

Αριθμ.πρωτ.441

Σας κοινοποιούμε το με αριθμ.πρωτ.1047845/608/B0013/-
ΠΟΛ.1103/20.5.92 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών σχετικά
με γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. για την απαλλαγή από το Φ.Α.Π. των
κτισμάτων οικοδομής, για να λάβετε γνώση.

Με συναδελφικούς χαιρετισμούς

Ο Πρόεδρος

Η Γεν.Γραμματέας

Απ.Μαργαριτόπουλος

Σ.Μουρατίδου

Σας κοινοποιούμε την αριθ. 57/4.2.92 γνωμοδότηση του Γ'
τμήματος του Ν.Σ.Κ., η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γεν. Γραμ-
ματέα του Υπουργείου Οικονομικών και παρακαλούμε για τη συμμόρ-
φσή σας με το περιεχόμενό της.

Με τη γνωμοδότηση αυτή έγινε δεκτό ότι η επταετία της παραγ.
13' του άρθρου 21 του ν. 1249/82 (ΦΕΚ Α' 43) κατά τη διάρκεια
της οποίας απαλλάσσονται από το Φ.Α.Π. τα κτίσματα οικοδομής,
αρχίζει από την έκδοση της αρχικής οικοδομικής άδειας και όχι
των τυχόν αναθεωρήσεων, καθόσον ο νομοθέτης παρεγνώρισε πλήρως
της αναθεώρηση και αρκέστηκε μόνο στην αρχική οικοδομική άδεια,
ως αφετηρία μίας περιόδου.

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ

Με Ε.Υ.

Ο Προϊστάμενος της Γραμματείας

Ο Προϊστάμενος της Δ/σης

Γ.Π. ΠΑΝΑΓΙΩΤΟΠΟΥΛΟΣ

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ

1. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΠΙΝΑΚΑ Α πλήν 4, 5
2. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΠΙΝΑΚΑ Ε πλήν 3, 4, 5
3. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΠΙΝΑΚΑ ΣΤ μόνο 13, 16
4. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΠΙΝΑΚΑ Ζ μόνο 1, 2, 3
5. ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ:

1. Γραφείο Υπουργού
2. Γραφείο Γεν. Γραμματέα
3. Γραφείο Γεν. Δ/ντή
4. Γραφείο Τύπου και Δημ. Σχέσεων
5. Γραφείο Νομ. Συν/σμού & Κωδ/σεων - Τμήμα Κωδικοποιήσεων
6. Γραφείο Επικοινωνίας και Πληροφόρησης Πολιτών

ΑΡΙΘ.ΓΝΩΜ.: 57

ΑΡΙΘ.ΠΡΩΤ.: 9964/91

ΝΟΜΙΚΟΝ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΝ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

Τμήμα Γ'

Συνεδρίασις της 4 Φεβρουαρίου 1992

- Παρόντες :** Ε.Σαρακηνός, Αντ/δρος Ν.Σ.Κ.
Δ.Διαμαντόπουλος, Π.Κυριαζής, Δ.Ράπτης, Π.Καμαρινέας,
Ν.Πούλος, Θ.Αμπλιανίτης, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους
Χ.Τσεκούρας, Κ.Καποτάς, Ι.Σακελλαρίου, Α.Φυτράκης,
Πάρεδροι Ν.Σ.Κ.
- Εισηγητής :** Δημ.Διαμαντόπουλος
- Ερώτημα :** 1067766/711/Β0013/26.11.1991 Υπ.Οικ/κών Γ.Δ.Φ. και
Δ.Π./Δ13/Τμ.Β.
- Περίληψις :** 'Αν η κατ'άρθρον 21 § 1 στοιχ. ζ' του ν.1249/1982
επταετία από της χορηγήσεως της οικοδομικής αδείας,
ως χρόνος καθ'όν τα κτίσματα οικοδομής ανεγειρομέ-
νης δεν υπόκεινται εις φ.α.π., αφετηριάζεται και
από της αναθεωρήσεως της οικοδομικής αδείας.

