



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

**Αριθμός Γνωμοδότησης: 36/2012**  
**ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ**

**Α' ΤΜΗΜΑ**

**Συνεδρίαση της 23<sup>ης</sup>/1/2012**

**Σύνθεση:**

**ΠΡΟΕΔΡΟΣ** : Βασίλειος Σουλιώτης, Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.  
**ΜΕΛ** : Χρυσάφουλα Αυγερινού, Ανδρέας Χαρλαύτης, Θεόδωρος  
Ψυχογιός, Ευφροσύνη Μπερνικόλα και Γαρυφαλιά  
Σκιάνη,

Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

**ΕΙΣΗΓΗΤΡΙΑ** : Βαΐα Θ. Παπακωνσταντίνου, Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.

**ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΣ:** Το με αριθμ. πρωτ. Δ13 ΦΜΑΠ 1007450 ΕΞ  
2011/ 17.1.2011 έγγραφο της Γενικής Γραμματείας Φορολογικών και  
Τελωνειακών Θεμάτων του Υπουργείου Οικονομικών- Γενική Διεύθυνση  
Φορολογίας –Διεύθυνση Φορολογίας Κεφαλαίου - Τμήμα Β', Φ.Μ.Α.Π.

**ΠΕΡΙΛΗΨΗ ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΣ:** Δυνατότητα, ή μη, εξαίρεσης της εταιρίας με  
την επωνυμία «ARM...ERM....S.A», που εδρεύει στην Λιβερία και έχει αποκτήσει  
ακίνητο στην Ελλάδα με χρήματα που προέρχονταν από ναυτιλιακή  
δραστηριότητα, από την υποχρέωση καταβολής του επιβαλλόμενου, με τη  
διάταξη του άρθρου 15 § 2 περ. γ' του Ν.3091/2002, ειδικού φόρου επί των  
ακινήτων, όπως ίσχυε πριν από την τροποποίησή της με τη διάταξη του  
άρθρου 57 του Ν.3842/2010, με δεδομένο, ότι το ναυτιλιακό συνάλλαγμα που  
είχε εισαχθεί κάλυπτε μεν το αναγραφόμενο, στο σχετικό μεταβιβαστικό  
συμβόλαιο, τίμημα αγοράς του ακινήτου, όχι όμως και την προσδιορισθείσα,


από την αρμόδια Φορολογική Αρχή, αγοραία αξία του εν λόγω ακινήτου, που έγινε αποδεκτή από την ως άνω εταιρία.

.....

Επί του ανωτέρω ερωτήματος το Α' Τμήμα του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, γνωμοδότησε τα ακόλουθα:

**I.** Από το προαναφερόμενο έγγραφο ερώτημα της παραπάνω Υπηρεσίας και τα συνημμένα σ' αυτό σχετικά έγγραφα, προκύπτει το ακόλουθο πραγματικό:

