

**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 μειοβιβαστικών συμβολαίων.

γ) Αν είναι σύνηθες 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 φορολογικήν Αρχήν προς ην απευθύνεται,
- β) το όνομα, όνομα πατρός και επώνυμον των δηλούντων,
- γ) το επάγγελμα των δηλούντων,
- δ) την κατοικίαν ή εν ελλείψει τιαύτης την διαμονήν, ως και την επαγγελματικήν εγκατάστασιν ή την έδραν των δηλούντων,
- ε) την νομικήν σχέσιν αυτών προς το μεταβιβαζόμενον περιουσιακών στοιχείων,
- στ) Το είδος του μεταβιβαζόμενου περιουσιακού στοιχείου και σύντομον περιγραφήν αυτού,
- ζ) τον τρόπον κτήσεως αυτού υπό του μεταβιβάζοντος,
- η) την αξίαν τού ακινήτου ή την καθαράν χωρητικότητα του πλοίου,
- θ) Το ποσόν του αναλογούντος φόρου μεταβιβάσεως
- ι) τον διορισμόν αντικλήτων των δηλούντων,
- ιι) Το ονοματεπώνυμον, επάγγελμα και την διεύθυνσιν της κατοικίας των πληρεξουσίων ή αντικλήτων των δηλούντων
- ιβ) Το ονοματεπώνυμον και την διεύθυνσιν του συμβολαιογράφου ενώπιον του οποίου θα κσταρτισθή η σύμβασις. και
- ιγ) τον τόπον και την χρονολογίαν της δηλώσεως.

4. Δι' αποφάσεως του Υπουργού των Οικονομικών δημοσιευομένης δια της Εφημερίδος της Κυβερνήσεως καθορίζονται εκάστοτε λεπτομερώς τα αναγκαιούντα στοιχεία δια την ακριβή περιγραφήν του ακινήτου.»

**Άρθρο 12.** «3. Το δικαίωμα του δημοσίου προς επιβολήν του φόρου του παρόντος παραγράφεται μετά πάροδον πενταετίας από του τέλους του έτους εντός του οποίου επεδόθη η δήλωσις φόρου μεταβιβάσεως».

2. Στον Ν.2961/2001 «Κώδικας διατάξεων φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, προίκων και κερδών από λαχεία», (ΦΕΚ Α' 266) ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

**Άρθρο 1.** «1 Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας και στα κέρδη από λαχεία, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον παρόντα νόμο».

**Άρθρο 9.** «1. «Ως αξία των αντικειμένων της κτήσης, για τον υπολογισμό του φόρου, λαμβάνεται η αγοραία αξία κατά το χρόνο της γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, η ουσία προσδιορίζεται σύμφωνα με όσα ορίζονται ειδικότερο στα άρθρα 10 έως και 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 προικών, που δηλώθηκαν και οριστικά καθορίσθηκαν.

Αν η αξία των δωρεών, γονικών παροχών και προικών, 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 (μ<sup>2</sup>) 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 απαρτίστηκε 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 προσηκούμενη 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