



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8-10
Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332240
E-mail : ded.thess@aade.gr

Θεσσαλονίκη, 20-09-2024

Αριθμός απόφασης: 2013

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.5104/2024 Φ.Ε.Κ. Α' 58/19-04-2024), εφεξής Κ.Φ.Δ.,
- β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΑ. 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- δ. της με αριθμό Α.1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε. (Φ.Ε.Κ. Β' 6009),

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου (ELENXIS:) ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία και διακριτικό τίτλο, με Α.Φ.Μ., με έδρα στη επί της οδού μέσω της συνδίκου πτώχευσης, Δικηγόρου, ΑΜ,

κατά της από, με αριθ. δήλωσης και αριθμό ειδοποίησης/..... Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού ΕΝ.Φ.Ι.Α., φορολογικού έτος **2020**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

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 της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία, με Α.Φ.Μ., 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:

Με την με αριθμ. απόφαση του (εκούσια δικαιοδοσία) η ανώνυμη εταιρία με την επωνυμία και **διακριτικό τίτλο**, με Α.Φ.Μ., κηρύχθηκε σε πτώχευση και η,, ορίστηκε ως Σύνδικος Πτώχευσης.

Με την με ημερομηνία έκδοσης και με αρ. ειδοποίησης πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού ΕΝ.Φ.Ι.Α., της Α.Α.Δ.Ε. έτους **2020** καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους **9.735,24 €**, πλέον συμπληρωματικός φόρος ποσού **23.067,54 €**, ήτοι συνολικό ποσό **32.802.78€**.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη πράξη, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Παραβίαση του αρ. 78§1 του Συντάγματος, διότι η φορολόγηση υπερβαίνει τη φοροδοτική ικανότητα των πολιτών κατά τις διατάξεις του αρ. 4 παρ. 1 που με αναλογική ερμηνεία ισχύει και στα νομικά πρόσωπα.
2. Η υπαγωγή των πτωχευτικών ακινήτων σε φόρο ακίνητης περιουσίας συνιστά κατάφωρη παραβίαση του αρ. 17, 4§5 του Συντάγματος, διότι η κυριότητα και μόνο των ακινήτων αυτών δε σημαίνει και φοροδοτική ικανότητα.
3. Παραβίαση της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη με την επιμονή της Διοίκησης να επιβάλει ΕΝΦΙΑ στα πτωχευτικά ακίνητα.
4. Δεν έπρεπε να εκδοθεί η προσβαλλόμενη πράξη, καθώς η προσφεύγουσα είναι πτωχή και ως εκ τούτου παραβιάζεται το άρθρο 25 του Πτωχευτικού κώδικα
5. Αντισυνταγματική και παράνομη η επιβολή συμπληρωματικού ΕΝ.Φ.Ι.Α., διότι πρόκειται για διπλή φορολόγηση, με την οποία παραβιάζεται η αρχή της ισότητας των

φορολογουμένων και γίνεται δεκτή η άνιση μεταχείριση αυτών στα φορολογικά βάρη.

Ως προς τους πρώτο, δεύτερο, τρίτο και πέμπτο ισχυρισμούς της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 4 του Συντάγματος, «Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους».

Επειδή, όπως προκύπτει από την εισηγητική έκθεση του ν. 4223/2013, ο νομοθέτης με τη θέσπιση του ΕΝΦΙΑ, απέβλεψε, επιτρεπώς κατά το άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος, στην φοροδοτική ικανότητα που απορρέει από αυτή καθαυτή **την κατοχή** της ακίνητης περιουσίας, ως φορολογητέας ύλης (πηγής πλούτου) διαφορετικής από το εισόδημα, δεδομένου ότι, κατά την συνταγματική αυτή διάταξη, αντικείμενο φορολογικής επιβαρύνσεως μπορούν να αποτελέσουν όχι μόνον το εισόδημα, αλλά, αυτοτελώς, και η περιουσία, οι δαπάνες ή οι συναλλαγές (ΣΤΕ 1972/2012, ΣΤΕ 3343/2013).

