



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη, 11-03-2024

Αριθμός Απόφασης: 662



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10, Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54639

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ.

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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»
4. Τη με ημερομηνία και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ:, που εδρεύει στις, επί της οδού κατά της σιωπηρής απόρριψης από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. της με αρ. πρωτ./31-07-2023 αίτησης επιστροφής αχρεωστήτως του καταβληθέντος φόρου μεταβίβασης ακινήτου που βεβαιώθηκε με την υπ' αριθμ./05-10-2022 δήλωση μεταβίβασης ακινήτου για το φορ. έτος 2017.
5. Την ως άνω σιωπηρή απόρριψη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7'- Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με βάση το υπ' αριθμ./21-07-2017 συμβόλαιο πώλησης του συμβολαιογράφου, το οποίο μεταγράφηκε νόμιμα στα Βιβλία Μεταγραφών του Υποθηκοφυλακείου στις 21-07-2017, η προσφεύγουσα απέκτησε από την εταιρεία «.....» ένα ακίνητο (γήπεδο) στη Βιομηχανική Περιοχή, της Δημοτικής Κοινότητας της Δημοτικής Ενότητας του Δήμου της Περιφερειακής Ενότητας εντός του υπ' αριθμ.' βιομηχανικού τετραγώνου, στην οδό εκτάσεως 1.300.00 τ.μ. με το επ' αυτού βιοτεχνικό κτίριο συνολικού εμβαδού 903,00 τ.μ.

Για την απόκτηση του ακινήτου αυτού υποβλήθηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. η υπ' αριθμ./20-07-2017 δήλωση φόρου μεταβίβασης σύμφωνα με την οποία η δηλωθείσα αξία του μεταβιβαζόμενου ακινήτου ανήλθε σε 380.000,00€, η δε εκτίμηση της Δ.Ο.Υ. για την αξία του ακινήτου αυτού προσδιορίστηκε σε 526.910,21€. Ο φόρος που προέκυψε να καταβληθεί αρχικώς προσδιορίστηκε σε 11.742,00€ και στη συνέχεια έπειτα από τον αντικειμενικό προσδιορισμό της Δ.Ο.Υ. καθορίστηκε επιπλέον ποσό 4.539,51€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 16.281,51€, ποσά που αμφότερα καταβλήθηκαν στις 20-07-2017.

Επιθυμώντας η προσφεύγουσα να κάνει χρήση των ευνοϊκών διατάξεων του αρ. 62 του ν. 3982/2011 που παρέχουν κίνητρα στις επιχειρήσεις για απόκτηση ακινήτων σε βιομηχανικές περιοχές, υπέβαλε την υπ' αριθμ. /21-03-2019 τροποποιητική δήλωση φόρου μεταβίβασης με τα απαιτούμενα δικαιολογητικά, προκειμένου να υπαχθεί στις διατάξεις του αρ. 62 του ν. 3982/2011 και με το υπ' αριθμ. /20-03-2019 έγγραφό της αιτήθηκε την επιστροφή του φόρου μεταβίβασης που κατέβαλε ύψους 16.281,51€.

Εν συνεχεία, εκδόθηκαν οι υπ' αριθμ. /21-01-2019 αποφάσεις της Δ.Ο.Υ. με βάση τις οποίες διαγράφηκε ο επιβληθείς φόρος και επιστράφηκε το καταβληθέν ποσό των 16.281,51€ με τα ΑΦΕΚ .../21-10-2019 και ΑΦΕΚ .../21-10-2019 ως αχρεωστήτως καταβληθέντα.

Ακολουθώντας, κατά την ολοκλήρωση της απαιτούμενης εκ του νόμου πενταετίας, η προσφεύγουσα έλαβε την υπ' αριθμ. πρωτ. /15-07-2022 κοινοποίηση εντολής ελέγχου με συνημμένη την εντολή ελέγχου υπ' αριθμ. /05-07-2022, προκειμένου να διαπιστωθεί η ορθή εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων αναφορικά με την υπαγωγή στη διάταξη περί απαλλαγής φόρου μεταβίβασης για το αποκτώμενο ακίνητο του αρ. 62 του ν. 3982/2011.

