



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 534
ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα, 09/03/2018

Αριθμός απόφασης: 1667

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
 - β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθμ. 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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 09.11.2017 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του κοινωφελούς ιδρύματος με την επωνυμία «....., **ΑΦΜ**, που εδρεύει στην επί της οδού, κατά της τεκμαιρόμενης απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ επί της υπ' αριθμ. πρωτ./2017 ρητής επιφύλαξης του προσφεύγοντος και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 09.11.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του κοινωφελούς ιδρύματος με την επωνυμία «....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Το προσφεύγον κοινωφελές ίδρυμα με την επωνυμία «.....» υπέβαλε την 12.07.2017 στη Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ την υπ' αριθμ. πρωτ./2017 Δήλωση Απόδοσης Τελών Χαρτοσήμου για Εγγραφή Υποθήκης δυνάμει δικαστικής απόφασης με την οποία δήλωσε ότι προέβη σε εγγραφή υποθήκης, για ποσό 428.000,00 € επί ακινήτου που βρίσκεται στη συμβολή των οδών και, ιδιοκτησίας του, για την εξασφάλιση απαίτησης ποσού 1.009.513,25 €, η οποία έχει επιδικαστεί δυνάμει της υπ' αριθμ./2009 τελεσίδικης απόφασης του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Αθηνών.

Με βάση την εν λόγω δήλωση, το προσφεύγον ίδρυμα απέδωσε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. το ποσό των 15.408,00 €, το οποίο αντιστοιχεί σε τέλος χαρτοσήμου 3% (συμπεριλ. 20% εισφορά υπέρ ΟΓΑ) υπολογιζόμενο στο άνω ποσό της υποθήκης, οφειλόμενο με βάση τη διάταξη της παρ.2 του άρθρου 12 του ν. 1111/1943 «Περί τροποποιήσεως και συμπληρώσεως των περί τελών χαρτοσήμου νόμων».

Το προσφεύγον ίδρυμα υπέβαλε την εν λόγω δήλωση απόδοσης τελών χαρτοσήμου εξ αφορμής της αντίρρησης του κ. Υποθηκοφύλακα Αθηνών να προβεί στην εγγραφή της υποθήκης στα δημόσια βιβλία χωρίς την προσκόμιση σχετικού αποδεικτικού καταβολής τέλους χαρτοσήμου, κατόπιν έκδοσης της υπ' αριθμ. 119/2017 Γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. με την οποία κρίθηκε ότι η πράξη εγγραφής υποθήκης δυνάμει δικαστικής απόφασης υπέρ του εν λόγω ιδρύματος *υπόκειται* στην κατ' άρθρο 12 παρ.2 του ν. 1111/1943 στο αναλογικό τέλος χαρτοσήμου. Ωστόσο, το προσφεύγον ίδρυμα, λόγω αμφιβολιών ως προς την υποχρέωσή του περί απόδοσης τέλους χαρτοσήμου υπέβαλε την υπ' αριθμ. πρωτ./2017 επιφύλαξή του επί της ως άνω δήλωσης.

Μετά την παρέλευση της τασσόμενης από το άρθρο 20 του ν. 4174/2013 ενενηκονθήμερης προθεσμίας, η εν λόγω επιφύλαξη απορρίφθηκε σιωπηρά από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ.

Το προσφεύγον ίδρυμα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω τεκμαιρόμενης απόρριψης, την αποδοχή της επιφύλαξής του και την επιστροφή νομιμοτόκως του αχρεωστήτως καταβληθέντος τέλους χαρτοσήμου ποσού 15.408,00 €, προβάλλοντας τα εξής:

