

Θεσσαλονίκη 24.5.2004

Αρ.Πρωτ.416

Προς
Τα μέλη του Συμβολαιογραφικού Συλλόγου
Εφετείου Θεσσαλονίκης

Σας γνωστοποιούμε την πρόσφατα εκδοθείσα εγκύκλιο Υπουργείου Οικονομικών με αριθμ.πρωτ.1040321/198/Β0013/ΠΟΛ.1046/13.5.2004 και με θέμα «Υποβολή των δηλώσεων φόρου μεταβίβασης, κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών από τους συμβολαιογράφους».

Η εγκύκλιος αυτή διευκρινίζει ότι οι δηλώσεις φορολογίας κεφαλαίου εάν δεν υποβληθούν αυτοπροσώπως από τους υποχρέους, υποβάλλονται από οποιαδήποτε τρίτα πρόσωπα (άρα και από τους συμβολαιογράφους) με την προϋπόθεση ότι προσκομίζουν ειδική προς τούτο συμβολαιογραφική ή απλή, έγγραφη εξουσιοδότηση, η οποία φέρει βεβαίωση του γνησίου της υπογραφής των υποχρέων. Η επικύρωση του γνησίου της υπογραφής γίνεται από οποιαδήποτε διοικητική αρχή καθώς επίσης και από τους ίδιους τους συμβολαιογράφους.

Με συναδελφικούς χαιρετισμούς

Ο Πρόεδρος

Η Γεν. Γραμματέας

Ε. Σαρρής

Χρ. Φαρδής-Πανταζή

ΘΕΜΑ: "Υποβολή των δηλώσεων φόρου μεταβίβασης, κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών από τους συμβολαιογράφους".

Με αφορμή ερωτήματα που μας υποβάλλονται σχετικά με τη δυνατότητα που παρέχεται στους συμβολαιογράφους για υποβολή στις ΔΟΥ των δηλώσεων φορολογίας κεφαλαίου και τη βεβαίωση του γνησίου της υπογραφής των συμβαλλομένων επ' αυτών, παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις:

Α) Ως προς τη δυνατότητα ή μη υποβολής των δηλώσεων φορολογίας κεφαλαίου από τους συμβολαιογράφους.

1. Η φορολογική δήλωση, ως δημοσίου δικαίου υποχρέωση του φορολογουμένου, αποσκοπεί στη διευκόλυνση της φορολογικής Αρχής στην ορθότερη διάγνωση της ύπαρξης και της έκτασης συγκεκριμένης φορολογικής υποχρέωσης. Με τη φορολογική δήλωση ο φορολογούμενος συμπράττει στη φορολογική διαδικασία, υποχρεούμενος να δώσει με τρόπο σαφή, ακριβή και πλήρη τα στοιχεία και τις πληροφορίες που προβλέπει ο φορολογικός νόμος και ταυτόχρονα να εγγυηθεί υπεύθυνα για την ειλικρίνεια του περιεχομένου της δήλωσής του. Με τον τρόπο αυτό, ο φορολογούμενος δεσμεύεται για το περιεχόμενο της φορολογικής του δήλωσης, συγχρόνως όμως δεσμεύεται και η φορολογική Αρχή, η ελεγκτική αρμοδιότητα της οποίας κατευθύνεται από τα στοιχεία που περιέχονται στη δήλωση.

Η φορολογική δήλωση δεν αποτελεί μόνο υποχρέωση δημοσίου δικαίου του φορολογουμένου, αλλά ταυτόχρονα παράγει και έννομα αποτελέσματα, αφού αποτελεί τίτλο βεβαίωσης του φόρου.

2. Με την παράγραφο 1 του άρθρου 7 του Α.Ν. 1521/1950 προβλέπεται ότι για κάθε μεταβίβαση ακινήτου οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται, πριν από τη σύνταξη του συμβολαίου τους, να επιδώσουν κοινή δήλωση φόρου μεταβίβασης προς τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., στην περιφέρεια της οποίας βρίσκεται το ακίνητο, και με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι, όταν οι υπόχρεοι είναι φυσικά πρόσωπα, η δήλωση υποβάλλεται από τους ίδιους ή από τους πληρεξουσίους τους ή από τους νόμιμους αντιπροσώπους τους.

