

ΠΟΛ. 1122/28.04.2014

Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 41, 43, 61, της περίπτωσης στ' της παραγράφου 1 και της παραγράφου 4 του άρθρου 62, της περίπτωσης στ' της παραγράφου 1 και της παραγράφου 7 του άρθρου 64, του άρθρου 67Α καθώς και του άρθρου 72 του ν. 4172/2013, όπως αυτές ισχύουν ύστερα από την τροποποίηση τους με τον ν. 4254/2014 (ΦΕΚ Α' 85) σχετικά με τη μεταβίβαση ακίνητης περιουσίας από φυσικά πρόσωπα.

Αθήνα, 28 Απριλίου 2014

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΓΕΝ. ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ
ΤΜΗΜΑ Α'

Ταχ. Δ/ση : Καρ. Σερβίας 10

Τ. Κ.: 101 84 Αθήνα

Πληροφορίες:

Τηλέφωνο: 210 3375315-7

FAX: 210 3375001

ΕΞ. ΕΠΕΙΓΟΝ

Σας κοινοποιούμε τις ανωτέρω διατάξεις σχετικά με τη φορολόγηση της υπεραξίας που προκύπτει από μεταβίβαση ακίνητης περιουσίας από φυσικά πρόσωπα.

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν. 4172/2013, επιβάλλεται φόρος υπεραξίας 15% σε φυσικό πρόσωπο που μεταβιβάζει από 1.1.2014 με επαχθή αιτία ακίνητη περιουσία. Στην έννοια της ακίνητης περιουσίας περιλαμβάνεται το ακίνητο

ή το ιδανικό μερίδιο αυτού, το εμπράγματο δικαίωμα επί ακινήτου ή ιδανικό μερίδιο αυτού, καθώς και οι συμμετοχές οι οποίες έλκουν άνω του 50% της αξίας τους άμεσα ή έμμεσα από ακίνητη περιουσία.

Κριτήριο για την επιβολή του φόρου υπεραξίας είναι το εισόδημα που προκύπτει από την υπεραξία της μεταβίβασης της ακίνητης περιουσίας να μην συνιστά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με το άρθρο 21 του ν. 4172/2013.

Συγκεκριμένα, η παράγραφος 3 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 ορίζει ότι επιχειρηματική συναλλαγή θεωρείται κάθε μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους. Κάθε τρεις ομοειδείς συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα εντός ενός εξαμήνου θεωρούνται συστηματική διενέργεια πράξεων. Σε περίπτωση συναλλαγών που αφορούν ακίνητα, η περίοδος του προηγούμενου εδαφίου είναι δύο (2) έτη. Κατά την έννοια των παραπάνω, δεν προκύπτει φόρος υπεραξίας εάν η μεταβίβαση διενεργείται από εργολάβους οικοδομών, από άτομα που διενεργούν συστηματικά πωλήσεις ακινήτων (μέσα στη διάρκεια δύο ετών τρεις και άνω πωλήσεις) ή ακόμα και σε περίπτωση διενέργειας μεμονωμένης ή συμπτωματικής πράξης που αποβλέπει στην επίτευξη κέρδους, οπότε το εισόδημα που προκύπτει συνιστά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Τα παραπάνω προκύπτουν αποκλειστικά και μόνο από υπεύθυνη δήλωση του πωλητή, η οποία ενσωματώνεται στο κείμενο του συμβολαίου.

Στην έννοια του εισοδήματος από υπεραξία εμπίπτει και η αγοραία αξία του κτίσματος που έχει ανεγερθεί σε έδαφος κυριότητας τρίτου με δαπάνες του μισθωτή και περιέρχεται στην κατοχή του τρίτου (εκμισθωτή) με τη λήξη ή διακοπή της μισθωτικής σχέσης (παρ. 2 του άρθρου 41). Στην έννοια της ανέγερσης εμπίπτουν και οι επεκτάσεις ακινήτων κατόπιν έκδοσης άδειας ανέγερσης. Επίσης, ως μεταβίβαση, για την επιβολή του φόρου υπεραξίας, νοείται και η εισφορά ακίνητης περιουσίας για την κάλυψη ή την αύξηση κεφαλαίου νομικού προσώπου ή οντότητας

(σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν)

2. Έννοια της κτήσης με οποιαδήποτε αιτία.

Για την επιβολή του φόρου υπεραξίας δεν ενδιαφέρει ο τρόπος απόκτησης της ακίνητης περιουσίας, δηλαδή αν η ακίνητη περιουσία ή τα ιδανικά μερίδια αυτής ή το εμπράγματο δικαίωμα επί ακίνητης περιουσίας ή το ιδανικό μερίδιο αυτού κλπ αποκτήθηκε με επαχθή αιτία (με αντάλλαγμα), αν ανεγέρθηκε, αν αποκτήθηκε με χαριστική αιτία (δωρεά, γονική παροχή) ή με οποιαδήποτε άλλη αιτία (π.χ. κληρονομιά, χρησικτησία κ.λ.π.), αλλά αρκεί η απόκτησή του με οποιαδήποτε αιτία, μετά την 1.1.1995. Σε περίπτωση κατά την οποία η μεταβίβαση αφορά δικαίωμα το οποίο αποκτήθηκε μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 1994, η υπεραξία θεωρείται μηδενική.

Λοιπές περιπτώσεις κτήσης

Παραθέτουμε περιπτώσεις που εμπίπτουν στην έννοια της κτήσης ακινήτων:

α) Η περίπτωση ακύρωσης συμβολαίου απόκτησης ακινήτου με οποιαδήποτε αιτία, ναί μεν εξομοιώνεται με την εξυπαρχής άκυρη δικαιοπραξία, πλην όμως για την εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων, θεωρείται ότι συντρέχει (πλασματικά) νέα κτήση από την τελεσιδικία της δικαστικής απόφασης.