- Το ίδρυμα *δεν υπόκειται* στο εν λόγω τέλος χαρτοσήμου καθώς τυγχάνει, δυνάμει ειδικής διάταξης νόμου, απαλλαγής από τα πάσης φύσεως τέλη χαρτοσήμου, ήτοι και αυτά που οφείλονται σε περίπτωση εγγραφής υποθήκης δυνάμει δικαστικής απόφασης, καθώς:
 - με την παρ.2 του άρθρου 12 του ν. 1111/1943 «Περί τροποποιήσεως και συμπληρώσεως των περί τελών χαρτοσήμου νόμων» προκύπτει ότι η εγγραφή υποθήκης δυνάμει νόμου ή δικαστικής απόφασης υπόκειται σε αναλογικό τέλος χαρτοσήμου με εξαίρεση των περιπτώσεων για τις οποίες ισχύει ειδική διάταξη απαλλαγής, και
 - με τα άρθρα 12 και 13 του υπ' αριθμ. 208/1973 ν.δ. (ΦΕΚ Α 273/05.10.1973) με το οποίο συστάθηκε το προσφεύγον ίδρυμα, προκύπτει ότι αυτό απαλλάσσεται των πάσης φύσεως τελών χαρτοσήμου, συνεπώς αυτή αποτελεί αδιαμφισβήτητη ειδική διάταξη απαλλαγής.

Επειδή, με την υπ' αριθμ. 119/2017 Γνωμοδότηση του Β' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Ν.Σ.Κ.) κρίθηκαν τα εξής:

«[...] **Νομοθετικό πλαίσιο**

2. Στο π.δ. της 28ης Ιουλίου 1931 «Περί κωδικός των νόμων περί τελών χαρτοσήμου» (Α' 239), με το οποίο κωδικοποιήθηκαν σε ενιαίο κείμενο οι διατάξεις του ν. 4755/1930 «περί τελών χαρτοσήμου», ορίζονται, πλην άλλων, τα εξής:

Άρθρο 1: «1. Φόρος υπό το όνομα τέλος χαρτοσήμου επιβάλλεται κατά τα εν τω παρόντι νόμω οριζόμενα επί των αυτώ καθοριζομένων εγγράφων».

Άρθρο 2: «1. Τα τέλη χαρτοσήμου διακρίνονται εις αναλογικά και εις πάγια. Ως αναλογικά τέλη κατά τον παρόντα νόμον νοούνται τα υπολογιζόμενα εις ποσοστόν επί της εν τοις σημαινομένοις εγγράφοις εκφραζόμενης χρηματικής αξίας. 2. Εξαιρούνται του τέλους χαρτοσήμου το Δημόσιον, οι Δήμοι και αι Κοινότητες».

Άρθρο 12: «Επί των συμβολαίων και των εγγράφων, των κατονομαζομένων εν τω επομένω άρθρω 13, το τέλος ορίζεται εις 3% της εν αυτοίς διαλαμβανομένης αξίας εις δραχμάς».

Άρθρο 13: «Εις το κατά την παράγραφον 1 του προηγούμενου άρθρου 12 τέλος υπόκεινται: 1.α. Πάσα σύμβασις, οιοδήποτε αντικείμενου, συναπτόμενη είτε απ' ευθείας, είτε διά δημοσίου συναγωνισμού ή πάσα εξόφλησις συμβάσεως ή σχετική πρός την σύμβασιν απόδειξις, εφ' όσον καταρτίζονται εγγράφως και δη είτε διά δημοσίου, είτε δι' ιδιωτικού καθ' οιονδήποτε τύπον συντεταγμένου εγγράφου ε) Εφ' όσον σχετικώς προς οιαδήποτε κυρίαν σύμβασιν συνάπτονται παρεπόμενα σύμφωνα, αναφερόμενα εις την παροχήν υποθήκης, ενεχύρου, εγγυήσεως πάσης φύσεως, ως και πάσης άλλης ασφαλείας ή ποινικών ρητρών, εάν μεν υπεβλήθη εις το κατά την κλίμακα του άρθρου 12 τέλος η κυρία σύμβασις, το δε παρεπόμενον συμφωνήται δια του αυτού εγγράφου, εις ουδέν υπόκειται τούτο τέλος. Εάν το παρεπόμενον συμφωνηθή δια χωριστού εγγράφου, εφ' όσον μεν η κυρία σύμβασις υπεβλήθη εις το τέλος της κλίμακος του άρθρου 12, το παρεπόμενον συμφωνηθή υπόκειται εις πάγιον τέλος δραχμών 20, εν εναντία δε περιπτώσει εις το αναλογικόν τέλος της κλίμακος του άρθρου 12 ...».