Από τις διατάξεις δε της παραγράφου 5 του άρθρου 7 του Α.Ν. 1521/1950 προκύπτει ότι η υπογραφή της δήλωσης από τους συμβαλλομένους ή από τους πληρεξουσίους τους κ.λ.π. επέχει θέση βεβαίωσης της ακρίβειας του περιεχομένου της δήλωσης, η οποία

επιδόθηκε από τους ίδιους ή τους πληρεξουσίους τους στον προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

3. Κατά τις διατάξεις του Κώδικα φορολογίας κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών (Ν. 2961/2001 όπως ισχύει), όταν αποκτάται περιουσία αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής υποβάλλεται δήλωση από τον υπόχρεο και, σε περίπτωση ανικανότητας αυτού, από το νόμιμο αντιπρόσωπό του. Η δήλωση υποβάλλεται με κατάθεση στον προϊστάμενο της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας από τους ανωτέρω ή τους πληρεξουσίους αυτών και υπογράφεται από αυτούς ενώπιον του αρμόδιου υπαλλήλου που την παραλαμβάνει (άρθρα 5, 61, 68 παράγραφος 1, 85 και 90 του ως άνω νόμου).

Εκτός από τον κατά τα άνω τρόπο, η δήλωση μπορεί να υποβληθεί και με επίδοσή της με δικαστικό επιμελητή, με την προϋπόθεση ότι, στην περίπτωση αυτή, το γνήσιο της υπογραφής των υποχρέων ή των πληρεξουσίων τους ή η τυχόν αδυναμία τούτων για υπογραφή βεβαιώνεται από (οποιαδήποτε) διοικητική αρχή. Αν η δήλωση υπογράφεται από πληρεξούσιο δικηγόρο, αρκεί η αναγραφή των στοιχείων της επαγγελματικής ταυτότητάς του (άρθρο 68 παράγραφος 2 και 89 παράγραφος 2).

Εάν ο υπόχρεος σε δήλωση αδυνατεί να την υπογράψει, ο υπάλληλος που την παραλαμβάνει βεβαιώνει στο σώμα της δήλωσης την αδυναμία υπογραφής και υπογράφει τη σχετική βεβαίωση (άρθρο 68 παράγραφος 3).

Τέλος, εφόσον η δήλωση υποβληθεί με αντιπρόσωπο, αυτός θα πρέπει να έχει την προς τούτο ειδική πληρεξουσιότητα. Η πληρεξουσιότητα αυτή μπορεί να δοθεί και με απλή επιστολή, η οποία θεωρείται ατελώς για το γνήσιο της υπογραφής του αντιπροσωπευομένου από οποιαδήποτε διοικητική αρχή (άρθρο 68 παράγραφος 4).

4. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι οι δηλώσεις φορολογίας κεφαλαίου, σε αντίθεση με όσα ισχύουν στους περισσότερους άμεσους φόρους, υποβάλλονται:

α) καταρχήν, αυτοπροσώπως από τους υπόχρεους.

β) από τους πληρεξουσίους ή τους νόμιμους αντιπροσώπους των υπόχρεων, οι οποίοι μπορούν να είναι οποιαδήποτε τρίτα πρόσωπα, ανεξάρτητα από την επαγγελματική τους δραστηριότητα, με την προϋπόθεση ότι προσκομίζουν έγγραφο που αποδεικνύει την ειδική αυτή πληρεξουσιότητα για την υποβολή της σχετικής δήλωσης.

Β) Ως προς τον τύπο τον οποίο πρέπει να περιβληθεί το έγγραφο της εξουσιοδότησης για την υποβολή των δηλώσεων φορολογίας κεφαλαίου για λογαριασμό των υπόχρεων.

1. Όπως προαναφέρθηκε, η πληρεξουσιότητα για την υποβολή δηλώσεων φόρου κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών μπορεί να δοθεί και με απλή επιστολή, η οποία θεωρείται ατελώς για το γνήσιο της υπογραφής του αντιπροσωπευομένου από οποιαδήποτε διοικητική αρχή (άρθρο 68 παρ. 4 και 89 παρ. 2 του Ν. 2961/2001).

