

Αριθ. πρωτ. 651

Π ρ ό ς

Τους κ.κ. Συμβολαιογράφους περιφέρειας μας

Σας κοινοποιούμε την με αριθ. πρωτ. 1064221/767/Α0013 ΠΟΛ. 1148/11.7.1991 εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών που αφορά "Προεκτίμηση ακινήτων στη φορολογία δωρεών κ.λ.π" για να λάβετε γνώση.

Με συναδελφικούς χαιρετισμούς

Ο Πρόεδρος

Η Γεν. Γραμματέας

Ακ. Μαργαριτόπουλος

Σοφία Μουρατίδου

ΘΕΜΑ: "Προεκτίμηση ακινήτων στη φορολογία δωρεών κ.λπ."

Με την εγκύκλιό μας 1049150/546/Α0013/29.5.1991 (ΠΟΛ.1115), με την οποία σας κοινοποιήσαμε τις διατάξεις των άρθρων 6, 7, 8 και 17 του ν.1947/1991 (ΦΕΚ.-Α'70/14.5.1991), σας δώσαμε λεπτομερείς οδηγίες για την ορθή και κατά τρόπο ενιαίο εφαρμογή των διατάξεων αυτών.

Συνεπεία όμως ερωτημάτων που μας υποβάλλονται καθημερινώς, ~~που στο πλείστον τους κρίνονται αδικαιολόγητα και αποδεικνύουν~~ έλλειψη μελέτης της ως άνω εγκύκλιου, και γενικότερα των ερμηνευομένων μ'αυτή σχετικών διατάξεων, κρίνουμε σκόπιμο να συμπληρώσουμε την εγκύκλιο αυτή, δίνοντας τις ακόλουθες διευκρινίσεις:

Α. ΘΕΣΜΟΣ ΠΡΟΣΩΡΙΝΗΣ ΠΡΟΕΚΤΙΜΗΣΗΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ

1.- Όπως και στην πιο πάνω εγκύκλιό μας αναφέρεται, κατά την υποβολή δήλωσης δωρεάς - γονικής παροχής ακινήτου, εφόσον τούτο βρίσκεται σε περιοχή που δεν ισχύει το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας του, ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., μέσα σε προθεσμία δύο (2) εργάσιμων ημερών (σε εξαιρετικές περιπτώσεις, που συντρέχουν σοβαροί λόγοι και μετά από έγκριση του εποπτεύοντος επιθεωρητή, μέσα σε δεκαπέντε (15) εργάσιμες ημέρες) από την υποβολή της δήλωσης, είτε δέχεται ότι το τίμημα που δηλώνεται συμπίπτει με την αγοραία αξία του ακινήτου και η υπόθεση περαιώνεται οριστικά ως ειλικρινής, είτε προσδιορίζει προσωρινά, με ιδιόγραφη ενυπόγραφη σημείωσή του στο έντυπο της δήλωσης και με διαφορετικό χρώμα μελάνης (αριθμητικά και ολογράφως), την αγοραία αξία του ακινήτου.

θεωρημένο αντίτυπο αυτής της δήλωσης παραδίδει στο φορολογούμενο προκειμένου, βάσει αυτού, να καταρτισθεί το δωρητήριο συμβόλαιο, στο οποίο πρέπει να εμφανιστεί τόσο η δηλωθείσα όσο και η προσωρινώς προεκτιμηθείσα αξία του ακινήτου.

2.- Κατά το ουσιαστικό δίκαιο (2032 επ. Α.Κ.) δωρεά αιτία θανάτου είναι η σύμβαση μεταξύ ζώντων προσώπων, η οποία συμφωνείται με την αναβλητική αίρεση είτε της προαποβίωσης του δωρητή είτε της συναποβίωσης του δωρητή και δωρεοδόχου, αλλά χωρίς στο μεταξύ χρονικό διάστημα ο δωρεοδόχος να έχει την απόλαυση (νουή, κάρπωση) του αντικειμένου της δωρεάς.

