

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη 30.3.92

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΔΙΚΑΙΟΣΥΝΗΣ

Προς

ΣΥΜΒΟΛΑΙΟΓΡΑΦΙΚΟΣ ΣΥΛΛΟΓΟΣ

κ.κ.συμβολαιογράφους περιφέρειας

ΕΦΕΤΕΙΟΥ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ

Αριθμ.πρωτ.205

Σας κοινοποιούμε το με αριθμ.πρωτ.1013762/ΠΟΛ.1034/10.2.92
έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών, για να λάβετε γνώση.

Με συναδέλφικούς χαιρετισμούς

Η Αντιπρόεδρος

Βαρ.Ελαία



Η Γεν.Γραμματέας

Σ.Μουρατίδου

ΘΕΜΑ : Έννοια και λειτουργία καταπίστευματος, προσωρινή προεκτίμηση στις αιτία δωρεάς ή γονικής παροχής μεταβιβάσεις ακινήτων και τρόπος υπολογισμού της δουλείας χρήσης. Απαλλαγή αλλοδαπών από το φ.μ.α. κατά την απόκτηση πρώτης κατοικίας.-

Με αφορμή ερωτήματα, των οποίων ο αριθμός και η συχνότητα πυκνώνει τον τελευταίο καιρό, για τα πιο πάνω θέματα, σας δίνουμε τις ακόλουθες οδηγίες προς ενιαία και σύννομη αντιμετώπισή τους.

Ι.- ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΩΝ

Α - ΚΑΤΑΠΙΣΤΕΥΜΑ

1.- Κατά το ουσιαστικό δίκαιο (άρθρο 1923 επ.ΑΚ) καταπίστευμα (καθολικό κατά το ρωμαϊκό δίκαιο) υπάρχει όταν ο διαθέτης υποχρεώσει τον κληρονόμο να παράδωσει την κληρονομία που απέκτησε ή ποσοστό αυτής σε άλλο πρόσωπο, μετά την πάροδο ορισμένου χρόνου ή την πραγματοποίηση κάποιου γεγονότος. Εάν ο διαθέτης όρισε η κληρονομία (καταπίστευτέα) να παραμείνει στην ίδια την οικογένειά του ή στην οικογένεια του κληρονόμου, προκειται για οικογενειακό καταπίστευμα.

Ο κληρονόμος, ο οποίος φέρει το βάρος και την υποχρέωση να παραδώσει την κληρονομία σε άλλον καλείται "βεβαρημένος", ενώ εκείνος στον οποίο θα περιέλθει τε-

τελικά η κληρονομία (μετακληρονόμος) καλείται "καταπίστευματοδόχος".

Αν ο διαθέτης όρισε η κληρονομία ή ποσοστό της να διατηρηθεί στην οικογένειά του (του διαθέτη), με επιφύλαξη της διάταξης του άρθρου 1923 παρ. 2 ΑΚ., ως καταπίστευματοδόχοι, μετά το θάνατο του εγκαταστάτου (πρώτου κληρονόμου), αν υπάρχει αμφιβολία περί τούτου, θεωρούνται όλα εκείνα τα πρόσωπα που θα κληρονομούσαν το διαθέτη εξ αδιαθέτου, αν αυτός πέθαινε μετά το θάνατο του εγκαταστάτου. Για άλλους περαιτέρω συγγενείς δεν ισχύει το οικογενειακό καταπίστευμα (1929 ΑΚ).

Σε περίπτωση που ο διαθέτης όρισε η κληρονομιαία περιουσία ή το ποσοστό της να παραμείνει στην οικογένεια του βεβαρημένου κληρονόμου, με επιφύλαξη της διάταξης του άρθρου 1923 παρ. 2 ΑΚ, ως καταπίστευματοδόχοι, μετά το θάνατο του εγκαταστάτου ((βεβαρημένου), αν υπάρχει αμφιβολία περί αυτού, θεωρούνται όλα τα πρόσωπα τα οποία θα κληρονομούσαν εξ αδιαθέτου τον κληρονόμο (βεβαρημένο). Για άλλους περαιτέρω συγγενείς δεν ισχύει το καταπίστευμα (1930 ΑΚ).

Κατά τούτα, ο βεβαρημένος με καταπίστευμα, άλλως ο υπόχρεος να αποδώσει την κληρονομία σε άλλον όταν επιστεί ο προς τούτο χρόνος, όπως και κάθε άλλος κληρονόμος αποκτά αυτοφικαίως την κληρονομία (αλλά δικαιούται να αποποιηθεί) και είναι αληθής και τέλειος κληρονόμος, πράγμα που σημαίνει κύριος των κληρονομιαίων ενσώματων πραγμάτων στα οποία ο διαθέτης είχε κυριότητα (προκειμένου για ακίνητα γίνεται κύριος κατόπιν μεταγραφής, κατά άρθρα 1193, 1198 ΑΚ), δικαιούχος των κληρονομιαίων απαιτήσεων και οφειλέτης των κληρονομιαίων υποχρεώσεων.

Ο καταπίστευματοδόχος είναι δικαιούχος της κληρονομίας υπό αναβλητική αίρεση (ή προθεσμία) και κατά τα ισχύοντα στα περί αιρέσεων (201 επ, ΑΚ) αυτός, κατά τη διάρκεια της αίρεσης (ηρητημένου του καταπιστεύματος), έχει δικαίωμα προσδοκίας ή ελπίδας (*emptio spei* — *hereditatis*), δηλαδή δικαίωμα "κεκτημένο", "ενεστώσ"

και μάλιστα "απαλλοτριωτό", όχι όμως και κληρονομητό (Μπαλή Κληρον. παρ. 284, άρθρο 1936 παρ. 2 ΑΚ).

Αναφέρθηκε ανωτέρω ότι το δικαίωμα του καταπιστευματοδόχου τελεί υπό αναβλητική αίρεση. Ρυθμίζοντας, ενόψη τούτου, ο νόμος τα δικαιώματά του βεβαρημένου κατά τη διάρκεια του καταπιστεύματος απαγορεύει, ειδικά σ' αυτόν (βεβαρημένο; άρθρο 1937 παρ. 2 ΑΚ), τη διάθεση των στοιχείων (είτε ενσωμάτων είτε ασωμάτων) της κληρονομίας και την επιτρέπει μόνο αν:

α) Επιβάλλεται αυτή - κατά νόμο - από τους κανόνες της τακτικής διαχείρισης, δεδομένου ότι, μέχρι την επαγωγή του καταπιστεύματος, ο βεβαρημένος διαχειρίζεται την κληρονομία ελεύθερα και ευθύνεται απέναντι στον καταπιστευματοδόχο για επιμέλεια που πρέπει να καταβάλλει και για τις δικές του υποθέσεις. (Για τη διαδικασία βλ. Κ ΠΟΛ.Δ 818)

β) Συντρέχει περίπτωση καταπιστεύματος του περιλαμβανομένου (1939 ΑΚ),

γ) Όρισε περί αυτού ο διαθέτης και

δ) "συνήνεσε" σ' αυτήν ο καταπιστευματοδόχος (236, 1937 ΑΚ).

