

ΑΤΕΙ ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ

ΣΧΟΛΗ : ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ



ΤΜΗΜΑ :ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ & ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ



**ΘΕΜΑ: ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ , ΔΩΡΕΩΝ,
ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΩΝ, ΓΟΝΙΚΩΝ ΠΑΡΟΧΩΝ**

ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ :ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΣ ΛΥΓΓΙΤΣΟΣ

ΣΠΟΥΔΑΣΤΡΙΑ :ΜΑΡΙΑ ΜΑΘΙΟΥΔΑΚΗ

ΚΑΛΑΜΑΤΑ ΑΠΡΙΛΙΟΣ 2010

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΕΡΙΛΗΨΗ.....	8
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1. Τι είναι φορολογία.....	10
ΕΝΟΤΗΤΑ 1. Διακρίσεις της φορολογίας.....	12
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2. Φορολογία Μεταβίβασης Ακινήτων.....	14
2.1 Φορολογία μεταβίβασης ακινήτων.....	14
2.2 Υπόχρεοι στο φόρο.....	15
2.3 Καταβολή φόρου μεταβίβασης ακινήτων.....	16
2.4 Αποτίμηση των ακινήτων.....	16
2.5 Φορολογικοί συντελεστές.....	17
2.6 Αφορολόγητα ποσά για την αγορά πρώτης κατοικίας.....	18
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3. Απαλλαγές από τη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων	20
3.1 Απαλλαγές(κυρίως για πρώτη κατοικία.....	20
3.2 Προϋποθέσεις για την απαλλαγή πρώτης κατοικίας.....	22
3.2.1 Υπάρχει δικαίωμα απαλλαγής για δεύτερη φορά;.....	22

3.2.2 Δικαιολογητικά για τη χορήγηση της απαλλαγής για πρώτη κατοικία και χρόνος που υποβάλλονται.....	23
3.2.3 Πότε αιρείται η απαλλαγή;.....	23
3.2.4 Απαλλαγές που παρέχονται στους αγρότες.....	24
3.3 Αξιολόγηση του φόρου	24
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4. Βασική νομολογία για το φόρο μεταβίβασης ακινήτων.....	27
4.1 Άρθρα 1-4.....	27
4.2 Άρθρα 5-7.....	30
4.3 Άρθρα 8 και 15.....	33
ΕΝΟΤΗΤΑ 2. ΦΟΡΟΣ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΩΝ – ΔΩΡΕΩΝ – ΓΟΝΙΚΩΝ ΠΑΡΟΧΩΝ.....	37
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5. Φορολογία Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών.....	37
5.1 Φορολογία Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών στην Ελλάδα	41
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6. Ο Φόρος Κληρονομιών.....	45
6.1 Υπόχρεοι σε δήλωση.....	46
6.2 Αρμόδια Δ.Ο.Υ. για παραλαβή δηλώσεων φόρου κληρονομιάς.....	47
6.2.1 Χρόνος κατά τον οποίο γεννιέται η φορολογική υποχρέωση.....	47

6.2.2 Προθεσμία υποβολής της δήλωσης φόρου κληρονομιάς.....	47
6.2.3 Δικαιολογητικά που χρειάζονται κατά την υποβολή δηλώσεων φόρου κληρονομιάς.....	48
6.2.4 Προσδιορισμός της αξίας της κληρονομικής μερίδας ή της κληροδοσίας.....	49
6.2.5 Έκπτωση από την αξία της περιουσίας.....	49
6.3 Απαλλαγές από το φόρο.....	49
6.3.1 Αφορολόγητα ποσά για την απόκτηση πρώτης κατοικίας αιτία θανάτου.....	49
6.3.2 Αφορολόγητο συζύγου, ανήλικων τέκνων.....	50
6.4 Απαλλαγές.....	50
6.4.1 Απαλλαγή πρώτης κατοικίας.....	50
6.4.2 Γεωργικές απαλλαγές.....	51
6.4.2.1 Πρόσθετα αφορολόγητα ποσά γεωργών.....	53
6.4.2.2 Ειδικές απαλλαγές αγροτών.....	54
6.5 Εκπτώσεις από το φόρο.....	54
6.5.1 Εκπτώσεις φόρου(κληρονομιάς).....	55
6.6 Φορολογικοί συντελεστές και υπολογισμός φόρου.....	55
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7. Ο Φόρος Δωρεών.....	56
7.1 Η βάση του φόρου.....	56

7.2 Γενικά για το φόρο δωρεάς(- γονικών παροχών).....	56
7.3 Χρόνος που γεννιέται η φορολογική υποχρέωση.....	60
7.4 Ακύρωση ή ανάκληση της δωρεάς.....	60
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8. Ο Φόρος Γονικών Παροχών.....	62
8.1 Ο φόρος γονικών παροχών.....	62
8.2 Γενικά για το φόρο γονικών παροχών.....	63
8.3 Υπολογισμός φόρου γονικών παροχών.....	63
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9. Βασική νομολογία Φορολογίας Κληρονομιών – Δωρεών – Γονικών Παροχών.....	65
9.1 Άρθρα 2, 6 και 25.....	65
9.2 Άρθρο 26.....	68
9.3 Άρθρα 29, 34 και 43.....	76
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 10. Νέες Μεταρρυθμίσεις.....	88
10.1 Τροποποίηση του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών – Δωρεών – Γονικών Παροχών.....	88
10.2 Νέες Μεταρρυθμίσεις 2010.....	91
ΕΠΙΛΟΓΟΣ.....	92
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ.....	93
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	98

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η φορολογία φαίνεται να ξεκίνησε από την αρχαιότητα ως υποχρέωση ανθρώπων να καταβάλλουν αντικείμενα ή προϊόντα αξίας ή κράτη. Συνήθως σε κάθε περιοχή υπήρχε ένας άρχοντας με στρατιωτική, πολιτική εξουσία ή ήταν ένας γαιοκτήμονας στον οποίο αποδίδονταν οι εισφορές, και αυτός με τη σειρά του τις έστελνε στην ανώτατη κρατική αρχή. Άλλο αξιοσημείωτο φαινόμενο της αρχαιότητας και του Μεσαίωνα είναι η παροχή υπηρεσιών από τους άρχοντες με αντάλλαγμα το δικαίωμα της είσπραξης των φόρων μιας επαρχίας για το δικό τους όφελος. Στον ελλαδικό χώρο επί Βυζαντίου παρατηρήθηκε το φαινόμενο οι εισφορές να καταβάλλονται στην κοινότητα αντί για κάποιον άρχοντα και αυτή με τη σειρά της να αποδίδεται στο κράτος.

Ιστορικά υπάρχουν περιπτώσεις όπου ο φορολογούμενος δεν είναι ένας πολίτης ή περίοικος(κάτοικος χωρίς πολιτικά δικαιώματα) μιας περιοχής, αλλά ένα ολόκληρο κράτος. Σε αυτές τις περιπτώσεις ένα αναγνωρισμένο κράτος καταβάλλει υποχρεωτική εισφορά σε ένα άλλο μετά από σχετική συνθήκη που έχει υπογραφεί. Αυτό συνέβαινε στο Μεσαίωνα, όπου σλαβικά κράτη πλήρωναν στο Βυζάντιο φόρο, ενώ το ίδιο σε άλλες ιστορικές περιόδους πλήρωνε φόρο στην Περσία και την Οθωμανική Αυτοκρατορία.

Η φορολογία στην αρχαιότητα και τον Μεσαίωνα ίσως συνδέθηκε με την στρατιωτική κατάκτηση ή πολιτική κτήση όπως υποδηλώνει η χαρακτηριστική φράση *φόρος υποτέλειας*.

Σχεδόν ταυτόχρονα με τη φορολογία αναπτύχθηκε και το φαινόμενο της φοροδιαφυγής, ώστε να δημιουργηθούν ειδικές οργανώσεις συλλογής φόρων για την εξασφάλιση της είσπραξης των φόρων και τον ακριβή υπολογισμό του κάθε φόρου. Αυτές οι οργανώσεις ταυτόχρονα μπορούσαν να επιδικάσουν ποινές σε φοροφυγάδες.

Οι υποχρεωτικές εισφορές αρχικά ήταν ένα μέρος της σοδειάς, όπως συνέβαινε στην αρχαία Αίγυπτο και αργότερα αντικαταστάθηκαν με χρήματα μετά την εφεύρεσή του. Ωστόσο, ο υπολογισμός της υποχρεωτικής καταβολής εξακολουθούσε να γίνεται με βάση την έκταση των κτημάτων του φορολογούμενου μέχρι και μετά τη Ρωμαϊκή Αυτοκρατορία σε πολλά κράτη.

Η φορολογία δεν είναι πάντα η μοναδική πηγή εσόδων ενός κράτους, υπάρχουν και περιπτώσεις όπου το κράτος ελέγχει μερικά μονοπώλια ως κύρια ή

συμπληρωματική πηγή εσόδων, όπως συνέβαινε επί Όθωνα στην Ελλάδα. Εκτός από τους φόρους ένα κράτος

μπορεί να επιβάλλει εισφορές και σε εμπορικές συναλλαγές που γίνονται μέσα σε αυτό, ακόμα και όταν οι συναλλασσόμενοι δεν είναι πολίτες του κράτους.

Στο κεφάλαιο 1 της παρούσας πτυχιακής δίνεται ένας γενικός ορισμός του όρου φορολογία και μια ιστορική αναδρομή.

Στη συνέχεια έχουμε την πρώτη ενότητα στην οποία ασχολούμαστε με τις διακρίσεις της φορολογίας περιουσίας. Σε αυτή την ενότητα χωρίζουμε το φόρο περιουσίας και ασχολούμαστε με ένα συγκεκριμένο κομμάτι της τον φόρο μεταβίβασης ακινήτων. Παραθέτουμε κάποια γενικά στοιχεία για το φόρο μεταβίβασης ακινήτων, για τις απαλλαγές που ισχύουν και τέλος, γίνεται μια αναφορά σε κάποια βασικά άρθρα του Ν. 1587/1950 που χρησιμοποιήθηκαν στα κεφάλαια της ενότητας αυτής.

Στην δεύτερη ενότητα, αναφερόμαστε σε μια άλλη διάκριση του φόρου περιουσίας, το φόρο κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών. Ξεκινώντας την ενότητα γίνεται μια αναφορά γενική στο φόρο κληρονομιάς, δωρεάς και γονικής παροχής και μια αναφορά για τον φόρο στην Ελλάδα. Καθώς προχωράμε στην ενότητα ξεκινάμε την ανάλυση από το φόρο κληρονομιών, προχωράμε στο φόρο δωρεών και τελειώνουμε με το φόρο γονικών παροχών. Στο τέλος της ενότητας αυτής γίνεται αναφορά σε κάποια κύρια άρθρα του Ν 2961/2001.

Τέλος, στο τελευταίο κεφάλαιο αυτής της εργασίας γίνεται μια μικρή αναφορά στις νέες μεταρρυθμίσεις που έγιναν στην χώρα μας το έτος 2010.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1. ΤΙ ΕΙΝΑΙ Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ

Η φορολογία είναι η διαδικασία συγκέντρωσης κρατικών εσόδων μέσω των υποχρεωτικών εισφορών των φυσικών προσώπων (πολιτών) και νομικών προσώπων. Αντικειμενικός σκοπός της φορολογίας είναι η χρηματοδότηση των κρατικών δαπανών (το κόστος εκτέλεσης του κυβερνητικού έργου) που στηρίζονται στους πόρους που αποκομίζει το κράτος με την φορολογική πολιτική που αποφασίζει να εφαρμόσει. Οι υποχρεωτικές εισφορές ονομάζονται συνήθως φόροι.

Η φορολογική πολιτική στο πλαίσιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ) απαρτίζεται από δύο κλάδους: την άμεση φορολογία, που εξακολουθεί να υπάγεται στην αποκλειστική αρμοδιότητα των κρατών μελών, και την έμμεση φορολογία, που άπτεται της ελεύθερης κυκλοφορίας εμπορευμάτων και της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών. Στο χώρο της άμεσης φορολογίας, τα κράτη μέλη έχουν θεσπίσει μέτρα που επιτρέπουν την αποφυγή της φοροδιαφυγής και της διπλής φορολογίας. Η φορολογική πολιτική μεριμνά ώστε να μη νοθεύεται ο ανταγωνισμός μεταξύ των κρατών μελών στην εσωτερική αγορά από τις διαφορές των φορολογικών συντελεστών και των συστημάτων φορολογίας στο επίπεδο της έμμεσης φορολογίας. Έχουν επίσης θεσπιστεί μέτρα για να είναι δυνατόν να αποφευχθούν οι ζημιογόνες συνέπειες του φορολογικού ανταγωνισμού, στις περιπτώσεις που οι επιχειρήσεις προβαίνουν σε μεταφορές πίστωσης μεταξύ των κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Ιστορική αναδρομή

Η φορολογία φαίνεται να ξεκίνησε από την αρχαιότητα ως υποχρέωση ανθρώπων να καταβάλλουν αντικείμενα ή προϊόντα αξίας ή κράτη. Συνήθως σε κάθε περιοχή υπήρχε ένας άρχοντας με στρατιωτική, πολιτική εξουσία ή ήταν ένας γαιοκτήμονας στον οποίο αποδίδονταν οι εισφορές, και αυτός με τη σειρά του τις έστελνε στην ανώτατη κρατική αρχή. Άλλο αξιοσημείωτο φαινόμενο της αρχαιότητας και του Μεσαίωνα είναι η παροχή υπηρεσιών από τους άρχοντες με αντάλλαγμα το δικαίωμα της είσπραξης των φόρων μιας επαρχίας για το δικό τους όφελος. Στον ελλαδικό χώρο επί Βυζαντίου παρατηρήθηκε το φαινόμενο οι εισφορές να

καταβάλλονται στην κοινότητα αντί για κάποιο άρχοντα και αυτή με τη σειρά της να αποδίδεται στο κράτος.

Ιστορικά υπάρχουν περιπτώσεις όπου ο φορολογούμενος δεν είναι ένας πολίτης ή περίοικος(κάτοικος χωρίς πολιτικά δικαιώματα) μιας περιοχής, αλλά ένα ολόκληρο κράτος. Σε αυτές τις περιπτώσεις ένα αναγνωρισμένο κράτος καταβάλλει υποχρεωτική εισφορά σε ένα άλλο μετά από σχετική συνθήκη που έχει υπογραφεί. Αυτό συνέβαινε στο Μεσαίωνα, όπου σλαβικά κράτη πλήρωναν στο Βυζάντιο φόρο, ενώ το ίδιο σε άλλες ιστορικές περιόδους πλήρωνε φόρο στην Περσία και την Οθωμανική Αυτοκρατορία.

Η φορολογία στην αρχαιότητα και τον Μεσαίωνα ίσως συνδέθηκε με την στρατιωτική κατάκτηση ή πολιτική κτήση όπως υποδηλώνει η χαρακτηριστική φράση *φόρος υποτέλειας*.

Σχεδόν ταυτόχρονα με τη φορολογία αναπτύχθηκε και το φαινόμενο της φοροδιαφυγής, ώστε να δημιουργηθούν ειδικές οργανώσεις συλλογής φόρων για την εξασφάλιση της εισπραξής των φόρων και τον ακριβή υπολογισμό του κάθε φόρου. Αυτές οι οργανώσεις ταυτόχρονα μπορούσαν να επιδικάσουν ποινές σε φοροφυγάδες.

Οι υποχρεωτικές εισφορές αρχικά ήταν ένα μέρος της σοδειάς, όπως συνέβαινε στην αρχαία Αίγυπτο και αργότερα αντικαταστάθηκαν με χρήματα μετά την εφεύρεσή του. Ωστόσο, ο υπολογισμός της υποχρεωτικής καταβολής εξακολουθούσε να γίνεται με βάση την έκταση των κτημάτων του φορολογούμενου μέχρι και μετά τη Ρωμαϊκή Αυτοκρατορία σε πολλά κράτη.

Η φορολογία δεν είναι πάντα η μοναδική πηγή εσόδων ενός κράτους, υπάρχουν και περιπτώσεις όπου το κράτος ελέγχει μερικά μονοπώλια ως κύρια ή συμπληρωματική πηγή εσόδων, όπως συνέβαινε επί Όθωνα στην Ελλάδα. Εκτός από τους φόρους ένα κράτος

μπορεί να επιβάλλει εισφορές και σε εμπορικές συναλλαγές που γίνονται μέσα σε αυτό, ακόμα και όταν οι συναλλασσόμενοι δεν είναι πολίτες του κράτους.

ΕΝΟΤΗΤΑ 1: ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

Η φορολογία είναι το σημαντικότερο έσοδο ενός κράτους. Διακρίνεται σε διάφορους κλάδους, εμείς τώρα θα ασχοληθούμε με τον φόρο περιουσίας.

Στη φορολογία περιουσίας περιλαμβάνονται οι φόροι που επιβάλλονται στην αξία, στην έκταση ή σε κάποιο άλλο χαρακτηριστικό της περιουσίας που κατέχει ο φορολογούμενος. Οι φόροι αυτοί διακρίνονται σε διάφορες κατηγορίες, οι βασικότερες των οποίων είναι οι εξής :

A. Φόροι κατοχής περιουσίας: οι οποίοι έχουν ως βάση την αξία, τον όγκο ή άλλο χαρακτηριστικό της περιουσίας που κατέχει ο φορολογούμενος και,

B. Φόροι μεταβίβασης περιουσίας: οι οποίοι έχουν ως βάση μόνο το τμήμα της περιουσίας που μεταβιβάζεται για κάποιο λόγο, π.χ. λόγω κληρονομιάς, δωρεάς, πώλησης, κ.α.

Οι φόροι κατοχής περιουσίας, διακρίνονται ανάλογα με τη φύση και την έκταση της περιουσίας που καλύπτουν, στις εξής δύο κατηγορίες:

A. τους φόρους καθαρού πλούτου, που έχουν ως βάση τη συνολική περιουσιακή θέση των φορολογούμενων, δηλαδή τη συνολική αξία των ενεργητικών περιουσιακών στοιχείων τους μείον τις υποχρεώσεις τους, και

B. τους φόρους που καλύπτουν μόνο τα ενεργητικά περιουσιακά στοιχεία, οι οποίοι επιβάλλονται με βάση την αξία, τον όγκο ή άλλο χαρακτηριστικό των ενεργητικών περιουσιακών στοιχείων των φορολογούμενων, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη οι υποχρεώσεις τους.

Οι φόροι καθαρού πλούτου είναι συνήθως γενικοί και καλύπτουν όλα τα ενεργητικά και τα παθητικά στοιχεία της περιουσίας ε εξαίρεση ορισμένα στοιχεία που απαλλάσσονται από το φόρο, κυρίως για λόγους φοροτεχνικούς. Αντίθετα, οι φόροι που καλύπτουν μόνο τα ενεργητικά περιουσιακά στοιχεία είναι συνήθως ειδικοί φόροι και καλύπτουν ορισμένα μόνο περιουσιακά στοιχεία και κυρίως τα ακίνητα (μερικές φορές μάλιστα μόνο ορισμένες κατηγορίες από αυτά, λ.χ. τα οικόπεδα ή τα κτίσματα), μπορεί όμως να είναι και γενικοί φόροι και να καλύπτουν τη συνολική αξία των ενεργητικών περιουσιακών στοιχείων, όπως λ.χ. συμβαίνει στις Η.Π.Α.

Οι φόροι μεταβίβασης περιουσίας, εξάλλου, διακρίνονται ανάλογα με την αιτία για την οποία γίνεται η μεταβίβαση της περιουσίας στις εξής κατηγορίες:

Α. τη φορολογία κληρονομιών, όταν η μεταβίβαση της περιουσίας γίνεται λόγω θανάτου,

Β. τη φορολογία δωρεών, όταν η μεταβίβαση γίνεται λόγω δωρεάς,

Γ. τη φορολογία μεταβίβασης ακίνητων, όταν γίνεται μεταβίβαση περιουσίας με αντάλλαγμα, αιτία πώλησης και,

Δ. τη φορολογία γονικών παροχών, όταν μεταβιβάζεται κάτι από τον γονέα στα τέκνα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ

Φόρος Μεταβίβασης Ακινήτων

Ο φόρος μεταβίβασης ακινήτων καλύπτει τις μεταβιβάσεις ακινήτων που βρίσκονται στην Ελλάδα και γίνονται με αντάλλαγμα, δηλαδή αιτία πωλήσεως. Η μεταβίβαση ακινήτου λαμβάνει χώρα είτε όταν μεταβιβάζεται η πλήρης ή ψιλή κυριότητα είτε όταν απλώς συνίσταται επικαρπία, οίκηση, περιορισμένη προσωπική ή πραγματική δουλεία.

Φόρος οφείλεται επίσης σε περίπτωση μεταβίβασης ακινήτου περιουσίας διαλυόμενης εταιρείας στα μέλη της καθώς επίσης και σε περίπτωση απαλλοτρίωσης για δημόσια ωφέλεια ή ανταλλαγή ακινήτων.

2.1 Γενικά για το φόρο μεταβίβασης ακινήτων

Σε κάθε μεταβίβαση ακινήτου με αντάλλαγμα και σύσταση εμπράγματος σε ακίνητο δικαίωματος επιβάλλεται φόρος στην αξία αυτών και υπόχρεος για την καταβολή του είναι ο αγοραστής. Ο φόρος μεταβίβασης ακινήτων επιβάλλεται στην αξία των ακινήτων που μεταβιβάζονται με αντάλλαγμα. Παρουσιάζει πολλά αρνητικά όπως:

- α) Αποθαρρύνει τις συναλλαγές και στρεβλώνει την κατανομή των πόρων
- β) Παρεμποδίζει την κινητικότητα του εργατικού δυναμικού
- γ) Παρεμποδίζει την ελαστικότητα προσαρμογής των στεγαστικών συνθηκών των νοικοκυριών
- δ) Επιβαρύνει μία συναλλαγή που δεν αυξάνει τη φοροδοτική ικανότητα, πρόκειται δηλαδή ουσιαστικά για έμμεσο φόρο.