Σε περίπτωση ακυρότητας του συμβολαίου, η ακυρότητα ισχύει αναδρομικά (*ex tunc*), δηλαδή η μεταβίβαση θεωρείται ως μη γενόμενη.

β) Η ματαίωση της μεταβίβασης ακινήτου λόγω πλήρωσης της διαλυτικής αίρεσης δεδομένου ότι- συνεπεία της πλήρωσης της διαλυτικής αίρεσης- ανατρέπονται τα αποτελέσματα της μεταβιβαστικής σύμβασης και το ακίνητο επανέρχεται στον αρχικό πωλητή.

Αντίθετα, η ματαίωση της μεταβίβασης λόγω μη πλήρωσης της

αναβλητικής αίρεσης δε θεωρείται κτήση, διότι η μη πλήρωση της αναβλητικής αίρεσης συνεπάγεται τη μη επέλευση των αποτελεσμάτων της σύμβασης μεταβίβασης.

γ) Η διανομή ακινήτων, η σύσταση (ή τροποποίηση) οριζόντιας ή κάθετης ιδιοκτησίας, η συνένωση ακινήτων με ανταλλαγή, με την προϋπόθεση ότι οι πράξεις αυτές συνεπάγονται μεταβίβαση ποσοστού εμπράγματος δικαιώματος. Δεν θεωρούνται κτήσεις οι πράξεις διανομής, σύστασης οριζόντιας ή κάθετης ιδιοκτησίας, συνένωσης ακινήτων με ανταλλαγή, οι οποίες δεν επιφέρουν καμίας μορφής μεταβίβαση εμπράγματος δικαιώματος (π.χ. σύσταση οριζόντιας ή κάθετης ιδιοκτησίας επί οικοπέδου χωρίς να μεταβάλλονται τα ποσοστά συνιδιοκτησίας, ή συνένωση και κατάτμηση ακινήτων που ανήκουν στον ίδιο ιδιοκτήτη ή στους ίδιους ιδιοκτήτες χωρίς να συντελείται μεταβίβαση).

3. Έννοια μεταβίβασης με επαχθή αιτία

Ως μεταβίβαση με επαχθή αιτία νοείται η μεταβίβαση του ακινήτου με αντάλλαγμα, (πώληση ή ανταλλαγή ακινήτου). Στην παράγραφο 6 του άρθρου 41 του ν. 4172/2013 ορίζονται ρητά οι περιπτώσεις που εμπίπτουν στην έννοια του όρου μεταβίβαση για την εφαρμογή του άρθρου 41:

α) η μεταβίβαση της πλήρους ή ψιλής κυριότητας, συμπεριλαμβανομένης της πραγματικής δουλείας, ανεξάρτητα αν πρόκειται για μεταβίβαση υπό αναβλητική ή διαλυτική αίρεση ή με τον όρο της εξώνησης.

β) η σύσταση επικαρπίας, οίκησης ή άλλης δουλείας.

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

δ) η μεταβίβαση του τίτλου μεταφοράς συντελεστή δόμησης,

ε) η μεταγραφή δικαστικής απόφασης σύμφωνα με το άρθρο 949 του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας, λόγω μη εκτέλεσης προσυμφώνου μεταβίβασης ή η απόκτηση οποιουδήποτε δικαιώματος των περιπτώσεων α', β', δ' της παραγράφου 6 του άρθρου 41 του ν. 4172/2013 με αυτοσύμβαση.

στ) η εκποίηση ακινήτου συνεπεία εκούσιου πλειστηριασμού (άρθρο 1021 ΚΠολΔ).

4. Πράξεις που δεν θεωρούνται μεταβιβάσεις

Με την παράγραφο 7 ορίζεται ποιες περιπτώσεις δεν θεωρούνται μεταβιβάσεις ακίνητης περιουσίας για την εφαρμογή του άρθρου 41:

α) Η μεταγραφή τελεσίδικης δικαστικής απόφασης με την οποία αναγνωρίζεται δικαίωμα κυριότητας επί ακινήτου στον εντολέα λόγω υπερβάσεως της εντολής από τον εντολοδόχο.

β) Η μεταγραφή δικαστικής απόφασης με την οποία ακυρώνεται λόγω εικονικότητας σύμβαση μεταβίβασης ακινήτου.

γ) Η επικύρωση ανώμαλων δικαιοπραξιών, οι οποίες έχουν ήδη συμπεριληφθεί στις φορολογητέες μεταβιβάσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 41.

δ) Η αυτούσια διανομή ή συνένωση ακινήτων ή πράξη σύστασης οριζόντιας ή κάθετης ιδιοκτησίας, εφόσον δεν μεταβάλλονται τα ποσοστά συνιδιοκτησίας ανά συνιδιοκτήτη. Στην περίπτωση αυτή δε θεωρείται ότι υπάρχει μεταβίβαση ακόμα και όταν συντρέχει διαφορά μεταξύ φυσικής και ιδανικής μερίδας.

ε) η ανταλλαγή ποσοστών ακίνητης περιουσίας επί κτηθέντων λόγω κληρονομικής διαδοχής ή γονικής παροχής ή από συζύγους κατά τη διάρκεια της έγγαμης συμβίωσης.