Δια του υπ'αριθμ. 1067766/711/Β0013/26.11.1991 εγγράφου του
Υπ.Οικ./Γ.Δ.Φ. και Δ.Π./Δ.13/Τμ.Β', τίθεται το ερώτημα, αν η εν
άρθρω 21 § 1 στοιχ. ζ' του ν.1249/1982 προβλεπομένη επταετία από
της χορηγήσεως της οικοδομικής αδείας, ως χρόνος καθόν τα κτίσματα
οικοδομής ανεγειρομένης δεν υπόκεινται εις φόρον ακινήτου περιου-
σίας, αφετηριάζεται και από της αναθεωρήσεως της οικοδομικής αδεί-
ας.

Ι.- Δια του ν.1249/1982 ορίζεται:

1) εν άρθρω 19 § 1 ότι:

"Από το οικονομικό έτος 1982 και σε κάθε επόμενο έτος επιβάλ-
λεται φόρος στην ακίνητη περιουσία που βρίσκεται στην Ελλάδα. Στο

φόρο υποβάλλεται η συνολική αξία της περιουσίας που ανήκει σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο και αποτελείται από ακίνητα που βρίσκονται στην Ελλάδα ή εμπράγματα δικαιώματα σ' αυτά, εκτός της υποθήκης".

2) εν άρθρω 21 ότι:

"Δε φορολογούνται:

α) ζ) τα κτίσματα οικοδομής που ανεγείρεται, για μια επταετία από τη χορήγηση της οικοδομικής άδειας ή μέχρι να εκμισθωθούν ή κατά οποιοδήποτε τρόπο χρησιμοποιηθούν αυτά πριν από την πάροδο της επταετίας.

Μετά την πάροδο της επταετίας..... τα διαμερίσματα πολυκατοικίας που ανεγείρονται και δεν έχουν πουληθεί, τα οποία συμφωνήθηκε να μεταβιβασθούν στον εργολάβο ή σε τρίτα πρόσωπα που αυτός θα υποδείξει, για την εφαρμογή των άρθρων 19 έως 35 του παρόντος, θεωρούνται κατ'αμάχητο τεκμήριο, ότι έχουν μεταβιβασθεί στον εργολάβο μαζί με το ποσοστό του οικοπέδου που τους αναλογεί.
.....

3) εν άρθρω 41, δι'ού ενομοθετήθη η φορολογία μεταβιβάσεως ακινήτων βάσει της "αντικειμενικής" αξίας αυτών, ότι "..... Οι τιμές εκκίνησης και οι συντελεστές αυξομείωσης τους θα καθορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών, μετά από", δια δε της υπ' αριθμ. Κ.3958/108 ΠΟΛ.173/10-6-1988 αποφάσεως του Υπ.Οικ., ωρίσθη εν άρθρω 2 § 9 αυτής ότι "Όταν το μεταβιβαζόμενο ακίνητο είναι πλήρως αποπερατωμένο, για τον προσδιορισμό της αξίας του εφαρμόζεται, κατά περίπτωση, μειωτικός συντελεστής πλαιότητας. Η παλαιότητα αρχίζει μετά την πάροδο δύο ετών από την ημερομηνία έκδοσης της οικοδομικής άδειας ή την ημερομηνία της τελευταίας αναθεώρησής της ή.....".

II. Ο νόμος, σαφώς δια των ως άνω διατάξεων υπάγει εις φ.α.π. πᾶσαν την ακίνητον περιουσίαν του υποκειμένου του φόρου τούτου,