Στις 05-10-2022 η προσφεύγουσα υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ., στα πλαίσια της οικειοθελούς συμμόρφωσης των άρθρων 397 και 398 του ν. 4512/2018 (όπως αυτές διατάξεις ενσωματώθηκαν στις διατάξεις των άρθρων 18 και 19 του ν. 4987/2022) και κατόπιν της με αρ. /2022 εντολής ελέγχου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) και μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, τη με αρ. /05-10-2022 τροποποιητική δήλωση μεταβίβασης ακινήτου, διότι κατά τον έλεγχο της συνδρομής των προϋποθέσεων της απαλλαγής του ν. 3982/2011 από το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. διαπιστώθηκε ότι δεν πληρούνταν η προϋπόθεση της ύπαρξης της άδειας λειτουργίας του κτιρίου ως βιοτεχνικό κτίριο με συνέπεια να μη δύναται η εταιρία να υπαχθεί στις διατάξεις του ν. 3982/2011. Ως εκ τούτου, για τη με αρ. /2022 δήλωση προσδιορίστηκε φόρος συνολικού ύψους **16.281,52€**, καθώς και το πρόστιμο του αρ. 58 παρ. 1γ' ΚΦΔ ύψους **8.140,76€**. Η με αρ. /05-10-2022 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, καθώς και η με αρ. /05-10-2022 πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 58 παρ. 1γ' βεβαιώθηκαν και κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα στις 05/10/2022.

Στη συνέχεια στις 31-07-2023, η προσφεύγουσα υπέβαλε το με αρ. ηλεκτρονικής καταχώρισης αίτημα με το οποίο αιτήθηκε την επιστροφή του ως άνω προσδιορισθέντος φόρου ΦΜΑ, καθώς και του προστίμου του αρ. 58 παρ. 1 γ' επικαλούμενη την αναδρομική εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4982/2022 και του άρθρου 91 του ν. 5019/2023. Η Δ.Ο.Υ. απέρριψε σιωπηρά το αίτημα της προσφεύγουσας.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της σιωπηρής άρνησης της Δ.Ο.Υ., και την επιστροφή του ποσού των 24.422,28€, που κατέβαλε, νομιμοτόκως από την επομένη της καταβολής, ήτοι από την 07-10-2022 προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Η άδεια λειτουργίας του βιοτεχνικού κτιρίου εκδόθηκε την 09-09-2022, ήτοι μετά την παρέλευση του χρονικού διαστήματος των πέντε ετών από την ημερομηνία υπογραφής του συμβολαίου αγοραπωλησίας και σύμφωνα με την παρ. 3 του αρ. 1 της ΠΟΛ 1092/2012 πρέπει να αρθεί η φορολογική απαλλαγή. Ωστόσο, μετά τη ψήφιση του ν. 4982/2022 δεν εφαρμόζεται πλέον το άρθρο 62 ν. 3982/2011, αλλά το άρθρο 28 ν. 4982/2022, που θέτει ως μοναδική προϋπόθεση για την απαλλαγή του ΦΜΑ να παραμείνει το ακίνητο στην κυριότητα της αγοράστριας εταιρείας για τουλάχιστον πέντε έτη από τη σύναψη της σύμβασης αγοραπωλησίας και όχι να εκδοθεί και άδεια λειτουργίας εντός της πενταετίας όπως αναφέρεται στην ΠΟΛ 1092/2012 που αφορά τις προϋποθέσεις της καταργηθείσας διάταξης του αρ. 62 ν. 3982/2011.
2. Σε περίπτωση που δεν γίνει δεκτή η αναδρομικότητα της διάταξης της τροποποιημένης παρ. 6 του αρ. 28 του ν. 4982/2022 με την παρ. 1 του αρ. 91 του 5019/2023, τότε προκύπτει διακριτική μεταχείριση σε βάρος των επιχειρήσεων που υπήχθησαν στην απαλλαγή φόρου μεταβίβασης σύμφωνα με το αρ. 62 του ν. 3982/2011 ανεξαρτήτως του χρόνου που συνέτρεξε η πιο πάνω συνθήκη.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 1§1,3 του ν. 1521/1950, όπως κυρώθηκε με τον ν. 1587/1950: 1. Εφ' εκάστης εξ' επαχθούς αιτίας μεταβιβάσεως ακινήτου ή πραγματικού επί ακινήτου δικαιώματος ως και επί μεταβιβάσεως πλοίου υπό ελληνικήν σημαίαν επιβάλλεται φόρος επί της αξίας αυτών.

