

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ ΚΑΙ ΠΕΡΙΟΥΣΙΟΛΟΓΙΟΥ

ΤΜΗΜΑ Β΄

Πειραιώς 180

17778, Ταύρος 2131410517 defk.b@aade.grwww.aade.gr

ΘΕΜΑ: Φορολογική αντιμετώπιση συστατικών ή παραρτημάτων ακινήτων που μεταβιβάζονται αιτία θανάτου ή με επαχθή ή χαριστική αιτία.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

A) ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ

Εγκύκλιος για τη φορολογική αντιμετώπιση και τον υπολογισμό της αξίας συστατικών ή παραρτημάτων ακινήτων που μεταβιβάζονται με επαχθή αιτία, κληρονομιά, δωρεά ή γονική παροχή.

B) ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ

Περιεχόμενο της εγκυκλίου είναι η παροχή διευκρινίσεων και οδηγιών σχετικά με την φορολόγηση κατασκευών επί ακινήτων, που μεταβιβάζονται αιτία θανάτου ή με επαχθή ή χαριστική αιτία.

Γ) ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Η εγκύκλιος αφορά το σύνολο των φυσικών και νομικών προσώπων, τα οποία αποκτούν αιτία θανάτου ή με επαχθή ή χαριστική αιτία ακίνητα με συστατικά και παραρτήματα επ' αυτών, τις υπηρεσίες της Φορολογικής Διοίκησης (Δ.Ο.Υ./ΚΕ.ΦΟ.Κ.) και τους συμβολαιογράφους. Με αφορμή ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας αναφορικά με το ως άνω θέμα, σας ενημερώνουμε για τα εξής και παρακαλούμε για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους.

1. Σύμφωνα με τα άρθρα 1 και 5 του ν.1587/1950 (Α' 294) «περί φόρου μεταβίβασης ακινήτων», σε κάθε από επαχθή αιτία μεταβίβαση ακινήτου ή εμπραγμάτου δικαιώματος επί ακινήτου, επιβάλλεται φόρος επί της αξίας αυτών, υπόχρεος για την καταβολή του οποίου είναι ο αγοραστής.

Σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1, 3 και 35 του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Τυχρά Παίγνια, ο οποίος κυρώθηκε με το πρώτο άρθρο του ν. 2961/2001 (Α' 266), σε φόρο κληρονομιάς, δωρεάς και γονικής παροχής υποβάλλεται η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία (ακίνητη και κινητή) που αποκτήθηκε αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής. Ως κείμενη στην Ελλάδα κινητή περιουσία θεωρούνται τα κάθε φύσεως κινητά και ο προσδιορισμός της αξίας τους γίνεται με βάση κάθε αποδεικτικό στοιχείο.

Για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων στις φορολογίες μεταβίβασης ακινήτων, κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών εφαρμόζονται τα οριζόμενα στις διατάξεις των άρθρων 41 του ν. 1249/1982 (Α' 43) και 10 ενότητα Β' του ν. 2961/2001.

Ειδικότερα για τον υπολογισμό της αντικειμενικής αξίας των ακινήτων για την επιβολή των φόρων αυτών, λαμβάνονται υπόψη οι τιμές εκκίνησης και οι συντελεστές με τους οποίους αυξάνονται ή μειώνονται ποσοστιαία ανάλογα με τους παράγοντες που επηρεάζουν αυξητικά ή μειωτικά την αξία των ακινήτων.

Εάν τα ακίνητα βρίσκονται σε περιοχές εκτός αντικειμενικού συστήματος προσδιορισμού της αξίας, λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμώνται τα στοιχεία μεταβίβασης παρόμοιων περιουσιακών στοιχείων, που προκύπτουν από μεταβιβάσεις με αντάλλαγμα ή κτήσεις αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής και διενεργείται προσωρινός προσδιορισμός αγοραίας αξίας («προεκτίμηση») κατά την παραλαβή της δήλωσης σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις. Σε περίπτωση έλλειψης οποιουδήποτε από τα ανωτέρω στοιχεία ή εφόσον αυτά που υπάρχουν κρίνονται απρόσφορα ή ανεπαρκή, ο προσδιορισμός της αξίας γίνεται με βάση κάθε αποδεικτικό μέσο (άρθρα 3 παρ. 2 και 8 του ν. 1587/1950, άρθρα 10 ενότ. Α', 41 παρ. 2 & 3 και 73 παρ. 3 του ν. 2961/2001).

