



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 21/02/2022

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 562

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604538
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. Του άρθρου 63 ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
- β. Του άρθρου 10 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [ΑΑΔΕ] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».
- γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 22.10.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή των α) του ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Ζακύνθου, κατοίκου τοπικής κοινότητας Δημοτικής Ενότητας του Δήμου, κατά της υπ' αριθμ. /2021 (αριθμ. πρωτ. /2021) πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτων (ΦΜΑ) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου (αριθμ. δήλωσης ΦΜΑ /2019), και β) του ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Ζακύνθου, κατοίκου τοπικής κοινότητας Δημοτικής Ενότητας του Δήμου, κατά της υπ' αριθμ. /2021 (αριθμ. πρωτ. /2021) πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΜΑ του ιδίου Προϊσταμένου (αριθμ. δήλωσης ΦΜΑ /2019), και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις αναφερθείσες στην ανωτέρω παράγραφο 4 α) υπ' αριθμ./2021 (αριθμ. πρωτ./2021) πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΜΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου (αριθμ. δήλωσης ΦΜΑ/2019), και β) υπ' αριθμ./2021 (αριθμ. πρωτ./2021) πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΜΑ του ιδίου Προϊσταμένου (αριθμ. δήλωσης ΦΜΑ/2019), των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση, καθώς και την από 14.9.2021 οικείες εκθέσεις ελέγχου ΦΜΑ του ιδίου Προϊσταμένου.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της ως άνω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

* * * * *

Επί της από 22.10.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των α) του, ΑΦΜ, και β) του, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- 1) Με την υπ' αριθμ./2021 (αριθμ. πρωτ./2021) πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτων (ΦΜΑ) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου (αριθμ. δήλωσης ΦΜΑ/2019) επιβλήθηκε σε βάρος του πρώτου εκ των ως άνω προσφευγόντων ΦΜΑ ποσού 3.456,63 €, πλέον 103,69 € δημοτικού φόρου ν.δ. 317/1969 (3%), 1.728,31 € προστίμου του άρθρου 58 ν. 4174/2013 λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσής του ΦΜΑ και 681,30 € τόκου λόγω εκπρόθεσμης καταβολής του ως άνω οφειλόμενου ΦΜΑ, ήτοι συνολικό ποσό 5.969,93 €.
- 2) Με την υπ' αριθμ./2021 (αριθμ. πρωτ./2021) πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΜΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου (αριθμ. δήλωσης ΦΜΑ/2019) επιβλήθηκε σε βάρος του δεύτερου εκ των ως άνω προσφευγόντων ΦΜΑ ποσού 3.456,63 €, πλέον 103,69 € δημοτικού φόρου ν.δ. 317/1969 (3%), 1.728,31 € προστίμου του άρθρου 58 ν. 4174/2013 λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσής του ΦΜΑ και 681,30 € τόκου λόγω εκπρόθεσμης καταβολής του ως άνω οφειλόμενου ΦΜΑ, ήτοι συνολικό ποσό 5.969,93 €.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή τους οι προσφεύγοντες ζητούν την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση, των ως άνω πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΜΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου αντίστοιχα, προβάλλοντας, συνοπτικά, το λόγο ότι ο ΦΜΑ που τους επιβλήθηκε είναι εντελώς επαχθής και δυσβάστακτος κατά παράβαση του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος, δεδομένων του χαμηλού ύψους των οικογενειακών τους εισοδημάτων, της τεράστιας ζημιάς που υπέστησαν εντός του 2020 λόγω της πανδημίας του κορωνοϊού, η οποία έπληξε ακόμη περισσότερο τα εισοδήματά τους, με αποτέλεσμα να κινδυνεύσει ακόμα και η διατροφή τόσο των ιδίων όσο και των τέκνων τους, και των αυξημένων οικογενειακών τους υποχρεώσεων (ο πρώτος εκ των προσφευγόντων είναι πατέρας τεσσάρων ανήλικων τέκνων, ενώ ο δεύτερος είναι πατέρας δύο ανήλικων τέκνων), και η αξία της περιουσίας τους, έτσι όπως έχει καταγραφεί στις φορολογικές τους δηλώσεις και έχει φορολογηθεί, δεν επαρκεί για την αποπληρωμή του εν λόγω πρόσθετου ΦΜΑ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 παρ. 1 και 5 α.ν. 1521/1950 (που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 1587/1950), όπως ίσχυαν για το έτος 2019 (έτος υπογραφής του υπ' αριθμ./2019 συμβολαίου της Συμβολαιογράφου-..... περί πώλησης και μεταβίβασης του υπό κρίση ακινήτου): **«1. Εφ' εκάστης εξ επαχθούς αιτίας μεταβιβάσεως ακινήτου ή πραγματικού επί ακινήτου δικαιώματος [...] επιβάλλεται φόρος επί αξίας αυτών. 2. [...]. 5. Ως αξία λογίζεται η αγοραία αξία, την οποία έχει το ακίνητον ή το πραγματικόν επί του ακινήτου δικαίωμα [...] κατά την ημέραν της μεταβιβάσεώς των.»**