1. Δια τον καθορισμόν της αξίας του ακινήτου ή του πραγματικού δικαιώματος επί του ακινήτου ή του πλοίου λαμβάνεται υπ' όψει :

α)... ε) η ημέρα της υπογραφής του οριστικού συμβολαίου εις τας λοιπάς περιπτώσεις.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 19 του ΚΦΔ: 1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση.

2. Αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση μέσα στην προθεσμία υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης, τότε και η τροποποιητική φορολογική δήλωση επέχει

θέση αρχικής δήλωσης και θεωρείται ότι και οι δύο, αρχική και τροποποιητική, έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα.

3. α) Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού του φόρου.

β) Τροποποιητική φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης.

γ) Εάν η τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβληθεί μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 και μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου, εφόσον προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, επιβάλλεται επί του ποσού αυτού, αντί του προστίμου του άρθρου 54, πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου της παρ. 1 του άρθρου 58, της παρ. 2 του άρθρου 58Α ή της παρ. 2 του άρθρου 59, κατά περίπτωση. Για τον υπολογισμό του ανωτέρω προστίμου λαμβάνεται ως βάση υπολογισμού το ποσό της διαφοράς μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση την υποβαλλόμενη τροποποιητική φορολογική δήλωση και εκείνου που προκύπτει με βάση την αρχικώς υποβληθείσα δήλωση και τις τυχόν τροποποιητικές δηλώσεις που έχουν εν τω μεταξύ υποβληθεί. Δεν είναι δυνατή η υποβολή δήλωσης σύμφωνα με την παρούσα περίπτωση με επιφύλαξη.

δ) Εξαιρουμένων των δηλώσεων παρακρατούμενων φόρων από μισθωτή εργασία και συντάξεις, εφόσον η προκύπτουσα οφειλή εξοφληθεί μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από τον προσδιορισμό του φόρου, το επιβληθέν σύμφωνα με την περ. γ' πρόστιμο περιορίζεται στο εξήντα τοις εκατό (60%) του αρχικώς προσδιορισθέντος.

ε) Φόροι, πρόστιμα, τέλη, εισφορές και λοιπά ποσά που προσδιορίζονται κατά τις περ. γ' και δ' δεν διαγράφονται ούτε συμψηφίζονται ή επιστρέφονται.

Με απόφαση του Διοικητή δύναται να καθορίζεται κάθε αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή της παρούσας.

Επειδή, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του αρ. 397 του ν. 4512/2018 , με το οποίο τροποποιήθηκαν οι διατάξεις του αρ. 19 του προϊσχύσαντος ΚΦΔ (ν. 4174/2013) Οι τροποποιήσεις αυτές προτείνονται αφενός σε συμμόρφωση με την πρόσφατη σχετική νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 1364/2017), σύμφωνα με την οποία, ενόψει της αρχής της φανεράς δράσης της Διοίκησης δεν μπορεί το χρονικό όριο εντός του οποίου δύναται ο φορολογούμενος να ασκήσει τα δικαιώματά του να εξαρτάται από γεγονός άγνωστο σ' αυτόν, όπως είναι η έκδοση της εντολής ελέγχου, και αφετέρου αποτελούν υιοθέτηση των διεθνών βέλτιστων πρακτικών για την

