



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**  
**ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**  
**ΤΜΗΜΑ Α7 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη, 10-3-2020

Αριθμός Απόφασης: 522

Ταχ. Δ/ση: Εγνατία 45  
Ταχ. Κωδ. : 54630 - Θεσσαλονίκη  
Τηλέφωνο : 2313-333254  
FAX : 2313-333258  
E-Mail : ded.thess@aade.gr

## 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 1064/24.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440 /τ. Β' /27.04.2017).

**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.** Την από *../..2019* και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης τραπεζικής εταιρίας με την επωνυμία «... **Α.Ε.**», ΑΦΜ ..., εδρεύουσας ..., νομίμως εκπροσωπούμενης κατά της υπ' αριθμ. *../...2019* Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ, βάσει της οποίας μετά από φορολογικό έλεγχο της υπ' αριθμ. *../2014* δήλωσης φόρου μεταβίβασης ακινήτου, καταλογίστηκε σε βάρος της εταιρίας φόρος μεταβίβασης ακινήτου ύψους 9.568.61 €.

**5.** Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από .../.../2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της ... .., 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:

Με την υπ' αρ. .../...2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΚΟΖΑΝΗΣ προέκυψε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 6.379,07€, πλέον 3.189,54€ (πρόστιμο άρθρου 58 του ν. 4174/2013).

Η διαφορά φόρου προέκυψε ως ακολούθως:

Στις ...2012 δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (ΦΕΚ .../...2012, τεύχος Β') η με αριθμό .../...2012 απόφαση της Επιτροπής Μέτρων Εξυγίανσης της Τράπεζας της Ελλάδος (σχετ. 1), με την οποία αποφασίσθηκε η μεταβίβαση στην «... Α.Ε.» των περιουσιακών στοιχείων του υπό ειδική εκκαθάριση πιστωτικού ιδρύματος με την επωνυμία «... Α.Ε» που αναφέρονται στο Παράρτημα της ως άνω απόφασης.

Ειδικότερα, σύμφωνα με το Παράρτημα αυτό, στα περιουσιακά στοιχεία που μεταβιβάζονται περιλαμβάνονται μεταξύ άλλων και τα εμπράγματα δικαιώματα της «... Α.Ε» επί κινητών και ακινήτων (περ. ια).

Όπως προκύπτει από την ανωτέρω απόφαση της Τράπεζας της Ελλάδος, με την οποία υποχρεώθηκε ο εκκαθαριστής του υπό ειδική εκκαθάριση πιστωτικού ιδρύματος «... Α.Ε» στην παραχρήμα μεταβίβαση των αναφερομένων στο Παράρτημα της περιουσιακών στοιχείων του στην «... Α.Ε.», για την λήψη της ελήφθησαν υπόψη οι διατάξεις των άρθρων 63B, 63Δ και 68 του ν. 3091/2007, καθώς και το γεγονός ότι, όπως ρητά αναφέρεται σε αυτή, η μεταβίβαση στην «...Α.Ε.» στοιχείων ενεργητικού και παθητικού αποτελούσε τη βέλτιστη λύση, καθώς ελαχιστοποιούσε το κόστος εξυγίανσης της «... Α.Ε».

Με βάση τα παραπάνω με την από ...2012 σύμβαση μεταβίβασης στοιχείων ενεργητικού και παθητικού πιστωτικού ιδρύματος που καταρτίσθηκε μεταξύ της υπό ειδική εκκαθάριση ανώνυμης τραπεζικής εταιρίας με την επωνυμία «... Α.Ε» και της ανώνυμης τραπεζικής εταιρίας με την επωνυμία «... Α.Ε.», σύμφωνα με τις κατά την ανωτέρω ημεροχρονολογία ισχύουσες διατάξεις του ν. 3601/2007 και ιδιαίτερα των άρθρων 63Δ και 68 αυτού και κατόπιν έκδοσης της ανωτέρω αναφερόμενης, υπ' αριθμ. .../.../...2012 απόφασης της Επιτροπής Μέτρων Εξυγίανσης της Τράπεζας της Ελλάδος (ΦΕΚ τ. Β

αρ. φύλλου .../..2012), η ανωτέρω υπό ειδική εκκαθάριση «... Α.Ε» μεταβίβασε στην προσφεύγουσα τα αναφερόμενα στο Παράρτημα της παραπάνω απόφασης περιουσιακά στοιχεία, μεταξύ των οποίων και τα εμπράγματα δικαιώματα της υπό ειδική εκκαθάριση «... Α.Ε» επί ακινήτων, σύμφωνα με την παρ. 1 στοιχ. ια' του ως άνω Παραρτήματος.

