

Αθήνα, 5 Δεκεμβρίου 2014

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΓΕΝ. Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
Δ/ΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΠΟΛΙΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ
ΥΠΟΔ/ΝΣΗ Α' - ΑΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

Ταχ. Δ/ση : Καρ. Σερβίας 10
Τ.Κ. : 101 84 Αθήνα
Τηλέφωνο : 210.3375315-6
FAX : 210.3375001

ΠΟΛ 1251/2014

ΕΞ. ΕΠΕΙΓΟΝ

Θέμα: Συμπληρωματικές οδηγίες και διευκρινίσεις σχετικά με τον υπολογισμό του φόρου υπεραξίας από μεταβίβαση με επαχθή αιτία ακίνητης περιουσίας.

Με αφορμή πληθώρα ερωτημάτων σχετικά με το φόρο υπεραξίας του άρθρου 41 του ν. 4172/2013, σας παρέχουμε τις ακόλουθες διευκρινίσεις για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των σχετικών διατάξεων.

1. Νομικές και πραγματικές μεταβολές επί ακινήτου μεταξύ του χρόνου κτήσης και του χρόνου πώλησης.

α) Ένταξη αγροτεμαχίων εντός οικισμού.

Εάν το μεταβιβαζόμενο ακίνητο είχε αποκτηθεί ως οικόπεδο ή αγροτεμάχιο και, πριν την μεταβίβασή του, επήλθε κύρωση των οικείων πράξεων εφαρμογής, εγκρίθηκε η πολεοδομική μελέτη ή εκδόθηκε αντίστοιχη διοικητική πράξη καθορισμού των ορίων οικισμού, για τον καθορισμό του χρόνου κτήσης ισχύουν όσα αναφέρονται στις παραγράφους 2 και 3 της ΠΟΛ.1119/25.4.2014 ΑΥΟ, δηλαδή ως χρόνος κτήσης θεωρείται ο χρόνος κύρωσης της πράξης εφαρμογής, ο χρόνος έγκρισης της πολεοδομικής μελέτης ή έκδοσης της αντίστοιχης διοικητικής πράξης καθορισμού των ορίων οικισμού, κατά περίπτωση, ακόμη και αν η κτήση είναι πριν από την 1.1.1995.

Όσον αφορά τον καθορισμό της τιμής κτήσης, στην περίπτωση που το μεταβιβαζόμενο ακίνητο είχε αποκτηθεί ως αγροτεμάχιο, αυτή προσδιορίζεται, σε κάθε περίπτωση, με τον πλασματικό τρόπο (περ. γ' παρ. 2 άρθ. 41), ενώ, στην περίπτωση που το μεταβιβαζόμενο ακίνητο είχε αποκτηθεί ως οικόπεδο, προσδιορίζεται βάσει των αναφερομένων στην παράγραφο 2 περιπτώσεις α και β του άρθρου 41 του Ν. 4172/2013.

Ακόμη και στη περίπτωση που έχει αποκτηθεί αγροτεμάχιο με κτίσμα και, πριν την μεταβίβαση του, επέλθει κύρωση πράξης εφαρμογής, η τιμή κτήσης προσδιορίζεται με το πλασματικό τρόπο και ως χρόνος κτήσης λαμβάνεται αυτός της κύρωσης πράξης εφαρμογής.

β) Αλλαγή χρήσης

Στην περίπτωση κατά την οποία για το μεταβιβαζόμενο ακίνητο προβλεπόταν συγκεκριμένη χρήση του ως νομίμως υφιστάμενου κτιρίου και, στη συνέχεια, η χρήση αυτή μεταβλήθηκε, καθ'

οιονδήποτε τρόπο, μετά την έκδοση οικοδομικής άδειας αλλαγής χρήσης, η μεταβολή αυτή είναι αδιάφορη για τον προσδιορισμό τόσο του χρόνου όσο και της τιμής κτήσης (π.χ. το μεταβιβαζόμενο ακίνητο ήταν κατοικία κατά την απόκτησή του ενώ, κατά την πώλησή του, έχει μετατραπεί σε επαγγελματικό χώρο).

γ) Αποπεράτωση ημιτελούς κτίσματος

Σύμφωνα με όσα ορίζονται στην ΠΟΛ.1168/24.6.2014 ΑΥΟ (ΦΕΚ Β'1724/27-6- 2014) σε περίπτωση απόκτησης ημιτελούς κτίσματος (μετά την 1.1.1995), και στη συνέχεια, μετά από ανέγερση, (είτε βάσει της ίδιας άδειας ανέγερσης είτε κατόπιν έκδοσης νέας άδειας ανέγερσης ή ανανέωσης της ήδη υπάρχουσας) πώληση αυτού ως ημιτελούς, σε οποιοδήποτε στάδιο κατασκευής, προ της αποπεράτωσης του, τότε η τιμή κτήσης υπολογίζεται με βάση την αξία στην οποία αυτό είχε αποκτηθεί. Αντίθετα, εάν πωληθεί ως αποπερατωμένο, η τιμή κτήσης θα προσδιοριστεί σύμφωνα με την περίπτωση γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 41 του ν 4172/2013 (Δείκτης Τιμών Κατοικιών). Σε αμφότερες τις περιπτώσεις ως χρόνος κτήσης θεωρείται εκείνος της απόκτησης, ενώ είναι αδιάφορος ο χρόνος έκδοσης της οικοδομικής άδειας. Παραδείγματα:

1. Αγορά ημιτελούς κτίσματος το 1997 με οικοδομική άδεια ανέγερσης του 1996. Το 1998 γίνεται αναθεώρηση οικοδομικής άδειας και το ακίνητο πωλείται το 2014 είτε ως ημιτελές είτε ως αποπερατωμένο. Έτος κτήσης σε κάθε περίπτωση είναι το έτος 1997. Η τιμή κτήσης είναι η τιμή που προκύπτει από το συμβόλαιο αγοράς, εφόσον το κτίσμα πωλείται ως ημιτελές, ενώ αν πωλείται αποπερατωμένο, η τιμή κτήσης θα προσδιοριστεί σύμφωνα με την περίπτωση γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 41 του ν 4172/2013.

2. Το έτος 1997 αποκτάται με αγορά ημιτελές κτίσμα από σύζυγους κατά 50% έκαστος, με οικοδομική άδεια ανέγερσης του 1996.

Το 1998 γίνεται αναθεώρηση οικοδομικής άδειας. Το 2000 ο σύζυγος αποβιώνει. Το 2014 η σύζυγος πωλεί το ακίνητο αποπερατωμένο. Έτος κτήσης είναι το 2000 (απόκτηση του 75% της πλήρους κυριότητας). Η τιμή κτήσης θα προσδιοριστεί κατ' ανάλογη εφαρμογή της παραγράφου 8 της ΠΟΛ.1168/24.6.2014 ΑΥΟ, δηλαδή με αναγωγή της αξίας του 50% της πλήρους κυριότητας που αποκτήθηκε από κληρονομική διαδοχή στη συνολική αξία του μεταβιβαζόμενου ακινήτου. Αντίθετα, αν η σύζυγος πωλεί το ακίνητο ημιτελές, τότε η τιμή κτήσης αυτού είναι το άθροισμα της τιμής αγοράς του 50% της πλήρους κυριότητας και της αξίας επί της οποίας επιβλήθηκε ο φόρος κληρονομιάς για το υπόλοιπο 50% που κληρονόμησε.

δ) Συνένωση διαμερισμάτων αυτοτελών με διαφορετικούς χρόνους κτήσης.

Σε περίπτωση μεταβίβασης ακινήτου που προήλθε μετά από συνένωση αυτοτελών κατοικιών που αποκτήθηκαν σε διαφορετικούς χρόνους, ως χρόνος κτήσης λαμβάνεται ο χρόνος απόκτησης του 75% τουλάχιστον της επιφάνειας του ακινήτου που μεταβιβάζεται και η τιμή κτήσης προσδιορίζεται ως το άθροισμα των τιμών κτήσης των αυτοτελών κατοικιών. Στην περίπτωση που η μια εκ των κατοικιών αποκτήθηκε προ του 1995, η τιμή κτήσης του μεταβιβαζόμενου ακινήτου προσδιορίζεται σε κάθε περίπτωση με τη χρήση του Δείκτη Τιμών Κατοικιών, της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 41 του Ν. 4172/2013.

ε) Απαλλοτρίωση τμήματος ακινήτου

Σε περίπτωση που έχει αποκτηθεί με οποιαδήποτε αιτία, αγροτεμάχιο ή οικόπεδο και στη συνέχεια έγινε απομείωση τετραγωνικών μέτρων λόγω γενόμενης απαλλοτρίωσης, η τιμή κτήσης του μεταβιβαζόμενου ακινήτου μειώνεται με την αναλογούσα αξία κτήσης των απομειούμενων τμ και ο χρόνος κτήσης λαμβάνεται σύμφωνα με την παρ. 3 του αρ.41 του ν 4172/2013.

Παράδειγμα: Το 2003 ο Α μεταβιβάζει με γονική παροχή την ψιλή κυριότητα (8/10) στον Β ενός αγροτεμαχίου 8.000 τμ παρακρατώντας την επικαρπία και η αξία της ψιλής κυριότητας προσδιορίζεται στο ποσό των 30.000€ . Ο Α πέθανε το 2010. Ήδη η έκταση το αγρού απομειώθηκε σε 5.000 τμ. Χρόνος κτήσης είναι το 2003 όταν αποκτήθηκε το 75% του μεταβιβαζόμενου ακινήτου και η τιμή κτήσης υπολογίζεται ως εξής:

Η πλήρης κυριότητα μετά το θάνατο του επικαρπωτή γίνεται $37.500€ (30.000 * 10/8)$ $37.500 * 5.000τμ / 8.000τμ = 23.437,50€$

