



::: επιγραμματικά:::

- Αριθ. πρωτ.: Δ12Β 1072765 ΕΞ 8.5.2014

Φορολογική μεταχείριση των Ναυτιλιακών Εταιριών Πλοίων Αναψυχής (Ν.Ε.Π.Α) του ν.3182/2003

- ΠΟΛ.1133/8.5.2014

Μη επιβολή Φόρου Συγκέντρωσης Κεφαλαίων κατά την σύσταση των εταιριών

- ΠΟΛ.1125/16.4.2014

Καθορισμός λεπτομερειών εφαρμογής των διατάξεων της παραγράφου 6 του άρθρου 5 του Ν. 4174/2013 (Α' 170), για την ηλεκτρονική κοινοποίηση πράξεων της Φορολογικής Διοίκησης

- Μακροχρόνια μίσθωση αυτοκινήτου και πώλησή του σε τρίτο πρόσωπο πριν την λήξη της πενταετούς περιόδου διακανονισμού - Εφαρμογή της ΠΟΛ 1083/2008

- ΠΟΛ.1122/28.4.2014

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

Φορολογικά | Οικονομικά

Αρ. πρωτ.: Δ12Α 1070051 ΕΞ 5.5.2014
Φορολογική μεταχείριση του επιδόματος τριτέκνων και πολυτέκνων που χορηγείται με τις διατάξεις του άρθρου 40 του ν.4141/2013

Απαντώντας στο ανωτέρω έγγραφό σας, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε ότι σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης 7 της υποπαραγράφου Β2 του ν.4254/2014 (ΦΕΚ 85Α'/07.04.2014) από 01.01.2013 και μετά το ειδικό επίδομα τριτέκνων και πολυτέκνων του άρθρου 40 του ν.4141/2013 δεν προσμετράται στο καθαρό ετήσιο, οικογενειακό εισόδημα και απαλλάσσεται από το φόρο εισοδήματος. Επιπλέον, απαλλάσσονται από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν. 3986/2011, το ενιαίο επίδομα στήριξης τέκνων της υποπαραγράφου ΙΑ2 της παραγράφου ΙΑ του ν.4093/2012 και το ειδικό επίδομα τριτέκνων και πολυτέκνων του άρθρου 40 του ν.4141/2013, από την έναρξη χορήγησής τους.

Περαιτέρω, σας πληροφορούμε ότι η υπηρεσία μας δεν είναι αρμόδια για να σας απαντήσει αναφορικά με το εάν το εν λόγω επίδομα υπόκειται ή όχι σε οποιασδήποτε μορφής κράτηση.

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
Α. ΓΡΑΨΑ

Προβληθείτε εδώ

Αν ενδιαφέρεστε να προβείτε με διορθωτική καταχώρηση της απειρήνησής σας, παρακαλούμε επικοινωνήστε στο 210 8253445 ή στο e-mail: pofee@otenet.gr

Φορολογικά | Οικονομικά

ΠΟΛ.1133/8.5.2014 Μη επιβολή Φόρου Συγκέντρωσης Κεφαλαίων κατά την σύσταση των εταιρειών

Κοινοποιούμε κατωτέρω τις διατάξεις της ΥΠΟΠΑΡΑΓΡΑΦΟΥ ΣΤ.22 της Παραγράφου ΣΤ. του Άρθρου πρώτου του Κεφαλαίου Α' του νόμου 4254/2014 «Μέτρα στήριξης και ανάπτυξης της ελληνικής οικονομίας στο πλαίσιο εφαρμογής του ν. 4046/2012 και άλλες διατάξεις», που δημοσιεύθηκε στο Φύλλο Εφημερίδας Κυβερνήσεως ΦΕΚ Α 85 / 7-4-2014 και παρέχουμε οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους..