Στο άρθρο 3.2 της ανωτέρω σύμβασης ορίστηκε ότι: «Κατόπιν των ανωτέρω, από σήμερα η μεν μεταβιβάζουσα απεκδύεται από κάθε δικαίωμα της επί των μεταβιβαζόμενων στοιχείων ενεργητικού και παθητικού και κάθε συναφές προς αυτά πράγμα (κινητό ή ακίνητο) σύμβαση, δικαίωμα ή υποχρέωση, τα οποία όλα παραδίδει και περιέρχονται στην κυριότητα, νομή, κατοχή και εξουσία της αποκτώσας «... Α.Ε.», η οποία δικαιούται να απολαμβάνει, κατέχει, νέμεται, εκμεταλλεύεται και διαχειρίζεται αυτά κατά πλήρες και αποκλειστικό ιδιοκτησίας δικαίωμα και με δικό της όφελος και κίνδυνο».

Κατόπιν των ανωτέρω, στις ...2014 υποβλήθηκε η υπ' αριθμ. .../2014 δήλωση ΦΜΑ στη Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ, με επίκληση απαλλαγής από το ΦΜΑ (σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 63Δ του Ν. 3601/2007 και του άρθρου 16 του ν. 2515/1997), για το παρακάτω ακίνητο, ήτοι:

Ο υπ' αριθμ. 110 αγρός, επιφάνειας 11.800 τ.μ. που βρίσκεται στη θέση .... Εντός του αγρού υπάρχει ισόγειο κτίσμα επιφάνειας 1.120 τ.μ., εκ των οποίων τα 400 τ.μ. χρησιμοποιούνται ως ... και τα υπόλοιπα 720 τ.μ. ως αποθηκευτικός χώρος ....

Στην συνέχεια εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ η υπ' αριθμ. .../0/.../...2019 εντολή ελέγχου, σε εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 3,8 και 10 του Α.Ν 1591/1950, του άρθρου 8 του ν 1078/80 και της περίπτωση β της παρ 1 του άρθρου 24 του ν 3296/2004.

Ακολούθως διενεργήθηκε έλεγχος στην ως άνω δήλωση φόρου μεταβίβασης ακινήτου της «... Α.Ε.» (ως αγοράστριας) και διαπιστώθηκε ότι θα έπρεπε να καταβληθεί φόρος μεταβίβασης ακινήτων από την προσφεύγουσα, για τη μεταβίβαση σε αυτή, επί της αντικειμενικής αξίας του ως άνω ακινήτου της «... Α.Ε» του οποίου η αξία προσδιορίστηκε στο συνολικό ποσό των 206.442,40€, (ομοίας με τη δηλωθείσα συνολική αξία).

Στις 29-08-2019 κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα ο υπ. αρ. .../... προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου μεταβίβασης με συνημμένο Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν 4174/2013.

Τέλος, η προσφεύγουσα προσήλθε στις ...2019 και κατέθεσε το υπ' αριθμ. πρωτ..../2019 υπόμνημα επί του ως άνω Σημειώματος Ελεγκτικών Διαπιστώσεων του αρ. 28 του ν. 4174/2013, εντός της προθεσμίας των είκοσι ημερών, ως είχε δικαίωμα. Οι απόψεις της προσφεύγουσας δεν έγιναν δεκτές από τη Διοίκηση.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

Η φορολογική αρχή όλως εσφαλμένως καταλόγισε στην Τράπεζα ΦΜΑ για την ως άνω μεταβίβαση, κρίνοντας ουσιαστικά ότι οι διατάξεις των άρθρων 63Δ του Ν. 3601/2007 και του άρθρου 16 του ν. 2515/1997, βάσει των οποίων είχε υποβληθεί η υπ' αριθμ. .../2014 δήλωση ΦΜΑ, δεν μπορούν να τύχουν εφαρμογής στη συγκεκριμένη περίπτωση που αφορά υποχρεωτική μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων, η οποία πραγματοποιήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63Δ του ν. 3601/2007.

