



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 13/03/2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 668

ΤΜΗΜΑ : Α3 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213-1312 349
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58).

β. Του άρθρου 10 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [ΑΑΔΕ] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

δ. Της υπ' αριθμ. Α.1165/22.11.2022 (ΦΕΚ Β' 6009/25.11.2022) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 18.11.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ (αριθμός ΓΕΜΗ), Κέντρο Φορολογικών Διαδικασιών και Εξυπηρέτησης (ΚΕΦΟΔΕ) Αττικής, με έδρα στην, οδός αριθμός, νόμιμα εκπροσωπούμενης, κατά δήλωσή της με την εν λόγω ενδικοφανή προσφυγή, ως φερόμενης καθολικής διαδόχου της εταιρείας με την επωνυμία «.....» [σημερινή επωνυμία «.....»], ΑΦΜ (αριθμός ΓΕΜΗ), κατά της υπ' αριθμ. /23.10.2024 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού

φόρου μεταβίβασης ακινήτου (ΦΜΑ) του Προϊσταμένου του Κέντρου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (ΚΕΦΟΜΕΠ), και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την αναφερθείσα στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΜΑ του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 23.10.2024 οικεία έκθεση ελέγχου του ιδίου Προϊσταμένου.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της ως άνω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

* * * * *

Επί της από 18.11.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ (αριθμός ΓΕΜΗ), ως φερόμενης καθολικής διαδόχου της εταιρείας με την επωνυμία «.....» [σημερινή επωνυμία «.....»], ΑΦΜ (αριθμός ΓΕΜΗ), 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 υπ' αριθμ. /23.10.2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτου (ΦΜΑ) του Προϊσταμένου του Κέντρου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (ΚΕΦΟΜΕΠ) επιβλήθηκε σε βάρος της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ (αριθμός ΓΕΜΗ) [προηγούμενη επωνυμία «.....», της οποίας καθολική διάδοχος φέρεται να είναι η προσφεύγουσα] ΦΜΑ ποσού 8.659,89 € και δημοτικός φόρος ν.δ. 3033/54 (3%) ποσού 259,80 €, πλέον 10.391,86 € πρόσθετου φόρου άρθρου 1 ν. 2523/1997 λόγω ανακρίβειας της υπ' αριθμ. /14.2.2019 οικείας δήλωσής της ΦΜΑ [με πωλητή την εταιρεία με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, και αγοραστή την εταιρεία με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ], ήτοι συνολικό ποσό 19.311,55 €.

Η εν λόγω διαφορά ΦΜΑ προέκυψε επί τη βάσει της από 23.10.2024 οικείας έκθεσης ελέγχου ΦΜΑ του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, σύμφωνα με την οποία κρίθηκε ότι εσφαλμένα (νόμω αβάσιμα) αναγνωρίστηκε η απαλλαγή από το ΦΜΑ της υπό κρίση μεταβίβασης/αγοράς ακινήτου βάσει των διατάξεων του άρθρου 63Δ παρ. 5 ν. 3601/2007, καθώς το άρθρο 63Δ ν. 3601/2007 δεν προβλέπει ρητά απαλλαγή από το ΦΜΑ.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα, ως φερόμενη καθολική διάδοχος της εταιρείας με την επωνυμία «.....» [σημερινή επωνυμία «.....»], ΑΦΜ (αριθμός ΓΕΜΗ), ζητά την ακύρωση της ως άνω πράξης, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

- 1) Παράβαση κατ' ουσίαν διάταξης νόμου – Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή διάταξης νόμου.
- 2) Μη νόμιμη αιτιολογία.
- 3) Ο αντίθετος στο νόμο και στο Σύνταγμα ενδικοφανής χαρακτήρας της προσφυγής στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ).

Ως προς τον πρώτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 παρ. 1 και 5 α.ν. 1521/1950 (που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 1587/1950), όπως ίσχυαν για το έτος 2019 (φερόμενο έτος μεταγραφής της υπό κρίση μεταβίβασης στα βιβλία μεταγραφών του Υποθηκοφυλακείου Νέων Μουδανιών): «1. Εφ' εκάστης εξ επαχθούς αιτίας μεταβιβάσεως ακινήτου ή πραγματικού επί ακινήτου δικαιώματος [...] επιβάλλεται φόρος επί αξίας αυτών. 2. [...]. 5. Ως αξία λογίζεται η αγοραία αξία, την οποία έχει το ακίνητον ή το πραγματικόν επί του ακινήτου δικαίωμα [...] κατά την ημέραν της μεταβιβάσεώς των.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 3 παρ. 1 περ. ε' α.ν. 1521/1950, όπως ίσχυε για το έτος 2019 (φερόμενο έτος μεταγραφής της υπό κρίση μεταβίβασης στα βιβλία μεταγραφών του Υποθηκοφυλακείου Νέων Μουδανιών): «Διά τον καθορισμόν της αξίας του ακινήτου ή του πραγματικού δικαιώματος επί του ακινήτου [...] λαμβάνεται υπ' όψει: α) [...], ε) η ημέρα της υπογραφής του οριστικού συμβολαίου εις τας λοιπάς περιπτώσεις.»

Επειδή, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 1 παρ. 1 και 5 και του άρθρου 3 παρ. 1 περ. ε' α.ν. 1521/1950 (όπως ίσχυαν για το έτος 2019 (φερόμενο έτος μεταγραφής της υπό κρίση μεταβίβασης στα βιβλία μεταγραφών του Υποθηκοφυλακείου Νέων Μουδανιών), κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΜΑ είναι, καταρχήν, ο χρόνος υπογραφής του οριστικού μεταβιβαστικού συμβολαίου.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 5 παρ. 1 εδ. α' α.ν. 1521/1950, όπως ίσχυε κατά τη φερόμενη ημερομηνία υπογραφής του οικείου μεταβιβαστικού συμβολαίου / της οικείας μεταβιβαστικής σύμβασης (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΜΑ στην υπό κρίση περίπτωση): «Ο φόρος μεταβίβασης που αναλογεί στο τίμημα μεταβίβασης που αναγράφεται στο συμβόλαιο βαρύνει τον αγοραστή.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 α.ν. 1521/1950, όπως ίσχυαν για το έτος 2019 (φερόμενο έτος μεταγραφής της υπό κρίση μεταβίβασης στα βιβλία μεταγραφών του Υποθηκοφυλακείου Νέων Μουδανιών): «Απαλλάσσονται του φόρου μεταβιβάσεως του βαρύνοντος τον τε πωλητήν και 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 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, ε) η μεταβίβασις μεταλλείου δι' ο κατεβλήθη ο φόρος του Νόμ. 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 του μεταβιβαζομένου ακινήτου, ζ) η αναγκαστική απαλλοτρίωσις ακινήτου δια δημοσίαν ωφέλειαν υπέρ το Δημοσίου και των Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου, η) η σύμβασις ανταλλαγής ακινήτων μεταξύ του Δημοσίου και Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου, θ) Η αγορά ακινήτου κατά το ποσοστό που καλύπτεται η αγοραία αξία του με κεφάλαια που αποδεδειγμένα εισάγονται από την αλλοδαπή: α) από έλληνες που εργάζονται η εργάστηκαν με οποιοδήποτε ιδιότητα στο εξωτερικό για 3 τουλάχιστο χρόνια, β) από Έλληνες ναυτικούς που εργάζονται ή εργάστηκαν σε πλοία με ελληνική ή ξένη σημαία για 3 τουλάχιστο χρόνια που εκτελούσαν πλόες εξωτερικού έστω και αν προσεγγίζουν και σε ελληνικά λιμάνια και ο βασικός μισθός τους προβλέπεται από το μισθολόγιο που ισχύει κάθε φορά ότι καταβάλλεται σε ξένο νόμισμα και γ) από ομογενείς εγκατεστημένους στο εξωτερικό τουλάχιστον