2.- Κατά τις ισχύουσες διατάξεις του φορολογικού δικαίου (άρθρο 17 ν.δ. 118/1973, ΦΕΚ-Α' 202) και λαμβανομένου υπόψη ότι ο διαθέτης ορίζει κληροκόμο μόνο προσκαιρα, στερώντας του το δικαίωμα να εκποιήσει την κληρονομία, ο βεβαρημένος λογίζεται και φορολογείται ως επικαρπωτής, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 15 ίδιου νόμου, ενώ ο καταπιστευματοδόχος θεωρείται ψιλός κύριος και θα φορολογηθεί όταν και αν περιέλθει σ' αυτόν η κληρονομία (επαγωγή του καταπιστεύματος).

Στην περίπτωση του οικογενειακού, κατά τα άνω, καταπιστεύματος, για τον προσδιορισμό του φόρου κληρονομίας που βαρύνει τον καταπιστευματοδόχο διακρίνουμε:

α) Αν ο καταπιστευματοδόχος ζεί κατά το χρόνο θανάτου του διαθέτη, ο φόρος υπολογίζεται στην αξία του χρόνου επαγωγής του καταπιστεύματος και με βάση τη συγγενική σχέση που τον συνδέει με το διαθέτη,

β) αν ο καταπιστευματοδόχος δε ζεί κατά το χρόνο θανάτου του διαθέτη, δηλαδή επεγεννήθη τούτου, ο φόρος υπολογίζεται στην αξία του χρόνου επαγωγής του καταπιστεύ-

ματος και με βάση τη συγγενική σχέση του καταπιστευματοδόχου προς τον τελευταίο κάτοχο της περιουσίας, ο οποίος και την αποκατέστησε α' αυτόν.

3. - Ιδιαίτερη μορφή καταπιστεύματος που αντιμετωπίζεται από το φορολογικό δίκαιο είναι το καταπίστευμα του περιλιμπανομένου (άρθρο 1939 Α.Κ.)

Στο καταπίστευμα αυτό αναγνωρίζεται από το διαθέτη στον κληρονόμο (βεβαρημένο) απόλυτη και απεριόριστη εξουσία, στο μέτρο που η άσκηση της δε συνιστά υπέρβαση δικαιώματος κατ' άρθρο 281 ΑΚ, να εγκαταλλεύεται και διαθέτει ελεύθερα την κληρονομιαία περιουσία και ό,τι τελικώς θα μείνει απ' αυτήν, κατά το χρόνο επαγωγής του καταπιστεύματος, εκείνο και θα αποκατασταθεί με κληρονομιαία περιουσία κατ' άρθρο 281 ΑΚ. Τόσο ο βεβαρημένος όσο και ο καταπιστευματοδόχος φορολογούνται, κατά το χρόνο που για καθένα γεννιέται η φορολογική εναχή, κατά πλήρες κυριότητας δικαίωμα.

4. - Κατά τη διάρκεια του καταπιστεύματος (πρωτημένου του καταπιστεύματος) είναι ενδεχόμενο:

α) Το δικαίωμα της κληρονομίας να επιτρέψει την εκποίηση καταπιστευτών στοιχείων, γιατί η εκποίησή τους κρίθηκε αναγκαία και έγινε κατά τους κανόνες της τακτικής διαχείρισης και εφόσον:

αα) Η αληθινή κατά το χρόνο εκποίησης εισοπρακτέα αξία των εκποιηθέντων κληρονομιαίων στοιχείων αποδίδεται, κατά την επαγωγή του καταπιστεύματος, στον καταπιστευματοδόχο (Μικρή Κληρον. 290 αριθ. 3, άρθρα 1937, 1941 παρ. 2 ΑΚ).

αβ) Το προϊόν της εκποίησης θα διατεθεί για την αγορά άλλου περιουσιακού στοιχείου, το οποίο θα λάβει τη θέση του εκποιηθέντος καταπιστευτέου (εναλλαγή του κληρονομιαίου στοιχείου, αντικατάλλαξη).

αγ) Το προϊόν της εκποίησης θα χρησιμοποιηθεί για τη διενέργεια αναγκών ή και ακόμη επωφελών δαπανών γρά συντήρηση ή και αξιοποίηση λοιπών καταπιστευτών στοιχείων της κληρονομίας.

Δε όλες της ανωτέρω περιπτώσεις δε συντρέχει λόγος που να επιβάλλει τη λήξη της αναβολής της φορολογίας του καταπιστεύματος.

Το ίδιο ισχύει (δεν αίρεται η αναβολή φορολογίας) και στην περίπτωση που με τη δικαστική απόφαση επιτρέπεται η εναλλαγή του καταπιστευτέου ακινήτου με άλλο ίσης αξίας, που θα προέλθει από τη με αντιπαροχή διάθεση τούτου και ανέγερση νέας οικοδομής.

β) Να εκποιηθεί από το βεβαρημένο σε τρίτο το βαρυνόμενο με καταπίστευμα κληρονομιαίο στοιχείο, με συναίνεση του καταπιστευματοδόχου, οπότε ο βεβαρημένος θα υπαχθεί σε φόρο επί της αξίας (αγοραίας ή αντικειμενικής) της πλήρους κυριότητας του χρόνου εκποίησης και με βάση τη συγγενική του σχέση προς τον κληρονομούμενο. Στο φόρο που θα προκύψει θα συμψηφισθεί ο φόρος επικαρπίας τον οποίο αυτός είχε καταβάλει κατά την επαγωγή της κληρονομίας.

Πρέπει να διευκρινισθεί ότι κατά το αστικό δίκαιο η εκποίηση της κληρονομίας, παρά την απαγόρευση του διαθέτη, είναι άκυρη. Η ακυρότητα αυτή είναι σχετική και έχει ταχθεί μόνο υπέρ του καταπιστευματοδόχου, ο οποίος και νομιμοποιείται να την επικαλεσθεί (175 ΑΚ).

Αν όμως στην εκποίηση συνέβαινε και ο καταπιστευματοδόχος η εκποίηση είναι καθόλα έγκυρη και ισχυρή, δεδομένου ότι με τη συναίνεση αυτοαναιρείται το δικαίωμα του καταπιστευματοδόχου να επιδιώξει την ακύρωση αυτής (εμψόησης).

γ) Ο βεβαρημένος δεν μπορεί με σύμβαση με τον καταπιστευματοδόχο να του μεταβιβάσει την ιδιότητά του κληρονόμου από τώρα και κατ'ακολουθίαν και την ευθύνη για τα κληρονομικά χρέη. Μπορεί όμως να παραιτηθεί με σύμβαση υπέρ του καταπιστευματοδόχου από την ενάσκηση του κληρονομικού δικαιώματος (Μπιάλη Κληρον. παρ. 285). Στην περίπτωση αυτή η σύμβαση φέρει χαρακτήρα εκποίησης της κληρονομίας για όσο διάστημα διαρκεί το καταπίστευμα. Κατ'ακολουθίαν, ο καταπιστευματοδόχος θα υπαχθεί σε φόρο δωρεάς ^(ή γονικής παροχής) επικαρπίας, εφόσον η αιτία σύμβασης είναι χαριστική, για το χρονικό διάστημα μέχρι την επαγωγή που καταπιστεύματος, με βάση τη συγγενική του σχέση προς το βεβαρημένο και κατά την επαγωγή του καταπιστεύματος θα υπαχθεί ξανά σε φόρο - κληρονομίας όμως - της πλήρους κυριότητας, με βάση τη συγγενική του σχέση προς τον αρχικά κληρονομούμενο (διαθέτη).