Δηλαδή, στη δωρεά αιτία θανάτου δεν παραδίδονται τα δωρηθέντα από το δωρητή στο δωρεοδόχο με την κατάρτιση της σύμβασης, όπως συμβαίνει στην κοινή δωρεά "εν ζωή". Γι' αυτό και ο αιτία θανάτου δωρεοδόχος δε θεωρείται κληρονόμος του αιτία θανάτου δωρητή.

Από πλευράς φορολογικού δικαίου (ν.δ.118/1973), οι διατάξεις περί δωρεών είναι ενιαίες, είτε πρόκειται για δωρεές "εν ζωή" είτε για δωρεές αιτία θανάτου. Διαφοροποίηση υπάρχει μόνο στην περίπτωση που το αντικείμενο της δωρεάς αιτία θανάτου, κατά το χρόνο θανάτου του δωρητή, αποτελεί την όλη περιουσία του, οπότε η δωρεά αυτή, κατά πλάσμα του φορολογικού νόμου, φορολογείται ως κληρονομία (άρθρ. 39 ν.δ.118/1973).

Ενόψη των ανωτέρω είναι προφανές ότι ο θεσμός της προσωρινής προεκτίμησης θα εφαρμόζεται και στις δωρεές ακινήτων αιτία θανάτου.

Δεδομένου όμως ότι, στην περίπτωση των δωρεών αυτών, η φορολογική ενροχη γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του δωρητή (αναβλητική αίρεση άρθρο, 39 παρ. 2), οπότε ο αιτία θανάτου δωρεοδόχος έχει υποχρέωση να υποβάλει τη νέα φορολογική δήλωση, εκτός της αρχικής, με βάση την οποία καταρτίστηκε το δωρητήριο συμβόλαιο και συνεπεία της αναβλητικής αίρεσης μετατέθηκε ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης (άρθρ. 86 παρ. 1 και 4), η προσωρινή προεκτίμηση θα γίνεται κατά την υποβολή της νέας αυτής δήλωσης, παρά το γεγονός ότι την υποβολή της δεν επακολουθεί κατάρτιση συμβολαίου, αφού τούτο είναι καταρτισμένο ήδη στο παρελθόν.

Αυτονόητο είναι, στην περίπτωση αυτή, εφόσον γίνει δεκτή από το φορολογούμενο η προσωρινή προεκτίμηση, τα δικαιώματα των συμβολαιογράφων και αμίσθων υποθηκοφυλάκων, που αναλογούν στη διαφορά μεταξύ τιμήματος που αναγράφεται στο δωρητήριο συμβόλαιο και οριστικής τιμής θα βεβαιώνονται όπως σε κάθε άλλη δωρεά, μαζί με τον αναλογούντα φόρο δωρεάς.

3.- Όπως διαπιστώθηκε από αναφορές που μας υποβλήθηκαν, από την έναρξη ισχύος του νόμου (14.5.1991) μέχρι να καταστεί ουσιαστικώς γνωστός με την κυκλοφορία του σχετικού φύλλου της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως (ΦΕΚ.) και την παροχή των οδηγιών με την προαναφερθείσα εγκύκλιό μας, υποβλήθηκαν δηλώσεις δωρεών - γονικών παροχών και καταρτίσθηκαν τα μεταβιβαστικά τούτων συμβόλαια, χωρίς να τηρηθεί ο θεσμός της προσωρινής προεκτίμησης.

Για την τακτοποίηση των υποθέσεων αυτών θα πρέπει να υποβληθούν ξανά δηλώσεις, να γίνει η προσωρινή προεκτίμηση και να επακολουθήσει, βάσει αυτών, σχετική συμπληρωματική - διορθωτική του αρχικού συμβολαίου συμβολαιογραφική πράξη.

