

ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΠΙΚΡΑΤΕΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ Β΄

Απόφαση Αριθμός 1497/2022 - Όμοια 1498/2022

1.....

6. Επειδή, στο άρθρο 4 της Οδηγίας 69/335/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 17.7.1969 «περί των εμμέσων φόρων των επιβαλλομένων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων» (L 249) απαριθμούνται οι πράξεις, τις οποίες τα κράτη μέλη οφείλουν ή δύνανται, ανάλογα με την περίπτωση, να υποβάλλουν σε φόρο εισφοράς. Ακολούθως, εκδόθηκε η Οδηγία 85/303/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 10.6.1985 «για την τροποποίηση της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ περί των εμμέσων φόρων των επιβαλλομένων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων» (L 156), σύμφωνα με τις αιτιολογικές σκέψεις της οποίας, «... οι οικονομικές συνέπειες του φόρου εισφοράς είναι δυσμενείς για τη συνένωση και την ανάπτυξη των επιχειρήσεων. ... οι συνέπειες αυτές είναι ιδιαίτερα αρνητικές στη σημερινή συγκυρία, που απαιτεί επιτακτικά να δοθεί προτεραιότητα στην ανάκαμψη των επενδύσεων ... η καλύτερη λύση για την επίτευξη των στόχων αυτών θα ήταν η κατάργηση του φόρου εισφοράς ... οι απώλειες εσόδων που θα προέκυπταν από ένα τέτοιο μέτρο φαίνονται, εντούτοις, απαράδεκτες για ορισμένα κράτη μέλη ... επιβάλλεται, ως εκ τούτου, να δοθεί στα κράτη μέλη η δυνατότητα να απαλλάξουν από το φόρο εισφοράς ή να τον επιβάλουν σε όλες ή σε μερικές από τις πράξεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του φόρου αυτού ...» (ΣτΕ 2098/2009, 760/2015, κ.ά.). Οι ανωτέρω αιτιολογικές σκέψεις κατ' ουσίαν επαναλήφθηκαν και με την Οδηγία 2008/7/ΕΚ του Συμβουλίου της 12ης Φεβρουαρίου 2008 «περί των έμμεσων φόρων των επιβαλλόμενων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων» (L141) (βλ. αιτιολογικές σκ. 2- 6), με την οποία καταργήθηκε η Οδηγία 69/355/ΕΟΚ, όπως είχε τροποποιηθεί, μεταξύ άλλων, και με την Οδηγία 85/303/ΕΟΚ, και η οποία (Οδηγία 2008/7/ΕΚ) άρχισε να ισχύει από 1.1.2009 (βλ. άρθρο 18 αυτής).

