



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη, 09-03-2020

Αριθμός Απόφασης: 500



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54630

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-333245

Fax : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.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 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του οργανισμού με την επωνυμία «.....», **ΑΦΜ**, ο οποίος έχει έδρα στη, νομίμως εκπροσωπούμενου από τον Πρόεδρο του Οργανισμού:, με **ΑΦΜ**, κατά της σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. στο αίτημα να μην επιβληθεί φόρος μεταβίβασης στην υποβληθείσα με επιφύλαξη δήλωση φόρου μεταβίβασης με αρ.
5. Την ως σιωπηρή απόρριψη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του οργανισμού με την επωνυμία «.....», **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 με αρ. δήλωση και με ημερομηνία υποβολής 23-07-2019 καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα **φόρος μεταβίβασης ακινήτου (Φ.Μ.Α.)** ποσού **1.757,38€**, που βεβαιώθηκε με τον υπ αριθμ. χρηματικό κατάλογο.

Ο προσφεύγων οργανισμός υπέβαλε στην Δ.Ο.Υ. τη με αρ. δήλωση φόρου μεταβίβασης ακινήτου, για την αγορά ενός οικοπέδου με αρ. 239 συνολικής έκτασης 714,86 τ.μ. και των επί αυτού κτισμάτων, το οποίο βρίσκεται στο Ο.Τ. 37 της Τοπικής Κοινότητας, φορολογητέας αξίας 56.873,54€ για τη μεταβίβαση του οποίου υπολογίσθηκε φόρος μεταβίβασης ποσού 1.757,38€, βεβαιώθηκε από τη Δ.Ο.Υ. και καταβλήθηκε αυθημερόν στις 23.07.2019. Παράλληλα με την προσκομιζόμενη δήλωση μεταβίβασης ακινήτου, ο προσφεύγων συνυπέβαλε δήλωση επιφύλαξης, με την οποία ζήτησε την επιστροφή του φόρου των 1.757,38€ ως αχρεωστήτως καταβληθέντος με τον ισχυρισμό ότι οι Τοπικοί Οργανισμοί Εγγείων Βελτιώσεων εξαιρούνται από την υποχρέωση καταβολής φόρου μεταβίβασης ακινήτων υπαγόμενοι στον ευρύτερο Δημόσιο Τομέα.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αποδεκτή η επιφύλαξή του και να διαγραφεί ως αχρεωστήτως καταβληθέν το ποσό που έχει βεβαιωθεί εξαιτίας της υποβληθείσας δήλωσης ΦΜΑ, προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι οι Οργανισμοί Εγγείων Βελτιώσεων αποτελούν ενώσεις φυσικών προσώπων κοινής ωφέλειας μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, υπαγόμενοι στον ευρύτερο Δημόσιο Τομέα, και συνεπώς πρέπει να εξαιρεθούν από τον φόρο μεταβίβασης ακινήτων.

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 20§1,2 του ν. 4174/2013: «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.

2. Ομοίως μπορεί να διατυπωθεί επιφύλαξη σε ό,τι αφορά το χαρακτηρισμό της φορολογητέας ύλης και την υπαγωγή της σε άλλη φορολογία, σε άλλη κατηγορία, σε μειωμένο φορολογικό συντελεστή ή σε σχέση με τυχόν εφαρμοστέες εκπτώσεις και απαλλαγές.

Ειδικά, προκειμένου για την υπαγωγή σε άλλη φορολογία ή κατηγορία, αν γίνει δεκτή η επιφύλαξη, η δήλωση θεωρείται ότι υποβλήθηκε εμπρόθεσμα για τη φορολογία ή κατηγορία αυτή. Η επιφύλαξη δεν συνεπάγεται την αναστολή της είσπραξης του φόρου. Σε περίπτωση αποδοχής της επιφύλαξης από τον Γενικό Γραμματέα, ο φόρος που τυχόν καταβλήθηκε αχρεωστήτως, επιστρέφεται σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 42 του Κώδικα.»