Για κάθε μεταβίβαση ακινήτου οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται πριν από τη σύνταξη του συμβολαίου, να επιδώσουν κοινή δήλωση φόρου μεταβίβασης ακινήτων προς τον αρμόδιο Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. της περιφέρειας στην οποία βρίσκεται το ακίνητο. Η δήλωση φόρου μεταβίβασης ακινήτων υποβάλλεται σε δύο αντίγραφα εκ

των οποίων το ένα κρατείται από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. και το δεύτερο, αφού βεβαιωθεί από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. για την ακρίβεια της αντιγραφής, παραδίδεται στον συμβαλλόμενο. Βάση του φόρου αποτελεί η αξία του μεταβιβαζόμενου ακινήτου κατά το χρόνο μεταβίβασης η οποία θεωρείται ότι λαμβάνει χώρα κατά το χρόνο υπογραφής του οριστικού συμβολαίου.

Επιτρέπεται η επίδοση της δήλωσης σε αναρμόδιο Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., όταν είναι δύσκολη η επίδοσή της στον αρμόδιο Προϊστάμενο, λόγω του ότι η έδρα αυτού είναι σε διαφορετική πόλη από εκείνη που καταρτίζεται η σύμβαση, ο οποίος, αφού καταχωρήσει τη δήλωση αυτή στο βιβλίο δηλώσεων, υποχρεούται να την αποστείλει στον αρμόδιο Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. προς έλεγχο. Η δήλωση αυτή είναι απαράδεκτη, αν δεν περιέχει διορισμό ειδικού αντικλήτου του αγοραστή, που να κατοικεί στην έδρα της Δ.Ο.Υ. προς την οποία θα διαβιβασθεί η δήλωση αυτή.

Επίσης, αν στην περιφέρεια που βρίσκεται το ακίνητο εφαρμόζεται το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, επιτρέπεται, όταν είναι δύσκολη η επίδοσή της στον αρμόδιο Προϊστάμενο, να επιδοθεί η δήλωση του φόρου μεταβίβασης στον Προϊστάμενο της αρμόδιας για τη φορολογία εισοδήματος του αγοραστή Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας. Στην περίπτωση αυτή χορηγείται αντίγραφο της δήλωσης για τη

σύνταξη συμβολαίου και στη συνέχεια η δήλωση διαβιβάζεται στον προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. για έλεγχο των προσδιοριστικών στοιχείων του ακινήτου που δηλώθηκαν.

2.2 Υπόχρεοι στο φόρο

Υποκείμενο του φόρου μεταβίβασης είναι ο αγοραστής. Τον αγοραστή βαρύνει επίσης ο φόρος που αναλογεί στη διαφορά μεταξύ της αξίας του ακινήτου και του τμήματος μεταβίβασης που αναγράφεται στο συμβόλαιο, καθώς και οι τυχόν προσαυξήσεις του φόρου που επιβάλλονται σε περίπτωση σημαντικής απόκλισης μεταξύ της αγοραίας αξίας και του τμήματος. Σε περίπτωση διανομής ακινήτων μεταξύ συγγενικών, ο φόρος βαρύνει καθένα των συγγενικών ανάλογα με την αξία της μερίδας του, ενώ σε περίπτωση απαλλοτρίωσης για δημόσια ωφέλεια υποκείμενο φορολογίας είναι αυτός που καταβάλλει την αποζημίωση.

2.3 ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ

Στις περιοχές που εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα, κατά την υποβολή της δήλωσης φόρου Μεταβίβασης Ακινήτων, ο φορολογούμενος υποχρεούται να αναγράψει σε αυτήν την αντικειμενική αξία του μεταβιβαζόμενου ακινήτου, βάσει της οποίας καταβάλλει εφάπαξ το φόρο που αναλογεί. Σε περίπτωση που το τίμημα είναι μεγαλύτερο της αντικειμενικής αξίας, ο φόρος υπολογίζεται επί του τιμήματος. Αν όμως ο φορολογούμενος αμφισβητήσει την αντικειμενική αξία του ακινήτου, έχει το δικαίωμα μέσα σε 60 ημέρες από τότε που υπέβαλε τη δήλωση να προσφύγει στα διοικητικά δικαστήρια, τα οποία θα αποφανθούν για τον προσδιορισμό της αξίας με βάση τα συγκριτικά στοιχεία. Στις υπόλοιπες περιοχές που δεν εφαρμόζεται το αντικειμενικό σύστημα, κατά την υποβολή της δήλωσης Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτων, ο φορολογούμενος καταβάλλει εξ ολοκλήρου το φόρο που αναλογεί με βάση την αξία που δήλωσε. Στη συνέχεια, ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. προσδιορίζει προσωρινά την αγοραία αξία του ακινήτου και ο αγοραστής έχει πλέον το δικαίωμα μέσα σε δίμηνη ανατρεπτική προθεσμία από την ημερομηνία παραλαβής της δήλωσης να επιδώσει συμπληρωματική δήλωση σύμφωνα με την προσωρινή αξία του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και να καταβάλει χωρίς προσαυξήσεις και πρόστιμα το μισό του αναλογούντος φόρου και το υπόλοιπο μισό τον επόμενο της βεβαίωσης μήνα. Στην περίπτωση που δεν υποβάλει την πιο πάνω συμπληρωματική δήλωση, ενεργείται πλέον τακτικός έλεγχος από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. για τον προσδιορισμό της αξίας, χωρίς να τον δεσμεύει πλέον η προσωρινή προεκτίμηση και στη συνέχεια εκδίδεται το σχετικό φύλλο ελέγχου. Μέσα σε 60 ημέρες από την κοινοποίηση του φύλλου ελέγχου ο αγοραστής έχει το δικαίωμα να συμβιβαστεί ή να προσφύγει στα διοικητικά δικαστήρια.

2.4 Αποτίμηση των ακινήτων

Η αποτίμηση των ακινήτων γίνεται με δύο διαφορετικούς τρόπους:

1. Με τον αντικειμενικό τρόπο προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων ή συνδυασμός αυτού με τον μικτό.
2. Με συγκριτικά στοιχεία ή από τον αρμόδιο έφορο.

Για τις παροχές 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 για δε το οικόπεδο με συγκριτικά στοιχεία.

Για τον προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων κ.λπ., που βρίσκονται σε περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα (άρθρο 41 Ν. 1249/1982) (παρ. 1) ή το μικτό σύστημα (άρθρο 41^A Ν. 1249/1982) (παρ. 2), 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 τα στοιχεία είναι ελλιπή, ή τα υπάρχοντα είναι ανεπαρκή ή απρόσφορα κατά την κρίση του Προϊσταμένου της ΔΟΥ, ενεργείται από αυτόν προσδιορισμός της αξίας με χρησιμοποίηση κάθε άλλου μέσου.

2.5 Φορολογικοί συντελεστές

Ο υπολογισμός του φόρου μεταβίβασης ακινήτων γίνεται με τρεις συντελεστές. Τον ακέραιο, το μειωμένο στο μισό και το μειωμένο στο ¼.

Ο ακέραιος συντελεστής φόρους μεταβίβασης ακινήτων μειώθηκε το 2010 σε 8% (από 9%) για το μέχρι 20.000 ευρώ τμήμα της φορολογητέας αξίας του μεταβιβαζόμενου ακινήτου και σε 10% (από 11%) για το πέραν του ποσού αυτού τμήμα της, ανεξάρτητα από την ύπαρξη ή μη πυροσβεστικής υπηρεσίας στην περιοχή.

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

A) Σε αντούσια διανομή ακινήτων (εκούσια ή δικαστική) μεταξύ των συγγενικών, 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 8% ή 10%, ή σε 13% 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. Το ίδιο ισχύει και σε περίπτωση απόληψης μερίδων από την ακίνητη περιουσία εταιρών που αποσύρονται από την εταιρεία.

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

Επί υποχρεωτικής συγχώνευσης ανταλλαγής σύμφωνα με το νόμο τμημάτων οικοπέδων που γειτονεύουν για να γίνουν αυτά οικοδομήσιμα, επί αγοράς ακινήτου κατά το ποσοστό που καλύπτεται ή αγοραία αξία του με κεφάλαια που αποδεδειγμένα εισάγονται από την αλλοδαπή, επί συγχώνευσης Ανων. Εταιριών, δια συστάσεως νέας ή δια συγχωνεύσεως ή εξαγοράς μίας ή περισσότερων από άλλη, συνέπεια της οποίας συντελείται μεταβίβαση ακινήτων κ.λπ., καθώς και επί συγχωνεύσεως συνεταιρισμών ή ανωνύμου εταιρίας με συνεταιρισμό. Επί απαλλοτριώσεως οικοπέδων για δημόσια ωφέλεια, (Αναγκαστική απαλλοτρίωση αποτελεί τόσο η αναγκαστική προσκύρωση οικοπέδου όσο και η ρυμοτομία ακινήτων), 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. Η μείωση αυτή των φορολογικών συντελεστών παρέχεται για μια δεκαετία.

Δ) Οι ανωτέρω φορολογικοί συντελεστές μειώνονται κατά 40%, για αγορά ακινήτων ή εμπράγματων δικαιωμάτων επί ακινήτων, που πραγματοποιείται από φυσικά πρόσωπα που κατοικούν μόνιμα σε νησιά με πληθυσμό σύμφωνα με την τελευταία απογραφή κάτω από τρεις χιλιάδες εκατ. (3.100) κατοίκους.

2.6 Αφορολόγητα ποσά για την αγορά πρώτης κατοικίας

Από 1-3-2007 η απαλλαγή παρέχεται:

α) Για αγορά οικίας ή διαμερίσματος από άγαμο μέχρι ποσού αξίας ενενήντα χιλιάδων (90.000) €.

β) Για αγορά οικίας ή διαμερίσματος από έγγαμο και διαζευγμένο ή χήρο ή άγαμο γονέα που έχουν την επιμέλεια των τέκνων τους μέχρι ποσού αξίας

εκατόν τριάντα οκτώ χιλιάδων (138.000) €. Η απαλλαγή που δικαιούται ο έγγαμος προσ αυξάνεται κατά είκοσι οκτώ χιλιάδες (28.000) € για καθένα από τα δύο πρώτα τέκνα του και κατά σαράντα δύο χιλιάδες (42.000) € για το τρίτο και καθένα από τα επόμενα.

γ) Για αγορά οικοπέδου από άγαμο μέχρι ποσού αξίας σαράντα δύο χιλιάδων (42.000) €, ενώ από έγγαμο και διαζευγμένο ή χήρο ή άγαμο γονέα που έχουν την επιμέλεια των τέκνων τους μέχρι ποσού αξίας εβδομήντα επτά χιλιάδων (77.000) €. Η αξία αυτή προσ αυξάνεται κατά δώδεκα χιλιάδες (12.000) € για καθένα από τα δύο πρώτα τέκνα του και κατά δεκατέσσερις χιλιάδες πεντακόσια (14.500) € για το τρίτο και για καθένα από τα επόμενα τέκνα του.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3. ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ ΑΠΟ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ

Ο νόμος προβλέπει μια σειρά απαλλαγών από τη φορολογία αυτή. Οι κυριότερες απαλλαγές αφορούν μεταβιβάσεις στο δημόσιο, στις εκκλησίες, στα μοναστήρια κ.λπ. Απαλλάσσονται επίσης οι μεταβιβάσεις ακινήτων από μη κερδοσκοπικούς συνεταιρισμούς στα μέλη τους, εφόσον τα ακίνητα υποβλήθηκαν σε φόρο μεταβίβασης ακινήτων κατά την αγορά του από τον συνεταιρισμό. Απαλλάσσεται επίσης και η αναγκαστική απαλλοτρίωση ακινήτου για δημόσια ωφέλεια.

3.1 Απαλλαγές (κυρίως για πρώτη κατοικία)

Η απαλλαγή παρέχεται μόνο σε φυσικά πρόσωπα (έγγαμα ή άγαμα) και συγκεκριμένα μόνο σε Έλληνες υπηκόους που κατοικούν στην Ελλάδα. Κατ' εξαίρεση, μπορούν να τύχουν απαλλαγής οι Έλληνες ή ομογενείς που εργάστηκαν ή εργάζονται στο εξωτερικό για έξι τουλάχιστον χρόνια και είναι εγγεγραμμένοι κατά το χρόνο της αγοράς σε δημοτολόγια της χώρας, ακόμα και αν δε διαμένουν στην Ελλάδα, αρκεί να πληρούν τις λοιπές προϋποθέσεις που ορίζει ο νόμος. Συνεπώς, δε δικαιούνται της απαλλαγής οι Έλληνες φοιτητές για όσο διάστημα παραμένουν σπουδάζοντας στο εξωτερικό. Επίσης, για τους έμμισθους Έλληνες δημοσίους υπαλλήλους που υπηρετούν στο εξωτερικό θεωρείται ότι η κατοικία τους βρίσκεται στην Ελλάδα και συνεπώς δικαιούνται της απαλλαγής.

Οι αλλοδαποί δεν μπορούν να τύχουν της απαλλαγής αυτής κατά την αγορά πρώτης κατοικίας. Κατ' εξαίρεση, της ως άνω απαλλαγής μπορούν να τύχουν και οι αλλοδαποί υπήκοοι Κράτους - Μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, οι οποίοι διαμένουν και εργάζονται για αρκετό διάστημα στην Ελλάδα με τις ίδιες προϋποθέσεις που τυχαίνουν οι Έλληνες πολίτες. **Η απαλλαγή κατά την αγορά πρώτης κατοικίας παρέχεται και στους Έλληνες εκ Τουρκίας, Β. Ηπείρου, Ρωσίας (Πόντιοι) και εκ Κύπρου, εφόσον έχουν εγκατασταθεί μόνιμα στην Ελλάδα.**

Η μόνιμη διαμονή της κατηγορίας αυτών των δικαιούχων αποδεικνύεται με κάθε νόμιμο μέσο, όπως π.χ. η έναρξη άσκησης επαγγέλματος, η πρόσληψη για παροχή υπηρεσιών εξαρτημένης εργασίας (μισθωτός), η ενοικίαση κατοικίας, η

φοίτηση σε σχολές κ.λ.π. Το ελάχιστο συνεχόμενο χρονικό διάστημα κατοικίας – ή και εργασίας, όπου απαιτείται – στην Ελλάδα ορίζεται σε ένα (1) έτος.

Επισημαίνεται ότι ειδικά για τα πρόσωπα αυτά η πρόθεσή τους για μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα δεν αναιρείται από το γεγονός ότι για ειδικούς λόγους, οι αρμόδιες υπηρεσίες τους χορηγούν προσωρινές άδειες παραμονής που ανανεώνονται.

Οι καταγόμενοι από τη Βόρεια Ηπειρο, την Κύπρο και την Τουρκία, εφόσον απέκτησαν ιθαγένεια τρίτου κράτους πλην της Αλβανικής, Κυπριακής και Τουρκικής, δεν μπορούν να τύχουν απαλλαγής από το φόρο.

Η απαλλαγή παρέχεται και στον κύριο εξ αδιαιρέτου ποσοστού ή ψιλό κύριο ή επικαρπωτή κατοικίας ή οικοπέδου που αγοράζει το υπόλοιπο ποσοστό ή το εμπράγματο δικαίωμα της επικαρπίας ή της ψιλής κυριότητας, προκειμένου να γίνει εξ ολοκλήρου κύριος του ακινήτου, εφόσον το ποσοστό που έχει δεν του πληροί τις στεγαστικές ανάγκες. Η απαλλαγή του εγγάμου παρέχεται και στην άγαμη μητέρα ή στον εξ αναγνωρίσεως πατέρα, εφόσον έχουν την επιμέλεια των ανήλικων τέκνων τους. Η απαλλαγή του εγγάμου παρέχεται και στον άγαμο, ενήλικα με αναπηρία τουλάχιστον 67% από διανοητική καθυστέρηση ή φυσική αναπηρία. Ο έγγαμος μπορεί να προσανξήσει το αφορολόγητό του με αυτό των αγάμων ενηλίκων παιδιών του με αναπηρία τουλάχιστον 67% ανεξαρτήτου ηλικίας. Η απαλλαγή παρέχεται και στο σύζυγο που βρίσκεται σε διάσταση, υπό τον όρο ότι έχει καταθέσει αίτηση ή αγωγή διαζυγίου τουλάχιστον προ έξι μηνών από το χρόνο της αγοράς. Αν δε λυθεί ο γάμος με διαζύγιο μέσα σε πέντε έτη από την αγορά, αίρεται η χορηγηθείσα απαλλαγή και καταβάλλεται ο οικείος φόρος. **Ο εν διαστάσει σύζυγος που έχει την επιμέλεια των τέκνων της οικογένειας δικαιούται της απαλλαγής του εγγάμου, προσανξανόμενη ανάλογα με τον αριθμό των ανήλικων τέκνων.**

Οι ιδιοκτήτες ξενοδοχείων, αποθηκών, γραφείων, βιομηχανοστασίων και γενικά αμιγών επαγγελματικών στεγών έχουν δικαίωμα απαλλαγής. Δεν θεωρείται επαγγελματική στέγη το ακίνητο, το οποίο από την οικοδομική άδεια ή τον τίτλο κτήσης χαρακτηρίζεται ως κατοικία, έστω και αν αυτό χρησιμοποιείται ως επαγγελματική στέγαση.

3.2 Προϋποθέσεις για την απαλλαγή πρώτης κατοικίας

α) Ο αγοραστής ή η σύζυγός του ή τα ανήλικα παιδιά του να μην έχουν δικαίωμα πλήρους κυριότητας ή επικαρπίας ή οικήσεως σε άλλη οικία ή διαμέρισμα που πληροί τις στεγαστικές ανάγκες της οικογένειάς του ή δικαίωμα πλήρους κυριότητας επί οικοπέδου οικοδομήσιμου ή επί ιδανικού μεριδίου οικοπέδου, στο οποίο αντιστοιχεί εμβαδόν κτίσματος που πληροί τις στεγαστικές του ανάγκες, και βρίσκονται σε δημοτικό διαμέρισμα με πληθυσμό άνω των 3.000 κατοίκων. Ακόμη για την απαλλαγή απαιτείται το αγοραζόμενο οικόπεδο ή το γήπεδο στο οποίο βρίσκεται η αγοραζόμενη οικία ή το διαμέρισμα να είναι οικοδομήσιμο και εντός εγκεκριμένου ρυμοτομικού σχεδίου δήμου ή κοινότητας, και μεταξύ αγοραστή και πωλητή να μην υπάρχει συγγένεια εξ αίματος ή εξ αγχιστείας πρώτου βαθμού. Οι προϋποθέσεις για τη χορήγηση της απαλλαγής θα πρέπει να συντρέχουν στο όνομα του αγοραστή.

β) Θεωρείται ότι καλύπτονται οι στεγαστικές ανάγκες του αγοραστή και της οικογένειάς του, αν το συνολικό εμβαδόν της καθαρής επιφάνειας (της επιφάνειας χωρίς τους κοινόχρηστους χώρους) κατοικιών που υφίστανται ή υπάρχει η δυνατότητα βάσει των πολεοδομικών διατάξεων να αναγεθθούν είναι: 70 τ.μ., προσαυξανόμενα κατά 20 τ.μ. για καθένα από τα δύο πρώτα παιδιά του και 25 τ.μ. για το τρίτο και τα επόμενα τέκνα. Κατ' εξαίρεση, οι στεγαστικές ανάγκες του αγοραστή με ποσοστό αναπηρίας τουλάχιστον 67% αυξάνονται από 70 τ.μ. σε 90 τ.μ. (άρθρο 16 παρ. 14 ν. 3522/2006).

γ) Η απαλλαγή παρέχεται με τον όρο ότι το ακίνητο θα παραμείνει στην κυριότητα του αγοραστή για μία τουλάχιστον πενταετία.

3.2.1 Υπάρχει δικαίωμα απαλλαγής για δεύτερη φορά;

Η απαλλαγή από το φόρο μεταβίβασης για αγορά κατοικίας ή οικοπέδου παρέχεται μια φορά.

Απαλλαγή παρέχεται και για κάθε νέα αγορά ακινήτου, εφόσον:

α) τα ακίνητα που έχει στην κυριότητά του κατά το χρόνο της νέας αγοράς ο αγοραστής, ο σύζυγος ή τα ανήλικα τέκνα τους, δεν πληρούν τις στεγαστικές ανάγκες της οικογένειάς τους και

β) ο αγοραστής υποβάλλει την οικεία δήλωση και καταβάλλει εφάπαξ το φόρο που αναλογεί στην αξία του ακινήτου που έτυχε της απαλλαγής.

Ως αξία του ακινήτου λαμβάνεται η αξία που έχει αυτό κατά το χρόνο της νέας απαλλαγής. Για τον υπολογισμό του φόρου γίνεται χρήση των συντελεστών που ίσχυαν κατά το χρόνο χορήγησης της πρώτης απαλλαγής και καταβάλλεται εφάπαξ, εκτός εάν ο φόρος που αναλογεί στην αξία του ακινήτου ή στο καταβληθέν τίμημα κατά το χρόνο χορήγησης της πρώτης απαλλαγής είναι μεγαλύτερος, οπότε καταβάλλεται ο μεγαλύτερος αυτός φόρος.

