



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ  
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ**

**Αριθμός γνωμοδοτήσεως 99/2017**

**ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ  
(Β' Τμήμα)**

**Συνεδρίαση της 24<sup>ης</sup> Απριλίου 2017**

**Σύνθεση:**

**Πρόεδρος:** Αλέξανδρος Καραγιάννης, Αντιπρόεδρος ΝΣΚ.

**Μέλη:** Νικόλαος Μουδάτσος, Αντιπρόεδρος ΝΣΚ, Στέφανος Δέτσης, Κωνσταντίνος Χαραλαμπίδης, Αδαμαντία Καπετανάκη, Ελένη Πασαμιχάλη, Χριστίνα Διβάνη και Διονύσιος Χειμώνας, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

**Εισηγήτρια:** Αναστασία Βασιλείου, Πάρεδρος ΝΣΚ.

**Αριθμός ερωτήματος:** Το με αριθμό πρωτ. ΔΕΕΦ Α 14001 ΕΞ 2017 ΕΜΠ/25-1-2017 έγγραφο της Ειδικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης - Διεύθυνση Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας Τμήμα Α' «ΦΠΑ» της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ), που υπογράφεται από τον Διοικητή της.

**Ερώτημα:** 1) Εάν κατ' εφαρμογή της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 19 του Κώδικα ΦΠΑ, περιλαμβάνονται στη φορολογητέα αξία της αντιπαροχής που λαμβάνουν οι άμισθοι υποθηκοφύλακες για την από μέρους τους παροχή υπηρεσιών, το σύνολο των δικαιωμάτων τα οποία εισπράττουν ως αναλογικά, πάγια και γραφικά και

2) Σε περίπτωση καταφατικής απάντησης επί του πρώτου ερωτήματος, λαμβανομένου υπόψη ότι διευρύνεται η βάση επιβολής του ΦΠΑ σε σχέση με τις οδηγίες που έχουν ήδη δοθεί με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1100/2010 για την από 01.07.2010 υπαγωγή στο ΦΠΑ των άμισθων υποθηκοφυλάκων, εάν δικαιολογείται,

με βάση τις αρχές της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του φορολογούμενου, η μη αναζήτηση του ΦΠΑ από το χρόνο έναρξης ισχύος των οικείων διατάξεων.

Επί των ως άνω ερωτημάτων, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β) γνωμοδότησε ως εξής:

### Ιστορικό

1. Ο άμισθος υποθηκοφύλακας του υποθηκοφυλακείου της Α.Α. στην Εύβοια, υπέβαλε το υπ' αριθ. πρωτ. 1075492/17.05.2016 αίτημα, αναφορικά με τη βάση επιβολής ΦΠΑ στην παροχή υπηρεσιών από άμισθους υποθηκοφύλακες, ζητήμα το οποίο προέκυψε κατόπιν της διενέργειας φορολογικού ελέγχου στον εν λόγω άμισθο υποθηκοφύλακα. Μετά τη διερεύνηση του θέματος, προέκυψε ότι ο εν λόγω άμισθος υποθηκοφύλακας, επικαλούμενος τις οδηγίες που δόθηκαν με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1100/2010, επέβαλλε ΦΠΑ μόνο στο αναλογικό δικαίωμα άμισθου υποθηκοφύλακα 3%, ενώ δεν χρέωνε ΦΠΑ στα λοιπά δικαιώματα που εισέπραττε.

2. Εν συνεχεία, κατόπιν επικοινωνίας και πραγματοποίησης συνάντησης με εκπροσώπους της Ένωσης Άμισθων Υποθηκοφυλάκων, επιβεβαιώθηκε ότι, ενώ οι άμισθοι υποθηκοφύλακες εισπράττουν για τις υπηρεσίες τους καταχώρισης στα βιβλία τους και χορήγησης πιστοποιητικών και αντιγράφων, πάγια, αναλογικά και γραφικά δικαιώματα, δεν εισπράττουν, κατ' αρχάς, κάποιου είδους φόρο ή τέλος υπέρ του Δημοσίου. Εκ των υστέρων, όμως, εκκαθαρίζουν τα εισπραττόμενα στο όνομά τους ποσά σε παρακρατούμενα από αυτούς και σε αποδιδόμενα στο Δημόσιο. Η πλειοψηφία των άμισθων υποθηκοφυλάκων, τουλάχιστον εντός της Αττικής, επιβάλλουν ΦΠΑ στα αναλογικά δικαιώματα που εισπράττουν, καθώς και στο παρακρατούμενο από αυτούς 3%, παρόλο που από τον πελάτη τους εισπράττουν στο όνομά τους αναλογικό δικαίωμα 6%. Περαιτέρω, δεν έχουν σαφή εικόνα ως προς την πρακτική που ακολουθείται από άμισθους υποθηκοφύλακες στην επαρχία. Επισημάνθηκε ότι εντός της Αττικής οι άμισθοι υποθηκοφύλακες τηρούν μηχανογραφημένο σύστημα, το οποίο διασφαλίζει τον ορθό τρόπο χρέωσης, ενώ τα επαρχιακά υποθηκοφυλακεία συνήθως δεν διαθέτουν τέτοιου είδους οργάνωση. Περαιτέρω, διευκρινίστηκε ότι δεν επιβάλλουν ΦΠΑ στα πάγια δικαιώματα, παρόλο που συνεισπράττονται με τα αναλογικά στο όνομά τους, καθώς κατά το χρόνο εισπραξής τους δεν είναι βέβαιο αν καταβάλλονται υπέρ του άμισθου

υποθηκοφύλακα ή υπέρ του Δημοσίου. Εξάλλου η εγκύκλιος ΠΟΛ. 1100/2010 δεν αναφέρεται στα πάγια, παρά μόνο στα αναλογικά δικαιώματα. Επίσης, δεν επιβάλλουν ΦΠΑ στα γραφικά δικαιώματα. Τέλος, από πλευράς τους, επισημάνθηκε ότι τα ίδια περίπου ποσά εισπράττονται και από τα έμμισθα υποθηκοφυλακεία, τα οποία εξαιρούνται από το ΦΠΑ ως δημόσιες υπηρεσίες, συνεπώς το ενδεχόμενο επιβολής ΦΠΑ σε όλα τα δικαιώματα των άμισθων υποθηκοφυλάκων δημιουργεί στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού.

3. Με αφορμή τα παραπάνω, η ερωτώσα υπηρεσία προβληματιζόμενη για την ερμηνεία και εφαρμογή ορισμένων διατάξεων της νομοθεσίας που παρατίθενται στη συνέχεια, θέτει τα προεκτεθέντα ερωτήματα, εκφράζοντας παράλληλα την άποψη ότι «... τόσο τα αναλογικά, όσο και τα πάγια δικαιώματα, καθώς και τα γραφικά δεν αποτελούν φόρους ή τέλη ή δικαιώματα του Δημοσίου που εξαιρούνται από το ΦΠΑ, αλλά συνιστούν την αμοιβή των άμισθων υποθηκοφυλάκων για την από μέρους τους παροχή υπηρεσιών. Εξ αυτού του λόγου, καθώς και λόγω του ότι εισπράττονται στο όνομά τους και εκ των υστέρων αποδίδονται στο Δημόσιο, επίσης στο όνομά τους, ενώ σε καμία περίπτωση δεν αποτελούν έξοδα που εισπράττονται στο όνομα και για λογαριασμό των πελατών τους, υπάγονται στο σύνολό τους σε ΦΠΑ».

