



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

**ΑΑΔΕ**Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

1. ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΕΜΜΕΣΗΣ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ Α΄

2. ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ

ΤΜΗΜΑ Β΄

ΑΝΑΡΤΗΤΕΑ ΣΤΟ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ

ΑΔΑ:

Αθήνα, 23/3/2018

ΠΟΛ. 1058

Ταχ. Δ/νση : Σίνα 2-4
Ταχ. Κώδικας : 106 72 ΑΘΗΝΑ
Πληροφορίες : Σ. Κουρβετάρη
Αικ. Λούκα
Τηλέφωνο : 210-3645615, 2103375872
Fax : 210-3645413, 2103375834
E-Mail : dfpa.a1@1992.syzefxis.gov.gr
defk.b@mofadm.gr
Url : www.aade.gr

ΠΡΟΣ: Ως Π.Δ.

ΘΕΜΑ: «Κοινοποίηση της υπ' αριθμ. 287/2017 Γνωμοδότησης του ΝΣΚ σχετικά με την δικαστική εκχώρηση εργολαβικού ανταλλάγματος.»

Σας κοινοποιούμε την υπ' αριθμ. 287/2017 Γνωμοδότηση του ΝΣΚ σχετικά με την υπαγωγή σε ΦΠΑ ή σε ΦΜΑ της μεταβίβασης νεόδμητου ακινήτου σε Τράπεζα λόγω μεταβίβασης δια δικαστικής εκχώρησης σε αυτήν της απαίτησης που έχει εργολάβος-κατασκευαστής, δυνάμει εργολαβικού προσυμφώνου, ο οποίος έχει αποπερατώσει πλήρως την κατασκευή ακινήτου επί αντιπαροχή, έναντι του οικοπεδούχου. Η εν λόγω γνωμοδότηση έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή ΑΑΔΕ και κοινοποιείται προς ενημέρωσή σας και ανάλογη εφαρμογή:

1. Με την ως άνω γνωμοδότηση έγιναν ομόφωνα δεκτά τα εξής:

Σε περίπτωση δικαστικής εκχώρησης σε τρίτο της απαίτησης του εργολάβου έναντι του οικοπεδούχου για τη μεταβίβαση σε αυτόν χιλιοστών του οικοπέδου, που αντιστοιχούν σε αποπερατωμένο διαμέρισμα, κατά την μεταβίβαση στον τρίτο των χιλιοστών του οικοπέδου μετά των επ' αυτού ανεγερθέντων κτισμάτων δεν επιβάλλεται ΦΠΑ αλλά ΦΜΑ και ο φόρος υπολογίζεται επί της κατά νόμο προσδιοριζομένης αξίας του ακινήτου κατά το χρόνο σύνταξης του μεταβιβαστικού συμβολαίου. Η ευνοϊκή ρύθμιση της παραγράφου 5

του άρθρου 2 του ν. 1521/1950 που προβλέπει επιβολή φόρου μόνο επί των μεταβιβαζομένων ποσοστών του οικοπέδου δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση αυτή.

Ακολουθεί η υπ' αριθμ. 287/2017 Γνωμοδότηση του ΝΣΚ ως έχει και παρακαλούμε για τις δικές σας ενέργειες κατά το μέρος της αρμοδιότητάς σας.

Ο ΔΙΟΙΚΗΤΗΣ ΤΗΣ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗΣ ΑΡΧΗΣ

ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Γ. ΠΙΤΣΙΛΗΣ

www.sate.gr



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

Αριθμός Γνωμοδότησης 287/2017

ΤΟΥ ΝΟΜΙΚΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

(Β' Τμήματος)

Συνεδρίαση της 19^{ης} Δεκεμβρίου 2017

Σύνθεση:

Πρόεδρος: Αλέξανδρος Καραγιάννης, Αντιπρόεδρος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους.

Μέλη: Στέφανος Δέτσης, Αντιπρόεδρος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, Θεόδωρος Ψυχογιός, Δημήτριος Χανής, Αλέξανδρος Ροϊλός, Αδαμαντία Καπετανάκη, Ελένη Πασαμιχάλη, Χριστίνα Διβάνη, Διονύσιος Χειμώνας, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

Εισηγητής: Διονύσιος Χειμώνας, Νομικός Σύμβουλος του Κράτους.

Αριθμός Ερωτήματος: Το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΕΦΑ 1141335/25-9-2017 έγγραφο της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας και της Διεύθυνσης Εφαρμογής Φορολογίας Κεφαλαίου και Περιουσιολογίου της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ).

Ερώτημα: Σε περίπτωση δικαστικής εκχώρησης σε τρίτον της απαίτησης εργολάβου έναντι των οικοπεδούχων για τη μεταβίβαση σε αυτόν χλιοστών οικοπέδου, κατά τη μεταβίβαση στον τρίτο των χλιοστών οικοπέδου μετά των επ' αυτών ανεγερθέντων κτισμάτων αν α) εφαρμόζονται οι διατάξεις του α.ν. 1521/1950 περί ΦΜΑ και ο φόρος υπολογίζεται επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου κατά το χρόνο σύνταξης του μεταβιβαστικού συμβολαίου, χωρίς εφαρμογή των διατάξεων περί διπλής μεταβίβασης, ή β) εφαρμόζονται οι

διατάξεις περί διπλής μεταβίβασης του α.ν. 1521/1950, οπότε η μεταβίβαση από τον εργολάβο (υποκείμενο στον ΦΠΑ πρόσωπο) υπάγεται στις διατάξεις του Κώδικα ΦΠΑ.

Επί των ανωτέρω ερωτημάτων, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β') γνωμοδότησε, ομόφωνα, ως εξής:

Ιστορικό

Από το έγγραφο της ερωτώσας υπηρεσίας και τα συνημμένα σε αυτό σχετικά στοιχεία προκύπτει το ακόλουθο ιστορικό με βάση το οποίο υποβλήθηκε το ερώτημα:

1. Τραπεζική εταιρεία έχουσα απαίτηση κατά εργολάβου-κατασκευαστή οικοδομών, επιδίωξε δικαστικώς και πέτυχε την έκδοση απόφασης για την κατάσχεση, ως ειδικού περιουσιακού στοιχείου, της απορρέουσας από το σχετικό εργολαβικό προσύμφωνο (υπ αριθμ 50462/2008) απαίτησης του εργολάβου από τους οικοπεδούχους, προς μεταβίβαση σε αυτόν χιλιοστών του οικοπέδου, στα οποία αντιστοιχεί ένα αποπερατωμένο διαμέρισμα, και ορίσθηκε ως προσφορότερο μέσο για την αξιοποίηση του κατασχεθησόμενου δικαιώματος, η μεταβίβαση στην τράπεζα, με δικαστική εκχώρηση, της ανωτέρω απαίτησης του εργολάβου, μέχρι του ποσού που αντιστοιχεί στην απαίτηση της τράπεζας και προς ολικό συμψηφισμό της τελευταίας, με το νόμιμο τόκο.
2. Η φορολογική διοίκηση προβληματίζεται ως προς την εφαρμογή της παραπάνω διάταξης, διότι, όπως υποστηρίζει, στην περίπτωση της δικαστικής εκχώρησης της απαίτησης του εργολάβου στην τράπεζα, η μεταβίβαση ενεργείται από τους οικοπεδούχους προς αυτήν απευθείας, χωρίς να συμβληθεί ο εργολάβος. Ο περαιτέρω προβληματισμός εντοπίζεται στο ζήτημα αν η τράπεζα εξομοιώνεται με τον εργολάβο, ώστε να θεωρείται ότι πρέπει να αντιμετωπισθεί φορολογικά, όπως αντιμετωπίζεται ο εργολάβος στην περίπτωση που αποκτά στο όνομά του χιλιοστά του οικοπέδου. Τέλος, εριστό είναι, επίσης, το ζήτημα εάν πρόκειται για περίπτωση, κατά την οποία ο εργολάβος μεταβιβάζει ποσοστό εκ του εργολαβικού ανταλλάγματος σε τρίτο, έστω και αν η μεταβίβαση, στην προκειμένη περίπτωση, δεν γίνεται από τον εργολάβο. Τέτοια