Ως εκ τούτου, η ύπαρξη προσόδου από το ακίνητο δεν αποτελεί προϋπόθεση ή κριτήριο υπαγωγής στον ΕΝ.Φ.Ι.Α. ούτε, άλλωστε, η μη συνεκτίμηση, κατά την επιβολή του επιδίκου φόρου, της υπάρξεως (ή μη) εισοδήματος από το βαρυνόμενο ακίνητο συνιστά, μόνη αυτή, παράβαση της συνταγματικής αρχής της ίσης, αναλόγως της φοροδοτικής ικανότητας εκάστου, επιβαρύνσεως.

Επίσης, κατά τη νομολογία, παρέχεται ευρεία σχετική ευχέρεια στον κοινό νομοθέτη να διαμορφώνει το κατάλληλο, κατά την εκτίμησή του, φορολογικό σύστημα προς επιβολή και είσπραξη των φορολογικών επιβαρύνσεων (ΣΤΕ 693/2011, 91/2011, 2438/2009, 2469/2008, 3485/2007, 3349/2005, 3105/2004 κ.α.).

Επειδή, όπως γίνεται παγίως δεκτό από τη νομολογία, επιτάσσοντας ο συνταγματικός νομοθέτης (άρθρα 4 παρ. 1 και 5 και 78 παρ. 1) να συνεισφέρουν οι πολίτες στα δημόσια βάρη αναλόγως της φοροδοτικής τους ικανότητας, παρέχει ταυτοχρόνως ευρεία ευχέρεια στον κοινό νομοθέτη να διαμορφώνει το εκάστοτε κατάλληλο φορολογικό σύστημα προς επιβολή και είσπραξη των φορολογικών επιβαρύνσεων, υπό την προϋπόθεση ότι οι σχετικές ρυθμίσεις γίνονται βάσει γενικών και αντικειμενικών κριτηρίων, καθώς και να φορολογεί ή να μη φορολογεί ορισμένη κατηγορία προσώπων, εκτιμώντας τις εκάστοτε κρατούσες κοινωνικοοικονομικές συνθήκες (ΣΤΕ 2975/2011, 3028/2009, 3485/2007 κ.α.).

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 1 του Ν.4223/2013, όπως ίσχυε 01/01/2020, ορίζεται ότι: «3. Ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. ισούται με το άθροισμα του κύριου φόρου επί του κάθε ακινήτου

και του συμπληρωματικού φόρου επί της συνολικής αξίας των δικαιωμάτων επί των ακινήτων του υποκειμένου στο φόρο».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.4223/2013, όπως ίσχυε 01/01/2020, ορίζεται ότι: 1. Στην αξία των δικαιωμάτων της παραγράφου 2 του άρθρου 1 επιβάλλεται συμπληρωματικός ΕΝ.Φ.Ι.Α., ο οποίος υπολογίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις των επόμενων παραγράφων του παρόντος. Η αξία των δικαιωμάτων αυτών υπολογίζεται κατά τα ποσοστά που προκύπτουν από την ανάλογη εφαρμογή των παραγράφων 3 έως και 7 του άρθρου 2. 3. Για κάθε νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, ο συμπληρωματικός ΕΝ.Φ.Ι.Α. επιβάλλεται και υπολογίζεται στην αξία των δικαιωμάτων της παραγράφου 2 του άρθρου 1 με συντελεστή πέντε και μισό τοις χιλίοις (5,5%). Ο συμπληρωματικός ΕΝ.Φ.Ι.Α. για τα ακίνητα τα οποία ιδιοχρησιμοποιούνται για την παραγωγή ή την άσκηση κάθε είδους επιχειρηματικής δραστηριότητας, ανεξαρτήτως αντικειμένου εργασιών, υπολογίζεται με συντελεστή ένα τοις χιλίοις (1%).».

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, ο επιβαλλόμενος βάσει των διατάξεων των άρθρων 1 και 5 του Ν.4223/2013 συμπληρωματικός φόρος δεν αποτελεί ξεχωριστό αυτοτελή φόρο, αλλά τμήμα της συνολικής επιβάρυνσης του ΕΝΦΙΑ, έτσι ώστε δεν υφίσταται θέμα επιβολής διπλής φορολόγησης.