#### **Νομοθετικό Πλαίσιο**

4. Στα άρθρα 1,2,3,4, και 6 του ν.325/28.5.1976 «Περί καθορισμού των εισπραττομένων εν τοις αμίσθους και εμμίσθους Υποθηκοφυλακείους δικαιωμάτων υπέρ του Δημοσίου και των Άμισθων Υποθηκοφυλάκων, τροποποιήσεως του ν.δ. 811/1971 και του ν. 294/1976 και άλλων τινών διατάξεων» (Α' 125), ορίζονται τα εξής:

«Άρθρον 1. Δικαιώματα Άμισθων Υποθηκοφυλάκων- Οι Άμισθοι Υποθηκοφύλακες, ανεξαρτήτως των νομίμων τελών, εισπράττουσι παρά των αιτούντων εγγραφών εις τα παρ' αυτοίς τηρούμενα βιβλία, δικαιώματα πάγια και αναλογικά κατά τας εν τοις επομένους άρθροις διακρίσεις.

Άρθρον 2. Πάγια δικαιώματα - 1. Δια την μεταγραφήν πάσης πράξεως ή δικαστικής αποφάσεως μη περιεχούσης απαλλοτρίωσιν εμπραγμάτου δικαιώματος ή σημείωσιν εν τοις βιβλίοις των μεταγραφών.....εισπράττονται δραχμαί 100. 2. Δια πάσαν εξάλειψιν υποθήκης,..... και πάσαν άλλην σημείωσιν, εισπράττονται δραχμαί 100. 3. Δια πάσαν καταχώρησιν ή σημείωσιν εν τω βιβλίω των διεκδικήσεων, εισπράττονται δραχμαί 100. 4..... 5...



Άρθρον 3. Αναλογικά δικαιώματα. Δια την μεταγραφὴν προικοσυμφώνου, δωρεάς εν ζωή και πράξεως συστάσεως πραγματικῆς δουλείας, εγγραφὴν υποθήκης ..... πλέον των εν άρθρω 2 του παρόντος παγίων δικαιωμάτων, οι Άμισθοι Υποθηκοφύλακες εισπράττουσι παρά των αιτούντων, μέχρι ποσού 10.000 δραχμῶν οκτώ τοις χιλίοις, από ποσού δέκα χιλιάδων μέχρις είκοσι χιλιάδων δραχμῶν ἐξ τοις χιλίοις και πέραν του ποσού τούτου πέντε τοις χιλίοις.

Άρθρον 4. 1. Εκ των κατά τας διατάξεις του παρόντος εισπραττομένων εν τοις Άμισθοις Υποθηκοφυλακείοις δικαιωμάτων, καταβάλλεται υπέρ του Δημοσίου ποσοστόν 3 επί τοις χιλίοις επί του αναφερομένου πέραν των 20.000 δραχμῶν ποσού εν τω υποβαλλομένω προς εγγραφὴν τίτλω και μόνον επί των εν άρθρω 3 τούτου αναφερομένων πράξεων, απάντων των λοιπῶν δικαιωμάτων καταβαλλομένων υπέρ του Άμισθου Υποθηκοφύλακος».

«Άρθρον 6. 1. Οι Άμισθοι Υποθηκοφύλακες δια τα υπ' αυτών εκδιδόμενα αντίγραφα ή πιστοποιητικά, εισπράττουσιν ως γραφικά δικαιώματα αυτών δραχμάς 20 δι' ἑκάστον φύλλον. 2. Εάν το πιστοποιητικόν αφορά εις πλείονα του ενός ακίνητα εισπράττεται πρόσθετον δικαίωμα δραχμῶν 10 δι' ἑκάστον πλέον του ενός ακινήτου».

5. Με την παράγραφο 5 του άρθρου 19 του ν.2844/2000, η οποία προστέθηκε με την παράγραφο 6 του άρθρου 36 του ν.2915/2001 (Α'109) ορίζεται ότι «5. Οι διατάξεις των άρθρων 2 έως 15 του ν. 325/1976, όπως αυτές τροποποιήθηκαν και συμπληρώθηκαν από τις διατάξεις των άρθρων 20 παράγραφοι 5 και 6 του ν. 2145/1993 και 5 παράγραφος 18 του ν.2408/1996 και όπως ισχύουν κάθε φορά, εφαρμόζονται και για τις δημοσιεύσεις και χορηγήσεις αντιγράφων και πιστοποιητικῶν του παρόντος νόμου».

6. Με την παράγραφο 1 του άρθρου 17 του ν.3226/2004 (Α' 24), ορίζονται, πλην άλλων, τα εξής:

«1. Τα πάγια δικαιώματα που εισπράττονται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 2 και 11 του ν. 325/1976, όπως ήδη ισχύουν, από τα άμισθα και έμμισθα υποθηκοφυλακεία του Κράτους για κάθε ζητούμενη καταχώριση, καθορίζονται σε εννέα (9) ευρώ.2. .... 3. Οι άμισθοι υποθηκοφύλακες, εκτός από τα ήδη παρακρατούμενα από αυτούς ποσά, παρακρατούν επιπλέον από τα πάγια δικαιώματα: α. ολόκληρο το ποσό, εάν τα εισερχόμενα μηνιαίως έγγραφα, για τα οποία εισπράττονται αναλογικά δικαιώματα, δεν υπερβαίνουν τα 125, β. το ένα δεύτερο (1/2), εάν τα εισερχόμενα μηνιαίως έγγραφα, για τα οποία εισπράττονται

αναλογικά δικαιώματα, κυμαίνονται από 126 έως 225. Στην τελευταία περίπτωση το υπόλοιπο ένα δεύτερο (1/2) από τα εισπραττόμενα πάγια δικαιώματα εξακολουθεί να αποδίδεται στο Δημόσιο σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις. Εάν τα εισερχόμενα μηνιαίως έγγραφα υπερβαίνουν τα 225, τα δύο πέμπτα (2/5) από τα εισπραττόμενα δικαιώματα κατατίθενται στον ειδικό λογαριασμό της παραγράφου 18 του άρθρου 5 του ν. 2408/1996 και τα υπόλοιπα τρία πέμπτα (3/5) αποδίδονται στο Δημόσιο σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις».

7. Με την παράγραφο 5 του άρθρου 20 του ν.2145/1993 (Α'88) ορίζονται τα εξής:

«Τα εισπραττόμενα αναλογικά δικαιώματα για ποσό άνω των είκοσι χιλιάδων (20.000) δρχ. των άρθρων 3, 5 και 12 του ν. 325/1976 αυξάνονται κατά ένα τοις χιλίοις. Από το ποσοστό αυτό του ενός τοις χιλίοις, ο άμισθος υποθηκοφύλακας, πέραν των ήδη υπ' αυτού παρακρατούμένων, παρακρατεί επιπλέον το ένα τέταρτο (1/4) για τη βελτίωση και τον εκσυγχρονισμό των συνθηκών λειτουργίας του υποθηκοφυλακείου, καθώς και για την εισαγωγή συστήματος πληροφορικής, η οποία θα γίνει με δαπάνη του. Ο χρόνος ενάρξεως του ως άνω συστήματος πληροφορικής κατά υποθηκοφυλάκειο, η εφαρμογή ενιαίου συστήματος και τα στάδια μηχανοργάνωσης καθορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού Δικαιοσύνης, σε περίπτωση υπαίτιας καθυστέρησης ενάρξεως ή περατώσεως των σταδίων της μηχανογραφήσεως, διακόπτεται εφεξής η παρακράτηση του εν λόγω ποσού υπέρ του υποθηκοφύλακα και αποδίδεται στο Δημόσιο, αφαιρουμένων των ποσών που απαιτούνται για τη βελτίωση των συνθηκών λειτουργίας του υποθηκοφυλακείου».

