



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

**ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ &
ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ (Δ.13)
ΤΜΗΜΑ Β'**

Ταχ. Δ/νση : Καρ. Σερβίας 8
Ταχ. Κώδικας : 101 84 ΑΘΗΝΑ
Πληροφορίες : Ε. Πριστούρη, Λ. Σωφρονά
Τηλέφωνο : 210 337 5835, -74, -76
FAX : 210 337 5834

Αθήνα, 12 Αυγούστου 2008
Αρ.Πρωτ. 1085898/416/Β0013

ΠΟΛ 1119

ΠΡΟΣ : Αποδέκτες Π Δ.

ΘΕΜΑ : Φόρος αυτομάτου υπερτιμήματος και τέλος συναλλαγής ακινήτων

Εισαγωγικές Παρατηρήσεις

Με τις διατάξεις των άρθρων 2 έως 10 του ν. 3427/2005 (ΦΕΚ Α' 312) επιβάλλεται Φόρος Αυτομάτου Υπερτιμήματος (Φ.Α.Υ.). Σκοπός του Φ.Α.Υ. είναι η φορολόγηση του κέρδους που αποκομίζει ο κύριος ακινήτου ή άλλου εμπράγματος δικαιώματος επί ακινήτου, το οποίο απέκτησε με οποιαδήποτε αιτία μετά την 1.1.2006, όταν προβεί σε περαιτέρω μεταβίβασή του με επαχθή αιτία. Το κέρδος αυτό προκύπτει από την αύξηση της αξίας του ακινήτου με την πάροδο του χρόνου, έτσι ώστε σε περίπτωση περαιτέρω μεταβίβασής του η αξία αυτή να είναι μεγαλύτερη από την αξία κτήσης του.

Στις συμβάσεις, στις οποίες επιβάλλεται στον πωλητή Φ.Α.Υ., με τις διατάξεις των άρθρων 11 έως 19 του ν. 3427/2005 επιβάλλεται αντίστοιχα στον αγοραστή τέλος συναλλαγής ακινήτων (Τ.Σ.Α.). Επισημαίνεται ότι σε μεταβιβάσεις υποκείμενες σε Φ.Α.Υ. και Τ.Σ.Α. δεν επιβάλλεται φόρος μεταβίβασης ακινήτων (Φ.Μ.Α., άρθρο 21 παρ. 6 ν. 3427/2005).

Με την παρούσα εγκύκλιο παρέχονται οδηγίες σχετικά με την εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων και την αντιμετώπιση ζητημάτων που έχουν ανακύψει από την έναρξη ισχύος του νόμου μέχρι σήμερα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α΄
ΦΟΡΟΣ ΑΥΤΟΜΑΤΟΥ ΥΠΕΡΤΙΜΗΜΑΤΟΣ

Άρθρο 2
Αντικείμενο του φόρου

Παράγραφος 1
Έννοια της κτήσης με οποιαδήποτε αιτία

Με την παράγραφο 1 του άρθρου 2 ορίζεται ότι ο Φ.Α.Υ. επιβάλλεται σε μεταβιβάσεις **με επαχθή** αιτία ακινήτων ή εμπράγματων δικαιωμάτων επί ακινήτων που έχουν αποκτηθεί με οποιαδήποτε αιτία μετά την 1.1.2006.

Σημειώνεται ότι η πρώτη μεταβίβαση του ακινήτου μετά την 1.1.2006 υπόκειται στον οικείο φόρο (Φ.Μ.Α., φόρο κληρονομιάς, δωρεάς ή γονικής παροχής) και κάθε περαιτέρω μεταβίβασή του σε Φ.Α.Υ..

Δεδομένου ότι η υπαγωγή της σύμβασης μεταβίβασης ακινήτου σε Φ.Α.Υ. εξαρτάται από το χρόνο κτήσης του ακινήτου από τον πωλητή, κρίσιμο είναι να προσδιορισθεί η έννοια της κτήσης αυτού.

1. Κτήση με οποιαδήποτε αιτία

Για την επιβολή του Φ.Α.Υ. δεν ερευνάται ο τρόπος απόκτησης του ακινήτου, δηλαδή, αν το ακίνητο αποκτήθηκε με επαχθή αιτία (με αντάλλαγμα) ή με χαριστική αιτία (δωρεά, γονική παροχή) ή με οποιαδήποτε άλλη αιτία (π.χ. κληρονομιά, δικαστική απόφαση αναγνωριστική της κυριότητας λόγω χρησικτησίας ή από άλλη αιτία, δικαστική απόφαση που διέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 949 Κ.Πολ.Δ.), αλλά αρκεί η απόκτησή του με οποιαδήποτε αιτία μετά την 1.1.2006.

2. Κτήση ανεξάρτητη από τη μεταγραφή

Η κτήση του ακινήτου είναι ανεξάρτητη από τη μεταγραφή της δικαιοπραξίας κτήσης του (άρθρο 2 παρ. 1 εδ. β΄ ν. 3427/2005). Κατά συνέπεια, ως χρόνος κτήσης του ακινήτου λαμβάνεται ο χρόνος σύνταξης του συμβολαίου, ενώ η έλλειψη μεταγραφής δε συνεπάγεται την έλλειψη κτήσης, για τους σκοπούς του νόμου, εφόσον έχει καταρτισθεί το συμβόλαιο.

3. Κτήση με δικαστική απόφαση

Σε περίπτωση κτήσης ακινήτου με δικαστική απόφαση (π.χ. λόγω πλήρωσης των όρων της τακτικής ή έκτακτης χρησικτησίας), ως κτήση του ακινήτου λαμβάνεται η μεταγραφή της σχετικής δικαστικής απόφασης, καθόσον στην περίπτωση αυτή δε συντάσσεται συμβόλαιο.

4. Επικύρωση ανώμαλης δικαιοπραξίας

Σε περίπτωση κτήσης ακινήτου με επικύρωση ανώμαλης δικαιοπραξίας σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του ν.δ. 3958/1959, ως κτήση του ακινήτου θεωρείται η κατάρτιση της ανώμαλης δικαιοπραξίας και, ως εκ τούτου, ως χρόνος κτήσης λογίζεται εκείνος της υπογραφής της ανώμαλης δικαιοπραξίας, στον οποίο ανατρέχει ρητά και η επικυρούσα την ανώμαλη δικαιοπραξία δικαστική απόφαση (ΣτΕ 1588/1966). Συνεπώς, αν επικυρωθεί ανώμαλη δικαιοπραξία με δικαστική απόφαση μετά την 1.1.2006 και μεταβιβαστεί περαιτέρω το ακίνητο με επαχθή αιτία, επιβάλλεται Φ.Μ.Α. στον αγοραστή, έστω και αν ο χρόνος μεταγραφής της απόφασης είναι μετά την 1.1.2006.

5. Χρησικτησία

Στην περίπτωση πώλησης ακινήτου μετά την 1.1.2006, στην οποία γίνεται επίκληση της κτήσης του ακινήτου με χρησικτησία από τον πωλητή, οφείλεται Φ.Μ.Α. τόσο για τη χρησικτησία που επικαλείται ο πωλητής (άρθρο 2 παρ. 6 του α.ν. 1521/1950) όσο και για την απόκτηση από τον αγοραστή. Δε δύναται να θεωρηθεί ότι η χρησικτησία αποτελεί την πρώτη κτήση του ακινήτου μετά την 1.1.2006, έτσι ώστε η αγορά να συνιστά περαιτέρω μεταβίβαση και να υπάγεται σε Φ.Α.Υ. και Τ.Σ.Α., καθόσον η επίκληση χρησικτησίας και η πληρωμή του οικείου φόρου από το μεταβιβάζοντα δεν ισοδυναμούν με μεταβίβαση ούτε δημιουργούν τίτλο κτήσης του ακινήτου. Στην περίπτωση αυτή συντελείται μία μεταβίβαση, η οποία αποτελεί την

αιτία τόσο για την επιβολή του φόρου χρησικτησίας όσο και για την επιβολή του κυρίου Φ.Μ.Α..

Διαφορετικό είναι το ζήτημα της μεταβίβασης ακινήτου που έχει αποκτηθεί με μεταγραφή δικαστικής απόφασης αναγνωριστικής της κυριότητας λόγω χρησικτησίας μετά την 1.1.2006. Στην περίπτωση αυτή η μεταγεγραμμένη δικαστική απόφαση συνιστά κτήση του ακινήτου μετά την 1.1.2006, έτσι ώστε η περαιτέρω μεταβίβασή του με επαχθή αιτία να υπάγεται σε Φ.Α.Υ. και Τ.Σ.Α..

6. Ακύρωση συμβολαίου

Στην έννοια της κτήσης περιλαμβάνεται και η ακύρωση συμβολαίου, με το οποίο αποκτήθηκε ακίνητο με οποιαδήποτε αιτία, είτε επιβάλλεται φόρος κατά την ακύρωση είτε όχι. Επομένως, σε περίπτωση ακύρωσης συμβολαίου μετά την 1.1.2006 και περαιτέρω μεταβίβασης του ακινήτου με επαχθή αιτία επιβάλλεται Φ.Α.Υ. στον πωλητή (στον οποίο θεωρείται ότι επαναμεταβιβάστηκε το ακίνητο συνεπεία της ακύρωσης) και Τ.Σ.Α. στον αγοραστή.

Επισημαίνεται ότι ως ακύρωση συμβολαίου νοείται η κήρυξη ή η αναγνώρισή του ως άκυρου είτε με συμβολαιογραφικό έγγραφο είτε με τελεσίδικη δικαστική απόφαση.

7. Αναβλητική – διαλυτική αίρεση

Η ματαίωση της μεταβίβασης ακινήτου λόγω πλήρωσης της διαλυτικής αίρεσης θεωρείται κτήση, δεδομένου ότι συνεπεία της πλήρωσης της διαλυτικής αίρεσης ανατρέπονται τα αποτελέσματα της μεταβιβαστικής σύμβασης και το ακίνητο επανέρχεται στον αρχικό πωλητή (ΑΚ 202).

Αντίθετα, η ματαίωση της μεταβίβασης λόγω μη πλήρωσης της αναβλητικής αίρεσης δε θεωρείται κτήση, διότι η μη επέλευση του γεγονότος της αναβλητικής αίρεσης συνεπάγεται τη μη επέλευση των αποτελεσμάτων της σύμβασης μεταβίβασης (ΑΚ 201).

8. Μετατροπή εταιρίας

Δε θεωρείται κτήση η εισφορά ακινήτων από τη μετατρεπόμενη στη νέα εταιρία, η οποία πραγματοποιείται κατά τη μετατροπή εταιρίας σε άλλο εταιρικό τύπο με τις διατάξεις του εταιρικού δικαίου (*γνήσιες μετατροπές*), καθόσον στις περιπτώσεις αυτές δεν ιδρύεται νέο νομικό πρόσωπο αλλά απλώς μεταβάλλεται ο νομικός τύπος της εταιρίας, χωρίς να γίνεται μεταβίβαση περιουσίας.

Οι περιπτώσεις γνήσιων μετατροπών είναι οι ακόλουθες:

- α) μετατροπή Α.Ε. σε Ε.Π.Ε. (άρθρο 66 κ.ν. 2190/20 και άρθρο 51 κ.ν. 3190/55)
- β) η μετατροπή Α.Ε. σε Ο.Ε. ή Ε.Ε. (άρθρο 66^α κ.ν. 2190/20, όπως προστέθηκε με το άρθρο 66 ν.3604/2007, Φ.Ε.Κ.189 Α')
- γ) η μετατροπή Ε.Π.Ε. σε Α.Ε. (άρθρο 67 κ.ν. 2190/20)
- δ) η μετατροπή Ο.Ε. ή Ε.Ε. σε Α.Ε. (άρθρο 67 παρ. 2 κ.ν. 2190/20)
- ε) η μετατροπή Ο.Ε. ή Ε.Ε. σε Ε.Π.Ε. (άρθρο 53 κ.ν. 3190/55).
- στ) όλες οι ανωτέρω περιπτώσεις μετατροπών, όταν γίνονται με επίκληση διατάξεων αναπτυξιακών νόμων (ν.δ. 1297/1972, ν. 2166/1993 κ.λπ.).

9. Συγχώνευση εταιριών

Θεωρείται κτήση η εισφορά ακινήτων κατά τη συγχώνευση εταιριών, η οποία συντελείται είτε με απορρόφηση είτε με σύσταση νέας εταιρίας, δεδομένου ότι στις περιπτώσεις αυτές υφίσταται μεν καθολική διαδοχή της νέας εταιρίας στα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις των συγχωνευόμενων εταιριών, πλην όμως η νομική προσωπικότητα των εταιριών αυτών λήγει με τη συγχώνευση και, κατά συνέπεια, επέρχεται μεταβίβαση της περιουσίας τους.

10. Λοιπές περιπτώσεις κτήσης

Στην έννοια της με οποιονδήποτε τρόπο κτήσης περιλαμβάνονται και οι κτήσεις, οι οποίες πραγματοποιούνται λόγω:

- α) διανομής ακινήτων,
- β) σύστασης οριζόντιας ή κάθετης ιδιοκτησίας,
- γ) συνένωσης ακινήτων και
- δ) ανταλλαγής ακινήτων.

Επισημαίνεται ότι οι ανωτέρω περιπτώσεις αποτελούν κτήση, εφόσον συνεπάγονται μεταβίβαση εμπραγμάτου δικαιώματος είτε με τη μορφή της διανομής ή ανταλλαγής ή

μεταβίβασης.

