



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΔΙΚΑΙΟΣΥΝΗΣ
ΣΥΜΒΟΛΑΙΟΓΡΑΦΙΚΟΣ ΣΥΛΛΟΓΟΣ
ΕΦΕΤΕΙΟΥ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ

Αριστοτέλους 22, 546 23
τηλ.221-127, 270-968
fax.263-139

Θεσσαλονίκη 3-12-2001
Αριθ.πρωτ.:790

**ΕΓΚΥΚΛΙΟΣ
ΠΡΟΣ
ΟΛΑ ΤΑ ΜΕΛΗ ΤΟΥ ΣΥΛΛΟΓΟΥ**

Σας διαβιβάζουμε το υπ' αριθμ.πρωτ.1010296/50/A0013/1999, 1000843/4/A0013/ΠΟΛ.1248/30-10-2001 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών που αφορά την κοινοποίηση των υπ' αριθμ.826/98 και 708/2000 γνωμοδοτήσεων του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, με θέμα: Διόρθωση συμβολαιογραφικών πράξεων χαριστικών παροχών, για να λάβετε γνώση.

Με συναδελφικούς χαιρετισμούς

Ο Πρόεδρος

Η Γεν. Γραμματέας

Ε. Σάρρη

Ι. Χρυσάλα-Μπιλίση



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ
ΤΜΗΜΑ Α'
Ταχ. Δ/ση : Ερμού 23 -25
Ταχ. Κωδ. : 101 84 ΑΘΗΝΑ
Πληροφορίες : Χρυσάνθη Δουρή
Τηλέφωνο : 3253767

30/11/2001

Αριθ. Πρωτ. 790
30 / 11 / 2001

Αθήνα 30/10/2001

Αριθ. πρωτ. 1000843/4/A0013
1010296/50/A0013 / 1999

ΠΟΛ. 1248

ΠΡΟΣ : ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΩΣ Π.Δ

ΘΕΜΑ : Διόρθωση συμβολαιογραφικών πράξεων χαριστικών παροχών.

Σας κοινοποιούμε την 826/98 Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Δ' Τμήματος), που έγινε εν μέρει αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών, καθώς και την με αριθμό 708/2000 Γνωμοδότηση της Ολομέλειας του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία ομοίως έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών -ως προς το θέμα για το οποίο δεν είχε γίνει αποδεκτή η πρώτη- για ενημέρωσή σας και ενιαία εφαρμογή σε ανάλογες περιπτώσεις.

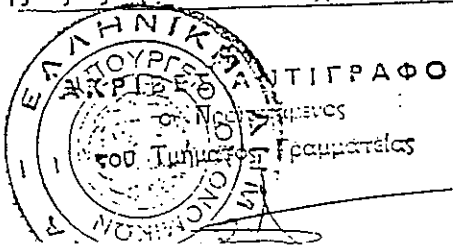
Με την πρώτη από τις ως άνω γνωμοδοτήσεις έγινε δεκτό ότι:

α) Είναι δυνατή η διόρθωση της αρχικής πράξης γονικής παροχής-δωρεάς όταν η διόρθωση αυτή αναφέρεται σε επιπλέον μέτρα του ακινήτου και ο συστήσας τη χαριστική παροχή (γονική ή δωρεά) γονέας έχει αποβιώσει. Όμως στην περίπτωση αυτή, η διόρθωση της συμβολαιογραφικής πράξης θα γίνει μεταξύ των καθολικών διαδόχων του αποβιώσαντος γονέα και του τέκνου υπέρ του οποίου συστάθηκε η γονική παροχή και σφείλεται φόρος γονικής παροχής για την επιπλέον έκταση.

β) Η κατά τα ανωτέρω διόρθωση συμβολαίου γονικής παροχής είναι δυνατή κατά την ορθή έννοια της διατάξεως της παρ. 7 του άρθρ. 6 του ν. 1947/91, υπό την προϋπόθεση ότι ο αποβιώσας γονέας μεταβίβασε, με την αρχική πράξη γονικής παροχής, ολόκληρο το ακίνητο, όπως αυτό προσδιορίζεται επακριβώς και αδιαμφισβήτητα κατά τη θέση και τα όριά του, δηλαδή προκύπτει η βούλησή του για τη μεταβίβαση του όλου ακινήτου και

γ) Εάν το τέκνο-δωρεοδόχος είναι ο μοναδικός κληρονόμος του γονέα, ο οποίος συνέστησε τη γονική παροχή ή δωρεά, στην κατάρτιση της διορθωτικής πράξης θα συμβληθεί το ίδιο πρόσωπο, αφενός με την ιδιότητα του καθολικού διαδόχου του γονέα-δωρητή και αφετέρου με την ιδιότητα του δωρεοδόχου- τέκνου και θα υποβάλει ο ίδιος συμπληρωματική δήλωση φόρου γονικής παροχής για την επιπλέον έκταση. Αν όμως το τέκνο ή ο δωρεοδόχος δεν είναι ο μοναδικός κληρονόμος του γονέα-δωρητή, τότε θα συμπράξουν στην εν λόγω διόρθωση οι καθολικοί κληρονόμοι του παρέξαντος γονέα-δωρητή (με την ιδιότητά τους αυτή) χωρίς να υποβάλλουν δήλωση φόρου κληρονομίας, με αντικείμενο αυτής τα επιπλέον μέτρα.

Με την δεύτερη γνωμοδότηση στη συνέχεια, έγινε δεκτό ότι επί συντάξεως επαναληπτικού ή διορθωτικού συμβολαίου, ως προς την έκταση του μεταβιβασθέντος αιτία δωρεάς ή γονικής παροχής ακινήτου, ο φόρος για την επιπλέον έκταση, θα υπολογισθεί επί της αξίας την οποία θα έχει αυτή, κατά το χρόνο σύνταξης του διορθωτικού συμβολαίου.



Ο ΓΕΝΙΚΟΣ ΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

ΔΙΟΝΥΣΙΟΣ ΚΟΥΝΑΔΗΣ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΕΙΔΙΚΟ ΝΟΜΙΚΟ ΓΡΑΦΕΙΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

Ακαδημίας 9568 ΑΘΗΝΑ

Τ.Κ. 106 78

Αρμ. Α. Ποταμιάνου

ΤΗΛ: 3809 216

3328 120

Αθήνα 25-1-1999 ✓

Αρ. πρωτ.: 317/97
Αρ. Γνωμ.: 826/98

*οφείλει να ελεγχθεί
1/2 Η.Μ.Α.*

προς: Δ/νση 137
Στ Α'

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ	
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΔΙΔΙΚΗΤΙΚΟΥ	
ΤΩ ΓΡΑΦΕΙΟ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑΣ	
ΗΜΕΡ.	29 ΙΑΝ. 1999
ΑΡΙΘ. ΠΡΩΤ.	1010946
Δ/ΝΣΗ	13

/50

κοιν

Νομικό Συμβούλιο του Κράτους

Σας αποστέλλουμε την με αριθμό 826/98 Γνωμοδότηση και σας παρακαλούμε να ενημερώσετε το Γραφείο μας και το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (ΝΣΚ), περί της αποδοχής ή μη της Γνωμοδότησης αυτής από τον κ. Υπουργό.

