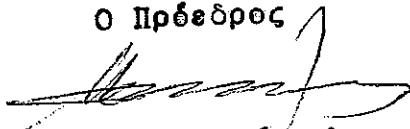


Αγαπητοί συνάδελφοι σας αποστέλλουμε την με αριθμ. πρωτ. 1049150/546/A0013/  
ΠΟΔ 1115/29-5-1991 εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών που αφορά τα άρθρα  
6, 7, 8 και 17 Ν. 1947/1991, την οποία ο Σύλλογος δεν έλαβε από το Υπουργείο  
αλλά προμηθευτήκαμε ανεπίσημα από την Εφορία.

Με συναδελφικούς χαιρετισμούς

Ο Πρόεδρος

  
Ακ. Μαργαριτάκου



Η Γεν. Γραμματέας

  
Σ. Μουρατίδου

..... 17 ν. 1947/1991.  
τηλ. 3236228-3234574

Σας κοινοποιούμε κατωτέρω τα άρθρα 6, 7, 8 και 17 του νόμου  
1947/1991, ο οποίος δημοσιεύθηκε στο ΦΕΚ-Α' 70/14.5.1991. Με τα  
άρθρα αυτά τροποποιήθηκαν και συμπληρώθηκαν διατάξεις των οικείων  
για τις φορολογίες κεφαλαίου νόμων. Για την ορθή και ενιαία  
εφαρμογή των σχετικών διατάξεων, σας παρέχουμε τις ακόλουθες  
διευκρινίσεις και οδηγίες.

#### Α. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΩΝ - ΔΩΡΕΩΝ

##### Ι. ΑΡΘΡΟ 6

##### Παράγραφοι 1-2

1.- Όπως είναι γνωστό, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου  
1 του άρθρου 25 του ν.δ. 118/1973, απαλλάσσονται από το φόρο  
κληρονομιών το Δημόσιο, οι δήμοι και οι κοινότητες, καθώς και τα  
μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα, που νόμιμα υπάρχουν ή  
συνιστώνται στην Ελλάδα, εφόσον επιδιώκουν αποδειγμένα σκοπούς  
γενικώς κοινωφελείς.

Τούτο σημαίνει ότι, για κάθε αιτία θανάτου κτήση, που  
δικαιούχος κληρονόμος (ή κληροδότης) είναι ένα από τα πρόσωπα  
αυτά, είναι αναγκαία η υποβολή φορολογικής δήλωσης, η διενέργεια  
ελέγχου από την οικονομική υπηρεσία και η χορήγηση σχετικού  
πιστοποιητικού απαλλαγής από το φόρο.

Δεδομένου όμως ότι ορισμένα από τα πρόσωπα αυτά δεν είναι δυνατόν να αλλάζουν τους επιδιωκόμενους σκοπούς τους; ούτε να αναπτύσσουν δραστηριότητες άλλες από εκείνες που εξυπηρετούν τους γενικότερους δημόσιους κοινωνικούς σκοπούς, για τους οποίους συστάθηκαν, κρίθηκε σκόπιμο και με την παράγραφο 1 του κοινοποιούμενου άρθρου 6 θεσπίζεται ρητά αντικειμενική απαλλαγή τους από το φόρο, ενώ παράλληλα, με την παράγραφο 2 ορίζεται πως τα πρόσωπα αυτά δεν έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν φορολογική δήλωση.

2.- Έτσι στο εξής και μετά τις ανωτέρω ρυθμίσεις, αν κληρονόμος ή κληροδόχος είναι: Το Δημόσιο, δήμος, κοινότητα, ιερός ναός, ιερή μονή, το ιερό κοινό του Πανάγιου Τάφου, η ιερή μονή του όρους Σινά ή νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου (ν.π.δ.δ.), απαλλάσσεται από το φόρο κληρονομίας, χωρίς καμία διερεύνηση από τη Δ.Ο.Υ., αλλά - παράλληλα - τα πρόσωπα αυτά δεν έχουν και υποχρέωση να υποβάλλουν φορολογική δήλωση.

Αν όμως κληρονόμος ή κληροδόχος είναι :

α) Μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα, που έχουν νόμιμα συσταθεί ή συνιστώνται στην Ελλάδα, καθώς και οι περιουσίες του άρθρου 96 του α.ν.2039/1939 (νόμος για τα εθνικά κληροδοτήματα), εφόσον αυτά επιδιώκουν αποδειγμένα σκοπούς εθνωφελείς ή σε ευρύτερο κύκλο φιλανθρωπικούς ή εκπαιδευτικούς ή καλλιτεχνικούς ή κοινωφελείς κατά την έννοια του άρθρου 1 του ίδιου α.ν.2039/39. Κατά την έννοια του άρθρου αυτού κοινωφελής σκοπός, σε αντίθεση προς τον ιδιωτικό, είναι κάθε κρατικός, θρησκευτικός, φιλανθρωπικός και γενικά επωφελής στο κοινό στο σύνολο και όχι μερικώς.

β) Τα αλληλοβοηθητικά Ταμεία περίθαλψης των εργατούπαλλήλων (Ταμεία Υγείας).

γ) Τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα, με τις ίδιες προϋποθέσεις των ημεδαπών της πιο πάνω περίπτωσης β', αλλά και με τον πρόσθετο όρο της αμοιβαιότητας. Την αμοιβαιότητα αυτή ο νόμος την εννοεί ως αμοιβαιότητα νομοθετικών ρυθμίσεων, δηλαδή ότι στην αλλοδαπή νομοθεσία υπάρχει αντίστοιχη διάταξη, η οποία προβλέπει απαλλαγή από το φόρο και των αλλοδαπών για το κράτος εκείνο νομικών προσώπων, άρα και των ημεδαπών.

δ) Τα αλλοδαπά φυσικά πρόσωπα, εφόσον υπάρχει διεθνής σύμβαση μεταξύ της Ελλάδας και του αλλοδαπού κράτους, την ιθαγένεια του οποίου έχει το φυσικό πρόσωπο, που να το απαλλάσσει από το φόρο και επί πλέον να υπάρχει στη σύμβαση όρος περί αμοιβαιότητας, κατά τα ανωτέρω, τότε αυτά είναι υποχρεωμένα να υποβάλλουν δήλωση φόρου κληρονομίας και ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. θα κρίνει αν συντρέχουν ή όχι οι νόμιμες προϋποθέσεις απαλλαγής.

### Παράγραφος 3

- 1.- Ο δικαιούχος της αιτία θανάτου ή δωρεάς κτήσης περιουσίας, πριν από οποιαδήποτε ενέργειά του, που αφορά αντικείμενο της κληρονομίας ή δωρεάς, έχει υποχρέωση να υποβάλει (αν δεν έχει ήδη υποβάλει) την οικεία γι' αυτό φορολογική δήλωση και να πάρει πιστοποιητικό από τον προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. για την εκπλήρωση (ολική ή μερική) ή όχι των φορολογικών του υποχρεώσεων. Η ισχύς του πιστοποιητικού αυτού είναι ενός έτους.
  - 2.- Πολλές φορές όμως συμβαίνει ο κληρονόμος (κληροδόχος) ή δωρεοδόχος να χάσει το πιστοποιητικό αυτό ή να καταστραφεί τούτο από απρόβλεπτα γεγονότα (π.χ. πυρκαγιά, πλημμύρα, κλοπή κλπ.) και εφόσον δεν έχει περάσει η ετήσια προθεσμία ισχύος του είναι αδύνατη η έκδοση νέου, ελλείψει ρητής σχετικής διάταξης στο νόμο. Η αδυναμία έκδοσης νέου πιστοποιητικού είναι γνωστό πόσα προβλήματα έχει δημιουργήσει στις σχέσεις μεταξύ φορολογουμένων και φορολογικών αρχών και, συνεπεία τούτου, πόσο επιδρά ανασταλτικά στην οικονομική δραστηριότητα των πολιτών.
  - 3.- Για να διορθωθεί αυτή η απαράδεκτη κατάσταση θεσπίστηκε με τη διάταξη της παραγράφου 3 του κοινοποιούμενου άρθρου, ότι, σε περίπτωση που αποδειγμένα έχει απωλεσθεί ή καταστραφεί στη διάρκεια της ετήσιας ισχύος του το πρωτότυπο του χορηγηθέντος πιστοποιητικού, μπορεί να εκδοθεί αντίγραφο τούτου. Είναι αυτονόητο ότι στο αντίγραφο αυτό θα πρέπει να γίνεται ρητή μνεία ότι τούτο εκδίδεται λόγω απώλειας ή καταστροφής κλπ. του πρωτοτύπου και ότι το πρωτότυπο είναι ανίσχυρο και απαγορεύεται η οποιαδήποτε επίκληση ή χρησιμοποίησή του.
- Αν όμως το πρωτότυπο δεν καταστράφηκε ή δεν απωλέσθηκε, αλλά χρησιμοποιήθηκε για κατάρτιση μεταβιβαστικού συμβολαίου, αιτιολογείται η έκδοση αντιγράφου ή νέου πιστοποιητικού για μεταβίβαση άλλου κληρονομιαίου στοιχείου από άλλο συμβολαιογράφο

4.- Ειδικά όμως, όταν πρόκειται για πιστοποιητικό που αφορά νομικό πρόσωπο κοινωφελούς γενικώς χαρακτήρα, από αυτά που αναφέρονται στις περιπτώσεις α', β' και γ' της πιο πάνω παραγράφου 2, η ισχύς του ορίζεται δύο (2) ετών.

Η αυξημένη αυτή ισχύς του πιστοποιητικού των προσώπων αυτών κρίθηκε σκόπιμη, δεδομένου ότι στο διάστημα της διετίας δεν μπορεί λογικώς τα νομικά αυτά πρόσωπα να εκτραπούν από την εκπλήρωση των κοινωφελών τους σκοπών. Παράλληλα, η επιμήκυνση αυτή του χρόνου ισχύος των πιστοποιητικών, φρονούμε πως θα απαλλάξει τις Δ.Ο.Υ. από ένα σημαντικό έργο άσκοπης απασχόλησης για την έκδοσή τους.

Αν μάλιστα ληφθεί υπόψη και η άρση της υποχρέωσης υποβολής δήλωσης από τα λοιπά νομικά πρόσωπα του πρώτου εδαφίου της προηγούμενης παραγράφου 2, (δηλ. δημόσιο, δήμους, κοινότητες, ιερούς ναούς κλπ.), αποδεσμεύονται οι Δ.Ο.Υ. από σημαντικό ανώφελο έργο.

#### Παράγραφος 4

1.- Στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων και σε περιοχές που δεν ισχύει το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των ακινήτων έχει θεσπισθεί και ισχύει ο θεσμός της προσωρινής εκτίμησης από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. της αξίας του μεταβιβαζόμενου ακινήτου, η οποία, αν γίνει δεκτή από το φορολογούμενο έχει ως αποτέλεσμα να χαρακτηρίζεται η δήλωση ως ειλικρινής και να περαιώνεται οριστικά, πράγμα που συμβάλλει αποφασιστικά στη μείωση των εκκρεμοτήτων.

Ήδη, με τη διάταξη της παραγράφου 4 του κοινοποιούμενου άρθρου 6, ο θεσμός αυτός της προσωρινής εκτίμησης των ακινήτων θα εφαρμόζεται ανάλογα και στις φορολογίες δωρεών και γονικών παροχών.