Η απαλλαγή αυτή παρέχεται και σε πρόσωπα τα οποία έτυχαν απαλλαγής από το φόρο μεταβίβασης για απόκτηση στέγης μέχρι 14.7.1980, καθώς και σε πρόσωπα τα οποία έτυχαν απαλλαγής από το φόρο κληρονομιάς ή γονικής παροχής για απόκτηση πρώτης κατοικίας, εφόσον για τα πρόσωπα αυτά συντρέχουν οι προϋποθέσεις απαλλαγής και καταβληθεί ο οικείος φόρος κατά περίπτωση.

3.2.2 Δικαιολογητικά για τη χορήγηση της απαλλαγής για πρώτη κατοικία και χρόνος που υποβάλλονται;

Τα δικαιολογητικά που απαιτούνται για τη χορήγηση της απαλλαγής από το Φ.Μ.Α. υποβάλλονται μαζί με την δήλωση Φ.Μ.Α. πριν από την υπογραφή του οριστικού συμβολαίου. Τα δικαιολογητικά για τη διαπίστωση των προϋποθέσεων απαλλαγής καθορίζονται με την υπ' αριθ. 1051240/385/Α0013/ΠΟΛ. 1057/21-6-2004 (Φ.Ε.Κ. 973 Β'/29-6-2004) απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, όπως συμπληρώθηκε με την υπ' αριθ. 1036725/147/Α0013/ΠΟΛ. 1060/7-4-2005 (Φ.Ε.Κ. 515 Β'/19-4-2005) απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών.

3.2.3 Πότε αίρεται η απαλλαγή;

Σε περίπτωση που με πράξη εν ζωή μεταβιβασθεί το ακίνητο ή συσταθεί σ' αυτό οποιοδήποτε εμπράγματο δικαίωμα, πλην υποθήκης, πριν από την παρέλευση της πενταετίας, αυτός που μεταβιβάζει ή συνιστά εμπράγματο δικαίωμα υποχρεούται, προ της μεταβίβασης ή της σύστασης του εμπράγματος δικαιώματος, να υποβάλει δήλωση και να καταβάλλει εφάπαξ το Φ.Μ.Α. που αναλογεί στην αξία του

μεταβιβαζομένου ακινήτου. Ως αξία του ακινήτου λαμβάνεται η αξία που έχει το ακίνητο κατά το χρόνο της νέας μεταβίβασης ή της σύστασης του εμπράγματος δικαιώματος ή το δηλωθέν τίμημα της μεταβίβασης, εφόσον αυτό είναι μεγαλύτερο της αντικειμενικής αξίας. Ο φόρος υπολογίζεται με βάση τους συντελεστές που ίσχυαν κατά το χρόνο χορήγησης της απαλλαγής, εκτός εάν ο φόρος που αναλογεί στην αξία του ακινήτου του χρόνου απαλλαγής είναι μεγαλύτερος, οπότε καταβάλλεται ο μεγαλύτερος αυτός φόρος.

Σημειώνεται ότι στην περίπτωση χορήγησης απαλλαγής και στους δύο συζύγους κατά την αγορά ακινήτου εξ αδιαίρετου, κατά τη μεταβίβαση του ποσοστού του ενός συζύγου σε τρίτον εντός της πενταετίας καταβάλλεται ο φόρος που αναλογεί στο ποσοστό αυτό.

3.2.4 Απαλλαγές που παρέχονται στους αγρότες

Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρ. 8 του ν. 3220/2004 παρέχεται πλέον πλήρης απαλλαγή από το φόρο μεταβίβασης κατά την αγορά ή ανταλλαγή γεωργικών ή κτηνοτροφικών εκτάσεων, μαζί με τις εγκαταστάσεις τους που εξυπηρετούν αποκλειστικά την εκμετάλλευσή τους, σε όλους τους αγρότες (νέους, νεοεισερχόμενους ή άνω των 40 ετών) είτε με τις διατάξεις του ν. 634/1977 είτε με εκείνες του ν. 2520/1997, χωρίς κανένα περιορισμό (ανώτατο όριο) ως προς την αξία ή την έκτασι των αγροτικών ακινήτων.

3.3 Αξιολόγηση του φόρου

Ο φόρος μεταβίβασης παρά τη μακροχρόνια εφαρμογή του και τα σημαντικά έσοδα που εξασφαλίζει είναι ένας φόρος αμφισβητούμενης ορθότητας. Παρά τις σημαντικές βελτιώσεις που έχουν κατά καιρούς νομοθετηθεί, κυρίως όσον αφορά τον τρόπο αποτίμησης της αξίας των ακινήτων (αντικειμενικός προσδιορισμός) αλλά και τις απαλλαγές τόσο του υποκειμένου όσο και του αντικειμένου του φόρου (κυρίως με την απαλλαγή της πρώτης κατοικίας), ο συγκεκριμένος φόρος δεν ανταποκρίνεται στις απαιτήσεις της οικονομικής και κοινωνικής πολιτικής της χώρας. Η κύρια αιτία είναι οι υψηλοί φορολογικοί συντελεστές.

Ο φόρος μεταβίβασης εμφανίζει σημαντικά μειονεκτήματα τόσο από άποψη της κοινωνικής δικαιοσύνης όσο και από την άποψη των οικονομικών επιπτώσεων. Βέβαια, αν ο συντελεστής του φόρου είναι χαμηλός, οι αρνητικές αυτές επιπτώσεις θα είναι ασήμαντες. Αν όμως ο συντελεστής του φόρου είναι αρκετά υψηλός, οι επιπτώσεις αυτές θα είναι ιδιαίτερα σημαντικές. Όσον αφορά τις οικονομικές επιπτώσεις, η επιβολή του φόρου αποθαρρύνει τις συναλλαγές σε ακίνητα σε σχέση με τις άλλες κατηγορίες περιουσιακών στοιχείων τα οποία δεν φορολογούνται κατά τη μεταβίβαση, περιορίζει την κινητικότητα των συντελεστών παραγωγής και κυρίως του εργατικού δυναμικού αφού η αλλαγή κατοικίας και η αγορά νέας συνεπάγεται πληρωμή φόρου με αποτέλεσμα σημαντική οικονομική επιβάρυνση. Κατά συνέπεια, ο φόρος εμποδίζει την ορθολογική κατανομή των πόρων. Δηλαδή, ο φόρος προκαλεί «υπερβάλλον βάρος» στους φορολογούμενους, αφού εκτός από το φόρο με τον οποίο τους επιβαρύνει επηρεάζει και τη σύνθεση των περιουσιακών τους στοιχείων. Έτσι, ενώ γενικά οι φόροι που επιβάλλονται στην ακίνητη περιουσία έχουν το πλεονέκτημα ότι ασκούν πίεση στους φορολογούμενους να χρησιμοποιηθούν τα ακίνητά τους περισσότερο ορθολογικά ώστε να αποδώσουν εισόδημα με το οποίο θα πληρωθεί ο φόρος ή να τα πωλήσουν σε κάποιον άλλο που θα τα αξιοποιήσει καλύτερα, ο φόρος μεταβίβασης ακινήτων ενεργεί προς την αντίθετη κατεύθυνση. Επίσης, ο φόρος θα επηρεάσει τον όγκο των συναλλαγών και μακροχρόνια είναι επόμενο η μείωση των συναλλαγών να οδηγήσει σε μείωση του αριθμού των ακινήτων, κάτι που θα ζημιώσει περισσότερο τις χαμηλές εισοδηματικές τάξεις.

Όσον αφορά την κοινωνική δικαιοσύνη, ο φόρος δεν είναι σύμφωνος με τις αρχές της οριζόντιας και κάθετης φορολογικής ισότητας γιατί ο φόρος επιβαρύνει τις συναλλαγές, οι οποίες δεν μπορεί να θεωρηθούν ότι αυξάνουν τη φοροδοτική ικανότητα των φορολογούμενων, οι οικονομικές και προσωπικές συνθήκες των φορολογούμενων δεν λαμβάνονται υπόψη, το κόστος συμμόρφωσης είναι πολύ υψηλό για τις χαμηλές εισοδηματικές τάξεις κ.λπ. Έτσι στην απαλλοτρίωση που είναι ζημιόγonos για τον ιδιοκτήτη, αυτός καλείται να καταβάλλει φόρο. Ακόμη κατά τη διάλυση μιας εταιρείας η οποία διαθέτει ακίνητη περιουσία οφείλεται φόρος μεταβίβασης ανεξάρτητα αν η διάλυση της εταιρείας επήλθε από πραγματοποίηση ζημιών. Επίσης η φοροδοτική ικανότητα του φορολογούμενου δεν αυξάνει όταν προβαίνει σε αγορά ακινήτου με εκποίηση κάποιων άλλων περιουσιακών στοιχείων ή με τη σύναψη δανείου. Η δικαιολογητική βάση του φόρου αναφέρει ότι γίνεται προσπάθεια να φορολογήσει την πρόσθετη φοροδοτική ικανότητα που απέκτησε ο

κάτοχος του ακινήτου λόγω της υπεραξίας του, όμως δεν υπάρχει διασύνδεση του φόρου με τη διαφορά μεταξύ τιμής κτήσης και τιμής πώλησης του ακινήτου. Όσον αφορά τους φορολογικούς συντελεστές μπορούμε να πούμε ότι είναι σχεδόν αναλογικοί και τα διάφορα τέλη, χαρτόσημα, συμβολαιογραφικά έξοδα κ.λπ. δίνουν αντίστροφα προοδευτικό χαρακτήρα στο φόρο με συνέπεια να επιβαρύνουν δυσανάλογα τον αγοραστή μικρού ακινήτου.

Τέλος, ο φόρος αυτός μειονεκτεί αφού φορολογεί μόνο αυτούς που αποκτούν ακίνητα από μεταβίβαση και όχι εκείνους που κατασκευάζουν ακίνητα με ίδιες δαπάνες παρά το γεγονός ότι αυτοί ανήκουν συνήθως στις υψηλές εισοδηματικές τάξεις. Ο φόρος μεταβίβασης παρά τα μειονεκτήματα του παρουσιάζει και ορισμένα πλεονεκτήματα. Σημαντικότερο από αυτά είναι τα έσοδα που προσφέρει στο κράτος.

Με το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων η βεβαίωση και η είσπραξη του φόρου έχει χαμηλό διοικητικό κόστος. Επιπλέον ο προαναφερθείς φόρος αποτελεί ελεγκτικό φόρο για τη φορολογία εισοδήματος δεδομένου ότι απαγορεύεται η μεταβίβαση ακινήτου ή των ακινήτων για μια πενταετία, αν οι ιδιοκτήτες δεν έχουν δηλώσει τα εισοδήματα που έχουν αποκτήσει από τα ακίνητα ή τα ακίνητα που κατέχουν. Λόγω των υψηλών φορολογικών συντελεστών παρεμποδίζει τη φοροαποφυγή από το φόρο κληρονομιών και δωρεών που θα ήταν δυνατό να γίνει με εικονικές πωλήσεις. Τέλος, μπορούμε να πούμε ότι ασκείται κοινωνική δικαιοσύνη μέσω της απαλλαγής της πρώτης κατοικίας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4. ΒΑΣΙΚΗ ΝΟΜΟΛΟΓΙΑ ΓΙΑ ΤΟ ΦΟΡΟ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ

ΒΑΣΙΚΗ ΝΟΜΟΛΟΓΙΑ (Ν.1587/1950)

4.1 Άρθρα 1 έως 4

Σε κάθε μία αιτία μεταβίβασης ακινήτου επιβάλλεται φόρος επί της αξίας αυτών. Ακίνητα σύμφωνα με το άρθρο 948 του Αστικού Κώδικα είναι τα εξής: ακίνητα πράγματα είναι το έδαφος και τα συστατικά του μέρη και κινητά όσα δεν είναι ακίνητα και σύμφωνα με το άρθρο 953 συστατικό μέρος πράγματος που δεν μπορεί να αποχωριστεί από το κύριο πράγμα χωρίς βλάβη αυτού του ιδίου ή του κύριου πράγματος ή χωρίς αλλοίωση της ουσίας ή του προορισμού τους δεν μπορεί να είναι χωριστά αντικείμενα κυριότητας ή άλλου εμπράγματος δικαιώματος.

Με την έννοια του όρου μεταβίβαση για την εφαρμογή του παρόντος νόμου είναι: η απαλλοτρίωση της πλήρους ή της ψιλής κυριότητας αδιάφορα από αυτή γίνεται κάτω από αναβλητική αίρεση ή σύμφωνα με τον όρο της εξαγοράς. Σύμφωνα με τα άρθρα 1188 έως 1191 του Αστικού Κώδικα τα οποία αναφέρονται σε άλλες προσωπικές δουλείες γίνεται η σύσταση επικαρπίας ή άλλης πραγματικής δουλείας. Κατά την λύση ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας η μεταβίβαση της ακίνητης περιουσίας γίνεται προς τα μέλη της.

Ως μεταβίβαση θεωρείται : η δεύτερη μεταβίβαση, εκτός της πρώτης, του τίτλου μεταφοράς του συντελεστή δόμησης και η παραχώρηση του δικαιώματος αποκλειστικής χρήσης επί κύριων κοινόκτητων , βοηθητικών ή ειδικών χώρων κτισμάτων ή σε κοινόκτητο τμήμα οικοπέδου. Η επανάληψη συμβολαίου μεταξύ των αυτών προσώπων ή των ειδικών ή καθολικών διαδοχών του , για το ακίνητο για οποιοδήποτε λόγο καθώς και η διόρθωση συμβολαίου, εφ' όσον δεν αναφέρεται στο όνομα του αγοραστή και πωλητή, στο τίμημα, στην έκταση ή στη θέση και στην περιγραφή του ακινήτου , δεν δημιουργεί υποχρέωση καταβολής φόρου.

Αν με μεταγενέστερο συμβόλαιο διευκρινίζεται ότι το τίμημα ή η έκταση του ακινήτου που αγοράστηκε είναι μεγαλύτερα από αυτά που περιγράφονται στο αρχικό συμβόλαιο, φόρος οφείλεται μόνο για το επί πλέον τίμημα ή για την αξία της

επί πλέον έκτασης του ακινήτου αυτού. Αντίθετα αν με μεταγενέστερο συμβόλαιο διευκρινίζεται ότι, το τίμημα ή η έκταση του ακινήτου που αγοράστηκε είναι μικρότερα από αυτά που περιγράφονται στο αρχικό συμβόλαιο, δεν οφείλεται φόρος. Δεν οφείλεται φόρος όταν η επιπλέον έκταση δεν υπερβαίνει το ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) της έκτασης που αναγράφεται στο συμβόλαιο που επαναλαμβάνεται ή διορθώνεται και η αξία του ποσοστού αυτού δεν υπερβαίνει τα χίλια (1.000) ευρώ. Αν σε συμβόλαιο μεταβίβασης ακινήτου ή εμπράγματος σ' αυτό δικαιώματος, που συντάσσεται με οποιαδήποτε αιτία, η έκταση του μεταβιβαζόμενου ακινήτου είναι μεγαλύτερη της αναγραφόμενης στον με επαχθή αιτία τίτλο κτήσης αυτού, 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 μεταβιβαζόμενα 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 (1.000) ευρώ.

Για τον καθορισμό της αξίας του ακινήτου ή του πραγματικού δικαιώματος επί του ακινήτου λαμβάνεται υπόψη: Για προσύμφωνα που καταρτίζονται από την έναρξη ισχύος του παρόντος, η ημέρα σύνταξης του συμβολαιογραφικού προσυμφώνου, αν το οριστικό συμβόλαιο συντάσσεται μέσα σε 2 χρόνια από την κατάρτιση του προσυμφώνου. η ημέρα της μεταγραφής των περιπτώσεων της παραγράφου 3 του άρθρου 2 του παρόντος νόμου. Η ημέρα της υπογραφής του οριστικού συμβολαίου των λοιπών περιπτώσεων και η ημέρα της έκθεσης του πλειστηριασμού της μεταβίβασης ακινήτων αναγκαστικού ή εκούσιου.

Για τον προσδιορισμό της αξίας του ακινήτου λαμβάνονται υπόψη και συνυπολογίζονται τα στοιχεία μεταβίβασης παρόμοιων περιουσιακών στοιχείων τα οποία προκύπτουν από άλλα συμβόλαια ή από την εκτίμηση που έχει γίνει για την επιβολή του φόρου κληρονομιάς, δωρεών και γονικών παροχών. Στην περίπτωση που λείπουν τα στοιχεία αυτά ή κατά την κρίση του Οικονομικού Εφόρου τα υπάρχοντα είναι ανεπαρκή ή απρόσφορα ενεργείται από αυτό προσδιορισμό της αξίας για τη χρήση παντός άλλου μέσου. Για τον καθορισμό της αξίας της ψιλής κυριότητας, της επικαρπίας, της οίκησης, της περιορισμένης προσωπικής δουλείας ή της πραγματικής δουλείας επί ακινήτου εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του άρθρου 15 του Ν. 2961/2001. Για την μεταβίβαση ιδανικού μεριδίου ακινήτου για τον υπολογισμό του φόρου λαμβάνεται υπόψη η αξία του φόρου που αναλογεί στο

μεταβιβαζόμενο μερίδιο του ακινήτου δικαιώματος. Εάν μεταβιβάζονται ιδανικά μερίδια από τον ίδιο πωλητή στον ίδιο αγοραστή για περισσότερες από μια πράξεις που απέχουν μεταξύ τους το λιγότερο εικοσιτέσσερις μήνες, για τον υπολογισμό του φόρου λαμβάνεται υπόψη η αγοραία αξία τους για τις πράξεις αυτών των μεταβιβαζομένων μεριδίων, που εκπίπτει στον υπολογισμό του φόρου για τις προηγούμενες μεταβιβάσεις. Για τη μεταβίβαση βάσει ειδικών διατάξεων ακινήτων του Δημοσίου ή Ν.Π.Δ.Δ. σε ιδιώτες ως αξία θεωρείται το τίμημα που αναγράφεται στο παραχωρητήριο ή κάθε άλλη σχετική πράξη που εκδίδεται.

Ο φόρος μεταβίβασης επί της αξίας του ακινήτου ή του εμπράγματος επί του ακινήτου δικαιώματος υπολογίζεται ως εξής: πρώτον, με την αυτούσια διανομή ακινήτου μεταξύ συγκυριών σύμφωνα με τους συντελεστές της περίπτωσης γ' της παρούσης παραγράφου αφού μειωθεί στο τέταρτο(1/4). Αν κατά την διανομή οι μερίδες των δικαιούχων δεν είναι ισομερείς προς αυτά τα ιδανικά και καταβάλλεται προς συμπλήρωση μιάς ή περισσότερων μερίδων τίμημα, ο φόρος μεταβίβασης που αναλογεί στην αξία του τμήματος της μερίδας για το οποίο καταβάλλεται τίμημα υπολογίζεται βάσει των συντελεστών της περίπτωσης γ' της παρούσης παραγράφου, εκτός αν πρόκειται για οικόπεδο του οποίου η διανομή καθίσταται ανέφικτη λόγω μη πλήρωσης των προϋποθέσεων των προβλεπόμενων από τις διατάξεις για τον κανονισμό της πολεοδομικής υπηρεσίας και συντρέχει η υποπερίπτωση α' της περίπτωσης β' της παρούσης παραγράφου τότε ο φόρος υπολογίζεται κατά την περίπτωση αυτή σύμφωνα με τον ορισμό. Οι διατάξεις αυτές εφαρμόζονται ανάλογα και στην περίπτωση δημιουργίας περισσότερων της μιας μερικότερων κοινωνιών, για τα μερίδια που απαρτίζουν τις κοινωνίες αυτές. Σε περαιτέρω αυτούσια διανομή των ακινήτων μεταξύ των συγκυριών της μερικότερης κοινωνίας, από το φόρο, που αναλογεί στη νέα αυτή διανομή εκπίπτει ο φόρος που καταβλήθηκε κατά τη δημιουργία της μερικότερης κοινωνίας.

Οι σύμφωνα με τους συντελεστές της περίπτωσης Γ' της παρούσης παραγράφου προσδιοριζόμενος φόρος μειώνεται στο ένα τέταρτο και στη μεταβίβαση κατά τη λύση ομορρύθμου ή ετερορρύθμου εταιρίας ή εταιρίας περιορισμένης ευθύνης της ακινήτου περιουσίας της στα μέλη της κατά το λόγο των εταιρικών τους μερίδων εκτός αν έχει λάβει χωρά εκχώρηση της εταιρικής μερίδας κατά το τελευταίο πριν από την λύση της εταιρίας έτος, τότε μειώνεται μόνο η αξία του ακινήτου η οποία αντιστοιχεί στα μη εκχωρηθέντα μερίδια. Τα ανωτέρω εφαρμόζονται ανάλογα

και στην απόληψη μεριδίων από την ακίνητη περιουσία των αποσυρόμενων της εταιρίας εταίρων. Στις περιπτώσεις αυτές ο κατά τα ανωτέρω φόρος υπολογίζεται επί της αξίας του ακινήτου ή τμήματος αυτού του εξερχόμενου της εταιρικής περιουσίας. Οι διατάξεις αυτές εφαρμόζονται ανάλογα και στην περίπτωση δημιουργίας μιας ή περισσότερων μερικότερων κοινωνιών για τα μερίδια που απαρτίζουν τις κοινωνίες αυτές.

Βάσει των συντελεστών της περίπτωση Γ' της παρούσης παραγράφου μειώνεται στο μισό: πρώτον, επί υποχρεωτικής, σύμφωνα προς τα κείμενα διατάξεις, ανταλλαγής τμημάτων οικοπέδων που γειτνιάζουν για να καταστούν αυτά οικοδομήσιμα. Δεύτερον, επί συγχωνεύσεως ή εξαγοράς ή περισσότερων από μια, συνέπεια της οποίας συντελείται η μεταβίβαση ακινήτων ή πραγματικών επ'αυτων δικαιωμάτων καθώς επίσης και επί συγχωνεύσεως συναιτερισμών ή ανώνυμης εταιρίας σε συνεταιρισμό. Τρίτον, επί απαλλοτριώσεως ακινήτων για δημόσια ωφέλεια και τέταρτον, επί ανταλλαγής ακινήτων ίσης αξίας.

