



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη, 20/1/2020

Αριθμός Απόφασης: 146

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

β. Του άρθρου 11 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.)*»

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 **27/9/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ΑΦΜ, εδρεύουσας στην, επί της οδού, κατά της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. **ΣΤ Θεσσαλονίκης**, επί της με αριθ. πρωτ. - **9/5/2019** επιφύλαξης κατατεθείσας μαζί (ενιαίο όλο) με τη με αριθμό - **9/5/2019** δήλωση φόρου μεταβίβασης ακινήτου, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **27/9/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, 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 την πάροδο άπρακτης της προθεσμίας των ενενήντα (90) ημερών του άρθρου 20 του ν. 4174/2013 από την υποβολή της με αριθμό πρωτ. - **9/5/2019** δήλωσης επιφύλαξης επί της με αριθμό - **9/5/2019** δήλωσης φόρου μεταβίβασης ακινήτου στη Δ.Ο.Υ. **ΣΤ Θεσσαλονίκης**, απορρίφθηκε σιωπηρά το αίτημα απαλλαγής από Φ.Μ.Α. ποσού **1.498,74€**, από τον προϊστάμενο της φορολογικής αρχής.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί η σιωπηρή απόρριψη της με αριθμό πρωτ. - **9/5/2019** επιφύλαξης της επί του αναλογούντος φόρου, ποσού **1.498,74€**, δυνάμει της με αριθμό - **9/5/2019** δήλωσης Φ.Μ.Α. με σκοπό να γίνει δεκτή η κατά τα ανωτέρω αίτησή της για να της επιστραφεί νομιμοτόκως το ποσό του φόρου που κατέβαλε με το με Α/Α - **9/5/2019** διπλότυπο είσπραξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Παραβίαση των διατάξεων του άρθ. 63Δ ν. 3601/07.
2. Παραβίαση του άρθρ. 16 ν. 2515/97.
3. Παραβίαση των άρθ. 4 παρ. 5 και 78 του Συντάγματος.

Στη συνεδρίαση 12/26-7-2013 της Επιτροπής Μέτρων Εξυγίανσης της Τράπεζας της Ελλάδος (ΦΕΚ 1831 τ.Β΄) αποφασίστηκε η μεταβίβαση των περιουσιακών στοιχείων του υπό ειδική εκκαθάριση με την επωνυμία «.....» στο με την επωνυμία «.....». Στα περιουσιακά στοιχεία που μεταβιβάζονται στην συμπεριλαμβάνονται και τα εμπράγματα δικαιώματα της επί ακινήτου. Στο σκεπτικό της εν λόγω απόφασης μνημονεύονται οι διατάξεις του ν. 3601/2007 και ειδικότερα των άρθρων 63Β, 63Δ, 68 αυτού.

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 μεταβίβασεως 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, κατά την έννοια του άρθρου 2 παρ. 1 του ν. 2076/1992 (ΦΕΚ 130 Αύ), 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, κάθε σχετική πράξη η συμφωνία που αφορά την εισφορά η 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 , η σχέση συμμετοχής στο κεφάλαιο του νέου , καθώς και κάθε άλλη συμφωνία ή πράξη που απαιτείται για τη συγχώνευση, τη σύσταση και το καταστατικό του νέου , 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 στη μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων του προς άλλο 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 , δεν απαιτείται αναγγελία προς αυτούς ή συναίνεση τους. Εκκρεμείς δίκες που σχετίζονται με τα μεταβιβαζόμενα περιουσιακά στοιχεία συνεχίζονται από το προς η μεταβίβαση , 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
στη μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων του προς άλλο 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, δεν
απαιτείται αναγγελία προς αυτούς ή συναίνεσή τους. Εκκρεμείς δίκες που σχετίζονται με τα
μεταβιβαζόμενα περιουσιακά στοιχεία συνεχίζονται από το προς η μεταβίβαση
....., 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 και συνεπώς δεν
προβλέπεται χορήγηση απαλλαγής από το Φ.Μ.Α. κατά τη μεταβίβαση ακινήτου της
..... προς την και ως εκ τούτου
ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

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. - **27/9/2019** ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, κατά της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. **ΣΤ Θεσσαλονίκης** επί της με αρ. πρωτ. - **9/5/2019** επιφύλαξης κατατεθείσας μαζί (ενιαίο όλο) με τη με αριθμό - **9/5/2019** δήλωση φόρου μεταβίβασης ακινήτου.

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

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

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.