4.- Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 6 του ν. 1947/1991 (ΦΕΚ.-Α'70), που σας κοινοποιήσαμε με την πιο πάνω εγκύκλιό μας, τροποποιήθηκε η διαταξη της παρ. 1 του άρθρου 25 του ν.δ.118/73 (ΦΕΚ.-Α'202) και ορίζεται πως απαλλάσσονται από το φόρο, χωρίς καμία διερεύνηση από την οικονομική υπηρεσία, το Δημόσιο, οι δήμοι, οι κοινότητες, οι ιεροί ναοί, οι ιερές μονές, το ιερό κοινό του Πανάγιου Τόφου, η ιερή μονή του όρους Σινά και τα ν.π.δ.δ.

Ενόψη του ότι τα νομικά αυτά πρόσωπα δεν μπορούν να αλλάξουν τους σκοπούς που επιδιώκουν και συνέπεια των οποίων θεσπίζεται η φορολογική τους απαλλαγή, ο νόμος, με ρητή διάταξη (παρ. 2 ίδιου άρθρου 6) θεσπίζει, την έλλειψη υποχρέωσης των προσώπων αυτών για υποβολή δήλωσης φόρου κληρονομίας, αφού κανένα σκοπό δεν εξυπηρετεί.

Δεδομένου όμως ότι τα πρόσωπα αυτά απαλλάσσονται και από το φόρο δωρεών, αφού και στις δωρεές ισχύουν, κατά παραπομπή του άρθρου 43 παρ. 1 του ν.δ.118/73, οι απαλλακτικές διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 25, εξυπακούεται ότι και σε περίπτωση δωρεών προς τα πρόσωπα αυτά, για την ταυτότητα του νομικού λόγου, παρέλκει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης δωρεάς.

## Β. ΜΕΤΑΓΡΑΦΗ ΑΠΟΔΟΧΗΣ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑΣ

1. - Με την παράγραφο δ του άρθρου δ του ν.1947/1991, που με την ανωτέρω εγκύκλιό μας σας κοινοποιήσαμε και ερμηνεύσαμε, θεσπίστηκε με ρητή διατύπωση του νόμου η υποχρέωση των υποθηκοφυλάκων να αρνούνται τη μεταγραφή πράξεων αποδοχής κληρονομίας αν δεν τους προσκομίζεται βεβαίωση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ότι υποβλήθηκε η οικεία φορολογική δήλωση.

Επισημαίνεται, πως, κατά το νόμο, η βεβαίωση πρέπει να αναφέρεται μόνο στο ότι υποβλήθηκε η δήλωση φόρου κληρονομίας ή -όταν συντρέχει περίπτωση- ότι εκδόθηκε η οικεία πράξη καταλογισμού.

Συνεπώς, δεν είναι υποχρεωτική η αναγραφή στην πιο πάνω βεβαίωση ότι έλαβε χώρα εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων ή απαλλαγή τυχόν από αυτές. Τούτο προκύπτει όχι μόνο από τη σαφή διατύπωση του άρθρου 106 ν.δ.118/1973, αλλά και από τη σκοπιμότητα θέσπισης της υποχρέωσης αυτής (ratio legis), η οποία συνίσταται στον εξαναγκασμό του υποχρέου να υποβάλει τη φορολογική του δήλωση. Άλλωστε, στην περίπτωση της μεταγραφής της αποδοχής κληρονομίας, τα κληρονομιαία στοιχεία δεν εκφεύγουν της κληρονομίας, ώστε να καθίσταται αναγκαία η εξόφληση του επιμεριστικά αναλογούντος φόρου, αλλά απλώς δημοσιοποιείται η κτήση της κυριότητας των καθέκαστα κληρονομιαίων στοιχείων από τον κληρονόμο (άρθρ. 1193, 1198 Α.Κ.). Ενώπιον τούτου, η βεβαίωση αυτή μπορεί να αναπληρώνεται και από αντίτυπο της φορολογικής δήλωσης με σχετική επ'αυτού θεώρηση του προϊσταμένου Δ.Ο.Υ.