4.2 Άρθρα 5 έως 7

Ο φόρος μεταβίβασης που αναλογεί στο τίμημα μεταβίβασης που αναγράφεται στο συμβόλαιο, βαρύνει τον αγοραστή.

Ο φόρος μεταβιβάσεως που αναλογεί επί της διαφοράς μεταξύ αξίας και του τμήματος μεταβιβάσεως και οι προσαυξήσεις του άρθρ. 9 του παρόντος βαραίνουν τον αγοραστή, που φέρεται ως αγοραστής και του υπερθεματιστού επί μεταβιβάσεων δια πλειστηριασμού. Επί διανομής ακινήτων μεταξύ συγκυριών ο φόρος βαρύνει καθέναν από αυτούς κατά σχέση ανάλογη προς την αξία της μερίδας του. Επί αναγκαστικής απαλλοτριώσεως ακινήτου δια δημοσίαν ωφέλειας ο φόρος μεταβιβάσεως βαρύνει, σε κάθε περίπτωση, τον υπόχρεο προς πληρωμή της αποζημιώσεως.

Πρώτον, ο εκ προσυμφώνου αγοραστής βαρύνεται με το φόρο που αναλογεί στο τίμημα της μεταβίβασης που αναγράφεται στο προσύμφωνο και δεύτερον, ο οριστικός αγοραστής βαρύνεται με τον φόρο που αναλογεί εξολοκλήρου στην αξία του μεταβιβαζόμενου περιουσιακού στοιχείου τη οποία είχε τούτο κατά την ημέρα της καταρτίσεως της οριστικής συμβάσεως μεταβιβάσεως του. για πέντε έτη από την ημέρα της υπογραφής του οριστικού συμβολαίου ευθύνεται αλληλεγγύως

μαζί με τον αγοραστή και κάθε άλλος κάτοχος του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου για τον φόρο μεταβιβάσεως και τας προσαυξήσεις του άρθρ. 9 του παρόντος.

Πρώτον, η μεταβίβαση προς τους πρόσφυγες κατά τις διατάξεις του από 15/28 Ιουλ. 1938 Β.Δ/τος περί κωδικοποίησης της περί αποκαταστάσεως αστών προσφύγων κειμένης νομοθεσίας ως και η μεταβίβαση κληρών κατά τας διατάξεις του αγροτικού κώδικα, ακινήτων που ανήκουν στο Δημόσιο. Δεύτερον, η αναγκαστική απαλλοτρίωση κτημάτων κατά τις διατάξεις του Αγροτικού Κώδικα. Τρίτον, Η μεταβίβαση στην οποία αγοραστής είναι το Δημόσιο ή Ν.Π.Δ.Δ., οι δήμοι, οι κοινότητες, οι ιεροί ναοί και οι ιερές μονές. Τέταρτον, η ανάκληση απαλλοτριώσεως και επιπλέον, η μεταβίβαση μεταλλείου για το οποίο κατεβλήθη ο φόρος του Νόμ. ΓΦΚΔ' του έτους 1910 ως ισχύει. Πέμπτον, η αξία του μεταβιβαζομένου ακινήτου στα μέλη του υπό συνεταιρισμού μη κερδοσκοπικού, για το οποίο ποσοστό αυτή υπεβλήθη σε φόρο μεταβιβάσεως κατά την υπό του συνεταιρισμού αγορά του μεταβιβαζομένου ακινήτου. Τέλος, η αξία του μεταβιβαζομένου ακινήτου στα μέλη του υπό συνεταιρισμού μη κερδοσκοπικού, για το οποίο ποσοστό αυτή υπεβλήθη σε φόρο μεταβιβάσεως κατά την υπό του συνεταιρισμού αγορά του μεταβιβαζομένου ακινήτου και Η σύμβαση ανταλλαγής ακινήτων μεταξύ του Δημοσίου και Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου.

Με κοινή απόφαση των Υπουργών Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών καθορίζονται κάθε φορά οι λεπτομέρειες διαπίστωσης της συνδρομής των προϋποθέσεων του παρόντος.

Για κάθε μεταβίβαση οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται προ της σύνταξης του συμβολαίου αυτών , να επιδώσουν κοινή δήλωση φόρου μεταβιβάσεως, προς τον Οικονομικό Έφορο της περιφέρειας στην οποία βρίσκεται το ακίνητο. Επί υπόχρεων φυσικών προσώπων ή δήλωσης υποβάλλεται από αυτούς ή τους πληρεξούσιους τους ή τους νόμιμους αντιπροσώπους αυτών. Επί υπόχρεων νομικών προσώπων η δήλωση υποβάλλεται από αυτούς που τα αντιπροσωπεύουν αυτά ή του πληρεξούσιου αυτών.

Η δήλωση είναι απαραίδεκτη εάν δεν περιέχει: Πρώτον, την φορολογική Αρχή προς την οποία απευθύνεται. Δεύτερον, το όνομα, όνομα πατρός και επώνυμο των δηλούντων. Τρίτον, το επάγγελμα των δηλούντων. Τέταρτον, την κατοικία ή σε περίπτωση έλλειψης αυτής, την επαγγελματική εγκατάσταση ή την έδρα των δηλούντων. Πέμπτον, τη νομική σχέση αυτών προς το μεταβιβαζόμενο περιουσιακό στοιχείο. Έκτον, το είδος του μεταβιβαζόμενου περιουσιακού στοιχείου και τη

σύντομη περιγραφή αυτού. Έβδομο, τον τρόπο κτήσης από αυτόν που το μεταβιβάζει. Ογδοο, την αξία του ακινήτου. Ένατο, το ποσό του φόρου που αναλογεί. Εν συνεχεία, τον διορισμό αντίκλητων των δηλούντων, το ονοματεπώνυμο, το επάγγελμα και την διεύθυνση της κατοικίας των πληρεξουσίων ή των αντίκλητων των δηλούντων. Και τέλος, το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του συμβολαιογράφου ενώπιον του οποίου θα καταρτισθεί η σύμβαση και τον τόπο και τη χρονολογία την δήλωσης.

Με απόφαση του Υπουργού των Οικονομικών που έχει δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως καθορίζονται κάθε φορά λεπτομερώς τα αναγκαία στοιχεία για την ακριβή περιγραφή του ακινήτου. Η ακρίβεια του περιεχομένου της δήλωσης βεβαιώνεται υποχρεωτικώς με την υπογραφή των συμβαλλόμενων ή των πληρεξουσίων αυτών. Σε περιπτώσεις εκούσιων και δικαστικών πλειστηριασμών, όπως και σε περιπτώσεις αναγκαστικής λόγω χρέους μεταβίβασης ακινήτου, η δήλωση επιδίδεται από τον υπερθεματιστή μέσα σε πέντε εργάσιμες ημέρες από τη διενέργεια του πλειστηριασμού και πάντως πριν από τη σύνταξη της περίληψης της κατακυρωτικής έκθεσης.

Επί αναγκαστικής απαλλοτριώσης ακινήτων για δημοσία ωφέλεια, επιδίδεται δήλωση φόρου μεταβίβασης, από τον υπόχρεο προς πληρωμή της αποζημίωσης ή υπό του κατά νόμο ενεργούντος για λογαριασμό αυτού, πριν την καταβολή της προσωρινής ή οριστικής αποζημίωσης που έχει καθοριστεί και καταβάλλεται από αυτούς εξ ολοκλήρου ο φόρος μεταβίβασης που αναλογεί. Η παρακατάθεση της προσωρινώς ή οριστικώς αποζημίωσης που έχει προσδιορισθεί απαγορεύεται, χωρίς την προσκόμιση επικυρωμένου αντιγράφου της δήλωσης που υποβάλλεται.

Όσες φορές είναι εμφανής η δυσχερής επίδοση της δήλωσης του φόρου μεταβίβασης στον αρμόδιο Οικονομικό Έφορο, λόγω του ότι η έδρα του βρίσκεται σε διαφορετική πόλη από τον τόπο της κατάρτισης της σύμβασης, επιτρέπεται εξαιρετικά να επιδοθεί αυτή και σε αναρμόδιο Οικονομικό Έφορο, ο οποίος όμως, αφού καταχωρίσει αυτή στο βιβλίο δηλώσεων, υποχρεούται να αποστείλει αυτή στον αρμόδιο Οικονομικό Έφορο για τον έλεγχο της.

Αν στην περιφέρεια στην οποία βρίσκεται το ακίνητο εφαρμόζεται το άρθρο 41 του Ν. 1249/1982 (ΦΕΚ 43 Α'), επιτρέπεται να επιδοθεί η δήλωση του φόρου μεταβίβασης στον προϊστάμενο της αρμόδιας για τη φορολογία εισοδήματος του αγοραστή δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, ο οποίος χορηγεί αντίγραφο της δήλωσης για τη σύνταξη συμβολαίου και στη συνέχεια τη διαβιβάζει στον προϊστάμενο της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για έλεγχο των

προσδιοριστικών στοιχείων του ακινήτου που δηλώθηκαν. Η κατά τα παραπάνω δήλωση καθίσταται απαράδεκτη αν δεν περιέχει διορισμό ειδικού αντικλήτου του αγοραστή που κατοικεί στην έδρα της Οικονομικής Εφορίας προς την οποία μέλλει να διαβιβασθεί αυτή. Η δήλωση είναι απαράδεκτη αν δεν αναγράφεται σε αυτήν βεβαίωση του αρμόδιου Δημοσίου Ταμείου για την εισπραξη του φόρου που αναλογεί στην δηλωμένη αξία. Η δήλωση συντάσσεται σε δύο αντίτυπα εκ των οποίων, το πρώτο παραμένει στον Οικονομικό Έφορο και το δεύτερο, επικυρωμένο από τον Οικονομικό Έφορο για την ακρίβεια της αντιγραφής, παραδίδεται στους συμβαλλόμενους. Με τις αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών μπορεί να ορισθεί η σε περισσότερο από δύο αντίτυπα η σύνταξη των υποβαλλόμενων δηλώσεων φόρου μεταβίβασης προς κάθε ή κάποιες Οικονομικές Εφορίες του Κράτους, όπως και ο τρόπος χρησιμοποίησης κάθε ένα από τα περισσότερα αυτά αντίτυπα.

Ο οικονομικός Έφορος δύναται με απόφαση του να αναθέτει στον Ειρηνοδίκη ή Συμβολαιογράφο της περιφέρειας του την παραλαβή των δηλώσεων του φόρου μεταβίβασης και την χορήγηση αντιγράφου αυτής, οι οποίες υποχρεούνται μέσα σε δέκα ημέρες το αργότερο να αποστείλουν την δήλωση ως απόδειξη στον Οικονομικό Έφορο. Επί μεταβίβασης ακινήτων ή πραγματικών δικαιωμάτων επί ακινήτων κειμένων στην Ελλάδα που συντελούνται στο εξωτερικό ενώπιον ελληνικής προξενικής Αρχής η δήλωση επιδίδεται στην Αρχή αυτή, παρά της οποίας και διαβιβάζεται ως απόδειξη στον αρμόδιο Οικονομικό Έφορο ο οποίος και εκδίδει το αντίγραφο της δήλωσης.

4.3 Άρθρα 8 και 15

Ο φόρος μεταβίβασης καταβάλλεται εξ ολοκλήρου μαζί με τη δήλωση. Κατά την υποβολή της δήλωσης φόρου μεταβίβασης ακινήτων και εντός προθεσμίας δύο εργάσιμων ημερών, ο Οικονομικός Έφορος είτε αποδέχεται το δηλούμενο τίμημα όπως συμπίπτει προς την αγοραία αξία του μεταβιβαζόμενου ακινήτου, τότε η μεταβίβαση διεκπεραιώνεται οριστικώς ως ειλικρινής, είτε προσδιορίζει προσωρινώς την αγοραία αξία αυτού και αναγράφει αυτή στο παραδιδόμενο στους συμβαλλόμενους αντίτυπο της δήλωσης. Εξαιρετικώς, όσες φορές συντρέχουν σοβαροί λόγοι, ο προσδιορισμός της προσωρινής αξίας δύναται να πραγματοποιηθεί

με την έγκριση του εποπτευόμενου Επιθεωρητού, το αργότερο μέσα σε 15 ημέρες από την υποβολή της δήλωσης.

Ο βαρυνόμενος σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος για το φόρο επί της τυχόν υπάρχουσας διαφοράς μεταξύ αγοραίας αξίας και τιμήματος του μεταβιβαζόμενου ακινήτου, μπορεί, εντός διμήνου ανατρεπτικής προθεσμίας από την ημερομηνία παραλαβής της δήλωσης, να επιδώσει συμπληρωματική δήλωση φόρου μεταβίβασης ακινήτων, σύμφωνα με την αξία που προσδιορίζεται από τον Οικονομικό Έφορο και να καταβάλλει ταυτόχρονα το μισό (1/2) του φόρου που της αναλογεί, χωρίς πρόσθετο σε αυτόν ή πρόστιμο. Το υπόλοιπο μισό (1/2) του φόρου αυτού βεβαιώνεται αμέσως και εισπράττεται εντός του επόμενου από τη βεβαίωση μήνα. Στην περίπτωση αυτήν και υπό τον όρο ότι όλα αυτά τα στοιχεία που προβλέπονται στην δήλωση τυγχάνουν να είναι ειλικρινή, η μεταβίβαση διεκπεραιώνεται οριστικώς ως ειλικρινή.

Στην περίπτωση μη υποβολής δηλώσεως εντός της προθεσμίας ενεργείται έλεγχος στις διατάξεις των οικείων που ορίζονται, της ως άνω προσωρινής αξίας, μη δεσμευμένης του Οικονομικού Εφόρου σύμφωνα με τον έλεγχο του προσδιορισμού της αγοραίας αξίας του ακινήτου σύμφωνα προς τις διατάξεις του άρθρου 3, ούτε κατά την μεταβίβαση άλλων πλησιόχωρων ομοειδών ακινήτων. Η προεκτίμηση κατά την παράγραφο 2, έχει εφαρμογή μόνο επί υποβολής της δήλωσης φόρου μεταβίβασης ακινήτων απ' ευθείας στον αρμόδιο Οικονομικό Έφορο.

Φόρος που βεβαιώνεται κατά τη διάρκεια του οικείου οικονομικού έτους ή μεταγενέστερα από τη λήξη του: Πρώτον, με βάση φύλλο ελέγχου, που έγινε οριστικό λόγω μη άσκησης ή εκπρόθεσμης άσκησης προσφυγής, καταβάλλεται σε έξι (6) ίσες μηνιαίες δόσεις με τον περιορισμό ότι κάθε δόση δεν είναι μικρότερη των τριακοσίων (300) ευρώ εκτός της τελευταίας. Η πρώτη δόση καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του επόμενου από τη βεβαίωση μήνα και οι υπόλοιπες μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα των μηνών που ακολουθούν. Δεύτερον, μετά τη διοικητική επίλυση της διαφοράς και την καταβολή του ενός πέμπτου (1/5), το υπόλοιπο καταβάλλεται σε έξι (6) ίσες μηνιαίες δόσεις, με τον περιορισμό ότι κάθε δόση δεν είναι μικρότερη των τριακοσίων (300) ευρώ εκτός της τελευταίας. Η πρώτη καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του επόμενου από την υπογραφή του πρακτικού μήνα και οι υπόλοιπες μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα των μηνών που ακολουθούν.

Αν ο υπόχρεος καταβάλλει εντός της ως άνω προθεσμίας καταβολής του ενός πέμπτου (1/5) το σύνολο του ποσού που προκύπτει συνεπεία της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, παρέχεται επί αυτού έκπτωση κατά ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%). Και τέλος, με βάση απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, καταβάλλεται σε δύο ίσες μηνιαίες δόσεις, με τον περιορισμό ότι το συνολικό ποσό του φόρου δεν είναι μικρότερο των τριακοσίων (300) ευρώ εκτός της τελευταίας. Η πρώτη δόση καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του επόμενου από τη βεβαίωση μήνα, και η δεύτερη μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα τους μήνα που ακολουθεί.

Κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο που αρνείται, δυστροπεί ή αμελεί να συμμορφωθεί με τις διατάξεις του παρόντος, ή είναι υποχρεωμένος ή καλείται να παράσχει πληροφορίες ή υπηρεσίες ή στοιχεία ή να παρέχει αυτές πλημμελώς ή εσφαλμένως για την εξακρίβωση της φορολογητέας ύλης, τιμωρείται με πρόστιμο όχι λιγότερο από 30ευρώ και ούτε περισσότερο από 300ευρώ.

Απαγορεύεται η σύνταξη συμβολαιογραφικής πράξης που αφορά στην αιτία μεταβίβασης ακινήτου ή εμπράγματος επί ακινήτου δικαιώματος: Πρώτον, εάν δεν προσαχθεί αντίγραφο δήλωσης φόρου μεταβίβασης ακινήτου, και επιπλέον, όλα τα προσδιοριστικά του μεταβιβαζόμενου ακινήτου ή εμπράγματος σε ακίνητο δικαίωμα στοιχεία δεν ανταποκρίνεται πλήρως προς την ανωτέρω δήλωση. Οι παραβάτες της προηγούμενης διατάξεως, ανεξαρτήτως κάθε άλλης ευθύνης των κατά των κειμένων διατάξεις, τιμωρούνται με πρόστιμο όχι λιγότερο των 70ευρώ και ούτε περισσότερο από 700ευρώ. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στους παραβάτες διατάξεων των άρθρων 13 και 14 του παρόντος.

Ο αγοραστής ο οποίος θα αποκαλυφθεί ότι υπέγραψε αντίγραφο στο οποίο προκύπτει, ότι συμφώνησε ή κατέβαλλε τίμημα μεγαλύτερο από το συμβόλαιο και από την φορολογική δήλωση που αναγράφεται, ανεξάρτητα του πρόσθετου φόρου του άρθρου 9 του παρόντος, τιμωρείται με πρόστιμο ίσο προς το πενταπλάσιο του αυτού που έχει προσδιοριστεί οριστικά ως φόρος, ο οποίος αναλογεί στο τμήμα του τιμήματος που δεν έχει δηλωθεί. Τα κατά τις προηγούμενες παραγράφους πρόστιμα επιβάλλονται για αιτιολογημένη πράξη του Οικονομικού Εφόρου. Για την έκδοση και επίδοση της πράξης, την παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου προς επιβολή προστίμου, την άσκηση προσφυγής και ενδίκων μέσων και γενικά τη διαδικασία βεβαίωσης και είσπραξης αυτού, εφαρμόζονται αναλόγως οι περί επιβολής προστίμου διατάξεις, οι οποίες ισχύουν στην φορολογία εισοδήματος.

ΕΝΟΤΗΤΑ 2

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΩΝ – ΔΩΡΕΩΝ – ΓΟΝΙΚΩΝ ΠΑΡΟΧΩΝ

Η φορολογία κληρονομιών επιβάλλεται σε όλες σχεδόν τις χώρες και αποτελεί βασικό μέσο περιορισμού των ανισοτήτων στην κατανομή του πλούτου.

Ένα ζήτημα που ανακύπτει στη φορολογία κληρονομιών είναι αν πρέπει ως βάση του φόρου να χρησιμοποιείται η κληρονομική μερίδα κάθε κληρονόμου ή η συνολική αξία της περιουσίας που αφήνει ο κληρονομούμενος. Η χρησιμοποίηση της κληρονομικής μερίδας ως βάσης για τον υπολογισμό του φόρου εμφανίζει τα εξής πλεονεκτήματα:

- Καθιστά το φόρο κληρονομιών περισσότερο δίκαιο, γιατί επιτρέπει την καλύτερη προσαρμογή του στις αρχές της φοροδοτικής ικανότητας, αφού μόνο όταν ο φόρος κληρονομιών επιβάλλεται με βάση την κληρονομική μερίδα κάθε κληρονόμου ή κληροδόχου μπορεί να γίνει διαφοροποίηση της επιβάρυνσής του ανάλογα με το μέγεθος της περιουσίας που λαμβάνει μεγάλη κληρονομική μερίδα και εκείνος που λαμβάνει μικρή.
- Επιτρέπει την προσαρμογή της φορολογικής επιβάρυνσης στις ατομικές συνθήκες του κληρονόμου, γιατί παρέχει τη δυνατότητα διαφοροποίησης τόσο των ελάχιστων αφορολόγητων ορίων, όσο και της κλίμακας φορολογίας ανάλογα με τις προσωπικές συνθήκες του κληρονόμου και ιδιαίτερα ανάλογα με το βαθμό συγγένειας του προς τον κληρονομούμενο. Η διαφοροποίηση αυτή της επιβάρυνσης επιβάλλεται, αφενός επειδή οι κληρονόμοι μπορεί να έχουν συμβάλει σε διαφορετικό βαθμό ο καθένας στη δημιουργία της περιουσίας, και αφετέρου επειδή η απώλεια του κληρονομούμενου μπορεί να συνεπάγεται άλλο κόστος για κάθε κατηγορία κληρονόμων.
- Καθιστά το φόρο κληρονομιών ένα πιο αποδοτικό δημοσιονομικό μέσο για τη μείωση της ανισότητας στην κατανομή του εισοδήματος και του πλούτου.

