



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΣΥΜΒΟΛΑΙΟΓΡΑΦΙΚΟΣ ΣΥΛΛΟΓΟΣ
ΕΦΕΤΕΙΟΥ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ

Θεσσαλονίκη 23.3.2005

Αρ.Πρωτ.277

Προς:
Τα μέλη του Συμβολαιογραφικού Συλλόγου
Εφετείου Θεσσαλονίκης

Θέμα: Φορολόγηση ημιυπαίθριων και λοιπών βοηθητικών χώρων.

Σας διαβιβάζουμε την υπ' αριθμ.1026525/83/Β0013/ΠΟΛ.1046/9-3-2005 εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών και την υπ' αριθμ.622/2004 γνωμοδότηση της Ολομέλειας του ΝΣΚ σχετικές με τη φορολόγηση ημιυπαίθριων και βοηθητικών χώρων κατά τη μεταβίβασή τους με οποιαδήποτε αιτία, για να λάβετε γνώση.

Σύμφωνα με την άνω εγκύκλιο θεωρείται σκόπιμο όπως περιλαμβάνετε τις επιφάνειες των από την κείμενη πολεοδομική νομοθεσία προβλεπομένων ημιυπαίθριων χώρων (ανοικτών) στις δηλώσεις ΦΜΑ, γονικών παροχών, κληρονομιάς κλπ προκειμένου να δίδεται η ευκαιρία στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. όπως προβαίνουν στον έλεγχο εάν αυτοί μετατράπηκαν ή όχι σε χώρους κυρίας χρήσεως.

Τους εν λόγω χώρους θα πρέπει όπως διαλαμβάνετε στο κείμενο του συμβολαίου για την πλήρη περιγραφή της οριζόντιας ιδιοκτησίας, καθώς επίσης να απόσχετε της σύνταξης συμβολαίου στην περίπτωση που αντιληφθείτε ότι οι εν λόγω ημιυπαίθριοι χώροι έχουν μετατραπεί κατά οιονδήποτε τρόπο, εν όλω ή εν μέρει, σε χώρους κυρίας ή μη χρήσης, καθόσον τα εν λόγω συμβόλαια μετά τη θέση σε ισχύ του ν.1337/83 είναι άκυρα (άρθρ.17 παρ.10), στους δε συντάσσοντες αυτά συμβολαιογράφους επιβάλλονται οι ποινές του εν λόγω άρθρου.

Τέλος σας επιστούμε την προσοχή στη διατύπωση της παρ.3β της άνω εγκυκλίου κατά την οποία αν η φορολογούσα αρχή μετά αυτοψία πραγματοποιούμενη εντός ευλόγου χρονικού διαστήματος δύο μηνών από την υποβολή της οικείας δήλωσης (οπότε θα έχει συνταγεί και το συμβόλαιο) διαπιστώσει ότι ο ημιυπαίθριος χώρος μετετράπη σε χώρο κύριας χρήσεως, η εν λόγω μετατροπή τεκμαίρεται γενόμενη κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης. Αν και η άποψή μας είναι ότι το εν λόγω τεκμήριο επιδέχεται αντίθετη απόδειξη (μαχητό), οφείλετε να ενημερώνετε σχετικά τους συμβαλλόμενους.

Με συναδελφικούς χαιρετισμούς

Ο Πρόεδρος
Ε. Σαρρής

Η Γεν. Γραμματέας
Χρ. Φαρδή-Πανταζή



ΕΞ. ΕΠΕΙΓΟΥΣΑ

Αθήνα 9 Μαρτίου 2005

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

Αρ.Πρωτ.1026525/83/Β0013

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ (Δ.13)

ΤΜΗΜΑΤΑ Α'-Β'

ΠΟΛ.1046

Ταχ. Δ/ση Ερμού 23-25

ΠΡΟΣ: Ως αποδέκτες

Ταχ. Κώδικας 10184 ΑΘΗΝΑ

Πληροφορίες Αντ.Κατσούλας

Τηλέφωνο 2103253767/757

FAX 2103236438

ΘΕΜΑ: «Φορολόγηση ημιυπαίθριων και βοηθητικών χώρων κατά τη μεταβίβασή τους με οποιαδήποτε αιτία»

Με αφορμή ερωτήματα που τέθηκαν στην Υπηρεσία μας σχετικά με τη φορολόγηση των ημιυπαίθριων και των βοηθητικών χώρων, σας γνωρίζουμε ότι για το θέμα αυτό εκδόθηκε η 622/2004 Γνωμοδότηση της Ολομέλειας του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, που έγινε δεκτή, και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή της:

1. Με δεδομένο ότι για τον υπολογισμό της φορολογητέας αξίας του ακινήτου λαμβάνεται υπόψη η πραγματική κατάσταση του ακινήτου, σε περίπτωση μεταβίβασης ακινήτου, του οποίου ο ημιυπαίθριος ή οι ημιυπαίθριοι χώροι έχουν διαμορφωθεί κατά το χρόνο φορολογίας (δηλ. κατά το χρόνο σύνταξης του μεταβιβαστικού συμβολαίου αγοράς, δωρεάς, γονικής παροχής ή κατά το χρόνο θανάτου) σε κλειστούς χώρους κύριας χρήσης, για τον υπολογισμό του οικείου φόρου, η επιφάνειά τους συνυπολογίζεται στη φορολογητέα επιφάνεια του ακινήτου, στο οποίο ανήκουν, και φορολογούνται ανάλογα με τη χρήση του ακινήτου, στο οποίο υπάγονται, ως κατοικία, επαγγελματική στέγη κ.λπ.

2. Σύμφωνα με την πιο πάνω γνωμοδότηση, στην οικεία φορολογική δήλωση δεν απαιτείται η αναγραφή του ημιυπαίθριου χώρου ή η κατάσταση αυτού, δηλαδή η διαμόρφωσή του ή μη σε χώρο κύριας χρήσης, αλλά, στην περίπτωση αυτή (διαμόρφωσής του σε χώρο κύριας χρήσης) αρκεί η συμπλήρωση του οικείου φύλλου υπολογισμού αξίας, στο οποίο θα περιλαμβάνεται η συνολική επιφάνεια του χώρου κύριας χρήσης

(διαμερίσματος, επαγγελματικής στέγης κ.λ.π.) και η επιφάνεια του κλειστού ημιυπαίθριου χώρου.

