



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Θεσσαλονίκη, 30.07.2021

Αριθμός Απόφασης: 1875

Ταχ. Δ/ση: Εγνατίας 45
Ταχ. Κωδ. : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332245
FAX : 2313-332258
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 αριθμ. Α.1049/2021 "Παράταση των προθεσμιών της παρ. 4 του άρθρου έκτου της από 30.03.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75)", με την οποία η προθεσμία του πρώτου εδαφίου της παρ. 5 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 που δεν έχει συμπληρωθεί από την 01.03.2021 έως και τις 27.10.2021 παρατείνεται έως και τις 29.10.2021.

5. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με την επωνυμία, Α.Φ.Μ., με έδρα την επί της οδού κατά της από εκκαθάρισης

της με αριθμό δήλωσης φόρου μεταβίβασης ακινήτου (Φ.Μ.Α.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Την από εκκαθάριση της με αριθμό δήλωση φόρου μεταβίβασης ακινήτου (Φ.Μ.Α.) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ της οποίας ζητείται η ακύρωση.

7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης τραπεζικής εταιρείας με την επωνυμία, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τον προσβαλλόμενο προσδιορισμό φόρου μεταβίβασης ακινήτου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επί της με αριθμό δήλωσης Φ.Μ.Α. της προσφεύγουσας, προέκυψε σε βάρος της για καταβολή κύριος φόρος ποσού 3.915,26€ πλέον δημοτικού φόρου ποσού 117,45€ και πρόσθετος φόρος ποσού 2.349,15€ ήτοι συνολικό ποσό 6.381,86€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε ως ακολούθως:

Στις δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (.....) η με αριθμό απόφαση της (σχετ. 1), με την οποία αποφασίσθηκε η μεταβίβαση στην των περιουσιακών στοιχείων του υπό ειδική εκκαθάριση πιστωτικού ιδρύματος με την επωνυμία 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 επί κινητών και ακινήτων (περ.).

Όπως προκύπτει από την ανωτέρω απόφαση της, με την οποία υποχρεώθηκε ο εκκαθαριστής του υπό ειδική εκκαθάριση πιστωτικού ιδρύματος στην παραχρήμα μεταβίβαση των αναφερομένων στο Παράρτημα της περιουσιακών στοιχείων του στην, για την λήψη της ελήφθησαν υπόψη καθώς και το γεγονός ότι, όπως ρητά αναφέρεται σε αυτή, η μεταβίβαση στην στοιχείων ενεργητικού και παθητικού αποτελούσε τη βέλτιστη λύση, καθώς ελαχιστοποιούσε το κόστος εξυγίανσης της

Με βάση τα παραπάνω με την από σύμβαση μεταβίβασης στοιχείων ενεργητικού και παθητικού πιστωτικού ιδρύματος που καταρτίσθηκε μεταξύ της υπό ειδική εκκαθάριση ανώνυμης

.....εταιρίας με την επωνυμία και της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία, σύμφωνα με τις κατά την ανωτέρω ημεροχρονολογία ισχύουσες διατάξεις και ιδιαίτερα των άρθρων αυτού και κατόπιν έκδοσης της ανωτέρω αναφερόμενης, υπ' αριθμ. απόφασης της (.....), η ανωτέρω υπό ειδική εκκαθάριση μεταβίβασε στην προσφεύγουσα τα αναφερόμενα στο Παράρτημα της παραπάνω απόφασης περιουσιακά στοιχεία, μεταξύ των οποίων και τα εμπράγματα δικαιώματα της υπό ειδική εκκαθάριση επί ακινήτων, σύμφωνα με την παρ. 1 στοιχ. ια' του ως άνω Παραρτήματος.

Στο άρθρο της ανωτέρω σύμβασης ορίσθηκε 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, 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 υποβλήθηκε η υπ' αριθμ. δήλωση ΦΜΑ στη Δ.Ο.Υ. για τη μεταβίβαση από την προαναφερθείσα αιτία ενός του ορόφου με τον αριθμό [...] (ΚΑΕΚ) εμβαδού τ.μ. που έχει ανεγερθεί σε οικοπέδο τ.μ. που βρίσκεται εντός του υπ' αριθμ. Ο.Τ. και επί των οδών, και του Δήμου

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 φόρο για την ως άνω μεταβίβαση,, δεν μπορούν να τύχουν εφαρμογής στη συγκεκριμένη περίπτωση που αφορά υποχρεωτική μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων.....

