



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 13-02-2020

Αριθμός απόφασης: 338

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604538
ΦΑΞ : 2131604567

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. 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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την από 17-10-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, εδρεύουσας στην, επί της οδού κατά της τεκμαιρομένης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Α ΑΘΗΝΩΝ επί της με αρ. πρωτ. /2019 δήλωσης επιφύλαξης Φ.Μ.Α. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ . Α ΑΘΗΝΩΝ
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 17-10-2019 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την πάροδο άπρακτης της προθεσμίας των ενενήντα (90) ημερών του άρθρου 20 του ν. 4174/2013 από την υποβολή της με αρ. πρωτ./2019 δήλωσης επιφύλαξης επί της δήλωσης μεταβίβασης ακινήτου, με την οποία απορρίφθηκε σιωπηρά το αίτημα απαλλαγής από Φ.Μ.Α. συνολικού ποσού 81.537,04 €.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί η σιωπηρή απόρριψη της με αρ. πρωτ./2019 επιφυλάξεως της επί του αναλογούντος φόρου, ποσού 81.537,04 ευρώ, δυνάμει της με αρ./2019 δηλώσεως 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 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 10/10-5-2013 της Επιτροπής Μέτρων Εξυγίανσης (ΦΕΚ 1137 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 ακινήτων. Στο σκεπτικό της εν λόγω απόφασης μνημονεύονται οι διατάξεις του ν. 3601/2007 και ειδικότερα των άρθρων 63B, 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 μεταβιβάσεως 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, 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 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 ακινήτων 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 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.».

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 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, 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, 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 δύναται με απόφαση της να υποχρεώσει στη μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων του προς άλλο πιστωτικό ίδρυμα 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 δήλωση 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, το άρθρο 63 Δ σύμφωνα με την αντίστοιχη, όπως αυτή φαίνεται στο παράρτημα 1 του ν.4261/2014 αντιστοιχεί στο άρθρο 141.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη των παρ. 1 & 5 του άρθρου 141 του Ν. 4261/2014 ορίζεται ότι:«1. Η 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 δήλωση 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 ακινήτων 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 από 17-10-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, κατά της τεκμαιρομένης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α ΑΘΗΝΩΝ επί της με αρ. πρωτ. /2019 δήλωσης επιφύλαξης Φ.Μ.Α

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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.