

ΤΕΙ ΚΡΗΤΗΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΜΑΘΗΜΑ: ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ



Εισηγήτρια: Φιλία-Μαρία Νεονάκη

MΑΡΤΙΟΣ 2012

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

1. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ
2. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΩΝ, ΔΩΡΕΩΝ, ΓΟΝΙΚΩΝ
ΠΑΡΟΧΩΝ, ΠΡΟΙΚΩΝ ΚΑΙ ΚΕΡΔΩΝ ΑΠΟ ΛΑΧΕΙΑ
3. ΔΗΛΩΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ Ε9
4. ΕΝΙΑΙΟ ΤΕΛΟΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ (Ε.Τ.Α.Κ.)
5. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΑΚΙΝΗΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ

ΝΟΜΟΣ α.ν.1521/1950 (ΦΕΚ 245 Α'), όπως κυρώθηκε με τον ν. 1587/1950 (ΦΕΚ 294 Α')

Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ

ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗ είναι η κατά τους νομίμους τύπους **οριστική σύμβαση μετάθεσης κυριότητας ακινήτου** ή πλοίου καθώς και την **παραχώρηση σε άλλον εμπραγμάτου δικαιώματος επί ακινήτου**.

Η μεταβίβαση είναι δυνατόν να λάβει χώρα **α) χωρίς αντάλλαγμα** οπότε έχουμε τη μεταβίβαση λόγω χαριστικής αιτίας (κληρονομιά, δωρεά, γονική παροχή), η οποία δεν υπάγεται σε φόρο μεταβίβασης και **β) με αντάλλαγμα** οπότε έχουμε την με επαχθή αιτία μεταβίβαση επί της οποίας επιβάλλεται φόρος μεταβίβασης (φ.μ.α.).

Περίπτωση μεταβίβασης **με επαχθή αιτία** υπάρχει όταν γι' αυτήν καταβάλλεται αντάλλαγμα **μετρητοίς ή επί πιστώσει**, σε χρήμα σε είδος ή γίνεται σε αντάλλαγμα ακινήτου παραίτηση από απαίτηση ή γίνεται η παραχώρηση άλλων περιουσιακών στοιχείων κινητών ή ακινήτων, παροχή υπηρεσιών κλπ.

Για να επιβληθεί φόρος μεταβίβασης θα πρέπει:

- α. να υπάρξει μεταβίβαση ακινήτου ή εμπραγμάτου επί ακινήτου δικαιώματος,**
- β. το μεταβιβαζόμενο ακίνητο να βρίσκεται στην Ελλάδα,**
- γ. η μεταβίβαση να γίνεται με καταβολή ανταλλάγματος με οποιαδήποτε μορφή (επαχθής αιτία).**

Η μεταβίβαση του ακινήτου συνήθως γίνεται με τη σύνταξη -από τους συμβαλλόμενους- συμβολαιογραφικού εγγράφου και κατά το χρόνο αυτό (σύνταξης του συμβολαίου) δημιουργείται η φορολογική υποχρέωση και κρίνεται η συνδρομή όλων των προϋποθέσεων για την επιβολή του φόρου ή τη χορήγηση απαλλαγής (χρόνος γένεσης φορολογικής ενοχής).

Συνεπώς για την επιβολή του **φμα** απαραίτητη προϋπόθεση είναι η κατά τους νόμους τύπους καταρτιζόμενη **οριστική σύμβαση μεταβίβασης ακινήτου ή εμπραγμάτου επί ακινήτου δικαιώματος** χωρίς να επηρεάζει η γνήσια ή όχι βούληση των συμβαλλομένων, η εικονικότητα αυτών και γενικά η ύπαρξη πλάνης ή άλλων ελαττωμάτων της βούλησης στη διμερή δικαιοπραξία. Δεν φορολογείται η μεταβίβαση της κυριότητας ακινήτου, η οποία επέρχεται δια της μεταγραφής, αλλά η καταρτιζόμενη οριστική σύμβαση (σύνταξη του συμβολαιογραφικού εγγράφου), γι' αυτό και δεν ερευνάται αν το ακίνητο που μεταβιβάστηκε ανήκε πράγματι στον πωλητή.

Ενόψει των ανωτέρω **δεν οφείλεται φόρος:**

α) κατά τη σύνταξη οποιουδήποτε προσυμφώνου μεταβίβασης διότι λαμβάνει χώρα απαλλοτρίωση ενοχικού δικαιώματος και όχι εμπράγματος και ο νόμος συναρτά τη φορολογική υποχρέωση με τη σύνταξη του οριστικού συμβολαίου.

β) κατά την εκχώρηση εταιρικής μερίδας ομορρύθμου ή ετεορρύθμου εταιρίας, η οποία έχει και ακίνητα διότι δια της εκχώρησεως αυτής λαμβάνει χώρα απαλλοτρίωση εμπραγμάτου δικαιώματος αλλά ενοχικού.

γ) κατά τη μεταβίβαση ενοχικού δικαιώματος ενασκήσεως της επικαρπίας, της οίκησης και της περιορισμένης προσωπικής δουλείας.

δ) Η έγκριση από τον κύριο ακινήτου για τη μεταβίβαση αυτού (του ακινήτου) που έγινε από μη κύριο.

Αντίθετα **οφείλεται φόρος:**

1. Επί αναστροφής αγοραπωλησίας είτε αυτή χωρίσει δικαστικώς είτε με τη βούληση των μερών, διότι πρόκειται περί νέας μεταβίβασης.

2. Επί εισφοράς ακινήτου σε συνιστώμενη ή υφιστάμενη εταιρία οποιασδήποτε μορφής.

3. Κατά τη μεταβίβαση εξ' επαχθούς αιτίας της πλήρους ή ψιλής κυριότητας ακινήτου, αδιαφόρως αν γίνεται αυτή με αναβλητική ή διαλυτική αίρεση ή με τον όρο της εξώνησης. Αν τα αποτελέσματα της δικαιοπραξίας αναβάλλονται και επέρχονται μόλις συμβεί το μέλλον και αβέβαιο γεγονός, η αίρεση είναι αναβλητική (201 ΑΚ). Αν τα αποτελέσματα της δικαιοπραξίας επέρχονται αμέσως αλλά ανατρέπονται μόλις συμβεί το μέλλον και αβέβαιο γεγονός οπότε παύει η ενέργεια της δικαιοπραξίας και επανέρχεται αυτό δικαίως η προηγούμενη κατάσταση η αίρεση είναι διαλυτική (2002 ΑΚ).

Σύμφωνο εξώνησης (αναπώλησης) είναι η συμφωνία ότι ο πωλητής έχει το δικαίωμα να αναλάβει το πράγμα μέσα σε ορισμένη προθεσμία αντί τιμήματος που έχει συμφωνηθεί.

Αν δεν συμφωνήθηκε τίμημα ως τίμημα λογίζεται εκείνο της πώλησης. Η προθεσμία της εξώνησης είναι πενταετής αν δεν συμφωνήθηκε μικρότερη (565 και 566 ΑΚ).

4. Κατά τη σύσταση επικαρπίας, οικήσεως, περιορισμένης προσωπικής δουλείας και πραγματικής δουλείας. Ο φ.μ.α στη συγκεκριμένη περίπτωση υπολογίζεται με ακέραιο συντελεστή.

5. Κατά τη μεταβίβαση της ακινήτου περιουσίας διαλυόμενης εταιρίας οποιασδήποτε νομικής μορφής στα μέλη της.

6. Κατά την απαλλοτρίωση για δημόσια ωφέλεια η οποία συνιστά μεταβίβαση σύμφωνα με την περ. ε' της παρ. 3 του άρθρου 1 του α.ν. 1521/50 και υπόκειται σε φ.μ.α. **Η φορολογική υποχρέωση γεννάται κατά το χρόνο καταβολής της παρακατάθεσης της αποζημίωσης.** Χρόνος υποβολής της δήλωσης και καταβολής του φόρου είναι ο χρόνος εξόφλησης της αποζημίωσης.

7. Κατά τη διανομή ακινήτων όπου κάθε κοινωνός λαμβάνει στην κυριότητα του διακεκριμένο μέρος του κοινού αντικειμένου ή πράγματος, το οποίο αντιστοιχεί στην μερίδα της κοινής περιουσίας του.

8. Κατά την ανταλλαγή ακινήτων. Επί ανταλλαγής κλπ. εφαρμόζονται οι διατάξεις της πώλησης. Κάθε ένας των συμβαλλόμενων κρίνεται για την παροχή του, ως πωλητής και για την απαίτηση του, ως αγοραστής. **Σαν αντάλλαγμα φορολογείται και η συνένωση ακινήτων.**

9. Η παραίτηση από κυριότητα μεταβίβασης ακινήτου κλπ. ή από κυριότητα πλοίου, υπόκειται σε φ.μ.α. Η παραίτηση πρέπει να γίνεται με αντάλλαγμα και να περιβάλλεται συμβολαιογραφικό τύπο. Κατά την ερμηνεία της διάταξης αυτής, τόσο από τη Διοικητική όσο και από την δικαστηριακή νομολογία, γίνεται δεκτό ότι οφείλεται φ.μ.α. και στις παρακάτω περιπτώσεις:

- **Επί παραιτήσεως**, είτε από πλήρους κυριότητα επί ακινήτου είτε από ιδανικής μερίδας επί συγκυριότητας είτε από δικαιώματος ψιλής κυριότητας είτε επικαρπίας είτε από δικαιώματος περιορισμένης προσωπικής δουλείας είτε πραγματικής δουλείας είτε από δικαιώματος εμφυτεύσεως με αντάλλαγμα. Σε φόρο υπόκεινται και οι καταργούμενες, περιορισμένες προσωπικές δουλείες σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 100 του ν.δ. 8/1973 «περί Γενικού Οικοδομικού Κανονισμού»
- **Επί παραιτήσεως από εγερθείσα διεκδικητική αγωγή με συμβιβασμό.** Η παραίτηση πρέπει να γίνεται και από το εμπράγματο δικαίωμα και από το δικόγραφο.

- Επί παραιτήσεως με συμβιβασμό από εγερθείσα διεκδικητική αγωγή περί νομής.
- Επί παραιτήσεως με συμβιβασμό από εγερθείσα αναγνωριστική αγωγή.
- Επί παραιτήσεως με συμβιβασμό από εγερθείσα αγωγή περί συμπληρώσεως της νομίμου μοίρας.

10. Για τη μεταβίβαση ακινήτου με πλειστηριασμό, ανεξάρτητα της μορφής του (εκούσιος, δικαστικός, αναγκαστικός), οφείλεται φ.μ.α. Στην περίπτωση του πλειστηριασμού για την επιβολή του φόρου μεταβίβασης η κατακυρωτική έκθεση επέχει θέση συμβολαίου (γνωμ. 624/77 - εγκύκλιος Ν. \ 6610138/28-9-1997 ΠΟΛ 270). Ο φ.μ.α. επί πλειστηριασμού υπολογίζεται με ακέραιο συντελεστή επί της αντικειμενικής αξίας, αν στην περιοχή που βρίσκεται το εκπλειστηριαζόμενο ακίνητο εφαρμόζεται ο αντικειμενικός προσδιορισμός της αξίας των ακινήτων (άρθρο 41 ν. 1249/82) εκτός εάν το εκπλειστηρίασμα είναι μεγαλύτερο της αντικειμενικής αξίας (παρ. 3 όρθρ. 14 του ν. 2579/98) οπότε ο φ.μ.α. υπολογίζεται επί του εκπλειστηριάσματος.

ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

1. Σε κάθε με επαχθή αιτία μεταβίβαση ακινήτου ή εμπραγμάτου δικαιώματος επί ακινήτου, καθώς και σε μεταβίβαση πλοίου με ελληνική σημαία, επιβάλλεται φόρος επί της αξίας αυτών.

2. Για την επιβολή του φόρου του παρόντος νόμου ως ακίνητα λογίζονται τα κατά τα άρθρα 948 και 953 του ΑΚ χαρακτηριζόμενα ως τοιαύτα.

Εμπράγματο δικαίωμα επί αλλοτρίου ακινήτου κατά τον Αστικό Κώδικα είναι η άμεση και απόλυτη εξουσία επί του πράγματος, η οποία περιλαμβάνει τούτο ων προς ορισμένες μόνο αυτού ωφέλειες και απολαύσεις. Τέτοια δικαιώματα επί αλλοτρίου ακινήτου είναι για την εφαρμογή του παρόντος νόμου οι προσωπικές δουλείες, δηλαδή:

α) η επικαρπία,

β) η οίκηση και

γ) οι περιορισμένες προσωπικές δουλείες που προβλέπονται από τα άρθρα 1188 έως και 1191 του Αστικού Κώδικα.

3. Στην έννοια του όρου μεταβίβαση για την επιβολή του φ.μ.α. θεωρείται:

α) η απαλλοτρίωση (μεταβίβαση) της πλήρους ή ψιλής κυριότητας, αδιάφορα αν γίνεται αυτή υπό αναβλητική ή διαλυτική αίρεση ή με τον όρο της εξώνησης.

β) η σύσταση επικαρπίας, οίκησης ή άλλης δουλείας από αυτές που προβλέπονται από τα άρθρα 1188 έως 1191 του Α.Κ.

γ) η κατά την διάλυση ομορρύθμου ή ετεορρύθμου εταιρίας μεταβίβαση της ακινήτου περιουσίας στα μέλη της.

δ) η παραίτηση από την κυριότητα επί ακινήτου ή από την κυριότητα πλοίου.

ε) η απαλλοτρίωση ακινήτου για δημόσια ωφέλεια

στ) η εναλλαγή προίκας η οποία έχει ως αντικείμενο ακίνητο ή πλοίο.

ζ) η διανομή κλπ. ακινήτων μεταξύ των συγκυρίων τους.

η) σύσταση, απόσβεση ή μεταβίβαση, μαζί με τα δεσπόζον ακίνητο, πραγματικής δουλείας από τις προβλεπόμενες από τα άρθρο 1118, επ του Α.Κ.

4. Με την παρ. 8 του άρθρου 35 του ν. 3220/2004 (ΦΕΚ 15Α) προστέθηκαν δύο ακόμη περιπτώσεις στην έννοια του όρου μεταβίβαση για την επιβολή του φ.μ.α.:

α) Κάθε περαιτέρω -πλην την πρώτης- μεταβίβαση του τίτλου μεταφοράς συντελεστή δόμησης. Επισημαίνεται ότι και η πρώτη μεταβίβαση του δικαιώματος αυτού υπάγεται στην έννοια του όρου μεταβίβαση αλλά δεν υπόκειται σε φ.μ.α. σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία, κάθε δε περαιτέρω μεταβίβαση του συντελεστή δόμησης -πλην της πρώτης- υπάγεται σε φ.μ.α.

Το δικαίωμα μεταφοράς του συντελεστή δόμησης -αν και ενοχικά δικαίωμα- εν τούτοις φορολογείται, διότι ενσωματώνει εμπράγματο δικαίωμα αφού δια της μεταφοράς του σε άλλο ακίνητο αποκτά νέα νομική μορφή ακινήτου (π.χ. διαμέρισμα, γραφείο κ.λπ.)

β) η παραχώρηση του δικαιώματος αποκλειστικής χρήσης σε κοινόκτητους κύριους, βοηθητικούς ή ειδικούς χώρους κτισμάτων ή σε κοινόκτητο τμήμα οικοπέδου.

Επισημαίνεται ότι -παρά την προσθήκη των δύο ανωτέρω περιπτώσεων- και πάλι η απαρίθμηση εξακολουθεί να έχει ενδεικτικό χαρακτήρα και όχι περιοριστικό δεδομένου ότι δεν αναφέρονται αρκετές ακόμη περιπτώσεις μεταβίβασης (π.χ. η μεταγραφή δικαστικών αποφάσεων, ο πλειστηριασμός, η ανταλλαγή κ.ά.), οι οποίες ασφαλώς και φορολογούνται σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία.

5. Ως αξία του ακινήτου ή του εμπραγμάτου επ' αυτού δικαιώματος ή του πλοίου **λογίζεται η αγοραία αξία** (βάσει συγκριτικών στοιχείων) ή αυτή που προκύπτει από το αντικειμενικό ή μικτό σύστημα (άρθρα 41 και 41 α του ν. 1249/82) και την οποία έχουν αυτά (τα ακίνητα κ.λπ.) κατά την ημέρα μεταβίβασης τους.

6. Έννοια του πλοίου

Πλοίο κατά την έννοια του νόμου (**άρθρο 1 εδάφιο α' ν. 3816/1958**) είναι κάθε σκάφος χωρητικότητας καθαρής τουλάχιστον δέκα κόρων, προορισμένο να κινείται αυτοδύναμα στη θάλασσα.

7. Η επανάληψη συμβολαίου μεταξύ των αυτών προσώπων ή των ειδικών ή καθολικών διαδόχων τους για το ίδιο ακίνητο, για οποιαδήποτε αιτία, καθώς και η διόρθωση συμβολαίου, εφόσον δεν αναφέρεται στο όνομα του πωλητή, του αγοραστή, στο τίμημα, στην έκταση ή στη θέση ή στην περιγραφή του ακινήτου, δεν δημιουργεί υποχρέωση καταβολής φόρου. **Στην περίπτωση όμως που με μεταγενέστερο συμβόλαιο διευκρινίζεται ότι το τίμημα, η έκταση του ακινήτου που αγοράστηκε είναι μεγαλύτερα από αυτά που περιγράφονται στο αρχικό συμβόλαιο, φόρος οφείλεται μόνο για το επιπλέον τίμημα ή την αξία της επί πλέον έκτασης του ακινήτου αυτού.**

Αντίθετα αν με μεταγενέστερο συμβόλαιο διευκρινίζεται ότι το τίμημα, η έκταση που αγοράστηκε είναι μικρότερα από αυτά που περιγράφονται στο αρχικό συμβόλαιο, δεν οφείλεται φόρος (**άρθρο 1 §6 όπως ισχύει με την παρ. 4 του άρθρου 19 του ν. 2459/1997 (ΦΕΚ 17Α)**). Ο επιπλέον όμως φόρος που καταβλήθηκε με το αρχικό συμβόλαιο δεν επιστρέφεται. Δεν οφείλεται φόρος όταν η επιπλέον έκταση δεν υπερβαίνει το ποσοστό 2% της έκτασης που αναγράφεται στο συμβόλαιο που επαναλαμβάνεται ή διορθώνεται και η αξία του ποσοστού αυτού δεν υπερβαίνει τα χίλια πεντακόσια (1.500) ευρώ (παρ. 5 άρθρο 14 Ν. 2579/98, παρ. 2 άρθρο 21 Ν. 3427/05).

8. Αν σε συμβόλαιο μεταβίβασης ακινήτου ή εμπραγμάτου σε αυτό δικαιώματος, που συντάσσεται με οποιαδήποτε αιτία (δωρεά, γονική παροχή, αγοραπωλησία, διανομή, ανταλλαγή κ.λπ.), **η έκταση του μεταβιβαζόμενου ακινήτου είναι μεγαλύτερη** από αυτή που αναγράφεται στον με επαχθή αιτία τίτλο κτήσης αυτού

(αγορά, διανομή, ανταλλαγή κ.λπ.), εκτός του οικείου φόρου για τη σύμβαση μεταβίβασης καταβάλλεται **και φόρος μεταβίβασης για την αξία της επιπλέον έκτασης**, με χρόνο φορολογίας το χρόνο κατάρτισης του μεταβιβαστικού συμβολαίου που βαρύνει τον μεταβιβάζοντα το ακίνητο. Δεν οφείλεται φόρος αν η επιπλέον έκταση δεν υπερβαίνει το ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) της έκτασης που αναγράφεται στον αρχικό τίτλο κτήσης και η αξία του ποσοστού αυτού δεν υπερβαίνει τα χίλια πεντακόσια (1.500) ευρώ (παρ. 5 άρθρο 14 ν. 2579/98 και παρ. 2 άρθρο 21 ν. 3427/05). Με την με αριθ. 487/2007 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. έγινε δεκτό ότι η παράγραφος 8 του άρθρου 1 του α.ν. 1521/50, όπως προκύπτει από τη γραμματική της διατύπωση, εφαρμόζεται στις περιπτώσεις που υπάρχει αλλαγή της επιφάνειας του μεταβιβαζόμενου ακινήτου (αγροκτήματος, οικοπέδου ή κτίσματος) σε σχέση με τον εξ επαχθούς αιτίας τίτλο, λόγω λανθασμένης εμβαδομέτρησης αυτού και όχι σε περιπτώσεις που λόγω αλλαγής των περιγραφικών του στοιχείων το μεταβιβαζόμενο ακίνητο παρουσιάζεται ουσιωδώς διάφορο από το περιγραφόμενο στον τίτλο κτήσης.

ΕΙΔΙΚΕΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΦΟΡΟΥ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ

ΑΜΑΧΗΤΟ ΤΕΚΜΗΡΙΟ ΑΠΟΠΕΡΑΤΩΜΕΝΟΥ ΔΙΑΜΕΡΙΣΜΑΤΟΣ

Σε κάθε περίπτωση μεταβίβασης ιδανικού μεριδίου οικοπέδου, στο οποίο **ανεγείρεται ή πρόκειται να ανεγερθεί πολυκατοικία**, με σχέδιο εγκεκριμένο από την πολεοδομία πριν από τη μεταβίβαση, θεωρείται **κατ' αμάχητο τεκμήριο**, ότι μαζί με το ιδανικό μερίδιο του οικοπέδου μεταβιβάζεται **αποπερατωμένο διαμέρισμα της πολυκατοικίας που αντιστοιχεί σ' αυτό**, εφόσον η πολυκατοικία πρόκειται να ανεγερθεί από αυτόν τον ίδιο τον πωλητή του ιδανικού μεριδίου του οικοπέδου ή από τον εργολάβο, ο οποίος ανέλαβε με αντιπαροχή την ανέγερση της πολυκατοικίας ή από τρίτο που ενεργεί για λογαριασμό τους.

Το ίδιο ισχύει και σε περίπτωση μεταβίβασης ιδανικού μεριδίου οικοπέδου, αν εντός δύο ετών από τη μεταβίβαση ήθελε εγκριθεί ή υποβληθεί προς έγκριση στην πολεοδομία σχέδιο ανεγέρσεως πολυκατοικίας. Στην περίπτωση αυτή ο συμπληρωματικός φόρος που αντιστοιχεί στην αξία των κτισμάτων τα οποία προβλέπονται από το εγκριθεσόμενο σχέδιο, καταβάλλεται από τον αγοραστή βάσει δηλώσεως, που υποβάλλεται εντός έτους από της εγκρίσεως του σχεδίου της πολυκατοικίας.

Το αμάχητο τεκμήριο δεν εφαρμόζεται επί μεταβιβάσεως ιδανικού μεριδίου οικοπέδου σε πρόσωπα που αναλαμβάνουν κατ' επάγγελμα και με δικές τους δαπάνες την ανέγερση ολοκλήρου της πολυκατοικίας.

ΠΡΟΥΠΟΘΕΣΕΙΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΜΑΧΗΤΟΥ ΤΕΚΜΗΡΙΟΥ

α) Να μεταβιβάζεται ιδανικό μερίδιο οικοπέδου. Εάν μεταβιβάζεται ολόκληρο το οικόπεδο από έναν πωλητή προς έναν αγοραστή δεν έχει εφαρμογή το αμάχητο τεκμήριο. Αντίθετα αν μεταβιβάζεται ολόκληρο το οικόπεδο και οι πωλητές είναι περισσότεροι από έναν ανεξάρτητα αν οι αγοραστές είναι ένας ή περισσότεροι αν συντρέχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις εφαρμόζεται το αμάχητο τεκμήριο. Επίσης εφαρμόζεται το τεκμήριο έστω κι αν στο οικόπεδο, ιδανικό μερίδιο του οποίου μεταβιβάζεται υπάρχουν κτίσματα σε ημιτελή κατάσταση. Το τεκμήριο εφαρμόζεται και για κάθε περαιτέρω μεταβίβαση του ιδανικού μεριδίου του οικοπέδου.

