



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 16.9.2024

Αριθμός απόφασης: 2579

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 10440 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312348

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.»(ΦΕΚ Α' 58)

γ. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)».

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

ε. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) 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.» (ΦΕΚ Β' 6009)».

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **22.4.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία '..... **ΑΕ'**, ΑΦΜ, με έδρα στη, κατά της αρ. /15.4.2024 Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου του Διοικητή της ΑΑΔΕ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του ΚΕΦΟΚ Αττικής επί της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **22.4.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του '..... **ΑΕ'**, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Σύμφωνα με το ιστορικό της υπόθεσης, με την υπ' αριθμόν/26.7.2013 (θέμα 1ο) συνεδρίαση της Επιτροπής Μέτρων Εξυγίανσης της, αποφασίσθηκε η μεταβίβαση στην στοιχείων ενεργητικού και παθητικού πιστωτικού ιδρύματος «.....», ενώ με την υπ' αριθμ./26.7.2013 απόφαση της ΤτΕ καθορίστηκε οριστικά η διαφορά αξίας μεταξύ στοιχείων παθητικού και ενεργητικού της δημοσιευθείσα στο υπ' αριθμόν/10.5.2013 Φύλλο της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως (Τεύχος ΔΕΥΤΕΡΟ). Σε εκτέλεση της απόφασης αυτής υπεγράφη μεταξύ των δύο πιστωτικών ιδρυμάτων τουτέστιν μεταξύ της υπό εκκαθάριση τραπεζικής εταιρίας «.....» και της «.....», η προβλεπόμενη από το άρθρ. 63Δ Ν. 3601/07 από 10.5.2013 σύμβαση «μεταβίβασης στοιχείων ενεργητικού και παθητικού». Μεταξύ των μεταβιβαζόμενων περιουσιακών στοιχείων, σύμφωνα με τον 1θ' όρο του σχετικού παραρτήματος της ως άνω συμβάσεως, περιλαμβάνονται και τα εμπράγματα δικαιώματα της Α.Ε. επί ακινήτων και κινητών και μεταξύ των ακινήτων περιλαμβάνεται και το ακίνητο για το οποίο υπεβλήθη, προ της κατάρτισης της συμβολαιογραφικής διαπιστωτικής πράξης εξειδίκευσης, περιγραφής και ολοκλήρωσης της μεταβίβασής του, η υπό κρίση δήλωση φόρου μεταβίβασης στη Δ.Ο.Υ Α' Αθηνών με αρ./15.4.2024 (αριθμός καταχώρισης). Στη συνέχεια εκδόθηκε η υπ' αριθμ./15.4.2024 προσβαλλόμενη πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτου και κατεβλήθη ο προσδιορισθείς φόρος μεταβίβασης ποσού 17.462,46 ευρώ. Η προσφεύγουσα υπέβαλε συγχρόνως στις 18.4.2024 ηλεκτρονικά στην Δ.Ο.Υ Α' Αθηνών, δια της πλατφόρμας αιτημάτων myAADE, την από 19.2.2024 δήλωση επιφύλαξης (Κωδικός Αιτήματος:), ως προς την έλλειψη υποχρέωσης καταβολής ΦΜΑ και αίτηση νομιμότοκης επιστροφής του, που δεν έγινε δεκτή.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητάει την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακίνητο και την επιστροφή του ποσού ΦΜΑ ως αχρεωστήτως καταβληθέντος, ισχυριζόμενη ότι η προσβαλλόμενη πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτου παραβιάζει τις διατάξεις των άρθρ. 16 ν. 2515/97, 63Δ ν. 3601/07 και τις αρχές της αναλογικότητας και ισότητας. Ειδικότερα:

1. Ο Ν. 3601/2007 δεν ρυθμίζει ρητά κι εξαντλητικά τις νομικές, λογιστικές και φορολογικές πτυχές της διαδικασίας μεταβίβασης των περιουσιακών στοιχείων μεταξύ πιστωτικών ιδρυμάτων στο πλαίσιο της εξυγίανσής τους. Συνεπώς, για την εκπλήρωση της προπαρατεθείσας ratio legis (περιορισμού του κόστους εξυγίανσης των πιστωτικών ιδρυμάτων) απαιτείται η προσφυγή στο υφιστάμενο θεσμικό πλαίσιο για τους μετασχηματισμούς εταιρειών και την συγχώνευση πιστωτικών ιδρυμάτων. Άλλωστε, τα μέτρα εξυγίανσης του Ν. 3601/2007 λαμβάνουν χαρακτήρα μετασχηματισμού τραπεζικών εταιρειών.