Η Γραμματέας

Α. ΠΟΤΑΜΙΑΝΟΥ

Αριθμός Γνωμοδοτήσεως 826/93
ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
(Δ' Τμήμα)
Συνεδρίαση της 22-10-1998

Σύνθεση

Προεδρεύων : Πέτρος Κυριαζής, Αντ/δρος Ν.Σ.Κ.

Νομικοί Σύμβουλοι: Γ. Πατρινέλης, Αμπλιανίτης, Χρ. Τσεκούρας,
Ε. Βολάνης, Γ. Πουλάκος, Π. Κισσούδης,
Γ. Κρόμπας, Ν. Τζεφεράκος, Εμμ. Λουδάρας,
Ι. Πετρόπουλος.

Εισηγητής : Ελένη Σβολοπούλου. Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.

Αριθμ. Ερωτήματος: 113/007/1018/ΑΠΕ Α0013/7-1-1997 της 13ης Δ/σης
φορολογίας κεφαλαίου. Τμήμα Α'.

Περίληψη Ερωτήματος: Τρόπος φορολόγησης διορθωτικού συμβολαίου
γονικής παροχής-δωρεάς, εάν εκ των υστέρων διαπιστωθεί ότι το
δωρηθέν ακίνητο έχει μεγαλύτερη έκταση από την αναγραφόμενη στο
αρχικό συμβόλαιο.

Ειδικότερα τίθενται τα εξής υποερωτήματα:

Μ.α.
✓α) Με ποιά αξία θα υπολογισθεί η επιπλέον έκταση που
μεταβιβάζεται με τη νέα διορθωτική της αρχικής σύμβασης; Θα έχουν
εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 7 του Ν. 1160/1981;

β) Είναι δυνατή η διόρθωση της αρχικής πράξης γονικής παροχής όταν η διόρθωση αυτή αναφέρεται σε επί πλέον μέτρα του ακινήτου και ο παρέξας γονέας απεβίωσε, ή θεωρείται ότι αυτά (τα επί πλέον μέτρα) μεταβιβάζονται αιτία θανάτου με αποτέλεσμα να παρέλκει η διόρθωση συμβολαίου.

γ) Εάν είναι δυνατή η παραπάνω διόρθωση ποιοί θα συμπράξουν στην κατάρτιση αυτής, οι εξ αδιαθέτου κληρονόμοι του θανόντος ή τα ενδεχομένως εκ της διαθήκης αυτού (θανόντος) τρίτα ταξιμημένα πρόσωπα.

δ) Εάν συμπράξουν στην εν λόγω διόρθωση οι κληρονόμοι του παρέξαντος γονέα, θα πρέπει να υποβάλουν δήλωση φόρου κληρονομίας με αντικείμενο αυτής τα επί πλέον μέτρα, και αν απαιτείται, τότε τι θα συμβεί στην περίπτωση που ο δωρεοδόχος είναι και μοναδικός κληρονόμος.

Επί του άνω ερωτήματος το ΝΣΚ (Δ' Τμήμα) εγνωμοδότησε ομόφωνα ως ακολούθως:

1. Κατά τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν.δ. 118/1973 φορολογούνται οι κτήσεις περιουσίας αιτία θανάτου, δωρεάς και γονικής παροχής. Σε φόρο υπόκειται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο που αποκτά περιουσία από τις πιο πάνω αιτίες.

2.- Επίσης κατά τις διατάξεις του ίδιου νόμου (άρθρα 34 και 39) κάθε μεταβίβαση περιουσιακού στοιχείου κατά δωρεά, είτε αυτή γίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα, είτε συνίσταται σε παροχή, παραχώρηση ή μεταβίβαση οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου (κινητού ή ακινήτου, ενσωμάτου ή ασωμάτου) χωρίς αντάλλαγμα, έστω κι αν γίνεται χωρίς κατάρτιση εγγράφου, φορολογείται. Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο που

συντάσσεται το δωρητήριο έγγραφο ή προκειμένου περί κινήτων, κατά το χρόνο που παραδίνεται το πράγμα, εφόσον γι' αυτή (δωρεά) δεν συντάσσεται έγγραφο ή τούτο συντάσσεται μετά την παράδοση αυτού (του πράγματος).

✓ 3.- Περαιτέρω με την παρ.5 του άρθρου 42 του παραπάνω νομοθ. διατάγματος, όπως η παράγραφος αυτή προστέθηκε με την παρ.7 του άρθρου 6 του ν.1947/1991 (ισχύς από 14-5-1991) "Η επανάληψη συμβολαίου δωρεάς - γονικής παροχής μεταξύ των αυτών προσώπων ή των καθολικών ή ειδικών διαδόχων τους, για το αυτό ακίνητο, για οποιοδήποτε λόγο, καθώς και η διόρθωση συμβολαίου, εφόσον δεν αναφέρεται στο όνομα του δωρητή και δωρεοδόχου, στην αξία, στην έκταση ή στη θέση και στην περιγραφή του ακινήτου, δεν δημιουργεί υποχρέωση καταβολής φόρου. Αν με μεταγενέστερο συμβόλαιο διευκρινίζεται μόνο ότι η έκταση που μεταβιβάστηκε είναι μεγαλύτερη από αυτή που περιγράφεται στο αρχικό συμβόλαιο, φόρος σφείλεται μόνο για την αξία της επιπλέον έκτασης.

Τέλος στη 1049/50/546/1991 Πολ.1115 διευκρινιστική εγκύκλιο του Υ.Ο σχετικά με την εφαρμογή του Ν.1947/91 σχετικά με το άνω ζήτημα αναφέρεται ότι "Η διόρθωση του δωρητηρίου συμβολαίου ή του συμβολαίου γονικής παροχής δεν δημιουργεί υποχρέωση καταβολής φόρου δωρεάς - γονικής παροχής, εάν:

- α) γίνεται μεταξύ των αυτών προσώπων, δηλαδή, των αυτών δωρητών και δωρεοδόχων ή των καθολικών ή ειδικών τους διαδόχων
- β) αφορά το ίδιο ακίνητο, όπως ακριβώς αυτό περιγράφεται στο αρχικό συμβόλαιο δωρεάς - γονικής παροχής
- γ) δεν αφορά το όνομα του δωρητή ή δωρεοδόχου ή το τίμημα ή την έκταση του ακινήτου ή θέση την περιγραφή τούτου.