2. Διόρθωση συμβολαίου

Όπως έχει ήδη αναφερθεί στην ΠΟΛ.1122/28.4.2014, η περίπτωση διόρθωσης, τροποποίησης ή επανάληψης συμβολαίου, για οποιαδήποτε αιτία, δεν συνιστά μεταβιβαστική πράξη, για την εφαρμογή του άρθρου 41 του ν.4172/2013, εφόσον η διόρθωση ή η επανάληψη δεν συνεπάγεται τη μεταβολή οποιουδήποτε προσδιοριστικού της υπεραξίας στοιχείου. Τα ανωτέρω ισχύουν, ιδίως, όταν η διόρθωση αφορά τη διευκρίνιση των περιμετρικών ορίων ακινήτου ή την έκταση αυτού, κατόπιν νέας απεικόνισης ή καταμέτρησής του, εφ' όσον προκύπτει ότι πρόκειται για το ίδιο αναγραφόμενο στο αρχικό συμβόλαιο ακίνητο. Επομένως, στην προηγούμενη περίπτωση, η διορθωτική πράξη δεν συνιστά νέα κτήση και, κατ' επέκταση, ο χρόνος κτήσης είναι εκείνος του αρχικού συμβολαίου. Εφόσον η κτήση στην προηγούμενη περίπτωση προέρχεται εξ επαχθούς αιτίας (πώληση ή ανταλλαγή), η κατά τα ανωτέρω διόρθωση της απεικόνισης ή καταμέτρησής του ακινήτου είναι αδιάφορη για τον υπολογισμό του φόρου υπεραξίας (ασχέτως της τυχόν οφειλής φόρου μεταβίβασης), καθόσον η αξία κτήσης έχει, ήδη, προσδιορισθεί ελεuthέρως από τους συμβαλλόμενους, για το εν λόγω ακίνητο, όταν αυτό αποκτήθηκε. Αντίθετα, στην περίπτωση απόκτησης λόγω κληρονομικής διαδοχής ή εκ χαριστικής αιτίας, θα ληφθεί υπόψη και η τυχόν επιπρόσθετη αξία, βάσει της οποίας υπολογίστηκε ο φόρος κληρονομιάς, δωρεάς, γονικής παροχής ή χορηγήθηκε απαλλαγή από αυτόν, σύμφωνα με όσα έχουν ήδη αναφερθεί στην παράγραφο 5 της ΠΟΛ.1122/28.4.2014, εφόσον έχει υποβληθεί διορθωτική - συμπληρωματική δήλωση (φόρου κληρονομιάς, δωρεάς-γονικής παροχής κλπ) ή έχει εκδοθεί πράξη επιβολής φόρου, βάσει των διατάξεων των φορολογιών αυτών. Η διόρθωση συμβολαίου που αφορά κτήση αποκλειστικής χρήσης κοινόχρηστου χώρου ως παρακολουθήματος χωρίς ποσοστό επί του οικοπέδου, χωρίς να προκύπτει καταβολή τιμήματος, δεν συνιστά νέα κτήση.

Επίσης σε περίπτωση διόρθωσης κύρωσης πράξης εφαρμογής ή ορθής επανάληψης αυτής τότε χρόνος κτήσης λαμβάνεται ο χρόνος της αρχικής πράξης.

3. Τιμή κτήσης σε ειδικές περιπτώσεις

α) Ανέγερση με αυτεπιστασία ή αντιπαροχή

Επί μεταβίβασης κτίσματος που ανεγέρθηκε με αυτεπιστασία ή με το σύστημα της αντιπαροχής, η τιμή κτήσης προσδιορίζεται σύμφωνα με την περίπτωση γ' της παρ.2 του άρθρου 41, δηλαδή με τη χρήση του Δείκτη Τιμών Κατοικιών.

Στην ίδια ως άνω περίπτωση, ο χρόνος κτήσης ορίζεται στην παράγραφο 3α' του άρθρου 41 του Ν.4172/2013 ως 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. Επισημαίνεται ότι ως ανανέωση οικοδομικής άδειας νοείται η πρώτη, μετά την έκδοση της άδειας ανέγερσης, ανανέωση αυτής, που αφορά την παράταση ισχύος της άδειας ανέγερσης του κτίσματος και όχι οποιαδήποτε άλλη σχετική που αφορά αναθεώρησή της, ήτοι αναφέρεται σε βελτίωση κτιρίου, μεταβολή της χρήσης της οικοδομής κλπ. Αυτονόητα, αδιάφορη τυγχάνει οποιαδήποτε, πέραν

της πρώτης, ανανέωση της οικοδομικής άδειας ανέγερσης.

Αυτονόητα, αν μετά την έκδοση της άδειας δεν ανεγερθεί ακίνητο και στη συνέχεια πωληθεί το ακάλυπτο οικοπέδο, χρόνος κτήσης είναι ο χρόνος απόκτησης του οικοπέδου και τιμή κτήσης αυτή που προκύπτει από τον τίτλο με βάση τις διατάξεις των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 2 του άρθρου 41 ν. 4172/2013.

β) Πολεοδομική τακτοποίηση εξ ολοκλήρου αυθαίρετης κατασκευής

Σύμφωνα με όσα ορίζει η ΠΟΛ.1168/24.6.2014 ΑΥΟ, σε περίπτωση απόκτησης ακάλυπτου οικοπέδου/αγροτεμαχίου και εν συνεχεία ανέγερσης επ' αυτού κτίσματος, χωρίς οικοδομική άδεια ανέγερσης, σε περίπτωση τακτοποίησης αυτού ως εξ ολοκλήρου αυθαίρετου, ως τιμή κτήσης λαμβάνεται η τιμή κτήσης του ακάλυπτου οικοπέδου/αγροτεμαχίου (ανεξαρτήτως χρόνου απόκτησης αυτού) προσαυξημένη με συντελεστή 20%.

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ακόμη και αν το οικόπεδο /αγροτεμάχιο αποκτήθηκε πριν το 1995, εφόσον ανεγέρθηκε επ' αυτού κτίσμα εξ ολοκλήρου αυθαίρετο το οποίο τακτοποιήθηκε πολεοδομικά και στη συνέχεια πωλείται, ως τιμή κτήσης λαμβάνεται η τιμή κτήσης του ακάλυπτου οικοπέδου/αγροτεμαχίου προσαυξημένη με συντελεστή 20%.

Τα ανωτέρω ισχύουν και στην περίπτωση που μεσολάβησε διοικητική πράξη προσδιορισμού των ορίων οικισμού και το κτηθέν αγροτεμάχιο εντάχθηκε εντός οικισμού.

Επί πολεοδομικής τακτοποίησης εξ ολοκλήρου αυθαίρετης κατασκευής, εάν ο χρόνος ανέγερσης, όπου πιστοποιείται από τον μηχανικό στην αίτηση τακτοποίησης, λάβει χώρα μέχρι και την 31/12/1994, η υπεραξία θεωρείται μηδενική βάσει της παρ.26 του άρθ.72 του ν.4172/2013.

Επίσης, σε περίπτωση απόκτησης βάσει συμβολαίου αγροτεμαχίου /οικοπέδου με αυθαίρετο κτίσμα και μεταγενέστερης τακτοποίησης αυτού, τότε αυτό θεωρείται ολικά αυθαίρετο και σαν αξία λαμβάνεται το δηλωθέν τίμημα ενώ χρόνος κτήσης αυτός του συμβολαίου.

Εάν μεταγενέστερα γίνει προσθήκη νέου αυθαίρετου τότε η αξία αυτού προσδιορίζεται βάσει της περ.9 της ΠΟΛ.1168/24.6.2014.

Παράδειγμα

Δυνάμει ενός συμβολαίου του έτους 1993 αγοράστηκε κατά ψιλή κυριότητα (8/10) ένα οικόπεδο 97 τμ με αυθαίρετη οικία 28 τμ με παρακράτηση επικαρπίας. Το 2010 έγινε συνένωση της επικαρπίας με το θάνατο της επικαρπώτριας. Κατόπιν έγινε τακτοποίηση του άνω κτίσματος με το ν.4178/2013 με χρόνο ανέγερσης, όπως αυτό πιστοποιείται από το μηχανικό στην αίτηση τακτοποίησης, από 1991 έως 1993. Επίσης έγινε τακτοποίηση δύο αποθηκών 10 τμ η κάθε μια, ανεγερθέντων μεταγενέστερα της ως άνω μεταβίβασης.

Σήμερα το ακίνητο πωλείται κατά πλήρη κυριότητα και δεν συντρέχει περίπτωση φόρου υπεραξίας (εκτός πεδίου εφαρμογής).

Αν όμως στο ανωτέρω παράδειγμα ο χρόνος ανέγερσης, όπως πιστοποιείται από το μηχανικό στην αίτηση τακτοποίησης του κτίσματος ήταν το 1995, τότε χρόνος κτήσης λαμβάνεται το 1995 και ως τιμή κτήσης λαμβάνεται η αξία του συμβολαίου με προσαύξηση 20%.

γ) Πολεοδομική τακτοποίηση μερικώς αυθαίρετης κατασκευής

Σύμφωνα με όσα ορίζει η ΠΟΛ.1168/24.6.2014 ΑΥΟ:

α. Σε περίπτωση απόκτησης με επαχθή αιτία κτίσματος και στη συνέχεια πολεοδομικής τακτοποίησης μερικώς αυθαίρετης κατασκευής (βοηθητικής ή κύριας χρήσης), η οποία κατασκευή είναι προγενέστερη της απόκτησης του ακινήτου, ως τιμή κτήσης του συνολικά μεταβιβαζόμενου ακινήτου (νόμιμου και τακτοποιηθέντος) θεωρείται η τιμή κτήσης του νόμιμου κτίσματος, που προκύπτει σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου 41 του ν. 4172/2013.

β. Σε περίπτωση απόκτησης με επαχθή αιτία κτίσματος και στη συνέχεια πολεοδομικής τακτοποίησης μερικώς αυθαίρετης κατασκευής (βοηθητικής ή κύριας χρήσης), η οποία κατασκευή είναι μεταγενέστερη της απόκτησης, η τιμή κτήσης του συνολικά μεταβιβαζόμενου ακινήτου (νόμιμου και τακτοποιηθέντος) προσδιορίζεται με πρόσθεση στην αξία της αποκτηθείσας νόμιμης επιφάνειας της αξίας της τακτοποιηθείσας, η οποία προκύπτει με αναγωγή στην αξία της νόμιμης επιφάνειας του κτίσματος, κατά το λόγο της επιφάνειας της τακτοποιηθείσας προς την επιφάνεια της νόμιμης.

γ. Σε περίπτωση απόκτησης κτίσματος με κληρονομική διαδοχή ή από χαριστική αιτία, και, στη συνέχεια, πολεοδομικής τακτοποίησης μερικώς αυθαίρετης κατασκευής, η οποία κατασκευή είναι προγενέστερη της κληρονομικής διαδοχής ή της χαριστικής αιτίας, ως τιμή κτήσης του συνολικά μεταβιβαζόμενου ακινήτου (νόμιμου και τακτοποιηθέντος) θεωρείται: -εφόσον έχει δηλωθεί η συνολική επιφάνεια νόμιμης και αυθαίρετης κατασκευής (ως όφειλε ο φορολογούμενος, δεδομένου ότι στις φορολογίες αυτές αντικείμενο του φόρου είναι το ακίνητο στην πραγματική του κατάσταση κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης), η τιμή κτήσης του συνολικού ακινήτου, βάσει της οποίας υπολογίστηκε ο φόρος κληρονομιάς, δωρεάς, γονικής παροχής ή χορηγήθηκε απαλλαγή από αυτόν,

- εφόσον έχει δηλωθεί αρχικά η συνολική επιφάνεια μόνο της νόμιμης κατασκευής και στη συνέχεια ο φορολογούμενος έχει υποβάλει σχετική διορθωτική-συμπληρωματική δήλωση για την αυθαίρετη κατασκευή, η τιμή κτήσης του αρχικά δηλωθέντος ακινήτου και η επιπρόσθετη αξία της μερικώς αυθαίρετης κατασκευής, βάσει της οποίας υπολογίστηκε ο φόρος κληρονομιάς, δωρεάς, γονικής παροχής ή χορηγήθηκε απαλλαγή από αυτόν, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην παρ. 5 της ΠΟΛ.1122/28.4.2014,

- εφόσον έχει δηλωθεί αρχικά η συνολική επιφάνεια μόνο της νόμιμης κατασκευής και ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει στη συνέχεια σχετική διορθωτική-συμπληρωματική δήλωση για την αυθαίρετη κατασκευή, η τιμή κτήσης του αρχικά δηλωθέντος ακινήτου και

- εφόσον έχει δηλωθεί αρχικά η συνολική επιφάνεια μόνο της νόμιμης κατασκευής και στη συνέχεια, ειδικά για την απόκτηση του ακινήτου με δωρεά ή γονική παροχή (και όχι με κληρονομιά), και εφόσον ο φορολογούμενος προβεί μεταγενέστερα σε διορθωτικό συμβόλαιο της δωρεάς ή γονικής παροχής, η τιμή κτήσης του αρχικά δηλωθέντος ακινήτου και η επιπρόσθετη αξία που προκύπτει από το διορθωτικό συμβόλαιο.