Επειδή, εξάλλου, οι κανονιστικές αποφάσεις της Διοίκησης προσβάλλονται με αίτηση ακυρώσεως ενώπιον του ΣτΕ.

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.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 του Ν.4223/2013, όπως ίσχυε 01/01/2020, ορίζεται ότι: 1. Υποκείμενο του ΕΝ.Φ.Ι.Α. είναι κάθε πρόσωπο ή οντότητα του άρθρου 1, ανάλογα με το δικαίωμα και το ποσοστό του, και ειδικότερα: α) Αυτός που αποκτά δικαίωμα σε ακίνητο από οποιαδήποτε αιτία, από την ημερομηνία σύνταξης του οριστικού συμβολαίου κτήσης ή από την ημερομηνία τελεσιδικίας της δικαστικής απόφασης με την οποία αναγνωρίζεται δικαίωμα ή καταδικάζεται ο δικαιοπάροχος σε δήλωση βουλήσεως. β) Ο

υπερθεματιστής, από την ημερομηνία σύνταξης της κατακυρωτικής έκθεσης. γ) Ο κληρονόμος και ειδικότερα: αα) Ο εκ διαθήκης κληρονόμος, εφόσον έχει δημοσιευθεί διαθήκη μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου του προηγούμενου της φορολογίας έτους. ββ) Ο εξ αδιαθέτου κληρονόμος, εφόσον δεν έχει δημοσιευθεί διαθήκη μέχρι και την 31 η Δεκεμβρίου του προηγούμενου της φορολογίας έτους. δ) Όποιος έχει αποκτήσει δικαίωμα σε ακίνητο με οριστικό συμβόλαιο δωρεάς αιτία θανάτου, εφόσον ο θάνατος επήλθε μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου του προηγούμενου της φορολογίας έτους. 2. Υποκείμενο του ΕΝ.Φ.Ι.Α. είναι και: α) Αυτός που αποκτά δικαίωμα με προσύμφωνο αγοράς, εφόσον σε αυτό προβλέπεται η κατάρτιση της εμπράγματης δικαιοπραξίας με αυτοσύμβαση, με εξαίρεση το εργολαβικό προσύμφωνο. β) Ο δικαιούχος ακινήτου από το Δημόσιο ή τον Οργανισμό Εργατικής Κατοικίας ή Οργανισμό Τοπικής Αυτοδιοίκησης ή Ν.Π.Δ.Δ. και για το χρονικό διάστημα πριν από τη σύνταξη οριστικού παραχωρητηρίου, εφόσον έχει παραλάβει το ακίνητο. γ) Ο κηδεμόνας, για την ακίνητη περιουσία σχολάζουσας κληρονομιάς, διαχωρισμένη από την ατομική του περιουσία, για όσο διάστημα τη διαχειρίζεται. δ) Ο εκτελεστής διαθήκης ή εκκαθαριστής κληρονομιάς για την κληρονομιά ακίνητη περιουσία, διαχωρισμένη από την ατομική του περιουσία, για όσο διάστημα 24 τη διαχειρίζεται και τη διοικεί. ε) Ο μεσεγγυούχος ακίνητης περιουσίας, για την υπό μεσεγγύηση περιουσία, διαχωρισμένη από την ατομική του περιουσία, για όσο διάστημα διαρκεί η μεσεγγύηση. στ)..... ζ) Ο νομέας επίδικου ακινήτου. Αν το ακίνητο εκκινήθει με τελεσίδικη απόφαση, ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. που καταβλήθηκε δεν επιστρέφεται. η) Ο εργολάβος, για ακίνητο το οποίο, αν και συμφωνήθηκε να μεταβιβασθεί δεν έχει μεταβιβαστεί από τον γηπεδούχο στον εργολάβο ή σε τρίτα πρόσωπα που αυτός θα είχε υποδείξει, εφόσον έχουν παρέλθει τέσσερα (4) έτη από την ημερομηνία θεώρησης από την Ελληνική Αστυνομία της οικοδομικής άδειας για την έναρξη των εργασιών ή έχουν εκμισθωθεί ή χρησιμοποιηθεί με οποιονδήποτε τρόπο εντός των τεσσάρων (4) αυτών ετών από τον εργολάβο. θ) Ο κάτοχος ακινήτου που ανήκει σε φορέα της Γενικής Κυβέρνησης, χωρίς τη συναίνεση του φορέα. ι) Ο κάτοχος ακινήτου, πλην του Δημοσίου, που ανήκει στην ΕΤΑΔ ΑΕ και στην «Παράκτιο Αττικό Μέτωπο Α.Ε.», με τη συναίνεση των ως άνω εταιρειών και ανεξαρτήτως του τρόπου περιέλευσης σε αυτόν της κατοχής του ακινήτου. ια) Ο Ο.Τ.Α. για ακίνητο που δεσμεύει για οποιονδήποτε λόγο και για το χρονικό διάστημα κατά το οποίο εκκρεμεί η καταβολή σχετικής αποζημίωσης. Με κοινή απόφαση των Υπουργών Εσωτερικών, Οικονομικών και Δικαιοσύνης, Διαφάνειας και Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων ρυθμίζονται τα ειδικότερα θέματα εφαρμογής των διατάξεων της παρούσας περίπτωσης».