περίπτωση θα συνέτρεχε, αν ο εργολάβος καταδικαζόταν σε δήλωση βούλησης και η σχετική δικαστική απόφαση απλώς υποκαθιστούσε τη βούλησή του. Στη συγκεκριμένη περίπτωση, όμως, πρόκειται για δικαστική εκχώρηση της απαίτησης του εργολάβου στην τράπεζα, και, συνεπώς, η μεταβίβαση ενεργείται, σύμφωνα με την ερωτώσα υπηρεσία, από τους οικοπεδούχους προς την τράπεζα, στην οποία έχει εκχωρηθεί δικαστικά η απαίτηση του εργολάβου.

3. Επί του ως άνω αιτήματος της τραπεζικής εταιρείας η ερωτώσα υπηρεσία έχει την ακόλουθη γνώμη. α) Η μεταβίβαση των χιλιοστών του οικοπέδου (εργολαβικό αντάλλαγμα) από τους οικοπεδούχους προς την τράπεζα, στο πλαίσιο της διαταχθείσης δικαστικής εκχώρησης, δεν γίνεται από υποκείμενο στο ΦΠΑ πρόσωπο (εργολάβο) αλλά από μη υποκείμενο στο ΦΠΑ πρόσωπο (οικοπεδούχο), με συνέπεια η πράξη αυτή να μην υπόκειται σε ΦΠΑ αλλά σε ΦΜΑ και, επομένως, δεν υπάγεται στη ρύθμιση της παραγράφου 5 του άρθρου 2 του α.ν. 1521/1950, διότι η ρύθμιση αυτή αφορά, αποκλειστικώς, σε μεταβίβαση προς εργολάβο, δηλαδή σε πρόσωπο που αναλαμβάνει κατ' επάγγελμα με δαπάνες του την ανέγερση ολόκληρης οικοδομής. β) Εξάλλου, η κρινόμενη περίπτωση εξαιρείται και από την εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 2 παρ. 2 του α.ν. 1521/1950, η οποία αναφέρεται στη διπλή μεταβίβαση (δηλαδή ότι κατά τη μεταβίβαση των χιλιοστών του οικοπέδου που αντιστοιχούν σε κτίσμα από τους οικοπεδούχους στην τράπεζα, λαμβάνουν χώρα δύο μεταβιβάσεις: από τους οικοπεδούχους στον εργολάβο, κατά πλάσμα δικαίου, και από τον εργολάβο στην τράπεζα) διότι, πλην των άλλων, δεν συμβάλλεται στη μεταβιβαστική πράξη, κατά πλάσμα δικαίου, ο εργολάβος, που είναι προϋπόθεση εφαρμογής της διάταξης αυτής. Υπό την (αντίθετη) εκδοχή της εφαρμογής των διατάξεων περί διπλής μεταβίβασης, πρέπει να επιβληθεί ΦΠΑ, διότι θα πρόκειται για μεταβίβαση από τον εργολάβο που είναι πρόσωπο υποκείμενο σε ΦΠΑ.

Νομοθετικό πλαίσιο

Διατάξεις του ν. 1587/1950

4. Στις διατάξεις του ν. 1587/1950 «Περί κυρώσεως τροποποιήσεως και συμπληρώσεως του υπ' αριθμ. 1521/1950 αναγκαστικού νόμου "περί φόρου

μεταβιβάσεως ακινήτων" (Α'294), όπως ισχύει, μεταξύ των άλλων, ορίζονται τα εξής:

- «Άρθρον 1: 1. Εφ' εκάστης εξ επαχθούς αιτίας μεταβιβάσεως ακινήτου ή πραγματικού επί ακινήτου δικαιώματος ως και επί μεταβιβάσεως πλοίου υπό ελληνικήν σημαίαν επιβάλλεται φόρος επί αξίας αυτών. 2. Ακίνητα λογίζονται τα κατά τα άρθρα 948 και 953 του Αστικού Κώδικος χαρακτηριζόμενα ως τοιούτα. 3. Εν τη εννοία του όρου μεταβιβάσεως δια την εφαρμογή του παρόντος νόμου είναι: α) η απαλλοτρίωσις της πλήρους ή της ψιλής κυριότητας αδιαφόρως αν αυτή γίνεται υπό αναβλητική αίρεσιν ή επί τω όρω της εξωνήσεως, β) η σύστασις επικαρπίας οικήσεως ή άλλης δουλείας.....». 4..... 5. Ως αξία λογίζεται η αγοραία αξία την οποία έχει το ακίνητον ή το πραγματικόν επί του ακινήτου δικαίωμα ή το πλοίον κατά την ημέραν της μεταβιβάσεως των. 6...».

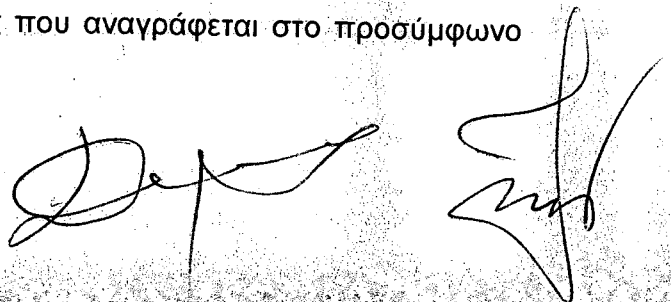
- «Άρθρον 2. 1. Σε κάθε περίπτωση μεταβίβασης ιδανικού μεριδίου οικοπέδου, στο οποίο ανεγείρεται ή πρόκειται να ανεγερθεί πολυκατοικία, με σχέδιο εγκεκριμένο από την πολεοδομική υπηρεσία πριν από τη μεταβίβαση θεωρείται κατ' αμάχητο τεκμήριο, ότι μαζί με το ιδανικό μερίδιο του οικοπέδου μεταβιβάζεται 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..... Το ανωτέρω αμάχητον τεκμήριον δεν έχει εφαρμογή επί μεταβιβάσεως ιδανικού μεριδίου οικοπέδου προς πρόσωπα αναλαμβάνοντα κατ' επάγγελμα την ιδίαις δαπάναις ανέγερσιν ολοκλήρου της πολυκατοικίας..... 2. Εάν κατά την σύνταξιν του οριστικού συμβολαίου συμβάλληται ως αγοραστής πρόσωπον μη κατανομασθέν εν τω προσυμφώνω θεωρείται δια την εφαρμογήν του παρόντος νόμου ότι λαμβάνουσι χώραν δύο μεταβιβάσεις η μεν πρώτη εκ μέρους του αρχικού πωλητή προς τον δια του προσυμφώνου συμβληθέντα ως αγοραστήν, η δε δευτέρα εκ μέρους του τελευταίου τούτου προς το υπ' αυτού υποδεικνυόμενον πρόσωπον. Τα ανωτέρω εφαρμόζονται και στις περιπτώσεις κατά τις οποίες μεταβιβάζονται από τον οικοπεδούχο σε τρίτο σε εκτέλεση συμβολαιογραφικού προσυμφώνου και καθ' υπόδειξη του εργολάβου,

