία, μετά την ανέγερση των κτιριακών εγκαταστάσεων, στις-2004, μετέφερε της έδρα της επαγγελματικής της δραστηριότητας στο εν λόγω ακίνητο
- Η ανώνυμη εταιρία καταχώρησε στα βιβλία το κόστος κατασκευής και διαμόρφωσης των ανωτέρω κτιριακών εγκαταστάσεων και διενήργησε αποσβέσεις επ' αυτών. Έλαβε, δε, επιστροφή Φ.Π.Α. για την κατασκευή επενδυτικών αγαθών, απαραίτητη προϋπόθεση για την οποία είναι η διαρκής εκμετάλλευση του επενδυτικού αγαθού.
- Κατά το χρόνο της συγχώνευσης, και σύμφωνα με τον ισολογισμό μετασχηματισμού, η ατομική επιχείρηση δεν κατείχε πάγια περιουσιακά στοιχεία (έπιπλα, μεταφορικά μέσα. Η/Υ, τηλέφωνα κτλ), που να υποδηλώνουν ενεργή δραστηριότητα ή εγκατάσταση.
- Στον ισολογισμό μετασχηματισμού δεν υπάρχουν εγγραφές για στοιχεία του κυκλοφορούντος ενεργητικού, π.χ. αποθέματα, πελάτες, επιταγές, πλην των χρηματικών διαθεσίμων εκ 8.833,27 €.
- Κατόπιν των ανωτέρω ελεγκτικών διαπιστώσεων προκύπτει ότι προσφεύγουσα δεν πληρεί τις προϋποθέσεις του άρθρου 3 του Ν.Δ. 1297/1972 για απαλλαγή από το φόρο μεταβίβασης του εισφερόμενου λόγω απορρόφησης ακινήτου.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης ερμηνείας και εφαρμογής του νόμου καθώς και πλήρωσης των προϋποθέσεων του Ν.Δ. 1297/1972 για απαλλαγή από τον Φ.Μ.Α. στερείται βασιμότητας και απορρίπτεται.

2. Ως προς τον ισχυρισμό περί νομικής πλημμέλειας της προσβαλλόμενης πράξης ως προς την αιτιολογία της

Επειδή, το άρθρο 28 παρ. 1 και 2 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζει ότι : «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος 2. ... Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστatzωμένα 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 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 17 παρ. 1 και 2 του Ν. 2690/1999 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. Ευγενία Πρεβεδούρου, Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων, Γενικό Διοικητικό Δίκαιο, Εμβάθυνση Δημοσίου Δικαίου, Διάγραμμα), 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, στην προκειμένη περίπτωση:

➤ Η από-2015 έκθεση ελέγχου φόρου μεταβίβασης ακινήτων της Δ.Ο.Υ., που αποτελεί την αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης (βλ. Ι.Δ. Αναστασόπουλος – Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα, 2003, σελ. 504), αναγράφει στη σελίδα 3 τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση της ανωτέρω πράξης. Στην έκθεση ελέγχου και συγκεκριμένα στις σελίδες 3-8 παρατίθενται λεπτομερειακώς και εμπεριστατωμένα τα πραγματικά περιστατικά. Ακολουθώντας, στις σελίδες 8-9, διαπιστώνεται η μη υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου. Τέλος, προσδιορίζεται η υπαγόμενη σε φόρο μεταβίβασης ακινήτων φορολογητέα αξία στην προσβαλλόμενη πράξη, ενώ τόσο στην έκθεση όσο και στην προσβαλλόμενη πράξη διενεργείται προσδιορισμός του οφειλόμενου φόρου (κύριου και πρόσθετου).

Κατόπιν των ανωτέρω, η αιτιολογία της υπό κρίση πράξης ουδόλως είναι ελαττωματική. Αντιθέτως είναι σαφής, ειδική και επαρκής και ως εκ τούτου νόμιμη.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί νομικής πλημμέλειας της προσβαλλόμενης πράξης ως προς την αιτιολογία της απορρίπτεται ως αλυσιστελώς προβαλλόμενος και ουσιαστικά αβάσιμος.