3. Εξάλλου, στην παράγραφο 2 του άρθρου 12 του ν. 1111/1943 «Περί τροποποιήσεως και συμπληρώσεως των περί τελών χαρτοσήμου νόμων» (Α' 10) ορίζονται τα εξής: «Δια πάσαν εγγραφήν υποθήκης δυνάμει του νόμου ή δικαστικής αποφάσεως, εξαιρέσει των περιπτώσεων δι' ας ισχύει ειδική διάταξις απαλλαγής, δέον επί ποινή απαραδέκτου της σχετικής αιτήσεως να επισυνάπτεται εις τα σχετικά δικαιολογητικά έγγραφα προς εγγραφήν ταύτης και γραμμάτιον καταβολής τέλους χαρτοσήμου κλίμακος αστικής, υπολογιζόμενου επί του ποσού της εγγραφησομένης υποθήκης. Εάν η απαίτησις, δι' ην αιτείται η εγγραφή υποθήκης απορρέει εξ εμπορικής αιτίας, καταβάλλεται η διαφορά μεταξύ αστικής και εμπορικής. Εις ην περίπτωσιν το δια του παρόντος οριζόμενον τέλος κατεβλήθη παρ' άλλη δημοσία Αρχή, παρά της οποίας εξεδόθη σχετικός τίτλος εγγραφής υποθήκης, δέον να επισυνάπτεται σχετική βεβαίωσις καταβολής αυτού, εάν περί ταύτης δεν γίνεται ειδική μνεία παρά πόδας του υποβαλλομένου τίτλου εγγραφής».

4. Περαιτέρω, στην παράγραφο 7 του άρθρου τετάρτου του ν.δ. 3908/1958 (Α' 197), όπως ισχύει μετά την αντικατάσταση της με το άρθρο 13 παρ. 1 του ν. 4242/1962 (Α' 135) ορίσθηκαν τα εξής: «7. Η εγγραφή υποθήκης ενεργούμενη επιμέλεια του Δημοσίου δυνάμει νόμου, προς εξασφάλισιν απαιτήσεων αυτού, ως και η εξάλειψις ταύτης απαλλάσσονται των τελών χαρτοσήμου και παντός δικαιώματος υπέρ του Δημοσίου και οιοδήποτε τρίτου, εξαιρέσει των δικαιωμάτων των συμβολαιογράφων, άτινα ορίζονται εις δραχμάς εκατόν (100)».

5. Τέλος, με την υπ' αριθμ. 989/17.9.1973 πράξη της συμβολαιογράφου συζύγου η οποία εγκρίθηκε με το άρθρο μόνο (παρ. 1) του ν.δ. 208/1973³ (Α' 273), συνεστήθη ίδρυμα με την επωνυμία «.....», που αποτελεί νομικό πρόσωπο ιδιωτικού δικαίου και διέπεται εξ ολοκλήρου από τις διατάξεις που περιλαμβάνονται στην κυρωθείσα και παρατιθεμένη στο ως άνω ν. δγμα συστατική πράξη και του κυρωτικού διατάγματος, μη

εφαρμοζομένων επ' αυτού του α.ν. 2039/2039 ή οποιουδήποτε άλλου νόμου που αναφέρεται στη διοίκηση, διαχείριση, έλεγχο ή επένδυση κεφαλαίων οργανισμών, ιδρυμάτων, μουσείων κλπ.