Συγκεκριμένα ισχυρίζεται:

1. Παράβαση κατ' ουσίαν διάταξης νόμου – Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή διάταξης νόμου.
2. Μη νόμιμη αιτιολογία.
3. Αντίθετος στο νόμο και το Σύνταγμα ο ενδικοφανής χαρακτήρας της προσφυγής στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε..
4. Μη νόμιμη επιβολή φόρου μεταβίβασης ακινήτων με συντελεστές 8% και 10% αντί του συντελεστή 3% που ίσχυε κατά την υποβολή της υπό κρίση δήλωσης φόρου μεταβίβασης ακινήτου.

Ως προς τον ισχυρισμό ότι ο ενδικοφανής χαρακτήρας του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 είναι αντίθετος στο νόμο και το Σύνταγμα.

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 την διάταξη του εν λόγω άρθρου.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο, ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός απορρίπτεται ως απαράδεκτος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί του νόμου και ουσία αβάσιμου της προσβαλλόμενης πράξης, περί μη νόμιμης αιτιολογίας και εσφαλμένου υπολογισμού φόρου με συντελεστές φορολόγησης 8% και 10%

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 64 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«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 της παρ. 1 του άρθρου 1 του α.ν. 1521/1950 (ΦΕΚ Α΄ 245) ορίζεται ότι: «Εφ'εκάστης εξ'επαχθούς αιτίας μεταβίβασης ακινήτου ή πραγματικού επί ακινήτου ή πραγματικού επί ακινήτου δικαιώματος ως και επί μεταβίβασης πλοίου υπό ελληνικήν σημαίαν επιβάλλεται φόρος επί αξίας αυτών».

Επειδή, από τις διατάξεις του α.ν. 1521/1950 δεν ρυθμίζεται ευθέως το θέμα γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης. Από τις διατάξεις όμως του άρθρου 1 αυτού του νόμου και γενικότερα από τη διαμορφωθείσα από τη δικαστηριακή νομολογία και τη διοικητική πρακτική έννοια του αντικειμένου του Φ.Μ.Α., αγόμαστε στο συμπέρασμα ότι η υποχρέωση καταβολής Φ.Μ.Α. γεννιέται κατά τη χρονική στιγμή της «μεταβίβασης» με αντάλλαγμα εμπράγματος δικαιώματος σε ακίνητο που βρίσκεται στην Ελλάδα..... Επίσης, ο χρόνος μεταγραφής της σχετικής μεταβιβαστικής πράξης δεν επιδρά καταρχήν στη γένεση της φορολογικής υποχρέωσης, διότι η υποχρέωση αυτή γεννιέται στο χρονικό σημείο σύμπτωσης των προϋποθέσεων που συνιστούν το «αντικείμενο» του Φ.Μ.Α. (Φωτόπουλος Γεώργιος, Τόμος Α, Αθήνα 1999, σελ. 284).

Επειδή, 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, με τις διατάξεις του άρθρου 1 του α.ν. 1521/1950 (ΦΕΚ Α΄ 245) ορίζεται ότι:

«1. 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».

2. Ακίνητα λογίζονται τα κατά τα άρθρα 948 και 953 του Αστικού κώδικος χαρακτηριζόμενα ως τοιούτο.

3. Εν την έννοια του όρου μεταβιβάσεως δια την εφαρμογή του παρόντος νόμου είναι: α) η απαλλοτρίωσις της πλήρους ή της ψιλής κυριότητας αδιαφόρως εν αυτή γίνεται υπό αναβλητική αίρεσιν ή επί τω όρω της εξωνήσεως, β) η σύστασις επικαρπίας οικήσεως ή άλλης δουλείας εκ των προβλεπομένων υπό των άρθρων 1188 έως 1191 του Αστικού Κώδικος, γ) κατά την διάλυσιν ομορύθμου ή ετερορύθμου εταιρείας μεταβίβασης της ακινήτου περιουσίας της εις τα μέλη αυτής, δ) η παραίτησις από της κυριότητας επί ακινήτου περιουσίας της εις τα μέλη αυτής, δ) η παραίτησις από της κυριότητας επί ακινήτου ή από πραγματικού δικαιώματος επί ακινήτου ή από της κυριότητας πλοίου, ε) η απαλλοτρίωσις ακινήτου δια δημόσιαν ωφέλειαν ς) η εναλλαγή προικός έχουσης αντικείμενον ακινήτου ή πραγματικόν δικαίωμα επί ακινήτου ή πλοίου και ζ) η διανομή ακινήτων κλπ. μεταξύ των συγκυριών των.