Διευκρινίζεται επίσης ότι για την εφαρμογή του άρθρου 41 δεν αποτελούν μεταβιβαστικές πράξεις οι τροποποιήσεις πράξεων σύστασης οριζόντιας ιδιοκτησίας ή κάθετης ιδιοκτησίας, για τις οποίες καταβάλλεται φόρος μεταβίβασης (π.χ. προσάρτηση τμήματος κλιμακοστασίου σε διαμέρισμα), χωρίς όμως να μεταβάλλονται τα εξ αδιαιρέτου ποσοστά των συνιδιοκτητών. Ανάλογα ισχύουν και στην περίπτωση διόρθωσης, τροποποίησης ή επανάληψης συμβολαίου, για οποιαδήποτε αιτία, εφόσον η διόρθωση, τροποποίηση ή επανάληψη δεν συνεπάγεται τη μεταβολή οποιουδήποτε προσδιοριστικού της υπεραξίας στοιχείου (τίμημα, χρόνος και αξία κτήσης).

Είναι προφανές ότι στις περιπτώσεις διορθώσεων συμβολαίων που αφορούν προσδιοριστικά της υπεραξίας στοιχεία εφόσον αυτά αφορούν ήδη γενόμενες μέχρι την 31.12.2013 μεταβιβάσεις, δεν συντρέχει περίπτωση επιβολή φόρου υπεραξίας.

Ειδικά για οριστικά συμβόλαια που καταρτίζονται, σε εκτέλεση προσυμφώνων που έχουν υπογραφεί μέχρι 31 Δεκεμβρίου 2013, εντός δύο ετών από την κατάρτιση των προσυμφώνων και ο οικείος φόρος μεταβίβασης υπολογίζεται με βάση τους συντελεστές που ίσχυαν κατά το χρόνο σύνταξης των προσυμφώνων, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 άρθρου 3 του ν. 1587/1950, γίνεται δεκτό ότι δεν υπάγονται σε φόρο υπεραξίας. Ομοίως, για λόγους χρηστής διοίκησης θα πρέπει να θεωρηθεί ότι δεν υπάγονται στο φόρο υπεραξίας τα οριστικά συμβόλαια που συντάσσονται σε εκτέλεση υπογραφέντων μέχρι την ως άνω ημερομηνία προσυμφώνων πέραν της διετίας εφόσον από τα οικεία προσύμφωνα και μόνο προκύπτει ότι το τίμημα έχει εξολοκλήρου καταβληθεί, έχει γίνει παράδοση της νομής και έχει χορηγηθεί στον αγοραστή το δικαίωμα της αυτοσύμβασης, ήδη κατά το χρόνο του προσυμφώνου. Αυτονόητα, όλες οι λοιπές περιπτώσεις προσυμφώνων εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του φόρου υπεραξίας.

Τέλος επισημαίνεται ότι δεν θεωρείται μεταβίβαση η αναφερόμενη στο άρθρο 2 του ν. 1587/1950 πλασματική μεταβίβαση των εξ αδιαιρέτου ποσοστών επί του οικοπέδου από τους οικοπεδούχους προς τον εργολάβο/εργολήπτρια εταιρεία καθώς και η μεταβίβαση

οριζόντιων ιδιοκτησιών από τους οικοπεδούχους προς τον εργολάβο/εργολήπτρια εταιρεία ή τρίτους εφόσον οι μεταβιβάσεις αυτές αφορούν εργολαβικό αντάλλαγμα και γίνονται σε εκτέλεση εργολαβικού συμβολαίου (προσυμφώνου).

5. Φορολογητέα αξία

Ως υπεραξία νοείται η διαφορά μεταξύ της τιμής κτήσης και της τιμής πώλησης ή της αξίας του ανταλλάγματος που καταβάλλεται. Η υπεραξία αυτή λαμβάνεται απομειούμενη με την εφαρμογή των συντελεστών απομείωσης ανάλογα με τα έτη διακράτησης του ακινήτου, όπως ορίζει η παράγραφος 5 του άρθρου 41. Στην περίπτωση ακινήτου που έχει αποκτηθεί από 1ης Ιανουαρίου 1995 έως και την 31η Δεκεμβρίου 2002, ο συντελεστής απομείωσης πολλαπλασιάζεται με το συντελεστή 0,8. Προκειμένου να διαπιστωθεί ο αριθμός των ετών που μεσολάβησαν μεταξύ κτήσης και πώλησης, ώστε να εφαρμοστεί ο ανάλογος συντελεστής, λαμβάνεται υπόψη το χρονικό διάστημα μεταξύ της ακριβούς ημερομηνίας κατάρτισης της δικαιοπραξίας κτήσης του ακινήτου και της ακριβούς ημερομηνίας υπογραφής του συμβολαίου πώλησης ή ανταλλαγής. Εάν, ο χρόνος διακράτησης είναι ένα έτος και ένας μήνας, εφαρμόζεται ο συντελεστής απομείωσης των δύο ετών. Η μεταγραφή, αν και αποτελεί αναγκαία προϋπόθεση για την ολοκλήρωση της εμπράγματης δικαιοπραξίας, δεν επιδρά στη γένεση της φορολογικής υποχρέωσης, η οποία συνδέεται με την κατάρτιση του οικείου συμβολαίου. Εξάλλου, από το νόμο (παρ. 4 άρθρο 62 ν. 4172/2013) προβλέπεται ότι το φυσικό πρόσωπο που αποκτά υπεραξία από τη μεταβίβαση ακίνητης περιουσίας καταβάλλει στο συμβολαιογράφο κατά την υπογραφή του συμβολαίου μεταβίβασης το ποσό του φόρου που αντιστοιχεί στην υπεραξία.

Η Τιμή κτήσης σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 41 του ν. 4172/2013 προσδιορίζεται ως εξής:

α) στην περίπτωση κτήσης λόγω μεταβίβασης με επαχθή αιτία, είναι το τίμημα ή η αξία του ανταλλάγματος, όπως προκύπτει από

το οικείο μεταβιβαστικό συμβόλαιο, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη τυχόν μεταγενέστερο- μετά την πώληση-ως προς το τίμημα συμβόλαιο, με το οποίο διορθώνεται αυτό, αφού αυτό δεν συνιστά συμβόλαιο μεταβίβασης, ακόμη και αν καταβλήθηκε η διαφορά του οικείου φόρου μεταβίβασης.