Με τις κοινοποιούμενες διατάξεις, οι οποίες ισχύουν από 7-4-2014 δεν επιβάλλεται φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίων σύμφωνα με τα άρθρα 17-31 του ν. 1676/1986 (Α' 204) κατά την σύσταση των υποκειμένων προσώπων στο φόρο αυτό.

Ειδικότερα, η μη επιβολή του φόρου εφαρμόζεται στις πράξεις σύστασης των προσώπων που ορίζονται με τις διατάξεις του άρθρου 17 του ως άνω νόμου, ήτοι εμπορικές εταιρείες και κοινοπραξίες επιτηδευματιών, συνεταιριστικές οργανώσεις κάθε βαθμού, οποιαδήποτε άλλη εταιρεία, νομικό πρόσωπο, ένωση προσώπων ή κοινωνία, εφόσον ο σκοπός που επιδιώκουν τα πρόσωπα αυτά είναι κερδοσκοπικός. Η μη επιβολή φόρου δεν συνεπάγεται επιβολή τελών χαρτοσήμου, οι διατάξεις για την επιβολή των οποίων, καταργήθηκαν, σύμφωνα με το άρθρο 31 του ίδιου νόμου, μετά την επιβολή του φόρου συγκέντρωσης.

Η μη επιβολή φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίων ισχύει, όπως προαναφέρθηκε, από 7-4-2014 και καταλαμβάνει τις πράξεις σύστασης των προσώπων του άρθρου 17 για τις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννάται και το οικείο έγγραφο συντάσσεται από την ημερομηνία αυτή.

Αριθ. πρωτ.: Δ12Β 1072765 ΕΞ 8.5.2014 Φορολογική μεταχείριση των Ναυτιλιακών Εταιριών Πλοίων Αναψυχής (Ν.Ε.Π.Α) του ν.3182/2003

Απαντώντας στο σχετικό έγγραφό σας, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 37 του ν. 3182/2003 ορίζεται, ότι οι διατάξεις των άρθρων 1 και 2 του ν. 27/1975 εφαρμόζονται και για τη Ναυτιλιακή Εταιρία Πλοίων Αναψυχής (Ν.Ε.Π.Α), εφόσον είναι πλοιοκτήτρια, καθώς και τους μετόχους αυτής.

2. Περαιτέρω με τις διατάξεις της περ. ζ' της παρ. 1 του άρθρου 103 του ν.2238/1994 οριζόταν ότι απαλλάσσονται από τον φόρο τα κέρδη από την εκμετάλλευση πλοίων υπό ελληνική σημαία, που αποκτώνται από ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες, ημεδαπές εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, ζωτικές κεφαλαιουχικές εταιρείες, συνεταιρισμούς ή ενώσεις συνεταιρισμών, τα οποία υπόκεινται στον ειδικό φόρο για τα πλοία, όπως αυτός ισχύει κάθε φορά.

3. Εξάλλου, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 12 του ν. 3842/2010 ορίζεται, ότι καταργούνται οι απαλλαγές από το φόρο εισοδήματος που προβλέπονταν με γενικές διατάξεις ή ειδικές διατάξεις όλων των νομικών προσώπων δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, που προβλέπονταν στο άρθρο 101 του ΚΦΕ, με εξαίρεση μεταξύ άλλων των απαλλαγών που προβλέπονταν στο άρθρο 103 του ΚΦΕ.

4. Εξάλλου, με τις διατάξεις της παρ. 13 του άρθρου 21 του ν. 3943/2011, προστέθηκε νέα υποπερίπτωση ξξ' στο άρθρο 12 του ν. 3842/2010, με βάση τις οποίες ορίζεται, ότι διατηρούνται σε ισχύ οι απαλλαγές από το φόρο εισοδήματος που προβλέπονται από τα άρθρα 25 και 26 του ν. 27/1975.

