



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

Αριθμός Γνωμοδοτήσεως 634/2012

**ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
(Τμήμα Β')**

Συνεδρίαση της 17^{ης} Δεκεμβρίου 2012

Σύνθεση

Προεδρεύων : Αλέξανδρος Καραγιάννης, αρχαιότερος των Νομικών Συμβούλων του Τμήματος, λόγω κωλύματος του Προέδρου του Τμήματος Φωκίωνα Γεωργακόπουλου, Προέδρου του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους.

Μέλη : Παναγιώτης Παναγιωτουνάκος, Γεώργιος Κανελλόπουλος, Ευγενία Βελώνη, Ανδρέας Ανδρουλιδάκης, Αικατερίνη Γρηγορίου και Αφροδίτη Κουτούκη, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους

Εισηγήτρια : Δέσποινα Γάκη, Πάρεδρος Ν.Σ.Κ. (γνώμη χωρίς ψήφο).

Αριθμός ερωτήματος: Το υπ' αριθμ.πρωτ. Δ12 Α 1082216 ΕΞ 2012/24.5.2012 του Υπουργείου Οικονομικών (Γενικής Γραμματείας Φορολογικών και Τελωνειακών Θεμάτων/Γενικής Διευθύνσεως Φορολογίας/Διευθύνσεως Φορολογίας Εισοδήματος (Τμήμα Α')).

Περίληψη ερωτήματος: *Αν, στις περιπτώσεις αγοραπωλησίας ακινήτων, για τις οποίες έχουν εφαρμογή, σε συνδυασμό, οι διατάξεις των παραγράφων 2 και*

3 του άρθρου 28 του ν. 2238/1994, ο τυχόν καταβληθείς Φόρος Αυτομάτου Υπερτιμήματος (ΦΑΥ) ή Τέλος Συναλλαγής Ακινήτων (ΤΣΑ) συμψηφίζεται, δεδομένου ότι ο ν. 3427/2005 φορολογεί τη διαφορά μεταξύ αξίας κτήσεως και αξίας πωλήσεως (ΦΑΥ).

Επί του ανωτέρω ερωτήματος το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Β' Τμήμα) γνωμοδότησε ως εξής:

I. ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Το εν θέματι ερώτημα, κατ' εκτίμηση του περιεχομένου του, όπως αυτό διευκρινίσθηκε και συμπληρώθηκε με το υπ' αριθμ. πρωτ. Δ 12 Α 1135912 ΕΞ 2012/2.10.2012 έγγραφο της ερωτώσης υπηρεσίας και των προσαρτημένων σε αυτό σχετικών, υποβλήθηκε με τα ακόλουθα πραγματικά περιστατικά που προέκυψαν από ελέγχους φυσικών προσώπων:

α. Φορολογούμενος, διευθύνων σύμβουλος και κύριος μέτοχος Α.Ε., αγόρασε από την εν λόγω εταιρεία, στις 24/9/2007, ακίνητο, αποτελούμενο από οικόπεδο με πολυώροφη οικοδομή στη Θεσσαλονίκη, του οποίου η αντικειμενική αξία ήταν 7.237.633,00 ευρώ, αντί τιμήματος 10.350.000,00 ευρώ. Στις 10/4/2009, ο εν λόγω φορολογούμενος μεταβίβασε το ακίνητο στην Α.Ε., με αντικειμενική αξία 10.020.166,98 ευρώ, αντί τιμήματος 19.600.000,00 ευρώ. Για την ανωτέρω μεταβίβαση υποβλήθηκε στη Β' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης δήλωση Φόρου Αυτομάτου Υπερτιμήματος του ν.3427/2005, από την οποία δεν προέκυψε φόρος και καταβλήθηκε, μόνον, το Τέλος Συναλλαγής Ακινήτων ύψους 196.000,00 ευρώ.

β. Φορολογούμενος απέκτησε τον Απρίλιο του 2008 λόγω πλειστηριασμού ακίνητο (ξενοδοχείο), με αξία εκπλειστηριάσματος 7.030.110,00 ευρώ και αντικειμενική αξία 9.299.639,47 ευρώ. Τον Ιούνιο του 2008 ο εν λόγω φορολογούμενος μεταβίβασε το ακίνητο αυτό σε Κυπριακή εταιρεία αντί αντικειμενικής αξίας 9.299.639,47 €. Για την ανωτέρω μεταβίβαση υποβλήθηκε στη Δ.Ο.Υ. Κρανιδίου δήλωση Φόρου Αυτομάτου Υπερτιμήματος, από την οποία, λόγω του γεγονότος ότι η αντικειμενική αξία κτήσης και πωλήσεως είναι

η ίδια, δεν προέκυψε φόρος και καταβλήθηκε μόνον το Τέλος Συναλλαγής Ακινήτων, ύψους 92.996,39 €.

