



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών
Υποδ/νση Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης
Τμήμα Α7 – Επανεξέτασης
Εγνατία 45, Τ.Κ.: 546 30 – Θεσσαλονίκη
Αριθ. τηλ.: 2313333245
Αριθ. fax: 2313333258

Θεσσαλονίκη 09/09/2016
Αριθμός Απόφασης : 967

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. Της παρ 3 του άρθρου 47 του Ν 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69)

γ. Του άρθρου 59 του π.δ.111/2014(Α'178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

ε. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ.

Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-1-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β΄ 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

θ. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β΄ 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

ι. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β΄ 55/16-1-2014).

2.Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3.Τη με **ημερομηνία κατάθεσης 14-4-2016** και με **αριθμό πρωτοκόλλου 7891 ενδικοφανή προσφυγή** του- **ΑΦΜ** κατά της υπ' αριθμ.**πράξης απόρριψης της Προϊσταμένης της** της με **ημερομηνία υποβολής 18-2-2016 αίτησης του προσφεύγοντος** για επιστροφή του ενός δευτέρου (½) του φόρου μεταβίβασης ακινήτων λόγω ματαίωσης της μεταβίβασης ακινήτων που προέκυψε από την εκπλήρωση της διαλυτικής αίρεσης του συμβολαίου μεταβίβασης.

4. Την **υπ' αρ. πρωτ.** πράξη απόρριψης της Προϊσταμένης της, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5.Τις από 28/04/2016 απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής, με την οποία ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

6. Την **εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας**, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της **από 14-4-2016** και με **αριθμό πρωτοκόλλου 7891 ενδικοφανούς προσφυγής** του- **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:

Με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων ζητά να του επιστραφεί το ήμισυ του φόρου μεταβίβασης ακινήτων, που κατά την υποβολή των δηλώσεων Φ.Μ.Α. 9 έως 19, 20 έως 35 και 36 έως 50/28-2-13 είχε καταβληθεί με τα υπ' αριθμ. 823,824,825/25-2-2013 διπλότυπα είσπραξης αντιστοίχως και βάσει των δηλώσεων ΦΜΑ με αριθμ. 26 έως 67 /22-1-2015 λόγω πλήρωσης διαλυτικής αίρεσης.

Ο προσφεύγων με την 3844/18-2-2016 αίτησή του, είχε αρχικά ζητήσει την επιστροφή του ενός δευτέρου του φόρου μεταβίβασης ακινήτου, η οποία αίτηση απορρίφθηκε λόγω εκπρόθεσμης υποβολής με την υπ' αριθμ. **Πράξη Απόρριψης του Προϊσταμένου της**, κατά της οποίας προσέφυγε με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση **ενδικοφανή προσφυγή**, ζητάει την ακύρωση της αρνητικής

απάντησης του Προϊσταμένου της, άλλως τη μεταρρύθμισή της και την επιστροφή του ενός δευτέρου του φόρου μεταβίβασης λόγω ματαίωσης της μεταβίβασης από την εκπλήρωση της διαλυτικής αίρεσης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- 1) Στο άρθρο 16 του κώδικα φορολογίας κεφαλαίου (ν. 1587/1950) προβλέπεται ότι σε περίπτωση ματαίωσης της μεταβίβασης που έγινε με διαλυτική αίρεση λόγω πλήρωσης της διαλυτικής αίρεσης επιστρέφεται στον αγοραστή το ήμισυ του φόρου που έχει καταβληθεί. Για την επιστροφή του φόρου απαιτείται σύμφωνα με το ίδιο άρθρο, αίτηση από τον δικαιούχο- αγοραστή, η οποία πρέπει να υποβληθεί εντός εκατόν είκοσι ημερών (120) ημερών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. από την πλήρωση της διαλυτικής αίρεσης. Επειδή όμως στο άρθρο αυτό, δε διευκρινίζεται η περίπτωση της ματαίωσης μεταβίβασης ακινήτου που έγινε με διαλυτική αίρεση, δηλ. για το αν η προθεσμία μετράει από τη σύνταξη του νέου συμβολαίου που επιβεβαιώνει την πλήρωση της διάλυσης ή από την ημερομηνία της μεταγραφής του ακινήτου στο Υποθηκοφυλακείο, κοντολογίς, για το αν πρέπει να γίνει αναλογική εφαρμογή της διάταξης του Αστικού Κώδικα (άρθρο 1198) που ορίζει ότι για τη μεταβίβαση ενός ακινήτου απαιτείται να γίνει η μεταγραφή του μεταβιβαστικού συμβολαίου στο Υποθηκοφυλακείο και άρα ο κρίσιμος χρόνος για τον υπολογισμό της προθεσμίας είναι ο χρόνος μεταγραφής σ' αυτό.