Ειδικά όσον αφορά την έκταση, αν με τη διόρθωση η έκταση ορίζεται μεγαλύτερη οφείλεται φόρος δωρεάς μόνο για την επιπλέον έκταση, ενώ εάν ορίζεται μικρότερη δεν οφείλεται φόρος κατά τα προαναφερόμενα. Από τα ανωτέρω συνάγονται τα εξής:

I. Είναι δυνατή η διόρθωση της αρχικής πράξης γονικής παροχής-όταν η διόρθωση αυτή αναφέρεται σε επιπλέον μέτρα του ακινήτου και ο παρέξας γονέας έχει αποβιώσει μόνο που στην περίπτωση αυτή η διόρθωση της συμβολαιογραφικής πράξης θα γίνει μεταξύ των καθολικών διαδόχων του αποβιώσαντος γονέα και του τέκνου υπέρ του οποίου συστάθηκε η γονική παροχή και οφείλεται φόρος γονικής παροχής για την επιπλέον έκταση.

2. Ο υπολογισμός της αξίας της επί πλέον έκτασης που μεταβιβάζεται με τη νέα διορθωτική πράξη γονικής παροχής, προκειμένου να επιβληθεί φόρος γονικής παροχής θα πρέπει να γίνει σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.7 του άρθρ.7 του ν.1160/1981 (με την οποία προστέθηκε παρ.3 στο άρθρο 9 των ν.δ. 118/73 αριθμούμενη ως παρ.1) δηλαδή εάν η (συμπληρωματική) φορολογική δήλωση που αφορά στη μεταβίβαση της επί πλέον εκτάσεως υποβληθεί μετά πάροδο 3 ετών από τον χρόνο υποβολής της αρχικής δήλωσεως θα επιβληθεί φόρος για την κατά το χρόνο της υποβολής της συμπληρωματικής δήλωσης, αξία της επί πλέον έκτασης.

Ηδη με την παρ.7 άρθρου 14 του Ν.2579/17-2-98 προστέθηκε παρ.4 στο άρθρο 72 του ν.δ.118/73 σύμφωνα με την οποία σε περίπτωση υποβολής συμπληρωματικής δήλωσης ως προς την έκταση μεταβιβασθέντος ακινήτου μετά την οριστική περαίωση της υπόθεσης ή μετά την πάροδο της προθεσμίας των 20 ημερών που ορίζεται από την παρ.6 άρθρ.41 του ν.1249/82 από τον υπόχρεο ή τους ειδικούς ή,

καθολικούς διαδόχους αυτού. επιβάλλεται φόρος για την, κατά το χρόνο της υποβολής της συμπληρωματικής δήλωσης, αξία της επιπλέον έκτασης. Δεν επιβάλλεται φόρος αν η διαφορά μεταξύ της έκτασης, όπως αυτή προσδιορίστηκε οριστικά και της πραγματικής που προκύπτει από νεώτερη καταμέτρηση δεν υπερβαίνει το ποσοστό 2% αυτής που οριστικά προσδιορίστηκε και η αξία του ποσοστού αυτού δεν υπερβαίνει τις 500.000δρχ. ✓

3. Η κατά τα ανωτέρω διόρθωση συμβολαίου γονικής παροχής είναι δυνατή κατά την ορθή έννοια της διατάξεως της παρ.7 άρθρ.6 του ν.1947/91⁹¹ υπό την προϋπόθεση ότι ο αποβιώσας γονέας μεταβίβασε (με την αρχική πράξη γονικής παροχής) ολόκληρο το ακίνητο (οικόπεδο, αγρό κλπ), όπως αυτό προσδιορίζεται επακριβώς και αδιαμφισβήτητα κατά τη θέση και τα όρια του, δηλαδή προκύπτει η βούλησή του για τη μεταβίβαση του όλου ακινήτου, ενώ το ότι στο αρχικό συμβόλαιο αναγράφεται μικρότερη από την πραγματική επιφάνεια του μεταβιβασθέντος ακινήτου μπορεί να οφείλεται σε εσφαλμένη καταμέτρηση αυτού ή εσφαλμένη μεταφορά της επιφανείας (λόγω διαφορετικής διατύπωσης σε προγενέστερο τίτλο) κ.ά.

Αντίθετη άποψη, δηλαδή ότι η επιπλέον αυτή έκταση μεταβιβάζεται αυτοδίκαια αιτία θανάτου στον κληρογόμενο ή τους κληρονόμους του αποβιώσαντος γονέα, οι οποίοι ακολούθως θα πρέπει να υποβάλλουν δήλωση φόρου κληρονομίας με αντικείμενο αυτής τα επιπλέον μέτρα, δεν μπορεί να υποστηριχθεί βάσιμα, διότι έτσι θα αναιρείτο ο σκοπός των ειδικών διατάξεων του Ν.1947/91 με τις οποίες ο νομοθέτης θέλησε να δώσει τη δυνατότητα διόρθωσης του συμβολαίου γονικής παροχής, όταν διαπιστώνεται διαφορά στην

έκταση των δηλωθέντων ακινήτων μετά από τη νεότερη κατάμετρηση και έχει ήδη αποβιώσει κάποιο από τα συμβαλλόμενα στη γονική παροχή, πρόσωπα.

Βεβαίως, για την αποφυγή καταστρατηγήσεως του νόμου θα πρέπει, σε κάθε ^{δωτί} εξέταση περίπτωση, να προκύπτει σαφώς ότι με την αρχική πράξη γονικής παροχής μεταβιβάστηκε ολόκληρο το ακίνητο (θέση, όρια).

4. Ως προς το ζήτημα του ποιά πρόσωπα θα συμπράξουν στη κατάρτιση της διορθωτικής πράξης γονικής παροχής θα διακρίνουμε:

α) εάν το τέκνο-δωρεοδόχος είναι ο μοναδικός κληρονόμος του παρέξαντος γονέα-δωρητή, στη κατάρτιση της διορθωτικής πράξης θα συμβληθεί το αυτό πρόσωπο, αφενός με την ιδιότητα του καθολικού διαδόχου του γονέα-δωρητή και αφετέρου με την ιδιότητα του δωρεοδόχου-τέκνου, θα υποβάλει δε ο ίδιος συμπληρωματική δήλωση φόρου γονικής παροχής για την επιπλέον έκταση.

β) Εάν το τέκνο ή ο δωρεοδόχος δεν είναι ο μοναδικός κληρονόμος του γονέα-δωρητή, τότε θα συμπράξουν στην εν λόγω διορθωση οι κληρονόμοι (καθολικοί) του παρέξαντος γονέα-δωρητή (με την ιδιότητα τους αυτή) χωρίς να υποβάλλουν δήλωση φόρου κληρονομίας με αντικείμενο αυτής τα επιπλέον μέτρα σύμφωνα με τα ανωτέρω.

