



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 5.12.2023

Αριθμός απόφασης: 2052

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

Ταχ. Δ/νση : 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 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
β) του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) 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 Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),

δ) Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

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

3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με έδρα, κατά της αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54§1α' & 2α' του ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών, φορολογικού έτους 2021.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας 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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της 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:

Με τη με αρ. Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 51.300,00 € (= 513 X 100,00 €) σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54§2α' του ΚΦΔ, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής Δηλώσεων Πληροφοριακών Στοιχείων Λύσης Μίσθωσης Ακίνητης Περιουσίας (λύσης μισθώσεων) της απορροφηθείσας με συγχώνευση από την προσφεύγουσα εταιρείας κατά παράβαση των διατάξεων της παρ. 1α' του ως άνω άρθρου.

Σύμφωνα με το ιστορικό της υπόθεσης, στις καταχωρίστηκε στο Γενικό Εμπορικό Μητρώο (Γ.Ε.ΜΗ.), με Κωδικό Αριθμό Καταχώρισης, η με αριθμό απόφαση της Υπηρεσίας Γ.Ε.ΜΗ. σύμφωνα με την οποία εγκρίθηκε η συγχώνευση των Ανωνύμων Εταιρειών με τις επωνυμίες α) και β) με απορρόφηση της δεύτερης (β) από την πρώτη (α), σύμφωνα με τις διατάξεις (i) των άρθρων 7 — 21, 30 — 34 και 35 του ν. 4601/2019 με τις σχετικές εξαιρέσεις και παρεκκλίσεις που προβλέπονται από το άρθρο 35 του εν λόγω νόμου, (ii) του άρθρου 54 του ν. 4172/2013, (iii) του άρθρου 61 του ν. 4438/2016, (iv) του ν. 4548/2018, και βάσει των από αποφάσεων των Διοικητικών Συμβουλίων των ανωτέρω εταιρειών, και της με αριθμό πράξης της Συμβολαιογράφου

Κατόπιν της ως άνω συγχώνευσης, η απορροφηθείσα υπέβαλε Δηλώσεις Πληροφοριακών Στοιχείων Λύσης Μίσθωσης Ακίνητης Περιουσίας τον Νοέμβριο και τον Δεκέμβριο του έτους 2021, για ισάριθμες περιπτώσεις ακινήτων που εκμισθώνονταν από την εν λόγω εταιρεία, με ημερομηνία λύσης την, ήτοι υποβλήθηκαν μετά το πέρας της προθεσμίας της παρ. 1 του άρθρου 1 της ΠΟΛ. 1162/2018 (μετά το τέλος του επόμενου μήνα από τη λύση των μισθώσεων). Ως εκ τούτου, στις βεβαιώθηκαν 1738 πρόστιμα φορολογικού έτους 2021 συνολικού ύψους 173.800,00 € (= 100,00 € X 1738) του άρθρου 54§1α' & 2α' του ΚΦΔ από τη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής Δηλώσεων Πληροφοριακών Στοιχείων Μίσθωσης Ακίνητης Περιουσίας

Περαιτέρω η προσφεύγουσα υπέβαλε 1703 Δηλώσεις Πληροφοριακών Στοιχείων Έναρξης (αρχικές) Μίσθωσης Ακίνητης Περιουσίας τον Δεκέμβριο του έτους 2021, για ισάριθμες περιπτώσεις ακινήτων που εκμισθώνονταν από την εν λόγω εταιρεία, με ημερομηνία έναρξης την, ήτοι υποβλήθηκαν μετά το πέρας της προθεσμίας της παρ. 1 του άρθρου 1 της ΠΟΛ. 1162/2018. Ως εκ τούτου, στις βεβαιώθηκαν 1703 πρόστιμα φορολογικού έτους 2021 συνολικού ύψους 170.300,00 € (= 100,00 € X 1703) του άρθρου 54§1α' & 2α' του ΚΦΔ από τη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής Δηλώσεων Πληροφοριακών Στοιχείων Μίσθωσης Ακίνητης Περιουσίας.