_Σελίδα | 1

7. Επειδή, με τον Ν. 1676/1986 (Α` 204) επεβλήθη φόρος επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων. Ο νόμος αυτός ορίζει στο άρθρο 17 «Επιβολή φόρου» ότι: «Επιβάλλεται σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου, φόρος με την ονομασία "φόρος στη συγκέντρωση κεφαλαίων" από: α) εμπορικές εταιρείες και κοινοπραξίες επιτηδευματιών, β) συνεταιριστικές οργανώσεις κάθε βαθμού, οποιαδήποτε άλλη εταιρεία, νομικό πρόσωπο, ένωση προσώπων ή κοινωνία, εφ' όσον ο σκοπός που επιδιώκουν τα πρόσωπα αυτά είναι κερδοσκοπικός, γ) ...». Στο δε άρθρο 18 «Φορολογούμενες πράξεις» του αυτού νόμου ορίζεται ότι: «1. Αποτελούν συγκέντρωση κεφαλαίων και υπάγονται στο φόρο οι κατωτέρω πράξεις: α) η σύσταση των προσώπων, που προβλέπονται από το άρθρο 17 και η αύξηση του κεφαλαίου τους, που γίνεται με την εισφορά περιουσιακών στοιχείων οποιουδήποτε είδους, β) 4. Δεν υπάγονται στο φόρο, κατά το μέρος που δεν αποτελούν συγκέντρωση κεφαλαίων, οι κατωτέρω πράξεις: ...». Περαιτέρω, στο άρθρο 20 «Χρόνος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης» ορίζεται ότι η φορολογική υποχρέωση γεννάται, μεταξύ άλλων, στη σύσταση των προσώπων του άρθρου 17, στην αύξηση του κεφαλαίου ή του ενεργητικού τους, κατά το χρόνο της σύνταξης του οικείου εγγράφου και σε περίπτωση μη σύνταξης εγγράφου κατά το χρόνο της σχετικής εγγραφής στα οικεία βιβλία (περ. α? άρθρου 20), στο άρθρο 21 «Συντελεστής του φόρου», όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο εν προκειμένω χρόνο (προ της τροποποίησής του με το άρθρο πεντηκοστό έβδομο παρ. 1 του Ν. 4389/2021 – Α` 181), ορίζεται ότι ο φόρος ορίζεται σε ένα στα εκατό (1%) στην αξία που φορολογείται, ενώ στο άρθρο 22 προβλέπονται οι κατά τον αυτό Ν. 1767/1986 απαλλαγές και εξαιρέσεις από τον φόρο [συγκεκριμένα, κατά τον Ν 1767/1986, απαλλάσσονται από το φόρο, όπως η οικεία διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 22 ίσχυε μετά την τροποποίησή της από το άρθρο 24 παρ. 3 του Ν. 3763/2009 – Α? 80, οι αγροτικές συνεταιριστικές οργανώσεις κάθε βαθμού και οι κάθε φύσης ενώσεις και κοινοπραξίες αυτών, ενώ εξαιρούνται από το φόρο, κατά την παρ. 2 του αυτού άρθρου 22, όπως η διάταξη αυτή είχε προ της τροποποίησής από το άρθρο 68 του Ν. 4583/2018 – Α` 212, οι πράξεις της παρ. 1 του άρθρου 18 που αφορούν πρόσωπα του άρθρου 17 τα οποία: αα) παρέχουν υπηρεσίες κοινής ωφέλειας, με την προϋπόθεση ότι τουλάχιστον το μισό του κεφαλαίου τους ανήκει στο κράτος ή ΟΤΑ ή ββ) επιδιώκουν, σύμφωνα με το καταστατικό και την πραγματικότητα, αποκλειστικά και άμεσα, σκοπούς μορφωτικούς, φιλανθρωπικούς, αλληλοβοηθείας και εκπαιδευτικούς (περ. α παρ. 2 άρθρου 22), ενώ εξαιρείται του

φόρου και η αύξηση του κεφαλαίου των προσώπων του άρθρου 17 , που γίνεται με κεφαλαιοποίηση κερδών, αποθεματικών ή προβλέψεων (περ β παρ. 2 του άρθρου 22)]. Τέλος, στο άρθρο 23 «Δήλωση και καταβολή του φόρου» του αυτού Ν 1676/1986 προβλέπεται ότι: «1. Τα πρόσωπα, που υπάγονται στο φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου οφείλουν να υποβάλουν δήλωση στο αρμόδιο, κατά τις διατάξεις του άρθρου 26, οικονομικό έφορο μαζί με αντίγραφο της οικείας πράξης και να καταβάλουν ολόκληρο το ποσό του οφειλόμενου φόρου. 2. ...». Εν συνεχεία, και σε χρόνο, πάντως, που δεν αφορά την επίδικη διαφορά, ορίστηκε με το άρθρο πρώτο παρ. ΣΤ υποπαρ ΣΤ.22 του Ν. 4254/2014 ότι από την έναρξη ισχύος αυτού ο φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίων κατά τα άρθρα 17 επ. του Ν. 1676/1986 δεν επιβάλλεται κατά τη σύσταση των υποκειμένων στο φόρο αυτόν.