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 23§1 του Ν.3427/2005: «1. Κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα, ανεξάρτητα από την ιθαγένεια, κατοικία ή έδρα του, το οποίο έχει την 1η Ιανουαρίου εμπράγματο δικαίωμα πλήρους κυριότητας, ψιλής κυριότητας,

επικαρπίας, οίκησης και επιφάνειας επί του ακινήτου, καθώς και εμπράγματο ή ενοχικό δικαίωμα αποκλειστικής χρήσης θέσης στάθμευσης, βοηθητικού χώρου και κολυμβητικής δεξαμενής, που βρίσκονται σε κοινόκτητο τμήμα του ακινήτου και αποτελούν παρακολούθημα των παραπάνω εμπραγμάτων δικαιωμάτων, υποχρεούται να υποβάλει δήλωση στοιχείων ακινήτων. Την ίδια υποχρέωση έχουν τα παραπάνω πρόσωπα όταν νέμονται ακίνητα χωρίς τη συναίνεση φορέα της Γενικής Κυβέρνησης.

Η δήλωση στοιχείων ακινήτων υποβάλλεται μία φορά, στο έτος που προκύπτει τέτοια υποχρέωση, σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο. Η πρώτη εφαρμογή ήταν την 1η Ιανουαρίου 2005.

Σε περίπτωση μεταβολής της περιουσιακής ή οικογενειακής κατάστασης του υπόχρεου την 1η Ιανουαρίου, υποβάλλεται δήλωση μεταβολής στοιχείων ακινήτων το αντίστοιχο έτος.[...]

Τα ακίνητα ή τα εμπράγματα δικαιώματα σε αυτά, ανεξάρτητα από τη μεταγραφή τους, για τις ανάγκες συμπλήρωσης της δήλωσης στοιχείων ακινήτων, αναγράφονται στην οικεία δήλωση από:

α) [...] ιβ) το σύνδικο της πτώχευσης για λογαριασμό του πτωχού, για την πτωχευτική ακίνητη περιουσία,».

Επειδή, ο εφαρμοστέος κατά τον επίδικο χρόνο κήρυξης σε πτώχευση της εν λόγω εταιρίας (2018) Πτωχευτικός Κώδικας (ΠτΚ), ο οποίος κυρώθηκε με το άρθρο μόνο του ν. 3588/2007, όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο όριζε στο άρθρο 1 [Σκοπός της πτώχευσης] ότι : «Η πτώχευση αποσκοπεί στη συλλογική ικανοποίηση των πιστωτών του οφειλέτη με τη ρευστοποίηση της περιουσίας του ή με άλλο τρόπο που προβλέπεται από σχέδιο αναδιοργάνωσης και ιδίως με τη διατήρηση της επιχείρησής του, στο άρθρο 7 [Απόφαση] ότι:

1. 1. Με την απόφαση που κηρύσσει την πτώχευση το πτωχευτικό δικαστήριο διορίζει εισηγητή δικαστή και σύνδικο της πτώχευσης και διατάσσει τη σφράγιση της πτωχευτικής περιουσίας. Ορίζει ημέρα, ώρα και τόπο όπου οι πιστωτές θα συνέλθουν ενώπιον του εισηγητή σε συνέλευση για σύνταξη πίνακα εικαζόμενων πιστωτών και εκλογή της επιτροπής πιστωτών και ορίζει τον τρόπο δημοσιότητας. Με την ίδια απόφαση το πτωχευτικό δικαστήριο ορίζει ημερομηνία σύγκλησης της συνέλευσης των πιστωτών για να αποφασίσει με βάση την έκθεση του συνδίκου κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο άρθρο 70[...], στο άρθρο 16 [Πτωχευτική περιουσία]: **1.** Η πτωχευτική περιουσία περιλαμβάνει το σύνολο της περιουσίας που ανήκει στον οφειλέτη κατά την κήρυξη της πτώχευσης, οπουδήποτε και αν βρίσκεται. **2.** Δεν ανήκουν στην πτωχευτική περιουσία τα κατά το κοινό δικονομικό δίκαιο ή άλλες διατάξεις ακατάσχετα ή εξαιρούμενα με ειδικές διατάξεις νόμων. [...] **5.** Στην πτωχευτική περιουσία δεν περιλαμβάνεται η περιουσία που αποκτά ο οφειλέτης μετά την κήρυξη της πτώχευσης. Κατ' εξαίρεση, τόκοι και άλλες περιοδικές παροχές, καθώς και παρεπόμενες αξιώσεις ή

δικαιώματα και αν ακόμη γεννώνται ή αναπτύσσονται μετά την κήρυξη της πτώχευσης, ανήκουν στην πτωχευτική περιουσία, εφόσον προέρχονται από ενοχή ή κύριο δικαίωμα που υπήρχε πριν την κήρυξη της πτώχευσης.», στο άρθρο 17 [Πτωχευτική απαλλοτρίωση] ότι: 1. Ο οφειλέτης από την κήρυξη της πτώχευσης στερείται αυτοδικαίως της διοίκησης (διαχείρισης και διάθεσης) της περιουσίας του (πτωχευτική απαλλοτρίωση), την οποία ασκεί μόνος ο σύνδικος. Μετά την κήρυξη της πτώχευσης, πράξεις διαχείρισης ή διάθεσης στοιχείων της πτωχευτικής περιουσίας από τον οφειλέτη ή προς αυτόν, χωρίς τη σύμπραξη του συνδίκου, είναι ανενεργές και απαγορεύεται να καταχωρηθούν σε δημόσια βιβλία οποιασδήποτε φύσεως, χωρίς τη γραπτή έγκριση του συνδίκου.[...], άρθρο 21 [Πτωχευτικός πιστωτής] ότι: 1. Πτωχευτικοί πιστωτές είναι εκείνοι που κατά την κήρυξη της πτώχευσης έχουν κατά του οφειλέτη γεννημένη και δικαστικώς επιδιώξιμη χρηματική ενοχική απαίτηση και ειδικότερα εκείνοι των οποίων: α. η απαίτηση δεν διασφαλίζεται με προνόμιο ή εμπράγματα ασφάλεια (ανέγγυοι πιστωτές) β. η απαίτηση ικανοποιείται προνομιακά από το σύνολο της πτωχευτικής περιουσίας (γενικοί προνομιούχοι πιστωτές) γ. η απαίτηση εξασφαλίζεται με ειδικό προνόμιο ή εμπράγματα ασφάλεια επί συγκεκριμένου αντικειμένου της πτωχευτικής περιουσίας (ενέγγυοι πιστωτές) δ. η απαίτηση ικανοποιείται από την πτωχευτική περιουσία μετά από την ικανοποίηση των ανέγγυων πιστωτών (πιστωτές μειωμένης εξασφάλισης). 2. Ο πτωχευτικός πιστωτής μπορεί να επιδιώξει την ικανοποίηση των απαιτήσεών του μόνο μέσω της πτωχευτικής διαδικασίας, εκτός εάν στον παρόντα κώδικα ορίζεται διαφορετικά.», στο άρθρο 25 [Αναστολή των ατομικών καταδιώξεων], ότι: « 1. Με επιφύλαξη της διάταξης του άρθρου 26, από την κήρυξη της πτώχευσης αναστέλλονται αυτοδικαίως όλα τα ατομικά καταδιωκτικά μέτρα των πιστωτών κατά του οφειλέτη προς ικανοποίηση ή εκπλήρωση πτωχευτικών απαιτήσεών τους. Ιδίως απαγορεύεται η έναρξη ή συνέχιση της αναγκαστικής εκτέλεσης, η άσκηση αναγνωριστικών ή καταψηφιστικών αγωγών, η συνέχιση των δικών επ' αυτών, η άσκηση ή εκδίκαση ένδικων μέσων, η έκδοση πράξεων διοικητικής ή φορολογικής φύσεως, ή η εκτέλεσή τους σε στοιχεία της πτωχευτικής περιουσίας.», στο άρθρο 154 [Γενικά προνόμια] ότι: «Μετά από την αφαίρεση των δικαστικών εξόδων, των εξόδων της διοίκησης της πτωχευτικής περιουσίας [...] και των τυχόν ομαδικών πιστωμάτων, οι πιστωτές κατατάσσονται με την ακόλουθη σειρά: [...] ε) Οι απαιτήσεις του Δημοσίου από φόρους που ορίστηκαν από την αξία της προσόδου ή από το είδος των πραγμάτων που πλειστηριάστηκαν και που αφορούν το έτος που έγινε ο πλειστηριασμός και το προηγούμενο [...]», στο άρθρο 164 [Γενικά] ότι: «Η πτώχευση περατώνεται με την επικύρωση του σχεδίου αναδιοργάνωσης (άρθρο 125 παράγραφος 2), με την εκποίηση όλων των στοιχείων του ενεργητικού της, καθώς και με την παύση των εργασιών της, είτε για έλλειψη ενεργητικού είτε λόγω της παρόδου του χρόνου που ορίζεται στο άρθρο 166 παράγραφος 3», στο άρθρο 166 [Παύση των εργασιών της πτώχευσης] ότι: «1. Αν οι εργασίες της πτωχεύσεως δεν μπορούν να εξακολουθήσουν, λόγω

