

ΑΝΑΡΤΗΤΕΑ ΣΤΟ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

Αριθμός Γνωμοδοτήσεως: 380//2010

ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

Α' ΤΜΗΜΑ

Συνεδρίαση της 17-11-2010

Σύνθεση**Πρόεδρος:** Βασίλειος Σουλιώτης, Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.**Μέλη:** Χρυσάφουλα Αυγερινού, Θεόδωρος Ψυχογιός, Κωνσταντίνος Χαραλαμπίδης, Στυλιανή Χαριτάκη, Γαρυφαλιά Σκιάνη, Δήμητρα Κεφάλια και Νικολίτσα Πολιτικού, Νομικοί Σύμβουλοι.**Εισηγητής:** Παναγιώτης Πανάγος, Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.**Αριθμός ερωτήματος:** Το υπ' αριθμ. πρωτ. Δ14Α 1074822 ΕΞ 2010/7-6-2010 της Γενικής Γραμματείας Φορολογικών και Τελωνειακών Θεμάτων/Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας/14^{ης} Δ/σης Φ.Π.Α του Υπουργείου Οικονομικών.**Περίληψη:** Ερωτάται εάν υπάγεται σε Φ.Π.Α. ή σε Φ.Μ.Α. η μεταβίβαση ακινήτου (αποπερατωμένου ή ημιτελούς κτηρίου ή τμήματος αυτού), που αποτελεί προσθήκη

σε οικοδομή (καθ' ύψος ή κατ' επέκταση), η οποία άρχισε να ανεγείρεται με άδεια εκδοθείσα το έτος 2005 και στη συνέχεια, μετά την 1-4-2006, αναθεωρήθηκε, ως προς την προσθήκη (αύξηση του συντελεστή δόμησης που χρησιμοποιήθηκε κατά την έκδοση της άδειας και αύξηση του όγκου της οικοδομής), με δεδομένο ότι οι εργασίες κατασκευής της οικοδομής, που προβλέπονται με την αρχική οικοδομική άδεια, είχαν αρχίσει μέχρι την ημερομηνία αναθεώρησης της οικοδομικής άδειας.

Επί του ανωτέρω ερωτήματος, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους – Α' Τμήμα, γνωμοδότησε ως ακολούθως:

1. ΕΦΑΡΜΟΣΤΕΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ.

Στο άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος ορίζεται ότι: «Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους, στις οποίες αναφέρεται ο φόρος».

Στο άρθρο 1 του ν. 2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α., ΦΕΚ Α' 248) **ορίζεται ότι:** «Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του αντισυμβαλλομένου». **Στο άρθρο 3 του ίδιου Κώδικα**, ορίζεται ότι: «1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής». **Στο άρθρο δε 6** που φέρει τον τίτλο: «Παράδοση ακινήτων» **ορίζεται ότι:** «1. Παράδοση ακινήτων είναι η μεταβίβαση αποπερατωμένων ή ημιτελών κτιρίων ή τμημάτων τους και του οικοπέδου που μεταβιβάζεται μαζί με αυτά ως ενιαία ιδιοκτησία ή ιδανικών μεριδίων οικοπέδου επί των οποίων εφαρμόζεται το αμάχητο τεκμήριο της παραγράφου 1 του άρθρου 2 του α.ν. 1521/1950 (ΦΕΚ 245 Α'), που κυρώθηκε με το ν. 1587/1950 (ΦΕΚ 294 Α'), εφόσον πραγματοποιείται από επαχθή αιτία πριν από την πρώτη εγκατάσταση σε αυτά. Για την εφαρμογή του παρόντος νόμου θεωρούνται: α) ως κτίρια, τα κτίσματα γενικά και οι κάθε είδους κατασκευές που συνδέονται με τα κτίσματα ή με το έδαφος κατά τρόπο σταθερό και μόνιμο, β) ως πρώτη εγκατάσταση, η πρώτη χρησιμοποίηση με οποιονδήποτε τρόπο των κτιρίων ύστερα από την ανέγερσή τους, όπως είναι η