8. Επειδή, εξάλλου, με τον Ν. 2778/1999 «Αμοιβαία κεφάλαια ακίνητης περιουσίας – εταιρίες επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία και άλλες διατάξεις» (Α? 295) σκοπήθηκε, όπως αναφέρεται στην οικεία εισηγητική έκθεση του νόμου, η δημιουργία ενός πρόσθετου συλλογικού προϊόντος με την εισαγωγή του θεσμού των συλλογικών επενδύσεων και στην ακίνητη περιουσία ανοικτού τύπου (αμοιβαία κεφάλαια ακίνητης περιουσίας) και κλειστού τύπου (εταιρίες επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία). Περαιτέρω, στην παρ. 1 του άρθρου 31 του αυτού νόμου, όπως η παρ. αυτή αντικαταστάθηκε από το άρθρο 3 παρ. 23 του Ν. 2992/2002 (Α` 54), ορίζεται ότι: «1. Οι εκδιδόμενες από εταιρεία επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία μετοχές, καθώς και η μεταβίβαση ακινήτων προς αυτή απαλλάσσονται παντός φόρου, τέλους, τέλους χαρτοσήμου, εισφοράς, δικαιώματος ή οποιασδήποτε άλλης επιβάρυνσης υπέρ του Δημοσίου, νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου και γενικά τρίτων. Η απαλλαγή δεν καταλαμβάνει το φόρο εισοδήματος για την υπεραξία που προκύπτει κατά την εισφορά ακινήτων. Οι μεταβιβάσεις ακινήτων από την εταιρεία επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία υπόκεινται σε φόρο μεταβίβασης ακινήτων με τον ισχύοντα συντελεστή».

9. Επειδή, με την απόφαση ΣτΕ 7μ 3831/2014 του Β` Τμήματος του Δικαστηρίου, στο πλαίσιο της εκεί αχθείσης διαφοράς περί το τέλος υπέρ της Επιτροπής Ανταγωνισμού κατά το άρθρο 8 παρ. 2 του Ν. 703/1977 (Α` 278, όπως ίσχυε κατά την εκεί διαφορά, μετά την αντικατάστασή του από το άρθρο 8 παρ. 1 του Ν.