Στη περίπτωση αυτή θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι η υποβολή της συμπληρωματικής δηλώσεως για την επιπλέον έκταση επιτρέπεται να γίνει μόνο από τον υπόνοσο σε φόρο (τέκνο-δωρεοδόχο) η από τους ειδικούς ή καθολικούς διαδόχους αυτού.

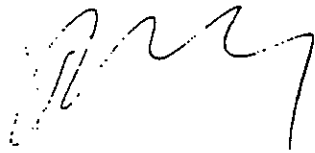
Η ρύθμιση αυτή καθιερώθηκε νομοθετικά με την παρ.7 του άρθρου 14 του Ν.2579/17-2-98 "φορολογικές διαρρυθμίσεις και άλλες διατάξεις", (η οποία προστέθηκε ως παρ.4 στο άρθρο 72 του

ΝΔ118/1973), στην Εισηγητική έκθεση του οποίου σημειώνεται ότι για την διευκόλυνση των φορολογουμένων στην περίπτωση που έχει ήδη αποβιώσει κάποιος από τα συμβαλλόμενα στην δωρεά ή γονική παραχή μέρη επιτρέπεται η υποβολή των συμπληρωματικών δηλώσεων (ως προς την έκταση μόνο) από τον υπόχρεο σε φόρο ή από τους εξαιδικούς ή καθολικούς διαδόχους του.

II. Στα τιθέμενα συνεπώς ερωτήματα αρμόζει η ανωτέρω αναλυτικά διδόμενη απάντηση.

Εθεωρήθη

Αθήνα, 27/1/99



Ο Προεδρεύων

Πέτρος Κυριαζής

Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.

Η Εισηγήτρια



Ελένη Σβολοπούλου

Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.

ΜΗ ΑΠΟΔΕΚΤΗ

Αθήνα 16/6/2000

2) Προς το θέμα του υποσημειωμένου αιτήματος, επί σχεδόν έλλοιπης που μεταβιβάσθηκε με τις νέα διοικητικές αρχές.

Ο Υφυπουργός



ΑΠ. ΦΟΥΤΙΑΔΗΣ

ΕΙΣΓΡΑΦΗ	ΤΗΜΑ	Δ/ΜΗΝ	ΓΕΝ. ΓΡΑΜ.
30/3		17/5/2000	17/5/2000




ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΕΙΔΙΚΟ ΝΟΜΙΚΟ ΓΡΑΦΕΙΟ ΟΡΘΟΓΡΑΦΙΚΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟΥ
10 ΓΡΑΦΕΙΟ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑΣ

Τ.Κ.100 ΕΞ

ΗΜΕΡ. 3 - ΙΑΝ. 2001

ΑΡΙΘ. ΠΡΩΤ. 1000843
Δ/ΝΣΗ 13

Αρμ. Α. Ποταμιάνου

ΤΗΛ. 3804216

Τ. Ποταμιάνου
4/1/00
Αθήνα 3-1-2001
Αρ. πρωτ.: 137
Αρ. Γραφ.: 703/2000
U. Αποστόλου

προς: Γραμ. Δ/νσης Δ/νσης Οικονομικών Υπηρεσιών

Χρην
Νομικό Συμβούλιο του Κράτους

Σας αποστέλλουμε την με αριθμό 703/2000 γνωμοδότηση και σας
πρακαλούμε να ενημερώσετε το Γραφείο μας και το Νομικό Συμβούλιο
του Κράτους (ΝΣΚ), περί της αποδοχής ή μη της Γνωμοδότησης αυτής
από τον κ. Υπουργό.

η Γραμματέας

[Handwritten signature]
Α. ΕΚΤΑΜΙΑΝΟΥ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
ΕΙΔΙΚΟ ΝΟΜΙΚΟ ΓΡΑΦΕΙΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

Αριθμός Γνωμοδοτήσεως 765/2121

ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
ΟΛΟΜΕΛΕΙΑ

Συνεδρίαση της 3-11-2000

Σύνθεση:

Πρόεδρος: Ευστράτιος Βολάνης, Πρόεδρος Ν.Σ.Κ.

Αντιπροέδροι: Χρήστος Τσεκούρας, Γεώργιος Πουλάκος

Νομικοί Σύμβουλοι: Σπύρ. Σκουτέρης, Πασχ. Κισσούδης, Δημ. Λάκκας, Ηλίας Παπαδόπουλος, Γρηγ. Κρόμπας, Κων. Μπακάλης, Θεοδ. Ρεντζεπέρης, Νικ. Κατσίμπας, Θεοδ. Θεοφανόπουλος, Ιωάν. Πράσιнос, Ιωαν. Πετρόπουλος, Νικολ. Μαυρίκας, Χρ. Θωμόπουλος, Χαρίκλεια Παλαιολόγου, Βλάσσιος Ασημακόπουλος, Δημ. Παπαγεωργόπουλος, Ευαγ. Τριτάς, Ιωάν. Μάσβολας, Δημ. Αναστασόπουλος, Κρίτων Μανωλής, Βλάσσιος Βούκαλης, Βασίλειος Κοντόλαιμος, Κων. Καποτάς, Φωτ. Τάτσης, Θεοδ. Ηλιάκης, Δημ. Παπδόπουλος, Νικηφόρος Κανιούρας, Βασίλειος Σουλιώτης, Ιωάν. Σακελλαρίου.

Εισηγητής: Δημ. Παπαδόπουλος, Νομικός Σύμβουλος Ν.Σ.Κ.

Αριθμός Ερωτήματος: 1057177/393/A0013/23-6-2000 Υπ. Οικονομικών, Γεν. Δ/νση Φορολογίας, Δ/νση Φορολογίας Κεφαλαίου, Τμ. Α'.

Περίληψη Ερωτ.: Τρόπος φορολόγησης διορθωτικού ως προς

207

παροχής ακινήτου. Ειδικότερα, ποια αξία θα ληφθεί υπόψη για τον υπολογισμό του φόρου που πρέπει να καταβληθεί για την επί πλέον έκταση του μεταβιβασθέντος ακινήτου.

Το προς έρευνα ζήτημα είχε αποτελέσει μέρος ευρύτερου ερωτήματος που είχε υποβληθεί στο Δ' Τμήμα του Ν.Σ.Κ. επί του οποίου εξεδόθη η υπ' αριθμ.826/98 γνωμοδότηση του Τμήματος αυτού, η οποία ως προς το ζήτημα αυτό δεν ενεκρίθη από τον Υπουργό Οικονομικών και ανεπέμφθη προς επανεξέταση από την Ολομέλεια του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους.