ιδιοκατοίκηση, η ιδιοχρηση, η μίσθωση ή άλλη χρήση. Θεωρείται επίσης ότι πραγματοποιείται η πρώτη εγκατάσταση κατά το χρόνο που συμπληρώνεται πενταετία από την ημερομηνία έκδοσης της οικοδομικής αδείας....2.....3. Στις περιπτώσεις της παραγράφου 1 και στην περίπτωση α' της παραγράφου 2, στις οποίες επιβάλλεται ο φόρος του παρόντος νόμου, δεν επιβάλλεται φόρος μεταβίβασης ακινήτων. 4. Οι διατάξεις της παραγράφου 1 και της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού εφαρμόζονται για ακίνητα, των οποίων η άδεια κατασκευής εκδίδεται ή αναθεωρείται από 1ης Ιανουαρίου 2006, εφόσον μέχρι την ημερομηνία αναθεώρησης δεν έχουν αρχίσει οι εργασίες κατασκευής. Εφόσον έχει κατατεθεί πλήρης φάκελος στην πολεοδομία και έχει υπογραφεί προσύμφωνο και εργολαβικό συμβόλαιο κατασκευής μέχρι την 25.11.2005, μπορεί να χορηγηθεί εξαίρεση από την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου αυτής, με αίτηση των ενδιαφερομένων.....».

(Η παρ.1 αντικαταστάθηκε ως άνω με την παράγραφο 2 του άρθρ.1 του ν. 3427/2005, ΦΕΚ Α' 312. Ισχύς από 1ης Ιανουαρίου 2006 και η παρ. 4, η οποία είχε αντικατασταθεί με την παρ. 5 του άρθρ.25 του ν. 3091/2002 και την παρ.1 του άρθρ. 21 ν. 3296/2004, ΦΕΚ Α' 253, αντικαταστάθηκε και πάλι ως άνω με την παρ. 3 του άρθρ.1 του ν. 3427/2005. Ισχύς από 1ης Ιανουαρίου 2006).

Περαιτέρω, στο άρθρο 1 του α.ν. 1521/1950, που κυρώθηκε με τον ν. 1587/1950 (ΦΕΚ Α' 294) **ορίζεται ότι:** «1. Εφ' εκάστης εξ' επαχθούς αιτίας μεταβιβάσεως ακινήτου ή πραγματικού επί ακινήτου ή πραγματικού επί ακινήτου δικαιώματος ως και επί μεταβιβάσεως πλοίου υπό ελληνικήν σημαίαν επιβάλλεται φόρος επί αξίας αυτών. 2. Ακίνητα λογίζονται τα κατά τα άρθρα 948 και 953 του Αστικού Κώδικος χαρακτηριζόμενα ως τοιούτα». Στο άρθρο 2, του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι: «1. Σε κάθε περίπτωση μεταβίβασης ιδανικού μεριδίου οικοπέδου, στο οποίο ανεγείρεται ή πρόκειται να ανεγερθεί πολυκατοικία, με σχέδιο εγκεκριμένο από την πολεοδομική υπηρεσία πριν από τη μεταβίβαση θεωρείται κατ' αμάχητο τεκμήριο, ότι μαζί με το ιδανικό μερίδιο του οικοπέδου μεταβιβάζεται αποπερατωμένο διαμέρισμα της πολυκατοικίας που αντιστοιχεί σε αυτό, εφ' όσον η πολυκατοικία πρόκειται να ανεγερθεί απ' αυτόν τον ίδιο πωλητή του ιδανικού μεριδίου του οικοπέδου ή από τον εργολάβο ο οποίος ανέλαβε με αντιπαροχή την ανέγερση της πολυκατοικίας ή από τρίτον που ενεργεί για λογαριασμό τους».