Επειδή, σύμφωνα με τα αρ. 1&2 του ν. 1521/1950:

1. Εφ' εκάστης εξ' επαχθούς αιτίας μεταβιβάσεως ακινήτου ή πραγματικού επί ακινήτου δικαιώματος ως και επί μεταβιβάσεως πλοίου υπό ελληνικήν σημαίαν επιβάλλεται φόρος επί της αξίας αυτών.

2. Ακίνητα λογίζονται τα κατά τα άρθρα 948 και 953 του Αστικού Κώδικος χαρακτηριζόμενα ως τοιαύτα.

Επειδή στο αρ. 5§1 του ν. 1521/1950 αναφέρεται ότι: 1. Ο φόρος μεταβίβασης που αναλογεί στο τίμημα μεταβίβασης που αναγράφεται στο συμβόλαιο, βαρύνει τον αγοραστή.

Ο φόρος μεταβιβάσεως ο αναλογών επί της διαφοράς μεταξύ αξίας και του τιμήματος μεταβιβάσεως και αι προσαυξήσεις του άρθρου 9 του παρόντος βαρύνουσι τον αγοραστήν, νοουμένου ως τοιούτου και του υπερθεματιστού επί μεταβιβάσεων δια πλειστηριασμού. Κατ' εξαίρεσιν, εις περίπτωσιν καθ' ην δια της μεταβιβάσεως πλοίου ή μεριδίου αυτού επέρχεται και ταυτόχρονος αλλαγή της σημαίας, ο κατά τα ανωτέρω φόρος και αί προσαυξήσεις βαρύνουν τον πωλητήν.

Επί διανομής ακινήτων μεταξύ συγκυρίων ο φόρος βαρύνει έκαστον τούτων κατά σχέσιν ανάλογον προς την αξίαν της μερίδος του.

Επί αναγκαστικής απαλλοτριώσεως ακινήτου δια δημοσίαν ωφελείαν, ο φόρος μεταβιβάσεως βαρύνει, εις πάσαν περίπτωσιν, τον υπόχρεων προς πληρωμήν της αποζημιώσεως.

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 6 του ανωτέρω νόμου : Απαλλάσσονται του φόρου μεταβίβασης του βαρύνοντος τον τε πωλητήν και τον αγοραστήν

α) η μεταβίβασις εις τους πρόσφυγας κατά τας διατάξεις του από 15/28 Ιουλίου 1938 Β. Διατάγματος «περί κωδικοποιήσεως της περί αποκαταστάσεως αστών προσφύγων κειμένης νομοθεσίας» ως και η μεταβίβασις κλήρων κατά τας διατάξεις του αγροτικού κώδικος, ακινήτων ανηκόντων εις το Δημόσιον,

β) η αναγκαστική απαλλοτριώσις 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 Νόμου ΓΦΚΔ του έτους 1910 ως ισχύει.

στ) η αξία του μεταβιβαζομένου ακινήτου εις τα μέλη του υπό συνεταιρισμού μη κερδοσκοπικού, καθ' ο ποσοστόν αύτη υπεβλήθη εις φόρον μεταβιβάσεως κατά την υπό του συνεταιρισμού αγοράν μεταβιβαζομένου ακινήτου.

ζ) Η αναγκαστική απαλλοτριώσις ακινήτου δια δημοσίαν ωφελείαν υπέρ του Δημοσίου και των Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου.

η) Η σύμβασις ανταλλαγής ακινήτων μεταξύ του Δημοσίου και Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου.