δηρημένες ιδιοκτησίες υπαγόμενες σε ΦΠΑ σύμφωνα με το άρθρο 6 του Κώδικα ΦΠΑ, ο οποίος κυρώθηκε με το ν. 2859/2000 (Α' 248). Εάν το προσύμφωνο αφορά την μεταβίβαση οικοπέδου ή ιδανικού μεριδίου αυτού, συντρεχουσών των προϋποθέσεων της προηγούμενης παραγράφου, τα εν τη παραγράφω ταύτη οριζόμενα εφαρμόζονται μόνον ως προς την δευτέραν μεταβίβασιν το τεκμήριο όμως περί μεταβιβάσεως αποπερατωμένης οικοδομής τυγχάνει αμάχητον.....

5. Επί μεταβιβάσεως εις εκτέλεσιν συμβολαιογραφικού προσυμφώνου ιδανικού μεριδίου οικοπέδου υπό του οικοπεδούχου προς τον κατά κύριον επάγγελμα εργολήπτην όστις ανέλαβε την επί τούτου ιδίαις δαπάναις ανέγερσιν οικοδομής επί αντιπαροχή, ο φόρος μεταβιβάσεως υπολογίζεται μόνον επί της αγοραίας αξίας των ποσοστών του οικοπέδου έστω και εάν κατά την κατάρτισιν του οριστικού συμβολαίου έχουν ανεγερθεί υπό του εργολήπτου κτίσματα»....

- «Άρθρον 3. 1. Δια τον καθορισμό της αξίας του ακινήτου ή του πραγματικού δικαιώματος επί του ακινήτου ή του πλοίου λαμβάνεται υπόψη: α) Η ημέρα σύνταξης του συμβολαιογραφικού προσυμφώνου, αν το οριστικό συμβόλαιο συντάσσεται μέσα σε δύο (2) χρόνια από την κατάρτιση του προσυμφώνου. Στην περίπτωση αυτή.... γ) η ημέρα της μεταγραφής εις τας περιπτώσεις της παρ. 3 του άρθρου 2 του παρόντος, δ) η ημέρα της εκθέσεως του πλειστηριασμού επί μεταβιβάσεως ακινήτου κ.λπ. ενεργουμένης κατόπιν αναγκαστικού ή εκουσίου πλειστηριασμού και ε) η ημέρα της υπογραφής του οριστικού συμβολαίου εις τας λοιπάς περιπτώσεις. 2. Δια τον προσδιορισμό της αξίας του ακινήτου ή του πραγματικού επί του ακινήτου δικαιώματος ή του πλοίου λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμώνται...».

- «Άρθρον 5. 1. Ο φόρος μεταβιβάσεως που αναλογεί στο τίμημα μεταβιβάσεως που αναγράφεται στο συμβόλαιο, βαρύνει τον αγοραστή. Ο φόρος μεταβιβάσεως ο αναλογών επί της διαφοράς μεταξύ αξίας και του τιμήματος μεταβιβάσεως και οι προσαυξήσεις του άρθρ. 9 του παρόντος βαρύνουσι τον αγοραστήν, νοουμένου ως τοιούτου και του υπερθεματιστού επί μεταβιβάσεων δια πλειστηριασμού. Κατ' εξαίρεσιν... 2. Επί των περιπτώσεων της παρ. 2 του άρθρου 2 του παρόντος α) ο εκ προσυμφώνου αγοραστής βαρύνεται με το φόρο που αναλογεί στο τίμημα της μεταβιβάσεως που αναγράφεται στο προσύμφωνο



και β) ο οριστικός αγοραστής βαρύνεται με τον φόρο τον αναλογούντα εφ' ολοκλήρου της αξίας του μεταβιβαζομένου περιουσιακού στοιχείου ην είχε τούτο κατά την ημέραν της καταρτίσεως της οριστικής συμβάσεως μεταβιβάσεώς του. 3.....».

Διατάξεις του ν. 2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.)

5. Στις διατάξεις του ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248), όπως ισχύει, ορίζονται, μεταξύ των άλλων, τα εξής:

- «Άρθρο 1. Επιβολή του φόρου. 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».

- «Άρθρο 2. Αντικείμενο του φόρου. 1. Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα, β)... 2.....».

- «Άρθρο 3. Υποκείμενοι στο φόρο. 1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο....., εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής, β)..... γ) κάθε πρόσωπο, το οποίο πραγματοποιεί ευκαιριακά πράξεις του άρθρου 6, εφόσον με δήλωσή του ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ..... 2..... 3.....».

- «Άρθρο 4. Οικονομική δραστηριότητα. 1. Οικονομική δραστηριότητα, κατά την έννοια της διάταξης της παραγράφου 1 του άρθρου 3, θεωρείται οποιαδήποτε από τις δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή αυτού που παρέχει υπηρεσίες. Στις δραστηριότητες αυτές περιλαμβάνονται... 2.....».

- «Άρθρο 5. Παράδοση αγαθών. 1. Παράδοση αγαθών κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2 θεωρείται κάθε πράξη με την οποία μεταβιβάζεται το δικαίωμα να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, καθώς και τα ακίνητα του άρθρου 6. Εξομοιώνονται με ενσώματα αγαθά η ηλεκτρική ενέργεια, το αέριο, η θερμότητα ή το ψύχος και παρόμοια αγαθά... 2.....».

- «Άρθρο 6. 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 ιδιόχρηση, η μίσθωση ή άλλη χρήση. 2. Παράδοση ακινήτων θεωρείται επίσης: α) η μεταβίβαση της ψιλής κυριότητας, η σύσταση, η μεταβίβαση ή η παραίτηση από το δικαίωμα προσωπικής ή πραγματικής δουλείας, η παραχώρηση του δικαιώματος αποκλειστικής χρήσης επί κοινόκτητων κτιρίων, βοηθητικών ή ειδικών χώρων κτισμάτων ή επί κοινόκτητου τμήματος οικοπέδου, καθώς και η μεταβίβαση του δικαιώματος άσκησης της επικαρπίας των ακινήτων της παραγράφου 1, β) η εκτέλεση εργασιών στα ακίνητα, με μίσθωση έργου, ανεξάρτητα αν διαθέτει τα υλικά ο εργοδότης ή ο εργολάβος. Εργασίες.... 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 1^{ης} 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. 5....».

- «Άρθρο 16. Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης στην παράδοση αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών. 1. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και

ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών και η παροχή των υπηρεσιών. Η παράδοση των αγαθών συντελείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά.... 2. Κατ' εξαίρεση ο φόρος γίνεται απαιτητός.....»