3. Ως προς τον ισχυρισμό περί εσφαλμένου προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας της ακίνητης περιουσίας και μη εφαρμογής του αντικειμενικού συστήματος ούτε της συνεκτίμησης πρόσφορων συγκριτικών στοιχείων

Επειδή, το άρθρο 1 παρ. 2 του Ν. 1521/1950 ορίζει ότι : «Ακίνητα λογίζονται τα κατά τα άρθρα 948 και 953 του Αστικού Κώδικος χαρακτηριζόμενα ως τοιαύτα».

Επειδή, το άρθρο 948 του Αστικού Κώδικα ορίζει ότι : «Ακίνητα πράγματα είναι το έδαφος και τα συστατικά του μέρη...».

Επειδή, το άρθρο 953 του Αστικού Κώδικα ορίζει ότι : «Συστατικό μέρος πράγματος, που δεν μπορεί να αποχωριστεί από το κύριο πράγμα χωρίς βλάβη αυτού του ίδιου ή του κύριου πράγματος ή χωρίς αλλοίωση της ουσίας ή του προσορισμού τους δεν μπορεί να είναι χωριστά αντικείμενα κυριότητας ή άλλου εμπράγματος πράγματος».

Επειδή, το άρθρο 954 του Αστικού Κώδικα ορίζει ότι : «Συστατικά του ακινήτου με την έννοια του προηγούμενου άρθρου είναι και 1. Τα πράγματα που έχουν συνδεθεί σταθερά με το έδαφος, ιδίως οικοδομήματα...».

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (βλ. Ιωάννη Φωτόπουλο, Η φορολογία Μεταβίβασης Ακινήτων, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα, 1999, σελ.71-72), ο χαρακτηρισμός ενός πράγματος ως συστατικού, έχει ως νομικές συνέπειες – μεταξύ άλλων - : α) όσο διαρκεί ο σύνδεσμος του συστατικού με το σύνθετο πράγμα δεν μπορεί να υπάρξει χωριστή κυριότητα ή χωριστό περιορισμένο εμπράγματο δικαίωμα επάνω στο συστατικό. Αντίθετα η κυριότητα ή τα άλλα εμπράγματα δικαιώματα που υπάρχουν στο σύνθετο πράγμα εκτείνονται και στο συστατικό β) Κάθε εμπράγματη δικαιοπραξία για το σύνθετο πράγμα περιλαμβάνει κατ' ανάγκη και το συστατικό, ακόμη και αυτό που προστέθηκε μετά την κατάρτιση της δικαιοπραξίας.

Αναφορικά με την εφαρμογή του φόρου μεταβίβασης ακινήτων, η αξία των συστατικών, εφόσον αυτά δεν μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο χωριστού εμπράγματος δικαιώματος, λαμβάνεται υπόψη για την επιβολή του φόρου μαζί με την αξία του ακινήτου του οποίου είναι συστατικά.

Επειδή, από τη νομολογία (ΣτΕ 1813/1965) έχει γίνει δεκτό, ότι, σε περίπτωση μεταβίβασης ακινήτου με τα συστατικά του, δεν απαιτείται να έχει συμφωνηθεί χωριστά η καταβολή ανταλλάγματος για τα συστατικά.

