



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 27/01/2020

Αριθμός απόφασης: 210

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 27/09/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, με έδρα επιχείρησης τον, κατά: α) της υπ' αριθμ. /2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, φορολογικής περιόδου 01/02/2017-31/12/2017 και β) της υπ' αριθμ. /2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-28/02/2018, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η επανεξέταση, καθώς και την από 31/07/2019 οικεία έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Πύργου.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Πύργου.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4.

Επί της από 27/09/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθμ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, φορολογικής περιόδου 01/02/2017-31/12/2017, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας χρεωστικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. ποσού 53.422,21 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 26.711,11 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **80.133,32 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2859/2000 και του ν. 4174/2013.

β) Με την υπ' αριθμ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-28/02/2018, αναπροσαρμόστηκε το πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. σε 304.018,07 ευρώ, αντί του ποσού 398.224,54 της δήλωσης, με αποτέλεσμα να προκύψει διαφορά υπολοίπου φόρου για επιστροφή 94.206,47 ευρώ.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία της από 31/07/2019 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Πύργου, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ./2018 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ., κατόπιν της με αριθμ. πρωτ./2018 αίτησης που υπέβαλε η προσφεύγουσα εταιρεία για επιστροφή Φ.Π.Α. ποσού 294.111,59 ευρώ πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. της περιόδου 01/02/2018-28/02/2018. Τα φορολογικά στοιχεία των οποίων ζητήθηκε η επιστροφή Φ.Π.Α. και περιλήφθηκαν στην παραπάνω αίτηση επιστροφής αφορούν εργασίες και υλικά οικοδομών, υδραυλικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων, πλακών δαπέδων, επιχρισμάτων και χρωματισμών, έχουν εκδοθεί στο όνομα της προσφεύγουσας και αφορούν το διάστημα 07/02/2017-28/02/2018.

Κατά τη διενέργεια του ελέγχου, ο οποίος επεκτάθηκε από 01/02/2018-28/02/2018 σε 01/02/2017-28/02/2018, λόγω μεταφοράς πιστωτικού υπολοίπου από προηγούμενες περιόδους, διαπιστώθηκε ότι οι ως άνω δαπάνες ανέγερσης ακινήτων για το διάστημα 07/02/2017 έως και 05/10/2017, οι οποίες έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία της, πραγματοποιήθηκαν σε ακίνητο (οικόπεδο 3.981,97 τμ), του οποίου δεν είχε την κυριότητα, ούτε της είχε παραχωρηθεί η χρήση του για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα (9) ετών. Ως εκ τούτου, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. σύμφωνα με τις οποίες: α) για τη φορολογική περίοδο 01/02/2017-31/12/2017 προέκυψε συνολικό ποσό για καταβολή 80.133,32 € (53.422,21 κύριος φόρος πλέον 26.711,11 πρόστιμο αρθ. 58^Α ν. 4174/2013), καθώς

βάσει των μηνιαίων περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. μηνών Αυγούστου, Σεπτεμβρίου και Οκτωβρίου 2017 είχε επιστραφεί ποσό 53.422,21 €, χωρίς έλεγχο κατόπιν αιτήματος της προσφεύγουσας επιχείρησης, με την περιοδική δήλωση του 10^{ου} μήνα του 2017, και β) το ποσό Φ.Π.Α. προς επιστροφή της φορολογικής περιόδου 01/01/2018-28/02/2018 διαμορφώθηκε από 294.111,59€ σε 199.905,12€.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθούν στο σύνολο τους οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, να αναγνωρισθεί ότι έχει δικαίωμα έκπτωσης για όλες τις επενδυτικές δαπάνες από 10/03/2017 έως και 31/12/2017 και να τροποποιηθεί ανάλογα ο προσδιορισμός Φ.Π.Α., άλλως να αναγνωρισθεί ότι έχει δικαίωμα έκπτωσης για όλες τις επενδυτικές δαπάνες από 29/05/2017 έως και 31/12/2017 και να τροποποιηθεί ανάλογα ο προσδιορισμός του Φ.Π.Α., ισχυριζόμενη τα κάτωθι:

- Παρά το Νόμο 2859/2000, και τα προσκομισθέντα από αυτήν στοιχεία σε απάντηση του Σημειώματος Διαπιστώσεων, η Φορολογική αρχή έκρινε ότι κατά το διάστημα από 07/02/2017 έως και 06/10/2017 δεν είχε την κυριότητα, νομή και κατοχή των ακινήτων, επί των οποίων διενεργήθηκαν δαπάνες ανέγερσης παγίων εγκαταστάσεων, καθώς η κυριότητα των επιδίκων ακινήτων αποκτήθηκε πράγματι από αυτήν την 06/10/2017, πλην όμως η νομή και η κατοχή αυτών και κατά συνέπεια και η χρήση κατά τρόπο μόνιμο και διαρκή και με χρόνο τουλάχιστον εννεαετίας, είχε αποκτηθεί προγενέστερα με τις έξης διακρίσεις:

α) Η χρήση και κατοχή των επιδίκων ακινήτων κατά το διάστημα από 10/03/2017 έως 29/05/2017 είχε αποκτηθεί από 10/03/2017 με την υπ' αριθμ./2017 συμβολαιογραφική πράξη μίσθωσης εννεαετούς διάρκειας της Συμ/φου

β) Η χρήση και κατοχή των επιδίκων ακινήτων κατά το διάστημα από 29/05/2017 έως 06/10/2017 είχε αποκτηθεί με την κατάρτιση της υπ' αριθμ./2017 πράξης της Συμ/φου-....., με την οποία μεταβιβάσθηκε σε αυτήν η κυριότητα, η νομή και η κατοχή, και κατά συνέπεια και η χρήση του ακινήτου κατά τρόπο μόνιμο και διαρκή (μεταβίβαση λόγω πώλησης).