Επομένως, δε θεωρούνται κτήσεις οι πράξεις διανομής, συστάσεων οριζόντιας ή κάθετης ιδιοκτησίας, συνένωσης και ανταλλαγής ακινήτων, οι οποίες δεν επιφέρουν καμίας μορφής μεταβίβαση εμπραγμάτου δικαιώματος (π.χ. σύσταση οριζόντιας ή κάθετης ιδιοκτησίας επί οικοπέδου χωρίς κτίσματα και χωρίς να μεταβάλλονται τα ποσοστά συνιδιοκτησίας, συνένωση ή κατάτμηση ακινήτων που ανήκουν στον ίδιο ιδιοκτήτη ή στους ίδιους ιδιοκτήτες χωρίς να συντελείται μεταβίβαση μεταξύ τους κ.λπ.).

Παράγραφος 2

Έννοια της μεταβίβασης με επαχθή αιτία

Ως μεταβίβαση με επαχθή αιτία νοείται η μεταβίβαση του ακινήτου με αντάλλαγμα, π.χ. η πώληση του ακινήτου.

Για την εφαρμογή του νόμου, στην παράγραφο 2 του παρόντος άρθρου ορίζονται ρητά οι ακόλουθες περιπτώσεις που εμπίπτουν στην έννοια της μεταβίβασης.

α) η μεταβίβαση της πλήρους ή ψιλής κυριότητας, καθώς και η μεταβίβαση υπό αναβλητική ή διαλυτική αίρεση ή με τον όρο της εξώνησης

β) η σύσταση επικαρπίας, οίκησης ή άλλης δουλείας των άρθρων 1188 έως 1191 του Αστικού Κώδικα

γ) η παραίτηση από την κυριότητα ακινήτου ή από εμπράγματο δικαίωμα επί ακινήτου

Η παραίτηση μπορεί να αφορά την πλήρη κυριότητα σε ακίνητο ή το ιδανικό μερίδιο (σε περίπτωση συγκυριότητας) ή την ψιλή κυριότητα ή την επικαρπία ή περιορισμένη προσωπική δουλεία ή πραγματική δουλεία, όταν γίνεται με αντάλλαγμα.

δ) η σύσταση, η απόσβεση ή η μεταβίβαση μαζί με το δεσπόζον ακίνητο πραγματικής δουλείας των άρθρων 1118 έως 1141 του Αστικού Κώδικα

ε) η μεταβίβαση του τίτλου μεταφοράς συντελεστή δόμησης,

στ) η παραχώρηση του δικαιώματος αποκλειστικής χρήσης επί κοινοκτητών κυρίων, βοηθητικών ή ειδικών χώρων κτισμάτων ή επί κοινοκτητού τμήματος οικοπέδου,

ζ) η ανάκληση απαλλοτρίωσης, η οποία έχει συντελεσθεί υπέρ προσώπου υποκείμενου σε φόρο αυτομάτου υπερτιμήματος, π.χ. υπέρ ιδιώτη και όχι υπέρ του Δημοσίου, το οποίο απαλλάσσεται.

Κατά την ανάκληση της απαλλοτρίωσης ως πωλητής (ο οποίος είναι και ο υπόχρεος σε Φ.Α.Υ.) θεωρείται το πρόσωπο υπέρ του οποίου είχε συντελεστεί η απαλλοτρίωση.

η) η εκποίηση ακινήτου συνεπεία εκούσιου ή δικαστικού πλειστηριασμού.

Επισημαίνεται ότι εξαιρείται της επιβολής του Φ.Α.Υ. η εκποίηση ακινήτου συνεπεία αναγκαστικού πλειστηριασμού, καθώς πρόκειται για μεταβίβαση με αναγκαστικό χαρακτήρα.

Η ανωτέρω απαρίθμηση είναι ενδεικτική.

Παράγραφος 3

Εξαιρέσεις από το Φ.Α.Υ.

Με την παράγραφο 3 ορίζεται ποιες μεταβιβαστικές πράξεις εξαιρούνται της επιβολής του Φ.Α.Υ.. Επισημαίνεται ότι στις περιπτώσεις αυτές δεν υποβάλλεται δήλωση Φ.Α.Υ. (ούτε αρνητική), υποβάλλονται όμως οι δηλώσεις για την καταβολή του οικείου φόρου (Φ.Μ.Α. ή Τ.Σ.Α.).

Συγκεκριμένα, δεν υπόκεινται σε Φ.Α.Υ. οι παρακάτω μεταβιβαστικές πράξεις:

α) Οι περιπτώσεις α', β', γ' και δ' της παραγράφου 3 του άρθρου 2 του α.ν. 1521/1950, δηλαδή η μεταγραφή ή η σημείωση στο βιβλίο μεταγραφών:

- δικαστικής απόφασης η οποία διέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 949 του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας, λόγω μη εκτέλεσης προσυμφώνου μεταβίβασης κλπ.,

- δικαστικής απόφασης με την οποία αναγνωρίζεται τελεσίδικα δικαίωμα κυριότητας σε ακίνητο κλπ. στο όνομα κάποιου προσώπου, λόγω υπέρβασης εντολής του φερόμενου ως εντολοδόχου αυτού,
- δικαστικής απόφασης με την οποία ακυρώνεται λόγω εικονικότητας συμβόλαιο μεταβίβασης ακινήτου ή εμπράγματος δικαιώματος σ' αυτό,
- δικαστικής απόφασης με την οποία αναγνωρίζεται η κυριότητα ή άλλο εμπράγματο δικαίωμα σε ακίνητο, λόγω συμπλήρωσης των όρων της τακτικής ή έκτακτης χρησικτησίας ή από οποιαδήποτε άλλη αιτία,

β) Η επικύρωση ανώμαλων δικαιοπραξιών.

Η επικύρωση ανώμαλης δικαιοπραξίας δεν υπάγεται σε Φ.Α.Υ. αλλά σε Φ.Μ.Α., δεδομένου ότι δε συντελείται περαιτέρω μεταβίβαση ακινήτου κτηθέντος μετά την 1.1.2006. Ο τίτλος κτήσης του ακινήτου δημιουργείται για πρώτη φορά με τη μεταγραφή της δικαστικής απόφασης επικύρωσης της ανώμαλης δικαιοπραξίας, έστω κι αν η ισχύς της ανατρέχει στο χρόνο σύνταξης του ιδιωτικού εγγράφου.

γ) Η αυτούσια διανομή, ανταλλαγή ή συνένωση ακινήτων.

δ) Η κατά τη διάλυση εταιρίας μεταβίβαση της ακίνητης περιουσίας στα μέλη της.

Η ανωτέρω εξαίρεση έχει εφαρμογή σε κάθε περίπτωση διάλυσης εταιρίας, ανεξάρτητα από το νομικό της τύπο (Ο.Ε., Ε.Ε., Ε.Π.Ε., Α.Ε. κ.λπ.).

Επισημαίνεται ότι δεν απαιτείται να καταρτίζεται η μεταβιβαστική πράξη ταυτόχρονα με τη διάλυση της εταιρίας, αλλά αρκεί η μεταβίβαση της ακίνητης περιουσίας στα μέλη (ή στους μετόχους, εάν πρόκειται για Α.Ε.) να συντελείται λόγω της διάλυσης της εταιρίας (έστω και αν η πράξη της μεταβίβασης καταρτισθεί σε μεταγενέστερο χρόνο).

ε) Η μεταβίβαση ποσοστών εξ αδιαιρέτου κυριότητας επί οικοπέδου ή γηπέδου, εφόσον έχει το χαρακτήρα εργολαβικού ανταλλάγματος για την ανέγερση επί του οικοπέδου ή γηπέδου οικοδομής, καθώς επίσης η μεταβίβαση ποσοστών εξ αδιαιρέτου κυριότητας επί του οικοπέδου ή γηπέδου από την αντιπαροχή του οικοπεδούχου.

Στις περιπτώσεις ανέγερσης οικοδομής από εργολάβο-κατασκευαστή με το σύστημα της αντιπαροχής, οι σχετικές μεταβιβάσεις ποσοστών εξ αδιαιρέτου κυριότητας που αντιστοιχούν στην αντιπαροχή του οικοπεδούχου ή στο εργολαβικό αντάλλαγμα του εργολάβου, δεν υπάγονται σε Φ.Α.Υ., **έστω κι αν έχει αποκτηθεί το οικόπεδο επί του οποίου ανεγείρεται η οικοδομή μετά την 1-1-2006**, αλλά διέπονται από το Φ.Μ.Α. (ή από το Φ.Π.Α., εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις επιβολής Φ.Π.Α., άρθρο 1 ν. 3427/2005).

Περαιτέρω, με τη διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 11 προβλέπεται αντίστοιχη απαλλαγή των ανωτέρω μεταβιβάσεων και από το Τ.Σ.Α..

Παραδείγματα:

1. Ο Α αγοράζει ένα οικόπεδο το 2006 καταβάλλοντας τον αναλογούντα Φ.Μ.Α.. Στη συνέχεια αναθέτει στον εργολάβο Β δυνάμει εργολαβικού προσυμφώνου την ανέγερση οικοδομής επί του οικοπέδου με το σύστημα της αντιπαροχής, οπότε και εκδίδεται η άδεια ανέγερσης το 2007. Η οικοδομή υπάγεται στο καθεστώς Φ.Π.Α..

Σήμερα μεταβιβάζεται στον Γ ένα διαμέρισμα από το εργολαβικό αντάλλαγμα του εργολάβου.

Ως προς τη φορολόγηση της ανωτέρω μεταβίβασης θα πρέπει να γίνει η ακόλουθη διάκριση:

- Καταρχήν οφείλεται Φ.Π.Α., εφόσον η οικοδομή υπάγεται στο καθεστώς Φ.Π.Α. (Για τη διαδικασία, σχετική και η Εγκύκλιος 1023510/889/227/Α0014/ΠΟΛ. 1043/22.2.2008). Αν ο αγοραστής Γ είναι δικαιούχος απαλλαγής πρώτης κατοικίας, θα εφαρμοστούν οι διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 1078/1980.
- Αν κατά τη μεταβίβαση του διαμερίσματος στο Γ έχει ήδη καταβληθεί ο αναλογών Φ.Π.Α. από τον εργολάβο σύμφωνα με τις διατάξεις του Φ.Π.Α. (π.χ. λόγω αυτοπαράδοσης), τότε ο Γ οφείλει Φ.Μ.Α. ή, αν είναι δικαιούχος απαλλαγής πρώτης κατοικίας, υπάγεται στις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 1078/1980.

2. Ο Α αγοράζει ένα οικόπεδο το 2006 καταβάλλοντας τον αναλογούντα Φ.Μ.Α.. Στη συνέχεια αναθέτει στον εργολάβο Β δυνάμει εργολαβικού προσυμφώνου την ανέγερση οικοδομής επί του οικοπέδου με το σύστημα της αντιπαροχής, οπότε και εκδίδεται η άδεια ανέγερσης το 2007. Η οικοδομή υπάγεται στο καθεστώς Φ.Π.Α..

Το Δεκέμβριο του 2007 μεταβιβάζεται με οριστικό συμβόλαιο στον εργολάβο Β ένα διαμέρισμα από το εργολαβικό του αντάλλαγμα, το οποίο είναι ήδη αποπερατωμένο. Στη συνέχεια, τον Ιανουάριο του 2008 ο Β πωλεί το διαμέρισμα στο Γ.

Ως προς τη φορολόγηση των ανωτέρω μεταβιβάσεων ισχύουν τα εξής:

- Για την πρώτη μεταβίβαση με οριστικό συμβόλαιο των ποσοστών οικοπέδου από τον οικοπεδούχο Α στον εργολάβο Β, καταβάλλεται Φ.Μ.Α. επί της αντικειμενικής αξίας των ποσοστών οικοπέδου που αντιστοιχούν στο διαμέρισμα (άρθρο 2 παρ. 5 α.ν. 1521/1950) και υποβάλλεται μία οριστική δήλωση Φ.Μ.Α..
- Για τη δεύτερη μεταβίβαση του διαμερίσματος από το Β στον τρίτο Γ καταβάλλεται Φ.Π.Α., εφόσον η οικοδομή υπάγεται στο καθεστώς Φ.Π.Α.. Αν ο αγοραστής Γ είναι δικαιούχος απαλλαγής πρώτης κατοικίας, θα εφαρμοστούν οι διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 1078/1980. Εάν όμως κατά τη μεταβίβαση του διαμερίσματος στο Γ έχει ήδη καταβληθεί ο αναλογών Φ.Π.Α. από τον εργολάβο σύμφωνα με τις διατάξεις του Φ.Π.Α. (π.χ. λόγω αυτοπαράδοσης), τότε ο Γ οφείλει Φ.Μ.Α. ή, αν είναι δικαιούχος απαλλαγής πρώτης κατοικίας, υπάγεται στις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 1078/1980.

Άρθρο 3 Φορολογητέα αξία

Παράγραφοι 1-3

1. Ακίνητα που βρίσκονται σε περιοχές στις οποίες εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας.

Ως φορολογητέα αξία για τον υπολογισμό του Φ.Α.Υ. λαμβάνεται η διαφορά μεταξύ της αντικειμενικής αξίας κτήσης και της αντικειμενικής αξίας πώλησης του ακινήτου, **χωρίς να λαμβάνεται υπόψη το τυχόν μεγαλύτερο δηλούμενο τίμημα** είτε κατά την κτήση είτε κατά την πώληση του ακινήτου.