Ωστόσο, επειδή η αναγραφή, κατά την περιγραφή του ακινήτου στην οικεία δήλωση, της ύπαρξης του ημιυπαίθριου ή ημιυπαίθριων χώρων διευκολύνει το φορολογικό έλεγχο, θεωρούμε ότι κατά την περιγραφή του ακινήτου στο σώμα της δήλωσης είναι σκόπιμη η αναγραφή απλά και μόνο της ύπαρξης του ημιυπαίθριου χώρου.

3. Η διαπίστωση του χρόνου διαμόρφωσης της πραγματικής κατάστασης του ακινήτου (εν προκειμένω η διαμόρφωση του ημιυπαίθριου χώρου σε χώρο κύριας χρήσης), ανάγεται στην αποκλειστική αρμοδιότητα του φορολογικού ελέγχου, ο οποίος, προκειμένου να διακριβώσει την κατάσταση αυτή, μπορεί να μετέλθει όλα τα επιτρεπόμενα από τη νομοθεσία μέσα (π.χ. έλεγχος δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, μισθωτήρια συμβόλαια κ.λ.π.) κατά τον έλεγχο που πραγματοποιεί εντός του χρόνου παραγραφής. Η μετάθεση του βάρους της απόδειξης στο φορολογούμενο δε συνάδει με την αρχή της χρηστής διοίκησης.

Δεδομένου λοιπόν ότι το βάρος της απόδειξης το φέρει η φορολογούσα αρχή και είναι εξαιρετικά δυσχερές η απόδειξη γεγονότων σε βάθος χρόνου, θα πρέπει να καταβάλλεται κάθε δυνατή προσπάθεια από τις Δ.Ο.Υ., έτσι ώστε να διενεργείται αυτοψία κατά το χρόνο υποβολής της οικείας δήλωσης. Εφόσον αυτό δεν είναι εφικτό, η αυτοψία διενεργείται εντός ευλόγου χρόνου περίπου δύο μηνών από την υποβολή της δήλωσης και τούτο γιατί θεωρούμε ότι η πραγματική κατάσταση του ακινήτου δεν είναι εύκολο να μεταβληθεί στο διάστημα αυτό και συνεπώς τεκμαίρεται ότι κατά τον κρίσιμο χρόνο φορολογίας η πραγματική κατάσταση του ακινήτου είναι αυτή που διαπιστώνεται κατά τη διενέργεια της αυτοψίας, χωρίς να είναι απαραίτητη η επίκληση άλλων αποδεικτικών στοιχείων από τη Δ.Ο.Υ.

Σε περίπτωση που το ακίνητο κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης δεν έχει αποπερατωθεί, αλλά πρόκειται να παραδοθεί αποπερατωμένο σε μεταγενέστερο χρόνο με δαπάνες του πωλητή ή του εργολάβου, ο χρόνος, όπου μπορεί να διενεργηθεί αυτοψία κατά τα ανωτέρω (όπου δεν απαιτείται η ύπαρξη άλλων αποδεικτικών στοιχείων), είναι ο χρόνος παράδοσης του ακινήτου στον αγοραστή σύμφωνα με τα αναγραφόμενα στο μεταβιβαστικό συμβόλαιο. Συνεπώς, ο αγοραστής, κατά την υποβολή της οικείας δήλωσης φ.μ.α, με υπεύθυνη δήλωσή του θα αναλαμβάνει την υποχρέωση να ενημερώσει την αρμόδια Δ.Ο.Υ. για την παράδοση σ' αυτόν του αποπερατωμένου διαμερίσματος, ώστε να καταστεί ευχερές ο έλεγχος (αυτοψία) του ακινήτου μέσα στο προαναφερθέν σύντομο χρονικό διάστημα.

4. Εάν διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα ανωτέρω, η διαμόρφωση ημιυπαίθριου χώρου σε χώρο κύριας χρήσης (κατά το χρόνο

φορολογίας), τότε, πέραν του οφειλόμενου κύριου φόρου που αναλογεί στην επιφάνεια του ημιπαιθριου χώρου, επιβάλλεται και πρόσθετος φόρος ανακρίβειας, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2523/1997.

5. Για τις υποθέσεις, στις οποίες ο έλεγχος πραγματοποιήθηκε σε χρόνο μεταγενέστερο του χρόνου φορολογίας (π.χ. στο τέλος του χρόνου παραγραφής) και δεν αποδεικνύεται με βάση τα στοιχεία της φορολογικής αρχής η διαμόρφωση του ημιπαιθριου χώρου σε χώρο κύριας χρήσης (κατά το χρόνο φορολογίας), δεν υφίσταται για το χώρο φορολογική υποχρέωση και, αν τυχόν στην εκδοθείσα πράξη έχει περιληφθεί η αξία των ημιπαιθριων χώρων, εφόσον η υπόθεση βρίσκεται στο στάδιο διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, θα πρέπει να γίνει τροποποίηση ή ακύρωση εν όλω ή εν μέρει της οικείας πράξης.

6. Υπενθυμίζεται ότι σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 14 του α.ν. 1521/1950, οι συμβολαιογράφοι υποχρεούνται να αποστέλλουν εντός του πρώτου πενθημέρου κάθε μήνα στον προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ, αντίγραφα των οριστικών συμβολαίων που συνετάγησαν τον αμέσως προηγούμενο μήνα, η παράβαση δε της διάταξης αυτής τιμωρείται με το πρόστιμο του άρθρου 4 του ν.2523/1997.

Αντίστοιχα, σύμφωνα με τη διάταξη της περ.β' της παρ.1 του άρθρου 116 του ν.2961/2001, οι συμβολαιογράφοι υποχρεούνται μέσα στους μήνες Ιανουάριο, Απρίλιο, Ιούλιο και Οκτώβριο να αποστέλλουν απλά αντίγραφα των κατά το προηγούμενο τρίμηνο συνταχθέντων από αυτούς εγγράφων δωρεών εν ζωή ή αιτία θανάτου ή γονικών παροχών καθώς και όλων γενικά των εγγράφων που αναφέρονται σε κτήση αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής.