β) Η μεταβίβαση να γίνεται με αντάλλαγμα. Συνεπώς εάν μεταβιβάζεται ποσοστό εξ αδιαιρέτου οικοπέδου με οποιαδήποτε άλλη αιτία (δωρεά, γονική παροχή, κληρονομιά) δεν εφαρμόζεται το τεκμήριο του αποπερατωμένου διαμερίσματος. Το τεκμήριο όμως αυτό εφαρμόζεται επί ανταλλαγής ιδανικών μεριδίων οικοπέδου σε διάφορα ακίνητα. Δεν εφαρμόζεται όμως στις περιπτώσεις ανταλλαγής ιδανικών μεριδίων ομόρων οικοπέδων που ανήκουν σε διάφορους ιδιοκτήτες για τη δημιουργία του πρώτου ενιαίου οικοπέδου (σχετ. η Ν. 1498/63 και Β. 144/2/31-1-1986 ΠΟΛ. 44 εγκύκλιος). Επίσης το τεκμήριο δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση διανομής ιδανικών μεριδίων.

γ) Στο οικόπεδο ιδανικό μερίδιο του οποίου μεταβιβάζεται να ανεγείρεται ή πρόκειται να ανεγερθεί πολυκατοικία βάσει σχεδίου εγκεκριμένου υπό την πολεοδομική υπηρεσία πριν από τη μεταβίβαση.

Υπενθυμίζεται ότι σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 2 του α.ν. 1521/1950 ως πολυκατοικία θεωρείται κάθε πολυόροφη οικοδομή, η οποία αποτελείται από τρεις τουλάχιστον ορόφους κύριας χρήσης, στους οποίους συμπεριλαμβάνεται και το ισόγειο ή η οικοδομή που ανεξάρτητα από αριθμό ορόφων, έχει διαμερίσματα συνολικού εμβαδού πεντακοσίων τουλάχιστον τετραγωνικών μέτρων (500μ²), οι οποίες προορίζονται σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις του Γενικού Οικοδομικού Κανονισμού, για πολύωρη σ' αυτές παραμονή ανθρώπων, για διημέρευση, συναναστροφή ή εργασία ή ύπνο.

Από τη διατύπωση των τελευταίων αυτών διατάξεων που καθορίζουν την έννοια της πολυκατοικίας για την εφαρμογή του τεκμηρίου του αποπερατωμένου διαμερίσματος, προκύπτει ότι το τεκμήριο αυτό θα εφαρμόζεται όχι μόνο αν έχει εκδοθεί άδεια ανέγερσης οικοδομής διαμερισμάτων που προορίζεται για πολύωρη σ' αυτή παραμονή ανθρώπων, διημέρευση, συναναστροφή, εργασία ή ύπνο αλλά εφόσον συντρέχουν οι λοιπές προϋποθέσεις, θα εφαρμόζεται και στις περιπτώσεις που έχει εκδοθεί ή θα εκδοθεί άδεια ανέγερσης, κλινικής, σχολείου, βιομηχανοστασίου κλπ.

δ) Η ανέγερση της πολυκατοικίας να γίνεται από τον ίδιο τον πωλητή του ιδανικού μεριδίου του οικοπέδου ή από τον εργολάβο, ο οποίος ανέλαβε με αντιπαροχή την ανέγερση της πολυκατοικίας ή και από τρίτο πρόσωπο, το οποίο όμως να ενεργεί για λογαριασμό είτε του οικοπεδούχου είτε του εργολάβου.

Αντίθετα το τεκμήριο πλέον είναι μαχητό όταν ο ίδιος ο αγοραστής του ιδανικού μεριδίου αναλαμβάνει να κτίσει ή να αποπερατώσει την οικοδομή και τούτο θα πρέπει να προκύπτει από το πωλητήριο συμβόλαιο, εάν ήδη έχει εκδοθεί άδεια ανέγερσης στο όνομα του πωλητή, ο αγοραστής περαιτέρω θα πρέπει να αποδείξει (αποδείξεις δαπανών, συμβόλαιο ανέγερσης εργολαβίας κ.λπ.) ότι ο ίδιος ή με δαπάνες του κτίζει ή αποπερατώνει την πολυκατοικία.

Όπως απεφάνθη το Ν.Σ.Κ. με την αρθ. 688/23.9.88 γνωμοδότηση του που έγινε δεκτή από τον Υπουργό Οικονομικών που κοινοποιήθηκε με την αριθ. Κ. 4594/103/11-11-88 ΠΟΛ. 292 εγκύκλιο η εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων προϋποθέτει:

α. Ο αγοραστής, είτε είναι φυσικό είτε νομικό πρόσωπο ν' ασχολείται κατ' επάγγελμα με την ανέγερση οικοδομών με σκοπό την πραγματοποίηση κέρδους από τη μεταβίβαση των διαμερισμάτων αυτών και όχι με σκοπό την αξιοποίηση των κεφαλαίων του.

β. Να αναλαμβάνει με δικές τους δαπάνες την ανέγερση ολόκληρης πολυκατοικίας και

γ. Να έχει την ιδιότητα του εργολάβου κατά το χρόνο υπογραφής του συμβολαίου αγοράς, δηλ. να πρόκειται περί προσώπου το επάγγελμα του οποίου ήδη κατά την αγορά αυτή να συνίσταται στην ανέγερση με δαπάνες του πολυκατοικιών και στη συνέχεια μεταπώληση των ανεξαρτήτων ιδιοκτησιών (διαμερισμάτων κ.λπ.) των

πολυκατοικιών αυτών. Εργολάβος θεωρείται και αυτός που αναλαμβάνει για πρώτη φορά την ανέγερση πολυορόφου οικοδομής με αντιπαροχή, εφόσον έχει υποβάλει την κατά νόμο δήλωση έναρξης επαγγέλματος ως εργολάβος οικοδομών με σκοπό την πραγματοποίηση κέρδους με την πώληση ανεξαρτήτων ιδιοκτησιών και από κανένα στοιχείο να μην προκύπτει π ευκαιριακή άπαξ απ' αυτόν ανέγερση της πολυκατοικίας (γνωμ. 688/23-9-88 ΠΟΛ. 292/88).

Επίσης η παράλειψη υποβολής δήλωσης έναρξης δραστηριότητας ή η βραδεία υποβολή της από κοινοπραξία δεν επηρεάζουν την απαλλαγή της κοινοπραξίας, ούτε αλλοιώνουν την ιδιότητα της, ως κατ' επάγγελμα ασχολουμένης με την ανέγερση ολοκλήρων πολυκατοικιών και συνεπώς στην περίπτωση αυτή δεν έχει εφαρμογή το τεκμήριο του άρθρου 2 παρ. 1 του α.ν. 1521/50 (γνωμ. 381/2-6-89 ΠΟΛ. 1195/89).

ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ ΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΩΝ

1. Για τον καθορισμό της αξίας του ακινήτου ή του πραγματικού δικαιώματος επί του ακινήτου ή του πλοίου λαμβάνεται υπόψη:

- **Η ημέρα σύνταξης του συμβολαιογραφικού προσυμφώνου**, αν το οριστικό συμβόλαιο συντάσσεται μέσα σε δύο (2) χρόνια από την σύνταξη του προσυμφώνου. Στην περίπτωση αυτή ο φόρος υπολογίζεται με βάση τους συντελεστές που ίσχυαν κατά το χρόνο σύνταξης του προσυμφώνου. Σε κάθε περίπτωση σύνταξης οριστικού συμβολαίου σε εκτέλεση προσυμφώνου και ανεξάρτητα από το χρόνο σύνταξης του προσυμφώνου ή του οριστικού συμβολαίου, στην αξία του ακινήτου δεν υπολογίζονται οι προσθήκες και βελτιώσεις που έχουν πραγματοποιηθεί από τον εκ προσυμφώνου αγοραστή μετά την υπογραφή του προσυμφώνου και πριν την κατάρτιση του οριστικού συμβολαίου, με την προϋπόθεση ότι κατά τη σύνταξη του προσυμφώνου καταβλήθηκε εξ ολοκλήρου το συμφωνηθέν τίμημα και παραδόθηκε στον αγοραστή η νομή και κατοχή του ακινήτου. Τα ανωτέρω ισχύουν για οριστικά συμβόλαια μεταβίβασης, τα οποία συντάσσονται μετά την έναρξη ισχύος του παρόντος, ανεξάρτητα από το χρόνο κατάρτισης του προσυμφώνου. Όσον αφορά το ζήτημα της διαπίστωσης εάν ο εκ προσυμφώνου αγοραστής πραγματοποίησε με δικές του δαπάνες τις προσθήκες (κτίσματα) και λοιπές βελτιώσεις, θα πρέπει να προσκομισθούν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. επαρκή στοιχεία, όπως η έκδοση οικοδομικής άδειας στο όνομα του εκ προσυμφώνου αγοραστή, οι δαπάνες εκσκαφών, θεμελιώσεων, κατασκευής σκελετού, τοιχοποιίας, οι ασφαλιστικές εισφορές κλπ. Δεν απαιτείται η προσκόμιση παραστατικών για το σύνολο των δαπανών, αλλά οπωσδήποτε εκείνων με βάση τα οποία μπορεί να σχηματισθεί ασφαλής κρίση από τη φορολογική αρχή ότι ο (εκ προσυμφώνου αγοραστής) πραγματοποίησε τις προσθήκες με δικές του δαπάνες. Η ολοσχερής εξόφληση του τιμήματος από τον αγοραστή καθώς και η παράδοση σε αυτόν της νομής και κατοχής του ακινήτου θα πρέπει να προκύπτουν από το κείμενο του προσυμφώνου. (εγκύκλιος Υπ.Οικ. με αριθ. 1020017173ΙΑΟΟ13Ι22.2.2007 ΠΟΛ. 1029).

Κατά τη σύνταξη με **αυτοσύμβαση οριστικών συμβολαίων μεταβίβασης ακινήτων με επαχθή αιτία σε εκτέλεση προσυμφώνων**, που έχουν συνταχθεί μέχρι 31-12-1997 και κατά τη σύνταξη των οποίων καταβλήθηκε ολόκληρο το συμφωνηθέν τίμημα και παραδόθηκε στον αγοραστή η νομή και κατοχή του ακινήτου, **επιτρέπεται κατ' εξαίρεση η υποβολή της δήλωσης φόρου μεταβίβασης μόνο από τον αγοραστή** και, επίσης, δεν απαιτείται η αναγραφή του Α.Φ.Μ. του πωλητή και η προσκόμιση από αυτόν των προβλεπόμενων από το νόμο πιστοποιητικών, εφόσον τα οριστικά συμβόλαια συνταχθούν μέχρι την 30-11-2007 (παράταση της προθεσμίας με την παρ. 12 ν. 3522/2006). Η ολοσχερής εξόφληση του τιμήματος από τον αγοραστή καθώς και η παράδοση σε αυτόν της νομής και κατοχής του ακινήτου θα πρέπει να προκύπτουν από το κείμενο του προσυμφώνου. Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή σε οριστικά συμβόλαια μεταβίβασης που συντάσσονται μόνο με επαχθή αιτία, Π.χ. λόγω πώλησεως, και δεν εφαρμόζονται κατά τη σύνταξη οριστικών συμβολαίων δωρεών ή γονικών παροχών σε εκτέλεση προσυμφώνων. Επίσης, δεν εφαρμόζονται στην περίπτωση της σύνταξης οριστικών συμβολαίων μεταβίβασης ποσοστών οικοπέδου από οικοπεδούχο σε εργολάβο σε εκτέλεση εργολαβικού προσυμφώνου, διότι δε συντρέχουν οι

κατά νόμο προϋποθέσεις, δεδομένου ότι κατά το χρόνο σύνταξης του εργολαβικού δεν καταβάλλεται ολόκληρο το συμφωνηθέν τίμημα και δεν παραδίδεται στον αγοραστή η νομή και κατοχή του ακινήτου.

- **Η ημέρα της μεταγραφής δικαστικής απόφασης αναγνωριστικής της κυριότητας λόγω χρησικτησίας. Ο οικείος φόρος υπολογίζεται επί της αξίας που προκύπτει με βάση το ισχύον στην περιοχή σύστημα (αντικειμενικό, μικτό ή συγκριτικών στοιχείων). Η αξία του ακινήτου που τυχόν αναγράφεται στη δικαστική απόφαση δεν λαμβάνεται υπόψη. Κατ' εξαίρεση σε περίπτωση μεταβίβασης ακινήτου (με επαχθή αιτία) και επίκλησης κτήσης αυτού με χρησικτησία, ως αξία για την επιβολή του φόρου χρησικτησίας λαμβάνεται η αντικειμενική -όταν το μεταβιβαζόμενο ακίνητο βρίσκεται σε περιοχή που ισχύει το αντικειμενικό σύστημα- με εξαίρεση την περίπτωση που το δηλούμενο -στο συμβόλαιο- τίμημα είναι μεγαλύτερο της αντικειμενικής οπότε λαμβάνεται αυτό.**
- **Η ημέρα έκθεσης του πλειστηριασμού επί μεταβίβασης ακινήτου κ.λπ., που διενεργείται κατόπιν αναγκαστικού ή εκούσιου πλειστηριασμού. Με την αριθ. 474/78 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. (Ν. 5717/25/19-9-78 ΠΟΛ. 121) έγινε δεκτό ότι επί αναγκαστικού πλειστηριασμού, η κατακυρωτική έκθεση επέχει θέση οριστικού συμβολαίου για την εφαρμογή της φορολογίας μεταβίβασης και η περίληψη κατακυρωτικής έκθεσης αποτελεί τίτλο προς μεταγραφή, από της οποίας μετατίθεται στον υπερθεματιστή η κυριότης του πλειστηριασθέντος ακινήτου.**
- **Η ημέρα της υπογραφής του οριστικού συμβολαίου σε όλες τις άλλες περιπτώσεις.**

2. Για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων κ.λπ., που βρίσκονται σε περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα (άρθρο 41 ν. 1249/82) ή των γηπέδων όπου ισχύει το μικτό σύστημα (άρθρο 41Α ν. 1249/82), λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμώνται τα στοιχεία μεταβιβάσεων παρόμοιων περιουσιακών στοιχείων, που προκύπτουν από άλλα συμβόλαια ή από εκτίμηση που έγινε για την επιβολή του φόρου κληρονομιάς, δωρεών γονικών παροχών ή από άλλες εκτιμήσεις. Σε περίπτωση που λείπουν τα στοιχεία αυτά, ή τα υπάρχοντα είναι ανεπαρκή ή απρόσφορα κατά την κρίση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, ενεργείται από αυτόν προσδιορισμός της αξίας με χρησιμοποίηση κάθε άλλου μέσου.

Για τις εντός σχεδίου περιοχές που ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας ακινήτων η φορολογητέα αξία τους προσδιορίζεται με βάση τις τιμές ζώνης και τους αυξομειωτικούς συντελεστές που ισχύουν στην περιοχή. Για τις περιοχές όμως που ισχύει το μικτό σύστημα προσδιορισμού της αξίας η φορολογητέα αξία προσδιορίζεται για μεν τα κτίσματα με αντικειμενικά Κριτήρια (έντυπα Κ1 - Κ9) για δε το οικόπεδο με συγκριτικά στοιχεία. Επίσης για τα γήπεδα εκτός σχεδίου πόλης ή οικισμού (αγροτεμάχια) που δεν έχουν ειδικούς όρους δόμησης ο προσδιορισμός της αξίας τους γίνεται με βάση το αντικειμενικό σύστημα και συμπληρώνεται το ειδικό έντυπο (ΑΑ-ΓΗΣ).

3. Για τον καθορισμό της αξίας της ψιλής κυριότητας, της επικαρπίας, της οίκησης, της περιορισμένης προσωπικής δουλείας ή της πραγματικής δουλείας επί ακινήτου εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 15, 16 και της περίπτωσης δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 40 του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών' Δωρεών, Γονικών Παροχών. Όπως προκύπτει από την παράγραφο 1 του άρθρου 15 του πιο πάνω νόμου η προσωπική δουλεία, ως προς τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας της, εξομοιώνεται με επικαρπία και επομένως υπολογίζεται με

τον οριζόμενο από τη διάταξη αυτή τρόπο υπολογισμού της αξίας της επικαρπίας, ενώ για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των πραγματικών δουλειών ισχύουν τα ακόλουθα σύμφωνα με την παράγραφο 1 του πιο πάνω άρθρου:

- Η αξία της πραγματικής δουλειάς επί κτίσματος ορίζεται ίση με την αξία που προκύπτει από την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας αυτού.
- Η αξία της πραγματικής δουλειάς επί οικοπέδου ή αγροτεμαχίου ορίζεται ίση με ποσοστό δεκαπέντε τοις εκατό (15%) της αγοραίας ή αντικειμενικής αξίας της πλήρους κυριότητας ισοδύναμης επιφάνειας οικοπέδου ή αγροτεμαχίου.
- Η αξία του δικαιώματος αποκλειστικής χρήσης επί κοινόκτητων κύριων, βοηθητικών ή ειδικών χώρων κτισμάτων ή επί κοινόκτητου οικοπέδου ορίζεται ίση με την αξία που προκύπτει από την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας αυτών στις εξής περιπτώσεις: α) χώρου στάθμευσης σε κοινόχρηστη επιφάνεια υπογείου, πυλωτής, ασκεπούς ορόφου, δώματος ή ακάλυπτου χώρου του οικοπέδου, β) βοηθητικών ή αποθηκευτικών χώρων κοινόχρηστων κτισμάτων που δεν χρησιμοποιούνται ως χώροι κύριας χρήσης, γ) κοινόχρηστων αθλητικών εγκαταστάσεων, δ) κατοικίας ή επαγγελματικής στέγης ή ειδικών κτιρίων.
- Η αξία του δικαιώματος αποκλειστικής χρήσης επιφάνειας επί του κοινόκτητου ασκεπούς ορόφου, δώματος ή πυλωτής της οικοδομής ή επί του κοινόκτητου ακάλυπτου χώρου οικοπέδου ή αγροτεμαχίου ορίζεται ίση με ποσοστό δεκαπέντε τοις εκατό (15%) της αξίας της πλήρους κυριότητας ισοδύναμης επιφάνειας οικοπέδου ή αγροτεμαχίου.

4. Επί μεταβιβάσεως ιδανικού μεριδίου ακινήτων, για τον υπολογισμό του φόρου λαμβάνεται υπόψη η αναλογούσα αξία του μεταβιβαζόμενου μεριδίου του ακινήτου κ.λπ. Αν όμως μεταβιβάζονται ιδανικά μερίδια από τον ίδιο πωλητή προς τον ίδιο αγοραστή με περισσότερες της μίας πράξεις, που απέχουν μεταξύ τους λιγότερο από 24 μήνες, για τον υπολογισμό του φόρου λαμβάνεται υπόψη η συνολική αγοραία αξία των μερίδων που μεταβιβάστηκαν με τις πράξεις αυτές, αφού εκπεσθεί ο καταβληθείς φόρος για τις προηγούμενες μεταβιβάσεις.

5. Επί μεταβιβάσεως βάσει ειδικών διατάξεων ακινήτων του Δημοσίου ή ν.η.δ.δ. σε ιδιώτη, ως αξία θεωρείται το τίμημα που αναγράφεται στο παραχωρητήριο ή σε κάθε άλλη σχετική πράξη που εκδίδεται (ν. 1882/90 άρθρο 14 §8), ανεξάρτητα αν το μεταβιβαζόμενο ακίνητο βρίσκεται σε περιογή εφαρμογής του αντικειμενικού συστήματος, του μικτού ή των συγκριτικών στοιχείων.

6. Σε περίπτωση που σε μεταβιβαστικό συμβόλαιο το τίμημα ή επί αναγκαστικού ή εκούσιου πλειστηριασμού το εκπλειστηρίασμα είναι μεγαλύτερο της αντικειμενικής αξίας του μεταβιβαζόμενου ακινήτου, ο φ.μ.α. υπολογίζεται επί του τιμήματος ή του εκπλειστηρίασματος.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΙ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθρου 2 του ν. 2892/01 όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 13 του ν. 2948/01, ο συντελεστής του φόρου μεταβίβασης ορίζεται σε ποσοστό 7% για το μέχρι 15.000 ευρώ τμήμα της αγοραίας αξίας και σε 9% για το πέρα του ποσού αυτού τμήμα αυτής.

2. Οι παραπάνω συντελεστές φ.μ.α. προσαυξάνονται από 7% σε 9% και από 9% σε 11 % αντίστοιχα, όταν το ακίνητο που μεταβιβάζεται βρίσκεται σε περιοχή της τέως Διοίκησης Πρωτεύουσας ή στην εντός σχεδίου περιοχή των πόλεων που λειτουργεί ή έχει συσταθεί Πυροσβεστική Υπηρεσία (άρθρο 1 ν.δ. 3563/56, όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 12 του άρθρου 2 του ν. 2892/01).

Ο υπολογισμός του φόρου με τους ανωτέρω συντελεστές γίνεται για κάθε ακίνητο χωριστά.

Σε περίπτωση δε που παραληφθεί δήλωση από τη Δ.Ο.Υ. στην οποία περιλαμβάνονται περισσότερες της μίας οριζόντιες ιδιοκτησίες, τότε ο υπολογισμός του οικείου φόρου θα γίνει χωριστά για κάθε οριζόντια ιδιοκτησία.

Παράδειγμα:

Μεταβιβάζονται από τον Α στον Β δυο οριζόντιες ιδιοκτησίες και συγκεκριμένα:

α) διαμέρισμα αντικειμενικής αξίας	110.000 ευρώ
β) αποθήκη αντικειμενικής αξίας	32.000 ευρώ
σύνολο:	142.000 ευρώ

για την ανωτέρω μεταβίβαση υποβάλλεται μια δήλωση και για τις δυο οριζόντιες ιδιοκτησίες.

Ο φόρος θα υπολογιστεί ως εξής:

α) Διαμέρισμα:	15.000 X 9% =	1.350
	<u>95.000 X 11% =</u>	<u>10.450</u>
Αξία:	110.000	11.800 (κύριος φόρος)
		<u>+ 354 (δημοτικός φόρος 3%)</u>
		12.154 (συνολικός φόρος διαμερίσματος)

β) Αποθήκη	15.000 X 9% =	1.350
	<u>17.000 X 11% =</u>	<u>1.870</u>
Αξία:	32.000	3.220 (κύριος φόρος)
		<u>+ 96,6 (δημοτικός φόρος 3%)</u>
		3.316,6 (συνολικός φόρος αποθήκης)

Επισημαίνεται ότι σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 7 του α.ν. 1521/50 θα πρέπει οι Δ.Ο.Υ. να παραλαμβάνουν για κάθε οριζόντια ιδιοκτησία χωριστή δήλωση.

3. Ο φόρος μεταβίβασης, που υπολογίζεται σύμφωνα με τα παραπάνω, **μειώνεται στο τέταρτο (1/4)** στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) Σε αυτούσια διανομή ακινήτων (εκούσια ή δικαστική) μεταξύ των συγκυρίων, ανάλογα με τη μερίδα που έχει ο καθένας και μόνο για την αξία των μερίδων που εξέρχονται από την κοινωνία. Σε ανισομερή διανομή, αν για τη διαφορά

καταβάλλεται αντάλλαγμα οφείλεται φόρος μεταβίβασης, με συντελεστή 7% ή 9%, ή 11 % κατά περίπτωση, διαφορετικά οφείλεται φόρος δωρεάς.

β) σε περίπτωση διάλυσης ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας ή ΕΠΕ και μεταβίβασης της ακίνητης περιουσίας της στα μέλη της, ανάλογα με την εταιρική τους μερίδα, εφόσον δεν έγινε εκχώρηση της εταιρικής μερίδας κατά το τελευταίο πριν από τη διάλυση έτος.

Αν έχει λάβει χώρα εκχώρηση της εταιρικής μερίδας ενός των εταίρων ή μεριδιούχων κατά το τελευταίο έτος πριν από τη διάλυση της εταιρίας ο φόρος μεταβίβασης θα υπολογισθεί επί της αγοραίας αξίας αυτής και με ακέραιο φορολογικό συντελεστή, ενώ στην αξία που αντιστοιχεί στα μη εκχωρηθέντα μερίδια ο φόρος θα υπολογιστεί με μειωμένο συντελεστή.