3 χρόνια. Με κοινή απόφαση των Υπουργών Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών καθορίζονται κάθε φορά οι λεπτομέρειες διαπίστωσης της συνδρομής των προϋποθέσεων του παρόντος.»

Επειδή, με την από 27.7.2012 απόφασή της επί του 1^{ου} Θέματος της υπ' αριθμ. /27.7.2012 συνεδρίασής της (ΦΕΚ Β' 2209/27.7.2012) η Επιτροπή Μέτρων Εξυγίανσης της Τράπεζας της Ελλάδος αποφάσισε να υποχρεώσει τον ειδικό εκκαθαριστή του υπό ειδική εκκαθάριση πιστωτικού ιδρύματος με την επωνυμία «.....» στην «παραχρήμα» μεταβίβαση των αναφερόμενων στο Παράρτημα της απόφασης αυτής περιουσιακών στοιχείων του εν λόγω πιστωτικού ιδρύματος στο πιστωτικό ίδρυμα με την επωνυμία «.....».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του εσωτερικού άρθρου 130 [«Μεταβατικές διατάξεις»] παρ. 4 του άρθρου 2 ν. 4335/2015 [«Ανάκαμψη και εξυγίανση πιστωτικών ιδρυμάτων και επιχειρήσεων επενδύσεων (ενσωμάτωση οδηγίας 2014/59/ΕΕ, ΕΕ L 173) και άλλες διατάξεις»], όπως ίσχυε για το έτος 2019 (φερόμενο έτος μεταγραφής της υπό κρίση μεταβίβασης στα βιβλία μεταγραφών του Υποθηκοφυλακείου): «Σε εκκρεμείς διαδικασίες σχετικές με μέτρα εξυγίανσης που ελήφθησαν πριν από την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου εφαρμόζονται οι ισχύουσες κατά το χρόνο λήψης των μέτρων διατάξεις.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63B παρ. 1 και 5 ν. 3601/2007, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία έκδοσης και δημοσίευσης στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως της από 27.7.2012 απόφασης της Επιτροπής Μέτρων Εξυγίανσης της Τράπεζας της Ελλάδος επί του 1^{ου} Θέματος της υπ' αριθμ. /27.7.2012 συνεδρίασής της (ΦΕΚ Β' 2209/27.7.2012): «1. Με απόφαση της Τράπεζας της Ελλάδος μπορεί να επιβληθούν, χάριν της προστασίας της χρηματοοικονομικής σταθερότητας και της ενίσχυσης της εμπιστοσύνης του κοινού στο χρηματοπιστωτικό σύστημα, σε πιστωτικό ίδρυμα τα μέτρα εξυγίανσης των άρθρων 63Γ-63Ε. Τα μέτρα αυτά στοχεύουν στη διατήρηση της χρηματοπιστωτικής ευστάθειας, την ελαχιστοποίηση του κόστους της εξυγίανσης του πιστωτικού ιδρύματος και την προστασία των καταθετών και επενδυτών, όπως προβλέπουν οι διατάξεις του ν. 3746/2009. 2. [...] 5. Ειδικότερα θέματα και τεχνικές λεπτομέρειες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 63B-63Z ρυθμίζονται με απόφαση της Τράπεζας της Ελλάδος.»

Επειδή, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην Αιτιολογική Έκθεση επί της διάταξης του άρθρου 10 παρ. 3 ν. 4051/2012, με την οποία αντικαταστάθηκε η προπαρατεθείσα διάταξη άρθρου 63B παρ. 1 εδ. β' ν. 3601/2007: «...Με τις διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 αποσαφηνίζεται ο σκοπός των μέτρων εξυγίανσης. [...]»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63Δ παρ. 1-5 ν. 3601/2007, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία έκδοσης και δημοσίευσης στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως της από 27.7.2012 απόφασης της Επιτροπής Μέτρων Εξυγίανσης της Τράπεζας της Ελλάδος επί του 1^{ου} Θέματος της υπ' αριθμ. /27.7.2012 συνεδρίασής της (ΦΕΚ Β' 2209/27.7.2012): «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. 2. Το πιστωτικό ίδρυμα υποχρεούται να μεταβιβάσει τα προσδιοριζόμενα στην απόφαση μεταβίβασης περιουσιακά στοιχεία παραχρήμα και σε κάθε περίπτωση προ της έναρξης της επόμενης εργάσιμης ημέρας. Εάν το πιστωτικό ίδρυμα δεν μεταβιβάσει τα προσδιοριζόμενα στην απόφαση μεταβίβασης περιουσιακά στοιχεία εντός των χρονικών ορίων του προηγούμενου εδαφίου, ορίζεται επίτροπος σύμφωνα με την περίπτωση γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 63, ο οποίος