Προκειμένου να διαπιστωθεί η αντικειμενική αξία κτήσης απαιτείται, εκτός από την προσκόμιση του τίτλου κτήσης, και η συνυποβολή του οικείου φύλλου υπολογισμού της αξίας μαζί με τη δήλωση του Φ.Α.Υ.. Σε περίπτωση που η αναγραφόμενη στον τίτλο κτήσης αντικειμενική αξία είναι διαφορετική από την αντικειμενική αξία που προκύπτει με το συνυποβαλλόμενο φύλλο υπολογισμού (λόγω λογιστικού λάθους κατά τον υπολογισμό της αντικειμενικής αξίας κτήσης ή εσφαλμένης επιλογής των προκαθορισμένων τιμών εκκίνησης ή των συντελεστών αυξομειώσής τους) λαμβάνεται υπόψη η **ορθή αντικειμενική αξία**.

Παράδειγμα:

Το 2009 μεταβιβάζεται διαμέρισμα αντικειμενικής αξίας 100.000€ έναντι τιμήματος (δηλωθέντος στο συμβόλαιο) 120.000€. Το διαμέρισμα είχε αγορασθεί το 2006 έναντι τιμήματος 80.000€ και κατά την αγορά η αντικειμενική του αξία ήταν 60.000€.

Ο Φ.Α.Υ. θα υπολογισθεί στη διαφορά μεταξύ των αντικειμενικών αξιών, χωρίς να ληφθεί υπόψη το μεγαλύτερο δηλούμενο τίμημα, δηλ. $100.000 - 60.000 = 40.000\text{€}$.

Εξαιρέση ως προς την αντικειμενική αξία πώλησης

Σε περίπτωση μεταβίβασης ακινήτου ή εμπράγματος επ' αυτού δικαιώματος, το οποίο μετά την κτήση του εντάχθηκε σε σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας του, ως αξία πώλησης λαμβάνεται η αξία που προσδιορίζεται με βάση το σύστημα αυτό ή το δηλούμενο τίμημα, εφόσον αυτό είναι μεγαλύτερο (άρθρο 3 παρ. 3 εδ. β' ν. 3427/2005).

Παράδειγμα:

Το Μάρτιο του 2006 ο Α απέκτησε με γονική παροχή ένα οικόπεδο, η αξία του οποίου προσδιορίστηκε από τη Δ.Ο.Υ. βάσει συγκριτικών στοιχείων στην τιμή των 15.000 €. Τον Απρίλιο του 2007 το οικόπεδο εντάσσεται στο αντικειμενικό σύστημα και στη συνέχεια πωλείται από τον Α στο Β έναντι τιμήματος 18.000 €, ενώ η αντικειμενική αξία του κατά το χρόνο της πώλησης ανέρχεται στο ποσό των 10.000 €.

Στην περίπτωση αυτή, επειδή πρόκειται για ακίνητο, το οποίο μετά την κτήση του εντάχθηκε στο αντικειμενικό σύστημα, ο Φ.Α.Υ. θα υπολογισθεί στη διαφορά μεταξύ των 18.000 € και των 15.000 €, δηλ. στο ποσό των 3.000 €.

Πώληση ακινήτου από περισσότερους εξ αδιαίρετου συγκυρίου σε έναν αγοραστή

Επειδή ο **μειωτικός συντελεστής 0,90** εφαρμόζεται όταν υπάρχει συγκυριότητα στο ακίνητο των υπόχρεων σε φόρο, είναι δυνατό να προκύψουν διαφορετικές αξίες για τον υπολογισμό του Φ.Α.Υ. και του Τ.Σ.Α., π.χ. αν οι πωλητές είναι δύο και ο αγοραστής είναι ένας, ο συντελεστής 0,90 θα εφαρμοστεί για τον υπολογισμό της αξίας κτήσης και πώλησης στο Φ.Α.Υ., ενώ δε θα εφαρμοστεί για τον υπολογισμό της αξίας στο Τ.Σ.Α..

2. Ακίνητα που βρίσκονται σε περιοχές στις οποίες δεν εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας (μέθοδος των συγκριτικών στοιχείων - μικτό σύστημα)

Ως φορολογητέα αξία για τον υπολογισμό του Φ.Α.Υ. ορίζεται η διαφορά μεταξύ της τιμής κτήσης και της τιμής πώλησης του ακινήτου, όπως αυτές προσδιορίζονται με τη μέθοδο των συγκριτικών στοιχείων (άρθρο 3 παρ. 2 α.ν. 1521/1950 και άρθρα 9 και 10 του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών και Γονικών Παροχών που κυρώθηκε με το ν. 2961/2001, Φ.Ε.Κ. 266 Α').

Εάν κατά την πώληση του ακινήτου δεν έχουν οριστικοποιηθεί οι αξίες κτήσης και πώλησής του, για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας στο Φ.Α.Υ. κατά την παραλαβή της δήλωσης θα ληφθούν υπόψη οι αντίστοιχες κατά δήλωση αξίες. Κατά το στάδιο του ελέγχου, εφόσον διαπιστωθούν διαφορές στις αξίες, θα έχουν εφαρμογή οι διατάξεις για τον έλεγχο (Βλ. κατωτέρω, άρθρο 8).

Περαιτέρω, για τον προσδιορισμό των αξιών κτήσης και πώλησης ακινήτου (οικοπέδου ή γηπέδου με κτίσματα), για το οποίο εφαρμόζεται το μικτό σύστημα προσδιορισμού της αξίας (άρθρο 41Α ν. 1249/1982), θα πρέπει να γίνει διαχωρισμός μεταξύ των κτισμάτων και του οικοπέδου ή γηπέδου, ως εξής:

α) Για τον προσδιορισμό των αξιών κτήσης και πώλησης των υφιστάμενων κτισμάτων εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα.

β) Για τον προσδιορισμό των αξιών κτήσης και πώλησης του οικοπέδου ή γηπέδου εφαρμόζεται η μέθοδος των συγκριτικών στοιχείων (άρθρο 3 παρ. 2 α.ν. 1521/1950 και άρθρα 9 και 10 του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών και Γονικών Παροχών).

Σημειώνεται ότι κατ' εφαρμογή της παρ. 6 του άρθρου 41Α του ν. 1249/1982, για τον προσδιορισμό των αξιών κτήσης και πώλησης σε ακίνητα που εντάσσονται στο μικτό σύστημα λαμβάνεται η αντικειμενική αξία των κτισμάτων και το δηλωθέν τίμημα του οικοπέδου. Κατά συνέπεια, σε περίπτωση μεταβίβασης ακινήτου με μεγαλύτερο τίμημα (από το άθροισμα της αντικειμενικής αξίας του κτίσματος και της αγοραίας αξίας του οικοπέδου), το επιπλέον δηλούμενο τίμημα δεν αναφέρεται στη μεταβίβαση του κτίσματος (η αξία του οποίου προσδιορίζεται σε κάθε περίπτωση με βάση το αντικειμενικό σύστημα), αλλά μόνο στη μεταβίβαση του οικοπέδου.

Παραδείγματα:

1. Το 2006 ο Α αγόρασε ένα οικόπεδο σε περιοχή όπου εφαρμόζεται το σύστημα των συγκριτικών στοιχείων και υπέβαλε δήλωση Φ.Μ.Α. με αξία το ποσό των 10.000€, ενώ η προσδιορισθείσα από τη Δ.Ο.Υ. προσωρινή αξία ανήρχετο στο ποσό των 15.000€. Εντός της ανατρεπτικής προθεσμίας των δύο μηνών ο αγοραστής Α υπέβαλε συμπληρωματική δήλωση Φ.Μ.Α. σύμφωνη με την προσωρινή αξία και κατέβαλε τον αναλογούντα Φ.Μ.Α..

Σήμερα ο Α πωλεί περαιτέρω το ακίνητο στο Β με δηλωθείσα αξία το ποσό των 30.000€.

Σε περίπτωση που η δηλωθείσα αξία είναι μεγαλύτερη από τα τηρούμενα συγκριτικά στοιχεία της Δ.Ο.Υ., τότε κρίνεται ειλικρινής και αποτελεί την αγοραία αξία του ακινήτου (άρθρο 8 παρ. 2 α.ν. 1521/1950). Επομένως, η φορολογητέα αξία για την επιβολή του Φ.Α.Υ. θα ανέρχεται στο ποσό των 15.000€ (30.000-15.000€).

2. Το Μάρτιο του 2006 ο Α αγόρασε μία μονοκατοικία επί οικοπέδου σε περιοχή όπου εφαρμόζεται το μικτό σύστημα και υπέβαλε δήλωση Φ.Μ.Α. για τη μεταβίβαση με το αντίστοιχο έντυπο Κ2. Η αντικειμενική αξία του κτίσματος ανήρχετο στο ποσό των 10.000€, ενώ η αξία του οικοπέδου, με βάση την προσωρινή αξία της Δ.Ο.Υ., η οποία έγινε αποδεκτή από τον αγοραστή Α, ανήρχετο στο ποσό των 20.000€, δηλαδή η συνολική αξία του ακινήτου (κτίσματος και οικοπέδου) ήταν 30.000€.

Τον Μάιο του ίδιου έτους ο Α πωλεί περαιτέρω το ακίνητο στο Β με συνολικό τίμημα το ποσό των 40.000€.

Στην περίπτωση αυτή, για τον προσδιορισμό των αξιών κτήσης και πώλησης θα γίνει

διαχωρισμός μεταξύ κτίσματος και οικοπέδου. Συνεπώς, εφόσον δεν έχει μεσολαβήσει αύξηση των αντικειμενικών αξιών, η αντικειμενική αξία πώλησης του κτίσματος συμπίπτει με την αντικειμενική αξία κτήσης αυτού, δηλαδή ανέρχεται στο ποσό των 10.000€, ενώ το υπόλοιπο ποσό των 30.000€ αποτελεί το δηλούμενο τίμημα για το οικόπεδο, το οποίο κρίνεται ειλικρινές και αποτελεί την αγοραία αξία αυτού (άρθρο 41Α παρ. 6 ν. 1249/1982). Επομένως, η φορολογητέα αξία για την επιβολή του Φ.Α.Υ. ανέρχεται στο ποσό των 10.000€, δηλαδή στη διαφορά που προκύπτει (40.000-30.000€) μεταξύ της αξίας κτήσης και της αξίας πώλησης του ακινήτου.

3. Κτήση ή πώληση σε εκτέλεση προσυμφώνου

Σε περίπτωση κτήσης ακινήτου δυνάμει συμβολαίου αγοραπωλησίας σε εκτέλεση συμβολαιογραφικού προσυμφώνου, ως τιμή κτήσης λαμβάνεται η αξία (αντικειμενική ή αγοραία) που είχε το ακίνητο κατά το **χρόνο σύνταξης του οριστικού συμβολαίου** κτήσης του, έστω και αν για την υπογραφή του οριστικού συμβολαίου εντός διετίας από την κατάρτιση του προσυμφώνου κατέβαλε Φ.Μ.Α. επί της αξίας του χρόνου του προσυμφώνου (άρθρο 3 παρ. 1 περ. α' του α.ν. 1521/1950).

Ανάλογα ισχύουν και για τον προσδιορισμό της τιμής πώλησης για τον υπολογισμό του Φ.Α.Υ..

Παράδειγμα:

Το Μάρτιο του 2007 πωλείται ένα οικόπεδο αντικειμενικής αξίας 60.000 €. Ο πωλητής του ακινήτου είχε αποκτήσει το ακίνητο τον Αύγουστο του 2006 δυνάμει οριστικού συμβολαίου αγοράς, το οποίο καταρτίστηκε σε εκτέλεση προσυμφώνου πώλησης του Νοεμβρίου 2005. Η αντικειμενική αξία του οικοπέδου κατά το χρόνο υπογραφής του οριστικού συμβολαίου αγοράς ήταν 50.000 €, ενώ κατά το χρόνο κατάρτισης του προσυμφώνου ήταν 40.000 €. Επειδή το οριστικό συμβόλαιο συντάχθηκε εντός της διετούς προθεσμίας από την κατάρτιση του προσυμφώνου, ο οφειλόμενος Φ.Μ.Α. για τη σύνταξη του οριστικού συμβολαίου υπολογίσθηκε επί της αντικειμενικής αξίας του χρόνου κατάρτισης του προσυμφώνου, δηλ. στο ποσό των 40.000 € (άρθρο 3 παρ. 1 περ. α' α.ν. 1521/1950).

Στην περίπτωση αυτή για τον καθορισμό της φορολογητέας αξίας του Φ.Α.Υ., ως αξία κτήσης θα ληφθεί υπόψη η αντικειμενική αξία του οικοπέδου κατά το χρόνο υπογραφής του οριστικού συμβολαίου αγοράς, δηλαδή το ποσό των 50.000 €. Επομένως, η φορολογητέα αξία για τον υπολογισμό του Φ.Α.Υ. θα είναι το ποσό των 10.000 € ($60.000 - 50.000 = 10.000$ €).

Ανάλογα ισχύουν για τον προσδιορισμό της αξίας κτήσης και στις περιπτώσεις μεταβίβασης ακινήτων σε εκτέλεση προσυμφώνων σε περιοχές που δεν έχουν ενταχθεί στο αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας. Συγκεκριμένα, εάν στο ανωτέρω παράδειγμα πωλείται οικόπεδο με κτίσμα, το οποίο εντάσσεται στο μικτό σύστημα, για τον προσδιορισμό της αξίας κτήσης θα ληφθεί υπόψη η αντικειμενική αξία του κτίσματος και η αγοραία αξία του οικοπέδου κατά το χρόνο υπογραφής του οριστικού συμβολαίου κτήσης. Συνεπώς, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. θα πρέπει να προβεί σε προεκτίμηση της αξίας που έχει το οικόπεδο κατά το χρόνο σύνταξης του οριστικού συμβολαίου κτήσης.