Στην περίπτωση αυτή, και αφού η μεταγραφή στο Υποθηκοφυλακείο πραγματοποιήθηκε στις 5-11-2015, τότε η υπ' αριθμ. πρωτ. 3844/18-2-2016 αίτησή του για επιστροφή του ενός δευτέρου (1/2) του καταβληθέντος φόρου είναι εμπρόθεσμη (εντός των 120 ημερών που ορίζει ο νόμος) και πρέπει να δοθεί άμεσα.

- 2) Είχε ζητήσει πίστωση χρόνου από τον πωλητή προκειμένου να λάβει δάνειο για να συνεχίσει την εξόφληση των δόσεων του. Κατά συνέπεια, εφησυχασμένος ότι ο πωλητής δε θα στραφεί προς εκπλήρωση της διαλυτικής αίρεσης, έλαβε γνώση της πλήρωσης της διαλυτικής αίρεσης και της σύνταξης του αναμεταβιβαστικού συμβολαίου μόλις στις αρχές του έτους 2016 και αμέσως έκανε αίτηση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. για επιστροφή του φόρου χωρίς την παραμικρή κωλυσιεργία.

Προς αντίκρουση των παραπάνω ισχυρισμών του προσφεύγοντος επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Αίρεση διαλυτική του άρθρου 202 Α.Κ. υπάρχει όταν τα έννομα αποτελέσματα της δικαιοπραξίας επέρχονται μεν άμεσα, αλλά ανατρέπονται μόλις τυχόν συμβεί το μέλλον και αβέβαιο γεγονός από το οποίο έχουν εξαρτηθεί. Η αίρεση λοιπόν δεν αναβάλλει αλλά ανατρέπει την ενέργεια της δικαιοπραξίας, αν τυχόν (όταν και εφόσον) συμβεί το μέλλον και αβέβαιο γεγονός και επανερχόμαστε αυτοδικαίως στην προηγούμενη κατάσταση. **Οι συνέπειες επέρχονται αυτοδικαίως.** Σύμφωνα με την υπ' αριθμόν πρωτ. 587/17-9-1996 γνωμοδότηση του Εισ. Πρωτ. Σάμου που είναι καταχωρημένη στη συμβολαιογραφική επιθεώρηση Σεπτεμβρίου 1996, η πλήρωση της αιρέσεως χωρεί ευθύς ως λάβει χώρα το γεγονός, από το οποίο εξαρτάται η ανατροπή της συμβάσεως.

Η σύνταξη συμβολαιογραφικής πράξεως πληρώσεως της αιρέσεως λόγω μη εξόφλησης του τιμήματος αποτελεί, αν δε συνάγεται κάτι άλλο από τη σύμβαση, απλώς αποδεικτικό πανηγυρικό τύπο. Αν υπογραφεί συμβολαιογραφική πράξη, αυτή θα έχει μόνο αποδεικτικό χαρακτήρα, διότι η επάνοδος της κυριότητας του ακινήτου στον πωλητή σε περίπτωση πληρώσεως της διαλυτικής αιρέσεως είναι αυτοδίκαια. Αυτό υποστηρίζει και ο Γεωργιάδης – Σταθόπουλος, ότι δηλαδή η επάνοδος στην προτέρα κατάσταση επέρχεται αυτοδικαίως και ανεξαρτήτως της γνώσεως των ενδιαφερομένων (ΑΠ 263/1955, ΕΕΝ 22, 555, Εφ. Κεφ. 12/1972, Αρ. 27, 24) Γενικές Αρχές σελ 203.