Παράδειγμα: Κτήση, το 1998, λόγω γονικής παροχής, οικοπέδου μετά κτίσματος, το οποίο είναι μερικώς αυθαίρετο. Στη συνέχεια, ο αποκτών προβαίνει σε πολεοδομική τακτοποίηση της αυθαίρετης κατασκευής και το έτος 2014 μεταβιβάζει το οικόπεδο μετά του κτίσματος. Για τον προσδιορισμό της τιμής κτήσης θα ληφθεί υπ' όψιν τόσο η αξία του νόμιμου κτίσματος όσο και η αξία της αυθαίρετης κατασκευής, βάσει της οποίας υπολογίστηκε ο φόρος γονικής παροχής εφ' όσον στην αρχικά υποβληθείσα δήλωση δεν είχε περιληφθεί η μερικώς αυθαίρετη κατασκευή που προϋπήρχε της κτήσης αλλά υποβλήθηκε διορθωτική -συμπληρωματική δήλωση φόρου γονικής παροχής. Εάν δεν έχει υποβληθεί διορθωτική-συμπληρωματική δήλωση φόρου γονικής παροχής, δεν θα ληφθεί υπ' όψιν η αξία της αυθαίρετης κατασκευής.

δ. Σε περίπτωση απόκτησης κτίσματος με κληρονομική διαδοχή ή από χαριστική αιτία, και, στη συνέχεια, πολεοδομικής τακτοποίησης μερικώς αυθαίρετης κατασκευής, η οποία κατασκευή είναι μεταγενέστερη της κληρονομικής διαδοχής ή της χαριστικής αιτίας, η τιμή κτήσης του συνολικά μεταβιβαζόμενου ακινήτου (νόμιμου και τακτοποιηθέντος) προσδιορίζεται με πρόσθεση, στην αξία της αποκτηθείσας νόμιμης επιφάνειας, της αξίας της τακτοποιημένης, η οποία προκύπτει με αναγωγή στην αξία της νόμιμης επιφάνειας του κτίσματος κατά το λόγο της επιφάνειας της τακτοποιημένης προς την επιφάνεια της νόμιμης.

Παράδειγμα: Το έτος 2004 ο Α απέκτησε με αγορά την επικαρπία (2/10) και ο Β την ψιλή κυριότητα (8/10) μίας διώροφης οικοδομής, συνολικής επιφάνειας 75 τ.μ. Η συνολική αξία αγοράς του ακινήτου ήταν 50.000€ με αντιστοιχία στην επικαρπία 10.000 ευρώ και στην ψιλή κυριότητα 40.000€. Μεταγενέστερα κτίστηκαν 48 τμ αυθαίρετα τα οποία και τακτοποιήθηκαν. Το 2014 πωλείται η οικοδομή και από τους δύο πωλητές. Ως χρόνος κτήσης και για τους δύο πωλητές λαμβάνεται το 2004 και η τιμή κτήσης προσδιορίζεται με πρόσθεση της αξίας της νόμιμης στην αξία της τακτοποιημένης επιφάνειας ως εξής:

$50.000 * 48 \text{ τμ} / 75 \text{ τμ} = 32.000$
 $32.000 + 50.000 = 82.000 \text{ €}$
 $82.000 * 2/10 = 16.400 \text{ €}$ για τον επικαρπωτή
 $82.000 * 8/10 = 65.600 \text{ €}$ για τον ψιλό κύριο

δ) Επί χρησικτησίας η τιμή κτήσης του ακινήτου προσδιορίζεται σύμφωνα με την περίπτωση γ' της παρ. 2 του άρθρου 41, δηλαδή με τη χρήση του Δείκτη Τιμών Κατοικιών.

ε) Παραχώρηση λόγω αγροτικής ή αστικής αποκατάστασης ή αναδασμού

Επί μεταβίβασης οικοπέδων ή αγροτεμαχίων, τα οποία είχαν αποκτηθεί από τον μεταβιβάζοντα με παραχώρηση λόγω αγροτικής ή αστικής αποκατάστασης ή αναδασμού, ο προσδιορισμός της τιμής κτήσης γίνεται σύμφωνα με την περίπτωση γ' της παρ.2 του άρθρου 41, δηλαδή με τη χρήση του Δείκτη Τιμών Κατοικιών.

στ) Κύρωση πράξης εφαρμογής

Επί απόκτησης από οποιαδήποτε αιτία ακινήτου με τη μορφή αγροτεμαχίου, και στη συνέχεια κύρωσης πράξης εφαρμογής, το οποίο τελικά μεταβιβάζεται λόγω πώλησης, η τιμή κτήσης προσδιορίζεται σύμφωνα με την περίπτωση γ' της παρ.2 του άρθρου 41, δηλαδή με τη χρήση του Δείκτη Τιμών Κατοικιών. Σε περίπτωση που το μεταβιβαζόμενο ακίνητο είχε αποκτηθεί εξ αρχής ως οικόπεδο, η τιμή κτήσης αυτού προσδιορίζεται βάσει των αναφερομένων στην παράγραφο 2 περιπτώσεις α' και β' του άρθρου 41 του Ν. 4172/2013.

ζ) Έγκριση πολεοδομικής μελέτης

Επί απόκτησης από οποιαδήποτε αιτία ακινήτου με τη μορφή αγροτεμαχίου, και στη συνέχεια έγκρισης πολεοδομικής μελέτης ή έκδοσης της αντίστοιχης διοικητικής πράξης καθορισμού των ορίων οικισμού, το οποίο τελικά μεταβιβάζεται λόγω πώλησης, η τιμή κτήσης προσδιορίζεται σύμφωνα με την περίπτωση γ' της παρ.2 του άρθρου 41, δηλαδή με τη χρήση του Δείκτη Τιμών Κατοικιών. Σε περίπτωση που το μεταβιβαζόμενο ακίνητο είχε αποκτηθεί εξ αρχής ως οικόπεδο, η τιμή κτήσης αυτού προσδιορίζεται βάσει των αναφερομένων στην παράγραφο 2, περιπτώσεις α' και β' του άρθρου 41 του Ν. 4172/2013.

η) Επικύρωση ανώμαλης δικαιοπραξίας

Επί απόκτησης από οποιαδήποτε αιτία ακινήτου και εν συνέχεια επικύρωσης της δικαιοπραξίας κτήσης ως ανώμαλης, σε περίπτωση πώλησής του, ο προσδιορισμός της τιμής κτήσης γίνεται

μετά την μεταγραφή της οικείας δικαστικής απόφασης (επικύρωσης) με βάση τα στοιχεία της αντίστοιχης δήλωσης φόρου, η οποία απαιτείται για τη μεταγραφή αυτής και από την οποία θα προκύπτει η αναζητούμενη αξία που αποτελεί και την τιμή κτήσης και μόνο όταν αυτά δεν υπάρχουν ή από αυτά δεν προκύπτει σχετική αξία, τότε η τιμή κτήσης υπολογίζεται σύμφωνα με την περίπτωση γ' της παρ. 2 του άρθρου 41, δηλαδή με τη χρήση του Δείκτη Τιμών Κατοικιών.

θ) Κτήση με αναγκαστικό πλειστηριασμό

Επί μεταβίβασης ακινήτου το οποίο αποκτήθηκε βάσει κατακυρωτικής έκθεσης αναγκαστικού πλειστηριασμού, ισχύουν όσα αναφέρονται στην περίπτωση α' της παραγράφου 2 του άρθρου 41. Η τιμή κτήσης είναι το ποσό του πλειστηριάσματος, το οποίο αναφέρεται στην περίληψη κατακυρωτικής έκθεσης.

ι) Κτήση λόγω διανομής

Σε περίπτωση μεταβίβασης ακινήτου κτηθέντος από διανομή, ως τιμή κτήσης λαμβάνεται η δηλωθείσα αξία, όπως αυτή προκύπτει στο συμβόλαιο διανομής ή η φορολογητέα αξία, αν δεν προκύπτει δηλωθείσα αξία. Ως χρόνος κτήσης λαμβάνεται ο χρόνος της σύνταξης του συμβολαίου διανομής εκτός των περιπτώσεων που η διανομή δεν επιφέρει καμιάς μορφής μεταβίβαση εμπράγματος δικαιώματος (δεν συντελείται μεταβίβαση).

4. Επικαρπία- Ψιλή Κυριότητα

α) Σε περίπτωση διάσπασης της πλήρους κυριότητας σε ψιλή κυριότητα και επικαρπία και πώλησης, στη συνέχεια, ταυτόχρονα από τον ψιλό κύριο και τον επικαρπωτή του ακινήτου, τόσο ο χρόνος όσο και η αξία κτήσης, καθορίζονται με βάση το χρόνο της διάσπασης.

Όταν όμως το ακίνητο, στη συνέχεια, αλλάξει μορφή με τη μεσολάβηση ενός από τα ακόλουθα γεγονότα, ήτοι:

Ανέγερση κατόπιν έκδοσης οικοδομικής άδειας ή πρώτης ανανέωσης αυτής (η αναθεώρηση δεν υπολογίζεται), Κύρωση Πράξης Εφαρμογής, Έγκριση Πολεοδομικής Μελέτης, Διοικητική πράξη καθορισμού ορίων οικισμού τότε εφαρμόζονται τα ακόλουθα: Ο χρόνος κτήσης μετατίθεται σε καθένα από τα παραπάνω γεγονότα που είναι μεταγενέστερα του τίτλου κτήσης και, σε περίπτωση διαδοχικής συνδρομής τους, στο νεότερο από αυτά γεγονόσ, κατά τη χρονική σειρά του.