γ) Η χρήση και κατοχή των επιδίκων ακινήτων κατά το διάστημα από 06/10/2017 έως 31/12/2017 είχε αποκτηθεί εξ αιτίας κτήσης και της κυριότητας αυτών με τη μεταγραφή του ανωτέρω συμβολαίου.

- Η Φορολογική Αρχή εσφαλμένα απέρριψε την προσκομισθείσα συμβολαιογραφική πράξη μίσθωσης ακινήτων, επικαλούμενη την πρόδηλη παραδρομή των ημερομηνιών της εννεαετούς μισθωτικής περιόδου, αγνοώντας τόσο τον τίτλο αυτής (ΜΙΣΘΩΣΗ 9 ΕΤΩΝ), όσο και τη ρητή αναφορά σε εννεαετή περίοδο μίσθωσης στο σώμα αυτής, και αρνούμενη να αποδεχτεί το πασίδηλο γεγονός ότι η μίσθωση αυτή δεν είχε λόγο να καταρτιστεί με διάρκεια οκτώ ετών και έντεκα μηνών, όπως ισχυρίζεται η Φορολογική Αρχή. Η παραδρομή της συντάκτριας Συμβολαιογράφου διαφαίνεται από τη λανθασμένη εξειδίκευση της λέξης «σήμερα», η οποία ενώ όφειλε να είναι η ημερομηνία σύνταξης του μισθωτηρίου συμβολαίου (10/03/2017), τελικά ήταν η 20/02/2017, ενώ η εννεαετής διάρκεια της μίσθωσης αυτής διαφαίνεται επίσης, παρά τις παραδρομές και από το εξειδικευθέν χρονικό διάστημα αυτής (από 10/02/2017 έως 09/02/2026)

στο κείμενο του σχετικού όρου, στο οποίο περιγράφεται εννεαετής διάρκεια.

- Η Φορολογική Αρχή εσφαλμένα απέρριψε ως χρόνο έναρξης της χρήσης και κατοχής των επιδίκων ακινήτων την 29/05/2017, ημερομηνία κατάρτισης της υπ' αριθμ./2017 πράξης απορρόφησης και μεταβίβασης των ακινήτων αυτών σε αυτήν, παρά το γεγονός ότι ρητά σε αυτήν αναφέρεται ότι από την υπογραφή αυτού « ...αποκαθιστά αυτήν την απορροφούσα Εταιρία τέλεια και αποκλειστική κυρία, νομέα και κάτοχο αμφοτέρων των ακινήτων αυτών, δυναμένη και δικαιούμενη όπως διακατέχει, νέμεται και διαθέτει εφεξής ως βούλεται αμφότερα τα μεταβιβαζόμενα ακίνητα.....» στο φύλλο 12 της υπ' αριθμ./2017 πράξης.

- Η Φορολογική Αρχή εσφαλμένα έκρινε ότι η συμβολαιογραφική μίσθωση δεν είναι νόμιμη, διότι δήθεν κατά το χρόνο σύνταξης αυτής η μισθώτρια εταιρία «.....» δεν είχε καταστεί κυρία αυτών λόγω ύπαρξης διαλυτικής αίρεσης, καθώς αφενός σε περίπτωση διαλυτικής αίρεσης τα αποτελέσματα της δικαιοπραξίας επέρχονται με την κατάρτιση αυτής και ανατρέπονται μόλις συμβεί το γεγονός που καλύπτει η διαλυτική αίρεση, και αφετέρου, σε κάθε περίπτωση κατά το χρόνο σύνταξης της πράξης μίσθωσης (...../2017), η διαλυτική αίρεση είχε αρθεί με τις υπ' αριθμ./2016 και/2017 πράξεις της Συμβολαιογράφου-.....

- Η Φορολογική Αρχή εσφαλμένα έκρινε ότι η ανωτέρω μίσθωση ήταν ανύπαρκτη, με την αιτιολογία ότι δεν αναφέρεται στην από Μάρτιο 2017 έκθεση ορκωτού ελεγκτή και ότι στη πράξη απορρόφησης δε γίνεται μνεία της ύπαρξης απαίτησης από μισθώματα σε βάρος της, καθώς αφενός κατά το χρόνο σύνταξης της έκθεσης του ορκωτού ελεγκτή (28-2-2017), δεν είχε καταρτιστεί η μίσθωση των ακινήτων, ώστε να αναφερθεί αυτή, αφετέρου η μη αναγραφή των επιδίκων ακινήτων, ως ήδη μισθωμένων στην υπ' αριθμ./2017 πράξη απορρόφησης και μεταβίβασης των ακινήτων αυτών σε αυτήν οφείλεται στην απόσβεση της έννομης αυτής μισθωτικής σχέσης, λόγω σύγχυσης στο αυτό πρόσωπο της εκμισθώτριας και της μισθώτριας που περιγράφονται στην υπ' αριθμ./2017 πράξη μίσθωσης

Επειδή, στις διατάξεις του ν. 2190/1920, όπως ίσχυε, ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 68

2. Συγχώνευση με απορρόφηση είναι πράξη με την οποία μία ή περισσότερες ανώνυμες εταιρείες (απορροφούμενες), οι οποίες λύνονται χωρίς να ακολουθήσει εκκαθάριση, μεταβιβάζουν σε άλλη υφιστάμενη ανώνυμη εταιρεία (απορροφούσα) το σύνολο της περιουσίας τους (ενεργητικό και παθητικό) έναντι απόδοσης στους μετόχους τους μετοχών εκδιδόμενων από την απορροφούσα εταιρεία και, ενδεχομένως καταβολής ενός χρηματικού ποσού σε μετρητά προς συμψηφισμό μετοχών τις οποίες δικαιούνται.....