2. Με την εφαρμογή του άρθρ. 63Δ του Ν. 3601/2007, και τη συμμετοχή του εγχώριου τραπεζικού συστήματος στην εξυγίανση των τραπεζών, το εγχώριο τραπεζικό σύστημα συμβάλλει καθοριστικά στην αποσόβηση των κινδύνων που θα είχε για την εθνική οικονομία η διακοπή των συναλλαγών των εν λόγω τραπεζών.

3. Οι μεταβιβάσεις περιουσιακών στοιχείων στο πλαίσιο της εξυγίανσης πιστωτικών ιδρυμάτων δεν γίνονται στο πλαίσιο «ελεύθερων συναλλαγών» και διαπραγματεύσεων μεταξύ εισφέρουσας και επωφελούμενης τράπεζας, αλλά αποτελούν υποχρεωτικές μεταβιβάσεις που συντελούνται κατ' εντολήν εκτελεστής διοικητικής πράξης της Τράπεζας της Ελλάδος (άρθρο 63Δ) ή του Υπουργού Οικονομικών (άρθρο 63Ε), με σκοπό την αποτροπή της

αποσταθεροποίησης του τραπεζικού συστήματος. Δεν αποτελούν πράξεις μεταβίβασης μεμονωμένων περιουσιακών στοιχείων, αλλά μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων εν συνόλω, με μία πράξη. Επιπλέον με την παρ. 5 του ίδιου άρθρου η μεταβίβαση σημειώνεται ατελώς στα οικεία δημόσια βιβλία και αρχεία, εάν συντρέχει περίπτωση. Εξ αυτής της διατάξεως διατυπώνεται σαφώς η βούληση του νομοθέτη να απαλλάσσει τις μεταβιβάσεις αυτές από οικονομικό κόστος ώστε να διευκολύνει τη μεταβίβαση. Η φύση των υποχρεωτικών εκ του νόμου συμβάσεων αυτών προσομοιάζει πλήρως με συμβάσεις μεταβίβασης επιχείρησης ή τμήματος αυτής, καθώς και με συμβάσεις εισφοράς-απόσχισης κλάδου επιχείρησης.

4. Με βάση την ανωτέρω φύση των συμβάσεων μεταβίβασης ομάδας περιουσίας πιστωτικών ιδρυμάτων στο πλαίσιο των μέτρων εξυγίανσης, πρέπει να γίνει δεκτό ότι οι μεταβιβάσεις στοιχείων ενεργητικού και παθητικού των υπό εξυγίανση τραπεζών εντάσσονται στην ευρύτερη έννοια της εισφοράς κλάδου, μέρους, ή τμήματος του άρθρου 16, παρ. 16 και 17 του Ν. 2515/1997

5. Η συνταγματική αρχή της ισότητας και η ενωσιακή αρχή της κατοχύρωσης και προστασίας του ελεύθερου ανταγωνισμού επιβάλλουν την παραδοχή ότι οι διατάξεις του άρθρου 16 του Ν. 2515/1997 εφαρμόζονται ευθέως και στις μεταβιβάσεις περιουσιακών στοιχείων ημεδαπών πιστωτικών ιδρυμάτων που βρίσκονται σε καθεστώς εξυγίανσης, ώστε να απαλλάσσεται το αποκτούν ίδρυμα από το φόρο μεταβιβάσεως για τα ακίνητα και άλλα περιουσιακά στοιχεία που αποκτά στο πλαίσιο της υποχρεωτικής μεταβίβασης, καθώς τυχόν αντίθετη κρίση γεννά αδικαιολόγητες δυσμενείς διακρίσεις σε βάρος του εγχωρίου τραπεζικού συστήματος, οι οποίες δεν είναι συμβατές με τις διατάξεις του ελεύθερου ανταγωνισμού.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 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 παραγράφου 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 κωδικοποίησης 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 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 ακινήτων μεταξύ του Δημοσίου και Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου.».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 16 του ν. 2515/1997 ορίζεται ότι: «1. Συγχώνευση πιστωτικών ιδρυμάτων, κατά την έννοια της παραγράφου 1 του άρθρου 2 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 παραγράφου 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 πιστωτικών ιδρυμάτων, 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 πιστωτικών ιδρυμάτων, 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 πιστωτικού ιδρύματος, η δημοσίευση αυτών στο τεύχος Ανωρύμων 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 παραγράφου 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 πιστωτικό ίδρυμα 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 παραγράφου 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 πιστωτικό ίδρυμα, δεν απαιτείται αναγγελία προς αυτούς ή συναίνεση τους. Εκκρεμείς δίκες που σχετίζονται με τα μεταβιβαζόμενα περιουσιακά στοιχεία συνεχίζονται από το προς η μεταβίβαση πιστωτικό ίδρυμα, 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, 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 παραγράφων 1 & 5 του άρθρου 141 του ν. 4261/2014 ορίζεται ότι: «1. Η Τράπεζα της Ελλάδος μπορεί με απόφασή της να υποχρεώσει πιστωτικό ίδρυμα 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.