Αν η μεταξύ βεβαρημένου και καταπιστευματοδόχου συμβατική σχέση είναι επαχθής, ο καταπιστευματοδόχος θα επαχθεί σε φ.μ.α. για την αξία της επικαρπίας μέχρι της επαγωγής του καταπιστεύματος και ακολούθως σε φόρο κληρονομίας, κατά τα άνω.

δ) Να παραιτηθεί ο καταπιστευματοδόχος από το δικαίωμά του προσδοκίας, οπότε η παραίτηση αυτή επέγεται καταίωση του καταπιστεύματος και κατ'ακολουθίαν άμεση φορολογική υποχρέωση του βεβαρημένου για την αξία της πλήρους κυριότητας, κατά τα ανωτέρω (περ. β').

ε) Ο καταπιστευματοδόχος να μεταβιβάσει το δικαίωμά του προσδοκίας με αντάλλαγμα σε οποιονδήποτε τρίτο και σ' αυτόν ακόμη το βεβαρημένο (1942 ΑΚ). Αν μεταβιβάσει τούτο σε τρίτο πρόσωπο και ενόψη του ότι κατά το φορολογικό νόμο λογίζεται ως ψιλός κύριος, θα φορολογηθεί για την αιτία θανάτου κτήση της ψιλής κυριότητας, με εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 5 περ.ε' του άρθρου 16 ν.δ. 118/1973. Αν όμως το μεταβιβάσει στο βεβαρημένο, δεδομένου ότι η μεταβίβαση αυτή επέγεται καταίωση του καταπιστεύματος, ο βεβαρημένος θα φορολογηθεί για την κατά το χρόνο τούτο αξία της πλήρους κυριότητας του καταπιστευτέου αντικειμένου, με συμφητισμό του φόρου επικαρπίας που έχει καταβάλει κατά την επαγωγή της κληρονομίας (ανωτ. περ. β').

ΙΙ. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΔΩΡΕΩΝ - ΓΟΝ. ΠΑΡΟΧΩΝ ΠΡΟΣΩΡΙΝΗ ΠΡΟΕΚΤΙΜΗΣΗ

Ο θεσμός της προσωρινής προεκτίμησης από τον προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. της αξίας των μεταβιβαζόμενων με

δωρεά ή γονική παροχή ακινήτων, τα οποία βρίσκονται σε περιοχές όπου δεν ισχύει το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού, εφαρμόζεται από 14 Μαΐου 1991 και εφόσον αυτή (προεκτίμηση) γίνει αποδεικτή από το φορολογούμενο επάγεται οριστική περαίωση της συγκεκριμένης φορολογικής υπόθεσης, ως ειλικρινούς.

Με την αριθ. 1064221/767/1991 (ΠΟΛ. 1148) εγκύκλιό μας, αλλά και την προγενέστερη της αριθ. 1049150/546/1991 (ΠΟΛ. 1115) όμοια, σας δώσαμε λεπτομερείς οδηγίες και διευκρινίσεις για την ορθή εφαρμογή των σχετικών με την προσωρινή προεκτίμηση διατάξεων.

Παρά ταύτα θεωρούμε σκόπιμο να δώσουμε και τις ακόλουθες οδηγίες, που αποτελούν απόρροια σχετικών ερωτημάτων.

1.- Η διαδικασία της προσωρινής προεκτίμησης της αγοραίας αξίας των μεταβιβαζόμενων ακινήτων εφαρμόζεται, όπως στο νόμο ρητά αναφέρεται (άρθρο 8 παρ. 5 του α.ν. 1521/1950, που εφαρμόζεται αναλόγως και στις δωρεές-γον. παροχές) μόνο αν η δήλωση υποβληθεί στον προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., που είναι ειμείνος στη χωρική αρμοδιότητα του οποίου βρίσκεται το δωρούμενο ακίνητο.

Αν όμως συμβεί άλλος να είναι καθύλην και άλλος ο κατά τόπον αρμόδιος προϊστάμενος ΔΟΥ και η δήλωση υποβληθεί στον καθύλην αρμόδιο (κατοικίαςτου δωρητή), είναι ανάγκη να διαβιβασθεί αμέσως το ένα αντίγραφο της δήλωσης στον κατά τόπο αρμόδιο προϊστάμενο ΔΟΥ, ο οποίος, αφού προβεί αμέσως και κατ'εξαίρεση στην προσωρινή προεκτίμηση της αγοραίας αξίας, επαναφέρει τη δήλωση στον καθύλην αρμόδιο προϊστάμενο ΔΟΥ. Η δήλωση αυτή με την προσωρινή προεκτίμηση, για να είναι σύννομη, ως προς την προεκτίμηση πρέπει να θεωρηθεί από τον καθύλην αρμόδιο προϊστάμενο και βάσει αυτής να καταρτισθεί το δωρητήριο συμβόλαιο.

Η προθεσμία που ο νόμος δίνει στον προϊστάμενο της ΔΟΥ για να καθορίσει την προσωρινή προεκτίμηση είναι δύο (2) ημέρες από την υποβολή της δήλωσης (σε εξαιρετικές περιπτώσεις 15 ημέρες) και η προθεσμία που δίνει στο φορολογούμενο για να υποβάλει συμπληρωματική (απο-

δεχόμενος την προεκτίμηση αυτή) είναι δύο (2) μήνες από την υποβολή της αρχικής φορολογικής δήλωσης. Δεδομένου όμως ότι η προθεσμία αυτή των δύο μηνών, όταν η δήλωση υποβάλλεται στον καθύλην αρμόδιο προϊστάμενο ΔΟΥ και πρέπει να διαβιβασθεί στον κατά τόπο αρμόδιο για την προσωρινή προεκτίμηση και να επαναφερθεί σ' αυτόν, είναι πιθανόν να μην επαρκεί, με την εγκύκλιο μας 1049150/546/29.5.1991 (ΠΟΛ. 1115) δεχθήκαμε πως όσοι φορολογούμενοι έχουν τη δυνατότητα μπορούν να υποβάλλουν απ' αυθείας τη φορολογική τους δήλωση στον κατά τόπο αρμόδιο προϊστάμενο ΔΟΥ, προκειμένου αυτός να αναγράφει σ' αυτήν την προσωρινή προεκτίμηση, και ακολούθως να την επαναφέρουν στον καθύλην αρμόδιο προϊστάμενο ΔΟΥ.