Με βάση το θεσμό αυτό, κατά την υποβολή δήλωσης δωρεάς ή γονικής παροχής ακινήτου (και μόνο όταν τούτο βρίσκεται σε περιοχή που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα) και μέσα σε προθεσμία δύο εργάσιμων ημερών, ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. είτε δέχεται ότι η αξία που δηλώνεται συμπίπτει προς την αγοραία αξία του ακινήτου, οπότε η δωρεά ή η γονική παροχή περαιώνεται οριστικά ως ειλικρινής, είτε προσδιορίζει προσωρινά την αγοραία

αξία του ακινήτου και την αναγράφει στο αντίτυπο της δήλωσης που παραδίδει στους συμβαλλομένους. Αν συντρέχουν σοβαροί λόγοι, ο προσδιορισμός της προσωρινής αξίας μπορεί να γίνει, με την έγκριση του εποικευόντος Επιθεωρητή, το αργότερο σε δεκαπέντε (15) ημέρες από την υποβολή της δήλωσης.

Δεδομένου ότι στην περίπτωση των δωρεών-γονικών παροχών ο φόρος, είτε βάσει της δήλωσης είτε μετ'έλεγχου, είναι πάντοτε καταβλητέος στις προβλεπόμενες από το άρθρο<sup>ο</sup> 82 ν.δ.118/1973 δώδεκα ισόποσες άτοκες μηνιαίες δόσεις των 20.000 δρχ. καθεμιάς (πλην της τελευταίας), εφόσον το σύνολο αυτού (φόρου) δεν υπερβαίνει τις 240.000 δρχ. ή σε οκτώ ισόποσες έντοκες εξαμηνιαίες δόσεις, αν υπερβαίνει το ποσό των 240.000 δρχ. και με παροχή της προβλεπόμενης από το ίδιο άρθρο ασφάλειας, είναι προφανές ότι και στην περίπτωση της προσωρινής αξίας ο συνολικός φόρος που θα προκύψει είναι καταβλητέος σε μηνιαίες ή εξαμηνιαίες δόσεις, όπως αυτές προβλέπονται με το άρθρο 82 ν.δ.118/1973 και με τις προϋποθέσεις που το άρθρο αυτό θεσπίζει και όχι στις δόσεις (δύο) που η παράγραφος 3 του άρθρου 8 α.ν.1521/1950 προβλέπει για το Φ.Μ.Α.

2.- Σχετική με το θέμα της προεκτίμησης και τη διαδικασία γενικώς αυτής και η βασική εγκύκλιός μας Κ.4490/32/29.3.1974 (Εγκ.11), της οποίας τα κυριότερα σημεία θεωρούμε σκόπιμο να επαναλάβουμε. Κατά ταύτα:

Με τη διαδικασία της προσωρινής εκτίμησης επιδιώκεται η απλούστευση και συγχρόνως η επιτάχυνση της διαδικασίας και του ρυθμού περαίωσης των φορολογικών υποθέσεων μεταβίβασης ακινήτων με δωρεά-γονική παροχή.

Η προσωρινή προεκτίμηση από τον προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. (αρμόδιος κατ'άρθρο 87 ν.δ.118/1973 είναι ο της κατοικίας του δωρητή ή του παρέχοντος τη γονική παροχή) θα γίνεται κατά την παραλαβή της υποβαλλόμενης οικείας δήλωσης, με την αναγραφή κατά τα ανωτέρω ενυπογράφως της ημερομηνίας παραλαβής στο σώμα της δήλωσης. Επειδή στα σχετικά έντυπα δεν υπάρχει ειδική έντυπη

ένδειξη και μέχρις ότου καθιερωθεί ο νέος τύπος εντύπων, η σημείωση θα γίνεται ιδιογράφως, με διαφορετικό χρώμα μελάνης, αριθμητικώς και ολογράφως. Κατά όμοιο τρόπο θα γίνεται και η τυχόν αποδοχή της προεκτίμησης από μέρος του φορολογουμένου.

Η φορολογική δήλωση θα καταχωρείται αμέσως στο βιβλίο μεταγραφής δηλώσεων δωρεών-γονικών παροχών.

Αν η κατά τα άνω προσωρινή αγοραία αξία συμπίπτει προς το τίμημα που δηλώνεται από τους συμβαλλόμενους, ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. αποδέχεται τούτο και η δωρεά-γονική παροχή περαιώνεται ως ειλικρινής, καταχωρουμένη στο ειδικό προς τούτο βιβλίο ειλικρινών δηλώσεων, κατά τη συνήθη διαδικασία. Όμως, στο αντίγραφο του εντύπου της δήλωσης που παραδίδεται στους συμβαλλόμενους για την κατάρτιση του δωρητηρίου συμβολαίου, θα αναγράφεται από τον προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., με διάφορου χρώματος μελάνης, ως προσωρινή αξία, αυτή που δηλώθηκε και κρίθηκε ειλικρινής.

Η αναγραφή, ολογράφως και αριθμητικώς, κατά τα οριζόμενα ανωτέρω, της προσωρινής προεκτίμησης με διάφορου χρώματος μελάνης και στο πρωτότυπο και στο αντίγραφο της φορολογικής δήλωσης θα γίνεται υποχρεωτικώς, είτε η προεκτίμηση συμπίπτει με το τίμημα είτε είναι μεγαλύτερη αυτού. Στην τελευταία αυτή περίπτωση (προεκτίμηση μεγαλύτερη του τιμήματος) ο υπόχρεος σε φόρο έχει τη διακριτική ευχέρεια, όπως προαναφέρθηκε, να δεχθεί είτε αμέσως την προεκτίμηση είτε μέσα σε δίμηνη ανατρεπτική προθεσμία από την ημερομηνία επίδοσης της φορολογικής δήλωσης, με την υποβολή συμπληρωματικής δήλωσης φόρου δωρεάς (ή, κατά περίπτωση, γον. παροχής). Η συμπληρωματική δήλωση υπογράφεται μόνο από τον υπόχρεο σε φόρο και πρέπει να είναι σύμφωνη με την αξία που προσδιόρισε ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ.

Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. δεσμεύεται από την προτεινόμενη απ' αυτόν προσωρινή προεκτίμηση μέχρι της τυχόν αποδοχής της από τον υπόχρεο ή της παρόδου της δίμηνης προθεσμίας για την αποδοχή. Με την πάροδο άπρακτης της προθεσμίας αυτής και εφόσον η προσωρινή αξία δεν έχει γίνει αποδεκτή από το φορολογούμενο, ο προϊστάμενος αποδεσμεύεται πλήρως απ' αυτή (προσωρινή εκτίμηση)

και ακολουθείται πλέον η τακτική διαδικασία του ελέγχου και κοινοποίησης πράξης καταλογισμού τυχόν διαφοράς φόρου κ.λ.π., κατά τα οριζόμενα από τα άρθρα 73 επόμενα του ν.δ.118/1973.

3.- Η κατά τα άνω περαίωση, ως ειλικρινών, των δηλώσεων φόρου δωρεάς ή γονικής παροχής, τελεί υπό την διαλυτική αίρεση, κατά ρητή επιταγή του νόμου (δεύτερο εδάφιο παρ. 3 άρθρου 8 ν.δ.329/1974), ότι όλα τα στοιχεία, που προβλέπεται από το νόμο να περιλαμβάνονται στη δήλωση, είναι ειλικρινή.

Σε περίπτωση που, βάσει δειγματοληπτικών ελέγχων τους οποίους είναι σκόπιμο και οπωσδήποτε θα διενεργείτε μετά την κατά τα ανωτέρω περαίωση των υποθέσεων, θα διαπιστωνόταν ότι κάποιο από τα στοιχεία της δήλωσης, εκτός από εκείνο της αξίας, δηλώθηκε, έστω και από αμέλεια, ανακριβώς, θα επιβάλλεται - πέρα της διαφοράς του κύριου φόρου που θα προκύψει - και πρόσθετος φόρος που ορίζεται σε ποσοστό 240% στη διαφορά αυτή (άρθρ. 75 παρ.11 ν.δ.118/1973), όπως προστέθηκε με το άρθρο 43 ν.1249/1982, ΦΕΚ-Α'43).

4.- Η διαδικασία της προσωρινής προεκτίμησης της αγοραίας αξίας των αιτία δωρεάς ή γονικής παροχής μεταβιβαζόμενων ακινήτων, όπως αυτή προαναφέρθηκε, εφαρμόζεται, κατά ρητή επιταγή του νόμου (παρ. 5 άρθρ. 1 ν.δ.329/1973), μόνο όταν η δήλωση υποβάλλεται απ'ευθείας στον προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., που όπως ανωτέρω σημειώθηκε, για τις δωρεές είναι εκείνος, στη χωρική αρμοδιότητα του οποίου κατοικεί ο δωρητής.

Πρέπει εδώ να διευκρινισθεί, ότι, στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων (Φ.Μ.Α.), αρμόδιος είναι ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. στην περιοχή του οποίου βρίσκεται το ακίνητο που μεταβιβάζεται.

Τόσο όμως στη φορολογία μεταβίβασης, όσο και στη φορολογία δωρεών-γονικών παροχών ο νόμος παρέχει τη δυνατότητα υποβολής της οικείας φορολογικής δήλωσης και σε προϊστάμενο αναρμόδιας Δ.Ο.Υ.

Έτσι, ειδικά στις δωρεές-γονικές παροχές, είναι ενδεχόμενο η φορολογική δήλωση να υποβληθεί στον καθ'ύλη αρμόδιο προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. (κατοικίας του δωρητή), αλλά το ακίνητο που αποτελεί αντικείμενο δωρεάς να βρίσκεται στη χωρική αρμοδιότητα άλλης

Δ.Ο.Υ. Είναι προφανές ότι σ'αυτές τις περιπτώσεις καθίσταται αδύνατη η εφαρμογή των διατάξεων της προσωρινής προεκτίμησης, δεδομένου ότι ο αρμόδιος προϊστάμενος αδυνατεί, ελλείψει στοιχείων, να προέλθει σε προεκτίμηση, αλλά ούτε και οι προθεσμίες του ν.δ.329/1974 παρέχουν δυνατότητα να αρυθεί έγγραφες πληροφορίες από τον προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. της περιφέρειας του ακινήτου.

Ενόψη τούτου, διαβιβάζει αμέσως το ένα αντίγραφο της δήλωσης στον κατά τόπο αρμόδιο προϊστάμενο ΔΟΥ, ο οποίος, αφού προβεί κατ'εξάιρεση και χωρίς καμία καθυστέρηση σε προσωρινή προεκτίμηση της αγοραίας αξίας του ακινήτου, επαναφέρει τη δήλωση στον καθ'ύλη αρμόδιο προϊστάμενο ΔΟΥ, στον οποίο είχε αρχικά υποβληθεί αυτή. Ακολούθως, ο προϊστάμενος αυτός παραδίδει θεωρημένο αντίγραφο της δήλωσης στους συμβαλλόμενους για την κατάρτιση του δωρητηρίου συμβολαίου.

Δεδομένου ότι μέγιστο χρονικό όριο μέσα στο οποίο μπορεί ο φορολογούμενος να υποβάλλει συμπληρωματική δήλωση, αποδεχόμενος την προσωρινή προεκτίμηση, είναι δύο μήνες από την υποβολή της αρχικής, θα πρέπει η πιο πάνω διαδικασία να έχει ολοκληρωθεί στη δίμηνη αυτή προθεσμία.