7. Τα ανωτέρω εφαρμόζονται αναλόγως και στις περιπτώσεις διαμόρφωσης βοηθητικών χώρων (αποθηκών, υπογείων, θέσεων στάθμευσης, κ.λ.π) σε χώρους κύριας χρήσης.

Ακριβές αντίγραφο
Η προϊσταμένη της Γραμματείας

Ο ΥΦΥΠΟΥΡΓΟΣ
ΑΔΑΜ ΡΕΓΚΟΥΖΑΣ

**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ &
ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ**

Γνωμοδότηση υπ' αριθμ.622/2004

ΤΟΥ ΝΟΜΙΚΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

Ολομελείας

Συνεδρίαση της 10-12-2004

Σύνθεση:

Πρόεδρος: Κωνσταντίνος Ε. Μπακάλης.

Αντιπρόεδροι: Χρήστος Τσεκούρας, Γεώργιος Πουλάκος, Γρηγόριος Κρόμπας, Ιωάννης Πράσιнос.

Νομικοί Σύμβουλοι: Σπυρίδων Σκουτέρης, Πασχάλης Κισσούδης, Δημήτριος Λάκκας, Ηλίας Παπαδόπουλος, Αλέξανδρος Τζεφεράκος, Θεόδωρος Ρεντζεπέρης, Νικόλαος Κατσίμπας, Ιωάννης Πετρόπουλος, Χαρίκλεια Παλαιολόγου, Βλάσιος Ασημακόπουλος, Δημήτριος Παπαγεωργόπουλος, Ευάγγελος Τριτάς, Ιωάννης Μάσβουλας, Σπυρίδων Δελλαπόρτας, Φωκίων Γεωργακόπουλος, Σωτήριος Παπαγεωργακόπουλος, Δημήτριος Αναστασόπουλος, Κρίτων Μανωλής, Βλάσιος Βούκαλης, Κωνσταντίνος Καποτάς, Φώτιος Τάτσης, Θεόδωρος Ηλιάκης, Δημήτριος Παπαδόπουλος, Παναγιώτης Κιούσης, Βασίλειος Σουλιώτης, Ιωάννης Σακελλαρίου, Χρήστος Παπαδόπουλος, Χριστόδουλος Μπότσιος, Ανδρέας Φυτράκης, Ιωάννης Τριάντος, Πέτρος Τριανταφυλλίδης, Ηλίας Ψώνης, Αλέξανδρος Καραγιάννης, Ηλίας Δροσογιάννης, Ιωάννης Διονυσόπουλος, Ανδρέας Χαρλαύτης, Αντώνιος Κλαδιάς, Στέφανος Δέτσης.

Εισηγητής: Παναγιώτης Κιούσης, Νομικός Σύμβουλος του Κράτους

Ερώτημα: Αριθμ.πρωτ.1049278/251/B0013/13-9-2004 του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών/Γενικής Δ/νσεως Φορολογίας/Δ-νσεως Φορολογίας Κεφαλαίου/Τμ.Α',Β'.

Περίληψη ερωτήματος:

α) Αν οι ημιυπαίθριοι χώροι κτιρίων, οι οποίοι μετατρέπονται παρονόμως σε κλειστούς υπόκεινται σε φόρο μεταβιβάσεως ακινήτων, κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών.

β) Αν είναι υποχρεωτική η αναγραφή του ημιυπαίθριου χώρου. ο οποίος, κατά τα άνω, έχει μεταβληθεί παρανόμως σε κλειστό, στην υποβαλλομένη φορολογική δήλωση και με ποιο τρόπο πρέπει να

αντιμετωπίζεται στις περιπτώσεις αυτές το θέμα της ακυρότητας των μειαβιβαστικών συμβολαίων.

γ) Αν είναι σύνομη η επιβολή φόρου μεταβιβάσεως σε περίπτωση διαμορφώσεως ημιυπαιθρίου ή βοηθητικού χώρου με δαπάνες του κυρίου σε χρόνο μεταγενέστερο του χρόνου φορολογίας και πώς είναι δυνατόν να διαπιστωθεί ο χρόνος αυτός.

δ) Πώς πρέπει να αντιμετωπίζεται φορολογικώς (επιβολή κυρίου φόρου και προσαυξήσεις) η μετατροπή βοηθητικών χώρων σε χώρους κυρίας χρήσεως, όταν αυτή διαπιστώνεται κατά το χρόνο ελέγχου της δηλώσεως και όχι κατά τον χρόνο υποβολής αυτής.

ε) Αν είναι δυνατή η χορήγηση απαλλαγής πρώτης κατοικίας για την επιφάνεια που αναλογεί στον ημιυπαίθριο χώρο (και έχει διαμορφωθεί αυθαίρετα σε χώρο κυρίας χρήσεως), δεδομένου ότι η επιφάνεια αυτή δεν προσμετράται στο συντελεστή δομήσεως, η δε μετατροπή της σε κλειστό χώρο συνιστά παράνομη και επισείουσα κυρώσεις ενέργεια.

Επί του ως άνω ερωτήματος, το οποίο παραπέμφθηκε στην Ολομέλεια του Σώματος λόγω μείζονος σπουδαιότητας, κατόπιν συζητήσεως ενώπιον του Β' Τμήματος, το Ν.ΣΚ. εν Ολομελεία γνωμοδότησε ως ακολούθως :

I. ΚΡΙΣΙΜΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

1. Στον Ν.1587/1950 «Περί κυρώσεως, τροποποιήσεως και Συμπληρώσεως του υπ' αρ.1521/1950 Α.Ν. «Περί φόρου μεταβιβάσεως ακινήτων» (ΦΕΚ 294/22-12-1950 Τεύχος Α') και ως ήδη ισχύει, ορίζονται, μεταξύ άλλων τα εξής:

Άρθρο 1

«1. Εφ' εκάστης εξ' επαχθούς αιτίας μεταβιβάσεως ακινήτου ή πραγματικού επί ακινήτου δικαιώματος ως και επί μεταβιβάσεως πλοίου υπό ελληνικήν σημαίαν επιβάλλεται φόρος επί της αξίας αυτών.

