



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη, 07.10.2019

Αριθμός απόφασης: 2054

Ταχ. Δ/ση: Εγνατία 45
Ταχ. Κωδ. : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
FAX : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

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 1064/24.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440 /τ. Β' /27.04.2017).

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 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του Α.Φ.Μ., κατά της με αριθμό πρωτ.04.2019 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ επί της με αριθμό πρωτ.04.2019 αίτησης για χορήγηση πιστοποιητικού ή βεβαίωσης μη οφειλής φόρου για την ακύρωση του με αριθμό/2012 συμβολαίου της συμβολαιογράφου Ιωαννίνων και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθμό πρωτ.04.2019 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ επί της με αριθμό πρωτ.04.2019 αίτησης για χορήγηση πιστοποιητικού ή βεβαίωσης μη οφειλής φόρου για την ακύρωση του με αριθμό/2012 συμβολαίου πώλησης ακινήτου της συμβολαιογράφου Ιωαννίνων

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του Α.Φ.Μ., 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμό πρωτ.04.2019 απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ απορρίφθηκε το αίτημα του προσφεύγοντα για χορήγηση πιστοποιητικού ή βεβαίωσης μη οφειλής φόρου για την ακύρωση του με αριθμό/2012 συμβολαίου πώλησης ακινήτου της συμβολαιογράφου Ιωαννίνων, βάσει της υπ' αρ./2018 απόφασης του Τριμελούς Εφετείου Ιωαννίνων, προκειμένου να εγγράψει την εν λόγω απόφαση στο περιθώριο των βιβλίων του Υποθηκοφυλακείου Ιωαννίνων.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να ακυρωθεί η ανωτέρω απάντηση της φορολογικής αρχής, να γίνει δεκτή η αίτηση του και να του χορηγηθεί πιστοποιητικό ή βεβαίωση μη οφειλής φόρου για την ακύρωση του προαναφερθέντος συμβολαίου προβάλλοντας τον ακόλουθο ισχυρισμό.

- Το ανωτέρω αναγραφόμενο συμβόλαιο, ακυρώθηκε λόγω απατηλών και αξιόποινων ενεργειών και σύμφωνα με τη με αριθμό 127/2012 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. υπάρχει υποχρέωση απλώς υποβολής δήλωσης Φ.Μ.Α. με αρνητικό περιεχόμενο και δεν οφείλεται φόρος μεταβίβασης ακινήτου για τη μεταγραφή της δικαστικής απόφασης που αναγνωρίζει την ακυρότητα της μεταβίβασης λόγω απατηλών και αξιόποινων ενεργειών ακόμη και μετά την παρέλευση περισσότερο των τεσσάρων ετών από την κατάρτιση της μεταβιβαστικής δικαιοπραξίας.

Επειδή, με βάση τη διάταξη του άρθρου 1 του α. ν. 1521/1950, όπως κυρώθηκε με το Ν. 1587/1950 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.

2. Ακίνητα λογίζονται τα κατά τα άρθρα 948 και 953 του Αστικού κώδικος χαρακτηριζόμενα ως τοιούτο.

Επειδή, με βάση τις διατάξεις των παραγράφων 4 και 6 του άρθρου 16 του α. ν. 1521/1950, όπως κυρώθηκε με το Ν. 1587/1950 ορίζεται ότι:

«4. Εάν εντός τεσσάρων ετών από της καταρτίσεως του οριστικού συμβολαίου μεταβιβάσεως ακυρωθή τούτο ένεκεν ελαττώματος αφορώντος εις τας νομικάς σχέσεις του πωλητού προς το ακίνητον ή ένεκεν άλλων εξαιρετικών λόγων, δεν επιβάλλεται φόρος μεταβιβάσεως δια την ακύρωσιν, ο δε επί της αρχικής μεταβιβάσεως φόρος περιορίζεται εις το ήμισυ του αναλογούντος τοιούτον από της αγοραίας αξίας του ακινήτου. Τυχόν επί πλέον καταβληθείς ή βεβαιωθείς φόρος επιστρέφεται ή εκπίπτει κατά περίπτωσιν.