Παρατηρήθηκε ότι πολλοί κατά τόπον αρμόδιοι προϊστάμενοι ΔΟΥ δεν παραδίδουν στον υποβάλλοντα σ' αυτούς τη δήλωση με την επ' αυτής προσωρινή προεκτίμησή τους της αγοραίας αξίας, αλλά αντίγραφο αυτής, επιφυλασσόμενοι να αποστείλουν το πρωτότυπο υπηρεσιακάς.

Η ενέργεια αυτή, παρά το γεγονός ότι είναι σύνομη δεν εξυπηρετεί το σκοπό για τον οποίο παρασχέθηκε η δυνατότητα άμεσης υποβολής της δήλωσης στον κατά τόπο αρμόδιο προϊστάμενο ΔΟΥ από το υπόχρεο, αφού μέχρις ότου επαναφερθεί το πρωτότυπο υπηρεσιακάς είναι εδεδεχόμενο να έχει εκπνεύσει η οριζόμενη από το νόμο δίμηνη προθεσμία αποδοχής της προσωρινής προεκτίμησης από τον υπόχρεο. Για το λόγο τούτου θεωρούμε σκόπιμο να επιστήσουμε την προσοχή των κατά τόπο αρμόδιων προϊσταμένων ΔΟΥ για τον όσο το δυνατόν ταχύτερο προσδιορισμό της προσωρινής προεκτίμησης και διευκόλυνση των φορολογουμένων για επανάφορά των δηλώσεών στον καθύλην αρμόδιο προϊστάμενο ΔΟΥ.

Σημειώνεται πάντως πως προσωρινή προεκτίμηση είναι δεσμευτική μόνο αν φέρει την υπογραφή και θεώρηση του καθ' ύλην/προϊσταμένου ΔΟΥ.

Για το λόγο τούτο πρέπει ο φορολογούμενος το αντίγραφο που λαμβάνει από τον κατά τόπο αρμόδιο προϊστάμενο ΔΟΥ να το πράξει στον καθύλην αρμόδιο προϊστάμενο για θεώρηση και περαιτέρω κατάρτιση του οικείου...

συμβολαίου.

2.- Με τη διάταξη της παραγράφου 4 του άρθρου 6 του ν. 1947/1991 θεσπίστηκε ότι ο θεσμός της προσωρινής προεκτίμησης, όπως αυτός ισχύει στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων, εφαρμόζεται και στη φορολογία δωρεών, γονικών παροχών αναλόγως.

Στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων (φ.μ.α.) απαγορεύεται η κατάρτιση συμβολαίου μετά την πάροδο τριών (3) μηνών από την ημέρα έκδοσης από τον αρμόδιο προϊστάμενο ΔΟΥ αντιγράφου της φορολογικής δήλωσης (αν το ακίνητο βρίσκεται σε περιοχή όπου δεν ισχύει το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας του) ή μετά την δημοσίευση υπουργικής απόφασης για αναπροσαρμογή των αντικειμενικών αξιών (αν το ακίνητο βρίσκεται σε περιοχή που ισχύει το αντικειμενικό σύστημα (παρ. 1 άρθρου 13 α.ν. 1521/1950, όπως τροποποιήθηκε με παρ. 11 άρθρου 24 ν. 1828/1989)). Συνεπώς, και στην περίπτωση της προσωρινής προεκτίμησης, απαγορεύεται η κατάρτιση του οριστικού συμβολαίου μετά την πάροδο του τριμήνου ή την αναπροσαρμογή των αντικειμενικών αξιών των ακινήτων, αν δεν υποβληθεί νέα φορολογική δήλωση.

Δεδομένου ότι οι διατάξεις αυτές για την προσωρινή προεκτίμηση, μετά το ν. 1947/1991, εφαρμόζονται κατ'αναλογίαν και στη φορολογία δωρεών - γονικών παροχών παρέπεται ότι και στη φορολογία αυτή απαγορεύεται η κατάρτιση του οριστικού δωρητήριου συμβολαίου μετά την πάροδο του τριμήνου από τη χορήγηση αντιγράφου της φορολογικής δήλωσης ή την αναπροσαρμογή, κατά τα άνω, των αντικειμενικών αξιών. Συνεπώς, στο εξής θα εφαρμόζεται η τρίμηνη αυτή προθεσμία.

III. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ

A' - ΠΡΟΣΥΜΦΩΝΑ

1.- Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του α.ν. 1521/1950 "περί φορολογίας μεταβίβασης ακινήτων", όπως αυτές ισχύουν μετά την τροποποίησή τους με τις διατάξεις της παρ. 15 του άρθρου 24 ν. 1828/1989 (ΦΕΚ - Α'2), χρόνος φορολογίας είναι -κατά κανόνα- ο χρό-

νος κατάρτισης του οριστικού, μεταβιβαστικού της κυριότητας του ακινήτου ή του εμπράγματος σ' αυτό δικαιώματος, συμβολαίου. Κατ'εξαίρεση, όταν το οριστικό συμβόλαιο καρτίζεται σε εκτέλεση συμβολαιογραφικού (όχι ιδιωτικού) προσυμφώνου και συντρέχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις που απαιτεί ο νόμος, χρόνος φορολογίας είναι εκείνος του προσυμφώνου (Αν πρόκειται για οριστικό συμβόλαιο που καρτίζεται σε εκτέλεση ιδιωτικού προσυμφώνου, χρόνος φορολογίας είναι ο χρόνος του οριστικού συμβολαίου και όχι του προσυμφώνου).

2.- Όπως είναι γνωστό ο φόρος μεταβίβασης επιβάλλεται σε κάθε με επαχθή αιτία μεταβίβαση ακινήτου ή εμπράγματος σ' αυτό δικαιώματος.

Ως μεταβίβαση λογίζεται και η σύμβαση ανταλλαγής ακινήτων ή εμπράγματος σ' αυτά δικαιωμάτων, κατά τη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 1 του α.ν. 1521/1950, σε συνδυασμό με τη διάταξη της παρ. 1 Β' του άρθρου 4 του ίδιου νόμου. Καθένας από τους συμβαλλομένους βαρύνεται με το φόρο (μειωμένο στο μισό) μεταβίβασης που αναλογεί στην αξία (αγοραία ή αντικειμενική) εκείνου που μεταβιβάζει. Αν υπάρχει διαφορά αξίας μεταξύ των ανταλλασσόμενων αντικειμένων και για την επί πλέον αυτή αξία καταβάλλεται αντάλλαγμα, οφείλεται φόρος γι' αυτή με ακέραιο συντελεστή, άλλως (αν δεν καταβάλλεται αντάλλαγμα - τίμημα) οφείλεται φόρος δωρεάς.

3.- Κατά το ουσιαστικό δίκαιο (άρθρο 573 ΑΚ) ανταλλαγή είναι η αμοτεροβαρής (ΑΚ 374) ενοχική, υποσχεταική σύμβαση με την οποία ο ένας από τους συμβαλλομένους αναλαμβάνει την υποχρέωση να μεταβιβάσει την κυριότητα ενός πράγματος ή ενός δικαιώματος και να το παραδώσει στον αντισυμβαλλόμενο και αυτός υπόσχεται, ως αντιπαροχή, να μεταβιβάσει στον πρώτο την κυριότητα του άλλου πράγματος ή δικαιώματος και να του το παραδώσει.