2837/2000-Α` 178) κατά τη σύσταση ανώνυμης εταιρείας επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία (ΑΕΕΑΠ) και καθ' ερμηνείαν της διατάξεως του άρθρου 31 παρ. 1 του Ν. 2778/1999, έγιναν δεκτά τα εξής (σκέψη 8): «Η τελευταία αυτή διάταξη (άρθρο 31 παρ. 1 Ν. 2778/1999), αναφερόμενη σε φορολογική απαλλαγή των "εκδιδόμενων μετοχών" των εν λόγω εταιριών επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία, καταλαμβάνει, κατά τη βούληση του νομοθέτη, και τη γενεσιουργό της εκδόσεως των μετοχών αυτών σύσταση των εταιριών, κατά την οποία εισφέρεται ολοσχερώς το μετοχικό τους κεφάλαιο, που ορίζεται στο υπό έγκριση καταστατικό τους, στο οποίο προσδιορίζεται, μεταξύ άλλων, ο συνολικός αριθμός και η αξία εκάστης των ονομαστικών μετοχών που αναλογούν σε αυτό. Αυτό συνάγεται και από το γεγονός ότι η εν λόγω διάταξη, στο κρίσιμο πρώτο της εδάφιο, επαναλαμβάνει την αρχική ρύθμιση του άρθρου 31 παρ. 1 του ν. 2778/1999, κατά την εισηγητική έκθεση του οποίου "οι πρώτες τέσσερις παράγραφοι του άρθρου 31 βασίζονται στην αντίστοιχη ρύθμιση του ν. 1969/1991 (Α` 67) για τις εταιρίες επενδύσεων χαρτοφυλακίου", κατά το άρθρο 16 παρ. 4 του οποίου "Οι πράξεις σύστασης, το καταστατικό των εταιριών επενδύσεων χαρτοφυλακίου και οι εκδιδόμενες από αυτές μετοχές απαλλάσσονται παντός φόρου, τέλους, τέλους χαρτοσήμου, εισφοράς, δικαιώματος ή οποιασδήποτε άλλης επιβάρυνσης υπέρ του Δημοσίου ή τρίτου ...". Συνεπώς, εν όψει της ειδικής αυτής ρυθμίσεως, η οποία, θεσπισθείσα αρχικώς με τον ν. 2778/1999, επιβεβαιώθηκε από τον νομοθέτη με τον μεταγενέστερο ν. 2992/2002, ανώνυμη εταιρία επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία απαλλάσσεται κατά την ίδρυσή της του, κατά το άρθρο 1 παρ. 8 του ν. 2837/2000, τέλους υπέρ της Επιτροπής Ανταγωνισμού». Εξάλλου, μετά την άσκηση της υπό κρίση αιτήσεως (14.11.2017), με την απόφαση του Β` Τμήματος του Δικαστηρίου ΣτΕ 90/2019 κρίθηκε ότι είναι βάσιμος ο ισχυρισμός περί παραδεκτού, κατ' αρθ.53 παρ. 3 του π.δ.18/1989, της εκεί αναιρεσιδούσας ΑΕΕΑΠ ότι η κρίση της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης του Διοικητικού Εφετείου ότι η πράξη σύστασης ΑΕΕΑΠ δεν απαλλάσσεται του φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου δυνάμει του άρθρου 31 παρ. 1 του Ν. 2778/1999 έρχεται σε αντίθεση προς τις ανωτέρω ερμηνευτικές παραδοχές της απόφασης ΣτΕ 3831/2014. Συνεπώς, κρίθηκε ότι το κρίσιμο, και ήδη λυθέν με τη ΣτΕ 7μ 3831/2014, νομικό ζήτημα στις διαφορές εφ' ων οι ΣτΕ 7μ 3831/2014 και ΣτΕ 90/2019 ήταν το αυτό, ότι δηλαδή κατά την έννοια του άρθρου 31 παρ. 1 του Ν. 2778/1999 η γενεσιουργός της εκδόσεως μετοχών πράξη της σύστασης ΑΕΕΑΠ απαλλάσσεται κάθε τέλους ή φόρου, ανεξαρτήτως εάν πρόκειται για το τέλος υπέρ της Επιτροπής Ανταγωνισμού (ΣτΕ 3831/2014) ή για τον φόρο συγκέντρωσης

κεφαλαίου (ΣΤΕ 90/2019), όπως, βεβαίως, οι επιβαρύνσεις αυτές ίσχυαν κατά τον οικείο κρίσιμο χρόνο.

10. Επειδή, υπό το φως των ανωτέρω και για την ταυτότητα του νομικού λόγου, η διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 31 του Ν. 2778/1999, αναφερόμενη σε εν γένει (και) φορολογική απαλλαγή των «εκδιδόμενων μετοχών» ΑΕΕΑΠ, καταλαμβάνει, κατά την βούληση του νομοθέτη, και την - γενεσιουργό αιτία της εκδόσεως των μετοχών αυτών - αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου με την έκδοση κοινών μετοχών της ΑΕΕΑΠ.

