



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9563608

ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα

9/11/2015

Αριθμός απόφασης:

4384

**ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

γ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

3. Την από 11/6/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατοίκου ΠΕΡΙΣΤΕΡΙΟΥ, οδός κατά του από 15/5/2015 πίνακα υπολογισμού Φ.Μ.Α του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ έτους 2015 φορολογίας μεταβίβασης ακινήτου και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις του από 15/5/2015 πίνακα υπολογισμού Φ.Μ.Α του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ έτους 2015 φορολογίας μεταβίβασης ακινήτου έτους 2008 οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την 24/10/2013 οικεία έκθεση ελέγχου.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από 18/2/2015 εισήγηση του Α2 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Με τον από 15/5/2015 πίνακα υπολογισμού Φ.Μ.Α του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ έτους 2015 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος μεταβίβασης ακινήτου ποσού 14.523,00 ευρώ .

Η διαφορά φόρου προέκυψε επειδή υποβλήθηκε στην Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ η με αρ./2015 δήλωση Φ.Μ.Α για την εκποίηση (μεταβίβαση) ακινήτου στοιχείου πτωχευτικής περιουσίας. Συγκεκριμένα η προσφεύγουσα υπέβαλλε την ανωτέρω δήλωση Φ.Μ.Α για την αγορά ακινήτου από το γιο της , ο οποίος είχε ήδη κηρυχθεί σε κατάσταση πτώχευσης, ζητώντας την απαλλαγή από το φόρο εξαιτίας απόκτησης α' κατοικίας και υποβάλλοντας σχετική επιφύλαξη για τη διεκδίκηση της συγκεκριμένης απαλλαγής σε περίπτωση αρνήσεως χορηγήσεως της εκ μέρους της υπηρεσίας μας.

Πρόκειται για την υπ' αριθμόν Δύο (2) οριζόντια ιδιοκτησία (ενιαία λειτουργικά κατοικία) του Δέλτα (Δ) Κτιρίου, κτισμένου σε οικοδομικό συγκρότημα που βρίσκεται σε οικόπεδο εκτάσεως 8.053,00 τ.μ επί των οδών και (ΟΤ 171), στην Κηφισιά Αττικής. Η ανωτέρω οριζόντια ιδιοκτησία αποτελείται από: 1) υπόγειο επιφάνειας 116 τ.μ, 2) ισόγειο επιφάνειας 112 τ.μ και 3) πρώτο όροφο 88 τ.μ, έχει πρόσοψη στον ακάλυπτο χώρο του οικοπέδου και ποσοστό συνιδιοκτησίας στο οικόπεδο 54/1000 εξ' αδιαίρετου. Επιπλέον, η ως άνω ιδιοκτησία έχει υπαχθεί στις διατάξεις του ν.4178/2013 για αλλαγή χρήσης τμήματος του υπογείου.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση του πίνακα υπολογισμού Φ.Μ.Α κατά το μέρος που επιβλήθηκε με αυτόν ποσό φόρου 7.725,00 ευρώ και απορρίφθηκε ανατιολόγητα σχετικό αίτημα της προς την αρμόδια Δ.Ο.Υ για απαλλαγή λόγω απόκτησης Α' κατοικίας προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Η πτωχευτική εκποίηση είναι μια ιδιότυπη διαδικασία η οποία φέρει στοιχεία εκούσιου πλειστηριασμού, αναγκαστικού πλειστηριασμού και πώλησης του κοινού δικαίου (βλ. περιοδ. έκδ. ΝΟΤΑΡΙΟΣ, έτος 2005 τεύχ.11, εισήγηση Χριστ. Φαρδή, συμβ/βου Θεσσαλονίκης, Γεν. Γραμ. ΣΣΕΘ, περί εκούσιου πλειστηριασμού ακινήτων, σελ. 12-14 και ειδικότερα σελ.14, περί πτωχευτικής εκποίησης). Κατά συνέπεια, δεν είναι δυνατή η σαφής νομική κατηγοριοποίησή της, με ότι αυτό συνεπάγεται και ως προς τη φορολογική και λοιπή μεταχείριση και αντιμετώπιση των μετεχόντων σε αυτή παραγόντων.

2. Στην περίπτωση της πτωχευτικής εκποίησης την πρωτοβουλία επίσπευσης της διαδικασίας εκποίησης μέσω πλειοδοσίας έχει ο σύνδικος στο πλαίσιο ενάσκησης του λειτουργήματός του και είναι παντελώς ανεξάρτητη από τη βούληση του πτωχού , ο οποίος από την κήρυξή του σε πτώχευση και μέχρι την παύση των εργασιών αυτής παύει να έχει τη διοίκηση των περιουσιακών στοιχείων του, κινητών και ακινήτων, και αυτή ασκείται από τον σύνδικο της πτώχευσης. «Πωλητής» φέρεται να είναι ο σύνδικος στο πλαίσιο αυτής της ιδιότυπης διαδικασίας εκκαθάρισης της πτωχευτικής περιουσίας, ο οποίος και «εισπράττει» το τίμημα-πλειστηρίασμα προκειμένου να το διανείμει δια της συντάξεως πίνακα κατάταξης, που κηρύσσεται εκτελεστός από τον Εισηγητή Δικαστή της πτώχευσης στους πτωχευτικούς πιστωτές.