Για τα κέρδη των ως άνω περιπτώσεων δεν καταβλήθηκε ποτέ φόρος εισοδήματος.

II. ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ

1. Στις διατάξεις των παραγράφων 1, 2 και 3 του άρθρου 28 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ΚΦΕ), που κυρώθηκε με το ν. 2238/1994, ορίζονται, πλην άλλων, τα εξής:

«1. Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις είναι το κέρδος που αποκτάται από ατομική ή εταιρική επιχείρηση εμπορική, βιομηχανική ή βιοτεχνική ή από την άσκηση οποιουδήποτε κερδοσκοπικού επαγγέλματος, το οποίο δεν υπάγεται στα ελευθέρια επαγγέλματα που αναφέρονται στο άρθρο 48.

2. Επιχείρηση αποτελεί και μεμονωμένη ή συμπωματική πράξη που αποβλέπει στην επίτευξη κέρδους, καθώς και η πώληση μέσα σε δύο (2) χρόνια από την απόκτηση εξ επαχθούς αιτίας εδαφικών εκτάσεων που βρίσκονται εκτός σχεδίου πόλεως και έχουν μεγάλη αξία.

3. Θεωρείται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις:

α) Το κέρδος από την άσκηση επιχείρησης αγοραπωλησίας ακινήτων γενικά, εκτός από τις επιχειρήσεις, που αναφέρονται στο άρθρο 34, των οποίων το καθαρό κέρδος εξευρίσκεται με ειδικό τρόπο. Ως κέρδος θεωρείται η επιπλέον διαφορά μεταξύ της αξίας του ακινήτου το οποίο πουλήθηκε και της αξίας αυτού κατά το χρόνο της αγοράς. Ως αξία πώλησης λαμβάνεται αυτή που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν.1249/1982 (ΦΕΚ 43 Α). Αν όμως το τίμημα που αναφέρεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια είναι μεγαλύτερο από την πιο πάνω αξία, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται το αναφερόμενο σε αυτό το συμβόλαιο τίμημα. Ειδικά, για τις περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται: α) Το τίμημα από τις πωλήσεις των πιο πάνω ακινήτων που αναφέρεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια, β) Η διαφορά μεταξύ του τιμήματος της αξίας κατά περίπτωση, που φορολογήθηκε, και της πραγματικής αξίας του ακινήτου, η οποία εξευρίσκεται σύμφωνα με τις διατάξεις

που ισχύουν στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων, β)γ).....δ)....ε).....στ)....
..ζ) Θεωρείται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και η πραγματοποιηθείσα αυτόματη υπερτίμηση του πάγιου κεφαλαίου που χρησιμοποιείται στην επιχείρηση, καθώς και η υπερτίμηση που δεν πραγματοποιήθηκε, εφόσον αυτή έχει περιληφθεί στην απογραφή.

2. Εξ άλλου, στο ν. 3427/2005 «Φόρος Προστιθεμένης Αξίας στις νέες οικοδομές, μεταβολές στη φορολογία κεφαλαίου και άλλες διατάξεις» (Α' 312/27.12.2005), όπως τα άρθρα 2-19 ίσχυαν πριν από κατάργησή τους με το άρθρο 23 του ν. 3842/2010 (Α' 58), η οποία κατά το άρθρο 92 του ίδιου νόμου επήλθε από 23-4-2010, ορίζοντο, πλην άλλων, τα εξής:

Άρθρο 2. «1. Επί ακινήτου ή ιδανικού μεριδίου αυτού ή εμπράγματος δικαιώματος επί ακινήτου ή ιδανικού μεριδίου αυτού που αποκτάται με οποιαδήποτε αιτία μετά την 1.1.2006 και μετά την κτήση αυτή μεταβιβάζεται περαιτέρω με επαχθή αιτία, επιβάλλεται φόρος αυτομάτου υπερτιμήματος (Φ.Α.Υ.) στη διαφορά μεταξύ της τιμής κτήσης αυτού και της τιμής πώλησής του. Ως κτήση του ακινήτου νοείται η αγορά ή η με άλλη αιτία κτήση του, ανεξάρτητα από τη μεταγραφή της.

2. Στην έννοια του όρου μεταβίβαση για την εφαρμογή του παρόντος περιλαμβάνονται:

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

3. Δεν υπάγονται σε φόρο αυτομάτου υπερτιμήματος:

α)...., β)....., γ)....., δ).....,

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».

Άρθρο 3. «1. Ως αξία υποκείμενη σε φόρο λαμβάνεται η διαφορά μεταξύ της τιμής κτήσης και της τιμής πώλησης του ακινήτου ή του εμπράγματος επί αυτού δικαιώματος.