Η εταιρία «ARM...ER..... S.A.» με έδρα στη Λιβερία, αγόρασε, το έτος 1991, με εισαγωγή ναυτιλιακού (σύμφωνα με βεβαίωση της Τράπεζας CITIBANK) συναλλάγματος, ένα ακίνητο στις Σπέτσες, αντί τιμήματος ύψους 4.000.000 δρχ., όπως προκύπτει από το με το με αριθμ. 10224/3.10.1991 συμβόλαιο αγοραπωλησίας ακινήτου του Συμβολαιογράφου Σπετσών Κ..... Γ....., ενώ η προσωρινή αξία, βάσει της εκτίμησης της Δ.Ο.Υ. Σπετσών, προσδιορίστηκε στο ποσό των 8.000.000 δρχ., η οποία (αξία) έγινε δεκτή από την παραπάνω αγοράστρια εταιρία, με υποβολή και υπογραφή σχετικής συμπληρωματικής δήλωσης στις 20/11/1991 και επ' αυτής (αγοραίας αξίας) επιβλήθηκαν και καταβλήθηκαν, ο σχετικός φόρος μεταβίβασης ακινήτων (στις 20/11/1991) και ο φόρος αυτόματου υπερτιμήματος. Η εν λόγω εταιρία, κάνοντας χρήση της εξαίρεσης της περ. γ' της παρ.2 του άρθρου 15 του ν.3091/2002, όπως συμπληρώθηκε με την παρ.2 του άρθρου 15 του ν.3193/2003, δεν υπέβαλε δηλώσεις ειδικού φόρου επί των ακινήτων για τα έτη 2003 - 2009. Ακολούθως, λόγω της υπαγωγής, με την αλλαγή του νομικού πλαισίου, της συγκεκριμένης εταιρίας στον ειδικό φόρο από το έτος 2010, η ίδια, ως άνω εταιρία, έκανε χρήση της μεταβατικής διάταξης του άρθρου 58 του ν.3842/2010 και μεταβίβασε το ακίνητο στο μέτοχο της εταιρίας. Στη συνέχεια, η Δ.Ο.Υ. Σπετσών, σε εκτέλεση της Α.Υ.Ο. 1084/2010, προέβη σε έλεγχο, προκειμένου να διαπιστωθεί αν η ως άνω εταιρία είναι υπόχρεη στον ειδικό φόρο επί των ακινήτων, αφενός για το έτος 2010, ώστε να δύναται να κάνει χρήση της μεταβατικής διάταξης, και αφετέρου για τα έτη 2003-2009, ώστε να ελεγχθεί, αν έχουν υποβληθεί οι σχετικές δηλώσεις. Η



ανωτέρω Δ.Ο.Υ., αφού εκτίμησε τα στοιχεία, ενημέρωσε την εταιρία, ότι αυτή είναι υπόχρεη σε ειδικό φόρο επί των ακινήτων, για τα έτη 2003-2009, καθόσον, για την απόκτηση του ακινήτου εισήγαγε ναυτιλιακό συνάλλαγμα ύψους 5.607.000 δρχ., το οποίο κάλυπτε μεν το αντίτιμο των 4.000.000 δρχ. και λοιπών εξόδων μεταβίβασης, όχι όμως το ποσό των 8.000.000 δρχ., στο οποίο προσδιορίσθηκε από την ως άνω Δ.Ο.Υ., η αγοραία αξία του ανωτέρω ακινήτου.

Κατόπιν των προαναφερθέντων, η ανωτέρω Υπηρεσία υπέβαλε το παραπάνω ερώτημα.

## **II. ΝΟΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ-ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ**

**A 1. Το άρθρο 15 του Ν. 3091/2002**, (ΦΕΚ 330 Α/24-12-2002), όπως στην παράγραφο 2 περ. γ' αυτού προστέθηκε εδάφιο με την παρ. 2 του άρθρου 15 του Ν.3193/2003 (ΦΕΚ Α' 266), και όπως το άρθρο αυτό ίσχυε πριν από την αντικατάστασή του με τη διάταξη του άρθρου 57 του Ν.3842/2010, **όριζε τα ακόλουθα:**

«1. *Εταιρίες, οι οποίες έχουν εμπράγματα δικαιώματα πλήρους ή ψιλής κυριότητας ή επικαρπίας σε ακίνητα που βρίσκονται στην Ελλάδα, καταβάλλουν ετήσιο φόρο τρία τοις εκατό (3%) επί της αξίας αυτών, όπως προσδιορίζεται στο άρθρο 17 του νόμου αυτού.*

2. *Από την υποχρέωση της προηγούμενης παραγράφου εξαιρούνται, ανεξάρτητα από τη χώρα, στην οποία έχουν την έδρα τους, σύμφωνα με το καταστατικό τους:*