2. Ακίνητα λογίζονται τα κατά τα άρθρα 948 και 953 του Αστικού Κώδικος χαρακτηριζόμενα ως τοιαύτα.

3.

4.

5. Ως αξία λογίζεται η αγοραία αξία την οποία έχει το ακίνητον ή το πραγματικόν επί του ακινήτου δικαίωμα ή το πλοίον κατά την ημέραν της μεταβιβάσεως των.»

Άρθρο 7

«1. Δι' εκάστην μεταβίβασιν οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται προ της συντάξεως του συμβολαίου των, να επιδώσωσι κοινήν δήλωσιν φόρου μεταβιβάσεως, προς τον Οικον. Έφορον της περιφέρειας εν η

κείται το ακίνητον ή, προκειμένου περί πλοίου, της περιφερείας εν η είναι νηολογημένον τούτο.....

2.

3. Η δήλωσις είναι απαράδεκτος, εάν δεν περιέχη:

- α) την φορολογικὴν Ἀρχὴν πρὸς ἣν ἀπευθύνεται,
- β) τὸ ὄνομα, ὄνομα πατρός καὶ ἐπώνυμον τῶν δηλούντων,
- γ) τὸ ἐπάγγελμα τῶν δηλούντων,
- δ) τὴν κατοικίαν ἢ ἐν ἐλλείψει τοιαύτης τὴν διαμονήν, ὡς καὶ τὴν ἐπαγγελματικὴν ἐγκατάστασιν ἢ τὴν ἐδραν τῶν δηλούντων,
- ε) τὴν νομικὴν σχέσιν αὐτῶν πρὸς τὸ μεταβιβαζόμενον περιουσιακῶν στοιχείων,
- στ) Τὸ εἶδος τοῦ μεταβιβαζομένου περιουσιακοῦ στοιχείου καὶ σύντομον περιγραφὴν αὐτοῦ,
- ζ) τὸν τρόπον κτήσεως αὐτοῦ ὑπὸ τοῦ μεταβιβάζοντος,
- η) τὴν ἀξίαν τοῦ ἀκινήτου ἢ τὴν καθαρὰν χωρητικότητα τοῦ πλοίου,
- θ) Τὸ ποσὸν τοῦ ἀναλογούντος φόρου μεταβιβάσεως
- ι) τὸν διορισμὸν ἀντικλήτων τῶν δηλούντων,
- ιι) Τὸ ὀνοματεπώνυμον, ἐπάγγελμα καὶ τὴν διεύθυνσιν τῆς κατοικίας τῶν πληρεξουσίων ἢ ἀντικλήτων τῶν δηλούντων
- ιβ) Τὸ ὀνοματεπώνυμον καὶ τὴν διεύθυνσιν τοῦ συμβολαιογράφου ἐνώπιον τοῦ οὐοίου θα κσταρτισθῆ ἡ σύμβασις. καὶ
- ιγ) τὸν τόπον καὶ τὴν χρονολογίαν τῆς δηλώσεως.

4. Δι' ἀποφάσεως τοῦ Ὑπουργοῦ τῶν Οἰκονομικῶν δημοσιευομένης δια τῆς Ἐφημερίδος τῆς Κυβερνήσεως καθορίζονται ἐκάστοτε λεπτομερῶς τὰ ἀναγκαιούντα στοιχεῖα δια τὴν ἀκριβῆ περιγραφὴν τοῦ ἀκινήτου.»

Ἄρθρο 12. «3. Τὸ δικαίωμα τοῦ δημοσίου πρὸς ἐπιβολὴν τοῦ φόρου τοῦ παρόντος παραγράφεται μετὰ πάροδον πενταετίας ἀπὸ τοῦ τέλους τοῦ ἔτους ἐντὸς τοῦ οὐοίου ἐπεδόθη ἡ δήλωσις φόρου μεταβιβάσεως».

2. Στον Ν.2961/2001 «Κώδικας διατάξεων φορολογίας κληρονομιῶν, δωρεῶν, γονικῶν παροχῶν, προικῶν καὶ κερδῶν ἀπὸ λαχεία», (ΦΕΚ Α' 266) ορίζονται, μεταξύ ἄλλων, τὰ ἐξῆς:

Ἄρθρο 1. «1. Ἐπιβάλλεται φόρος στὶς περιουσίες πού ἀποκτήθηκαν αἰτία θανάτου, δωρεάς, γονικῆς παροχῆς ἢ προίκας καὶ στα κέρδη ἀπὸ λαχεία, σύμφωνα με τὰ οριζόμενα στὸν παρόντα νόμο».

Ἄρθρο 9. «1. «Ὡς ἀξία τῶν ἀντικειμένων τῆς κτήσεως, γιὰ τὸν υπολογισμὸ τοῦ φόρου, λαμβάνεται ἡ ἀγοραία ἀξία κατὰ τὸ χρόνο τῆς γένεσης τῆς φορολογικῆς υποχρέωσης, ἡ οὐσία προσδιορίζεται σύμφωνα με ὅσα ορίζονται ἐιδικότερο στα ἄρθρα 10 ἕως καὶ 18».

Άρθρο 62

«1. Σε κάθε περίπτωση κατά την οποία υπάρχει υποχρέωση υποβολής δήλωσης αρχικής ή νέας, αυτή υποβάλλεται:

α) μέσα σε έξι (6) μήνες, αν ο κληρονομούμενος απεβίωσε στην ημεδαπή...

Άρθρο 102

«1. Το Δημόσιο εκπίπτει του δικαιώματός του για την κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου και προστίμου προκειμένου: α) για ανακριβή δήλωση, μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσο στο οποίο υποβλήθηκε η δήλωση,.....»