μεταβιβάζει αυτά τα περιουσιακά στοιχεία σύμφωνα με την απόφαση μεταβίβασης χωρίς τη σύμπραξη του διοικητικού συμβουλίου και πριν από την έναρξη της επόμενης εργάσιμης ημέρας. 3. Το προς η μεταβίβαση πρόσωπο συναινεί με πρότερη έγγραφη δήλωσή του προς την Τράπεζα της Ελλάδος στην προς αυτό μεταβίβαση και στο αντάλλαγμα που καθορίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 4. Η δήλωση αυτή αποτελεί εκτελεστό τίτλο για την αξίωση του μεταβιβάζοντος πιστωτικού ιδρύματος κατά του προς η μεταβίβαση προσώπου στο καθοριζόμενο αντάλλαγμα. Η Τράπεζα της Ελλάδος καλεί πιστωτικά ιδρύματα ή άλλα πρόσωπα, που κατά την κρίση της και σύμφωνα με τις διαθέσιμες σε αυτήν κατά το χρόνο αυτόν πληροφορίες είναι κατάλληλα για την κτήση των υπό μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων, σε άτυπη και εμπιστευτική διαδικασία υποβολής προσφορών για την απόκτηση τους. [...]. 4. [...] Στα προς μεταβίβαση περιουσιακά στοιχεία περιλαμβάνονται υποχρεωτικά: α. Οι υποχρεώσεις του πιστωτικού ιδρύματος από καταθέσεις έως του ορίου του άρθρου 9 του ν. 3746/2009 και β. οι υποχρεώσεις του πιστωτικού ιδρύματος από καταθέσεις του Δημοσίου και φορέων της Κεντρικής Κυβέρνησης. Με απόφαση της Τράπεζας της Ελλάδος, δύναται να μεταβιβάζονται περαιτέρω στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού του μεταβιβάζοντος πιστωτικού ιδρύματος, όταν αυτό απαιτείται για τους σκοπούς της εξυγίανσης. [...]. 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. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 1 περ. ια' της από 27.7.2012 απόφασης της Επιτροπής Μέτρων Εξυγίανσης της Τράπεζας της Ελλάδος επί του 1^{ου} Θέματος της υπ' αριθμ./27.7.2012 συνεδριάσής της (ΦΕΚ Β' 2209/27.7.2012), όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία έκδοσης και δημοσίευσης στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως της απόφασης αυτής (ΦΕΚ Β' 2209/27.7.2012): «Στο πιστωτικό ίδρυμα με την επωνυμία» (εφεξής: «η Πειραιώς») μεταβιβάζονται όλες οι συμβατικές σχέσεις του υπό ειδική εκκαθάριση πιστωτικού ιδρύματος με την επωνυμία «.....» (εφεξής: «.....») με τρίτους, στις οποίες υποκαθίσταται πλέον πλήρως η «Πειραιώς», καθώς και το σύνολο του ενεργητικού και παθητικού της «Αγροτικής» (δικαιώματα, αξιώσεις, υποχρεώσεις και βάρη κάθε είδους), εκτός από τις συμβατικές σχέσεις και τα περιουσιακά στοιχεία που περιγράφονται στη συνέχεια στον αριθμό 2 υπό στοιχεία α' έως και ιστ', που αναφέρονται εφεξής συνολικά ως «μη μεταβιβαζόμενα στοιχεία». Στα περιουσιακά στοιχεία (συμβατικές σχέσεις, ενεργητικό και παθητικό) που θα μεταβιβασθούν στην «Πειραιώς» συγκαταλέγονται, εκτός αν περιλαμβάνονται στα μη μεταβιβαζόμενα στοιχεία, ιδίως τα ακόλουθα: α) [...] ια) **Εμπράγματα δικαιώματα** της «.....» επί κινητών και ακινήτων. ιβ) [...].»

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68 ν. 4150/2013, όπως ίσχυαν πριν την τροποποίησή τους με το άρθρο 168 παρ. 1 ν. 4261/2014: «Σε περίπτωση μεταβίβασης στοιχείων ενεργητικού και παθητικού υποκαταστημάτων στην Ελλάδα, τα οποία ανήκουν σε πιστωτικά ιδρύματα που εδρεύουν σε άλλες χώρες μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, πλην της Ελλάδας, προς ελληνικά πιστωτικά ιδρύματα, στο πλαίσιο απόφασης εξυγίανσης του χρηματοπιστωτικού συστήματος της χώρας μέλους, στην οποία έχουν την έδρα τους τα πιστωτικά ιδρύματα, εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 16 του ν. 2515/1997 [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68 ν. 4150/2013, όπως ίσχυαν μετά την τροποποίησή τους με το άρθρο 168 παρ. 1 ν. 4261/2014: «Σε περίπτωση μεταβίβασης, και ανεξαρτήτως του χρόνου συντέλεσης αυτής, στοιχείων ενεργητικού και παθητικού υποκαταστημάτων στην Ελλάδα, τα οποία ανήκουν σε πιστωτικά ιδρύματα που εδρεύουν σε άλλες χώρες μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, πλην της Ελλάδας, προς ελληνικά πιστωτικά

ιδρύματα, στο πλαίσιο απόφασης εξυγίανσης του χρηματοπιστωτικού συστήματος της χώρας μέλους, στην οποία έχουν την έδρα τους τα πιστωτικά ιδρύματα, για τη μεταβίβαση αρκεί η κατάρτιση ιδιωτικού εγγράφου και αυτή σημειώνεται, σε όσες περιπτώσεις απαιτείται, ατελώς στα οικεία δημόσια βιβλία και αρχεία, με αίτηση του προς τον η μεταβίβαση προσώπου. Στην περίπτωση αυτή, η σύμβαση μεταβίβασης που καταρτίζεται με ιδιωτικό έγγραφο, αποτελεί το νόμιμο τίτλο κτήσης των μεταβιβαζόμενων περιουσιακών στοιχείων, χωρίς την τήρηση οποιασδήποτε άλλης διατύπωσης. Δεν οφείλεται, επίσης, οποιοδήποτε τέλος ή φόρος, εάν απαιτηθεί η κατάρτιση χωριστής πράξης για τα μεταβιβαζόμενα περιουσιακά στοιχεία. Στη συγκεκριμένη μεταβίβαση δεν εφαρμόζεται το άρθρο 479 του Αστικού Κώδικα. [...].»