Σε περίπτωση που η αξία του μεταβιβαζόμενου ακινήτου ή του εμπράγματος επί ακινήτου δικαιώματος δεν είναι ανάλογη με την εταιρική μερίδα του εταίρου ή μεριδιούχου, πρέπει να ερευνάται αν για τη διαφορά καταβλήθηκε αντάλλαγμα. Αν δηλώνεται ή διαπιστώνεται η καταβολή ανταλλάγματος επί της αγοραίας αξίας της διαφοράς επιβάλλεται φόρος μεταβίβασης, με ακέραιο φορολογικό συντελεστή, διαφορετικά η διαφορά αυτή θα υπαχθεί σε φόρο δωρεάς.

Επίσης, σύμφωνα με την πιο πάνω διάταξη, σε περίπτωση απόληψης μερίδων, από αποσυρόμενους εταίρους, από την ακίνητη περιουσία ομόρρυθμης, ετερόρρυθμης εταιρίας ή εταιρίας περιορισμένης ευθύνης κατά το λόγο της εταιρικής τους μερίδας, ο φόρος μεταβίβασης υπολογίζεται με μειωμένο φορολογικό συντελεστή το τέταρτο του ακεραίου που ισχύει κατά περίπτωση επί της αγοραίας αξίας του μεταβιβαζόμενου ακινήτου ή τμήματος αυτού, το οποίο εξέρχεται της εταιρικής περιουσίας.

Αν το αυτοσύτως μεταβιβαζόμενο ακίνητο στον αποσυρόμενο της εταιρίας εταίρο δεν είναι κατ' αξία ανάλογο της εταιρικής του μερίδας, τότε αν για τη διαφορά δηλώνεται ή διαπιστώνεται ότι καταβλήθηκε αντάλλαγμα οφείλεται φόρος μεταβίβασης με τον ακέραιο συντελεστή, διαφορετικά η διαφορά αυτή θα υπαχθεί σε φόρο δωρεάς.

Επισημαίνεται, ότι σε περίπτωση διάλυσης εταιρίας και αυτούσιας μεταβίβασης της ακίνητης περιουσίας της στα μέλη της δεν υφίσταται διανομή, όπως εσφαλμένα πολλές φορές υποστηρίζεται (ενδεχόμενα εκ του ότι και οι δύο περιπτώσεις υπάγονται σε φόρο με μειωμένο φορολογικό συντελεστή το τέταρτο του ακεραίου που ισχύει κατά περίπτωση) αλλά μεταβίβαση από το νομικό πρόσωπο της διαλυόμενης εταιρίας στα μέλη της, η οποία θα πρέπει να περιβληθεί τον τύπο του συμβολαιογραφικού εγγράφου (σχετ. η απόφαση 1993/1978 του Σ.τ.Ε.).

Στην περίπτωση όμως που η ακίνητη περιουσία μεταβιβαστεί κατά συγκυριότητα (ποσοστά εξ αδιαιρέτου) στα μέλη προσωπικής εταιρίας ή εταιρίας περιορισμένης ευθύνης που διαλύθηκε και επακολουθήσει διανομή των ακινήτων, εκτός από το φόρο διάλυσης (στο 1/4 του ακεραίου συντελεστή), θα οφείλεται και φόρος διανομής (σχετ. εγκ. Κ5407/71/22-7-86 Πε 244).

Επίσης κατά τη διάλυση ανώνυμης εταιρίας και τη μεταβίβαση της ακίνητης περιουσίας στους μετόχους επιβάλλεται φόρος με ακέραιο συντελεστή. Το ίδιο ισχύει και κατά την εισφορά ακινήτου σε εταιρία οποιασδήποτε νομικής μορφής.

Το ίδιο ισχύει και σε περίπτωση απόληψης μερίδων από την ακίνητη περιουσία εταίρων που αποσύρονται από την εταιρεία.

4. Ο ακέραιος φόρος μεταβίβασης, που υπολογίζεται σύμφωνα με τα παραπάνω, μειώνεται στο μισό (1/2) στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) Επί υποχρεωτικής ανταλλαγής, σύμφωνα με το νόμο, τμημάτων οικοπέδων που γειτονεύουν για να γίνουν αυτά οικοδομήσιμα.

β) Επί συγχωνεύσεως Ανων. Εταιριών, δια συστάσεως νέας ή δια συγχωνεύσεως ή εξαγοράς μίας ή περισσότερων από άλλη, συνεπεία της οποίας συντελείτε μεταβίβαση ακινήτων κ.λπ., καθώς και επί συγχωνεύσεως συνεταιρισμών ή ανωνύμου εταιρείας με συνεταιρισμό.

γ) Η ανωτέρω μείωση ταν φόρου κατά το 1/2 που ίσχυε σε αγορά ακινήτου με εισαγωγή συναλλάγματος από ομογενείς, ναυτικούς ή Έλληνες εργαζόμενους στο εξωτερικό, **καταργήθηκε από 28.12.2000** με την παρ. 3 του άρθρου 2 του ν. 2873/00 (ΦΕΚ 285 Α).

Συνεπώς για συμβόλαια αγοράς που έχουν συνταχθεί από τις 28.12.2000 και μετά - ανεξάρτητα πότε έχει υποβληθεί η οικεία δήλωση- επιβάλλεται φόρος με ακέραιο πλέον συντελεστή. Αντίθετα για εκκρεμείς υποθέσεις αγοράς ακινήτου με εισαγωγή συναλλάγματος ισχύει ο μειωμένος συντελεστής εφόσον το συμβόλαιο της αγοράς έχει συνταχθεί μέχρι και τις 27.12.2000. Στις περιπτώσεις αυτές ο αγοραστής του ακινήτου έχει τη δυνατότητα να προσκομίσει συνάλλαγμα μέχρι της καθ' οιονδήποτε τρόπο οριστικοποίησης της υπόθεσης.

δ) Επί απαλλοτριώσεως οικοπέδων για δημόσια ωφέλεια. Αναγκαστική απαλλοτρίωση αποτελεί τόσο η αναγκαστική προσκύρωση οικοπέδου όσο και η ρυμοτομία ακινήτων.

Στην περίπτωση προσκύρωσης επειδή η νόμιμη διαδικασία του καθορισμού της αποζημίωσης και της κατάθεσης αυτής υπέρ του ιδιοκτήτη της απαλλοτριούμενης έκτασης είναι χρονοβόρα, οι συμβαλλόμενοι (παρόδιοι και δικαιούχοι αποζημίωσης) μπορούν να παρακάμψουν τη διαδικασία ταν δικαστικού καθορισμού της αποζημίωσης αυτή και να την καθορίσουν ελεύθερα μεταξύ τους προβαίνοντας σε αναγκαστική μεταβίβαση (σύνταξη συμβολαίου αγοραπωλησίας). Στη συγκεκριμένη περίπτωση ο συντελεστής του φόρου είναι πάλι το 1/2 του ακέραιου συντελεστή που ισχύει κατά Περίπτωση, καθόσον δεν αλλοιώνεται ο αναγκαστικός χαρακτήρας της μεταβίβασης αυτής. **Ως φορολογητέα αξία στην προσκύρωση** λαμβάνεται:

- **Το ποσό της αποζημίωσης που καθορίζει το δικαστήριο**, όταν τηρείται η διαδικασία του δικαστικού καθορισμού της αποζημίωσης ανεξάρτητα αν το ακίνητο βρίσκεται σε περιοχή που ισχύει το αντικειμενικό σύστημα, το μικτό ή αυτό των συγκριτικών στοιχείων.
- **Η αντικειμενική αξία, όταν το ακίνητο βρίσκεται σε περιοχή που ισχύει το αντικειμενικό σύστημα και παρακάμπτεται η διαδικασία του δικαστικού προδιορισμού**, ή η αξία που προκύπτει με τα συγκριτικά στοιχεία όταν το ακίνητο βρίσκεται σε περιοχή εκτός αντικειμενικού συστήματος, εκτός εάν η συμφωνηθείσα αξία (τίμημα) είναι μεγαλύτερη της αντικειμενικής που προκύπτει.

ε) Επί ανταλλαγής ακινήτων ίσης αξίας, που βρίσκονται και τα δύο στην Ελλάδα. Όταν τα ανταλλασσόμενα ακίνητα είναι άνισης αξίας, τότε για την επιπλέον αξία οφείλεται φόρος μεταβίβασης με ακέραιο συντελεστή αν καταβλήθηκε αντάλλαγμα, διαφορετικά οφείλεται φόρος δωρεάς (με ταυτόχρονα υποβολή σχετικής δήλωσης).

Επί ανταλλαγής ακινήτων που βρίσκονται το ένα στην ημεδαπή και το άλλο στην αλλοδαπή δεν έχει εφαρμογή η παρούσα διάταξη, δεδομένου ότι οι διατάξεις του α.ν. 1521/50 εφαρμόζονται μόνο σε μεταβιβάσεις ακινήτων που βρίσκονται στην Ελλάδα. Συνεπώς στην περίπτωση αυτή οφείλεται φόρος μεταβίβασης με ακέραιο συντελεστή μόνο επί της αξίας του ακινήτου που βρίσκεται στην Ελλάδα.

Με την αριθ. 559/1995 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. (1109819/374/ΒΟΟ13/ΠΟΛ. 1014/10-1-96 εγκύκλιος) έγινε δεκτό ότι στις περιπτώσεις ανταλλαγής ή διανομής ακινήτων που βρίσκονται σε περιοχές στις οποίες εφαρμόζεται το αντικειμενικό

σύστημα, ο υπολογισμός του φόρου θα γίνεται με βάση την αντικειμενική αξία και όχι το τυχόν μεγαλύτερο από αυτή τίμημα που ενδεχομένως δηλώνουν οι συμβαλλόμενοι.

Επίσης όταν ο ένας από τους ανταλλάσσοντες είναι από τα πρόσωπα της περ. γ' του άρθρου 6 του α.ν. 1521/50 (δήμοι, κοινότητες κ.λπ.) τότε για την αξία του ακινήτου που θα περιέλθει με την ανταλλαγή στα πρόσωπα αυτό, δεν οφείλεται φόρος.

5. Οι ανωτέρω φορολογικοί συντελεστές μειώνονται κατά ποσοστό σαράντα το εκατό (40%), για αγορά ακινήτων ή εμπραγμάτων δικαιωμάτων επί ακινήτων, που πραγματοποιείται από φυσικά πρόσωπα που κατοικούν μόνιμα σε νησιά με πληθυσμό σύμφωνα με την τελευταία απογραφή κάτω από τρεις χιλιάδες εκατό (3.100) κατοίκους. Η μείωση αυτή των φορολογικών συντελεστών παρέχεται για μια δεκαετία, που αρχίζει από 18.2.1997 (άρθρο 8 ν. 2459/97).

Επισημαίνεται ότι η ισχύς της ανωτέρω διάταξης με τον Ν. 3427/05 άρθρο 25 παρατάθηκε μέχρι 18.2.2017

ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

1. Ο φόρος μεταβίβασης, που αναλογεί στο τίμημα μεταβίβασης που αναγράφεται στο συμβόλαιο, βαρύνει τον αγοραστή (ν. 1882/190 άρθρο 14 § 6).

- Ο φ.μ.α. που αναλογεί στη διαφορά μεταξύ της αξίας (αγοραίας ή αντικειμενικής) και του τιμήματος μεταβίβασης και οι προσαυξήσεις, **βαρύνουν τον αγοραστή.**
- Σε περίπτωση μεταβίβασης με πλειστηριασμό, ως αγοραστής νοείται και ο υπερθεματιστής.
- **Κατ' εξαίρεση** σε περίπτωση που με την **μεταβίβαση του πλοίου** ή μεριδίου πλοίου επέρχεται και ταυτόχρονα αλλαγή της σημαίας, ο ανωτέρω φόρος και οι προσαυξήσεις **βαρύνουν τον πωλητή.**
- Σε περίπτωση **διανομής ακινήτων** μεταξύ συγκυρίων, ο φόρος βαρύνει **καθένα των συγκυρίων κατά σχέση ανάλογη προς την αξία της μερίδας του.**
- Σε περίπτωση **αναγκαστικής απαλλοτριώσεως ακινήτου** για δημόσια ωφέλεια, ο φόρος μεταβίβασης βαρύνει σε κάθε περίπτωση τον υπόχρεο προς πληρωμή της αποζημίωσης.

2. Σε περίπτωση διπλής μεταβίβασης:

- ο εκ προσυμφώνου αγοραστής βαρύνεται με το φόρο που αναλογεί στο τίμημα μεταβίβασεως που αναγράφεται στο προσύμφωνο και
- ο οριστικός αγοραστής βαρύνεται με το φόρο που αναλογεί σε ολόκληρη την αξία του μεταβιβαζόμενου περιουσιακού στοιχείου, την οποία είχε αυτό κατά την ημέρα καταρτίσεως της οριστικής συμβάσεως μεταβίβασής του.

3. Επί πέντε έτη, από της ημέρας της υπογραφής του οριστικού συμβολαίου, ευθύνεται αλληλέγγυα με τον αγοραστή, δηλαδή εις ολόκληρο, και κάθε τρίτος κάτοχος του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου, τόσο για τον αναλογούντα κύριο φόρο, όσο και για τις προσαυξήσεις.

ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΑΠΟ ΤΟ ΦΟΡΟ

Απαλλάσσονται του φόρου μεταβίβασης που βαρύνει τον πωλητή και τον αγοραστή:

α) Η μεταβίβαση στους πρόσφυγες κατά τις διατάξεις του από 15/28 Ιουλίου 1938 Β. Δ/τος «περί κωδικοποίησης της περί αποκαταστάσεως αστών προσφύγων κειμένης νομοθεσίας» καθώς και η μεταβίβαση κλήρων, κατά τις διατάξεις του αγροτικού κώδικα, ακινήτων που ανήκουν στο Δημόσιο.

β) Η αναγκαστική απαλλοτριώση κτημάτων, κατά τις διατάξεις του Αγροτικού Κώδικα.

γ) Η μεταβίβαση στην οποία αγοραστής είναι το Δημόσιο ή Ν.Π.Δ.Δ, οι δήμοι, οι κοινότητες, οι ιεροί ναοί και οι ιερές μονές.

Με την αριθ. 1072658/950/Β0013/7-11-90 ΠΟΛ. 1229 εγκύκλιό μας έχει γίνει δεκτό ότι εξακολουθούν να ισχύουν οι ειδικές απαλλαγές που προβλέπονται από διατάξεις ειδικών νόμων. Συνεπώς για να παρασχεθεί απαλλαγή από το φ.μ.α. σε κάποιο νομικά πρόσωπο, εφόσον αυτό δεν είναι από εκείνα που ρητά αναφέρονται στην ανωτέρω περίπτωση γ', θα πρέπει να ερευνάται, αν υπάρχει διάταξη νόμου που να προβλέπει την απαλλαγή του. Τα πρόσωπα της περίπτωσης γ' απαλλάσσονται και από το φόρο χρησικτησίας.

Επίσης παρέχεται απαλλαγή από το φ.μ.α. -με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών- στα ξένα κράτη που αγοράζουν στην Ελλάδα ακίνητα, είτε για στέγαση πρεσβειών, προξενείων ή διπλωματικών αποστολών είτε για τη χρησιμοποίησή τους ως κατοικία του πρέσβη, μετά από πρόταση του Υπουργείου Εξωτερικών για την ύπαρξη συμφέροντος του ελληνικού κράτους και οπωσδήποτε με τον όρο της αμοιβαιότητας.

δ) Η ανάκληση απαλλοτριώσεως.

ε) Η μεταβίβαση μεταλλείου, για το οποίο Κατεβλήθη ο φόρος του Νόμου ΓΦΚΔ του έτους 1910 όπως ισχύει.

στ) Η αξία του ακινήτου που μεταβιβάζεται από συνεταιρισμό μη κερδοσκοπικό στα μέλη του, κατά το ποσοστό που η αξία αυτή υπεβλήθη σε φόρο μεταβίβασης κατά την αγορά του ακινήτου από τον συνεταιρισμό.

ζ) Η αναγκαστική απαλλοτριώση του ακινήτου για δημόσια ωφέλεια υπέρ του Δημοσίου και των Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου.

η) Η σύμβαση ανταλλαγής ακινήτου μεταξύ Δημοσίου και Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου.

Η θ' περίπτωση του άρθρου 6 του α.ν. 1521/1950 όπως ίσχυε καταργήθηκε με το άρθρο 2 του ν. 2459/1997 από 18.2.1997.

ΔΗΛΩΣΗ Φ.Μ.Α

1. Για κάθε μεταβίβαση ακινήτου οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται, πριν από τη σύνταξη του συμβολαίου, να επιδώσουν κοινή δήλωση φ.μ.α. προς τον αρμόδιο Προϊστάμενο ΔΟΥ της περιφέρειας στην οποία βρίσκεται το ακίνητο ή όταν πρόκειται για πλοίο της περιφέρειας στην οποία είναι νηολογημένο αυτό. Επίσης υποβάλλεται ξεχωριστή δήλωση και για κάθε οριζόντια ή κάθετη ιδιοκτησία. Κατά την παραλαβή της δήλωσης ο προϊστάμενος ΔΟΥ δεν έχει υποχρέωση να ερευνά ούτε την ύπαρξη κυριότητας σ' αυτόν που μεταβιβάζει ούτε την εγκυρότητα της μεταβιβαστικής πράξης.

Επίσης, με την αριθ. 962/8-12-86 γνωμοδότηση της Νομικής Διεύθυνσης του Υπ.Οικ., έγινε δεκτό ότι ο προϊστάμενος ΔΟΥ έχει υποχρέωση να παραλάβει τη δήλωση φ.μ.α. κατά τη μεταβίβαση δημοσίου κτήματος και αφού κάνει εκτίμηση έχει υποχρέωση να παραδώσει το αντίγραφο αυτής στους συμβαλλόμενους, παράλληλα όμως έχει υποχρέωση να γνωστοποιήσει τη μεταβίβαση αυτή, τόσο στο αρμόδιο Δικαστικό Γραφείο, όσο και στις Νομικές Υπηρεσίες της Διοίκησης, ώστε το Δημόσιο να προβεί στις προσήκουσες ενέργειες για την προάσπιση των συμφερόντων του στο συγκεκριμένο ακίνητο.

2. Όταν υπόχρεοι είναι φυσικό πρόσωπα, η δήλωση υποβάλλεται από αυτούς ή από τους πληρεξούσιους τους ή από τους νομίμους αντιπροσώπους. Όταν υπόχρεοι είναι νομικά πρόσωπα, η δήλωση υποβάλλεται από τους αντιπροσωπεύοντες αυτά ή από τους πληρεξούσιους τους.

Με την αριθ. πρωτ. 1040321/198/Β0013/13-S-04/ΠΟΛ. 1046 του Υπ.Οικ. παρέχεται π.δυνατότητα υποβολής των δηλώσεων από οποιαδήποτε τρίτα πρόσωπα (ακόμη και από τους συμβολαιογράφους) υπό την προϋπόθεση ότι προσκομίζουν ειδική προς τούτο συμβολαιογραφική ή απλή έγγραφη εξουσιοδότηση, η οποία φέρει βεβαίωση του γνήσιου της υπογραφής των υπόχρεων. Η επικύρωση του γνήσιου της υπογραφής γίνεται από οποιαδήποτε διοικητική αρχή, καθώς επίσης και από τους ίδιους τους συμβολαιογράφους. Αν κάποιος από τους υπόχρεους σε δήλωση για οποιονδήποτε από τους λογούς που προβλέπει το ιδιωτικό δίκαιο είναι ανίκανος για δικαιοπραξία, τη δήλωση φόρου μεταβίβασης θα πρέπει να υπογράψει και **υποβάλει ο νόμιμος αντιπρόσωπος του, ο οποίος είναι:**

- για ανήλικο, οι γονείς του που ασκούν τη γονική μέριμνα,
- για πρόσωπο που είναι υπό δικαστική απαγόρευση, ο δικαστικός συμπαραστάτης του και
- για πρόσωπο που έχει κηρυχθεί σε κατάσταση πτώχευσης ο σύνδικος.

3. Η δήλωση είναι απαράδεκτη αν δεν περιέχει:

- την φορολογική αρχή προς την οποία απευθύνεται,
- το όνομα, το όνομα πατρός και το επώνυμο των δηλούντων,
- το επάγγελμα των δηλούντων,
- την κατοικία και αν λείπει αυτή την διαμονή καθώς και την επαγγελματική εγκατάσταση ή την έδρα των δηλούντων,
- τη νομική σχέση αυτών προς το μεταβιβαζόμενο περιουσιακό στοιχείο,
- το είδος του μεταβιβαζόμενου περιουσιακού στοιχείου και σύντομη περιγραφή αυτού,
- τον τρόπο κτήσεως του από τον μεταβιβαζοντα,
- το ποσό του αναλογούντος φόρου μεταβίβασης,
- την αξία του ακινήτου ή την καθαρά χωρητικότητα του πλοίου,
- το ονοματεπώνυμο, επάγγελμα και τη διεύθυνση κατοικίας των πληρεξουσίων των δηλούντων,
- το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του συμβολαιογράφου ο οποίος συντάσσει το συμβόλαιο,
- τον τόπο και τη χρονολογία της δήλωσης.

4. Η ακρίβεια του περιεχομένου της δήλωσης βεβαιώνεται υποχρεωτικά με την υπογραφή των συμβαλλομένων ή των πληρεξουσίων τους.

5. Σε περιπτώσεις εκουσίων ή δικαστικών πλειστηριασμών ή σε αναγκαστικές, λόγω χρέους μεταβιβάσεις ακινήτου κ.λ.π., η δήλωση επιδίδεται από τον

υπερθεματιστή μέσα σε πέντε εργάσιμες μέρει από τη διενέργεια του πλειστηριασμού και πάντως πριν από τη σύνταξη της περίληψης της κατακυρωτικής εκθέσεως.

Με την αριθ. Κ.2091/24/ΠΟΛ. 172/20-5-86 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ορίζεται ότι στις περιπτώσεις και μόνο αναγκαστικού πλειστηριασμού ακινήτων, στα οποία υπάρχουν μηχανήματα και κατασκευές, που αποτελούν συστατικά τους, η δήλωση φόρου μεταβίβασης υποβάλλεται στον αρμόδιο προϊστάμενο ΔΟΥ, μέσα σε **προθεσμία δέκα (10) ημερών από την κατάρτιση τής έκθεσης εκτίμησης των μηχανημάτων και λοιπών κατασκευών, που αποτελούν συστατικά των ακινήτων αυτών**, από την αρμόδια υπηρεσία του αρμόδιου Υπουργείου και πάντως πριν από τη σύνταξη της περίληψης της κατακυρωτικής έκθεσης.

Η προθεσμία της ανωτέρω απόφασης εφαρμόζεται για ακίνητα που πλειστηριάζονται και βρίσκονται σε περιοχές όπου ισχύει το αντικειμενικό σύστημα, το μικτό ή αυτό των συγκριτικών στοιχείων.

Επί αναγκαστικής απαλλοτρίωσης ακινήτων για δημόσια ωφέλεια, η δήλωση φόρου μεταβίβασης επιδίδεται από τον υπόχρεο προς πληρωμή της αποζημίωσης ή από τον κατά νόμο ενεργούντα για λογαριασμό του, πριν την καταβολή της προσωρινό ή οριστικά καθορισθείσας αποζημίωσης και καταβάλλεται από αυτούς εξ ολοκλήρου ο αναλογών φόρος μεταβίβασης. Η παρακατάθεση της προσδιορισθείσας αποζημίωσης απαγορεύεται χωρίς την προσκόμιση κυρωμένου αντιγράφου της υποβληθείσας δήλωσης.

6. Επιτρέπεται, σε εξαιρετικές περιπτώσεις, η επίδοση της δήλωσης σε αναρμόδιο Προϊστάμενο ΔΟΥ, όταν είναι δύσκολη η επίδοση της στον αρμόδιο Προϊστάμενο, ο οποίος, αφού καταχωρήσει τη δήλωση αυτή στο βιβλίο δηλώσεων, υποχρεούται να αποστείλει αυτή στον αρμόδιο Προϊστάμενο ΔΟΥ προς έλεγχο.

Αν όμως στην περιφέρεια στην οποία βρίσκεται το ακίνητο εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα υπολογισμού αξίας των ακινήτων, μπορεί να δοθεί η δήλωση φόρου μεταβίβασης μόνο στον προϊστάμενο της αρμόδιας για τη φορολογία εισοδήματος του αγοραστή ΔΟΥ, ο οποίος χορηγεί αντίγραφο της δήλωσης για τη σύνταξη συμβολαίου και στη συνέχεια τη διαβιβάζει στον προϊστάμενο της αρμόδιας ΔΟΥ για έλεγχο των προσδιοριστικών στοιχείων του ακινήτου που δηλώθηκαν.