Από την άλλη πλευρά, η χρησιμοποίηση της συνολικής αξίας της καταλειπόμενης περιουσίας του κληρονομούμενου ως βάσης για την επιβολή του φόρου εμφανίζει τα εξής πλεονεκτήματα:

- Απλοποιεί και διευκολύνει την εφαρμογή του φόρου κληρονομιών και παράλληλα επιτρέπει τη μείωση του δημοσιονομικού και κοινωνικού κόστους του φόρου. Το πλεονέκτημα αυτό είναι φανερό, αφού οι δημοσιονομικές αρχές θα πρέπει να ασχοληθούν μόνο με μια περίπτωση, ενώ, όταν ως βάση του φόρου χρησιμοποιείται η κληρονομική μερίδα, οι φοροτεχνικές υπηρεσίες έχουν να ασχοληθούν χωριστά με κάθε κληρονόμο.
- Αποφέρει περισσότερα έσοδα στο δημόσιο ταμείο, αφού η κατάτμηση της περιουσίας σε περισσότερα τμήματα θα έχει ως αποτέλεσμα τη μικρότερη φορολογική της επιβάρυνση.

Βέβαια, όσον αφορά το τελευταίο πλεονέκτημα, πρέπει να σημειωθεί ότι η απόδοση του φόρου εξαρτάται από τη δομή και το μέγεθος των φορολογικών συντελεστών και επομένως θα ήταν δυνατό να εφαρμοσθούν ψηλότεροι συντελεστές όταν ως βάση χρησιμοποιείται η κληρονομική μερίδα κάθε κληρονομούμενου, με συνέπεια τα έσοδα να είναι μεγαλύτερα στην πρώτη παρά στην δεύτερη περίπτωση.

Ένα άλλο σημαντικό ζήτημα που αντιμετωπίζει στην πράξη η φορολογία κληρονομιών είναι η δυνατότητα φοροαποφυγής που μπορεί να δημιουργηθεί μέσω των δωρεών, αν οι τελευταίες δεν υποβάλλονται σε φόρο ή αν η φορολογία δωρεών δεν είναι εναρμονισμένη με τη φορολογία κληρονομιών. Γιατί, σε μια τέτοια περίπτωση, οι φορολογούμενοι θα μπορούσαν να μεταβιβάζουν την περιουσία τους στους απογόνους τους ή σε άλλα πρόσωπα με διαδοχικές δωρεές, με αποτέλεσμα να μη φορολογούνται καθόλου ή να φορολογούνται με σχετικά χαμηλότερους συντελεστές, με την πλασματική κατάτμηση της περιουσίας τους.

Για την αποτροπή αυτής της δυνατότητας φοροαποφυγής, η φορολογία δωρεών εναρμονίζεται προς τη φορολογία κληρονομιών στις περισσότερες χώρες που εφαρμόζουν το φόρο αυτό. Πλήρης εναρμόνιση μεταξύ των δύο φορολογιών μπορεί να γίνει, όταν στην αξία κάθε νέας δωρεάς υπολογίζονται και οι προηγούμενες, ενώ στην αξία της κληρονομιάς υπολογίζονται όλες οι προηγούμενες δωρεές, έτσι ώστε ο φόρος να προσδιορίζεται με βάση τη συνολική, κάθε φορά, αξία της περιουσίας που έχει μεταβιβασθεί και να αφαιρείται ο φόρος που έχει προηγούμενα πληρωθεί. Με τον τρόπο αυτό αποτρέπεται κάθε δυνατότητα για φοροαποφυγή, γιατί είναι πλέον

αδιάφορο αν ο φορολογούμενος μεταβιβάσει ένα τμήμα της περιουσίας του ως κληρονομιά.

Σε όλες τις χώρες της ΕΕ, με εξαίρεση τη Δανία οι δωρεές περιλαμβάνονται στη βάση του φόρου κληρονομιών. Επίσης, σε όλες τις χώρες, νεώτερες δωρεές του δωρητή προς το δωρεοδόχο αθροίζονται και συμφορολογούνται με τυχόν παλαιότερες δωρεές. Υπάρχει δηλαδή εναρμόνιση της φορολογίας κληρονομιών και δωρεών σε όλες τις χώρες της ΕΕ, έτσι ώστε να περιορίζεται η δυνατότητα φοροαποφυγής μέσω διαδοχικών μεταβιβάσεων της περιουσίας με δωρεές. Βέβαια, υπάρχουν σημαντικές διαφορές ως προς την έκταση εναρμόνισης του φόρου κληρονομιών και του φόρου δωρεών.

Ζητήματα επίσης ανακύπτουν και όσον αφορά τη σκοπιμότητα ύπαρξης αφορολόγητων ποσών, απαλλαγών και εκπτώσεων. Τα ποσά αυτά συνήθως ποικίλουν από χώρα σε χώρα και, όταν ο φόρος κληρονομιών επιβάλλεται με βάση την κληρονομική μερίδα των κληρονόμων, ανάλογα με το βαθμό συγγένειας μεταξύ κληρονομούμενου και κληρονόμων. Για τη σύζυγο συνήθως αναγνωρίζονται μεγαλύτερα αφορολόγητα ποσά ή απαλλάσσεται εντελώς από το φόρο κληρονομιών/δωρεών, επειδή η κληρονομιά/δωρεά που περιέρχεται σε αυτήν δεν αυξάνει τη φοροδοτική της ικανότητα στην ίδια έκταση που την αυξάνει στην περίπτωση των άλλων κληρονόμων/δωρεοδόχων. Σχετικά μεγάλα αφορολόγητα ποσά αναγνωρίζονται επίσης και για τα παιδιά του κληρονομούμενου, ιδιαίτερα για τα ανήλικα παιδιά, ενώ για τα πρόσωπα εκτός της οικογένειας τα αφορολόγητα ελάχιστα και μικρότερα. Από το φόρο κληρονομιών/δωρεών προβλέπονται επίσης ορισμένες απαλλαγές και εξαιρέσεις. Μεταξύ των κυριότερων απαλλαγών που συναντά κανείς στην πράξη είναι το Δημόσιο, στο οποίο περιλαμβάνονται οι Οργανισμοί Κοινωνικής Ασφάλισης και η Τοπική Αυτοδιοίκηση, καθώς και τα διάφορα νομικά πρόσωπα που δεν έχουν κερδοσκοπικό χαρακτήρα και επιδιώκουν εθνοφελείς, θρησκευτικούς, φιλανθρωπικούς, εκπαιδευτικούς, καλλιτεχνικούς ή κοινωφελείς σκοπούς.

Όσον αφορά τη διάρθρωση του φορολογικού συντελεστή, ο φόρος κληρονομιών (δωρεών) στις χώρες που επιβάλλεται με βάση την κληρονομική μερίδα είναι προοδευτικός και οι συντελεστές του φθάνουν συνήθως σε πολύ υψηλά επίπεδα, για τα υψηλότερα κλιμάκια της περιουσίας. Η έντονη αυτή προοδευτικότητα και το μεγάλο μέγεθος των συντελεστών, συγκριτικά με τους φόρους κατοχής περιουσίας, οφείλεται στο γεγονός ότι ο φόρος κληρονομιών δε θεωρείται ως συμπληρωματικός του φόρου εισοδήματος, ώστε να πρέπει να καταβάλλεται από το εισόδημα χωρίς να

επηρεάζει την αξία της περιουσίας, όπως συμβαίνει με τους φόρους κατοχής περιουσίας, αλλά αποσκοπεί στο να πλήξει άμεσα την περιουσία και να περιορίσει, επομένως, άμεσα την περιουσιακή ανισότητα. Γι' αυτό, οι φορολογικοί συντελεστές που εφαρμόζονται στα ανώτερα περιουσιακά κλιμάκια είναι πολύ υψηλοί, συνήθως υψηλότεροι του 25% και μερικές φορές φθάνουν ή ξεπερνούν το 75%.

Στην περίπτωση που ο φόρος κληρονομιών επιβάλλεται με βάση την κληρονομική μερίδα κάθε κληρονόμου και όχι τη συνολική αξία της καταλειπόμενης περιουσίας, ο φορολογικός συντελεστής κλιμακώνεται επιπλέον και ανάλογα με το βαθμό συγγένειας μεταξύ κληρονομούμενου και κληρονόμων ή δωρητή και δωρεοδόχου. Έτσι, διακρίνουμε διαφορετικές κλίμακες για τους διάφορους βαθμούς συγγένειας που είναι σχετικά χαμηλότερες για τους στενότερους συγγενείς και γίνονται συνεχώς εντονότερες όσο απομακρύνεται ο βαθμός συγγένειας. Η διαφοροποίηση της φορολογικής επιβάρυνσης με βάση το βαθμό συγγένειας επιβάλλεται για τρεις κυρίως λόγους:

Η απόκτηση περιουσίας από τους στενότερους συγγενείς του κληρονομούμενου δεν αυξάνει κατ' ανάγκη τη φοροδοτική τους ικανότητα ή δεν την αυξάνει τουλάχιστον στην ίδια έκταση όσο και στους λιγότερο στενούς συγγενείς, γιατί οι διάφοροι κληρονόμοι μπορεί να είχαν ουσιαστικά τη δυνατότητα να απολαμβάνουν, σε διαφορετικό βαθμό ο καθένας ανάλογα με το βαθμό συγγένειάς του, την περιουσία που τυπικά περιέρχεται στην κατοχή του. Επομένως, όσο απομακρύνεται ο βαθμός συγγένειας μεταξύ κληρονομούμενου και κληρονόμων ή δωρητή και δωρεοδόχων, τόσο περισσότερο αυξάνεται η φοροδοτική ικανότητα με την τυπική μεταβίβαση περιουσίας, γιατί η τυπική αυτή μεταβίβαση περιουσίας τους προσδίδει ουσιαστικά ολόένα και μεγαλύτερη δυνατότητα απόλαυσής της.

Η απόκτηση περιουσίας από τους στενότερους συγγενείς του κληρονομούμενου δεν αυξάνει ανάλογα και τη φοροδοτική τους ικανότητα, γιατί η απώλεια του στενού συγγενή μπορεί, πολλές φορές, να σημαίνει απώλεια μιας πηγής απόκτησης εισοδήματος, παροχής προστασίας, κ.ά. Αυτό είναι εμφανέστερο στην περίπτωση των ανηλίκων παιδιών.

Όσο στενότερος είναι ο βαθμός συγγένειας μεταξύ κληρονομούμενου και κληρονόμων ή δωρητή και δωρεοδόχων, τόσο πιθανότερο είναι αυτοί που αποκτούν την περιουσία να έχουν συμβάλει και οι ίδιοι στη διαμόρφωσή της, με συνέπεια να φορολογούνται για απόκτηση περιουσίας που ουσιαστικά τους ανήκε. Και αυτό το

επιχείρημα ισχύει περισσότερο για τους στενότερους συγγενείς, που θα μπορούσαν να θεωρηθούν ότι αποτελούν οικογένεια, με τη στενή ή την ευρύτερη έννοια.

Σημειώνεται ότι κατά κανόνα, οι κλίμακες που ισχύουν για τη φορολόγηση των κληρονομιών χρησιμοποιούνται και για την φορολόγηση των δωρεών. Υπάρχουν όμως και περιπτώσεις όπου, οι δωρεές φορολογούνται ελαφρύτερα. Οι λόγοι που συνηγορούν στην ηπιότερη φορολόγηση των δωρεών είναι κυρίως δύο:

Εφόσον οι δωρεές αθροίζονται με τις κληρονομίες και φορολογούνται από κοινού, θα μπορούσαν να θεωρηθούν, και αποτελούν ουσιαστικά, προγενέστερες μεταβιβάσεις της ίδιας περιουσίας. Για να έχουμε, επομένως, ίση μεταχείριση των δωρεών με την κληρονομιά, θα πρέπει να φορολογούμε τις δωρεές με χαμηλότερο συντελεστή, αφού η φορολόγησή τους γίνεται σε προγενέστερο χρόνο. Η φορολογούσα αρχή, δηλαδή, θα πρέπει να κάνει κάποια έκπτωση από το φόρο, επειδή τον εισπράττει σε προγενέστερο του θανάτου χρόνο.

Η ελαφρύτερη φορολόγηση των δωρεών δημιουργεί ένα κίνητρο για τη μεταβίβαση της περιουσίας νωρίτερα, κάτι που μπορεί σε πολλές περιπτώσεις να είναι επιθυμητό τόσο από άποψη οικονομικής πολιτικής, όσο και κοινωνικής δικαιοσύνης. Έτσι, λ.χ. στην περίπτωση που στη μεταβιβαζόμενη περιουσία περιλαμβάνεται μια επιχείρηση, είναι πολλές φορές σκόπιμο, χωρίς βέβαια να αποκλείεται και το αντίθετο, να μεταβιβάζεται νωρίτερα στους μελλοντικούς κληρονόμους αντί να γίνεται η μεταβίβαση κατά το θάνατο του ιδιοκτήτη. Επίσης, λόγοι κοινωνικής δικαιοσύνης συνηγορούν στη σκοπιμότητα μεταβίβασης τουλάχιστον ενός μέρους της περιουσίας του κληρονομούμενου πριν από το θάνατό του, ώστε να γίνεται μεγαλύτερη διάσπαση των περιουσιών και να αμβλύνεται η περιουσιακή ανισότητα.

5.1 Η φορολογία κληρονομιών – δωρεών –γονικών παροχών στην Ελλάδα

Το θεσμικό πλαίσιο της φορολογίας κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών στη Χώρα μας μπορεί να θεωρηθεί αρκετά ικανοποιητικό, με βάση τα διδάγματα της δημοσιονομικής θεωρίας και πρακτικής. Ως βάση του φόρου χρησιμοποιείται η κληρονομική μερίδα ή οι δωρεές που παίρνει κάθε δωρεοδόχος, όπως γίνεται στις περισσότερες χώρες της ΕΕ, και όχι η συνολικά καταλειπόμενη περιουσία του κληρονόμου ή οι συνολικές δωρεές του δωρητή. Αυτό επιτρέπει την

καλύτερη προσαρμογή του φορολογικού βάρους στη φοροδοτική ικανότητα και τις ατομικές συνθήκες των κληρονόμων ή των κληροδόχων και καθιστά έτσι το φόρο ένα πιο αποδοτικό δημοσιονομικό μέσο για τη μείωση της ανισότητας στην κατανομή του εισοδήματος και του πλούτου. Επίσης, ο νόμος αντιμετωπίζει εύστοχα τη φορολόγηση των δωρεών και αποκλείει κάθε δυνατότητα φοροαποφυγής μέσω διαδοχικών μεταβιβάσεων της περιουσίας με τη μορφή των δωρεών.

Ένα σημαντικό θέμα που φαίνεται να υπάρχει στη φορολογία κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών, σχετικά με τη βάση του φόρου, είναι ότι, κατά την επιβολή του φόρου, δεν λαμβάνεται καμία πρόνοια για τυχόν μεταβιβάσεις περιουσίας στον ίδιο κληρονόμο, δωρεοδόχο ή γονικολήπτη από άλλα πρόσωπα. Ο νόμος προβλέπει την άθροιση όλων των μεταβιβάσεων περιουσίας που έγιναν μεταξύ κληρονομούμενου και κάθε κληρονόμου ή μεταξύ δωρητή και κάθε δωρεοδόχου, χωρίς όμως να συσχετίζει την επιβάρυνση με το μέγεθος της περιουσίας που τυχόν περιήλθε στον ίδιο κληρονόμο ή δωρεοδόχο από άλλα πρόσωπα. Έτσι, έχουν την ίδια φορολογική υποχρέωση οι κληρονόμοι, δωρεοδόχοι ή γονικολήπτες, που έλαβαν ένα ορισμένο ποσό περιουσίας ως κληρονομιά, δωρεά ή γονική παροχή από το ίδιο πρόσωπο, ανεξάρτητα από το αν ο ένας από αυτούς έχει λάβει σημαντικά ποσά, ως κληρονομιά, δωρεά ή γονική παροχή, από άλλα πρόσωπα. Όμοια δε γίνεται καμιά διαφοροποίηση της φορολογικής επιβάρυνσης, με βάση τη συνολική αξία της περιουσίας που κατέχει ο κληρονόμος, δωρεοδόχος ή γονικολήπτης, ανεξάρτητα από το αν δημιούργησε ο ίδιος ή περιήλθε σε αυτόν λόγω κληρονομιάς, δωρεάς ή γονικής παροχής από τρίτα πρόσωπα. Λόγοι κοινωνικής δικαιοσύνης θα επέβαλαν, νομίζουμε, κάποια διαφοροποίηση της επιβάρυνσης, με βάση τη συνολική αξία της περιουσίας που κατέχει ο φορολογούμενος ή τουλάχιστον με βάση το σύνολο των απολήψεων περιουσίας που περιήλθαν στο ίδιο πρόσωπο λόγω κληρονομιάς, δωρεάς ή γονικής παροχής από οποιοδήποτε πρόσωπο. Μια τέτοια πρακτική θα παρεμπόδιζε τη φοροαποφυγή, η οποία είναι δυνατό να γίνει σήμερα με πλασματική κατανομή της οικογενειακής περιουσίας μεταξύ των συζύγων, έτσι ώστε η μεταβίβαση προς τα παιδιά να εμφανίζεται ότι γίνεται από διαφορετικά πρόσωπα και να υποβάλλεται επομένως σε μικρότερη φορολογική επιβάρυνση. Παρ' όλα αυτά, τέτοια διαφοροποίηση της επιβάρυνσης της φορολογίας κληρονομιών και δωρεών δε φαίνεται να ακολουθείται σήμερα στη διεθνή πρακτική, κυρίως λόγω των διαχειριστικών προβλημάτων που θα δημιουργούσε στην πράξη. Εξάιρεση, ωστόσο φαίνεται να αποτελεί η Ισπανία όπου ο φόρος που υπολογίζεται με βάση τη

φορολογική κλίμακα πολλαπλασιάζεται με ένα συντελεστή που αντανακλά την προηγούμενη περιουσιακή θέση του κληρονόμου (δωρεοδόχου) καθώς επίσης και το βαθμό συγγενείας του με τον κληρονόμο (δωρητή).

Ένα δεύτερο σημαντικό θέμα σχετικά με τη βάση του φόρου κληρονομιών και ειδικότερα με τη χωριστή της κάλυψη, είναι ότι ο φόρος καλύπτει μόνο την κινητή περιουσία των Ελλήνων υπηκόων που βρίσκονται στο εξωτερικό και μόνο εφόσον ο κληρονόμος διέμενε εκεί για διάστημα λιγότερο των δέκα ετών, ενώ εξαιρεί εντελώς την ακίνητη περιουσία που βρίσκεται εκτός Ελλάδας. Πραγματικά, δε βλέπουμε γιατί θα έπρεπε να μένει εκτός φορολογίας η ακίνητη περιουσία που βρίσκεται στο εξωτερικό, ούτε επίσης γιατί η φορολόγηση των κινητών πραγμάτων θα έπρεπε να περιορίζεται μόνο στις περιπτώσεις που ο κληρονομούμενος διέμενε στο εξωτερικό λιγότερο από δέκα χρόνια. Η δικαιολογία που προβάλλεται κατά καιρούς ότι δηλαδή τα ακίνητα που βρίσκονται εκτός Ελλάδας αποτελούν αναπόσπαστο τμήμα του εδάφους άλλων κρατών και ότι η Χώρα μας δεν έχει την εξουσία πάνω σε αυτά ή ότι, όταν ο κληρονομούμενος διέμενε στο εξωτερικό για πολλά χρόνια, πρέπει να είχε δημιουργήσει την περιουσία του εκεί και να είχαν χαλαρώσει οι δεσμοί του με την Ελλάδα, δε φαίνεται να αποτελεί ισχυρό επιχείρημα για την ειδική αυτή φορολογική μεταχείριση. Η φορολογία κληρονομιών αποσκοπεί βασικά στο να πλήξει τον κληρονόμο που απέκτησε περιουσία και έχει επομένως αυξημένη φοροδοτική ικανότητα και δεν υπάρχει λόγος να διαφοροποιείται ανάλογα με το αν αυτή η φοροδοτική ικανότητα προέρχεται από ακίνητα ή κινητά ούτε μπορεί να σχετίζεται με το χρόνο διαμονής του κληρονομούμενου στο εξωτερικό. Επομένως, τόσο λόγοι ίσης μεταχείρισης των φορολογούμενων, όσο κυρίως λόγοι οικονομικής πολιτικής επιβάλλουν, νομίζουμε, να διευρυνθεί η βάση του φόρου και να καλύπτει τόσο τα ακίνητα, όσο και τα κινητά περιουσιακά στοιχεία του κληρονομούμενου που βρίσκονται στο εξωτερικό, ανεξάρτητα από το χρόνο παραμονής του εκεί, εφόσον βέβαια ο κληρονόμος έχει την κατοικία του στην Ελλάδα.

Ένα τρίτο σημαντικό θέμα στη φορολογία αυτή είναι η μη ικανοποιητική κλιμάκωση των φορολογικών συντελεστών. Ειδικότερα, το ανώτατο ποσό περιουσίας, στο οποίο εξαντλείται η φορολογική κλίμακα, είναι υπερβολικά χαμηλό και πρέπει να αυξηθεί. Επιπλέον, τα κλιμάκια περιουσίας θα πρέπει να αναπροσαρμοσθούν, ώστε να ανταποκρίνονται στις σημερινές αξίες, και να προσαρμοσθούν προς τα νέα ανώτατα όρια της κλίμακας.