Επειδή, με την ΠΟΛ 1028/20.01.1995 ορίζεται ότι:

«Σας κοινοποιούμε την αριθ. 416/94 γνωμοδότηση της Ολομέλειας του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υπουργό Οικονομικών και παρακαλούμε για την εφαρμογή της.

Με την γνωμοδότηση αυτή έγινε δεκτό ότι εξαιρετικοί λόγοι, για την ακυρότητα του συνταγέντος συμβολαίου ώστε να έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 16 παρ. 4 του ν.1587/1950 είναι οι προβλεπόμενοι από τον Αστικό Κώδικα και τις κείμενες εν γένει διατάξεις. Στην περίπτωση μάλιστα αυτή όπως έχει κρίνει το Συμβούλιο Επικρατείας ο προϊστάμενος ΔΟΥ δεν δύναται να κρίνει παρεπιπτόντως το κύρος της ακύρωσης, είτε αυτή εχώρησε δικαστικώς είτε κατ' άλλην νόμιμο κατά τα ανωτέρω διαδικασία ως μη έχων εξουσία να ελέγξει περί του αν πράγματι συνέτρεχον οι προϋποθέσεις της ακυρότητας ή ακυρώσεως, της περί μεταβιβάσεως αρχικής σύμβασης (ΣΤΕ 1541/80).

.....

III. Κατά την έννοιαν της ως άνω διατάξεως του άρθρου 16 παρ. 4 του Α.Ν. 1521/1950, όπως κατά τα ανωτέρω αντικαταστάθηκε, η οποία προβλέπει την υπό τους εν αυτή όρους, απαλλαγήν της ακυρώσεως οριστικού συμβολαίου μεταβιβάσεως και την επιστροφήν του ημίσεος του δια την κατάρτιση του ακυρουμένου συμβολαίου καταβληθέντος φόρου, συνάγεται ότι εάν εντός τεσσάρων ετών από της καταρτίσεως του οριστικού συμβολαίου μεταβιβάσεως ακινήτου, αναγνωρισθεί η ακυρότης της συμβάσεως ή ακυρωθεί αυτή δικαστικώς ή κατ' άλλην νόμιμον διαδικασίαν, όπως είναι και η δια συμβολαιογραφικού εγγράφου σύναψις συμβάσεως μεταξύ των αρχικώς συμπληρωθέντων περί αναγνώρισεως της ακυρότητας ή ακυρώσεως της αρχικής συμβάσεως μεταβιβάσεως δια κάποιους από τους υπό του Αστικού Κώδικος και τις κείμενες εν γένει διατάξεις προβλεπόμενους λόγους ακυρότητος ή ακυρώσεως των συμβάσεων, εκτός της υποχρεώσεως του Δημοσίου προς επιστροφήν του ημίσεος του δια την κατάρτιση του ακυρουμένου συμβολαίου καταβληθέντος φόρου,

δεν καταβάλλεται υπό των συμβαλλόμενων φόρος μεταβιβάσεως δια την ακύρωση του συμβολαίου τούτου, η οποία απαλλάσσεται του εν λόγω φόρου (ΣτΕ 1541/80, 2182/81, 4829/83, 3495/86).

Στην περίπτωση μάλιστα αυτή, όπως έχει κρίνει το Συμβούλιο της Επικρατείας ο αρμόδιος έφορος δεν δύναται να κρίνει παρεπιμπτόντως το κύρος της, ακυρώσεως, είτε αυτή εχώρησε δικαστικώς είτε κατ' άλλην νόμιμον, κατά τα ανωτέρω διαδικασίαν, ως μη έχων εξουσίαν να ελέγξει περί του αν πράγματι συνέτρεχον οι προϋποθέσεις της ακυρότητας ή ακυρωσίας της περί μεταβιβάσεως αρχικής συμβάσεως (Σ.τ.Ε. 1541/80)».