6. Στις παραγράφους 12 και 13 του Οργανισμού του ιδρύματος, ο οποίος, επίσης, περιέχεται στο ως άνω κυρωτικό νομοθέτημα, ορίζονται, πλην άλλων, τα εξής:

«12. Το Ίδρυμα επί πάσης εις αυτό, περιερχομένης κληρονομιάς, θεωρείται ως εξ απογραφής κληρονόμος. Τα υπό του Ιδρύματος εισαγόμενα και δι' αυτό προοριζόμενα αντικείμενα τέχνης, απαλλάσσονται παντός φόρου αμέσου ή εμμέσου, γενικού ή ειδικού, εισαγωγικού ή εξαγωγικού δασμού, ως και οιουδήποτε τέλους, δικαιώματος, κρατήσεως πάσης φύσεως, εισφοράς ή παραβόλου, υφισταμένου ή μέλλοντος, δημοσίου, δημοτικού ή υπέρ οιουδήποτε τρίτου. Το Ίδρυμα λόγω του κοινωφελούς χαρακτήρος αυτού, απαλλάσσεται του φόρου κληρονομιών και δωρεών, του φόρου μεταβιβάσεως ακινήτων, των πάσης φύσεως τελών χαρτοσήμου, ως και παντός φόρου, δικαιώματος ή εισφοράς υπέρ Δήμων, Κοινοτήτων, ή Επιμελητηριακών ή Ασφαλιστικών Οργανισμών και εν γένει παντός τρίτου δι' οιανδήποτε πράξιν αυτού, υποχρεούμενον όμως εν πάση περιπτώσει εις την καταβολήν φόρου εισοδήματος του προβλεπομένου εκάστοτε δι' ιδρύματα ως το παρόν. Της αυτής απαλλαγής τυγχάνουσι δια την περιερχομένην εις το περιουσίαν και τα πρόσωπα των ιδρυτών. Ωσαύτως το Ίδρυμα απαλλάσσεται πάσης επιβαρύνσεως υπέρ του Δημοσίου, Δήμων, Κοινοτήτων ή οιουδήποτε άλλου Οργανισμού σχετιζομένου με την ανέγερσιν του κτιριακού συγκροτήματος δια την εγκατάστασιν του και εν γένει παντός άλλου οικοδομήματος υπάρχοντος ή ανεγερθησομένου δια την λειτουργίαν και εξυπηρέτησιν του Ιδρύματος. Το Ίδρυμα απαλλάσσεται επίσης των εν τω δευτέρω εδαφίω της παρούσης παραγράφου αναφερομένων φόρων, δασμών, τελών, εισφορών, κρατήσεων κλπ δια τα εισαγόμενα οικοδομικά, ηλεκτρικά ή πάσης φύσεως υλικά και αντικείμενα προοριζόμενα δια την ανέργεσιν και εξοπλισμόν αυτού, ως και δια την ανέργεσιν νέων και καταλληλότερων ακινήτων, ή βελτίωσιν, συμπλήρωσιν ή συντήρησιν των υφισταμένων ακινήτων αυτού εις ανάλογους ποσότητας δια τας ανάγκας ή την λειτουργίαν του Ειδικώς προκειμένου περί του φόρου επί του κύκλου εργασιών ή ως άνω απαλλαγή ισχύει μόνον δια τα πάσης φύσεως υλικά και εξοπλισμόν, τα αναγκαιούντα δια την πρώτην εγκατάστασιν του Συμβάσεις συμβολαιογραφικοί μεταξύ του Ιδρύματος και ετέρων προσώπων συντάσσονται επί παγίου τέλους χαρτοσήμου δραχμών εκατόν(100). 13. Το Ίδρυμα εν γένει απολαμβάνει απάντων των δικαστικών προνομίων και ατελειών ως αυτό τούτο το Δημόσιον».