2. Ως τιμή κτήσης του ακινήτου ή του εμπράγματος επί αυτού δικαιώματος λαμβάνεται η αξία αυτού κατά το χρόνο απόκτησής του, όπως προσδιορίζεται στο άρθρο 41 παρ. 1, 2, 3 εδ. α' και 4 έως 7 και στο άρθρο 41 α παρ. 1, 2 και 4 έως 10 του ν. 1249/1982 (ΦΕΚ 42 Α'), όπου εφαρμόζεται το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού, και στην παράγραφο 2 του άρθρου 3 του α.ν. 1521/1950, στις λοιπές περιπτώσεις.

3. Ως τιμή πώλησης του ακινήτου ή του εμπράγματος επί αυτού δικαιώματος λαμβάνεται η αξία αυτού κατά το χρόνο μεταβίβασής του, ανεξάρτητα από τη μεταγραφή της πράξης μεταβίβασης, όπως προσδιορίζεται στο άρθρο 41 παρ. 1, 2, 3 εδ. α' και 4 έως 7 και στο άρθρο 41 α παρ. 1, 2 και 4 έως 10 του ν. 1249/1982, όπου εφαρμόζεται το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού και στην παράγραφο 2 του άρθρου 3 του α.ν. 1521/1950, στις λοιπές περιπτώσεις. Σε περίπτωση μεταβίβασης ακινήτου ή εμπράγματος επί αυτού δικαιώματος, το οποίο μετά την κτήση του εντάχθηκε σε σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας του, ως τιμή πώλησης λαμβάνεται η αξία που προσδιορίζεται με βάση το σύστημα αυτό ή το δηλούμενο τίμημα, εφόσον αυτό είναι μεγαλύτερο.....».

Άρθρο 4. «Ο φόρος αυτομάτου υπερτιμήματος βαρύνει τον πωλητή»

Άρθρο 5. «Ο φόρος αυτομάτου υπερτιμήματος καταβάλλεται εξ ολοκλήρου με την υποβολή της δήλωσης και πριν από την κατάρτιση του μεταβιβαστικού συμβολαίου».

Άρθρο 6. «Ο φορολογικός συντελεστής 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 φόρος αυτομάτου υπερτιμήματος».

Άρθρο 7. «Δεν υπόκεινται σε φόρο αυτομάτου υπερτιμήματος

α)...., β)...., γ)....,

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.

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 Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος. στ).....».

Άρθρο 11. «1.Επί ακινήτου ή ιδανικού μεριδίου αυτού ή εμπράγματος δικαιώματος επί ακινήτου ή ιδανικού μεριδίου αυτού που αποκτάται με οποιαδήποτε αιτία μετά την 1.1.2006 και μετά την κτήση αυτή μεταβιβάζεται περαιτέρω με επαχθή αιτία αντί του φόρου μεταβίβασης ακινήτων, επιβάλλεται τέλος συναλλαγής επί της αξίας του.

Κατ' εξαίρεση, σε περίπτωση μεταβίβασης οικοδομής που ανεγέρθηκε επί οικοπέδου ή γηπέδου που αποκτήθηκε μετά την ανωτέρω ημερομηνία επιβάλλεται φόρος μεταβίβασης ακινήτων.

Επίσης, επιβάλλεται φόρος μεταβίβασης ακινήτων επί ακινήτου ή ιδανικού μεριδίου αυτού ή εμπράγματος δικαιώματος επί ακινήτου ή ιδανικού μεριδίου αυτού που αποκτάται αιτία γονικής παροχής μετά τη 13^η Δεκεμβρίου 2007 και μεταβιβάζεται περαιτέρω με επαχθή αιτία εντός πενταετίας από την κτήση του.

2.3. Δεν υπάγεται σε τέλος συναλλαγής 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».

Άρθρο 12. «1. Για τον υπολογισμό του τέλους συναλλαγής ως αξία του ακινήτου ή του εμπράγματος επ' αυτού δικαιώματος λογίζεται η αξία που ορίζεται στο άρθρο 41 και 41α του ν. 1249/1982, όπου εφαρμόζεται το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού, και στην παράγραφο 2 του άρθρου 3 του α.ν. 1521/1950, στις λοιπές περιπτώσεις. Σε περίπτωση που, στο μεταβιβαστικό συμβόλαιο το τίμημα ή, επί αναγκαστικού ή εκούσιου πλειστηριασμού, το εκπλειστηρίασμα, είναι μεγαλύτερο της αξίας που προκύπτει με την εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων, το τέλος συναλλαγής υπολογίζεται με βάση το τίμημα ή το εκπλειστηρίασμα αντίστοιχα.2.»