Διατάξεις του Αστικού Κώδικα

6. Στον Αστικό Κώδικα (ΑΚ) ορίζονται, μεταξύ των άλλων τα εξής: «Άρθρο 455. Ο δανειστής μπορεί με σύμβαση να μεταβιβάσει σε άλλον την απαίτησή του χωρίς τη συναίνεση του οφειλέτη (εκχώρηση)». «Άρθρο 458. Μεταβίβαση παρεπόμενων δικαιωμάτων. Με την εκχώρηση μεταβιβάζονται και οι υποθήκες, εγγυήσεις, ενέχυρα ή άλλα παρεπόμενα δικαιώματα που ασφαλίζουν την απαίτηση καθώς και τα προνόμια τα οποία στην αναγκαστική εκτέλεση ή στην πτώχευση συνδέονται με τη φύση της απαίτησης ή της εγγύησης. Προνόμια που συνδέονται με το πρόσωπο του δανειστή δεν μεταβιβάζονται». «Άρθρο 460. Αναγγελία. Ο εκδοχέας δεν αποκτά δικαίωμα απέναντι στον οφειλέτη και στους τρίτους πριν ο ίδιος ή ο εκχωρητής αναγγείλει την εκχώρηση στον οφειλέτη». «Άρθρο 462. Υποχρεώσεις του οφειλέτη προς τον εκδοχέα. Ο οφειλέτης έχει προς τον εκδοχέα τις ίδιες υποχρεώσεις που είχε προς τον εκχωρητή».

Διατάξεις του ΚΠολΔ

7. Στον Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας (ΚΠολΔ) ορίζονται, μεταξύ των άλλων, τα εξής: «Άρθρο 1022. Κατάσχεση μπορεί να γίνει και σε περιουσιακά δικαιώματα εκείνου κατά του οποίου στρέφεται η εκτέλεση, τα οποία δεν μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο κατάσχεσης κατά τη διαδικασία των άρθρων 953 παρ. 1 και 2, 982 και 992, ιδίως σε δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας, ευρεσιτεχνίας, εκμετάλλευσης κινηματογραφικών ταινιών, σε απαιτήσεις κατά τρίτων εξαρτώμενες από αντιπαροχή, εφόσον κατά τις διατάξεις του ουσιαστικού δικαίου επιτρέπεται η μεταβίβαση αυτών των δικαιωμάτων». «Άρθρο 1023. 1 Την κατάσχεση δικαιωμάτων του άρθρου 1022 διατάζει ύστερα από αίτηση εκείνου υπέρ του οποίου γίνεται η εκτέλεση, το ειρηνοδικείο, κατά τη διαδικασία των άρθρων 741 επ....2....». «Άρθρο 1024. 1. Το δικαστήριο με την απόφαση που διατάζει την κατάσχεση ή και με μεταγενέστερη ορίζει τα μέσα που κρίνει

πρόσφορα για την αξιοποίηση του δικαιώματος και ιδίως μπορεί να διατάξει να μεταβιβαστεί το δικαίωμα σε εκείνον υπέρ του οποίου γίνεται η εκτέλεση, με πληρωμή ορισμένου τιμήματος ή με συμψηφισμό ολόκληρης ή μέρους της απαίτησής του, ή να διατάξει την ελεύθερη ή με πλειστηριασμό διάθεση του δικαιώματος και αν δεν κρίνει πρόσφορα τα μέτρα αυτά, διορίζει διαχειριστή.....

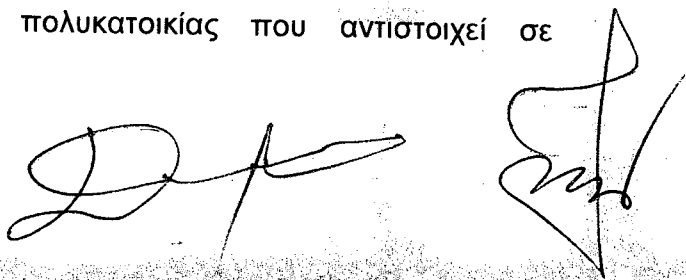
2. Αν η απαίτηση εκείνου κατά του οποίου στρέφεται η εκτέλεση συνίσταται στο να εκπληρώσει ένας τρίτος παροχή εξαρτώμενη από αντιπαροχή, το δικαστήριο επιτρέπει την κατάσχεση και υπό τον όρο να εκπληρωθεί η αντιπαροχή προς τον τρίτο. Σ' αυτήν την περίπτωση η αξιοποίηση του κατασχεμένου γίνεται σύμφωνα με την παρ. 1, οπότε αποκλείεται ο διορισμός διαχειριστή και η αξία της αντιπαροχής που εκπληρώθηκε θεωρείται ως έξοδο εκτέλεσης κατά το άρθρο 975». «Άρθρο 1025. 1. Η κατάσχεση γίνεται αν πρόκειται για απαίτηση κατά τρίτου, με επίδοση της απόφασης που επέτρεψε την κατάσχεση σε εκείνον κατά του οποίου στρέφεται η εκτέλεση και στον τρίτο. Αν πρόκειται για δικαίωμα εκείνου κατά του οποίου γίνεται η εκτέλεση, η κατάσχεση γίνεται με την επίδοση της απόφασης σ' αυτόν. Στις περιπτώσεις..... 2..... 3. Οι διατάξεις των άρθρων 984 παρ. 1 και 2, 985 έως 987 και 990 εφαρμόζονται και εδώ».

Ερμηνεία των διατάξεων

Επί των διατάξεων του ν. 1587/1950

8. Από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του ν. 1587/1950 συνάγεται, μεταξύ των άλλων, ότι ο ΦΜΑ επιβάλλεται σε περίπτωση μεταβίβασης εμπραγμάτου δικαιώματος επί ακινήτου που γίνεται με αντάλλαγμα. Η έννοια του όρου «μεταβίβαση» καθορίζεται στις παραγράφους 3 και 4 του άρθρου 1 του ως άνω νόμου και ταυτίζεται με την καταρτιζόμενη κατά τους νόμιμους τύπους οριστική σύμβαση (ΑΚ 1033), που έχει σκοπό την μεταβίβαση ενός εμπραγμάτου δικαιώματος επί ακινήτου με επαχθή αιτία, ανεξαρτήτως αν συντρέχουν και οι λοιποί, κατά το νόμο, αναγκαίοι όροι (π.χ. μεταγραφή, ύπαρξη κυριότητας κ.λπ.) για την επίτευξη αυτού του σκοπού (ΣΤΕ 2263/2015 κ.α.).

9. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 2 του ν. 1587/1950 έχει θεσπισθεί αμάχητο τεκμήριο, με βάση το οποίο φορολογείται ως αποπερατωμένο το διαμέρισμα της πολυκατοικίας που αντιστοιχεί σε



μεταβιβαζόμενο με αντάλλαγμα ποσοστό εξ αδιαιρέτου οικοπέδου, αν και αντικείμενο της μεταβιβαστικής σύμβασης είναι, καταρχήν, σύμφωνα με τις διατάξεις του ΑΚ, μόνο το εξ αδιαιρέτου ποσοστό στο οικοπέδο.