Επειδή, σύμφωνα τα αναφερόμενα στην Αιτιολογική Έκθεση επί των προπαρατεθεισών διατάξεων του άρθρου 168 παρ. 1 ν. 4261/2014, με τις οποίες αντικαταστάθηκε το άρθρο 68 ν. 4150/2013: «Η διάταξη του άρθρου 68 του ν. 4150/2013 θεσπίσθηκε με σκοπό να αναγνωρίσει την ιδιωτική σύμβαση ως νόμιμο τίτλο μεταβίβασης, χωρίς επιπλέον δαπάνες, για τις ειδικές περιπτώσεις μεταβιβάσεων στοιχείων ενεργητικού και παθητικού υποκαταστημάτων στην Ελλάδα, τα οποία ανήκουν σε πιστωτικά ιδρύματα που εδρεύουν σε άλλες χώρες μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, πλην της Ελλάδας, κατ' αντιστοιχία της ρύθμισης του άρθρου 63Δ του ν. 3601/2007. Πρόκειται, δηλαδή, για μια ρύθμιση που εφαρμόζεται σε περιπτώσεις ειδικής διαδοχής, όταν, στο πλαίσιο απόφασης εξυγίανσης του χρηματοπιστωτικού συστήματος της χώρας μέλους, στην οποία έχουν την έδρα τους τα πιστωτικά ιδρύματα, μεταβιβάζεται μέρος των περιουσιακών στοιχείων των υποκαταστημάτων που βρίσκονται στην Ελλάδα, ενώ τα αλλοδαπά πιστωτικά ιδρύματα διατηρούν τη δική τους διοίκηση και τις δραστηριότητές τους εκτός Ελλάδος. Ωστόσο, η παραπομπή στο άρθρο 16 του ν. 2515/1997, η οποία έγινε από το νομοθέτη με αποκλειστικό σκοπό να περιγραφεί η ακολουθητέα για τη μεταβίβαση διαδικασία, ενδέχεται να οδηγήσει στην εσφαλμένη ερμηνεία ότι πρόκειται για περίπτωση καθολικής διαδοχής. Μία τέτοια ερμηνεία θα ήταν, όμως, αντίθετη με το σκοπό και τη λειτουργία της απόφασης εξυγίανσης του χρηματοπιστωτικού συστήματος της χώρας μέλους, στην οποία έχουν την έδρα τους τα πιστωτικά ιδρύματα, στο πλαίσιο της οποίας λαμβάνει χώρα η εν λόγω μεταβίβαση στοιχείων του ενεργητικού και παθητικού. Για το λόγο αυτό και προς ενίσχυση της ασφάλειας δικαίου κατά την εφαρμογή της διάταξης, προτείνεται με την παράγραφο 1 του άρθρου η απαλοιφή της αναφοράς στο άρθρο 16 του ν. 2515/1997 και η συμπλήρωση της διάταξης όσον αφορά τους όρους της μεταβίβασης με προβλέψεις αντίστοιχες με αυτές του άρθρου 63Δ του ν. 3601/2007. Προς ενίσχυση της ασφάλειας δικαίου κρίνεται επίσης αναγκαίο η ορθή ερμηνεία της διάταξης, όπως αποτυπώνεται με την προτεινόμενη διατύπωση, να ισχύσει από την ημερομηνία ισχύος του ν. 4150/2013 και να καταλάβει όλες τις μεταβιβάσεις που έχουν ήδη διενεργηθεί στο πλαίσιο εξυγίανσης πιστωτικών ιδρυμάτων χώρας κράτους-μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης πλην της Ελλάδας, ανεξαρτήτως του χρόνου συντέλεσης αυτών.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 16 παρ. 1, 9 και 16 ν. 2515/1997, όπως ίσχυαν τόσο κατά την ημερομηνία έκδοσης και δημοσίευσης στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως της από 27.7.2012 απόφασης της Επιτροπής Μέτρων Εξυγίανσης της Τράπεζας της Ελλάδος επί του 1^{ου} Θέματος της υπ' αριθμ. / 27.7.2012 συνεδριάσής της (ΦΕΚ Β' 2209/27.7.2012), όσο και κατά τη φερόμενη ημερομηνία υπογραφής του οικείου μεταβιβαστικού συμβολαίου / της οικείας μεταβιβαστικής σύμβασης (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΜΑ στην υπό κρίση περίπτωση), αλλά και για το έτος 2019 (φερόμενο έτος μεταγραφής της υπό κρίση μεταβίβασης στα βιβλία μεταγραφών του Υποθηκοφυλακείου): «1. Συγχώνευση πιστωτικών ιδρυμάτων, κατά την έννοια του άρθρου 2 παρ. 1 του ν. 2076/1992

[...], 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. 2. [...]. 9. Η σύμβαση συγχώνευσης, το καταστατικό, η εισφορά και **μεταβίβαση** των περιουσιακών στοιχείων των συγχωνευομένων πιστωτικών ιδρυμάτων, **κάθε σχετική πράξη ή 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 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 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 υποθηκοφυλακών. [...]. 16. Οι διατάξεις των παραγράφων 4 έως και 12 εφαρμόζονται επί διασπάσεως πιστωτικών ιδρυμάτων (με την επιφύλαξη της παραγράφου 3) κατά τα άρθρα 31 έως και 39 του κ.ν. 2190/1920 όπως ισχύει, καθώς και επί εισφοράς από λειτουργούν πιστωτικό ίδρυμα κλάδου, μέρους, τμήματος ή υποκαταστήματός του σε άλλο λειτουργούν πιστωτικό ίδρυμα.»

Επειδή, εξάλλου, όπως κρίθηκε με την πρόσφατη υπ' αριθμ./2024 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου (σκέψη 11 της απόφασης), που αποκρυσταλλώνει την **πάγια** νομολογία των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων επί των υπό κρίση ζητημάτων: «...οι διατάξεις του άρθρου 63Δ του ν. 3601/2007 προβλέπουν ρητά την απαλλαγή των μεταβιβάσεων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής τους μόνο από τα τέλη που βαρύνουν την εγγραφή τους στα δημόσια βιβλία, χωρίς να γίνεται οποιαδήποτε μνεία περί απαλλαγής τους από φόρους ή λοιπά τέλη και, συνεπώς, είναι στενώς ερμηνευτέες και δεν είναι επιτρεπτή η κατ' αναλογία εφαρμογή τους σε φόρους που δεν αναφέρονται σ' αυτές. Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 16 (παρ. 9 και 16) του ν. 2515/1997 θεσπίζεται απαλλαγή από τον ένδικο φόρο στις περιπτώσεις συγχώνευσης και διάσπασης πιστωτικών ιδρυμάτων, καθώς και στις περιπτώσεις εισφοράς από λειτουργούν πιστωτικό ίδρυμα κλάδου, μέρους ή τμήματος της επιχείρησής του ή υποκαταστήματός του προς άλλο λειτουργούν πιστωτικό ίδρυμα. Οι ρυθμίσεις αυτές, ως θεσπίζουσες φορολογική απαλλαγή πρέπει ομοίως να ερμηνεύονται στενά και, επομένως, δεν είναι δυνατή η επέκτασή τους, κατ' επίκληση της αρχής της ισότητας ή της αναλογικότητας και στις μεταβιβάσεις ακινήτων που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της διαδικασίας εξυγίανσης των πιστωτικών ιδρυμάτων, αφού πρόκειται για διαφορετική περίπτωση, την οποία ο νομοθέτης δεν ενέταξε ρητά στις περιπτώσεις του άρθρου 16 του ν. 2515/1997. Εξάλλου, η μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων στο πλαίσιο της διαδικασίας αυτής, ανεξαρτήτως αν υλοποιείται με την κατάρτιση μίας πράξης και όχι ξεχωριστών, δεν προσομοιάζει κατά τα ουσιώδη στοιχεία της με την περίπτωση εισφοράς τμήματος κλάδου, μέρους, τμήματος ή υποκαταστήματος πιστωτικού ιδρύματος, καθώς καταστρώνεται ως μεταβίβαση επιμέρους στοιχείων ενεργητικού και παθητικού (περιοριστικά αναφερόμενων στη σχετική απόφαση της Τράπεζας της Ελλάδος) και όχι ως μεταβίβαση οργανικής ενότητας (ΑΠ 2005/2014), το δε πιστωτικό ίδρυμα στο οποίο μεταβιβάζονται τα περιουσιακά στοιχεία είναι ειδικός διάδοχος, ειδικά και μόνο ως προς τα στοιχεία αυτά. Αυτό προκύπτει και από τον ρητώς προβλεπόμενο στο άρθρο 63Δ του ν. 3601/2007 αποκλεισμό εφαρμογής των άρθρων 479 του Α.Κ. (περί μεταβίβασης επιχείρησης) και 4 και 5 του π.δ.