Σε περίπτωση μεταβίβασης της ψιλής κυριότητας ή επικαρπίας που αποκτήθηκε με διαδοχικά συμβόλαια, με συνέπεια να λαμβάνουν χώρα περισσότερες διαδοχικές κτήσεις των δικαιωμάτων αυτών, (διασπάσεις της πλήρους κυριότητας) σαν χρόνος κτήσης λαμβάνεται ο χρόνος κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 3 του άρθρου 41 και η αξία του μεταβιβαζόμενου δικαιώματος καθορίζεται βάσει της ηλικίας του επικαρπωτή κατά το χρόνο απόκτησης του 75% αυτού (ψιλής κυριότητας ή επικαρπίας).

Παραδείγματα:

1. Το 2000 ο Α μεταβιβάζει με γονική παροχή την ψιλή κυριότητα (7/10) ακάλυπτου οικοπέδου στο γιο του Β παρακρατώντας ο ίδιος την επικαρπία (3/10). Το 2002 εκδίδεται άδεια ανέγερσης κτίσματος. Το 2014 πωλείται το οικόπεδο μετά του κτίσματος από τον επικαρπωτή και τον ψιλό κύριο. Χρόνος κτήσης είναι το 2007 (παρ. 3 άρθρου 41 παρέλευση 5ετίας από τον χρόνο έκδοσης άδειας ανέγερσης). Η τιμή κτήσης των μεταβιβαζόμενων δικαιωμάτων θα υπολογιστεί, σύμφωνα με την περίπτωση γ' της παρ.2 του άρθρου 41, δηλαδή με τη χρήση του Δείκτη Τιμών

Κατοικιών.

2. Το 2000 ο Α μεταβιβάζει με γονική παροχή την ψιλή κυριότητα (7/10) αγροτεμαχίου στο γιο του Β παρακρατώντας ο ίδιος την επικαρπία (3/10). Το 2002 κυρώνεται η πράξη εφαρμογής και το 2014 πωλείται το οικόπεδο από τους δύο, κατά ψιλή κυριότητα και επικαρπία αντίστοιχα. Χρόνος κτήσης είναι ο χρόνος κύρωσης της πράξης εφαρμογής και η τιμή κτήσης των μεταβιβαζόμενων δικαιωμάτων θα υπολογιστεί σύμφωνα με την περίπτωση γ' της παρ.2 του άρθρου 41, δηλαδή με τη χρήση του Δείκτη Τιμών Κατοικιών. Αν αντίθετα ο Α μεταβιβάζει με γονική παροχή την ψιλή κυριότητα (7/10) οικοπέδου(δεν υπάρχει αλλαγή στην νομική μορφή του ακινήτου) στο γιο του Β παρακρατώντας ο ίδιος την επικαρπία (3/10) και στη συνέχεια ακολουθεί πράξη εφαρμογής, ως τιμή κτήσης λαμβάνεται αυτή που προκύπτει κατά το χρόνο διάσπασης, σύμφωνα με όσα ορίζει η παράγραφος 7 της ΠΟΛ.1122/28.4.2014.

Αν, στο ίδιο ως άνω παράδειγμα, μετά την κύρωση της πράξης εφαρμογής, ανεγερθεί κτίσμα βάσει άδειας ανέγερσης οικοδομής, το οποίο στη συνέχεια πωλείται από τους δύο κατ' επικαρπία και ψιλή κυριότητα ο χρόνος κτήσης υπολογίζεται μετά την παρέλευση της πενταετίας από την έκδοση της οικοδομικής άδειας κλπ και η τιμή κτήσης με τον πλασματικό τρόπο (χρήση του Δείκτη Τιμών Κατοικιών).

3. Το 2000 ο Α μεταβιβάζει με γονική παροχή την ψιλή κυριότητα (7/10) αγροτεμαχίου στο γιο του Β παρακρατώντας ο ίδιος την επικαρπία (3/10). Το 2005 εγκρίνεται η πολεοδομική μελέτη ή εκδίδεται η διοικητική πράξη καθορισμού των ορίων οικισμού και το 2014 πωλείται το οικόπεδο από τους δύο κατ' επικαρπία και ψιλή κυριότητα. Χρόνος κτήσης είναι ο χρόνος έγκρισης της πολεοδομικής μελέτης ή ο χρόνος έκδοσης της αντίστοιχης διοικητικής πράξης καθορισμού των ορίων οικισμού και η τιμή κτήσης των μεταβιβαζόμενων δικαιωμάτων θα υπολογιστεί σύμφωνα με την περίπτωση γ' της παρ.2 του άρθρου 41, δηλαδή με τη χρήση του Δείκτη Τιμών Κατοικιών. Αν αντίθετα ο Α μεταβιβάζει με γονική παροχή την ψιλή κυριότητα (7/10) οικοπέδου(δεν υπάρχει αλλαγή στην νομική μορφή του ακινήτου) στο γιο του Β παρακρατώντας ο ίδιος την επικαρπία (3/10) και στη συνέχεια ακολουθεί έγκριση πολεοδομικής μελέτης ή έκδοση διοικητικής πράξης καθορισμού των ορίων οικισμού, ως τιμή κτήσης λαμβάνεται αυτή που προκύπτει κατά το χρόνο διάσπασης, σύμφωνα με όσα ορίζει η παράγραφος 7 της ΠΟΛ.1122/28.4.2014.

Σε περίπτωση διάσπασης της πλήρους κυριότητας από επαχθή αιτία (πώληση ψιλής κυριότητας, πώληση επικαρπίας λόγω παραίτησης) η αξία κτήσης υπολογίζεται με βάση τα δέκατα που αντιστοιχούν κατά το χρόνο της διάσπασης (παρ.7 της ΠΟΛ.1122/28.4.2014).

Παράδειγμα: Αγορά ακινήτου από τον Α κατά πλήρη κυριότητα το 1997. Το έτος 2000 ο Α πωλεί την ψιλή κυριότητα στον Β παρακρατώντας την επικαρπία. Το 2014, ο Α παραιτείται της επικαρπίας υπέρ του ψιλού κυρίου, λόγω πώλησης. Χρόνος κτήσης της επικαρπίας από τον Α είναι το 2000. Η τιμή κτήσης της επικαρπίας υπολογίζεται με την εφαρμογή των ποσοστών σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια (ν. 2961/2001), δηλαδή με βάση τα δέκατα της πλήρους κυριότητας σύμφωνα με την ηλικία του επικαρπωτή κατά τον χρόνο διάσπασης.

β) Συνένωση ψιλής κυριότητας - επικαρπίας

Σε περίπτωση πώλησης της πλήρους κυριότητας ακινήτου, ύστερα από συνένωση ψιλής κυριότητας και επικαρπίας, οι οποίες αποκτήθηκαν σε διαφορετικό χρόνο, ως χρόνος κτήσης του μεταβιβαζόμενου δικαιώματος της πλήρους κυριότητας είναι εκείνος της απόκτησης του 75% τουλάχιστον της αξίας της πλήρους κυριότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 ν. 2961/2001 (ΠΟΛ.1119/25.4.2014 Α.Υ.Ο.). Τιμή κτήσης είναι η αξία της ψιλής κυριότητας κατά το χρόνο κτήσης της, προστιθεμένης στην αξία αυτή της αξίας της επικαρπίας, η οποία

υπολογίζεται με αναγωγή βάσει των ποσοστών που αναλογούν, κατά το χρόνο απόκτησης της ψιλής κυριότητας (περίπτωση θανάτου του επικαρπωτή) με την προϋπόθεση δηλαδή ότι δεν υφίσταται φορολογική υποχρέωση και κατ' επέκταση αξία της επικαρπίας. Σε κάθε άλλη περίπτωση (π.χ. παραίτηση από την επικαρπία ή πώληση ψιλής κυριότητας και στη συνέχεια θάνατος επικαρπωτή), η τιμή κτήσης προσδιορίζεται σύμφωνα με όσα ορίζονται στις περιπτώσεις α' ή β' της παραγράφου 2 του άρθρου 41, δεδομένου ότι υφίσταται φορολογική υποχρέωση και προκύπτει αξία τόσο για την ψιλή κυριότητα όσο και για την επικαρπία.

ΕΙΔΙΚΕΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΣΥΝΕΝΩΣΗΣ:

Σε περίπτωση πώλησης ακινήτου που ανεγέρθηκε από τον ψιλό κύριο και τον επικαρπωτή, ενώ είχε αποκτηθεί αρχικά η ψιλή κυριότητα ακάλυπτου οικοπέδου με παρακράτηση επικαρπίας και στη συνέχεια έγινε συνένωση με την επικαρπία (πχ. θάνατος του επικαρπωτή) χρόνος κτήσης είναι ο χρόνος κατά τον οποίο αποκτήθηκε το 75% τουλάχιστον της πλήρους κυριότητας σύμφωνα με την ΠΟΛ.1119/25.4.2014 και εξαρτάται από την ηλικία του επικαρπωτή (κατά την απόκτηση ή την συνένωση). Η τιμή κτήσης πλήρους κυριότητας υπολογίζεται σύμφωνα με την περίπτωση γ' της παρ.2 του άρθρου 41, δηλαδή με τη χρήση του Δείκτη Τιμών Κατοικιών εκτός και αν υπάρχει παραίτηση της επικαρπίας και χρόνος κτήσης είναι ο χρόνος συνένωσης οπότε αναλογικά βρίσκεται η αξία της πλήρους κυριότητας.

Σε περίπτωση πώλησης ακινήτου που ανεγέρθηκε από τον ψιλό κύριο και τον επικαρπωτή και στην συνέχεια έγινε συνένωση ψιλής κυριότητας και επικαρπίας μετά από θάνατο του ψιλού κυρίου που κληρονόμησε ο επικαρπωτής, χρόνος κτήσης είναι εκείνος κατά τον οποίο αποκτήθηκε ποσοστό 75% τουλάχιστον της πλήρους κυριότητας, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1119/25.4.2014 ΑΥΟ (ήτοι, εν προκειμένω, είτε κατά το χρόνο απόκτησης της επικαρπίας με την διάσπαση της πλήρους κυριότητας είτε κατά το χρόνο της συνένωσης της ψιλής κυριότητας με την επικαρπία), η δε τιμή κτήσης είναι εκείνη η οποία προσδιορίζεται με βάση τις διατάξεις της περίπτωσης β της παραγράφου 2 του άρθρου 41, ήτοι με βάση την αξία της ψιλής κυριότητας κατά το χρόνο θανάτου του ψιλού κυρίου, αφού στην αξία αυτή προστεθεί αναλογικά και η αξία της επικαρπίας.

Σε περίπτωση διαδοχικής απόκτησης ψιλής κυριότητας και στη συνέχεια μεταβίβασης πλήρους κυριότητας από τον επικαρπωτή και τον ψιλό κύριο τότε χρόνος κτήσης για το επικαρπωτή είναι ο χρόνος της αρχικής διάσπασης και για τον ψιλό κύριο, ο χρόνος κτήσης της ψιλής κυριότητάς του.