2. - Κατά το άρθρο 102 παρ. 5 του ν.δ.118/1973, όπως ισχύει, το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή και είσπραξη του φόρου κληρονομίας θεωρείται παραγραμμένο για τις υποθέσεις εκείνες που η φορολογική υποχρέωση γεννήθηκε μέχρι και 31.12.1971. Δηλαδή, για υποθέσεις που ο θάνατος επήλθε μέχρι την ημερομηνία αυτή και δεν συντρέχει γι'αυτές περίπτωση μετάθεσης του χρόνου φορολογίας ή που ο θάνατος ήταν προγενέστερος, αλλά η φορολογική υποχρέωση γεννήθηκε μέχρι την ημερομηνία αυτή (π.χ. λόγω πλήρωσης αναβλητικής άρρεσης ή συννένωσης επικαρπίας στην κυριότητα ή λήξης της επιδικίας κ.λπ.). Για τις υποθέσεις αυτές δεν απαιτείται η υποβολή φορολογικής δήλωσης.

Ενώση τούτου και του γεγονότος ότι η υποχρέωση των υποθηκοφυλάκων να ζητούν, προκειμένης μεταγραφής πράξεων αποδοχής κληρονομίας, βεβαίωση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., ότι υποβλήθηκε απλώς η δήλωση φόρου κληρονομίας, αρχίζει από την 14.5.1991, είναι φανερό πως οι υποθηκοφύλακες πρέπει να ζητούν την κατά τα άνω βεβαίωση μόνο για όσες πράξεις αποδοχής κληρονομίας τους προσκομίζονται για μεταγραφή από την ημερομηνία αυτή (14.5.1991) και μετά, ανεξαρτήτως του χρόνου που συντάχθηκαν αυτές, και μόνο αν η φορολογική ενοχή έχει γεννηθεί από την 1.1.1972 και μεταγενέστερα.

Εάν η φορολογική υποχρέωση γεννήθηκε στην περίοδο από την 31.12.1971 χρονική περίοδο, για την οποία το δικαίωμα του Δημοσίου είναι παραχρηματικό και δε συντρέχει περίπτωση αναβολής φορολογίας, παρέλκει η προσκόμιση βεβαίωσης κληρονομίας για τη μεταγραφή της αποδοχής αυτής, αφού ούτε ο φορολογούμενος υποχρεούται να υποβάλει ούτε ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. νομιμοποιείται να δεχθεί δήλωση φόρου κληρονομίας.

Είναι αυτονόητο, πως και για πράξεις τροποποιητικές αποδοχής κληρονομίας, που προσκομίζονται για μεταγραφή κατά τα άνω, είναι αναγκαία η προσκόμιση βεβαίωσης κληρονομίας, εκτός και αν με την τροποποίηση δε γίνεται αποδοχή κληρονομιαίων στοιχείων που είχαν παραληφθεί από την αρχική (τροποποιούμενη), αλλά αυτή (τροποποίηση) καλύπτει άλλες -τυχόν- τυπικές ή νομικές ατέλειες.

#### Γ. ΦΟΡΟΣ ΑΥΤΟΜΑΤΟΥ ΥΠΕΡΤΙΜΗΜΑΤΟΣ

1.- Ο φόρος αυτόματου υπερτιμήματος είναι νέος φόρος και όπως είναι φυσικό και επόμενο, δεδομένης και της γενικότητας στη διατύπωση των διατάξεων αυτού, είναι αδύνατο να καλυφθούν με δύο ή τρεις εγκυκλίους όλα τα επί μέρους θέματα που στην εφαρμογή του εμφανίζονται, παρά το γεγονός ότι με γενικής διατύπωσης διάταξη του νόμου αυτού (παρ. 8 άρθρ. 16 ν.1882/1990) αναγόμεθα σε αναλογική εφαρμογή των διατάξεων του α.ν.1521/1950 (ΦΕΚ.-245), περί Φ.Μ.Α.