β) στην περίπτωση κτήσης λόγω κληρονομικής διαδοχής ή μεταβίβασης με χαριστική αιτία, είναι η αξία βάσει της οποίας υπολογίστηκε ο φόρος κληρονομιάς, δωρεάς ή γονικής παροχής ή χορηγήθηκε απαλλαγή από αυτόν, όπως η αξία αυτή προκύπτει από το οικείο συμβόλαιο ή οποιοδήποτε άλλο δημόσιο έγγραφο (υποβληθείσα δήλωση, οικεία έκθεση φορολογικού ελέγχου ή πράξη προσδιορισμού του αντίστοιχου φόρου).

Είναι αυτονόητο, στις παραπάνω περιπτώσεις, ότι, στην περίπτωση της κτήσης λόγω μεταβίβασης από επαχθή αιτία, αφού εκ της φύσεως της δικαιοπραξίας υπάρχει δηλωθέν από τους συμβαλλόμενους τίμημα, αυτό και μόνο θα λαμβάνεται υπόψη (ανεξαρτήτως προσδιορισθείσας φορολογητέας αξίας), στην περίπτωση της ανταλλαγής θα λαμβάνεται υπόψη η προσδιορισθείσα από τους συμβαλλόμενους αξία του ανταλλάγματος και, εφόσον αυτή δεν υφίσταται, η φορολογητέα αξία.

Στην περίπτωση της κτήσης από χαριστική αιτία, θα λαμβάνεται υπόψη η αξία βάσει της οποίας υπολογίστηκε ο οικείος φόρος, δωρεάς ή γονικής παροχής, όπως η αξία αυτή προκύπτει από το οικείο συμβόλαιο (αρχικό ή διορθωτικό του αντίστοιχα) ή την οικεία πράξη προσδιορισμού του αντίστοιχου φόρου δωρεάς ή γονικής παροχής η οποία έχει αποδεδειγμένα οριστικοποιηθεί λόγω αποδοχής της με διοικητικό συμβιβασμό, κατόπιν έκδοσης τελεσίδικης δικαστικής απόφασης ή λόγω παρόδου του χρόνου άσκησης προσφυγής), εφόσον αυτά προσκομίζονται σε θεωρημένα αντίγραφα. Στην περίπτωση κληρονομικής διαδοχής, θα λαμβάνεται υπόψη η αξία βάσει της οποίας υπολογίστηκε ο οικείος φόρος κληρονομιάς, όπως η αξία αυτή προκύπτει από την οικεία δήλωση φόρου κληρονομιάς, σε θεωρημένο αντίγραφο, (αρχική, τροποποιητική, διορθωτική συμπληρωματική) εκτός εάν προσκομίζεται σε θεωρημένο αντίγραφο η οικεία πράξη

προσδιορισμού του αντίστοιχου φόρου κληρονομιάς η οποία έχει αποδεδειγμένα οριστικοποιηθεί λόγω αποδοχής της, λόγω διοικητικού συμβιβασμού ή κατόπιν έκδοσης τελεσίδικης δικαστικής απόφασης).

γ) σε κάθε άλλη περίπτωση, ήτοι στις περιπτώσεις που δεν μπορεί να προσδιοριστεί ή δεν υφίσταται τιμή κτήσης, η τιμή κτήσης υπολογίζεται ως εξής: Τιμή κτήσης ίσον τιμή μεταβίβασης επί τον Δείκτη Τιμών Κατοικιών (ΔΤΚατ) του έτους κτήσης δια του ΔΤΚατ του προηγούμενου της μεταβίβασης έτους. Ως ΔΤΚατ νοείται ο μέσος Δείκτης Τιμών Κατοικιών Αστικών Περιοχών της περιόδου Ιανουαρίου-Δεκεμβρίου κάθε έτους, όπως ανακοινώνεται από την Τράπεζα της Ελλάδος. Αν κατά το χρόνο της μεταβίβασης δεν έχει δημοσιευθεί μέσος ΔΤΚατ, λαμβάνεται υπ' όψιν ο σχετικός δείκτης του αμέσως προηγούμενου έτους.

Ο ΔΤΚατ ανακοινώνεται από την Τράπεζα της Ελλάδος και είναι ο πλέον κατάλληλος δείκτης για την αναγωγή της τιμής ενός ακινήτου στο έτος κτήσης του, αφού απεικονίζει το μέσο ετήσιο επίπεδο των τιμών των κατοικιών για τα έτη μετά το 1994 και αποτελεί την καλύτερη προσέγγιση (proxy) για το επίπεδο τιμών των ακινήτων, δεδομένου ότι ο σχετικός τύπος εκτίμησης της αξίας κτήσης ενός ακινήτου χρησιμοποιεί την μεταβολή του μέσου επιπέδου τιμών και ότι οι μεταβολές του επιπέδου τιμών των κατοικιών συμβαδίζουν με τις μεταβολές του επιπέδου των τιμών των κτιρίων, εν γένει, αλλά και της γης, αξία της οποίας ενσωματώνουν. Ο ως άνω Δείκτης επίσης, είναι ο πλέον κατάλληλος και σε σχέση με άλλους Δείκτες (π.χ. τον Δείκτη Τιμών Καταναλωτή, ο οποίος απεικονίζει μόνο το επίπεδο τιμών καταναλωτικών αγαθών ή τον Δείκτη Τιμών Ενοικίων, που μόνο έμμεσα και όχι με την ίδια ακρίβεια, καταγράφει την αξία των ακινήτων). Ο Δείκτης Τιμών Κατοικιών ενσωματώνει, επίσης, συγκεκριμένα πλεονεκτήματα, όπως το ότι η κατάρτισή του γίνεται από επίσημο φορέα, το ότι εφαρμόζεται σύγχρονη μεθοδολογία, το ότι υπάρχει έγκαιρη και τακτική δημοσιοποίηση με έκδοση Δελτίων Τύπου σε προκαθορισμένες ημερομηνίες με ελάχιστη χρονική υστέρηση, ενώ γίνεται απογραφική καταγραφή με