Αξία κτήσης για τον ψιλό κύριο είναι αυτή που αναγράφεται στο συμβόλαιο κατά την ημερομηνία του συμβολαίου και για τον επικαρπωτή η αξία βάσει του συμβολαίου διάσπασης.

5. Μεταβίβαση κληρονομιαίου ακινήτου ή δικαιώματος για το οποίο έχει συσταθεί καταπίστευμα

Σε περίπτωση σύστασης καταπιστεύματος, η επαγωγή της κληρονομιάς στον καταπιστευματοδόχο επέρχεται μόλις πεθάνει ο βεβαρημένος αρχικός κληρονόμος, αν ο διαθέτης δεν έταξε κάποιο άλλο γεγονός ή χρονικό σημείο (ΑΚ1935). Κατά το άρθρο 1924 παρ. 1 του Αστικού Κώδικα, το πρόσωπο που έχει οριστεί από τον διαθέτη ως κληρονόμος και το οποίο δεν έχει συλληφθεί κατά τον θάνατό του θεωρείται καταπιστευματοδόχος και η επαγωγή επέρχεται μόλις γίνει ο τοκετός. Επίσης, εάν ο διαθέτης εγκαταστήσει κληρονόμο με αναβλητική αίρεση ή προθεσμία που δεν έχει επέλθει κατά τον θάνατό του ή κληρονόμο η εγκατάσταση του οποίου εξαρτάται από γεγονός που επίσης δεν έχει επέλθει κατά τον θάνατό του, τότε ο κληρονόμος θεωρείται καταπιστευματοδόχος (1925, §1-2). Άλλες ερμηνευτικές διατάξεις, όπως εγκατάσταση με διαλυτική αίρεση ή προθεσμία, απαγόρευση διάθεσης και οικογενειακό καταπίστευμα, περιέχονται στα άρθρα 1926-1933 του Αστικού Κώδικα.

Ως προς τα δικαιώματα του βεβαρημένου πριν από την επαγωγή, με τη διάταξη του άρθρου 1937 ΑΚ ορίζεται ότι, ωστόσο γίνει η επαγωγή στον καταπιστευματοδόχο, ο κληρονόμος ασκεί τις κληρονομικές αγωγές και διαχειρίζεται την κληρονομία. Περαιτέρω, προβλέπεται ότι ο βεβαρημένος, αν ο διαθέτης δεν όρισε διαφορετικά, έχει εξουσία να διαθέτει τα αντικείμενα της κληρονομίας μόνο όταν επιβάλλεται από τους κανόνες της τακτικής διαχείρισης ή όρισε περί αυτού ο διαθέτης ή έδωσε τη συναίνεσή του ο καταπιστευματοδόχος ή υπάρχει καταπίστευμα στο υπόλοιπο (ΑΚ1939). Κάθε άλλη διάθεση αποβαίνει άκυρη μόλις γίνει η επαγωγή στον καταπιστευματοδόχο.

παράδειγμα:

Το 2007 δημοσιεύεται διαθήκη με χρόνο θανάτου το 2003, σύμφωνα με την οποία ορίζεται κληρονόμος η σύζυγος του θανόντος και καταπιστευματοδόχοι οι δύο εγγονές του, σε ένα οικόπεδο με οικία. Το έτος 2014 η βεβαρημένη σύζυγος μεταβιβάζει το εν λόγω ακίνητο σε τρίτο πρόσωπο, με τη συναίνεση των καταπιστευματοδόχων. Για τον υπολογισμό του φόρου υπεραξίας ως χρόνος κτήσης του μεταβιβαζόμενου ακινήτου θα ληφθεί ο χρόνος επαγωγής της κληρονομιάς στη βεβαρημένη, δηλαδή το 2003 και ως αξία κτήσης η αξία της πλήρους κυριότητας αυτού κατά τον χρόνο επαγωγής της κληρονομιάς, δηλαδή το 2003, σύμφωνα με τη διάταξη της περίπτωσης β της παραγράφου 2 του άρθρου 41 του Ν. 4172/2013.

Επισημαίνεται ότι ο βεβαρημένος- πέραν των περιορισμών και υποχρεώσεων με τις οποίες βαρύνεται λόγω της ύπαρξης του καταπιστεύματος - μετά το θάνατο του διαθέτη και πριν από την επαγωγή του καταπιστεύματος, είναι κληρονόμος, δηλαδή καθολικός διάδοχος του διαθέτη, και έχει καταρχήν όλα τα δικαιώματα και όλες τις υποχρεώσεις του κληρονόμου. Από την άλλη πλευρά, ο καταπιστευματοδόχος μετά το θάνατο του διαθέτη και πριν από την επαγωγή του καταπιστεύματος, έχει μόνο δικαίωμα προσδοκίας κτήσης των αντικειμένων της κληρονομιάς. Επομένως, στο χρονικό διάστημα που μεσολαβεί μεταξύ του θανάτου του διαθέτη και της επαγωγής του καταπιστεύματος, κληρονόμος είναι ο βεβαρημένος, ανεξάρτητα από τους περιορισμούς στους οποίους υπόκειται ως προς τη διάθεσή των αντικειμένων της κληρονομιάς.

- Ιδιαίτερη μορφή καταπιστεύματος είναι το καταπίστευμα του περιλιμπανομένου (άρθρο 1939 ΑΚ). Στην περίπτωση αυτή, επί περαιτέρω μεταβίβασης με επαχθή αιτία ακινήτου είτε από τον βεβαρημένο είτε από τον καταπιστευματοδόχο, η τιμή κτήσης είναι η αξία του κληρονομιαίου ακινήτου, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β της παραγράφου 2 του άρθρου 41 του Ν. 4172/2013 και χρόνος κτήσης εκείνος της επαγωγής της κληρονομιάς στον βεβαρημένο ή τον καταπιστευματοδόχο.

Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση μεταβίβασης εξ επαχθούς αιτίας ακινήτου ή δικαιώματος, από τον βεβαρημένο κληρονόμο ή τον καταπιστευματοδόχο, η αξία κτήσης τους είναι η αξία αυτών κατά τις διατάξεις της περ. β της παραγράφου 2 του άρθρου 41 του Ν. 4172/2013, ανεξάρτητα από τη φορολογική μεταχείρισή τους, κατά τις διατάξεις περί φορολογίας κληρονομιών.

6. Ενιαίο δηλωθέν τίμημα/αξία κτήσης (ΠΟΛ 1168/2014 ΑΥΟ (ΦΕΚ Β' 1724/27-6-2014)

α) Σε περίπτωση που με το ίδιο συμβόλαιο αποκτήθηκαν εξ επαχθούς αιτίας περισσότερες αυτοτελείς ιδιοκτησίες με ενιαίο δηλωθέν τίμημα αγοράς και, στη συνέχεια, μεταβιβάζονται με επαχθή αιτία μία ή περισσότερες εξ αυτών, η τιμή κτήσης της ή των μεταβιβαζόμενων ιδιοκτησιών προσδιορίζεται με αναγωγή του συνολικού τιμήματος κατά το λόγο της αντικειμενικής αξίας της μεταβιβαζόμενης αυτοτελούς ιδιοκτησίας προς την συνολική αντικειμενική αξία των κτηθέντων (κατά το χρόνο της απόκτησής τους) και, εάν δεν υπάρχει αντικειμενική αξία, γίνεται αναγωγή με βάση την οικεία φορολογητέα αξία εφόσον υπάρχει για

κάθε μία αυτοτελή ιδιοκτησία και αν ούτε αυτή υπάρχει, τότε η τιμή κτήσης προσδιορίζεται σύμφωνα με την περίπτωση γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 41 του ν.4172/2013.

Παράδειγμα: Έστω ότι αγοράστηκαν το 2003 τρία διαμερίσματα (Α,Β,Γ) έναντι συνολικού δηλωθέντος τιμήματος 150.000 ευρώ. Το 2014 πωλείται το διαμέρισμα Α. Η αντικειμενική αξία του διαμερίσματος Α, σύμφωνα με το συμβόλαιο αγοράς ήταν 40.000 ευρώ, του Β 60.000 ευρώ και του Γ 70.000 ευρώ, ήτοι συνολική αξία και για τα τρία διαμερίσματα 170.000 ευρώ. Με βάση τα ανωτέρω, στο συνολικό δηλωθέν τίμημα αγοράς ύψους 150.000 ευρώ αντιστοιχούν για τη νυν μεταβιβαζόμενη ιδιοκτησία 35.294 ευρώ ως τίμημα για το ακίνητο Α ($40.000 \cdot 150.000 / 170.000 = 35.294$).

β) Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν με το ίδιο συμβόλαιο αποκτήθηκαν εξ επαχθούς αιτίας, με ενιαίο δηλωθέν τίμημα πχ οριζόντια ιδιοκτησία κύριας χρήσης και βοηθητικοί χώροι που συνιστούν αυτοτελείς οριζόντιες ιδιοκτησίες, και εν συνεχεία μεταβιβάζεται μόνο η οριζόντια ιδιοκτησία κύριας χρήσης.

γ) Σε περίπτωση που με το ίδιο συμβόλαιο αποκτήθηκαν από χαριστική αιτία ή με κληρονομική διαδοχή περισσότερες αυτοτελείς ιδιοκτησίες με ενιαία αξία και, στη συνέχεια, μεταβιβάζονται με επαχθή αιτία μία ή περισσότερες εξ αυτών, η τιμή κτήσης της ή των μεταβιβαζόμενων ιδιοκτησιών προσδιορίζεται με αναγωγή της αντικειμενικής ή (εφ' όσον αυτή δεν υφίσταται) της φορολογητέας αξίας κτήσης των μεταβιβαζόμενων ακινήτων, εφόσον αυτή υφίσταται για κάθε μία ιδιοκτησία, στην συνολική αντικειμενική ή (εφ' όσον αυτή δεν υφίσταται) στην φορολογητέα αξία απόκτησής τους και, εάν δεν υπάρχει αντικειμενική ή φορολογητέα αξία, τότε η αξία κτήσης θα προσδιοριστεί σύμφωνα με την περίπτωση γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 41 (Δείκτης Τιμών Κατοικιών). Τα ανωτέρω ισχύουν και στην περίπτωση κτήσης με ενιαία αξία ιδιοκτησίας κύριας χρήσης και βοηθητικών χώρων που συνιστούν αυτοτελείς οριζόντιες ιδιοκτησίες και εν συνεχεία μεταβιβάζεται μόνο η οριζόντια ιδιοκτησία κύριας χρήσης.