3. Στον Ν.2523/1997 «Διοικητικές και Ποινικές κυρώσεις στη φορολογική νομοθεσία και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 179), και ειδικότερα στο άρθρο 1 παρ.4 ορίζεται ότι:

«Ανακριβής δήλωση θεωρείται η δήλωση στην οποία μεταξύ του φόρου, που προκύπτει με βάση τα όσα δηλώθηκαν με αυτή, και του φόρου που καταλογίζεται, υφίσταται διαφορά, ανεξάρτητα από την αιτία στην οποία οφείλεται αυτή. Στη φορολογία του Ν.Δ. 118/1973 (ΦΕΚ 282 Α') δεν θεωρείται ανακρίβεια της δήλωσης και δεν επιβάλλεται πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, όταν η διαφορά μεταξύ της αξίας ολόκληρης της κληρονομικής μερίδας ή κληροδοσίας που δηλώθηκε δεν είναι μεγαλύτερη του είκοσι τοις εκατό (20%) της αξίας τους που οριστικά καθορίσθηκε, μετά την έκπτωση του παθητικού. Όταν συνυπολογίζονται και προγενέστερες δωρεές, γονικές παροχές ή προίκες, λαμβάνονται υπόψη και συγκρίνονται τα αθροίσματα των μερίδων των δωρεών, γονικών παροχών ή προικιών, που δηλώθηκαν και οριστικά καθορίσθηκαν.

Αν η αξία των δωρεών, γονικών παροχών και προικιών, που συνυπολογίζονται δεν είναι οριστική, λαμβάνεται υπόψη αυτή που δηλώθηκε, με την επιφύλαξη της διενέργειας νέας εκκαθάρισης μετά την οριστικοποίησή της. Στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων και στο φόρο μεγάλης ακίνητης περιουσίας δεν θεωρείται ανακρίβεια της δήλωσης όταν η διαφορά μεταξύ της αξίας που δηλώθηκε και αυτής που προσδιορίστηκε με βάση το σύστημα των συγκριτικών στοιχείων δεν υπερβαίνει το είκοσι τοις εκατό (20%). Σε περίπτωση ανακρίβειας των περιγραφικών στοιχείων των ακινήτων στη φορολογία κεφαλαίου γενικά και ανεξάρτητο από το σύστημα προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας αυτών, η δήλωση θεωρείται πάντοτε ανακριβής και επιβάλλεται πρόσθετος φόρος έστω και αν η διαφορά φόρου δεν υπερβαίνει το είκοσι τοις εκατό (20%)».

4. Με τον Ν.1249/1982 «Διαρρυθμίσεις στην άμεση και έμμεση φορολογία, μισθολογικά θέματα και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 43) και συγκεκριμένως με το άρθρο 41 αυτού παρέχεται εξουσιοδότηση για έκδοση αποφάσεων του Υπουργού Οικονομικών που να καθορίζουν τις

τιμές εκκίνησης κλπ και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του άνω άρθρου.

5. «Στην υπ' αριθ.1067780/82/9-6-94 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, περί καθορισμού αντικειμενικής αξίας των μεταβιβαζομένων με οποιαδήποτε αιτία ακινήτων, η οποία εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση εκ του προαναφερθέντος άρθρου 41 του Ν.1249/82, ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

Άρθρο 2. 1. «Εάν όμως στο κτίσμα έχουν γίνει ουσιώδεις και σταθερές επεμβάσεις και η χρήση του είναι διάφορη από εκείνη που ορίζεται στην οικοδομική άδεια ή στην πράξη σύστασης οριζόντιας ιδιοκτησίας ή στον τίτλο κτήσης του, τούτο εντάσσεται στην αντίστοιχη με τη νέα του μορφή κατηγορία ακινήτου και η αξία του υπολογίζεται με το αντίστοιχο έντυπο. Τα στοιχεία αυτά μπορούν να διασταυρωθούν και από τη δήλωση φόρου εισοδήματος του πωλητή, κληρονόμου ή δωρητού».

2. ... 17. «Επιφάνεια ακινήτων είναι το εμβαδόν αυτού σε τετραγωνικά μέτρα (μ²) προκειμένου περί κτισμάτων, ως επιφάνεια λαμβάνεται το εμβαδόν αυτών μετά των εξωτερικών τοίχων. Αν στην επιφάνεια περιλαμβάνονται και οι κοινόχρηστοι χώροι (μικτή επιφάνεια), ως επιφάνεια λαμβάνεται η μικτή μειωμένη κατά ποσοστό δέκα στα εκατό (10%), δηλαδή πολλαπλασιασμένη επί 0,90. Δεν περιλαμβάνονται στην επιφάνεια οι ημιυπαίθριοι χώροι»

6. Εξ άλλου, στον Ν.1577/198 «Γενικός Οικοδομικός Κανονισμός» (ΦΕΚ Α' 210) και ειδικότερα στην παρ.32 του άρθρου 2, ως η διάταξη αυτή ισχύει μετά την αντικατάστασή της με την παρ.4 του άρθρου 1 του Ν.2831/2000, ορίζονται τα εξής:

«32. Ημιυπαίθριος χώρος είναι ο στεγασμένος χώρος του κτιρίου, του οποίου η μία τουλάχιστον πλευρά είναι ανοιχτή προς τον κοινόχρηστο χώρο ή τους ακάλυπτους χώρους του οικοπέδου που δεν προσμετρώνται στην κάλυψη και οι υπόλοιπες πλευρές του ορίζονται από τοίχους ή κατακόρυφα φέροντα ή μη στοιχεία και χρησιμοποιείται για τη μετακίνηση ή προσωρινή παραμονή ανθρώπων».

7. Στον κώδικα βασικής πολεοδομικής νομοθεσίας (π.δ. της 14.7/27.7.99 ΦΕΚ Α' 580) και ειδικά στο άρθρο 382 ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής: 1. 10. «Πριν από την κατεδάφιση των κατεδαφιστέων αυθαιρέτων του άρθρου αυτού δεν επιτρέπεται:

α) η μεταβίβασή τους ή η σύσταση εμπραγμάτων δικαιωμάτων σε αυτά ή στο οικόπεδο, πάνω στο οποίο κατασκευάστηκαν. Κάθε μεταβίβαση που γίνεται κατά παράβαση των παραπάνω θεωρείται αυτοδίκαια και εξ αρχής άκυρη». 11 12. Σε κάθε δικαιοπραξία, που συντάσσεται μετά την 14.3.1983 (ημερομηνία έναρξης ισχύος του ν.1337/83) και έχει ως αντικείμενο μεταβίβαση κτίσματος, αναφέρεται στο πωλητήριο συμβόλαιο ο αριθμός της άδειας οικοδόμησης του

κτίσματος αυτού και επισυνάπτεται κυρωμένο αντίγραφο της, εφόσον το κτίσμα οικοδομήθηκε μετά την παραπάνω ημερομηνία.....