Η απαλλαγή ωστόσο των κρινόμενων μεταβιβάσεων από το φόρο Μεταβίβασης Ακινήτων προκύπτει από τις διατάξεις του άρθρου 63Δ του ν. 3601/2007 και πιο συγκεκριμένα από τη διάταξη της παραγράφου 5 του άρθρου αυτού, και μετά την κατάργηση του νόμου αυτού (ν. 3601/2007) με το άρθρο 166 του ν. 4261/2014, και την αντιστοίχιση του καταργηθέντος άρθρου (63Δ) με τις διατάξεις των παρ. 1 & 5 του αρ. 141 του ν. 4261/2014. Πιο συγκεκριμένα:

1. Παραβίαση των διατάξεων του άρθρου. 63Δ ν. 3601/07, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την διάταξη του άρθρου 166 του ν 4261/2014 .
2. Παραβίαση των διατάξεων του άρθρου. 16 ν. 2515/97.
3. Μη νόμιμη αιτιολογία, καθώς και αντίθετος στον νόμο και το Σύνταγμα ο χαρακτήρας της ενδικοφανούς προσφυγής..
4. Παραβίαση των άρθ. 4 παρ. 5 και 78 του Συντάγματος

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 1 του Α.Ν.1521/1950 (ΦΕΚ Α΄ 245) ορίζεται ότι: « Εφ' εκάστης εξ επαχθούς αιτίας μεταβιβάσεως ακινήτου ή πραγματικού επί ακινήτου ή πραγματικού επί ακινήτου δικαιώματος ως και επί μεταβιβάσεως πλοίου υπό ελληνικήν σημαίαν επιβάλλεται φόρος επί αξίας αυτών. ».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 5 του Α.Ν.1521/1950 ορίζεται ότι: « 1. Ο φόρος μεταβίβασης που αναλογεί στο τίμημα μεταβίβασης που αναγράφεται στο συμβόλαιο, βαρύνει τον αγοραστή. ».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Α.Ν.1521/1950 ορίζεται ότι: « Απαλλάσσονται του φόρου μεταβιβάσεως του βαρύνοντος τον αγοραστήν.

α) η μεταβίβασις εις τους πρόσφυγας κατά τας διατάξεις του από 15/28 Ιουλ. 1938 Β.Δ/τος περί κωδικοποιήσεως της περί αποκαταστάσεως αστών προσφύγων κειμένης νομοθεσίας ως και η μεταβίβασις κλήρων κατά τας διατάξεις του αγροτικού κώδικος, ακινήτου ανηκόντων εις το Δημόσιον.

- β) η αναγκαστική απαλλοτρίωσις κτημάτων κατά τας διατάξεις του Αγροτικού Κώδικος,
- γ) Η μεταβίβαση στην οποία αγοραστής είναι το Δημόσιο ή Ν.Π.Δ.Δ., οι δήμοι, οι κοινότητες, οι ιεροί ναοί και οι ιερές μονές.
- δ) η ανάκλησις απαλλοτριώσεως και
- ε) η μεταβίβασις μεταλλείου δι' ο κατεβλήθη ο φόρος του Νόμ. ΓΦΚΔ` του έτους 1910 ως ισχύει.
- ζ) η αξία του μεταβιβαζομένου ακινήτου εις τα μέλη του υπό συνεταιρισμού μη κερδοσκοπικού, καθ' ο ποσοστόν αυτή υπεβλήθη εις φόρον μεταβιβάσεως κατά την υπό του συνεταιρισμού αγοράν του μεταβιβαζομένου ακινήτου.
- η) Η σύμβασις ανταλλαγής ακινήτου μεταξύ του Δημοσίου και Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου.».

**Επειδή**, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 16 του Ν. 2515/1997 ορίζεται ότι:

«1. Συγχώνευση πιστωτικών ιδρυμάτων, κατά την έννοια του άρθρου 2 παρ. 1 του ν. 2076/1992 (ΦΕΚ 130 Α'), πραγματοποιείται είτε με απορρόφηση είτε με σύσταση νέας εταιρείας, κατά τους ορισμούς του άρθρου 68 του κ.ν. 2190/1920. Με τη συγχώνευση με απορρόφηση εξομοιώνονται και οι πράξεις που ορίζονται στο άρθρο 79 του κ.ν. 2190/1920.».