Περαιτέρω, επισημαίνεται ότι εάν πρόκειται για κτίσμα που δεν έχει στέγη (ασκεπές) σύμφωνα και με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1050/1996 εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών, αυτό δεν λαμβάνεται υπόψη κατά τον υπολογισμό της αξίας του όλου ακινήτου.

2. Για την επιβολή των φόρων κληρονομιάς, δωρεάς, γονικής παροχής και μεταβίβασης ακινήτων, ως ακίνητα θεωρούνται αυτά που χαρακτηρίζονται έτσι από τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα (βλ. και άρθρο 1 παρ. 2 ν. 1587/1950).

Ειδικότερα, σύμφωνα με το άρθρο 948 του ΑΚ ως ακίνητα λογίζονται το έδαφος και τα συστατικά αυτού μέρη, ενώ σύμφωνα με το άρθρο 953 του ΑΚ, ως συστατικό μέρος πράγματος νοείται εκείνο που δεν μπορεί να αποχωριστεί από το κύριο πράγμα χωρίς βλάβη αυτού του ίδιου ή του κύριου πράγματος ή χωρίς αλλοίωση της ουσίας ή του προορισμού του και το οποίο δεν μπορεί να είναι χωριστά αντικείμενο κυριότητας ή άλλου εμπραγμάτου δικαιώματος.

Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 954 του ΑΚ, συστατικά του ακινήτου σύμφωνα με την ως άνω έννοια είναι, μεταξύ άλλων, και τα πράγματα που έχουν συνδεθεί σταθερά με το έδαφος, ιδίως τα οικοδομήματα, προϊόντα του ακινήτου εφόσον συνεχονται σταθερά με το έδαφος, το νερό κάτω από το έδαφος και η πηγή, ενώ σύμφωνα με το άρθρο 955 του ΑΚ, τα πράγματα που έχουν συνδεθεί με το έδαφος για παροδικό σκοπό δεν θεωρούνται συστατικά του ακινήτου.

Σύμφωνα δε με τα οριζόμενα στο άρθρο 956 του ΑΚ παράρτημα είναι το κινητό πράγμα που, χωρίς να είναι συστατικό του κύριου πράγματος, έχει προοριστεί να εξυπηρετεί διαρκώς τον οικονομικό του σκοπό και έχει τεθεί ήδη σε τοπική σχέση προς το κύριο πράγμα, αντίστοιχη προς αυτό το σκοπό.

Για τα οικοδομήματα λοιπόν, που έχουν χτιστεί σε ακίνητο, προκειμένου να χαρακτηριστούν συστατικά του ακινήτου, ερευνάται εάν έχουν συνδεθεί σταθερά με το έδαφος. Η σταθερή σύνδεση υφίσταται, ιδίως, όταν απαιτούνται για τον αποχωρισμό του πράγματος δυσανάλογες θυσίες κόπου, δαπάνης και ζημίας, ενώ η δυσαναλογία κρίνεται αναφορικά με την αξία του ακινήτου (Γεωργιάδης, Α.- Σταθόπουλος, Μ. (1985), Αστικός Κώδικας, Τόμος V, (άρθρα 9471117), Αθήνα, Π. Σάκκουλας).

Επιπλέον, συστατικά του εδάφους σύμφωνα με την περ. 3 της παρ. 1 του άρθρου 954 ΑΚ είναι το υπόγειο νερό και η πηγή. Ως πηγή θεωρούνται και τα πηγάδια και οι γεωτρήσεις επί ακινήτου από τα οποία εξέρχεται νερό (ενεργά).

