



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 9.9.2022

Αριθμός απόφασης: 2741

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 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 **11.4.2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, με Α.Φ.Μ., με έδρα στην, κατά 1738 προστίμων συνολικού ύψους 173.800,00 € του άρθρου 54§1α' & 2α' του ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών, φορολογικού έτους 2022.

5. Τα ως άνω πρόστιμα, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **11.4.2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με Α.Φ.Μ., 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την παρούσα προσφυγή η προσφεύγουσα στρέφεται κατά 1738 προστίμων συνολικού ύψους 173.800,00 € (= 100,00 € X 1738) του άρθρου 54§1α' & 2α' του ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών, φορολογικού έτους 2022, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής Δηλώσεων Πληροφοριακών Στοιχείων Μίσθωσης Ακίνητης Περιουσίας (λύσης μισθώσεων) της απορροφηθείσας με συγχώνευση από την προσφεύγουσα εταιρείας ΑΦΜ, που βεβαιώθηκαν ως κατωτέρω:

Δ.Ο.Υ.	ΑΤΒ	Ημ.ΑΤΒ	Γραμ.	Είδ.Φόρου	Αρχ. Βεβ.	Υπ/πο	Ληξ.Β.Αρχή	Χ.Κ.	Ημ.Χ.Κ.	Οικ.Ετ.
1159	5040	15/03/2022	1	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 54 Ν.4174/2013	2800	0	Ο 1159	2550	15/03/2022	2022
1159	5044	15/03/2022	1	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 54 Ν.4174/2013	3300	0	Ο 1159	2552	15/03/2022	2022
1159	5045	15/03/2022	1	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 54 Ν.4174/2013	3300	0	Ο 1159	2553	15/03/2022	2022
1159	5046	15/03/2022	1	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 54 Ν.4174/2013	3300	0	Ο 1159	2554	15/03/2022	2022
1159	5048	15/03/2022	1	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 54 Ν.4174/2013	3300	0	Ο 1159	2555	15/03/2022	2022
1159	5053	15/03/2022	1	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 54 Ν.4174/2013	3300	0	Ο 1159	2556	15/03/2022	2022
1159	5056	15/03/2022	1	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 54 Ν.4174/2013	3300	0	Ο 1159	2557	15/03/2022	2022
1159	5057	15/03/2022	1	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 54 Ν.4174/2013	3300	0	Ο 1159	2558	15/03/2022	2022
1159	5061	15/03/2022	1	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 54 Ν.4174/2013	3300	0	Ο 1159	2559	15/03/2022	2022
1159	5062	15/03/2022	1	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 54 Ν.4174/2013	3300	0	Ο 1159	2560	15/03/2022	2022
1159	5064	15/03/2022	1	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 54 Ν.4174/2013	3300	0	Ο 1159	2561	15/03/2022	2022
1159	5066	15/03/2022	1	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 54 Ν.4174/2013	3300	0	Ο 1159	2562	15/03/2022	2022
1159	5067	15/03/2022	1	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 54 Ν.4174/2013	3300	0	Ο 1159	2563	15/03/2022	2022
1159	5069	15/03/2022	1	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 54 Ν.4174/2013	3300	0	Ο 1159	2564	15/03/2022	2022
1159	5071	15/03/2022	1	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 54 Ν.4174/2013	3300	0	Ο 1159	2566	15/03/2022	2022
1159	5073	15/03/2022	1	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 54 Ν.4174/2013	3300	0	Ο 1159	2567	15/03/2022	2022
1159	5075	15/03/2022	1	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 54 Ν.4174/2013	3300	0	Ο 1159	2568	15/03/2022	2022