**Επειδή**, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 9 του άρθρου 16 του Ν. 2515/1997 ορίζεται ότι: «9. Η σύμβαση συγχώνευσης, το καταστατικό, η εισφορά και μεταβίβαση των περιουσιακών στοιχείων των συγχωνευομένων πιστωτικών ιδρυμάτων, κάθε σχετική πράξη ή συμφωνία που αφορά την εισφορά ή μεταβίβαση στοιχείων ενεργητικού ή παθητικού ή άλλων δικαιωμάτων και υποχρεώσεων, καθώς και κάθε εμπραγμάτου ενοχικού ή άλλου δικαιώματος, οι μετοχές που θα εκδοθούν, οι αποφάσεις των γενικών συνελεύσεων των συγχωνευομένων πιστωτικών ιδρυμάτων, η σχέση συμμετοχής στο κεφάλαιο του νέου πιστωτικού ιδρύματος, καθώς και κάθε άλλη συμφωνία ή πράξη που απαιτείται για τη συγχώνευση, τη σύσταση και το καταστατικό του νέου πιστωτικού ιδρύματος, η δημοσίευση αυτών στο τεύχος Ανωνύμων Εταιρειών και Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως και η μεταγραφή στα βιβλία μεταγραφών εμπραγμάτων δικαιωμάτων απαλλάσσονται παντός φόρου, τέλους χαρτοσήμου ή άλλου τέλους, εισφοράς ή δικαιώματος υπέρ του Δημοσίου ή οποιουδήποτε τρίτου, συμπεριλαμβανομένων των αμοιβών, των παγίων και αναλογικών δικαιωμάτων, επιδομάτων ή άλλων τελών υπέρ υποθηκοφυλάκων.».

**Επειδή**, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 63 Δ του Ν. 3601/2007 (ΦΕΚ Α'178) ορίζεται ότι:« 1. Η Τράπεζα της Ελλάδος δύναται με απόφαση της να υποχρεώσει πιστωτικό ίδρυμα στη μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων του προς άλλο πιστωτικό ίδρυμα ή προς άλλο πρόσωπο. Τα

προς μεταβίβαση περιουσιακά στοιχεία προσδιορίζονται στην απόφαση του προηγούμενου εδαφίου και μπορούν να είναι δικαιώματα, απαιτήσεις, υποχρεώσεις ή και συμβατικές σχέσεις.».

**Επειδή**, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 63 Δ του Ν. 3601/2007 ορίζεται ότι:« 5. Εάν συντρέχει περίπτωση για ορισμένα περιουσιακά στοιχεία, η μεταβίβαση σημειώνεται ατελώς στα οικεία δημόσια βιβλία και αρχεία με αίτηση του προς η μεταβίβαση προσώπου. Το άρθρο 479 του Αστικού Κώδικα δεν εφαρμόζεται. Για το κύρος της μεταβίβασης και το αντιτάξιμό της έναντι τρίτων, οι οποίοι είναι υποκείμενα δικαιωμάτων, υποχρεώσεων ή συμβατικών σχέσεων που μεταφέρονται στο προς η μεταβίβαση πιστωτικό ίδρυμα, δεν απαιτείται αναγγελία προς αυτούς ή συναίνεση τους. Εκκρεμείς δίκες που σχετίζονται με τα μεταβιβαζόμενα περιουσιακά στοιχεία συνεχίζονται από το προς η μεταβίβαση πιστωτικό ίδρυμα, χωρίς διακοπή της δίκης και χωρίς να απαιτείται δηλώσεις για την επανάληψη τους.».

**Επειδή**, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 166 του Ν. 4261/2014 (ΦΕΚ Α΄107) ορίζεται ότι:« 1. Από τη δημοσίευση του παρόντος νόμου καταργείται ο ν. 3601/2007 (Α΄ 178), και οποιαδήποτε υφιστάμενη αναφορά σε αυτόν, και στον παρόντα νόμο, νοείται στο εξής ως αναφορά στις αντίστοιχες διατάξεις του παρόντος νόμου, σύμφωνα με την αντιστοίχιση, όπως αυτή φαίνεται στο παράρτημα 1 του παρόντος νόμου ή του Κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 575/2013.».