11. Επειδή, από την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση και τα λοιπά διαδικαστικά έγγραφα της δίκης προκύπτουν τα εξής: Η αναιρεσείουσα εταιρεία ιδρύθηκε από την "Εθνική Τράπεζα της Ελλάδος Α.Ε." ως ανώνυμη εταιρεία επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία (ΑΕΕΑΠ), με μετοχικό κεφάλαιο 590.000.000 ευρώ. Με την από 12.8.2014 απόφαση της έκτακτης γενικής συνέλευσης των μετόχων της αποφασίσθηκε η αύξηση του μετοχικού της κεφαλαίου κατά ποσό 29.481.316 ευρώ συνολικά, και ειδικότερα: Ακολουθώντας, η αναιρεσείουσα υπέβαλε την ανακλητική δήλωση με αίτημα επιστροφής του ως άνω φόρου ως αχρεωστήτως καταβληθέντος, κατόπιν δε της σιωπηρής απόρριψης αυτής από τη ΔΟΥ, υπέβαλε ενώπιον της ΔΕΔ της ΓΓΔΕ την ενδικοφανή προσφυγή, η οποία απορρίφθηκε η αναιρεσείουσα άσκησε την από προσφυγή της, προβάλλοντας εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή της παρ. 1 του άρθρου 31 του Ν. 2778/1999.

_Σελίδα | 5

12. Επειδή, όπως προεξετέθη (σκ. 9), με τις αποφάσεις ΣΤΕ 3831/2014 και ΣΤΕ 90/2019 επιλύθηκε το νομικό ζήτημα της ερμηνείας του άρθρου 31 παρ. 1 του Ν. 2778/1999 περί την απαλλαγή από κάθε επιβάρυνση φόρου ή τέλους [άρα και από το τέλος υπέρ της Επιτροπής Ανταγωνισμού (ΣΤΕ 3831/2014) και από τον φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου (ΣΤΕ 90/2019)] κατά την σύσταση ΑΕΕΑΠ, αντιθέτως από τα κριθέντα με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση. Κατά συνέπεια, βασίμως η αναιρεσείουσα εταιρεία προβάλλει εσφαλμένη ερμηνεία του άρθρου 31 παρ. 1 του Ν. 2778/1999, δεδομένου ότι, κατά τα προεκτεθέντα (σκ. 10), η εν λόγω διάταξη, αναφερόμενη σε εν γένει (και) φορολογική (άρα και από τον φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου – ΣΤΕ 90/2019) απαλλαγή των «εκδιδόμενων μετοχών» ΑΕΕΑΠ, καταλαμβάνει, κατά τη βούληση του νομοθέτη, και την – γενεσιουργό αιτία της

εκδόσεως των μετοχών αυτών (ΣΤΕ 3831/2014) – αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου με την συνακόλουθη έκδοση κοινών μετοχών της ΑΕΕΑΠ. Επομένως, η ως άνω κρίση της αναιρεσιβαλλόμενης δεν είναι νόμιμη και, για τον λόγο αυτό, η κρινόμενη αίτηση πρέπει να γίνει δεκτή και η προσβαλλόμενη απόφαση πρέπει να αναιρεθεί. Δεδομένου δε ότι η υπόθεση δεν χρήζει διευκρινίσεως κατά το οικείο πραγματικό της, το Δικαστήριο την διακρατεί, δικάζει την προσφυγή, κατ' εφαρμογή του άρθρου 57 παρ. 2 του ΠΔ 18/1989, και την κρίνει βάσιμη, κατ' αποδοχήν του λόγου προσφυγής περί εσφαλμένης ερμηνείας του άρθρου 31 παρ. 1 του Ν 2778/1999 από τη ΔΕΔ. Περαιτέρω, μετά την αποδοχή της προσφυγής, το Δικαστήριο ακυρώνει αφενός την απόφαση του Προϊσταμένου της ΔΕΔ, με την οποία απορρίφθηκε η ενδικοφανής προσφυγή της αναιρεσείουσας, και αφετέρου την τεκμαιρόμενη, λόγω παρόδου απράκτου τριμήνου, απόρριψη του Προϊσταμένου της ΔΟΥ της υπ' αριθμ.ανακλητικής δήλωσης τηςδήλωσης καταβολής φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου, ύψους 294.813,16 ευρώ πλέον προσαυξήσεων ύψους 2.152,14 ευρώ και δέχεται την εν λόγω ανακλητική δήλωση (ΣΤΕ 2732/2020, 1692/2020).