178/2002 (για την προστασία των δικαιωμάτων των εργαζομένων σε περίπτωση μεταβιβάσεων επιχειρήσεων, εγκαταστάσεων ή τμημάτων εγκαταστάσεων ή επιχειρήσεων). Ούτε, όμως, προσομοιάζει κατά τα ουσιώδη στοιχεία της με την περίπτωση της συγχώνευσης εταιρειών, καθόσον η συγχώνευση έχει χαρακτήρα οιονεί καθολικής και όχι ειδικής διαδοχής. Εξάλλου, έρεισμα της επιδιωκόμενης φορολογικής απαλλαγής δεν δύνανται να αποτελέσουν ούτε οι διατάξεις του άρθρου 68 του ν. 4150/2013, όπως τροποποιήθηκαν από τότε που ίσχυσαν, με τις διατάξεις του άρθρου 168 του ν. 4261/2014, καθώς οι διατάξεις αυτές, με τις οποίες παρέχεται απαλλαγή από τον φόρο μεταβίβασης ακινήτων, ρυθμίζουν την ειδική περίπτωση μεταβιβάσεων προς πιστωτικό ίδρυμα της ημεδαπής στοιχείων ενεργητικού και παθητικού υποκαταστημάτων στην Ελλάδα, τα οποία ανήκουν σε πιστωτικά ιδρύματα της αλλοδαπής. Ενόψει δε της αρχής της στενής ερμηνείας των εισαγωγικών ευνοϊκή φορολογική ρύθμιση διατάξεων, δεν δύνανται, κατ' επίκληση της αρχής της ισότητας, οι διατάξεις αυτές να τύχουν εφαρμογής στην ένδικη μεταβίβαση, την οποία αντιμετώπισε κατά διαφορετικό τρόπο ο νομοθέτης (πρβλ. ΣτΕ 84/2021, 3028/2009). Αντίθετο συμπέρασμα δεν δύναται να αντληθεί από τα αναφερόμενα στην αιτιολογική έκθεση του ν. 4261/2014 σχετικά με το άρθρο 168 αυτού, καθώς σε αυτή αναφέρεται μεν ότι οι ρυθμιζόμενες και απαλλασσόμενες του φ.μ.α μεταβιβάσεις που διέπονται από το άρθρο 68 του ν. 4150/2013 λαμβάνουν χώρα «κατ' αντιστοιχία» της ρύθμισης του άρθρου 63Δ του ν. 3601/2007, όμως, η παραπομπή στη διάταξη αυτή γίνεται προς διευκρίνιση περί του ότι η ακολουθητέα για τις εν λόγω μεταβιβάσεις διαδικασία είναι αυτή της ειδικής και όχι καθολικής διαδοχής. Τέλος, η επιβολή του ένδικου φόρου δεν αντίκειται στο ενωσιακό δίκαιο και ειδικότερα στην αρχή της κατοχύρωσης και προστασίας του ελεύθερου ανταγωνισμού, διότι οι γενικές αρχές του ενωσιακού δικαίου δεν εφαρμόζονται σε καταστάσεις που δεν έχουν κανένα επαρκές συνδετικό στοιχείο με οποιαδήποτε από τις καταστάσεις που ρυθμίζει το ενωσιακό δίκαιο, όπως είναι η ένδικη περίπτωση (επιβολή φ.μ.α. σε βάρος ημεδαπού νομικού προσώπου). Κατά συνέπεια, η εκκαλούσα τραπεζική εταιρία δεν δικαιούται απαλλαγής από τον ένδικο φόρο μεταβίβασης ακινήτου [...].»

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα, ως φερόμενη καθολική διάδοχος της εταιρείας με την επωνυμία «.....» [σημερινή επωνυμία «.....»], ΑΦΜ (αριθμός ΓΕΜΗ), προβάλλει ότι εν προκειμένω η φορολογική αρχή όλως εσφαλμένως καταλόγισε στην εταιρεία, της οποίας τυγχάνει καθολική διάδοχος, ΦΜΑ για την ως άνω μεταβίβαση, κρίνοντας ουσιαστικά ότι οι διατάξεις των άρθρων 63Δ ν. 3601/2007 και 16 ν. 2515/1997, βάσει των οποίων είχε υποβληθεί η οικεία δήλωση ΦΜΑ, δεν μπορούν να τύχουν εφαρμογής στη συγκεκριμένη περίπτωση, που αφορά υποχρεωτική μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων, η οποία πραγματοποιήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63Δ ν. 3601/2007. Η απαλλαγή ωστόσο της εν λόγω μεταβίβασης από τον ΦΜΑ προκύπτει από τις διατάξεις του άρθρου 63Δ ν. 3601/2007 και συγκεκριμένα από τη διάταξη της παραγράφου 5 αυτού, μετά δε την κατάργηση του νόμου αυτού με το άρθρο 166 ν. 4261/2014, από το άρθρο 141 ν. 4261/2014 (στο οποίο αντιστοιχεί το άρθρο 63Δ ν. 3601/2007), συγκεκριμένα δε ότι:

α) Στον πυρήνα της ρύθμισης του άρθρου 63Δ παρ. 1-3 ν. 3601/2007 βρίσκεται το δικαίωμα της Τράπεζας της Ελλάδος (ΤτΕ) να υποχρεώσει, με απόφασή της, πιστωτικά ιδρύματα που τελούν υπό ειδική εκκαθάριση, να μεταβιβάσουν σε άλλα πιστωτικά ιδρύματα ή σε άλλα πρόσωπα όλα τα περιγραφόμενα στη σχετική απόφασή της περιουσιακά στοιχεία (μεταξύ αυτών και δικαιώματα κυριότητας επί ακινήτων), και μάλιστα «**παραχρήμα**», ορίζοντας ότι, αν

αυτό δε συμβεί, διορίζεται επίτροπος («ειδικός εκκαθαριστής»), ο οποίος προβαίνει υποχρεωτικά (δεσμευτικά γι' αυτόν) στην εν λόγω μεταβίβαση, χωρίς τη σύμπραξη του διοικητικού συμβουλίου του υπό ειδική εκκαθάριση πιστωτικού ιδρύματος.