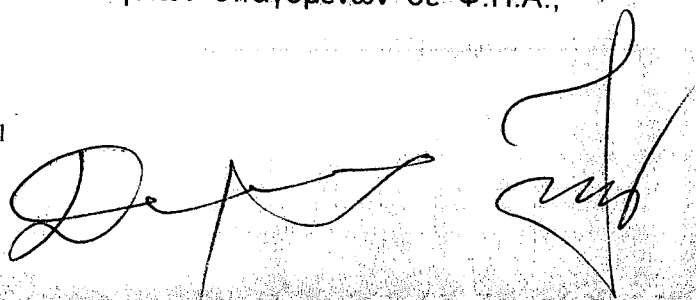
10. Το τεκμήριο αποσκοπεί να αποτρέψει την αποφυγή καταβολής ΦΜΑ όταν οι συμβαλλόμενοι, αν και αποβλέπουν στην μεταβίβαση αποπερατωμένου κτίσματος, διασπούν την μεταβίβαση αφενός σε σύμβαση μεταβίβασης των ποσοστών του οικοπέδου, αφετέρου σε σύμβαση εργολαβίας κατασκευής του κτίσματος που αντιστοιχεί στα μεταβιβαζόμενα ποσοστά του οικοπέδου.

11. Περαιτέρω, στην παράγραφο 2 της παραπάνω διάταξης ορίζεται ότι, αν κατά την κατάρτιση και υπογραφή του οριστικού συμβολαίου αγοραπωλησίας ακινήτου συμβάλλεται ως αγοραστής πρόσωπο που δεν κατονομάζεται σε σχετικό προσύμφωνο, θεωρείται, κατά πλάσμα δικαίου και για την εφαρμογή (και μόνο) του ΦΜΑ, ότι γίνονται δύο μεταβιβάσεις. Η πρώτη που καλείται «πλασματική» θεωρείται ότι γίνεται ανάμεσα στον αρχικό πωλητή Α (οικοπεδούχο) και σ' εκείνον που συμβάλλεται στο προσύμφωνο ως αγοραστής Β (εργολάβος) και η δεύτερη που καλείται «οριστική» θεωρείται ότι γίνεται από τον εκ προσυμφώνου αγοραστή (Β) προς το υποδεικνυόμενο για πρώτη φορά από αυτόν κατά την υπογραφή του οριστικού συμβολαίου τρίτο πρόσωπο (Γ), το οποίο είναι και ο οριστικός (τελικός) αγοραστής. Σε περίπτωση, δε, συνδρομής των προϋποθέσεων της παρ. 1 του άρθρου 2 του ν. 1587/1950, το αμάχητο τεκμήριο περί μεταβιβάσεως αποπερατωμένου διαμερίσματος για τον υπολογισμό του φόρου ισχύει μόνο ως προς την δεύτερη μεταβίβαση (πραγματική). Στην τελευταία αυτή περίπτωση πωλητής θεωρείται όχι ο οικοπεδούχος που μεταβίβασε το ιδανικό μερίδιο του οικοπέδου προς τον κατασκευαστή εργολάβο και ο οποίος δια της μεταβίβασης αυτής απεξενώθη της κυριότητας επί του μεριδίου αυτού, αλλά ο εργολάβος ο οποίος και υπέχει όλες τις, εκ της σύμβασης της πώλησης, υποχρεώσεις έναντι του οριστικού αγοραστή (τρίτου) και αντιστοίχως αποκτά τα εκ της σύμβασης αυτής δικαιώματα (ιδ. ΟΛΝΣΚ 32/1981 και 630/1999).

12. Επομένως, για την εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων περί διπλής μεταβίβασης θα πρέπει να συντρέχουν οι ακόλουθες προϋποθέσεις: α) Το

οριστικό συμβόλαιο να συντάσσεται πράγματι σε εκτέλεση του προσυμφώνου
κά μέσα στην οριζόμενη για την υπογραφή του προθεσμία, είτε αυτή είναι
αρχική, είτε κατόπιν εμπρόθεσμης παράτασής της, δηλαδή κατά τη διάρκεια
ισχύος του προσυμφώνου (ΣτΕ 1968/2001). β) Να συμπράττουν στο οριστικό
συμβόλαιο ως συμβαλλόμενοι τρία (3) πρόσωπα: i) Ο αρχικός πωλητής, που
δεσμεύτηκε με το προσύμφωνο να πωλήσει το εμπράγματο επί ακινήτου
δικαιώματά του, ii) ο συμβληθείς στο προσύμφωνο ως αγοραστής, και iii) ο τρίτος,
οριστικός αγοραστής, ο οποίος αφενός δεν πρέπει να κατονομάζεται στο
προσύμφωνο και αφετέρου πρέπει να υποδεικνύεται στον αρχικό πωλητή από
τον εκ προσυμφώνου αγοραστή. Αν λείπει κάποια από τις προϋποθέσεις αυτές,
δεν υπάρχει διπλή μεταβίβαση αλλά μία μεταβίβαση και εφαρμόζονται γι' αυτήν
οι γενικές διατάξεις του νόμου περί ΦΜΑ (ΣτΕ 1968/2001), ενώ, παράλληλα δεν
υπάρχει υποχρέωση του εκ προσυμφώνου αγοραστή του ακινήτου να καταβάλει
και εκείνος ΦΜΑ.

13. Σημειώνεται, ότι σε περιπτώσεις αντιπαροχής, όπου μεταβιβάζονται
ιδιοκτησίες οι οποίες με το εργολαβικό προσύμφωνο αποτελούν την αντιπαροχή
του εργολάβου κατασκευαστή, η κυριότητα τόσο των μεταβιβαζόμενων με
αντάλλαγμα ποσοστών οικοπέδου, όσο και των αντιστοιχούντων σ' αυτά
κτισμάτων (με βάση τη σύσταση οριζόντιας ιδιοκτησίας), μεταβιβάζονται στον
τελικό αγοραστή από τον οικοπεδούχο, σύμφωνα με την γενική αρχή του δικαίου
«τα υπερκείμενα είκει τοις υποκειμένοις», αν και τα κτίσματα έχουν ανεγερθεί (ή
θα ανεγερθούν) από τον εκ τρίτου συμβαλλόμενο στο μεταβιβαστικό συμβόλαιο
εργολάβο, ο οποίος θα εισπράξει και το συμφωνηθέν τίμημα (ΑΠ 642/2017).
Ενόψει αυτού και με σκοπό την αποτροπή φοροδιαφυγής, στο φόρο
μεταβίβασης ακινήτων, με τη διάταξη του άρθρου 2 παρ. 2 του α.ν. 1521/1950,
δημιουργήθηκε η έννοια της «πλασματικής» μεταβίβασης από τον οικοπεδούχο
στον εργολάβο των ποσοστών του οικοπέδου που μεταβιβάζονται στον τρίτο
τελικό αγοραστή, η οποία έχει εφαρμογή κατ' αρχάς μόνο στις μεταβιβάσεις που
εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΜΑ και, περαιτέρω, μετά την ισχύ του ν.
4254/2014, σε μεταβιβάσεις διηρημένων ιδιοκτησιών υπαγομένων σε Φ.Π.Α.,



εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις του νόμου (εδ' 2 της παρ. 2 του άρθρου 2 του ν. 1587/1950).