θ)

Επειδή, οι τοπικοί οργανισμοί εγγείων βελτιώσεων προβλέφθηκαν από το άρθρο 12 του ν.δ. 3881/1958 «περί έργων εγγείων βελτιώσεων». Το άρθρο 13 του ίδιου νομοθετήματος όρισε ότι οι οργανισμοί αυτοί (όπως και οι γενικοί οργανισμοί εγγείων βελτιώσεων) αποτελούν νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου υποκείμενα στην εποπτεία του Υπουργείου Γεωργίας και ότι τα μέλη τους καθίστανται υποχρεωτικά όλα τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα που διατελούν σε μία από τις στο ίδιο άρθρο ειδικότερα απαριθμούμενες σχέσεις προς τα ακίνητα τα οποία βρίσκονται στην περιοχή της δικαιοδοσίας των οργανισμών αυτών. Μεταγενέστερα με το αρ. 1 του ν. δ. 1218/1972, η παρ 1 του αρ. 13 του ν.δ. 3881/1958 αντικαταστάθηκε ως εξής: «1. Οι οργανισμοί εγγείων βελτιώσεων (ΟΕΒ) αποτελούν νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου, λειτουργούντες συμφώνως προς τα διατάξεις του καταστατικού αυτών, τας του Ν.Δ. 3881/1958 «περί έργων εγγείων βελτιώσεων» και των εκτελεστικών αυτού διαταγμάτων, εφ' όσον δεν καταργούνται, τροποποιούνται ή συμπληρούνται δια του παρόντος». Σημειώνεται ότι με το αρ. 46§1β ν. 4456/2017, η ανωτέρω διάταξη τροποποιήθηκε ορίζοντας ότι: «οι ΟΕΒ αποτελούν οργανισμούς κοινής ωφέλειας, μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα». Από τις πιο πάνω παρατεθείσες διατάξεις προκύπτει ότι οι τοπικοί οργανισμοί εγγείων βελτιώσεων αποτελούν ενώσεις προσώπων συνδεομένων με εμπράγματα σχέση προς τα αγροτικά ακίνητα μιας ορισμένης περιοχής, οι οποίες έχουν ως σκοπό την διοίκηση και τη ρύθμιση της χρήσεως των υδάτων της περιοχής τους καθώς και την επιμέλεια της διαχείρισης και διαχείριση των τεχνικών

έργων εγγείων βελτιώσεων για την αύξηση της παραγωγής και την καλύτερη εκμετάλλευση των πιο πάνω ακινήτων. Οι ενώσεις αυτές, όπως διαμορφώθηκαν τελικά με τον τελευταίο από τους πιο πάνω νόμους χαρακτηριζόμενοι ρητά ως γεωργικές συνεταιριστικές οργανώσεις αναγκαστικής μορφής και σαν τέτοιες έχουν τον χαρακτήρα νομικού προσώπου ιδιωτικού δικαίου κατά την έννοια του άρθρου 12§5 του Συντάγματος. Και να μεν από τις διατάξεις του ν.δ. 3881/1958 που αφορούν τις αρμοδιότητες των οργάνων Τ.Ο.Ε.Β., όπως αυτές τροποποιήθηκαν και συμπληρώθηκαν, προκύπτει ότι τα όργανα αυτά μπορούν, μέσα στα πλαίσια του νόμου και του καταστατικού, να θεσπίζουν κανόνες υποχρεωτικούς για τα μέλη τους και να ασκούν απέναντί τους εξουσίες διοικητικού χαρακτήρα που φθάνουν μέχρι και τη λήψη καταναγκαστικών μέτρων, οι εξουσίες όμως αυτές εντάσσονται μέσα στη συνεταιριστική σχέση και δικαιολογούνται από τον αναγκαστικό τους χαρακτήρα, χωρίς όμως να μεταβάλουν τον συνεταιρισμό, σαν τέτοιον, σε αυτοδιοικούμενο οργανικό τμήμα της δημόσιας διοικήσεως, δηλαδή σε νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου (ΟΛΣΤΕ 2903/83, ΣΤΕ 4101/1995 σε ιστοσελίδα δικαστηρίου).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της **ΠΟΛ 1075/2017**: «1. Με τις διατάξεις της υποπερ. αα' της περ.β' της παραγράφου 1 του άρθρου 46 του νόμου αυτού τροποποιείται το τελευταίο εδάφιο της παρ.1 του άρθρου 12 του Ν.Δ.3881/1958, όπως αυτό προστέθηκε με την παρ.1 του άρθρου 6 του Ν.414/1976 .