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 3 παρ. 1 περ. ε' α.ν. 1521/1950, όπως ίσχυε για το έτος 2019 (έτος υπογραφής του υπ' αριθμ./2019 συμβολαίου της Συμβολαιογράφου-..... περί πώλησης και μεταβίβασης του υπό κρίση ακινήτου): **«Διά τον καθορισμόν της αξίας του ακινήτου ή του πραγματικού δικαιώματος επί του ακινήτου [...] λαμβάνεται υπ' όψει: α) [...], ε) η ημέρα της υπογραφής του οριστικού συμβολαίου εις τας λοιπάς περιπτώσεις.»**

Επειδή, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 1 παρ. 1 και 5 και του άρθρου 3 παρ. 1 περ. ε' α.ν. 1521/1950 (όπως ίσχυε για το έτος 2019 (έτος υπογραφής του υπ' αριθμ./2019 συμβολαίου της Συμβολαιογράφου-..... περί πώλησης και μεταβίβασης του υπό κρίση ακινήτου)), κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΜΑ είναι, καταρχήν, ο **χρόνος υπογραφής του οριστικού μεταβιβαστικού συμβολαίου**.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος, όπως ίσχυε κατά την 12.6.2019, ημερομηνία υπογραφής του υπ' αριθμ./2019 συμβολαίου της Συμβολαιογράφου-..... περί πώλησης και μεταβίβασης του υπό κρίση ακινήτου (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΜΑ στην υπό κρίση περίπτωση): **«Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους.»**

Επειδή, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 166/2016 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 10 της απόφασης): **«...αντικείμενο της φορολογίας κληρονομιών και μέτρο της φοροδοτικής ικανότητας του κληρονόμου αποτελεί η επαύξηση της περιουσίας του με την κληρονομιαία περιουσία, ο δε ισχύων Κώδικας αποβλέπει για την επιβολή του φόρου στην αξία της κληρονομιαίας περιουσίας ως αντανakλώσα φοροδοτική ικανότητα τούτου. [...].»**

Επειδή, περαιτέρω, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 518/2021 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 7 της απόφασης): **«...αντικείμενο [...] της φορολογίας γονικών παροχών, αλλά και μέτρο της φοροδοτικής ικανότητας του υπόχρεου (τέκνου) είναι η επαύξηση της περιουσίας αυτού με τα περιουσιακά στοιχεία της γονικής παροχής, στην αξία των οποίων αποβλέπει ο Κώδικας [Κώδικας Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικιών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια, που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 2961/2001] τόσο για την επιβολή όσο και για τον υπολογισμό του φόρου. [...].»**

Επειδή, με το μοναδικό λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής τους οι προσφεύγοντες προβάλλουν ότι ο ΦΜΑ που τους επιβλήθηκε είναι εντελώς επαχθής και δυσβάστακτος κατά