Παράδειγμα: Απόκτηση το έτος 2000 τριών οριζοντίων ιδιοκτησιών λόγω γονικής παροχής με ενιαία αντικειμενική αξία 250.000 ευρώ και δηλωθείσα αξία από τον φορολογούμενο 300.000 ευρώ (αξία επί της οποίας επιβλήθηκε ο φόρος γονικής παροχής). Το έτος 2014 πωλείται η μία εξ αυτών έναντι τιμήματος 100.000 ευρώ. Χρόνος κτήσης είναι το 2000. Η τιμή κτήσης προσδιορίζεται με αναγωγή της αντικειμενικής αξίας (κατά το έτος κτήσης) της μεταβιβαζόμενης ιδιοκτησίας στη συνολική αντικειμενική αξία των τριών οριζοντίων ιδιοκτησιών. Έστω ότι η αντικειμενική αξία της πωλούμενης ιδιοκτησίας είναι (κατά το έτος κτήσης) 80.000 ευρώ. Η αξία κτήσης αυτής είναι $80.000 \cdot 300.000 / 250.000 = 96.000$ ευρώ.

δ) Σε περίπτωση κτήσης από οποιαδήποτε αιτία ενιαίας οριζόντιας ιδιοκτησίας, και στη συνέχεια διάσπασης αυτής σε νέες μερικότερες και μεταβίβασης κάποιας από αυτές, ως τιμή κτήσης λαμβάνεται αυτή που προκύπτει από την αναγωγή της αξίας κτήσης της επιφάνειας της αρχικά συνολικά κτηθείσας ιδιοκτησίας στην αξία που αντιστοιχεί στην μεταβιβαζόμενη επιφάνεια κατά τον λόγο της επιφάνειας του μεταβιβαζόμενου προς την επιφάνεια της αρχικά συνολικά κτηθείσας ιδιοκτησίας. Χρόνος κτήσης θεωρείται ο χρόνος απόκτησης της ενιαίας οριζόντιας ιδιοκτησίας.

Παράδειγμα: Κτήση το έτος 2000 ενιαίας οριζόντιας ιδιοκτησίας επιφάνειας 1.000 τ.μ. έναντι τιμήματος 500.000 ευρώ. Το έτος 2005 ακολουθεί διάσπαση αυτής σε πέντε (5) μερικότερες ιδιοκτησίες. Το 2014 πωλείται η μία εξ αυτών η οποία έχει επιφάνεια 200 τ.μ. Χρόνος κτήσης είναι το 2000. Η τιμή κτήσης αυτής προσδιορίζεται ως εξής: $500.000 \cdot 200 / 1000 = 100.000$ ευρώ

ε) Σε περίπτωση κτήσης από οποιαδήποτε αιτία ενιαίου ακάλυπτου οικοπέδου ή αγροτεμαχίου, και στη συνέχεια κατάτμησης αυτού σε νέα μερικότερα και μεταβίβασης κάποιου από αυτά, ως τιμή κτήσης λαμβάνεται αυτή που προκύπτει από την αναγωγή της αξίας κτήσης της επιφάνειας

του αρχικού ενιαίου οικοπέδου στην αξία που αντιστοιχεί στην μεταβιβαζόμενη έκταση κατά τον λόγο της μεταβιβαζόμενης έκτασης προς την επιφάνεια του αρχικού ενιαίου οικοπέδου. Χρόνος κτήσης θεωρείται ο χρόνος απόκτησης του ενιαίου ακάλυπτου οικοπέδου.

Παράδειγμα: Κτήση το έτος 2000 ενιαίου ακάλυπτου οικοπέδου επιφάνειας 10.000 τ.μ. έναντι τιμήματος 300.000 ευρώ. Το έτος 2005 ακολουθεί κατάτμηση αυτού σε πέντε (5) τμήματα. Το 2014 πωλείται το ένα εξ αυτών επιφάνειας 800 τ.μ. Χρόνος κτήσης είναι το 2000. Η τιμή κτήσης αυτού προσδιορίζεται ως εξής: $300.000 \cdot 800 / 10.000 = 24.000$ ευρώ

στ) Σε περίπτωση κτήσης από οποιαδήποτε αιτία ενιαίου ακάλυπτου οικοπέδου και στη συνέχεια υπαγωγής αυτού στις διατάξεις του ΝΔ 1024/1971 (κάθετη συνιδιοκτησία) και δημιουργίας επιμέρους αυτοτελών ιδιοκτησιών, σε περίπτωση μεταβίβασης κάποιας από αυτές, ως τιμή κτήσης λαμβάνεται αυτή που προκύπτει από την αναγωγή της αξίας της μεταβιβαζόμενης ιδιοκτησίας στην συνολική αξία του ενιαίου ακάλυπτου οικοπέδου κατά τον λόγο του αδιαίρετου ποσοστού συνιδιοκτησίας της μεταβιβαζόμενης ιδιοκτησίας προς το συνολικό αδιαίρετο ποσοστό συνιδιοκτησίας του ενιαίου ακάλυπτου οικοπέδου. Χρόνος κτήσης θεωρείται ο χρόνος κτήσης του οικοπέδου.

Παράδειγμα: Κτήση το έτος 2000 ενιαίου ακάλυπτου οικοπέδου επιφάνειας 10.000 τ.μ. έναντι τιμήματος 300.000 ευρώ. Το έτος 2005 υπάγεται στην κάθετη συνιδιοκτησία και δημιουργούνται πέντε (5) επιμέρους αυτοτελείς ιδιοκτησίες. Το 2014 πωλείται η μία εξ αυτών η οποία έχει ποσοστό 200/1000 επί του οικοπέδου. Χρόνος κτήσης είναι το 2000. Η τιμή κτήσης αυτής προσδιορίζεται ως εξής: $300.000 \cdot 200 / 1000 = 60.000$ ευρώ

Εάν στην ανωτέρω περίπτωση υπάρχει ενιαίο οικόπεδο με κτίσμα και στην συνέχεια συσταθεί κάθετη /οριζόντια ιδιοκτησία και δημιουργηθούν επιμέρους αυτοτελείς ιδιοκτησίες, σε περίπτωση μεταβίβασης μιας από αυτές, η τιμή κτήσης υπολογίζεται με τον πλασματικό τρόπο.

Ιδιαίτερη περίπτωση αποτελεί η απόκτηση πολυώροφης οικοδομής, η σύσταση στη συνέχεια επ' αυτής οριζόντιων ιδιοκτησιών και η πώληση μίας εξ αυτών.

Στην ανωτέρω περίπτωση, χρόνος κτήσης αποτελεί ο χρόνος κτήσης του ενιαίου ακινήτου. Η τιμή κτήσης ή η αξία κτήσης προκύπτει από την αναγωγή της αξίας της μεταβιβαζόμενης ιδιοκτησίας στην συνολική αξία της οικοδομής κατά το ποσοστό συνιδιοκτησίας της μεταβιβαζόμενης ιδιοκτησίας στο ενιαίο ακάλυπτο οικόπεδο.

Παράδειγμα: Κτήση το έτος 2000 τριώροφου έναντι 300.000 ευρώ επιφάνειας συνολικής 300 τμ. Ακολούθως, συστάθηκαν τρεις οριζόντιες ιδιοκτησίες και το έτος 2014 πωλείται μία εξ αυτών επιφάνειας 80 τμ έναντι τιμήματος 100.000 ευρώ με ποσοστό συνιδιοκτησίας στο οικόπεδο 300 χιλιοστά. Χρόνος κτήσης της πωλούμενης ιδιοκτησίας είναι το έτος 2000. Η τιμή κτήσης προσδιορίζεται ως εξής: $300.000 \text{ ευρώ} \cdot 300 / 1.000 = 90.000$ ευρώ.

Επίσης σε περίπτωση μεταβίβασης αδόμητων ιδιοκτησιών (χωρίς υποχρέωση ανέγερσης) κατόπιν οικοδομικής άδειας ανέγερσης και σύστασης οριζόντιων/κάθετων ιδιοκτησιών, τότε χρόνος κτήσης θεωρείται ο χρόνος απόκτησης οικοπέδου και η τιμή κτήσης προκύπτει από την αναγωγή του ποσοστού βάσει της μεταβιβαζόμενης ιδιοκτησίας στο συνολικό ακάλυπτο οικόπεδο.

Μεταβίβαση ακινήτου που προήλθε μερικώς από ανέγερση

Σύμφωνα με την ΠΟΛ.1168/24.6.2014 ΑΥΟ σε περίπτωση πώλησης ακινήτου- κτίσματος (συμπεριλαμβανομένων των αυτοτελών ιδιοκτησιών), το οποίο αποκτήθηκε κατά ιδανικό μερίδιο ως οικόπεδο και επί του οποίου στη συνέχεια ανεγέρθηκε από τον πωλητή και από τον

συνιδιοκτήτη στο οικοπέδο είτε με αυτεπιστασία είτε με το σύστημα της αντιπαροχής και απόκτησης από το ίδιο πρόσωπο, πριν από την πώληση, έτερου ποσοστού από άλλη αιτία (επαχθή ή χαριστική), η συνολική τιμή κτήσης του μεταβιβαζόμενου κτίσματος υπολογίζεται με την αναγωγή της αξίας του ποσοστού που αποκτήθηκε από άλλη αιτία στη συνολική αξία του μεταβιβαζόμενου ακινήτου κατά τον λόγο του επιμέρους ποσοστού του μεταβιβαζόμενου κτίσματος, που αποκτήθηκε από άλλη αιτία (επαχθή ή χαριστική) προς το συνολικό ποσοστό του μεταβιβαζόμενου κτίσματος.

Παράδειγμα: Ανέγερση από τον Α και Β με αυτεπιστασία ακινήτου κατά 50% έκαστος με έτος άδειας το 2000. Το 2005 ο Α προβαίνει σε δωρεά του ποσοστού του στον Β με φορολογητέα αξία 70.000 ευρώ. Ο Β το 2014 πωλεί το ακίνητο. Ο χρόνος κτήσης του μεταβιβαζόμενου είναι ο χρόνος απόκτησης τουλάχιστον του 75% της πλήρους κυριότητας, δηλαδή το έτος 2005. Η τιμή κτήσης υπολογίζεται ως εξής: $70.000 * 100\% \text{ ΠΚ} / 50\% \text{ ΠΚ} = 140.000$ ευρώ.

7. Διαφορετικοί-διαδοχικοί χρόνοι κτήσης του μεταβιβαζόμενου δικαιώματος.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 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. Ειδικά, όμως, με την ΠΟΛ.1119/25.4.2014 ΑΥΟ, έχει οριστεί ότι σε περίπτωση κατά την οποία μεταβιβάζεται η πλήρης κυριότητα ακινήτου που αποκτήθηκε κατά ψιλή κυριότητα και επικαρπία αντίστοιχα σε διαφορετικούς χρόνους, ως χρόνος κτήσης της πλήρους κυριότητας θεωρείται ο χρόνος κατά τον οποίο αποκτήθηκε κατά ποσοστό 75% τουλάχιστον η αξία της πλήρους κυριότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του ν. 2961/2001.

Σε περίπτωση κατά την οποία μεταβιβάζεται η πλήρης κυριότητα ακινήτου ή ιδανικού μεριδίου αυτής, η οποία έχει αποκτηθεί από το ίδιο πρόσωπο εν μέρει κατά πλήρη κυριότητα και εν μέρει κατά ψιλή κυριότητα που συνενώθηκε μεταγενέστερα με επικαρπία (ή και το αντίστροφο), ως χρόνος κτήσης θεωρείται εκείνος κατά τον οποίο αποκτήθηκε ποσοστό τουλάχιστον 75% της μεταβιβαζόμενης πλήρους κυριότητας ή του ιδανικού μεριδίου αυτής.