(.....)

1. 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 πιστωτικό ίδρυμα, δεν απαιτείται αναγγελία προς αυτούς ή συναίνεσή τους. Εκκρεμείς δίκες που σχετίζονται με τα μεταβιβαζόμενα περιουσιακά στοιχεία συνεχίζονται από το προς η μεταβίβαση πιστωτικό ίδρυμα, χωρίς διακοπή της δίκης και χωρίς να απαιτείται δήλωση για την επανάληψή τους.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1 και 5 του Α.Ν.1521/1950, σε κάθε μεταβίβαση ακινήτου ή εμπραγμάτου επί ακινήτου δικαιώματος με επαχθή αιτία επιβάλλεται φόρος επί της αξίας αυτού.

Εξάλλου, η διάταξη του άρθρου 63Δ του Ν.3601/2007, όπως ισχύει σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 141 του Ν.4261/2014, προβλέπει ότι, εφόσον συντρέχει περίπτωση μεταβίβασης ορισμένων περιουσιακών στοιχείων κατά τη διαδικασία της εκκαθάρισης πιστωτικών ιδρυμάτων, την οποία ρυθμίζουν οι ανωτέρω νόμοι, η μεταβίβαση σημειώνεται ατελώς στα οικεία δημόσια βιβλία και αρχεία με αίτηση του προσώπου προς το οποίο γίνεται η μεταβίβαση. Η εν λόγω διάταξη δεν προβλέπει, ωστόσο, απαλλαγή από το φόρο μεταβίβασης ακινήτων σε περίπτωση μεταβίβασης εμπραγμάτων δικαιωμάτων επί ακινήτων κατά την προαναφερθείσα διαδικασία.

Περαιτέρω, η προβλεπόμενη από το άρθρο 16 παρ. 9 Ν.2515/1997 απαλλαγή από τους φόρους, τέλη χαρτοσήμου ή άλλων εισφορών όσον αφορά τη συγχώνευση πιστωτικών ιδρυμάτων ισχύει μόνο για την ειδικώς αναφερόμενη στην απαλλακτική αυτή διάταξη περίπτωση και δεν μπορεί να επεκταθεί η εφαρμογή της και στην περίπτωση που στο πλαίσιο της διαδικασίας εξυγίανσης των ημεδαπών πιστωτικών ιδρυμάτων κατ' άρθρο 63Δ του Ν.3601/2007, μεταβιβάζονται περιουσιακά στοιχεία του υπό εξυγίανση πιστωτικού ιδρύματος σε άλλο, κατόπιν απόφασης της ΤτΕ, αφού η τελευταία (περίπτωση) δεν περιλαμβάνεται στην παραπάνω ειδική περί απαλλαγής διάταξη, ούτε άλλωστε πρόκειται για παρόμοιες περιπτώσεις. Κατά συνέπεια, ελλείψει ρητής απαλλακτικής διάταξης νόμου, δεν είναι δυνατή η χορήγηση απαλλαγής από το Φ.Μ.Α κατά τη μεταβίβαση ακινήτων (σκ. 7η ad hoc απόφαση 20060/2018 Τρ.ΔΠΑ).