Άλλωστε, εφόσον, κατά το νόμο, η υποβολή της φορολογικής δήλωσης στον προϊστάμενο της αρμόδιας ή μη αρμόδιας Δ.Ο.Υ., εξαρτάται από την ελεύθερη βούληση των συμβαλλομένων, όσοι επιθυμούν να κάμουν χρήση του θεσμού της προεκτίμησης και έχουν τη δυνατότητα, μπορούν να υποβάλλουν τη δήλωση στον κατά τόπο αρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., δηλαδή στον προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. του τόπου του ακινήτου ο οποίος θα αναγράφει επ'αυτής την προσωρινή προεκτίμηση, κατά τα προεκτεθέντα και ακολούθως να την προσκομίσουν στον προϊστάμενο της αρμόδιας καθ'ύλην Δ.Ο.Υ.

θεωρούμε σκόπιμο να σημειώσουμε πως η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 73 του ν.δ.118/1973, όπως αυτή προστέθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 4 του ν.231/1975 (ΦΕΚ.-Α'277/6.12.1975) και τροποποιήθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 42 του ν.1249/1982 (ΦΕΚ-Α'43/5.4.1982), εξακολουθεί να ισχύει, εφόσον το δίμηνο αποκλείει άπρακτο, και συνεπώς μπορεί ο φορολογούμενος να υποβάλει, μέσα σε ανατρεπτική προθεσμία έξι μηνών από την υποβολή



της αρχικής, συμπληρωματική δήλωση, που θα περιλαμβάνει την αγοραία αξία που θα του προτείνει ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Στην περίπτωση αυτή η συμπληρωματική δήλωση θεωρείται ειλικρινής και δεν επιβάλλεται πρόσθετος φόρος εκπροθέσμου.

5.- Πρέπει τέλος να τονισθεί ιδιαίτερα, ότι ο φόρος, που θα προκύψει από την προσωρινή προεκτίμηση της αγοραίας αξίας στις υποθέσεις δωρεών-γονικών παροχών, είναι καταβλητέος στις δόσεις (μηνιαίες ή εξαμηνιαίες) που ορίζονται στο άρθρο 82 του ν.δ.118/1973 και με τις λοιπές προϋποθέσεις που σ'αυτό προβλέπονται.

Αλλά και οι πρόσθετοι φόροι, σε περίπτωση ανειλικρίνειας του περιεχομένου των δηλώσεων αποδοχής της προσωρινής προεκτίμησης της αγοραίας αξίας είναι εκείνοι του άρθρου 75 του ν.δ.118/1973.

#### Παράγραφος 5

Στη φορολογία των δωρεών-γονικών παροχών, η φορολογική ενοχή γεννιέται με την κατάρτιση του δωρητηρίου συμβολαίου. Αυτός είναι ο γενικός κανόνας.

Ορίζεται όμως στο νόμο (άρθρο 39 παρ. 1 ν.δ.118/1973), ότι, αν το αντικείμενο της δωρεάς παραδοθεί χωρίς να καταρτισθεί έγγραφο ή αν το έγγραφο αυτό συντάχθηκε μετά την παράδοση του αντικειμένου της δωρεάς, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο παράδοσης του αντικειμένου αυτής.

Δεδομένου όμως ότι κατά το ουσιαστικό δίκαιο (άρθρο 1033 Α.Κ.) η μεταβίβαση της κυριότητας των ακινήτων είναι αιτιώδης και η σχετική συμφωνία γίνεται πάντοτε με συμβολαιογραφικό έγγραφο, το οποίο, κατ'άρθρ. 1192, 1198 Α.Κ., είναι μεταγραφικό και μόνο η μεταβίβαση των κινητών πραγμάτων γίνεται με παράδοση (Traditio), δημιουργήθηκαν σοβαρές αμφιβολίες αν η πιο πάνω διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 39, εμπεριέχει στη γενικότητά της και τα ακίνητα.

Για το λόγο αυτό και για να εναρμονισθεί πλήρως στο θέμα το φορολογικό προς το αστικό δίκαιο, με τη διάταξη της παρ. 5 του κοινοποιούμενου άρθρου 6 ρητά ορίζεται ότι μόνο αν πρόκειται για μεταβίβαση κινητών και η παράδοση του αντικειμένου της δωρεάς ή

γονικής παροχής έγινε χωρίς να συνταγεί συμβόλαιο ή αν το συμβόλαιο συντάχθηκε μετά την παράδοση, χρόνος φορολογίας της δωρεάς ή γονικής παροχής είναι ο χρόνος αυτός παράδοσης.

Συνεπώς, όταν πρόκειται για δωρεά ή γονική παροχή ακινήτων, χρόνος φορολογίας είναι πάντοτε ο χρόνος κατάρτισης του δωρητήριου συμβολαίου.

#### Παράγραφος 6

Σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 106 του ν.δ.118/1973, απαγορεύεται οποιαδήποτε ενέργεια σε αίτηση δικαιούχων κτήσης αιτία θανάτου ή δωρεάς - γονικής παροχής, δηλαδή κληρονόμων - κληροδόχων ή δωρεοδόχων, που θα υποβληθεί σε οποιαδήποτε δημόσια, δημοτική ή κοινοτική αρχή, καθώς και ενέργεια σε αγωγή ή αίτηση και κάθε ένδικο μέσο που έχει ασκηθεί σε οποιοδήποτε δικαστήριο και αφορά αντικείμενα κληρονομίας ή δωρεάς - γονικής παροχής, αν δεν προσαχθεί το οικείο πιστοποιητικό του άρθρου 105.

Επειδή από τη διατύπωση της παραγράφου αυτής δεν προκύπτει ότι η απαγόρευση αφορά και τους υποθηκοφύλακες, αφού έχει νομολογηθεί ότι αυτοί δεν αποτελούν αρχή, και για να διασφαλισθούν τα δικαιώματα του Δημοσίου από τυχόν παράλειψη υποβολής δηλώσεων κληρονομιών, δωρεών ή γονικών παροχών, με την παρούσα παράγραφο του κοινοποιούμενου άρθρου 6, θεσπίζεται ρητά πλέον ότι η πιο πάνω απαγόρευση ισχύει και για τη μεταγραφή της αποδοχής κληρονομίας.

Συνεπώς, στο εξής ο υποθηκοφύλακας, προκειμένου να μεταγράψει αποδοχή κληρονομίας, πρέπει απαραίτητως να ζητά και βεβαίωση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ότι υποβλήθηκε η οικεία δήλωση και εκπληρώθηκαν συνολικώς ή μερικώς οι φορολογικές υποχρεώσεις ή ότι συντρέχει περίπτωση απαλλαγής, κατά τα οριζόμενα ειδικότερα στο άρθρο 105.

#### Παράγραφος 7

1.- Κατά τη νομοθεσία για τη φορολογία των δωρεών - γονικών παροχών, αλλά και μεταβίβασης με επαχθή αιτία φορολογείται πάντοτε η ενοχική σύμβαση και όχι η εμπράγματη.

Συνέπεια τούτου είναι να φορολογείται κάθε μεταβιβαστική πράξη, ανεξαρτήτως αν μ'αυτή μεταβιβάζεται κυριότητα ή εμπράγματο δικαίωμα ή απλώς καλύπτονται νομικές πλημμέλειες της αρχικής μεταβιβαστικής πράξης, με τη μορφή της επανάληψης ή της διόρθωσης, εφόσον αυτή (ή διόρθωση - επανάληψη) δεν αναφέρεται σε ουσιώδες στοιχείο της, όπως το όνομα των συμβαλλομένων, το τίμημα, η έκταση, η θέση και η περιγραφή του ακινήτου, που αποτελεί και αντικείμενο της μεταβιβαστικής πράξης.

Με το ν.1828/1990 (άρθρο 24 παρ. 4) θεσπίστηκε με ρητή διάταξη ό,τι η νομολογία είχε δεχθεί σε υποθέσεις Φ.Μ.Α.

Έτσι, με βάση τη διάταξη αυτή σε υποθέσεις Φ.Μ.Α. αναγνωρίζεται η δυνατότητα επανάληψης ή διόρθωσης μεταβιβαστικού συμβολαίου, μεταξύ των αυτών προσώπων ή των καθολικών ή ειδικών διαδόχων τους για το ίδιο ακίνητο και για οποιοδήποτε λόγο, χωρίς καμία φορολογική επιβάρυνση, εφόσον η επανάληψη αυτή ή διόρθωση δεν αναφέρεται στο όνομα του αγοραστή ή πωλητή, στο τίμημα, στην έκταση του ακινήτου ή στη θέση ή στην περιγραφή αυτού.

Με τις ίδιες αυτές διατάξεις ορίζεται ότι αν με μεταγενέστερο συμβόλαιο διευκρινίζεται μόνο ότι η έκταση του ακινήτου που αγοράστηκε είναι μεγαλύτερη από εκείνη που περιγράφεται στο αρχικό μεταβιβαστικό συμβόλαιο, υπάρχει φορολογική υποχρέωση, αλλά μόνο όσον αφορά την αξία της επί πλέον έκτασης, όπως αυτή προκύπτει μεταξύ του αρχικού και του μεταγενέστερου συμβολαίου.

Αν όμως με το μεταγενέστερο συμβόλαιο διευκρινίζεται μόνο ότι η έκταση που πραγματικά αγοράστηκε είναι μικρότερη από εκείνη που περιγράφεται στο αρχικό μεταβιβαστικό συμβόλαιο, δεν υπάρχει φορολογική υποχρέωση και συνεπώς, για την κατάρτιση του μεταγενέστερου (διορθωτικού) συμβολαίου υποβάλλεται αρνητική δήλωση Φ.Μ.Α.

2.- Έδω, με τις διατάξεις της παρ. 7 του κοινοποιούμενου άρθρου 6 ορίζεται, ότι οι πιο πάνω διατάξεις διόρθωσης ή επανάληψης συμβολαίων που ισχύουν στο Φ.Μ.Α. ισχύουν πλέον αναλογικώς και στις δωρεές - γονικές παροχές και συνεπώς και εδώ μπορεί να εμφανισθούν παραλείψεις ή ατέλειες του συμβολαίου αυτού και να χρήσει τούτο διόρθωσης ή επανάληψης

Παρά το γεγονός όμως, ότι με την κοινοποίηση της παρ. 4 του άρθρου 24 του ν.1828/1990 με την εγκύκλιό μας αριθ. 1006488/82/0013/18.1.1989 (ΠΟΛ.1007), σας δόθηκαν λεπτομερείς οδηγίες για την ορθή εφαρμογή της στο Φ.Μ.Α., οι οποίες εξακολουθούν να ισχύουν και θα εφαρμόζονται κλέον και στις δωρεές - γονικές παροχές, θεωρούμε σκόπιμο να επαναλάβουμε τις οδηγίες αυτές, κατά τα ουσιώδη, στοιχεία τους.

Έτσι λοιπόν έχουμε:

#### Επανάληψη δωρητηρίου συμβολαίου

Η επανάληψη δωρητηρίου συμβολαίου δε δημιουργεί υποχρέωση καταβολής φόρου δωρεάς (ή γονικής παροχής), εφόσον συντρέχουν οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) Να γίνεται μεταξύ των αυτών προσώπων ή των καθολικών ή ειδικών διαδόχων τους. Δηλαδή το συμβόλαιο της επανάληψης να γίνεται με τα ίδια πρόσωπα δωρητών και δωρεοδόχων (που είχαν συμβληθεί στο αρχικό συμβόλαιο) ή από τα πρόσωπα που τους διαδέχθηκαν, είτε ως καθολικοί διάδοχοι (κληρονόμοι) είτε ως ειδικοί (κληροδόχοι ή και περαιτέρω δωρεοδόχοι ή αγοραστής).