Άρθρο 69 Σχέδιο σύμβασης συγχώνευσης

1. Τα Διοικητικά Συμβούλια των εταιρειών που συγχωνεύονται καταρτίζουν εγγράφως σχέδιο σύμβασης συγχώνευσης

2. Το σχέδιο σύμβασης συγχώνευσης περιέχει τουλάχιστον τα ακόλουθα στοιχεία:

- α) Την ειδικότερη μορφή, την επωνυμία και την έδρα των εταιρειών που συγχωνεύονται, καθώς και τον αριθμό μητρώου τους.
- β) Τη σχέση ανταλλαγής των μετόχων και, ενδεχομένως, το ύψος του χρηματικού ποσού μετρητών που προβλέπει το άρθρο 68.
- γ) Τις διατυπώσεις παράδοσης των νέων μετόχων που εκδίδει η απορροφούσα εταιρεία.
- δ) Την ημερομηνία από την οποία οι μετοχές, που παραδίδονται στους μετόχους της ή των απορροφούμενων εταιρειών, παρέχουν δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη της απορροφούσας εταιρείας, καθώς και κάθε ειδικό όρο σχετικό με το δικαίωμα αυτό.
- ε) Την ημερομηνία από την οποία οι πράξεις της ή των απορροφούμενων εταιρειών θεωρούνται, από λογιστική άποψη, ότι γίνονται για λογαριασμό της απορροφούσας εταιρείας και την τύχη των οικονομικών αποτελεσμάτων της ή των απορροφούμενων εταιρειών, που θα προκύψουν από την ημερομηνία αυτή μέχρι την ημερομηνία ολοκλήρωσης της συγχώνευσης όπως προβλέπεται στα άρθρα 74 και 75.
- στ) Τα δικαιώματα που εξασφαλίζει η απορροφούσα εταιρεία στους μετόχους που έχουν ειδικά δικαιώματα στην ή στις απορροφούμενες εταιρείες, καθώς και στους κατόχους άλλων τίτλων, πλην μετόχων, ή τα μέτρα που προτείνονται γι' αυτούς.
- ζ) Όλα τα ιδιαίτερα πλεονεκτήματά που, ενδεχομένως παρέχονται στα Μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου και στους τακτικούς ελεγκτές των συγχωνευόμενων εταιρειών

.....

Άρθρο 71 Εκτίμηση στοιχείων συγχωνευόμενων εταιρειών

1. Για την εκτίμηση των περιουσιακών στοιχείων των συγχωνευόμενων εταιρειών συντάσσεται έκθεση προς τη γενική συνέλευση των μετόχων των εταιρειών αυτών, από επιτροπή εμπειρογνομόνων ή την επιτροπή της παραγράφου 1 ή τα πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 9. Τα πρόσωπα αυτά, που ορίζονται μετά από κοινή αίτηση ή συμφωνία των συγχωνευόμενων εταιρειών, εξετάζουν επίσης και τους όρους που περιλαμβάνονται στο σχέδιο σύμβασης συγχώνευσης.....

Άρθρο 72 Απόφαση γενικής συνέλευσης

1. Για τη συγχώνευση απαιτείται απόφαση της Γενικής Συνέλευσης καθεμιάς από τις συγχωνευόμενες εταιρείες. Η απόφαση αυτή αφορά την έγκριση του σχεδίου σύμβασης συγχώνευσης και, κατά περίπτωση τις τροποποιήσεις του καταστατικού που απαιτούνται για την πραγματοποίηση της συγχώνευσης.

.....

Άρθρο 74

1. Οι αποφάσεις των γενικών συνελεύσεων για τη συγχώνευση, που λαμβάνονται σύμφωνα με το άρθρο 72, μαζί με τη σχετική σύμβαση, η οποία καταρτίζεται με συμβολαιογραφικό έγγραφο, υποβάλλονται, μετά από έγκριση του Υπουργού Ανάπτυξης, Ανταγωνιστικότητας και Ναυτιλίας, στις διατυπώσεις δημοσιότητας του άρθρου 7β για καθεμία από τις συγχωνευόμενες εταιρείες.

2. Η έγκριση που προβλέπεται από την προηγούμενη παράγραφο 1 παρέχεται μόνο αφού εξακριβωθεί η ύπαρξη και η νομιμότητα όλων των πράξεων και διατυπώσεων που επιβάλλει ο παρών νόμος στις συγχωνευόμενες εταιρείες για την πραγματοποίηση της συγχώνευσης.

Άρθρο 75 Αποτελέσματα της συγχώνευσης

1. Από την καταχώρηση, στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών, της εγκριτικής απόφασης της συγχώνευσης, που προβλέπεται από το άρθρο 74, επέρχονται αυτοδίκαια και ταυτόχρονα χωρίς καμιά άλλη διατύπωση, τόσο για τις συγχωνευόμενες εταιρείες όσο και έναντι των τρίτων, τα ακόλουθα αποτελέσματα:

α) Η απορροφούσα εταιρεία υποκαθίσταται στο σύνολο των δικαιωμάτων και των υποχρεώσεων της ή των απορροφούμενων εταιρειών, περιλαμβανομένων των διοικητικών αδειών που έχουν εκδοθεί υπέρ της ή των απορροφούμενων εταιρειών και η μεταβίβαση αυτή εξομοιώνεται με καθολική διαδοχή.

β) Οι μέτοχοι της ή των απορροφούμενων εταιρειών γίνονται μέτοχοι της απορροφούσας εταιρείας.

γ) Η απορροφούμενη ή οι απορροφούμενες εταιρείες παύουν να υπάρχουν.».

Επειδή, στις διατάξεις του **ν. 1297/1972**, όπως ίσχυε, ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 1.