Δ.Ο.Υ.	ΑΤΒ	Ημ.ΑΤΒ	Γραμ.	Είδ.Φόρου	Αρχ. Βεβ.	Υπ/πο	Ληξ.Β.Αρχή	Χ.Κ.	Ημ.Χ.Κ.	Οικ.Ετ.
1159	5076	15/03/2022	1	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 54 Ν.4174/2013	3300	0	Ο 1159	2569	15/03/2022	2022
1159	5078	15/03/2022	1	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 54 Ν.4174/2013	3300	0	Ο 1159	2571	15/03/2022	2022
1159	5079	15/03/2022	1	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 54 Ν.4174/2013	3300	0	Ο 1159	2572	15/03/2022	2022
1159	5080	15/03/2022	1	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 54 Ν.4174/2013	3300	0	Ο 1159	2573	15/03/2022	2022
1159	5081	15/03/2022	1	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 54 Ν.4174/2013	3300	0	Ο 1159	2574	15/03/2022	2022
1159	5083	15/03/2022	1	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 54 Ν.4174/2013	3300	0	Ο 1159	2576	15/03/2022	2022
1159	5084	15/03/2022	1	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 54 Ν.4174/2013	3300	0	Ο 1159	2577	15/03/2022	2022
1159	5086	15/03/2022	1	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 54 Ν.4174/2013	3300	0	Ο 1159	2579	15/03/2022	2022
1159	5088	15/03/2022	1	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 54 Ν.4174/2013	3300	0	Ο 1159	2581	15/03/2022	2022
1159	5090	15/03/2022	1	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 54 Ν.4174/2013	3300	0	Ο 1159	2583	15/03/2022	2022
1159	5092	15/03/2022	1	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 54 Ν.4174/2013	3300	0	Ο 1159	2585	15/03/2022	2022
1159	5094	15/03/2022	1	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 54 Ν.4174/2013	3300	0	Ο 1159	2587	15/03/2022	2022
1159	5096	15/03/2022	1	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 54 Ν.4174/2013	3300	0	Ο 1159	2589	15/03/2022	2022
1159	5097	15/03/2022	1	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 54 Ν.4174/2013	3300	0	Ο 1159	2590	15/03/2022	2022
1159	5099	15/03/2022	1	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 54 Ν.4174/2013	3300	0	Ο 1159	2592	15/03/2022	2022
1159	5101	15/03/2022	1	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 54 Ν.4174/2013	3300	0	Ο 1159	2594	15/03/2022	2022
1159	5103	15/03/2022	1	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 54 Ν.4174/2013	3300	0	Ο 1159	2596	15/03/2022	2022

Δ.Ο.Υ.	ΑΤΒ	Ημ.ΑΤΒ	Γραμ.	Είδ.Φόρου	Αρχ. Βεβ.	Υπ/πο	Ληξ.Β.Αρχή	Χ.Κ.	Ημ.Χ.Κ.	Οικ.Ετ.
1159	5105	15/03/2022	1	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 54 Ν.4174/2013	3300	0	Ο 1159	2598	15/03/2022	2022
1159	5107	15/03/2022	1	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 54 Ν.4174/2013	3300	0	Ο 1159	2600	15/03/2022	2022
1159	5108	15/03/2022	1	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 54 Ν.4174/2013	3300	0	Ο 1159	2601	15/03/2022	2022
1159	5110	15/03/2022	1	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 54 Ν.4174/2013	3300	0	Ο 1159	2603	15/03/2022	2022
1159	5112	15/03/2022	1	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 54 Ν.4174/2013	3300	0	Ο 1159	2605	15/03/2022	2022
1159	5122	15/03/2022	1	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 54 Ν.4174/2013	3300	0	Ο 1159	2613	15/03/2022	2022
1159	5122	15/03/2022	2	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 54 Ν.4174/2013	3300	0	Ο 1159	2613	15/03/2022	2022
1159	5129	15/03/2022	1	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 54 Ν.4174/2013	3300	0	Ο 1159	2618	15/03/2022	2022
1159	5131	15/03/2022	1	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 54 Ν.4174/2013	3300	0	Ο 1159	2620	15/03/2022	2022
1159	5133	15/03/2022	1	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 54 Ν.4174/2013	3300	0	Ο 1159	2622	15/03/2022	2022
1159	5136	15/03/2022	1	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 54 Ν.4174/2013	3300	0	Ο 1159	2625	15/03/2022	2022
1159	5139	15/03/2022	1	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 54 Ν.4174/2013	3300	0	Ο 1159	2628	15/03/2022	2022
1159	5141	15/03/2022	1	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 54 Ν.4174/2013	3300	0	Ο 1159	2630	15/03/2022	2022
1159	5143	15/03/2022	1	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 54 Ν.4174/2013	3300	0	Ο 1159	2632	15/03/2022	2022
1159	5144	15/03/2022	1	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 54 Ν.4174/2013	3300	0	Ο 1159	2633	15/03/2022	2022
1159	5146	15/03/2022	1	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 54 Ν.4174/2013	3300	0	Ο 1159	2635	15/03/2022	2022
1159	5148	15/03/2022	1	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 54 Ν.4174/2013	3300	0	Ο 1159	2636	15/03/2022	2022
1159	5150	15/03/2022	1	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 54 Ν.4174/2013	3300	0	Ο 1159	2638	15/03/2022	2022
1159	5152	15/03/2022	1	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 54 Ν.4174/2013	2700	0	Ο 1159	2640	15/03/2022	2022