4. Μεταβολές στο ακίνητο μεταξύ κτήσης και πώλησης

Στις περιπτώσεις που έχουν γίνει ουσιαστικές μεταβολές ή επεμβάσεις στο μεταβιβαζόμενο ακίνητο κατά το χρονικό διάστημα που μεσολαβεί μεταξύ κτήσης και πώλησής του, εφαρμόζονται τα ακόλουθα:

α) Αν το μεταβιβαζόμενο ακίνητο ήταν **αγροτεμάχιο** κατά την κτήση του, ενώ κατά την πώλησή του αποτελεί πλέον **οικόπεδο**, για τον προσδιορισμό της αξίας κτήσης θα ληφθεί υπόψη ως αγροτεμάχιο, ενώ για τον προσδιορισμό της αξίας πώλησης θα ληφθεί υπόψη ως οικόπεδο.

Ανάλογα ισχύουν και στην περίπτωση αλλαγής της χρήσης κτίσματος. Συνεπώς, αν το μεταβιβαζόμενο ακίνητο ήταν **κατάστημα** κατά την κτήση, ενώ κατά την πώλησή του είναι **κατοικία**, για τον προσδιορισμό της αξίας κτήσης θα ληφθεί υπόψη ως κατάστημα, ενώ για τον προσδιορισμό της αξίας πώλησης θα ληφθεί υπόψη ως κατοικία.

β) Σε περίπτωση απόκτησης **ημιτελούς** κτίσματος μετά την 1.1.2006, αποπεράτωσής του από

τον αγοραστή και, στη συνέχεια, πώλησής του ως **αποπερατωμένου**, θα επιβληθεί Φ.Α.Υ. και Τ.Σ.Α., διότι, αν και μεσολάβησαν οι εργασίες αποπεράτωσης, το ακίνητο τόσο κατά την κτήση όσο και κατά την πώλησή του λαμβάνεται ως κτίσμα, ανεξάρτητα από το στάδιο αποπεράτωσης. Για τον υπολογισμό του Φ.Α.Υ. ως αξία κτήσης λαμβάνεται η αξία (αντικειμενική ή αγοραία) που έχει το ακίνητο κατά το χρόνο απόκτησής του ως ημιτελούς, ενώ ως αξία πώλησης λαμβάνεται η αξία (αντικειμενική ή αγοραία) που έχει το ακίνητο κατά το χρόνο της πώλησής του ως αποπερατωμένου.

γ) Αν αποκτηθεί **οικόπεδο** (ή **αγροτεμάχιο**) με κτίσμα και, στη συνέχεια, ο αγοραστής προβεί σε **προσθήκη ορόφου ή άλλου κτίσματος** επί του οικοπέδου, θα πρέπει να γίνει διάκριση ανάμεσα στα παλαιά κτίσματα, τα οποία υπάγονται σε Φ.Α.Υ. και Τ.Σ.Α., και τα νεόκτιστα οικοδομήματα (όροφοι ή άλλα κτίσματα επί του ενιαίου ακινήτου), δεδομένου ότι υπάγονται σε διαφορετικά φορολογικά καθεστώτα. Για το διαχωρισμό των κτισμάτων δεν απαιτείται τα μεταβιβαζόμενα νεόκτιστα οικοδομήματα να αποτελούν ξεχωριστές ιδιοκτησίες με την νομική έννοια του όρου (οριζόντιες ή κάθετες ιδιοκτησίες), αλλά αρκεί να διαφοροποιούνται από τα παλαιά κτίσματα.

δ) Σε περίπτωση που αποκτηθεί οικόπεδο ή αγροτεμάχιο με **κτίσμα** και, στη συνέχεια, **κατεδαφισθεί** αυτό με οποιονδήποτε τρόπο, κατά την περαιτέρω μεταβίβαση του αδόμητου πλέον οικοπέδου ή αγροτεμαχίου θα υπολογισθεί η αξία μόνο του οικοπέδου ή του αγροτεμαχίου κατά την κτήση και πώλησή του για την επιβολή του Φ.Α.Υ., χωρίς να ληφθεί υπόψη το κτίσμα, το οποίο, άλλωστε, έχει κατεδαφισθεί και δεν αποτελεί αντικείμενο της μεταβίβασης.

Παραδείγματα:

1. Ο Α αποκτά το 2006 με κληρονομιά μονοκατοικία, την οποία το 2007 μεταβιβάζει (πωλεί) στον ιδιώτη Β.

Ο Β προβαίνει σε σύσταση οροφокτησίας, ανεγείρει έναν όροφο άνωθεν του υφιστάμενου ισογείου (προσθήκη) και μεταβιβάζει εν συνεχεία το έτος 2008 το ισόγειο στο Γ, τον α' όροφο στο Δ και το δικαίωμα υψούν στον Ε.

Στην περίπτωση αυτή οφείλονται οι ακόλουθοι φόροι:

- Φόρος κληρονομιάς το 2006 από τον Α.
- Φ.Α.Υ. από τον Α και Τ.Σ.Α. από το Β για την πώληση της μονοκατοικίας το 2007.
- Φ.Α.Υ. από το Β και Τ.Σ.Α. από το Γ για την πώληση του ισογείου το 2008. Ως αξία κτήσης στο Φ.Α.Υ. θα ληφθεί η αξία του ισογείου το 2007.
- Φ.Μ.Α. από το Δ για την αγορά του α' ορόφου (νέο κτίσμα) το 2008.
- Φ.Α.Υ. από το Β και Τ.Σ.Α. από τον Ε για την πώληση του δικαιώματος υψούν το 2008.

2. Ο Α αποκτά το 2006 με κληρονομιά διώροφη οικοδομή, την οποία μεταβιβάζει στο Β το 2008. Ο Β τον επόμενο χρόνο προβαίνει σε κατεδάφιση της οικοδομής και μεταβιβάζει το οικόπεδο στον ιδιώτη Γ το 2010. Ο Γ ανεγείρει νέα οικοδομή, την οποία μεταβιβάζει το 2011 στο Δ.

Στην περίπτωση αυτή οφείλονται οι ακόλουθοι φόροι:

- Φόρος κληρονομιάς από τον Α το 2006.
- Φ.Α.Υ. από τον Α και Τ.Σ.Α. από το Β το 2008.
- Φ.Α.Υ. από το Β και Τ.Σ.Α. από το Γ για την πώληση του οικοπέδου το 2010.
- Φ.Μ.Α. από το Δ για την αγορά της οικοδομής το 2011 (πρόκειται για νέο ακίνητο).

Παράγραφος 4 **Προσδιορισμός του χρόνου κτήσης**

Ως χρόνος κτήσης του ακινήτου για τον προσδιορισμό της τιμής κτήσης λαμβάνεται ο χρόνος κατάρτισης της σχετικής δικαιοπραξίας, ανεξάρτητα από τη μεταγραφή της.

1. Αναβλητική – διαλυτική αίρεση

Σε περίπτωση κτήσης ακινήτου δυνάμει συμβολαίου μεταβίβασης (με οποιαδήποτε αιτία), στο οποίο έχει τεθεί αναβλητική αίρεση ή προθεσμία, ως χρόνος κτήσης του ακινήτου θεωρείται ο χρόνος ατονίας της αναβλητικής αίρεσης ή παρόδου της προθεσμίας (και όχι ο χρόνος κατάρτισης του συμβολαίου), διότι κατά το χρόνο αυτό επέρχονται τα έννομα αποτελέσματα της

δικαιοπραξίας.

Τα ανωτέρω ισχύουν και στην περίπτωση κτήσης ακινήτου δυνάμει δωρεάς αιτία θανάτου, καθόσον πρόκειται για σύμβαση δωρεάς, η οποία τελεί υπό την αναβλητική αίρεση της προαποβίωσης του δωρητή (ΑΚ 2032).

Αντίθετα, σε περίπτωση κτήσης ακινήτου δυνάμει συμβολαίου μεταβίβασης (με οποιαδήποτε αιτία), στο οποίο έχει τεθεί διαλυτική αίρεση ή προθεσμία, ως χρόνος κτήσης του ακινήτου θεωρείται ο χρόνος κατάρτισης του οικείου συμβολαίου.

2. Αναγκαστικός πλειστηριασμός

Σε περίπτωση κτήσης ακινήτου με αναγκαστικό πλειστηριασμό ως χρόνος κτήσης του ακινήτου λογίζεται ο χρόνος σύνταξης της έκθεσης του πλειστηριασμού (έκθεσης κατακύρωσης), η οποία επέχει θέση οριστικού συμβολαίου μεταβίβασης, και όχι ο χρόνος έκδοσης ή μεταγραφής της περίληψης της κατακυρωτικής έκθεσης που αποτελεί το μεταγραφτέο τίτλο (Βλ. Γνωμ. Ν.Σ.Κ. 474/1978 και εγκυκλίους Ν. 5717/25/ΠΟΛ. 121/1978 και Σ. 3863/37/ΠΟΛ. 179/1983).

3. Κληρονομιά – δωρεά – γονική παροχή

Σε περιπτώσεις κτήσης του ακινήτου αιτία θανάτου ή δωρεάς - γονικής παροχής, ως χρόνος απόκτησης για τον προσδιορισμό του Φ.Α.Υ. θεωρείται ο χρόνος επαγωγής της κληρονομιάς ή ο χρόνος κατάρτισης του συμβολαίου δωρεάς – γονικής παροχής, ακόμη και στις περιπτώσεις που συντρέχει νόμιμος λόγος μετάθεσης του χρόνου γένεσης της φορολογικής ενοχής. Τούτο διότι, κατά το ουσιαστικό δίκαιο, σε περίπτωση κτήσης αιτία θανάτου, η κτήση του ακινήτου επέρχεται με την επαγωγή της κληρονομιάς, χωρίς να επιδρά σε αυτήν η τυχόν μετάθεση του χρόνου γένεσης της φορολογικής ενοχής για την καταβολή του φόρου κληρονομιάς.

4. Παρατάσεις της προθεσμίας υπογραφής συμβολαίων

Στις περιπτώσεις που λόγω αναπροσαρμογής των αντικειμενικών αξιών έχει χορηγηθεί παράταση για τη σύνταξη των οικείων συμβολαίων μεταβίβασης ακινήτων (με επαχθή αιτία, δωρεά ή γονική παροχή), για τον υπολογισμό του Φ.Α.Υ. θεωρείται ότι η μεταβίβαση έχει συντελεσθεί κατά την τελευταία ημέρα ισχύος των προηγούμενων (πριν από την αναπροσαρμογή) αντικειμενικών αξιών, εφόσον οι σχετικές δηλώσεις έχουν υποβληθεί μέχρι και την τελευταία ημέρα ισχύος των προηγούμενων αντικειμενικών αξιών και το οριστικό συμβόλαιο έχει συνταχθεί πριν από τη λήξη της παράτασης.

Με βάση τις παρατάσεις που έχουν δοθεί έως σήμερα ισχύουν τα ακόλουθα:

α) Σε συμβόλαια που έχουν συνταχθεί από την 1.1.2006 μέχρι και την 28.2.2006 και οι σχετικές δηλώσεις έχουν υποβληθεί μέχρι και την 31.12.2005, θεωρείται ότι η μεταβίβαση έχει συντελεσθεί κατά την 31.12.2005 (άρθρο 6 ν. 3453/2006, Φ.Ε.Κ. 74 Α').

β) Σε συμβόλαια που έχουν συνταχθεί από την 1.3.2007 μέχρι και την 30.4.2007 και οι σχετικές δηλώσεις έχουν υποβληθεί μέχρι και την 28.2.2007, για τον υπολογισμό του Φ.Α.Υ. θεωρείται ότι η μεταβίβαση έχει συντελεσθεί κατά την 28.2.2007 (άρθρο 5 παρ. 6 ν. 3554/2007, Φ.Ε.Κ. 80 Α').

γ) Σε συμβόλαια που έχουν συνταχθεί από την 8.4.2008 μέχρι και την 6.6.2008 και οι σχετικές δηλώσεις έχουν υποβληθεί μέχρι και την 7.4.2008, για τον υπολογισμό του Φ.Α.Υ. θεωρείται ότι η μεταβίβαση έχει συντελεσθεί κατά την 7.4.2008 (άρθρο 15 παρ. 2 ν. 3661/2008, Φ.Ε.Κ. 89 Α').

Παράγραφος 5

Προσδιορισμός της αξίας της επικαρπίας και ψιλής κυριότητας

Με την παράγραφο 5 ορίζεται ότι για τον προσδιορισμό της αξίας της ψιλής κυριότητας, της επικαρπίας, της οίκησης, της περιορισμένης προσωπικής δουλείας ή της πραγματικής δουλείας επί ακινήτου, εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις των άρθρων 15, 16 και της περίπτωσης δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 40 του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών και Γονικών Παροχών.

Σε περίπτωση απόκτησης της ψιλής κυριότητας και της επικαρπίας ακινήτου σε διαφορετικά χρονικά σημεία και περαιτέρω μεταβίβασης αυτού, εξετάζεται ο χρόνος απόκτησης κάθε εμπράγματος δικαιώματος χωριστά, προκειμένου να διακριβωθεί το φορολογικό καθεστώς (Φ.Α.Υ. και Τ.Σ.Α. ή Φ.Μ.Α.), στο οποίο υπάγεται κάθε εμπράγματο δικαίωμα.