Ερμηνεία των διατάξεων

7. Από την προπαρατεθείσα διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 12 του ν. 1111/1943, που προβλέπει την καταβολή τελών χαρτοσήμου της αστικής κλίμακος (3%) «δια πάσαν εγγραφήν υποθήκης δυνάμει του νόμου ή δικαστικής αποφάσεως», σε συνδυασμό με τις γενικές διατάξεις των άρθρων 12-13 του Κωδικός των Νόμων περί Τελών Χαρτοσήμου, με τις οποίες ρυθμίζονται τα των αναλογικών τελών χαρτοσήμου αστικής κλίμακος επί των εγγράφως καταρτιζομένων συμβάσεων και των παρεπομένων προς τις κύριες συμβάσεις συμφώνων υποθήκης, ενεχύρου κλπ, συνάγεται ότι για την εγγραφή υποθήκης δυνάμει του νόμου ή δικαστικής αποφάσεως καταβάλλεται τέλος χαρτοσήμου της αστικής κλίμακος (3%) και αν ακόμη η απαίτηση, προς ασφάλεια της οποίας εγγράφεται η υποθήκη, στηρίζεται επί συμβάσεως, πράξεως, εγγράφου κλπ, μη υποκειμένων σε αναλογικό τέλος ή απαλλασσομένων από του τέλους αυτού. Εξ άλλου, ορίζεται μεν στην ίδια ως άνω διάταξη του άρθρου 12 παρ.2 του ν. 1111/1943 ότι από την υποχρέωση καταβολής αναλογικού τέλους χαρτοσήμου δυνάμει του νόμου ή δικαστικής αποφάσεως εξαιρούνται οι περιπτώσεις «δι' ας ισχύει ειδική διάταξις απαλλαγής», τούτο, όμως έχει την έννοια ότι η εξαίρεση αυτή ισχύει μόνον όταν η υπό της ειδικής διατάξεως θεσπιζόμενη απαλλαγή αφορά και την περίπτωση εγγραφής υποθήκης (ΣτΕ 1484/2011, 3504/1972). Υπ' αυτήν την έννοια η

ειδικότητα της διατάξεως θα κριθεί εξ απόψεως αντικειμένου της ρυθμίσεως και όχι από πλευράς του υποκειμένου σε αυτήν.

8. Ειδική διάταξη απαλλαγής από την υποχρέωση καταβολής αναλογικού τέλους χαρτοσήμου αποτελεί η προπαρατεθείσα διάταξη της παραγράφου 7 του άρθρου τετάρτου του ν.δ. 3908/1958 (Α' 197), όπως ισχύει, μετά την αντικατάσταση της με το άρθρο 13 παρ. 1 του ν. 4242/1962 (Α' 135), με την οποία θεσπίσθηκε απαλλαγή από των τελών χαρτοσήμου και παντός δικαιώματος υπέρ του Ελληνικού Δημοσίου η εγγραφή υποθήκης, η οποία ενεργείται με την επιμέλεια του Ελληνικού Δημοσίου δυνάμει νόμου και μόνον, (όχι δε και δυνάμει δικαστικής αποφάσεως), προς εξασφάλιση απαιτήσεων αυτού, ως και η εξάλειψη της υποθήκης ταύτης.

9. Στις διατάξεις της, εγκριθείσης με το άρθρο μόνο (παρ. 1) του ν.δ. 208/1973 (Α' 273), συστατικής του Ιδρύματος με την επωνυμία «.....», υπ' αριθμ./1973 πράξεως της συμβολαιογράφου συζύγου από τις οποίες διέπεται το Ίδρυμα αυτό, περιλαμβάνονται μεν και απαλλακτικές φορολογικές διατάξεις, πλην όμως καμία εξ αυτών δεν είναι ειδική διάταξη απαλλαγής του εν λόγω ιδρύματος από την υποχρέωση καταβολής αναλογικού τέλους χαρτοσήμου για την εγγραφή υποθήκης δυνάμει δικαστικής αποφάσεως. Τούτο δε, για τους εξής λόγους:

10. Η διάταξη του τρίτου εδαφίου του άρθρου 12 του Οργανισμού του Ιδρύματος, σύμφωνα με την οποία το ίδρυμα, «*λόγω του κοινωφελούς χαρακτήρος αυτού, απαλλάσσεται, των πάσης φύσεως τελών χαρτοσήμου, δι' οιαδήποτε πράξιν αυτού*», **δεν αποτελεί ειδική διάταξη απαλλακτική**, κατά την έννοια του άρθρου 12 παρ.2 του ν. 1111/1943, της υποχρεώσεως του από την καταβολή αναλογικού τέλους χαρτοσήμου δυνάμει του νόμου ή δικαστικής αποφάσεως, διότι, η ρήτρα απαλλαγής «*δι' οιαδήποτε πράξιν αυτού*» αφορά προφανώς πράξεις για τις οποίες θα ετύγγαναν εφαρμογής οι διατάξεις των άρθρων 13§1 περ. ε' και 15§1 περ. γ' του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου και όχι πράξη εγγραφής υποθήκης στο υποθηκοφυλακείο (πρβλ ΣΤΕ 1484/2011). Περαιτέρω, ως ήδη ελέγχθη, η εξαίρεση των περιπτώσεων «*δι' ας ισχύει ειδική διάταξις απαλλαγής*» έχει την έννοια ότι η εξαίρεση αυτή ισχύει μόνην όταν η υπό της ειδικής διατάξεως θεσπιζόμενη απαλλαγή αφορά και την περίπτωση εγγραφής υποθήκης, η δε διάταξη του άρθρου 12 παρ. 2 του ν. 1111/1943, αν και χρονικώς προγενέστερη, είναι ειδικότερη και, επομένως, κατισχύουσα των διατάξεων των άρθρων 12 και 13 του Οργανισμού του Ιδρύματος. Δεν είναι τυχαίο, άλλωστε, ότι, αν και το Ελληνικό Δημόσιο εξαιρέθηκε ρητώς από της καταβολής τελών χαρτοσήμου με το άρθρο 2 παρ. 2 του π.δ. της 28ης Ιουλίου 1931 «*Περί κωδικός των νόμων περί τελών χαρτοσήμου*» (Α' 239), μετά την ισχύ του άρθρου 12 παρ.2 του ν. 1111/1943, κρίθηκε επιβεβλημένη η θέσπιση της ειδικής διατάξεως της παραγράφου 7 του άρθρου τετάρτου του ν.δ. 3908/1958 (Α' 197), όπως ισχύει, για την απαλλαγή του από των τελών χαρτοσήμου για την υπέρ αυτού εγγραφή υποθήκης δυνάμει νόμου.

11. Από της άλλης πλευράς, και η διάταξη του άρθρου 13 του ενσωματωμένου στο ν.δ. 208/1973 Οργανισμού του Ιδρύματος, περί εξομοιώσεως του εν λόγω ιδρύματος με το Δημόσιο, αφορά αποκλειστικώς και μόνον σε δικαστικά προνόμια και ατέλειες του Δημοσίου και όχι σε ουσιαστικά προνόμια αυτού, όπως είναι η απαλλαγή από την υποχρέωση καταβολής αναλογικού τέλους χαρτοσήμου. Αλλά, ακόμα και υπό την εκδοχή ότι η εξομοίωση του Ιδρύματος με το Δημόσιο, όσον αφορά στις «ατέλειες», αναφέρεται και σε ουσιαστικά προνόμια του Δημοσίου, η διάταξη του άρθρου 13 του Οργανισμού δεν είναι ειδική κατά την προεκτεθείσα έννοια για την απαλλαγή του Ιδρύματος από την υποχρέωση καταβολής αναλογικού τέλους χαρτοσήμου για την εγγραφή υποθήκης δυνάμει δικαστικής αποφάσεως, η δε διάταξη της παραγράφου 7 του άρθρου τετάρτου του ν.δ. 3908/1958 (Α' 197), όπως ισχύει μετά την αντικατάσταση της με το άρθρο 13

παρ. 1 του ν. 4242/1962 (Α' 135), θεσπίζει απαλλαγή από των τελών χαρτοσήμου και παντός δικαιώματος υπέρ του Ελληνικού Δημοσίου για την εγγραφή υποθήκης, η οποία ενεργείται με την επιμέλεια του Ελληνικού Δημοσίου δυνάμει νόμου και μόνον, (όχι δε και δυνάμει δικαστικής αποφάσεως), προς εξασφάλιση απαιτήσεων αυτού και, επομένως, η εν λόγω διάταξη, ως απαλλακτική και ως εκ τούτου στενώς ερμηνευτέα, δεν μπορεί να τύχει εφαρμογής και για την περίπτωση της εγγραφής υποθήκης υπέρ του Ιδρύματος δυνάμει δικαστικής αποφάσεως, ούτε υπό την, (μη ευσταθούσα πάντως), εκδοχή της διατάξεως του άρθρου 13 του Οργανισμού του Ιδρύματος ως εξομοιωτικής του Ιδρύματος με το Δημόσιο και από άποψη ουσιαστικών προνομίων.