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προστίμων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών, ισχυριζόμενη ότι οι σχετικές Δηλώσεις Πληροφοριακών Στοιχείων Μίσθωσης Ακίνητης Περιουσίας υποβλήθηκαν χωρίς να υπάρχει αντίστοιχη φορολογική υποχρέωση. Αναλυτικότερα, με την με αρ. πρωτ./2021 Ανακοίνωση του ΓΕΜΗ εγκρίθηκε η συγχώνευση των εταιρειών, ΑΦΜ και, με Α.Φ.Μ., με απορρόφηση της πρώτης από τη δεύτερη. Κατά συνέπεια η υπεισήλθε εκ του νόμου, ως καθολική διάδοχος, στις έννομες σχέσεις της απορροφηθείσας εταιρείας μεταξύ των οποίων και στις μισθωτικές σχέσεις αυτής. Ως εκ τούτου, δεν υφίστατο νόμιμη υποχρέωση υποβολής καμίας δηλώσεως μίας καταστάσεως που επέρχεται εκ του νόμου ούτε δε δύναται να υπαγορευθεί de facto μια τέτοια υποχρέωση σε πλήρη αντίθεση με τις έννομες συνέπειες του μετασχηματισμού εκ μόνης της τυπικής και εγγενούς συστημικής αδυναμίας της Φορολογικής Διοίκησης να παρακολουθήσει οίκοθεν μια τέτοια νομική κατάσταση. Προς επίρρωση των ως άνω ισχυρισμών, η προσφεύγουσα επικαλείται τη με αρ. ΔΕΑΦΒ 1027318 ΕΞ 2018/15.2.18 εγκύκλιο της ΑΑΔΕ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013: «Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση, ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοση της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημα του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου.»

Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, συνάγεται σαφώς ότι σκοπός της θέσπισης της διαδικασίας της ενδικοφανούς προσφυγής είναι μεταξύ άλλων η λειτουργία ενός σταδίου προελέγχου για εκείνες τις υποθέσεις που πρόκειται να εισαχθούν ενώπιον της δικαιοσύνης με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής, κατά συνέπεια, στο πεδίο εφαρμογής της ενδικοφανούς προσφυγής υπάγονται οι πράξεις, οι οποίες με βάση το προϊσχύον καθεστώς προσβάλλονταν απευθείας στα δικαστήρια με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής (άρθρο 63 επ. Κ.Δ.Δ.).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ν.4174/2013: «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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999): «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 την απόφαση ΣτΕ 1542/2016: «..η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως αποτελούν ουσιώδεις τύπους της διαδικασίας εκδόσεως του οικείου φύλλου ελέγχου. Η παντελής αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά το φύλλο ελέγχου νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς του. Επί μέρους όμως ελλείψεις του περιεχομένου της εκθέσεως ελέγχου, αυτές καθ' εαυτές, δεν αποτελούν τυπική πλημμέλεια του φύλλου ελέγχου καθιστώσα τούτο νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο, αλλά αποτελούν αντικείμενο ουσιαστικής εκτίμησης από τα διοικητικά δικαστήρια, τα οποία υποχρεούνται να ελέγξουν την ουσιαστική ορθότητα αυτού (πρβλ. ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 565/2008, ΣτΕ 1509/2013).»

Επειδή, από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ν.4174/2013: «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, με τις διατάξεις του άρθρου 62 παρ. 2, 3 και 4 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:
«2. Η πράξη επιβολής προστίμων κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο:
α) μαζί με την πράξη προσδιορισμού του φόρου ή β) αυτοτελώς, εάν η πράξη προσδιορισμού του φόρου δεν εκδίδεται ταυτόχρονα.
3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.
4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα, τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με την αρ. ΔΕΛ Α 1069048 2014/2.5.2014 εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών: «...Άρθρο 62 Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού προβλέπεται ότι οι διατάξεις του Κ.Φ.Δ. και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου και την είσπραξη, εφαρμόζονται ανάλογα και για τις πράξεις επιβολής προστίμου δηλαδή κοινοποιείται σημείωμα διαπιστώσεων και προσωρινός προσδιορισμός προστίμου.