κάλυψη όλης της χώρας και με ενσωμάτωση ποικίλων χαρακτηριστικών της αξίας των ακινήτων. Αν η τιμή κτήσης δεν μπορεί να προσδιοριστεί με κανένα από του ανωτέρω τρόπους θεωρείται ότι είναι μηδενική.

Με την ανωτέρω περίπτωση προσδιορίζεται η υπεραξία και στις περιπτώσεις μεταβίβασης ακινήτων εφόσον αυτά αποκτήθηκαν τμηματικά και τμήμα/τμήματα αυτών αποκτήθηκαν πριν το έτος 1995.

Τιμή πώλησης σύμφωνα με την ίδια παράγραφο είναι το αναγραφόμενο στο συμβόλαιο τίμημα κατά το χρόνο της μεταβίβασης (ανεξαρτήτως προσδιορισθείσας φορολογητέας αξίας) ή στην περίπτωση της ανταλλαγής, η αντικειμενική αξία της ακίνητης περιουσίας που αποτελεί το αντάλλαγμα για κάθε συμβαλλόμενο και εφόσον αυτή δεν υφίσταται (λόγω μη εφαρμογής στην οικεία περιφέρεια της αντικειμενικής αξίας), η φορολογητέα αξία.

Οποιαδήποτε δαπάνη που συνδέεται άμεσα με την αγορά ή την πώληση του ακινήτου δεν λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό της τιμής κτήσης και της τιμής πώλησης (ΦΜΑ, συμβολαιογραφικά έξοδα κλπ.) Αυτονόητα, εφόσον δεν λαμβάνονται υπόψη άμεσες δαπάνες, πολλώ μάλλον δεν λαμβάνονται υπόψη και οποιεσδήποτε έμμεσες δαπάνες.

Στην περίπτωση κτίσματος που ανεγέρθηκε με δαπάνες του μισθωτή σε έδαφος κυριότητας τρίτου και περιέρχεται στην κατοχή του τρίτου με τη λήξη ή τη διακοπή της μισθωτικής σχέσης, ως υπεραξία θεωρείται η αντικειμενική αξία του κτίσματος. Ειδικά για μισθωτικές σχέσεις που έχουν συναφθεί πριν την εφαρμογή του άρθρου 41 του ν. 4172/2013 όπου εφαρμόζονταν οι διατάξεις του άρθρου 21 του ν. 2238/1994 και εξακολουθούν να υφίστανται και μετά την 1.1.2014, κατά τη λύση ή διακοπή τους, η υπεραξία που θα προκύψει σύμφωνα με τις νέες διατάξεις λαμβάνεται μειωμένη μετά την αφαίρεση του εισοδήματος από ακίνητο το οποίο αποδεδειγμένα δηλώθηκε από τον εκμισθωτή - τρίτο και φορολογήθηκε κατά την προγενέστερη νομοθεσία. Λόγω της φύσης

της συγκεκριμένης έννομης σχέσης και περίπτωσης εφαρμόζεται μόνο η ειδικότερη διάταξη του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 41 του ν. 4172/2013 και όχι οι λοιπές διατάξεις σχετικά με τον υπολογισμό του φόρου.

Παράδειγμα: Έστω ότι έχει συναφθεί το 2000 μίσθωση γηπέδου διάρκειας 20 ετών. Η αξία της οικοδομής που ανεγέρθηκε με δαπάνες του μισθωτή είναι 100.000 ευρώ και διαιρείται με τα έτη της μίσθωσης. Με βάση τα παραπάνω ο εκμισθωτής αποκτά ετήσιο εισόδημα από ακίνητα 5.000 ευρώ το οποίο υποχρεωνόταν να δηλώνει μέχρι και τη χρήση 2013. Το 2020 που λήγει η μίσθωση, η υπεραξία που αποκτά ο εκμισθωτής (η αντικειμενική αξία του κτίσματος) μειώνεται κατά $5.000 * 13 \text{ έτη} = 65.000$ ευρώ, εφόσον για το ποσό αυτό έχει υποβληθεί σχετική φορολογική δήλωση κατά τα αντίστοιχα έτη.

6. Χρόνος κτήσης

Σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 41 ο χρόνος κτήσης είναι ο χρόνος απόκτησης ποσοστού τουλάχιστον εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%) του μεταβιβαζόμενου δικαιώματος επί της ακίνητης περιουσίας. Με τη διάταξη αυτή προσδιορίζεται ο χρόνος κτήσης του μεταβιβαζόμενου ακινήτου, δικαιώματος κλπ, στις περιπτώσεις κατά τις οποίες, λόγω του ότι υπάρχουν διαφορετικοί-διαδοχικοί χρόνοι κτήσης, δεν δύναται να προσδιοριστεί ακριβές σχετικό χρονικό σημείο, οπότε με βάση τη διάταξη αυτή λαμβάνεται υπόψη ο χρόνος κατά τον οποίο αποκτήθηκε ποσοστό τουλάχιστον εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%) του μεταβιβαζόμενου δικαιώματος.