*α) ..... β) ..... γ) Ναυτιλιακές επιχειρήσεις που έχουν εγκαταστήσει γραφεία στην Ελλάδα, σύμφωνα με τις διατάξεις του α.ν. 89/1967 (ΦΕΚ 132 Α), όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με τον Α.Ν. 378/1968 (ΦΕΚ 82/Α), το Ν. 27/1975 (ΦΕΚ 77/Α), το Ν. 814/1978 (ΦΕΚ 144/Α) και το Ν. 2234/1994 (ΦΕΚ 142/Α) και πλοιοκτήτριες εταιρείες εμπορικών πλοίων για τα ακίνητα που ιδιοχρησιμοποιούν στην Ελλάδα αποκλειστικώς ως γραφεία ή αποθήκες για την κάλυψη των λειτουργικών τους αναγκών. Επίσης εταιρείες για τα ακίνητα που εκμισθώνουν σε ναυτιλιακές εταιρείες του Α.Ν. 89/1967 όπως ισχύει, αποκλειστικά για την εγκατάσταση των γραφείων ή των αποθηκών τους. Επίσης εταιρείες, που μέχρι την έναρξη ισχύος του νόμου αυτού,*

**ανήκουν σε ναυτιλιακά συμφέροντα, για τα ακίνητα που αποκτήθηκαν μέχρι την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2003 εφόσον τα χρήματα που έχουν εισαχθεί στην Ελλάδα για την απόκτηση των ακινήτων αυτών, προέρχονται από ναυτιλιακή δραστηριότητα. 3.....**

**4.....**

5. Η απόδειξη των νομίμων προϋποθέσεων για την υπαγωγή του στις εξαιρέσεις των παραγράφων 2, 3 και 4, βαρύνει το πρόσωπο που τις επικαλείται.

6. Στις περιπτώσεις γ' και στ' της παραγράφου 2, καθώς και στην περίπτωση δ' της παραγράφου 3, η απαλλαγή χορηγείται κατόπιν αίτησης των νομικών προσώπων προς το Υπουργείο Οικονομικών...».

Με το **N. 3634/2008** (ΦΕΚ Α' 9), που περιείχε ρυθμίσεις για το ενιαίο τέλος ακινήτων, οι διατάξεις των άρθρων **15 έως 17 του ν.3091/2002** (ΦΕΚ Α' 330) όπως αυτές είχαν τροποποιηθεί, διατηρήθηκαν σε ισχύ (**άρθρο 21 παρ. 2**).

Στη συνέχεια η παραπάνω διάταξη του άρθρου 15 του νόμου **3091/2002**, αντικαταστάθηκε με τη διάταξη του άρθρου 57 παρ. 1 του **N. 3842/2010** (ΦΕΚ Α' /23-4-2010), ως εξής:

«1. Νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες της παρ. 3 του άρθρου 51<sup>Α</sup> του Κ.Φ.Ε, που έχουν εμπράγματα δικαιώματα πλήρους ή ψιλής κυριότητας ή επικαρπίας σε ακίνητα που βρίσκονται στην Ελλάδα, καταβάλλουν ειδικό ετήσιο φόρο δέκα πέντε τοις εκατό (15%) επί της αξίας αυτών, όπως προσδιορίζεται στο άρθρο 17 του νόμου αυτού.

2. Από την υποχρέωση της προηγούμενης παραγράφου εξαιρούνται, ανεξάρτητα από τη χώρα στην οποία έχουν τη έδρα τους, σύμφωνα με το καταστατικό τους:

α)..... β)..... γ) Ναυτιλιακές επιχειρήσεις που έχουν εγκαταστήσει γραφεία στην Ελλάδα σύμφωνα με τις διατάξεις του α.ν. 89/1967 (ΦΕΚ 132 Α') όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με τον α.ν. 378/1968 (ΦΕΚ 82 Α') το ν.27/1975 (ΦΕΚ 77 Α'), το ν.814/1978 (ΦΕΚ 144 Α') και το ν.2238/1994 (ΦΕΚ 142 Α') και πλοιοκτήτριες εταιρίες εμπορικών πλοίων για τα

ακίνητα που ιδιοχρησιμοποιούν στην Ελλάδα αποκλειστικά ως γραφεία ή αποθήκες για την κάλυψη των λειτουργικών τους αναγκών...3...4...».