Με το σημείωμα διαπιστώσεων καλείται ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση (σχετ. διατ. ν.4254/2014 Κεφ. Α' άρθρο πρώτο, παράγρ. Δ, υποπαράγραφος Δ2), να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με την επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμου. Στη συνέχεια συντάσσεται έκθεση ελέγχου και εκδίδεται οριστική πράξη επιβολής προστίμου.

Σημειώνεται ότι δεν κοινοποιείται σημείωμα διαπιστώσεων και προσωρινός προσδιορισμός προστίμου στις περιπτώσεις πράξεων επιβολής προστίμων που αφορούν διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για τις πράξεις επιβολής προστίμων τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου...»

Επειδή, εξάλλου, με την ερμηνευτική εγκύκλιο ΠΟΛ. 1252/20.11.2015 για τα πρόστιμα του Κ.Φ.Δ., διευκρινίστηκε ότι:

«14. Για την επιβολή των προστίμων των άρθρων 54, 54Α, 56, 58, 58Α και 59 εκδίδεται πράξη επιβολής προστίμου, η οποία, σύμφωνα με το άρθρο 45 παρ. 2 περ. ζ' συνιστά εκτελεστό τίτλο και τα πρόστιμα αυτά καταβάλλονται εφάπαξ έως την τριακοστή ημέρα μετά την κοινοποίηση της πράξης επιβολής αυτών (άρθρο 62 παρ. 5). Οι πράξεις επιβολής προστίμου κατά το άρθρο 62 εκδίδονται από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ή τα όργανα που ορίζονται στην αριθμ. Δ6Α 1036682 ΕΞ/2014 25.2.2014 Απόφαση ΓΓΔΕ (Β'478 και 558), όπως ισχύει. Η πράξη περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία και δύναται να κοινοποιείται είτε μαζί με την πράξη προσδιορισμού φόρου είτε αυτοτελώς, στην περίπτωση που οι δύο πράξεις δεν εκδίδονται ταυτόχρονα (άρθρο 62 παρ. 2 και 3)».

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή η προσφεύγουσα στρέφεται κατά 1738 προστίμων συνολικού ύψους 173.800,00 € (= 100,00 € Χ 1738) του άρθρου 54§1α' & 2α' του ν.4174/2013 που βεβαιωθήκαν από τη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών, φορολογικού έτους 2022, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής Δηλώσεων Πληροφοριακών Στοιχείων Μίσθωσης Ακίνητης Περιουσίας, επικαλούμενη ότι τα εν λόγω πρόστιμα πρέπει να ακυρωθούν δεδομένου ότι οι σχετικές δηλώσεις υποβλήθηκαν κατόπιν της συγχώνευσης των εταιρειών ΑΦΜ και με Α.Φ.Μ. (σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 7-21, 30-35 του ν. 4601/2019 περί εταιρικών μετασχηματισμών, του ν.4548/2018 περί ανωνύμων εταιρειών, του άρθρου 54 του ν. 4172/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 61 του ν. 4438/2016), και ως εκ τούτου η υπεισήλθε εκ του νόμου, ως καθολική διάδοχος, στις έννομες σχέσεις της απορροφηθείσας εταιρείας μεταξύ των οποίων και στις μισθωτικές σχέσεις αυτής. Συνεπώς, δεν υπήρχε φορολογική υποχρέωση υποβολής μισθωτηρίων (αρχικών/λύσης) για υφιστάμενες μισθώσεις της απορροφηθείσας Η προσφεύγουσα επικαλείται προς τούτο τη με αρ. ΔΕΑΦΒ 1027318 ΕΞ 2018/15.2.18 εγκύκλιο της ΑΑΔΕ.