Τέλος, στο άρθρο 6 του π.δ. 8/1993 (Α'795) ορίζεται ότι: «1. Οι οικοδομικές άδειες αν δεν ανακληθούν ή ακυρωθούν ισχύουν μέχρι την αποπεράτωση των προβλεπόμενων από αυτές οικοδομικών εργασιών που πιστοποιείται με τη σχετική θεώρηση της άδειας και όχι περισσότερο από τέσσερα (4) χρόνια από την έκδοσή τους. 2. Κατά τη διάρκεια ισχύος της άδειας και για το υπόλοιπο του χρόνου ισχύος της απαιτείται και επιβάλλεται αναθεώρηση και στις πιο κάτω περιπτώσεις: α) αλλαγή ή παραίτηση του επιβλέποντος το έργο μηχανικού. β) αλλαγή τίτλου ή ονόματος στο οποίο εκδόθηκε η άδεια. γ) μερική ή ολική τροποποίηση της αρχιτεκτονικής ή στατικής ή και των υπόλοιπων μελετών με ή χωρίς αλλαγή του περιτυπώματος του κτιρίου αλλά χωρίς αύξηση του συντελεστή δόμησης που χρησιμοποιήθηκε κατά την έκδοση της άδειας και του όγκου του κτιρίου. δ) αύξηση του συντελεστή δόμησης που χρησιμοποιήθηκε κατά την έκδοση της άδειας. ε) αύξηση του όγκου της οικοδομής και στ) αλλαγή της χρήσης του κτιρίου.».

Στο άρθρο δε 22 του Γενικού Οικοδομικού Κανονισμού (ν. 1577/1985, Α' 210) ορίζεται ότι: «1. Για την εκτέλεση οποιασδήποτε εργασίας δόμησης εντός ή εκτός οικισμού απαιτείται οικοδομική άδεια της αρμόδιας πολεοδομικής υπηρεσίας. Τέτοιες εργασίες είναι ιδίως οι εκσκαφές και επιχώσεις, η εγκατάσταση ικριωμάτων, η ανέγερση, επισκευή, διαρρύθμιση και κατεδάφιση κτιρίων και των παραρτημάτων τους.....».

2. Από την ερμηνεία των ανωτέρω διατάξεων, κατ' αρχάς, συνάγεται ότι για να υπαχθεί σε Φ.Π.Α. η παράδοση ακινήτου θα πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά οι ακόλουθες προϋποθέσεις: α) Η μεταβίβαση να ενεργείται από πρόσωπο, του οποίου η οικονομική δραστηριότητα προσδίδει σ' αυτόν την ιδιότητα του υποκειμένου σε φόρο, δηλαδή του εργολάβου που κατασκευάζει οικοδομές προς πώληση. β) Η μεταβίβαση να γίνεται με αντάλλαγμα (επαχθής αιτία). γ) Το μεταβιβαζόμενο ακίνητο να αποτελεί κτήριο. Ως κτήρια νοούνται τα κτίσματα γενικά και όλες οι κατασκευές που συνδέονται με τα κτίσματα ή με το έδαφος κατά τρόπο σταθερό και μόνιμο, ανεξάρτητα αν είναι αποπερατωμένα ή ημιτελή. δ) Να πρόκειται για κτήριο, που η οικοδομική του άδεια εκδόθηκε από 1-1-2006 και μετά ή αναθεωρείται από 1-1-2006 και μετά, εφόσον μέχρι την ημερομηνία αναθεώρησης δεν έχουν αρχίσει οι εργασίες κατασκευής. ε) Η μεταβίβαση να γίνει πριν από την πρώτη εγκατάσταση σ' αυτό, ήτοι να μην έχει χρησιμοποιηθεί από τον υποκείμενο σε φόρο καθ' οιονδήποτε

τρόπο (ιδιοκατοίκηση, ιδιόχρηση, μίσθωση κλπ.) ή να μην έχει παρέλθει πενταετία από την ημερομηνία έκδοσης της οικοδομικής άδειας (σχετ. Η εγκύκλιος ΠΟΛ 1083/25-5-2006 Υπ. Οικ.).