Σε περίπτωση όμως, που η αρμόδια, για τη φορολογία εισοδήματος του αγοραστή, ΔΟΥ δεν έχει αρμοδιότητα σε θέματα φορολογίας μεταβίβασης ακινήτων (πχ. ΔΟΥ ΦΑΕΕ Αθηνών, ΦΑΒΕ Αθηνών κ.λπ.) η οικεία δήλωση θα υποβληθεί σε οποιαδήποτε άλλη ΔΟΥ, η οποία θα πρέπει να ενεργήσει κατά τα ανωτέρω.

Δεδομένου ότι στην έννοια του όρου μεταβίβαση για την επιβολή του φόρου περιλαμβάνεται τόσο η διανομή όσο και η ανταλλαγή ακινήτων, οι ανωτέρω διατάξεις έχουν εφαρμογή και στις περιπτώσεις υποβολής δηλώσεων διανομή ή ανταλλαγής ακινήτων.

Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση που θα επιδοθεί δήλωση σε αναρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. θα πρέπει απαραίτητα να είναι προδήλως δυσχερής η επίδοση της αρμοδίας.

7. Η δήλωση είναι απαράδεκτη αν δε βεβαιώνεται από το τμήμα εσόδων ότι εισπράχθηκε ο αναλογών φόρος επί της δηλωθείσας αξίας, της αντικειμενικής ή του τιμήματος κατά περίπτωση.

8. Η δήλωση υποβάλλεται σε δύο αντίγραφα από τα οποία το ένα κρατείται από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. και το άλλο, αφού βεβαιωθεί από τον Προϊστάμενο της

Δ.Ο.Υ. για την ακρίβεια της αντιγραφής, παραδίδεται στο συμβαλλόμενο. Μαζί με τη δήλωση υποβάλλονται σε ένα αντίτυπο απαραίτητα και τα αντίστοιχα φύλλα υπολογισμού της αξίας του μεταβιβαζόμενου ακινήτου ανάλογα με την κατηγορία του (διαμέρισμα, κατάστημα, αποθήκη, αγροτεμάχιο κ.λπ.) και το σύστημα προσδιορισμού της αξίας που ισχύει στην περιοχή.

Σχετική η αριθ. 1031379/178/35/0014/27.3.06 ΠΟΛ. 1053 απόφαση του Υπουργού Οικονομίας & Οικονομικών με την οποία ορίζεται ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης για τη μεταβίβαση ακινήτου.

Σύμφωνα με την ανωτέρω απόφαση η δήλωση μεταβίβασης ακινήτου υποβάλλεται είτε ως Ειδική Δήλωση Φ.Π.Α. είτε ως Δήλωση Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου ανάλογα με τη φορολογία στην οποία υπάγεται η σύμβαση.

Επίσης η δήλωση Φ.Μ.Α. είναι ενιαία πλέον για τα ακίνητα που βρίσκονται σε περιοχές εντός ή εκτός αντικειμενικού συστήματος ή σε περιοχές που ισχύει το μικτό σύστημα (άρθρο 41α του ν. 1249/82).

Κατά την υποβολή της δήλωσης παρέχεται το δικαίωμα στο φορολογούμενο να επιφυλαχθεί για τη φορολογητέα ύλη -εφόσον αμφισβητεί αυτή- ή για οποιοδήποτε θέμα που αφορά τη συγκεκριμένη μεταβίβαση. Η επιφύλαξη συνήθως διατυπώνεται πάνω στο σώμα της δήλωσης, μπορεί όμως να διατυπωθεί και σε χωριστό χαρτί το οποίο θα επισυναφθεί στη δήλωση και θα αποτελεί ενιαίο σώμα με αυτή.

Η επιφύλαξη του φορολογούμενου δεν εμποδίζει την καταβολή του οικείου φόρου.

Ο Προϊστάμενος της ΔΟΥ υποχρεούται εντός τριών (3) μηνών από την υποβολή της σχετικής δήλωσης να απαντήσει, κοινοποιώντας -με αποδεικτικό επίδοσης- στο φορολογούμενο την απάντηση.

Σε περίπτωση απόρριψης της επιφύλαξης από τον προϊστάμενο της ΔΟΥ ο φορολογούμενος έχει το δικαίωμα ν' ασκήσει προσφυγή εντός εξήντα (60) ημερών από την επόμενη της επίδοσης της απάντησης σ' αυτόν.

Ο Προϊστάμενος της ΔΟΥ δεν επιφυλάσσεται ποτέ κατά την παραλαβή της σχετικής δήλωσης όπως ο φορολογούμενος.

9. Ο Προϊστάμενος της ΔΟΥ δύναται με απόφαση του να αναθέσει στον Ειρηνοδίκη ή στον Συμβολαιογράφο της περιφέρειάς του την παραλαβή δήλωσης φ.μ.α. και την χορήγηση αντιγράφου αυτής, υποχρεούνται δε, σε δέκα μέρες το βραδύτερο, να αποστείλουν επί αποδείξει τη δήλωση στον Προϊστάμενο ΔΟΥ.

10. Για μεταβιβάσεις ακινήτων κλπ. που βρίσκονται στην Ελλάδα και συντελούνται στην αλλοδαπή ενώπιον ελληνικής προξενικής αρχής, η δήλωση επιδίδεται στον Πρόξενο, ο οποίος εισπράττει και τον αναλογούντα στη δηλούμενη αξία φόρο και στη συνέχεια, μετά την υπογραφή του συμβολαίου, η οικεία δήλωση, η απόδειξη είσπραξης του φόρου και το αντίγραφο του συμβολαίου διαβιβάζεται με απόδειξη αρχικά στο Γ.Λ.Κ. για τον έλεγχο των συναλλαγματικών ισοτιμιών κατά την είσπραξη του φόρου σε ξένο νόμισμα και ακολούθως στον αρμόδιο προϊστάμενο ΔΟΥ, ο οποίος χορηγεί στον αγοραστή αντίγραφο της δήλωσης για τη μεταγραφή του συμβολαίου και ενεργεί περαιτέρω έλεγχο της υπόθεσης. Επισημαίνεται ότι για τις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης που έχουν ως νόμισμα το ευρώ δεν ισχύει η ανωτέρω διαδικασία, δεδομένου ότι πλέον δεν αποτελεί συνάλλαγμα για τη χώρα μας το ευρώ.

ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

1. Ο φ.μ.α. καταβάλλεται εξ ολοκλήρου με την υποβολή της δήλωσης.

Α) Στις περιοχές όπου η εκτίμηση του μεταβιβαζόμενου ακινήτου γίνεται με βάση τα συγκριτικά στοιχεία, κατά την υποβολή της δήλωσης φ.μ.α. και εντός δύο εργασίμων ημερών, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ είτε αποδέχεται το δηλούμενο τίμημα, οπότε η μεταβίβαση περαιώνεται ως ειλικρινής, είτε προσδιορίζει προσωρινά την αγοραία αξία του ακινήτου, την οποία αναγράφει στο αντίτυπο της δήλωσης που δίνει στους συμβαλλομένους. Όταν συντρέχουν σοβαροί λόγοι, ο προσδιορισμός της προσωρινής αξίας μπορεί να πραγματοποιηθεί, μετά από έγκριση του εποπτεύοντος επιθεωρητή, το αργότερο εντός δέκα ημερών από την υποβολή της δηλώσεως.

- Στην πιο πάνω περίπτωση ο βαρυνόμενος με το φόρο (αγοραστής, υπερθεματιστής κ.λπ.), επί της τυχόν διαφοράς μεταξύ της αγοραίας αξίας και του τιμήματος του μεταβιβαζόμενου ακινήτου, δύναται εντός ανατρεπτικής προθεσμίας δύο μηνών από την ημερομηνία παραλαβής της δήλωσης, να επιδώσει συμπληρωματική δήλωση φ.μ.α., εάν συμφωνεί με την προσδιορισθείσα από τον Προϊστάμενο της ΔΟΥ αξία και να καταβάλει ταυτόχρονα το μισό του αναλογούντος επί της αξίας αυτής φόρο, χωρίς πρόσθετο φόρο και πρόστιμο. Το υπόλοιπο ποσό του φόρου αυτού βεβαιώνεται αμέσως και εισπράττεται εντός του επομένου από τη βεβαίωση μήνα. Στην περίπτωση αυτή η μεταβίβαση περαιώνεται ως ειλικρινής, με την προϋπόθεση ότι όλα τα στοιχεία της δήλωσης είναι ειλικρινή.
- Σε περίπτωση που δεν υποβληθεί από τον υπόχρεο συμπληρωματική δήλωση εντός της προαναφερόμενης προθεσμίας, διενεργείται έλεγχος από τον Προϊστάμενο της ΔΟΥ, χωρίς να τον δεσμεύει η προσωρινή αξία κατά τον έλεγχο για τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας του ακινήτου.
- Η προεκτίμηση έχει εφαρμογή μόνο σε περίπτωση υποβολής δηλώσεως απ' ευθείας στον αρμόδιο Προϊστάμενο ΔΟΥ και για ακίνητα που βρίσκονται σε περιοχή που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα.

Β) Στις περιοχές που ο προσδιορισμός της αξίας γίνεται με βάση το άρθρο 41 του ν. 1249/82 (αντικειμενικό σύστημα) κατά την υποβολή της οικείας δήλωσης ο υπόχρεος (αγοραστής κ.λπ.) καταβάλει το φόρο που αναλογεί στην αντικειμενική αξία του μεταβιβαζόμενου ακινήτου, εκτός εάν το δηλούμενο τίμημα είναι μεγαλύτερο της αντικειμενικής αξίας οπότε καταβάλλει το φόρο επί του δηλωθέντος τιμήματος.

Σε περίπτωση όμως που ο υπόχρεος σε φόρο αμφισβητήσει την αντικειμενική αξία του μεταβιβαζόμενου ακινήτου, εντός 60 ημερών από την υποβολή της δήλωσης και την καταβολή του φόρου έχει το δικαίωμα να ασκήσει προσφυγή στο αρμόδιο Διοικητικό Πρωτοδικείο, άλλως η υπόθεση οριστικοποιείται ως προς την αξία.

Γ) Στις περιοχές που ισχύει το μικτό σύστημα σύμφωνα με το άρθρο 41 α του ν. 1249/82 ο οικείος φόρος που καταβάλλεται με την υποβολή της δήλωσης, υπολογίζεται επί της αντικειμενικής αξίας των κτισμάτων και επί του δηλωθέντος τιμήματος του οικοπέδου.

Ο υπόχρεος δύναται εντός δύο μηνών από την παραλαβή της δήλωσης να αποδεχθεί την προσωρινή αξία που προσδιόρισε ο αρμόδιος Προϊστάμενος ΔΟΥ καταβάλλοντας τον επιπλέον φόρο. Αν εντός της πιο πάνω προθεσμίας ο υπόχρεος

αποδεχθεί τη συνολική αξία του ακινήτου (προσωρινή οικοπέδου και αντικειμενική κτίσματος) η υπόθεση Περαιώνεται οριστικά.

Αν ο υπόχρεος αποδεχθεί την προσωρινή αξία του οικοπέδου και αμφισβητήσει την αντικειμενική αξία των κτισμάτων δύναται μέσα σε δύο μήνες από την παραλαβή της δήλωσης να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου διοικητικού πρωτοδικείου.

Αν ο υπόχρεος δεν αμφισβητήσει την αντικειμενική αξία των κτισμάτων και αμφισβητήσει την προσωρινή αξία του οικοπέδου τότε ακολουθείται η διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις του α.ν. 1521/50 δηλαδή γίνεται τακτικός έλεγχος, κοινοποιείται φύλλο ελέγχου και εάν δεν επιτευχθεί διοικητική επίλυση της διαφοράς τότε ασκείται προσφυγή εντός 60 ημερών από την κοινοποίηση του φύλλου ελέγχου.

Αν ο υπόχρεος δεν αποδεχθεί την αξία του ακινήτου (οικοπέδου και κτίσματος) όπως αυτή προκύπτει με το άρθρο 41 α του ν. 1249/82, δύναται μέσα σε 60 ημέρες από την κοινοποίηση του φύλλου ελέγχου που αφορά την αγοραία αξία του οικοπέδου να ασκήσει προσφυγή για τη φορολογητέα αξία του κτίσματος κατά το άρθρο 14 του ν. 1473/84 και για την αγοραία αξία του οικοπέδου κατά τις σχετικές διατάξεις του α.ν. 1521/50.

Οι πιο πάνω διατάξεις αποδοχής της αξίας και δυνατότητας άσκησης προσφυγής έχουν εφαρμογή και σε εκούσιο ή αναγκαστικό πλειστηριασμό. Στην περίπτωση αυτή όμως ο προσδιορισμός της αξίας του πλειστηριασθέντος ακινήτου γίνεται σύμφωνα με την αριθ. 1050617/298/ΒΟΟ13/2-4-93/ΠΟΛ. 1137 εγκύκλιο και ειδικότερα:

- **η αξία των κτισμάτων γίνεται με τη χρήση των ειδικών εντύπων,**
- **η αξία του οικοπέδου επί του οποίου το κτίσμα γίνεται με τη χρήση συγκριτικών στοιχείων,**
- **η δηλωθείσα αξία για το οικόπεδο και το κτίσμα θα είναι το εκπλειστηρίασμα.**

Η κατά τον πιο πάνω τρόπο συνολική αξία του οικοπέδου και κτίσματος (α και β) αποτελεί την προσωρινή αξία και συνεπώς εφαρμόζονται κατά τα λοιπά οι σχετικές διατάξεις.

Αν όμως ο φορολογούμενος δεν αποδεχθεί την προσωρινή αυτή προεκτίμηση και ανακύψει θέμα τακτικού ελέγχου τότε ως αξία των κτισμάτων θα ληφθεί ξανά εκείνη που προκύπτει με τα ειδικά έντυπα ενώ ως αξία του οικοπέδου η αγοραία αξία κατά τις σχετικές διατάξεις.

2.Ο φόρος που βεβαιώνεται κατά τη διάρκεια του οικείου οικονομικού έτους ή σε χρόνο μεταγενέστερο από τη λήξη του:

- **με βάση φύλλο ελέγχου που έγινε οριστικό λόγω μη άσκησης εμπρόθεσμης προσφυγής ή άσκοπης εκπρόθεσμης προσφυγής, καταβάλλεται σε έξι (6) ίσες μηνιαίες δόσεις.**
- **μετά τη διοικητική επίλυση της διαφοράς και την καταβολή του ενός πέμπτου (1/5) του προκύπτοντος φόρου, το υπόλοιπο ποσό (του φόρου) καταβάλλεται σε έξι (6) ίσες μηνιαίες δόσεις. Σε περίπτωση που μέσα στην προθεσμία καταβολής του ενός πέμπτου (1/5), ο υπόχρεος καταβάλει το συνολικό ποσό του φόρου που προέκυψε με τη διοικητική επίλυση της διαφοράς, παρέχεται σ' αυτόν έκπτωση ποσοστού πέντε τοις εκατό (5%). Στις ανωτέρω περιπτώσεις η κάθε δόση δεν θα πρέπει να είναι μικρότερη των τριακοσίων (300) ευρώ με εξαίρεση την τελευταία, η οποία μπορεί να είναι και κάτω των τριακοσίων (300) ευρώ. Η πρώτη δόση καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη -για τις δημόσιες υπηρεσίες- ημέρα του επόμενου από τη βεβαίωση ή την υπογραφή του πρακτικού αντίστοιχα μήνα και οι υπόλοιπες**

μέχρι την τελευταία εργάσιμη -για τις δημόσιες υπηρεσίες- ημέρα των μηνών που ακολουθούν.

- **με βάση απόφαση διοικητικού δικαστηρίου καταβάλλεται σε δύο (2) ίσες μηνιαίες δόσεις**, με τον περιορισμό ότι το συνολικό ποσό του φόρου δεν είναι μικρότερο των τριακοσίων (300) ευρώ. Η πρώτη δόση καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη -για τις δημόσιες υπηρεσίες- ημέρα του επόμενου από τη βεβαίωση μήνα και η δεύτερη δόση την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα. (παρ. 7 άρθρου 30 ν. 2648/98). Αν ασκηθεί εμπρόθεσμη προσφυγή κατά φύλλου ελέγχου βεβαιώνονται αμέσως ποσοστό 25% του αμφισβητούμενου με το φύλλο ελέγχου κύριου και πρόσθετου φόρου. Το ποσοστό αυτό αναπροσαρμόστηκε σε 10% από 14-12-04 με την παράγρ. 9 του άρθρου 5 του ν. 3296/04 (ΦΕΚ 253 Α'). Το ποσό αυτό δεν καταβάλλεται σε δόσεις.

ΠΡΟΣΘΕΤΟΙ ΦΟΡΟΙ

Μετά την ισχύ των διατάξεων του ν. 2523/97 οι διατάξεις του άρθρου 9 του α.ν. 1521/50 καταργηθήκαν και **εφαρμόζονται οι πρόσθετοι φόροι που προβλέπονται από το ν. 2523/97. Συγκεκριμένα με την παρ. 1 του άρθρου 1 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι:**

α) Όταν δεν υποβληθεί καθόλου δήλωση, επιβάλλεται πρόσθετος φόρος που ορίζεται σε ποσοστό 3,5% επί του φόρου, την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε ο υπόχρεος λόγω μη υποβολής της δήλωσης, για κάθε μήνα καθυστέρησης. Για υποθέσεις που η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από τις 14-12-04 και μεταγενέστερο το ποσοστό αυτό αναπροσαρμόστηκε σε **2,5%** (παρ. 1 άρθρο 24 του ν. 3296/04).

β) Όταν υποβληθεί ανακριβής δήλωση επιβάλλεται στον υπόχρεο πρόσθετος φόρος που ορίζεται σε ποσοστό 3 % επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε, για κάθε μήνα καθυστέρησης. Για υποθέσεις που η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από τις 14-12-04 και μεταγενέστερα το ποσοστό αυτό αναπροσαρμόζεται σε **2 %** (παρ. 1 άρθρο 24 τ(υ) ν. 3296/04).

Το ποσοστό των ανωτέρω πρόσθετων φόρων υπολογίζεται με βάση τους μήνες καθυστέρησης και αρχίζει να μετρά από την επόμενη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης (δηλαδή την επόμενη της σύνταξης του συμβολαίου της μεταγραφής της δικαστικής απόφασης ή προκειμένου περί πλειστηριασμού την 6η εργάσιμη ημέρα από τη διενέργεια αυτού κ.λπ.) και μέχρι την ημερομηνία έκδοσης του οικείου φύλλου ελέγχου, της δικαστικής απόφασης λόγω ασκήσεως προσφυγής ή της επίτευξης δικαστικού συμβιβασμού σύμφωνα με το ν.δ. 4600/66 κατά περίπτωση. Όταν όμως επιτευχθεί δικαστικός συμβιβασμός ή διοικητική επίλυση της διαφοράς τότε οι πρόσθετοι φόροι υπολογίζονται μέχρι την ημερομηνία υπογραφής του σχετικού πρακτικού και περιορίζονται στα 3/5 κατά το στάδιο αυτό.

Επισημαίνεται ότι η ανωτέρω παράγραφος τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 40 του ν. 3220/04 (παρ. 5, 6 και 7) και ορίζονται περιπτώσεις διενέργειας νέας εκκαθάρισης του οφειλόμενου ποσού με την έκδοση απόφασης διοικητικού δικαστηρίου (πρωτόδικης ή εφετειακής) ή του Σ.Τ.Ε. (μετά από αναίρεση) ή μετά από διοικητική επίλυση της διαφοράς (ολικά ή μερικά) ή μετά από δικαστικό συμβιβασμό, δεν υπολογίζεται πρόσθετος φόρος επί του ποσού που έχει ήδη βεβαιωθεί λόγω άσκησης προσφυγής ή εκτέλεσης της προηγούμενης δικαστικής απόφασης, για το διάστημα από την ημερομηνία βεβαίωσης μέχρι τη διενέργεια της νέας εκκαθάρισης.

γ) Όταν η δήλωση υποβληθεί εκπρόθεσμα, επιβάλλεται πρόσθετος φόρος που ορίζεται σε ποσοστό 1,5% επί του φόρου που οφείλεται με τη δήλωση, για κάθε μήνα καθυστέρησης (και αρχίζει να μετρά από την επόμενη της ημερομηνίας λήξης της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης και μέχρι την ημερομηνία υποβολής της). Για υποθέσεις που η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από τις 14-12-04 και μεταγενέστερα το ποσοστό αυτό αναπροσαρμόζεται **σε 1 %** (παρ. 1 άρθρο 24 του ν. 3296/04).

Σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 2 του ν. 2523/97 μετά την τροποποίησή του με την παρ. 11 του άρθρου 40 του ν. 3220/04 από τις 28-1-04 ορίζονται ως ανώτατα όρια για την επιβολή πρόσθετων φόρων το ποσοστό 100% για υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης και 200% για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε ο υπόχρεος φορολογούμενος.

Επίσης σύμφωνα με το άρθρο 4 του πιο πάνω νόμου στις περιπτώσεις που δεν προβλέπεται η επιβολή πρόσθετου φόρου ή δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή, επιβάλλεται πρόστιμο από 117 -1170 ευρώ στους φορολογούμενους και σε άλλα πρόσωπα (π.χ. συμβολαιογράφους, υποθηκοφύλακες κ.λπ.). Το πρόστιμο αυτό σε περίπτωση συμβιβασμού περιορίζεται στο 1/3 του ποσού που επιβλήθηκε.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΩΝ, ΔΩΡΕΩΝ, ΓΟΝΙΚΩΝ ΠΑΡΟΧΩΝ, ΠΡΟΙΚΩΝ & ΚΕΡΔΩΝ ΑΠΟ ΛΑΧΕΙΑ

Ο **φόρος κληρονομιών - δωρεών** είναι **κατ' εξοχήν άμεσος και προσωπικός φόρος** και κατατάσσεται στην κατηγορία εκείνη των φόρων που έχουν αντικείμενο τα κεφάλαιο, δηλαδή τα σύνολο των οικονομικών αγαθών των προσώπων που χρησιμοποιούνται για τη δημιουργία και παραγωγή άλλων οικονομικών αγαθών. Άλλες μορφές φόρου επί του κεφαλαίου ή της περιουσίας είναι ο φόρος μεταβίβασης ακινήτων και το ενιαίο τέλος ακινήτων (ο φόρος μεγάλης ακίνητης περιουσίας έχει ήδη καταργηθεί). Στην αυτή κατηγορία φόρων (επί του κεφαλαίου) εντάσσεται και ο πρόσφατος φόρος 3% επί των ακινήτων (των εξωχώριων εταιρειών). Προσπάθειες φορολόγησης των κληρονομιών είχαν ήδη γίνει από τη σύσταση του νέου ελληνικού κράτους. -

Βασικοί σταθμοί στην επιβολή του φόρου κληρονομιών είναι τα έτη 1836(νόμος της 14/26-8-1836), 1865 (νόμος ΡΙΣΤ'), 1880 (νόμος ΩΙΔ'), 1885 (νόμος ΑΣΞΖ'), 1887 (ΑΧΚΕ'), 1909 (νόμος ΓΤ Α'), 1919 (νόμος 1641) και 1973 (ν.δ. 118).

Ο νόμος 1641/1919 αποτέλεσε ένα από τα βασικά φορολογικά νομοθετήματα της εποχής και ακολούθησε το σύστημα της υπαγωγής σε φόρο της κληρονομικής μερίδας.

Με το ν.δ. 118/1973, του οποίου η ισχύς άρχισε από 1.1.1974 αλλά κατέλαβε τις υποθέσεις για τις οποίες η φορολογική υποχρέωση είχε γεννηθεί από 1.1.1972, αναμορφώθηκε ριζικά η υπάρχουσα νομοθεσία και καταργήθηκαν όλες οι προγενέστερες διατάξεις.