Επί του εν λόγω μερικωτέρου ερωτήματος το προαναφερόμενο Τμήμα είχε αποφανθεί ότι ο υπολογισμός της αξίας της επί πλέον έκτασης θα πρέπει να γίνει σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του ν.1160/1981, με την οποία προσετέθη παράγραφος 2 στο άρθρο 9 του Ν.Δ. 118/73 και η οποία έχει ως εξής:

«Επί κτήσεως ακινήτων ή κινητών , εξαιρέσει χρηματικών ποσών, καταθέσεων, απαιτήσεων και παροχών, εάν η φορολογική δήλωση δια ταύτα υποβληθεί μετά πάροδον τριών (3) ετών από του χρόνου γενέσεως της φορολογικής υποχρέωσης, δια τον υπολογισμό του φόρου, λαμβάνεται υπ' όψιν η κατά τον χρόνον της υποβολής της δηλώσεως αξία τούτων, εφ' όσον αυτή τυγχάνει μεγαλύτερα εκείνης του χρόνου γενέσεως της φορολογικής υποχρέωσης».

Δηλαδή με την προαναφερομένη γνωμοδότηση είχε γίνει δεκτό ότι επί συντάξεως μεταγενεστέρου συμβολαίου με το οποίο διευκρινίζεται ότι η έκταση που μεταβιβάστηκε λόγω γονικής παροχής είναι μεγαλύτερη από αυτή που περιγράφεται στο αρχικό συμβόλαιο, ο φόρος που αναλογεί στην επί πλέον έκταση θα υπολογισθεί επί της αξίας την οποία έχει αυτή κατά τον χρόνο υποβολής της δηλώσεως (συμπληρωματικής εν προκειμένω) και εφ' όσον η δήλωση υποβάλλεται μετά τρία (3) έτη από τον χρόνον γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης. Η άποψη αυτή, ως προελέχθη, δεν έγινε αποδεκτή

απο τον Υπουργό Οικονομικών και ανεπέμφθη το ζήτημα τούτο προς επανεξέτασή του από την Ολομέλεια του Νομικού συμβουλίου του Κράτους με τις κάτωθι επισημάνσεις από την ερωτώσα υπηρεσία: Οτι τα εις την παράγραφο 7 του άρθρου 7 του ν.1160/81 οριζόμενα εφαρμόζονται για αδήλωτα παντελώς περιουσιακά στοιχεία ουχί και επί συμπληρωματικών δηλώσεων, ενώ οι διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 14 του Ν.2579/98 που ορίζουν ότι σε περίπτωση υποβολής συμπληρωματικής δήλωσης ως προς την έκταση μεταβιβασθέντος ακινήτου μετά την οριστική περαίωση της υπόθεσης, ο οφειλόμενος για την επί πλέον έκταση φόρος υπολογίζεται επί της αξίας την οποίαν έχει αυτή κατά το χρόνο υποβολής της συμπληρωματικής δήλωσης, εφαρμόζονται επί υποθέσεων επί των οποίων η φορολογική υποχρέωση γενήθηκε μετά την ισχύ του ανωτέρω νόμου (17-2-1998), δεν διευκρινίζεται δε πως θα υπολογίζεται η αξία της επί πλέον έκτασης σε περίπτωση που είτε δεν έχει περαιωθεί οριστικά η υπόθεση είτε είναι προγενέστερη του ανωτέρω νόμου.

Το πραγματικό της υπόθεσης εξ αφορμής της οποίας ετέθη το αρχικό ερώτημα έχει ως κάτωθι:

Με το υπ' αριθμ.7067/22-7-1992 συμβόλαιο γονικής παροχής μεταγραφέν νομίμως εις το αρμόδιον Υποθηκοφυλάκειο, μεταβιβάσθη εις τον Γεώργιο Φουντουλάκη ένα αγροτεμάχιο, του οποίου εγένετο πλήρης περιγραφή κατά τα όρια και τηθέση όπου κείται, μηδεμιάς καταλειφθείσης ούτω αμφιβολίας περί της βουλήσεως του πατρός του να του μεταβιβάσει ολόκληρο το αγροτεμάχιο.

Θανόντος του πατρός του την 9-4-1995, ούτος θέλησε να περιφράξει τον αγρό, προέβη δε προς το σκοπό αυτό στη σύνταξη τοπογραφικού διαγράμματος ότε διεπίστωσε ότι η έκταση αυτού ήταν μεγαλύτερη της εις το συμβόλαιο γονικής παροχής αναγραφείσης, Επιθυμών την τακτοποίηση του ανακύψαντος ζητήματος ζήτησε από τον συντάξαντα το αρχικό συμβόλαιο Συμβολαιογράφο την σύνταξη νέου διορθωτικού συμβολαίου εις το οποίο να αναγραφεί η μετά την νέα καταμέτρηση μεγαλύτερη έκταση, όπερ και έγινε. Όταν όμως ούτος προσήλθε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. (Α Δ.Ο.Υ Ηρακλείου Κρήτης) ο αρμόδιος υπάλληλος αυτής αρνήθηκε να παραλάβει την συμπληρωματική δήλωση φόρου γονικής παροχής με την αιτιολογία ότι για

Σημ

την επί πλέον αυτή έκταση έπρεπε να υποβάλει δήλωση φόρου κληρονομιάς, όπερ έπραξε παρά την βούλησή του καταβαλών ούτω φόρο κληρονομιάς αντί, κατά την άποψη του, φόρο γονικής παροχής, που ήταν μικρότερος του πρώτου. Εν όψει του πραγματικού αυτού τέθηκε στο Νομικό Συμβούλιο του Κράτους το αρχικό ερώτημα, μέρος του οποίου απετέλεσε και το εις την Ολομέλεια παραπεμφθέν ζήτημα, η οποία εγνωμοδότησε ως εξής:

1.-Κατά την ομόφωνη άποψη της Ολομελείας του Ν.Σ.Κ. η διάταξη της παραγράφου 7 του άρθρου 7 του άρθρου 7 του Ν.1160/81, το κείμενό της οποίας έχει προπαρατεθεί, εφαρμόζεται για αδήλωτα παντελώς περιουσιακά στοιχεία, δηλαδή επί των αρχικώς υποβαλλομένων δηλώσεων, ουχί δε και επί συμπληρωματικών τοιούτων. Τούτο προκύπτει από τη γραμματική διατύπωση της εν λόγω διάταξης. Συνεπώς επί υποβολής συμπληρωματικής δήλωσης προ της ισχύος της διατάξεως της παραγράφου 7 του άρθρου 14 του Ν.2579/98 ή ισχυούσης μεν αυτής, πλήν της δηλώσεως υποβαλλομένης πριν την οριστική περαίωση της υπόθεσης ή πριν από τη πάροδο των είκοσι (20) ημερών που ορίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 41 του ν.1249/82, η λύση του ανακύπτοντος ζητήματος θα αναζητηθεί για μεν τη πρώτη περίπτωση στις κείμενες μέχρι τότε διατάξεις για δε τη δεύτερη στην ερμηνεία της προαναφερομένης διάταξης. Γεννομένης περαιτέρω συζητήσεως περί των ανωτέρω διευτώθησαν δύο απόψεις:

Κατά την άποψη της πλειοψηφίας (Ευστράτιος Βολάνης Πρόεδρος, Χρ. Τσεκούρας Αντιπρόεδρος, Πασχ.Κισσούδης, Δημ.Λάκκας, Ηλίας Παπαδόπουλος, Γρηγ.Κρόμπας, Κων. Μπακάλης, Θεοδ.Ρεντζεπέρης, Νικολ.Κατσίμπας, Ιωάν.Πράσιнос, Χρ.Θωμόπουλος, Δημ. Παπαγεωργόπουλος, Ευάγ.Τριτάς, Ιωαν.Μάσβουλας, Κρίτων Μανωλής, Βλάσσιος Βούκαλης, Βασ. Κοντόλαιμος, Κων. Καποτάς, Φωτ. Τάτσης, Νικηφ. Καντούρας, Ιωάν.Σακελλαρίου Νομικοί Σύμβουλοι) σε περίπτωση σύνταξης επαναληπτικού ή διορθωτικού ως προς την έκταση μεταβιβασθέντος αιτία δωρεάς ή γονικής παροχής ακινήτου συμβολαίου ο υπολογισμός του φόρου φόρου για την επί πλέον έκταση θα γίνει επί της αξίας την οποία έχει αυτή κατά το χρόνο σύνταξης του επαναληπτικού ή διορθωτικού συμβολαίου. Τούτο δε διότι:

Με την διάταξη του δευτέρου άρθρου του Ν.1329/1983 ρητά ορίζεται ότι για τη φορολογία των γονικών παροχών εφαρμόζονται οι σχετικές διατάξεις περί δωρεών του Ν.Δ. 118/1973, δηλαδή οι διατάξεις των άρθρων 34 έως και 45, όπως και των άρθρων 85 έως και 90 του διατάγματος αυτού. Ως εκ τούτου εφαρμοστέα για τη φορολογία των γονικών παροχών είναι και η διάταξη της παραγράφου 5 του άρθρου 42 του ως άνω Ν.Δ. 118/1973, η οποία προστέθηκε στο άρθρο αυτό με την παράγραφο 7 του άρθρου 6 του Ν.1947/1991 και με την οποία ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση επανάληψης ή διόρθωσης συμβολαίου δωρεάς εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 1 του α.ν. 1521/1950, όπως θεσπίστηκαν με την παράγραφο 4 του άρθρου 24 του ν.1828/1989.

Συναφώς σημειώνεται ότι, η διάταξη προς την οποία γίνεται η ανωτέρω παραπομπή (παραγρ.6 άρθρ.1 του Α.Ν.1521/1950, η οποία προστέθηκε με την § 4 του άρθρου 24 του Ν.1828/1989), ορίζει τα εξής:

«Η επανάληψη συμβολαίου μεταξύ των αυτών προσώπων ή των ειδικών ή καθολικών διαδόχων τους, για το αυτό ακίνητο, για οποιονδήποτε λόγο καθώς και η διόρθωση συμβολαίου, εφ' όσον δεν αναφέρεται στο όνομα του αγοραστή και πωλητή, στο τίμημα, στην έκταση ή στη θέση και στη περιγραφή του ακινήτου, δεν δημιουργεί υποχρέωση καταβολής φόρου.

Αν με μεταγενέστερο συμβόλαιο διευκρινίζεται μόνο ότι η έκταση που αγοράστηκε είναι μεγαλύτερη από αυτή που περιγράφεται στο αρχικό συμβόλαιο, φόρος οφείλεται μόνο για την αξία της επί πλέον έκτασης.

Αντίθετα αν με μεταγενέστερο συμβόλαιο διευκρινίζεται μόνο ότι η έκταση που αγοράστηκε είναι μικρότερη από αυτήν που περιγράφεται στο αρχικό συμβόλαιο δεν οφείλεται φόρος».

Στη συνέχεια, με τη διάταξη της § 2 του άρθρου 19 του Ν.2459/1997, ο οποίος ισχύει από τις 18-2-1997, ορίζονται τα εξής:

«Η παράγραφος 5 του άρθρου 42 του ν.δ/τος 118/1973 όπως ισχύει, αντικαθίσταται ως εξής:

«5) Η επανάληψη συμβολαίου δωρεάς ή γονικής παροχής ή προίκας μεταξύ των αυτών προσώπων ή των ειδικών ή καθολικών διαδόχων τους για το αυτό ακίνητο για οποιονδήποτε λόγο, καθώς και η διόρθωση συμβολαίου

εφόσον δεν αναφέρεται στο όνομα των συμβαλλομένων στην έκταση ή στη θέση και στην περιγραφή του ακινήτου, δεν δημιουργεί υποχρέωση καταβολής φόρου.

Αν με μεταγενέστερο συμβόλαιο διευκρινίζεται ότι η έκταση, που μεταβιβάστηκε είναι μεγαλύτερη από αυτήν που περιγράφεται στο αρχικό συμβόλαιο, οφείλεται φόρος μόνο για την αξία της επιπλέον έκτασης. Αντίθετα αν με μεταγενέστερο συμβόλαιο διευκρινίζεται ότι η έκταση που μεταβιβάστηκε είναι μικρότερη από αυτήν που περιγράφεται στο αρχικό συμβόλαιο, δεν οφείλεται φόρος».

Τέλος, με τη διάταξη της § 6 του άρθρου 14 του Ν.2579/1998, ο οποίος ισχύει από 17-2-1998, ορίζονται τα εξής: «Στην § 5 του άρθρου 42 του ν.δ/τος 118/1973 (ΦΕΚ 202 Α), όπως ισχύει προστίθεται τέταρτο εδάφιο, που έχει ως εξής:

«Επίσης δεν οφείλεται φόρος, όταν η επιπλέον έκταση δεν υπερβαίνει το ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) της έκτασης που αναγράφεται στο συμβόλαιο που επαναλαμβάνεται και η αξία του ποσοστού αυτού δεν υπερβαίνει τις τριακόσιες χιλιάδες (300.000) δραχμές».