Άρθρο 13. «Το τέλος συναλλαγής βαρύνει τον αγοραστή. Ως αγοραστής νοείται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο που αποκτά ακίνητο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 11 του παρόντος».

Άρθρο 14. «Το τέλος συναλλαγής καταβάλλεται εξ ολοκλήρου με την υποβολή της δήλωσης και πριν από την κατάρτιση του μεταβιβαστικού συμβολαίου».

Άρθρο 15. «1. Το τέλος συναλλαγής ορίζεται σε ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) επί της αξίας του ακινήτου ή του εμπραγμάτου επ' αυτού δικαιώματος. 2. ...».

ΙΙΙ. ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΚΑΙ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ

Από το σύνολο των προπαρατιθεμένων διατάξεων, ερμηνευομένων αυτοτελώς και σε συνδυασμό μεταξύ τους, συνάγονται τα ακόλουθα:

1. α. Σύμφωνα με την διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του ν.2238/1994, ως εμπορική επιχείρηση νοείται κάθε κερδοσκοπικό επάγγελμα, το οποίο δεν υπάγεται ειδικά στα ελευθέρια επαγγέλματα του άρθρου 48 παρ.1 του ιδίου νόμου. Επομένως, κάθε εισόδημα που προέρχεται από την άσκηση επαγγέλματος κατατάσσεται είτε στη Ζ' Κατηγορία, αν προέρχεται από ελευθέριο επάγγελμα, είτε στη Δ' Κατηγορία, αν προέρχεται από οποιοδήποτε άλλο κερδοσκοπικό ή βιοποριστικό επάγγελμα. Με δεδομένο δε ότι στο άρθρο 48 παρ.1 του ν.2238/1994 ορίζεται ρητά ποια είναι τα ελευθέρια επαγγέλματα, συνάγεται ότι εάν κάποιο επάγγελμα δεν περιλαμβάνεται σ' αυτά πρέπει να θεωρείται ως εμπορικό επάγγελμα.

Από τα παραπάνω συνάγεται, σαφώς, ότι, από φορολογική άποψη, η έννοια της εμπορικής επιχειρήσεως είναι ευρύτερη από εκείνη που της δίνει ο εμπορικός νόμος. Και τούτο, διότι, κατά τον εμπορικό νόμο, για να αποκτήσει κάποιος την εμπορική ιδιότητα απαιτείται να ενεργεί εμπορικές πράξεις και να έχει ως συνηθισμένο επάγγελμά του την εμπορία, ενώ κατά τον ΚΦΕ και την νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, είναι αδιάφορο αν οι πράξεις που διενεργούνται είναι εμπορικές ή αστικές ή αν ο φορολογούμενος κατέχει ή μη την εμπορική ιδιότητα, αρκεί ότι αυτός πραγματοποίησε κέρδος από την κατά σύστημα άσκηση κερδοσκοπικού ή βιοποριστικού επαγγέλματος (ΣΤΕ 1571/1960, 1/1961 κ.ά.).

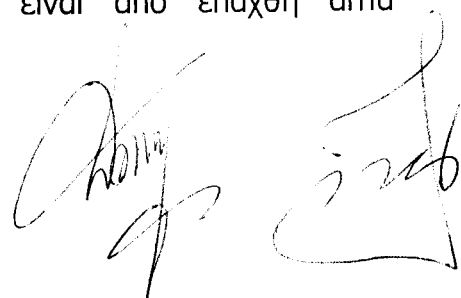
Στις περιπτώσεις στις οποίες φυσικό ή νομικό πρόσωπο ενεργεί κατά σύστημα αγορές και πωλήσεις κινητών ή ακινήτων, αδιαφόρως της αξίας αυτών ή ενεργεί κατά σύστημα άλλες πράξεις που αποβλέπουν στην επίτευξη κέρδους ή όταν καθορίζεται από το νόμο ότι υπάρχει επιχείρηση, όπως π.χ. στην περίπτωση β' της παραγράφου 3 του άρθρου 28 του ν.2238/1994, τα πρόσωπα αυτά ασκούν αναμφισβήτητα εμπορική επιχείρηση, σύμφωνα με τις γενικές ή ειδικές διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος και το κέρδος που προκύπτει αποτελεί εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις, ανεξαρτήτως της συνδρομής των παραπάνω προϋποθέσεων που ορίζονται για τη μεμονωμένη πράξη, περί της οποίας γίνεται λόγος στη συνέχεια.