Επειδή, όπως έχει κριθεί, άλλωστε, επανειλημμένως (βλ. ενδεικτικά υπ' αριθ. και/2021 αποφάσεις του Μον.Διοικ.Πρωτ..... Α10/2022 Μον. Διοικ. Πρωτ. 776, Α....., Α...../2021 και Α...../2022 αποφάσεις του Μον.Διοικ.Πρωτ.Πάτρας,/2021 Μον.Διοικ.Πρωτ.,/2021 Μον.Διοικ.Πρωτ. Κορίνθου,/2022 Μον.Διοικ.Πρωτ.....,/2021 Μον.Διοικ.Πρωτ. και και/2022 Μον.Διοικ.Πρωτ. Ρόδου), η ρύθμιση του άρθρου 16 παρ. 9 του Ν. 2515/1997, η οποία θεσπίζει απαλλαγή από την καταβολή φόρων στις περιπτώσεις συγχώνευσης και απορρόφησης πιστωτικών ιδρυμάτων, στις περιπτώσεις μεταβίβασης από πιστωτικό ίδρυμα κλάδου, μέρους ή τμήματος της επιχείρησής του ή υποκαταστήματός του προς άλλο πιστωτικό ίδρυμα καθώς και

επί εισφοράς από λειτουργούν πιστωτικό ίδρυμα κλάδου, μέρους, τμήματος ή υποκαταστήματός του σε άλλο λειτουργούν πιστωτικό ίδρυμα που περιέχει ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση, ερμηνεύεται στενά και δεν είναι επιτρεπτό να επεκτείνεται η εφαρμογή της, κατ' επίκληση της αρχής της ισότητας ή της αναλογικότητας. Συνεπώς, η ρύθμιση αυτή δεν μπορεί να ισχύσει για τις μεταβιβάσεις ακινήτων που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της διαδικασίας εξυγίανσης των πιστωτικών ιδρυμάτων που προβλέπει το άρθρο 63Δ του Ν. 3601/2007 ή το όμοιου περιεχομένου άρθρο 141 του Ν. 4261/2014, αφού πρόκειται για διαφορετική περίπτωση, την οποία ο νομοθέτης δεν ενέταξε στις περιπτώσεις του άρθρου 16 παρ. 9 του Ν. 2515/1997. Συγκεκριμένα, το πιστωτικό ίδρυμα στο οποίο μεταβιβάζονται ακίνητα του υπό εξυγίανση πιστωτικού ιδρύματος είναι ειδικός διάδοχός του αποκλειστικά και μόνο ως προς τα συγκεκριμένα ακίνητα που μεταβιβάστηκαν. Επομένως, η μεταβίβαση ακινήτων που πραγματοποιείται εντός του πλαισίου του άρθρου 63Δ του Ν. 3601/2007 δεν προσομοιάζει, κατά τα ουσιώδη στοιχεία της, με τις περιπτώσεις που εμπίπτουν στο κανονιστικό πεδίο του άρθρου 16 παρ. 9 του Ν. 2515/1997. Η ρύθμιση του άρθρου 63Δ του Ν. 3601/2007 δεν προβλέπει την μεταβίβαση του συνόλου των περιουσιακών στοιχείων του υπό εξυγίανση πιστωτικού ιδρύματος, αλλά τμήματος αυτών με μία πράξη και το τελευταίο αυτό χαρακτηριστικό της ρύθμισης δεν προσδίδει σε αυτήν την μεταβίβαση χαρακτήρα συγχώνευσης ή μεταβίβασης τμήματος επιχείρησης ή της εισφοράς κλάδου, μέρους ή τμήματος του άρθρου 16 παρ. 16 και παρ. 17 του Ν. 2515/1997, όπως αβάνισμα προβάλλει η προσφεύγουσα. Περαιτέρω, σκοπός της διάταξης αυτής είναι η προστασία του χρηματοπιστωτικού συστήματος και για τον λόγο αυτό είναι υποχρεωτική η υπαγωγή στο καθεστώς του άρθρου 63Δ του Ν. 3601/2007 μόνο για το υπό εξυγίανση ίδρυμα, χωρίς να ιδρύεται εκ του νόμου υποχρέωση συμμετοχής των υπόλοιπων πιστωτικών ιδρυμάτων στην διαδικασία, όπως εσφαλμένα υποστηρίζει η προσφεύγουσα. Σε κάθε περίπτωση, ακόμα και αν γίνει δεκτό ότι η αναφορά στις επίμαχες διατάξεις σε 'κόστος εξυγίανσης' περιλαμβάνει και τους τυχόν φόρους που οφείλονται από τις μεταβιβάσεις των περιουσιακών στοιχείων το στοιχείο αυτό δεν είναι κρίσιμο για την απαλλαγή της προσφεύγουσας από την καταβολή του φόρου, αλλά, ενδεχομένως, εφόσον δηλαδή συντρέχουν όλες οι προϋποθέσεις του νόμου, να γεννά αξίωσή της να συμπεριληφθεί στο ποσό κάλυψης της διαφοράς μεταξύ των στοιχείων παθητικού και ενεργητικού, που θα τις απέδιδε το Ταμείο Χρηματοπιστωτικής Σταθερότητας, ζήτημα το οποίο είναι εκτός του αντικειμένου της παρούσας υπόθεσης. Περαιτέρω, η μη εφαρμογή στην εν λόγω ειδική διαδικασία του άρθρου 479 ΑΚ και του Π.Δ. 178/2002 δεν έχει ως συνέπεια να προσομοιάζει η μεταβίβαση με σύμβαση μεταβίβασης επιχείρησης ή τμήματος αυτής και με σύμβαση εισφοράς – απόσχισης κλάδου επιχείρησης, όπως αβάνισμα ισχυρίζεται η προσφεύγουσα. Η ρητή νομοθετική πρόβλεψη για την μη εφαρμογή των ως άνω διατάξεων σε αυτή τη διαδικασία έγινε διότι σε αντίθετη περίπτωση κανένα πιστωτικό ίδρυμα δεν θα ήταν πρόθυμο να αποκτήσει περιουσιακά στοιχεία του υπό εξυγίανση πιστωτικού ιδρύματος με αποτέλεσμα την αδυναμία μεταβίβασης των βασικών τραπεζικών εργασιών του υπό εξυγίανση πιστωτικού ιδρύματος και, κατ' επέκταση, την μη επίτευξη των σκοπών της διαδικασίας εξυγίανσης και, εντέλει, την μη προστασία του δημοσίου συμφέροντος. Τέλος, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας για εφαρμογή της ρύθμισης του άρθρου 68 του Ν. 4150/2013 είναι αβάσιμος, κατά το μέρος που επικαλείται γενική αρχή του κοινοτικού δικαίου, διότι αυτή δεν εφαρμόζεται σε καταστάσεις που δεν έχουν κανένα επαρκές συνδετικό στοιχείο με οποιαδήποτε από τις καταστάσεις που ρυθμίζει το κοινοτικό δίκαιο, όπως είναι η προκειμένη περίπτωση της επιβολής ΦΜΑ σε βάρος ημεδαπού πιστωτικού ιδρύματος λόγω μεταβίβασης ακινήτου από έτερο ημεδαπό πιστωτικό ίδρυμα. Ομοίως αβάσιμος είναι ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας και κατά το μέρος που επικαλείται παράβαση των συνταγματικών αρχών της ισότητας και της αναλογικότητας, διότι η ρύθμιση αυτή έχει εξαιρετικό χαρακτήρα και δεν είναι επιτρεπτό να επεκτείνεται, κατ' επίκληση των