Ο νόμος αυτός τροποποιήθηκε με τους: ν.δ. 81/1974, ν. 12/1975, ν. 231/1975, ν. 542/1977, ν. 8141 1978, ν. 1041/80, ν. 1160/1981, ν. 1249/1982, ν. 1326/1983, ν. 1329/1983, ν. 1473/1984, ν. 15631 1986, ν. 1591/1986, ν. 1731/1987, ν. 1828/1989, ν. 1882/1990, ν. 1914/1990, ν. 1947/1991, ν. 19541 1991, ν. 1967/1991, ν. 202011992, ν. 2065/1992, ν. 2120193, ν. 2166193, ν. 2187194, ν. 221411994, ν. 2362/1995, ν. 2386/1996, ν. 2396/1996, ν. 2459/1997, ν. 2520/1997, ν. 2523/1997, ν. 253811997, ν. 2556/1997, ν. 2557/1997, ν. 2648/1998, ν. 2676/1999, ν. 2682/1999, ν. 275311999, ν. 2873/2000 και ν. 2892/2001.

Λόγω των διαδοχικών τροποποιήσεων του βασικού νομοθετήματος ν.δ. 118/1973, κρίθηκε απαραίτητη η κωδικοποίηση όλων των προαναφερθεισών διατάξεων σε ένα ενιαίο κείμενο, προκειμένου να διευκολυνθούν τόσο οι φορολογούμενοι όσο και οι ασχολούμενοι με τη φορολογία αυτή (συνάδελφοι εφοριακοί, συμβολαιογράφοι, λογιστές, δικηγόροι). Έτσι, ο ν. 2961/2001 (ΦΕΚ 266 Τ.Α'/ 22.11.2001) αποτελεί το τελευταίο νομοθέτημα που αφορά τη φορολογία κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και κερδών από λαχεία. Δεν πρόκειται για ένα νέο φορολογικό νόμο, αλλά για μια νομοθετική κωδικοποίηση της υφιστάμενης νομοθεσίας (για λόγους χρηστικότητας), γι' αυτό το λόγο και -κατά βάση- ακολουθήθηκε η δομή και η αρίθμηση του βασικού νομοθετήματος.

Ο κώδικας φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και κερδών από λαχεία είναι διατυπωμένος σε 122 άρθρα και διαιρείται σε δύο μέρη:

Το πρώτο μέρος (άρθρα 1 - 60) περιλαμβάνει τις ουσιαστικές διατάξεις και διαιρείται σε τέσσερα τμήματα (άρθρα 1 - 33 φορολογία κληρονομιών, άρθρα 34 - 45 φορολογία δωρεών και γονικών παροχών, άρθρα 46 - 57 φορολογία προικών και άρθρα 58 - 60 φορολογία κερδών από λαχεία).

Το δεύτερο μέρος (άρθρα 61 - 122) περιλαμβάνει τις διαδικαστικές διατάξεις και διαιρείται σε τέσσερα τμήματα (άρθρα 61 - 84 φορολογία κληρονομιών, άρθρα 85 - 90 φορολογία δωρεών, γονικών παροχών και προικών, άρθρα 91 - 98 φορολογία κερδών από λαχεία και άρθρα 99 - 122 γενικές διατάξεις καθολικής εφαρμογής για όλες τις φορολογίες). Κάθε τμήμα διαιρείται σε επιμέρους κεφάλαια. Αξιοσημείωτες παρατηρήσεις επί της δομής του κώδικα:

- στα άρθρα 26 και 43 αυτού έχουν ενσωματωθεί οι απαλλαγές πρώτης κατοικίας και οι διάφορες γεωργικές απαλλαγές.
- οι διατάξεις περί γονικών παροχών έχουν ενσωματωθεί στις διατάξεις περί δωρεών.
- οι διατάξεις περί προικών έχουν περιληφθεί στο νόμο αυτό γιατί εξακολουθούν να εφαρμόζονται στις παλαιές προίκες, για τις οποίες είχε αναβληθεί ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης.

Από την ισχύ του μέχρι σήμερα, ον. 2961/2001 τροποποιήθηκε με τους ν. 2948/2001 (βλ. πιο κάτω), ν. 3091/2002, ν. 3193/2003, ν. 3220/2004, ν. 3296/2004, ν. 3427/2005, ν. 3470/2006, ν. 3522/2006, ν. 3554/2007, ν. 3610/2007 και ν. 3634/2008.

ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΕΥΡΩ

Με το άρθρο 12 του ν. 2948/2001 όλα τα δραχμικά ποσά της ισχύουσας νομοθεσίας μετατραπήκαν σε ευρώ και ισχύουν από 1.1.2002 με την εισαγωγή του ενιαίου ευρωπαϊκού νομίσματος. Συνεπώς, για τις υποθέσεις για τις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται μετά την 1.1.2002 λαμβάνονται υπόψη τα ποσά που ορίζονται στο νόμο αυτό. Για τις υποθέσεις για τις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννήθηκε πριν την 1.1.2002 ισχύουν τα δραχμικά ποσά που ίσχυαν κάθε φορά κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, με μετατροπή αυτών σε ευρώ με τη χρήση του σταθερού μετατροπέα (1 ευρώ = 340,750 δραχμές).

Οι δηλώσεις που υποβάλλονται μετά την 1.1.2002 και αφορούν υποθέσεις προ της 1.1.2002, συμπληρώνονται (στα νέα έντυπα των δηλώσεων) σε δραχμές σε όλα τα πεδία και μόνο το τελικό ποσό του φόρου υπολογίζεται σε ευρώ. Αντίθετα, οι δηλώσεις που αφορούν υποθέσεις μετά την 1.1.2002, συμπληρώνονται σε ευρώ σε όλα τα πεδία. Στην περίπτωση συνυπολογισμού σε αυτές προγενέστερων δωρεών και γονικών παροχών (προ της 1.1.2002), τα συνυπολογιστέα δραχμικά ποσά αξίας και φόρου μετατρέπονται σε ευρώ (με το σταθερό μετατροπέα) και αναγράφονται και στα δύο πεδία (δραχμών και ευρώ).

Οι δηλώσεις που υποβάλλονταν μετά την 1.1.2002 μέχρι και τη 12.12.2007 και αφορούσαν μεν υποθέσεις προ της 1.1.2002, αλλά ίσχυε γι' αυτές η παρ. 2 του άρθρου 9 του ν. 2961/2001 (δηλαδή αφορούσαν αδήλωτα περιουσιακά στοιχεία που δηλώνονταν εμπρόθεσμα ή εκπρόθεσμα μετά την πάροδο τριετίας από το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης) συμπληρώνονταν σε ευρώ.

ΕΙΔΙΚΑ

Με τις διατάξεις του άρθρου 1 προσδιορίζεται με τρόπο σαφή και απλό το **αντικείμενο** (κάθε μορφής περιουσία που μεταβιβάζεται), το **υποκείμενο** (κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο), το **είδος της φορολογίας** ανάλογα με την αιτία που αποκτήθηκε η περιουσία (αιτία θανάτου, δωρεάς, προίκας και κερδών από λαχεία) και η **συνταγματική αρχή της καθολικότητας του φόρου** (άρθρο 4 παρ. 5 Συντ. 1975).

ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

Ι. Ο φόρος επιβάλλεται σε κάθε μορφής περιουσία που μεταβιβάζεται αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής, προίκας και στα κέρδη από λαχεία.

[Α] ΑΙΤΙΑ ΘΑΝΑΤΟΥ ΚΤΗΣΗ

Αιτία θανάτου είναι η κτήση περιουσίας που πραγματοποιείται με κληρονομιά, κληροδοσία, σύμβαση ασφάλισης ζωής του κληρονομούμενου, εφόσον στο ασφαλιστήριο δεν αναφέρονται τα δικαιούχα της ασφαλιστικής αποζημίωσης πρόσωπα (αν αναφέρονται, είναι κτήση αιτία δωρεάς) και αυτασφάλιση του κληρονομούμενου, εφόσον αυτή δεν προβλέπεται από νόμο.

Κατά πλάσμα δικαίου θεωρείται ως επαχθείσα αιτία θανάτου η επικαρπία, αν η ψιλή κυριότητα είχε αποκτηθεί με αντάλλαγμα μετά τις 2.4.1980. (βλ. σχετικά στην παρ. 4 «αλλαγές με το ν. 3427/2005,,)

Η κληρονομιά επάγεται είτε με διαθήκη είτε εξ αδιαθέτου είτε αναγκαστικά από το νόμο. Στην εξ αδιαθέτου διαδοχή καλούνται κατά σειρά:

Στην πρώτη τάξη: Οι κατιόντες του κληρονομούμενου.

Οι κατιόντες πρώτου βαθμού κληρονομούν κατ' ισομοιρία ενώ οι απώτεροι κατά ρίζες. Στην πρώτη τάξη, όταν υπάρχει επιζών σύζυγος, κληρονομεί κατά ποσοστό 1/4. Σε όλες τις τάξεις δε ο επιζών σύζυγος λαμβάνει ως εξαίρετο τα έπιπλα και σκεύη και τα λοιπά οικιακά αντικείμενα που χρησιμοποιούσαν από κοινού οι σύζυγοι, στα οποία συμπεριλαμβάνεται και το αυτοκίνητο.

Στη δεύτερη τάξη: Οι γονείς και τα αδέρφια του κληρονομούμενου καθώς και τα παιδιά και τα εγγόνια των προαποβιωσάντων αδελφών του. Στη δεύτερη, τρίτη και τέταρτη τάξη, όταν υπάρχει επιζών σύζυγος, κληρονομεί κατά ποσοστό 1/2.

Στην τρίτη τάξη: Οι παππούδες και γιαγιάδες του κληρονομούμενου και, αν κάποιος έχει πεθάνει, στη θέση του κληρονομούν τα τέκνα και εγγόνια αυτού (δηλαδή θείοι και πρώτα ξαδέλφια του κληρονομούμενου).

Στην τέταρτη τάξη: Οι προπαπούδες και οι προγιαγιάδες του κληρονομούμενου.

Στην πέμπτη τάξη: Ο επιζών σύζυγος.

Στην έκτη τάξη: Το Δημόσιο.

Στο άρθρο 3 του νόμου αναφέρονται οι γενικές αρχές, με βάση τις οποίες αιτιολογείται η υπαγωγή σε φόρο μιας περιουσίας που αποκτήθηκε με κληρονομιά ή κληροδοσία.

Οι αρχές αυτές συναρτώνται άμεσα και απόλυτα με το πρόσωπο του κληρονομούμενου (ιθαγένεια ή κατοικία του) ή με τον τόπο στον οποίο, κατά το χρόνο επαγωγής της κληρονομιάς, βρίσκονται τα περιουσιακά στοιχεία και είναι οι αρχές:

α. Της χωρικότητας (ή εδαφικότητας), σύμφωνα με την οποία κάθε περιουσιακό στοιχείο που βρίσκεται στην Ελλάδα φορολογείται.

β. Της ιθαγένειας, σύμφωνα με την οποία η κινητή περιουσία που βρίσκεται στην αλλοδαπή και ανήκει σε Έλληνα υπήκοο, οπουδήποτε και αν κατοικούσε όσα ζούσε, φορολογείται, εκτός αν πριν από το θάνατό του ο κληρονομούμενος βρισκόταν στην αλλοδαπή για δέκα τουλάχιστον συνεχή χρόνια και

γ. **Της κατοικίας**, σύμφωνα με την οποία η κινητή περιουσία που βρίσκεται στην αλλοδαπή και ανήκει σε αλλοδαπό υπήκοο φορολογείται, αν αυτός είχε την κατοικία του στην Ελλάδα.

Ειδικά για τα κινητά περιουσιακά στοιχεία, προς το σκοπό να αποτραπούν αμφισβητήσεις ως προς τον τόπο όπου, κατά το χρόνο θανάτου, βρίσκονται και την ως εκ τούτου υπαγωγή τους ή όχι σε φόρο, ο νόμος καθιερώνει αμάχητο τεκμήριο και θεωρεί -ενδεικτικά- ότι ορισμένα (ενσώματα ή ασώματα) κινητά περιουσιακά στοιχεία βρίσκονται στην Ελλάδα και συνεπώς φορολογούνται (άρθρο 3 παρ. 2).

[B] ΚΤΗΣΗ ΑΙΤΙΑ ΔΩΡΕΑΣ

Αιτία δωρεάς είναι η κτήση περιουσίας που πραγματοποιείται από δωρεά που καταρτίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα καθώς και από κάθε παροχή, παραχώρηση ή μεταβίβαση οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου χωρίς αντάλλαγμα, έστω και αν γι' αυτή δεν συντάχθηκε κάποιο έγγραφο.

Σημειώνεται πως σε φόρο υποβάλλεται η ενοχική και όχι η εμπράγματη δικαιοπραξία και δεν εξετάζεται η εγκυρότητα ή μη της δικαιοπραξίας, η παράδοση των δωρηθέντων, η μεταγραφή του συμβολαίου κλπ.

Κατά το αστικό δίκαιο, δωρεά είναι η σύμβαση με την οποία ο ένας από τους συμβαλλομένους υπόσχεται την παροχή κάποιου αντικειμένου χωρίς αντάλλαγμα στον άλλο συμβαλλόμενο, ο οποίος και το αποδέχεται. Για τη δωρεά κινητών αρκεί η παράδοση των αντικειμένων.

Κατά τεκμήριο αμάχητο θεωρείται δωρεά:

Κάθε απαλλοτρίωση περιουσίας μεταξύ ανιόντων, κατιόντων ή συζύγων για σύσταση προσόδου ή διατροφής, η ασφάλεια ζωής, εφόσον κατονομάζονται στο ασφαλιστήριο οι δικαιούχοι, η αποζημίωση που καταβάλλεται από ασφαλιστικά ταμεία συνεπεία θανάτου του ασφαλισμένου σε πρόσωπα που δεν απαλλάσσονται από το φόρο.

Τέλος, μπορεί να χαρακτηριστεί **ως δωρεά και οποιαδήποτε άλλη μερική ή ολική παραχώρηση περιουσίας**, που έγινε εικονικά ως σύμβαση εξ επαχθούς αιτίας και υποκρύπτει δωρεά καθώς και η άφεση χρέους. Ειδικά όμως η άφεση χρέους μεταξύ επιχειρήσεων, στα πλαίσια της επιχειρηματικής τους συνεργασίας, δεν θεωρείται δωρεά, αλλά υπόκειται στις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 28 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος. Η ρύθμιση αυτή έγινε με την παρ. 4 του άρθρου 9 του ν. 3522/2006 και αφορά διαχειριστικές περιόδους από 1.1.2006 και μετά.

Με το ν. 2753/1999 ορίστηκε ότι **δεν θεωρείται δωρεά το ποσό που παρέχεται σε φυσικά πρόσωπα (έγγαμα ή ενήλικα άγαμα) για την αγορά πρώτης κατοικίας**, μέχρι του ποσού της απαλλαγής από το φ.μ.α., καθώς και το ποσό που παρέχεται στα ίδια πρόσωπα για την ανέγερση οικοδομής ως πρώτης κατοικίας, για εμβадόν που καλύπτει τις στεγαστικές του ανάγκες, σύμφωνα με τις διατάξεις περί απαλλαγής πρώτης κατοικίας. Η ρύθμιση αυτή ισχύει για αγορά ή ανέγερση πρώτης κατοικίας που γίνεται μετά τη 17.11.1999

Με τον ίδιο εξάλλου νόμο ορίστηκε ότι σε περίπτωση αγοράς ακινήτου ή ανέγερσης οικοδομής από πρόσωπα που δεν έχουν αυτή την οικονομική δυνατότητα, για την επιβολή του φόρου άτυπης δωρεάς λαμβάνεται υπόψη η αξία η μεγαλύτερη μεταξύ της αντικειμενικής και του τιμήματος (προκειμένου γι' αγορά) ή της συνολικής δαπάνης που πραγματοποιήθηκε και προκύπτει από νόμιμα παραστατικά (προκειμένου για ανέγερση οικοδομής).

Κατά πλάσμα δικαίου θεωρείται ότι αποκτάται με δωρεά ή επικαρπία κατά το χρόνο λήξης της διάρκειάς της, αν η ψιλή κυριότητα έχει αποκτηθεί με αγορά μετά την 1.1.2006 και η επικαρπία έχει παρακρατηθεί για ορισμένο χρόνο (βλ. σχετικά στην παρ. 4 «αλλαγές με το ν. 3427/2005»).

Σύμφωνα με το άρθρο 35 του Κώδικα, σε φόρο δωρεών υποβάλλεται:

α. οποιοδήποτε περιουσιακό στοιχείο δωρίζεται και βρίσκεται στην Ελλάδα (αρχή χωρικότητας),

β. η κινητή περιουσία που δωρίζεται και βρίσκεται στην αλλοδαπή, αλλά ανήκει σε Έλληνα υπήκοο (αρχή ιθαγένειας),

γ. η κινητή περιουσία που βρίσκεται στην αλλοδαπή, ανήκει σε αλλοδαπό και δωρίζεται σε ημεδαπό ή αλλοδαπό, ο οποίος έχει την κατοικία του στην Ελλάδα (αρχή της κατοικίας),

δ. η κινητή περιουσία, που, με βάση σύμβαση νέμησης, παραδίνεται στον κατιόντα πριν από το θάνατο του ανιόντος.

Τέλος, ειδικά όσον αφορά τα κινητά περιουσιακά στοιχεία τα οποία αποτελούν αντικείμενο δωρεάς, προς το σκοπό να αποτραπούν αμφισβητήσεις ως προς τον τόπο που, κατά το χρόνο της δωρεάς, βρίσκονται και της, ως εκ τούτου, υπαγωγής τους ή όχι σε φόρο, ο νόμος παραπέμπει σε όσα ισχύουν στη φορολογία κληρονομιών (παρ. 2 άρθρου 3) και θεωρεί ότι ισχύουν αναλογικά και στις δωρεές.

[Γ] ΚΤΗΣΗ ΑΙΤΙΑ ΓΟΝΙΚΗΣ ΠΑΡΟΧΗΣ

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1509 ΑΚ που ισχύει από 18.2.1983, η παροχή περιουσίας στο τέκνο από οποιονδήποτε γονέα του, είτε για τη δημιουργία ή τη διατήρηση οικονομικής ή οικογενειακής αυτοτέλειας είτε για την έναρξη ή την εξακολούθηση επαγγέλματος, αποτελεί δωρεά μόνο ως προς το ποσό που υπερβαίνει το μέτρο το οποίο επιβάλλουν οι περιστάσεις.

Επομένως η γονική παροχή μπορεί να γίνει είτε από τον ένα είτε και απ' τους δύο γονείς, με μια ή με περισσότερες συμβολαιογραφικές πράξεις ή και χωρίς συμβολαιογραφική πράξη και να αφορά οποιοδήποτε στοιχείο. Δηλαδή η γονική παροχή μπορεί να είναι χρηματική, εφάπαξ ή σε περιοδική πρόσοδο, κινητά ή ακίνητα πράγματα, η ψιλή κυριότητα, η επικαρπία, η σύσταση υπέρ του τέκνου δουλείας πραγματικής ή προσωπικής, η εκχώρηση απαίτησης κατά τρίτου κ.λπ. Ακόμη η γονική παροχή μπορεί να γίνει σε οποιοδήποτε τέκνο (αγόρι ή κορίτσι, ενήλικο ή ανήλικο, παντρεμένο ή ανύπαντρο) χωρίς να εξετάζεται αν το τέκνο έχει άλλη περιουσία.

Οι μεταβιβάσεις περιουσίας εν ζωή από τους γονείς στα παιδιά τους μπορεί να είναι **είτε δωρεές είτε γονικές παροχές** (αυτό εναπόκειται στη βούλησή τους όπως αυτή διατυπώνεται στην οικεία δήλωση ή στο συμβόλαιο) και υπάγονται στον αντίστοιχο φόρο είτε δωρεάς (με προοδευτικούς συντελεστές) είτε γονικής παροχής (με αυτοτελή φορολόγηση). Συνεπώς, όταν η Δ.Ο.Υ. κοινοποιεί πράξη για άτυπη δωρεά από γονείς προς τα τέκνα τους, κατ' αρχήν θα θεωρήσει αυτή **άτυπη δωρεά** (και όχι γονική παροχή), εάν οι συμβαλλόμενοι δεν επικαλούνται ότι αυτή η παροχή έγινε ως γονική ή συγκεκριμένα για κάποιον από τους λόγους που αναφέρονται στο πιο πάνω άρθρο 1509 ΑΚ.

Αρχικά, με το ν. 1329/1983, το όριο των γονικών παροχών είχε ορισθεί στα 5.000.000 αθροιστικά και από τους δύο γονείς με συνυπολογισμό και όλων των προγενέστερων δωρεών των δυο γονέων προς το αυτό τέκνο. (Διευκρινίζεται πως άλλο θέμα είναι ο συνυπολογισμός των προγενέστερων δωρεών και παροχών των δύο

γονέων, προκειμένου να διαπιστωθεί αν έχει συμπληρωθεί το όριο των 5.000.000 της γονικής παροχής, και άλλο το θέμα της εκκαθάρισης του φόρου γονικής παροχής, οπότε θα ληφθούν υπόψη οι προγενέστερες δωρεές του ίδιου γονέα προς το ίδιο τέκνο).

Το όριο των 5 000.000 δρχ. αναπροσαρμόσθηκε σε 8.000.000 από 22.8.1988 και σε 12.000.000 από 23.3.1990. Από 30.6.1992 το ποσό των 12.000.000 εξετάζεται πλέον αυτοτελώς για κάθε γονέα και, στην περίπτωση που ο ένας έχει πεθάνει, το ποσό αυτό ανέρχεται στα 18.000.000 (άρθρο 29 παρ. 3 ν. 2065/1992). Με το άρθρο 114 του ν. 2362/1995 τα όρια των γονικών παροχών έγιναν 20.000.000 και 30.000.000 αντίστοιχα από 9.11.1995.

Από 1.1.1998 με το άρθρο 14 παρ. 1 Ο του ν. 2579/1998 τα ποσά αυτά έγιναν 23.000.000 και 34.500.000 αντίστοιχα. Από 9.3.2001 με το άρθρο 1 παρ. 6 του ν. 2892/2001 τα όρια των γονικών παροχών αυξήθηκαν αντίστοιχα σε 28.000.000 και 42.000.000 δρχ. Από 1.1.2002 τα πιο πάνω όρια αναπροσαρμόσθηκαν σε 82.000 και 123.000 ευρώ αντίστοιχα (άρθρα 12 παρ. 15 ν. 2948(2001)).

Από 1.1.2003 (άρθρο 12 παρ. 6 ν. 3091 (2002)) τα όρια της γονικής παροχής ανέρχονται σε 90.000 και 130.000 ευρώ αντίστοιχα και από 1.1.2006 (άρθρο 20 παρ. 7 ν. 3427/2005) σε 100.000 και 130.000 ευρώ αντίστοιχα.

Από 1.3.2007 (άρθρο 5 παρ. 3 ν. 3554(2007)) τα όρια της γονικής παροχής αναπροσαρμόσθηκαν σε 120.000 και 160.000 ευρώ αντίστοιχα.

Από 13.12.2007 (άρθρο 1 παρ. 10 ν.3634(2008)) δεν υπάρχει πλέον όριο στις γονικές παροχές, αφού από την ημερομηνία αυτή ο υπολογισμός του φόρου γονικής παροχής γίνεται με σταθερό αυτοτελή συντελεστή και όχι με τη φορολογική κλίμακα, όπως ίσχυε μέχρι τότε.

[Δ] ΚΤΗΣΗ ΑΙΤΙΑ ΠΡΟΙΚΑΣ

Μεταβίβαση περιουσίας αιτία προίκας είναι εκείνη που πραγματοποιείται, όταν η προίκα συνιστάται σύμφωνα με τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα (άρθρα 1406 επ. Α.Κ.), δηλαδή με συμβολαιογραφικό έγγραφο μεταξύ προικοδότη και προικολήπτη ή με διαθήκη.

Οι διατάξεις των άρθρων 46 έως 57 του κώδικα, που αναφέρονται στη φορολογία των προικών, μετά την κατάργηση του θεσμού της προίκας με το ν. 1329/1983, έπαψαν να έχουν ιδιαίτερο φορολογικό ενδιαφέρον. Η μόνη εφαρμογή τους γίνεται πλέον στις προίκες που είχαν συσταθεί πριν από την κατάργηση του θεσμού και εκκρεμούν στις δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες (Δ.Ο.Υ.) για τακτοποίησή τους από πλευράς φορολογίας ή στα διοικητικά δικαστήρια.