έλλειψης των αναγκαίων χρημάτων ή ευχερώς ρευστοποιήσιμης περιουσίας, το πτωχευτικό δικαστήριο, μετά από έκθεση του εισηγητή και αφού ακούσει τον σύνδικο και την επιτροπή πιστωτών, μπορεί, μετά από αίτηση του οφειλέτη, πιστωτή ή του συνδίκου ή και αυτεπαγγέλτως, να κηρύξει την παύση των εργασιών της πτωχεύσεως. 2. Στην περίπτωση της παραγράφου 1 περατώνεται η πτώχευση, αίρεται η πτωχευτική απαλλοτρίωση και ο οφειλέτης αναλαμβάνει τη διοίκηση της περιουσίας του. Οι πιστωτές αναλαμβάνουν τα ατομικά καταδιωκτικά μέτρα και παύει το λειτούργημα του συνδίκου, καθώς και του εισηγητή. Τα αποτελέσματα αυτά επέρχονται μετά πάροδο μηνός από τη δημοσίευση της απόφασης της παραγράφου 1. 3. Μετά παρέλευση δέκα (10) ετών από την έναρξη της ένωσης των πιστωτών και σε κάθε περίπτωση μετά παρέλευση δεκαπέντε (15) ετών από την κήρυξη της πτώχευσης επέρχονται αυτοδικαίως και χωρίς άλλη διατύπωση τα αποτελέσματα της παραγράφου 2.».