3. Στην περίπτωση εκποίησης δεν υπάρχουν περιθώρια ευδοκίμησης οποιασδήποτε εικονικής ή καταδολιευτικής συναλλαγής, αφού ακόμη και στις περιπτώσεις κατά τις οποίες υπερθεματιστής είναι συγγενικό πρόσωπο του πτωχού – πράγμα επιτρεπόμενο από το νομοθέτη- το προσφερόμενο τίμημα καταβάλλεται κανονικά στο σύνδικο προκειμένου να το διανείμει κατά νόμο και εξυπακούεται ότι δεν μπορεί να είναι καταδολιευτική μία δικαιοπραξία η οποία διεξάγεται όπως αναλυτικά περιγράφεται παραπάνω, με όλες τις προαναφερθείσες ασφαλιστικές δικλείδες, προς το σκοπό ακριβώς της συλλογικής ικανοποίησης των πτωχευτικών πιστωτών και χωρίς να αποφέρει κανένα άμεσο οικονομικό όφελος στον ίδιο τον πτωχό.

4. Στην περίπτωση της πτωχευτικής εκποίησης δεν θα μπορούσε να εφαρμοστεί ad hoc η διάταξη του άρθ.20 παρ.4 του Ν.1731/1987 αλλά μόνο αναλογικά. Ειδικότερα, εφόσον εν προκειμένω δεν συντάσσεται άμεσα περίληψη κατακυρωτικής έκθεσης ώστε να είναι **δυνατή η εξίσου άμεση – εντός πενθημέρου – κατάθεση της δήλωσης φόρου μεταβίβασης ακινήτου**, αλλά αφενός δίνεται το δικαίωμα στον υπερθεματιστή να κατακυρώσει προκαταβάλλοντας μέρος του τιμήματος και να εξοφλήσει αργότερα και αφετέρου επιτρέπεται στο σύνδικο να συνάψει το μεταβιβαστικό συμβόλαιο εντός ευλόγου χρονικού διαστήματος, η φορολογική αναλογική αντιμετώπιση του υπερθεματιστή στην προκειμένη περίπτωση θα πρέπει να έγκειται στο ότι – **όπως και στις περιπτώσεις του αναγκαστικού και του εκούσιου πλειστηριασμού- πρόκειται για δικαιοπρακτούντα που δεν έχει καμία άμεση, οικονομική, προσωπική συναλλαγή με τον πτωχό** και το τίμημα της εν λόγω δικαιοπραξίας είναι πραγματικό και διανέμεται κατά τις διατάξεις του νόμου στους πτωχευτικούς πιστωτές.

5.Η φορολογική αντιμετώπιση του υπερθεματιστή στην πτωχευτική εκποίηση δεν δικαιολογείται να διαφέρει από αυτήν των υπερθεματιστών στις προαναφερθείσες διαδικασίες εκτέλεσης/εκποίησης, **αποκλειστικά και μόνο λόγω της έλλειψης ρητής σχετικής πρόβλεψης**, όταν μάλιστα εν προκειμένω, στην περίπτωση της πτωχευτικής εκποίησης, υπάρχει ένα κενό δικαίου το οποίο τα αρμόδια διοικητικά όργανα καλούνται να καλύψουν μέσω της τελολογικής ερμηνείας των σχετικών διατάξεων και της βασιζόμενης στις ομοιότητες των περιπτώσεων αναλογικής εφαρμογής αυτών.

Επειδή σύμφωνα με τις παρ. 1,2,3 του άρθρου 7 του Ν. 1587/1950 περί φόρου μεταβίβασης ακινήτων, για κάθε μεταβίβαση οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται πριν τη σύνταξη του συμβολαίου τους να επιδώσουν κοινή δήλωση φόρου μεταβίβασης προς τον Οικονομικό Έφορο της περιφέρειας στην οποία βρίσκεται το ακίνητο , η οποία να περιέχει τα κατά νόμο απαιτούμενα στοιχεία.

Επειδή σύμφωνα με το άρθ.20 παρ.4 του Ν.1731/1987, σε περίπτωση εκούσιων και δικαστικών πλειστηριασμών όπως και σε περιπτώσεις αναγκαστικής λόγω χρέους μεταβίβασης ακινήτου , η δήλωση (φόρου μεταβίβασης ακινήτου) πρέπει να υποβληθεί από τον υπερθεματιστή μέσα σε πέντε εργάσιμες ημέρες από τη διενέργεια του πλειστηριασμού και πάντως πριν από τη σύνταξη της περίληψης κατακυρωτικής έκθεσης.