β. Στην περίπτωση, όμως, της αγοραπωλησίας ακινήτων, ο νόμος δεν απαιτεί να ασκείται η επιχείρηση οπωσδήποτε κατ' επάγγελμα. Ειδικότερα, σύμφωνα και με τα γεγονόματα δεκτά με την υπ' αριθμ. 532/2012 γνωμοδότηση του ΝΣΚ, κατά την ρητή διατύπωση της παραγράφου 3 του άρθρου 28 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, θεωρείται, κατά πλάσμα δικαίου, εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και συνεπώς φορολογείται, το κέρδος από την άσκηση επιχείρησης αγοραπωλησίας ακινήτων, ενώ κατά την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου επιχείρηση αποτελεί : (α) η μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη, που αποβλέπει στην επίτευξη κέρδους και (β) η πώληση εδαφικών εκτάσεων εκτός σχεδίου πόλεως και μεγάλης αξίας μέσα σε δύο χρόνια από την απόκτησή τους εξ επαχθούς αιτίας. Κατά την έννοια των

ανωτέρω διατάξεων, εισόδημα από εμπορική επιχείρηση είναι και αυτό που προκύπτει από την μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη μεταβίβασης ακινήτου, εφόσον η πράξη αυτή δεν γίνεται προς τον σκοπό αξιοποίησης κεφαλαίου, αλλά προς τον σκοπό επιτεύξεως κέρδους από την μεταβίβαση. Ο σκοπός αυτός, ο οποίος πρέπει να υφίσταται κατά το χρόνο της μεταβίβασης, μπορεί να συναχθεί από συναφή προς την πώληση περιστατικά, όπως η πώληση σε χρόνο που δεν απέχει πολύ από την απόκτηση του ακινήτου κλπ (πρβλ ΣΤΕ 2843/1992, 4035/1998, 3564/1997). Η κρίση, όμως, περί της συνδρομής ή μη του ανωτέρω σκοπού ανάγεται στην αρμοδιότητα της φορολογικής αρχής, εκφέρεται κατά συγκεκριμένη περίπτωση και υπόκειται στον έλεγχο των αρμοδίων δικαστηρίων. Εξ άλλου, για τον χαρακτηρισμό του εισοδήματος που προκύπτει από την μεμονωμένη ή συμπτωματική αγοραπωλησία ακινήτου ως εισοδήματος από εμπορική επιχείρηση, ουδόλως ενδιαφέρει ο τρόπος κατά τον οποίον ο ιδιοκτήτης απέκτησε το συγκεκριμένο ακίνητο και ειδικότερα εάν περιήλθε σε αυτόν μετά από δωρεά, κληρονομία ή αγορά (ΣΤΕ 4035/1988).

Ως κέρδος θεωρείται η επιπλέον διαφορά μεταξύ της αξίας του ακινήτου το οποίο πωλήθηκε και της αξίας αυτού κατά το χρόνο της αγοράς. Ως αξία πώλησης λαμβάνεται αυτή που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν.1249/1982. Αν όμως το τίμημα που αναφέρεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια είναι μεγαλύτερο από την πιο πάνω αξία, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται το αναφερόμενο σε αυτό το συμβόλαιο τίμημα. Για τις περιοχές που δεν ισχύει το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων υπάρχει ειδική πρόβλεψη στο νόμο.

γ. Με τις διατάξεις του άρθρου 2 του ν. 3427/2005 επιβλήθηκε φόρος στο αυτόματο υπερτίμημα (ΦΑΥ), που πραγματοποιείται με μεταβίβαση από επαχθή αιτία ακινήτων ευρισκομένων εντός της Ελληνικής Επικράτειας, εφόσον, αφενός, η κτήση του ακινήτου από τον μεταβιβάζοντα έλαβε χώρα μετά την 1^η Ιανουαρίου 2006 και, αφετέρου, το ίδιο ακίνητο μεταβιβάζεται περαιτέρω με επαχθή αιτία. Εν προκειμένω δεν ενδιαφέρει ο τρόπος κτήσεως του ακινήτου από τον μεταβιβάζοντα, ο οποίος μπορεί να είναι από επαχθή αιτία



(ανταλλακτική σύμβαση) ή από αιτία χαριστική (δωρεά), κληρονομική διαδοχή ή πράξη ελευθεριότητας (γονική παροχή), αλλά μόνον ο τρόπος της περαιτέρω μεταβίβασής του, ο οποίος απαιτείται να είναι από επαχθή αιτία, η δε κτήση και μεταβίβαση να πραγματοποιούνται μετά την 1^η Ιανουαρίου 2006¹.

Ο ΦΑΥ βαρύνει τον πωλητή και καταβάλλεται με την υποβολή της δηλώσεως και πριν από την κατάρτιση του μεταβιβαστικού συμβολαίου, η δε φορολογική υποχρέωση γεννάται με την κατάρτιση και λόγω της καταρτίσεως της ενοχικής δικαιοπραξίας και όχι της εμπράγματης, αφού ο φόρος επιβάλλεται αναξάρτητα από την μεταγραφή ή μη της μεταβιβαστικής πράξεως.