8. Με την παράγραφο 2 εδ. β' και δ' του άρθρου 4 του ν.2644/1998, όπως αυτή αντικαταστάθηκε με το άρθρο 2 του ν.3481/2006, ορίζονται τα εξής:

«β) Τα αναλογικά δικαιώματα που εισπράττονται από τα υποθηκοφυλακεία σύμφωνα με τα άρθρα 3, 5 και 12 του ν. 325/1976 (Α'125) όπως ο νόμος αυτός έχει τροποποιηθεί και ισχύει, κατά τη μεταβατική περίοδο λειτουργίας τους ως Κτηματολογικών Γραφείων, εισπράττονται αυξημένα κατά ποσοστό ένα επί τοις χιλίοις (1%) το οποίο και αποδίδεται στον Ο.Κ.Χ.Ε.. Λεπτομέρειες για την είσπραξη και απόδοση από τον Προϊστάμενο του Κτηματολογικού Γραφείου των αναλογικών αυτών δικαιωμάτων στον Ο.Κ.Χ.Ε. καθορίζονται με απόφαση του Υπουργού Περιβάλλοντος, Χωροταξίας και Δημόσιων Έργων, ύστερα από πρόταση του Ο.Κ.Χ.Ε.. δ) Εξαιρούνται από τη ρύθμιση του παρόντος άρθρου και γίνονται ατελώς οι κτηματολογικές εγγραφές για εγγραπτά δικαιώματα του Ελληνικού Δημοσίου.»

9. Στα άρθρα 1, 2 (παρ. 1), 3 (παρ. 1), 8 (παρ. 1), 16( παρ. 1 εδ. α'), 19 (παρ. 1 και 4 εδ. β), 21 (παρ. 1), 22 (παρ. 1 περ. ε'), 35 (παρ. 1 εδ. α'), 53 (παρ. 1) και 57 του ν. 2859/2000 (Α'248) Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας - Φορολογητέα Αξία και Υπολογισμός του Φόρου- ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 1: Επιβολή του φόρου - Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του αντισυμβαλλομένου.

Άρθρο 2: Αντικείμενο του φόρου- 1. Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η Παράδοση αγαθών και η Παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα, β) ....γ) .....

Άρθρο 3 παρ. 1:Υποκείμενοι στο φόρο- 1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, των επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής, β) ...γ)...δ)....»

«Άρθρο 8 παρ. 1: Παροχή υπηρεσιών-1. Παροχή υπηρεσιών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη που δε συνιστά παράδοση αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 έως 7. Η πράξη αυτή μπορεί να συνίσταται ιδίως σε: α) μεταβίβαση ή παραχώρηση της χρήσης ενός άυλου αγαθού, β) υποχρέωση για παράλειψη ή ανοχή μιας πράξης ή κατάστασης».

«Άρθρο 16 παρ.1 εδ. α: Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης στην παράδοση αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών- 1. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών και η παροχή των υπηρεσιών».

«Άρθρο 19 παρ. 1 ,4 εδ.β και 5: Φορολογητέα αξία στην Παράδοση αγαθών, στην Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και στην Παροχή υπηρεσιών-

1. Στην Παράδοση αγαθών, στην Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, καθώς και στην Παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή.....

4. Στη φορολογητέα αξία περιλαμβάνονται: "α) ... β) οι κάθε είδους φόροι, τα δικαιώματα, οι εισφορές, τα τέλη υπέρ του Δημοσίου ή τρίτων και τα τέλη χαρτοσήμου, με εξαίρεση το φόρο του παρόντος νόμου.

5. Στη φορολογητέα αξία δεν περιλαμβάνονται: α) Οι χορηγούμενες στον αγοραστή ή το λήπτη εκπτώσεις, εφόσον αποδεικνύονται από στοιχεία, τα οποία εκδίδονται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν... β) Οι επιστροφές του τιμήματος, σε περίπτωση ολικής ή μερικής ακύρωσης της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών γ) Τα ποσά τα οποία λαμβάνει ο υποκείμενος στο φόρο από τον αγοραστή των αγαθών ή το λήπτη των υπηρεσιών, για κάλυψη δαπανών που πραγματοποιεί στο όνομα και για λογαριασμό του αγοραστή ή του λήπτη, εφόσον: - έχουν καταχωρηθεί σε προσωρινό λογαριασμό στα λογιστικά του βιβλία, - τα οικεία παραστατικά έχουν εκδοθεί στο όνομα του ... λήπτη των υπηρεσιών, από τα οποία προκύπτει το πραγματικό ποσό των δαπανών και παραδίδονται ...στο λήπτη των υπηρεσιών που αφορούν.....».

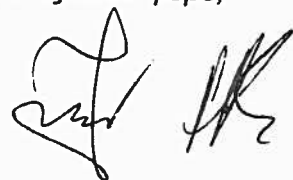
«Άρθρο 21 παρ. 1 εδ. α' [όπως αντικαταστάθηκε από 1-1-2016 με το άρθρο 52 ν.4389/2016 (Α'94)]: «Συντελεστές. Υπολογισμός του φόρου-. «Ο συντελεστής του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) ορίζεται σε είκοσι τέσσερα τοις εκατό (24%) στη φορολογητέα αξία».

«Άρθρο 22 [όπως η περ. ε' αντικαταστάθηκε με την παρ.3 άρθρ.62 ν.3842/2010 (Α'58)]: Απαλλαγές στο εσωτερικό της χώρας - 1 . Απαλλάσσονται από το φόρο: α) ....ε) οι παροχές ιατρικής περίθαλψης, οι οποίες πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της άσκησης ιατρικών επαγγελματιών, καθώς και οι παροχές υπηρεσιών από ψυχολόγους, μαίες, νοσοκόμους, φυσικοθεραπευτές, λογοθεραπευτές και εργοθεραπευτές».

Πριν την αντικατάστασή του από την ανωτέρω διάταξη, το άρθρο 22 παρ. 1 περ. ε' του ν. 2859/2000, όριζε τα εξής:

«Άρθρο 22:- Απαλλαγές στο εσωτερικό της χώρας - 1 . Απαλλάσσονται από το φόρο: α) ...."ε) η παροχή υπηρεσιών από δικηγόρους, συμβολαιογράφους, άμισθους υποθηκοφύλακες, δικαστικούς επιμελητές, γιατρούς, οδοντογιατρούς, ψυχολόγους, μαίες, νοσοκόμους και φυσικοθεραπευτές».

«Άρθρο 35 παρ. 1 εδ. α'- Υπόχρεοι στο φόρο-1. Για την Παράδοση αγαθών, την Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και την Παροχή υπηρεσιών, Υπόχρεοι στο φόρο είναι: α) ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας υποκείμενος στον φόρο,



για τις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις, για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας.....».