Όσον αφορά τον υπολογισμό του Φ.Α.Υ., για τον προσδιορισμό τόσο της αξίας κτήσης όσο

και της αξίας πώλησης κάθε εμπράγματος δικαιώματος, λαμβάνεται **το ίδιο ποσοστό της πλήρους κυριότητας, το οποίο προκύπτει με βάση την ηλικία που έχει ο επικαρπωτής κατά το χρόνο της μεταβίβασης**, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 15 και 16 του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών και Γονικών Παροχών. Δηλαδή συγκρίνουμε ομοειδή ποσά (ίδια δέκατα της πλήρους κυριότητας), έστω και αν κατά το χρόνο απόκτησης του εμπράγματος δικαιώματος είχε επιβληθεί ο οικείος φόρος με βάση διαφορετικό ποσοστό της πλήρους κυριότητας.

Στις περιπτώσεις της περαιτέρω μετά την 1.1.2006 μεταβίβασης του δικαιώματος της επικαρπίας λαμβάνεται υπόψη για την επιβολή του Φ.Α.Υ. η ηλικία του επικαρπωτή πωλητή και για την επιβολή του Τ.Σ.Α. η ηλικία του επικαρπωτή αγοραστή. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα στην ίδια μεταβίβαση να διαφοροποιείται η αξία της επικαρπίας που υπάγεται σε Φ.Α.Υ. από την αξία της επικαρπίας που υπάγεται σε Τ.Σ.Α., διότι διαφοροποιείται ο υπόχρεος σε φόρο επικαρπωτής, η ηλικία του οποίου λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό της αξίας της επικαρπίας.

Οι συνηθέστερες περιπτώσεις είναι οι ακόλουθες:

(Όπου αναφέρεται η ηλικία του επικαρπωτή πωλητή ή αγοραστή για τον υπολογισμό της ψιλής κυριότητας και της επικαρπίας, λαμβάνεται η ηλικία κατά το χρόνο της πώλησης και όχι της κτήσης του εμπράγματος δικαιώματος).

1.	Απόκτηση επικαρπίας ακινήτου μετά το 2006 από τον Α. Περαιτέρω πώληση της επικαρπίας στο Β.	☐ Φ.Α.Υ. για την επικαρπία με βάση την ηλικία του πωλητή-επικαρπωτή Α. ☐ Τ.Σ.Α. επί της αξίας της επικαρπίας με βάση την ηλικία του αγοραστή-επικαρπωτή Β.
2.	Απόκτηση ψιλής κυριότητας ακινήτου μετά το 2006 από τον Β. Περαιτέρω πώληση της ψιλής κυριότητας στο Γ. Παρακράτηση της επικαρπίας από τον επικαρπωτή Α.	☐ Φ.Α.Υ. για την ψιλή κυριότητα με βάση την ηλικία του επικαρπωτή Α. ☐ Τ.Σ.Α. επί της αξίας της ψιλής κυριότητας με βάση την ηλικία του επικαρπωτή Α.
3.	Απόκτηση ακινήτου κατά πλήρη κυριότητα μετά το 2006 από τον Α. Περαιτέρω πώληση της ψιλής κυριότητας στο Β. Παρακράτηση της επικαρπίας από τον Α.	☐ Φ.Α.Υ. για την ψιλή κυριότητα με βάση την ηλικία του επικαρπωτή Α. ☐ Τ.Σ.Α. επί της αξίας της ψιλής κυριότητας με βάση την ηλικία του επικαρπωτή Α.
4.	Απόκτηση ακινήτου κατά πλήρη κυριότητα μετά το 2006 από τον Α. Περαιτέρω πώληση της επικαρπίας στο Β.	☐ Φ.Α.Υ. για την επικαρπία με βάση την ηλικία του πωλητή-επικαρπωτή Α. ☐ Τ.Σ.Α. επί της αξίας της επικαρπίας με βάση την ηλικία αγοραστή-επικαρπωτή Β.
5.	Απόκτηση της ψιλής κυριότητας ακινήτου πριν το 2006 από τον Α και συνένωσή της με την επικαρπία μετά το 2006. Πώληση του ακινήτου κατά πλήρη κυριότητα στο Β.	☐ Φ.Α.Υ. για την επικαρπία με βάση την ηλικία του πωλητή Α. ☐ Τ.Σ.Α. επί της αξίας της επικαρπίας με βάση την ηλικία του αγοραστή Β. ☐ Φ.Μ.Α. επί της αξίας της ψιλής κυριότητας με βάση την ηλικία του αγοραστή Β (τα υπόλοιπα δέκατα μετά την αφαίρεση του ποσοστού που αντιστοιχεί στην αξία της επικαρπίας που υποβάλλεται σε Τ.Σ.Α. ως άνω).
6.	Απόκτηση της επικαρπίας ακινήτου πριν το 2006 από τον Α και συνένωσή της με την ψιλή κυριότητα μετά το 2006. Περαιτέρω πώληση του ακινήτου κατά πλήρη κυριότητα στο Β.	☐ Φ.Α.Υ. για την ψιλή κυριότητα με βάση την ηλικία του πωλητή Α. ☐ Τ.Σ.Α. επί της αξίας της ψιλής κυριότητας με βάση την ηλικία του αγοραστή Β (τα υπόλοιπα δέκατα μετά την αφαίρεση του ποσοστού που αντιστοιχεί στην αξία της επικαρπίας που υποβάλλεται σε Φ.Μ.Α., βλ. κατωτέρω). ☐ Φ.Μ.Α. επί της αξίας της επικαρπίας με βάση την ηλικία του αγοραστή Β.

7.	Απόκτηση της ψιλής κυριότητας ακινήτου μετά το 2006 από τον Α και στη συνέχεια συνένωσή της με την επικαρπία. Περαιτέρω πώληση του ακινήτου κατά πλήρη κυριότητα στο Β.	☐ Για την επιβολή του Φ.Α.Υ. γίνεται διαχωρισμός της επικαρπίας από τη ψιλή κυριότητα (αν και έχει επέλθει συνένωσή τους), διότι αποκτήθηκαν μεν και τα δύο εμπράγματα δικαιώματα μετά το 2006, αλλά διαφοροποιείται ο ακριβής χρόνος κτήσης τους, έτσι ώστε, ενδεχομένως, να διαφοροποιείται και η αξία κτήσης τους. Επομένως, υπολογίζεται χωριστά ο Φ.Α.Υ. για την επικαρπία και την ψιλή κυριότητα με βάση την ηλικία του πωλητή Α. ☐ Τ.Σ.Α. επί της αξίας της πλήρους κυριότητας του ακινήτου.
----	---	--

Παράδειγμα:

Τον Οκτώβριο του 2005 ο Α, ηλικίας 65 ετών, προβαίνει σε γονική παροχή της ψιλής κυριότητας ενός διαμερίσματος αντικειμενικής αξίας 250.000€ στο γιο του Β, ηλικίας 29 ετών, παρακρατώντας ο ίδιος την επικαρπία. Ο Β ζητά την άμεση φορολόγηση της ψιλής κυριότητας. Η αξία της ψιλής κυριότητας είναι ίση με τα 7/10 της πλήρους κυριότητας με βάση την ηλικία του επικαρπωτή Α.

Στη συνέχεια, το Φεβρουάριο του 2006 παραιτείται ο επικαρπωτής Α υπέρ του φιλού κυρίου Β. Η αντικειμενική αξία του ακινήτου ανέρχεται στις 300.000€. Σήμερα, ο Β μεταβιβάζει κατά πλήρη κυριότητα το ακίνητο στο Γ, ηλικίας 45 ετών. Η αντικειμενική αξία του ακινήτου ανέρχεται στις 320.000€.

Στο ανωτέρω παράδειγμα θα πρέπει να γίνει διαχωρισμός της ψιλής κυριότητας από την επικαρπία, δεδομένου ότι υπάγονται σε διαφορετικά φορολογικά καθεστώτα. Η μεταβίβαση της ψιλής κυριότητας θα υπαχθεί σε Φ.Μ.Α., ενώ η μεταβίβαση της επικαρπίας θα υπαχθεί σε Φ.Α.Υ. και Τ.Σ.Α..

Συγκεκριμένα, όσον αφορά τη μεταβίβαση της ψιλής κυριότητας, ο Φ.Μ.Α. θα υπολογισθεί επί της αξίας της ψιλής κυριότητας κατά το χρόνο της μεταβίβασης, η οποία θα προσδιορισθεί με βάση τη σημερινή ηλικία του αγοραστή Γ (μετά την αφαίρεση του ποσοστού της πλήρους κυριότητας που αντιστοιχεί στην επικαρπία και υπάγεται σε Τ.Σ.Α., βλ. κατωτέρω), δηλαδή:

αξία της ψιλής κυριότητας υπαγόμενης σε Φ.Μ.Α.: $320.000 \times 5/10 = 160.000\text{€}$.

Όσον αφορά τη μεταβίβαση της επικαρπίας, ο πωλητής Β είναι υπόχρεος σε Φ.Α.Υ.. Τόσο η αξία πώλησης όσο και η αξία κτήσης της επικαρπίας θα προσδιορισθεί με βάση το ίδιο ποσοστό της πλήρους κυριότητας που αντιστοιχεί στη σημερινή ηλικία του πωλητή Β, ο οποίος είναι 31 ετών. Οπότε:

αξία πώλησης της επικαρπίας: $320.000 \times 6/10 = 192.000\text{€}$

αξία κτήσης της επικαρπίας: $300.000 \times 6/10 = 180.000\text{€}$

αξία υπαγόμενη σε Φ.Α.Υ.: 12.000€

Όσον αφορά την επιβολή του Τ.Σ.Α. στον αγοραστή Γ, θα υπολογισθεί επί της αξίας της επικαρπίας με βάση τη σημερινή ηλικία του αγοραστή Γ, δηλαδή:

αξία της επικαρπίας υπαγόμενης σε Τ.Σ.Α.: $320.000 \times 5/10 = 160.000\text{€}$

Άρθρα 4-5

Υποκείμενο του φόρου – Καταβολή του φόρου

Ο Φ.Α.Υ. καταβάλλεται εξ ολοκλήρου με την υποβολή της δήλωσης και πριν από την κατάρτιση του μεταβιβαστικού συμβολαίου από τον πωλητή.

Άρθρο 6

Φορολογικοί συντελεστές

Με τη διάταξη του άρθρου 6 ορίζονται οι συντελεστές υπολογισμού του Φ.Α.Υ.. Ο συντελεστής του Φ.Α.Υ. ορίζεται σε ποσοστό:

α) είκοσι τοις εκατό (20%), αν η μεταβίβαση γίνει σε χρονικό διάστημα έως και πέντε (5) ετών από την κτήση του ακινήτου,

β) δέκα τοις εκατό (10%), αν η μεταβίβαση γίνει σε χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των πέντε (5) έως και δεκαπέντε (15) ετών από την κτήση του ακινήτου,

γ) πέντε τοις εκατό (5%), αν η μεταβίβαση γίνει σε χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των δεκαπέντε (15) έως και είκοσι πέντε (25) ετών από την κτήση του ακινήτου.

Αν η μεταβίβαση γίνει μετά την πάροδο είκοσι πέντε (25) ετών από την κτήση του ακινήτου ή του εμπράγματος επ' αυτού δικαιώματος, δεν επιβάλλεται Φ.Α.Υ.. Προκειμένου να διαπιστωθεί ο αριθμός των ετών που διέρρευσε μεταξύ κτήσης και πώλησης, ώστε να εφαρμοστεί ο ανάλογος συντελεστής, λαμβάνεται το χρονικό διάστημα μεταξύ της ακριβούς ημερομηνίας κατάρτισης της δικαιοπραξίας κτήσης του ακινήτου και της ακριβούς ημερομηνίας υπογραφής του συμβολαίου πώλησής του.

Επισημαίνεται ότι ο πρόσθετος φόρος σε ποσοστό 3% επί του οφειλόμενου φόρου μεταβίβασης ακινήτων, ο οποίος εισπράττεται υπέρ δήμων και κοινοτήτων (ν.δ. 3033/1954), δεν επιβάλλεται στην περίπτωση του Φ.Α.Υ..

Παράδειγμα:

Την 18.1.2011 μεταβιβάζεται διαμέρισμα που είχε αποκτηθεί την 17.1.2006 (ημερομηνία σύνταξης του συμβολαίου αγοράς).

Ο Φ.Α.Υ. θα υπολογισθεί με το συντελεστή 10% (μεταβίβαση σε χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των 5 ετών και μικρότερο των 15 από την κτήση του ακινήτου).

Άρθρο 7 Απαλλαγές

Πέραν του Δημοσίου, των ν.π.δ.δ. και των ο.τ.α. (α' και β' βαθμού), απαλλάσσονται από το Φ.Α.Υ.:

α) Οι ιεροί ναοί και ιερές μονές.

β) Η μεταβίβαση ακινήτων από μη κερδοσκοπικό οικοδομικό συνεταιρισμό στα μέλη του, καθόσον αφενός μεν οι εν λόγω συνεταιρισμοί συστήνονται με αποκλειστικό σκοπό τη διευκόλυνση των μελών τους για τη στέγασή τους, αφετέρου δε τα ακίνητα που αποκτούν αποτελούν κατ' ουσίαν ακίνητη περιουσία των μελών τους.

γ) Η πρώτη μετά την έκδοση μεταβίβαση του τίτλου μεταφοράς συντελεστή δόμησης, με σκοπό τη μη επιβάρυνση των δικαιούχων μεταφοράς συντελεστή δόμησης, η ιδιοκτησία των οποίων υπόκειται σε περιορισμούς, ως προς την αξιοποίησή της (διατηρητέα κτίρια κ.λπ.), με πράξη της Διοίκησης.

δ) Η πώληση οικοδομής που ανεγέρθηκε από φυσικό ή νομικό πρόσωπο, το οποίο ασκεί επιχείρηση ανέγερσης και πώλησης οικοδομών και του οποίου τα καθαρά κέρδη από τις εργασίες αυτές υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος.