Ως αξία υποκείμενη σε ΦΑΥ λαμβάνεται υπόψη η διαφορά μεταξύ της τιμής κτήσεως και της τιμής πωλήσεως του ακινήτου ή του επ' αυτού εμπραγμάτου δικαιώματος, κατά το χρόνο της κτήσεως ή της μεταβίβασεως, αντίστοιχα, όπως οι τιμές αυτές καθορίζονται με το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού των ακινήτων, όπου αυτό εφαρμόζεται και στις περιοχές που δεν εφαρμόζεται το εν λόγω σύστημα κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 3 παρ. 2 του α.ν. 1521/1950, χωρίς πρόβλεψη αφαιρέσεως του πληθωρισμού στο χρονικό διάστημα μεταξύ κτήσης και πωλήσεως ή των πραγματοποιηθεισών από τον πωλητή δαπανών για προσθήκες και βελτιώσεις².

Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του συγκεκριμένου νόμου «*Σκοπός του Φ.Α.Υ είναι η φορολόγηση του κέρδους που αποκομίζει ο κύριος ακινήτου ή άλλου εμπραγμάτου δικαιώματος επί ακινήτου, το οποίο απέκτησε από οποιαδήποτε αιτία μετά την 1^η/1/2006, όταν προβεί σε περαιτέρω μεταβίβασή του. 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 της κτήσης του. Για το λόγο, αυτό*

¹ Επομένως, ο Φ.Α.Υ επιβάλλεται σε κάθε μεταβίβαση μετά την πρώτη, εφ' όσον η πρώτη έγινε μετά την 1^η/1/2006, ενώ κατά τη μεταβίβαση από επαχθή αιτία ακινήτων που αποκτήθηκαν από τον πωλητή πριν την 1^η/1/2006, δεν επιβάλλεται Φ.Α.Υ αλλά Φ.Μ.Α. Εξάλλου, στις νεόδμητες οικοδομές που μεταβιβάζονται από επιτηδεύματα μετά την 1^η/1/2006 επιβάλλεται Φ.Π.Α.

² Δηλαδή, πέραν από εκείνες της συνήθους συντηρήσεως του ακινήτου καθώς και των φόρων με τους οποίους επιβαρύνθηκε ο υπόχρεος στο Φ.Α.Υ. πωλητής κατά την κτήση του ακινήτου.

ως βάση υπολογισμού του Φ.Α.Υ. κρίθηκε η διαφορά μεταξύ της αξίας κτήσης και της αξίας πώλησης του ακινήτου».

δ. Με τις διατάξεις των άρθρων 11 έως 19 του ιδίου ν.3427/2005 θεσπίστηκε, επίσης, το τέλος επί της συναλλαγής ακινήτων (ΤΣΑ) σε αντικατάσταση του φόρου μεταβίβασης ακινήτων (ΦΜΑ). Ειδικότερα, τέλος συναλλαγής ακινήτων επιβάλλεται στην αξία ακινήτου ή ιδανικού μεριδίου ή εμπραγμάτου δικαιώματος σε ακίνητο ή ιδανικό μερίδιό του που αποκτάται με οποιαδήποτε αιτία μετά την 1η/1/2006 και μεταβιβάζεται περαιτέρω με επαχθή αιτία μετά την κτήση αυτή. Αντιθέτως, η επιβολή του φόρου μεταβίβασης ακινήτων περιορίζεται – πλην ολιγαριθμών εξαιρέσεων- στις μεταβιβάσεις ακινήτων που έχουν αποκτηθεί πριν από την 1η/1/2006³.

Υποκείμενο του ΤΣΑ είναι ο αγοραστής, ο οποίος υποχρεούται να καταβάλει εξ ολοκλήρου το τέλος με την υποβολή της δηλώσεως και πριν την κατάρτιση της σχετικής μεταβιβαστικής πράξεως.

Στις διατάξεις του άρθρου 16 του ν.3427/2005 προβλέπονται απαλλαγές από το ΤΣΑ, των οποίων η απαρίθμηση είναι περιοριστική, αποκλεισμένης της εφαρμογής κάθε άλλης γενικής ή ειδικής διατάξεως που αναφέρεται σε απαλλαγές από φόρους ή τέλη.

Οι απαλλαγές από το τέλος συναλλαγής είναι περιορισμένες σε σύγκριση με τις απαλλαγές από τον καταργούμενο φόρο μεταβίβασης ακινήτων, ο δε περιορισμός αυτός δικαιολογείται ενόψει της θεσπίσεως σημαντικά χαμηλότερου συντελεστή για τον υπολογισμό του τέλους σε σχέση με τους συντελεστές του φόρου μεταβίβασης, έτσι ώστε η φορολογική επιβάρυνση κατά την αγορά ακινήτων να είναι ελάχιστη (βλ. αιτιολογική έκθεση επί του νομοσχεδίου).

