

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΕΜΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ Α΄

ΦΠΑ

Σίνα 2 - 4

106 72 ΑΘΗΝΑ Τ. Σφελινιώτη

210 3645832 210 3645413

dfpa.b1@1992.syzefxis.gov.gr

www.aade.gr

Θέμα: Κοινοποίηση της υπ' αριθ. 99/2017 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. αναφορικά με τη βάση επιβολής ΦΠΑ στην παροχή υπηρεσιών από τους άμισθους υποθηκοφύλακες και παροχή οδηγιών για την ομοιόμορφη εφαρμογή της

Κοινοποιείται η υπ' αριθ. 99/2017 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., η οποία έγινε αποδεκτή από το Διοικητή της ΑΑΔΕ ως προς την απάντηση επί του πρώτου ερωτήματος, προς ενημέρωση και εφαρμογή, σύμφωνα με τα κατωτέρω εκτιθέμενα.

1. Με την εν λόγω γνωμοδότηση, αναφορικά με το πρώτο ερώτημα, έγινε ομόφωνα δεκτό ότι, 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.

Δηλαδή, στο ΦΠΑ υπάγεται η συνολική αξία των δικαιωμάτων που εισπράττουν οι άμισθοι υποθηκοφύλακες για τις υπηρεσίες που παρέχουν προς τους αντισυμβαλλομένους τους, ανεξάρτητα αν μέρος αυτών των δικαιωμάτων εκ των υστέρων αποδίδεται στο Δημόσιο.

2. Κατά συνέπεια, με τη συμπερίληψη στη φορολογητέα αξία της παροχής υπηρεσιών από τους άμισθους υποθηκοφύλακες του συνόλου των

δικαιωμάτων που εισπράττουν, σύμφωνα με την ανωτέρω γνωμοδότηση, διευρύνεται η βάση επιβολής του ΦΠΑ σε σχέση με αυτήν που είχε καθορισθεί με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1100/2010, με την οποία έχουν δοθεί οδηγίες επί του θέματος αυτού κατόπιν της από 01.07.2010 κατάργησης της απαλλαγής των άμισθων υποθηκοφυλάκων, που προβλεπόταν στην περίπτωση ε΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000), με τις διατάξεις του άρθρου 62 του ν.3842/2010 (ΦΕΚ Α΄ 58/23.04.2010). Συγκεκριμένα, στην ΠΟΛ.1100/2010 αναφέρεται ότι η φορολογητέα αξία συνίσταται στο δικαίωμα άμισθου υποθηκοφύλακα (3‰) που εισπράττεται σύμφωνα με το ν.325/76, ενώ τα υπόλοιπα τέλη και δικαιώματα που εισπράττονται, σύμφωνα με το ν.325/76, υπέρ του δημοσίου ή τρίτων και αποδίδονται άμεσα στο δημόσιο, δεν υπάγονται στο φόρο. Η αναφορά που γίνεται στην ΠΟΛ.1100/2010 μόνο καθόσον αφορά στο δικαίωμα άμισθου υποθηκοφύλακα, ποσοστού 3‰, δημιουργεί την εντύπωση ότι μόνο το συγκεκριμένο ποσοστό από το συνολικό 6‰ που εισπράττεται ως αναλογικό δικαίωμα άμισθου υποθηκοφύλακα υπάγεται στο ΦΠΑ, ενώ ουδεμία αναφορά γίνεται περί επιβολής ΦΠΑ στα πάγια και γραφικά δικαιώματα, με συνακόλουθο αποτέλεσμα τη μη επίρριψη του αναλογούντος ΦΠΑ από τους άμισθους υποθηκοφύλακες στους αντισυμβαλλομένους τους.

3. Περαιτέρω, όμως, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 9 του ν.4174/2013 (ΚΦΔ), όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1.β του άρθρου 12 του ν.4474/2017 (ΦΕΚ Α΄ 80/07.06.2017) και ισχύει, οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν, ενώ η τυχόν μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης δεν ισχύει αναδρομικά σε περίπτωση που συνεπάγεται τη χειροτέρευση της θέσης των φορολογουμένων.