Οι διατάξεις του παρόντος εφαρμόζονται επί συγχωνεύσεως ή μετατροπής επιχειρήσεων, οποιασδήποτε μορφής, σε ανώνυμη εταιρεία ή προς το σκοπό ίδρυσης ανώνυμης εταιρείας, καθώς και επί συγχωνεύσεως ή μετατροπής επιχειρήσεων, οποιασδήποτε μορφής, εφόσον σε αυτές δεν περιλαμβάνεται ανώνυμη εταιρεία, σε εταιρεία περιορισμένης ευθύνης ή προς το σκοπό ίδρυσης εταιρείας περιορισμένης ευθύνης.

Άρθρο 3.

1. Η κατά το άρθρον 1 του παρόντος σύμβασις περί συγχωνεύσεως ή μετατροπής, η εισφορά και μεταβίβασις των περιουσιακών στοιχείων των συγχωνευομένων ή μετατρεπομένων επιχειρήσεων, πάσα σχετική πράξις ή συμφωνία αφορώσα την εισφοράν ή μεταβίβασιν στοιχείων ενεργητικού ή παθητικού ή άλλων δικαιωμάτων και υποχρεώσεων, ως και παντός εμπραγμάτου δικαιώματος, αι αποφάσεις των κατά νόμον οργάνων των συγχωνευομένων ή μετατρεπομένων εταιρειών και πάσα άλλη συμφωνία απαιτούμενη δια την συγχωνεύσιν ή μετατροπή ή την σύστασιν της νέας εταιρείας, ή δημοσίευσις αυτώ εν των Δελτίω Ανωνύμων Εταιρειών της Εφημερίδος της Κυβερνήσεως και η μεταγραφή των σχετικών πράξεων απαλλάσσονται παντός φόρου, τέλους χαρτοσήμου, ή οιοδήποτε ετέρου τέλους υπέρ του Δημοσίου, ως και εισφοράς ή δικαιώματος υπέρ οιοδήποτε τρίτου. Προκειμένου περί ακινήτων ανηκόντων και χρησιμοποιουμένων από την συγχωνευομένην ή μετατρεπομένην επιχείρησιν και εισφερομένων εις την συγχωνεύουσαν ή την συνιστωμένην εταιρείαν, η απαλλαγή από του φόρου μεταβιβάσεως χωρεί υπό την προϋπόθεσιν ότι τα εισφερόμενα ακίνητα θα χρησιμοποιηθούν δια τας ανάγκας της συγχωνευούσης ή της συνιστωμένης εταιρείας τουλάχιστον επί μίαν πενταετίαν από της συγχωνεύσεως ή μετατροπής. Η ανωτέρω απαλλαγή από του φόρου μεταβιβάσεως ακινήτων περιλαμβάνει και την περίπτωσιν ην το εισφερόμενον εις την συγχωνεύουσαν ή την συνιστωμένην εταιρείαν ακίνητον, είχε εισφερθή κατά χρήσιν εις την συγχωνευομένην ή μετατρεπομένην εταιρείαν και αποδεδειγμένως είχε

χρησιμοποιηθή δια τας ανάγκας αυτής επί μίαν πενταετίαν προ της συγχωνεύσεως ή της μετατροπής αυτής, υπό την προϋπόθεσιν ότι θα χρησιμοποιηθή δια τας ανάγκας της συγχωνεύσεως ή της συνιστωμένης εταιρείας τουλάχιστον επί μίαν πενταετίαν από της συγχωνεύσεως ή μετατροπής.

Κατά την διάρκεια της πενταετίας επιτρέπεται όπως η συγχωνεύουσα ή συνιστωμένη εταιρεία, υπό την προϋπόθεσιν, ότι δεν μεταβάλλεται το κύριον αντικείμενον των εργασιών της:

α. Εκμισθώνη τα ακίνητα.

β. Εκποιή τα συνεπεία της συγχωνεύσεως ή μετατροπής αποκτώμενα ακίνητα, υπό την προϋπόθεσιν ότι το προϊόν της εκποιήσεως θα χρησιμοποιηθή εντός προθεσμίας δύο (2) ετών από της εκποιήσεως δια την απόκτησιν ακινήτων ή ετέρων καινουργών παγίων περιουσιακών στοιχείων, ίσης τουλάχιστον αξίας, τα οποία θα εξυπηρετούν τας ανάγκας της επιχειρήσεως, ή δι' εξόφλησιν, οφειλών εκ δανείων και πιστώσεων προς τραπεζικά Ιδρύματα, φορολογικών υποχρεώσεων προς το Δημόσιον, ως και ασφαλιστικών εισφορών προς Ασφαλιστικά Ιδρύματα και Ταμεία, υφισταμένων κατά την εκποίησιν των ακινήτων.

Τα εδάφια δεύτερο έως και έκτο της παρούσας παραγράφου δεν εφαρμόζονται για τα ακίνητα που ανήκουν σε μετατρεπόμενες επιχειρήσεις με κύριο αντικείμενο εργασιών την κατασκευή ή εκμετάλλευση ακινήτων.

Άρθρο 8

Η αποτίμησις της αξίας των εισφερομένων εις είδος, κατά τας διατάξεις του παρόντος, περιουσιακών στοιχείων εις ανώνυμον εταιρείαν περιωρισμένης ευθύνης, ενεργείται υπό της επιτροπής του άρθρου 9 του Ν. [2190/1920](#), ως ούτος εκωδικοποιήθη δια του Β. Διατάγματος 174/1963.

Άρθρο 12

Αι διατάξεις του παρόντος νόμου δεν εφαρμόζονται επί επιχειρήσεων των οποίων το αντικείμενον των εργασιών είναι κατά κύριον λόγον η κατασκευή ή εκμετάλλευσις πάσης φύσεως ακινήτων, πλην των ξενοδοχειακών τοιούτων.

Αντίθετα, οι διατάξεις του παρόντος εφαρμόζονται στη συγχώνευση ανωνύμων εταιριών με απορρόφηση, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 68 και επόμενα του Κ.Ν. [2190/1920](#), όταν το αντικείμενο των εργασιών της απορροφώσας είναι κατά κύριο λόγο η κατασκευή ή εκμετάλλευση πάσης φύσεως ακινήτων και με την προϋπόθεση ότι το αντικείμενο εργασιών της απορροφουμένης δεν εμπίπτει σε κάποιο από αυτά τα αντικείμενα.»