Οι συμβολαιογράφοι που συντάσσουν συμβόλαια κατά παράβαση των διατάξεων της παραγράφου αυτής, οι υποθηκοφύλακες που μεταγράφουν τιμωρούνται με τις ποινές του πρώτου εδαφίου της παρ.8 του παρόντος άρθρου ή με τις ποινές του δευτέρου εδαφίου εάν η πράξη τελέστηκε από αμέλεια....»,

II. ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ - ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ - ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΩΝ ΥΠΟΕΡΩΤΗΜΑΤΩΝ

A. Από τον συνδυασμό των παραπάνω διατάξεων γίνεται σαφές ότι στη φορολογία μεταβιβάσεως ακινήτων, βάση για τον υπολογισμό του φόρου αποτελεί η αξία του μεταβιβαζομένου με αντάλλαγμα εμπραγμάτου επί ακινήτου δικαιώματος.

Εκ τούτου παρέπεται ότι ο όρος «μεταβίβαση» αποτελεί βασική προϋπόθεση για να γεννηθεί η φορολογική υποχρέωση καταβολής του Φ.Μ.Α.

Τόσο η θεωρία όσο και η νομολογία δέχονται πλέον παγίως ότι η «μεταβίβαση» ταυτίζεται με την, κατά τους νομίμους τύπους καταρτιζόμενη, οριστική σύμβαση (1033 ΑΚ), η οποία έχει ως σκοπό την εξ επαχθούς αιτίας μεταβίβαση της κυριότητας ή άλλου εμπραγμάτου δικαιώματος επί ακινήτου, ανεξαρτήτως αν συντρέχουν και οι λοιποί κατά την νομοθεσία αναγκαίοι όροι για την επίτευξη αυτού του σκοπού (βλ. ΣτΕ 2216/70, 756/71, ν.2869/72, 2900/74, 4143/79, 3578/80, 3495/86, 249/91 κ.α. Ι.Φωτοπούλου «Η φορολογία μεταβίβασης ακινήτων», τόμος Α', σελ.100 επ., γν.Ολ.ΝΣΚ(227/2001κλπ).

Απόρροια της παραπάνω κρατούσης απόψεως είναι το γεγονός ότι η «μεταβίβαση» συνδέεται άρρηκτα με την εμπράγματη δικαιοπραξία και δεν ασκεί καμιά επιρροή η εγκυρότητα ή όχι της δικαιοπραξίας αυτής, με αποτέλεσμα να οφείλεται Φ.Μ.Α. νομίμως και για τις εξ υπαρχής άκυρες συμβάσεις μεταβιβάσεως ακινήτων (αυθαίρετα κτίσματα κλπ).

Ωσαύτως, γίνεται δεκτό ότι η μεταγραφή της μεταβιβαστικής πράξεως δεν συνδέεται και, επομένως, δεν αποτελεί αναγκαία προϋπόθεση για τη γένεση της φορολογικής υποχρεώσεως στο φόρο μεταβιβάσεως ακινήτων και, κατ' ακολουθία, δεν συνιστά στοιχείο της εννοίας του αντικειμένου του φόρου αυτού (βλ. ΣτΕ 3517/75, 3600/78, 3144/79 κ.ά., ως και Εγκύκλιο Υπ.Οικ.Α6777/57/23-8-77).

Η φορολογία μεταβιβάσεως επιβάλλεται επί της αγοραίας αξίας την οποία έχει το ακίνητο κατά την ημέρα της μεταβιβάσεώς του, η οποία είναι κατά κανόνα η ημέρα της υπογραφής του οικείου μεταβιβαστικού συμβολαίου (ΣτΕ 839/1963 κλπ). Έτσι για τον υπολογισμό της αξίας λαμβάνεται υπόψη η πραγματική κατάσταση του ακινήτου κατά τον άνω

κρίσιμο χρόνο φορολογίας και δεν ασκούν έννομη επιρροή μεταγενέστερα του άνω κρίσιμου χρόνου γεγονότα που αφορούν την τυχόν μεταβολή της πραγματικής καταστάσεως του ακινήτου. Εάν, συνεπώς, κατά τον άνω χρόνο υφίστανται κλειστοί ημιυπαίθριοι χώροι αυτοί θα υποβληθούν στη φορολογία μεταβιβάσεως ακινήτων.

Και ναι μεν οι άνω κλειστοί ημιυπαίθριοι χώροι δεν αναγράφονται στα μεταβιβαστικά συμβόλαια, αφού μία τιαύτη αναγραφή θα συνεπαγόταν ακυρότητα του μεταβιβαστικού συμβολαίου και άρνηση των συμβολαιογράφων, των δικηγόρων και των υποθηκοφυλάκων να συμπράξουν στη σύνταξη ενός τέτοιου συμβολαίου, πλην όμως εκ τούτου ουδόλως παρέπεται ότι δεν θα επιβληθεί ο κατά νόμο φόρος μεταβιβάσεως αφού αυτός επιβάλλεται επί της άνω αγοραίας αξίας των ακινήτων, στην διαμόρφωση δε της αγοραίας αυτής αξίας συμβάλλει και η ύπαρξη του κλειστού ημιυπαίθριου αυτού χώρου.

Κατά συνέπεια προς τα παραπάνω στο πρώτο σκέλος του ερωτήματος προσήκει καταφατική απάντηση, ενόψει μάλιστα και των ορισμών των παρ.1 και 17 του άρθρου 2 της υπ' αριθ.1067780/82/9-6-1994 αποφάσεως του Υπουργού Οικονομικών, σύμφωνα με την οποία, εάν στο κτίσμα έχουν γίνει ουσιώδεις και σταθερές επεμβάσεις και ή χρήση του είναι διάφορη από εκείνη που ορίζεται στην οικοδομική άδεια κλπ, τούτο εντάσσεται στην αντίστοιχη με τη νέα του μορφή κατηγορία ακινήτου.