Ήδη το γράμμα των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 63Δ είναι εύγλωττο: Στο υπό εξυγίανση πιστωτικό ίδρυμα, το οποίο έχει τεθεί υπό ειδική εκκαθάριση, ουδεμία δυνατότητα αφήνεται να αποστεί από την δεσμευτικώς γι' αυτό αποφασιζόμενη μεταβίβαση των περιουσιακών του στοιχείων στο οριζόμενο στην παρ. 1 του άρθρου 63Δ «άλλο πιστωτικό ίδρυμα». Η εκτέλεση της «Εντολής Μεταβίβασης» της ΤτΕ είναι δεσμευτική γι' αυτό. Αν δεν προβεί σε αυτήν, ορίζεται (δεσμευτικά και πάλι) τι θα γίνει, με την παρ. 2 του ίδιου άρθρου, η οποία, ως ειδική, τυγχάνει αποκλειστικής εφαρμογής.

β) Η πρόβλεψη στις διατάξεις των άρθρων 63Δ παρ. 5 ν. 3601/2007 και 141 παρ. 5 ν. 4261/2014 για ατελή σημείωση στα δημόσια βιβλία της μεταβίβασης των περιουσιακών στοιχείων, όπου αυτό απαιτείται, στο μέτρο που ήθελε καταλαμβάνει και τη γενική απαλλαγή από φόρους και λοιπά δικαιώματα υπέρ του Δημοσίου τυγχάνει πράγματι ατελής, με αποτέλεσμα να καθίσταται αναγκαία και επιβεβλημένη η διορθωτική της ερμηνεία.

Στη συγκεκριμένη περίπτωση, μια τέτοια διορθωτική ερμηνεία είναι δυνατή σύμφωνα με την εκφρασμένη βούληση του νομοθέτη, όπως αυτή αποτυπώθηκε ρητά στην παράγραφο 3 του άρθρου 10 του ν. 4051/2012, με την οποία αντικαταστάθηκε το β' εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 63B ν. 3601/2007. Με βάση τα οριζόμενα στην εν λόγω διάταξη (άρθρο 10 παρ. 3 του ν. 4051/2012) σκοπός του νομοθέτη κατά τη θέσπιση των μέτρων των διατάξεων 63Γ-63Ε ν. 3601/2007 ήταν η ελαχιστοποίηση του κόστους εξυγίανσης του πιστωτικού ιδρύματος και η πραγματοποίηση των εν λόγω μεταβιβάσεων με ελάχιστο κόστος και απλοποιημένες διαδικασίες.

γ) Επιχείρημα υπέρ της ανωτέρω ερμηνευτικής προσέγγισης αντλείται επίσης από τις διατάξεις του άρθρου 68 ν. 4150/2013 (όπως αυτό ισχύει μετά την αντικατάστασή του με το άρθρο 168 παρ. 1 ν. 4261/2014), το οποίο αφορά στη διαδικασία μεταβίβασης υποκαταστημάτων αλλοδαπών πιστωτικών ιδρυμάτων προς ελληνικά πιστωτικά ιδρύματα στο πλαίσιο απόφασης εξυγίανσης του χρηματοπιστωτικού συστήματος της χώρας μέλους, στην οποία έχουν την έδρα τους τα πιστωτικά αυτά ιδρύματα, σύμφωνα με τις οποίες «δεν οφείλεται, επίσης, οποιοδήποτε τέλος ή φόρος, εάν απαιτηθεί η κατάρτιση χωριστής πράξης για τα μεταβιβαζόμενα περιουσιακά στοιχεία».

Η βούληση του νομοθέτη στη συγκεκριμένη περίπτωση ήταν η μεταβίβαση υποκαταστημάτων αλλοδαπών πιστωτικών ιδρυμάτων να πραγματοποιείται χωρίς να οφείλεται οποιοδήποτε τέλος ή φόρος, κατ' αντιστοιχία της ρύθμισης του άρθρου 63Δ ν. 3601/2007.

Κατ' ακολουθία των ανωτέρω, η ορθή και σύμφωνη με τη βούληση του νομοθέτη ερμηνεία της παρ. 5 του άρθρου 63Δ ν. 3601/2007 (και της αντίστοιχης διάταξης της παρ. 5 του άρθρου 141 ν. 4261/2014) είναι ότι για τη μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων που πραγματοποιήθηκε με βάση τις διατάξεις του άρθρου 63Δ ν. 3601/2007, στα πλαίσια εξυγίανσης πιστωτικού ιδρύματος δεν οφείλεται οποιοδήποτε τέλος ή φόρος, συμπεριλαμβανομένου του ΦΜΑ.

δ) Η ερμηνεία αυτή επιβάλλεται και από τη συνταγματικά κατοχυρωμένη αρχή της ισότητας (άρθρο 4 παρ. 1 και 5 του Συντάγματος). Υπό το πρίσμα αυτής, δεν είναι συνταγματικά ανεκτό να μην οφείλεται φόρος για μεταβιβάσεις περιουσιακών στοιχείων υποκαταστημάτων αλλοδαπών πιστωτικών ιδρυμάτων και να οφείλεται για τις μεταβιβάσεις αντίστοιχων περιουσιακών στοιχείων ημεδαπών πιστωτικών ιδρυμάτων στο μέτρο που οι μεταβιβάσεις αυτές

πραγματοποιούνται με αντίστοιχους όρους και που αποκτώντες είναι και στις δύο περιπτώσεις ελληνικά πιστωτικά ιδρύματα.

ε) Περαιτέρω, στην υπό κρίση περίπτωση θα έπρεπε να τύχουν εφαρμογής οι διατάξεις των παρ. 9 και 16 του άρθρου 16 ν. 2515/1997, που προβλέπουν απαλλαγή από το ΦΜΑ σε περίπτωση συγχώνευσης ή διάσπασης πιστωτικών ιδρυμάτων και επί εισφοράς από λειτουργούν πιστωτικό ίδρυμα κλάδου, μέρους, τμήματος ή υποκαταστήματός του σε άλλο λειτουργούν πιστωτικό ίδρυμα.

Ειδικότερα, η φύση των υποχρεωτικών εκ του νόμου συμβάσεων μεταβίβασης, όπως εν προκειμένω, αποτελεί εννοιολογικά σύμβαση μεταβίβασης επιχείρησης ή τμήματος καθώς και σύμβαση εισφοράς-απόσχισης κλάδου που λαμβάνει χώρα μεταξύ ημεδαπών πιστωτικών ιδρυμάτων, υπό την έννοια ότι μεταβιβάζονται υπο actu τμήματα επιχείρησης με οικονομική αυτοτέλεια και οργάνωση και ότι τα συμβαλλόμενα πρόσωπα είναι πιστωτικά ιδρύματα της ημεδαπής σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 16 ν. 2515/1997. Υπό το πρίσμα αυτό, η μεταβίβαση στοιχείων ενεργητικού και παθητικού πιστωτικού ιδρύματος στο πλαίσιο εξυγίανσης εντάσσεται ευθέως στην έννοια της εισφοράς κλάδου, μέρους ή τμήματος κατ' άρθρο 16 παρ. 16 ν. 2515/1997 και κατά συνέπεια εφαρμόζονται και εν προκειμένω οι διατάξεις της παρ. 9 του άρθρου αυτού περί απαλλαγής από κάθε φόρο, τέλος κ.λπ., άρα και του ΦΜΑ.