Επειδή, εν προκειμένω, μεταξύ της προσφεύγουσας εταιρείας και της εταιρείας «.....», προκειμένου η τελευταία να απορροφηθεί από την προσφεύγουσα σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 1297/1972, καταρτίστηκε το από 10/03/2017 σχέδιο σύμβασης απορρόφησης, το οποίο εγκρίθηκε με την υπ' αριθμ./2017 απόφαση της Γενικής Συνέλευσης των μετόχων της προσφεύγουσας και την υπ' αριθμ./2017 απόφαση της Γενικής Συνέλευσης των μετόχων της εταιρίας «.....». Στη συνέχεια, οι ως άνω αποφάσεις της Γενικής Συνέλευσης των μετόχων των δύο εταιρειών, μαζί με τη σχετική σύμβαση, η οποία καταρτίστηκε με το υπ' αριθμ./2017 συμβολαιογραφικό έγγραφο της

Συμβολαιογράφου , υποβλήθηκε για έγκριση από τον Υπουργό Ανάπτυξης, Ανταγωνιστικότητας και Ναυτιλίας. Σύμφωνα με την από 06/10/2017 και με αριθμ. πρωτ. /..... απόφαση της Περιφέρειας Ιόνιων Νήσων – Περιφερειακή Ενότητα – Γενική Διεύθυνση Ανάπτυξης - Διεύθυνση Ανάπτυξης – Τμήμα Εμπορίου, εγκρίθηκε η συγχώνευση της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», με έδρα τη με αριθμ. ΓΕΜΗ και ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Ζακύνθου, με την προσφεύγουσα ανώνυμη εταιρεία με την επωνυμία «.....», με έδρα τη με αριθμ. ΓΕΜΗ και ΑΦΜ Δ.Ο.Υ. Ζακύνθου, με απορρόφηση της πρώτης από τη δεύτερη, σύμφωνα με την ως άνω συμβολαιογραφική πράξη, τις από 22/05/2017 αποφάσεις των έκτακτων καθολικών Γενικών Συνελεύσεων των ανωτέρω εταιριών και την από 03/03/2017 έκθεση εκτίμησης των ορκωτών-ελεγκτών και της αξίας των περιουσιακών στοιχείων της απορροφούμενης εταιρείας κατά την 28/02/2017. Η παραπάνω έγκριση καταχωρήθηκε την ίδια ημερομηνία **06/10/2017** στο Γενικό Εμπορικό Μητρώο, όπως προκύπτει με τις με αριθμ. πρωτ. /2017 και /2017 ανακοινώσεις του Τμήματος Μητρώου/Υπηρεσία Γ.Ε.ΜΗ., οπότε και επήρθαν τα αποτελέσματα της συγχώνευσης των εταιρειών.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **ν. 2859/2000**, όπως ίσχυε για την κρινόμενη περίοδο:

«Άρθρο 32 Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου

1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 36,

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,

γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,

δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κ.Β.Σ.,

ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ΄ της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου.

2. Σε περίπτωση καταβολής του φόρου από τον υπόχρεο, για τον οποίο προβλέπουν οι διατάξεις των περιπτώσεων β΄, γ΄ και δ΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 35, το δικαίωμα έκπτωσης μπορεί να ασκηθεί, εφόσον αυτός κατέχει δικαιολογητικά σχετικά με την πραγματοποίηση της φορολογητέας

πράξης από τον εγκαταστημένο στο εξωτερικό υποκείμενο στο φόρο και αποδεικτικό καταβολής του φόρου.

3. Όταν το ποσό της έκπτωσης είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο στην ίδια περίοδο, η επιπλέον διαφορά μεταφέρεται για έκπτωση σε επόμενη περίοδο ή επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων.

Άρθρο 34 Επιστροφή του φόρου

1. Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον:

α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξ αρχής αχρεώστητα ή

β) το αχρεώστητο προκύπτει από επιγενόμενο λόγο στις κάτωθι περιπτώσεις:

i) προκύπτει ως πιστωτικό υπόλοιπο το οποίο δεν μεταφέρεται σε επόμενη περίοδο για έκπτωση ή σε περίπτωση μεταφοράς του η έκπτωση δεν κατέστη δυνατή ή

ii) αφορά πράξεις, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 30, καθώς και πράξεις για τις οποίες με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών προβλέπεται αναστολή καταβολής του φόρου ή οφείλεται σε διαφορά συντελεστών εκροών- εισροών ή

iii) αφορά αγαθά επένδυσης, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33.»

Επειδή με την **ΠΟΛ. 1006/1992** δόθηκαν διευκρινίσεις για το δικαίωμα έκπτωσης ή επιστροφής του ΦΠΑ που βαρύνει τα ακίνητα ή άλλου είδους κατασκευές που κατασκευάζονται από μια επιχείρηση σε ακίνητο που ανήκει κατά κυριότητα σε τρίτους αλλά έχει παραχωρηθεί σ' αυτήν η χρήση του, όπου αναφέρεται:

«.....Σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές θεωρούνται ως επενδυτικά αγαθά, εκτός των άλλων και τα κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές που κατασκευάζονται από υποκείμενη στο φόρο επιχείρηση, που ενεργεί φορολογητέες ή αφορολόγητες πράξεις με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών της, σε ακίνητο που δεν ανήκει κατά κυριότητα σ' αυτήν, πλην όμως έχει τη χρήση του ακινήτου αυτού με οποιαδήποτε έννομη σχέση, (μίσθωση, παραχώρηση της χρήσης, χρησικτησία κ.λπ.) για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα (9) χρόνων.