Επειδή, σύμφωνα με την αρ. ΔΕΑΦΒ 1027318 ΕΞ 2018/15.2.18 εγκύκλιο της ΑΑΔΕ, με θέμα 'Διευκρινίσεις σχετικά με την υποχρέωση υποβολής μισθωτηρίων συμβολαίων σε περίπτωση μετασχηματισμού επιχείρησης που εκμισθώνει ακίνητα':

«Αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με την ΠΟΛ.1013/7.1.2014 Απόφαση της Γ.Γ.Δ.Ε ορίζεται ότι τα πληροφοριακά στοιχεία για τις αρχικές ή τροποποιητικές μισθώσεις γης ή ακινήτων, ανεξαρτήτως ποσού μισθώματος, που συνάφθηκαν εγγράφως ή προφορικά από 1/1/2014 και μετά, υποβάλλονται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την έναρξη ή την τροποποίηση της μίσθωσης. Η υπόψη απόφαση εφαρμόζεται με τη δημοσίευσή της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως και ισχύει για μισθώσεις ή τροποποιήσεις μισθώσεων ακίνητης περιουσίας που συνάπτονται από την 1 Ιανουαρίου 2014 και μετά ή έχουν συναφθεί προγενέστερα και δεν έχουν κατατεθεί στην Δ.Ο.Υ.

2. Με την ΠΟΛ.1230/14.10.2015 εγκύκλιό μας, με την οποία δόθηκαν διευκρινίσεις για διάφορα θέματα που ανακύπτουν κατά την υποβολή των πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας, διευκρινίστηκε ότι φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που αποκτά ακίνητη περιουσία με οποιοδήποτε τρόπο και εξ αυτού του λόγου υπεισέρχεται σε ήδη υφιστάμενη και σε ισχύ σύμβαση μίσθωσης ακίνητης περιουσίας (π.χ. σε περίπτωση που καθίσταται κληρονόμος ακινήτου), δεν έχει υποχρέωση υποβολής νέας Δήλωσης Πληροφοριακών Στοιχείων Μίσθωσης ακίνητης περιουσίας.

3. Περαιτέρω με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 1 του ν. 2166/1993 ορίζεται ότι οι διατάξεις των άρθρων 1 έως και 5 του νόμου αυτού εφαρμόζονται στις αναφερόμενες περιπτώσεις μετασχηματισμών (μετατροπή, συγχώνευση, απορρόφηση, διάσπαση και εισφορά ενός ή περισσοτέρων κλάδων). Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 2 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι ο κατά τις διατάξεις του άρθρου 1 του νόμου αυτού 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 εταιρείας. Επίσης, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 5 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι κατά την εφαρμογή του νόμου αυτού δεν θίγονται οι διατάξεις των άρθρων 69 έως 89 του κ.ν.2190/1920.

4. Επίσης, με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν.δ. 1297/1972, ορίζεται, ότι οι διατάξεις του νόμου αυτού εφαρμόζονται επί συγχωνεύσεως ή μετατροπής επιχειρήσεων, οποιασδήποτε μορφής, σε ανώνυμη εταιρεία ή προς το σκοπό ιδρύσεως ανώνυμης εταιρείας, επί συγχωνεύσεως ή μετατροπής επιχειρήσεων, οποιασδήποτε μορφής, εφόσον σε αυτές δεν συμπεριλαμβάνεται ανώνυμη εταιρεία, σε εταιρεία περιορισμένης ευθύνης ή προς το σκοπό ιδρύσεως εταιρείας περιορισμένης ευθύνης καθώς και σε περίπτωση εισφοράς ενός ή περισσοτέρων κλάδων. Με την αριθμ. πρωτ. 25/1973 ερμηνευτική εγκύκλιο του ν.δ. 1297/1972 διευκρινίσθηκε ότι στις περιπτώσεις απορρόφησης και συγχώνευσης έχουν παράλληλη εφαρμογή οι διατάξεις του κ.ν.2190/1920.

5. Με τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 75 του κ.ν.2190/1920 ορίζεται ότι από την καταχώρηση στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών, της εγκριτικής απόφασης της συγχώνευσης, που προβλέπεται από το άρθρο 74, η απορροφώσα εταιρεία, αυτοδίκαια και ταυτόχρονα χωρίς καμία άλλη διατύπωση, 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.

Στην περίπτωση της μετατροπής η μετατρεπόμενη εταιρεία συνεχίζεται υπό τον νέο τύπο της εταιρείας (άρθρο 67 του κ.ν.2190/1920 και άρθρο 53 του ν.3190/1955).