Η σύμβαση ματαίωσης και διαλύσεως της συμβάσεως που τελούσε υπό διαλυτική αίρεση ή η δικαστική απόφαση που αναγνωρίζει την πλήρωση της διαλυτικής αιρέσεως και είναι δεσμευτική και για τους δύο (2) συμβαλλόμενους μεταγράφεται στα αρμόδια βιβλία μεταγραφών (υπ' αριθμ. Γνωμ. 8/29-6-1984 Εσι. Α.Π. που είναι καταχωρημένη στη συμβολαιογραφική επιθεώρηση τόμος ΙΔ' Αρ. Φύλλου 7 Ιανουάριος – Φεβρουάριος 1985 σελ 433).

Η πλήρωση ή ματαίωση της αναβλητικής αιρέσεως καθώς και η μονομερής δήλωση πληρώσεως της διαλυτικής αιρέσεως δε μεταγράφονται. Δικαιούται όμως ο ενδιαφερόμενος να ζητήσει τη σημείωση στα βιβλία μεταγραφών σε ειδική στήλη του βιβλίου μεταγραφών [Γεωργιάδης – Σταθόπουλος, Μεταγραφή δικαιπραξιών υπό αίρεση ή προθεσμία (άρθρο 1192 Α.Κ.)].

Μετά την πλήρωση της αιρέσεως, κάθε διάθεση του αντικειμένου της δικαιπραξίας που επιχειρήθηκε όσο εκκρεμούσε η αίρεση είναι αυτοδικαίως άκυρη, εφόσον ματαιώνει ή βλάπτει το αποτέλεσμα που εξαρτάται από την αίρεση. Το ίδιο συμβαίνει ακόμη και σε περίπτωση που το ακίνητο εκποιηθεί με αναγκαστική εκτέλεση ηρτημένης της αιρέσεως. Η ακυρότητα είναι απόλυτη και στρέφεται κατά παντός τρίτου. Σε περίπτωση όμως ακινήτων, η έναντι τρίτων που επέρχεται αυτοδίκαια, ακυρότητα προϋποθέτει τη μεταγραφή της υπό αίρεση δικαιπραξίας ήδη από της καταρτίσεώς της (Α.Α. 612154, Εφ. Αθηνών 95/1963).

Τέλος πρέπει να τονιστεί, ότι η συμβατική αναγνώριση της ματαίωσης της αναβλητικής αιρέσεως ή η πλήρωση της διαλυτικής αιρέσεως, δεν συνιστά μεταβίβαση, αφού η αναγνώριση αφορά τη διαπίστωση ότι ουδέποτε μετατέθηκε η κυριότητα με την παραπάνω σύμβαση. Γι' αυτό και είναι αφορολόγητη και επιστρέφεται στον αγοραστή το ένα δεύτερο (1/2) του καταβληθέντος φόρου.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 και 6 του αρ. 16 του α.ν. 1587/1950 (που κύρωσε, τροποποίησε και συμπλήρωσε τον 1521/1950), με την ματαίωση της μεταβίβασης που έγινε με διαλυτική αίρεση λόγω πλήρωσης της αίρεσης αυτής, επιστρέφεται το ήμισυ του φόρου που έχει καταβληθεί. Για την επιστροφή του φόρου απαιτείται αίτηση του δικαιούχου (αγοραστή) εντός εκατόν είκοσι ημερών (120) από την ατονία ή έξοδο της αιρέσεως.

Κατά συνέπεια η επέλευση του γεγονότος της εκπλήρωσης της διαλυτικής αίρεσης επέρχεται με την μη καταβολή έστω και μιας από τις συμφωνηθείσες δόσεις και η σύνταξη του συμβολαίου έχει μόνο αποδεικτικό ρόλο. Αποτέλεσμα αυτού είναι, ο κρίσιμος χρόνος για την προθεσμία των εκατόν είκοσι ημερών να είναι ο χρόνος της πλήρωσης της διαλυτικής αίρεσης και όχι ο χρόνος μεταγραφής του ακινήτου στο Υποθηκοφυλακείο.