3. Από τα ως άνω, προκύπτει ότι ο χαρακτηρισμός ενός πράγματος ως συστατικού ή ως παραρτήματος ενός ακινήτου έχει ιδιαίτερη σημασία για την επιβολή των φόρων κληρονομιάς, δωρεάς, γονικής παροχής και μεταβίβασης ακινήτων. Και αυτό γιατί η αξία των συστατικών, εφόσον αυτά δεν δύνανται να αποτελέσουν αντικείμενο χωριστού εμπραγμάτου δικαιώματος, λαμβάνεται υπόψη για την επιβολή του φόρου μαζί με την αξία του ακινήτου του οποίου είναι συστατικά. Αντιθέτως, τα παραρτήματα, εφόσον μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο χωριστού εμπραγμάτου δικαιώματος, εντάσσονται στην κατηγορία των κινητών και επομένως δεν υπάγονται στο φόρο μεταβίβασης ακινήτων, αλλά υπόκεινται σε φόρο κληρονομιάς, δωρεάς και γονικής παροχής όταν αποκτώνται με κληρονομιά ή με δωρεά ή γονική παροχή.

4. Σύμφωνα με την περ. 60 του άρθρου 2 του ν. 4067/2012 (Α'79) (Νέος Οικοδομικός Κανονισμός), ως πέργκολα ορίζεται η εξωτερική ασκεπής κατασκευή, που προορίζεται για την αναρρίχηση των φυτών ή για την ηλιοπροστασία με την τοποθέτηση προσωρινών σκιάστρων από ύφασμα, προσωρινών σκιάστρων από καλαμωτή και κινητών στοιχείων, αποκλεισμένων οποιωνδήποτε άλλων κατακόρυφων ή οριζόντιων στοιχείων πλήρωσης του φέροντα οργανισμού της κατασκευής. Κατ' εξαίρεση, ύστερα από γνωμοδότηση του Συμβουλίου Αρχιτεκτονικής επιτρέπεται η κατασκευή κατακόρυφων στοιχείων πλήρωσης του φέροντος οργανισμού της κατασκευής για λόγους ανεμοπροστασίας και μέχρι ύψους 2,00 μ., αποκλειόμενης της δημιουργίας κλειστού χώρου.

Περαιτέρω, σύμφωνα με την περ. 79 του άρθρου 2 του ως άνω νόμου, ως στέγαστρο ορίζεται η μη προσβάσιμη σταθερή κατασκευή σε πρόβολο ή επί υποστυλωμάτων, που κατασκευάζεται με συμπαγή ή σταθερά ή κινητά στοιχεία στην οροφή του.

5. Συνεπώς, ενόψει των ανωτέρω, για την επιβολή των φόρων μεταβίβασης κεφαλαίου, δεν δύναται, ενδεικτικά, να θεωρηθούν συστατικά ακινήτων, σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις:

• Η λαμαρινοκατασκευή - υπόστεγο, καθώς μπορεί να λυθεί χωρίς βλάβη του ακινήτου.

• Τα παραπήγματα συνεργείου που ανεγείρονται για παροδικό σκοπό.

• Οι πέργκολες, εφόσον αποτελούν ασκεπείς κατασκευές.

• Οι βρύσες, οι στέρνες- ανενεργά πηγάδια, τα μπάρμπεκιου, η περιφραξη του ακινήτου, τα στέγαστρα, εφόσον ο αποχωρισμός τους δύναται να πραγματοποιηθεί χωρίς δυσανάλογες δαπάνες σε σχέση με την αξία του ακινήτου επί του οποίου έχουν κατασκευαστεί.