2. Από τα ανωτέρω εκτεθέντα συνάγεται ότι σε περίπτωση που συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής των προπαρατεθεισών διατάξεων, οι

³ Στο φόρο μεταβίβασης ακινήτων συνεχίζει να υπόκειται η μεταβίβαση οικοδομής που ανεγέρθηκε σε οικόπεδο που αποκτήθηκε μετά την 1η/1/2006. Φόρος μεταβίβασης ακινήτων συνεχίζει να επιβάλλεται στην περίπτωση ακινήτου ή ιδανικού μεριδίου του ή εμπραγμάτου δικαιώματος σε ακίνητο ή ιδανικό μερίδιό του που αποκτήθηκε αιτία γονικής παροχής από 13/12/2007 και μετά και μεταβιβάζεται περαιτέρω από επαχθή αιτία εντός πέντε ετών από την κτήση του (άρθρο 11 ν.3427/2005 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 του ν.3634/2008). Σε όλες τις άλλες περιπτώσεις το Τ.Σ.Α. αντικατέστησε το Φ.Μ.Α., μέχρι την κατάργησή του με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν.3842/2010.

οποίες προβλέπουν την φορολόγηση του κέρδους από την άσκηση συμπτωματικής ή μεμονωμένης πράξεως πωλήσεως ακινήτου (άρθρο 28 παρ. 2 και 3 του ν. 2238/1994), του αυτομάτου υπερτιμήματος (άρθρα 2-7 του ν. 3427/2005) και την επιβολή του ΤΣΑ (άρθρα 11-19 του ν. 3427/2005), ο υπόχρεος σε καταβολή του κάθε φόρου δεν απαλλάσσεται εκ μόνου του γεγονότος ότι για την ίδια πράξη επιβάλλονται διαφορετικοί φόροι με διαφορετικούς νόμους, εκτός αν εμπίπτει σε κάποια από τις προβλεπόμενες περιπτώσεις απαλλαγής. Στην περίπτωση όμως της ασκήσεως συμπτωματικής ή μεμονωμένης πράξεως πωλήσεως ακινήτου, από καμία διάταξη δεν προβλέπεται απαλλαγή από τη φορολόγηση του κέρδους ή απαλλαγή από τον ΦΑΥ ή το ΤΣΑ, χωρίς εκ τούτου να γεννάται ζήτημα διπλής φορολογήσεως, επί του οποίου σημειωτέα τα εξής:

Στο άρθρο 4 (παρ. 1) και 5 του Συντάγματος κατοχυρώνεται, αφενός μεν η αρχή της ισότητας ενώπιον του νόμου, αφετέρου δε, η αρχή κατά την οποία η κατανομή των φορολογικών βαρών μεταξύ των πολιτών πρέπει να γίνεται με βάση τη φοροδοτική τους ικανότητα. Η αρχή της φορολογικής ισότητας, όπως και η γενικότερη αρχή της ισότητας, επιβάλλει στο φορολογικό νομοθέτη την «ίση μεταχείριση» και, ειδικότερα, τη «δίκαιη» κατανομή των φορολογικών βαρών, απαγορεύοντας κάθε αυθαίρετη διάκριση, ευνοϊκή ή δυσμενή για ορισμένα άτομα ή κατηγορίες ατόμων.

Σύμφωνα με τις ίδιες συνταγματικές επιταγές δεν είναι, κατ' αρχήν, επιτρεπτή η πρόβλεψη ευνοϊκής ή δυσμενούς φορολογικής μεταχειρίσεως για ορισμένη κατηγορία πολιτών. Όπως, όμως, έχει γίνει κατ' επανάληψη δεκτό από τη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, *«κατά τη σαφή έννοια της διατάξεως δεν αποκλείονται διακρίσεις και διαστολές, όταν αυτές δεν είναι αυθαίρετοι ... ειδικότερον δε περί φορολογίας, δεν κωλύεται ο νομοθέτης να προβαίνει, λόγω των ειδικότερων συνθηκών εις διάφορον φορολογική μεταχείρισιν των εις φόρον υποκειμένων δια της καθιερώσεως προνομίων, απαλλαγών κλπ»*, αρκεί η σχετική ρύθμιση να διαμορφώνεται κατά τρόπον ώστε η επιβολή των φόρων να γίνεται κατά κατηγορίες προσώπων και βάσει αντικειμενικών κριτηρίων (ΣτΕ 1228/1963, 3095-3096/1976, 2912/1980,

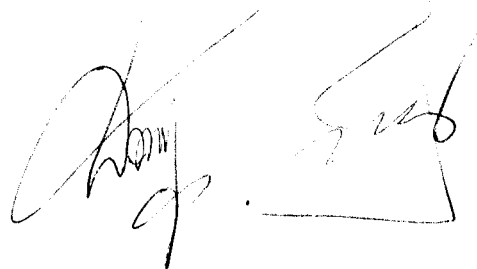
4446/1984, 2254/1987, 2060/1990, 323/1993, 1642/1993, 2269/1995, 3136/1997, 1305/1999, 497/2000, 3439/2000, 4135/2001 κ.ά).