Η παραχώρηση της χρήσης και η χρονική διάρκεια αυτής (των εννέα χρόνων), θα αποδεικνύονται με ιδιωτικό συμφωνητικό το οποίο θα πρέπει να φέρει βεβαία χρονολογία, ή με συμβολαιογραφική πράξη ή με το καταστατικό εταιρείας, όταν παραχωρείται η χρήση ακινήτου από το μέλος στο νομικό πρόσωπο που συμμετέχει.....»

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα εταιρεία με τη με αριθμ. πρωτ./2018 αίτησή της αιτήθηκε την επιστροφή Φ.Π.Α. ποσού 294.111,59 ευρώ. Τα φορολογικά στοιχεία των οποίων ζητήθηκε η επιστροφή Φ.Π.Α. έχουν εκδοθεί στο όνομα της προσφεύγουσας, έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία της και αφορούν αγαθά που χρησιμοποιήθηκαν για την πραγματοποίηση επένδυσης και συγκεκριμένα ανέγερσης ακινήτου επί οικοπέδου 3.981,97 τ.μ.

Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι το παραπάνω οικόπεδο αποκτήθηκε από την προσφεύγουσα κατά πλήρη κυριότητα, νομή και κατοχή στις 06/10/2017, ενώ κατά το προηγούμενο χρονικό διάστημα δεν κατείχε ούτε της είχε παραχωρηθεί το οικόπεδο βάσει οποιασδήποτε άλλης έννομης σχέσης η οποία να είναι διάρκειας τουλάχιστον εννέα (9) ετών, καθώς δεν αναγνώρισε την αποδεικτική

δύναμη του από 10-03-2017 και με αριθ. συμβολαίου μίσθωσης, της Συμβ/φου
.....

Συνεπώς, ο έλεγχος έκρινε ότι δεν παρέχεται στην προσφεύγουσα δικαίωμα έκπτωσης (κατ' επέκταση και επιστροφής) του Φ.Π.Α. που αναλογεί στις δαπάνες ανέγερσης, σύμφωνα με τα εκδοθέντα παραστατικά στο όνομα της προσφεύγουσας που πραγματοποιήθηκαν στο εν λόγω οικόπεδο από τις 07/02/2017 έως την 06/10/2017, ημερομηνία κατά την οποία ολοκληρώθηκε η συγχώνευση της προσφεύγουσας με την εταιρεία «.....» (στην οποία άνηκε το ακίνητο έως και την 05/10/2017).

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι πρέπει να της αναγνωριστεί το δικαίωμα έκπτωσης των επενδυτικών δαπανών από 10/03/2017 έως 31/12/2017, καθώς η χρήση και κατοχή των επιδίκων ακινήτων της είχε παραχωρηθεί από 10/03/2017 με την υπ' αριθμ./2017 συμβολαιογραφική πράξη μίσθωσης εννεαετούς διάρκειας της Συμβολαιογράφου
.....

Επειδή προς απόδειξη του ισχυρισμού της προσκόμισε, τόσο σε απάντηση του σημειώματος διαπιστώσεων του ελέγχου όσο και με την ενδικοφανή της προσφυγή, αντίγραφο της παραπάνω συμβολαιογραφικής πράξης μίσθωσης εννεαετούς διάρκειας, της Συμβολαιογράφου
..... (στη Δ.Ε.Δ. συνυποβλήθηκε με την ενδικοφανή προσφυγή φωτοαντίγραφο αυτής).

Επειδή, ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του το από 10-3-2017 συμφωνητικό μίσθωσης, διότι σύμφωνα με την κρίση του, αυτό συντάχθηκε σε ημερομηνία προγενέστερη της απόκτησης των ακινήτων από την απορροφώμενη εταιρεία «.....» καθώς, σύμφωνα με τα συμβόλαια αγοράς, τελούσαν υπό την διαλυτική αίρεση της αποπληρωμής του τιμήματος. Ωστόσο, στα ως άνω συμβόλαια δεν υφίσταται αναβλητική αλλά διαλυτική αίρεση του άρθρου 202 του Α.Κ. και στην περίπτωση αυτή τα έννομα αποτελέσματα της δικαιοπραξίας επέρχονται άμεσα αλλά μπορούν να ανατραπούν (όχι αναβληθούν) μόνο αν επερχόταν το γεγονός της μη εξόφλησης του τιμήματος, που εν προκειμένω δεν επήλθε και η δικαιοπραξία δεν ανεστράφη.

Επειδή, επίσης, σύμφωνα και με τις απόψεις της Δ.Ο.Υ., στην προσκομιζόμενη φωτοτυπία της συμβολαιογραφικής πράξης εννεαετούς μίσθωσης με αριθμ./2017, διαπιστώθηκε ότι στο 6^ο φύλλο αυτής προσαρτήθηκαν οι με Α/Α και/2017 υπεύθυνες δηλώσεις του
....., νομίμου εκπροσώπου της «.....», οι οποίες είχαν υπογραφεί στις 15/05/2017, δηλαδή σε ημερομηνία μεταγενέστερη της υπογραφής της ως άνω πράξης (στο ίδιο φύλλο) που έλαβε χώρα στις 10/03/2017, οι οποίες αφορούσαν τη δήλωση μεταβίβασης ακινήτου και ως εκ τούτου θεώρησε το συμβόλαιο ως μεταγενέστερα συνταχθέν.

Επειδή η συμβολαιογραφική πράξη έχει το χαρακτήρα του δημόσιου εγγράφου σύμφωνα με το άρθρο 438 του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας, το οποίο θεωρεί ως δημόσια έγγραφα αυτά που «έχουν συνταχθεί από δημόσιο υπάλληλο ή λειτουργό ή πρόσωπο που ασκεί δημόσια υπηρεσία ή λειτουργία». Ως δημόσιο έγγραφο η συμβολαιογραφική πράξη φέρει βεβαία χρονολογία και παρέχει πλήρη αποδεικτική δύναμη έναντι πάντων, για όσα αναφέρονται στην πράξη αυτή ότι υπέπεσαν στην άμεση αντίληψη του συμβολαιογράφου.