β) Να αφορά το ίδιο ακίνητο, όπως αυτό περιγράφεται ακριβώς στο αρχικό δωρητήριο συμβόλαιο.

Σημειώνεται, πως η αιτία επανάληψης δεν ενδιαφέρει, δεδομένου ότι ο νόμος ρητά ορίζει πως η επανάληψη μπορεί να γίνει για "οποιοδήποτε λόγο". Συνεπώς, η επανάληψη μπορεί να καλύπτει οποιαδήποτε ακυρότητα ή ακυρωσία του αρχικού δωρητηρίου. Παρά το γεγονός ότι η επανάληψη καθιστά ανίσχυρο το αρχικό συμβόλαιο δεν ανασύπτει θέμα επιστροφής του βάσει του αρχικού δωρητηρίου συμβολαίου καταβληθέντος φόρου, αφού για την επανάληψη δεν καταβάλλεται νέος φόρος.

γ) Η επανάληψη να μην αφορά το όνομα του δωρητή ή δωρεοδόχου, το τίμημα, την έκταση, τη θέση ή την περιγραφή του ακινήτου.

#### Διόρθωση δωρητηρίου συμβολαίου

Η διόρθωση δωρητηρίου συμβολαίου δε δημιουργεί υποχρέωση καταβολής ξανά φόρου δωρεάς (ή γονικής παροχής), εφόσον συντρέχουν οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) Να γίνεται μεταξύ των αυτών προσώπων, δηλαδή με τα ίδια πρόσωπα των δωρητών και δωρεοδόχων ή μεταξύ των καθολικών ή ειδικών διαδόχων τους.

β) Να αφορά το ίδιο ακίνητο, όπως αυτό περιγράφεται λεπτομερώς στο αρχικό δωρητήριο συμβόλαιο και

γ) Η διόρθωση να μην αφορά το όνομα του δωρητή ή δωρεοδόχου, το τίμημα, τη θέση ή την περιγραφή του ακινήτου ή την έκταση αυτού.

Ειδικώς όσον αφορά την έκταση, αν με τη διόρθωση ή έκταση ορίζεται μεγαλύτερη, οφείλεται φόρος δωρεάς μόνο για την επιπλέον έκταση, ενώ αν ορίζεται μικρότερη δεν οφείλεται φόρος, κατά τα προαναφερθέντα στην παρ. 2.

## II. ΑΡΘΡΟ 17

### Παράγραφος 4

Κατά την ισχύουσα σχετική νομοθεσία (άρθρο 110 ν.δ.118/1973), για το άνοιγμα χρηματοκιβωτίων τραπεζών ή άλλων νομικών προσώπων, στα οποία έχουν αποτεθεί κληρονομιαία κινητά πράγματα, όπως π.χ. χρήματα, μετοχές, κοσμήματα κλπ., είναι αναγκαία η παρουσία του προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ή του νόμιμου αντιπροσώπου του, στην περιφέρεια της οποίας βρίσκεται το χρηματοκιβώτιο.

Επειδή όμως στην Αθήνα (Νομαρχίες Αθηνών, Ανατ. Αττικής, Δυτ. Αττικής και Πειραιά) ο μεγαλύτερος αριθμός των τραπεζών βρίσκεται σε περιοχές της χωρικής αρμοδιότητας των Δ.Ο.Υ. Α΄ και Β΄ Κεφαλαίου Αθηνών και στη Δ.Ο.Υ. Πειραιά αντίστοιχα, χωρίς ταυτόχρονα οι Δ.Ο.Υ. αυτές να είναι και καθ' ύλην αρμόδιες για τη συγκεκριμένη φορολογική υπόθεση, βαρύνονται με υπερβολική απασχόληση και είναι αναγκασμένοι να διαθέτουν καθημερινώς ικανό αριθμό υπαλλήλων τους, οι οποίοι πρέπει να παρίστανται στο άνοιγμα χρηματοκιβωτίων.

Επειδή στην ευρύτερη περιοχή της τέως Διοίκησης Πρωτεύουσας η μετακίνηση γενικώς είναι ευχερής και συνεπώς ο προϊστάμενος κάθε καθ' ύλην αρμόδιας Δ.Ο.Υ. μπορεί να αναθέτει σε υπάλληλό του να παρίσταται, όταν υπάρξει περίπτωση, στο άνοιγμα χρηματο-

κιβωτίων, με τη διάταξη της παραγράφου 4 του κοινοποιούμενου άρθρου 17 θεσπίστηκε, ότι -του λοικού- οι προϊστάμενοι των Δ.Ο.Υ. των πιο πάνω περιοχών Αθηνών και Πειραιά, ως καθ'ύλην αρμόδιοι, πρέπει να παρίστανται κατά το άνοιγμα χρηματοκιβωτίων με κληρονομιαίο περιεχόμενο, χωρίς να ερευνείται στη χωρική αρμοδιότητα ποιός Δ.Ο.Υ. βρίσκεται το χρηματοκιβώτιο.

## Β. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΑΚΙΝΗΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ

Σύμφωνα με τη νομοθεσία που ισχύει για την ακίνητη περιουσία (ΦΑΠ - άρθρα 19-36 ν.1249/1982), για τον υπολογισμό του φόρου λαμβάνεται υπόψη η αξία της ακίνητης περιουσίας που έχει κάποιος την 1η Ιανουαρίου κάθε έτους.

Με το ν.1882/1990 θεσπίστηκε (άρθρο 15 παρ. 5) ότι από το έτος 1991, ως αξία της ακίνητης περιουσίας, λαμβάνεται εκείνη που προκύπτει με εφαρμογή του συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού, για τα ακίνητα που βρίσκονται σε περιοχές που ισχύει το αντικειμενικό αυτό σύστημα.

Η αναπροσαρμογή των τιμών των ακινήτων των περιοχών της τέως Διοίκησης Πρωτεύουσας ίσχυσε από τη 2α Ιανουαρίου 1991 και συνεπώς, για το έτος 1991, ο φόρος ακίνητης περιουσίας για τα ακίνητα αυτά θα υπολογισθεί με τις τιμές που ισχύουν πριν από την αναμόρφωσή της.

Επειδή όμως οι αντικειμενικές τιμές των ακινήτων ορισμένων περιοχών της χώρας αναπροσαρμόσθηκαν μέσα στο 1990 και σε σχετικά μικρό χρονικό διάστημα πριν από τη γένεση της φορολογικής υποχρέωσης για το ΦΑΠ, με τη διάταξη του κοινοποιούμενου άρθρου 7 ορίζεται πως, ειδικά για το έτος 1991, ο ΦΑΠ θα υπολογισθεί με τις αντικειμενικές αξίες, όπως αυτές ίσχυαν πριν από την αναπροσαρμογή τους.

Οι περιοχές για τις οποίες ισχύει η διάταξη αυτή είναι: του συγκροτήματος Θεσσαλονίκης, των Ιωαννίνων, της Κέρκυρας, της Πάτρας, των Χανίων, του Ηρακλείου, της Ρόδου.

## Γ. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΑΥΤΟΜΑΤΟΥ ΥΠΕΡΤΙΜΗΜΑΤΟΣ

### Γενικά

1.- Με τις εγκυκλίους μας 1091801/1166/Β0013/20.12.1980 (ΠΟΛ. 1263) και 1080401/1153/Β0013/20.12.1990 (ΠΟΛ.1265) σας κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 16 του ν.1882/1990 (ΦΕΚ.Α'43) με τις οποίες θεσπίσθηκε ο νέος φόρος αυτόματου υπερτιμήματος και οι τροποποιήσεις αυτού με το άρθρο 7 του ν.1914/1980 (ΦΕΚ-Α'178) και σας δόθηκαν οδηγίες για την ενιαία και ορθή εφαρμογή του.

Όπως είναι γενικώς γνωστό, κάθε νόμος ρυθμίζει το συνήθως συμβαίνον και χαράσσει γενικές κατευθυντήριες αρχές βάσει των οποίων πρέπει να επιβάλλεται ο φόρος. Απόκειται δε στη νομολογία (διοικητική και δικαστική) η αποσαφήνιση και ερμηνεία κάθε νόμου και ιδιαίτερα κάθε νόμου που θεσπίζει νέα φορολογία και που, όπως είναι φυσικό, εμφανίζει ιδιαίτερα προβλήματα κατά την πρώτη εφαρμογή του.

2.- Ενόψη τούτων κρίθηκε αναγκαίο και με τις διατάξεις του κοινοποιούμενου άρθρου 8 θεσπίζονται ορισμένες ουσιώδεις τροποποιήσεις και βελτιώσεις στη νομοθεσία της νέας φορολογίας, απλοποιώντας έτσι τη βεβαιωτική διαδικασία και καθιερώνοντας ενιαίο τρόπο υπολογισμού του φόρου αυτόματου υπερτιμήματος σε ολόκληρη τη χώρα, όπου ισχύει το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων.

### Ειδικότερα:

#### Άρθρο 8

#### Παράγραφοι 1 και 2

1.- Για τον προσδιορισμό του φόρου υπεραξίας, ο νόμος (άρθρο 16 ν.1882/1990) διακρίνει τα ακίνητα σε εκείνα που βρίσκονται σε περιοχές, στις οποίες το 1985 εφαρμόσθηκε το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας τους και σε εκείνα που βρίσκονται σε περιοχές που το 1985 δεν εφαρμόσθηκε το αντικειμενικό σύστημα ή εφαρμόσθηκε μεταγενέστερα ή ακόμη δεν έχει εφαρμοσθεί.

Για τον προσδιορισμό του φόρου υπεραξίας των ακινήτων των περιοχών, στις οποίες το 1985 δεν εφαρμόσθηκε το αντικειμενικό σύστημα, ο νόμος θέσπισε απλό τρόπο, ορίζοντας ότι ο νέος φόρος

υπολογίζεται σε ποσοστό 10% ή 5% (ανάλογα με το αν το μεταβιβαζόμενο ακίνητο είναι αστικό ή αγροτικό) στο φόρο μεταβίβασης του ακινήτου (Φ.Μ.Α.), χωρίς να ερευνάται η αιτία κτήσης ή ο χρόνος που διέρρευσε από την κτήση του ακινήτου μέχρι τη μεταβίβασή του ή οποιοσδήποτε άλλος παράγοντας που θα μπορούσε να επηρεάσει την αξία αυτού.

Για τον υπολογισμό όμως του φόρου των ακινήτων των περιοχών που το 1985 υπήχθησαν στο αντικειμενικό σύστημα (και περιοχές τέτοιες είναι μόνο της ευρύτερης περιοχής τής Διοίκησης Πρωτεύουσας, (βλέπε εγμ. ΠΟΛ.1163 σελ. 7), ο νόμος θέσπισε ειδικό τρόπο προσδιορισμού του, συναρτώντας τον και με την αιτία κτήσης και με την πληθωριστική απομείωση της τιμής πώλησης.

Έτσι, στα ακίνητα αυτά, ως τιμή κτήσης λαμβάνεται η αντικειμενική αξία του ακινήτου του έτους 1985, στην οποία προστίθεται και ο αναλογών οικείος (ανάλογα με την αιτία κτήσης) φόρος, και πληθωρίζεται με το μέσο ετήσιο τιμάρθρο κατανάλωτή της Εθνικής Στατιστικής Υπηρεσίας της Ελλάδος (ΕΣΥΕΑ). Η τελική προκύπτουσα τιμή κτήσης αφαιρείται από την αντικειμενική τιμή πώλησης και επί της διαφοράς υπολογίζεται ο φόρος υπεραξίας με συντελεστή από 25% έως 10%, ανάλογα με το χρόνο που διέρρευσε από την κτήση έως την πώληση του ακινήτου.