2.- Βασική και μοναδική αιτιολόγηση επιβολής του φόρου αυτόματου υπερτιμήματος είναι και παραμένει η φορολόγηση της υπεραξίας που αποκτά ένα ακίνητο από την κτήση του μέχρι την περαιτέρω μεταβίβασή του, εφόσον αυτή (υπεραξία) δε συναρτάται

είτε άμεσα με την προσφορά προσωπικής εργασίας είτε έμμεσα με καταβολή οποιασδήποτε δαπάνης του κυρίου για βελτίωση ή προσθήκες στο ακίνητο ή εισφορά στο κράτος.

3.- Με την καθιέρωση του θεσμού του συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των μεταβιβαζομένων ακινήτων, ο φόρος υπολογίζεται πάντοτε και υποχρεωτικά με βάση την αξία που προκύπτει με εφαρμογή του συστήματος αυτού. Από το έτος όμως 1990 (άρθρ. 14 παρ. 10 του ν.1882/1990, ΦΕΚ.-243) θεσπίστηκε η πρώτη και μοναδική απόκλιση από τη γενική αυτή αρχή και ορίστηκε ότι αν η αξία του μεταβιβαζόμενου ακινήτου (τίμημα) είναι μεγαλύτερη από την αξία που προκύπτει με το αντικειμενικό σύστημα, ο φόρος θα υπολογίζεται στη μεγαλύτερη αυτή αξία.

Έτσι εμφανίζονται περιπτώσεις κτήσης ακινήτων πριν από τη θέσπιση της διάταξης αυτής που φορολογήθηκαν βάσει της αντικειμενικής τους αξίας, παρά το γεγονός ότι το τίμημα που αναγράφεται στο συμβόλαιο είναι μεγαλύτερο από την αντικειμενική αξία.

4.- Στις περιπτώσεις αυτές, προκειμένου να υπολογίσουμε το φόρο αυτόματου υπερτιμήματος στην πραγματική υπέραξία του ακινήτου, κατά τη γενική και θεμελιώδη αρχή του νόμου, θα πρέπει να λάβουμε υπόψη μας, ως τιμή κτήσης του ακινήτου, όχι την αντικειμενική του αξία, αλλά το τίμημα που σε τελείως ανύποπτο χρόνο καταχωρήθηκε σε δημόσιο έγγραφο (συμβόλαιο) και το οποίο δεν μπορεί να αμφισβητηθεί από την οικονομική Αρχή, πλην μόνο αν συντρέξει περίπτωση ακύρωσης τούτου (συμβολαίου), λόγω εικονικότητας κ.λπ.

Το γεγονός ότι για την επί πλέον αυτή αξία, κατά την κτήση του ακινήτου, δεν καταβλήθηκε φόρος δεν μπορεί να αιτιολογήσει από μόνο του αντίθετη θέση, δεδομένου ότι ο νόμος δε συσχετίζει την υπεραξία με την πραγματική καταβολή ή όχι φόρου.

Είναι αυτονόητο ότι αν προκύψει περίπτωση, η οποία αντιμετωπίσθηκε με διαφορετικό τρόπο θα πρέπει να κάμετε νέα εκκαθάριση, εφόσον σας ζητηθεί, και να διαγράψετε και επιστρέψετε τυχόν επί πλέον βεβαιωθέντα ή καταβληθέντα φόρο υπεραξίας.

#### Παράδειγμα:

Ο Α' αγόρασε το έτος 1985 ένα διαμέρισμα στην Αθήνα αντί του ποσού των δρχ. 12.000.000, που αναγράφηκε στο αγοραπωλητήριο συμβόλαιο.

Η αντικειμενική αξία του διαμερίσματος, στην οποία και φορολογήθηκε, ήταν 8.000.000 δραχμές.

Σήμερα (1991) ο Α' πωλεί το διαμέρισμα αυτό αντί του ποσού των 28.000.000 δραχμών (ποσό που αναγράφεται στο συμβόλαιο), ενώ η αντικειμενική του αξία είναι 18.000.000 δραχμές.