Επισημαίνεται ότι για τη χορήγηση της απαλλαγής αυτής, κατά την παραλαβή της δήλωσης Φ.Α.Υ. απαιτείται η προσκόμιση από τον πωλητή υπεύθυνης δήλωσης του ν. 1599/1986 ότι απαλλάσσεται από το Φ.Α.Υ. με βάση τη διάταξη της περ. δ' του άρθρου 7 ν. 3427/2005.

ε) Η μεταβίβαση ακινήτου από οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση, για την οποία υπόκειται σε φόρο εισοδήματος, κατά τις διατάξεις της περίπτωσης ζ' της παραγράφου 3 του άρθρου 28 του ν. 2238/1994 (Φ.Ε.Κ. 151 Α'), δεδομένου ότι η υπεραξία από την πώληση των ακινήτων υπόκειται σε φόρο εισοδήματος.

Για τη χορήγηση της ανωτέρω απαλλαγής, κατά την παραλαβή της δήλωσης Φ.Α.Υ. απαιτείται η προσκόμιση από τον πωλητή υπεύθυνης δήλωσης του ν. 1599/1986 ότι απαλλάσσεται από το Φ.Α.Υ. με βάση τη διάταξη της περ. ε' του άρθρου 7 ν. 3427/2005.

Περαιτέρω, επισημαίνεται ότι στις ανωτέρω περιπτώσεις δ' και ε' η αρμόδια Δ.Ο.Υ. για την παραλαβή της δήλωσης Φ.Α.Υ. θα πρέπει, με βάση την αναγραφόμενη στη δήλωση Φ.Α.Υ. αρμόδια Δ.Ο.Υ. εισοδήματος του πωλητή, να την ενημερώσει εγκαίρως με σχετικό πληροφοριακό δελτίο (Δ.Α.Π.), προκειμένου να διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο εισοδήματος, αν συνέτρεξαν οι προϋποθέσεις για τη χορηγηθείσα απαλλαγή.

στ) Η μεταβίβαση ακινήτου από εταιρία επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία του άρθρου 21 του ν. 2778/1999 ή από κατά 100% θυγατρική της εταιρία της περίπτωσης γ' της παρ. 2 του άρθρου 22 του ν. 2778/1999 (προστέθηκε στο άρθρο 7 του ν. 3427/2005 με τη διάταξη της παρ. 8 του άρθρου 17 του ν. 3581/2007, Φ.Ε.Κ. Α' 140/28.6.2007).

Άρθρο 8 **Διαδικαστικά ζητήματα**

Με το άρθρο 8 ορίζεται ότι για την υποχρέωση και τη διαδικασία υποβολής της δήλωσης, την καταβολή του φόρου, τις συνέπειες της μη δήλωσης, της εκπρόθεσμης και της ανακριβούς δήλωσης, τον έλεγχο της δήλωσης από τη φορολογούσα αρχή, τη διαδικασία επίλυσης των φορολογικών διαφορών, τη διαδικασία βεβαίωσης και είσπραξης, την επιστροφή του φόρου, τις υποχρεώσεις συμβολαιογράφων, υποθηκοφυλάκων και Δημοσίων Αρχών καθώς και για κάθε άλλο θέμα που δε ρυθμίζεται διαφορετικά από τις διατάξεις του ν. 3427/2005 εφαρμόζονται οι διατάξεις του α.ν. 1521/1950, όπως ισχύουν.

Συνεπώς, κατ' εφαρμογή των σχετικών διατάξεων της φορολογίας μεταβίβασης ακινήτων, η δήλωση Φ.Α.Υ. υποβάλλεται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. σε δύο (2) αντίτυπα, από τα οποία το πρώτο παραμένει στη Δ.Ο.Υ. και το δεύτερο παραδίδεται θεωρημένο στο φορολογούμενο για τη σύνταξη του οικείου συμβολαίου (Για τον τύπο και το περιεχόμενο της δήλωσης Φ.Α.Υ., βλ. Εγκύκλιο 1021492/22/Β0013/ΠΟΛ. 1041/27.2.2007). Μαζί με τη δήλωση συνυποβάλλονται τα οικεία φύλλα υπολογισμού της αξίας κτήσης και της αξίας πώλησης.

Αρμόδια Δ.Ο.Υ. για την υποβολή της δήλωσης είναι η Δ.Ο.Υ. στην περιφέρεια της οποίας υπάγεται το ακίνητο. Κατ' εξαίρεση, σε περίπτωση που το ακίνητο βρίσκεται σε περιοχή, όπου ισχύει το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, επιτρέπεται να υποβληθεί η δήλωση Φ.Α.Υ. στην αρμόδια για τη φορολογία εισοδήματος του αγοραστή Δ.Ο.Υ., όταν είναι προδήλως δυσχερής η υποβολή της δήλωσης στη Δ.Ο.Υ. του ακινήτου (άρθρο 7 α.ν. 1521/1950).

Σε περίπτωση δε εκπρόθεσμης ή ανακριβούς δήλωσης ή παράλειψης υποβολής της δήλωσης εφαρμόζονται οι διατάξεις του ν. 2523/1997, όπως ισχύουν.

Για όποιο άλλο θέμα δε ρυθμίζεται διαφορετικά στο ν. 3427/2005, εφαρμόζονται οι σχετικές διατάξεις του α.ν. 1521/1950.

Παράδειγμα:

Το 2007 πωλείται ακίνητο και υποβάλλεται δήλωση Φ.Α.Υ. από τον πωλητή. Το 2009 εκδίδεται δικαστική απόφαση, με την οποία ακυρώνεται η σύμβαση πώλησεως, επειδή ο πωλητής δεν ήταν κύριος του μεταβιβαζόμενου ακινήτου.

Στην περίπτωση αυτή η ακύρωση της αγοραπωλησίας εμπίπτει στις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 16 του α.ν. 1521/1950. Συνεπώς, ο πωλητής δικαιούται να υποβάλει αίτηση επιστροφής του 1/2 του Φ.Α.Υ. που κατέβαλε εντός προθεσμίας 120 ημερών από την ημερομηνία που τελεσιδίκησε η δικαστική απόφαση (άρθρο 16 παρ. 6 α.ν. 1521/1950).

Διαδικασία ελέγχου στο Φ.Α.Υ.

Όσον αφορά τη διαδικασία ελέγχου των δηλώσεων Φ.Α.Υ., κατά την οποία είναι δυνατό να προκύψουν αποκλίσεις σε σχέση με τις κατά δήλωση αξίες, διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

α) Με την παρ. 6 του άρθρου 16 του ν. 3522/2006 (Φ.Ε.Κ. 276 Α') προστέθηκε δεύτερο εδάφιο στο άρθρο 8 του ν. 3427/2005, με το οποίο ορίζεται ότι αν κατά το στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί ότι η διαφορά μεταξύ της τιμής κτήσης και της τιμής πώλησης –όπως αυτή προσδιορίζεται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 3 του ν. 3427/2005– είναι μικρότερη από αυτήν που προκύπτει με βάση τις κατά δήλωση του υποχρέου τιμές κτήσης και πώλησης, η δηλωθείσα αξία θεωρείται ειλικρινής. Η διάταξη αυτή θεσπίστηκε, προκειμένου τόσο να αποφευχθούν περιπτώσεις καταστρατήγησης της φορολογικής νομοθεσίας, όταν δηλώνονται από τους υπόχρεους αξίες σημαντικά μικρότερες από τις πραγματικές, όσο και για τη διευκόλυνση του φορολογικού ελέγχου (Βλ. Εγκύκλιο 1020017/73/Α0013/ΠΟΛ. 1029/22.2.07).

Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή στην περίπτωση που η μετ' έλεγχο **αξία κτήσης** του ακινήτου είναι μεγαλύτερη από τη δηλωθείσα, έτσι ώστε η διαφορά μεταξύ αξίας πώλησης και αξίας κτήσης για την επιβολή του Φ.Α.Υ. να είναι μικρότερη από τη δηλωθείσα.

Παράδειγμα:

Το 2006 ο Α απέκτησε λόγω κληρονομιάς ένα οικόπεδο σε περιοχή όπου εφαρμόζεται το σύστημα των συγκριτικών στοιχείων και υπέβαλε το ίδιο έτος δήλωση φόρου κληρονομιάς με δηλωθείσα αξία του ακινήτου το ποσό των 15.000€. Τον Ιανουάριο του 2008 ο Α πωλεί το ανωτέρω οικόπεδο και δηλώνει ότι η αξία πώλησης αυτού ανέρχεται στο ποσό των 22.000€, η

οποία συμπίπτει με την αξία της προεκτίμησης από τη Δ.Ο.Υ.

Δεδομένου ότι κατά το χρόνο της πώλησης εκκρεμεί προς έλεγχο η δήλωση φόρου κληρονομιάς, για τον υπολογισμό του Φ.Α.Υ. ως τιμή κτήσης θα ληφθεί υποχρεωτικά υπόψη η δηλωθείσα αξία των 15.000€ και ο φόρος θα υπολογισθεί στη διαφορά μεταξύ τιμής κτήσης και τιμής πώλησης, δηλαδή στο ποσό των 7.000€ ($22.000 - 15.000 = 7.000\text{€}$).

Κατά τον έλεγχο της δήλωσης του Φ.Α.Υ. προκύπτει (μετά από έλεγχο της δήλωσης φόρου κληρονομιάς) ότι η τιμή κτήσης του ακινήτου ανήρχετο στο ποσό των 20.000€, σύμφωνα με τα συγκριτικά στοιχεία της Δ.Ο.Υ., έτσι ώστε η φορολογητέα αξία για τον υπολογισμό του Φ.Α.Υ. να ανέρχεται στο ποσό των 2.000€ ($22.000 - 20.000 = 2.000\text{€}$). Δεδομένου όμως ότι η διαφορά μεταξύ της τιμής κτήσης και της τιμής πώλησης -όπως αυτή προκύπτει μετά από έλεγχο με βάση τα συγκριτικά στοιχεία της Δ.Ο.Υ.- είναι μικρότερη από αυτήν που προκύπτει με βάση τις κατά δήλωση του υποχρέου τιμές κτήσης και πώλησης του ακινήτου, η δηλωθείσα αξία θεωρείται ειλικρινής και, ως εκ τούτου, δεν τίθεται θέμα νέας εκκαθάρισης και επιστροφής του καταβληθέντος Φ.Α.Υ..

β) Αν η μετ' έλεγχο **αξία πώλησης** του ακινήτου είναι μεγαλύτερη από τη δηλωθείσα, έτσι ώστε να προκύπτει μεγαλύτερη φορολογητέα αξία (διαφορά μεταξύ αξίας πώλησης και αξίας κτήσης) για την επιβολή του Φ.Α.Υ., θα πρέπει να γίνει νέα εκκαθάριση, προκειμένου να καταλογιστεί στον υπόχρεο ο επιπλέον Φ.Α.Υ.. Ωστόσο, προκειμένου να διαπιστωθεί αν προκύπτει φόρος για καταβολή, θα πρέπει να γίνει οπωσδήποτε εντός της πενταετούς προθεσμίας για την παραγραφή του Φ.Α.Υ. ο έλεγχος και για την αξία κτήσης, έτσι ώστε να υπολογισθεί η διαφορά μεταξύ αξίας κτήσης και πώλησης.

Άρθρο 9 Παραγραφή

Με τη διάταξη του άρθρου 9 ορίζεται ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου υποβλήθηκε η οικεία δήλωση. Σε περίπτωση μη υποβολής της δήλωσης το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β΄ ΤΕΛΟΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ

Άρθρο 11 Παράγραφος 1

Το Τ.Σ.Α. επιβάλλεται σε μεταβιβάσεις με επαχθή αιτία ακινήτων που έχουν αποκτηθεί με οποιαδήποτε αιτία μετά την 1η Ιανουαρίου 2006.

Δηλαδή ο φόρος μεταβίβασης ακινήτων (Φ.Μ.Α.) καταργείται και αντικαθίσταται από το Τ.Σ.Α., προκειμένου για τις περαιτέρω μεταβιβάσεις ακινήτων που έχουν αποκτηθεί μετά την 1.1.2006. Η επιβολή του Φ.Μ.Α. περιορίζεται μόνο στις μεταβιβάσεις ακινήτων με επαχθή αιτία που έχουν αποκτηθεί πριν από την 1.1.2006.

Εξαίρεση από το Τ.Σ.Α. των νεόκτιστων οικοδομών

Κατ' εξαίρεση, αντί του Τ.Σ.Α. επιβάλλεται Φ.Μ.Α. στις περιπτώσεις μεταβίβασης νεόκτιστης οικοδομής που ανεγέρθηκε επί οικοπέδου ή γηπέδου που αποκτήθηκε μετά την 1.1.2006. Επομένως, ακίνητα που μεταβιβάζονται για πρώτη φορά μετά την ανέγερσή τους υπάγονται στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων, δεδομένου ότι τα ακίνητα αυτά έχουν διαφοροποιηθεί σε σχέση με τη μορφή που είχαν κατά την κτήση τους (αδόμητο οικόπεδο ή γήπεδο, οικοδομή στην οποία δεν έχει εξαντληθεί ο συντελεστής δόμησης), λόγω της περαιτέρω ανέγερσης κτισμάτων.

Στην έννοια του γηπέδου περιλαμβάνονται και τα αγροτεμάχια.

Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή και κατά τη μεταβίβαση ιδανικού μεριδίου οικοπέδου (που έχει αποκτηθεί μετά την 1.1.2006), επί του οποίου εφαρμόζεται το τεκμήριο αποπερατωμένου κτίσματος της παρ. 1 του άρθρου 2 του α.ν. 1521/1950.