Ως τιμή κτήσης λαμβάνεται το άθροισμα των τιμών ή αξιών των διαδοχικών τίτλων κτήσης, υπό την προϋπόθεση ότι οι τίτλοι έχουν συνταχθεί μετά την 1.1.1995

Χρόνος κτήσης του ακινήτου που αποκτήθηκε με δικαιοπραξία θεωρείται ο χρόνος σύνταξης του οριστικού συμβολαίου, ανεξάρτητα από τη μεταγραφή της δικαιοπραξίας κτήσης του.

– Στις ακόλουθες περιπτώσεις ο χρόνος κτήσης προσδιορίζεται ως εξής:

α) επί μεταβίβασης κτίσματος που ανεγέρθηκε, με αυτεπιστασία ή με βάση το σύστημα της αντιπαροχής, ως χρόνος κτήσης θεωρείται ο χρόνος μετά την παρέλευση πέντε (5) ετών από την ημερομηνία έκδοσης ή δύο (2) ετών από την ημερομηνία (της πρώτης) ανανέωσης της οικοδομικής άδειας ανέγερσης, εκτός εάν η μεταβίβαση γίνεται εντός των παραπάνω προθεσμιών, οπότε στην περίπτωση αυτή (της μεταβίβασης εντός πενταετίας ή διετίας) ο χρόνος κτήσης συμπίπτει με εκείνον της μεταβίβασης.

β) επί μεταβίβασης κτίσματος κατόπιν πολεοδομικής τακτοποίησης εξ ολοκλήρου αυθαίρετης κατασκευής, ως χρόνος κτήσης θεωρείται ο χρόνος που δηλώνεται ως χρόνος ανέγερσης και πιστοποιείται από το μηχανικό στη σχετική αίτηση τακτοποίησης και αν αυτός δεν προκύπτει, η λήξη των χρονικών περιόδων που ορίζονται στο ν. 4178/2013,

γ) επί μεταβίβασης κτίσματος που ανεγέρθηκε κατόπιν πολεοδομικής τακτοποίησης μερικώς αυθαίρετης κατασκευής, ήτοι στην περίπτωση που είτε επί νόμιμου κτίσματος υφίσταται πολεοδομική υπέρβαση (π.χ. αλλαγή χρήσης) είτε εντός του αυτού ακινήτου υπάρχει εκτός από νόμιμο κτίσμα και αυθαίρετη κατασκευή, ως χρόνος κτήσης θεωρείται ο χρόνος κτήσης του νόμιμου κτίσματος,

δ) επί χρησικτησίας, ως χρόνος κτήσης θεωρείται η αντίστοιχη ημερομηνία του εικοστού πρώτου έτους, πριν από το χρόνο της μεταβίβασης. Ειδικά στην περίπτωση που ο σχετικός χρόνος συμπληρώθηκε πριν από την 31η Δεκεμβρίου 1994, ως χρόνος κτήσης θεωρείται η 1η Ιανουαρίου 1995 (παρ. 26 άρθρου 72 ν. 4172/2013). Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω ισχύουν και σε περίπτωση κατά την οποία έχει εκδοθεί ή και μεταγραφεί δικαστική απόφαση αναγνωριστική της κυριότητας λόγω χρησικτησίας.

7. Για τον καθορισμό της αξίας της ψιλής κυριότητας, της επικαρπίας, της χρησικτησίας, της προσωπικής δουλείας ή άλλης δουλείας επί του ακινήτου εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 15, 16 και της περίπτωσης δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 40 του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προϊκών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια (Ν. 2961/2001).

Κατωτέρω παραθέτουμε τα ποσοστά της αξίας της πλήρους κυριότητας, που έχουν ορισθεί ανάλογα με την ηλικία του επικαρπωτή που λαμβάνεται σε ισόβια ή αόριστου χρόνου επικαρπία σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 15 του Ν.2961/2001:

στα 8/10, αν ο επικαρπωτής δεν έχει υπερβεί το 20ό έτος της ηλικίας του,

στα 7/10, αν έχει υπερβεί το 20ό,

στα 6/10, αν έχει υπερβεί το 30ό,

στα 5/10, αν έχει υπερβεί το 40ό,

στα 4/10, αν έχει υπερβεί το 50ό,

στα 3/10, αν έχει υπερβεί το 60ό,

στα 2/10, αν έχει υπερβεί το 70ό και

στο 1/10, αν έχει υπερβεί το 80ό έτος της ηλικίας του.

Σε περίπτωση διάσπασης πλήρους κυριότητας σε επικαρπία και ψιλή κυριότητα (π.χ. μεταβίβαση ψιλής κυριότητας) τόσο ο χρόνος όσο και οι αξίες καθορίζονται κατά το χρόνο διάσπασης. Κριτήριο για την εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων είναι η ηλικία του επικαρπωτή κατά τον χρόνο της διάσπασης της πλήρους κυριότητας σε ψιλή κυριότητα και επικαρπία αντίστοιχα. Διευκρινίζεται ότι τυχόν μεταβολή της δεκαετίας για τον υπολογισμό της επικαρπίας κατά το χρόνο της μεταβίβασης με επαχθή αιτία δεν ασκεί επίδραση στην αξία κτήσης.

Παράδειγμα:

Το 1995 ο Α αποκτά πλήρη κυριότητα ακινήτου. Το 2000 μεταβιβάζει την ψιλή κυριότητα (7/10) στο γιο του Β με γονική παροχή παρακρατώντας ο ίδιος την επικαρπία (3/10). Το 2014 πωλείται το ακίνητο από τους δύο κατά πλήρη κυριότητα.

Υποβάλλονται δύο δηλώσεις μία από τον επικαρπωτή και μία από τον ψιλό κύριο. Χρόνος κτήσης της επικαρπίας και της ψιλής κυριότητας είναι το 2000.