Επειδή, όπως έχει κριθεί (ΣτΕ 1101/2017 7μελ. 2311, 2986/2017, 2096/2018 7μελ), σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις του Πτωχευτικού Κώδικα, οι οποίες ως οργανωμένο και αυτοτελές σύστημα κανόνων δικαίου, ρυθμίζουν κατά τρόπο αυστηρό, λεπτομερειακό και εξαντλητικό τον τρόπο αντίδρασης της έννομης τάξης στο (νομικό) γεγονός της οικονομικής πτώσης του οφειλέτη, ενόψει όχι μόνο της σημασίας του για την οικονομία αλλά και των πολλαπλών εμπλεκόμενων συμφερόντων, η προάσπιση του συλλογικού συμφέροντος των πτωχευτικών πιστωτών αναδεικνύεται από τον νόμο σε κεντρικής σημασίας στόχο του πτωχευτικού δικαίου, αυτόν δε, μεταξύ άλλων, υπηρετούν τόσο ο κανόνας του αποχωρισμού από τον οφειλέτη της πτωχευτικής του περιουσίας και η ανάθεση της εξεύρεσης, διαφύλαξης και διατήρησής της στον σύνδικο, ενεργούντος άλλοτε κατά την κρίση του και άλλοτε σύμφωνα προς όσα αποφασίσει η ομάδα των πιστωτών ή η δικαστική αρχή, προς όφελος του συνόλου των πτωχευτικών πιστωτών, όσο και η αρχή της στέρησης του δικαιώματος ασκήσεως ατομικής διώξεως κατά του οφειλέτη, που αφορά (πλην των ανωτέρω εξαιρέσεων) όλους τους πτωχευτικούς πιστωτές και, επομένως, και το Δημόσιο. Οι πτωχευτικοί πιστωτές, οργανώνονται σε κοινωνία ζημίας χωρίς να μπορούν να δράσουν ελεύθερα και αυτόνομα και τα όργανα της πτώχευσης (με κύριο το σύνδικο) φροντίζουν για την κατά το δυνατόν σύμμετρη ικανοποίηση των πτωχευτικών πιστωτών με τη ρευστοποίηση της περιουσίας του οφειλέτη (ή ενδεχομένως και μέσω της οικονομικής του επιβίωσης). Ειδικότερα, από τις παραπάνω διατάξεις του Πτωχευτικού Κώδικα συνάγεται, μεταξύ άλλων, ότι ο σύνδικος έχει δικαίωμα και ταυτόχρονα υποχρέωση να λάβει στη νομή και κατοχή του το σύνολο της πτωχευτικής περιουσίας (ή σε περίπτωση αρνήσεως παράδοσης αυτής από τον οφειλέτη, να προβεί και σε εκτέλεση, με βάση την απόφαση κήρυξης σε πτώχευση, κατά τις διατάξεις του Κ. Πολ. Δ.), να εισπράττει απαιτήσεις, να προβαίνει σε συντηρητικές πράξεις (π.χ. διακοπή παραγραφής) και δικαστικές