Σημειώνεται ότι η έναρξη ισχύος του άρθρου 57 του Ν. 3842/2010 αρχίζει, σύμφωνα με το άρθρο 92 παρ 1 περ. ιε' του ίδιου νόμου, την 1-1-2010.

Περαιτέρω, η διάταξη του άρθρου 17 του Ν.3091/2002, ορίζει τα ακόλουθα:

«1. Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης είναι η 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου κάθε έτους.

2. Για τον υπολογισμό του φόρου λαμβάνεται υπόψη η αξία που έχουν τα ακίνητα και τα εμπράγματα, σε αυτά, δικαιώματα κατά την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου του έτους φορολογίας, για τον προσδιορισμό της οποίας εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 10 του Ν.2961/2001... ..»

Επίσης, η διάταξη του άρθρου 10 του Ν. 2961/2001 (ΦΕΚ Α' 266), ορίζει τα ακόλουθα:

« Α. Αγοραία αξία.

Για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμώνται ιδίως τα στοιχεία εκτίμησης των ίδιων ή άλλων πλησιόχωρων ομοειδών ακινήτων, που προκύπτουν από μεταβιβάσεις με αντάλλαγμα ή κτήσεις αιτία θανάτου...

Β. Αντικειμενική αξία

1. Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των ακινήτων που μεταβιβάζονται αιτία θανάτου, λαμβάνονται υπόψη οι τιμές εκκίνησης, που είναι καθορισμένες από πριν κατά ζώνες ή οικοδομικά τετράγωνα και κατ' είδος ακινήτου, όπως αστικό ακίνητο, μονοκατοικία, διαμέρισμα, κατάστημα, αγρόκτημα και άλλα .....

Γ. Μικτό σύστημα

1. Η φορολογητέα αξία των μεταβιβαζόμενων αιτία θανάτου ακινήτων, που βρίσκονται σε περιοχές στις οποίες δεν έχει εφαρμοστεί το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας τους, είτε αυτές είναι εντός είτε εκτός σχεδίου πόλης, υπολογίζεται χωριστά για τα επί του οικοπέδου ή γηπέδου

τυχόν υφιστάμενα κτίσματα και χωριστά για το οικόπεδο ή το γήπεδο, ως εξής.....».

2. Με τις διατάξεις των άρθρων 15 έως 18 του Ν.3091/24.12.2002 επιβάλλεται για πρώτη φορά, από 1/1/2003, ειδικός ετήσιος φόρος 3% επί της αντικειμενικής αξίας επί ακινήτων, που βρίσκονται στην Ελλάδα και ανήκουν σε εταιρείες (κατά πλήρες δικαίωμα κυριότητας, ψιλής κυριότητας, επικαρπίας) που αποσκοπεί στη δημιουργία αντικινήτρων και στην πάταξη της φοροδιαφυγής, που παρατηρείται συνήθως σε ακίνητα, που ανήκουν σε αλλοδαπές εταιρίες οι οποίες δεν έχουν καμία δραστηριότητα στη χώρα της έδρας τους, αλλά ούτε (κατά κανόνα) και στη χώρα όπου βρίσκονται τα ακίνητα που κατέχουν, με την παρ. 2 δε του άρθρου 15 του Ν.3193/2003, που πρόσθεσε περ. γ' στην παράγραφο 2 του άρθρου 15 του άνω νόμου 3091/2002, εξαιρέθηκαν δε, από την υποχρέωση καταβολής του φόρου αυτού, εταιρίες, που μέχρι την έναρξη ισχύος του νόμου αυτού, ανήκουν σε ναυτιλιακά συμφέροντα για τα ακίνητα που αποκτήθηκαν μέχρι την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2003, εφόσον τα χρήματα που είχαν εισαχθεί στην Ελλάδα για την απόκτηση των ακινήτων αυτών, προέρχονταν από ναυτιλιακή δραστηριότητα. Με την αντικατάσταση του άρθρου 15 του Ν. 3091/2001, με το άρθρο 57 του Ν. 3842/2010 αυξήθηκε ο παραπάνω ειδικός ετήσιος φόρος από 3% σε 15%, δεν συμπεριλήφθηκε δε η παραπάνω εξαίρεση στις ρυθμίσεις του, με αποτέλεσμα από 1-1-2010 και για κάθε επόμενο έτος, να μην ισχύει η εξαίρεση αυτή από τον ειδικό φόρο επί των ακινήτων, η οποία αφορούσε εταιρίες, που είχαν αποκτήσει ακίνητα με ναυτιλιακό συνάλλαγμα.