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

Επειδή, το άρθρο 9 παρ. 1 και 2 του Ν. 2190/1920 ορίζει ότι : «*1. Η εξακρίβωση της αξίας των εταιρικών εισφορών σε είδος κατά τη σύσταση της εταιρείας ... γίνεται μετά από γνωμοδότηση τριμελούς επιτροπής εμπειρογνομόνων που αποτελείται από έναν ή δύο υπαλλήλους του Υπουργείου Ανάπτυξης (Τομέας Εμπορίου) ή της αρμόδιας Νομαρχιακής Αυτοδιοίκησης, πτυχιούχους ανωτάτης σχολής με τριετή τουλάχιστον υπηρεσία ή από έναν ή δύο ορκωτούς ελεγκτές-λογιστές ή ορκωτούς εκτιμητές, κατά περίπτωση και από έναν εμπειρογνώμονα, εκπρόσωπο του αρμόδιου Επιμελητηρίου. Τα μέλη της επιτροπής δεν πρέπει να έχουν οποιαδήποτε εξάρτηση από την εταιρεία. ... 2. ... Η έκθεση της Επιτροπής πρέπει να περιέχει την περιγραφή κάθε εισφοράς, να αναφέρει τις μεθόδους αποτίμησης που εφαρμόστηκαν...*».

Επειδή στην **1039799/10359/Β0012/ΠΟΛ.1080/5.4.1994** "Κοινοποίηση ορισμένων διατάξεων του ν. 2166/1993 ορίζεται 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 εμπειρογνομόνων ή του ορκωτού ελεγκτή. Εφόσον 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 αντικειμενικής αξίας των εισφερθέντων ακινήτων κατά το χρόνο της εισφοράς**».

Επειδή στην **ΠΟΛ.25/19.5.1973** "Κοινοποίηση του υπ' αριθ. 1297/1972 Νομοθετικού Διατάγματος περί παροχής φορολογικών κινήτρων δια την συγχώνευση ή μετατροπήν επιχειρήσεων προς δημιουργίαν μεγάλων οικονομικών μονάδων" **ορίζεται ότι:** «Αι υπό του κοινοποιούμενου Ν. Δ/τος παρεχόμενοι φορολογικαί απαλλαγαί και διευκολύνσεις αίρονται αυτοδικαίως εις περίπτωσιν μη τηρήσεως των εν άρθροις 3 και 4 αυτού προϋποθέσεων, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων του άρθρου 5 του ως είρηται Ν. Δ/τος.... Σημειούται ότι, ο επί των εν λόγω περιπτώσεων οφειλόμενος φόρος θα καταβληθή, κατά τα υπό του άρθρου 8 του Α.Ν. 1521/1950 οριζόμενα, προ της καταρτίσεως της οικείας συμβολαιογραφικής πράξεως....

Διευκρινίζεται ότι, εις μεν την περίπτωσιν εισφοράς ακινήτου ανήκοντος εις τινα των εταίρων εφ' ου δαπάναις της μετατρεπομένης ή συγχωνευομένης επιχειρήσεως είχαν ανεγερθή κτίσματα, ο

κατά τα άνω οφειλόμενος φόρος μεταβιβάσεως, θα υπολογισθή επί της αξίας του οικοπέδου και των κτισμάτων (Σ.τ.Ε. 346/73 και Κ. 4681 /47/Πολ. 69/1973), εις την περίπτωση δε εισφοράς βιομηχανοστασίου και επί της αξίας των «πραγμάτων» εφ' όσον βεβαίως ταύτα είναι συστατικά του κυρίου πράγματος (εδάφους οικοδομής) κατά τα ειδικώτερον εν τη υπ' αριθ. 46/1954 εγκυκλίω ημών οριζόμενα (Κωδικοποιήσις φορολ. Μεταβιβάσεων Ακινήτων 1967, σελ. 11)....

Ο εν λόγω φόρος, υπολογίζεται επί της αγοραίας αξίας του ακινήτου κατά τον χρόνον της συγχωνεύσεως ή μετατροπής της εταιρείας, βάσει των συντελεστών των ισχυόντων κατά τον χρόνον τούτον (άρθρον 5 παρ. 1 περιπτ. β' του κοινοποιημένου νόμου), καταβάλλεται δε άνευ προσauξήσεως λόγω εκπροθέσμου, δια δηλώσεως της διαλυομένης εταιρείας, υποβαλλομένης εις τον αρμόδιον δια την φορολογίαν μεταβιβάσεως ακινήτων Οικον. Έφορον, εντός προθεσμίας δύο μηνών από της διαλύσεώς της, κατ' εφαρμογήν της διατάξεως της παραγρ. 2 του προμνησθέντος άρθρου....