Σε περίπτωση όμως κατά την οποία έχουν αποκτηθεί από το ίδιο πρόσωπο διαφορετικά δικαιώματα επί του ίδιου ακινήτου και στη συνέχεια τα δικαιώματα αυτά πωλούνται διακεκριμένα με την ίδια μεταβιβαστική πράξη στον ίδιο αγοραστή και με ενιαίο τίμημα, τότε ο χρόνος κτήσης προσδιορίζεται βάσει του κανόνα του χρόνου απόκτησης ποσοστού τουλάχιστον εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%) του μεταβιβαζόμενου δικαιώματος. Η αξία κτήσης στην περίπτωση αυτή υπολογίζεται κατά τις γενικές διατάξεις, το δε ενιαίο τίμημα, που αντιστοιχεί στο σύνολο των μεταβιβαζόμενων δικαιωμάτων, επιμερίζεται ανά μεταβιβαζόμενο δικαίωμα όπως προκύπτει από το συμβόλαιο και εάν αυτό δεν είναι εφικτό, κάθε δικαίωμα κρίνεται αυτοτελώς.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ:

1) Ο Β το έτος 2000 μεταβιβάζει κατά πλήρη κυριότητα στον Α ποσοστό 50% οικοπέδου, στο δε υπόλοιπο ποσοστό παραμένει συγκύριος. Το 2004 ο Β μεταβιβάζει στον Α με γονική παροχή την ψιλή κυριότητα (6/10) επί του υπόλοιπου 50% του οικοπέδου. Το 2010 ο Β πεθαίνει. Το 2014 ο Α πωλεί κατά πλήρη κυριότητα το οικοπέδο. Ο χρόνος κτήσης στην ανωτέρω περίπτωση είναι το έτος 2004, δηλαδή ο χρόνος απόκτησης τουλάχιστον του 75% της πλήρους κυριότητας (50% + 30%).

2) Ο Β το έτος 2000 μεταβιβάζει στον Α ποσοστό 50% της ψιλής κυριότητας οικοπέδου, η οποία αντιστοιχεί σε ποσοστό 6/10 της αξίας της πλήρους κυριότητας του μεριδίου. Στη συνέχεια, κατά το έτος 2001 ο Β παραιτείται της επικαρπίας για το ίδιο ποσοστό 50% υπέρ του

A. Το 2010 επίσης ο B μεταβιβάζει στον A την ψιλή κυριότητα επί του υπόλοιπου 50% του οικοπέδου, η οποία αντιστοιχεί στα 7/10 της αξίας της πλήρους κυριότητας του μεριδίου. Το 2011 πεθαίνει ο επικαρπωτής B. Το 2014 ο A πωλεί κατά πλήρη κυριότητα το ακίνητο. Ερωτάται ποιος είναι ο χρόνος κτήσης:

Στην προκειμένη περίπτωση λαμβανομένου υπ' όψιν ότι μεταβιβάζεται η πλήρης κυριότητα ακινήτου που αποκτήθηκε κατά ψιλή κυριότητα και επικαρπία αντίστοιχα σε διαφορετικούς χρόνους, ως χρόνος κτήσης της πλήρους κυριότητας θεωρείται ο χρόνος κατά τον οποίο αποκτήθηκε κατά ποσοστό 75% τουλάχιστον η αξία της πλήρους κυριότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του ν. 2961/2001. Εν προκειμένω, επομένως, κατά την πρώτη κτήση της ψιλής κυριότητας το έτος 2000 αποκτήθηκε ποσοστό 6/10 της αξίας της πλήρους κυριότητας του 50% που ισοδυναμεί με 30% της αξίας της πλήρους κυριότητας του όλου ακινήτου, εν συνεχεία κατά την πρώτη κτήση της αξίας του 50% της επικαρπίας λόγω της παραιτήσεως του B ο A απέκτησε τα υπόλοιπα 4/10 της αξίας της πλήρους κυριότητας του 50% που ισοδυναμεί με 20% της αξίας της πλήρους κυριότητας του όλου ακινήτου, τέλος δε με την τελευταία απόκτηση του υπόλοιπου ποσοστού 50% της ψιλής κυριότητας το 2010, η οποία αντιστοιχεί στα 7/10 της αξίας της πλήρους κυριότητας του 50%, δηλαδή στο 35% του όλου ακινήτου, ο A απέκτησε ήδη 85% της αξίας της πλήρους κυριότητας του όλου ακινήτου και συνεπώς χρόνος κτήσης είναι το έτος 2010.

3) Ο B το έτος 2000 μεταβιβάζει στον A ποσοστό 50% της ψιλής κυριότητας οικοπέδου η οποία αντιστοιχεί σε ποσοστό 6/10 της αξίας της πλήρους κυριότητας του μεριδίου, στη συνέχεια το έτος 2001 του μεταβιβάζει ποσοστό 50% της επικαρπίας αυτού. Το 2004 ο B μεταβιβάζει στον A την ψιλή κυριότητα επί ποσοστού 20% του οικοπέδου. Το 2014 ο A πωλεί το 50% της πλήρους κυριότητας του ακινήτου και το 20% της ψιλής κυριότητας αυτού έναντι ενιαίου τιμήματος.

Στην προκειμένη περίπτωση δεδομένου ότι έχουν αποκτηθεί από τον πωλητή διακριτά δικαιώματα επί του μεταβιβαζόμενου ακινήτου, ήτοι το 50% της πλήρους κυριότητας και το 20% της ψιλής κυριότητας αυτού, τα οποία πωλούνται διακεκριμένα με την ίδια μεταβιβαστική πράξη στον ίδιο αγοραστή και με ενιαίο τίμημα, ο χρόνος κτήσης για κάθε ένα δικαίωμα κρίνεται αυτοτελώς.

Συγκεκριμένα για μεν το 50% της μεταβιβαζόμενης πλήρους κυριότητας, χρόνος κτήσης είναι το έτος 2001 οπότε αποκτήθηκε ποσοστό τουλάχιστον 75% της αξίας της μεταβιβαζόμενης κυριότητας για δε το υπόλοιπο ποσοστό 20% της ψιλής κυριότητας χρόνος κτήσης είναι το έτος 2004. Η αξία κτήσης στην περίπτωση αυτή θα υπολογιστεί κατά τις γενικές διατάξεις, το δε ενιαίο τίμημα, που αντιστοιχεί στο σύνολο των μεταβιβαζόμενων δικαιωμάτων, θα επιμεριστεί κατά την ελεύθερη βούληση των μερών, ανά καθένα από τα μεταβιβαζόμενα δικαιώματα. Σημειώνεται ότι τα αναλυτικά κατωτέρω αναφερόμενα στην παράγραφο 10, για την εφαρμογή της έκπτωσης ύψους 25.000 ευρώ εφαρμόζονται και στην παρούσα περίπτωση και, επομένως, η έκπτωση των 25.000 ευρώ θα εφαρμοστεί είτε για την μεταβίβαση της πλήρους κυριότητας είτε και για την μεταβίβαση της ψιλής κυριότητας) μέχρι συμπλήρωσης του ποσού των 25.000 ευρώ κατά την ελεύθερη βούληση.

8. Ειδικές περιπτώσεις

α) Αυτούσια διανομή, συνένωση ακινήτων και πράξη σύστασης οριζόντιας ή κάθετης ιδιοκτησίας, εφόσον δεν μεταβάλλονται τα ποσοστά συνιδιοκτησίας ανά συνιδιοκτήτη.

Σύμφωνα με την περίπτωση δ' της παραγράφου 7 του άρθρου 41 του Ν.4172/2013 η αυτούσια διανομή και η συνένωση ακινήτων, δεν θεωρούνται μεταβιβάσεις για την εφαρμογή του άρθρου 41 και συνεπώς δεν υποβάλλεται δήλωση φόρου υπεραξίας. Η πράξη σύστασης οριζόντιας ή

κάθετης ιδιοκτησίας δεν θεωρούνται μεταβιβάσεις για την εφαρμογή του άρθρου 41 με την προϋπόθεση της μη μεταβολής ποσοστών ιδιοκτησίας. Συνεπώς η κατά τα προηγούμενα νομική προϋπόθεση της μη μεταβολής των ποσοστών συνιδιοκτησίας αφορά μόνο την πράξη σύστασης οριζόντιας ή κάθετης ιδιοκτησίας.

β) Ανταλλαγή ακινήτων

Σε περίπτωση μεταβίβασης λόγω ανταλλαγής ακινήτων, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 41 του ν.4172/2013, η τιμή πώλησης είναι η αντικειμενική αξία της ακίνητης περιουσίας, που αποτελεί το αντάλλαγμα για κάθε συμβαλλόμενο, και, εφόσον αυτή δεν υφίσταται, η φορολογητέα αξία.

Σύμφωνα με την περίπτωση ε' της παραγράφου 7 του άρθρου 41 του Ν.4172/2013 η ανταλλαγή ποσοστών ακίνητης περιουσίας επί κτηθέντων λόγω κληρονομικής διαδοχής ή γονικής παροχής ή από συζύγους κατά τη διάρκεια της έγγαμης συμβίωσης δεν θεωρούνται μεταβιβάσεις για την εφαρμογή του άρθρου 41. Σε περίπτωση ανταλλαγής ακινήτων που αντιστοιχούν σε ποσοστά ακίνητης περιουσίας κτηθέντων ως ανωτέρω, δεν υπάγεται στο άρθρο 41 το ποσό της ακίνητης περιουσίας που αντιστοιχεί στην μικρότερη αξία μεταξύ των ακινήτων που ανταλλάσσονται.

Στην περίπτωση μεταβίβασης λόγω ανταλλαγής που δεν εμπίπτει στην ανωτέρω περίπτωση, υποβάλλεται δήλωση φόρου υπεραξίας από τον κάθε πωλητή με τιμή πώλησης την αντικειμενική αξία του ακινήτου που αυτός λαμβάνει σαν αντάλλαγμα και, αν αυτή δεν υφίσταται, τη φορολογητέα αξία αυτού, ενώ η αξία κτήσης και ο χρόνος κτήσης προσδιορίζονται βάσει των σχετικών διατάξεων του άρθρου 41 για τον καθένα από τους ιδιοκτήτες και της παραγράφου 5 της ΠΟΛ.1122/28.4.2014.

Σε περίπτωση ανταλλαγής ποσοστών ακίνητης περιουσίας κτηθέντων λόγω κληρονομικής διαδοχής και γονικής παροχής υπάγονται μόνο ανταλλαγές ακινήτων που αποκτήθηκαν λόγω θανάτου του ίδιου κληρονομούμενου ή παρασχέθηκαν από τον ίδιο γονέα.