5. Η υπηρεσία μας, με το αρ. πρωτ.: Δ12Β 1091024 ΕΞ2012/14-8-2012 έγγραφό της, διευκρίνισε, ότι μετά την

ψηφίση των διατάξεων του άρθρου 12 του ν.3842/2010, όπως αυτές τροποποιήθηκαν με το ν 3943/2011, διατηρούνται σε ισχύ μόνο οι απαλλαγές από το φόρο εισοδήματος των ναυτικών εταιρειών του ν. 959/1979, ενώ αντίθετα καταργούνται οι απαλλαγές από το φόρο εισοδήματος των Ναυτιλιακών Εταιριών Πλοίων Αναψυχής (Ν.Ε.Π.Α.) του ν. 3182/2003 καθόσον οι διατάξεις που διέπουν τις Ν.Ε.Π.Α. αν και παραπέμπουν στο άρθρο 2 του ν 27/1975, όπως και οι αντίστοιχες του ν. 959/1979, δεν κάνουν καμία αναφορά στις διατάξεις του άρθρου 26 του ν. 27/1975, οι οποίες, κατά ρητή διατύπωση του νόμου, έχουν διατηρηθεί σε ισχύ.

6. Η πιο πάνω θέση της Διοίκησης, αφορούσε όμως μόνο τις Ν.Ε.Π.Α που διαχειρίζονται ή εκμεταλλεύονται πλοία αναψυχής που ανήκουν σε τρίτους καθόσον για τις πλοιοκτήτριες Ν.Ε.Π.Α, δεδομένου ότι κατά ρητή αναφορά των διατάξεων της παρ.1 του άρθρου 37 του ν. 3182/2003 υπόκεινται στον ειδικό φόρο για τα πλοία, εξακολουθούν και μετά την ψηφίση των διατάξεων του άρθρου 12 του ν.3842/2010 να απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος, σύμφωνα με τις διατάξεις της περιπτ. ζ' της παρ.1 του άρθρου 103 του ν.2238/1994.

Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή και μετά την ψηφίση των διατάξεων του ν.4172/2013 καθόσον με βάση τις διατάξεις της παρ. 14 του άρθρου 72 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι οι διατάξεις που διέπουν τη φορολογία των ναυτιλιακών επιχειρήσεων και των συνδεδεμένων φυσικών προσώπων μόνο σε σχέση με το εισόδημα που απορρέει από τις επιχειρήσεις αυτές δεν θίγονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού.

Ο ΓΕΝΙΚΟΣ ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ
ΕΣΟΔΩΝ
ΘΕΟΧΑΡΗΣ ΘΕΟΧΑΡΗΣ

Φορολογικά | Οικονομικά

ΠΟΛ.1125/16.4.2014

Καθορισμός λεπτομερειών εφαρμογής των διατάξεων της παραγράφου 6 του άρθρου 5 του Ν. 4174/2013 (Α' 170), για την ηλεκτρονική κοινοποίηση πράξεων της Φορολογικής Διοίκησης

Μακροχρόνια μίσθωση αυτοκινήτου και πώλησή του σε τρίτο πρόσωπο πριν την λήξη της πενταετούς περιόδου διακανονισμού - Εφαρμογή της ΠΟΛ 1083/2008

Με το ανωτέρω σχετικό ζητάτε διευκρίνιση εάν στην περίπτωση πώλησης αυτοκινήτων από εταιρίες μακροχρόνιας μίσθωσης σε τρίτο πρόσωπο (εκτός του μισθωτή), εφαρμόζονται οι προβλέψεις της εγκυκλίου ΠΟΛ.1083/16.5.2008, όσον αφορά τον συνυπολογισμό του ΦΠΑ που εισπράχθηκε από τα μισθώματα κατά το χρόνο του διακανονισμού σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33.3.α.αα του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000).