Επειδή σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 1 του Ν.1078/1980 (ΦΕΚ 238 Α'), όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 21 του Ν. 3842/2010 (ΦΕΚ Α 58/23.4.2010), συμβάσεις αγοράς εξ ολοκλήρου και κατά πλήρη κυριότητα κατοικίας ή οικοπέδου από έγγαμο ή ενήλικο άγαμο **απαλλάσσονται από το φόρο μεταβίβασης**, εφόσον ο αγοραστής ή ο σύζυγος ή οποιοδήποτε από τα ανήλικα τέκνα αυτού δεν έχει δικαίωμα πλήρους κυριότητας ή επικαρπίας ή οίκησης σε κατοικία ή σε ιδανικό μερίδιο αυτής που πληροί τις στεγαστικές ανάγκες της οικογένειας του ή δικαίωμα πλήρους κυριότητας σε οικοπέδο οικοδομήσιμο ή σε ιδανικό μερίδιο οικοπέδου στο οποίο αντιστοιχεί εμβαδόν κτίσματος που πληροί τις στεγαστικές του ανάγκες και βρίσκονται σε δημοτικό ή κοινοτικό διαμέρισμα με πληθυσμό άνω των τριών χιλιάδων (3.000) κατοίκων.

.....
Επειδή σύμφωνα με την παρ. 6 του άρθ.1 του Ν.1078/1980 , όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 20 παρ.2 του Ν.1731/1987, οι διατάξεις του άνω άρθρου δεν έχουν εφαρμογή επί συμβάσεως μεταβίβασης ακινήτων από επαχθή αιτία μεταξύ συγγενών εξ' αίματος ή αγχιστείας μέχρι πρώτου βαθμού.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η πτωχευτική εκποίηση είναι μια ιδιότυπη διαδικασία η οποία φέρει στοιχεία εκούσιου πλειστηριασμού, αναγκαστικού πλειστηριασμού και πώλησης του κοινού δικαίου, στην περίπτωση της πτωχευτικής εκποίησης την πρωτοβουλία επίσπευσης της διαδικασίας **εκποίησης** μέσω πλειοδοσίας **έχει ο σύνδικος** στο πλαίσιο ενάσκησης του λειτουργήματός του και **είναι παντελώς ανεξάρτητη από τη βούληση του πτωχού** και δεν υπάρχουν περιθώρια ευδοκίμησης οποιασδήποτε εικονικής ή καταδολιευτικής συναλλαγής, αφού **ακόμη και στις περιπτώσεις** κατά τις οποίες υπερθεματιστής **είναι συγγενικό πρόσωπο του πτωχού** το προσφερόμενο τίμημα καταβάλλεται κανονικά στο σύνδικο προκειμένου να το διανείμει

κατά νόμο επομένως η **φορολογική αντιμετώπιση του υπερθεματιστή** στην πτωχευτική εκποίηση δεν δικαιολογείται να διαφέρει από αυτήν των υπερθεματιστών στις προαναφερθείσες διαδικασίες εκτέλεσης/εκποίησης, **αποκλειστικά και μόνο λόγο της έλλειψης ρητής σχετικής πρόβλεψης, όταν μάλιστα εν προκειμένω**, στην περίπτωση της πτωχευτικής εκποίησης, **υπάρχει ένα κενό δικαίου το οποίο τα αρμόδια διοικητικά όργανα καλούνται να καλύψουν μέσω της τελολογικής ερμηνείας** των σχετικών διατάξεων και της βασιζόμενης στις ομοιότητες των περιπτώσεων αναλογικής εφαρμογής αυτών και επομένως πρέπει να τύχει της απαλλαγής από τον φόρο λόγο πρώτης κατοικίας, ο ισχυρισμός αυτός θα συνεπαγόταν ουσιαστικά αναλογική εφαρμογή διατάξεων στην πτωχευτική εκποίηση και δεν είναι δυνατός στη Φορολογική Διαδικασία. Κι αυτό διότι οι διατάξεις που εισάγουν φορολογικές απαλλαγές ή εξαιρέσεις είναι στενά ερμηνευτέες και δεν επιδέχονται διασταλτική ερμηνεία ή ανάλογη εφαρμογή. Αντίθετα, οποιαδήποτε φορολογική απαλλαγή καθιερώνεται μόνο με τυπικό νόμο, όπως επιβάλλει ο συνταγματικός νομοθέτης στο άρθρο 78 παρ 1 Σ/τος: «Κανένας νόμος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους στις οποίες αναφέρεται ο φόρος».

Επειδή με δεδομένο ότι στη συγκεκριμένη περίπτωση της πτωχευτικής εκποίησης δεν προβλέπεται απαλλαγή φόρου για απόκτηση πρώτης κατοικίας με συγκεκριμένη, ρητή διάταξη νόμου, η περίπτωση αυτή ως μεταβίβαση από επαχθή αιτία μεταξύ συγγενών εξ αίματος α' βαθμού, εντάσσεται στη ρύθμιση της παραγράφου 6 του άρθρου 1 του ν.1078/1980, με αποτέλεσμα να μην μπορεί να χορηγηθεί η κρίσιμη απαλλαγή.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 15/5/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜκατά του από 15/5/2015 πίνακα υπολογισμού Φ.Μ.Α του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ έτους 2015 φορολογίας μεταβίβασης ακινήτου.

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α/α

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).