12. Μειοψηφήσαν οι Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους, και (ψηφοί δύο), οι οποίοι διατύπωσαν την ακόλουθη γνώμη: Το γράμμα αλλά, ιδίως, το πνεύμα του κυρωτικού της συστατικής πράξης νομοθετικού διατάγματος 208/1973 καταδεικνύουν σαφή πρόθεση ολοκληρωτικής απαλλαγής αυτού από κάθε τέλος χαρτοσήμου σε κάθε, υπό ευρεία έννοια, πράξη η συναλλαγή στην οποία συμμετέχει, άποψη που ενισχύεται (ex contrario) και από τη ρητή αναφορά στον φόρο εισοδήματος από τον οποίο το Ίδρυμα τούτο δεν απαλλάσσεται. Ο συντάκτης του κυρωτικού ν.δ/τος είχε υπόψη του όλο το νομοθετικό περί απαλλαγών πλέγμα που ίσχυε μέχρι τότε, πλην απέφυγε, για λόγους προδήλως νομοτεχνικής οικονομίας, την εξαντλητική ονομαστική περιγραφή κάθε απαλλαγής, υιοθετώντας διατύπωση που, κατά την εικαζόμενη βούληση του, καταλαμβάνει όλα ανεξαιρέτως τα τέλη, λαμβανομένου, μάλιστα, υπόψη ότι η αριθμητική παράθεση όλων των ειδών τέλους χαρτοσήμου ή και άλλων θα ήταν σχεδόν αδύνατη λόγω του μεγάλου αριθμού τους. Το ν.δ. είναι και μεταγενέστερο και ειδικότερο των νομοθετημάτων οι διατάξεις των οποίων επιβάλλουν τέλη ή θεσπίζουν σχετικές απαλλαγές υπέρ του Δημοσίου ή άλλων φορέων. Το κατ' εξοχήν ειδικό νομοθετικό πλαίσιο του ανωτέρω ν.δ/τος συνάγεται, επιπλέον, και από τη ρητή, στις διατάξεις του, διάκριση του συγκεκριμένου Ιδρύματος από τα άλλα Ιδρύματα και το γενικό νομοθετικό καθεστώς (α.ν.2039/1939) που τα διέπει.

Απάντηση

13. Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων, επί του τεθέντος ερωτήματος το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β') γνωμοδοτεί, **κατά πλειοψηφία** (ψηφοί πέντε έναντι δύο), ότι η πράξη εγγραφής υποθήκης, δυνάμει δικαστικής αποφάσεως, υπέρ του Ιδρύματος «.....», **υπόκειται** κατ' άρθρο 12 παρ. 2 του ν. 1111/1943 στο αναλογικό τέλος χαρτοσήμου του άρθρου 12 του Κώδικα των νόμων περί τελών χαρτοσήμου.»

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, συνάγεται ότι η υπό κρίση πράξη εγγραφής υποθήκης δυνάμει δικαστικής αποφάσεως υπέρ του Ιδρύματος «.....», υπόκειται στο αναλογικό τέλος χαρτοσήμου, συνεπώς, ορθώς απορρίφθηκε η υπό κρίση ρητή επιφύλαξη του προσφεύγοντος μουσείου.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 09.11.2017 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του κοινωφελούς ιδρύματος με την επωνυμία «.....» (**ΑΦΜ**).

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Τέλη χαρτοσήμου για εγγραφή υποθήκης δυνάμει δικαστικής απόφασης: 15.408,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.