Επειδή, από το έτος 1983 παγίως γίνεται δεκτό (ΣτΕ 1249/1983) ότι η απαρίθμηση των περιπτώσεων μεταβίβασης για την εφαρμογή του Φ.Μ.Α. στην παράγραφο 3 του άρθρου 1 του α.ν. 1521/1950 έχει ενδεικτικό χαρακτήρα. Η άποψη αυτή κρίνεται ορθότερη, διότι παρέχει περιθώρια για την αντιμετώπιση ερμηνευτικά τυχόν προσπαθειών καταδολίευσης των διατάξεων του Φ.Μ.Α., ενόψει της δυνατότητας χρησιμοποίησης μεθόδων μεταβίβασης εμπράγματων δικαιωμάτων επί ακινήτων που δεν προβλέπονται ρητά από τις διατάξεις του α.ν. 1521/1950 (Φωτόπουλος Γεώργιος, Τόμος Α, Αθήνα 1999, σελ. 104-105).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 4 του α.ν. 1521/1950, όπως ίσχυε την 27.07.2012:

«Ο φόρος μεταβιβάσεως επί της αξίας του ακινήτου ή του εμπράγματος επί του ακινήτου δικαιώματος υπολογίζεται:

.....
Γ) Σε κάθε άλλη περίπτωση σε 8% για το μέχρι είκοσι χιλιάδων (20.000) ευρώ τμήμα της αξίας και σε 10% για το πέραν του ποσού αυτού τμήμα της»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 6 του α.ν. 1521/1950 ορίζεται ότι:

« Απαλλάσσονται του φόρου μεταβιβάσεως του βαρύνοντος τον αγοραστήν.

α) η μεταβίβασης εις τους πρόσφυγας κατά τας διατάξεις του από 15/28 Ιουλ. 1938 Β.Δ/τος περί κωδικοποίησης της περί αποκαταστάσεως αστών προσφύγων κειμένης νομοθεσίας ως και η

μεταβίβασης κλήρων κατά τας διατάξεις του αγροτικού κώδικος, ακινήτων ανηκόντων εις το Δημόσιον.

β) η αναγκαστική απαλλοτρίωσης 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 ανάκλησης απαλλοτριώσεως και

ε) η μεταβίβασης 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 ποσοστό αυτή υπεβλήθη εις φόρο μεταβιβάσεως κατά την υπό του συνεταιρισμού αγορά του μεταβιβαζομένου ακινήτου.

η) *Η σύμβασης ανταλλαγής ακινήτων μεταξύ του Δημοσίου και Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου.»*

Επειδή, με τη διάταξη των παρ. 1 και 9 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.

.....

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 Ανωτύμων 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, κατά τα ειδικότερα διαλαμβανόμενα στη συνεδρίαση: « η διαδικασία υποβολής προσφορών που έλαβε χώρα ενώπιον της Επιτροπής για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων του σε ειδική εκκαθάριση πιστωτικού ιδρύματος με την επωνυμία «.....» απέβη επιτυχής, ειδικότερα δε η Επιτροπή κατόπιν αξιολόγησης της υποβληθείσας προσφοράς του πιστωτικού ιδρύματος με την επωνυμία «.....» για τη μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων του σε ειδική εκκαθάριση πιστωτικού ιδρύματος με την επωνυμία «.....» κατακύρωσε τα περιουσιακά στοιχεία, όπως αναφέρονται στο Παράρτημα της παρούσας, στο πιστωτικό ίδρυμα με την επωνυμία «.....», το οποίο δήλωσε ήδη εγγράφως ότι αποδέχεται τη μεταβίβασή τους σε αυτό.»