14. Παγίως, εξάλλου, γίνεται δεκτό ότι οι ανωτέρω διατάξεις περί διπλής μεταβίβασης που ερμηνεύονται στενά (ΣΤΕ 443/1994), εφαρμόζονται μόνο στην περίπτωση που το προσύμφωνο και το σε εκτέλεση αυτού οριστικό συμβόλαιο αφορούν σε μεταβιβάσεις ακινήτου που γίνονται λόγω πώλησης και όχι για άλλη αιτία (ΣΤΕ 5525/1995, 4068/1995 κ.α.).

15. Με τη διάταξη της παραγράφου 5 του άρθρου 2 του α.ν. 1587/1950 ορίζεται ότι σε περίπτωση μεταβίβασης ποσοστού εξ αδιαίρετου ακινήτου, σε εκτέλεση συμβολαιογραφικού προσυμφώνου, από οικοπεδούχο σε κατά κύριο επάγγελμα εργολάβο, ο οποίος έχει αναλάβει με δαπάνες του την ανέγερση οικοδομής με αντιπαροχή, ο ΦΜΑ υπολογίζεται μόνο στην αξία (αγοραία ή αντικειμενική, κατά περίπτωση) των ποσοστών του οικοπέδου που μεταβιβάζονται, έστω και αν κατά την υπογραφή του οριστικού αυτού μεταβιβαστικού συμβολαίου έχουν ανεγερθεί και, ενδεχομένως αποπερατωθεί από τον εργολήπτη τα κτίσματα που αντιστοιχούν στα μεταβιβαζόμενα ποσοστά του οικοπέδου (ΣΤΕ 2441/1990 κ.α.).

16. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 5 του α.ν. 1587/1950 σε περίπτωση διπλής μεταβίβασης για μεν την πρώτη (πλασματική) ο φόρος που αναλογεί στο αναγραφόμενο στο προσύμφωνο τίμημα της μεταβίβασης μόνον των ποσοστών επί του οικοπέδου βαρύνει τον εκ προσυμφώνου αγοραστή (εργολάβο), ενώ στην δεύτερη (πραγματική) ο φόρος υπολογίζεται εφ' ολοκλήρου της αξίας του μεταβιβαζόμενου περιουσιακού στοιχείου την ημέρα της κατάρτισης του οριστικού συμβολαίου και βαρύνει, σε κάθε περίπτωση, τον οριστικό αγοραστή.

17. Τέλος, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του α.ν. 1521/1950 για τον καθορισμό της αξίας του ακινήτου επί της οποίας θα υπολογισθεί ο ΦΜΑ, λαμβάνεται, κατ' αρχήν, υπόψη: α) η ημέρα της υπογραφής του οριστικού μεταβιβαστικού συμβολαίου, εφόσον η μεταβίβαση του εμπραγμάτου δικαιώματος συντελείται με συμβολαιογραφικό έγγραφο (περ. ε'), ενώ στις λοιπές περιπτώσεις του άρθρου λαμβάνεται υπόψη, β) η ημέρα σύνταξης του προσυμφώνου, αν το οριστικό συμβόλαιο συντάσσεται μέσα σε

δύο χρόνια από την κατάρτιση του προσυμφώνου, γ) η ημέρα της μεταγραφής στις περιπτώσεις της παραγράφου 3 του άρθρου 2 και δ) η ημέρα της έκθεσης του πλειστηριασμού επί μεταβίβασης κατόπιν αναγκαστικού ή εκούσιου πλειστηριασμού (περί των ανωτέρω βλ. παρ. 11 έως 20 βλ. και Ι. Φωτόπουλο «Η Φορολογία Μεταβίβασης Ακινήτων» παρ. 5 έως 8).

Επί των διατάξεων του ν. 2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.)

18. Από την ερμηνεία των προπαρατεθεισών διατάξεων του Κ.Φ.Π.Α. συνάγεται, μεταξύ των άλλων, ότι για να υπαχθεί σε ΦΠΑ 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 η αναθεωρήθηκε 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 κ.λπ.) ή να μην έχει παρέλθει πενταετία από την ημερομηνία έκδοσης της οικοδομικής άδειας (ΝΣΚ 380/2010 κ.α.).

19. Στις παραδόσεις ακινήτων των παραγράφων 1 και 2 περ. α' του άρθρου 6 του ν. 2859/2000 που πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία πριν από την πρώτη εγκατάσταση σε αυτά, στις οποίες περιλαμβάνεται και η μεταβίβαση ιδανικών μεριδίων οικοπέδου, δεν επιβάλλεται ΦΜΑ εφόσον επιβάλλεται ΦΠΑ.

Επί των διατάξεων του Αστικού Κώδικα

20. Εκχώρηση είναι η σύμβαση με την οποία ο αρχικός δανειστής (εκχωρητής) μεταβιβάζει σε τρίτο (εκδοχέα) την κατά του οφειλέτη απαίτησή του, χωρίς να απαιτείται συναίνεση αυτού. Με την εκχώρηση μεταβιβάζεται η αυτή ακριβώς

απαίτηση που είχε ο παλαιός δανειστής και μεταβάλλεται μόνο το πρόσωπο του δανειστή, χωρίς η εκχώρηση να επάγεται αλλοίωση της ενοχής.

21. Με την αναγγελία της εκχώρησης στον οφειλέτη αποκόπτεται οριστικά κάθε δεσμός του προς τον εκχωρητή και η εκχωρηθείσα απαίτηση (και μόνο) αποκτάται από τον εκδοχέα ο οποίος καθίσταται, ως ειδικός διάδοχος, αποκλειστικός δικαιούχος αυτής, δικαιούμενος να εισπράξει και επιδιώξει δικαστικώς την είσπραξή της από τον εκχωρηθέντα οφειλέτη, ο οποίος υποχρεούται να καταβάλει το οφειλόμενο μόνο στον εκδοχέα. Ο οφειλέτης υποχρεούται να εκπληρώσει την παροχή στην έκταση και κατά τον τρόπο, χρόνο, τόπο κ.λπ. που υποχρεούτο να την εκπληρώσει και προς τον εκχωρητή.

22. Συγγενής περίπτωση προς την προεκτεθείσα εκουσία εκχώρηση είναι και η δικαστική με την οποία επέρχεται, σε ορισμένες περιπτώσεις (για παράδειγμα, συντηρητική κατάσχεση εις χείρας τρίτου άρθρ. 722 παρ. 2 ΚΠολΔ), αυτοδικαίως αναγκαστική μεταβίβαση της απαίτησης με δικαστική απόφαση.

23. Στην περίπτωση αυτή εφαρμόζονται ανάλογα τα επί εκουσίας εκχώρησης ισχύοντα, εφόσον συνάδουν με τη φύση και το σκοπό της δικαστικής εκχώρησης (Απ. Γεωργιάδης «Ενοχικό Δίκαιο 1999, παρ. 42 επ., Α. Λιτzerόπουλος «Στοιχεία ενοχικού δικαίου» σελ. 434 επ., ΑΠ 303/1965 κ.α.).