Διευκρινίζεται ότι στις περιπτώσεις αυτές δεν επιβάλλεται Φ.Α.Υ. στον πωλητή, δεδομένου ότι σύμφωνα με το νόμο σε μεταβιβάσεις υποκείμενες σε Φ.Α.Υ. δεν επιβάλλεται Φ.Μ.Α. και το αντίστροφο (άρθρο 21 παρ. 6 ν. 3427/2005).

Παραδείγματα:

1. Το 2006 ο Α αγοράζει ένα αδόμητο οικόπεδο, το οποίο μεταβιβάζει το 2007 στον ιδιώτη Β. Ο Β ανεγείρει επί του οικοπέδου μονοκατοικία, την οποία μεταβιβάζει το 2008 στο Γ. Οι ανωτέρω πράξεις θα φορολογηθούν ως εξής:
 - Φ.Μ.Α. από τον Α για την αγορά του οικοπέδου το 2006.
 - Φ.Α.Υ. από τον Α και Τ.Σ.Α. από το Β για την αγορά του οικοπέδου το 2007.
 - Φ.Μ.Α. από το Γ για την αγορά της μονοκατοικίας το 2008.Σε κάθε περαιτέρω μεταβίβαση της μονοκατοικίας αυτής στο μέλλον θα οφείλεται Φ.Α.Υ. και Τ.Σ.Α. αντίστοιχα.
2. Το 2005 εκδίδεται άδεια ανέγερσης πολυκατοικίας επί οικοπέδου που ανήκει στον Α. Η ανέγερση της οικοδομής ανατίθεται στον εργολάβο Β με το σύστημα της αντιπαροχής. Το Δεκέμβριο του 2006 μεταβιβάζονται στον εργολάβο Β με οριστικό συμβόλαιο τα χιλιοστά που αντιστοιχούν σε μία οριζόντια ιδιοκτησία του εργολαβικού ανταλλάγματος, η οποία έχει ήδη αποπερατωθεί, και επιβάλλεται ο αναλογών Φ.Μ.Α. επί της αντικειμενικής αξίας των χιλιοστών (άρθρο 2 παρ. 5 α.ν. 1521/1950). Στη συνέχεια ο εργολάβος πωλεί το συγκεκριμένο διαμέρισμα στο Γ, πελάτη του εργολάβου. Ο αγοραστής Γ θα υπαχθεί σε Φ.Μ.Α., διότι αγοράζει διαμέρισμα, ενώ ο πωλητής εργολάβος είχε αποκτήσει μόνο τα χιλιοστά οικοπέδου που αντιστοιχούσαν στο διαμέρισμα. Άρα έχει εφαρμογή η ανωτέρω εξαίρεση. Διευκρινίζεται, δε, ότι δεν επιβάλλεται Φ.Α.Υ. στον πωλητή.

Εξαίρεση από το Τ.Σ.Α. των ακινήτων κτηθέντων με γονική παροχή μετά τη 13.12.2007.

Αντί του Τ.Σ.Α., επιβάλλεται Φ.Μ.Α. επί ακινήτου που αποκτάται αιτία γονικής παροχής μετά τη 13^η Δεκεμβρίου 2007 και μεταβιβάζεται περαιτέρω με επαχθή αιτία εντός πενταετίας από την κτήση του (άρθρο 4 ν. 3634/2008, Φ.Ε.Κ. 9 Α'/29-1-2008).

Παράγραφος 2

Στη διάταξη της παραγράφου 2 αναφέρονται οι περιπτώσεις επιβολής Τ.Σ.Α., οι οποίες είναι

οι ακόλουθες:

α) οι περιπτώσεις α', β', γ', δ', ε' και η' της παραγράφου 3 και της παραγράφου 4 του άρθρου 1 καθώς και οι περιπτώσεις του άρθρου 2 του α.ν. 1521/1950 (η απαλλοτρίωση της πλήρους ή της ψιλής κυριότητας, η σύσταση επικαρπίας, οίκησης ή άλλης προσωπικής δουλείας, η κατά τη διάλυση εταιρίας μεταβίβαση της ακίνητης περιουσίας της στα μέλη της, η παραίτηση από την κυριότητα επί ακινήτου, η απαλλοτρίωση ακινήτου για δημόσια ωφέλεια, η σύσταση, η απόσβεση ή η μεταβίβαση μαζί με το δεσπόζον ακίνητο πραγματικής δουλείας, η παραχώρηση δικαιώματος αποκλειστικής χρήσης, η μεταβίβαση ιδανικού μεριδίου οικοπέδου που υπάγεται στο τεκμήριο αποπερατωμένου κτίσματος κ.λπ.) υπόκεινται σε Τ.Σ.Α., υπό την προϋπόθεση ότι συντελείται με αυτές περαιτέρω μεταβίβαση (δηλαδή το μεταβιβαζόμενο ακίνητο να έχει αποκτηθεί μετά την 1.1.2006),

β) η διανομή, ανταλλαγή και η συνένωση ακινήτων, τα οποία αποκτήθηκαν στο σύνολό τους μετά την 1.1.2006.

Η σχετική διάταξη του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 11 του ν. 3427/2005, η οποία αναφέρεται στην υπαγωγή των περιπτώσεων διανομών, ανταλλαγών και συνενώσεων ακινήτων στο Τ.Σ.Α., τροποποιήθηκε ως ανωτέρω με τη διάταξη της παραγράφου 7 του άρθρου 16 του ν. 3522/2006 (ΣΧΕΤ. Εγκύκλιος 1020017/73/Α0013/ΠΟΛ. 1029/22.2.2007) ως προς το χρόνο απόκτησης των διανεμόμενων ή ανταλλασσόμενων ακινήτων.

Κατά συνέπεια, ισχύουν τα εξής:

- Οι υποθέσεις διανομών, ανταλλαγών και συνενώσεων ακινήτων, η φορολογική υποχρέωση των οποίων γεννήθηκε από 1.1.2006 (έναρξη ισχύος του ν. 3427/2005) μέχρι και την 21.12.2006, υπάγονται σε Τ.Σ.Α., εφόσον τα διανεμόμενα, ανταλλασσόμενα ή συνενούμενα ακίνητα αποκτήθηκαν στο σύνολό τους ή μερικώς μετά την 1.1.2006. Συνεπώς, κατ' εφαρμογή της διάταξης αυτής, σε Τ.Σ.Α. υπάγονταν οι περιπτώσεις διανομής ακινήτων, **τα οποία αποκτήθηκαν από τους συγκυρίους από κοινού** είτε στο σύνολό τους μετά την 1.1.2006 είτε σε διαφορετικά χρονικά σημεία, άλλα εξ αυτών πριν από την 1.1.2006 και άλλα μετά την 1.1.2006. Επίσης, σε Τ.Σ.Α. υπάγονταν οι περιπτώσεις ανταλλαγής ή συνένωσης ακινήτων, κατά τις οποίες ένα τουλάχιστον από τα ανταλλασσόμενα ή συνενούμενα ακίνητα είχε αποκτηθεί μετά την 1.1.2006.

- Οι υποθέσεις διανομών, ανταλλαγών και συνενώσεων ακινήτων, η φορολογική υποχρέωση των οποίων γεννήθηκε από 22.12.2006 (ημερομηνία δημοσίευσης του ν. 3522/2006), υπάγονται σε Τ.Σ.Α., εφόσον τα διανεμόμενα, ανταλλασσόμενα ή συνενούμενα ακίνητα αποκτήθηκαν **στο σύνολό τους** μετά την 1.1.2006. Επομένως, στις περιπτώσεις διανομής ακινήτων, αν στη διανεμητέα περιουσία περιλαμβάνονται ακίνητα που έχουν αποκτηθεί από τους συγκυρίους μερικώς μετά την 1.1.2006, δηλαδή άλλα εξ αυτών πριν από την 1.1.2006 και άλλα μετά την 1.1.2006, η πράξη διανομής θα υπαχθεί εν μέρει στο Φ.Μ.Α. (φόρο διανομής) - προκειμένου για τα ακίνητα που έχουν αποκτηθεί πριν από την 1.1.2006- και εν μέρει στο Τ.Σ.Α. - προκειμένου για τα ακίνητα που έχουν αποκτηθεί μετά την 1.1.2006. Ανάλογα ισχύουν και για τις πράξεις ανταλλαγής ή συνένωσης ακινήτων που έχουν αποκτηθεί σε διαφορετικά χρονικά σημεία ως άνω.

Είναι ευνόητο ότι, λόγω της διαφοροποίησης του τρόπου φορολόγησης των ακινήτων κατά τη μεταβίβασή τους με επαχθή αιτία, ανάλογα με το χρόνο κτήσης τους, κρίνεται απαραίτητη η προσκόμιση των τίτλων κτήσης αυτών κατά την υποβολή των οικείων φορολογικών δηλώσεων, προκειμένου να επιβληθεί η αντίστοιχη φορολογία.

Παραδείγματα:

1. Το 2005 οι Α και Β κληρονομούν εξ αδιαιρέτου το ακίνητο Χ και στις 20.1.2006 προβαίνουν στην αγορά του όμορου ακινήτου Ψ εξ αδιαιρέτου. Στη συνέχεια, προβαίνουν σε διανομή των ακινήτων μεταξύ τους, έτσι ώστε ο Α να λάβει στην κυριότητά του το ακίνητο Χ και ο Β το ακίνητο Ψ.
Αν η σύμβαση διανομής έχει υπογραφεί πριν από την 22.12.2006, τότε οφείλεται Τ.Σ.Α. και από τους δύο συμβαλλόμενους. Αν η σύμβαση διανομής υπογραφεί μετά την 22.12.2006, τότε ο Α θα οφείλει Φ.Μ.Α. (διανομής) επί της αξίας του ακινήτου Χ (κτήση του '05), ενώ ο Β θα οφείλει Τ.Σ.Α. επί της αξίας του ακινήτου Ψ (κτήση του '06).

2. Ο Α έχει στην κυριότητά του το διαμέρισμα Β2, αντικειμενικής αξίας 200.000€, το οποίο

απέκτησε με αγορά το 2004. Στην ίδια πολυκατοικία ο Β είναι ιδιοκτήτης του διαμερίσματος Γ3, αντικειμενικής αξίας 150.000€, το οποίο αγόρασε το Μάρτιο του 2006. Σήμερα προβαίνουν σε ανταλλαγή των διαμερισμάτων τους, έτσι ώστε το διαμέρισμα Β2 να περιέλθει στην κυριότητα του Β και το διαμέρισμα Γ3 να περιέλθει στον Α.

Η ανωτέρω ανταλλαγή υπάγεται εν μέρει στο Φ.Μ.Α. (ανταλλαγής) και εν μέρει στο Τ.Σ.Α., δεδομένου ότι διαφοροποιείται ο χρόνος κτήσης των ανταλλασσόμενων ακινήτων. Επομένως, στην προκειμένη περίπτωση θα υποβληθούν δύο δηλώσεις, μία δήλωση Φ.Μ.Α. (ανταλλαγής) για το διαμέρισμα Β2 (που αποκτήθηκε με αγορά το 2004) με αγοραστή το Β και μία δήλωση Τ.Σ.Α. για το διαμέρισμα Γ3 (που αποκτήθηκε με αγορά το Μάρτιο του 2006) με αγοραστή τον Α.

Ο φόρος ανταλλαγής και το Τ.Σ.Α. θα υπολογιστούν ως εξής:

Διαμέρισμα Β2: $15.000 \times 4,5\% = 675 \text{ €}$

(κτήση του '04) $135.000 \times 5,5\% = 7.425 \text{ €}$

8.100 € φόρος ανταλλαγής για το Β'

Το υπόλοιπο της αξίας, 50.000 €, θα υπαχθεί σε Φ.Μ.Α. με ακέραιο συντελεστή ή σε φόρο δωρεάς, ανάλογα με το αν καταβάλλεται αντάλλαγμα από το Β για τη διαφορά ή όχι.

Διαμέρισμα Γ3: $150.000 \times 1\% = 1.500 \text{ €}$ Τ.Σ.Α. για τον Α'

(κτήση του '06)

Σημειώνεται ότι δεν οφείλεται Φ.Α.Υ. σε διανομές, ανταλλαγές ή συνενώσεις ακινήτων.

Παράγραφος 3

Με τη διάταξη της παραγράφου 3 ορίζεται ότι δεν υπάγεται σε Τ.Σ.Α. η μεταβίβαση ποσοστών εξ αδιαιρέτου κυριότητας επί οικοπέδου ή γηπέδου, εφόσον έχει το χαρακτήρα εργολαβικού ανταλλάγματος για την ανέγερση επί του οικοπέδου ή γηπέδου οικοδομής, καθώς επίσης η μεταβίβαση ποσοστών εξ αδιαιρέτου κυριότητας επί του οικοπέδου ή γηπέδου από την αντιπαροχή του οικοπεδούχου (Βλ. ανωτέρω, άρθρο 2 παρ. 3 περίπτωση ε').

Άρθρο 12 Φορολογητέα αξία

Με τη διάταξη του άρθρου 12 ορίζεται ότι το Τ.Σ.Α. υπολογίζεται σε ποσοστό 1% επί της αξίας του μεταβιβαζόμενου ακινήτου, η οποία προσδιορίζεται σύμφωνα με το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων ή με το σύστημα των συγκριτικών στοιχείων (όπου δεν εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα), σε περίπτωση, δε, που το δηλούμενο τίμημα (ή το εκπλειστηρίασμα επί αναγκαστικού ή εκουσίου πλειστηριασμού) είναι μεγαλύτερο της αξίας που προκύπτει με την εφαρμογή των ανωτέρω συστημάτων υπολογισμού της αξίας, το Τ.Σ.Α. υπολογίζεται με βάση το μεγαλύτερο τίμημα (ή εκπλειστηρίασμα).