2. Με την εν λόγω εγκύκλιο διευκρινίσθηκε ότι στην περίπτωση που το αυτοκίνητο παραδίδεται στον μισθωτή πριν την λήξη της πενταετούς περιόδου και διενεργείται διακανονισμός της έκπτωσης ΦΠΑ σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στο άρθρο 33.3.α.αα. του Κώδικα ΦΠΑ

3. Με τις συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης και μακροχρόνιας μίσθωσης παραχωρείται έναντι μισθώματος η χρήση πράγματος και παρέχεται στον αντισυμβαλλόμενο το δικαίωμα αγοράς του κατά την λήξη της σύμβασης.

Με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1083/16.5.2008, όπως αυτή διευκρινίσθηκε στη συνέχεια με το έγγραφό μας Δ14Α 1102502/9.7.2012, αναγνωρίστηκε, λόγω της ιδιομορφίας των συμβάσεων χρηματοδοτικής μίσθωσης και μακροχρόνιας μίσθωσης, η ανάγκη συνυπολογισμού του ΦΠΑ που εισπράχθηκε κατά την περίοδο της μίσθωσης, ώστε να μην υποχρεούνται οι επιχειρήσεις στην καταβολή αδικαιολόγητου ΦΠΑ κατά το χρόνο της παράδοσης.

Η λογική αυτή δεν διαφοροποιείται, ανάλογα με το εάν το αυτοκίνητο πωλείται στον μισθωτή ή σε άλλο (τρίτο πρόσωπο).

4. Κατόπιν των ανωτέρω, η εγκύκλιος ΠΟΛ.1083/16.5.2008 εφαρμόζεται και στην περίπτωση πώλησης αυτοκινήτου, που έχει χρησιμοποιηθεί σε μακροχρόνια μίσθωση, σε τρίτο πρόσωπο. Δηλαδή προκειμένου για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 33.3.α.αα, εκτός από τον ΦΠΑ που αναλογεί στην πώληση του αυτοκινήτου λαμβάνεται υπόψη και ο ΦΠΑ που έχει εισπραχθεί και έχει αποδοθεί για τα μισθώματα μέχρι το χρόνο πώλησης του αυτοκινήτου.

Πεδίο Εφαρμογής

Οι διατάξεις της παρούσας απόφασης εφαρμόζονται για την ηλεκτρονική κοινοποίηση, κατά το άρθρο 5 παρ. 6 του Ν. 4174/2013 (Α' 170) «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις», πράξεων προσδιορισμού φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων καθώς και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013, που εκδίδει η Φορολογική Διοίκηση σύμφωνα με τις διατάξεις του ως άνω νόμου, όπως ισχύουν, των αποφάσεων που εκδίδει η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης), και των ατομικών ειδοποιήσεων του άρθρου 47 του Ν. 4174/2013 και των άρθρων 4 και 7 του Ν.Δ. 356/1974, ΚΕΔΕ (Α' 90).

Άρθρο 2

Υποχρεώσεις Φορολογουμένων

Οι φορολογούμενοι οφείλουν, εφόσον δεν διαθέτουν, να αποκτήσουν κωδικό πρόσβασης στο σύστημα TAXISnet και να δηλώσουν στο «Λογαριασμό» τους στο δικτυακό τόπο www.gsis.gr στοιχεία ηλεκτρονικής επικοινωνίας (διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου) στην επιλογή «Διαχείριση Λογαριασμού», και εφόσον είναι ήδη εγγεγραμμένοι και έχουν προβεί σε μεταβολή της διεύθυνσης ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, να την επικαιροποιήσουν, εντός 30 ημερών από την έναρξη ισχύος της παρούσας. Οι φορολογούμενοι δεν μπορούν να επικαλούνται έναντι της Φορολογικής Διοίκησης οποιαδήποτε μεταβολή της διεύθυνσης ηλεκτρονικού ταχυδρομείου μέχρι το χρόνο ενημέρωσής της.