2. Ως προς τον τύπο, στον οποίο πρέπει να υποβληθεί το έγγραφο της εξουσιοδότησης για την υποβολή των δηλώσεων φόρου μεταβίβασης ακινήτων, καταρχήν, τίθεται το ερώτημα αν θα είναι απλή εξουσιοδότηση ή αν θα πρέπει να παρασχεθεί με συμβολαιογραφικό πληρεξούσιο. Σχετικά με το θέμα αυτό διευκρινίζονται τα εξής:

α. Σύμφωνα με το άρθρο 369 του Α.Κ. συμβάσεις που έχουν αντικείμενο τη σύσταση, μετάθεση, αλλοίωση ή κατάργηση εμπράγματων δικαιωμάτων πάνω σε ακίνητα απαιτείται να γίνονται ενώπιον συμβολαιογράφου.

Επίσης, στο άρθρο 217 παράγραφος 2 του Α.Κ. προβλέπεται ότι, εφόσον δεν συνάγεται κάτι άλλο, η δήλωση (για την πληρεξουσιότητα) υποβάλλεται στον τύπο που απαιτείται για τη δικαιοπραξία την οποία αφορά η πληρεξουσιότητα.

β. Από το συνδυασμό των ως άνω διατάξεων συνάγεται ότι η δήλωση για την παροχή πληρεξουσιότητας υπόκειται σε συμβολαιογραφικό τύπο, εφόσον η πληρεξουσιότητα αφορά σε δικαιοπραξία που έχει ως αντικείμενο τη σύσταση, μετάθεση, αλλοίωση ή κατάργηση εμπράγματων δικαιωμάτων σε ακίνητα.

Ως προς τη νομική φύση και το περιεχόμενο των φορολογικών δηλώσεων και επομένως και των δηλώσεων φόρου μεταβίβασης ακινήτων, γίνεται γενικά δεκτό, τόσο στη θεωρία όσο και στη νομολογία, ότι με τις φορολογικές δηλώσεις δεν εκφράζεται βούληση για παραγωγή έννομου αποτελέσματος του υπόχρεου που την υποβάλλει, αλλά απλώς γνωστοποιούνται στη φορολογική Αρχή στοιχεία σχετικά με την υποχρέωση του φορολογούμενου.

Ενόψει των ανωτέρω, η εξουσιοδότηση του υποχρέου προς τρίτα πρόσωπα για την υποβολή της δήλωσης του φ.μ.α. δεν απαιτείται να περιβληθεί τον τύπο του συμβολαιογραφικού εγγράφου, αλλά μπορεί να παρασχεθεί και με απλό έγγραφο, υπό την προϋπόθεση της βεβαίωσης του γνησίου της υπογραφής του υποχρέου.

Γ) Ως προς τη δυνατότητα των συμβολαιογράφων να βεβαιώνουν το γνήσιο της υπογραφής των υπόχρεων υποβολής των δηλώσεων φορολογίας κεφαλαίου στο έγγραφο της εξουσιοδότησης.

1. Στην παρ. 1 του άρθρου 11 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 2690/1999) προβλέπεται ότι η βεβαίωση του γνησίου της υπογραφής του ενδιαφερομένου γίνεται από οποιαδήποτε διοικητική αρχή. Από τη θεωρία γίνεται δεκτό ότι με τον όρο διοικητικές αρχές νοούνται τα διοικητικά όργανα που ανήκουν στο Κράτος και έχουν αρμοδιότητα άσκησης δημόσιας εξουσίας.

Με την παράγραφο 1 του άρθρου 1 (περ. δ΄) του Ν. 2830/2000, με τον οποίο κυρώθηκε ο Κώδικας Συμβολαιογράφων, προβλέπεται ότι στα καθήκοντα του συμβολαιογράφου περιλαμβάνεται και η δυνατότητα βεβαίωσης του γνησίου της υπογραφής που τίθεται ενώπιόν του σε κάθε έγγραφο που σχετίζεται με τη συναπτόμενη πράξη. Συνεπώς, προϋπόθεση είναι να θεωρηθεί η εξουσιοδότηση αυτή ως έγγραφο που σχετίζεται με τη συναπτόμενη πράξη, η οποία είναι το συμβολαιογραφικό έγγραφο με το οποίο καταρτίζεται εμπράγματα σύμβαση επί ακινήτου.