Δια τον υπολογισμόν του οφειλομένου, κατά τα εν τη προηγουμένη παραγράφω, φόρου μεταβιβάσεως, θα λαμβάνηται υπ' όψιν, κατά τα προεκτεθέντα, η αγοραία αξία των εισφερθέντων ακινήτων κατά τον χρόνον της εισφοράς των. Και τούτο διότι, η υπό της εκτιμητικής επιτροπής του άρθρου 9 του Ν. 2190/1920 προβλεπόμενη έκθεσις, περί της αξίας εισφερομένου ακινήτου, καθ' α γίνεται παγίως δεκτόν, δεν δεσμεύει την φορολογούσαν αρχήν και τα φορολογικά Δικαστήρια, δυναμένη να παραμερισθή επί τη ητιολογημένη αποδόσει μείζονος σημασίας εις έτερα συγκριτικά στοιχεία μετά των οποίων όμως υποχρεωτικώς συνεκτιμάται (Σ.τ.Ε. 2074/ 61, 839/63, 2708/66 και 704/67).

Επειδή στην αριθμ. 1039171/3594/Β0013/ΠΟΛ. 1180/7-7-1994 απόφαση του Υπουργείου Οικονομικών, με την οποία έγινε δεκτή η αριθμ. 152/4-3-1994 γνωμοδότηση του ΝΣΚ ορίζεται ότι: «... Η με το άρθρο 8 του ΝΔ. 1297/1972 ανατεθειμένη στην επιτροπή του άρθρου 9 του Ν. 2190/1920 αποτίμηση των εις είδος εισφορών, προς δημιουργούμενη κατ'εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων επιχείρηση, είναι δεσμευτική για την φορολογική αρχή μόνο κατά την έρευνα της συνδρομής των προϋποθέσεων αναγνωρίσεως των παρεχόμενων με τις διατάξεις αυτές φορολογικών πλεονεκτημάτων, μεταξύ των οποίων και η απαλλαγή από το φόρο μεταβιβάσεως ακινήτων σε περίπτωση εισφοράς ακινήτων (ΣτΕ 2675/1983-975/1988). Αντιθέτως ως προς τον προσδιορισμό της αξίας εισενεχθέντος κατά τις διατάξεις αυτές ακινήτου, επί της οποίας θα υπολογιστεί, σε περίπτωση που οφείλεται, ο φόρος μεταβιβάσεως ακινήτων, η εν λόγω έκθεση εκτιμήσεως (άρθρου 8 ΝΔ. 1297/1972) συνεκτιμάται απλώς με τα άλλα συγκριτικά στοιχεία και δεν είναι υποχρεωτικός για τη φορολογική αρχή ο καθορισμός της αξίας του ακινήτου στο ποσό που καθόρισε η εν λόγω επιτροπή, διότι τέτοιος περιορισμός δεν προκύπτει εκ των ανωτέρω ή άλλης διατάξεως (ΣτΕ 4111/1984-1497/1989-168/1990).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση η αξία επί της οποίας χορηγήθηκε η εν λόγω απαλλαγή, όπως αναγράφεται στην αριθμ.-2005 υποβληθείσα δήλωση φόρου μεταβίβασης, ανέρχεται στο ποσό των **926.590,00€** (ως αξία του μεταβιβαζόμενου ακινήτου και ως τίμημα) και ταυτίζεται εν προκειμένω με την προσδιορισθείσα αξία της Επιτροπής του άρθρου 9 Ν. 2190/1920 για το εν λόγω ακίνητο, είναι δε μεγαλύτερη από την αντικειμενική αξία του ακινήτου, που ανέρχεται στο ποσό των 696.948,64€, αποτελεί την φορολογητέα αξία επί της οποίας θα υπολογιστεί ο αναλογούν φόρος μεταβίβασης ακινήτου.