Η προσφεύγουσα στράφηκε κατά των 1738 προστίμων εκπρόθεσμης υποβολής δηλώσεων λύσης μίσθωσης και υπέβαλε, ως καθολική διάδοχος της την αρ. ενδικοφανή προσφυγή, και περαιτέρω στράφηκε κατά των 1703 προστίμων εκπρόθεσμης υποβολής δηλώσεων έναρξης (αρχικές) μίσθωσης και υπέβαλε την αρ. ενδικοφανή προσφυγή, οι οποίες έγιναν δεκτές με τις αρ. αποφάσεις της Υπηρεσίας μας, λόγω τυπικής πλημμέλειας, καθώς η αρμόδια Δ.Ο.Υ. δεν

αιτιολόγησε την επιβολή των προστίμων και δεν τεκμηρίωσε ότι οι εν λόγω δηλώσεις μισθώσεων δεν ενέπιπταν στις περιπτώσεις μετασχηματισμού επιχειρήσεων της με αρ. ΔΕΑΦΒ 1027318 ΕΞ 2018/15.2.18 εγκυκλίου της ΑΑΔΕ, βάσει της οποίας για περιπτώσεις μισθώσεων που είχαν καταρτιστεί πριν από τον μετασχηματισμό δεν απαιτείται υποβολή νέας δήλωσης μίσθωσης και ως εκ τούτου στις περιπτώσεις αυτές δεν επιβάλλεται πρόστιμο.

Κατόπιν των ανωτέρω, όσον αφορά τις δηλώσεις λύσης μίσθωσης, διενεργήθηκε ο υπό κρίση έλεγχος από τη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών στις υποβληθείσες δηλώσεις καθώς και στα αρχεία, τα οποία χορηγήθηκαν από την εταιρεία, και διαπιστώθηκαν 513 περιπτώσεις εκπρόθεσμης υποβολής δηλώσεων λύσης μίσθωσης, και συγκεκριμένα:

Α. σε 31 περιπτώσεις υποβλήθηκαν δηλώσεις Πληροφοριακών Στοιχείων Λύσης Μίσθωσης Ακίνητης περιουσίας στο όνομα της απορροφούμενης χωρίς να έχει υποβληθεί αντίστοιχη αρχική δήλωση έναρξης μίσθωσης στον ΑΦΜ της καθολικής διαδόχου και συνεπώς οι συγκεκριμένες περιπτώσεις αφορούν δηλώσεις μισθώσεων που λύθηκαν οριστικά και υποβλήθηκαν εκπρόθεσμα, και

Β. σε 482 περιπτώσεις διαπιστώθηκε ότι (σε περιπτώσεις ακινήτων για τα οποία υποβλήθηκαν μισθωτήρια λύσης) αν και υποβλήθηκαν νέες δηλώσεις Πληροφοριακών Στοιχείων Μίσθωσης Ακίνητης περιουσίας (αρχικές/έναρξης) στον ΑΦΜ της προσφεύγουσας καθολικής διαδόχου, σε αυτές είχαν τροποποιηθεί οι υφιστάμενες μισθωτικές σχέσεις και συγκεκριμένα υπήρξε μεταβολή της διάρκειας μίσθωσης/ημερομηνίας λήξης των μισθώσεων.

Βάσει των ανωτέρω κρίθηκε ότι για τις περιπτώσεις αυτές δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις των οριζόμενων στην Α.Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ. 1230/2015, υφίσταται η υποχρέωση υποβολής δηλώσεων μίσθωσης, και ως εκ τούτου οι δηλώσεις των σχετικών μισθώσεων, τόσο οι δηλώσεις λύσης όσο και αρχικές/έναρξης αυτών, υποβλήθηκαν εκπρόθεσμα.

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 αφορούσαν υφιστάμενες μισθώσεις της απορροφηθείσας και δεν υπήρχε φορολογική υποχρέωση υποβολής δηλώσεων λύσης και ταυτόχρονα αρχικής/έναρξης μίσθωσης για τα εν λόγω εκμισθωμένα ακίνητα, δεδομένου ότι κατόπιν της συγχώνευσης η προσφεύγουσα υπεισήλθε εκ του νόμου, ως καθολική διάδοχος, στις έννομες σχέσεις της απορροφηθείσας εταιρείας μεταξύ των οποίων και στις μισθωτικές σχέσεις αυτής. Δε δύναται να υπαγορευθεί de facto υποχρέωση υποβολής δηλώσεων 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 του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ΚΦΔ: «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 54 του ΚΦΔ: «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα ή υποβάλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου,

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

α) εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περίπτωση α` της παραγράφου 1 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων α`, β`, γ`, δ` στ` και ιγ` της παραγράφου 1, ...»