Η τιμή κτήσης της ψιλής κυριότητας προσδιορίζεται σύμφωνα με την περίπτωση β' της παρ. 2 του άρθρου 41 και της επικαρπίας κατά την υπόλοιπη αξία κατά τον ίδιο χρόνο (ήτοι κατά τα υπόλοιπα δέκατα), με αναγωγή στην αξία της πλήρους κυριότητας κατά τον χρόνο της διάσπασης της πλήρους κυριότητας σε ψιλή κυριότητα και επικαρπία αντίστοιχα

Σε περίπτωση διάσπασης με την ίδια μεταβιβαστική πράξη από επαχθή αιτία ως χρόνος κτήσης λαμβάνεται ο χρόνος κτήσης βάσει της παραγράφου 3 του άρθρου 41.

Παράδειγμα: Κτήση πλήρους κυριότητας το 2000. Πώληση της ψιλής κυριότητας το 2014 η οποία αντιστοιχεί σε 6/10 της πλήρους κυριότητας. Χρόνος κτήσης της ψιλής κυριότητας είναι το 2000. Η τιμή κτήσης της ψιλής κυριότητας υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προϊκών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια (Ν. 2961/2001), δηλαδή με βάση τα δέκατα της πλήρους κυριότητας σύμφωνα με την ηλικία του νυν επικαρπωτή κατά τον χρόνο κτήσης της πλήρους κυριότητας.

Σε περίπτωση συνένωσης της επικαρπίας με την ψιλή κυριότητα, ο χρόνος κτήσης της μεταβιβαζόμενης πλήρους κυριότητας καθορίζεται βάσει της ΠΟΛ.1119/25.4.2014 ΑΥΟ (τουλάχιστον 75% της αξίας της πλήρους κυριότητας) και οι τιμή κτήσης προσδιορίζεται σύμφωνα με όσα ορίζονται στις περιπτώσεις α, β της παρ. 2 του άρθρου 41. Αν δεν ορίζονται, (π.χ. περίπτωση θανάτου επικαρπωτή με ήδη φορολογημένη ψιλή κυριότητα), η αξία κτήσης προσδιορίζεται βάσει της αξίας της ψιλής κυριότητας κατά τον χρόνο απόκτησής της, δηλαδή βάσει του εναπομείνοντος ποσοστού της πλήρους κυριότητας.

Σε περίπτωση διάσπασης της πλήρους κυριότητας σε ψιλή κυριότητα και επικαρπία με την ίδια τη μεταβιβαστική πράξη από

επαχθή αιτία, ως χρόνος κτήσης του μεταβιβαζόμενου δικαιώματος (επικαρπίας, ψιλής κυριότητας) θεωρείται ο αντίστοιχος χρόνος κτήσης της πλήρους κυριότητας.

Παράδειγμα: Κτήση πλήρους κυριότητας το 2000. Πώληση της ψιλής κυριότητας το 2014. Χρόνος κτήσης της ψιλής κυριότητας είναι το 2000. Η τιμή κτήσης της ψιλής κυριότητας υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προϊκών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια (Ν. 2961/2001), δηλαδή με βάση τα δέκατα της πλήρους κυριότητας σύμφωνα με την ηλικία του νυν επικαρπωτή κατά τον χρόνο κτήσης της πλήρους κυριότητας.

8. Απαλλασσόμενο ποσό υπεραξίας

Από την υπεραξία που προκύπτει (μετά την εφαρμογή των συντελεστών απομείωσης) αφαιρείται ποσό μέχρι εικοσιπέντε χιλιάδες (25.000) ευρώ, εφόσον ο φορολογούμενος διακράτησε το μεταβιβαζόμενο ακίνητο για πέντε τουλάχιστον έτη και επιβάλλεται φόρος στο τυχόν υπόλοιπο ποσό.

9. Μηδενική υπεραξία

α) Σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 41, όταν ο προσδιορισμός της υπεραξίας καταλήγει σε αρνητικό ποσό, η υπεραξία θεωρείται μηδενική,

β) Σύμφωνα με την παράγραφο 26 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013, σε περίπτωση κατά την οποία η μεταβίβαση του άρθρου 41 αφορά δικαίωμα το οποίο αποκτήθηκε μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 1994, η υπεραξία θεωρείται μηδενική.

Και στις δύο ως άνω περιπτώσεις, υποβάλλεται δήλωση, στη δε δεύτερη από τα απαιτούμενα στοιχεία για τον υπολογισμό της φορολογητέας αξίας αναφέρεται μόνο το έτος κτήσης.

Για την πληρέστερη κατανόηση των ανωτέρω παραθέτουμε παραδείγματα υπολογισμού του φόρου υπεραξίας:

1. Το 2005 έγινε αγορά ενός διαμερίσματος έναντι δηλωθέντος τιμήματος 100.000 ευρώ. Πωλείται το 2014 αντί δηλωθέντος τιμήματος 200.000 ευρώ.

Έτη διακράτησης 9, επομένως συντελεστής απομείωσης 86,1%
Υπολογισμός : $200.000 - 100.000 = 100.000$ ευρώ * 86,1% = 86.100
Από το ποσό αυτό αφαιρείται το ποσό των 25.000 ευρώ γιατί ο πωλητής διακράτησε το διαμέρισμα για τουλάχιστον 5 έτη, οπότε η προκύπτουσα υπεραξία είναι $86.100 - 25.000 = 61.000$ ευρώ.
Φόρος: $61.000 * 15\% = 9.150$ ευρώ.