εξαιρεί δε του φόρου τούτου συγκεκριμένας περιπτώσεις, μία των οποίων είναι τα κτίσματα ανεγειρομένης οικοδομής επί χρονικήν περίοδον μιας επταετίας από της χορηγήσεως της σχετικής οικοδομικής αδείας. Μετά την πάροδον της επταετίας αυτής, καθ' όσον αφορά ειδικώς τα κατά το εργολαβικόν περιελευσόμενα εις τον εργολάβον διαμερίσματα, ως αντιπαροχή, ταύτα λογίζονται αμαχήτως ότι μετέβιβάσθησαν εις αυτόν από της συμπληρώσεως της περιόδου ταύτης. Ουδεμία διάστιξις γίνεται εις τον νόμον μεταξύ κτισμάτων συνιστώντων αποπερατωμένον διαμέρισμα και κτισμάτων ημιτελών διαμερισμάτων. Δεν γίνεται δε διάστιξις τοιούτου περιεχομένου, διότι ο νομοθέτης υποβάλλων εις φ.α.π. την ακίνητον περιουσίαν, δεν ενδιαφέρεται αν αυτή αποτελή ολοκληρωμένον οικονομικόν αγαθόν δεκτικόν ή μη εκμεταλλεύσεως ή άλλης οικονομικής αξιοποιήσεως, τουλάχιστον όταν πρόκειται περί κτισμάτων.

III.- Ότι υποβάλλονται εις φ.α.π. και τα μη αποπερατωμένα διαμερίσματα πολυκατοικίας και εν γένει τα μη αποπερατωμένα οικοδομικά έργα, προκύπτει και εκ του χρησιμοποιουμένου εν τω νόμω προσδιορισμού "ανεγειρομένης" οικοδομής και όχι "ανεγερθείσης" ή , "αποπερατωθείσης" οικοδομής. Ουδείς δ' εύλογος ενδοιασμός δύναται να υπάρξη ότι και τα ημιτελή διαμερίσματα οικοδομής αποτελούν περιουσίαν και δη συγκεκριμένης οικονομικής αξίας, άμα δε και προσδιορισμόν της οικονομικής επιφανείας του κυρίου αυτών.

IV.- Περαιτέρω δεν καταλείπεται αμφιβολία εύλογος ότι, όταν ο νομοθέτης αφετηρίασε την επταετίαν της εξαιρέσεως εκ του ως άνω φόρου από της "χορηγήσεως" (ενν. εκδόσεως) της οικοδομικής αδείας, εννοούσε την έκδοσιν της οικοδομικής αδείας και μόνον, δοθέντος ότι εξ ουδενός στοιχείου δύναται να προκύψη ότι η έκδοσις της αδείας συγχέεται μεθ' έτέρας διοικητικής πράξεως και ιδία μετά της αναθεωρήσεως της αδείας οικοδομής.

Η αναθεώρησης, ως νομικός προσδιορισμός, ενέχει μεν αυτοτέλειαν διοικητικής δράσεως και ορθώς λογίζεται ως νέα εκτελεστή διοικητική πράξις έναντι της αρχικής αδείας, όμως ταύτα νοούνται κατά τον συσχετισμόν αρχικής οικοδ.αδείας και αναθεωρήσεως αυτής κατά τας οικείας πολεοδομικάς διατάξεις, όχι όμως και όταν ομιλώμεν περί εκδόσεως οικοδομικής αδείας, της οποίας, ως διοικητικής πράξεως, η έννοια και ο σκοπός αρκούντως σαφείς είναι και ουδόλως συγχέονται μετά της αναθεωρήσεως της οικοδομικής (αρχικής) αδείας.

Ο φορολογικός νομοθέτης, καίτοι κατά τας οικείας πολεοδομικάς διατάξεις, η οικοδομική άδεια από τινος χρόνου μετά την έκδοσίν της, τυγχάνει υποχρεωτικώς αναθεωρητέα, παρεγνώρισε πλήρως την αναθεώρησιν και ηρέσθη εις μόνην τήν αρχικήν οικοδομικήν άδειαν, ως αφετηρίαν μιας περιόδου, η οποία, βάσει των συνήθως συμβαινόντων, απαιτείται να παρέλθη προς επίτευξιν του δι' αυτής σκοπηθέντος αποτελέσματος, της ανεγέρσεως δηλαδή της οικοδομής και η οποία ως εκ της μεταβατικότητας της καταστάσεως των οικοδομικών εργασιών, δεν θα επέτρεπε εσπευσμένην απλώς φορολόγησιν των κτισμάτων.