Επειδή, ως έχει υποστηριχθεί από τη θεωρία αλλά υπερθεματίζει η νομολογία (ΣτΕ 168/1990, ΣτΕ 1497/1989), κατά την εισφορά των ακινήτων, η εκτίμηση της επιτροπής του άρθρου 9 του Ν. 2190/1920 είναι δεσμευτική για τον αρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις απαλλαγής. Σε περίπτωση όμως που οφείλεται φόρος μεταβίβασης κατά την εισφορά των ακινήτων, η εν λόγω έκθεση εκτίμησης συνεκτιμάται απλώς με τα άλλα συγκριτικά στοιχεία και δεν είναι υποχρεωτικός ο προσδιορισμός της αξίας των εισφερθέντων ακινήτων με βάση την εκτίμηση της επιτροπής.

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

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

Επειδή, το άρθρο 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. Οι τιμές εκκίνησης αυξάνονται ή μειώνονται ποσοστιαία, ανάλογα με τους παράγοντες που επηρεάζουν αυξητικά ή μειωτικά την αξία των ακινήτων, όπως για τα διαμερίσματα η παλαιότητα, η θέση στο οικοδομικό τετράγωνο ή στον όροφο της πολυκατοικίας... 3. Κατ' εξαίρεση, σε περίπτωση που στο μεταβιβαστικό συμβόλαιο αναγράφεται τίμημα μεγαλύτερο της αξίας που προκύπτει με την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου, ο φόρος μεταβίβασης υπολογίζεται με βάση το τίμημα αυτό».

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

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

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

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

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

Επειδή, όπως υποστηρίζεται από τη θεωρία (βλ. Ιωάννη Φωτόπουλο, Η φορολογία Μεταβίβασης Ακινήτων, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα, 1999, σελ.313), αν ο φορολογικός έλεγχος διαπιστώσει ανακρίβεια των προσδιοριστικών της αξίας στοιχείων που δήλωσε ο υπόχρεος, η φορολογούσα αρχή, με σχετική πράξη της καταλογίζει στον υπόχρεο αφενός τον κύριο φόρο, την πληρωμή του οποίου θα διέφευγε, και αφετέρου πρόσθετο φόρο ανακρίβειας. Η διοίκηση, επομένως, περιορίζεται πάντοτε στην είσπραξη του φόρου που αναλογεί στην αντικειμενική αξία ή στο τυχόν μεγαλύτερο από αυτή τίμημα που δηλώνεται και δεν έχει δικαίωμα να ζητήσει επιπλέον φόρο στις περιπτώσεις που κατά τη γνώμη της η αγοραία αξία είναι μεγαλύτερη από την αντικειμενική ή από το τίμημα που έχει δηλωθεί.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

➤ Η ανώνυμη εταιρία, βάσει της υπ' αρ./2003 οικοδομικής άδειας, ανήγειρε επί του μισθωμένου αγροτεμαχίου, έκτασης 15.190 τ.μ. στην κτηματική περιοχή, επαγγελματική αποθήκη συνολικού εμβαδού 2.094,48 τ.μ.