Τοιουτοτρόπως, με τις προπαρατεθείσες διατάξεις διαμορφώνεται το ρυθμιστικό πλαίσιο, καθόσον αφορά στη φορολογία δωρεών, γονικών παροχών και προικών, σε περίπτωση επανάληψης ή διόρθωσης συμβολαίου ως προς την έκταση του μεταβιβασθέντος ακινήτου.

Περαιτέρω, από τις διατάξεις αυτές προκύπτει, κατά πρώτον, ότι το ως είρηται θέμα είχε αρχικά (παράγρ.7 άρθρου 6 του Ν.1947/91) αντιμετωπισθεί με παραπομπή στις διατάξεις της φορολογίας μεταβίβασης ακινήτων και στη συνέχεια (§ 2 άρθρ.19 του Ν.2459/97) με ευθεία (χωρίς παραπομπή) ρύθμιση (β. σχετικώς και Εισηγητική Έκθεση), ενώ με την τελευταία ρύθμιση (§ 6 άρθρου 14 του Ν.2479/98) προβλέφθηκε και μία άλλη περίπτωση που δεν επιβάλλεται φόρος, εκείνη δηλαδή, κατά την οποία η επιπλέον έκταση δεν υπερβαίνει το ποσοστό 2% της έκτασης που αναγράφεται στο συμβόλαιο που επαναλαμβάνεται ή διορθώνεται και η αξία του ποσοστού αυτού δεν υπερβαίνει τις 300.000 δραχμές.


Τέλος, από τις ίδιες διατάξεις σαφώς προκύπτει ότι δημιουργείται υποχρέωση καταβολής φόρου σε περίπτωση επανάληψης ή διόρθωσης

συμβολαίου δωρεάς ή γονικής παροχής ή προίκας, εφσον με το μεταγενέστερο αυτό συμβόλαιο διευκρινίζεται ότι η έκταση που μεταβιβάστηκε είναι μεγαλύτερη από αυτήν που περιγράφεται στο αρχικό συμβόλαιο, συνίσταται δε η υποχρέωση αυτή στην καταβολή φόρου μόνον για την αξία της επιπλέον έκτασης. Συνδέεται, δηλαδή, η γένεση της φορολογικής υποχρέωσης με το μεταγενέστερο διορθωτικό συμβόλαιο και συνακολούθως με το χρόνο συντάξεως αυτού, όπως τούτο υπαγορεύεται και από τη διάταξη της § 1 εδαφ. α' του άρθρου 39 του Ν.Δ. 118/73 κατά την οποία «η φορολογική υποχρέωσις γεννάται κατά τον χρόνον της συντάξεως του εγγράφου της δωρεάς» και η οποία, όπως προαναφέρθηκε, εφαρμόζεται και στις γονικές παροχές. Αλλωστε, με βάση την τελευταία αυτή διάταξη, προκειμένου περί δωρεών ή γονικών παροχών για τις οποίες τηρείται τύπος ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης είναι ο χρόνος σύνταξης του σχετικού συμβολαίου με το οποίο συνάπτεται η ενοχική δικαιοπραξία χωρίς να επηρεάζει τη γένεση της υποχρέωσης αυτής ούτε η εγκυρότητα του συμβολαίου, ούτε η μεταγραφή του ούτε η τήρηση των ορισμών αυτού από τους συμβαλλομένους.

Κατά την άποψη της μειοψηφίας(Γ.Πουλάκος, Αντ/δρος, Σπυρ. Σκουτέρης, Θεοδ.Θεοφανόπουλος, Ιωάν.Πετρόπουλος, Νικόλαος Ναυρίκας, Χαρίκλεια Παλαιολόγου, Βλασ.Ασημακόπουλος, Δημ. Αναστασόπουλος, Θεοδ.Ηλιάκης, Δημ. Παπαδόπουλος, Βαξ. Σουλιώτης) επί υποβολής συμπληρωματικής δήλωσης τόσον προ της εφαρμογής της διάταξης της παραγράφου 7 του άρθρου 14 του Ν.2579/98 όσον και μετά την ισχύ της εν λόγω διατάξης αλλά προ της οριστικοποιήσεως της υποθέσεως ή πρό της παροδου της προθεσμίας των είκοσι (20) ημερών που ορίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 41 του ν.1249/82, ο φόρος που θα επιβληθεί για την επί πλέον έκταση θα υπολογισθεί επί της αξίας την οποία είχε αυτή κατά το χρόνο σύνταξης του αρχικού συμβολαίου και όχι του διορθωτικού. Τούτο δε διότι:

α. Καθ' όσον αφορά την υποβαλλομένη συμπληρωματική δήλωση προ της ισχύος της ανωτέρω διάταξης.

Σύμφωνα με το άρθρο 9 του Ν.Δ.118/93, ως αξία των αντικειμένων της κτήσεως για τον υπολογισμό του φόρου, λαμβάνεται η κατά το χρόνο

 7

γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης αξία του αντικειμένου. Το άρθρο αυτό, το οποίο αναφέρεται στις αιτία θανάτου (κληρονομιάς) κτήσεις περιουσιών, εφαρμόζεται αναλόγως, σύμφωνα με το άρθρο 41 του ως άνω Ν.Δ/τος, και επί των αιτία δωρεάς και γονικής παροχής (κατ' άρθρο δεύτερο του Ν.1329/83) κτωμένων περιουσιών. Εξ ετέρου, σύμφωνα με τα άρθρα 6 και 39 του προαναφερομένου Ν.Δ/τος, χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης επί των αιτία θανάτου κτωμένων περιουσιών είναι ο χρόνος θανάτου του κληρονομούμενου, επί δε των αιτία δωρεάς και συνεπώς και γονικής παροχής, ο χρόνος σύνταξης του εγγράφου (συμβολαίου προκειμένου περί ακινήτων).

Από το συνδυασμό των παραπάνω διατάξεων προκύπτει ότι:

Επί συντάξεως διορθωτικού συμβολαίου με το οποίο διορθούται το αρχικό συμβόλαιο ως προς την έκταση του δι' αυτού (αρχικού) παραχωρηθέντος λόγω γονικής παροχής ακινήτου ο υπολογισμός του αναλογούντος για την επί πλέον έκταση φόρου θα γίνει επί της αξίας την οποία είχε η επί πλέον αυτή έκταση κατά το χρόνο συντάξεως του αρχικού συμβολαίου, αφού έκτοτε μετεβιβάσθη ολόκληρο το ακίνητο και έκτοτε γεννήθηκε η υποχρέωση για την καταβολή του φόρου ολόκληρου του ακινήτου. Με το διορθωτικό συμβόλαιο απλώς διευκρινίζεται ότι η μεταβιβάσθεισα με το διορθούμενο συμβόλαιο έκταση του ακινήτου είναι μεγαλύτερη της εις αυτό αναγραφείσης.