Για τον τρόπο υπολογισμού της αξίας των εμπράγματων δικαιωμάτων επί των άνω ακινήτων, ο νόμος παραπέμπει ευθέως στο άρθρο 10 του Ν.2961/2001, σύμφωνα με το οποίο προβλέπονται τρεις τρόποι υπολογισμού της αξίας, ανάλογα με το αν το ακίνητο κείται σε περιοχή που ισχύει το αντικειμενικό σύστημα, ή όχι: Το σύστημα της **αγοραίας** αξίας, το σύστημα των **αντικειμενικών αξιών** και το **μικτό** σύστημα. Συγκεκριμένα, ως φορολογητέα αξία των ακινήτων, λαμβάνεται, για μεν τα γήπεδα και οικόπεδα, που βρίσκονται σε περιοχή που έχει εφαρμοστεί το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας, η αντικειμενική, άλλως, η αγοραία αξία, ενώ για τα



κτίσματα εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας τους.

**B.1.** Κατά τις διατάξεις του άρθρου **1, παρ. 1 και 4 του Ν. 1587/1950** (ΦΕΚ 294 Α') «**ΦΟΡΟΣ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ - ΠΛΟΙΩΝ**», ο φόρος μεταβίβασης ακινήτων επιβάλλεται επί της αγοραίας αξίας, την οποία έχει το ακίνητο, την ημέρα της μεταβίβασης.

Επίσης, οι διατάξεις των **παρ. 2 και 3 του άρθρου 8 του ίδιου, ως άνω Νόμου**, ορίζουν τα ακόλουθα:

*«2. Κατά την υποβολήν της δηλώσεως φόρου μεταβιβάσεως ακινήτων και εντός προθεσμίας δύο εργασίμων ημερών, ο Οικον. Έφορος είτε αποδέχεται το δηλούμενον τίμημα ως συμπίπτον προς την αγοραίαν αξίαν του μεταβιβαζομένου ακινήτου, ότε η μεταβίβασις περαιούται οριστικώς ως ειλικρινής, είτε προσδιορίζει προσωρινώς την αγοραίαν αξίαν αυτού και αναγράφει ταύτην εκ το παραδιδόμενον εις τους συμβαλλομένους αντίτυπον της δηλώσεως...»*

*3. Ο βαρυνόμενος κατά τας διατάξεις του παρόντος δια του φόρου επί της τυχόν υπάρχουσας διαφοράς μεταξύ αγοραίας αξίας και τιμήματος του μεταβιβαζομένου ακινήτου, δύναται, εντός διμήνου ανατρεπτικής προθεσμίας από της ημερομηνίας παραλαβής της δηλώσεως, **να επιδώση συμπληρωματικήν δήλωσιν φόρου μεταβιβάσεως ακινήτων, σύμφωνον προς την υπό του Οικον. Εφόρου προσδιορισθείσαν αξίαν και να καταβάλει ταυτοχρόνως το ήμισυ του αναλογούντος επ' αυτής φόρου, άνευ προσθέτου τοιούτου ή προστίμου. Το υπόλοιπο ήμισυ του φόρου τούτου βεβαιούται αμέσως και εισπράττεται εντός του επομένου, από της βεβαιώσεως, μηνός.***

*Εις την περίπτωσιν ταύτην και υπό τον όρον ότι άπαντα τα εν τη δηλώσει προβλεπόμενα στοιχεία τυγχάνουν ειλικρινή, **η μεταβίβασις περαιούται οριστικώς ως ειλικρινής».***