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 (εκ παραδρομής).»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1 'Υπόχρεοι υποβολής Δήλωσης Πληροφοριακών Στοιχείων Μίσθωσης Ακίνητης Περιουσίας' της ΠΟΛ. 1162/2018 με θέμα: «Υποβολή Δήλωσης Πληροφοριακών Στοιχείων Μίσθωσης Ακίνητης Περιουσίας με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου»:

«1. α) 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 ημερομηνία που λαμβάνει χώρα η τροποποίηση της, ανεξάρτητα αν πρόκειται για γραπτή ή προφορική συμφωνία. Σε περίπτωση λύσης της μίσθωσης, ο εκμισθωτής υποχρεούται να δηλώνει τη λύση αυτής μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από τη λύση της, διαφορετικά η συμφωνία της μίσθωσης θεωρείται ότι είναι σε ισχύ. ...»

Επειδή, με την Α. 1139/12.6.2020 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ προστέθηκε στην ΠΟΛ. 1162/2018 νέο άρθρο 9. Το νέο άρθρο είχε ως εξής: «1. Για συμφωνίες μίσθωσης ακίνητης περιουσίας, αρχικές ή τροποποιητικές, λόγω σιωπηρής παράτασης αυτών ή λόγω μεταβολής του όρου της συμφωνίας μίσθωσης που αφορά στο ποσό του μισθώματος, οι οποίες είναι σε ισχύ μέχρι και την 12η Ιουνίου 2020 και για τις οποίες δεν έχει υποβληθεί ηλεκτρονικά «Δήλωση Πληροφοριακών Στοιχείων Μίσθωσης Ακίνητης Περιουσίας», η εν λόγω δήλωση υποβάλλεται μέχρι την 30η Σεπτεμβρίου 2020 χωρίς την επιβολή κυρώσεων. Η υποχρέωση αυτή καταλαμβάνει και μισθώσεις οι οποίες έχουν συναφθεί πριν την 01.01.2014, για τις οποίες μέχρι σήμερα δεν υπήρχε υποχρέωση υποβολής «Δήλωσης Πληροφοριακών Στοιχείων Μίσθωσης Ακίνητης Περιουσίας». Σε αυτές τις περιπτώσεις δηλώνονται όλα τα πληροφοριακά στοιχεία της σύμβασης μίσθωσης όπως ισχύει κατά την 12η Ιουνίου 2020. 2. Σε περίπτωση που συμφωνία μίσθωσης, για την οποία έχει υποβληθεί ηλεκτρονικά ή έχει κατατεθεί στη Δ.Ο.Υ. «Δήλωση Πληροφοριακών Στοιχείων Μίσθωσης Ακίνητης Περιουσίας», έχει λυθεί μέχρι την 12η Ιουνίου 2020, ο εκμισθωτής υποχρεούται να δηλώσει μέχρι την 30η Σεπτεμβρίου 2020 την ημερομηνία της λύσης, διαφορετικά η συμφωνία της μίσθωσης θεωρείται ότι είναι σε ισχύ.»

Με την Α.1018/20.2.2023 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ η παρ. 2 του άρθρου 9 της ως άνω ΠΟΛ. 1162/2018 αντικαταστάθηκε ως εξής:

«2. Σε περίπτωση που συμφωνία μίσθωσης, για την οποία έχει υποβληθεί ηλεκτρονικά ή έχει κατατεθεί στη Δ.Ο.Υ. «Δήλωση Πληροφοριακών Στοιχείων Μίσθωσης Ακίνητης Περιουσίας», έχει λυθεί μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 2022, ο εκμισθωτής υποχρεούται να δηλώσει μέχρι την 31η

Μαρτίου 2023 την ημερομηνία της λύσης, διαφορετικά η συμφωνία της μίσθωσης θεωρείται ότι είναι σε ισχύ».

Με την Α.1044/31-03-2023 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ τροποποιήθηκε η ως άνω ΠΟΛ. 1162/2018 και η ημερομηνία δήλωσης λύσης της παρ. 2 του άρθρου 9 παρατάθηκε μέχρι την 30η Ιουνίου 2023.

Με την Α. 1092/26-06-2023 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ τροποποιήθηκε η ως άνω ΠΟΛ. 1162/2018 και η ημερομηνία δήλωσης λύσης της παρ. 2 του άρθρου 9 παρατάθηκε μέχρι την 31η Ιουλίου 2023.