Άρθρα 13-14 Υποκείμενο του τέλους – Καταβολή του τέλους

Το Τ.Σ.Α. καταβάλλεται εξ ολοκλήρου με την υποβολή της δήλωσης και πριν από την κατάρτιση του μεταβιβαστικού συμβολαίου από τον αγοραστή.

Άρθρο 15 Συντελεστής του τέλους

Παράγραφος 1

Το Τ.Σ.Α. υπολογίζεται σε ποσοστό 1% επί της φορολογητέας αξίας του μεταβιβαζόμενου ακινήτου ή του εμπράγματος επ' αυτού δικαιώματος.

Επισημαίνεται ότι ο πρόσθετος φόρος σε ποσοστό 3% επί του οφειλόμενου Φ.Μ.Α., ο οποίος εισπράττεται υπέρ δήμων και κοινοτήτων (ν.δ. 3033/1954), δεν επιβάλλεται στην

Παράγραφος 2

Με τη διάταξη της παραγράφου 2 ορίζεται ότι σε περίπτωση διανομής, ανταλλαγής ή συνένωσης ακινήτων το Τ.Σ.Α. υπολογίζεται σε ποσοστό 1% επί της αξίας των ακινήτων που λαμβάνει ο κάθε συμβαλλόμενος. Σημειώνεται ότι σε αντίθεση με το Φ.Μ.Α., η τυχόν διαφορά μεταξύ ιδανικής και φυσικής μερίδας δεν επιφέρει περαιτέρω φορολόγηση για το συμβαλλόμενο που λαμβάνει από τη διανομή φυσική μερίδα μεγαλύτερη από την ιδανική του, εφόσον καταβάλλεται αντάλλαγμα για τη διαφορά αυτή. Αντίθετα, στην περίπτωση που δεν προκύπτει η καταβολή ανταλλάγματος για τη διαφορά μεταξύ φυσικής και ιδανικής μερίδας, θα υπαχθεί σε φόρο δωρεάς ο συμβαλλόμενος για την περιουσιακή ωφέλεια που προσπορίζεται αποκτώντας από τη διανομή ακίνητο μεγαλύτερης αξίας από την αξία της ιδανικής του μερίδας.

Παράδειγμα:

Οι Α, Β και Γ είναι εξ αδιαιρέτου συγκύριοι κατά το 1/3 ο καθένας σε τρία οικόπεδα, τα Φ, Χ και Ψ, αντικειμενικής αξίας 75.000€, 50.000€ και 55.000€ αντίστοιχα. Τα οικόπεδα Φ και Χ περιήλθαν στην κυριότητά τους εξ αδιαιρέτου λόγω κληρονομιάς του 2006 ενώ το τρίτο οικόπεδο Ψ το αγόρασαν εξ αδιαιρέτου κατά το 1/3 ο καθένας τον Ιανουάριο του 2007. Σήμερα προβαίνουν σε αυτούσια διανομή των ακινήτων τους και συμφωνούν ο Α να λάβει το οικόπεδο Φ, ο Β το οικόπεδο Χ και ο Γ το οικόπεδο Ψ.

Η ανωτέρω διανομή υπάγεται εξ ολοκλήρου στο Τ.Σ.Α., δεδομένου ότι η διανεμητέα περιουσία έχει αποκτηθεί στο σύνολό της μετά την 1.1.2006. Επομένως, στην προκειμένη περίπτωση θα υποβληθούν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. τρεις δηλώσεις Τ.Σ.Α., μία από κάθε συγκύριο, στην οποία θα υπολογισθεί το Τ.Σ.Α., 1%, επί της αξίας του ακινήτου που λαμβάνει ο καθένας από τη διανομή, ως εξής:

Οικόπεδο Φ:	$75.000 \times 1\% = 750$ € Τ.Σ.Α. για τον Α
Οικόπεδο Χ:	$50.000 \times 1\% = 500$ € Τ.Σ.Α. για τον Β
Οικόπεδο Ψ:	$55.000 \times 1\% = 550$ € Τ.Σ.Α. για τον Γ

Αξία διανεμητέας περιουσίας

Αξία ιδανικής μερίδας κάθε συγκύριου: $(75.000 + 50.000 + 55.000) / 3 = 60.000$ €

Ο Α αποκτά από τη διανομή ακίνητο μεγαλύτερης αξίας από την αξία της ιδανικής του μερίδας:

Διαφορά ιδανικής μερίδας από τη φυσική μερίδα: $75.000 - 60.000 = 15.000$ €

Αν για τη διαφορά αυτή ο Α καταβάλει αντάλλαγμα, δεν οφείλει άλλο φόρο πέραν του Τ.Σ.Α. για τη διανομή. Αν όμως δεν καταβάλει αντάλλαγμα, τότε, εκτός από το Τ.Σ.Α. για τη διανομή, οφείλει και φόρο δωρεάς για τη διαφορά.

Άρθρο 16 Απαλλαγές

Από το Τ.Σ.Α. απαλλάσσονται μόνο:

- α) Το Δημόσιο, τα ν.π.δ.δ., οι ο.τ.α. (α' και β' βαθμού), οι ιεροί ναοί και οι ιερές μονές.
- β) Οι δικαιούχοι απαλλαγής πρώτης κατοικίας κατά τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 1078/1980, όπως ισχύουν.
- γ) Οι αγρότες κατά την αγορά ή ανταλλαγή γεωργικών ή κτηνοτροφικών εκτάσεων κατά τις διατάξεις των ν. 634/1977 και ν. 2520/1997, όπως ισχύουν.
- δ) Η εισφορά και μεταβίβαση ακινήτων κατά τη συγχώνευση ή μετατροπή επιχειρήσεων κατά τις διατάξεις του ν.δ. 1297/1972, όπως ισχύουν.
- ε) Η εισφορά και μεταβίβαση ακινήτων κατά το μετασχηματισμό επιχειρήσεων κατά τις διατάξεις του ν. 2166/1993, όπως ισχύουν.

Επισημαίνεται ότι οι ανωτέρω περιπτώσεις εισφοράς και μεταβίβασης ακινήτων κατά το μετασχηματισμό επιχειρήσεων, ο οποίος διενεργείται είτε με τις διατάξεις του ν.δ. 1297/1972 είτε του ν. 2166/1993, απαλλάσσονται και από το Φ.Α.Υ. δυνάμει των οικείων απαλλακτικών διατάξεων των σχετικών νόμων που διέπουν τους μετασχηματισμούς αυτούς (άρθρο 3 ν.δ. 1297/1972 και άρθρο 3 ν. 2166/1993 αντιστοίχως).

στ) Η αναγκαστική απαλλοτρίωση κτημάτων κατά τις διατάξεις του Αγροτικού Κώδικα.

ζ) Η ανάκληση απαλλοτρίωσης ακινήτων.

η) Η μεταβίβαση ακινήτων από μη κερδοσκοπικό οικοδομικό συνεταιρισμό στα μέλη του.

θ) Οι αγορές ακινήτων από αγροτικές συνεταιριστικές οργανώσεις για τη δημιουργία επιχειρήσεων μέσα στην περιφέρειά τους, κατά τις διατάξεις του άρθρου 35 του ν. 2810/2000.

ι) Η μεταβίβαση ακινήτων προς αμοιβαία κεφάλαια ακίνητης περιουσίας καθώς και η μεταβίβαση ακινήτων προς εταιρίες επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία, κατά τις διατάξεις του ν. 2778/1999.

ια) Οι εταιρίες επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία στην περίπτωση που σχηματισθούν μετά από συγχώνευση δύο ή περισσότερων εταιριών, οι οποίες διαθέτουν ακίνητη περιουσία, ή μετά από διάσπαση ή απόσχιση υφιστάμενης εταιρίας που εισφέρει ακίνητη περιουσία της σε νέο ή υφιστάμενο νομικό πρόσωπο το οποίο λειτουργεί ως εταιρία επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία, κατά τις διατάξεις του ν. 2778/1999.

ιβ) Η αγορά ακινήτων από πληγέντες από σεισμούς, πλημμύρες και λοιπές θεομηνίες κατά τις διατάξεις των ν. 867/1979 και ν. 2576/1998, όπως ισχύουν.

ιγ) Η αγορά ακινήτων από τον Οργανισμό Σχολικών Κτιρίων (Ο.Σ.Κ.).

ιδ) Οι συγχωνεύσεις ανωνύμων κτηματικών εταιριών, εφόσον η απορροφώσα κατέχει το σύνολο των μετοχών της απορροφώμενης, κατά τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 11 του ν. 3091/2002, όπως ισχύουν.

Η ανωτέρω απαρίθμηση των απαλλαγών είναι περιοριστική. Κάθε άλλη απαλλαγή από φόρους ή τέλη που έχει χορηγηθεί κατά το παρελθόν με γενικές ή ειδικές διατάξεις, πλην των ανωτέρω, δεν έχει εφαρμογή για το Τ.Σ.Α..

Άρθρο 17

Διαδικαστικά ζητήματα

Με τη διάταξη του άρθρου 17 ορίζεται ότι για την υποχρέωση και τη διαδικασία υποβολής της δήλωσης, την καταβολή του τέλους, τις συνέπειες της μη δήλωσης, της εκπρόθεσμης και της ανακριβούς δήλωσης, τον έλεγχο της δήλωσης από τη φορολογούσα αρχή, τη διαδικασία επίλυσης των φορολογικών διαφορών, τη διαδικασία βεβαίωσης και είσπραξης, την επιστροφή του τέλους, τις υποχρεώσεις συμβολαιογράφων, υποθηκοφυλάκων και Δημοσίων Αρχών καθώς και για κάθε άλλο θέμα που δε ρυθμίζεται διαφορετικά από τις διατάξεις του ν. 3427/2005 εφαρμόζονται οι διατάξεις του α.ν. 1521/1950, όπως ισχύουν.

Συνεπώς, κατ' εφαρμογή των σχετικών διατάξεων της φορολογίας μεταβίβασης ακινήτων, η δήλωση Τ.Σ.Α. υποβάλλεται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. σε δύο (2) αντίτυπα, από τα οποία το πρώτο παραμένει στη Δ.Ο.Υ. και το δεύτερο παραδίδεται θεωρημένο στο φορολογούμενο για τη σύνταξη του οικείου συμβολαίου (Για τον τύπο και το περιεχόμενο της δήλωσης Τ.Σ.Α., βλ. Εγκύκλιο 1021495/23/Β0013/ΠΟΛ. 1040/27.2.2007). Αρμόδια Δ.Ο.Υ. για την υποβολή της δήλωσης είναι η Δ.Ο.Υ. στην περιφέρεια της οποίας υπάγεται το ακίνητο. Κατ' εξαίρεση, σε περίπτωση που το ακίνητο βρίσκεται σε περιοχή, όπου ισχύει το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, επιτρέπεται να υποβληθεί η δήλωση Τ.Σ.Α. στην αρμόδια για τη φορολογία εισοδήματος του αγοραστή Δ.Ο.Υ., όταν είναι προδήλως δυσχερής η υποβολή της δήλωσης στη Δ.Ο.Υ. του ακινήτου (άρθρο 7 α.ν. 1521/1950).

Σε περίπτωση δε εκπρόθεσμης ή ανακριβούς δήλωσης ή παράλειψης υποβολής της

δήλωσης εφαρμόζονται οι διατάξεις του ν. 2523/1997, όπως ισχύουν.

Για όποιο άλλο θέμα δε ρυθμίζεται διαφορετικά στο ν. 3427/2005, εφαρμόζονται οι σχετικές διατάξεις του α.ν. 1521/1950.

Παράδειγμα:

Το Μάρτιο του 2007 υποβάλλεται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. δήλωση Τ.Σ.Α. για την αγορά ενός διαμερίσματος. Στη συνέχεια όμως ματαιώνεται η αγορά και για το λόγο αυτό τον Ιανουάριο του 2008 ο αγοραστής υποβάλλει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. αίτηση επιστροφής του Τ.Σ.Α. που είχε καταβάλει.

Στην περίπτωση αυτή η ματαίωση της αγοραπωλησίας εμπίπτει στις διατάξεις των παραγράφων 1 και 6 του άρθρου 16 του α.ν. 1521/1950. Επομένως, είναι δυνατή η επιστροφή του Τ.Σ.Α. που είχε καταβληθεί λόγω ματαίωσης της υπογραφής του συμβολαίου, εφόσον η σχετική αίτηση επιστροφής υποβληθεί από τον αγοραστή εντός έτους από την υποβολή της δήλωσης Τ.Σ.Α.. Εκτός από την αίτηση επιστροφής απαιτείται να προσκομίζεται από το δικαιούχο βεβαίωση του συμβολαιογράφου περί ματαίωσης της αγοραπωλησίας, το αντίγραφο της δήλωσης Τ.Σ.Α. και το διπλότυπο είσπραξης.

Άρθρο 18
Παραγραφή

Με τη διάταξη του άρθρου 18 ορίζεται ότι για το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του τέλους παραγράφεται μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου υποβλήθηκε η οικεία δήλωση. Σε περίπτωση μη υποβολής της δήλωσης το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του τέλους παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης.

Ακριβές Αντίγραφο

Η Προϊσταμένη της Γραμματείας

Ο ΥΦΥΠΟΥΡΓΟΣ

ΑΝΤΩΝΙΟΣ ΜΠΕΖΑΣ