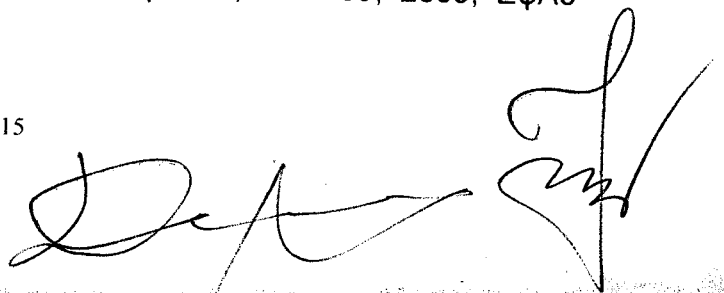
24. Εξάλλου, από το άρθρο 166 ΑΚ σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 369 και 1033 ΑΚ, συνάγεται ότι το προσύμφωνο, αποτελεί καταρτισμένη σύμβαση που δημιουργεί τέλεια και όχι υπό αίρεση ενοχή, της οποίας η παροχή συνίσταται στη σύμπραξη των συμβαλλομένων προς κατάρτιση της οριστικής σύμβασης, εκτός αν ανατραπεί με δήλωση υπαναχώρησης. Επομένως, ο δανειστής του αγοραστή - εργολάβου που έχει συνάψει προσύμφωνο πώλησης ακινήτου σε τρίτο αγοραστή, μπορεί, τηρώντας τη διαδικασία των άρθρων 1022 επ. ΚΠολΔ, να κατάσχει την εκ προσυμφώνου απαίτηση του οφειλέτη του εργολάβου έναντι του οικοπεδούχου προς σύναψη της οριστικής σύμβασης, όπως συνέβη εν προκειμένω (ΑΠ 373/1987 ΝοΒ 35, 560, ΕφΘεσ 3112/1992 Αρμ. 1992, 828, ΕφΠατρ. 542/2007 δημ. νομος κ.α.).

Επί των διατάξεων του ΚΠολΔ

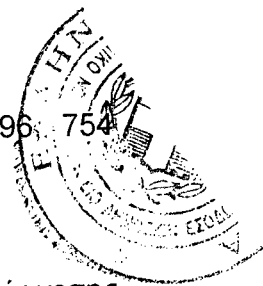
25
Η ΚΙΤΚΗ

Μεταξύ των ειδικών περιουσιακών στοιχείων, τα οποία μπορούν να κατασχεθούν κατά τις διατάξεις των άρθρων 1022 ΚΠολΔ, είναι και η εκ του προσυμφώνου και εκ της εργολαβίας παροχή του οικοπεδούχου, ήτοι τα εξ αδιαιρέτου ποσοστά του οικοπέδου, τα οποία με το προσύμφωνο ο οικοπεδούχος είναι υποχρεωμένος να μεταβιβάσει στον αντισυμβαλλόμενο του εργολάβο για την από τον τελευταίον εκτέλεση του έργου το οποίο συνεφωνήθη. Ειδικότερα, μπορεί να κατασχεθεί ο χώρος της πολυκατοικίας (μια αυτοτελής οριζόντια ιδιοκτησία) με το εξ αδιαιρέτου ποσοστό του οικοπέδου που αντιστοιχεί σ' αυτόν, ο οποίος συνεφωνήθη να μεταβιβασθεί στον εργολάβο, έναντι της αμοιβής του για την ανέγερση απ' αυτόν της πολυκατοικίας (ΑΠ 1499/1992 ΕΛΔ 35. 393, ΑΠ 14/1991 ΝοΒ 40. 530, κ.α.). Ορθότερα, το δικαίωμα που υπόκειται σε κατάσχεση είναι η απαίτηση, την οποία έχει ο εργολάβος κατά των αντισυμβληθέντων οικοπεδούχων προς μεταβίβαση σε αυτόν ορισμένων ποσοστών εξ αδιαιρέτου επί του οικοπέδου, τα οποία, μετά των αντιστοιχούντων εις αυτά διαμερισμάτων, συνεφωνήθησαν ως αντιπαροχή δια την υπ' αυτού κατασκευή, επί του οικοπέδου, οικοδομής, εφόσον και η απαίτηση αυτή απορρέει από αμφοτεροβαρή σύμβαση, εξαρτάται από αντιπαροχή, δεν δύναται να αποτελέσει αντικείμενο των λοιπών ειδικών κατασχέσεων και είναι επιδεκτική μεταβίβασης ως μη απαγορευμένη από το ουσιαστικό δίκαιο της εκχώρησης ή εκποίησης ή διάθεσης απαίτησης συνισταμένης εις την μεταβίβαση της κυριότητας ακινήτου εξ επαχθούς αιτίας (Ράμμος εις Αρμ. ΚΓ' 881 επ., Ι. Μπρίνια Αναγκ. Εκτέλ. υπ' άρθ. 1022 παρ. 679, ΕφΑθ 4317/2002 δημ. νομος κ.α.).

26. Εξάλλου, το Δικαστήριο έχει τη δικαιοπλαστική εξουσία (άρθρο 1024 ΚΠολΔ) να ορίσει τα μέτρα που κρίνει πρόσφορα για την αξιοποίηση του δικαιώματος και, στο πλαίσιο αυτό, να διατάξει και τη μεταβίβασή του στον υπερού η εκτέλεση έναντι καταβολής ορισμένου τιμήματος ή και μερικό ή ολικό συμψηφισμό της απαίτησης ή την ελεύθερη ή με πλειστηριασμό διάθεσή του. Όταν το αντικείμενο της κατάσχεσης είναι απαίτηση, η μεταβίβαση γίνεται με (δικαστική) εκχώρηση (Μπρίνιας άρθρο 1024 αρ 685, σ. 2289, 2339, ΕφΑθ



9737/1989 δημ. νομος, ΜονΠρΘεσ. 28463/1995 Αρμενόπουλος 1996, 754
κ.α.).



Επί της συγκεκριμένης περίπτωσης του ερωτήματος

27. Από το χρόνο ολοκλήρωσης της διαδικασίας της αναγκαστικής κατάσχεσης που επέβαλε η τράπεζα επί απαίτησης που διατηρεί ο δανειστής (εργολάβος) κατά του οφειλέτη (οικοπεδούχου), και απορρέει από προσύμφωνο σύστασης οριζοντίου ιδιοκτησίας και εργολαβικό συμβόλαιο, για τη μεταβίβαση σε αυτόν ποσοστού εξ αδιαιρέτου επί οικοπέδου, στο οποίο αντιστοιχεί ένα διαμέρισμα-οριζόντια ιδιοκτησία, η παραπάνω τραπεζική εταιρεία απέκτησε την απαίτηση αυτή με (δικαστική) εκχώρηση που διατάχθηκε με την προαναφερθείσα δικαστική απόφαση.

28. Αποτέλεσμα της εκχώρησης αυτής είναι ότι η τράπεζα υπεισήλθε ως προς την κατασχεθείσα απαίτηση, ως νέος δανειστής στη θέση του αρχικού δανειστή (εργολάβου) και στην εκ του προσυμφώνου ενοχική σχέση αυτού με τον οφειλέτη (οικοπεδούχο) και έχει, κατά του τελευταίου, ευθεία απαίτηση για την εκπλήρωση της παροχής του, δηλαδή να συμπράξει για την κατάρτιση του οριστικού μεταβιβαστικού συμβολαίου για τη μεταβίβαση σε αυτόν του ποσοστού του οικοπέδου στο οποίο αντιστοιχεί ένα αποπερατωμένο διαμέρισμα.