«Άρθρο 53 παρ. 1 (όπως οι περιπτώσεις α', β' και γ' αντικαταστάθηκαν με την περ.7 της υποπαρ. Α.6 της παρ. Α του άρθρου πρώτου του ν.4152/2013 [Α'107]): 1. Ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. βεβαιώνει στο όνομα του υπόχρεου που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 35 τον κύριο και πρόσθετο φόρο που προκύπτει:α) Βάσει των δηλώσεων που υποβάλλονται β) Βάσει των πράξεων προσδιορισμού του φόρου που αναφέρονται στα άρθρα 49 και 50. ....γ) Βάσει οριστικών αποφάσεων διοικητικών δικαστηρίων ή πρακτικών δικαστικού συμβιβασμού».

«Άρθρο 57: 1. Η Κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την Επιβολή του φόρου.

2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον: α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής, β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την Επιβολή του φόρου, ενόσω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου, γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.»

Το άρθρο 92 παρ. 1 περ. ιστ του ν. 3842/2010 ορίζει: «1. Η ισχύς των διατάξεων αυτού του νόμου αρχίζει: α).....ιστ) Οι παράγραφοι 2 και 3 του άρθρου 61 και οι παράγραφοι 2, 3 και 4 του άρθρου 62 ισχύουν από 1ης Ιουλίου 2010 και η παράγραφος 9 του άρθρου 62 ισχύει από την 1η Απριλίου 2010».

10. Στην ΠΟΛ 1100/24.6.2010 που αφορά Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 59, 60, 61, 62, 63 και 81 του ν.3842/23.4.2010 (Α '58) «αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης, αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις» στο κεφ. IV. σχετικά με την κατάργηση της απαλλαγής των υπηρεσιών δικηγόρων,



συμβολαιογράφων, άμισθων υποθηκοφυλάκων και δικαστικών επιμελητών, ορίζονται τα εξής:

«Στη νέα διάταξη της περίπτωσης ε', της παραγράφου 1 του άρθρου 22, δεν περιλαμβάνονται τα επαγγέλματα των δικηγόρων, συμβολαιογράφων, άμισθων υποθηκοφυλάκων και δικαστικών επιμελητών, κατά συνέπεια από 1.7.2010 οι υπηρεσίες των προσώπων αυτών υπάγονται στο ΦΠΑ με τον κανονικό συντελεστή (23%). Η φορολογητέα αξία συνίσταται στο σύνολο της αμοιβής των προσώπων αυτών, δηλαδή στο συνολικό ποσό που συνιστά την αντιπαροχή για τις παρεχόμενες υπηρεσίες τους, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή συνδέεται άμεσα με αυτή.

Ειδικότερα διευκρινίζουμε τα εξής:

1...2. Όσον αφορά τους άμισθους υποθηκοφύλακες, η φορολογητέα αξία συνίσταται στο δικαίωμα άμισθου υποθηκοφύλακα (3‰) που εισπράττεται σύμφωνα με το ν. 325/1976. Τα υπόλοιπα τέλη και δικαιώματα που εισπράττονται, σύμφωνα με το ν. 325/1976, υπέρ του δημοσίου ή τρίτων και αποδίδονται άμεσα στο δημόσιο, δεν υπάγονται στο φόρο.

Σημειώνεται ότι, σύμφωνα με την ΑΥΟ1100721/661/0015/19.10.2007, οι άμισθοι υποθηκοφύλακες στο βιβλίο εσόδων εξόδων που τηρούν μπορούν να καταχωρούν τα ακαθάριστα έσοδά τους (παρακρατηθέντα δικαιώματα άμισθου υποθηκοφύλακα) κάθε ημερολογιακού τριμήνου με ένα ποσό, μέχρι τη δέκατη ημέρα από το τέλος του τριμήνου, με μεταφορά των σχετικών δεδομένων όπως προκύπτουν από το βιβλίο εισοδημάτων που τηρούν κατ' εφαρμογή της 28771/20.3.1971 απόφασης του Υπουργού Δικαιοσύνης.

Δεδομένου ότι με τη ρύθμιση αυτή είναι προφανές ότι τα ακαθάριστα έσοδα για τη φορολογία εισοδήματος δεν ταυτίζονται με τη φορολογητέα αξία για το ΦΠΑ, στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων εξόδων, θα πρέπει σε ιδιαίτερες στήλες να αναγράφεται η φορολογητέα αξία ΦΠΑ, όπως αυτή προκύπτει από τη στήλη 19 του Βιβλίου Τελών και Δικαιωμάτων που τηρούν, καθώς και ο αναλογών φόρος.

Στις αποδείξεις παροχής υπηρεσιών που εκδίδονται προς τον αντισυμβαλλόμενο, σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΒΣ, στην περίπτωση που το συνολικό αντίτιμο περιλαμβάνει και τα υπόλοιπα δικαιώματα που εισπράττονται υπέρ του δημοσίου ή τρίτων που δεν υπόκεινται στο ΦΠΑ, θα πρέπει, έστω χειρόγραφα, να αναφέρεται το συνολικό εισπραττόμενο δικαίωμα άμισθου υποθηκοφύλακα και ο αναλογών ΦΠΑ, εφόσον ο αντισυμβαλλόμενος είναι επιτηδευματίας. Στην περίπτωση που ο αντισυμβαλλόμενος είναι ιδιώτης (μη επιτηδευματίας), το εισπραττόμενο αυτό

δικαίωμα αναγράφεται συνολικά περιλαμβάνοντας και το ΦΠΑ και τίθεται, με σφραγίδα ή χειρόγραφα, η ένδειξη «στο δικαίωμα άμισθου υποθηκοφύλακα περιλαμβάνεται ΦΠΑ με τον κανονικό συντελεστή 23%».

#### **Ερμηνεία των διατάξεων**

Από τις προπαρατεθείσες διατάξεις, ερμηνευόμενες αυτοτελώς και σε συνδυασμό μεταξύ τους, συνάγονται τα ακόλουθα:

#### **Επί του πρώτου ερωτήματος**

11. Κατά τη διάταξη του άρθρου 1 του ν. 325/1976 οι άμισθοι υποθηκοφύλακες εισπράττουν από τους αιτούντες την εγγραφή στα τηρούμενα από αυτούς βιβλία, ανεξαρτήτως των νομίμων τελών, πάγια και αναλογικά δικαιώματα, για την εγγραφή και μεταγραφή των αναφερομένων στα άρθρα 2 και 3 του ίδιου νόμου πράξεων. Τα πάγια δικαιώματα συνίστανται σε κατ' αποκοπή ποσά που εισπράττονται για την εγγραφή και μεταγραφή των πράξεων αυτών στα βιβλία τους, ενώ τα αναλογικά συνίστανται σε ποσοστά επί των ποσών που προκύπτουν από τις πράξεις που εγγράφονται στα βιβλία αυτά. Τα δικαιώματα τα οποία ο άμισθος υποθηκοφύλακας δικαιούται με βάση τις διατάξεις του άνω νόμου δεν είναι δικαιώματα υπέρ τρίτου, αλλά ονομάζονται δικαιώματα υπέρ του Υποθηκοφύλακα (ΕφΑθ 516/2013). Επιπλέον τούτων, σύμφωνα με το άρθρο 6 του ίδιου νόμου, εισπράττουν γραφικά δικαιώματα για τα εκδιδόμενα από αυτούς αντίγραφα ή τα πιστοποιητικά.