Σε περίπτωση ανταλλαγής εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις που ισχύουν για τις πωλήσεις και επειδή

στην αναταλλαγή λείπει τίμημα ορίζεται πως, καθένας από τους συμβαλλόμενους, κρίνεται ως πωλητής για την παροχή που τον βαρύνει και ως αγοραστής για την παροχή που δικαιούται.

Η ανάλογη εφαρμογή των περί πωλήσεων διατάξεων και στην ανταλλαγή, έχει την έννοια ότι αυτές (διατάξεις) εφαρμόζονται εφόσον συμβιβάζονται προς ανταλλαγή ή τουλάχιστον τροποποιημένες, συνεπεία της ειδικής φύσης της σύμβασης της ανταλλαγής (Μπαλής, Γεν. Αρχ. παρ. 9)

Η συναλλακτική πράξη δεν παύει να είναι ανταλλαγή, κατά την έννοια του άρθρου 573 ΑΚ, και όταν, εκτός του πράγματος, καταβάλλεται συμπληρωματικά, για εξισορρόπηση της αξίας των παροχών, χρηματικό ποσό (ΑΠ 285/1952 θέμ. ΕΓ'489, αλλά και Γαζής Ερμ. ΑΚ 573 αρ. 5, Καυιάς 573 θ άρθρο 2, Ζέππος, Ενοχ. ΙΙ παρ. 412, Φίλιος, παρ. 41).

4.- Ενόψη των ανωτέρω, είναι προφανές ότι η ανταλλαγή, χωρίς να είναι πώληση προσιδιάζει προς πώληση και ως πώληση αντιμετωπίζεται από το αστικό δίκαιο (έστω και με την επισήμανση της έννοιας της αναλογίας), αλλά και από το φορολογικό. Στο τελευταίο μάλιστα χωρίς καμία ιδιαίτερη επιφύλαξη, πλην της υπαγωγής στη μειωμένη φορολογία και τούτο για τον ειδικό λόγο ότι στην ανταλλαγή και εφόσον δεν υπάρχει διαφορά αξίας των ανταλλασσόμενων πραγμάτων ή δικαιωμάτων δεν καταβάλλεται τίμημα.

Συνακόλουθα, σε περίπτωση κατάρτισης οριστικού συμβολαιογραφικού εγγράφου ανταλλαγής ακινήτων ή εμπράγματων σ'αυτά δικαιωμάτων, το οποίο καταρτίζεται συννόμως σε εκτέλεση συμβολαιογραφικού προσυμφώνου, ως χρόνος φορολογίας, για την ταυτότητα του νομικού λόγου, θα ληφθεί ο χρόνος κατάρτισης του συμβολαιογραφικού προσυμφώνου, κατ'ανάλογη εφαρμογή όσων ισχύουν κατά την μεταβίβαση της πλήρους κυριότητας ακινήτου σε εκτέλεση συμβολαιογραφικού προσυμφώνου.

Β. - ΣΥΣΤΗΜΑ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΑΞΙΑΣ

Όπως είναι πλέον γνωστό, το σύστημα προσδιορισμού της αγοραίας αξίας των μεταβιβαζόμενων και ευρισκόμενων εντός σχεδίου πόλης κ.λ.π. ακινήτων αντικαθίσταται από το 1985 σταδιακά με το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας τους.

Βασική/θεμελιώδης αρχή του συστήματος αυτού είναι η δέσμευση του Δημοσίου με την καθιέρωση κατά περιοχές ή τμήματα ή τετράγωνα κάθε πόλης, από πριν τιμών ζώνης και συντελεστών αυξομολώσής τους, με βάση τα πολεοδομικά και εμπορικά στοιχεία που ισχύουν σε κάθε περιοχή.

Για διευκόλυνση και αντικειμενικότερη προσέγγιση των τιμών τα ακίνητα εντάχθηκαν σε κατηγορίες, για καθεμιά από τις οποίες καθιερώθηκε και συμπληρώνεται ιδιαίτερο έντυπο, όπως π.χ. για τα διαμερίσματα ή οικίες το έντυπο 1, για τα καταστήματα το έντυπο 2, για τα ασκηπή οικόπεδα το έντυπο 3 κ.λ.π.

Με το ν. 1882/1990 (άρθρο 14 παρ.) θεσπίστηκε η υπαγωγή σε έσοδα και της ελάχιστης πραγματικής σε ακίνητο δουλείας. Κατά το αστικό δίκαιο (άρθρ. 973 ΑΚ), οι δουλείες είναι τα δικαιώματα που παρέχουν εξουσία άμεση επί του πράγματος, η οποία στρέφεται κατά παντός.

Οι δουλείες διακρίνονται σε πραγματικές και προσωπικές. Και πραγματικές είναι οι δουλείες που συνίστανται στο αμεταβίβαστο αυτοτελώς εμπράγματο δικαίωμα του εκάστοτε κυρίου ενός ακινήτου σε άλλο ακίνητο που του παρέχει κάποια ωφέλεια (ΑΚ 1118 επ.). Οι πραγματικές δουλείες συνιστώνται με δικαιοπραξία ή με χρησιμότητα. Προσωπική δουλεία είναι το εμπράγματο δικαίωμα ορισμένου προσώπου να αρύεται ωφέλεια από ξένο πράγμα. Ο αστικός κώδικας αναφέρει περιοριστικά, ως προσωπικές δουλείες, την επικαρπία (1142 ΑΚ) και την σύγκληση (1183 ΑΚ). Όλες τις άλλες προσωπικές δουλείες τις εντάσσει στις περιορισμένες προσωπικές δουλείες του άρθρου 1188 ΑΚ. Μεταξύ των δουλειών τούτων περιλαμβάνεται και η δουλεία χρήσης, ως το εμπράγματο δικαίωμα προσωπικής δουλείας σε ακίνητο, που παρέχει εξουσία ή χρησιμότητα υπέρ ορισμένου προσώπου και

η έκτασή της καθορίζεται από τις προσωπικές ανάγκες του δικαιούχου, με εφαρμογή - κατά τα λοιπά - όσων ισχύουν στις πραγματικές δουλείες, εφόσον συμβιβάζονται με τη φύση των προσωπικών δουλειών (1191 ΑΚ).

Με την εγκύκλιό μας αριθ. ~~1026955/245/1990~~ (1704.1072) έχουμε δεχθεί ότι ο προσδιορισμός της αγοραίας αξίας της συνιστώμενης πραγματικής δουλείας θα γίνεται :α) με βάση συγκριτικά στοιχεία, αν το ακίνητο το οποίο βαρύνεται με τη δουλεία βρίσκεται σε περιοχή όπου δεν εφαρμόζεται το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας και β) με βάση το αντικειμενικό σύστημα, αν το ακίνητο βρίσκεται σε περιοχή που ισχύει το σύστημα τούτο και είναι δυνατός ο προσδιορισμός της δουλείας μ' αυτό. Άλλως, ο προσδιορισμός θα γίνεται με βάση συγκριτικά στοιχεία παρά το γεγονός ότι το ακίνητο βρίσκεται σε περιοχή που ισχύει το αντικειμενικό σύστημα.