Σε όλες τις περιπτώσεις της παρ. 7 του άρθρου 41 του Ν. 4172/2013, δεν υποβάλλονται δηλώσεις φόρου υπεραξίας.

γ) Απόκτηση τίτλων, ένας εκ των οποίων δεν μπορεί να προσδιοριστεί

Σε περίπτωση μεταβίβασης ακινήτου που αποκτήθηκε τμηματικά και για κάθε τμήμα αυτού προβλέπεται διαφορετικός χρόνος υπολογισμού της τιμής κτήσης τότε η τιμή κτήσης, εφόσον για κάποιο μέρος του ακινήτου δεν προσδιορίζεται, υπολογίζεται με αναγωγή της αξίας που μπορεί να προσδιοριστεί στην συνολική αξία του μεταβιβαζόμενου ακινήτου

Παράδειγμα: Το 2014 μεταβιβάζεται ακίνητο που αποκτήθηκε από δύο τίτλους: το 50% με χρησικτησία το έτος 1995 και το υπόλοιπο 50% με αγοραπωλησία το έτος 1996. Ο χρόνος κτήσης υπολογίζεται στο 75% του μεταβιβαζόμενου δικαιώματος δηλ το 1996 και η τιμή κτήσης υπολογίζεται με αναγωγή της αξίας του ποσοστού που αποκτήθηκε από το συμβόλαιο αγοράς στη συνολική αξία του μεταβιβαζόμενου ακινήτου.

9. Περιπτώσεις της παραγράφου 27 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013

Ενόψει της παραγράφου 27 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013, η οποία ορίζει ότι σε περίπτωση που η μεταβίβαση του άρθρου 41 αφορά δικαίωμα το οποίο αποκτήθηκε μέχρι και την 31 Δεκεμβρίου 1994, η υπεραξία θεωρείται μηδενική, οι ακόλουθες περιπτώσεις δεν εμπίπτουν, κατ' αρχήν, και με την επιφύλαξη των κατωτέρω, στο πεδίο εφαρμογής του νόμου, για τις οποίες, όμως, υποβάλλονται δηλώσεις, με αναφορά μόνο στο έτος κτήσης:

I) Μεταβίβαση ακινήτου που αποκτήθηκε πριν από την 1.1.1995 και επ' αυτού ανεγέρθηκε με αυτεπιστασία ή με το σύστημα της αντιπαροχής κτίσμα και η άδεια ανέγερσης εκδόθηκε μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 1994. Αν αντίθετα το ακίνητο αποκτήθηκε πριν από την 1.1.1995 και η άδεια ανέγερσης εκδόθηκε μετά την 1.1.1995, είναι αυτονόητο ότι η περίπτωση αυτή υπάγεται στις διατάξεις του φόρου υπεραξίας. Επίσης, αν το μεν ακίνητο αποκτήθηκε πριν από την 1.1.1995 και επ' αυτού ανεγέρθηκε με αυτεπιστασία ή με το σύστημα της αντιπαροχής κτίσμα και η άδεια ανέγερσης εκδόθηκε μεν μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 1994, αλλά εκχώρησε η πρώτη ανανέωση αυτής μετά την 1.1.1995, η μεταβίβαση αυτή υπάγεται στις διατάξεις του φόρου υπεραξίας (νομικό γεγονός μετά την 1.1.1995). Τέλος, αυτονόητα, ακίνητο με άδεια ανέγερσης και πρώτη ανανέωση μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 1994, το οποίο αποκτήθηκε μετά την 1.1.1995, υπόκειται, σε περίπτωση μεταβιβάσεώς του εξ επαχθούς αιτίας σε φόρο υπεραξίας.

II) Μεταβίβαση οικοπέδων, τα οποία είχαν αποκτηθεί είτε ως οικόπεδα είτε ως αγροτεμάχια με οποιοδήποτε τίτλο κτήσης και στη συνέχεια έγινε η κύρωση πράξης εφαρμογής μέχρι και την 31/12/1994.

III) Μεταβίβαση οικοπέδων, τα οποία είχαν αποκτηθεί είτε ως οικόπεδα είτε ως αγροτεμάχια με οποιοδήποτε τίτλο κτήσης και στη συνέχεια έγινε η έγκριση της πολεοδομικής μελέτης ή η έκδοση της αντίστοιχης διοικητικής πράξης καθορισμού των ορίων οικισμού μέχρι και την 31/12/1994.

IV) Μεταβίβαση ακινήτων τα οποία είχαν παραχωρηθεί λόγω αγροτικής ή αστικής αποκατάστασης ή αναδασμού μέχρι και την 31/12/1994.

Επισημάνση που αφορά τις ανωτέρω υπό ii-iv περιπτώσεις:

Περιπτώσεις ορθής επανάληψης των ανωτέρω διοικητικών πράξεων δεν λαμβάνονται υπόψη, για τον προσδιορισμό του χρόνου κτήσης, εκτός εάν με τις πράξεις αυτές επέρχεται το πρώτον η νομική μεταβολή (διάπλαση- απονομή δικαιώματος) όσον αφορά το μεταβιβαζόμενο ακίνητο.

10. Υπολογισμός των ετών διακράτησης και εφαρμογή της έκπτωσης ύψους 25.000 ευρώ ανά ακίνητο

Προκειμένου να υπολογισθούν τα έτη διακράτησης, σύμφωνα με την παράγραφο 9 του άρθρου 41 του Ν.4172/2013, ώστε να αφαιρεθεί από την προκύπτουσα υπεραξία το ποσό των 25.000 ευρώ, απαιτείται η πλήρης συμπλήρωση της οικείας πενταετίας διακράτησης του συγκεκριμένου ακινήτου.

Όσον αφορά την έκπτωση του ποσού των 25.000 ευρώ, αυτή υπολογίζεται μία και μόνο φορά, και δη την πρώτη φορά, ανά ακίνητο του ίδιου πωλητή, έστω και αν τελούνται περισσότερες διακριτές μεταβιβάσεις από τον ίδιο τον πωλητή-μεταβιβάζοντα ποσοστών εξ αδιαιρέτου είτε πλήρους κυριότητας είτε επικαρπίας είτε ψιλής κυριότητας.

Όπως, όμως, έχει ήδη αναφερθεί στην ΠΟΛ.1122/28.4.2014, στην περίπτωση εφαρμογής συντελεστών απομείωσης, σύμφωνα με την παράγραφο 5 του άρθρου 41 του Ν.4172/2013, για τον υπολογισμό των ετών διακράτησης λαμβάνεται υπόψη το συμπληρωμένο έτος με βάση την αντίστοιχη ημερολογιακή ημέρα του χρόνου κτήσης, εάν δε το συμβόλαιο πώλησης συντάσσεται έστω και κατά μια μέρα αργότερα από την ημερομηνία αυτή, το διάστημα αυτό υπολογίζεται, για λόγους χρηστής διοίκησης, ως επιπλέον έτος.

Παράδειγμα: Έστω ότι στις 5/5/2009 αποκτήθηκε ακίνητο με αγορά αντί δηλωθέντος τιμήματος

50.000€. Στις 3/5/2014 γίνεται πώληση του ακινήτου έναντι 110.000€. Με βάση τα παραπάνω η υπεραξία είναι η ακόλουθη: $110.000 - 50.000 = 60.000 \times 93\%$ (συντελεστής απομείωσης για 5 έτη διακράτησης) $= 55.800€ \times 15\% = 8.370€$. Από το ποσό αυτό δεν αφαιρείται το ποσό των 25.000€, διότι ο πωλητής δεν διακράτησε το ακίνητο τουλάχιστον 5 έτη (ημερολογιακά συμπληρωμένα), ενώ, αντίθετα, ο συντελεστής απομείωσης είναι αυτός των 5 ετών. Εάν στο προηγούμενο παράδειγμα το αποκτηθέν ακίνητο πωλήθηκε μετά την 5.5.2009 διαδοχικά κατά συγκεκριμένο κάθε φορά ποσοστό εξ αδιαίρετου ή αρχικώς κατά ψιλή κυριότητα και κατόπιν κατ' επικαρπία, τότε το ποσό των 25.000 ευρώ θα αφαιρεθεί μόνο κατά την πρώτη μεταβίβαση.

11. Υποβολή δηλώσεων υπολογισμού φόρου υπεραξίας από μεταβίβαση ακίνητης περιουσίας και απόδοσης του φόρου

Ειδικά για το μεταβατικό διάστημα της χειρόγραφης υποβολής των δηλώσεων του Εντύπου Ε41 δίδονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις:

- α) Όπως ορίζει η ΠΟΛ.1121/25.4.2014 Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, αν με το ίδιο συμβόλαιο μεταβιβάζονται περισσότερα εμπράγματα δικαιώματα από έναν ή περισσότερους πωλητές, τότε κάθε πωλητής υποβάλλει μία δήλωση (Ε41).
- β) Εάν μεταβιβάζονται περισσότερα εμπράγματα δικαιώματα από τον πωλητή και στο έντυπο της δήλωσης δεν επαρκεί ο χώρος για την αναγραφή αυτών στα πεδία που έχουν καθορισθεί, τότε επισυνάπτεται από τον φορολογούμενο και δεύτερο έντυπο με την επισήμανση ότι αφορά την ίδια δήλωση φόρου υπεραξίας (δεν θα αναγράφεται άλλος αριθμός δήλωσης).
- γ) Εάν μεταβιβάζεται ενιαία οικοδομή η οποία δεν έχει υπαχθεί στις διατάξεις του ν.3741/1929 ή του ν.δ. 1024/1971, στο έντυπο της δήλωσης αναγράφονται όλοι οι ΑΤΑΚ που αφορούν το ακίνητο.
- δ) Εφιστούμε την προσοχή στους φορολογούμενους και τους συμβολαιογράφους όσον αφορά τις διατάξεις περί επιχειρηματικής δραστηριότητας και επιχειρηματικής συναλλαγής, κατά το άρθρο 21 του ν. 4172/2013.

12. Υποχρεώσεις συμβολαιογράφων

Ο συμβολαιογράφος υποχρεούται να ελέγχει και να βεβαιώνει την ακρίβεια των στοιχείων που αναφέρονται στην ΠΟΛ.1121/25.4.2014 Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων καθώς και να θεωρεί τη δήλωση, δεν έχει, όμως, ευθύνη για όσα στοιχεία δεν έχουν περιέλθει σε γνώση του και δεν περιλαμβάνονται στο συμβόλαιο που συντάσσει. Ο συμβολαιογράφος δεν ευθύνεται για την ανακρίβεια της δήλωσης, εφόσον αυτή στηρίζεται στα στοιχεία που δηλώνει ο πωλητής. Σε κάθε περίπτωση ο συμβολαιογράφος ευθύνεται για την παρακράτηση και απόδοση του φόρου, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις ενώ ο πωλητής ευθύνεται για τον υπολογισμό του φόρου.

Η ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ ΣΑΒΒΑΪΔΟΥ