**2.** Στη διαδικασία αγοραπωλησίας ακινήτου, «κυριαρχούν» τρεις νομικές έννοιες: 1) "**Αγοραία**" αξία 2) "**Αντικειμενική**" αξία και 3) "**καταβληθέν**

**τίμημα**” αγοραπωλησίας, οι οποίες είναι αυτοτελείς και ανεξάρτητες μεταξύ τους.

Από το γενικό νομοθετικό πλαίσιο που διέπει τις αγοραπωλησίες ακινήτων, προκύπτει, ότι ο νομοθέτης θέλει σαφώς οι φορολογικές επιβαρύνσεις του αγοραστή, να υπολογίζονται στο **πράγματι καταβληθέν τίμημα**, που, όταν φυσικά είναι δύσκολο να αποδειχθεί, αυτό υπολογίζεται στην «αντικειμενική» αξία, ή, όπου δεν ισχύει το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού, στην «αγοραία αξία», καθόσον το τίμημα που αναγράφεται στο μεταβιβαστικό συμβόλαιο, δεν αρκεί προς απόδειξη του ύψους του πράγματι καταβληθέντος (ΣΤΕ 961/2007).

Περαιτέρω όπως έχει κριθεί νομολογιακά, ως πράγματι καταβληθέν ποσό, για την αγορά ακινήτου, θεωρείται το σύνολο των ποσών που κατέβαλε ο φορολογούμενος για την αγορά αυτή, δηλ. το αληθές τίμημα, ο φόρος μεταβίβασης και τυχόν καταβληθέντα από αυτόν, άλλα ποσά, αναγκαία για την ολοκλήρωση της σύμβασης, όπως η αμοιβή του συμβολαιογράφου ή του δικηγόρου (ΣΤΕ 848/2008, 3432/2007, 2408/2005). Ως αληθές δε τίμημα, νοείται καταρχήν το αναγραφόμενο, στο μεταβιβαστικό συμβόλαιο, ποσό, εκτός αν αυτό υπολείπεται της νόμιμα εξευρισκόμενης αγοραίας αξίας των ακινήτων, οπότε, κατά κοινή πείρα, το τελευταίο αυτό ποσό, θεωρείται και το πράγματι καταβληθέν, επιφυλασσόμενης της δυνατότητας του φορολογουμένου, να αποδείξει, με κάθε νόμιμο μέσο, ότι στη συγκεκριμένη περίπτωση, το αναγραφόμενο, στο μεταβιβαστικό συμβόλαιο, ποσό, έστω και αν είναι κατώτερο της αγοραίας αξίας, είναι το πράγματι καταβληθέν τίμημα. (ΣΤΕ 287, 12/2009, 2967, 848, 753/2008, 3432, 961/2007, 2408, 4308/2005). Σε περίπτωση που η, προσωρινά, καθορισθείσα από την αρμόδια Φορολογική Αρχή, αξία του ακινήτου, δεν αμφισβητηθεί, από τον φορολογούμενο, αλλά γίνει αποδεκτή από αυτόν, με την υποβολή συμπληρωματικής δήλωσης εκ μέρους του, σύμφωνη με την προσδιορισθείσα, από τη Φορολογική Αρχή, αξία και καταβάλει ταυτόχρονα και τον φόρο που αναλογεί αυτή, οριστικοποιείται, ως αληθές τίμημα αγοράς του εν λόγω ακινήτου στο ύψος που καθορίστηκε προσωρινά, σύμφωνα με τη ρητή πρόβλεψη του άρθρου 8 παρ. 3 του Ν. 1587/1950 (ΣΤΕ 3432/2007).