Β. Ως προς τα δεύτερο σκέλος του ερωτήματος που αναφέρεται στο αν είναι υποχρεωτική η αναγραφή του ημιυπαίθριου χώρου στην υποβαλλομένη φορολογική δήλωση, με δεδομένο ότι, κατ' άρθρο 1 παρ.17 της Υ.Α.1067780/82/Γ013/πολ1149/9.6.94, οι ημιυπαίθριοι χώροι δεν περιλαμβάνονται στην επιφάνεια του ακινήτου, η προσήκουσα, κατά την ομόφωνη γνώμη τής Ολομελείας απάντηση, είναι ότι η τιαύτη αναγραφή δεν είναι υποχρεωτική.

Περαιτέρω, αν κατά την πραγματική έννοια του ερωτήματος τούτο αναφέρεται στον προβληματισμό της υπηρεσίας περί της αντιγραφής ή μη όχι απλώς των ημιυπαίθριων χώρων, αλλά και των ημιυπαίθριων χώρων που κατέστησαν, κατά τα άνω, κλειστοί, επισημαίνεται ότι, αφού οι κλειστοί αυτοί ημιυπαίθριοι χώροι ασκούν επίδραση στη φορολογητέα αξία του ακινήτου, έπεται ότι συντρέχει υποχρέωση δηλώσεως αυτών και δη ανεξαρτήτως του δημιουργουμένου προβλήματος εξ αιτίας του ότι η δήλωσή τους συνεπάγεται αδυναμία συντάξεως του μεταβιβαστικού συμβολαίου και μεταγραφής αυτού.

Γ. Ως προς το γ' σκέλος του ερωτήματος, που αφορά στο σύννομο ή μη της επιβολής ΦΜΑ σε περίπτωση διαμορφώσεως ημιυπαίθριου ή βοηθητικού χώρου με δαπάνες του κυρίου σε χρόνο μεταγενέστερο του χρόνου φορολογίας και στην δυνατότητα και τον τρόπο διαπιστώσεως του χρόνου αυτού, παρατηρείται ότι, συνακολούθως προς την απάντηση

στο πρώτο σκέλος του ερωτήματος ότι κρίσιμος χρόνος φορολογίας και αντίστοιχη πραγματική κατάσταση του ακινήτου είναι ο της συντάξεως του μεταβιβαστικού συμβολαίου, έπεται ότι δεν είναι σύννομη η επιβολή Φ.Μ.Α σε περίπτωση διαμορφώσεως ημιυπαιθρίου ή βοηθητικού χώρου σε χρόνο μεταγενέστερο του χρόνου φορολογίας. Εξ άλλου, η διαπίστωση του χρόνου διαμορφώσεως πραγματικής καταστάσεως ανάγεται στην αποκλειστική αρμοδιότητα του φορολογικού ελέγχου, ο οποίος, προκειμένου να διακριβώσει την κατάσταση αυτή, μπορεί να μετέλθει όλα τα επιτρεπόμενα από τη νομοθεσία αποδεικτικά μέσα. Το βάρος αποδείξεως της φορολογικής εγγραφής και κατά βασική αρχή του φορολογικού δικαίου, φέρει, πλην ρητής αντίθετης ρυθμίσεως, η φορολογούσα αρχή και δεν υποχρεούται ο φορολογούμενος σε απόδειξη αρνητικού γεγονότος.

Δ. Ως προς το δ' σκέλος του ερωτήματος που αναφέρεται στο ζήτημα της φορολογικής αντιμετώπισεως (επιβολή κυρίου φόρου και προσαυξήσεων), στη μετατροπή βοηθητικών χώρων σε χώρους κυρίας χρήσεως, όταν διαπιστώνεται κατά τον χρόνο ελέγχου της δηλώσεως και όχι κατά το χρόνο υποβολής αυτής, κατά την ενώπιον της Ολομελείας συζήτηση διαμορφώθηκαν δύο γνώμες: α) Κατά την γνώμη της πλειοψηφίας που απαρτίσθηκε από τον Πρόεδρο του Σώματος Κ.Μπακάλη, τους Αντιπροέδρους Χρ.Τσεκούρα, Γ.Πουλάκο, Ι.Πράσινο και τους Νομικούς Συμβούλους Σπ.Σκουτέρη, Π.Κισσούδη, Δ.Λάκκα, Πλ.Παπαδόπουλο, Αλ.Τζεφεράκο, Θ.Ρεντζεπέρη, Ι.Πετρόπουλο, Χ.Παλαιολόγου, Δ.Παπαγεωργόπουλο, Ε.Τριτά, Ι.Μάσβουλα, Σπ.Δελλαπόρτα, Φ.Γεωργακόπουλο, Σωτ.Παπαγεωργακόπουλο, Δ.Αναστασόπουλο, Κρ.Μανωλή, Βλ.Βούκαλη, Β.Σουλιώτη, Χρ.Μπότσιο, Ανδρ.Φυτράκη, Ι.Τρίαντο, Ηλ.Ψώνη, Ανδρ.Χαρλαύτη, Αντ.Κλαδιά (ψηφοί 28), η, κατά τα άνω, μετατροπή, αν και εφ' όσον υφίστατο κατά το κρίσιμο χρόνο της φορολογίας και, ως εκ τούτου επηρεάζει την φορολογητέα αξία του ακινήτου, υπόκειται, όπως γίνεται δεκτό ομοφώνως, κατά την στο πρώτο σκέλος του ερωτήματος διδομένη απάντηση, σε Φ.Μ.Α.