Σύμφωνα με το άρθρο 904 του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας το συμβολαιογραφικό έγγραφο είναι τίτλος εκτελεστός, εξομοιωμένο στο σημείο αυτό με τις τελεσίδικες δικαστικές αποφάσεις.

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 14 του ν. 2830/2000** (Κώδικας Συμβολαιογράφων), ορίζεται ότι: «**Ο συμβολαιογράφος τηρεί βιβλίο (ευρετήριο) στο οποίο καταχωρίζονται αμέσως μετά την υπογραφή τους με αύξοντα αριθμό όλα τα συντασσόμενα έγγραφα. Ο αύξων αριθμός σημειώνεται και στο πρωτότυπο του αντίστοιχου εγγράφου. Αναγράφονται επίσης σε αυτό η χρονολογία υπογραφής της πράξης, το ονοματεπώνυμο και το επάγγελμα των δικαιοπρακτούντων, το αντικείμενο της πράξης και τα ποσά των τελών και δικαιωμάτων.**

Στην τελευταία στήλη κάθε καταχώρησης υπογράφουν οι εμφανισθέντες αν η πράξη υπογράφηκε στο γραφείο του συμβολαιογράφου.

Το βιβλίο αυτό αριθμείται κατά σελίδες και θεωρείται από τον ειρηνοδίκη.».

Επειδή, σύμφωνα με το προσκομισθέν συμβόλαιο μίσθωσης των ακινήτων, η εταιρεία «.....» είχε στην πλήρη κυριότητά της τα ακίνητα που εκμίσθωσε στην προσφεύγουσα εταιρεία.

Επειδή, επιπλέον, σύμφωνα με τη με αριθμ. πρωτ./2019 βεβαίωση του Τμήματος Έκδοσης Αδειών Δόμησης της Διεύθυνσης Υπηρεσίας Δόμησης του Δήμου, στο φάκελο της Οικοδομικής Άδειας (Άδειας Δόμησης) με αριθμό/2017 και την αναθεώρηση αυτής με αριθμ. πρωτ./2017, που βρίσκεται στο αρχείο της παραπάνω Υπηρεσίας, υπάρχει ιδιωτικό συμφωνητικό μίσθωσης ακινήτου με αριθμό/2017 της Συμβολαιογράφου, από την εταιρεία «.....» στην εταιρεία «.....».

Επειδή, σε περίπτωση προσκόμισης φωτοαντιγράφου του συμβολαίου μίσθωσης και στον έλεγχο, ο οποίος αμφισβήτησε την σύνταξη και υπογραφή του στις 10-03-2017, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ήταν υποχρεωμένη να εφαρμόσει τις διατάξεις του **άρθρου 1 παρ. 2 περ. β΄ του ν. 4250/2014** περί “Ελέγχου γνησιότητας εγγράφων- Δειγματοληπτικός έλεγχος”, σύμφωνα με τις οποίες:

«Αντί πρωτοτύπων ή επικυρωμένων αντιγράφων, υποβάλλονται και γίνονται υποχρεωτικά αποδεκτά από τις υπηρεσίες και τους φορείς της περίπτωσης α', ευκρινή φωτοαντίγραφα των πρωτοτύπων εγγράφων που εκδόθηκαν από τις υπηρεσίες και τους φορείς αυτούς ή των ακριβών αντιγράφων τους.

Ομοίως, υποβάλλονται και γίνονται υποχρεωτικά αποδεκτά ευκρινή φωτοαντίγραφα από αντίγραφα ιδιωτικών εγγράφων τα οποία έχουν επικυρωθεί από δικηγόρο, καθώς και ευκρινή φωτοαντίγραφα από τα πρωτότυπα όσων ιδιωτικών εγγράφων φέρουν θεώρηση από υπηρεσίες και φορείς της περίπτωσης α'

Οι υπηρεσίες και οι φορείς στους οποίους κατατίθενται φωτοαντίγραφα, κατά τα ανωτέρω, **υποχρεούνται να διενεργούν δειγματοληπτικό έλεγχο** προκειμένου να εξακριβώσουν την ακρίβεια των στοιχείων που αναγράφονται σε αυτά, σε τουλάχιστον πέντε τοις εκατό (5%) των φωτοαντιγράφων που υποβλήθηκαν κατά το αμέσως προηγούμενο τρίμηνο, ιδίως ζητώντας τη συνδρομή των υπηρεσιών ή των φορέων που εξέδωσαν τα πρωτότυπα. Τα αποτελέσματα αυτού

του ελέγχου εν συνεχεία κοινοποιούνται στην καθ' ύλην αρμόδια οργανική μονάδα του Υπουργείου Διοικητικής Μεταρρύθμισης και Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης.

Εάν διαπιστωθεί κατά τον υποχρεωτικό ή άλλο έλεγχο ότι υποβλήθηκαν αλλοιωμένα φωτοαντίγραφα, εκτός από τις κυρώσεις που προβλέπονται στην παρ. 6 του άρθρου 22 του ν. 1599/1986 και που επιβάλλονται στον ενδιαφερόμενο, εφόσον η πράξη αυτή δεν τιμωρείται αυστηρότερα από άλλη ποινική διάταξη, η διοικητική ή άλλη πράξη, για την έκδοση της οποίας υποβλήθηκαν τα φωτοαντίγραφα αυτά, ανακαλείται αμέσως.».