Επειδή, με τη με αριθμό 78/1995 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. διευκρινίσθηκε ότι:

«Φορολογία μεταβιβάσεως ακινήτων. Εάν εντός τεσσάρων ετών από της καταρτίσεως του οριστικού συμβολαίου μεταβιβάσεως ακινήτου, αναγνωρισθεί η ακυρότητα της συμβάσεως, ή ακυρωθεί αυτή δικαστικώς ή κατά άλλη νόμιμη διαδικασία, εκτός της υποχρεώσεως του Δημοσίου προ επιστροφήν του ημίσεως του διά την κατάρτισιν του ακυρούμενου συμβολαίου καταβληθέντος φόρου, δεν καταβάλλεται υπό των συμβαλλομένων φόρος μεταβιβάσεως για την ακύρωση του συμβολαίου αυτού, η οποία απαλλάσσεται του εν λόγω φόρου.».

Επειδή, με τη με αριθμό 127/2012 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. διευκρινίσθηκε ότι:

«1. Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, για την επιβολή του Φ.Μ.Α., πρέπει να γίνεται μετάθεση εμπράγματος δικαιώματος από τον ενεργούντα την μεταβίβαση αυτή προς άλλο φυσικό ή νομικό πρόσωπο (ΣτΕ 4221, 2708, 995/1986) από επαχθή αιτία (ΣτΕ 4878, 3778, 2108/1986) στην αξία του ακινήτου κατά την ημέρα μεταβίβασης (ΣτΕ 1903/1985, ΣτΕ 3562/1993 κ.ά). Ανεξάρτητα όμως από την υποχρέωση καταβολής ΦΜΑ η υποβολή φορολογικής δήλωσης έστω και αρνητικής (δηλ. με την μνεία ότι δεν οφείλεται ΦΜΑ) είναι υποχρεωτική, αφού αυτή αποτελεί απαραίτητο δικαιολογητικό για τη μεταγραφή, δεδομένου ότι, η διάταξη του άρθρου 13 παρ. 4 ν. 1587/1950 υποχρεώνει τον μεταγραφοφύλακα να αρνηθεί την μεταγραφή χωρίς την υποβολή της φορολογικής δήλωσης. (ΣτΕ 2613/94 κ.ά).

2. Στην προκειμένη περίπτωση είναι προφανές ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις των ως άνω διατάξεων (άρθρ. 1 ν. 1587/1950) για την επιβολή φόρου μεταβίβασης ακινήτων (ΦΜΑ) δεδομένου ότι:

α) δεν πρόκειται για μεταβίβαση κυριότητας ή άλλου εμπράγματος δικαιώματος εξ επαχθούς αιτίας αλλά για ακύρωση συμβολαίου αγοραπωλησίας του ίδιου μεν ακινήτου που όμως συνήφθη μεταξύ τρίτων προσώπων (παντελώς ασχέτων με το ακίνητο) που μάλιστα σύμφωνα με το πραγματικό - όπως δίδεται- και την σχετική δικαστική απόφαση με παράνομο μέσα (ο δήθεν κύριος-πωλητής του ακινήτου πλαστογράφησε την ταυτότητα του πατρός του νυν ενδιαφερόμενου την μεταγραφή ή σημείωση της δικαστικής αποφάσεως και έτσι παρέστη στο συμβόλαιο πώλησης του ακινήτου, όπως συνάγεται από την δικαστική απόφαση, με την οποία απαγγέλλεται η ακυρότητα του

συναφθέντος συμβολαίου - ως προϊόν απάτης- και η οποία (δικαστική απόφαση) κατέστη αμετάκλητη όπως αναφέρεται στο δοθέν πραγματικό,

β) τα αναφερόμενα από την ερωτώσα υπηρεσία περί εφαρμογής του άρθρου 16 ν. 1587/1950 (πάροδος 4 ετών κλπ), δεν μπορούν προφανώς να τύχουν εφαρμογής διότι αφενός μεν ουδείς αιτείται επιστροφή φόρου για την ακύρωση συμβολαίου, αφετέρου δε εσφαλμένως υπολαμβάνεται ότι πρόκειται περί ακύρωσης συμβολαίου μεταξύ των ιδίων συμβαλλομένων ή δικαιιοπαρόχων των λόγω εικονικότητας κλπ όπερ δεν συντρέχει εν προκειμένω.