Τέλος, η ευνοϊκή μεταχείριση των μεταβιβάσεων περιουσίας με τη μορφή της γονικής παροχής, την οποία αναγνωρίζει ο νόμος, φαίνεται ότι σε ορισμένες περιπτώσεις προκαλεί άνιση κατανομή των φορολογικών βαρών (π.χ. ανήλικοι κληρονόμοι επιβαρύνονται περισσότερο από ότι θα επιβαρύνονταν αν ζούσαν οι γονείς τους και μεταβίβαζαν σ' αυτούς την περιουσία τους με τη μέθοδο της γονικής παροχής).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6. Ο φόρος κληρονομιών

Ως βάση του φόρου χρησιμοποιείται μόνο η κληρονομική μερίδα κάθε κληρονόμου ή κληροδόχου και όχι η συνολική αξία της περιουσίας που αφήνει ο κληρονομούμενος ή ο κληροδότης. Στη βάση του φόρου συνυπολογίζονται επίσης όλες οι προηγούμενες μεταβιβάσεις περιουσίας από τον κληρονομούμενο ή κληροδότη στον κληρονόμο ή κληροδόχο, λόγω λ.χ. δωρεάς ή γονικής παροχής. Δε λαμβάνεται υπόψη η περιουσία που περιήλθε στον ίδιο κληρονόμο ή κληροδόχο από άλλα πρόσωπα, ούτε φυσικά το μέγεθος της υπόλοιπης περιουσίας του που δημιούργησε μόνος του.

1. Αντικείμενο του φόρου

Η φορολογία κληρονομιών επιβάλλεται πάνω στην αξία της περιουσίας που αποκτιέται από κληρονομιά, κληροδοσία, νέμηση, τρόπο ή από σύμβαση ασφάλισης ζωής του κληρονομούμενου, όταν δεν ορίζονται στο ασφαλιστήριο συμβόλαιο οι δικαιούχοι, καθώς επίσης και από αυτασφάλιση του κληρονομούμενου, εφόσον τέτοια αυτασφάλιση δεν προβλέπεται από το νόμο. Ο φόρος καλύπτει την κινητή και ακίνητη περιουσία, που βρίσκεται στην Ελλάδα, ανεξάρτητα από το αν ανήκει σε ημεδαπούς ή αλλοδαπούς, καθώς επίσης και την κινητή μόνο περιουσία που βρίσκεται στο εξωτερικό και ανήκει σε Έλληνες υπηκόους (οπουδήποτε και αν έχουν την κατοικία τους) ή σε ξένους υπηκόους που έχουν την κατοικία τους στην Ελλάδα.

2. Υποκείμενο του φόρου.

Υποκείμενο του φόρου κληρονομιών είναι ο δικαιούχος της περιουσίας και, σε περίπτωση που υπάρχουν πολλοί δικαιούχοι, καθένας υπόκειται στο φόρο ανάλογα με την αξία της περιουσίας που αποκτά. Στο φόρο υποβάλλονται τόσο τα φυσικά, όσο και τα νομικά πρόσωπα, εφόσον αποκτούν περιουσιακά στοιχεία που αποτελούν αντικείμενο του φόρου. Στην περίπτωση των φυσικών προσώπων εξάλλου, και εφόσον περισσότερα άτομα της οικογένειας δικαιούνται να πάρουν μερίδιο από τον ίδιο κληρονόμο, υποκείμενο του φόρου αποτελούν τα επιμέρους άτομα της οικογένειας χωριστά, καθένα για το μερίδιο της περιουσίας που του αναλογεί και όχι η οικογένεια ως σύνολο.

6.1 Υπόχρεοι σε δήλωση

Υπόχρεοι σε δήλωση σύμφωνα με το άρθρο 61 του Ν. 2961/2001 που αναφέρεται στον Κώδικα διατάξεων φορολογίας κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών είναι:

1. Ο κατά το άρθρο 5 υπόχρεος σε φόρο και σε περίπτωση ανικανότητας αυτού ο νόμιμος αντιπρόσωπος του, υποχρεώνεται σε δήλωση για την περιουσία που αποκτά αιτία θανάτου.

2. Κληρονόμος, βεβαρημένος με κληροδότημα υπό προθεσμία, για το οποίο δεν αναβάλλεται η κτήση του δικαιώματος, αλλά αναστέλλεται η άσκηση αυτού, υποχρεώνεται σε δήλωση του κληροδοτήματος, ενεργώντας για λογαριασμό του κληρονόμου.

3. Στην περίπτωση της παραγράφου 5 του άρθρου 14 υποχρεώνεται σε δήλωση ο βεβαρημένος για τη διαφορά που προκύπτει υπέρ αυτού λόγω διακοπής της παροχής.

4. Σε περίπτωση θανάτου του υπόχρεου προς δήλωση περιουσιακών στοιχείων, για τα οποία μετατίθεται από το νόμο ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, οι κληρονόμοι αυτού έχουν υποχρέωση προς δήλωση για τα περιουσιακά αυτά στοιχεία και για το φόρο κληρονομιάς της αιτία θανάτου κτήσης του αρχικού υπόχρεου.

5. Σε σχολάζουσα κληρονομιά, υποχρεώνεται σε δήλωση ο κηδεμόνας αυτής. Μετά την αναγνώριση των κληρονόμων, αυτοί υποχρεώνονται σε νέα δήλωση με βάση την οποία ο φόρος εκκαθαρίζεται, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 101.

6. Ο εκτελεστής διαθήκης, πριν να προβεί σε οποιαδήποτε ενέργεια σύστασης, μετάθεσης ή αλλοίωσης δικαιωμάτων επί αντικειμένων της κτήσης αιτία θανάτου, υποχρεώνεται σε δήλωση, εφόσον δεν υποβλήθηκε αυτή από τους υπόχρεους προς δήλωση.

7. Αν ο υπόχρεος σε δήλωση έχει κηρυχθεί σε κατάσταση πτώχευσης μετά την επαγωγή της κληρονομιάς, σε δήλωση υποχρεώνεται ο σύνδικος, μετά τη ρητή ή σιωπηρή αποδοχή της κληρονομιάς από τον πτωχό και εφόσον δεν υποβλήθηκε από αυτόν.

8. Αν αντικείμενα της κτήσης αιτία θανάτου κρίθηκαν μεταγενέστερα, κατόπιν πληρώσεως της αίρεσης ή δικαστικής απόφασης ή συμβιβασμού, ότι

ανήκουν σε άλλον από τον αρχικό δικαιούχο, αυτός που από την αιτία αυτή καθίσταται δικαιούχος υποχρεώνεται σε δήλωση, με βάση την οποία ενεργείται νέα εκκαθάριση.

9. Σε περίπτωση θανάτου του υπόχρεου σε δήλωση, υποχρεώνονται να υποβάλλουν δήλωση οι κληρονόμοι του.

10. Δεν έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν δήλωση τα νομικά πρόσωπα του πρώτου εδαφίου της περίπτωσης Α' της παραγράφου 1 του άρθρου 25. (παράρτημα)

6.2. Αρμόδια Δ.Ο.Υ. για παραλαβή δηλώσεων φόρου κληρονομιάς.

Η Δ.Ο.Υ. της κατοικίας του κληρονομούμενου ή η Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, αν ο κληρονομούμενος ήταν κάτοικος αλλοδαπής.

Αν όμως ο κληρονομούμενος είχε την κατοικία του στην αλλοδαπή, αλλά πέθανε στην Ελλάδα, αρμόδια είναι η Δ.Ο.Υ. του τόπου θανάτου.

Ως κατοικία του κληρονομούμενου θεωρείται αυτή που προκύπτει από το ΑΦΜ αυτού (άρθρο 66). (παράρτημα)

6.2.1. Χρόνος κατά τον οποίο γεννιέται η φορολογική υποχρέωση

. Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου. Ο νόμος όμως προβλέπει ρητά ορισμένες περιπτώσεις, όπου η γέννηση της φορολογικής υποχρέωσης μετατίθεται σε μεταγενέστερο χρόνο. Η μετάθεση αυτή γίνεται είτε αυτοδίκαια (λ.χ. σε περιπτώσεις αναβλητικής αίρεσης, επιδικίας, διάστασης ψιλής κυριότητας και επικαρπίας, αποποίηση κληρονομιάς και ανάληψή της από άλλο πρόσωπο κ.ά.) είτε από απόφαση του οικονομικού εφόρου (λ.χ. σε περίπτωση επιδικίας ή αναγκαστικής απαλλοτρίωσης, που γεννήθηκαν μετά το θάνατο του κληρονομούμενου, μόνιμης διαμονής του κληρονόμου στο εξωτερικό κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου κ.ά.)

6.2.2. Προθεσμία υποβολής της δήλωσης φόρου κληρονομιάς.

Μέσα σε έξι μήνες, αν ο κληρονομούμενος πέθανε στην Ελλάδα, ή μέσα σε ένα χρόνο, αν ο κληρονομούμενος ή οι κληρονόμοι ή κληροδόχοι διέμεναν κατά το χρόνο θανάτου στην αλλοδαπή.

Η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης αρχίζει από:

- i. Το θάνατο του κληρονομούμενου, για τους εξ αδιαθέτου κληρονόμους,
- ii. Τη δημοσίευση της διαθήκης, για τους εκ διαθήκης κληρονόμους ή κληροδόχους,
- iii. Τη δημοσίευση στον τύπο της τελεσίδικης απόφασης που κηρύσσει την αφάνεια, σε περίπτωση αφάνειας,
- iv. Το θάνατο του υπόχρεου σε δήλωση, αν αυτός δεν υπέβαλλε δήλωση,
- v. Το διορισμό των κηδεμόνων σχολαζουσών κληρονομιών, των εκτελεστών διαθήκης, των συνδίκων πτώχευσης,
- vi. Την αναγνώριση τους, σε περίπτωση κληρονόμων σχολαζουσών κληρονομιών και
- vii. Το χρόνο που ορίζεται στα άρθρα 7 και 8 του Κώδικα. (παρ. 4)

Η κατά τα άνω εξάμηνη ή ετήσια προθεσμία μπορεί να παραταθεί για τρεις (3) κατ' ανώτατο όριο μήνες, με απόφαση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., αν συντρέχουν αποχρώντες λόγοι (άρθρα 62, 63 και 64) (παρ. 5)

6.2.3. Δικαιολογητικά που χρειάζονται κατά την υποβολή δηλώσεων φόρου κληρονομιάς.

Τα δικαιολογητικά που χρειάζεται να προσκομίσει ο ενδιαφερόμενος μαζί με την δήλωση είναι τα εξής:

- a) Ληξιαρχική πράξη θανάτου
- b) Αντίγραφο διαθήκης
- c) Κληρονομητήριο ή πιστοποιητικό της αρμόδιας δημοτικής ή κοινοτικής αρχής περί του είδους και του βαθμού συγγένειας προς τον κληρονομούμενο
- d) Πιστοποιητικό του Γραμματέα Πρωτοδικών περί μη δημοσιεύσεως νεότερης διαθήκης ή περί μη δημοσιεύσεως διαθήκης στην περίπτωση της εξ αδιαθέτου διαδοχής
- e) Πιστοποιητικό για την ηλικία του επικαρπωτή, όταν για τον προσδιορισμό της αξίας λαμβάνεται υπόψη η ηλικία αυτού
- f) Έγγραφο νομιμοποίησης, σε περίπτωση πληρεξουσίου

g) Τα έγγραφα που αποδεικνύουν τη μετάθεση του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης

h) Αποδεικτικά χρεών της κληρονομιάς (άρθρο 67). (παρ. 6)

6.2.4. Προσδιορισμός της αξίας της κληρονομικής μερίδας ή της κληροδοσίας.

Ως αξία των περιουσιακών στοιχείων, για τον υπολογισμό του φόρου, λαμβάνεται η αγοραία αξία τους κατά το χρόνο που γεννιέται η φορολογική υποχρέωση, η αγοραία αυτή αξία προσδιορίζεται με διάφορους τρόπους, που προβλέπονται ρητά στο νόμο για κάθε κατηγορία περιουσιακών στοιχείων.

6.2.5. Εκπτώσεις από την αξία της περιουσίας.

Από την αξία της περιουσίας που προσδιορίζεται σύμφωνα με τα πιο πάνω, αναγνωρίζονται οι εξής εκπτώσεις: ι) τα χρέη και τα βάρη της κληρονομιάς, ιι) τα ελάχιστα αφορολόγητα ποσά, που διαφοροποιούνται ανάλογα με το βαθμό συγγένειας μεταξύ κληρονόμου και κληρονομούμενου, όπως εμφανίζονται στον Πίνακα 6, ιιι) ορισμένες ειδικές εκπτώσεις, που αναγνωρίζονται στην περίπτωση των αναπήρων, των θυμάτων πολέμου και των γεωργών.

6.3 Απαλλαγές από το φόρο.

Ο νόμος προβλέπει ρητά ορισμένες απαλλαγές από το φόρο. Οι κυριότερες από τις απαλλαγές αυτές αναφέρονται στο Δημόσιο, με την πλατιά έννοια του όρου, στα νομικά πρόσωπα που δεν έχουν κερδοσκοπικό χαρακτήρα και επιδιώκουν εθνοφελείς, θρησκευτικούς, φιλανθρωπικούς, εκπαιδευτικούς, καλλιτεχνικούς ή κοινωφελείς σκοπούς. Επίσης απαλλάσσονται, με τον όρο της αμοιβαιότητας, οι αλλοδαποί, εφόσον προβλέπεται απαλλαγή τους με βάση διεθνείς συμβάσεις. Τέλος, απαλλάσσονται η κινητή περιουσία Ελλήνων υπηκόων που έχουν εγκατασταθεί στο εξωτερικό, για περισσότερα από δέκα (10) χρόνια.

6.3.1. Αφορολόγητα ποσά για την απόκτηση πρώτης κατοικίας αιτία θανάτου

Για τον άγαμο:

1. Για οικόπεδο 35.000
2. Για κατοικία 75.000

Για έγγαμο(και χήρο ή διαζευγμένο ή άγαμο γονέα που έχει την επιμέλεια των τέκνων):

1. Για οικόπεδο 64.000

Προσαύξηση για τα ανήλικα προστατευόμενα τέκνα

Για το πρώτο τέκνο 10.000

Για το δεύτερο τέκνο 10.000

Για το τρίτο και κάθε επόμενο 12.000

2. Για κατοικία 115.000

Προσαύξηση για τα ανήλικα προστατευόμενα τέκνα

Για το πρώτο τέκνο 23.000

Για το δεύτερο τέκνο 23.000

Για το τρίτο και κάθε επόμενο 35.000

6.3.2 Αφορολόγητο συζύγου, ανήλικων τέκνων

Από την κληρονομική μερίδα του συζύγου και σε κάθε ένα από τα ανήλικα τέκνα του κληρονομούμενου που πάει στην κλίμακα σύμφωνα με το άρθρο 29 παρ. 2 υπολογίζεται αφορολόγητο μέχρι 400.000 ανά δικαιούχο. Εφ' όσον παρέχεται η απαλλαγή αυτή κατά τον υπολογισμό του φόρου δεν ισχύει το αφορολόγητο κλιμάκιο της κλίμακας και περιορίζονται αντίστοιχα τα επόμενα κλιμάκια. Η απαλλαγή για τον επιζώντα σύζυγο παρέχεται εφ' όσον η έγγαμη συμβίωση είχε διάρκεια τουλάχιστον 5 ετών.

Συνυπολογίζονται στην κληρονομιά γονικές παροχές και δωρεές του κληρονομούμενου που δεν έχουν παραγραφεί. Δηλαδή που έγιναν μετά την 1.1.1990.

6.4 Απαλλαγές

6.4.1 Απαλλαγή πρώτης κατοικίας.

Απαλλάσσεται η οικία ή διαμέρισμα, που αποκτάται αιτία θανάτου από σύζυγο ή τέκνα του κληρονομούμενου, κατά πλήρη κυριότητα, εφόσον ο κληρονόμος ή κληροδόχος ή ο σύζυγος αυτού ή τα ανήλικα τέκνα τους δεν έχουν δικαίωμα πλήρους κυριότητας ή επικαρπίας ή οίκησης σε άλλη οικία ή διαμέρισμα που πληροί τις στεγαστικές ανάγκες της οικογένειάς τους, ή δικαίωμα πλήρους κυριότητας σε

οικόπεδο οικοδομήσιμο ή σε ιδανικό μερίδιο οικοπέδου, στα οποία αντιστοιχεί εμβαδόν κτίσματος που πληροί τις στεγαστικές τους ανάγκες και βρίσκονται σε δήμο ή κοινότητα με πληθυσμό άνω των τριών χιλιάδων (3000) κατοίκων. Η απαλλαγή παρέχεται για ποσό αγοραίας αξίας οικίας ή διαμερίσματος μέχρι σαράντα μία χιλιάδες (41.000) ευρώ περίπου για κάθε κληρονόμο ή κληροδόχο. Το ποσό αυτό προσαυξάνεται κατά είκοσι μία χιλιάδες (21.000) ευρώ περίπου για το σύζυγο και καθένα από τα δύο πρώτα τέκνα του κληρονόμου ή κληροδόχου και κατά είκοσι τέσσερις χιλιάδες (24.000) ευρώ περίπου για το τρίτο και καθένα από τα επόμενα τέκνα του εφόσον στο δικαιούχο κληρονόμο ή κληροδόχο περιέρχεται μια μόνο οικία ή ένα διαμέρισμα εξ' ολοκλήρου και κατά πλήρη κυριότητα και όχι ποσοστό εξ αδιαιρέτου. Η απαλλαγή από το φόρο της κτήσης αιτία θανάτου παρέχεται για μία μόνο φορά. Δεν απαλλάσσεται ο κληρονόμος ή ο κληροδόχος που έτυχε απαλλαγής από το φόρο μεταβίβασης ή γονικής παροχής για απόκτηση στέγης πριν από την κτήση αιτία θανάτου. Τέλος, η απαλλαγή παρέχεται με τον όρο ότι η οικία ή το διαμέρισμα θα παραμείνει στην κυριότητα του κληρονόμου ή κληροδόχου για μια τουλάχιστον πενταετία. (άρθρα 26 ενότητα Α' και 43 ενότητα Α').

6.4.2. Γεωργικές απαλλαγές.

1. Η αιτία θανάτου κτήσεις γεωργικής ή κτηνοτροφικής έκτασης, μαζί με τις εγκαταστάσεις που βρίσκονται πάνω σε αυτήν και εξυπηρετούν αποκλειστικά την εκμετάλλευσή της, δεν φορολογούνται αν αθροιστικώς:

A) οι κληρονόμοι ή κληροδόχοι είναι τέκνα (από νόμιμο γάμο, εξώγαμα έναντι της μητέρας, που αναγνωρίστηκαν έναντι του πατέρα, που νομιμοποιήθηκαν έναντι και των δύο συζύγων, θετά), σύζυγος, γονείς, αδελφοί ή εγγονοί του κληρονομούμενου.

B) οι κληρονόμοι ή κληροδόχοι ασχολούνται προσωπικά και κατά κύριο επάγγελμα στη γεωργία ή κτηνοτροφία, ακόμα και αν αυτοί χρησιμοποιούν επιβοηθητικούς τα μέλη της οικογένειάς τους ή τρίτα πρόσωπα. Η καταλληλότητα της έκτασης, με τις εγκαταστάσεις που βρίσκονται πάνω σε αυτή, για γεωργική ή κτηνοτροφική εκμετάλλευση αποδεικνύεται με βεβαίωση της αρμόδιας υπηρεσίας του Υπουργείου Γεωργίας, που εκδίδεται ατελώς και επισυνάπτεται στη δήλωση κληρονομιάς.

Γ) η έκταση χρησιμοποιείται από τους κληρονόμους ή κληροδόχους αδιάλειπτα για δεκαπέντε (15) συναπτά έτη από την κτήση της, αποκλειστικά για γεωργική ή κτηνοτροφική εκμετάλλευση.

2. (ΚΑΤΑΡΓΗΘΗΚΕ με το άρθρο 9 Ν. 3220/2004 ΦΕΚ Α' 15/28.01.2004)
(παρ. 1)

3. Αν αλλάξει ολικά ή μερικά η χρήση ή εκμισθωθούν οι εκτάσεις, οι οποίες δεν έχουν υπαχθεί σε φόρο κατά τις προηγούμενες παραγράφους, ή αν δεν καλλιεργηθούν αυτές για δύο συνεχόμενα έτη από τον κληρονόμο ή κληροδόχο, πριν από την πάροδο των δεκαπέντε (15) ετών, ο κληρονόμος ή κληροδόχος υποχρεώνεται μέσα σε προθεσμία τριάντα (30) ημερών από την αλλαγή της χρήσης ή την εκμίσθωση ή τη λήξη της διετούς προθεσμίας, να υποβάλλει δήλωση με την αξία που έχουν οι εκτάσεις κατά το χρόνο αυτόν και να καταβάλει το φόρο κληρονομιάς που επιμεριστικά αναλογεί σε αυτές. Αν η αξία των εκτάσεων αυτών κατά το χρόνο αλλαγής της χρήσης ή της εκμίσθωσης ή της λήξης της διετούς προθεσμίας είναι μικρότερη εκείνης του χρόνου της απαλλαγής, λαμβάνεται υπόψη η μεγαλύτερη αξία.

4. Απαγορεύεται η μεταβίβαση γεωργικής ή κτηνοτροφικής έκτασης, η οποία δεν έχει υπαχθεί σε φόρο, κατά την παράγραφο 1, πριν από την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών, αν δεν υποβληθεί δήλωση με την αξία που έχει αυτή κατά το χρόνο της μεταβίβασης και δεν καταβληθεί ολόκληρος ο φόρος που αναλογεί επιμεριστικά στην αξία της έκτασης αυτής. Αν η αξία της γεωργικής ή κτηνοτροφικής έκτασης κατά το χρόνο μεταβίβασης είναι μικρότερη εκείνης του χρόνου της απαλλαγής, λαμβάνεται υπόψη η μεγαλύτερη αξία. Εξαιρείται η μεταβίβαση αιτία δωρεάς ή γονικής παροχής προς τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 1 της ενότητας αυτής.