29. Η δικαιοπραξία αυτή μεταβίβασης από τον οικοπεδούχο στην τράπεζα των χιλιοστών του οικοπέδου, που αντιστοιχεί σε ένα αποπερατωμένο διαμέρισμα, δεν υπόκειται σε ΦΠΑ, κατά τη μεταβίβαση στον τρίτο των χιλιοστών οικοπέδου μετά των επ' αυτών ανεγερθέντων κτισμάτων, διότι, πλην των άλλων, δεν γίνεται από υποκείμενο σε ΦΠΑ πρόσωπο (δηλαδή τον εργολάβο).

30. Ενόψει του ότι η τράπεζα υπεισέρχεται δυνάμει δικαστικής εκχώρησης στη θέση του εργολάβου στην υφιστάμενη εκ του προσυμφώνου εργολαβική σύμβαση, η οποία δεν αλλοιώνεται, συνάγεται, περαιτέρω, ότι η οριστική μεταβιβαστική συμβολαιογραφική πράξη, μεταξύ της Τράπεζας και του οικοπεδούχου, αφορά σε μεταβίβαση ακινήτου για επαχθή αιτία και ως εκ τούτου συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 1 του ν. 1587/1950 και η δικαιοπραξία αυτή υπόκειται σε ΦΜΑ. Κατ' ακολουθία, δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της

πλασματικής διπλής μεταβίβασης, ούτε ο σκοπός της θέσπισής της (ο.π. παρ. 15 και 16). Και τούτο, διότι, πλην των άλλων, α) το οριστικό συμβόλαιο δεν καταρτίζεται κατά τη διάρκεια ισχύος του προσυμφώνου, σύμφωνα με το ιστορικό του ερωτήματος, β) η αιτία της σχετικής δικαιοπραξίας δεν είναι η πώληση και γ) δεν συμβάλλεται σε αυτό ο εργολάβος.

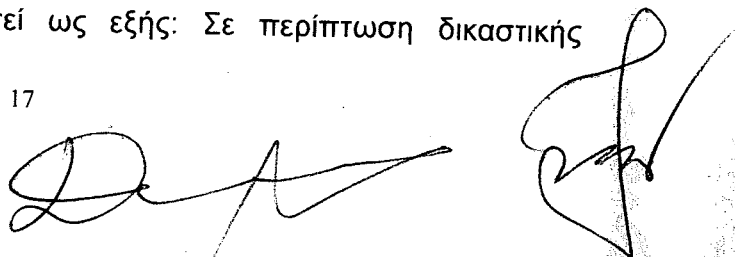
31. Τέλος, σημειώνεται, ότι η διπλή μεταβίβαση αφορά, κατ' αρχήν, σε μεταβιβάσεις που υπόκεινται μόνο σε ΦΜΑ, δεδομένου ότι δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του εδαφ. β' της παραγράφου 2 του άρθρου 2 του ν. 1587/1950. Ο φόρος υπολογίζεται επί της αξίας (αντικειμενικής) του ακινήτου (οικοπέδου και κτισμάτων) κατά το χρόνο υπογραφής του οριστικού συμβολαίου, δεδομένου ότι καταρτίζεται μετά από δύο χρόνια από την κατάρτιση του προσυμφώνου και, επομένως, δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παρ. 1 περ. α' του άρθρου 3 του ν. 1587/1950. (Σημειώνεται, ότι στο παρόν ερώτημα δεν ερευνώνται οι περιπτώσεις της παραγράφου 3 του άρθρου 2 του ν. 1587/1950).

32. Η διάταξη της παραγράφου 5 του άρθρου 2 του ν. 1587/1950, σύμφωνα με την οποία ο ΦΜΑ υπολογίζεται μόνο στην αξία (αγοραία ή αντικειμενική, κατά περίπτωση) των ποσοστών του οικοπέδου που μεταβιβάζονται, έστω και αν κατά την υπογραφή του συμβολαίου έχει ανεγερθεί και, ενδεχομένως, αποπερατωθεί κτίσμα επί του μεταβιβαζομένου οικοπέδου, συνιστά εξαιρετική ευνοϊκή ρύθμιση προς τους κατά κύριο επάγγελμα εργολάβους που ανέλαβαν, με δαπάνες τους, την ανέγερση οικοδομής με αντιπαροχή.

33. Επομένως, η ρύθμιση αυτή ως συνδεδεμένη αυστηρά με την ιδιότητα του εργολάβου δεν μπορεί να εφαρμοσθεί υπέρ της τράπεζας, όπως αυτή υποστηρίζει, αφενός, διότι, λόγω του ως άνω χαρακτήρα της διάταξης, αυτή ερμηνεύεται στενά, αφετέρου διότι, ως αφορώσα τους εργολάβους και μόνο, δεν αποτελεί παρεπόμενο της μεταβιβασθείσας απαίτησης δικαίωμα και, επομένως, δεν έχει μεταβιβασθεί στην τράπεζα δυνάμει της δικαστικής εκχώρησης (ΑΚ 458).

Απάντηση

34. Κατόπιν των ανωτέρω, επί του τεθέντος ερωτήματος, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β') γνωμοδοτεί ως εξής: Σε περίπτωση δικαστικής



εκχώρησης σε τρίτο της απαίτησης του εργολάβου έναντι του οικοπεδούχου για τη μεταβίβαση σε αυτόν χιλιοστών του οικοπέδου, που αντιστοιχούν σε αποπερατωμένο διαμέρισμα, κατά την μεταβίβαση στον τρίτο των χιλιοστών του οικοπέδου μετά των επ' αυτού ανεγερθέντων κτισμάτων δεν επιβάλλεται Φ.Π.Α. αλλά Φ.Μ.Α. και ο φόρος υπολογίζεται επί της κατά νόμο προσδιοριζόμενης αξίας του ακινήτου κατά το χρόνο σύνταξης του μεταβιβαστικού συμβολαίου. Η ευνοϊκή ρύθμιση της παραγράφου 5 του άρθρου 2 του ν. 1521/1950 που προβλέπει επιβολή φόρου μόνον επί των μεταβιβαζομένων ποσοστών του οικοπέδου δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση αυτή.

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Αθήνα 29-12-2017

Ο Πρόεδρος

ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΣ ΚΑΡΑΓΙΑΝΝΗΣ
Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.

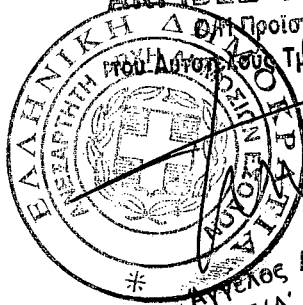


Ο Εισηγητής

ΔΙΟΝΥΣΙΟΣ ΧΕΙΜΩΝΑΣ
Νομικός Σύμβουλος του Κράτους

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ

Προϊστάμενος-η
του Αποκεντρωμένου Τμήματος Διοίκησης



Αγγελος Δ. Ξενοφάντος
ΔΕ/Α' ΕΦΟΡΙΑΚΩΝ

ΓΙΝΕΤΑΙ ΔΕΚΤΗ

Αθήνα 28/2/18

Ο ΔΙΟΙΚΗΤΗΣ ΤΗΣ

ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Γ. ΠΙΤΣΙΛΗΣ