Με την Α.1118/28.07.2023 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ τροποποιήθηκε η ως άνω ΠΟΛ. 1162/2018 και η ημερομηνία δήλωσης λύσης της παρ. 2 του άρθρου 9 παρατάθηκε μέχρι την 31η Αυγούστου 2023.

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 εγκυκλίό 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 περισσότερων 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 μισθωτήρια 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. Αντίθετα, εάν τροποποιούνται οι υφιστάμενες μισθωτικές σχέσεις (για παράδειγμα, αναπροσαρμογή του υφιστάμενου μισθώματος σε χρήμα ή μεταβολή της διάρκειας μίσθωσης), υφίσταται η σχετική υποχρέωση για την υποβολή της παραπάνω δήλωσης.

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 να θεωρείται ότι ισχύει η ίδια ερμηνευτική θέση της Φορολογικής Αρχής.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 9 του ΚΦΔ «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, εν προκειμένω, από τον υπό κρίση έλεγχο, διαπιστώθηκε ότι σε 31 (από σύνολο 513) περιπτώσεις υποβλήθηκαν εκπρόθεσμα δηλώσεις Πληροφοριακών Στοιχείων Λύσης Μίσθωσης Ακίνητης περιουσίας στο όνομα της απορροφούμενης χωρίς να έχει υποβληθεί αντίστοιχη αρχική δήλωση έναρξης μίσθωσης στον ΑΦΜ της καθολικής διαδόχου, ήτοι αφορούν δηλώσεις μισθώσεων που λύθηκαν οριστικά.

Περαιτέρω σε 482 (από σύνολο 513) περιπτώσεις ακινήτων για τα οποία υποβλήθηκαν εκπρόθεσμα μισθωτήρια λύσης διαπιστώθηκε ότι αν και υποβλήθηκαν νέες δηλώσεις Πληροφοριακών Στοιχείων Μίσθωσης Ακίνητης περιουσίας (αρχικές/έναρξης) στον ΑΦΜ της προσφεύγουσας καθολικής διαδόχου, σε αυτές είχαν τροποποιηθεί οι υφιστάμενες μισθωτικές σχέσεις και συγκεκριμένα υπήρξε μεταβολή της διάρκειας μίσθωσης/ημερομηνίας λήξης των μισθώσεων.

Βάσει των ανωτέρω διαπιστώσεων της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών κρίθηκε ότι στις εν λόγω περιπτώσεις δεν τυγχάνουν εφαρμογής τα προβλεπόμενα στην αρ. ΔΕΑΦΒ 1027318 ΕΞ 2018/15.2.18 εγκύκλιο της ΑΑΔΕ, και συνεπώς υπήρχε υποχρέωση υποβολής δήλωσης και ότι οι εν λόγω δηλώσεις λύσης υποβλήθηκαν εκπρόθεσμα.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 της ΠΟΛ. 1162/2018, όπως είχε τροποποιηθεί με την Α.1044/31-03-2023 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ και ήταν σε ισχύ κατά την ημερομηνία επιβολής του από προστίμου, σε περίπτωση που συμφωνία μίσθωσης, για την οποία έχει υποβληθεί «Δήλωση Πληροφοριακών Στοιχείων Μίσθωσης Ακίνητης Περιουσίας», έχει λυθεί μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 2022, ο εκμισθωτής υποχρεούται να δηλώσει μέχρι την 30η Ιουνίου 2023 την ημερομηνία της λύσης, διαφορετικά η συμφωνία της μίσθωσης θεωρείται ότι είναι σε ισχύ.

Επειδή με τις ανωτέρω διατάξεις προβλεπόταν η υποχρέωση υποβολής μέχρι την 30η Ιουνίου 2023 των 513 (31+482) δηλώσεων λύσης μίσθωσης που είχαν λυθεί μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 2022. Συνεπώς στις υπό κρίση περιπτώσεις δηλώσεων λύσης μισθώσεων με ημερομηνία λύσης την 1.8.2021 που υποβλήθηκαν τον Νοέμβριο και τον Δεκέμβριο του έτους 2021, ήτοι πριν από την πάροδο της ως άνω προθεσμίας της 30ης Ιουνίου 2023, δεν επιβάλλεται πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής Δηλώσεων Πληροφοριακών Στοιχείων Λύσης Μίσθωσης Ακίνητης περιουσίας.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, όσον αφορά τις 482 περιπτώσεις ακινήτων (για τα οποία υποβλήθηκαν μισθωτήρια λύσης καθώς και νέες δηλώσεις Πληροφοριακών Στοιχείων Έναρξης