2.- Ο τρόπος όμως αυτός υπολογισμού του φόρου δημιουργήσε αξεπέραστα προβλήματα στην εφαρμογή του, κυρίως από το γεγονός δυσχέρειας, σχεδόν αδυναμίας, να εξευρεθεί ο αναλογών οικείος φόρος, που προσαυξάνει την τιμή κτήσης και πληθωρίζεται, ιδιαίτερα στις περιπτώσεις που το συγκεκριμένο (μεταβιβαζόμενο) ακίνητο είχε αποκτηθεί με κληρονομία, μαζί με άλλα περιουσιακά στοιχεία (όπως ακίνητα, μετοχές, απαιτήσεις κλπ.), των οποίων ήταν αναγκαίο να προσδιορισθεί η οριστική τιμή, ώστε να εξευρεθεί ο φόρος στη συνολική αξία της κληρονομίας και εντεύθεν ο επιμεριστικός φόρος του ακινήτου.

3.- Ήδη, με τη διάταξη της παραγράφου 1 του κοινοποιούμενου άρθρου 8, που τροποποιεί τη διάταξη του πρώτου εδαφίου της περίπτωσης (γ) της παραγράφου 2 του άρθρου 16 ν.1882/90, ορίζεται ότι, για τον προσδιορισμό του φόρου αυτόματου υπερτιμήματος ακινήτων που βρίσκονται σε περιοχές που ισχύει το αντικειμενικό



σύστημα, ως τιμή κτήσης λαμβάνεται η αξία του ακινήτου, όπως αυτή προσδιορίστηκε με εφαρμογή των διατάξεων για επιβολή του Φ.Μ.Α. (αν αποκτήθηκε με επαχθή αιτία) ή του φόρου κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών (αν αποκτήθηκε με κληρονομία, δωρεά, γον. παροχή), στην -οποία- προστίθεται και ο αναλογών σ' αυτή (αξία) φόρος μεταβίβασης (Φ.Μ.Α.), χωρίς να μας ενδιαφέρει η αιτία (επαχθής, κληρονομία, δωρεά, γονική παροχή) που αποκτήθηκε το ακίνητο. Το άθροισμα πληθωρίζεται με το μέσο ετήσιο τιμάρημο καταναλωτή της ΕΣΥΕ.

Ως συνέπεια αυτής της ρύθμισης, σύμφωνα με την οποία στην αξία κτήσης του ακινήτου δεν προσθέτουμε πλέον τον οικείο φόρο, αλλά πάντοτε τον αναλογούντα στην αξία αυτή Φ.Μ.Α., με την παράγραφο 2 του ίδιου κοινοποιούμενου άρθρου 8 καταργείται το δεύτερο εδάφιο της περίπτωσης (γ) της παραγράφου 2 του άρθρου 16 του ν.1882/1990.

### Παράγραφος 3

1.- Με τις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 16 ειδικός τρόπος υπολογισμού του φόρου αυτόματου υπερτιμήματος για τα ακίνητα που βρίσκονται σε περιοχές που εφαρμόζεται το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας τους εφαρμόζονταν μόνο στα ακίνητα της ευρύτερης περιοχής της τέως Διοίκησης Πρωτεύουσας, όπου πρωτεύουσα έγινε το αντικειμενικό σύστημα το 1985, ενώ σε όλες τις άλλες περιοχές της χώρας, που επεκτάθηκε το σύστημα αυτό, ο φόρος υπεραξίας υπολογιζόταν σε ποσοστό 10% επί του Φ.Μ.Α.

2.- Ήδη, με τη διάταξη της παραγράφου 3 του κοινοποιούμενου άρθρου 8, ο τρόπος υπολογισμού του φόρου αυτόματου υπερτιμήματος, για ακίνητα που βρίσκονται σε περιοχές που ισχύει το αντικειμενικό σύστημα, καθίσταται ενιαίος για όλο τον Ελλαδικό χώρο.

Έτσι, στο εξής, ως τιμή κτήσης ενός ακινήτου θα λαμβάνεται η αντικειμενική αυτού αξία κατά το χρόνο της πρώτης εφαρμογής του αντικειμενικού συστήματος στην περιοχή του ακινήτου, αν το ακίνητο αποκτήθηκε πριν ή κατά το έτος της πρώτης εφαρμογής του συστήματος τούτου.

Αν το ακίνητο αποκτήθηκε σε χρόνο που ίσχυε ήδη στην περιοχή το αντικειμενικό σύστημα, ως τιμή κτήσης λαμβάνεται η αντικειμενική αξία του ακινήτου του χρόνου τούτου απόκτησής του.

Στην αξία αυτή προστίθεται και ο αναλογών Φ.Μ.Α. (ανεξαρτήτως της αιτίας κτήσης του ακινήτου) και το άθροισμα πληθωρίζεται, κατά τα ανωτέρω.

3.- Για τα ακίνητα όλων των άλλων περιοχών της χώρας, δηλαδή περιοχών στις οποίες κατά το χρόνο πώλησης του ακινήτου δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα ή στις οποίες το σύστημα τούτο εφαρμόσθηκε κατά το χρόνο πώλησης ή κατά τον αμέσως προηγούμενο της πώλησης χρόνο, ο φόρος υπεραξίας εξακολουθεί να υπολογίζεται σε ποσοστό (10% ή 5%) επί του Φ.Μ.Α.

Είναι προφανές, ότι ο νόμος εξαιρεί του ειδικού τρόπου υπολογισμού του φόρου υπεραξίας με βάση την αντικειμενική αξία κτήσης του ακινήτου, αν αυτή εφαρμόσθηκε κατά τη διάρκεια του χρόνου πώλησης ή του αμέσως πριν από το χρόνο πώλησης έτους αυτού, γιατί η χρονική διάρκεια είναι πολύ μικρή ώστε να παρουσιάζει, με ομαλές συνθήκες, πληθωριστική απομείωση της τιμής πώλησης.

#### Παράγραφος 4

Με βάση την ισχύουσα νομοθεσία (ν.880/1979 "περί καθορισμού ανωτάτου ορίου δόμησης κλπ."), είναι ενδεχόμενο ένα ακίνητο να κηρυχθεί αναγκαστικώς απαλλοτριωτέο λόγω ρυμοτομίας ή να χαρακτηριστεί ως διατηρητέο.

Στις περιπτώσεις αυτές, με βάση τον πιο πάνω νόμο, αναγνωρίζεται στον κύριο του βαρυνόμενου ακινήτου το δικαίωμα να μεταφέρει το συντελεστή δόμησης, είτε ολόκληρο είτε το υπολειπόμενο μέρος αυτού, σε άλλο ακίνητο της ίδιας ή άλλης περιοχής. Το ακίνητο, στο οποίο μεταφέρεται ο συντελεστής δόμησης, μπορεί να ανήκει στον κύριο του βαρυνόμενου ακινήτου ή σε τρίτο πρόσωπο, στο οποίο ο κύριος αναγκάζεται να τον πωλήσει.

Δεδομένου ότι παρά τη βούληση του κυρίου του ακινήτου δεσμεύεται τούτο από το νόμο και απαγορεύεται η οποιαδήποτε αξιοποίησή του, κρίθηκε πως θα ήταν πολύ επαχθές για τον κύριο,

που αναγράφεται να μεταβιβάζει το συντελεστή δόμησης σε τρίτο, οτι σπερείται άλλου ίδιου ακινήτου στο οποίο να μεταβεί να τον μεταφέρει, να υποκειται σε φόρον αυτόματου υπέρτιμηματος.

Για το λόγο τούτο με τη διάταξη της παραγράφου 4 του κοινοποιούμενου άρθρου 8 ορίζεται ρητά ότι η μεταβίβαση με επαχθή αιτία μεταφερομένου συντελεστή δόμησης, που γίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 880/1979 αλληλλάσσεται από το φόρο υπεραξίας.

Παράγραφος 4

1.- με την εγκύκλιό μας 1091801/1160/Β0013/20.12.1990 (ΠΟΛ.1263), με την οποία ενάφη εφαρμογής από 1.1.1991 των διατάξεων του άρθρου 16 του Ν. 1882/1990, σας δώσαμε πλήρεις οδηγίες για την ορθή και ενιαία εφαρμογή του επικυβούμενου μ'αυτές νέου φόρου.

Με την εγκύκλιο αυτή, ελλείπει σχετικής διάταξης στο νέο νόμο (άρθρο 16) δεχθήκαμε ότι στις περιπτώσεις διανομής, συνένωσης ή ανταλλαγής ακινήτων δεν οφείλεται φόρος υπεραξίας, γιατί, ενώ οι περιπτώσεις αυτές αποτελούν μεταβιβάσεις, δε θεωρούνται μεταβιβάσεις με επαχθή αιτία, αφού κανένα αντίλλαγμα δεν καταβάλλεται κατ'αυτάς.

Μόνο αν κατά την ανταλλαγή τη συνένωση ή τη διανομή προκύπτει διαφορά μεταξύ εθνικής και φυσικής μερίδας και για τη διαφορά αυτή καταβάλλεται τμήμα οπότε γι'αυτή (διαφορά) καταβάλλεται φόρος μεταβίβασης (Μ.Α.) αιτιολογείται η επιβολή και φόρου αυτόματου υπέρτιμηματος.

2.- Ήδη, με τη διάταξη της παραγράφου 5 του κοινοποιούμενου άρθρου 8, ορίζεται πλέον ρητά ο,τι ερμηνευτικά είχε δοχθεί η Διοίκηση.

Επειδή όμως διαπιστώθηκε, από τη συντομή εφαρμογή του νόμου, ότι ο προσδιορισμός του φόρου υπεραξίας στις περιπτώσεις που κατά τη διανομή, ανταλλαγή ή συνένωση υπάρχει διαφορά μεταξύ φυσικής και ιδανικής μερίδας, εμφανίζεται πάρα πολύ μεγάλες δυσκολίες και ιδιαίτερα αν τα συγκεκριμένα ακίνητα είχαν αποκτηθεί αιτία θανάτου μαζί με άλλα κληρονομιαία στοιχεία ή είχαν αποκτηθεί διακεκριμένως κατ'επιλογή κυριότητα και ηλικαρπία και σε διαφορο

για κάθε δικαίωμα χρόνο, με τη νέα διάταξη ορίζεται ότι ο φόρος υπεραξίας υπολογίζεται σε ποσοστό 10% επί του προκύπτοντος Φ.Μ.Α. που αναλογεί στη διαφορά μεταξύ της ιδανικής και φυσικής μερίδας.

#### Παράγραφος 6

1.- Με την αρχική διάταξη της περίπτωσης στ' της παραγράφου 2 του άρθρου 16 του ν.1882/1990 οριζόταν, ότι κάθε μεταβίβαση με επαχθή αιτία κινήτου (ή εμπράγματος δικαιώματος σε ακίνητο) η οποία λαμβάνει χώρα από 1.1.1991 και μεταγενέστερα, υπόκειται σε φόρο υπεραξίας.