Εξάλλου, και εκ του μείζονος στο έλασσον είναι προφανές ότι από τη στιγμή που χορηγούνται απαλλαγές από το φόρο ως κίνητρα για τους μετασχηματισμούς πιστωτικών ιδρυμάτων είναι παράλογο οι απαλλαγές αυτές να μην εφαρμόζονται για την αναδιάρθρωση πιστωτικών ιδρυμάτων στο πλαίσιο της εξυγίανσης του κλάδου, στο βαθμό που η αναδιάρθρωση κρίνεται επιβεβλημένη για τη συντήρηση και προστασία του κλάδου από ενδεχόμενη αποσταθεροποίηση.

Η ερμηνεία αυτή επιβεβαιώνεται και από την εκπεφρασμένη βούληση του νομοθέτη, όπως αυτή αποτυπώνεται στην αιτιολογική έκθεση του άρθρου 68 ν. 4150/2013, όπου χαρακτηριστικά αναφέρεται ότι «οι υφιστάμενες διατάξεις περί συγχωνεύσεων πιστωτικών ιδρυμάτων (Ν. 2515/1997) εφαρμόζονται ήδη σε «μετασχηματισμό υποκαταστημάτων» και σε «εισφορά υποκαταστήματος», επομένως εννοείται η εφαρμογή τους και σε μεταβίβαση επιχείρησης», αλλά και στην αιτιολογική έκθεση της νεότερης διάταξης του άρθρου 168 ν. 4261/2014, η οποία αντικατέστησε το άρθρο 68 ν. 4150/2013 και προβλέπει πλέον ρητά την απαλλαγή της μεταβίβασης αυτής από οποιοδήποτε τέλος ή φόρο.

Επειδή, οι ισχυρισμοί αυτοί της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθούν ως νόμω αβάσιμοι. Κι αυτό, γιατί:

α) Με τη διάταξη του άρθρου 63Δ παρ. 5 εδ. α' ν. 3601/2007 προβλέπεται μόνο η ατελής σημείωση της μεταβίβασης ακινήτων στα δημόσια βιβλία. Αυτό αποτελεί σαφή ένδειξη της βούλησης του νομοθέτη να μη θεσπίσει και για τις κατά το άρθρο 63Δ ν. 3601/2007 αναγκαστικές μεταβιβάσεις τις προβλεπόμενες από το άρθρο 16 παρ. 9 ν. 2515/1997 φοροαπαλλαγές (εν προκειμένω, από ΦΜΑ) (όμοια και η προπαρατεθείσα υπ' αριθμ./2024 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου (σκέψη 11)).

β) Η απαλλακτική διάταξη του άρθρου 16 παρ. 9 ν. 2515/1997 δεν μπορεί να εφαρμοστεί στην περίπτωση της προβλεπόμενης από το άρθρο 63Δ ν. 3601/2007 μεταβίβασης περιουσιακών στοιχείων πιστωτικού ιδρύματος. Κι αυτό, γιατί η μεν μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων κατά το άρθρο 63Δ ν. 3601/2007 αποτελεί αναγκαστική μεταβίβαση και μάλιστα με απόφαση της αρμόδιας εποπτεύουσας αρχής, για λόγους υπέρτερου επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος (πρβλ. άρθρο 63Δ παρ. 2 ν. 3601/2007: «υποχρεωτική» μεταβίβαση, ενώ η μεταβίβαση

περιουσιακών στοιχείων κατά το άρθρο 16 ν. 2515/1997 αποτελεί περίπτωση οικειοθελούς μεταβίβασης (γι' αυτό άλλωστε και παρέχονται τα προβλεπόμενα από το άρθρο 16 παρ. 9 ν. 2515/1997 φορολογικά κίνητρα, προκειμένου να παρακινηθούν τα ενδιαφερόμενα πιστωτικά ιδρύματα να προβούν στους προβλεπόμενους μετασχηματισμούς).

Ειδικότερα, οι φορολογικές απαλλαγές που προβλέπονται στο άρθρο 16 παρ. 9 ν. 2515/1997 θεσπίστηκαν ως κίνητρα για τη δημιουργία, διά των κατά το άρθρο 68 κ.ν. 2190/1920 συγχωνεύσεων ή των κατά το άρθρο 79 κ.ν. 2190/1920 εξαγορών ή των κατά το άρθρο 81 κ.ν. 2190/1920 διασπάσεων ή των εισφορών από λειτουργούν πιστωτικό ίδρυμα κλάδου, μέρους, τμήματος ή υποκαταστήματός του σε άλλο λειτουργούν πιστωτικό ίδρυμα, μεγάλων ισχυρών οικονομικών μονάδων στον τραπεζικό κλάδο, ικανών να ανταποκριθούν στα ζητήματα που προκύπτουν από τη σύγχρονη οικονομική εξέλιξη (πρβλ. υπ' αριθμ...../2002 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους) και συνεπώς για σκοπό ενταγμένο σε εντελώς διαφορετικό πλαίσιο από αυτό, στο οποίο είναι ενταγμένη η διαδικασία εξυγίανσης τραπεζικού ιδρύματος κατά το άρθρο 63Δ ν. 3601/2007 (όμοια και η ΔΕφΑθηνών/2024 (σκέψη 11)).

γ) Η προβλεπόμενη από το άρθρο 63Δ ν. 3601/2007 μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων «με μία πράξη» σε καμιά περίπτωση δεν ταυτίζεται ούτε προσομοιάζει καθ' οιονδήποτε τρόπο με μεταβίβαση ή με εισφορά κλάδου ή μέρους επιχείρησης κατά το άρθρο 16 ν. 2515/1997. Η μεν πρώτη συνιστά, αν και «με μία πράξη», περίπτωση ειδικής διαδοχής, ενώ η δεύτερη είναι περίπτωση καθολικής διαδοχής (όμοια και η προπαρατεθείσα υπ' αριθμ./2024 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου (σκέψη 11)). Αυτός άλλωστε είναι και ο λόγος που το άρθρο 63Δ ν. 3601/2007 δεν κάνει καμιά παραπομπή ή έστω αναφορά στο ν. 2515/1997 (πρβλ. και Αιτιολογική Έκθεση επί του άρθρου 168 ν. 4261/2014, που καταργεί την αρχική αναφορά του άρθρου 68 ν. 4150/2013 στο άρθρο 16 ν. 2515/1997: ειδική, όχι καθολική, διαδοχή).