Με το άρθρο 15 του Ν. 1329/1983 καταργήθηκαν όλες οι διατάξεις του 60ου Κεφαλαίου του 40ου βιβλίου του Αστικού Κώδικα (άρθρα 1406 έως 1437 ΑΚ) και ορίζεται πως κάθε περιουσιακή σχέση που αποτελεί σύσταση προίκας από την έναρξη ισχύος του νόμου (18-2-1983), είναι άκυρη.

Οι προίκες που είχαν συσταθεί, κατά τη δημοσίευση του ν. 1329/1983 αν:

α) Ήταν αδιατίμητες, δηλαδή αν δεν είχε μεταβιβασθεί η κυριότητα των προικίων στοιχείων στον άνδρα, αποδόθηκαν στη γυναίκα, η οποία απέκτησε αυτοδίκαια δικαίωμα πλήρους κυριότητας σ' αυτά, χωρίς να υποχρεούται σε καταβολή φόρου ή τέλους για την απόδοση (άρθρο 56 του νόμου).

β) Ήταν διατιμημένες, δηλαδή αν είχε μετεβιβασθεί στον άνδρα η κυριότητα των προικίων στοιχείων, αποδοθήκαν στη γυναίκα, μόνο εφόσον σώζονταν στην περιουσία του άνδρα αυτούσιες, οπότε η γυναίκα απέκτησε την πλήρη κυριότητα τούτων, χωρίς την καταβολή φόρου ή τέλους (άρθρο 57 του νόμου).

γ) Είχαν αντικείμενο χρήματα ή χρηματική αποτίμηση, δεν αποδόθηκαν στη γυναίκα, εκτός αν οι σύζυγοι είχαν συμφωνήσει την απόδοση (άρθρο 58 του νόμου).

δ) Σε περίπτωση που με διαθήκη, η οποία είχε συνταχθεί πριν από την έναρξη ισχύος του νόμου (18.2.83) είχε καταλειφθεί κάποιο περιουσιακό στοιχείο στον άνδρα για προίκα, το στοιχείο τούτο περιέρχεται στη γυναίκα ως κληροδοσία, εκτός αν κατά την έναρξη ισχύος του νόμου είχε συσταθεί η προίκα, δηλαδή είχε καταρτιστεί το συμβόλαιο αποδοχής της προίκας από τον άνδρα (άρθρο 59 του νόμου και άρθρο 1407 Α.Κ.).

Κατά το άρθρο 48 του Κώδικα, αντικείμενο της προίκας είναι:

α. Οποιοδήποτε περιουσιακό στοιχείο που δίνεται ως προίκα και βρίσκεται στην Ελλάδα (αρχή της χωρικότητας ή εδαφικότητας),

β. η κινητή περιουσία που βρίσκεται στην αλλοδαπή, ανήκει σε Έλληνα υπήκοο και δίνεται ως προίκα (αρχή της ιθαγενείας),

γ. η κινητή περιουσία που βρίσκεται στην αλλοδαπή, ανήκει σε αλλοδαπό και δίνεται ως προίκα σε ημεδαπό ή σε αλλοδαπό, ο οποίος όμως έχει την κατοικία του στην Ελλάδα (αρχή της κατοικίας), **δ. η κινητή περιουσία, η οποία, με βάση σύμβαση νέμησης, παραδίνεται στον προικολήπτη ως προίκα, πριν από το θάνατο του προικοδότη.**

Όσον αφορά τα κινητά περιουσιακά στοιχεία που δίνονται ως προίκα, ισχύουν όσα και στις κληρονομίες και δωρεές.

II. Στα άρθρα 4, 36 και 47 του Κώδικα καθιερώνεται ο θεσμός του συνυπολογισμού στην αξία της κληρονομιάς, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας όλων των προγενέστερων δωρεών, γονικών παροχών και προικιών, που έγιναν από τον ίδιο δικαιοπάροχο (κληρονομούμενο, δωρητή, γονέα, προικοδότη) στον ίδιο δικαιοδόχο (κληρονόμο, κληροδόχο, δωρεοδόχο, τέκνο, προικιζόμενη), εφόσον το δικαίωμα του Δημοσίου γι' αυτές δεν είναι παραγραμμένο.

Κατά το νόμο, το δικαίωμα αυτό έχει παραγραφεί για όλες τις υποθέσεις που η φορολογική ενοχή γεννήθηκε μέχρι 31-12-1989 και συνεπώς για τις υποθέσεις αυτές από την 1.1.2006 (ημερομηνία έναρξης ισχύος του ν. 3427/2005, με τον οποίο παρεγράφη το δικαίωμα του Δημοσίου) δεν μπορεί να επιβληθεί φόρος, να κοινοποιηθεί πράξη, να γίνει διοικητική επίλυση της διαφοράς σε κοινοποιηθείσα πράξη. Ο τυχόν βεβαιωθείς μέχρι την ημερομηνία αυτή (1.1.2006) φόρος για υποθέσεις μέχρι και 31.12.1989 εξακολουθεί να οφείλεται.

Σκοπός του θεσμού αυτού είναι η διασφάλιση του συμφέροντος του Δημοσίου από τον κίνδυνο κατακερματισμού και μεταβίβασης της περιουσίας με δωρεές, γονικές παροχές και προίκες στο ύψος του αφορολόγητου ορίου, σε τρόπο ώστε στο τέλος (δηλ. κατά το θάνατο του προσώπου) να μην έχει μείνει κληρονομιαία περιουσία. Με το νόμο 2892/2001 διευκρινίστηκε και νομοθετικά αυτό που μέχρι τότε ερμηνευτικά, ότι δηλαδή κατά το συνυπολογισμό λαμβάνονται υπόψη μόνο τα ποσά που έχουν υπαχθεί σε φόρο και όχι τα απαλλασσόμενα ποσά (π.χ. απαλλαγή πρώτης κατοικίας, γεωργοκτηνοτροφικά κ.λπ.).

Συνεπώς, στις υποθέσεις στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται **μετά την 1.1.2006** συνυπολογίζονται οι προγενέστερες δωρεές, γονικές παροχές και προίκες, για τις οποίες η φορολογική υποχρέωση έχει γεννηθεί από **1.1.1990** (άρθρο 20 παρ. 15 του ν. 3427/2005).

Με βάση την προϋφιστάμενη νομοθεσία, στις υποθέσεις για τις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννήθηκε μέχρι και **23.4.1986**, συνυπολογίζονται οι προγενέστερες δωρεές, γονικές παροχές και προίκες, για τις οποίες η φορολογική υποχρέωση έχει γεννηθεί από **1.1.1955** (άρθρο 65 παρ. 1 του ν. 1041/1980). Στις υποθέσεις για τις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννήθηκε από **24.4.1986 μέχρι και 2.1.1989**, συνυπολογίζονται οι προγενέστερες δωρεές, γονικές παροχές και προίκες, για τις οποίες η φορολογική υποχρέωση έχει γεννηθεί από **1.1.1963** (άρθρο 20 του ν. 1591/1986). Στις υποθέσεις για τις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννήθηκε από **3.1.1989 μέχρι και 17.2.1997**, συνυπολογίζονται οι προγενέστερες δωρεές, γονικές παροχές και προίκες, για τις οποίες η φορολογική υποχρέωση έχει γεννηθεί από **1.1.1972** (άρθρο 23 παρ. 9 του ν. 1828/1989). Στις υποθέσεις για τις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννήθηκε από **18.2.1997 μέχρι και 8.3.2001**, συνυπολογίζονται οι προγενέστερες δωρεές, γονικές παροχές και προίκες, για τις οποίες η φορολογική υποχρέωση έχει γεννηθεί από **1.1.1977** (άρθρο 19 παρ. 3 του ν. 2459/1997). Στις υποθέσεις στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννήθηκε από **9.3.2001 μέχρι και 31.12.2005**, συνυπολογίζονται οι προγενέστερες δωρεές, γονικές παροχές και προίκες, για τις οποίες η φορολογική υποχρέωση έχει γεννηθεί από **1.1.1985** (άρθρο 1 παρ. 14 ν. 2892/2001).

Σύμφωνα με το ν. 3091/2002, ο θεσμός του συνυπολογισμού δεν εφαρμόζεται για τα περιουσιακά στοιχεία (μετοχές, επιχειρήσεις κ.λπ.), για τα οποία ο υπολογισμός του φόρου γίνεται με σταθερό συντελεστή (βλ. §9 - Υπολογισμός του φόρου) .

ΠΡΟΣΟΧΗ: Μετά την αλλαγή του τρόπου υπολογισμού του φόρου κληρονομιών (στις Α' και Β' κατηγορίες) και γονικών παροχών από 13.12.2007, με το άρθρο 2 του ν.3634/2008 προβλέπεται ότι στις υποθέσεις αυτές δεν συνυπολογίζονται οι προγενέστερες δωρεές και γονικές παροχές που είχαν συσταθεί μέχρι 13.12.2007 ούτε οι δωρεές που συνιστώνται από 13.12.2007. Συνυπολογίζονται μόνο οι γονικές παροχές από 13.12.2007. Το ίδιο ισχύει και στις παλιές υποθέσεις κληρονομιών (Α' και Β' κατηγορίας) και γονικών παροχών, στις οποίες είχε μετατεθεί ο χρόνος φορολογίας (επίδικα, υπό αίρεση αναβλητική, πνευματικά δικαιώματα κ.λπ.) και η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από 13.12.2007. Στις δωρεές δεν υπάρχει μεταβολή (συνυπολογίζονται όλες οι προγενέστερες: δωρεές και γονικές παροχές από 1.1.1990).

ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

Υποκείμενο του φόρου είναι ο δικαιούχος της κτήσης (κληρονόμος, κληροδόχος, δωρεοδόχος, τέκνο και -προκειμένου για προίκες- ο προικολήπτης), **ανάλογα με το ύψος της περιουσίας που αποκτά.**

Προκειμένου για περιουσιακά στοιχεία δωρεάς, για τα οποία η φορολογική υποχρέωση γεννιέται μετά το θάνατο του δωρεοδόχου, υπόχρεοι για το φόρο είναι οι ειδικοί ή καθολικοί διάδοχοι αυτού (λαμβανομένης υπόψη της συγγενικής σχέσης του δωρεοδόχου προς το δωρητή).

ΧΡΟΝΟΣ ΓΕΝΕΣΗΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗΣ

[Α] ΣΤΙΣ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΕΣ

Ο χρόνος φορολογίας συμπίπτει με το χρόνο γένεσης της φορολογικής ενοχής και, κατά κανόνα, είναι ο χρόνος επαγωγής της κληρονομιάς, δηλαδή ο χρόνος θανάτου του κληρονομούμενου (άρθρο 6).

Κατ' εξαίρεση όμως ο χρόνος που γεννιέται η φορολογική ενοχή (υποχρέωση) μετατίθεται σε μεταγενέστερο του χρόνου θανάτου σημείο.

Οι περιπτώσεις κατά τις οποίες ο χρόνος γένεσης της φορολογικής ενοχής μετατίθεται σε μελλοντικό χρονικό σημείο, διακρίνονται σε δύο κατηγορίες: εκείνες για τις οποίες αυτοδίκαια από το νόμο μετατίθεται ο χρόνος και αναφέρονται περιοριστικά στο άρθρο 7 και εκείνες για τις οποίες η μετάθεση του χρόνου αφήνεται στη διακριτική ευχέρεια του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. και αναφέρονται στο άρθρο 8.

Προκειμένου για πρόσωπο που κηρύχθηκε σε αφάνεια, χρόνος που γεννιέται η φορολογική υποχρέωση είναι ο χρόνος δημοσίευσης στον τύπο της μη υποκείμενης σε έφεση ή αναίρεση (Κ.Πολ.Δ. 785 παρ. 1) δικαστικής απόφασης που κηρύσσει την αφάνεια.

[Β] ΣΤΙΣ ΔΩΡΕΕΣ ΚΑΙ ΓΟΝΙΚΕΣ ΠΑΡΟΧΕΣ

Κατά κανόνα χρόνος φορολογίας είναι ο χρόνος κατάρτισης του δωρητηρίου συμβολαίου (δεν είναι αναγκαία η μεταγραφή ή εγκυρότητα αυτού) ή στις δωρεές και γονικές παροχές κινητών χρόνος φορολογίας είναι ο χρόνος παράδοσης των αντικειμένων. Στις δωρεές αιτία θανάτου χρόνος φορολογίας είναι ο χρόνος θανάτου του δωρητή, ενώ στις ανώμαλες δικαιοπραξίες ο χρόνος υποβολής της Οικείας δήλωσης με σκοπό τη δικαστική επικύρωση αυτών.

Κατ' εξαίρεση, η φορολογική υποχρέωση μετατίθεται σε μεταγενέστερο χρόνο είτε αυτοδίκαια, στις περιπτώσεις της παρ. 1 του άρθρου 40, είτε με απόφαση του προϊσταμένου της ΔΟΥ, στις περιπτώσεις της παρ. 2 του άρθρου 40.

Όταν, η αποδοχή της δωρεάς ή της γονικής παροχής γίνεται με ιδιαίτερο έγγραφο, χρόνος φορολογίας είναι ο χρόνος σύνταξης του εγγράφου της αποδοχής. Στις περιπτώσεις αυτές, αν τα αντικείμενα παραδίδονται πριν την αποδοχή, χρόνος φορολογίας είναι ο χρόνος παράδοσης των αντικειμένων της δωρεάς ή της γονικής παροχής (στις οποίες η αποδοχή της δωρεάς αιτία Δονάτου από το δωρεοδόχο είχε γίνει μέχρι το θάνατο του δωρητή).

[Γ] ΣΤΙΣ ΠΡΟΙΚΕΣ

Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο κατάρτισης του προικοσύμφωνου ή αποδοχής της προίκας από τον άνδρα, όταν η προίκα είχε συσταθεί με διάταξη τελευταίας βούλησης, ή σύνταξης του εγγράφου της αποδοχής σε περίπτωση μη ταυτόχρονης πρότασης και αποδοχής αυτής.

Η αναβλητική αίρεση της τέλεσης του γάμου δεν συνεπάγεται και μετάθεση του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης.

Ειδικές περιπτώσεις μετάθεσης του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης ορίζονται στο άρθρο 52 και για το λόγο αυτό εξακολουθούν, παρά την κατάργηση του θεσμού της προίκας, να είναι εν ισχύ οι διατάξεις περί επιβολής φόρου προίκας (π.χ. σε αναβλητική αίρεση, επιδικία, συνένωση ψιλής κυριότητας και επικαρπίας, αναγκαστική απαλλοτρίωση κ.λπ.).

ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ- ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΥΤΗΣ

Ως αξία για την επιβολή του φόρου κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και προικιών λαμβάνεται εκείνη του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης.

Κατ' εξαίρεση, λαμβανόταν η αξία του χρόνου υποβολής της δήλωσης (ή έκδοσης της οικείας πράξης της ΔΟΥ, προκειμένου για αδήλωτα περιουσιακά στοιχεία), αν αυτή είχε υποβληθεί μέχρι 9.3.2001 μετά τη πάροδο τριετίας από το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης και αφορούσε κινητά ή ακίνητα (με εξαίρεση τα χρηματικά ποσά, καταθέσεις, απαιτήσεις και παροχές) για υποθέσεις για τις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννήθηκε μετά την 5.6.1981 (άρθρο 7 παρ. 7 ν. 1160/1981).

Με το ν. 2892/2001 τροποποιήθηκε ο ν. 1160/1981 και, στις περιπτώσεις που από 9.3.2001 υποβαλλόταν δήλωση ή εκδίδετο πράξη επιβολής φόρου για αδήλωτα περιουσιακά στοιχεία, μετά την πάροδο τριετίας από το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, λαμβανόταν υπόψη για την επιβολή του φόρου τόσο η αξία όσο και οι φορολογικοί συντελεστές του χρόνου υποβολής της δήλωσης ή της έκδοσης της πράξης. Έχει κριθεί από τη Διοίκηση ότι στην έννοια «φορολογικοί συντελεστές» λαμβάνεται υπόψη οτιδήποτε επηρεάζει τον υπολογισμό του φόρου (απαλλαγές, εκπτώσεις, μειώσεις, παλαιότητα, απαλλοτρίωση κ.λπ.). Δεν λαμβάνεται υπόψη ότι γίνεται με πρωτοβουλία του φορολογουμένου προκειμένου να μεταβάλει τη φορολογική του υποχρέωση (π.χ. κατεδάφιση ακινήτου). Τα πιο πάνω δεν ισχύουν στις περιπτώσεις υποβολής συμπληρωματικής δήλωσης για δηλωθέντα ανακριβώς περιουσιακά στοιχεία (είτε ως προς την έκταση, είτε ως προς το ποσοστό, είτε ως προς την περιγραφή γενικότερα).

Οι διατάξεις του ν.2892/2001 ίσχυαν μέχρι 13.12.2007, οπότε καταργήθηκαν με το άρθρο 1 παρ. 3 του ν.3634/2008. Συνεπώς, από την ημερομηνία αυτή (13.12.2007)κατά την υποβολή της δήλωσης (εμπρόθεσμα ή εκπρόθεσμα, αρχικής ή συμπληρωματικής) ή έκδοσης της πράξης, λαμβάνεται η αξία του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης. Σ' αυτή την περίπτωση έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί συνυπολογισμού των άρθρων 4,31,36,48 και 121 του Κώδικα και συνεπώς κατά την υποβολή μιας δήλωσης με χρόνο υπολογισμού του φόρου το χρόνο θανάτου ή σύνταξης του συμβολαίου θα πρέπει να θεωρηθεί η υποβαλλόμενη δήλωση ως αρχική και να γίνει νέα εκκαθάριση του φόρου σε όλες τις μεταγενέστερες δηλώσεις. Για τον υπολογισμό του φόρου και επειδή, από το 1990 μέχρι σήμερα, όλες οι μεταγενέστερες φορολογικές κλίμακες ήταν ευνοϊκότερες από τις προηγούμενες, πρακτικά μπορεί να γίνει ένας μόνο υπολογισμός του φόρου, ο οποίος οδηγεί στις περισσότερες περιπτώσεις στο ίδιο αποτέλεσμα: στη φορολογητέα αξία που προκύπτει από την τελευταία δήλωση (που ανάγεται στον αρχικό χρόνο φορολογίας) προστίθεται το σύνολο της φορολογητέας αξίας όλων των προηγούμενων δηλώσεων ή ακόμη αν υπάρχουν και των οριστικών πράξεων και των τυχόν πρακτικών συμβιβασμού (θεωρώντας αυτές ως προγενέστερες) και υπολογίζεται ο φόρος που αναλογεί στο σύνολο της περιουσίας με βάση την πιο πρόσφατη από τις φορολογικές κλίμακες οι οποίες είχαν χρησιμοποιηθεί. Από το φόρο που προκύπτει με τον υπολογισμό αυτό αφαιρείται ο κύριος φόρος που έχει βεβαιωθεί για όλα τα προηγούμενα φορολογητέα ποσά. Το ποσό του φόρου που προκύπτει αποτελεί το φόρο που αναλογεί στην τελευταία δήλωση και επ' αυτού υπολογίζεται και ο πρόσθετος φόρος εκπροθέσμου. **Προσοχή:** σε κάθε περίπτωση εξακολουθεί να ισχύει το τελευταίο εδάφιο της παρ. 2 των άρθρων 31 και 121, σύμφωνα με τα οποία ο φόρος που οφείλεται μετά το συνυπολογισμό δεν μπορεί να είναι μικρότερος από αυτόν που αναλογεί χωρίς το συνυπολογισμό.

Για τον προσδιορισμό αυτής της αξίας, προκειμένου για:

α. Ακίνητα, λαμβάνεται υπόψη η αξία των ίδιων των εκτιμώμενων ακινήτων ή άλλων πλησιόχωρων και ομοειδών προς αυτά, που προέκυψε από εκτίμηση τους λόγω προγενέστερης μεταβίβασης τους ή δικαστικής διανομής κ.λπ. και γενικά κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο, το οποίο ασκεί ουσιαστική επίδραση στη διαμόρφωση της αγοραίας αξίας (άρθρο 10). Από το έτος 1985 άρχισε να εφαρμόζεται σταδιακά το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των ακινήτων, αντί του μέχρι τότε ισχύοντος συστήματος των συγκριτικών στοιχείων.

Βάση του συστήματος αυτού είναι ο διαχωρισμός κάθε δήμου ή κοινότητας σε ζώνες και ο καθορισμός και δημοσιοποίηση για κάθε ζώνη ορισμένης αξίας, ως αξίας τετραγωνικού μέτρου (m²) καινούργιου διαμερίσματος του Α' ορόφου με πρόσοψη σε δρόμο, καθώς και συντελεστών αυξομείωσης της αξίας αυτής, οι οποίοι εκφράζουν πολεοδομικά και εμπορικά δεδομένα κάθε ζώνης ή ιδιαίτερα γνωρίσματα του συγκεκριμένου ακινήτου. Για κάθε ακίνητο συμπληρώνεται ειδικό έντυπο (φύλλο υπολογισμού αξίας)

Στις περιοχές όπου δεν έχει εφαρμοσθεί το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, υπολογίζεται χωριστά η αξία των γηπέδων ή των οικοπέδων και χωριστά η αξία των κτισμάτων με βάση προκαθορισμένες τιμές αφετηρίας κόστους ανά είδος κτηρίου (μικτό σύστημα - άρθρο 41 α ν. 1249/1982, όπως προστέθηκε με το άρθρο 10 ν. 2386/1996 και ισχύει από 7.3.1996).

Ο αντικειμενικός προσδιορισμός εφαρμόζεται και στα εκτός σχεδίου γήπεδα (αγροτεμάχια) και αναμένεται η επέκταση αυτού σε όλη την επικράτεια.

β. Απαιτήσεις, λαμβάνονται υπόψη τα ποσά των χρηματικών αυτών απαιτήσεων (άρθρο 11).

γ. Μετοχές, ομολογίες, ιδρυτικοί τίτλοι. Διακρίνουμε:

(α) εκείνες που έχουν εισαχθεί και διαπραγματεύονται στο Χρηματιστήριο, για τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας των οποίων λαμβάναμε μέχρι πρότινος το μέσο όρο της τιμής των πωλήσεων τους, που πραγματοποιήθηκαν κατά το πριν από το θάνατο ή τη δωρεά εξάμηνο χρονικό διάστημα. Από 28.1.2004 (σύμφωνα με το ν. 3220/2004 για τον προσδιορισμό της αξίας αυτών των περιουσιακών στοιχείων λαμβάνουμε την αξία της προηγούμενης ημέρας του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης. Ειδικά στις περιπτώσεις που η υποβολή της δήλωσης προηγείται του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, δηλώνεται η αξία της ημέρας που προηγείται της υποβολής της δήλωσης και, αν κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης υπάρχει διαφορά αξίας μεγαλύτερη του 3% της νέας αυτής αξίας, υποβάλλεται συμπληρωματική δήλωση με την αξία αυτή, μέσα σε προθεσμία 10 ημερών. Για την απόδειξη της αξίας προσκομίζεται εφημερίδα της αντίστοιχης ημερομηνίας με τις τιμές κλεισίματος του Χρηματιστηρίου Αξιών Αθηνών. Τα πιο πάνω ισχύουν για τις δηλώσεις που υποβάλλονται μετά την 28.1.2004 ανεξάρτητα από το χρόνο φορολογίας και

(β) τις μετοχές και λοιπούς τίτλους εταιριών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο καθώς και τα μερίδια ΕΠΕ, τις μερίδες Ο.Ε, Ε.Ε και τις οποιασδήποτε μορφής επιχείρησης, ο προσδιορισμός της αξίας των οποίων γίνεται πλέον με αντικειμενικό τρόπο, σύμφωνα με την απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών 1031583/253/Α0013/1.4.2003 ΠΟΛ. 1055, η οποία τροποποιήθηκε με την απόφαση 1106181/704/Α0013/1.4.2003 ΠΟΛ. 1125.