12. Τα αναλογικά δικαιώματα υπέρ του Δημοσίου προβλέπονται για την εγγραφή και μεταγραφή ορισμένων πράξεων, αναφερομένων στο άρθρο 3 του ν. 325/1976. Από τη διάταξη του άρθρου 4 του ν. 325/1976 προκύπτει ότι από το ποσοστό 6% επί της αξίας της εγγραπτέας πράξης, το ήμισυ καταβάλλεται υπέρ του Ελληνικού Δημοσίου, ενώ το υπόλοιπο ήμισυ καταβάλλεται υπέρ του άμισθου Υποθηκοφύλακα.

13. Πέραν όμως των δικαιωμάτων αυτών, το Δημόσιο πορίζεται έσοδα και από τα υπέρ του άμισθου υποθηκοφύλακα προβλεπόμενα αναλογικά δικαιώματα, καθόσον μέρος αυτών παρακρατεί ο άμισθος υποθηκοφύλακας ως αμοιβή του και ως έσοδο για τις δαπάνες λειτουργίας του υποθηκοφυλακείου, το δε υπόλοιπο αποδίδει στο Δημόσιο. Περαιτέρω, τα υπέρ του Δημοσίου δικαιώματα που εισπράττονται βάσει των διατάξεων του ν. 325/1976, αποτελούν ιδιαίτερο δημοσιονομικό βάρος το οποίο επιβάλλεται εξουσιαστικά από το Κράτος και

αποβλέπει στον πορισμό κρατικών εσόδων (ΣΤΕ 342/1992, 1586/2002 πρβλ ΣΤΕ 2355/2003, 2613/2009, ΝΣΚ 83/2016).

14. Τα άμισθα υποθηκοφυλακεία αποτελούν αυτοτελείς δημόσιες υπηρεσίες, οι οποίες λειτουργικά υπάγονται στο Υπουργείο Δικαιοσύνης, που έχει την εποπτική και ελεγκτική αρμοδιότητα, όπως και οι κατά τόπο Εισαγγελικές Αρχές, ενώ ο άμισθος υποθηκοφύλακας έχει την ιδιότητα δικαστικού υπαλλήλου, στον οποίο έχει ανατεθεί δημόσια εξουσία κατά την άσκηση της οποίας λειτουργεί ως όργανο του Δημοσίου. Ο Υποθηκοφύλακας προΐσταται ή διευθύνει τα υποθηκοφυλακεία ως εκπρόσωπος της δημόσιας αρχής, δεν διαχειρίζεται ως ίδια «κέρδη» τα εισπραττόμενα, για τις διενεργούμενες πράξεις, δικαιώματα ούτε μπορεί να διαθέσει αυτά κατά βούληση αλλά οφείλει να τα αποδώσει στο Δημόσιο αφού παρακρατήσει τα ποσά που απαιτούνται: α) για την αμοιβή του, β) για την αντιμετώπιση των γενικών εξόδων κανονικής λειτουργίας του υποθηκοφυλακείου γ) για τις υπέρ του Ταμείου Νομικών εισφορές και δ) τις δαπάνες μισθοδοσίας των υπαλλήλων (ΝΣΚ 83/2016).

15. Ο φόρος προστιθέμενης αξίας εισήχθη σε εκτέλεση της 6ης οδηγίας του Συμβουλίου της 17ης Μαΐου 1977 *«περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών - Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση»* (77/388 ΕΟΚ Ε.Ε.Λ. 145), με την οποία διαμορφώθηκε ένα νέο φορολογικό σύστημα που είναι κοινό για όλους τους συναλλασσόμενους και λειτουργεί με ιδιαίτερους κανόνες. Την 1η Ιανουαρίου 2007, η οδηγία αυτή καταργήθηκε και αντικαταστάθηκε από την οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου (3) με τα άρθρα 411, παράγραφος 1, 413 της οδηγίας αυτής. Εν συνεχεία δε με την οδηγία 2008/117/ΕΚ τροποποιήθηκαν ορισμένες διατάξεις της προηγούμενης, με στόχο την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής που συνδέεται με τις ενδοκοινοτικές πράξεις. Επιβλήθηκε αρχικά με το ν. 1642/1986 (Α' 125) - Για την εφαρμογή του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και άλλες διατάξεις - εν συνεχεία δε με το ν.2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» όπως τροποποιήθηκε και ισχύει σήμερα.

16. Με το άρθρο 22 παρ. 1 περ. ε' του ν. 2859/2000 απαλλασσόταν από το φόρο προστιθέμενης αξίας η παροχή υπηρεσιών από άμισθους υποθηκοφύλακες, εν συνεχεία δε με τη νέα διάταξη περ. ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 22, όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 3 του άρθρου 62 του ν. 3842/2010,



καταργήθηκε, από 1-7-2010, η απαλλαγή από το ΦΠΑ και δεν περιλαμβάνεται πλέον σ' αυτή, η παροχή υπηρεσιών από τους άμισθους υποθηκοφύλακες.

17. Όπως προκύπτει και από την αιτιολογική έκθεση του ν. 3842/2010, με την παράγραφο 3 του άρθρου 62 του ν. 3842/2010 καταργείται η απαλλαγή από το ΦΠΑ των δικηγόρων, συμβολαιογράφων, άμισθων υποθηκοφυλάκων και δικαστικών επιμελητών, με σκοπό την εναρμόνιση της νομοθεσίας μας με τα λοιπά κράτη - μέλη, καθώς και την αποφυγή στρεβλώσεων του ανταγωνισμού στην περίπτωση παροχής υπηρεσιών από επαγγελματίες που υπάγονται στο φόρο. Επίσης, αναφέρεται ότι οι εν λόγω υπηρεσίες θα υπάγονται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ (21%) - ήδη 24% - καθώς δεν υπάρχει δυνατότητα από το κοινοτικό δίκαιο για υπαγωγή τους στο μειωμένο συντελεστή.

18. Περαιτέρω, στο άρθρο 19 του ν. 2859/2000 προσδιορίζεται η βάση επιβολής του ΦΠΑ στην παροχή υπηρεσιών και ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή. Η φορολογητέα αξία είναι η βάση, η οποία πολλαπλασιάζεται με το συντελεστή ΦΠΑ για να προκύψει ο φόρος που οφείλεται για τη συγκεκριμένη πράξη. Στην παράγραφο 4 του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι στη φορολογητέα αξία περιλαμβάνονται οι κάθε είδους φόροι, τα δικαιώματα, οι εισφορές, τα τέλη υπέρ του Δημοσίου ή τρίτων και τα τέλη χαρτοσήμου, με εξαίρεση το φόρο του παρόντος νόμου, ενώ στην παράγραφο 5 του ίδιου άρθρου, ορίζεται ρητά και με σαφήνεια ότι δεν περιλαμβάνεται στη φορολογητέα αξία. Από τη διατύπωση της διάταξης προκύπτει κατά τρόπο σαφή ότι στη φορολογητέα αξία για τον υπολογισμό του ΦΠΑ περιλαμβάνονται όλοι οι φόροι, εισφορές κλπ. που βαρύνουν τις παρεχόμενες υπηρεσίες.

19. Σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (0618/2011 ΔΕΚ), οι ως άνω φόροι, δικαιώματα, εισφορές, τέλη κλπ πρέπει να συνδέονται άμεσα με τη παροχή υπηρεσιών, η έννοια δε της παροχής υπηρεσιών που πραγματοποιείται «εξ επαχθούς αιτίας», κατά το άρθρο 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας, προϋποθέτει την ύπαρξη άμεσης σχέσεως μεταξύ της παρεχόμενης υπηρεσίας και της λαμβανόμενης αντιπαροχής. Η βάση επιβολής του φόρου επί παραδόσεως αγαθών ή παροχής υπηρεσιών συνίσταται στην πράγματι λαμβανόμενη προς τούτο αντιπαροχή, εάν δε ο παρέχων τις υπηρεσίες καταβάλλει

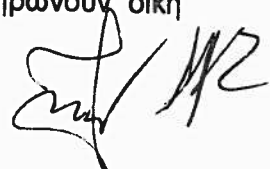
το τέλος επ' ονόματί του και για λογαριασμό του, το τέλος πρέπει να περιληφθεί στη βάση επιβολής του φόρου.

20. Κατά συνέπεια, στην προκειμένη περίπτωση, οι κάθε είδους φόροι, τα δικαιώματα, οι εισφορές, τα τέλη υπέρ του Δημοσίου ή τρίτων και τα τέλη χαρτοσήμου συνδέονται άμεσα με την παροχή υπηρεσιών των υποθηκοφυλάκων, δεδομένης της αναφερομένης ιδιότητάς τους, ως εκπροσώπων της δημόσιας αρχής, τα οποία καταβάλλονται επ' ονόματι αυτών και για λογαριασμό τους και για το λόγο αυτό συμπεριλαμβάνονται στη βάση επιβολής Φόρου Προστιθέμενης Αξίας.

21. Περαιτέρω, όπως έχει κριθεί από τη Νομολογία των Ελληνικών Δικαστηρίων και του ΔΕΚ, τόσο οι διατάξεις που επιβάλλουν φόρο όσο και οι διατάξεις που θεσπίζουν απαλλαγές πρέπει να ερμηνεύονται στενά (Απόφ. 11-7-1985, Υπόθ. 107/84, ΣτΕ 3302/2012, 673/2012, 4232/2011, 1774/2010 κ.ά.). Ενόψει τούτου και δεδομένου ότι στη νέα διάταξη του άρθρου 22 παρ. 1 περ. ε' του ν. 2859/2000 δεν περιλαμβάνεται στην απαλλαγή από το φόρο προστιθέμενης αξίας η παροχή υπηρεσιών από τους άμισθους υποθηκοφύλακες, οποιοσδήποτε διαχωρισμός των πάγιων, αναλογικών και γραφικών δικαιωμάτων τους σε απαλλασσόμενα και μη από το ΦΠΑ καθίσταται σαφώς απαγορευτικός, ενόψει και της επιβαλλόμενης στενής ερμηνείας των διατάξεων που θεσπίζουν τόσο τις φορολογικές απαλλαγές όσο και την επιβολή φόρου. Σημειωτέον, εξάλλου, ότι, όπου ο νομοθέτης θέλησε να χορηγήσει απαλλαγή από το ΦΠΑ, το όρισε ρητά (βλ. τις ως άνω διατάξεις της παράγρ. 1 του άρθρου 22 του ν. 2859/2000 όπως ισχύει), επομένως, ελλείψει ρητώς και ειδικώς προβλεπομένων από τον νόμο απαλλακτικών διατάξεων για τα πάγια και τα γραφικά δικαιώματα των άμισθων υποθηκοφυλάκων, δεν τίθεται ζήτημα απαλλαγής των δικαιωμάτων αυτών από το Φόρο Προστιθέμενης Αξίας. Τα ανωτέρω ισχύουν και για το σύνολο των αναλογικών δικαιωμάτων σύμφωνα με τα ως άνω οριζόμενα στις παραγράφους 4 και 5 του άρθρου 19 του ν. 2859/2000.

#### ***Επί του δευτέρου ερωτήματος***

22. Από τις διατάξεις του ν. 2859/2000 προκύπτει ότι ο ΦΠΑ αποτελεί μορφή του φόρου κύκλου εργασιών (δηλαδή πλήττει τα ακαθάριστα έσοδα του υποκειμένου στο φόρο - ΝΣΚ 347/2012). Ο φόρος αυτός, ο οποίος επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του αντισυμβαλλομένου, επιβάλλεται σε κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, καταβάλλεται από αυτά, τα οποία εκπληρώνουν δική



τους φορολογική υποχρέωση προς το Ελληνικό Δημόσιο και όχι υποχρέωση τρίτου (ΝΣΚ 530/2006, 395/2010, 347/2012). Έτσι, το Δημόσιο δεν μπορεί να στραφεί κατά του τρίτου, διότι νομικά αυτός δεν υπέχει φορολογική υποχρέωση αλλά κατά του υποκειμένου στο φόρο, στο όνομα και σε βάρος του οποίου βεβαιώνεται και εισπράττεται χωρίς αυτό να απαλλάσσεται της υποχρέωσης εάν για οποιοδήποτε λόγο δεν μπόρεσε ή δεν θέλησε να επιρρίψει το φόρο σε βάρος του αντισυμβαλλομένου.

23. Ο όρος «απαιτητό του ΦΠΑ» σημαίνει το παρεχόμενο από το νόμο δικαίωμα του δημοσίου, από ένα δεδομένο χρονικό σημείο, να απαιτεί την καταβολή του ΦΠΑ από τον υπόχρεο. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παροχή των υπηρεσιών, όπως ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 16 παρ.1 εδ. α του ν. 2859/2000, οπότε θα εκδίδεται και το σχετικό φορολογικό στοιχείο.

24. Με τις διατάξεις του άρθρου 53 παρ. 1 καθορίζεται η διαδικασία βεβαίωσης του κυρίου και προσθέτου φόρου από τον προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. στο όνομα του υπόχρεου- υποθηκοφύλακα α)βάσει των δηλώσεων που υποβάλλονται β)βάσει των πράξεων προσδιορισμού του φόρου που αναφέρονται στα άρθρα 49 και 50 .....γ) βάσει οριστικών αποφάσεων διοικητικών δικαστηρίων ή πρακτικών δικαστικού συμβιβασμού. Στο άρθρο 57 προβλέπεται ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.

25. Ενόψει των ανωτέρω, με την επιφύλαξη των σχετικών περί παραγραφής διατάξεων, είναι κατ' αρχάς δυνατό από το Ελληνικό Δημόσιο να απαιτήσει την καταβολή του ΦΠΑ από τους υποχρέους-άμισθους υποθηκοφύλακες, δεδομένου ότι η φορολογούσα αρχή, κατ' εφαρμογή του κανόνα της νομιμότητας του φόρου, δεν εμποδίζεται να επιβάλλει αναδρομικά τις φορολογικές υποχρεώσεις που προβλέπουν οι κρίσιμες διατάξεις ακόμη και αν στο παρελθόν προσδίδοντας διαφορετική έννοια σ' αυτές, είχε παραλείψει, κατά παράβαση αυτών, να επιβάλει τον κατά νόμο οφειλόμενο φόρο. (Λ. Θεοχαρόπουλου Φορολογικών Δίκαιον Γενικό Ημίτ. Α' σελ.210).