6. Ειδικότερα, στην περίπτωση εισφοράς ενός ή περισσότερων κλάδων είτε αυτή πραγματοποιείται με τις διατάξεις του ν.δ.1297/1972 ή του ν.2166/1993, αν και δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 81 - 89 του κ.ν.2190/1920, οι κλάδοι που εισφέρονται πρέπει να εξάγουν αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα. Από τη Διοίκηση έχει γίνει δεκτό, ότι σε περίπτωση εισφοράς κλάδου επιχείρησης σε λειτουργούσα ανώνυμη εταιρεία, θα πρέπει καταρχήν να εισφέρονται όλα τα πάγια περιουσιακά στοιχεία του αποσπώμενου κλάδου, καθώς και τα λοιπά στοιχεία του ενεργητικού και παθητικού του (π.χ. απαιτήσεις, υποχρεώσεις, αποθέματα, κ.λπ.) (σχετ. τα αριθμ. πρωτ. 1123271/11091πε/Β0012/1998 και 1045543/10633/Β0012 /2000 έγγραφά μας).

7. Από τα προαναφερθέντα προκύπτει, ότι σε περίπτωση μετασχηματισμού επιχειρήσεων (μετατροπή, συγχώνευση, απορρόφηση, διάσπαση και εισφορά ενός ή περισσότερων κλάδων) με τις διατάξεις των κ.ν.2190/1920, ν.3190/1955 ή αναπτυξιακών νόμων (ν.δ.1297/1972, ν.2166/1993), δεν απαιτείται να υποβληθεί νέα Δήλωση Πληροφοριακών Στοιχείων Μίσθωσης Ακίνητης Περιουσίας από την εταιρεία που καθίσταται πλέον νέος εκμισθωτής ως καθολικός διάδοχος για μισθώτρια που είχαν καταρτισθεί προ του μετασχηματισμού (πριν ή μετά την 01.01.2014).»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 1 της ΠΟΛ.1013/7.1.2014 με θέμα 'Υποβολή δήλωσης πληροφοριακών στοιχείων μισθώσεων ακίνητης περιουσίας με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου', όπως ήταν σε ισχύ μέχρι την κατάργησή της από την ΠΟΛ.1162/2018 με θέμα 'Υποβολή Δήλωσης Πληροφοριακών Στοιχείων Μίσθωσης Ακίνητης Περιουσίας', οι εκμισθωτές ακίνητης περιουσίας υποχρεούνται να δηλώνουν όλα τα πληροφοριακά στοιχεία των αρχικών ή τροποποιητικών μισθώσεων, μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την έναρξη της μίσθωσης ή την τροποποίησή της, ανεξάρτητα αν πρόκειται για γραπτή ή προφορική συμφωνία. Ωστόσο, με την ΠΟΛ.1230/14.10.2015 εγκύκλιο της ΓΓΔΕ διευκρινίστηκε ότι φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που αποκτά ακίνητη περιουσία με οποιοδήποτε τρόπο και εξ αυτού του λόγου υπεισέρχεται σε ήδη υφιστάμενη και σε ισχύ σύμβαση μίσθωσης ακίνητης περιουσίας (π.χ. σε περίπτωση που καθίσταται κληρονόμος ακινήτου), δεν έχει υποχρέωση υποβολής νέας Δήλωσης Πληροφοριακών Στοιχείων Μίσθωσης ακίνητης περιουσίας.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 9 του ν. 4174/2013 «2. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν. Η τυχόν μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης δεν ισχύει αναδρομικά σε περίπτωση που συνεπάγεται τη χειροτέρευση της θέσης των φορολογουμένων.»

Επειδή, η ΠΟΛ.1162/2018, όπως είναι σε ισχύ, έχει το ίδιο ρυθμιστικό περιεχόμενο με την ως άνω ΠΟΛ.1013/7.1.2014 την οποία αντικατέστησε, και είναι εύλογο η προσφεύγουσα να θεωρεί ότι ισχύει η ίδια ερμηνευτική θέση της Φορολογικής Αρχής.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1252/2015: «II. ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ 53-62 2. ... Δεν επιβάλλεται πρόστιμο σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης χωρίς να υπάρχει αντίστοιχη φορολογική υποχρέωση...»

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, στις αναφερόμενες στην με αρ. ΔΕΑΦΒ 1027318 ΕΞ 2018/15.2.18 εγκύκλιο περιπτώσεις μετασχηματισμού επιχειρήσεων (μεταξύ των οποίων και στην συγχώνευση), δεν απαιτείται να υποβληθεί νέα Δήλωση Πληροφοριακών Στοιχείων Μίσθωσης Ακίνητης Περιουσίας από την εταιρεία που καθίσταται πλέον νέος εκμισθωτής ως καθολικός διάδοχος για μισθωτήρια που είχαν καταρτισθεί προ του μετασχηματισμού, και ως εκ τούτου δεν επιβάλλεται πρόστιμο στην περίπτωση υποβολής αυτών.