Για τον προσδιορισμό του φόρου υπεραξίας, στο παράδειγμά μας αυτό, με βάση όσα προαναφέραμε, θα έχουμε:

A.- <u>Τιμή κτήσης:</u>	12.000.000	(τίμημα & όχι αντικειμ. αξία)
Πλέον	<u>Φ.Μ.Α.</u>	1.480.000
	Σύνολο	13.480.000
Επί	<u>Μ.Ε.Τ.Κ.</u>	1.810 (έτος 1986)
Συνολική τιμή κτήσης	24.398.800	
	=====	

B.- Τιμή πώλησης: 28.000.000 (Μεγαλύτερη της αντικειμενικής).

Γ.- <u>Φ.Α.Υ.:</u> Τιμή πώλησης	28.000.000
Τιμή κτήσης	<u>24.398.800</u>
Διαφορά	3.602.200
	=====

Και  $3.602.200 \times 20\%$  (έξι χρόνια από την κτήση) = 720.440 δραχμές, ως φόρος υπεραξίας καταβλητέος.

Αν στο πιο πάνω παράδειγμα λαμβάναμε ως τιμή κτήσης την αντικειμενική αξία του ακινήτου, στην οποία, ελλείψει σχετικής διάταξης, φορολογήθηκε τούτο, θα είχαμε:

A.- <u>Τιμή κτήσης:</u>	8.000.000	
Πλέον	<u>Φ.Μ.Α.</u>	960.000
	Σύνολο	8.960.000
Επί	<u>Μ.Ε.Τ.Κ.</u>	1.810 (έτους 1986)
Συνολική τιμή κτήσης	16.217.600	
	=====	

B.- Τιμή πώλησης: 28.000.000 (Μεγαλύτερη της αντικειμενικής).

Γ.- Φ.Α.Υ.: Τιμή πώλησης 28.000.000

Τιμή κτήσης -16.217.600

Διαφορά 11.782.400

και 11.782.000 x 20% (έξι χρόνια από την κτήση) = 2.356.400  
δραχμές, ως καταβλητέος φόρος αυτόματου υπερτιμήματος. =====

Η επιβολή όμως αυτή φόρου υπερτιμήματος δρχ. 2.356.400 είναι  
άδικη, δεδομένου ότι δεν αντιμετωπίζει πραγματική, αλλά  
πλασματική υπεραξία του ακινήτου, αφού είναι δεδομένο και  
αναμφισβήτητο ότι το τίμημα που ο αγοραστής κατέβαλε ήταν  
12.000.000 δρχ. και όχι 8.000.000 δρχ., στις οποίες φορολογήθηκε.

Συνεπώς η υπεραξία, αν υπάρχει, θα πρέπει να αναζητηθεί στην  
πάνω από τα 12.000.000 δρχ. αξία του ακινήτου.



Ο ΥΠΟΥΡΓΟΣ

ΙΩΑΝΝΗΣ ΠΑΛΑΙΟΚΡΑΣΣΑΣ

I. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ

Νομαρχίες του Κράτους

Όλες τις Δ.Ο.Υ.

II. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ

1. Αποδέκτες Πίνακα Α', εκτός από αριθ. 3 και 4
2. Αποδέκτες Πίνακα Ε'
3. Αποδέκτες Πίνακα ΣΤ', πλην αριθ. 6, 14 και 15
4. " Πίνακα Ζ'
5. " Πίνακα Η'
6. " Πίνακα Ι'

III. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ

1. Γραφείο κ. Υπουργού
2. Γραφείο κ. Υφυπουργού
3. Γραφείο κ. Γεν. Γραμματέα
4. Γραφεία Γεν. Δ/ντών Φ/γίας και Δ.Π., Επιθεώρησης, Ελέγχων
5. Όλες τις Δ/σεις της Γενικής Δ/σης Φορολογίας  
Τμήματα - Ανεξάρτητα Γραφεία
6. Γραφείο Τύπου και Δημοσίων Σχέσεων (σε 20 αντίτυπα)
7. Γραφείο Επικοινωνίας και Πληροφόρησης Πολιτών
8. Δ/ση Φορολογίας Κεφαλαίου-Τμήματα Α'-Β' (από 50 αντίτυπα)