2.- Με το άρθρο 7 του ν.1914/1990 ορίστηκε, ότι από το φόρο υπεραξίας απαλλάσσονται οι μεταβιβάσεις με επαχθή αιτία κινήτων ή εμπράγματος δικαιωμάτων, οι οποίες γίνονται σε εκτέλεση εργολαβικών προσυμφώνων ή απλών προσυμφώνων με τα οποία αναλαμβάνεται ή υποχρέωση κατάρτισης οριστικού μεταβιβάσιμου κυριότητας ή εμπράγματος δικαιώματος συμβολαίου, εφόσον αυτά (προσύμφωνα) είχαν καταρτισθεί μέχρι και 22.3.1990, γιατί κρίθηκε πως οι συμβατικοί όροι των προσυμφώνων αυτών διαμορφώθηκαν με βάση το ισχύον τότε νομικό-φορολογικό καθεστώς, δηλαδή σε χρόνο ανύποπτο.

3.- Ήδη όμως, με τη διάταξη της παραγράφου 6 (με την οποία αντικαθίσταται η περίπτωση (στ) της παρ. 6 του άρθρου 16, όπως είχε προστεθεί με την παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.1914/90), του κοινοποιούμενου άρθρου, ορίζεται ότι στην πιο πάνω απαλλαγή υπάγονται όλες οι μεταβιβάσεις που έγιναν σε εκτέλεση προσυμφώνων γενικώς, που καταρτίστηκαν μέχρι και 31.12.1990, δηλαδή μέχρι και την προηγούμενη της ημέρας έναρξης ισχύος του νόμου για τη φορολογία τού αυτόματου υπερτιμήματος.

Η θέσπιση της απαλλαγής κρίθηκε σκόπιμη γιατί διαπιστώθηκε πως οι συναλλαγές και μετά την ψήφιση του άρθρου 16 του ν.1882/1990 και τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (23.3.1990) εξακολούθησαν να γίνονται χωρίς να έχουν επηρεασθεί από τη θεσπιζόμενη νέα φορολογία, είτε γιατί δεν έγινε αμέσως γνωστή η φορολογία αυτή από το μεγαλύτερο μέρος του λαού, είτε γιατί δεν αξιολογήθηκε σε όλη της την έκταση η σημασία της, δεδομένου ότι η ισχύς της θα άρχιζε από την 1.1.1991.

4.- Δεδομένου όμως ότι, κατά την παράγραφο 10 του κοινοποιούμενου άρθρου 8, η ισχύς της πιο πάνω διάταξης της παραγράφου 6 ανάγεται στο χρόνο έναρξης ισχύος της νέας φορολογίας, δηλαδή στην 1.1.1991, όλες οι μεταβιβάσεις που έγιναν από την ημερομηνία αυτή (1.1.1991) και μεταγενέστερα σε εκτέλεση προσυμφώνων που είχαν καταρτισθεί από 23.3.1990 μέχρι και 31.12.1990 και φορολογήθηκαν πρέπει να απαλλαγούν από το Φ.Α.Υ. και συνεπώς γι'αυτές ανακύπτει θέμα επιστροφής του καταβληθέντος φόρου.

Προς το σκοπό αυτό, θα πρέπει να ενημερώσετε τους ενδιαφερόμενους και να προέλθετε στις λοιπές αναγκαίες ενέργειες διαγραφής και επιστροφής σ'αυτούς του φόρου που υποχρεώθηκαν να καταβάλουν, υπό την ισχύ των προηγούμενων διατάξεων.

#### Παράγραφος 7

1.- Με τις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 16 η καταβολή του φόρου υπεραξίας γίνεται εξολοκλήρου με την υποβολή της οικείας φορολογικής δήλωσης.

Προς το σκοπό διευκόλυνσης των φορολογουμένων και μάλιστα στις περιπτώσεις που από τη μεταβίβαση δεν εισπράττεται τίμημα, όπως είναι οι περιπτώσεις μεταβιβάσεων σε εργολάβους ποσοστών οικοπέδου για ανέγερση πολυώροφων οικοδομών με το σύστημα της αντιπαροχής, περιπτώσεις που αποτελούν το μεγαλύτερο όγκο συναλλαγών στην αγορά των ακινήτων, κρίθηκε σκόπιμο ο φόρος να καταβάλλεται πάνω από ορισμένο ποσό σε δόσεις.

Έτσι, με τη διάταξη του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 7 (με την οποία αντικαθίσταται η παράγραφος 4 του άρθρου 16), του κοινοποιούμενου άρθρου 8, ορίζεται πως ο φόρος υπεραξίας καταβάλλεται ολόκληρος με την υποβολή της δήλωσης και πριν από την κατάρτιση του οριστικού συμβολαίου αν το ποσό αυτού δεν υπερβαίνει τις 200.000 δραχμές.

Αν το ποσό του φόρου υπερβαίνει τις 200.000 δραχμές, τότε καταβάλλεται σε τρεις (3) ισόποσες διμηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη καταβάλλεται μέσα στο δίμηνο που ακολουθεί την υποβολή της φορολογικής δήλωσης.

Όπως διαφαίνεται από το νόμο χαρακτηριστικό είναι ότι στις περιπτώσεις εκείνες που το ποσό του φόρου υπερβαίνει τις 200.000 δραχμές, με την υποβολή της οικείας φορολογικής δήλωσης δεν καταβάλλεται κανένα ποσό φόρου, αλλά ολόκληρο το ποσό είναι καταβλητέο σε τρεις διμηνιαίες δόσεις.

2.- Αποβλέποντας περαιτέρω στην ενίσχυση της οικιακής οικονομίας και τη διευκόλυνση αξιοποίησης από τα μέλη των οικογενειών, με τη στενή της λέξης έννοια, των ακινήτων τους, με το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 7 του ίδιου άρθρου 8 ορίζεται, ότι ο προκύπτων φόρος υπεραξίας μειώνεται στο μισό στις περιπτώσεις εκείνες που το ακίνητο, που δίνεται σε εργολάβο για ανέγερση πολυώροφης οικοδομής με το σύστημα της αντιπαροχής, προέρχεται από κληρονομία ή δωρεά ή γονική παροχή και εφόσον ο οικοπεδούχος είναι τέκνο ή σύζυγος του κληρονομούμενου ή του δωρητή ή του παρέχοντος την παροχή (γονική).

Συνεπώς, οι προϋποθέσεις που πρέπει κατά νόμο να συντρέχουν, προκειμένου να μειωθεί στο μισό ο φόρος υπεραξίας είναι:

α) Ύπαρξη εργολαβικού προσυμφώνου ανέγερσης πολυώροφης οικοδομής με το σύστημα της αντιπαροχής (περίπτωση ε' της παρ. 2 του άρθρου 16 του ν.1882/1990).

β) Το οικοπέδο που δίνεται αντιπαροχή να έχει αποκτηθεί με κληρονομία ή με δωρεά ή με γονική παροχή.

γ) Ο οικοπεδούχος να είναι:

γα) Σύζυγος ή τέκνο του κληρονομούμενου,

γβ) Σύζυγος ή τέκνο του δωρητή,

γγ) Τέκνο του παρέχοντος (σε γονική παροχή)

3.- Και η ισχύς της πιο πάνω διάταξης της παραγράφου 7, σύμφωνα με την παράγραφο 10 του κοινοποιούμενου άρθρου 8, ανάγεται στο χρόνο έναρξης ισχύος του άρθρου 16 ν.1882/1990, δηλαδή στην 1.1.1991 και συνεπώς καταλαμβάνει όλες τις μεταβιβάσεις που συντελέστηκαν από τότε και εφεξής.

Κατ'ακολουθίαν, όσα λέχθηκαν ανωτέρω στην παράγρ. 4 της ερμηνείας της παραγράφου 6 του άρθρου 8 (σελ. 20/21), ισχύουν αναλόγως και εδώ.

### Παράγραφος 8

Με τη διάταξη της περ. (δ) της παραγράφου 2 του άρθρου 16, προκειμένου να προσδιορισθεί ο φόρος υπεραξίας, ορίζεται ότι από την τιμή πώλησης του ακινήτου αφαιρείται η αξία των προσθηκών και βελτιώσεων που έγιναν στο ακίνητο, μετά την απόκτησή του, με δαπάνες του υπόχρεου στην καταβολή του φόρου υπεραξίας.

Συμπληρώνοντας και διευκρινίζοντας την ως άνω διάταξη, ο νόμος, με προσθήκη δεύτερου εδαφίου στη διάταξη της περ. (δ) της παρ. 2, ορίζει πως στις επιπτώμενες δαπάνες δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες συνήθους συντήρησης του ακινήτου.

Συνεπώς δαπάνες, όπως π.χ. για ελαιοχρωματισμούς, αντικατάσταση ηλεκτρικών ή υδραυλικών εγκαταστάσεων, ειδών υγιεινής και γενικώς δαπάνες για αποκατάσταση φθορών που οφείλονται στη συνήθη χρήση του ακινήτου, δεν εκπίπτουνται.

### Παράγραφος 9

1.- Με το νόμο προβλέπεται ότι δε φορολογείται η υπεραξία του ακινήτου (οικίας, διαμερίσματος ή οικοπέδου) αν τούτο "χρησιμοποιείται" ως πρώτη κατοικία, εφόσον το τμήμα από την εκποίησή του θα διατεθεί μέσα σε τρία χρόνια από τον πωλητή για απόκτηση άλλου οικοπέδου, οικίας ή διαμερίσματος ως πρώτης κατοικίας.

2.- Με την εγκύκλιό μας (ΠΟΛ.1263/20.12.1990) είχαμε διευκρινίσει ότι η λέξη "χρησιμοποιείται" δεν πρέπει να λαμβάνεται με τη στενή γραμματική της έννοια, αλλά σε συνάρτηση με το σκοπό και την όλη οικονομία του νόμου και ότι απαλλαγής τυγχάνει όχι όποιος έχει και χρησιμοποιεί ένα σπίτι κλπ. και το πουλάει, αλλά εκείνος που για το σπίτι αυτό είχε τύχει απαλλαγής ως πρώτη κατοικία. Και τούτο γιατί ο νόμος απέβλεψε στο να διατηρήσει ο φορολογούμενος το ευεργέτημα της απαλλαγής που του είχε αναγνωρίσει.

3.- Ήδη, με τη διάταξη της παραγράφου 9 του κοινοποιούμενου άρθρου 8, ρητά ορίζεται, με τροποποίηση της διατάξης της περίπτ. δ' της παραγράφου 6 του άρθρου 16, ότι ερμηνευτικά είχε γίνει δεκτό με την εγκύκλιό μας.

Έτσι, ο πωλητής οικότης, διαμερίσματος ή οικοπέδου δε θα φορολογηθεί για την υπεραξία τούτου, μόνο αν για την απόκτησή του είχε απαλλαγεί από το φόρο ως πρώτη κατοικίας και με τη δέσμευση ότι το τίμημα που θα εισπράξει από την πώληση θα το διαθέσει (είτε ολόκληρο είτε μερικώς, οπότε μερικώς ανάλογη θα είναι και η απαλλαγή από το φόρο υπεραξίας) για την αγορά άλλου ακινήτου ως πρώτη κατοικίας.

4.- Είναι προφανές, από όσα διατυπώθηκαν ανωτέρω, ότι σκοπός της διάταξης αυτής του νόμου υπήρξε το ευεργέτημα που το Δημόσιο έδωσε στο παρελθόν για να διευκολύνει την απόκτηση κατοικίας από τους στερούμενους στέγης, να μην το φαλκιδεύσει με την υπαγωγή του σε φόρο υπεραξίας. Συνεπώς, όσοι έχουν τύχει στο παρελθόν απαλλαγής από το φόρο για την απόκτηση, ως πρώτη κατοικίας, οικίας, διαμερίσματος ή οικοπέδου και το μεταβιβάζουν με αντάλλαγμα, δεν υπόκεινται σε φόρο αυτόματου υπερτιμήματος, με την απαραίτητη και ρητώς διατυπούμενη προϋπόθεση ότι το τίμημα που θα εισπραχθεί θα διατεθεί, μέσα σε τρία χρόνια από την εκποίηση, για την απόκτηση νέας οικίας κλπ., ως πρώτη κατοικίας.