Επειδή, από αναφορές που μας υποβάλλονται, διαπιστώνεται ότι επικρατεί μεγάλη σύγχυση στον τρόπο υπολογισμού της αξίας συνιστώμενων δουλειών χρήσης, όταν το ακίνητο βρίσκεται σε περιοχή που εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα, και για να αποτρέπονται στο μέλλον αυθαίρετες, και υπερβολικές κρίσεις και να παγιωθεί ενιαία αντιμετώπιση του θέματος ορίζουμε τα ακόλουθα:

Παρά το γεγονός ότι η δουλεία χρήσης είναι δουλεία προσωπική και, όπως προαναφέρθηκε, ανήκει στις περιορισμένες προσωπικές δουλείες και συνεπώς θα έπρεπε να μην επηρεάζει φορολογικώς, ωστόσο, παρά το χαρακτηρισμό της, η σύσταση της δουλείας αυτής και η άσκησή της φέρει όλα τα χαρακτηριστικά της πραγματικής δουλείας και άρα παρουσιάζει φορολογικό ενδιαφέρον. Έτσι:

Αν σε ακίνητο, που βρίσκεται σε περιοχή που ισχύει το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού, συνιστάται δουλεία χρήσης ορισμένης επιφάνειας, είτε αυτή βρίσκεται στο δώμα είτε στον αμάλυπτο, είτε μετέχει κατά εξ αδιαιρέτου ποσοστό στο οικόπεδο είτε όχι, για τον προσδιο-

ρισμό της αξίας της χρησιμοποιούμε το έντυπο 3 (οικόπεδο) και εφαρμόζουμε και το συντελεστή 0,15, ο οποίος αναφέρεται στον "αέρα". Το συνολικό ποσό που θα προκύψει μεταφέρουμε στο έντυπο 3Α και ακολούθως χρησιμοποιούμε το τύπο της περίπτωσης ΙΙα (μεσαία). Το ποσό που θα προκύψει είναι η αξία της δουλείας χρήσης.

Για κατανόηση παραθέτουμε τα ακόλουθα παραδείγματα:

Παράδειγμα 1ο

Έστω ότι παραχωρείται δουλεία χρήσης στο δώμα (ταράτσα) υπέρ ενός διαμερίσματος που βρίσκεται στην ταράτσα πολυώροφης οικοδομής, με εξαντλημένο συντελεστή δόμησης, της περιοχής Γλυφάδας Αττικής.

Τα στοιχεία του ακινήτου είναι:

- α) Ενιαίο οικοπέδο διαμπερές (γωνιακό) 1.436 M^2 .
- β) Επιφάνεια δώματος που συνιστάται η δουλεία 180 M^2 (δεν μετέχει στο ενιαίο οικοπέδο με χιλιοστά εξ αδιαίρετου).
- γ) Τιμή Ζώνης = 240.000 δρχ.
- δ) Συντελεστής Οικοπέδου (ΣΟ) = 0,70
- ε) Συντελεστής Συμμετοχής Οικοπέδου (ΣΣΟ) = 0,32
- στ) Συντελεστής Αξιοποίησης Οικοπέδου (ΣΑΟ) = 1,40
- ζ) Συντελεστής Εμπορικότητας (ΣΕ) = 4,00
- η) Κ = 0,40 και
- θ) ΣΒΕ = 1,00.

Με βάση τα δεδομένα αυτά έχουμε:

Α.- Αξία ενιαίου οικοπέδου (M^2 1436), με εφαρμογή και του συντελεστή 0,15. (έντυπο 3).

$$\begin{aligned} & \Sigma \text{Ο} \times \text{TZ} \times \text{Συντ.Γων.} \times [(\Sigma \text{ΣΟ} \times \Sigma \text{ΑΟ} \times \Sigma \text{ΒΕ}) + \text{Κ} \times (\Sigma \text{Ε} - 1)] \times \text{M}^2 \times 0,15 = \\ & = 0,70 \times 240.000 \times 1,15 \times [(0,32 \times 1,40 \times 1,0) + 0,40 \times (4 - 1)] \times \\ & \quad \times 1.436 \times 0,15 = 0,70 \times 240.000 \times 1,15 \times 1,648 \times 1.436 \times \\ & \quad \times 0,15 = \underline{68.581.981} \text{ δρχ.} \end{aligned}$$

Β.- α) Την αξία αυτή των 68.581.981 δρχ. μεταφέρουμε στο έντυπο 3Α και εφαρμόζουμε την περίπτωση ΙΓα αυτού, θεωρώντες την επιφάνεια του δώματος (ταράτσα), όπου συνιστάται η δουλεία χρήσης, ως κτίσμα. Οπότε έχουμε :

$$\frac{(Επιφ. ορόφου) + (επιφ. ισογ.) \times ΣΕ}{Επιφ. Οικοπέδου \times [\Sigma\text{ΑΟ} + K_1 \times (\Sigma\text{Ε} - 1)]} = \frac{180}{1.436 \times [1,40 + 0,70 \times (4-1)]}$$
$$= \frac{180}{1.436 \times (1,40 + 2,1)} = \frac{180}{5.026} = \underline{0,0358.}$$

β) Απολούθως, πολλαπλασιάζουμε την αξία του οικοπέδου, την οποία μεταφέραμε στο έντυπο αυτό 3Α, με το ποσοστό 0,0358 και έχουμε:

$$68.581.981 \times 0,0358 = \underline{2.455.235 \text{ δρχ.}}$$

Το ποσό αυτό των 2.455.235 δρχ. θεωρείται ως αξία της δουλείας χρήσης και αυτή θα ληφθεί υπόψη για τον υπολογισμό του οικείου φόρου.

Παράδειγμα 2ο

Συνιστάται δουλεία χρήσης σε δώμα πολυκατοικίας στην περιοχή του δήμου Ζωγράφου Αττικής.

Τα στοιχεία του ακινήτου είναι:

α) Ενιαίο οικοπέδο, στο οποίο η πολυκατοικία, 350M².

β) Έκταση δώματος, στο οποίο συνιστάται η δουλεία, 40 M².

γ) Τιμή Ζώνης (TZ) = 138.000 δρχ.