Επειδή, στο παράρτημα της ανωτέρω απόφασης αναφέρεται:

«1. Στο πιστωτικό ίδρυμα με την επωνυμία «.....» (εφεξής: «η») μεταβιβάζονται όλες οι συμβατικές σχέσεις του υπό ειδική εκκαθάριση πιστωτικού ιδρύματος με την επωνυμία «.....» (εφεξής: «η») με τρίτους, στις οποίες υποκαθίσταται πλέον πλήρως «.....», καθώς και το σύνολο του ενεργητικού και παθητικού της «.....» (δικαιώματα, αξιώσεις, υποχρεώσεις και βάρη κάθε είδους), εκτός από τις συμβατικές σχέσεις και τα περιουσιακά στοιχεία που περιγράφονται στη συνέχεια στον αριθμό 2 υπό στοιχεία α΄ έως και ιστ), που αναφέρονται εφεξής συνολικά ως «μη μεταβιβαζόμενα στοιχεία».

.....
..) Εμπράγματα δικαιώματα της «.....» επί κινητών και ακινήτων».

Επειδή, 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 ακινήτων της» προς την

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, 1686/2013, 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, με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση. ...3.α. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 20 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

1. Όταν ο φορολογούμενος αμφιβάλλει σχετικά με την υποχρέωση υποβολής φορολογικής δήλωσης, έχει δικαίωμα να υποβάλει φορολογική δήλωση με επιφύλαξη, η οποία πρέπει να είναι ειδική και αιτιολογημένη. Κάθε γενική ή αόριστη επιφύλαξη θεωρείται άκυρη και δεν επιφέρει κανένα αποτέλεσμα. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να δεχθεί την επιφύλαξη και να διαγράψει το ποσό «της φορολογητέας ύλης για την οποία» διατυπώθηκε η επιφύλαξη εντός ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή της δήλωσης. Σε περίπτωση απόρριψης της επιφύλαξης ή παρέλευσης άπρακτης της προθεσμίας απάντησης, ο φορολογούμενος μπορεί να προσφύγει στην Ειδική Διοικητική Διαδικασία, σύμφωνα με το άρθρο 63 του Κώδικα.

Επειδή, εν προκειμένω η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι μη ορθώς της επιβλήθηκε φόρος μεταβίβασης ακινήτων, δικαιούται απαλλαγής από το φόρο μεταβίβασης, καθόσον συντρέχει περίπτωση υποχρεωτικής μεταβίβασης περιουσιακών στοιχείων.

Επειδή, ωστόσο σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, προκύπτει ότι με την με αριθμόδήλωση Φ.Μ.Α. η προσφεύγουσα δεν αιτήθηκε απαλλαγής από το φόρο βάσει των ανωτέρω διατάξεων, ούτε διατύπωσε επί του σώματος της υποβληθείσας δήλωσης επιφύλαξη ως προς τη φορολογητέα αξία της.

Επειδή, χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης στην υπό κρίση δήλωση Φ.Μ.Α. ήταν η ημερομηνία συνεδρίασης της, και υπογραφής της σύμβασης μεταβίβασης στοιχείων ενεργητικού και παθητικού μεταξύ της υπό ειδική εκκαθάριση εταιρίας με την επωνυμία και της εταιρίας με την επωνυμία,

Κατόπιν των ανωτέρω ορθώς η φορολογική αρχή προέβη στην εκκαθάριση της υπό κρίση δήλωσης και στον προσδιορισμό του οικείου φόρου μεταβίβασης ακινήτου βάσει των αναγραφόμενων επί αυτής στοιχείων. Οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί εσφαλμένου υπολογισμού φόρου με συντελεστές φορολόγησης 8% και 10% απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με την επωνυμία, Α.Φ.Μ. κατά του από προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ επί της με αριθμό δήλωσης φόρου Φ.Μ.Α.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φόρος	3.915,26€
Δημοτικός φόρος ν.δ. 3033/1954	117,45€
Πρόσθετος φόρος	2.349,15€
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	6.381,86€

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

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

**Ο Προϊστάμενος του
Τμήματος Α7-Επανεξέτασης**

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.