Με τον ίδιο αντικειμενικό τρόπο πραγματοποιείται και ο έλεγχος των εκκρεμών υποθέσεων φορολογίας κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών, με εξαίρεση τις

περιπτώσεις στις οποίες ο φορολογούμενος, μέσα σε δέκα (10) μέρες από την πρόσκληση της Δ.Ο.Υ, δηλώσει ρητά ότι δεν επιθυμεί τη διενέργεια ελέγχου με βάση τον αντικειμενικό τρόπο, αλλά προτιμά να υπολογισθεί η αγοραία αξία των μετοχών κλπ.

Η αξία που προσδιορίζεται με βάση την προαναφερθείσα απόφαση δηλώνεται υποχρεωτικά πλέον από τους φορολογούμενους και θεωρείται αντικειμενική αξία, για την οποία ισχύουν οι διατάξεις περί αντικειμενικής αξίας ακινήτων.

δ. Έπιπλα. Σε κάθε κληρονομιά θεωρείται ότι υπάρχουν έπιπλα και ότι η αξία τους ανέρχεται στο 1/30 της καθαρής αξίας της υπόλοιπης περιουσίας. Τα τεκμήρια αυτά (της ύπαρξης στην κληρονομιά επίπλων και την αξία τους) είναι μαχητά, πράγμα που σημαίνει ότι είναι δεκτικά ανταπόδειξης (άρθρο 130). Ο ν. 3091/2002, άρθρο 12 παρ. 2 περιορίζει αυτή τη μαχητική αξία των επίπλων και σκευών στο 1/30 της αξίας των κληρονομιαιών κτισμάτων μόνο και όχι των λοιπών κληρονομιαιών περιουσιακών στοιχείων. Έχει γίνει δεκτό από τη Διοίκηση ότι στην έννοια του κτίσματος περιλαμβάνεται και η αξία του οικοπέδου επί του οποίου το κτίσμα έχει ανεργεθεί.

ε. Παροχές. Διακρίνουμε: **διηνεκείς** (που υπολογίζονται στο εικοσαπλάσιο της ετήσιας παροχής), **ορισμένου χρόνου** (που υπολογίζονται σε πολλαπλάσιο της ετήσιας παροχής, ανάλογα με τα έτη διάρκειας και μέχρι του δεκαοκταπλάσιου αυτής), **ισόβιες ή αορίστου χρόνου** (που υπολογίζονται στο 18πλάσιο, 16πλάσιο, 14πλάσιο, 12πλάσιο, 9πλάσιο, 6πλάσιο, 3πλάσιο και 2πλάσιο της παροχής, ανάλογα με το αν η ηλικία του επικαρπωτή δεν υπερβαίνει το 20/στό, 30/στό, 40/στό, 50/στό, 60/στό, 70/στό και 70/στό έτος αντίστοιχα (άρθρο 14).

στ. Επικαρπία, οίκηση, χρήση, πραγματικές δουλειές. Διακρίνουμε: **ορισμένου χρόνου επικαρπία** (που υπολογίζεται στο 1/20 της αξίας της πλήρους κυριότητας, για κάθε χρόνο διάρκειας της χωρίς να μπορεί να υπερβεί τα 8/10 της αξίας της πλήρους κυριότητας) και **ισόβιες ή αορίστου χρόνου επικαρπία** (που υπολογίζεται σε: 8/10 της αξίας της πλήρους κυριότητας αν ο επικαρπωτής είναι μέχρι 20 ετών, 7/10 αν ο επικαρπωτής υπερέβη το 20^ο έτος, 6/10 αν υπερέβη το 30^ο έτος, 5/10 αν υπερέβη το 40^ο έτος, 4/10 αν υπερέβη το 50^ο έτος, 3/10 αν υπερέβη το 60^ο έτος, 2/10 αν υπερέβη το 70^ο έτος και 1/10 αν υπερέβη το 80^ο έτος (άρθρο 15)). Είναι πιθανόν να ορίζεται ότι η επικαρπία εξαρτάται από τη ζωή τρίτου προς τον επικαρπωτή προσώπου ή να συνιστάται επικαρπία κοινά και αδιαίρετα υπέρ περισσοτέρων προσώπων, οπότε αυτή παύει να ισχύει είτε με το θάνατο του πρώτου προσώπου είτε με το θάνατο και του τελευταίου (το γεγονός αυτό ορίζεται από το διαθέτη ή τους συμβαλλόμενους).

Σε περίπτωση συνένωσης της επικαρπίας (είτε με παραίτηση είτε με σύμβαση) στην ψιλή κυριότητα, η οποία είχε ήδη υπαχθεί σε φόρο, ο φόρος επιβάλλεται για το ποσοστό της αξίας της πλήρους κυριότητας για το οποίο δεν είχε υπαχθεί σε φόρο ο ψιλός κύριος (η διάταξη αυτή τέθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 19 ν. 2459/1997 και ισχύει από 18.2.1997). Η αξία της μεταβίβασης του δικαιώματος της ενάσκησης της επικαρπίας για αόριστο χρόνο προσδιορίζεται σε ποσοστό της αξίας της πλήρους κυριότητας ανάλογα με την ηλικία του επικαρπωτή (άρθρο 19 παρ. 1 ν. 2459/1997).

Με την επικαρπία εξομοιούται φορολογικά η χρήση και η οίκηση (όχι όμως και η συνοίκηση, η οποία είναι αφορολόγητη). Για τον προσδιορισμό της αξίας των πραγματικών δουλειών και του δικαιώματος αποκλειστικής χρήσης κοινοχρήστων χώρων λαμβάνεται υπόψη ποσοστό της αξίας της πλήρους κυριότητας το οποίο

ορίστηκε με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 35 του ν. 3220/2004 και ισχύει από 28.1.2004.

Ειδικότερα:

στ.α. Αξία πραγματικής δουλείας επί κτίσματος

Η φορολογητέα αξία της πραγματικής δουλείας επί κτίσματος είναι η αξία που προκύπτει από την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος προσδιορισμού αυτή, πχ αν πρόκειται για αποθήκη, υπολογίζεται με τη χρήση του εντύπου 4 ή Κ5, αν πρόκειται για χώρο στάθμευσης, υπολογίζεται με τη χρήση του εντύπου 5 ή Κ6 κ.ο.κ

στ.β. Αξία πραγματικής δουλείας επί οικοπέδου ή αγροτεμαχίου

Η φορολογική αξία της πραγματικής δουλείας επί του οικοπέδου ή αγροτεμαχίου ισούται με ποσοστό δέκα τοις εκατό (15%) της αγοραίας ή αντικειμενικής αξίας της πλήρους κυριότητας ισοδύναμης επιφάνειας οικοπέδου ή αγροτεμαχίου. Και, αν μεν αφορά οικόπεδο εντός αντικειμενικού συστήματος, το ποσοστό 15% υπολογίζεται επί του αντίστοιχου φύλλου υπολογισμού αξίας οικοπέδου (έντυπο 3), αν δεν πρόκειται για οικόπεδο εκτός αντικειμενικού συστήματος ή για αγροτεμάχιο, εξευρίσκεται η αντίστοιχη αγοραία ή αντικειμενική αξία –κατά περίπτωση- και επί αυτής υπολογίζεται ποσοστό 15%.

στ.γ Αξία δικαιώματος αποκλειστικής χρήσης επί κοινόκτητων κύριων, βοηθητικών ή ειδικών χώρων κτισμάτων

Η φορολογητέα αξία του δικαιώματος αποκλειστικής χρήσης επί κοινόκτητων κύριων, βοηθητικών ή ειδικών χώρων κτισμάτων είναι η αξίας που προκύπτει από την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας αυτών στις εξής περιπτώσεις:

- **Επί χώρου στάθμευσης** σε κοινόχρηστη επιφάνεια υπογείου, πυλωτής, ασκεπούς ορόφου, δώματος ή ακάλυπτου χώρου του οικοπέδου.
- **Επί βοηθητικών ή αποθηκευτικών χώρων** κοινόχρηστων κτισμάτων που δεν χρησιμοποιούνται ως χώροι κύριας χρήσης.
- **Επί κοινόχρηστων αθλητικών εγκαταστάσεων**
- **Επί κατοικίας ή επαγγελματικής στέγης ή ειδικών κτιρίων**

Δηλαδή στις περιπτώσεις αυτές, για τον υπολογισμό της φορολογητέας αξίας του δικαιώματος αποκλειστικής χρήσης, θα συμπληρωθεί το αντίστοιχο φύλλο υπολογισμού αντικειμενικής αξίας (έντυπα 1,2,4,5,Κ1,Κ2,Κ3,Κ4,Κ5,Κ6,Κ7,Κ8 και Κ9), χωρίς καμία περαιτέρω μείωση.

- **Αξία δικαιώματος αποκλειστικής χρήσης επί κοινόκτητου ασκεπούς ορόφου, δώματος ή πυλωτής της οικοδομής ή επί του κοινόκτητου χώρου οικοπέδου ή αγροτεμαχίου**

Η φορολογητέα αξία του δικαιώματος αποκλειστικής χρήσης επιφάνειας επί του κοινόκτητου ασκεπούς ορόφου, δώματος ή πυλωτής της οικοδομής ή επί του κοινόκτητου χώρου οικοπέδου ή αγροτεμαχίου ισούται με ποσοστό δέκα πέντε τοις εκατό (15%) της αξίας της πλήρους κυριότητας ισοδύναμης επιφάνειας οικοπέδου ή αγροτεμαχίου. Δηλαδή, για τον υπολογισμό αυτής θα χρησιμοποιηθεί το έντυπο 3 του οικοπέδου με την εφαρμογή του μειωτικού συντελεστή 0,15 της περίπτωσης ΙΑ, αν πρόκειται για οικόπεδο εντός αντικειμενικού συστήματος, ή θα υπολογιστεί η αγοραία αξία με βάση συγκριτικά στοιχεία ή το έντυπο ΑΑ-ΓΗΣ-αντίστοιχα- αν πρόκειται για οικόπεδο εκτός αντικειμενικού συστήματος ή για αγροτεμάχιο, και θα πολλαπλασιαστεί αυτή επί 0,15 (ποσοστό 15%).

Σημείωση:

α) Αν η αποκλειστική χρήση επί κοινόκτητων κύριων, βοηθητικών ή ειδικών χώρων κτισμάτων ή επί του κοινόκτητου ασκεπούς ορόφου, δώματος ή πυλωτής της

οικοδομής ή επί του κοινόκτητου ακάλυπτου χώρου οικοπέδου ή αγροτεμαχίου ανήκει σε δυο ή περισσότερες ιδιοκτησίες, τότε η φορολογητέα αξία επιμερίζεται ανάλογα με τον αριθμό αυτών. Στις περιπτώσεις αυτές, όπου στα οικεία φύλλα υπολογισμού υπάρχει ο μειωτικός συντελεστής λόγω συνιδιοκτησίας, εφαρμόζεται και αυτός ο μειωτικός συντελεστής.

β) για οποιεσδήποτε άλλης μορφής δουλείες ή δικαιώματα αποκλειστικής χρήσης κοινόχρηστων χώρων, που δεν καλύπτονται από τα προαναφερθέντα –ρητά οριζόμενα στο νόμο- ισχύει ο προσδιορισμός της φορολογητέας αξίας αυτών κατά την εκτίμηση της Δ.Ο.Υ. (**αγοραία αξία**) με την επίκληση πρόσφορων συγκριτικών άλλων ομοειδών περιουσιακών στοιχείων (πχ δουλεία άντλησης ύδατος, διέλευσης υπογείου αγωγού κλπ.)

Για την έννοια των πραγματικών δουλειών και του δικαιώματος αποκλειστικής χρήσης επί κοινόχρηστων –κοινόκτητων χώρων καθώς και **παραδείγματα** υπολογισμού της φορολογητέας αξίας αυτών μπορείτε να διαβάσετε στην εγκύκλιο 1020496/477/Α0012/29.2.2004 ΠΟΛ. 1022, με την οποία κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις του ν. 3220/2004 και ειδικότερα στην ανάλυση της παραγράφου 8 του άρθρου 35 αυτού.

Ψιλή κυριότητα. Η ψιλή κυριότητα δε φορολογείται αμέσως, αλλά όταν θα συνενωθεί σ' αυτήν η επικαρπία. Κατ' εξαίρεση φορολογείται αμέσως αν:

- Περιέλθει σε εκείνον που έχει με ίδιο τίτλο την επικαρπία.
- Μετά από αποποίηση της κληρονομιάς από τον αρχικό κληρονόμο περιέλθει σε άλλον, που έχει με τον ίδιο τίτλο την επικαρπία.
- Μεταβιβασθεί από τον ψιλό κύριο με αντάλλαγμα και
- Το ζητάει ο φορολογούμενος με τη φορολογική του δήλωση ή αίτηση του, που θα την υποβάλλει οποτεδήποτε, δηλαδή και μετά τη νόμιμη προθεσμία για υποβολή της φορολογικής δήλωσης (άρθρο 16, όπως ισχύει μετά τη διάταξη της παρ. 8 του άρθρου 23 του ν. 1828/1989). Αν το αίτημα για άμεση φορολόγηση της ψιλής κυριότητας υποβληθεί μέσα στην νόμιμη προθεσμία υποβολής της δήλωσης, χρόνος φορολογίας είναι ο χρόνος θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής. Σε κάθε περίπτωση όμως το αίτημα πρέπει να υποβληθεί πριν τη συνένωση της ψιλής κυριότητας με την επικαρπία (άλλως, αντικείμενο φορολογίας είναι η πλήρης κυριότητα).

Παραδείγματα

Άμεσης Φορολόγησης Ψιλής Κυριότητας

Στο σημείο αυτό παρατίθενται 4 περιπτώσεις-παραδείγματα διαχωρισμού κυριότητας και επικαρπίας για διευκόλυνση:

Περίπτωση α. πεθαίνει ο Α και με διαθήκη αφήνει την ψιλή κυριότητα στο Β, ο οποίος ζητά την άμεση φορολόγηση της ψιλής κυριότητας. Ο Β οφείλει φόρο κληρονομιάς με βάση τη συγγένεια του προς τον Α. Στη συνέχεια ο Β μεταβιβάζει την ψιλή κυριότητα στο Γ με γονική παροχή και ο Γ ζητά την άμεση φορολόγηση της ψιλής κυριότητας. Ο Γ οφείλει φόρο γονικής παροχής με βάση τη συγγένεια του προς το Β. Με το θάνατο του επικαρπωτή δεν οφείλεται φόρος.

Περίπτωση β. πεθαίνει ο Α και με διαθήκη αφήνει την ψιλή κυριότητα στο Β, για την οποία αναβάλλεται η φορολογία. Ο Β μεταβιβάζει την ψιλή κυριότητα στο Γ με γονική παροχή και ο Γ ζητά την άμεση φορολόγηση της ψιλής κυριότητας. Ο Γ

οφείλει φόρο γονικής παροχής με βάση τη συγγένεια του προς το Α. Με το θάνατο του επικαρπωτή δεν οφείλεται φόρος.

Περίπτωση γ. πεθαίνει ο Α και με διαθήκη αφήνει την ψιλή κυριότητα στο Β, για την οποία αναβάλλεται η φορολογία. Ο Β μεταβιβάζει την ψιλή κυριότητα στο Γ με γονική παροχή και αναβάλλεται περαιτέρω η φορολογία της ψιλής κυριότητας. Με το θάνατο του επικαρπωτή Δ, ο Γ οφείλει φόρο κληρονομιάς για την πλήρη κυριότητα με τη συγγένεια του προς τον Α.

Περίπτωση δ. πεθαίνει ο Α και με διαθήκη αφήνει την ψιλή κυριότητα στο Β, ο οποίος ζητά την άμεση φορολόγηση της ψιλής κυριότητας. Ο Β οφείλει φόρο κληρονομιάς με βάση τη συγγένεια του προς τον Α. Στη συνέχεια ο Β μεταβιβάζει την ψιλή κυριότητα στο Γ με γονική παροχή αναβάλλεται η φορολογία της ψιλής κυριότητας. Με το θάνατο του επικαρπωτή Δ, ο Γ οφείλει φόρο γονικής παροχής με βάση τη συγγένεια του προς το Β.

ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΟΡΙΑ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΙ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΣΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΩΝ ΔΩΡΕΩΝ ΚΑΙ ΓΟΝΙΚΩΝ ΠΑΡΟΧΩΝ

α) Η αιτία θανάτου κτήση πάσης φύσεως περιουσιακών στοιχείων καθώς και η αιτία δωρεάς ή γονικής παροχής κτήση ακινήτων ή εμπράγματων ή ενοχικών δικαιωμάτων επί ακινήτων, μετοχών καθώς και λοιπών περιουσιακών στοιχείων (δηλ. όλων των περιουσιακών στοιχείων πλην μετρητών), από δωρεοδόχους που υπάγονται στην Α΄ και Β΄ και Γ΄ κατηγορία, υπόκεινται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται με βάση τις πιο κάτω φορολογικές κλίμακες:

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Α΄

Κλιμάκια (σε ευρώ)	Συντελεστής κλιμακίου (%)	Φόρος κλιμακίου (σε ευρώ)	Φορολογητέα περιουσία (σε ευρώ)	Φόρος που αναλογεί (σε ευρώ)
150.000	---	---	150.000	---
150.000	1	1.500	300.000	1.500
300.000	5	15.000	600.000	16.500
Υπερβάλλον	10			

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Β΄

Κλιμάκια (σε ευρώ)	Συντελεστής κλιμακίου (%)	Φόρος κλιμακίου (σε ευρώ)	Φορολογητέα περιουσία (σε ευρώ)	Φόρος που αναλογεί (σε ευρώ)
30.000	---	---	30.000	---
70.000	5	3.500	100.000	3.500
200.000	10	20.000	300.000	23.500
Υπερβάλλον	20			

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Γ΄

Κλιμάκια	Συντελεστής κλιμακίου (%)	Φόρος κλιμακίου	Φορολογητέα περιουσία	Φόρος που αναλογεί
6.000	---	---	6.000	---
66.000	20	13.200	72.000	13.200
195.000	30	58.500	267.000	71.700
Υπερβάλλον	40			

β) Η αιτία γονικής παροχής κτήση μετρητών φορολογείται αυτοτελώς, με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%) ενώ η αιτία δωρεάς κτήση μετρητών φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%) για δωρεοδόχους που υπάγονται στην Α΄ κατηγορία, είκοσι τοις εκατό (20%) για δωρεοδόχους που υπάγονται στη Β΄ κατηγορία και σαράντα τοις εκατό (40%) για δωρεοδόχους που υπάγονται στη Γ΄ κατηγορία.

Μετά την 26-1-2010, όταν κληρονόμος είναι σύζυγος ή ανήλικο τέκνο του κληρονομούμενου, απαλλάσσεται από το φόρο κληρονομιάς αξία κληρονομιάς περιουσίας μέχρι 400.000 € για κάθε κληρονόμο (με αντίστοιχο περιορισμό των κλιμακίων υπολογισμού του φόρου της Α΄ κατηγορίας).

ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΑΠΟ ΤΟ ΦΟΡΟ

Ι. ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΩΝ:

Α. Οι περιουσίες που αποκτήθηκαν με κληρονομιά- κληροδοσία απαλλάσσονται ολοσχερώς από το φόρο, αν αυτός που τις απέκτησε είναι:

α. το Δημόσιο, δήμος ή κοινότητα, ιερός ναός, ιερά μονή ή Ν.Π.Δ.Δ., η Ιερά Μονή του Όρους Σινά και η Ορθόδοξη Εκκλησία της Αλβανίας. Τα πρόσωπα αυτά δεν έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν φορολογική δήλωση.

β. Μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικό πρόσωπο, που έχει ή θα συσταθεί νόμιμα στην Ελλάδα και επιδιώκει αποδειγμένα σκοπούς εθνωφελείς ή σε ευρύτερο κύκλο φιλανθρωπικούς ή εκπαιδευτικούς ή καλλιτεχνικούς ή κοινωφελείς. Επίσης, από το φόρο απαλλάσσεται και αλλοδαπό νομικό πρόσωπο, που δεν έχει κερδοσκοπικό χαρακτήρα και επιδιώκει τους ίδιους πιο πάνω σκοπούς, με τον όρο όμως της αμοιβαιότητας. Δηλαδή, στη νομοθεσία του αλλοδαπού Κράτους, την ιθαγένεια του οποίου έχει το νομικό πρόσωπο, να υπάρχει αντίστοιχη διάταξη απαλλαγής,

γ. τα αλληλοβοηθητικά ταμεία περίθαλψης των εργατοϋπαλλήλων (ταμείο υγείας),

δ. τα αλλοδαπά φυσικά πρόσωπα, με τον όρο της αμοιβαιότητας και εφόσον η απαλλαγή τους προβλέπεται από διεθνή σύμβαση,

ε. οι περιουσίες του άρθρου 96 του Α.Ν. 2039/1939.

στ. τα πολιτικά κόμματα, που έχουν νόμιμα συσταθεί στην Ελλάδα και είναι αναγνωρισμένα από τον κανονισμό της Βουλής (άρθρο 15, ν. 1443/84).

Β. Σύμφωνα με τον ν. 3091/2002 (άρθρο 12 παρ. 4) από 1.1.2003 απαλλάσσονται από το φόρο κληρονομιάς:

α. τα περιουσιακά στοιχεία που οι γονείς είχαν μεταβιβάσει εν ζωή στα παιδιά τους και όταν πεθάνουν τα παιδιά τους, κληρονομούνται πάλι από αυτούς τους ίδιους και
β. η κληρονομιαία περιουσία αξίας μέχρι 300.000€ για κάθε κληρονόμο εφόσον ο κληρονόμος είναι ο επιζών σύζυγος (χήρος ή χήρα) ή ανήλικο παιδί του κληρονομούμενου. Σημειώνεται ότι ο επιζών σύζυγος τυχαίνει πάντοτε της απαλλαγής αυτής, ανεξάρτητα αν έχει ή όχι ανήλικα τέκνα.

Γ. Σύμφωνα με το ν. 3610/2007 (άρθρο 25 παρ. 1 και 2) από 1.1.2005 απαλλάσσονται από το φόρο κληρονομιάς ή κληρονομιά που περιέχεται σε σύζυγο, τέκνα, γονείς ή αδέρφια στρατιωτικού (κατά την έννοια του ν. 2084/1982 άρθρο 7 παρ. 2) που απεβίωσε κατά τη διάρκεια της υπηρεσίας, σε εκτέλεση και εξαιτίας αυτής.

II. ΔΩΡΕΩΝ:

Απαλλάσσονται από το φόρο οι δωρεές προς:

α. το Δημόσιο, δήμους, κοινότητες, ιερές μονές, ιερούς ναούς, Ν.Π.Δ.Δ., η Ιερά Μονή του Όρους Σινά και η Ορθόδοξη Εκκλησία της Αλβανίας. Τα πρόσωπα αυτά δεν έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν φορολογική δήλωση.

β. Μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα, που επιδιώκουν αποδειγμένα σκοπούς γενικά κοινωφελείς, ως και τα αλλοδαπά με τον όρο της αβεβαιότητας,

γ. περιουσίες του άρθρου 96 του Α.Ν. 2039/1939.

δ. αλλοδαπά φυσικά πρόσωπα, με τον όρο της αμοιβαιότητας και εφόσον η απαλλαγή προβλέπεται από διεθνή σύμβαση.

Επίσης απαλλάσσονται από το φόρο:

- τα βοηθήματα ή αποζημιώσεις που καταβάλλονται, συνολικά ή περιοδικά, από ασφαλιστικούς οργανισμούς ή ταμεία, λόγω θανάτου του ασφαλισμένου, σε τέκνα, χήρα, γονείς και άγαμες αδερφές του,
- κάθε, χωρίς αντάλλαγμα, παραχώρηση κινητών ή ακίνητων που γίνεται από το Δημόσιο, τους δήμους, τις κοινότητες ή Ν.Π.Δ.Δ. σε οποιοδήποτε τρίτο.
- τα πολιτικά κόμματα, που έχουν συσταθεί νόμιμα στην Ελλάδα και έχουν αναγνωριστεί από τη Βουλή.
- τα αλληλοβοηθητικά ταμεία περίθαλψης των εργατοϋπαλλήλων (ταμείο υγείας),
- οι μέχρι 80.000 ευρώ (συνολικά ανά δικαιούχο) δωρεές χρηματικών ποσών που γίνονται από φυσικά ή νομικά πρόσωπα, εφάπαξ ή περιοδικά προς τη σύζυγο ή τα ανήλικα τέκνα στρατιωτικού που απεβίωσε κατά την εκτέλεση διατεταγμένης υπηρεσίας συνεπαγόμενης επαυξημένο κίνδυνο και προδήλως και αναμφισβήτητα λόγω αυτής (άρθρο 16 παρ. 2 ν. 3522/1986).