**3.** Από τα προεκτεθέντα συνάγεται, ότι σε αγορά ακινήτου, που κείται σε περιοχή όπου δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα, ως δαπάνη «απόκτησης» ακινήτου, θα ληφθεί υπόψη η προσωρινή αξία, που προσδιορίζεται από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., στην περίπτωση που αυτή είναι μεγαλύτερη από την αξία που αναγράφεται, ως τίμημα, στο μεταβιβαστικό συμβόλαιο, η οποία (αξία) οριστικοποιείται, εφόσον δεν αμφισβητηθεί από τον υπόχρεο φορολογούμενο, ή γίνει αποδεκτή από αυτόν, με συγκεκριμένες ενέργειες (π.χ. πληρωμή των φορολογικών επιβαρύνσεων, βάσει της προσωρινής αξίας που προσδιορίσθηκε από την Φορολογική Αρχή).

Ως εκ τούτου, η ως άνω εξαιρετική και απαλλακτική διάταξη της περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 15 του Ν. 3091/2002, έχει εφαρμογή μόνο στην περίπτωση, που το εισαγόμενο συνάλλαγμα αντιστοιχεί στην πραγματική (αγοραία) αξία του αγορασθέντος ακινήτου, όπως αυτή καθορίστηκε από τη Φορολογική Αρχή ( και οριστικοποιήθηκε στα πλαίσια της διαδικασίας του άρθρου 8 παρ. 3 του Ν. 1587/1950) και όχι από την τυχόν χαμηλότερη αξία, που δηλώθηκε αρχικώς από τον υπόχρεο (βλ. ΣΤΕ 2001/96, 5348/95) και τούτο γιατί, η, κατά την παραπάνω διαδικασία, οριστικοποιηθείσα αξία του αγορασθέντος ακινήτου επέχει θέση της αληθούς αγοραίας αξίας αυτού, η οποία δεν δύναται, πλέον, να τεθεί υπό αμφισβήτηση.

**4.** Εφόσον, στην περίπτωση του ερωτήματος, κατά το διδόμενο ιστορικό, το εισαχθέν ναυτιλιακό συνάλλαγμα (4.000.000 δρχ) από την εταιρία «ARM.....ER.....S.A» δεν καλύπτει ολόκληρη την αξία του αγορασθέντος από αυτή ακινήτου (8.000.000 δρχ), όπως αυτή προσδιορίστηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ και έγινε δεκτή από την εταιρία αυτή, δεν συντρέχουν, οι προϋποθέσεις εφαρμογής της διάταξης του άρθρου 15 παρ.2 περ. γ' του Ν. 3091/2002, όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο και πριν από την αντικατάσταση του άρθρου 15 με το άρθρο 57 παρ. 2 του Ν, 3842/2010, η δε εταιρία αυτή, δεν υπάγεται στην επίμαχη εξαίρεση και συνεπώς είναι υπόχρεη στην καταβολή του ειδικού φόρου επί των ακινήτων, με βάση το άρθρο 15 παρ. 1 του Ν. 3091/2002.

**III.** Κατόπιν των ανωτέρω, επί του τεθέντος ερωτήματος, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Α') γνωμοδοτεί, ομόφωνα, ότι δεν συντρέχουν στη συγκεκριμένη περίπτωση, οι προϋποθέσεις εφαρμογής της διάταξης του άρθρου 15 παρ.2 περ. γ' του Ν. 3091/2002, όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο και πριν από την αντικατάσταση του άρθρου 15 με το άρθρο 57 παρ. 2 του Ν, 3842/2010, η δε εταιρία με την επωνυμία «ARM...ER...S.A», δεν υπάγεται στην επίμαχη εξαίρεση και συνεπώς είναι υπόχρηη στην καταβολή του ειδικού φόρου επί των ακινήτων, με βάση το άρθρο 15 παρ. 1 του Ν. 3091/2002.

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Αθήνα 16-2 -2012

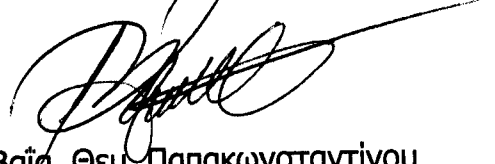
Ο ΠΡΟΕΔΡΟΣ



Βασίλειος Σουλιώτης  
Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.



Η ΕΙΣΗΓΗΤΡΙΑ



Βαία Θεμ. Παπακωνσταντίνου  
Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.