5. για μεταβίβαση γεωργικών ή κτηνοτροφικών εκτάσεων αιτία δωρεάς, γονικής παροχής και αιτία θανάτου, εφόσον οι μεταβιβάσεις έγιναν από τον ίδιο δικαιопάροχο προς τον ίδιο δικαιοδόχο, κάθε μεταγενέστερη αυτών δεν υπόκειται σε φόρο, αν στις προγενέστερες μεταβιβάσεις δεν είχε συμπληρωθεί το ανώτατο όριο απαλλαγής των παραγράφων 1 και 2 της ενότητας αυτής. Το ίδιο ισχύει και προκειμένου για μεταβιβάσεις αιτία δωρεάς, γονικής παροχής, προίκας και αιτία θανάτου, εφόσον οι μεταβιβάσεις έγιναν από το ίδιο πρόσωπο προς εκείνη υπέρ της οποίας είχε συσταθεί η προίκα.

6. απαγορεύεται η σύνταξη συμβολαιογραφικού εγγράφου για τη μεταβίβαση της κυριότητας ή τη σύσταση εμπράγματων δικαιωμάτων σε γεωργική ή

κτηνοτροφική έκταση, η οποία δεν έχει υπαχθεί σε φόρο κατά την παράγραφο 1 της ενότητας αυτής, αν δεν προσαρτηθεί από το συμβολαιογράφο στο συμβόλαιο που συντάσσει, βεβαίωση του προϊσταμένου της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την υποβολή δήλωσης και την καταβολή ολόκληρου του ποσού του φόρου που επιμεριστικά αναλογεί στην έκταση.

7.οι συμβολαιογράφοι υποχρεούνται, το πρώτο πενήνημερο κάθε μήνα, να αποστέλλουν στην αρμόδια διεύθυνση του Υπουργείου Γεωργίας αντίγραφο, ατελώς και με δαπάνες των συμβολαιογράφων, των συμβολαίων και των πράξεων αποδοχής κληρονομιάς που έχουν καταρτισθεί από αυτούς κατά το πιο πάνω, μέσα στον αμέσως προηγούμενο μήνα.

8. προκειμένου για κτήσεις γεωργικών ή κτηνοτροφικών εκτάσεων που δεν υπόκεινται σε φόρο κατά τις διατάξεις της ενότητας αυτής, στη φορολογική δήλωση που υποβάλλεται από τον υπόχρεο γίνεται ρητή μνεία ότι η έκταση που αποκτήθηκε είναι γεωργική ή κτηνοτροφική και ότι θα χρησιμοποιηθεί αδιάλειπτα και κατά αποκλειστικότητα για γεωργική ή κτηνοτροφική εκμετάλλευση για δεκαπέντε (15) συναπτά έτη από την κτήση της. Επίσης, η ρητή αυτή μνεία πρέπει απαραίτητα να περιλαμβάνεται και στις πράξεις αποδοχής της κληρονομιάς ή κληροδοσίας που συντάσσονται.

Τέλος, με τα νέα φορολογικά μέτρα καταργούνται οι γεωργικές απαλλαγές κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών και ο φόρος υπολογίζεται πλέον με βάση τα αφορολόγητα ποσά και τους φορολογικούς συντελεστές της αντίστοιχης κατηγορίας.

6.4.2.1. Πρόσθετα αφορολόγητα ποσά γεωργών.

Από την αξία των κληρονομικών μερίδων και κληροδοσιών, κληρονόμων που υπάγονται στις Α' και Β' κατηγορίες του άρθρου 29, εκπίπτει και δε φορολογείται ποσό ΤΡΙΠΛΑΣΙΟ προς το αφορολόγητο, εφόσον συντρέχουν αθροιστικά οι ακόλουθες προϋποθέσεις: ι) Η κληρονομική μερίδα ή κληροδοσία αποτελείται κατά το μισό τουλάχιστον της αξίας της, από γεωργικά ή κτηνοτροφικά περιουσιακά στοιχεία, με συνυπολογισμό και όλων των προγενέστερων δωρεών, γονικών παροχών και προικών που συστάθηκαν από τον κληρονομούμενο προς τον κληρονόμο ή κληροδόχο, ιι) ο κληρονόμος ασχολιόταν κατά κύριο επάγγελμα σε γεωργικές γενικά εργασίες, ιιι) ο κληρονόμος είναι ανήλικος ή ασχολείται κατά κύριο

επάγγελμα σε γεωργικές γενικά εργασίες και iv) η περιουσία περιέρχεται σε κατιόντες ή ανιόντες ή σύζυγο του κληρονομούμενου. Θα πρέπει να σημειώσουμε εδώ ότι στην περίπτωση των νέων αγροτών το αφορολόγητο ποσό τετραπλασιάζεται. Οι διατάξεις αυτές ισχύουν μέχρι και την 31-8-2004.

6.4.2.2. Ειδικές απαλλαγές αγροτών.

Σε περίπτωση ύπαρξης συγκληρονόμων μιας αγροτικής εκμετάλλευσης και εφόσον αυτοί μέσα σε ένα (1) έτος από την αιτία θανάτου κτήση, μεταβιβάσουν με οποιαδήποτε την πλήρη κυριότητα ή την επικαρπία της εκμετάλλευσης σε έναν από αυτούς ΝΕΟ αγρότη, ή αποδεχθούν με συμβολαιογραφικό έγγραφο την επί μία δεκαετία αποκλειστική διαχείριση της αγροτικής εκμετάλλευσης από έναν από αυτούς ΝΕΟ αγρότη, επιστρέφεται ο φόρος κληρονομιάς που επιμεριστικά αναλογεί στην αγροτική εκμετάλλευση και απαλλάσσεται από την επιβολή φόρου η μεταβίβαση αυτή. Οι διατάξεις αυτές ισχύουν μέχρι και την 31-8-2004.

6.5 Εκπτώσεις από το φόρο

Από το ποσό του φόρου, που προκύπτει σύμφωνα με τα πιο πάνω, αφαιρείται ο φόρος που αναλογεί στην αξία της περιουσίας, που τυχόν μεταβιβάστηκε από κληρονομούμενο στον κληρονόμο, ως δωρεά ή γονική παροχή, η αξία των οποίων συμπεριλαμβάνεται, όπως είπαμε πιο πάνω, στη βάση του φόρου. Επίσης, αφαιρείται το ποσό φόρου που τυχόν καταβλήθηκε ή βεβαιώθηκε οριστικά στο εξωτερικό και αναλογεί σε κινητή περιουσία του κληρονομούμενου, που περιλαμβάνεται στην κληρονομική μερίδα. Τέλος, σε περίπτωση διαδοχικών μεταβιβάσεων της περιουσίας μέσα σε μια πενταετία από την ημερομηνία της πρώτης μεταβίβασης, γίνεται έκπτωση από το φόρο ενός ποσοστού, που ποικίλλει ανάλογα με τα χρόνια που μεσολάβησαν μεταξύ των δύο μεταβιβάσεων.

6.5.1 Εκπτώσεις φόρου(κληρονομιάς)

Οι φόροι που βεβαιώθηκαν κανονικά σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος εκπίπτονται ιδιαίτερα σε περίπτωση:

- a. Ανάκλησης της δήλωσης του φορολογούμενου που υποβλήθηκε κατά το μέρος που έχει γίνει δεκτή η ανάκληση αυτή,

b. Διόρθωσης λογιστικών σφαλμάτων των δηλώσεων, κατά τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 69¹,

c. Έκδοσης απόφασης από το διοικητικό πρωτοδικείο για ακύρωση ή τροποποίηση οριστικής πράξης του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, κατά τις διατάξεις του άρθρου 99²,

d. Αναθεώρησης ή διόρθωσης από το διοικητικό πρωτοδικείο οριστικής απόφασής του,

e. Έκδοσης απόφασης του διοικητικού εφετείου, με την οποία εξαφανίζεται ή μεταρρυθμίζεται απόφαση του διοικητικού πρωτοδικείου,

f. Αναθεώρησης ή διόρθωσης από το διοικητικό εφετείο οριστικής απόφασης του,

g. Νέας εκκαθάρισης του φόρου που αναλογεί, κατά τις διατάξεις των άρθρων 100 και 101.

6.6 Φορολογικοί συντελεστές και υπολογισμός του φόρου.

Όπως συμβαίνει σε όλες τις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ο φόρος κληρονομιών είναι προοδευτικός και οι συντελεστές του διαφοροποιούνται τόσο ανάλογα με το μέγεθος της κληρονομικής μερίδας ή κληροδοσίας, όσο και ανάλογα με το βαθμό συγγένειας μεταξύ του κληρονομούμενου και των κληρονόμων.

Στην κατηγορία Α' υπάγονται:

- a) Ο σύζυγος του κληρονομούμενου,
- b) Οι κατιόντες πρώτου βαθμού (τέκνα από νόμιμο γάμο, τέκνα χωρίς γάμο έναντι της μητέρας, αναγνωρισθέντα εκούσια ή δικαστικά έναντι του πατέρα, νομιμοποιηθέντα με επιγενόμενο γάμο ή δικαστικά έναντι και των δύο γονέων),
- c) Οι κατιόντες εξ αίματος δευτέρου βαθμού (εγγονοί) και
- d) Οι ανιόντες εξ αίματος πρώτου βαθμού (γονείς).

Στην κατηγορία Β' υπάγονται:

- a) Οι κατιόντες τρίτου και επόμενων βαθμών (δισέγγονοι),
- b) Οι ανιόντες δευτέρου και επόμενων βαθμών (παππούδες, γιαγιάδες),

- c) Εκούσια ή δικαστικά αναγνωρισθέντα τέκνα έναντι των ανιόντων του πατέρα που τα αναγνώρισε,
- d) Κατόντες του αναγνωρισθέντος έναντι του αναγνωρίσαντος και των ανιόντων αυτού,
- e) Οι αδελφοί (αμφιθαλείς ή ετεροθαλείς),
- f) Οι συγγενείς εξ αίματος τρίτου βαθμού εκ πλαγίου (ανιψιοί),
- g) Οι πατριοί και οι μητρίες,
- h) Τα τέκνα από προηγούμενο γάμο του συζύγου,
- i) Τα τέκνα εξ αγχιστείας (γαμπροί – νύφες) και
- j) Οι ανιόντες εξ αγχιστείας (πεθεροί – πεθερές).

Στην κατηγορία Γ' υπάγεται οποιοσδήποτε άλλος εξ αίματος ή εξ αγχιστείας συγγενής του κληρονομούμενου ή εξωτικό.

Σε περίπτωση υιοθεσίας, η κατάταξη στην οικεία κατηγορία του υιοθετηθέντος ή των συγγενών αυτού έναντι του υιοθετήσαντος ή των συγγενών αυτού γίνεται με βάση τη συγγενική σχέση που προκύπτει κατά τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα. Κατ' εξαίρεση, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί, για τον υπολογισμό του φόρου, να μη λάβει υπόψη το βαθμό συγγένειας που προκύπτει από την υιοθεσία, όταν διαπιστώσει ότι αυτή έγινε προφανώς για καταστρατήγηση του παρόντος νόμου.

Η κληρονομιά των κάθε φύσεως περιουσιακών στοιχείων από κληρονόμους που υπάγονται στη Γ' κατηγορία υπόκειται σε φόρο ο οποίος υπολογίζεται για κάθε κληρονομική μερίδα ή κληροδοσία φορολογική κλίμακα που παρατίθεται στον παρακάτω πίνακα για την κατηγορία Γ'.

Σημ.: Όταν ο κληρονόμος ή κληροδόχος έχει αναπηρία κατά ποσοστό 67% και άνω, ο φόρος που αναλογεί στη μέχρι εκατόν εξήντα πέντε χιλιάδων (165.000) ευρώ αξία της κληρονομικής μερίδας ή κληροδοσίας μειώνεται κατά ποσοστό 60%.

Συγκεκριμένα

Με τις πιο κάτω κλίμακες Α' και Β' φορολογούνται τα περιουσιακά στοιχεία που περιέρχονται στους κληρονόμους πλην των μετοχών κ.λπ. τίτλων εισηγμένων στο χρηματιστήριο, των μη εισηγμένων μετοχών και λοιπών εταιρικών μεριδίων που φορολογούνται αυτοτελώς με συντελεστή (βλέπε πιο κάτω) και των χρηματικών ποσών τα οποία φορολογούνται και αυτά αυτοτελώς με συντελεστή 10% προκειμένου για κληρονομίες της Α' κατηγορίας και 20% της Β' κατηγορίας.

Για τα αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά (μετοχές, μετρητά) δεν συνυπολογίζονται προγενέστερες δωρεές, γονικές παροχές. Το αφορολόγητο όριο της κλίμακας υπολογίζεται μόνο στα λοιπά περιουσιακά στοιχεία.

Σημειώνουμε ότι ο υπολογισμός του φόρου ως προς τα ακίνητα γίνεται με τις αντικειμενικές αξίες και τις κλίμακες του χρόνου γέννησης της φορολογικής υποχρέωσης ακόμη και αν πέρασε τριετία (καταργήθηκε η διάταξη που ρύθμιζε διαφορετικά).

Κατάταξη φορολογούμενων – 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΄ (Κλίμακα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών & Γονικών Παροχών για συγγενείς πρώτου βαθμού)				
Κλιμάκια (σε ευρώ)	Συντελεστής κλιμακίου (%)	Φόρος κλιμακίου (σε ευρώ)	Φορολογητέα περιουσία (σε ευρώ)	Φόρος που αναλογεί (σε ευρώ)
6.000	-	-	6	-
66.000	20	13.200	72.000	13.200
195.000	30	58.500	267.000	71.700
Υπερβάλλον	40			

ΠΗΓΗ: <http://www.enet.gr/?i=news.el.article&id=143314> (Άρθρο 25: Φορολογία κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7. Ο ΦΟΡΟΣ ΔΩΡΕΩΝ

Για τη φορολόγηση των δωρεών εφαρμόζονται οι ίδιες ή ανάλογες διατάξεις που ισχύουν και για τη φορολογία κληρονομιών. Ειδικότερα, ισχύουν οι ίδιες διατάξεις για τον προσδιορισμό της αξίας της περιουσίας, αναγνωρίζονται ανάλογες εκπτώσεις και απαλλαγές και εφαρμόζονται οι ίδιες κλίμακες. Γι' αυτό, θα αναφερθούμε μόνο σε ορισμένες διατάξεις που έχουν εφαρμογή αποκλειστικά στη φορολογία δωρεών και έχουν σχέση με τη βάση του φόρου το χρόνο που γεννιέται η φορολογική ενοχή και τις συνέπειες σε περίπτωση ακύρωσης ή ανάκλησης της δωρεάς.

7.1 Η βάση του φόρου.

Βάση του φόρου δωρεών αποτελεί η αξία της περιουσίας που μεταβιβάζεται λόγω δωρεάς. Ως τέτοια μεταβίβαση θεωρείται τόσο η δωρεά που γίνεται με βάση τις σχετικές διατάξεις του Α.Κ. όσο και κάθε μορφή παροχής, παραχώρησης ή μεταβίβασης οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου χωρίς αντάλλαγμα, έστω και αν δεν καταρτίσθηκε έγγραφο για τη σύσταση δωρεάς. Επίσης, ο νόμος εξομοιώνει με δωρεές ορισμένες πράξεις τις οποίες καθορίζει περιοριστικά και προβλέπει την υποβολή τους στο φόρο. Τέλος, δίνει το δικαίωμα στον έφορο να χαρακτηρίζει ως δωρεά, ολικά ή μερικά, κάθε παραχώρηση περιουσίας που γίνεται εικονικά ως μεταβίβαση με αντάλλαγμα, ουσιαστικά όμως υποκρύπτει δωρεά.

7.2 Γενικά για το φόρο δωρεάς (- γονικών παροχών)

Για την δήλωση του φόρου δωρεάς – γονικής παροχής υπόχρεοι να την κάνουν είναι οι συμβαλλόμενοι δωρητής – δωρεοδόχος, γονέας – τέκνο και, σε περίπτωση άτυπης δωρεάς, ο δωρεοδόχος (άρθρο 85).

Τα δικαιολογητικά που απαιτούνται κατά την υποβολή δηλώσεων φόρου κληρονομιάς είναι:

- i. Ληξιαρχική πράξη θανάτου
- ii. Αντίγραφο διαθήκης

iii. Κληρονομητήριο ή πιστοποιητικό της αρμόδιας δημοτικής ή κοινοτικής αρχής περί του είδους και του βαθμού συγγένειας προς τον κληρονομούμενο

iv. Πιστοποιητικό του Γραμματέα Πρωτοδικών περί μη δημοσιεύσεως νεότερης διαθήκης ή περί μη δημοσιεύσεως διαθήκης στην περίπτωση της εξ αδιαθέτου διαδοχής

v. Πιστοποιητικό για την ηλικία του επικαρπωτή, όταν για τον προσδιορισμό της αξίας λαμβάνεται υπόψη η ηλικία αυτού

vi. Έγγραφο νομιμοποίησης, σε περίπτωση πληρεξουσίου

vii. Τα έγγραφα που αποδεικνύουν τη μετάθεση του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης

viii. Αποδεικτικά χρεών της κληρονομιάς (άρθρο 67).

Αρμόδια Δ.Ο.Υ. για την παραλαβή της δήλωσης δωρεάς – γονικής παροχής είναι η Δ.Ο.Υ. της κατοικίας του δωρητή. Ως κατοικία του δωρητή θεωρείται αυτή που προκύπτει από το ΑΦΜ αυτού. (άρθρο 87) Η δήλωση υποβάλλεται πριν από την κατάρτιση του συμβολαίου, το οποίο συντάσσεται με βάση θεωρημένο αντίγραφο της δήλωσης, και, προκειμένου για άτυπες δωρεές, μέσα σε έξι μήνες από την παράδοση του αντικειμένου της δωρεάς στο δωρεοδόχο (άρθρο 86). Η προθεσμία υποβολής της δήλωσης φόρου κληρονομιάς είναι μέσα σε έξι μήνες, αν ο κληρονομούμενος πέθανε στην Ελλάδα, ή μέσα σε ένα χρόνο, αν ο κληρονομούμενος ή οι κληρονόμοι ή οι κληροδόχοι διέμεναν κατά το χρόνο θανάτου στην αλλοδαπή. Στις περιπτώσεις αυτές, αν ο κληρονόμος ή ο κληροδόχος πάρει στην κατοχή του τα κληρονομητέα αντικείμενα μέσα στους πρώτους έξι (6) μήνες της ετήσιας προθεσμίας, η προθεσμία του έτους μειώνεται σε έξι (6) μήνες από την κατάληψη των περιουσιακών αυτών στοιχείων. Στην περίπτωση μεταβίβασης με αντάλλαγμα της υψηλής κυριότητας που αποκτήθηκε αιτία θανάτου, η δήλωση υποβάλλεται πριν από αυτήν τη μεταβίβαση.

Οι προθεσμίες που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου, υπολογίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 241 έως και 246 του Α.Κ. Η προθεσμία αρχίζει από :

➤ Το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου, για τους εξ αδιαθέτου κληρονόμους

➤ Τη δημοσίευση της διαθήκης, για τους εκ διαθήκης κληρονόμους ή κληροδόχους

➤ Από το χρόνο που ορίζεται κάθε φορά στα άρθρα 7 και 8

- Από την δημοσίευση στον τύπο της τελεσίδικης απόφασης που κηρύσσει την αφάνεια, σε περίπτωση αφάνειας
- Από το χρόνο που έλαβαν γνώση του διορισμού τους οι νόμιμοι αντιπρόσωποι, οι κηδεμόνες κληρονομίας, οι εκτελεστές διαθήκης και οι σύνδικοι πτωχεύσεων
- Από την αναγνώριση τους οι κληρονόμοι, σε περίπτωση σχολάζουσας κληρονομίας
- Από το θάνατο του υπόχρεου σε δήλωση, αν αυτός δεν υπέβαλλε δήλωση.

Οι προϋποθέσεις της αγροτικής απαλλαγής στη φορολογία κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών είναι:

-Ο κληρονόμος ή δωρεοδόχος να είναι παιδί, σύζυγος, γονείς ή αδελφός του δικαιοπαρόχου (κληρονομούμενου -δωρητή)

-Οι κληρονόμοι ή δωρεοδόχοι να ασχολούνται κατά κύριο επάγγελμα με τη γεωργία ή κτηνοτροφία και

-Η έκταση να χρησιμοποιείται για 15 χρόνια συνεχώς και αποκλειστικά για γεωργοκτηνοτροφική εκμετάλλευση (άρθρο 26 ενότητα Β').

7.3 Χρόνος που γεννιέται η φορολογική υποχρέωση.

Η φορολογική υποχρέωση στο φόρο δωρεών γεννιέται κατά το χρόνο που συντάσσεται το έγγραφο της δωρεάς. Αν όμως γίνει παράδοση του αντικειμένου της δωρεάς χωρίς να συνταχθεί έγγραφο ή αν το έγγραφο συνταχθεί μετά την παράδοση, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο της παράδοσης. Επίσης, ο νόμος προβλέπει και εδώ ορισμένες περιπτώσεις, όπου ο χρόνος κατά τον οποίο γεννιέται η φορολογική υποχρέωση μετατίθεται στο μέλλον είτε αυτοδίκαια είτε ύστερα από απόφαση του οικονομικού εφόρου.

7.4 Ακύρωση ή ανάκληση της δωρεάς.