Μίσθωσης Ακίνητης περιουσίας στον ΑΦΜ της προσφεύγουσας καθολικής διαδόχου, με μεταβολή της διάρκειας μίσθωσης/ημερομηνίας λήξης των μισθώσεων) ισχύουν τα κάτωθι:

α) Σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις και εγκυκλίους της Φορολογικής Διοίκησης, στις περιπτώσεις συγχώνευσης που υφίσταται μεταβολή διάρκειας της μίσθωσης της μισθωτικής σχέσης, όπως εν προκειμένω, υφίσταται η σχετική υποχρέωση για την υποβολή της παραπάνω δήλωσης Πληροφοριακών Στοιχείων Μίσθωσης Ακίνητης περιουσίας (προκειμένου να δηλωθεί η τροποποίηση της διάρκειας). Ωστόσο, οι εν λόγω 482 περιπτώσεις δηλώσεων λύσης, καθώς και οι αντίστοιχες δηλώσεις έναρξης μισθώσεων που υποβλήθηκαν με τροποποίηση ως προς τη διάρκεια μίσθωσης, σε κάθε περίπτωση αφορούν τα ίδια ακίνητα, και οι εν λόγω δηλώσεις υποβλήθηκαν ενόψει του μετασχηματισμού και όχι λόγω πραγματικής διακοπής και έναρξης νέας μισθωτικής σχέσης. Σε κάθε περίπτωση, από την υπό κρίση έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι η τροποποίηση της διάρκειας μίσθωσης των ως άνω περιπτώσεων αποτυπώθηκε με τις δηλώσεις έναρξης μισθώσεων.

β) Όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, για κάθε μία από τις 482 περιπτώσεις δηλώσεων λύσης μισθώσεων και τις αντίστοιχες 482 περιπτώσεις δηλώσεων έναρξης μισθώσεων των ιδίων ακινήτων, έχουν επιβληθεί δύο πρόστιμα εκπρόθεσμης υποβολής, ήτοι έχει επιβληθεί πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής 482 Δηλώσεων Πληροφοριακών Στοιχείων Έναρξης Μίσθωσης Ακίνητης περιουσίας (αρχικές) με τη με αρ. Πράξη Επιβολής Προστίμου, καθώς και το υπό κρίση πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής 482 Δηλώσεων Πληροφοριακών Στοιχείων Λύσης Μίσθωσης Ακίνητης Περιουσίας με την αρ. προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, καθώς και από το πλέγμα των ανωτέρω διατάξεων αλλά και από την αρχή της χρηστής διοίκησης, η οποία επιτάσσει την άσκηση των διοικητικών αρμοδιοτήτων σύμφωνα με το κοινό περί δικαίου αίσθημα, δηλαδή κατά τρόπο σύμφωνο με τα χρηστά ήθη, συνάγεται ότι στις ανωτέρω 482 περιπτώσεις δηλώσεων λύσης και 482 περιπτώσεις δηλώσεων έναρξης μισθώσεων με τροποποίηση ως προς τη διάρκεια μίσθωσης, για τα ίδια ακίνητα, επιβάλλεται σε κάθε περίπτωση μίσθωσης ένα πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης της τροποποίησης αυτής. Δεδομένου ότι η εν λόγω τροποποίηση στη διάρκεια μίσθωσης αποτυπώθηκε με τις δηλώσεις έναρξης μισθώσεων, επιβάλλεται πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής στις 482 περιπτώσεις δηλώσεων έναρξης μισθώσεων και συνεπώς εσφαλμένα επιβλήθηκε πρόστιμο στις κρινόμενες με την παρούσα προσφυγή 482 περιπτώσεις υποβολής των αντίστοιχων δηλώσεων λύσης.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να γίνει δεκτή και η αρ. Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών πρέπει να ακυρωθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της και την ακύρωση της αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

Φορολογικό Έτος 2021

Αρ. Πράξη Επιβολής Προστίμου

Πρόστιμο άρθρου 54 του ΚΦΔ

0,00 €

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.