Ο δεύτερος ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί άγνοιας των προθέσεων του πωλητή και της σύνταξης του αναμεταβιβαστικού συμβολαίου πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος και αναληθής, αφού στο αρχικό συμβόλαιο της αγοραπωλησίας (αρ. συμβ. 9553/2013 φύλλο 14) της συμβολαιογράφου αναφέρεται ξεκάθαρα ότι: «Η πώληση εξαρτάται από την διαλυτική αίρεση της εξόφλησης έκαστης δόσεως του τιμήματος η οποία πληρούται μετά την πάροδο δέκα πέντε ημερών από της εγγράφου οχλήσεως νομίμως επιδοθείσης, στον ορισθέντα πληρεξούσιο του αγοραστήΔικηγόρο, η οποία θα διενεργηθεί μετά την πάροδο μηνός από της παρελεύσεως της δήλη ημέρας καταβολής της δόσεως, οπότε στην περίπτωση αυτή θεωρείται ότι πληρώθηκε η αίρεση με αποτέλεσμα το συμβόλαιο αυτό να πάψει να ισχύει, να χαθεί κάθε αποκτημένο στο μεταξύ δικαίωμα του αγοραστή και να επιστραφεί αυτόματα και αυτοδίκαια η κυριότητα, νομή και κατοχή των πωλούμενων ποσοστών εξ αδιαιρέτου ακινήτων στον πωλητή...».

Στη συνέχεια στο υπ' αριθμ. 9881/16-2-2015) συμβόλαιο της συμβολαιογράφου, αναφέρεται ότι : «...ο πωλητής όχλησε εγγράφως νομίμως επιδοθείσης, στον αγοραστή, όπως φαίνεται από τη συνημμένη στην παρούσα πράξη μου επίδοση υπ' αριθμ. 4942/2-10-2014 της Δικαστικής Επιμελήτριας και η οποία θα διενεργείτο μετά την πάροδο μηνός από της παρελεύσεως της δήλη ημέρας καταβολής της δόσεως και παρελεύσεως δέκα πέντε ημερών με αποτέλεσμα την πλήρωση της αίρεσης, από την οποία τελούσε η μεταβίβαση της κυριότητας των πωληθέντων ποσοστών των ακινήτων με το παραπάνω αγοραπωλητήριο συμβόλαιο και την αυτοδίκαιη επάνοδο της κυριότητας αυτής στον πωλητή και τέλος την κατάπτωση της ποινικής ρήτρας υπέρ αυτού μέχρι του χρόνου εκείνου καταβληθέντος ποσού του τιμήματος των ευρώ 30.983,24 και την ανατροπή των αποτελεσμάτων του αγοραπωλητηρίου συμβολαίου και την αυτοδίκαιη επάνοδο της κυριότητας, νομής και κατοχής των πωληθέντων ποσοστών των ακινήτων στον πωλητή.».

Κατά συνέπεια, ο προσφεύγων δε δύναται να ισχυρίζεται ότι δε γνώριζε για την πλήρωση της αίρεσης, αφού ήξερε ότι: α) δεν κατέβαλε πλέον τις δόσεις λόγω οικονομικής αδυναμίας β) ο πωλητής είχε σκοπό να προχωρήσει στην ανατροπή των αποτελεσμάτων της πώλησης, αφού είχε προβεί στην εξώδικη όχληση του αγοραστή, όπως ακριβώς προβλεπόταν και στο αρχικό συμβόλαιο.

Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθούν ως απαράδεκτοι και νόμω αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 14-4-2016 και αρ. πρωτ. 7891 ενδικοφανή προσφυγή του- ΑΦΜ κατά της υπ' αριθμ. πράξης απόρριψης της Προϊσταμένης της

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

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α7 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α. α.**

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).