Περαιτέρω, από την ερμηνεία των προπαρατεθεισών διατάξεων του Κώδικα Φ.Π.Α. συνάγεται ότι σε περίπτωση αναθεώρησης οικοδομικής άδειας μετά την 1-1-2006, για την προσθήκη καθ' ύψος ή κατ' επέκταση κλπ. οριζοντίων ιδιοκτησιών (αύξηση του συντελεστή δόμησης που χρησιμοποιήθηκε κατά την έκδοση της άδειας και αύξηση του όγκου της οικοδομής), η εν λόγω αναθεώρηση δεν υπαγάγει τις μεταβιβάσεις οριζοντίων ιδιοκτησιών, από την επιχείρηση που κατασκευάζει την οικοδομή, σε Φ.Π.Α., εφόσον μέχρι την ημερομηνία αναθεώρησης έχουν αρχίσει οι εργασίες κατασκευής της οικοδομής. Τούτο διότι, η διάταξη του άρθρου 6 παρ. 4 του Κώδικα Φ.Π.Α. δεν διακρίνει τον λόγο της αναθεώρησης της οικοδομικής άδειας, αλλά εξαρτά την υπαγωγή ή μη σε Φ.Π.Α. των μεταβιβαζόμενων οριζοντίων ιδιοκτησιών, σε περίπτωση αναθεώρησης της άδειας μετά την 1-1-2006, από την έναρξη ή μη και μόνο από αυτήν, των εργασιών κατασκευής της οικοδομής, που προφανώς αναφέρονται (οι οικοδομικές εργασίες) στην κατασκευή που προβλέπεται από την αρχική οικοδομική άδεια, χωρίς να προσδιορίζει άλλη προϋπόθεση ή κριτήριο. Άλλωστε, ο νομοθέτης δεν θα μπορούσε να αναφέρεται σε εργασίες πέραν των προβλεπομένων με την αρχική άδεια, γιατί αυτές θα ήταν αυθαίρετες, κατ' άρθρο άρθρ. 22 παρ. 3 του Γενικού Οικοδομικού Κανονισμού. Συνεπώς, ενόψει και του γεγονότος ότι δεν προβλέπεται κάτι αντίθετο από τις σχετικές Κοινοτικές Οδηγίες περί Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, δεν υπάγονται σε Φ.Π.Α., αλλά σε Φ.Μ.Α., οι παραδόσεις των ιδιοκτησιών οικοδομής, που ανεγείρεται με οικοδομική άδεια εκδοθείσα πριν την 1-1-2006, έστω και αν μετά την 1-1-2006 χωρήσει, για οποιονδήποτε λόγο, αναθεώρηση της άδειας, κατ' άρθρο 6 παρ. 2 του π.δ. 8/1993, με την προϋπόθεση, όμως, ότι οι εργασίες κατασκευής της οικοδομής άρχισαν πριν την αναθεώρηση, πληρουμένης, ως εκ τούτου, και της επιταγής του άρθρου 78 παρ. 1 του Συντάγματος, κατά το οποίο κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο. Δεν ασκεί δε επιρροή το γεγονός ότι, στην προκειμένη περίπτωση, με την αναθεώρηση της οικοδομικής άδειας, τροποποιείται η αρχική και μεταβάλλεται ο όγκος της οικοδομής και ο αριθμός των προς παράδοση οριζοντίων ιδιοκτησιών, δεδομένου ότι ο νομοθέτης δεν διακρίνει τους λόγους της αναθεώρησης της άδειας, αλλά εξαρτά την υπαγωγή ή μη σε Φ.Π.Α., σε περίπτωση

αναθεώρησης μετά την 1-1-2006, αποκλειστικά από την έναρξη ή μη των εργασιών κατασκευής της οικοδομής. Εάν δε ο νομοθέτης ήθελε να υπαγάγει την εν λόγω περίπτωση σε Φ.Π.Α., θα εκφραζόταν ρητώς, μεταξύ άλλων, διακρίνοντας τους λόγους της αναθεώρησης, πράγμα το οποίο δεν έπραξε. Ενόψει δε, κατά την παγία νομολογία του ΔΕΚ (ΔΕΚ 12-6-79, C-1216/78, 15-6-89, C-348/87 κλπ.) και του ΣτΕ (2312/92, 3183/89, 193/83 κλπ.), της στενής ερμηνείας αυτών των διατάξεων, ως φορολογικών, ήτοι διατάξεων που καθορίζουν φορολογικές υποχρεώσεις, κάθε αντίθετη ερμηνεία θα οδηγούσε σε λύσεις πέραν από τον σκοπό του νομοθέτη, και ως εκ τούτου δεν μπορούν να τύχουν εφαρμογής.