Άρθρο 3

Διαδικασία Κοινοποίησης

Η προς κοινοποίηση πράξη, με τα κατά Νόμο με αυτήν συγκοινοποιούμενα, ή η απόφαση, ή η ατομική ειδοποίηση ή ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 αναρτάται στο «Λογαριασμό» του φορολογούμενου στο σύστημα TAXISnet, στην επιλογή «Προσωποποιημένη Πληροφόρηση – e-Κοινοποιήσεις». Ο φορολογούμενος ειδοποιείται ηλεκτρονικά με μήνυμα που αποστέλλεται στη δηλωθείσα από αυτόν

διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου. Η πράξη και τα συγκοινοποιούμενα με αυτή, η απόφαση και η ειδοποίηση θεωρούνται νομίμως κοινοποιηθείσες μετά την παρέλευση δέκα ημερών από την ανάρτηση και την κατά τα ανωτέρω ηλεκτρονική ειδοποίηση, της προθεσμίας αυτής αρχομένης από οποιαδήποτε ενέργεια (ανάρτηση ή ηλεκτρονική ειδοποίηση) λάβει χώρα τελευταία, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής του κοινοποιούμενου εγγράφου.

Άρθρο 4

Πιστοποιητικό Παραλαβής – Στοιχεία Ηλεκτρονικής Κοινοποίησης

Με την παραλαβή στο "Λογαριασμό" taxisnet της κοινοποιούμενης πράξης από το φορολογούμενο, δημιουργείται στο σύστημα taxisnet ηλεκτρονικό εκτυπώσιμο πιστοποιητικό παραλαβής, που φέρει μοναδικό αριθμό και περιλαμβάνει υποχρεωτικά τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου του φορολογούμενου, το είδος, τον αριθμό, την ημερομηνία και το όργανο έκδοσης της πράξης και των συγκοινοποιούμενων, της απόφασης ή της ειδοποίησης, την ημερομηνία και την ώρα παραλαβής στο "Λογαριασμό" taxisnet καθώς και τα ηλεκτρονικά ίχνη ανάρτησης.

Το ηλεκτρονικό πιστοποιητικό παραλαβής καταχωρίζεται στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης και είναι διαθέσιμο σε κάθε περίπτωση που τυχόν απαιτηθεί.

Άρθρο 5

Στοιχεία ηλεκτρονικής ειδοποίησης

Στην ηλεκτρονική ειδοποίηση που αποστέλλεται στη διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του φορολογούμενου με την ανάρτηση της πράξης, της απόφασης ή της ειδοποίησης αναφέρεται ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου του φορολογούμενου, το όνομα ή η επωνυμία αυτού και το είδος της πράξης, απόφασης ή ειδοποίησης κατά περίπτωση που αναρτάται.

Άρθρο 6

Η παρούσα να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Ακριβές Αντίγραφο

Φορολογικά | Οικονομικά

ΠΟΛ.1122/28.4.2014

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

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 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 χαρακτηριστική αιτία (δώρεα, 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, να μην 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

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

Φορολογικά | Οικονομικά

ΠΟΛ.1122/28.4.2014

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

Πολιτικής Δικονομίας, λόγω μη εκτέλεσης προσυμφώνου μεταβίβασης ή η απόκτηση οποιουδήποτε δικαιώματος των περιπτώσεων α', β', γ', 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 μεταγραφική τελεστική δικαστική απόφαση με την οποία αναγνωρίζεται δικαίωμα κυριότητας επί ακινήτου στον εντολέα λόγω υπερβάσεως της εντολής από τον εντολοδόχο.

β) Η μεταγραφική δικαστική απόφαση με την οποία ακυρώνεται λόγω εικονικότητας σύμβαση μεταβίβασης ακινήτου.

γ) Η επικύρωση ανώμαλων δικαιοπρασιών, 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 προσδιο-

ριστικού 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 ισχύουν 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. Αυτόνομη, 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 χαρακτηριστική 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

συνέχεια στην επόμενη σελίδα

Φορολογικά | Οικονομικά

ΠΟΛ.1122/28.4.2014

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

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 (proximity) 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 αυτά 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.