δ) Συντ/στής Οικοπέδου = 0,65

ε) Συντ/στής Συμ/χής Οικοπέδου (ΣΣΟ) = 0,24

στ) Συντ/στής Αξ/ποίησης Οικοπέδου (ΣΑΟ) = 3

ζ) Συντελεστής Εμπορικότητας (ΣΕ) = 1

Με βάση τα δεδομένα αυτά έχουμε:

Α.- Αξία ενιαίου οικοπέδου (M² 350), με εφαρμογή και του συντελεστή 0,15 (έντυπο 3)

$$\Sigma\text{Ο} \times \text{TZ} \times (\Sigma\text{ΑΟ} \times \Sigma\text{ΣΟ}) \times \text{M}^2 \times 0,15 =$$
$$= 0,65 \times 138.000 \times 3 \times 0,24 \times 350 \times 0,15 = \underline{3.390.660 \text{ δρχ.}}$$

Β.- α) Την αξία αυτή του οικοπέδου μεταφέρουμε στο έντυπο 3Α' και εφαρμόζοντας την περίπτωση ΙΙα, όπως στο παράδειγμα 1, έχουμε:

$$\frac{\text{Συν. επιφ. ορόφου} + (\text{επιφ. ισογ.} \times \text{ΣΕ})}{\text{Επιφ. Οικοπέδου} \times \text{ΣΑΟ} + \text{Κ}_1 \times (\text{ΣΕ} - 1)} = \frac{40}{350 \times 3^*} = \frac{40}{1050}$$

$$= \underline{0,0381}.$$

β) Ακολουθώντας, πολλαπλασιάζουμε την αξία του οικοπέδου, την οποία μεταφέραμε στο έντυπο αυτό (3Α), με το ποσοστό 0,0381 και έχουμε :

$$- 3.390.660 \times 0,0381 = \underline{129.168} \text{ δρχ.}$$

Το ποσό αυτό των 129.168 δραχμών θεωρείται ως αξία της δουλείας χρήσης και αυτή θα ληφθεί υπόψη για τον υπολογισμό του οικείου φόρου.

Παράδειγμα 3ο

Στον πίσω ανάλυπτο χώρο οικοπέδου, που βρίσκεται στην Κηφισιά Αττικής, συνιστάται δουλεία χρήσης. Τα στοιχεία του ακινήτου είναι:

- α) Έκταση ενιαίου οικοπέδου 1.000 Μ²
- β) Έκταση στην οποία συνιστάται η δουλεία 40 Μ².
- γ) Συντελεστής οικοπέδου (ΣΟ) = 0,90
- δ) Τιμή Ζώνης (ΤΖ) = 250.000
- ε) Συντ/στής Αξιοποίησης Οικοπέδου (ΣΑΟ) = 0,60
- στ) Συν/στής Συμμετοχής Οικοπέδου (ΣΣΟ) = 0,50
- ζ) Συντελεστής Εμπορικότητας (ΣΕ) = 2,80
- η) Κ = 0,30

Με βάση τα δεδομένα αυτά έχουμε:

Α.-Αξία ενιαίου οικοπέδου (Μ² 1.000) , με εφαρμογή και του συντελεστή 0,15 (έντυπο 3).

$$\begin{aligned} & \text{ΣΟ} \times \text{ΤΖ} \times [(\text{ΣΣΟ} \times \text{ΣΑΟ} \times \text{ΣΕ}) + \text{Κ} \times (\text{ΣΕ} - 1)] \times \text{Μ}^2 \text{οικοπ.} \times \\ & \times 0,15 = 0,90 \times 250.000 \times [(0,50 \times 0,60 \times 1) + 0,30 \times \\ & \times (2,80 - 1)] \times 1.000 \times 0,15 = 0,90 \times 250.000 \times (0,30 + 0,54) \\ & \times 1.000 \times 0,15 = \underline{28.350.000} \text{ δρχ.} \end{aligned}$$

(*) Ο συντελεστής 3 αντιπροσωπεύει το ΣΑΟ, δεδομένου ότι το γινόμενο Κ₁ × (ΣΕ-1) έχει μηδενισθεί, αφού ΣΕ = 1

B.- α) Την αξία αυτή του οικοπέδου (28.350.000) μεταφέ-
ρουμε στο έντυπο 3Α' και εφαρμόζοντας την περί-
πτωση ΙΙα' αυτού, όπως στα πιο πάνω παραδείγμα-
τα, έχουμε :

$$\frac{(Επιφ. ορόφου) + (επιφ. ισογείου \times (\Sigma E - 1))}{Επιφ. οικοπέδων \times [\Sigma \Delta O + K_1 \times (\Sigma E - 1)]} =$$

$$\frac{40}{1.000 \times [0,60 + 0,70 \times (2,80 - 1)]} = \frac{40}{1.000 \times (0,60 + 1,26)}$$

$$\frac{40}{1.000 \times 1,86} = \frac{40}{1860} = 0,0215$$

β) Ακολουθώντας, πολλαπλασιάζουμε την αξία του οι-
πέδου, την οποία μεταφέραμε στο έντυπο αυτό (3Α'),
με το ποσοστό 0,0215 και έχουμε:

28.350.000 x 0,0215 = 609.525 δραχ.

Το ποσό αυτό των 609.525 δραχμών θεωρείται ^{ως} αξία
της δουλείας χρήσης και αυτή θα ληφθεί υπόψη για
τον υπολογισμό του οικείου φόρου.

Π ρ ο σ ο χ ή :

Αν στο παράδειγμα αυτό η δουλεία συνιστάται
στον εμπρός ακάλυπτο χώρο (πρόσοψη οικοπέδου),
τότε, για τον υπολογισμό του ποσοστού συμμετο-
χής της έκτασης δουλείας στο ενιαίο οικόπεδο,
θα ληφθεί υπόψη και ο συντελεστής εμπορικότη-
τας (ΣΕ), οπότε έχουμε:

$\frac{40 \times 2,8}{1860} = \frac{112}{1860} = 0,060$ και

28.350.000 x 0,060 = 1.701.000 δραχμές
Συνεπώς, ο οικείος φόρος θα υπολογισθεί στην
αξία των 1.701.000 δραχμών.

Παράδειγμα 4ο

Σε γωνιαίο οικόπεδο, περιοχής Δήμου Ηλιούπο-
λης Αττικής, συνιστάται δουλεία χρήσης στον εμπρός
...//...

ανάλυτο χώρο του ενός δρόμου.

Τα στοιχεία του ακινήτου είναι:

- α) Έκταση ενιαίου οικοπέδου M^2 500.
- β) Έκταση πρασιάς επί της οποίας η δουλεία M^2 80.
- γ) Συντελεστής Εμπορικότητας (ΣΕ), του ενός δρόμου = 2,00 και του άλλου = 1,30.
- δ) Τιμή Ζώνης (TZ) = 160.000 δρχ.
- ε) Συν/στής Οικοπέδου (ΣΟ) = 0,65
- στ) Συν/στής Συμ/χής Οικοπέδου (ΣΣΟ) = 0,34
- ζ) Συν/στής Αξιοποίησης Οικοπέδου (ΣΑΟ) = 1,20
- η) $K = 0,40$.