Χαρακτηριστικό στην περίπτωση αυτή είναι το γεγονός ότι ο νόμος, ενώ απαιτεί ρητά ο πωλητής να είχε τύχει απαλλαγής από το φόρο, κατά την απόκτηση του ακινήτου, ως πρώτη κατοικίας, για το νέο ακίνητο που θα αγοραστεί με το τίμημα δεν απαιτεί να συντρέχουν και οι προϋποθέσεις απαλλαγής της πρώτη κατοικίας, αλλ' απλώς να λάβει χώρα αγορά ακινήτου ως πρώτη κατοικίας. Συνεπώς, θα χωρήσει απαλλαγή από το φόρο υπεραξίας, αρκεί το αγοραζόμενο ακίνητο (οικία, διαμέρισμα, οικόπεδο) να αποτελεί πρώτη κατοικία, έστω κι' αν ο αγοραστής, δε θα απαλλαγεί από το φόρο.

Θεωρούμε σκόπιμο να διευκρινίσουμε πως η απαλλαγή από το φόρο υπεραξίας ισχύει για όλες τις περιπτώσεις που έχει χωρήσει κατά την απόκτηση του ακινήτου απαλλαγή για απόκτηση στέγης και όχι μόνο απαλλαγές βάσει του ν.1078/1980.

Αν και δεν αναφέρεται τούτο ρητά στο νόμο και ίσως μία αυστηρή γραμματική ερμηνεία να μην αφήνει περιθώρια διαφορετικής αντιμετώπισης, ωστόσο η κοινωνική διάσταση και σκοπιμότητα



θέσπισης της διάταξης αυτής αιτιολογεί πλήρως την απαλλαγή από το φόρο υπεραξίας όλων όσων είχαν τύχει απαλλαγής για απόκτηση στέγης, με βάση ισχύουσες τότε ευεργετικές διατάξεις.

Τέλος, τονίζουμε πως τα ανωτέρω ισχύουν αναδρομικά από την έναρξη ισχύος του νόμου για το φόρο υπεραξίας, (δηλ. από 1.1.1991), σύμφωνα με τη διαταξη της παρ. 10 του κοινοποιούμενου άρθρου 8.

#### Α. ΤΡΟΠΟΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΥΠΕΡΑΞΙΑΣ ΣΕ ΕΙΔΙΚΕΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ-ΕΙΔΙΚΕΣ ΡΥΘΜΙΣΕΙΣ.

1.- Όπως ανωτέρω αναφέρθηκε (σελ. 11-12), προκειμένου να υπολογισθεί ο φόρος αυτόματου υπερτιμήματος, ο νόμος διακρίνει τα ακίνητα σε εκείνα που βρίσκονται σε περιοχές που ισχύει το αντικειμενικό σύστημα υπολογισμού της αξίας τους και σε εκείνα των λοιπών περιοχών.

Για τα ακίνητα που βρίσκονται σε περιοχές όπου ισχύει το αντικειμενικό σύστημα ο φόρος υπολογίζεται στη διαφορά μεταξύ της αντικειμενικής τιμής κτήσης του ακινήτου, προσαυξημένης κατά τον αναλογούντα Φ.Μ.Α. και πληθωρισμένης με το μέσο ετήσιο τιμάρθριο καταναλωτή της ΕΣΥΕ, από την αντικειμενική αξία πώλησης τούτου. Για την ορθότερη και δικαιότερη εξεύρεση της διαφοράς αυτής ορίζεται πως από το ακίνητο αφαιρούνται όλες οι προσθήκες και βελτιώσεις που έγιναν από τον κύριο αυτού, μετά την απόκτησή του, με δαπάνες δικές του.

2.- Όπως διαφαίνεται από τα πιο πάνω, κύριος σκοπός του νόμου είναι να φορολογήσει την υπεραξία που το ακίνητο απέκτησε μετά την κτήση του και η οποία δεν οφείλεται σε οποιαδήποτε, άμεση ή έμμεση προσφορά εργασίας ή δαπάνης του κυρίου αυτού. Συνεπώς, κατά την εξεύρεση της διαφοράς ανατρέχουμε στο αντικείμενο κτήσης και το συσχετίζουμε με το αντικείμενο πώλησης. Και αν δεν υπάρχουν προσθήκες ή βελτιώσεις, κατά τα άνω, δεν εμφανίζονται δυσκολίες, για τον προσδιορισμό του φόρου υπεραξίας. Αν όμως έχουμε διαφοροποίηση του αντικειμένου και αυτό εμφανίζεται στις περιπτώσεις ανέγερσης επί του ακινήτου πολυώροφης οικοδομής και κυρίως με το σύστημα της αντιπαροχής, αναφύονται δυσχέρειες προσδιορισμού του φόρου.

Για άρση των αμφιβολητήσεων και των δυσχερειών στις περιπτώσεις αυτές, διευκρινίζουμε στα :

Όταν καταρτίζεται ένα εργολαβικό προσύμφωνο για ανέγερση πολυώροφης οικοδομής εμπιερλέχονται σ' αυτό δύο αυτοτελείς συμβάσεις. Μία σύμβαση, με την οποία ο οικοπεδούχος υποχρεείται να μεταβιβάσει οριστικά στον εργολάβο (ή τρίτους) ορισμένα ποσοστά του οικοπέδου του και μια άλλη σύμβαση (σύμβαση έργου) με την οποία, ο εργολάβος αναλαμβάνει την υποχρέωση να ανεγείρει στο απομένον στον οικοπεδούχο οικοπέδο, ορισμένα κτίσματα. Το τίμημα (που δεν αναφέρεται στο προσύμφωνο) και στις δύο συμβάσεις είναι το ίδιο, δηλαδή η αξία των μεταβιβαστέων ποσοστών οικοπέδου στον εργολάβο που αντιστοιχεί στη δαπάνη του εργολάβου για την ανέγερση των κτισμάτων.

Δηλαδή, στην περίπτωση των εργολαβικών προσυμφώνων, ο οικοπεδούχος πωλεί μέρος (χιλιοστά) του οικοπέδου του στον εργολάβο και με το τίμημα του εισπράττει ανεγείρει στο υπόλοιπο οικοπέδο κτίσματα, πράγμα που σημαίνει ότι με δικές του δαπάνες βελτίωσε το ακίνητό του μετά την απόκτησή του. Κατ'ακολουθίαν οι βελτιώσεις αυτές δεν πρέπει να ληφθούν υπόψη για την εξεύρεση της υπεραξίας και εντεύθεν του αναλογούντος φόρου.

Έτσι έχουμε:

α) Για τα μεταβιβαστέα στον εργολάβο ποσοστά οικοπέδου:

- αα) Τιμή κτήσης του οικοπέδου και καθορισμός αξίας των μεταβιβαστέων ποσοστών (έντυπα 3 και 3Α).
- αβ) Προσθήκη αναλογούντος Φ.Μ.Α.
- αγ) Πληθωρισμός του αφοροίσηματος με τον αντίστοιχο στο χρόνο κτήσης συντελεστή πληθωρισμού.
- αδ) Τιμή πώλησης των ποσοστών αυτών στον εργολάβο, για την εξεύρεση της οποίας λαμβάνουμε την αντικειμενική αξία των διαμερισμάτων που παραμένουν στον οικοπεδούχο (έντυπο 1) και τη μειώνουμε κατά την αξία των αντιστοιχούντων σ' αυτά ποσοστών οικοπέδου (έντυπα 3 και 3Α).
- αε) Στη διαφορά μεταξύ της τιμής κτήσης και τιμής πώλησης (όπως ανωτέρω προσδιορίστηκαν) εφαρμόζουμε τον οικείο συντελεστή, ανάλογα με το χρόνο που διέρρευσε μεταξύ

κτήσης και πώλησης του ακινήτου.

β) Για τα ποσοστά που παραμένουν στον οικοπεδούχο:

βα) Τιμή κτήσης του οικοπέδου (έντυπο 3 μόνο, δεδομένου ότι τα κτίσματα εξαιρούνται του φόρου) και καθορισμός της αξίας των ποσοστών που αντιστοιχούν στο διαμέρισμα του οικοπέδου που μεταβιβάζεται.

ββ) Προσθήκη αναλογούντος Φ.Μ.Α.

βγ) Πληθωρισμός του αθροίσματος με τον αντίστοιχο στο χρόνο κτήσης συντελεστή πληθωρισμού.

βδ) Τιμή πώλησης των ποσοστών οικοπέδου, που αντιστοιχούν στο μεταβιβαζόμενο διαμέρισμα (έντυπο μόνο 3).

βε) Στη διαφορά μεταξύ τιμής κτήσης και τιμής πώλησης εφαρμόζουμε τον αντίστοιχο συντελεστή, ανάλογα με το χρόνο που διέρρευσε μεταξύ κτήσης και πώλησης.

Παράδειγμα:

Για οικοπεδούχο:

Ο Α αγόρασε ένα οικόπεδο στη Γλυφάδα Αττικής, έκτασης 1.185 τετρ. μέτρα. Αργότερα ανέθεσε, με εργολαβικό προσύμφωνο, σε εργολάβο την ανέγερση σ' αυτό πολυώροφης οικοδομής με το σύστημα της αντίπαροχής. Σήμερα μεταβιβάζει με πώληση ένα κατάστημα, το οποίο πήρε από τον εργολάβο, ως αντάλλαγμα για τα ποσοστά που του μεταβίβασε, εμβαδού 80 τετρ. μέτρων, με ποσοστό συνιδιοκτησίας στο οικόπεδο 0,19 (ή 19ο/οο).

Για την εξεύρεση του φόρου υπεραξίας έχουμε:

α. Αξία κτήσης: (Αντικειμενική αξία οικοπέδου 1985)

-Αξία οικοπέδου (έντυπο 3):

$$(\Sigma\text{Ο}\chi\text{T}\text{Z}\chi\text{Σ}\text{Α}\text{Ο}\chi\text{Σ}\text{Σ}\text{Ο}\chi\text{Μ}^2)=0,80 \times 49.000 \times 0,47 \times 0,80 \times 1.185 \text{Μ}^2=17.465.952$$

-Αξία οικοπέδου που αναλογεί στο

κατάστημα:

$$17.465.952 \times 0,19= 3.318.531$$

-Φ.Μ.Α. που αναλογεί στην αξία αυτή

$$= 365.038$$

Συνολική αξία ποσοστών οικοπέδου δρχ.

$$= 3.683.569$$

Επί συντελεστή πληθωρισμού 1985

$$\times 2,227$$

Πληθωρισμένη αξία κτήσης

$$8.203.308$$

β. Αξία πώλησης: Αντικειμενική αξία οικοπέδου 1991)

-Αξία οικοπέδου (έντυπο 3):

$$(ΣΟΧΤΖΧΣΑΟΧΣΣΟΚΜ^2) = 0,50 \times 160.000 \times 0,60 \times 0,47 \times 1.185 = 35.644.800$$

-Αξία οικοπέδου που αναλογεί στο κατάστημα:

$$35.644.800 \times 0,19 = 6.772.512$$

γ. Φορολογητέα αξία:

-Αξία πώλησης-αξία κτήσης:  $6.772.512 - 8.203.308 = 0$

δ. Φ.Α.Υ.:

Δεν οφείλεται φόρος, δεδομένου ότι δεν προκύπτει υπεραξία του ακινήτου.