26. Η λειτουργία της αρχής της καλής πίστης εμφανίζεται με διαφορετικό περιεχόμενο και συνέπειες στους διάφορους κλάδους του δικαίου, σκοπεί όμως πάντοτε στη δημιουργία ενός περιβάλλοντος τέτοιου, που να εξασφαλίζει αφενός ασφάλεια και εμπιστοσύνη στις κάθε είδους σχέσεις και συναλλαγές και αφετέρου σεβασμό των συμφερόντων των άλλων. Στο χώρο του διοικητικού δικαίου, η καλή

πίστη εκφράζεται με την προστασία της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου προς τη διοίκηση, όπως η τελευταία εμφανίζεται ενώπιον του πολίτη και αναπτύσσει με αυτόν σχέσεις διά μέσου των οργάνων της. Η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, έχει συνταγματική ισχύ, ως απόρροια του Κράτους Δικαίου (ΣτΕ 1116/2014, 602/2003, 1508/2002).

27. Κατ' εφαρμογή της αρχής αυτής, όταν η διοίκηση, δημιουργεί λανθασμένες εντυπώσεις στους διοικουμένους, ως προς τα δικαιώματα και υποχρεώσεις τους, δεν έχει τη δυνατότητα να αγνοεί τις πραγματικές καταστάσεις που δημιουργήθηκαν συνακόλουθα και να επιφέρει δυσμενείς συνέπειες στους τελευταίους, εξαιτίας δικών της σφαλμάτων. Αντίθετα, είναι σεβαστές οι πραγματικές καταστάσεις που γέννησαν δικαιώματα υπέρ των διοικουμένων και οι οποίες προέκυψαν με την ανοχή και σύμπραξη της Διοίκησης, εφόσον, ασφαλώς, δεν αντιβαίνουν στη δημόσια τάξη και δε δημιουργήθηκαν με δόλια ενέργεια του διοικουμένου (ΕΣ II 259/2013, ΣτΕ 3874/2005, 3424/2000, 2675/1997). Η έννοια της υποκειμενικής καλής πίστης συνίσταται στην πεποίθηση ενός προσώπου ότι η συμπεριφορά του είναι νόμιμη.

28. Η ανωτέρω αρχή καθώς και η αρχή της εύρυθμης και χρηστής διοίκησης έχει εφαρμογή και στο Φορολογικό Δίκαιο, έχει δε κριθεί από το ΣτΕ ότι για να τύχει εφαρμογής θα πρέπει να συντρέχουν τρεις προϋποθέσεις: 1) να πρόκειται για επιρριπτόμενους φόρους κατανάλωσης, 2) από τη συμπεριφορά και με θετικές ενέργειες της διοίκησης να δημιουργήθηκε στον φορολογούμενο σταθερή και δικαιολογημένη πεποίθηση ότι δεν υπόκειται στο φόρο και 3) η αναδρομική φορολογική επιβάρυνση θα μπορούσε να θέσει σε κίνδυνο την οικονομική σταθερότητα της φορολογούμενης επιχειρήσεως.<sup>1</sup>

29. Περαιτέρω, προκειμένου περί επιβολής φόρου προστιθέμενης αξίας, ο οποίος διέπεται από κανόνες του κοινοτικού δικαίου, η αρμόδια φορολογική αρχή υποχρεούται να τηρεί την αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης των επιχειρηματιών. Στα πλαίσια της αρχής αυτής εξετάζεται εάν οι ενέργειες της

<sup>1</sup> Συγκεκριμένα το ΣτΕ με την υπ' αριθμ. 1473/1985 απόφαση δέχθηκε ότι «.....προκειμένου περί φόρου επιρριπτόμενου εις την κατανάλωσιν, οσάκις και συνεπεία τούτου δεν τον επέρριπτεν εις την κατανάλωσιν, δεν είναι νόμω επιτρεπτός ο εις βάρος αυτού καταλογισμός φόρου αναγομένου εις το παρελθόν εφ' όσον η τοιαύτη φορολογική επιβάρυνσις θα ηδύνατο εν όψει των συντρεχουσών εν εκάστη περιπτώσει συνθηκών, να θέσῃ εις κίνδυνον την οικονομικήν σταθερότητα της επιχειρήσεώς του τοιαύτην δε συμπεριφοράν συνιστά και η εις σχετικές εγκυκλίους διατύπωσις της απόψεως της διοικήσεως ότι ωρισμένη δραστηριότητα, δεν συγκεντροί τα κατά νόμον στοιχεία προς υπαγωγήν της εις τον Φ.Κ.Ε., προς την άποψιν δε ταύτην συνεμορφώθη και ο φορολογούμενος.....» Ακολούθως ΣτΕ 2620/1993, 5116/1995, 96/1996, 2628/2007, 461/2008, 3256/2014, 1872/2014, 1262/2015.

φορολογικής αρχής δημιούργησαν στο πνεύμα ενός σώφρονος και ενημερωμένου επιχειρηματία, δικαιολογημένη εμπιστοσύνη (απόφαση Δ.Ε.Κ. της 14.9.2006 στις συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-181/04 έως C-183/04, ΣΤΕ 2826/2007).

30. Συγκεκριμένα, το Δικαστήριο των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, με απόφασή του της 14-9-2006 υπόθ. C-181/04 έως C-184/04 ΕΛΜΕΚΑ ΝΕ κατά Υπουργού Οικονομικών, αποφαινόμενο επί προδικαστικού ερωτήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, ως προς το ζήτημα αν πράξη της εθνικής φορολογικής αρχής που επιτρέπει παρανόμως σε υποκείμενο σε φόρο προστιθέμενης αξίας να μην μετακυλίσει το φόρο σε αντισυμβαλλόμενό του, μπορεί (η πράξη αυτή), αν και παράνομη, να δημιουργήσει στον υποκείμενο στο φόρο δικαιολογημένη εμπιστοσύνη αποκλείουσα την εκ των υστέρων καταβολή του εν λόγω φόρου, έκρινε ότι, κατά πάγια νομολογία, οι αρχές της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και της ασφάλειας δικαίου περιλαμβάνονται στην κοινοτική έννομη τάξη, ότι τα κοινοτικά όργανα, τα κράτη μέλη και οι αρχές τους πρέπει να τις τηρούν κατά την άσκηση των εξουσιών που τους απονέμουν οι κοινοτικές οδηγίες (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 3-12-1998, C-381/97, Belgocodex, Συλλογή 1998, σ. Ι-8153, σκέψη 26, και της 26-4-2005, C-376/02, «Goed Wonen», Συλλογή 2005, σ. Ι-3445, σκέψη 32) και ότι στο πλαίσιο αυτό επιβάλλεται, αρχικώς, να εξετάζεται (από το εθνικό δικαστήριο) αν οι πράξεις των διοικητικών αρχών δημιούργησαν στο πνεύμα ενός σώφρονα και ενημερωμένου επιχειρηματία δικαιολογημένη εμπιστοσύνη (βλ. υπό αυτή την έννοια τις αποφάσεις της 10ης Δεκεμβρίου 1975, C-95/74 έως 98/74, 15/75 και 100/75, Union nationale de coopératives agricoles de céréales κ.λπ. κατά Επιτροπής και Συμβουλίου, Συλλογή τόμος 1978, σ. 71, σκέψη 6) και, επί καταφατικής απαντήσεως, να αποδεικνύεται, στη συνέχεια, ο δικαιολογημένος χαρακτήρας αυτής της εμπιστοσύνης (ΣΤΕ 3946/2012, 3882/2010, 459/2008 επταμ., 426, 2451/2007 επτ.).