Είναι σαφές ότι σύμφωνα με τα ανωτέρω δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρ. 1 παρ. 1 ν. 1587/50 και κατά συνέπεια - μη πληρούμενων των προϋποθέσεων- δεν δύναται να τύχει εφαρμογής το άρθρ. 1 ν. 1587/1950 και άρα δεν υφίσταται υποχρέωση καταβολής φόρου μεταβίβασης ακινήτου,

3. Εξάλλου, με την ακύρωση του συμβολαίου από το δικαστήριο, με την ως άνω δικαστική απόφαση, η ακυρότητα ανατρέχει στο χρόνο σύναψης του συμβολαίου το 1996, ενώ σύμφωνα με το δοδόμενο πραγματικό, το έτος 1997 γίνεται η δήλωση αποδοχής κληρονομιάς (του θανόντος το 1962 πατρός του ενδιαφερόμενου), με μεγάλη καθυστέρηση, πλην όμως σήμερα που αιτείται την μεταγραφή της ως άνω δικαστικής απόφασης ο αιτών, υπάρχει ήδη στο όνομά του μεταγεγραμμένος τίτλος στο υποθηκοφυλάκειο (και φόρος που κατεβλήθη όπως ρητά αναφέρεται στο δοθέν από την ερωτώσα υπηρεσία πραγματικό) και κατά συνέπεια, για την ταυτότητα του νομικού λόγου, μπορεί να τύχουν εφαρμογής και οι διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 2 ν. 1587/1950 (όπως προστέθηκαν με το άρθρ. 38 ν. 1249/1982, άρθρ. 14 παρ. 13 ν. 1882/1990,), δηλαδή και εξ αυτού του λόγου οδηγούμεθα στην έλλειψη υποχρέωσης καταβολής φόρου μεταβίβασης ακινήτου (ΣΤΕ 452/1995)».

.....

Κατόπιν των ανωτέρω, επί του τεθέντος ερωτήματος και ενόψει του τεθέντος ιστορικού, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Α' Τμήμα) γνωμοδοτεί, ομόφωνα, ότι υπάρχει υποχρέωση υποβολής δήλωσης ΦΜΑ με αρνητικό περιεχόμενα για τη μεταγραφή της δικαστικής απόφασης που αναγνωρίζει την ακυρότητα της αναφερόμενης στο ιστορικό, μεταβίβασης ακινήτου κατόπιν απατηλών και αξιοποιώνων ενεργειών μετά την παρέλευση περισσότερων των τεσσάρων ετών από την κατάρτιση της μεταβιβαστικής δικαιοπραξίας»,

Επειδή, εν προκειμένω δε συντρέχουν οι προϋποθέσεις που ορίζονται με τη με αριθμό 127/2012 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., καθώς η ακύρωση του υπό κρίση συμβολαίου δεν έλαβε χώρα λόγω μεταβίβασης του ακινήτου κατόπιν απατηλών και αξιοποιώνων ενεργειών.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣΤΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που

θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, σύμφωνα το άρθρο 9 παρ. 2 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«2. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν».

Κατόπιν των ανωτέρω ορθώς δεν έγινε δεκτό από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ το αίτημα του προσφεύγοντα για χορήγηση πιστοποιητικού ή βεβαίωσης μη οφειλής φόρου για την ακύρωση του με αριθμό/2012 συμβολαίου πώλησης ακινήτου της συμβολαιογράφου Ιωαννίνων, καθώς έχουν παρέλθει τέσσερα έτη από την κατάρτιση του ακυρωθέντος συμβολαίου και ως εκ τούτου οφείλεται φόρος για την πράξη αυτή.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με αριθ. πρωτ.2019 ενδικοφανούς προσφυγής του, Α.Φ.Μ.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.