- Η ανωτέρω απορροφώσα εταιρία, κατά την πρώτη διαχειριστική περίοδο λειτουργίας της, καταχώρησε στα βιβλία της και ειδικότερα στον λογαριασμό 11.00 «Κτίρια - Εγκαταστάσεις» το κόστος κατασκευής και διαμόρφωσης του εν λόγω κτίσματος, διενεργώντας αποσβέσεις. Κατά τη χρήση 2005, συνεπεία της απορροφήσεως της ατομικής επιχείρησης, καταχώρησε στα βιβλία της, και συγκεκριμένα στο λογαριασμό 10.00 «Γήπεδα και Οικόπεδα» την αξία του αγροτεμαχίου, ως προσδιορίστηκε από την αρμόδια επιτροπή του άρθρου 9 του Ν. 2190/1920 εκ 926.590,00 €
- Η απορροφούμενη εταιρία, στην απογραφή και τον ισολογισμό της με ημερομηνία-2005, έχει καταχωρημένο μόνο το ως άνω αγροτεμάχιο
- Η Επιτροπή του άρθρου 9 του Ν. 2190/1920, με την από-2005 έκθεσή της, λαμβάνοντας υπόψη τις αντικειμενικές και πραγματικές αξίες της περιοχής, ως και την υπ' αρ. 109/10-12-2004 πράξη του Μονομελούς Πρωτοδικείου (ορισμός τιμής ανά τ.μ. ιδιοκτησιών στην επαρχιακή οδό) εκτίμησε το εν λόγω αγροτεμάχιο προς 61 €/τ.μ., ήτοι σε 15.190 τ.μ. x 61 € = 926.590,00 €.
- Στην υπ' αρ.-2005 δήλωση μεταβίβασης ακινήτων, που υπεβλήθη στη Δ.Ο.Υ., καθόσον το κτίσμα αποτελεί συστατικό του εδάφους, δεν μπορεί να αποχωριστεί από αυτό και δεν μπορεί να είναι χωριστό αντικείμενο κυριότητας ή άλλου εμπράγματος δικαιώματος, ως εισφερθέν λόγω συγχώνευσης ακίνητο, ορθώς ορίζεται το αγροτεμάχιο μετά του επ' αυτού κτίσματος, με δηλωθείσα αξία κτίσματος ως αντικειμενική αξία (έντυπο Κ4-ειδικά κτίρια) εκ 673.095,36 € και δηλωθείσα αξία αγροτεμαχίου εκ 253.494,64 € μεγαλύτερης της αντικειμενικής αξίας (έντυπο ΑΑ-γης) εκ 23.126,88 €, δη συνολική δηλωθείσα αξία εισφερθέντος ακινήτου εκ 926.590,00 €.
- Μετά τη διαπίστωση μη τήρησης των προϋποθέσεων για την απαλλαγή του εισφερθέντος ακινήτου από το φόρο μεταβίβασης και την άρση αυτής, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. προσδιόρισε την αντικειμενική αξία του αγροτεμαχίου σε 253.494,64 € και του κτίσματος (έντυπο Κ3-επαγγελματική στέγη) σε 594.375,94 €.
- Ωστόσο, ο έλεγχος προσδιόρισε τη φορολογητέα αξία, υποκείμενη σε Φ.Μ.Α., σε 1.599.685,36 €, λαμβάνοντας υπόψη α) ως αξία κτίσματος την αντικειμενική αξία αυτού, ως προσδιορίστηκε κατά την υποβολή της δήλωσης, δη με το έντυπο Κ4 ως βιοτεχνικό-βιομηχανικό κτίριο, δη εκ 673.095,36 € και β) ως αξία αγροτεμαχίου την εκτιμηθείσα από την επιτροπή του άρθρου 9 του Ν. 2190/1920 αξία, δη εκ 926.590,00 €, καίτοι η εκτίμηση της ανωτέρω επιτροπής – μετά την άρση της απαλλαγής – δεν ήταν πλέον δεσμευτική, αλλά απλώς μπορούσε να συνεκτιμηθεί μαζί με άλλα συγκριτικά στοιχεία.
- Στην κτηματική περιοχή της έχει εφαρμογή το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας του ακινήτου (αγροτεμαχίου και κτίσματος), και δεν τίθεται θέμα προσδιορισμού της αγοραίας αξίας βάσει συγκριτικών στοιχείων.
- Το επίμαχο κτίσμα δεν είναι βιομηχανικό ή βιοτεχνικό κτίριο, αλλά επαγγελματική αποθήκη, ως προκύπτει από την οικοδομική άδεια και από την έκθεση ελέγχου, λαμβανομένης εξάλλου υπόψη και της δραστηριότητας της απορροφώσας εταιρίας ως εμπορικής (εμπόριο ποτών, χυμών και αναψυκτικών).