3. Στη συγκεκριμένη περίπτωση, σύμφωνα με τα εκτιθέμενα στο ανωτέρω ερώτημα: «Κατασκευαστική επιχείρηση ξεκίνησε ανέγερση, επί αντιπαροχή, τετραώροφου οικοδομής, βάσει αδειάς, η οποία εκδόθηκε το 2005 και προσυμφώνου-εργολαβικού σύστασης οριζόντιας ιδιοκτησίας, που επίσης υπεγράφη το 2005. Το 2008 αναθεωρήθηκε η άδεια οικοδομής για την προσθήκη ενός ορόφου καθ' ύψος καθώς και για αλλαγή χρήσης ισογείου και το 2009 τροποποιήθηκε η πράξη σύστασης οριζόντιας ιδιοκτησίας». Υποβάλλεται δε το ερώτημα: «Εάν υπάγεται σε Φ.Π.Α. ή σε Φ.Μ.Α. η μεταβίβαση ιδιοκτησίας, η οποία αποτελεί προσθήκη (καθ' ύψος ή κατ' επέκταση κλπ.) σε οικοδομή, η οποία άρχισε να ανεγείρεται με άδεια εκδοθείσα το έτος 2005, που αναθεωρήθηκε, για την προσθήκη, μετά την 1-6-2006, με δεδομένο ότι οι εργασίες κατασκευής των κτισμάτων, που προβλέπονται με την αρχική άδεια της οικοδομής, είχαν ξεκινήσει μέχρι την ημερομηνία έκδοσης της αναθεωρημένης άδειας».

Ενόψει, επομένως, του δοθέντος πραγματικού και σύμφωνα με την άνω ερμηνεία των προπαρατεθεισών διατάξεων, κατά την ομόφωνη άποψη των μελών του Τμήματος και τη γνώμη του Εισηγητή, επί του ανωτέρω ερωτήματος αρμόζει η απάντηση ότι δεν υπάγονται σε Φ.Π.Α., αλλά σε Φ.Μ.Α., οι μεταβιβάσεις των ιδιοκτησιών οικοδομής (προσθήκες οριζοντίων ιδιοκτησιών καθ' ύψος ή κατ' επέκταση, πέραν της αρχικής άδειας), που ανεγείρεται με οικοδομική άδεια εκδοθείσα πριν την 1-1-2006, έστω και αν μετά την 1-1-2006 χωρήσει, για οποιονδήποτε λόγο, αναθεώρηση της άδειας, με τη προϋπόθεση, όμως, ότι οι εργασίες κατασκευής της οικοδομής άρχισαν πριν την αναθεώρηση της οικοδομικής άδειας.

4. Κατόπιν των ανωτέρω, επί των τεθέντων ερωτημάτων, το Α΄ Τμήμα του Ν.Σ.Κ. γνωμοδότησε ομόφωνα ότι, δεν υπάγονται σε Φ.Π.Α., αλλά σε Φ.Μ.Α., οι μεταβιβάσεις των ιδιοκτησιών οικοδομής (προσθήκες οριζοντίων ιδιοκτησιών καθ' ύψος ή κατ' επέκταση, πέραν της αρχικής άδειας), που ανεγείρεται με οικοδομική άδεια εκδοθείσα πριν την 1-1-2006, έστω και αν μετά την 1-1-2006 χωρήσει, για οποιονδήποτε λόγο, αναθεώρηση της άδειας, με τη προϋπόθεση, όμως, ότι οι εργασίες κατασκευής της οικοδομής άρχισαν πριν την αναθεώρηση της οικοδομικής άδειας.

ΑΘΗΝΑ 22-11-2010



Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.

Ο Εισπλητής
Παναγιώτης Πανάγος

Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.