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 15 του ν. 4174/2013 “Πληροφορίες από τρίτους” ορίζεται:

«1. Κατόπιν έγγραφου ή ηλεκτρονικού αιτήματος του Γενικού Γραμματέα, οι κρατικές υπηρεσίες και κάθε φορέας της Γενικής Κυβέρνησης, συμπεριλαμβανομένων των δικαστικών και εισαγγελικών αρχών και όλων των δημόσιων οργανισμών, φορέων και εταιρειών, όπου συμμετέχει ή έχει την εποπτεία το Κράτος, καθώς και των ανεξάρτητων αρχών, υποχρεούνται να παρέχουν στη Φορολογική Διοίκηση κάθε διαθέσιμη πληροφορία και να επιδεικνύουν, χωρίς τη μεταφορά τους εκτός των εγκαταστάσεων, όλα τα πρωτότυπα έγγραφα, μητρώα και στοιχεία που έχουν στην κατοχή τους.

.....

3. Ο Γενικός Γραμματέας δικαιούται να ζητά πληροφορίες ή έγγραφα από λοιπά τρίτα πρόσωπα, όπως ιδίως από τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, τους οργανισμούς συλλογικών επενδύσεων, τα επιμελητήρια, τους συμβολαιογράφους, τους υποθηκοφύλακες, τους προϊσταμένους των κτηματολογικών γραφείων, τους οικονομικούς ή κοινωνικούς ή επαγγελματικούς φορείς ή οργανώσεις, για τον καθορισμό της φορολογικής υποχρέωσης, που προκύπτει με βάση τις διασταυρώσεις των στοιχείων και την είσπραξη της φορολογικής οφειλής με τους ειδικότερους όρους που προβλέπονται στην παράγραφο 1. Για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να αποστέλλει ερώτημα, έγγραφο ή ηλεκτρονικό, το οποίο πρέπει να απαντάται από το τρίτο πρόσωπο εντός δέκα (10) ημερών από την παραλαβή του. Σε εξαιρετικά σύνθετες υποθέσεις, η προθεσμία μπορεί να παραταθεί για είκοσι (20) επιπλέον ημέρες.»

Επειδή, εν προκειμένω, ο έλεγχος, μεταξύ άλλων, δεν έκανε δεκτή την υπ' αριθμ./2017 συμβολαιογραφική πράξη μίσθωσης εννεαετούς διάρκειας της Συμβολαιογράφου με την υπόνοια της μεταγενέστερα συνταχθείσας, καθώς στο κείμενο αυτής αναφέρεται ότι προσαρτώνται σε αυτή υπεύθυνες δηλώσεις μεταγενέστερες της υπογραφής της. Ωστόσο δεν προέβη σε διασταυρωτικό έλεγχο στο βιβλίο (ευρετήριο) που τηρεί ο Συμβολαιογράφος (στο οποίο καταχωρίζονται αμέσως μετά την υπογραφή τους με αύξοντα αριθμό όλα τα συντασσόμενα έγγραφα), προκειμένου να ελεγχθεί η ακρίβεια του φωτοαντιγράφου της μίσθωσης και να εξακριβωθεί η βέβαιη ημερομηνία σύνταξης και καταχώρισης αυτού, ώστε να προκύπτει και η βέβαιη χρονολογία έναρξης της μίσθωσης, όπως απαιτείται από τις σχετικές διατάξεις του ν. 2859/2000.

Επειδή, η Δ.Ο.Υ. δεν προέβη σε τεκμηρίωση της αμφισβήτησης της και δεν παρείχε σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.

Αν μια ατομική πράξη δεν φέρει την απαιτούμενη δικαιολογία τότε υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας που συνιστά και λόγο ακύρωσης, διότι η αιτιολογία αποτελεί έκφραση της αρχής της νομιμότητας της πράξης (ΣτΕ 171/2002) («Διοικητικό Δίκαιο», Απ. Γέροντας, Σ. Λύτρας, Πρ. Παυλόπουλος, Γλ. Σιούτη, Σ. Φλογαΐτης, εκδ. Σάκκουλα).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 64 του ν. 4174/2013** (Κ.Φ.Δ.): «*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 φόρου.*».

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 63 παρ. 6 του ν. 4174/2013 (Α' 170)** ορίζεται:

«..... Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.»

Επειδή, σύμφωνα με το αριθμ. πρωτ. **ΔΕΛ Β 1144776 ΕΞ 2015/03-11-2015 έγγραφο της Δ/σης** Ελέγχων, της Γενικής Δ/σης Φορολογικής Διοίκησης, της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα: «Παροχή οδηγιών σχετικά με την ορθή κοινοποίηση των πράξεων προσδιορισμού φόρου και των λοιπών εγγράφων και πράξεων που άπτονται των διαδικασιών ελέγχου, ώστε να διασφαλίζονται τα συμφέροντα του Δημοσίου» στο κεφάλαιο Β. Λοιπά θέματα στην παράγραφο 1 εδάφιο 4 & 5 αναφέρεται ότι: «Κατόπιν των ανωτέρω επισημαίνουμε την υποχρέωση για επανέκδοση σε κάθε περίπτωση, το ταχύτερο δυνατόν, προς διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, των ακυρωθεισών με δικαστική απόφαση ή με απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, για τυπικούς λόγους (νομική πλημμέλεια), καταλογιστικών πράξεων απαλλαγμένων από τις πλημμέλειες που οδήγησαν στην ακύρωση τους (σχετ. περ. 96 άρθρο 1 της Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/25-02-2014 Απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε., όπως ισχύει). Υπενθυμίζεται ότι η τυχόν άσκηση ένδικου μέσου, εκ μέρους του Δημοσίου, δεν εμποδίζει και την επανάληψη της σχετικής διοικητικής διαδικασίας προς επανέκδοσης της ακυρωθείσας πράξης».

Επειδή σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 και της παρ. 3 του άρθ. 4 της ΠΟΛ 1064/2017, σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 27/09/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, και ορίζουμε όπως ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Πύργου ενεργήσει σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης
ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**

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.