III. ΠΡΟΙΚΩΝ:

Από το φόρο προικών απαλλάσσονται:

α) η προίκα που αποτελείται από περιουσιακά στοιχεία, τα οποία ανήκουν στην ατομική περιουσία της προικιζομένης.

β) οι προίκες που δίνονται από τα ιδρύματα ή σωματεία υπέρ:

- Απόρων,
- Αδερφών αυτών που πέθαναν για την πατρίδα και,
- Αυτών που έμειναν ορφανές ή στερήθηκαν τον αδερφό τους, λόγω πολέμου.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΑΚΙΝΗΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ

ΔΗΛΩΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΑΚΙΝΗΤΩΝ (ΕΝΤΥΠΟ Ε9)

ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ Ε9 ΓΙΑ ΤΟ ΕΤΟΣ 2010

Υπόχρεοι σε υποβολή δήλωσης στοιχείων ακινήτων για το έτος 2010 είναι:

- Όλα τα φυσικά και νομικά πρόσωπα, που έχουν εμπράγματα δικαιώματα πλήρους ή ψιλής κυριότητας ή επικαρπίας ή οίκησης σε ακίνητα που βρίσκονται στην Ελλάδα και αποκτήθηκαν εντός του έτους 2009.
- Τα φυσικά και νομικά πρόσωπα που την 1η Ιανουαρίου 2010 έχουν οποιαδήποτε μεταβολή στα ακίνητά τους, τα οποία έχουν δηλωθεί στο έντυπο Ε9 προηγούμενων ετών.
- Ο υπόχρεος που στις δηλώσεις Ε9 προηγούμενων ετών συμπεριέλαβε σύζυγο ή λοιπά προστατευόμενα μέλη, εφόσον έχουν επέλθει μεταβολές στην οικογενειακή του κατάσταση όπως έχει απεικονισθεί στις δηλώσεις Ε9 προηγούμενων ετών (έτη 2005 έως 2009), ανεξάρτητα από το αν έχει μεταβληθεί η κατάσταση των ακινήτων.
- Το προστατευόμενο μέλος που σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος υποχρεούται σε δήλωση φορολογίας εισοδήματος, εφόσον έχει επέλθει μεταβολή στην περιουσιακή του κατάσταση εντός του 2009.

ΧΡΟΝΟΣ ΚΑΙ ΤΡΟΠΟΣ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ Ε9 ΓΙΑ ΤΟ ΕΤΟΣ 2010

Η δήλωση στοιχείων ακινήτων έτους 2010, φυσικών και νομικών προσώπων, υποβάλλεται τις ίδιες ημερομηνίες με τη δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος. Επίσης παρέχεται και δυνατότητα ηλεκτρονικής υποβολής της δήλωσης μέχρι την 30η Ιουνίου 2010.

Το έντυπο Ε9 (δήλωση στοιχείων ακινήτων) έτους 2010 υποβάλλεται αυτοτελώς στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του φυσικού ή νομικού προσώπου. Η δήλωση υποβάλλεται σε δύο αντίτυπα που παρέχονται δωρεάν από το Δημόσιο, υπογράφεται από τον υπόχρεο και τη σύζυγο, εφόσον έχει ακίνητα ή εμπράγματα δικαιώματα σε αυτά ή από το νόμιμο εκπρόσωπο του νομικού προσώπου ή από πρόσωπο που έχει ειδικά εξουσιοδοτηθεί προς τούτου. **Οι σύζυγοι υποβάλλουν κοινό έντυπο Ε9**

ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ Ε9 ΣΕ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΘΑΝΑΤΟΥ

Σε περίπτωση θανάτου του υπόχρεου μέχρι 31-12-2009 υποχρεούνται οι κληρονόμοι του αποβιώσαντος να υποβάλλουν δήλωση στοιχείων ακινήτων (Ε9) έτους 2010 στο όνομα του αποβιώσαντος συμπληρώνοντας στην πρώτη σελίδα του εντύπου τα στοιχεία του θανόντος σημειώνοντας «X» στην ένδειξη «διαγραφή λόγω θανάτου» καθώς και τα στοιχεία των λοιπών μελών όπως είχαν δηλωθεί στις δηλώσεις προηγούμενων ετών του αποβιώσαντος, σημειώνοντας «X» στις αντίστοιχες ενδείξεις

«σχέση με τον υπόχρεο» και «μεταβολή σχέσης –διαγραφή -άλλη αιτία». Στο εσωτερικό του εντύπου δε θα αναγραφεί κανένα ακίνητο. Υπόχρεοι να δηλώσουν τα ακίνητα αυτά στη δήλωση στοιχείων ακινήτων είναι οι εξ' αδιαθέτου κληρονόμοι κατά το ποσοστό τους, εφόσον δεν έχει δημοσιευθεί διαθήκη μέχρι τις 31-12-2009 ή από τους εκ διαθήκης κληρονόμους κατά το ποσοστό τους εφόσον έχει δημοσιευθεί διαθήκη.

ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟ ΜΗ ΠΡΟΣΤΑΤΕΥΟΜΕΝΟ ΜΕΛΟΣ

Ο Υπόχρεος-γονέας που στις δηλώσεις Ε9 των προηγούμενων ετών συμπεριέλαβε τα ακίνητα τέκνου του, το οποίο το 2010 δεν είναι προστατευόμενο μέλος, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, υποβάλει δήλωση Ε9 έτους 2010 και στην πρώτη σελίδα του εντύπου αναγράφει το τέκνο, σημειώνοντας «X» στις αντίστοιχες ενδείξεις «σχέση με τον υπόχρεο –τέκνο» και «μεταβολή σχέσης – διαγραφή -άλλη αιτία». Στο εσωτερικό του εντύπου που θα υποβληθεί από τον υπόχρεο-γονέα δε θα αναγραφούν τα στοιχεία των ακινήτων του τέκνου. Το τέκνο οφείλει να υποβάλει έντυπο Ε9 έτους 2010 με το οποίο δηλώνει μόνο τις μεταβολές των ακινήτων του. Σε περίπτωση που δεν υπάρχει μεταβολή στα στοιχεία των ακινήτων του, δε θα υποβάλει δήλωση Ε9 έτους 2010.

ΔΙΑΓΡΑΦΗ ή ΜΕΤΑΒΟΛΗ ΑΚΙΝΗΤΟΥ

Στην περίπτωση που μεταβιβάστηκε μέσα στο έτος 2009 ακίνητο και είχε αναγραφεί στις δηλώσεις Ε9 των προηγούμενων ετών θα υποβληθεί από τον υπόχρεο δήλωση Ε9 έτους 2010, και στην πρώτη σελίδα του εντύπου στις ενδείξεις «Δηλώθηκαν ακίνητα στο Ε9 τα έτη 2005 έως 2008» και «Δηλώθηκαν ακίνητα στο Ε9 το έτος 2009» θα διαγραμμιστούν οι αντίστοιχες επιλογές, δηλαδή «ΝΑΙ» εφόσον έχουν δηλωθεί ακίνητα ή «ΟΧΙ» εφόσον δεν έχουν δηλωθεί ακίνητα για τα έτη αυτά. Στο εσωτερικό της δήλωσης θα αναγραφούν όλα τα στοιχεία του ακινήτου που μεταβιβάστηκε και στη στήλη «κωδ. μεταβολής» (24 του πίνακα 1 και 22 του πίνακα 2) θα αναγραφεί ο κωδ. αριθμός **3 (διαγραφή ακινήτου)**. **ΠΡΟΣΟΧΗ:** Ως αύξων αριθμός του ακινήτου, σε περίπτωση που έχει αποσταλεί το εκκαθαριστικό σημείωμα ενιαίου τέλους ακινήτων (Ε.Τ.ΑΚ.) έτους 2008 θα αναγραφεί υποχρεωτικά ο αριθμός Α.Τ.ΑΚ. που αναγράφεται στο εκκαθαριστικό σημείωμα και όχι ο αύξων αριθμός ακινήτου. Μόνο στην περίπτωση που δεν έχει εκδοθεί το εκκαθαριστικό Ε.Τ.ΑΚ. ως αύξων αριθμός θα αναγραφεί εκείνος της δήλωσης Ε9 με τον οποίο δηλώθηκε το ακίνητο για πρώτη φορά.

Στην περίπτωση που γίνεται **μεταβολή ακινήτου** που έχει ήδη δηλωθεί στο έντυπο Ε9 προηγούμενων ετών θα υποβληθεί από τον υπόχρεο δήλωση Ε9 έτους 2010, και στην πρώτη σελίδα του εντύπου στις ενδείξεις «Δηλώθηκαν ακίνητα στο Ε9 τα έτη 2005 έως 2008» και «Δηλώθηκαν ακίνητα στο Ε9 το έτος 2009» θα διαγραμμιστούν οι αντίστοιχες επιλογές, δηλαδή «ΝΑΙ» εφόσον έχουν δηλωθεί ακίνητα ή «ΟΧΙ» εφόσον δεν έχουν δηλωθεί ακίνητα για τα έτη αυτά. Στο εσωτερικό του εντύπου αναγράφονται όλα τα στοιχεία του ακινήτου που μεταβάλλεται, στην κατάσταση που είναι την 1η Ιανουαρίου 2010 και στη στήλη «κωδ. μεταβολή» (24 του πίνακα 1 και 22 του πίνακα 2) θα αναγραφεί ο κωδ. αριθμός 2 (μεταβολή στοιχείων ακινήτου που έχει ήδη δηλωθεί).

ΠΡΟΣΟΧΗ: Ως αύξων αριθμός του ακινήτου, σε περίπτωση που έχει αποσταλεί το εκκαθαριστικό σημείωμα ενιαίου τέλους ακινήτων (Ε.Τ.ΑΚ.) έτους 2008 θα αναγραφεί υποχρεωτικά ο αριθμός Α.Τ.ΑΚ. που αναγράφεται στο εκκαθαριστικό σημείωμα και όχι ο αύξων αριθμός ακινήτου. Μόνο στην περίπτωση που δεν έχει εκδοθεί το εκκαθαριστικό Ε.Τ.ΑΚ. ως αύξων αριθμός θα αναγραφεί εκείνος της δήλωσης Ε9 με τον οποίο δηλώθηκε το ακίνητο για πρώτη φορά.

ΔΗΛΩΣΗ ΝΕΟΥ ΑΚΙΝΗΤΟΥ

Στην περίπτωση απόκτησης νέου ακινήτου θα υποβληθεί από τον υπόχρεο δήλωση Ε9 έτους 2010, και στην πρώτη σελίδα του εντύπου στις ενδείξεις «Δηλώθηκαν ακίνητα στο Ε9 τα έτη 2005 έως 2008» και «Δηλώθηκαν ακίνητα στο Ε9 το έτος 2009» θα διαγραμματιστούν οι αντίστοιχες επιλογές, δηλαδή «ΝΑΙ» εφόσον έχουν δηλωθεί ακίνητα ή «ΟΧΙ» εφόσον δεν έχουν δηλωθεί ακίνητα για τα έτη αυτά. Στη στήλη «κωδ. μεταβολής» του εσωτερικού του εντύπου (24 του πίνακα 1 και 22 του πίνακα 2) θα αναγραφεί ο κωδ. αριθμός 1 (δήλωση νέου ακινήτου). **ΠΡΟΣΟΧΗ:** Ως αύξων αριθμός του νέου ακινήτου, στο εσωτερικό του εντύπου, θα αναγραφεί ο επόμενος αριθμός που ακολουθεί τον τελευταίο αύξοντα αριθμό της τελευταίας υποβληθείσας δήλωσης Ε9 προηγούμενων ετών.

ΑΚΙΝΗΤΑ ΤΟΥ ΠΙΝΑΚΑ Ι ΚΑΙ ΤΟΥ ΠΙΝΑΚΑ ΙΙ

Στον πίνακα 1 γράφονται όλα τα κτίσματα που βρίσκονται στην Ελλάδα, ανεξάρτητα αν είναι εντός ή εκτός σχεδίου πόλης ή οικισμού.

Επίσης στον ίδιο πίνακα γράφονται τα στοιχεία των εντός σχεδίου πόλης ή οικισμού οικοπέδων είτε έχουν κτίσματα είτε όχι.

Στον πίνακα 2 αναγράφονται όλα τα γήπεδα-εκτάσεις που είναι εκτός σχεδίου πόλης.

ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ Ε9 ΑΠΟ ΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ

Όλα τα νομικά πρόσωπα, τα οποία έχουν υποβάλλει δηλώσεις Ε9 προηγούμενων ετών και διέκοψαν τις εργασίες τους μέχρι 31-12-2009, υποχρεούνται σε υποβολή δήλωσης στοιχείων ακινήτων, συμπληρώνοντας στην πρώτη σελίδα του εντύπου τα στοιχεία τους, σημειώνοντας «Χ» στην αντίστοιχη ένδειξη «διαγραφή λόγω διακοπής εργασιών».

ΕΝΙΑΙΟ ΤΕΛΟΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ(Ε.Τ.ΑΚ.) ΚΑΙ ΕΙΔΙΚΟΣ ΦΟΡΟΣ ΕΠΙ ΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΩΝ

Με το άρθρο 56 του ν. 3842/2010 από το έτος 2010 καταργήθηκε το Ε.Τ.ΑΚ. και αντικαταστάθηκε από το φόρο ακίνητης περιουσίας (σχετ. άρθρα 27 έως 50 ν. 3842/2010).

Από 1-1-2010 επιβάλλεται φόρος στην ακίνητη περιουσία (Φ.Α.Π.) που βρίσκεται στην Ελλάδα και ανήκει σε φυσικά και νομικά πρόσωπα (άρθρα 27 έως 50 ν. 3842/23-4-2010).

ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΑΚΙΝΗΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ (Φ.Α.Π.)

Όλα τα φυσικά και νομικά πρόσωπα ανεξάρτητα από την ιθαγένεια, κατοικία ή την έδρα τους που έχουν την 1η Ιανουαρίου το δικαίωμα της πλήρους ή ψιλής κυριότητας ή επικαρπίας επί ακινήτων καθώς και το δικαίωμα αποκλειστικής χρήσης θέσεων στάθμευσης, βοηθητικών χώρων και κολυμβητικών δεξαμενών που βρίσκονται σε κοινόκτητο τμήμα υπογείου, πυλωτής, δώματος ή ακάλυπτου χώρου οικοδομής είναι υποκείμενα σε ΦΑΠ.

ΥΠΟΒΟΛΗ ΚΑΙ ΠΡΟΘΕΣΜΙΑ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ Φ.Α.Π

Αρμόδια Δ.Ο.Υ. για την παραλαβή της δήλωσης φόρου ακίνητης περιουσίας είναι η Δ.Ο.Υ. φορολογίας εισοδήματος του υπόχρεου. Η δήλωση φόρου ακίνητης περιουσίας νομικών προσώπων υποβάλλεται μέχρι και την 15η Μαΐου του οικείου έτους, ανάλογα με το τελευταίο ψηφίο του Α.Φ.Μ., με αρχή το 1 και ολοκληρώνεται σε 10 εργάσιμες ημέρες. Ειδικά για το έτος 2010 η δήλωση υποβάλλεται μέχρι την 30η Ιουλίου 2010.

Επίσης, η δήλωση των φυσικών προσώπων συντίθεται μηχανογραφικά από το Υπουργείο Οικονομικών από τις δηλώσεις στοιχείων ακινήτων (Ε9). Για την επιβολή φόρου ακίνητης περιουσίας των φυσικών προσώπων έτους 2010 λαμβάνονται υπόψη οι δηλώσεις στοιχείων ακινήτων (Ε9) ετών 2005 έως και 2009 οι οποίες περιλαμβάνουν το σύνολο της ακίνητης περιουσίας καθώς και τις μεταβολές της οικογενειακής και περιουσιακής κατάστασης, όπως ισχύουν την 1η Ιανουαρίου 2010.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΙ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΓΙΑ ΤΑ ΦΥΣΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ

Κλιμάκιο (σε ευρώ)	Φορολογικός Συντελεστής κατά κλιμάκιο (%)	Ποσό φόρου κατά κλιμάκιο (σε ευρώ)	Σύνολο Φορολογητέας Αξίας (σε ευρώ)	Σύνολο Φόρου (σε ευρώ)
200.000	0	---	200.000	0,00
300.000	0,2%	600,00	500.000	600,00
100.000	0,3%	300,00	600.000	900,00
100.000	0,6%	600,00	700.000	1.500,00
100.000	0,9%	900,00	800.000	2.400,00
Υπερβάλλον	1,0%			

ΤΡΟΠΟΣ ΚΑΤΑΒΟΛΗΣ Φ.Α.Π.

Για τα φυσικά πρόσωπα ο φόρος που αναλογεί καταβάλλεται σε τρεις ίσες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα του επόμενου μήνα από τη βεβαίωση του φόρου και η καθεμία από τις επόμενες την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα του τρίτου και πέμπτου μήνα αντίστοιχα από τη βεβαίωση του τέλους. Αν το φόρος βεβαιώνεται τους μήνες Αύγουστο και Σεπτέμβριο του οικείου έτους τότε καταβάλλεται σε δύο ίσες δόσεις και αν βεβαιώνεται το μήνα Οκτώβριο και έπειτα καταβάλλεται εφάπαξ. Αν το συνολικό ποσό της οφειλής είναι μέχρι διακόσια πενήντα (250) ευρώ αθροιστικά λαμβανόμενο, για όλους τους υπόχρεους τούτο θα καταβληθεί μέχρι την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα του επόμενου μήνα από τη βεβαίωση του φόρου.

ΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ

Σε φόρο υποβάλλεται η συνολική αξία της περιουσίας των νομικών προσώπων και φορολογείται με συντελεστή 6%. Τα ιδιοχρησιμοποιούμενα για την παραγωγή ή την άσκηση εμπορικής δραστηριότητας, κτίσματα των νομικών προσώπων φορολογούνται με συντελεστή 1%.

Τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που επιδιώκουν σκοπούς κοινωφελείς, θρησκευτικούς, φιλανθρωπικούς και εκπαιδευτικούς, φορολογούνται με συντελεστή 3%. Τα ιδιοχρησιμοποιούμενα των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα φορολογούνται με συντελεστή 1%.

Για τα νομικά πρόσωπα ο φόρος που αναλογεί καταβάλλεται σε τρεις ίσες διμηνιαίες δόσεις από τις οποίες η πρώτη με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης οι δε υπόλοιπες την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα των διμήνων που ακολουθούν. Επίσης είναι απαραίτητη η καταβολή του 1/3 του φόρου που προέκυψε κατά την υποβολή της δήλωσης ακίνητης περιουσίας των νομικών προσώπων. Η δήλωση φόρου ακίνητης περιουσίας θεωρείται απαραίδεκτη και συνεπώς μη υποβληθείσα και δεν παράγει έννομα αποτελέσματα, εφόσον με την υποβολή της δεν καταβλήθηκε η πρώτη δόση, δηλαδή το 1/3 του αναλογούντος φόρου.

ΠΡΟΣΘΕΤΟΙ ΦΟΡΟΙ ΚΑΙ ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΓΙΑ ΤΑ ΦΥΣΙΚΑ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ ΠΟΥ ΠΑΡΑΒΑΙΝΟΥΝ ΤΙΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΤΟΥΣ

Για την επιβολή των πρόσθετων φόρων και προστίμων φυσικών και νομικών προσώπων εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις των παραγράφων 1, 4, 5, 6, 7 και 8 του άρθρου 1, καθώς και των άρθρων 2, 4, 9, 14, 15, 22, 23 και 24 του Ν. 2523/1997 (ΦΕΚ 179 Α'), όπως ισχύουν.

- Όταν η δήλωση υποβληθεί εκπρόθεσμα επιβάλλεται πρόσθετος φόρος που ορίζεται σε ποσοστό 1% επί του φόρου που οφείλεται για κάθε μήνα καθυστέρησης και μέχρι 100%

- Όταν υποβληθεί ανακριβής δήλωση, επιβάλλεται στον υπόχρεο πρόσθετος φόρος που ορίζεται σε ποσοστό 2% επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε ο υπόχρεος, για κάθε μήνα καθυστέρησης και μέχρι 200%
- Όταν δεν υποβληθεί καθόλου δήλωση, επιβάλλεται πρόσθετος φόρος που ορίζεται σε ποσοστό 2,5% επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε ο υπόχρεος λόγω μη υποβολής της δήλωσης για κάθε μήνα καθυστέρησης και μέχρι 200%.
- Τέλος, επιβάλλεται πρόστιμο από 117 ευρώ έως 1.170 ευρώ στους υπόχρεους σε υποβολή δήλωσης, σε περιπτώσεις που δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή
- Ειδικά για τα φυσικά πρόσωπα δεν επιβάλλεται το αυτοτελές πρόστιμο της προηγούμενης παραγράφου όταν δεν προκύπτει διαφορά φόρου για καταβολή εφόσον έχει ήδη επιβληθεί αυτοτελές πρόστιμο για τη δήλωση στοιχείων ακινήτων.

ΕΙΔΙΚΟΣ ΦΟΡΟΣ ΕΠΙ ΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΩΝ ΓΙΑ ΤΟ ΕΤΟΣ 2010

Ο συντελεστής φορολόγησης για το έτος 2010 και για κάθε επόμενο είναι 15% (άρθρο 57 ν. 3842/2010). Η προθεσμία υποβολής δήλωσης ειδικού φόρου επί των ακινήτων ειδικά για το έτος 2010 παρατείνεται μέχρι και την 30η Δεκεμβρίου 2010, σχετ. ΠΟΛ 1158/2010.

ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ ΕΙΔΙΚΟΥ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΤΟ ΕΤΟΣ 2010

Υπόχρεοι σε υποβολή δήλωσης ειδικού φόρου επί των ακινήτων για το έτος 2010 έχουν:

α) Οι νομικές οντότητες και τα νομικά πρόσωπα που είναι υπόχρεα σε καταβολή του φόρου αυτού.

β) Ανώνυμες εταιρείες και εταιρείες περιορισμένης ευθύνης οι οποίες έχουν ως σκοπό, σύμφωνα με το καταστατικό τους, την αγορά, διαχείριση, επένδυση και εκμετάλλευση ακινήτων.

γ) Οι νομικές οντότητες και τα νομικά πρόσωπα των περιπτώσεων γ' και στ' της παραγράφου 2 του άρθρου 15 του ν. 3091/2002, καθώς και αυτά της περίπτωσης δ' της παραγράφου 3 του ιδίου νόμου. Συγκεκριμένα:

- Ναυτιλιακές επιχειρήσεις που έχουν εγκαταστήσει γραφεία στην Ελλάδα σύμφωνα με τις διατάξεις του α.ν. 89/1967 (ΦΕΚ 132 Α'), όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με τον α.ν. 378/1968 (ΦΕΚ 82 Α'), το ν. 27/1975 (ΦΕΚ 77 Α'), το ν. 814/1978 (ΦΕΚ 144 Α') και το ν. 2234/1994 (ΦΕΚ 142 Α') και πλοιοκτήτριες εταιρείες εμπορικών πλοίων (περ. γ, παρ. 2, αρ. 15).
- Νομικά πρόσωπα τα οποία αποδεδειγμένα επιδιώκουν στην Ελλάδα σκοπούς κοινωφελείς, πολιτιστικούς, θρησκευτικούς, εκπαιδευτικούς (περ. στ, παρ. 2, αρ. 15).
- Εταιρείες, που έχουν την έδρα τους σύμφωνα με το καταστατικό τους στην Ελλάδα ή σε άλλη χώρα της Ευρωπαϊκής Ένωσης των οποίων το σύνολο των ονομαστικών μετοχών, μεριδίων ή μερίδων ανήκουν σε ίδρυμα ημεδαπό ή αλλοδαπό, εφόσον αποδεδειγμένα επιδιώκει στην Ελλάδα κοινωφελείς σκοπούς, για τα ακίνητα που χρησιμοποιούνται για το σκοπό αυτόν (περ. δ' παρ. 3, αρ. 15).