δ) Η ελαχιστοποίηση του κόστους εξυγίανσης ενός πιστωτικού ιδρύματος, που αναφέρεται στο άρθρο 63B παρ. 1 εδ. β' ν. 3601/2007 μεταξύ των σκοπών ενεργοποίησης των μέτρων εξυγίανσης ενός πιστωτικού ιδρύματος, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι περιλαμβάνει ή υπονοεί καθ' οιονδήποτε τρόπο και τη θέσπιση ή ακόμα λιγότερο την επεκτατική εφαρμογή φορολογικών απαλλαγών συναρτώμενων άμεσα ή έμμεσα με την εν λόγω εξυγίανση. Ως γνωστόν, διατάξεις θεσπίζουσες φορολογικές απαλλαγές πρέπει να ερμηνεύονται στενά και συνεπώς, αν ο νομοθέτης ήθελε τη θέσπιση οποιασδήποτε σχετικής φοροαπαλλαγής, θα την εισήγαγε ρητώς.

Υπό αυτό το πρίσμα, φοροαπαλλαγές που έχουν θεσπιστεί ως κίνητρα για την ανάπτυξη του τραπεζικού συστήματος (άρθρο 16 παρ. 9 ν. 2515/1997) δεν μπορούν καταρχήν να ισχύουν και για την περίπτωση της αποτροπής της κατάρρευσης ή αποσταθεροποίησής του.

ε) Με το άρθρο 168 ν. 4261/2014 καταργήθηκε η παραπομπή της αρχικής διάταξης του άρθρου 68 ν. 4150/2013 στο άρθρο 16 ν. 2515/1997 από τότε που άρχισε αυτή να ισχύει, η δε αναφορά της ισχύουσας διάταξης του άρθρου 68 ν. 4150/2013 σε απαλλαγή από τέλος ή φόρο (συναρτώμενη με την τυχόν κατάρτιση χωριστής πράξης) αφορά στην ειδική περίπτωση μεταβιβάσεων προς ημεδαπό πιστωτικό ίδρυμα περιουσιακών στοιχείων υποκαταστήματος στην Ελλάδα ενός αλλοδαπού πιστωτικού ιδρύματος (όμοια και η ΔΕφΑθηνών/2024 (σκέψη 11)) και ομοίως ως ανωτέρω οι ρυθμίσεις θεσπίζουσες φορολογικές απαλλαγές ερμηνεύονται στενά.

Συνεπώς, και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εφαρμογής της διάταξης του άρθρου 68 ν. 4150/2013 μέσω της αρχής της ισότητας πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Για τους λόγους αυτούς, ο πρώτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, με το δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι ο έλεγχος καταλόγισε τον υπό κρίση φόρο παντελώς ανατιολόγητα και ακρούμενος απλά και μόνο στην αναφορά της αξίας του ακινήτου, χωρίς να κάνει οποιαδήποτε αναφορά στην υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στις επικληθείσες διατάξεις, η αιτιολογία ωστόσο αυτή δεν είναι νόμιμη, καθόσον δεν είναι σαφής, ειδική και επαρκής ως προς τη νομική βάση και τα πραγματικά περιστατικά που δήθεν υποδεικνύουν ότι εν προκειμένω οφείλεται ΦΜΑ, ειδικότερα δε ότι παρά το γεγονός ότι η Διοίκηση φέρει το βάρος απόδειξης η έκθεση ελέγχου δεν αναφέρει για ποιους συγκεκριμένους λόγους θεωρήθηκε ότι η αποκτώσα εταιρεία δε δικαιούται απαλλαγής από το ΦΜΑ για τις μεταβιβάσεις σε αυτή των ακινήτων του υπό ειδική εκκαθάριση πιστωτικού ιδρύματος «.....».

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί από την έκθεση ελέγχου (σελ. 24) προκύπτει σαφώς ότι ο λόγος μη αναγνώρισης στην υπό κρίση περίπτωση απαλλαγής από το ΦΜΑ ήταν ότι, κατά την κρίση του ελέγχου, το άρθρο 63Δ ν. 3601/2007 (ειδικότερα δε η παρ. 5 αυτού) δεν προβλέπει ρητά τέτοια απαλλαγή στις ρυθμιζόμενες από αυτό μεταβιβάσεις ακινήτων, με την αιτιολογία δε αυτή παρατίθεται από τη Φορολογική Διοίκηση με τρόπο σαφή, ειδικό και επαρκή ο λόγος μη αναγνώρισης απαλλαγής από το ΦΜΑ στην υπό κρίση περίπτωση. Για το λόγο αυτό, ο δεύτερος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, με τον τρίτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι τα οριζόμενα στο άρθρο 63 ν. 4174/2013, αναφορικά με τη δυνατότητα της φορολογικής αρχής να προβαίνει σε ιεραρχικό έλεγχο εκδοθείσας πράξης της και μάλιστα ως υποχρεωτική προδικασία για την άσκηση του δικαιώματος έννομου προστασίας, είναι αντίθετα στο άρθρο 78 του Συντάγματος (κατά τον κανόνα νομιμότητας και βεβαιότητας του φόρου απαιτείται η έκδοση της φορολογικής πράξης με οριστικό και εκτελεστό χαρακτήρα και επιπλέον απαγορεύεται η δυνατότητα ανάκλησης ή τροποποίησής της και ο ιεραρχικός αυτής έλεγχος) και στο άρθρο 20 του Συντάγματος (απομακρύνεται ο πολίτης από την ευχερή άσκηση του δικαιώματος της έννομης προστασίας) και ως εκ τούτου δεν δύνανται να εφαρμοσθούν (κανόνες βεβαιότητας του φόρου και δικαίωμα παροχής εννόμου προστασίας).

Επειδή, οι ισχυρισμοί αυτοί της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθούν ως νόμω αβάσιμοι, δεδομένου ότι το ενδικοφανές στάδιο στις φορολογικές υποθέσεις έχει θεσπιστεί με ρητή διάταξη και αποσκοπεί στην ταχύτερη επίλυση των φορολογικών διαφορών. Για το λόγο αυτό, ο τρίτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 18.11.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, ως φερόμενης καθολικής διαδόχου της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, **και την**

επικύρωση της υπ' αριθμ./23.10.2024 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΜΑ του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ.

Η συνολική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική συνολική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας:

Διαφορά κύριου φόρου	8.659,89 €
Δημοτικός φόρος ν.δ. 3033/1954	259,80 €
ΠΛΕΟΝ Πρόσθετος φόρος άρθρου 1 ν. 2523/1997 λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσης ΦΜΑ	10.391,86 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>19.311,55 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ./23.10.2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΜΑ του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α.α.
ΧΑΡΑΛΑΜΠΟΝΙΚΟΛΑΟΣ ΠΑΣΧΑΛΗΣ**

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.