4. Ενόψει των μνημονευομένων στην αμέσως προηγούμενη παράγραφο διατάξεων και δεδομένου ότι αυτές είναι διαδικαστικού χαρακτήρα, ως συνιστώσες τυποποίηση των συνταγματικών αρχών της χρηστής διοίκησης και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης (βλ. αιτιολογική έκθεση και έκθεση της Επιστημονικής Υπηρεσίας της Βουλής των Ελλήνων επί του άρθρου 12 παρ. 1 του σχεδίου του μετέπειτα ψηφισθέντος νόμου 4474/2017), η αναδρομική επιβολή ΦΠΑ επί του συνόλου των δικαιωμάτων άμισθου υποθηκοφύλακα, αναλογικών, παγίων και γραφικών, συνεπάγεται χειροτέρευση της θέσης των άμισθων υποθηκοφυλάκων ως κατά νόμο υπόχρεων στις περιπτώσεις που δεν έχουν υπολογίσει ΦΠΑ επί των δικαιωμάτων αυτών και άρα δεν έχουν επιρρίψει το φόρο αυτό σε βάρος των

αντισυμβαλλομένων τους, οι οποίοι δεν είναι δυνατόν να κληθούν σήμερα να πληρώσουν αναδρομικά το ΦΠΑ αυτό. Ως εκ τούτου, οι οδηγίες της παρούσας ως προς τη βάση επιβολής του ΦΠΑ στις υπηρεσίες των άμισθων υποθηκοφυλάκων δεν ισχύουν από το χρόνο κατάργησης της απαλλαγής των υπηρεσιών αυτών, αλλά από την κοινοποίηση της σχετικής γνωμοδότησης του ΝΣΚ με την παρούσα (σχετ. οι σκέψεις 26-33 της γνωμοδότησης).

5. Επισημαίνεται ότι, σε κάθε περίπτωση, ο ΦΠΑ που έχει χρεωθεί επί φορολογικών στοιχείων που έχουν εκδοθεί από τους άμισθους υποθηκοφύλακες οφείλεται στο Δημόσιο, κατ' εφαρμογή της παραγράφου 2 του άρθρου 35 του Κώδικα ΦΠΑ.

Ο Διοικητής της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

Γ. Πιτσιλής

Συνημμένα:

Η υπ' αριθ. 99/2017 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ

I. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ

1. Αποδέκτες Πίνακα Γ μόνο ο αριθ. 5 (όλες οι Δ.Ο.Υ.)
2. Υπηρεσία TAXISnet για ανάρτηση στην ιστοσελίδα της ΓΓΠΣ.
3. Δ/νση Υποστήριξης Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών για ανάρτηση στην ιστοσελίδα της ΑΑΔΕ.

II. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ

1. Αποδέκτες Πίνακα Α' μόνο οι αριθ. 1 και 4
2. Αποδέκτες Πίνακα Β'
3. Αποδέκτες Πίνακα Γ' οι αριθ. 1 έως και 4

4.	»	»	Z'
5. »		»	H'
6.	»	»	Θ' μόνο οι αριθ. 10,17 και 18.

7.	»	»	ΙΑ´
8.	»	»	ΙΒ´
9.	»	»	ΙΕ´
10.	»	»	ΙΣΤ´
11.	»	»	ΙΖ´
12.	»	»	ΙΗ´
13. »		»	ΙΘ´
14. »		»	Κ´
15. »		»	ΚΑ´

16. Γραφείο Υπουργού Οικονομικών.

17. Γραφείο Υφυπουργού Οικονομικών.

III. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ

1. Γραφείο Διοικητή.

2. Γραφείο κ. κ. Γενικών Διευθυντών.

3. ΔΕΕΦ - ΤΜΗΜΑ Α´ «ΦΠΑ»