Κατά συνέπεια, στην περίπτωση αυτή πρέπει να επιβάλλεται και πρόσθετος φόρος, αφού μεταξύ του φόρου -που προκύπτει με βάση όσα δηλώθηκαν- και του φόρου -που καταλογίζεται- υφίσταται διαφορά, η οποία μάλιστα ανάγεται σε ανακρίβεια των περιγραφικών στοιχείων των μεταβιβασθέντων κλπ ακινήτων. Η ήδη δε επισημανθείσα αιτία (αδυναμία συντάξεως του μεταβιβαστικού συμβολαίου κατά την πολεοδομική νομοθεσία), στην οποία οφείλεται η διαφορά, εκτιμάται ότι δεν επηρεάζει την ως άνω απάντηση, κατά την υποστηριζόμενη από την πλειοψηφία γνώμη, η οποία -σημειωτέον- είναι συνεπέστερη και προς την διατυπωμένη ομοφώνως απάντηση στο δεύτερο σκέλος του ερωτήματος.

β) Κατά τη γνώμη της μειοψηφίας που απαρτίστηκε από τον Αντ/ρο του ΝΣΚ Γρ.Κρόμπα και τους Νομικούς Συμβούλους Ν.Κατσίμπα, Βλ.Ασημακόπουλο, Κ.Καποτά, Φ.Τάτση, Θ.Ηλιάκη, Δ.Παπαδόπουλο, Π.Κιούση (εισηγητή), Ι.Σακελλαρίου, Χρ.Παπαδόπουλο, Π.Τριανταφυλλίδη, Α.Καραγιάννη, Η.Δροσογιάννη, Ι.Διονυσόπουλο και Σ.Δέτση (ψηφοί 15), ναι μεν η υποβληθείσα δήλωση είναι ανακριβής περί τα περιγραφικά στοιχεία του μεταβιβαζομένου ή δωρουμένου ακινήτου, η τοιαύτη δε ανακρίβεια θα συνεπαγόταν κατ' αρχή την επιβολή προσθέτου φόρου, πλην όμως, αυτή δεν συναρτάται με την όλη φορολογική συμπεριφορά του φορολογουμένου αλλ' είναι απόρροια της ελλείψεως δυνατότητας δηλώσεως των περιγραφικών αυτών στοιχείων, αφού η τυχόν δήλωσή τους θα συνεπαγόταν την αδυναμία συντάξεως του μεταβιβαστικού του δωρητηρίου συμβολαίου.

Κατά την αληθή όμως έννοια του άρθρου 1 παρ.4 του Ν.2523/97, η επιβολή προσθέτου φόρου συναρτάται και με την δυνατότητα του φορολογουμένου να δηλώσει την ακριβή περιγραφή του ακινήτου, δεν νοείται δε επιβολή προσθέτου φόρου για μη δήλωση περιγραφικών στοιχείων, τα οποία, ούτως ή άλλως δεν θα μπορούσαν να δηλωθούν από το φορολογούμενο, και αν ακόμη αυτός ήθελε να τα δηλώσει, αφού η τυχόν δήλωσή τους συνεπάγεται το αδύνατο συντάξεως του μεταβιβαστικού του δωρητηρίου συμβολαίου.

Και ναι μεν η πολεοδομική νομοθεσία απαγορεύει την σύνταξη ενός τέτοιου συμβολαίου, πλην η τυχόν σύνταξή του συνεπάγεται τις στην νομοθεσία αυτή προβλεπόμενες αυστηρότατες κυρώσεις, όχι όμως και την κύρωση του προσθέτου φόρου κατά την φορολογική νομοθεσία.-

Ε. Σημειώνεται ότι όλα τα παραπάνω ισχύουν και για τη φορολογία κληρονομιών δωρεών και γονικών παροχών αποβλέποντας πάντοτε στο χρόνο γενέσεως της σχετικής φορολογικής υποχρεώσεως και στην κατάσταση του ακινήτου ως αυτή υφίσταται κατά τον άνω κρίσιμο χρόνο φορολογίας.

ΣΤ. Ως προς το ε' σκέλος του ερωτήματος η Ολομέλεια του ΝΣΚ κατόπιν συζητήσεως προέβη στην εκτίμηση ότι τούτο δεν είναι σαφώς διατυπωμένο, αφού φαίνεται να αναφέρεται γενικώς στην επιφάνεια που αναλογεί στον ημιυπαίθριο χώρο, ο οποίος έχει διαμορφωθεί αυθαιρέτως σε χώρο κυρίας χρήσεως χωρίς να διευκρινίζεται αν η επιφάνεια αυτή αφορά τα τετραγωνικά μέτρα του ακινήτου, με βάση τα οποία κρίνεται η κάλυψη των στεγαστικών αναγκών του αιτουμένου την απαλλαγή προσώπου, ή αν αφορά στο αγοραζόμενο ακίνητο και δη στο σύνολό του ή μόνο στο μέρος που αναλογεί στον παρανόμως διαμορφωθέντα ημιυπαίθριο χώρο, και, κατά συνέπεια ότι το υποερώτημα αυτό για την ορθή αντιμετώπισή του χρήζει διευκρινίσεως δι' επανυποβολής αυτού κατά την προσηκούσα διαδικασία.

III. ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Με βάση τα προαναλυθέντα, στο υποβληθέν ερώτημα, κατά την ομόφωνη γνώμη της Ολομελείας του ΝΣΚ, προσήκει καταφατική μεν απάντηση στα α' και β' σκέλη του ερωτήματος, αρνητική στο γ' σκέλος, και καταφατική για την επιβολή κυρίου φόρου στο δ' σκέλος του ερωτήματος, περαιτέρω δε κατά πλειοψηφία, προσήκει καταφατική απάντηση για την επιβολή και προσθέτου φόρου στην περίπτωση του δ' σκέλους του ερωτήματος.

Τέλος και καθ' όσον αφορά το ε' σκέλος του ερωτήματος, κατά την ομόφωνη γνώμη της Ολομελείας, κρίθηκε ότι τούτο ενέχει αοριστία και πρέπει να επανυποβληθεί με τις επιβαλλόμενες από πλευράς της ερωτώσης υπηρεσίας διευκρινίσεις, ώστε να τύχει της προσήκουσας αντιμετώπισεως.-

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Αθήνα, 17 Δεκεμβρίου 2004

Ο Πρόεδρος

Ο Εισηγητής

Κων/νος Ε. Μπακάλης
Πρόεδρος του Ν.Σ.Κ.

Παναγιώτης Κιούσης
Νομικός Σύμβουλος του Κράτους