➤ Βάσει των ανωτέρω, ο ορθός προσδιορισμός της φορολογητέας αξίας του εισφερθέντος λόγω συγχωνεύσεως ακινήτου έγκειται στην αξία του ακινήτου (αγροτεμαχίου και κτίσματος), ως δηλώθηκε στην υπ' αρ./2005 δήλωση Φ.Μ.Α., η οποία ταυτίζεται με την προσδιορισθείσα αξία της επιτροπής του αρ. 9 Ν. 2190/1920, δη στο ποσό των 926.590,00 €.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαμένου προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας της ακίνητης περιουσίας έχει νομικό έρεισμα και γίνεται εν μέρει αποδεκτός ως ουσία βάσιμος.

4. Ως προς τον ισχυρισμό περί εσφαμένης επιβολής πρόσθετου φόρου ανακρίβειας 120%

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

Επειδή, το άρθρο 6 παρ. 1 και 2 του ανωτέρω Ν.Δ. ορίζει ότι : «1. *Εν περιπτώσει μη τηρήσεως ... β) Των εν άρθρω 3 προϋποθέσεων, αίρονται αυτοδικαίως και υπό του παρόντος φορολογικάί απαλλαγαί...* 2. *Διά την βεβαίωσιν και καταβολήν των οφειλόμενων φόρων, τελών, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του προηγούμενου άρθρου*».

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

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

που δηλώθηκε και αυτής που προσδιορίστηκε με βάση το σύστημα των συγκριτικών στοιχείων δεν υπερβαίνει το είκοσι τοις εκατό (20%)».

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

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

- Βάσει δήλωσης, δεν προέκυψε φόρος μεταβίβασης ακινήτου, λόγω επίκλησης των διατάξεων του Ν.Δ. 1297/1972 περί απαλλαγής λόγω συγχώνευσης
- Βάσει ελέγχου, διαπιστώθηκε η μη πλήρωση των προϋποθέσεων χορήγησης της ως άνω απαλλαγής, και προσδιορίστηκε η φορολογητέα αξία του εισφερθέντος ακινήτου επί της οποίας επιβλήθηκε φόρος μεταβίβασης ακινήτου, δη κύριος φόρος καθώς και πρόσθετος φόρος, λόγω ανακριβούς δήλωσης, με τη διαφορά μεταξύ της αξίας που δηλώθηκε (926.590,00 €) και της τελικώς προσδιορισθείσας βάσει ελέγχου (1.599.685,36 €) να υπερβαίνει το 20% ($1.599.685,36 - 926.590,00 = 673.095,36 > 1.599.685,36 \times 20\% = 319.937,07$).
- Καίτοι, ορθώς επιβλήθηκε πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, σύμφωνα με το άρθρο 1 παρ. 4 του Ν. 2523/1997, ωστόσο υπολογίστηκε λανθασμένα σε 179.130,00 €, καθώς κακώς επιβλήθηκε επί του συνόλου του κυρίου φόρου προσαυξημένου με το δημοτικό φόρο 3% του Ν.Δ. 3033/1954, δη $144.927,18 + 4.347,82 = 149.275,00 \times 120\% = 179.130,00$, και όχι επί του αμιγούς κυρίου φόρου εκ 144.927,18 €, ως όφειλε, δη $144.927,18 \times 120\% = 173.912,62$.
- Παρά ταύτα, εφόσον εξ αρχής (ab initio) δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις του άρθρου 3 του Ν.Δ. 1297/1972, η προσφεύγουσα όφειλε, ως το άρθρο 6 σε συνδυασμό με το άρθρο 5 του εν λόγω Ν.Δ. ορίζουν, να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση φόρου μεταβίβασης ακινήτου, χωρίς την επίκληση της απαλλαγής από τον Φ.Μ.Α. λόγω συγχώνευσης, αλλά με τον υπολογισμό της αντικειμενικής αξίας του εισφερθέντος ακινήτου και την δηλωθείσα αξία, βάσει του άρθρου 7 του Ν. 1521/1950.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης επιβολής πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 120% τυγχάνει βασιμότητας, στο βαθμό που ο πρόσθετος φόρος υπολογίστηκε λανθασμένα από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. και εν μέρει γίνεται αποδεκτός.