ενθάρρυνση της οικειοθελούς συμμόρφωσης (voluntary compliance) των φορολογουμένων προς τις φορολογικές τους υποχρεώσεις. Με τις προτεινόμενες ρυθμίσεις εξυπηρετείται η ταχύτερη είσπραξη των φόρων, χωρίς την καθυστέρηση του ελέγχου για την διαπίστωση της φορολογικής υποχρέωσης, την έκδοση σχετικής πράξεως και το ενδεχόμενο διοικητικής ή και δικαστικής αμφισβήτησης αυτής, ενώ παράλληλα παρέχεται κίνητρο στους φορολογούμενους για την άμεση εξόφληση της βάσει της υποβαλλόμενης δήλωσης προκύπτουσας οφειλής τους, μέσω σημαντικής μείωσης του ύψους των προβλεπομένων κυρώσεων, υπό την προϋπόθεση ότι η εξόφληση της σχετικής οφειλής θα γίνει εντός τριάντα (30) ημερών.[...] Η ανωτέρω διάκριση από πλευράς επιβαλλόμενων κυρώσεων παρίσταται αναγκαία, προκειμένου να υπάρχει διαφορετική αντιμετώπιση μεταξύ των φορολογουμένων που υποβάλλουν εκπρόθεσμη δήλωση συνεπεία παράλειψης ή λάθους και των φορολογούμενων που υποβάλλουν εκπρόθεσμη δήλωση, γνωρίζοντας ότι ελέγχονται ήδη, για τους οποίους οι κυρώσεις είναι αυστηρότερες.

Τέλος, με τις προτεινόμενες ρυθμίσεις ορίζεται ότι για δηλώσεις που υποβάλλονται μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ΚΦΔ και μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, δεν θίγεται μεν το δικαίωμα του φορολογούμενου να υποβάλει τροποποιητικές δηλώσεις, εντούτοις, **προσδιορισθέντες φόροι, πρόστιμα, τέλη, εισφορές και λοιπά ποσά δεν διαγράφονται, συμψηφίζονται ή επιστρέφονται**, ενώ δεν είναι δυνατή η υποβολή δηλώσεων σε αυτό το στάδιο με επιφύλαξη.

Επειδή η προσφεύγουσα υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ., στα πλαίσια της οικειοθελούς συμμόρφωσης των άρθρων 397 και 398 του ν. 4512/2018 (όπως αυτές διατάξεις ενσωματώθηκαν στις διατάξεις των άρθρων 18 και 19 του ν. 4987/2022) και κατόπιν της με αρ./2022 εντολής ελέγχου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) και μέχρι πριν την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, τη με αρ./05-10-2022 τροποποιητική δήλωση μεταβίβασης ακινήτου, διότι κατά τον έλεγχο της συνδρομής των προϋποθέσεων της απαλλαγής του ν. 3982/2011 από το ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ. διαπιστώθηκε ότι δεν πληρούνταν η προϋπόθεση της ύπαρξης της άδειας λειτουργίας του κτιρίου ως βιοτεχνικό κτίριο με συνέπεια να μη δύναται η εταιρία να υπαχθεί στις διατάξεις του ν. 3982/2011.

Επειδή η προσφεύγουσα στην προκειμένη περίπτωση αιτείται την επιστροφή των καταβληθέντων φόρων και προστίμων που βεβαιώθηκαν εις βάρος της εξαιτίας της αριθμ. τροποποιητικής δήλωσης ΦΜΑ που κατέθεσε η ίδια οικειοθελώς στις 05-10-2022, κατόπιν της πρόσκλησης της φορολογικής αρχής και κατά συνέπεια σύμφωνα με τη ρητή απαγόρευση της περ. ε' του αρ. 19§3 του ΚΦΔ, δε δύναται η φορολογική αρχή να προβεί σε συμψηφισμό ή επιστροφή των

βεβαιωθέντων ποσών, ακόμα και αν δεχόταν το βάσιμο των ισχυρισμών της προσφεύγουσας, καθώς δεν μπορεί να δεχτεί την ανάκληση της εν λόγω δήλωσης ΦΜΑ.

Βάσει των ανωτέρω διατάξεων οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα προβάλλονται αλυσιτελώς και η ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της «.....», με ΑΦΜ:

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.