παράβαση του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος, δεδομένων του χαμηλού ύψους των οικογενειακών τους εισοδημάτων, της τεράστιας ζημιάς που υπέστησαν εντός του 2020 λόγω της πανδημίας του κορωνοϊού, η οποία έπληξε ακόμη περισσότερο τα εισοδήματά τους, με αποτέλεσμα να κινδυνεύσει ακόμα και η διατροφή τόσο των ιδίων όσο και των τέκνων τους, και των αυξημένων οικογενειακών τους υποχρεώσεων (ο πρώτος εκ των προσφευγόντων είναι πατέρας τεσσάρων ανήλικων τέκνων, ενώ ο δεύτερος είναι πατέρας δύο ανήλικων τέκνων), και η αξία της περιουσίας τους, έτσι όπως έχει καταγραφεί στις φορολογικές τους δηλώσεις και έχει φορολογηθεί, δεν επαρκεί για την αποπληρωμή του εν λόγω πρόσθετου ΦΜΑ.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός των προσφευγόντων, ο οποίος επί της ουσίας του συνίσταται στην έλλειψη φοροδοτικής τους ικανότητας, πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί, όπως μπορεί να συναχθεί από τα ως άνω κριθέντα (ομόφωνα) με τις υπ' αριθμ. 166/2016 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 10 της απόφασης) στο πεδίο του φόρου κληρονομιών (ΦΚληρ) και 518/2021 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του ιδίου δικαστηρίου (σκέψη 7 της απόφασης) στο πεδίο του φόρου γονικών παροχών (ΦΓονΠ), τα οποία όμως, επειδή και ο ΦΚληρ και ο ΦΓονΠ είναι φόροι επί της μεταβίβασης κεφαλαίου, όπως και ο ΦΜΑ, ισχύουν κατ' αναλογία και στο πεδίο του ΦΜΑ, για σκοπούς ΦΜΑ η φοροδοτική τους ικανότητα θα πρέπει να εξεταστεί στο πεδίο της φορολογίας μεταβίβασης ακινήτων/κεφαλαίου και όχι στο πεδίο της φορολογίας εισοδήματος, όπως προφανώς υπονοούν οι ίδιοι, στο πεδίο δε της φορολογίας μεταβίβασης ακινήτων (ήτοι φορολογίας επί απόκτησης (όχι κατοχής) περιουσίας/κεφαλαίου) προφανώς και είχαν, κατά τον κρίσιμο ως άνω χρόνο (12.6.2019, ημερομηνία υπογραφής του υπ' αριθμ./2019 συμβολαίου της Συμβολαιογράφου-..... περί πώλησης και μεταβίβασης του υπό κρίση ακινήτου (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΜΑ στην υπό κρίση περίπτωση)) και όχι κατά το χρόνο κοινοποίησης σ' αυτούς των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, φοροδοτική ικανότητα, η οποία συνίσταται στην κτηθείσα εν προκειμένω με επαχθή αιτία περιουσία, απορριπτόμενων συνεπώς ως νόμω αβάσιμων των ειδικότερων ισχυρισμών τους ότι ο φόρος απαιτεί την αντίστοιχη ύπαρξη ρευστότητας εκ μέρους του φορολογούμενου προσώπου, ότι συνεπώς η φοροδοτική ικανότητα νοείται ως οικονομική δυνατότητα (από άποψη χρηματικών διαθεσίμων) κάλυψης του ποσού που συνιστά τη φορολογική επιβάρυνση, με αποτέλεσμα να συνδέεται αναγκαστικά με τη χρηματική επάρκειά του, και ότι τελικά η φοροδοτική ικανότητα αξιολογείται σε κάθε περίπτωση με εισοδηματικά κριτήρια, δηλαδή κρίνεται με βάση την παραγωγή εκ μέρους του φορολογούμενου προσώπου εισοδημάτων επαρκών, ώστε δι' αυτών να καλύπτει και τις -φύσει χρηματικού χαρακτήρα- φορολογικές υποχρεώσεις του και ταυτόχρονα να του απομένει κι ένα εισόδημα επαρκές για την αξιοπρεπή διαβίωσή του, ισχυρισμοί οι οποίοι ανάγονται στο πεδίο της δυνατότητας ανταπόκρισης του φορολογούμενου προσώπου σε συγκεκριμένη οριστικώς προσδιορισθείσα φορολογική του υποχρέωση και συνεπώς άπτονται του δικαιώματός του να υποβάλει αίτηση αναστολής της διαδικασίας αναγκαστικής είσπραξης του σχετικού οφειλόμενου ποσού. Για το λόγο αυτό, ο μοναδικός λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 22.10.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των α) του, ΑΦΜ,

κατά της υπ' αριθμ./2021 (αριθμ. πρωτ./2021) πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΜΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου (αριθμ. δήλωσης ΦΜΑ/2019), και β) του, ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθμ./2021 (αριθμ. πρωτ./2021) πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΜΑ του ιδίου Προϊσταμένου (αριθμ. δήλωσης ΦΜΑ/2019) **και την επικύρωση** των πράξεων αυτών.

Η φορολογική υποχρέωση των προσφευγόντων με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση των προσφευγόντων - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

ΦΜΑ (για τον πρώτο εκ των ως άνω προσφευγόντων)

Διαφορά κύριου φόρου	3.456,63 €
ΠΛΕΟΝ Δημοτικού φόρου ν.δ. 317/1969 (3%)	103,69 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58 ν. 4174/2013 λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσης ΦΜΑ	1.728,31 €
ΠΛΕΟΝ Τόκου λόγω εκπρόθεσμης καταβολής του ως άνω οφειλόμενου ΦΜΑ	681,30 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>5.969,93 €</u>

ΦΜΑ (για το δεύτερο εκ των ως άνω προσφευγόντων)

Διαφορά κύριου φόρου	3.456,63 €
ΠΛΕΟΝ Δημοτικού φόρου ν.δ. 317/1969 (3%)	103,69 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58 ν. 4174/2013 λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσης ΦΜΑ	1.728,31 €
ΠΛΕΟΝ Τόκου λόγω εκπρόθεσμης καταβολής του ως άνω οφειλόμενου ΦΜΑ	681,30 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>5.969,93 €</u>

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
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.