Με βάση, δε, την παρούσα εισήγηση, επιβάλλεται πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής δήλωσης και όχι λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης.

5. Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής

Επειδή, το 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, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν*».

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 δήλωσης φόρου μεταβιβάσεως*».

Επειδή, το άρθρο 12 παρ. 7 του Ν. 3888/2010 ορίζει ότι : «*Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2011*».

Επειδή, το άρθρο 18 παρ. 2 του Ν. 4002/2011 ορίζει ότι : «*Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2012*».

Επειδή, το άρθρο 2 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, 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, στην υπό κρίση περίπτωση:

➤ Από τη Δ.Ο.Υ. εκδόθηκε η υπ'αρ.-2013 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της και διενεργήθηκε έλεγχος ορθής εφαρμογής διατάξεων Α.Ν. 1521/1950 περί φόρου μεταβίβασης ακινήτου, με ελεγχόμενη τη χρήση 2005, εντός της οποίας συντελέστηκε η επίμαχη συγχώνευση δι'

απορροφήσεως της ατομικής επιχείρησης του από την ανώνυμη εταιρία «.....».

➤ Έως την περαίωση του ελέγχου στις-2015 και την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Μ.Α. αλλά και την επίδοσή της μετά της σχετικής έκθεσης ελέγχου στην προσφεύγουσα στις-2015 το δικαίωμα του δημοσίου προς επιβολή φόρου και κοινοποίηση πράξεων δεν είχε παραγραφεί, βάσει των προαναφερθέντων διατάξεων.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής απορρίπτεται ως παρελκυστικός και αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της υπ' αρ. πρωτ.-2015 ενδικοφανούς προσφυγής της ανωνύμου εταιρίας «.....»-Α.Φ.Μ. και την τροποποίηση της προσβαλλόμενης υπ' αρ.-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτου της Δ.Ο.Υ., συγκεκριμένα ως προς τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας του εισφερθέντος λόγω συγχώνευσης σε αυτήν ακινήτου, με βάση το αντικειμενικό σύστημα, και την επιβολή πρόσθετου φόρου λόγω μη υποβολής δήλωσης και όχι λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης, ως κάτωθι:

	Δήλωσης	Ελέγχου	Διαφορά Δήλωσης-Ελέγχου	Απόφασης
Φορολογητέα αξία ακινήτου	926.590,00	1.599.685,36		926.590,00
Απαλλασσόμενη Αξία	926.590,00	0,00		0,00
Φορολογητέα αξία	0,00	1.599.685,36	1.599.685,36	926.590,00
Φόρος μεταβίβασης με συντ. 7%	0,00	1.050,00	1.050,00	1.050,00
Φόρος μεταβίβασης με συντ. 9%	0,00	143.877,18	143.877,18	82.043,10
Σύνολο κύριου φόρου	0,00	144.927,18	144.927,18	83.093,10
Δημοτικός φόρος 3%	0,00	4.347,82	4.347,82	2.492,79
Σύνολο	0,00	149.275,00	149.275,00	85.585,89
Πρόσθετος φόρος 120%	-	179.130,00	179.130,00	99.711,72
Σύνολο φόρου	0,00	328.405,00	328.405,00	185.297,61

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική περίοδος: 1/1/2015-31/12/2005

Κύριος Φόρος	85.585,89
Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής δήλωσης 120%	99.711,72
Σύνολο Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου	185.297,61

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, ΝΟΜΙΚΗΣ ΚΑΙ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

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).