6. Οι ανωτέρω κατασκευές, εφόσον δεν θεωρούνται συστατικά των ακινήτων, δεν αποτελούν αντικείμενο του φόρου μεταβίβασης ακινήτων. Για την επιβολή των φόρων κληρονομιάς, δωρεάς και γονικής παροχής συνιστούν παραρτήματα (κινητά) αυτού. Για τον προσδιορισμό της αξίας τους στην περίπτωση αυτή, εφόσον αυτά περιγράφονται στη δήλωση, δεν διενεργείται προεκτίμηση και η παραλαβή της δήλωσης είναι υποχρεωτική από τη Φορολογική Διοίκηση με την αξία που δηλώνεται από το υπόχρεο σε δήλωση πρόσωπο, χωρίς τη διενέργεια επαλήθευσης της ορθότητάς της από την αρμόδια για την παραλαβή της υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης. Ο οικείος φόρος επιβάλλεται στην δηλωθείσα από τον φορολογούμενο αξία των παραρτημάτων αυτών.

7. Αντιθέτως, στην έννοια των συστατικών ακινήτων για την επιβολή των ως άνω φόρων, ανήκουν:

• Οι λυόμενες ή προκατασκευασμένες κατοικίες μόνο εάν υπάρχει σταθερή σύνδεση με το έδαφος, όπως είναι η θεμελίωση. Συνεπώς, δεν θεωρείται συστατικό του ακινήτου το τροχόσπιτο.

• Η γεώτρηση και τα ενεργά πηγάδια επί ακινήτου.

Στις ανωτέρω περιπτώσεις, εφόσον η αξία των συστατικών των ακινήτων, δεν δύναται να προσδιοριστεί με τη χρήση των εντύπων προσδιορισμού της αντικειμενικής αξίας των ακινήτων (ΦΥΑΑ), ο προσδιορισμός της αξίας τους πραγματοποιείται κατόπιν προεκτίμησης από την αρμόδια υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης με τη χρήση συγκριτικών στοιχείων. Ειδικότερα, για τα ενεργά πηγάδια και τις γεωτρήσεις, εφόσον βρίσκονται επί αγροτεμαχίου και συνιστούν ενεργό σημείο υδροληψίας, το αγροτεμάχιο θεωρείται

αρδευόμενο και συμπληρώνεται το αντίστοιχο πεδίο του σχετικού Εντύπου ΑΑ-Γης, ενώ όταν αυτά βρίσκονται επί οικοπέδου, η αξία τους προσδιορίζεται με τη διενέργεια προεκτίμησης από την αρμόδια φορολογική υπηρεσία (Δ.Ο.Υ./ΚΕΦΟΚ) του ακινήτου.

Ο ΔΙΟΙΚΗΤΗΣ ΤΗΣ ΑΑΔΕ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΙΤΣΙΛΗΣ

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ

I.ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ

1. Αποδέκτες Πίνακα Γ (περίπτωση 7)

2. ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΗΣ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΩΝ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΚΗΣ (ΔΙ.Σ.ΤΕ.ΠΛ) για ανάρτηση στην ιστοσελίδα της ΑΑΔΕ και την Ηλεκτρονική Βιβλιοθήκη ΑΑΔΕ

II.ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ

1. Γραφείο Υπουργού

2. Γραφείο Υφυπουργού

3. Γραφείο Γενικού Γραμματέα Φορολογικής Πολιτικής

4. Αποδέκτες Πίνακα Β (περίπτωση 3)

5. Αποδέκτες Πίνακα Γ (περιπτώσεις 1 έως και 6)

6. Αποδέκτες Πίνακα Ζ (περιπτώσεις 1 και 7)

7. Αποδέκτες Πίνακα Η' (περιπτώσεις 1 έως και 3, 5 έως και 9)

8. Αποδέκτες Πίνακα Ι'

9. Αποδέκτες Πίνακα ΙΒ (περίπτωση 1)

III.ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ

1. Γραφείο Διοικητή ΑΑΔΕ

2. Γραφεία Γενικών Διευθυντών

3. Διευθύνσεις, Αυτοτελή Τμήματα και Αυτοτελή Γραφεία της ΓΔΦ

4. Δ/ση Νομικής Υποστήριξης της ΑΑΔΕ

5. Γενική Διεύθυνση Φορολογικών Λειτουργιών

6. Γενική Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης

7. Δ/ση Εφαρμογής Φορολογίας Κεφαλαίου και Περιουσιολογίου - Τμήματα Α΄ και Β΄