ενέργειες, να εγγράφει υποθήκες εκ του νόμου υπέρ της ομάδας των πιστωτών, να προβαίνει σε συμβιβασμούς και εκποιήσεις αντικειμένων υποκείμενων σε φθορά. Η δε «γενικής φύσεως αρχή» περί άρσης των ατομικών διώξεων αποκλείει, μεταξύ άλλων, την έκδοση πράξεων διοικητικής ή φορολογικής φύσεως ή την εκτέλεσή τους σε στοιχεία της πτωχευτικής περιουσίας, ήτοι πράξεων που αντιστρατεύονται ευθέως τη συλλογικότητα της δράσεως που χαρακτηρίζει την πτώχευση και οδηγούν εξ ορισμού σε παρεμπόδιση του έργου και των αρμοδιοτήτων των οργάνων της πτωχευτικής διαδικασίας. Ωστόσο, στο πεδίο εφαρμογής της ανωτέρω αρχής, σύμφωνα με το γράμμα της διάταξης του προαναφερθέντος άρθρου 25 του ΠτΚ που την προβλέπει, εμπίπτουν αποκλειστικά οι «πτωχευτικές απαιτήσεις» in abstracto (εν δυνάμει) [εκτός από τις ενέγγυες], στις οποίες συγκαταλέγονται οι οφειλές του πτωχού που γεννήθηκαν ή ανάγονται σε χρόνο πριν από την κήρυξη της πτώχευσης (και φορολογικές), ανεξαρτήτως βεβαίωσής τους, η είσπραξη των οποίων μπορεί να γίνει αποκλειστικά μέσω της συλλογικής πτωχευτικής διαδικασίας, κατά την παραδοσιακή διάκριση των ειδών των χρεών του πτωχού οφειλέτη (η οποία ήδη τυποποιήθηκε και νομοθετικά στο άρθρο 96 του ήδη ισχύοντος από 1.3.2021 Πτωχευτικού Κώδικα ν. 4738/2020-) σε αντιδιαστολή προς τις οφειλές του πτωχού που γεννήθηκαν ή ανάγονται σε χρόνο μετά την κήρυξη της πτώχευσης και προέρχονται από τη δραστηριότητα του συνδίκου ή συνδέονται με τα στοιχεία της πτωχευτικής περιουσίας, όπως είναι οι οφειλές από ΕΝΦΙΑ που επιβάλλεται επί ακινήτων της πτωχευτικής περιουσίας, οι οποίες χαρακτηρίζονται ως ομαδικά χρέη (άλλως ομαδικά πιστώματα) και ικανοποιούνται τόσο από την πτωχευτική, όσο και από τη μεταπτωχευτική περιουσία και μάλιστα με γενικό προνόμιο κατά προτεραιότητα από το προϊόν ρευστοποίησης του ενεργητικού της πτωχευτικής περιουσίας (πρβλ. ΣτΕ 2096/2018 7 μελ, σκέψη 12). Τα ομαδικά δε χρέη (ή πιστώματα) διακρίνονται και από τα μεταπτωχευτικά χρέη προς το Δημόσιο, τα οποία δημιουργούνται μεν μετά την κήρυξη της πτώχευσης (όπως τα ομαδικά), αλλά είτε γεννώνται το πρώτον με την έκδοση διαπλαστικού χαρακτήρα καταλογιστικών πράξεων (όπως επί παραδείγματι είναι τα πρόστιμα για παραβάσεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, πρβλ. ΣτΕ 2021/2010, ΣτΕ 2311/2017 συγκλίνουσα γνώμη στη σκέψη 11), ως εκ τούτου δε ικανοποιούνται αμιγώς από τη μεταπτωχευτική του περιουσία και κατά συνεκδοχή ομοίως δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του εν λόγω άρθρου 25 του Πτωχευτικού Κώδικα. [452/2022 Μονομελές Πρωτοδικείο Θεσσαλονίκης, σκέψη 12].

Επειδή, η επίδικη φορολογική οφειλή ΕΝΦΙΑ έτους 2020 γεννήθηκε in abstracto και in concreto σε χρόνο μετά την κήρυξη της πτώχευσης το 2018, αφορώσα την πτωχευτική περιουσία της προσφεύγουσας εταιρίας, ήτοι την περιουσία που κατείχε όταν κηρύχθηκε σε πτώχευση, σε κάθε περίπτωση δεν αποτελεί πτωχευτικό χρέος, αποτελεί δε ομαδικό πίστωμα, το οποίο ικανοποιείται με γενικό προνόμιο κατά προτεραιότητα, τόσο από την πτωχευτική, όσο

και από τη μεταπωχευτική περιουσία από το προϊόν ρευστοποίησης του ενεργητικού της πτωχευτικής περιουσίας (πρβλ. ΣτΕ 2096/2018 7 μελ. Σκέψη 12), οπότε δεν κωλύονταν εν προκειμένω η φορολογική αρχή να εκδώσει την επίδικη καταλογιστική πράξη και ως εκ τούτου απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας.

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 παρ.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 Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ./..... (ELENXIS:) ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία, με **Α.Φ.Μ.** και την επικύρωση της από, με αριθ. δήλωσης και αριθμό ειδοποίησης/..... Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού **ΕΝ.Φ.Ι.Α.**, φορολογικού έτος **2020**, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**

Η οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας διαμορφώνεται ως εξής:

Με την από, με αριθ. δήλωσης και αριθμό ειδοποίησης/..... Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού **ΕΝ.Φ.Ι.Α.**, φορολογικού έτος **2020**, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

ΕΝΦΙΑ 2020

Ποσό πληρωμής : 32.802,78€ (9.735,24 ΕΥΡΩ κύριος φόρος και 23.067,54 συμπληρωματικός φόρος)

Επί του οφειλόμενου φόρου κλπ θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α7 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.