3.- Όταν μεταβιβάζεται ένα ακίνητο, του οποίου η επικαρπία και η ψιλή κυριότητα ανήκουν σε διαφορετικά πρόσωπα, υπολογίζεται χωριστά η αξία κτήσης και πώλησης της επικαρπίας και χωριστά η αξία κτήσης και πώλησης της ψιλής κυριότητας, σε συνάρτηση με το χρόνο που καθένα από τα δικαιώματά αυτά αποκτήθηκε και την κατά το χρόνο τούτο ηλικία του επικαρπωτή.

Παράδειγμα 1ο

Ο Α, το έτος 1970 ηλικίας 54 ετών, αγόρασε ένα διαμέρισμα στο Ν.Ψυχικό και το 1974 μεταβιβάζει με δωρεά στον γιό του Β' την ψιλή κυριότητα αυτού. Το Φεβρουάριο του 1991 το διαμέρισμα πωλείται σε τρίτο. Ζητείται ο προσδιορισμός του φόρου αυτόματου υπερτιμήματος.

Α. ΑΞΙΑ ΚΤΗΣΗΣ (Αντικειμενική αξία έτους 1985)

Αξία διαμερίσματος=δρχ. 2.408.000

α) Αξία επικαρπίας:  $2.408.000 \times 3/10 = 722.400$  (άρθρ. 15 ν.δ.118/73)

Πλέον Φ.Μ.Α. (11%) 79.464

Σύνολο 801.864

Επί συντελεστή πληθωρισμού x 2,227 (1985)

Πληθωρισμένη τιμή πώλησης επικαρπίας 1.785.751

β) Αξία ψιλής κυριότητας:

$$2.408.000 \times 7/10 = 1.685.600 \text{ (άρθρ. 15 ν.δ.118/73)}$$

Πλέον Φ.Μ.Α. (11%) 185.416

Σύνολο 1.871.016

Επί συντελεστή πληθωρισμού x 2,227 (1985)

Πληθωρισμένη τιμή φιλής κυ-  
ριότητας 4.166.753

Β. ΑΞΙΑ ΠΩΛΗΣΗΣ (Αντικειμενική αξία 1991)

Αξία διαμερίσματος=δρχ. 10.240.000

α) Αξία επικαρπίας:  $10.240.000 \times 2/10 = 2.048.000$  (άρθ.15 ν.δ.118/73)

β) Αξία φιλής κυριότητας:

$10.240.000 \times 8/10 = 8.192.000$  (άρθ.15 ν.δ.118/73)

Γ. Φ.Α.Υ.

α) Φ.Α.Υ. επί της αξίας της επικαρπίας:

-Αξία πώλησης-Αξία κτήσης=

=  $2.048.000 - 1.785.751 = 262.249 \times 10\% = 26.225$

---

(-) Ο συντελεστής είναι 10% γιατί μεταξύ του χρόνου κτήσης (1970) και του χρόνου πώλησης (1991) μεσολάβησε χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των 20 ετών.

-Αξία πώλησης-Αξία κτήσης=

$$= 8.192.000-4.166.753=4.025.247 \times 15\% = 603.787$$

Παράδειγμα 2ο

Ο Α, ηλικίας 55 ετών, κληρονόμησε από τον πατέρα του το 1973 την επικαρπία διαμερίσματος σε περιοχή που την 1.1.85 ίσχυε το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού, και την ψιλή κυριότητα κληρονόμησε ο εγγονός του αποθανόντος και γιός του Α. Το 1988 (20.8.88) πέθανε ο Α, οπότε συνεκδόθη η επικαρπία με την ψιλή κυριότητα. Τον Ιανουάριο του 1991 το διαμέρισμα πωλείται σε τρίτο. Ζητείται ο φόρος αυτόματου υπερτιμήματος.

Α. ΑΞΙΑ ΚΤΗΣΗΣ (Αντικειμενική αξία 1985)

- α) Αντικειμενική αξία διαμερίσματος: 3.734.640 και
- αα) Αξία επικαρπίας:  $3.734.640 \times 3/10 = 1.120.392$
- αβ) Αξία ψιλής κυριότητας:  $3.734.640 \times 7/10 = 2.614.248$

Η αξία αυτή πληθωρισμένη διαμορφώνεται σε:

Αξία κτήσης	2.614.248
Πλέον φόρος Φ.Μ.Α.	<u>287.387</u>
Σύνολο	2.901.815
Συντελεστής πληθωρισμού	<u>x 2,227</u>
Συνολική αξία κτήσης ψιλής κυριότητας	6.462.342

- β) Αντικειμενική αξία διαμερίσματος με τιμές 1988: 7.055.100 και

- βα) Αξία επικαρπίας:  $7.055.100 \times 2/10 = 1.411.020$

(---) Ο συντελεστής 15% εφαρμόζεται γιατί από την κτήση (1974) μέχρι την πώληση (1991) της ψιλής κυριότητας διέρρευσε χρονικό διάστημα 17 ετών.

(---) Βάσει ηλικίας επικαρπωτή κατά το χρόνο κτήσης (άρθρ. 15 ν.δ.118/73), που κατά έδαφος του νόμου είναι το έτος 1985, αφού βρίσκουμε την αξία αυτού του έτους, ως αξία κτήσης.

(---) Το έτος 1988 (συνέννοση επικαρπίας στην ψιλή κυριότητα) η ηλικία του θανόντος επικαρπωτή ήταν 70 ετών (άρθρ. 15 ν.δ.118/73).

Η τιμή αυτή πληθωρισμένη διαμορφώνεται σε:

Τιμή κτήσης	1.411.020
Πλέον φόρος Φ.Μ.Α.	+ 155.212
Σύνολο	1.566.232
Συντελεστής πληθωρισμού	x 1,370
Συνολική αξία κτήσης επικαρπίας	2.145.738

Έτσι έχουμε:

- Πληθωρισμένη τιμή κτήσης φιλής κυριότητας	= 6.462.342
- " " " " επικαρπίας	= 2.145.738
Συνολική τιμή πλήρους κυριότητας	8.608.080

#### Β. ΑΞΙΑ ΠΩΛΗΣΗΣ

α) Αντικειμενική αξία διαμερίσματος με τιμές 1991: 9.524.736

β) Φορολογητέα αξία:

$$\text{Αξία πώλησης} - \text{αξία κτήσης} = 9.524.736 - 8.608.080 = 916.656$$

γ) Φ.Α.Υ.

Για τον υπολογισμό του φόρου αυτόματου υπερτιμήματος θα πρέπει να μερισθεί η διαφορά αυτή σε συνάρτηση με τα έτη που μεσολάβησαν από την κτήση κάθε εμπράγματος δικαιώματος μέχρι την πώληση. Συνεπώς έχουμε:

$$2.145.738$$

γα) Για την επίκαρπια:  $\frac{\text{---}}{\text{---}} = 0,249$

$$8.608.080$$

και φορολογητέα αξία  $916.656 \times 0,249 = 228.247$

και φόρος αυτόματου υπερτιμήματος:  $228.247 \times 25\% = 57.062$

$$6.462.342$$

γβ) Για την φιλή κυριότητα:  $\frac{\text{---}}{\text{---}} = 0,751$

$$8.608.080$$

και φορολογητέα αξία  $916.656 \times 0,751 = 688.409$

και φόρος αυτόματου υπερτιμήματος:  $688.409 \times 15\% = 103.261$

#### 4.- Μεταβίβαση οικοπέδου, μετά κτίσματος, για το οποίο έχει εκδοθεί άδεια κατεδάφισης.

Στην περίπτωση αυτή, παρά το γεγονός ότι, για τον υπολογισμό του Φ.Μ.Α., λαμβάνεται υπόψη η αντικειμενική αξία μόνο του οικοπέδου, για τον υπολογισμό του φόρου αυτόματου υπερτιμήματος θα ληφθεί υπόψη η αξία οικοπέδου και κτίσματος και κατά την κτήση και κατά την πώληση.

5.- Πώληση ακινήτου από περισσότερα άτομα, κατά ποσοστό εξ αδιαιρέτου.

Στην περίπτωση αυτή, για να προσδιορισθεί ο Φ.Α.Υ., η αξία του ακινήτου θα υπολογισθεί με εφαρμογή μειωτικού συντελεστή συνιδιοκτησίας 0,90. Όμως, εφόσον το ακίνητο αυτό αγοράζεται από ένα άτομο, για τον προσδιορισμό του Φ.Μ.Α., η αξία του ακινήτου θα υπολογισθεί χωρίς εφαρμογή μειωτικού συντελεστή 0,90.

6.- Μεταβίβαση ακινήτου με αυτοσύμβαση.

Στην περίπτωση αυτή οφείλεται φόρος αυτόματου υπερτιμήματος, ο οποίος κατά νόμο βαρύνει τον πωλητή και η καταβολή του αποτελεί αναγκαία προϋπόθεση για την κατάρτιση του μεταβιβαστικού συμβολαίου.

7.- Επικύρωση ανώμαλων δικαιοπραξιών.

Όταν συντρέχει περίπτωση επικύρωσης ανώμαλων δικαιοπραξιών, παρά το γεγονός ότι γι' αυτές καταβάλλεται φόρος μεταβίβασης (Φ.Μ.Α.), δεν αιτιολογείται η καταβολή και φόρου αυτόματου υπερτιμήματος, δεδομένου ότι δε συντρέχουν οι προϋποθέσεις του νόμου. Δηλαδή, στην περίπτωση της επικύρωσης η μεταβιβαστική πράξη γίνεται σήμερα, έστω κι' αν ανατρέχει η ισχύς της στο χρόνο του ιδιωτικού εγγράφου, αλλά σήμερα δεν καταβάλλεται τίμημα και κατ' ακολουθία θα ήταν υπερβολικά αυστηρό και πέρα του νόμου να θεωρήσουμε ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις καταβολής Φ.Α.Υ.

8.- Η μεταγραφή των αποφάσεων της παρ. 3 του άρθρου 2 του α.ν. 1521/1980, δεν υπόκειται σε φόρο αυτόματου υπερτιμήματος.

9.- Αν μετά την κτήση του ακινήτου, με οποιαδήποτε αιτία (κληρονομιά, δωρεά, γον.παροχή ή αγοραπωλησία) έλαβε χώρα διανομή, αντάλλαγή ή συνένωση και ακολούθως το εκ της διανομής κλπ. προσθόν μεταβιβάζεται με επαχθή αιτία οφείλεται φόρος αυτόματου υπερτιμήματος. Στις περιπτώσεις αυτές, ενόψη του γεγονότος ότι το συμβόλαιο διανομής κλπ. αποτελεί τίτλο μεταγραφίτεο και συνεπεία τούτου διαμορφώνεται η νομική κατάσταση του ακινήτου, όπως αυτή λαμβάνεται υπόψη για την πώληση σήμερα του ακινήτου, χρόνος και τιμή κτήσης είναι εκείνη της διανομής, ανταλλαγής κλπ.

Ο ΥΠΟΥΡΓΟΣ .

Ακριβές Αντίγραφο  
Ο Πρόεδρος της Γραμματείας

ΙΩΑΝΝΗΣ ΠΑΠΑΙΟΚΡΑΣΤΗΣ