Επιχείρημα υπέρ της άποψης αυτής μπορεί να αντλήσει κανείς και από τη διάταξη της παραγράφου 5 του άρθρου 14 του Ν.2579/98 με την οποία αντικαταστάθηκε η παράγραφος 7 του άρθρου 1 του α.ν. 1521/50, και στην οποία ορίζεται ότι: «Αν σε συμβόλαιο μεταβίβασης ακινήτου ή εμπραγμάτου σε αυτό δικαιώματος, που συντάσσεται με οποιαδήποτε αιτία, η έκταση του μεταβιβαζομένου ακινήτου είναι μεγαλύτερη της αναγραφόμενης στον με επαχθή αιτία τίτλο κτήσης αυτού, εκτός του οικείου φόρου για τη σύμβαση μεταβίβασης καταβάλλεται και φόρος μεταβίβασης για την αξία της επιπλέον έκτασης, με χρόνο φορολογίας το χρόνο κατάρτισης του μεταβιβαστικού συμβολαίου που βαρύνει τον μεταβιβάζοντα το ακίνητο». Δηλαδή, σύμφωνα με τα εις τη διάταξη αυτή οριζόμενα, εάν σε συμβόλαιο μεταβίβασης ακινήτου που συντάσσεται σήμερα η αναγραφόμενη

νυν πωλητού αναγραφομένης, τότε πέραν του φόρου μεταβίβασης που θα καταβάλει ο αγοραστής για ολόκληρη τη μεταβιβαζόμενη έκταση θα καταβληθεί και φόρος μεταβίβασης (αδιάφορο από ποίον) για την επιπλέον έκταση ο οποίος θα υπολογισθεί επί της αξίας την οποίαν είχε αυτή κατά το χρόνο σύνταξης του συμβολαίου με το οποίο απέκτησε αυτή ο νύν πωλητής δηλαδή το χρόνο που αυτή μετεβιβάσθη σ' αυτόν. Και ναι μεν η διάταξη αυτή εφαρμόζεται επί υποθέσεων που γεννώνται μετά την ισχύ της και η διαφορά της έκτασης του ακινήτου προκύπτει μεταξύ του συμβολαίου μεταβίβασης και του τίτλου κτήσης αυτού υπό του πωλητή, πλὴν ο τρόπος με τον οποίο ρύθμισε το ζήτημα τούτο ο νομοθέτης καταδεικνύει σαφώς τη βούλησή του ότι σε ανάλογες περιπτώσεις όπως και για υποθέσεις που γεννήθηκαν προ της θεσπίσεως της ανωτέρω διάταξης θα τις ερύθμιζε κατά τον ίδιο τρόπο.

β. Καθ' όσον αφορά την υποβαλλόμενη συμπληρωματική δήλωση μετά την σύγ της διατάξεως της παραγράφου 7 του άρθρου 14 του Ν.2579/98 αλλά πριν την οριστική περαίωση της υπόθεσης ή πριν τη πάροδο της προθεσμίας των είκοσι (20) ημερών που ορίζεται από τις διατάξεις της παρ.6 του άρθρου 41 του ν.1249/82.

Εφόσον από την ανωτέρω διάταξη ορίζεται ότι σε περίπτωση υποβολής συμπληρωματικής δήλωσης ως προς την έκταση μεταβιβασθέντος ακινήτου, μετά την οριστική περαίωση της υπόθεσης ή μετά την πάροδο της προθεσμίας των είκοσι (20) ημερών, που ορίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 41 του ν.1249/82, επιβάλλεται φόρος για την κατά το χρόνο της υποβολής της συμπληρωματικής δήλωσης αξία της επιπλέον έκτασης, εξ αντιδιαστολής σημαίνει ότι επί υποβολής τιαύτης δήλωσης προ της οριστικής περαίωσης της υποθέσεως ή προ της παρέλευσης της ανωτέρω προθεσμίας δεν έχουν εφαρμογή τα εις τη διάταξη αυτή οριζόμενα, για τον υπολογισμό δε του φόρου για την επιπλέον έκταση και σ'αυτές τις περιπτώσεις θα ισχύσουν όσα αμέσως ανωτέρω εις το υπό στοιχεία α της παρούσης διαλαμβάνονται.

Συνεπώς κατά την άποψη της μειοψηφίας και εις τις δύο ως άνω περιπτώσεις για τον υπολογισμό του φόρου της επί πλέον έκτασης θα ληφθεί


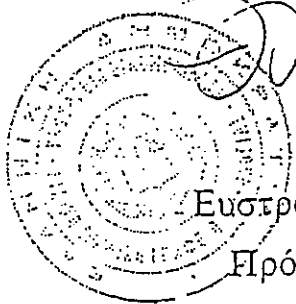
 9

υπόψη η αξία που είχε αυτή κατά το χρόνο σύνταξης του αρχικού συμβολαίου και όχι του διορθωτικού.

Εν όψει των ανωτέρω, κατά τη πλειοψηφήσασα άποψη της Ολομέλειας του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους για τη φορολογία δωρεών και γονικών παροχών σε περίπτωση επανάληψης ή διόρθωσης συμβολαίου ως προς την έκταση του μεταβιβασθέντος ακινήτου ο χρόνος σύνταξης του διορθωτικού συμβολαίου είναι εκείνος ο οποίος θα ληφθεί υπόψη για τον υπολογισμό της φορολογητέας αξίας της επιπλέον έκτασης.


ΕΘΕΩΡΗΘΗ

Αθήνα 29-12-2000

Ευστράτιος Βολάνης
Πρόεδρος Ν.Σ.Κ.


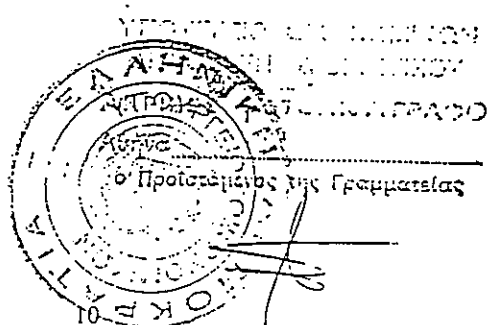
Ο Εισηγητής


Δημ. Παπαδοπούλος
Νομικός Σύμβουλος

ΔΕΚΤΗ
|| κεάνη Πρωτοδικαρχείας
Αθήνα, 2.4.2001

ΓΔΒ
Γ.Γ
30/3/2001
✱

Ο ΥΠΟΥΡΓΟΣ


ΑΠΟΣΤΟΛΗ ΑΣΤΙΑΔΗΣ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΔΙΚΑΙΟΣΥΝΗΣ
ΚΑΙ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ
Αθήνα
Ο Προϊστάμενος της Γραμματείας