Με βάση αυτά τα δεδομένα έχουμε:

A.- Αξία ενιαίου οικοπέδου (M^2 500) , με εφαρμογή και του συντελεστή 0,15 (έντυπο 3).

$$\begin{aligned} & \Sigma \text{Ο} \times \text{TZ} \times \text{Συντ.Γων.} \times [(\Sigma \text{ΣΟ} \times \Sigma \text{ΑΟ} \times \Sigma \text{ΒΕ}) + (\Sigma \text{Ε} - 1)] \times M^2 \text{οικοπ.} \times \\ & \times 0,15 = \\ & = 0,65 \times 160.000 \times 1,15 \times [(0,34 \times 1,20) + 0,40 \times (2 - 1)] \times 500 \times 0,15 = \\ & = 0,65 \times 160.000 \times 1,15 \times 0,808 \times 500 \times 0,15 = \underline{7.247.760} \text{ δρχ.} \end{aligned}$$

B.-α) Την αξία αυτή του οικοπέδου (7.247.760) μεταφέρουμε στο έντυπο 3Α και εφαρμόζοντας την περίπτωση ΙΙα αυτής, όπως στα πιο πάνω παραδείγματα, έχουμε:

$$\begin{aligned} & \frac{(\text{Επιφ. ορόφου}) + (\text{Επιφ. λιογείου} \times \Sigma \text{Ε})}{\text{Επιφ. οικοπ.} \times [\Sigma \text{ΑΟ} + K_1 \times (\Sigma \text{Ε} - 1)]} = \\ & = \frac{80 \times 2}{500 \times [1,20 + 0,70]} = \frac{160}{500 \times 1,90} = \frac{160}{950} = \\ & = \underline{0,1684} \end{aligned}$$

β) Ακολούθως, σύμφωνα με όσα και στα προηγούμενα παραδείγματα, έχουμε:

$$7.247.760 \times 0,1684 = \underline{1.220.523} \text{ δραχμές}$$

Το ποσό αυτό των 1.220.523 δρχ. θεωρείται ως αξία της δουλείας χρήσης και αυτή θα ληφθεί

υπόψη για τον υπολογισμό του οικείου φόρου.

Θεωρούμε σκόπιμο να τονίσουμε εδώ και να αποτελέσει τούτο σημείο ιδιαίτερης προσοχής ότι: αν η δουλεία συνιστάται:

- α) Σε όροφο (ή δώμα) ή στον πίσω ακάλυπτο χώρο του ακινήτου, για τον κατά τα άνω υπολογισμό της φορολογητέας αξίας της, δεν ενδιαφέρει αν η έκταση, στην οποία συνιστάται η δουλεία, μετέχει ή όχι εξ αδιαιρέτου στο ενιαίο οικόπεδο.
- β) Στον εμπρός ακάλυπτο χώρο (πρόσοψη - πρασιά) του ακινήτου, για τον υπολογισμό της αξίας εφαρμόζεται και συντελεστής εμπορικότητας και
- γ) αν το οικόπεδο είναι γωνιαίο, ανεξαρτήτως σε ποιόν από τους δρόμους συνιστάται η δουλεία, ως συντελεστής εμπορικότητας (ΣΕ) λαμβάνεται ο μεγαλύτερος.

Γ. ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΑΛΛΟΔΑΠΩΝ ΑΠΟ ΤΟ ΦΟΡΟ ΓΙΑ ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΠΡΩΤΗΣ ΚΑΤΟΙΚΙΑΣ.

1.- Με την εγκύκλιό μας αριθ. 1080792/1428/10.7.1989 (ΠΟΛ. 1162), διερμηνεύοντας τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 1078/1980 (ΦΕΚ Α'238), σας δώσαμε οδηγίες, ενυπολογίζοντας το σύνολο των μέχρι ~~τότε~~ διοικητικών λύσεων, για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του νόμου τούτου.

Στην εγκύκλιό μας αυτή ρητά ορίζουμε (Κεφ. Β ΙΙ, σελ. 21) ότι η απαλλαγή από φο.μ.α. παρέχεται μόνο σε Έλληνες υπηκόους που κατοικούν στην Ελλάδα, όχι και σε αλλοδαπούς, έστω και αν αυτοί κατοικούν στην Ελλάδα.

2.- Όπως επανειλημένως έχει τονισθεί, σκοπός των διατάξεων του ν. 1078/1980 είναι να διευκολυνθεί η επιτακτική ανάγκη απόκτησης στέγης από όλες τις οικογένειες με την απαλλαγή τους από το φόρο. Η ρύθμιση αυτή εντάσσεται σε ένα γενικότερο πλαίσιο κοινω-

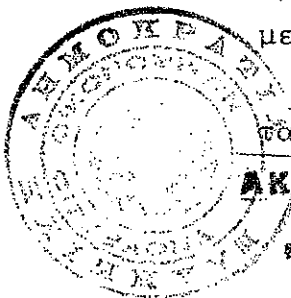
νικής πολιτικής του Κράτους, εντός των διαγραφόμενων συνταγματικών πλαισίων (Συντ. 1975 άρθρ. 21 παρ. 4), ως ένδειξη στοργής της Πολιτείας προς τις μεσαίες και ασθενέστερες τάξεις. Πέρα τούτου, οι διατάξεις αποβλέπουν στην τόνωση και δραστηριοποίηση της οικονομίας.

3.- Κατά τον κανονισμό της ΕΟΚ (της οποίας μέλος αποτελεί και η Χώρα μας) αριθ. 1612/1968 "περί της ελεύθερας κυκλοφορίας των εργαζομένων στο εσωτερικό της Κοινότητας", ο εργαζόμενος υπήκοος ενός Κράτους μέλους δεν μπορεί, στην επικράτεια των άλλων Κρατών μελών, να έχει, λόγω της υπαγένειάς του, διαφορετική μεταχείριση από τους ημεδαπούς εργαζόμενους όσον αφορά τους όρους απασχόλησης κ.λ.π. και απολαύει των ίδιων κοινωνικών και φορολογικών πλεονεκτημάτων με τους ημεδαπούς (άρθρο 7) και ακόμη απολαύει όλων των πλεονεκτημάτων που παρέχονται στους ημεδαπούς ως προς τη στέγη, συμπεριλαμβανομένου και του δικαιώματος κτήσης κυριότητας κατοικίας την οποία έχει ανάγκη (άρθρο 8).

Οι πιο πάνω διατάξεις του κανονισμού (ΕΟΚ) αριθ. 1612/1968 του Συμβουλίου της 15ης Οκτωβρίου 1968 εφαρμόζονται υποχρεωτικά πλέον στην Ελλάδα, δεδομένου ότι έχει λήξει η μεταβατική περίοδος προσαρμογής προς το κοινοτικό δίκαιο και αυτό έχει αποκτήσει υπερνομοθετική ισχύ (άρθρ. 48 Συν.) 1975; ενδ. ΣΤΕ 1337/1989 ΝΒ 38 1247).

4.- Μετά τα ανωτέρω, οι διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 1078/1980, που αναφέρονται στην απαλλαγή από το φ.μ.α. για την απόκτηση πρώτης κατοικίας, εφαρμόζονται και στους αλλοδαπούς οι οποίοι είναι υπήκοοι κράτους μέλους της Κοινότητας με τις ίδιες ακριβώς προϋποθέσεις που αυτές εφαρμόζονται και για τους ημεδαπούς (Σχ. Γνωμ. 865/1991 της ολομέλειας του Ν.Σ.Κ.)

Κάθε σχετική με το θέμα αυτό προγενέστερη διαταγή παύει να έχει ισχύ.



ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο Πρωτοκόπος
του Τμήματος Προμηθειών

Ο ΥΠΟΥΡΓΟΣ

ΙΩΑΝΝΗΣ ΜΑΛΛΙΟΚΡΑΣΣΑΣ