**Επειδή**, οι διατάξεις του άρθρου 63Δ παρ. 1 και 5 του καταργηθέντος Ν. 3601/2007 αντιστοιχούν στις διατάξεις του άρθρου 141 παρ. 1 και 5 του εν ισχύ Ν. 4261/2014.

**Επειδή**, σύμφωνα με τη διάταξη των παρ. 1 & 5 του άρθρου 141 του Ν. 4261/2014 ορίζεται ότι:«1. Η Τράπεζα της Ελλάδος μπορεί με απόφασή της να υποχρεώσει πιστωτικό ίδρυμα στη μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων του προς άλλο πιστωτικό ίδρυμα ή προς άλλο πρόσωπο. Τα προς μεταβίβαση περιουσιακά στοιχεία προσδιορίζονται στην απόφαση του προηγούμενου εδαφίου και μπορούν να είναι δικαιώματα, απαιτήσεις, υποχρεώσεις ή και συμβατικές σχέσεις.

(.....)

5. Εάν συντρέχει περίπτωση για ορισμένα περιουσιακά στοιχεία, η μεταβίβαση σημειώνεται ατελώς στα οικεία δημόσια βιβλία και αρχεία με αίτηση του προς η μεταβίβαση προσώπου. Το άρθρο 479 του Αστικού Κώδικα δεν εφαρμόζεται. Για το κύρος της μεταβίβασης και το αντιτάξιμό της έναντι τρίτων, οι οποίοι είναι υποκείμενα δικαιωμάτων, υποχρεώσεων ή συμβατικών σχέσεων που μεταφέρονται στο προς η μεταβίβαση πιστωτικό ίδρυμα, δεν απαιτείται αναγγελία προς αυτούς ή συναίνεσή τους. Εκκρεμείς δίκες που σχετίζονται με τα μεταβιβαζόμενα περιουσιακά στοιχεία συνεχίζονται από το προς

η μεταβίβαση πιστωτικό ίδρυμα, χωρίς διακοπή της δίκης και χωρίς να απαιτείται δηλώσεις για την επανάληψή τους.».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις υφιστάμενες διατάξεις και λόγω στενής ερμηνείας των διατάξεων που θεσπίζουν φοροαπαλλαγές, δεν είναι δυνατή η ευθεία ή αναλογική εφαρμογή της διάταξης της παρ. 9 του άρθρου 16 του ν. 2515/1997 στις περιπτώσεις της υποχρεωτικής μεταβίβασης περιουσιακών στοιχείων των υπό εξυγίανση ημεδαπών πιστωτικών ιδρυμάτων και συνεπώς δεν προβλέπεται χορήγηση απαλλαγής από το Φ.Μ.Α. κατά τη μεταβίβαση ακινήτου της ... Α.Ε. προς την ...Α.Ε και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

**Επειδή** στο άρθρο 17 του Κ.Δ.Δ. ορίζεται ότι η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. Η αιτιολογία πρέπει να γίνει 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. Σε αντίθεση με την αιτιολογία των δικαστικών αποφάσεων, η οποία καθιερώνεται ρητώς από το Σύνταγμα, ο συντακτικός νομοθέτης δεν έχει περιλάβει ρητή διάταξη για την υποχρέωση αιτιολόγησης των διοικητικών πράξεων. Κατά την ορθότερη εκδοχή η υποχρέωση αυτή πρέπει να θεωρηθεί ότι έχει τη συνταγματική της θεμελίωση στην αρχή του κράτους δικαίου σε συνδυασμό με το δικαίωμα παροχής έννομης προστασίας. Η αιτιολογία μπορεί να περιέχεται στο σώμα της πράξης, αλλά μπορεί και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου.

**Επειδή**, στην προσβαλλόμενη πράξη ρητά και με σαφήνεια αναγράφεται ο τρόπος υπολογισμού του επιβληθέντος φόρου και οι λόγοι για τους οποίους η Δ.Ο.Υ. προέβη στον προσδιορισμό του επίδικου ποσού.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος καταλόγισε το συνολικό ποσό φόρου μεταβίβασης ακινήτων ύψους 9.568,61 € (φόρος μεταβίβασης ποσού 6.379,07 ευρώ και πρόστιμο του αρ. 58, 3.189,54 ευρώ) παντελώς ανατιολόγητα, αρκούμενη απλά και μόνο στο να αναφέρει, όπως τούτο ευθέως προκύπτει από τη συνοδεύουσα την προσβαλλόμενη πράξη έκθεση ελέγχου, την αξία του ακινήτου για το οποίο είχε υποβληθεί η υπ' αριθμ. .../2014 δήλωση ΦΜΑ και τα συγκριτικά στοιχεία που έλαβε υπόψη για τον προσδιορισμό της αξίας αυτής, χωρίς να κάνει οποιαδήποτε αναφορά στις διατάξεις και στα πραγματικά περιστατικά, στα οποία βασίστηκε προκειμένου να εκδώσει την προσβαλλόμενη πράξη κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 64 του Ν. 4174/2013.