31. Με την εκδοθείσα ΠΟΛ 1100/24.6.2010 εγκύκλιο του Υπουργού των Οικονομικών, που αφορά τα σχετικά με την κατάργηση της απαλλαγής από το ΦΠΑ των υπηρεσιών δικηγόρων, συμβολαιογράφων, άμισθων υποθηκοφυλάκων και δικαστικών επιμελητών, παρασχέθηκαν οδηγίες στους άμισθους υποθηκοφύλακες και συγκεκριμένα ως προς τον καθορισμό της φορολογητέας αξίας για τις παρεχόμενες από αυτούς υπηρεσίες. Όσον αφορά στην υπαγομένη σε φ.π.α. φορολογητέα αξία, στην ανωτέρω εγκύκλιο, γίνεται αναφορά μόνο στο δικαίωμα άμισθου υποθηκοφύλακα, ποσοστού 3%, με αποτέλεσμα να δημιουργείται η



εγτύπωση ότι μόνο το συγκεκριμένο ποσοστό από το συνολικό 6% που εισπράττεται ως αναλογικό δικαίωμα άμισθου υποθηκοφύλακα υπάγεται στο ΦΠΑ, ενώ ουδεμία αναφορά έγινε στην ίδια εγκύκλιο για τα πάγια και γραφικά δικαιώματα.

Περαιτέρω, ρητώς διαλαμβάνεται στην εγκύκλιο ότι δεν περιλαμβάνονται στη βάση επιβολής ΦΠΑ τα τέλη, δικαιώματα κλπ που εισπράττονται, σύμφωνα με το ν. 325/1976, υπέρ του δημοσίου ή τρίτων και αποδίδονται άμεσα στο δημόσιο, σε αντίθεση προς τα προβλεπόμενα στις διατάξεις του άρθρου 19, παρ. 1, 4.β' και 5.γ' του Κώδικα ΦΠΑ, δεδομένου ότι, κατά τις διατάξεις αυτές, κρίσιμο στοιχείο για τη συμπερίληψη ή μη των δικαιωμάτων αυτών στη φορολογητέα βάση δεν είναι η άμεση απόδοση στο Δημόσιο, αλλά η άμεση ή μη σύνδεσή τους με τις παρεχόμενες υπηρεσίες ή η είσπραξη εξόδων που έγιναν στο όνομα και για λογαριασμό των πελατών. Περαιτέρω, η κατά τα ανωτέρω συμπεριφορά της διοίκησης, η οποία εκδηλώθηκε με την εν λόγω εγκύκλιο αποστέρησε τον υπόχρεο σε καταβολή του ΦΠΑ (άμισθους υποθηκοφύλακες εν προκειμένω) από τη δυνατότητα να επιρρίψει το φόρο στους αντισυμβαλλομένους.

32. Σύμφωνα με τα παραπάνω δεδομένα, η εκδοθείσα υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1100/2010 εγκύκλιος με το προεκτεθέν περιεχόμενο ήταν κατ' αρχάς, αυτή καθαυτή, πρόσφορη για τη δημιουργία στους άμισθους υποθηκοφύλακες της σταθερής και δικαιολογημένης πεποίθησης ότι τα εν λόγω δικαιώματα δεν υπάγονται στο σύνολό τους στο ΦΠΑ, η τελική όμως κρίση περί των ως άνω παραδοχών in concreto ανήκει στην αρμοδιότητα της φορολογικής διοικήσεως, η οποία θα ελέγξει τις συνθήκες υπό τις οποίες ενήργησε κάθε άμισθο υποθηκοφύλακειο, το βαθμό οργάνωσής του και την εν τοις πράγμασι καλοπιστία του ή μη επί του συγκεκριμένου ζητήματος (ΝΣΚ133/2016).

33. Κατά συνέπεια, σε σχέση με τους άμισθους υποθηκοφύλακες οι οποίοι συμμορφώθηκαν προς την επίμαχη εγκύκλιο, η επιβολή ΦΠΑ από το χρόνο έναρξης ισχύος των οικείων διατάξεων (1-7-2010) θα ήταν αντίθετη προς τις αρχές της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, εφόσον η φορολογική αυτή επιβάρυνση θα μπορούσε, ενόψει των συντρεχουσών σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση συνθηκών, να θέσει σε σοβαρό κίνδυνο την οικονομική σταθερότητα και τη εύρυθμη λειτουργία των αμισθων υποθηκοφυλακείων, γεγονός το οποίο πρέπει, επίσης, να κριθεί περιπτωσιολογικά από τη φορολογική διοίκηση σε κάθε ελεγχόμενο υποθηκοφύλακειο (με στάθμιση του ύψους των επιβλητέων φόρων και προστίμων, της εν γένει οικονομικής κατάστασής του κ.ο.κ.).

### Απάντηση

Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων, στα τεθέντα ερωτήματα το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β') γνωμοδοτεί ομόφωνα ως εξής:

#### Επί του πρώτου ερωτήματος

34. Σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 19 του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000, όπως ισχύει), στη φορολογητέα αξία της αντιπαροχής που λαμβάνουν οι άμισθοι υποθηκοφύλακες για την από μέρους τους παροχή υπηρεσιών, περιλαμβάνεται το σύνολο των δικαιωμάτων τα οποία εισπράττουν ως αναλογικά, πάγια και γραφικά.

#### Επί του δευτέρου ερωτήματος

35. Με την επιφύλαξη των σχετικών περί παραγραφής διατάξεων, θα ήταν μεν δυνατή, κατ' αρχάς, η εκ μέρους του Ελληνικού Δημοσίου αναδρομική επιβολή του ΦΠΑ σε βάρος των υποχρέων αμίσθων υποθηκοφυλάκων, στη συγκεκριμένη δε περίπτωση, ενόψει των όσων ήδη εκτέθηκαν ανωτέρω επί του δευτέρου ερωτήματος (παράγραφοι 22-33), η τυχόν αναδρομική επιβολή φ.π.α. επί των επίμαχων δικαιωμάτων θα ήταν αντίθετη προς τις αρχές της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης των ως άνω φορολογουμένων, εφόσον η φορολογική διοίκηση ήθελε κρίνει, σωρευτικά, ότι η μη καταβολή του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας οφείλεται στο γεγονός ότι οι υπόχρεοι συμμορφώθηκαν καλοπίστως προς την υπ' αριθμ. ΠΟΛ 1100/2010 εγκύκλιο του Υπουργού των Οικονομικών και ότι η αναδρομική αυτή επιβάρυνση θα μπορούσε, ενόψει των συντρεχουσών σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση συνθηκών, να θέσει σε σοβαρό κίνδυνο την οικονομική σταθερότητα και την εύρυθμη λειτουργία των άμισθων υποθηκοφυλακείων.

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Αθήνα, 4-5-2017

Ο Πρόεδρος

Αλέξανδρος Καραγιάννης  
Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.

Η Εισηγήτρια

Αναστασία Βασιλείου  
Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.



Έχνη δεκτή ως προς το α' ερώτημα.

Ο Διοικητής της Αρχής Δημοσίων Εσόδων

Γ. Παπαδόπουλος