Όμως πέραν τούτου εξ ουδενός στοιχείου δύναται να συναχθή ότι αν η επταετία αύτη δεν επέφερε την ολοκλήρωσιν της ανεγέρσεως της οικοδομής, εξ οιοιδήποτε λόγου, αύτη παρατείνεται δια της αφετηριάσεως αυτής εκ νέου, άπαξ ή κατ'επανάληψιν, δια της αναθεωρήσεως της οικοδομικής αδείας. Γνωρίζων ο νομοθέτης την αναθεώρησιν, δεν εμνημόνευσεν αυτήν. Το γεγονός δε ότι εις την κατ'εξουσιοδότησιν του, αφορώντος, όχι εις τον φ.α.π., αλλ' εις τον φόρον μεταβιβάσεως ακινήτων, άρθρου 41 του αυτού νόμου 1249/82, εκδοθείσαν ως άνω απόφασιν του Υπουργού Οικονομικών, ως προσδιοριστικός συντελεστής της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου εχρησιμοποιήθη και η παλαιότης αυτού, η οποία αφετηριάσθη από της συμπληρώσεως δύο ετών από της εκδόσεως της οικοδ.αδείας ή της αναθεωρήσεως αυτής, ασφαλώς δεν οδηγεί εις αλλοίαν ερμηνείαν της διατάξεως του άρθρου 21

§ 1. στοιχ. ζ', το μὲν διότι πρόκειται περί ετέρου φόρου, υπό άλλην λογικήν, αιτιολογίαν και εν γένει φορολογικήν σκοπιμότητα, το δε διότι εξ αυτού, αντιθέτως, και βάσει του εξ αντιδιαστολής επιχειρήματος, ενισχυομένη ερμηνεία είναι η ανωτέρω διατυπωμένη. Άλλως τε, εις μὲν τον φ.μ.α. και τον αντικειμενικόν προσδιορισμό της αξίας του μεταβιβαζομένου ακινήτου ο συντελεστής παλαιότητας και η προσδιορίζουσα τούτον έκδοσις της αδείας οικοδομής ή της αναθεωρήσεως αυτής τίθεται ως προσδιοριστικόν στοιχείον της εκτάσεως της φορολογητέας αξίας του ακινήτου και όχι ως προσδιοριστικόν στοιχείον αυτής ταύτης της υπάρξεως φορολογητέας ύλης, ως εις την ως άνω διατάξιν δια τον φ.α.π. Δηλαδή πρόκειται περί δύο εντελώς διαφόρων αιτιολογιών της τοιαύτης ή τοιαύτης εκφράσεως βουλήσεως του νομοθέτου και ως εκ τούτου το περιεχόμενον της μιας δεν δύναται λογικώς να προσδιορίζη το περιεχόμενον της ετέρας.

V.- Εφ'όσον, τέλος, η διάταξις του άρθρου 21 § 1 στοιχ.ζ' του ν.1249/82, είναι σαφώς φορολογική και δη απαλλακτική εκ φόρου, καθ'όλα τα φορολογικά στοιχεία της είναι ερμηνευτέα άνευ διασταλτικών ευχερειών και εφαρμοστέα άνευ αναλογιών.

VI.- Όθεν, η απάντησις εις το ερώτημα είναι αρνητική.

ΕΘΕΩΡΗΘΗ

Αθήνα, 7.2.92

Ο Προεδρεύων

Ε.Σαραιηνός

Αντ/δρος Ν.Σ.Κ.

Ο Νομικός Σύμβουλος του Κράτους

Τ.Σ. Υπογραφή

ΔΗΜ. ΔΙΑΜΑΝΤΟΠΟΥΛΟΣ

Δειτή

Αθήνα, 14 Μαΐου 1992

Ο

Γενικός Γραμματέας

ΑΠΟΣΤΟΛΟΣ ΑΝΑΣΤΑΣΟΠΟΥΛΟΣ

ΑΚΡΙΒΕΙ ΔΗΤΗΡ
Ο ΤΜΒ ΔΙΑΜΑΝΤΟΠΟΥΛΟΣ