Ειδικότερα, με τις νέες διατάξεις ορίζεται ότι οι Ο.Ε.Β. (Οργανισμοί Εγγείων Βελτιώσεων) αποτελούν οργανισμούς κοινής ωφέλειας, μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα.

Οι διατάξεις αυτές ισχύουν, με βάση την έναρξη ισχύος του νόμου αυτού, από την 1η Μαρτίου 2017 και μετά.

2. Επομένως, από την 1η Μαρτίου 2017 και μετά το σύνολο των Ο.Ε.Β., οι οποίοι διακρίνονται σε Τοπικούς Οργανισμούς Εγγείων Βελτιώσεων (Τ.Ο.Ε.Β.) και σε Γενικούς Οργανισμούς Εγγείων Βελτιώσεων (Γ.Ο.Ε.Β.), φορολογούνται ως νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα (περ.γ' του άρθρου 45 του Ν.4172/2013), σε αντίθεση με τις προϊσχύουσες διατάξεις, με τις οποίες οι Γ.Ο.Ε.Β. φορολογούντο ως νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα και οι Τ.Ο.Ε.Β. ως αγροτικοί συνεταιρισμοί και ως ενώσεις αυτών (περ. δ' του [άρθρου 45 του Ν.4172/2013](#)) (σχετ. το αριθ. πρωτ. ΔΕΑΦ Β 1102518 ΕΞ 2015/23.07.2015 έγγραφο μας).

Ακόμη, διευκρινίζεται ότι μετά την έναρξη ισχύος των κοινοποιούμενων διατάξεων, λόγω της νομικής μορφής των Τ.Ο.Ε.Β. ως νομικών προσώπων ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα δεν επιβάλλεται το τέλος επιτηδεύματος, που προβλέπεται από τις διατάξεις του [άρθρου 31 του Ν.3986/2011](#) .»

Επειδή, οι διατάξεις με τις οποίες θεσπίζονται φορολογικές απαλλαγές και εξαιρέσεις και γενικώς, ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση ερμηνεύονται στενά (πρβλ. ΣτΕ 2312/1992, 103/1990, 3113/1989), ενώ εξάλλου δεν είναι καταρχήν επιτρεπτό να επεκτείνεται η εφαρμογή τους, κατ'επίκληση της αρχής της ισότητας (πρβλ. ΣτΕ 2975/2011, 3028/2009). Κατά συνέπεια, η προβλεπόμενη από το άρθρο 6 περ. γ του Α.Ν. [1521/1950](#) είναι στενώς ερμηνευτέα και αναφέρεται μόνο στο Δημόσιο, τα ΝΠΔΔ, του δήμους τις κοινότητες και τους ιερούς ναούς και δεν επεκτείνεται στα ΝΠΙΔ ανεξάρτητα αν είναι κερδοσκοπικού χαρακτήρα ή όχι. Εξάλλου, το τελευταίο (ο κερδοσκοπικός ή μη χαρακτήρας) είναι ένα κριτήριο που δεν αποτελεί προϋπόθεση για την απαλλαγή του φόρου μεταβίβασης ακινήτων και αλυσιτελώς προβάλλεται από τον προσφεύγοντα.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, σύμφωνα με όλα τα προαναφερόμενα και παραθέτοντας τις ισχύουσες διατάξεις του νόμου, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντα οργανισμού με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ κατά της σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. στο αίτημα να μην επιβληθεί φόρος μεταβίβασης με την υποβληθείσα με επιφύλαξη δήλωση φόρου μεταβίβασης με αρ.

ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ:

ΦΜΑ 2019 : 1.757,38€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.