Επειδή, στις υπό κρίση περιπτώσεις επιβολής προστίμων εκπρόθεσμης υποβολής, η Φορολογική Αρχή δεν αιτιολόγησε την επιβολή των προστίμων, αλλά προέβη στη βεβαίωση αυτών χωρίς να εκδοθούν πράξεις επιβολής προστίμου και να συνταχθούν εκθέσεις ελέγχου.

Συνέπεια τούτων είναι να μην παρέχεται η αιτιολογία της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων που απαιτούνται για τη βεβαίωση των υπό κρίση προστίμων.

Επιπροσθέτως, αναφορικά με τις ανωτέρω διατάξεις των περιπτώσεων μετασχηματισμού για τις οποίες δεν απαιτείται να υποβληθεί νέα Δήλωση Πληροφοριακών Στοιχείων Μίσθωσης Ακίνητης Περιουσίας, η Φορολογική Αρχή δεν προέβη σε σχετικό έλεγχο, παρά το γεγονός ότι:

α. οι υπό κρίση δηλώσεις μίσθωσης υποβλήθηκαν κατόπιν της συγχώνευσης των ως άνω εταιρειών,

β. τα στοιχεία της με αρ./2021 σχετικής Ανακοίνωσης του ΓΕΜΗ έχουν καταχωριστεί στα στοιχεία του μητρώου,

γ. υποβλήθηκε μεγάλος αριθμός Δηλώσεων Πληροφοριακών Στοιχείων Μίσθωσης Ακίνητης Περιουσίας και ειδικότερα 1703 αρχικές δηλώσεις από την, καθώς και 1738 δηλώσεις λύσης μίσθωσης για την απορροφηθείσα (για τις οποίες βεβαιώθηκαν αντιστοίχως πρόστιμα εκπρόθεσμης υποβολής των σχετικών δηλώσεων). Στους φακέλους των υποθέσεων δεν υπάρχουν στοιχεία για τη διαφορά στο πλήθος των μισθωτηρίων λύσης (1738) από αυτό των αρχικών μισθωτηρίων (1703),

δ. σύμφωνα με την κατάσταση της ΔΗΛΕΔ 'Εκπρόθεσμες Δηλώσεις Πληροφοριακών Στοιχείων Μίσθωσης από 01/10/2021 έως 31/12/2021' η ημερομηνία έναρξης μίσθωσης των αρχικών μισθώσεων είναι η 2.8.2021, ήτοι η ημερομηνία της συγχώνευσης. Όσον αφορά την ημερομηνία λύσης μίσθωσης (στις περιπτώσεις δηλώσεων λύσης μίσθωσης), από δειγματοληπτικό έλεγχο της με αρ. δηλώσης λύσης μίσθωσης προκύπτει ότι σε αυτή αναγράφεται ως ημερομηνία λύσης η 1.8.2021, ήτοι μία ημέρα πριν από την ημερομηνία της συγχώνευσης.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. όφειλε σε κάθε περίπτωση να αιτιολογήσει την επιβολή των υπό κρίση προστίμων, να ζητήσει και να λάβει τα απαραίτητα στοιχεία από τη ΔΗΛΕΔ και να τεκμηριώσει επαρκώς τις παραβάσεις εφόσον αυτές στοιχειοθετούνται ότι δεν εμπíπτουν στις περιπτώσεις μετασχηματισμού επιχειρήσεων βάσει της με αρ. ΔΕΑΦΒ 1027318 ΕΞ 2018/15.2.18 εγκυκλίου, να συντάξει εκθέσεις ελέγχου, να εκδώσει και να κοινοποιήσει στην προσφεύγουσα πράξεις επιβολής προστίμου του άρθρου 62 ν. 4174/2013, πριν προβεί στη ταμειακή βεβαίωσή τους.

Επειδή, από το πλέγμα των αναφερθεισών διατάξεων συνάγεται ότι τα προσβαλλόμενα με την υπό κρίση προσφυγή πρόστιμα βεβαιώθηκαν χωρίς να τηρηθεί η νόμιμη διαδικασία και ως εκ τούτου είναι τυπικά πλημμελή και πρέπει για το λόγο αυτό, να ακυρωθούν.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της από **11.4.2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με Α.Φ.Μ., και την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

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

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.