αρχών της ισότητας και της αναλογικότητας, σε άλλες περιπτώσεις, τις οποίες αντιμετώπισε κατά διαφορετικό τρόπο ο νομοθέτης.

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), αποκλείοντας σε κάθε περίπτωση την εφαρμογή της αναλογικής και διασταλτικής ερμηνευτικής μεθόδου, ενώ εξάλλου δεν είναι καταρχήν επιτρεπτό να επεκτείνεται η εφαρμογή τους κατ' επίκληση της αρχής της ισότητας (πρβλ. ΣτΕ 2975/2011, 3028/2009). Εξάλλου, ο νομοθέτης μπορεί να ρυθμίσει κατά τρόπο διαφορετικό καταστάσεις, καθώς και να θεσπίσει εξαιρέσεις δικαιολογούμενες από λόγους ειδικούς γενικότερου ή υπέρτερου δημοσίου συμφέροντος (βλ. ΣτΕ 3464/2013, 2504 & 1766/2008, 3750/2005).

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 πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της από **22.4.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία '..... **ΑΕ**', ΑΦΜ, και την επικύρωση της κατά της αρ./15.4.2024 Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ./15.4.2024 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου του Διοικητή της ΑΑΔΕ

ΣΥΝΟΛΟ 17.462,46 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην προσφεύγουσα και στον προσφεύγοντα.

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

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

**Η Προϊσταμένη του
Τμήματος Επανεξέτασης Α4
ΕΥΑΓΓΕΛΙΑ ΤΕΡΖΑΚΟΥ**

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.