Εσωτερική διπλή φορολογία, δηλαδή σωρρευτική φορολόγηση, υπάρχει όταν η αυτή φορολογική ύλη υποβάλλεται σε φόρο πλέον ή άπαξ υπό της νομοθεσίας ενός και του αυτού κράτους, σε αντίθεση προς την διεθνή διπλή φορολογία, η οποία υφίσταται όταν η αυτή φορολογική ύλη υποβάλλεται σε πλείονες φόρους προβλεπομένους υπό της νομοθεσίας πλειόνων κρατών» (Μιχ. Στασινόπουλου, Μαθήματα Δημοσιονομικού Δικαίου, έκδοσις τρίτη, 1966, σελ. 279).

Η αποφυγή της διπλής φορολογίας αποτελεί μεν αρχή της φορολογικής πολιτικής, δεν αποτελεί, όμως, συνταγματική επιταγή, της οποίας η παράβαση θα καθιστούσε ανεφάρμοστο τον τυχόν θεσπίζοντα αυτήν νόμο και, ως εκ τούτου, όταν το ίδιο πρόσωπο υποβάλλεται για την ίδια φορολογητέα ύλη σε διάφορες φορολογίες βάσει διαφορετικών διατάξεων, δεν παραβιάζεται η αρχή της φορολογικής ισότητας, (ΣΤΕ 933, 934/1952, 924/1954, 1396/1956, 153/1960, 429-432/1986, 4071/1987 κ.ά.)⁴, ενώ δεν πρόκειται περί διπλής φορολογίας, όταν η ίδια φορολογητέα ύλη υποβάλλεται στην ίδια φορολογία επ' ονόματι, όμως, διαφορετικών υποκειμένων (ΣΤΕ 1088-1089/1981, 3015/1987, 476/2009 κλπ).

IV. Κατ' ακολουθίαν των προεκτεθέντων, επί του τεθέντος ερωτήματος, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β') γνωμοδότησε, ομόφωνα, ως εξής: Στις περιπτώσεις μεμονωμένης ή συμπτωματικής αγοραπωλησίας ακινήτων, για τις οποίες, κατά την εκφερομένη κατά συγκεκριμένη υπόθεση κρίση της φορολογικής αρχής, έχουν εφαρμογή, σε συνδυασμό, οι διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 28 του ν. 2238/1994, ο τυχόν καταβληθείς Φόρος Αυτομάτου Υπερτιμήματος (ΦΑΥ) ή το Τέλος Συναλλαγής Ακινήτων (ΤΣΑ) δεν συμψηφίζεται, διότι η επιβολή των εν λόγω φόρων δεν

⁴ Αντιθέτως, σύμφωνα με την, μάλλον επικρατούσα, άποψη στη θεωρία του Δημοσιονομικού Δικαίου, το φαινόμενο της διπλής φορολογίας αντίκειται στην αρχή της φορολογικής ισότητας (Μιχ. Στασινόπουλου, ο.π., σελ. 280 - Γιάννη Αναστόπουλου, Φορολογικό Δίκαιο, 1983, τεύχος Α', σελ. 78-88 - Νικ. Χατζητζανή, Εγχειρίδιον Γενικών Αρχών Φορολογικού Δικαίου, 1991, σελ. 65-66 - Κων/νου Φινοκαλιώτη, Φορολογικό Δίκαιο, Δ' έκδοση, 2011, σελ. 148 επ.)



συνιστά ανεπίτρεπτη διπλή φορολογία, αφού στην περίπτωση μεν της επιβολής φόρου επί του κέρδους από την μεμονωμένη ή συμπτωματική αγοραπωλησία ακινήτων και επί του αυτομάτου υπερτιμήματος, ναι μεν η φορολογητέα ύλη και το υποκείμενο του φόρου είναι τα ίδια, πλην όμως ο φόρος επιβάλλεται με διαφορετικούς νόμους, στην περίπτωση δε του ΤΣΑ το υποκείμενο του φόρου είναι διαφορετικό.

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ
Αθήνα, 31/12/2012
Ο Προεδρεύων


Αλέξανδρος Γερ. Καραγιάννης
Νομικός Σύμβουλος του Κράτους



Η Εισηγήτρια


Δέσποινα Χ. Γάκη
Παρεδρος Η.Σ.Κ.