2. Στην παρ. 1 του άρθρου 7 του Α.Ν. 1521/1950 ορίζεται ότι η δήλωση του Φ.Μ.Α. υποβάλλεται πριν από τη σύνταξη του οριστικού συμβολαίου μεταβίβασης. Επιπλέον, από τις διατάξεις του άρθρου 13 του Α.Ν. 1521/1950, προκύπτει ότι η υποβολή της σχετικής δήλωσης φόρου μεταβίβασης και η καταβολή του σχετικού φόρου αποτελούν απαραίτητο στοιχείο του μεταβιβαστικού συμβολαίου.

Αντίστοιχα, από τις διατάξεις περί φορολογίας δωρεών και γονικών παροχών (άρθρο 86 Ν.2961/2001) προβλέπεται ότι, εφόσον καταρτίζεται συμβολαιογραφικό έγγραφο, η δήλωση υποβάλλεται πριν από τη σύνταξη του οικείου συμβολαιογραφικού εγγράφου.

Επίσης ορίζεται ότι κατά τη μεταγραφή οποιασδήποτε συμβολαιογραφικής πράξης απαιτείται η προσκόμιση πιστοποιητικού της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ότι έχει υποβληθεί η οικεία δήλωση (άρθρο 106 Ν.2961/2001).

Συνεπώς και οι δηλώσεις φόρου κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών αποτελούν στοιχείο απαραίτητο για την κατάρτιση του μεταβιβαστικού συμβολαίου δωρεάς καθώς και της αποδοχής φόρου κληρονομιάς.

3. Ενόψει των ανωτέρω, θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι η εξουσιοδότηση που δίδεται από τους υποχρέους προς τρίτο πρόσωπο (άρα και στον ίδιο το συμβολαιογράφο) για την υποβολή της οικείας δήλωσης είναι άρρηκτα συνδεδεμένη με τη σύνταξη του συμβολαίου και επομένως θεωρείται έγγραφο σχετικό με τη συναπτόμενη πράξη, δηλαδή το συμβόλαιο της μεταβίβασης, δωρεάς, γονικής παροχής ή αποδοχής της κληρονομιάς.

Συνεπώς, εφόσον επί του σώματος των υποβαλλομένων δηλώσεων φορολογίας κεφαλαίου ή με ιδιαίτερο έγγραφο οι υπόχρεοι σε φόρο παρέχουν την εξουσιοδότηση στο συμβολαιογράφο ή σε τρίτο πρόσωπο για την υποβολή των δηλώσεων αυτών (κατάρτιση, υπογραφή ή κατάθεση), η θεώρηση του γνησίου της υπογραφής των υπόχρεων μπορεί να γίνει από το συμβολαιογράφο κατ' εφαρμογή της παρ. 1 του άρθρου 1 του Ν. 2830/2000 .

Δ) Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι οι δηλώσεις φορολογίας κεφαλαίου υποβάλλονται καταρχήν από τους υποχρέους αυτοπροσώπως. Από το νόμο ρυθμίζεται επίσης και η δυνατότητα υποβολής των δηλώσεων από οποιαδήποτε τρίτα πρόσωπα (άρα και από τους συμβολαιογράφους), υπό την προϋπόθεση ότι προσκομίζουν ειδική προς τούτο συμβολαιογραφική ή απλή, έγγραφη εξουσιοδότηση, η οποία φέρει βεβαίωση του γνησίου της υπογραφής των υποχρέων. Η επικύρωση του γνησίου της υπογραφής γίνεται από οποιαδήποτε διοικητική αρχή καθώς επίσης και από τους ίδιους τους συμβολαιογράφους.

Ακριβές αντίγραφο
Η Προϊσταμένη της Γραμματείας

Ο Γενικός Διευθυντής Φορολογίας
ΔΙΟΝΥΣΙΟΣ ΚΟΥΝΑΔΗΣ