2. Διαμέρισμα αγοράστηκε το 1999 έναντι δηλωθέντος τιμήματος σε ευρώ 70.000. Το 2014 πωλείται με δηλωθέν τίμημα 170.000 ευρώ. Έτη διακράτησης 15, ο αρχικός συντελεστής απομείωσης 76,4% πολλαπλασιάζεται με 0,8 (παρ.27 άρθρο 72 ν. 4172/2013), οπότε ο τελικός συντελεστής απομείωσης είναι 61,12%.
Υπολογισμός :

$170.000 - 70.000 = 100.000 * 61,12\% = 61.120 - 25.000 = 36.120$ ευρώ Φόρος:
 $36.120 * 15\% = 5.418$ ευρώ.

3. Αγορά ακινήτου το 1994 έναντι δηλωθέντος τιμήματος 30.000 ευρώ. Πωλείται το 2014 έναντι δηλωθέντος τιμήματος 80.000 ευρώ. Η τυχόν προκύπτουσα υπεραξία θεωρείται μηδενική επειδή το ακίνητο αποκτήθηκε πριν την 1.1.1995. Υποβάλλεται μηδενική δήλωση φόρου υπεραξίας.

4. Ακίνητο που ανεγέρθηκε με αυτεπιστασία με οικοδομική άδεια ανέγερσης στις 2/2/1995 πωλείται στις 3/1/2014 έναντι δηλωθέντος τιμήματος 300.000 ευρώ. Έτος κτήσης 2/2/2000. Έτη διακράτησης (13 έτη και 11 μήνες) 14 έτη. Σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 41 η τιμή κτήσης υπολογίζεται σύμφωνα με όσα ορίζονται στην περίπτωση γ'. Τιμή κτήσης: Τιμή πώλησης * ΔTKat έτους κτήσης (2000) / ΔTKat του 2013. Δηλαδή: $300.000 * 137,7/178,2 = 231.818,2$ ευρώ

Υπεραξία: $300.000 - 231.818,2 = 68.181,8$ ευρώ . Η υπεραξία αυτή απομειούται με την εφαρμογή συντελεστή απομείωσης $77,9\% * 0,8 = 62,32\%$ και το ποσό που προκύπτει είναι $68.181,8 * 62,32\% = 42.490,90$ ευρώ. Αφαιρείται τέλος, ποσό 25.000 ευρώ και το τελικό ποσό υπεραξίας είναι 17.490,9 ευρώ Φόρος : $17.490,9 * 15\% = 2.623,64$ ευρώ

5. Το έτος 1990 αποκτάται λόγω γονικής παροχής η ψιλή κυριότητα ενός ακινήτου η οποία αντιστοιχούσε σε 8/10 της αξίας της πλήρους κυριότητας. Το έτος 2000 απεβίωσε ο επικαρπωτής και ο ψιλός κύριος απέκτησε το 100% της πλήρους κυριότητας του ακινήτου την οποία μεταβιβάζει το 2014 έναντι τιμήματος 100.000 ευρώ.

Έτος κτήσης είναι το 1990 γιατί τότε αποκτήθηκε το 75% της αξίας του μεταβιβαζόμενου δικαιώματος (8/10). Η υπεραξία θεωρείται μηδενική.

6. Η Α αποκτά κατά πλήρη κυριότητα ακίνητο το 2000. Το 2008 η Α μεταβιβάζει με γονική παροχή την ψιλή κυριότητα στις κόρες της Β και Γ με παρακράτηση της επικαρπίας. Το 2010 η Β', ιδιοκτήτρια του 50% της ψιλής κυριότητας δωρίζει το ποσοστό της στην αδελφή της Γ', οπότε η τελευταία αποκτά 100% της ψιλής κυριότητας.

Έτος κτήσης της επικαρπίας για την Α το 2008 και για τη Γ έτος κτήσης της ψιλής κυριότητας (τουλάχιστον 75%) είναι το 2010.

Για τον υπολογισμό της αξίας ψιλής κυριότητας και της επικαρπίας ισχύουν όσα αναφέρονται στην παράγραφο 7 της παρούσας.

7. Κτήση της πλήρους κυριότητας ακινήτου με επαχθή αιτία το 2010. Πώληση το 2014 του 50% αυτής. Χρόνος κτήσης του μεταβιβαζόμενου δικαιώματος είναι το 2010. Η τιμή κτήσης είναι το τίμημα που αναγράφεται στο συμβόλαιο αγοράς μειωμένο κατά 50%.

8. Κτήση αδιαίρετου ποσοστού 50% της πλήρους κυριότητας πριν το 1995 (από οποιαδήποτε αιτία) και του υπολοίπου αδιαίρετου ποσοστού 50% το 2000. Το 2014 πωλείται το 100% της πλήρους

κυριότητας. Έτος κτήσης είναι το 2000. Η τιμή κτήσης προσδιορίζεται πλασματικά καθώς ένα ποσοστό της πλήρους κυριότητας είναι εκτός πεδίου εφαρμογής του νόμου.

Σε περίπτωση κτήσης αδιαίρετου ποσοστού 80% πριν το 1995 (από οποιαδήποτε αιτία) και του υπολοίπου 20% το 2000, και πώληση ολοκλήρου το έτος 2014, η υπεραξία θεωρείται μηδενική.

9. Απόκτηση κατά πλήρη κυριότητα γηπέδου ή οικοπέδου συνολικής επιφάνειας 1500 τμ. σε τρεις διαδοχικές φάσεις, δηλαδή απόκτηση των 500 τ.μ. το 1994, 500 τμ το 1998 και τα υπόλοιπα 500 τ.μ. το 2000. Το 2014 πωλείται το σύνολο του ακινήτου κατά πλήρη κυριότητα. Χρόνος κτήσης: το 2000. Η τιμή κτήσης υπολογίζεται με τον πλ