Ο ισχυρισμός αυτός κρίνεται αβάσιμος, διότι στην από .../2019 έκθεση ελέγχου αναγράφονται οι ισχύουσες διατάξεις βάσει των οποίων διενεργήθηκε ο έλεγχος, μεταξύ αυτών οι διατάξεις του Α.Ν.

1521/1950 καθώς και οι διατάξεις του αρ. 58 του ν. 4174/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του αρ. 49 του ν. 4509/2017.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα με τον τρίτο προβαλλόμενο λόγο της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, ισχυρίζεται ότι είναι αντίθετος στο νόμο και το Σύνταγμα ο ενδικοφανής χαρακτήρας του άρθρου 63 του ν. 4174/2013.

**Επειδή** οι διατάξεις του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 εφαρμόζονται και ισχύουν όπως έχουν δημοσιευθεί στο Φύλλο Εφημερίδας της Κυβέρνησης, ενώ μέχρι σήμερα δεν έχει εκδοθεί Δικαστική Απόφαση η οποία να κρίνει αντισυνταγματική τη διάταξη του εν λόγω άρθρου.

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος: «Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους». Καθ' ερμηνεία της εν λόγω συνταγματικής διάταξης, γίνεται παγίως δεκτό ότι από τη διάταξη αυτή, με την οποία θεσπίζεται η αρχή της φορολογικής ισότητας και της καθολικότητας του φόρου, **δεν αποκλείεται** η διαφορετική φορολογική μεταχείριση κατηγοριών φορολογουμένων, εφ' όσον η μεταχείριση αυτή δεν είναι αυθαίρετη, αλλά στηρίζεται σε γενικά και αντικειμενικά κριτήρια ανταποκρινόμενα στις ιδιαίτερες συνθήκες κάθε κατηγορίας, ενόψει και των εκάστοτε κοινωνικοοικονομικών συνθηκών (βλ. ΟΛΣΤΕ 3342-5/2013, 1685/2013, 1972/2012, 1285,1286/2012, 2469-2471/2008, ΣΤΕ 2116/12, 693/2011, 3485/2007 κλπ.).

Κατά τη νομολογία, παρέχεται ευρεία ευχέρεια στον κοινό νομοθέτη να διαμορφώνει το κατάλληλο, κατά την εκτίμησή του, φορολογικό σύστημα προς επιβολή και είσπραξη των φορολογικών επιβαρύνσεων (Σ.τ.Ε. 693/2011, 91/2011, 2438/2009, 2469/2008, 3485/2007, 3349/2005, 3105/2004 κ.ά).

Επίσης κατά πάγια νομολογία, δεν είναι συνταγματικά ανεκτή ως αντιβαίνουσα στην αρχή της ισότητας, η ενιαία μεταχείριση προσώπων που τελούν υπό διαφορετικές συνθήκες (ΟΛΣΤΕ 988/2014, 1285,1286/2012, 2396/2004, 2180/2004, 1252 -1253/2003).

**Επειδή**, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

**Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την απόρριψη της με αριθ. πρωτ. .../...-2019 ενδικοφανούς προσφυγής της ... **Α.Ε.**, ΑΦΜ ..., κατά υπ' αριθμ. .../04.10.2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση.**

|                                |           |
|--------------------------------|-----------|
| Διαφορά φόρου                  | 6.379,07€ |
| Προσαύξηση ν. 4174/2013 αρ. 58 | 3.189,54€ |
| Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό   | 9.568,61€ |

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 53 του Κ.Φ.Δ..

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο  
Η υπάλληλος του Γραφείου  
Διοικητικής Υποστήριξης

**Με εντολή του Προϊσταμένου της  
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών  
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης  
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

**ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ 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.