Σε περίπτωση που η δωρεά ακυρωθεί ή ανακληθεί νόμιμα, φορολογείται μόνο η δωρεά επικαρπίας, για το χρόνο που μεσολαβεί από την παράδοση των δωρηθέντων μέχρις ότου η απόφαση έγινε τελεσίδικη. Αν όμως, η απόφαση που ακυρώνει τη δωρεά διατάσσει την επιστροφή των δωρηθέντων με τους καρπούς τους, και πράγματι γίνεται η επιστροφή, επιστρέφεται ολόκληρο το ποσό φόρου που εισπράχθηκε. Αντίθετα, αν δωρεά ανακληθεί ύστερα από συμφωνία των μερών όχι μόνο δεν επιστρέφεται ο φόρος αλλά μπορεί να επιβάλλεται φόρος και κατά την ανάκληση, γιατί η τελευταία θεωρείται ως νέα δωρεά. Εξάλλου, αν η ακυρούμενη ή ανακαλούμενη δωρεά είχε γίνει λόγω θανάτου του δωρητή δεν επιβάλλεται φόρος ούτε για τη σύσταση ούτε για την ανάκληση της.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8. ΦΟΡΟΣ ΓΟΝΙΚΩΝ ΠΑΡΟΧΩΝ

8.1 Ο φόρος γονικών παροχών

Όπως και για τις δωρεές, έτσι και στην περίπτωση των γονικών παροχών εφαρμόζονται οι ίδιες ή ανάλογες διατάξεις που ισχύουν και για τη φορολόγηση των κληρονομιών. Μια βασική διαφορά που υπάρχει στην περίπτωση του φόρου γονικών παροχών είναι ότι το ποσό φόρου που προκύπτει από την εφαρμογή της σχετικής κλίμακας μειώνεται στο μισό για γονικές παροχές μέχρι ενός ορισμένου ποσού, στο οποίο συνυπολογίζονται και οι τυχόν προηγούμενες παροχές των γονέων προς τα ίδια παιδιά.

Βάση του φόρου γονικών παροχών είναι η αξία της περιουσίας στο τέκνο από οποιοδήποτε γονέα του, είτε για τη δημιουργία ή τη διατήρηση οικονομικής ή οικογενειακής αυτοτέλειας είτε για την έναρξη ή την εξακολούθηση επαγγέλματος. Η γονική παροχή μπορεί να είναι χρηματική, εφάπαξ ή σε περιοδική πρόσοδο, κινητά ή ακίνητα πράγματα ή ψιλή κυριότητα, η επικαρπία, η σύσταση υπέρ του τέκνου δουλειάς πραγματικής ή προσωπικής, η εκχώρηση απαίτησης κατά τρίτου κλπ. Ακόμα, η γονική παροχή μπορεί να γίνει σε οποιοδήποτε τέκνο, ανεξάρτητα αν είναι αγόρι ή κορίτσι, ενήλικο ή ανήλικο, παντρεμένο ή ανύπαντρο, αναγνωρισμένο εκούσια ή δικαστικά, γνήσιο ή υιοθετημένο, από έγκυρο ή άκυρο γάμο, καθώς και χωρίς γάμο αλλά μόνο από τη μητέρα. Είναι όμως αναγκαίο, η γονική παροχή να γίνεται για κάποιον από τους σκοπούς που περιοριστικά αναφέρονται στο νόμο, χωρίς να εξετάζεται αν το τέκνο έχει ή όχι άλλη περιουσία.

Οι περιουσιακές παροχές που γίνονται από τους γονείς στα παιδιά τους, για τη δημιουργία ή τη διατήρηση οικονομικής ή οικογενειακής αυτοτέλειας ή για την έναρξη ή την εξακολούθηση επαγγέλματος υποβάλλονται στο μισό του φόρου δωρεών, για το μέχρι 82.171,68 ευρώ ποσό στο οποίο συνυπολογίζονται και οι τυχόν προηγούμενες παροχές των γονέων προς τα ίδια παιδιά. Γονική παροχή που υπερβαίνει, κατ' αξία, το ποσό των 82.171,68 ευρώ φορολογείται για το μέχρι τα 82.171,68 ευρώ ποσό αυτής με το μισό του φόρου δωρεών και για το υπόλοιπο ποσό της με ακέραιο φόρο δωρεών. Ο φόρος γονικών παροχών βεβαιώνεται: α) μετά από δήλωση ή πράξη προσδιορισμού φόρου, που έγινε οριστική λόγω μη άσκησης ή εκπρόθεσμης άσκησης προσφυγής, καταβάλλεται σε είκοσι τέσσερις (24) ίσες

διμηνιαίες δόσεις, β) μετά από διοικητική επίλυση της διαφοράς και την καταβολή του ενός πέμπτου (1/5), το υπόλοιπο καταβάλλεται σε είκοσι τέσσερις (24) ίσες διμηνιαίες δόσεις και γ) μετά από απόφαση διοικητικού δικαστηρίου ή δικαστικό συμβιβασμό, καταβάλλεται σε έξι (6) ίσες διμηνιαίες δόσεις.

Ο φόρος γονικών παροχών που βεβαιώνεται: α) μετά από δήλωση του υπόχρεου και υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του Άρθρου 29 (γονική παροχή σε ακίνητα), καταβάλλεται σε τρεις (3) ίσες διμηνιαίες δόσεις και β) μετά από δήλωση του υπόχρεου και υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του Άρθρου 29 (μετοχές και τίτλοι εισηγμένοι και μη στο Χρηματιστήριο) και λοιπή περιουσία, μετά από πράξη προσδιορισμού φόρου, που έγινε οριστική λόγω μη άσκησης ή εκπρόθεσμης άσκησης προσφυγής, μετά από διοικητική επίλυση της διαφοράς και την καταβολή του ενός πέμπτου (1/5) και μετά από απόφαση διοικητικού δικαστηρίου ή δικαστικό συμβιβασμό, καταβάλλεται σε έξι (6) ίσες διμηνιαίες δόσεις. Στις περιπτώσεις των προηγούμενων παραγράφων κάθε δόση δεν μπορεί να είναι μικρότερη των πεντακοσίων (500) ευρώ, εκτός της τελευταίας, και η πρώτη δόση καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του επόμενου μήνα από τη βεβαίωση ή την υπογραφή του πρακτικού και οι υπόλοιπες μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα των διμήνων που ακολουθούν.

8.2 Γενικά για το φόρο γονικών παροχών

Ισχύει ότι και για το φόρο δωρεάς (βλ. §7.2, σελ.54 - 56)

8.3 Υπολογισμός φόρου γονικής παροχής

Το υπόλοιπο της περιουσίας που αποκτάται αιτία γονικής παροχής, το οποίο απομένει μετά την αφαίρεση των εκπτώσεων και απαλλαγών των άρθρων 41 και 43, (μειώσεις λόγω ψιλής κυριότητας ή επικαρπίας και απαλλαγές πρώτης κατοικίας και γεωργών, υποβάλλεται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται με βάση τις παραγράφους 2, 3, 4, 5, 6 και 8 του Άρθρου 29 (όπως στις κληρονομίες Α' κλίμακα). (Βλέπε πιο πάνω). Το πρόσθετο αφορολόγητο των γεωργών που ορίζεται στην ενότητα Γ του Άρθρου 26 τριπλάσιο ποσό της κλίμακας Α', ή Β' και η ειδική έκπτωση του Άρθρου 27 αφαιρούνται κατ' αρχήν από την αξία των μεταβιβαζόμενων ακινήτων και, στην

περίπτωση που η αξία των ακινήτων υπολείπεται των ποσών αυτών, αφαιρούνται κατά σειρά από την αξία των περιουσιακών στοιχείων των παραγράφων 3 και 4 του Άρθρου 29. (Μετοχές ή μερίδια εταιρειών εισηγμένων και μη στο χρηματιστήριο και λοιπά περιουσιακά στοιχεία).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9. ΒΑΣΙΚΗ ΝΟΜΟΛΟΓΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΩΝ – ΔΩΡΕΩΝ – ΓΟΝΙΚΩΝ ΠΑΡΟΧΩΝ

Ν. 2961/2001

9.1 Άρθρα 2, 6 και 25

Η κτήση περιουσίας αιτία θανάτου για την επιβολή του φόρου είναι η από: πρώτον, κληρονομιά, κληροδοσία ή τρόπο. Δεύτερον, γέννηση, τρίτον, σύμβαση ασφάλισης ζωής του κληρονομούμενου, εφόσον δεν ορίζονται στο ασφαλιστήριο οι δικαιούχοι. Τέταρτον, αυτασφάλιση του κληρονομούμενου, εφόσον αυτή δεν προβλέπεται από νόμο. Και τέλος, συνένωση επικαρπίας ακινήτων ή κινητών γενικά πραγμάτων με την ψιλή κυριότητα, λόγω θανάτου του επικαρπωτή ή διάλυσης του νομικού προσώπου, αν ο επικαρπωτής είναι νομικό πρόσωπο, όταν η κτήση ή μεταβίβαση με επαχθή αιτία της ψιλής κυριότητας αυτών και η κτήση της επικαρπίας ή παρακράτησή της έγιναν από 2 Απριλίου 1980. Στις περιπτώσεις αυτές θεωρείται ότι η επικαρπία περιέρχεται στον κατά το χρόνο της συνένωσης ψιλό κύριο από τον επικαρπωτή αιτία θανάτου και η αξία αυτής προσδιορίζεται στην αξία της πλήρους κυριότητας, μετά την αφαίρεση από αυτή του τμήματος της αξίας που αναλογεί στο ποσοστό για το οποίο ο ψιλός κύριος είχε υπαχθεί σε φόρο κατά την απόκτηση της ψιλής κυριότητας.

Σύμφωνα με τα όσα ορίζει το άρθρο 1193¹ του Αστικού Κώδικα για την αποδοχή κληρονομιάς ή κληροδοσίας, η μη μεταγραφή της αποδοχής κληρονομιάς ή κληροδοσίας, δεν εμποδίζει την επιβολή του φόρου κατά τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Οι προβλεπόμενες από τον Αστικό Κώδικα προθεσμίες αποποίησης της κληρονομιάς και η αποδοχή της κληρονομιάς με το ευεργέτημα της απογραφής, δεν αποτελούν λόγο διάφορης εφαρμογής των διατάξεων του παρόντος νόμου.

Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου. Σε περίπτωση κήρυξης προσώπου άφαντου, η φορολογική

¹ Άρθρο 1193: μεταγράφεται επίσης στο γραφείο μεταγραφών της περιφέρειας του ακινήτου κάθε αποδοχή κληρονομιάς ή κληροδοσίας, εφόσον μ' αυτήν περιέχεται στον κληρονόμο ή στον κληροδόχο ακίνητο της κληρονομιάς ή εμπράγματο δικαίωμα πάνω σ' αυτό ή εμπράγματο δικαίωμα πάνω σε ξένο ακίνητο ή καταργείται τέτοιο δικαίωμα. Για τη μεταγραφή απαιτείται να βεβαιωθεί ο θάνατος του κληρονομούμενου.

υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο δημοσίευσης από τον τύπο της τελεσίδικης απόφασης, που κηρύσσει την αφάνεια.

Απαλλάσσονται από το φόρο οι κτήσεις, εφόσον δικαιούχοι είναι: Πρώτον, το Δημόσιο, οι δήμοι, οι κοινότητες, οι ιεροί ναοί, οι ιερές μονές, το ιερό κοινό του Πανάγιου Τάφου, η Ιερή Μονή του όρους Σινά, η Ορθόδοξη Εκκλησία της Αλβανίας και τα ν.π.δ.δ.. Επίσης, οι νομαρχιακές αυτοδιοικήσεις, τα ιδρύματα και λοιπά νομικά πρόσωπα των άρθρων 73 και 74 και οι αμιγείς επιχειρήσεις των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 1 του Άρθρου 75 του π.δ.30/1996 (ΦΕΚ21 Α') καθώς και τα δημοτικά και κοινοτικά ιδρύματα και τα λοιπά δημοτικά και κοινοτικά νομικά πρόσωπα, οι σύνδεσμοι δήμων και κοινοτήτων, οι αποκλειστικά αμιγείς δημοτικές ή κοινοτικές επιχειρήσεις, η Κεντρική Ένωση Δήμων και Κοινοτήτων της Ελλάδας, οι τοπικές ενώσεις δήμων και κοινοτήτων, οι δημοτικές και κοινοτικές εταιρίες λαϊκής βάσης για την πρώτη διετία της λειτουργίας τους, οι δημοτικές ή κοινοτικές επιχειρήσεις συνεταιριστικού χαρακτήρα για την πρώτη πενταετία της λειτουργίας τους, οι ανώνυμες εταιρίες που συνιστώνται από οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης και τοπικές ενώσεις δήμων και κοινοτήτων με συνεταιρισμούς για την πρώτη πενταετία της λειτουργίας τους με τις προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του Άρθρου 289 του π.δ. 410/1995 (ΦΕΚ231 Α'). Δεύτερον, τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα, τα οποία υπάρχουν ή συνιστώνται νόμιμα στην Ελλάδα, καθώς και οι περιουσίες του Άρθρου 96 του α.ν. 2039/ 1939 (ΦΕΚ 455 Α'), εφόσον επιδιώκουν αποδειγμένα σκοπούς εθνοφελείς ή θρησκευτικούς ή σε ευρύτερο κύκλο φιλανθρωπικούς ή εκπαιδευτικούς ή καλλιτεχνικούς ή κοινωφελείς κατά την έννοια του Άρθρου 1 του α.ν. 2039/1939. Απαλλάσσονται ομοίως και τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα με τον όρο της αμοιβαιότητας. Επίσης απαλλάσσονται και τα αλληλοβοηθητικά ταμεία περίθαλψης των εργατούπαλλήλων (Ταμεία Υγείας). Τρίτον, τα πολιτικά κόμματα, που έχουν νόμιμα συσταθεί στην Ελλάδα και είναι αναγνωρισμένα από τον Κανονισμό της Βουλής. Τέταρτον, οι αλλοδαποί με τον όρο της αμοιβαιότητας, εφόσον προβλέπεται απαλλαγή τους από το φόρο με διεθνείς συμβάσεις. Αν στη νομοθεσία του αλλοδαπού κράτους δεν προβλέπεται πλήρης απαλλαγή, αλλά υπαγωγή σε ελαφρύτερη φορολογία με τον όρο της αμοιβαιότητας, η φορολογητέα στην Ελλάδα κληρονομική μερίδα ή κληροδοσία φυσικού ή νομικού προσώπου, που έχει την ιθαγένεια του ξένου τούτου κράτους, υπόκειται σε ελαφρύτερο φόρο αντίστοιχο προς εκείνο που επιβάλλεται από το ξένο τούτο κράτος. Πέμπτον, τα αθλητικά σωματεία του Άρθρου 47 του ν. 75/1975 (ΦΕΚ 138 Α').

Έκτον, τα ολυμπιακά, εθνικά, δημοτικά και κοινοτικά γυμναστήρια, λόγω του κοινωφελούς σκοπού τον οποίο επιδιώκουν. Έβδομον, τα ανώτατα εκπαιδευτικά ιδρύματα ως και τα δημόσια νοσηλευτικά ιδρύματα στα οποία εγκαθίστανται και λειτουργούν εκπαιδευτικά παραρτήματα για την εκπλήρωση του σκοπού τους. Και τέλος, η κληρονομιά η οποία περιέρχεται σε σύζυγο, τέκνα, γονείς ή αδέρφια στρατιωτικού, κατά τον ορισμό της παραγράφου 2 του άρθρου 7 του Ν. 2084/1992² (ΦΕΚ 165 Α'), που απεβίωσε κατά τη διάρκεια της υπηρεσίας, σε εκτέλεση υπηρεσίας και εξαιτίας αυτής.

Επίσης απαλλάσσονται από το φόρο: Πρώτον, η κτήση πλοίων, μετοχών ή μεριδίων ημεδαπών ή αλλοδαπών εταιρειών πλοιοκτητριών πλοίων ολικής χωρητικότητας άνω των χιλίων πεντακοσίων (1.500) κόρων. Δεύτερον, η κτήση ομολογιών λαχειοφόρων εσωτερικών δανείων οικονομικής ανάπτυξης, εφόσον η απαλλαγή προβλέπεται από τους οικείους νόμους έκδοσης τους. Τρίτον, η χρηματική κατάθεση σε τράπεζα σε ανοικτό λογαριασμό στο όνομα δύο ή περισσότερων από κοινού (Compte Joint, Joint Account) κατά τις διατάξεις του ν. 5638/1932 (ΦΕΚ 307 Α'), στην οποία έχει τεθεί ο πρόσθετος όρος ότι με το θάνατο οποιουδήποτε δικαιούχου η κατάθεση και ο λογαριασμός αυτής περιέρχεται αυτοδίκαια στους λοιπούς επιζώντες μέχρι τον τελευταίο από αυτούς. Η απαλλαγή αυτή ισχύει και σε κοινούς λογαριασμούς με προθεσμία ή ταμειυτηρίου με προειδοποίηση και σε κοινούς λογαριασμούς σε συνάλλαγμα ή σε συνάλλαγμα και δραχμές με προθεσμία ή ταμειυτηρίου με προειδοποίηση μόνιμων κατοίκων της αλλοδαπής ή αυτών με συνδικαιούχους μόνιμους κατοίκους της ημεδαπής. Αντίθετα η απαλλαγή αυτή δεν επεκτείνεται στους κληρονόμους του τελευταίου απομείναντος δικαιούχου. Οι διατάξεις αυτές εφαρμόζονται ανάλογα και σε μερίδα αμοιβαίου κεφαλαίου. Εν συνεχεία, η κληρονομιά των προσώπων, που απεβίωσαν κατά την πτώση του αεροπλάνου C-130 της πολεμικής αεροπορίας στις 5.2.1991, εφόσον αυτή είχε περιέλθει στον κληρονομούμενο μέσα στην πριν από το θάνατο οκταετία, με χαριστική εν ζωή δικαιοπραξία οποιουδήποτε κληρονόμου του προς αυτόν. Και τέλος, η κινητή περιουσία που βρίσκεται στην αλλοδαπή Έλληνα υπηκόου που είναι

² Παρ. 2 Άρθρο 7 του Ν. 2084/1992: Στρατιωτικός νοείται αυτός, που υπηρετεί στις Ένοπλες Δυνάμεις, στην Ελληνική Αστυνομία, στο Λιμενικό και στο Πυροσβεστικό Σώμα, ως αξιωματικός, ανθυπασπιστής ή οπλίτης ή αυτός, που κατά το νόμο αντιστοιχεί στους βαθμούς αυτούς, ανεξάρτητα από το όπλο, σώμα, κλάδο ή ειδικότητα που ανήκει.

εγκατεστημένος σε αυτή για δέκα (10) τουλάχιστον συναπτά έτη. Δεν περιλαμβάνονται στην απαλλαγή αυτή περιουσίες δημοσίων υπαλλήλων, στρατιωτικών και υπαλλήλων επιχειρήσεων που εδρεύουν στην Ελλάδα, εφόσον τα πρόσωπα αυτά εγκαταστάθηκαν στην αλλοδαπή λόγω της ιδιότητάς τους αυτής.

9.2 Άρθρο 26

Στο κομμάτι αυτό θα αναφερθούμε στην απαλλαγή πρώτης κατοικίας. Αρχικά ισχύει ότι: οικία ή διαμέρισμα, που αποκτάται αιτία θανάτου από σύζυγο ή τέκνα του κληρονομούμενου κατά πλήρη κυριότητα, απαλλάσσεται από το φόρο, εφόσον ο κληρονόμος ή κληροδόχος ή ο σύζυγος αυτού ή τα ανήλικα τέκνα τους δεν έχουν δικαίωμα πλήρους κυριότητας ή επικαρπίας ή οίκησης σε άλλη οικία ή διαμέρισμα που πληροί τις στεγαστικές ανάγκες της οικογένειάς τους, ή δικαίωμα πλήρους κυριότητας σε οικόπεδο οικοδομήσιμο ή σε ιδανικό μερίδιο οικοπέδου, στα οποία αντιστοιχεί εμβαδόν κτίσματος που πληροί τις στεγαστικές τους ανάγκες και βρίσκονται σε δήμο ή κοινότητα με πληθυσμό άνω των τριών χιλιάδων (3.000) κατοίκων.

Η απαλλαγή παρέχεται για ποσό αξίας: Πρώτον, κατοικίας μέχρι εβδομήντα πέντε χιλιάδων (75.000) ευρώ για κάθε άγαμο κληρονόμο ή κληροδόχο και μέχρι εκατόν δεκαπέντε χιλιάδων (115.000) ευρώ για κάθε έγγαμο και διαζευγμένο ή χήρο ή άγαμο γονέα, που έχουν την επιμέλεια των τέκνων τους. Το ποσό αυτό προσαυξάνεται κατά είκοσι τρεις χιλιάδες (23.000) ευρώ για καθένα από τα δύο πρώτα τέκνα αυτών και κατά τριάντα πέντε χιλιάδες (35.000) ευρώ για το τρίτο και καθένα από τα επόμενα τέκνα τους, εφόσον στο δικαιούχο κληρονόμο ή κληροδόχο περιέρχεται μία μόνο κατοικία εξ ολοκλήρου και κατά πλήρη κυριότητα και όχι ποσοστό εξ αδιαίρετου. Δεύτερον, οικοπέδου μέχρι τριάντα πέντε χιλιάδων (35.000) ευρώ για κάθε άγαμο κληρονόμο ή κληροδόχο και μέχρι εξήντα τεσσάρων χιλιάδων (64.000) ευρώ για κάθε έγγαμο και διαζευγμένο ή χήρο ή άγαμο γονέα, που έχουν την επιμέλεια των τέκνων τους. Το ποσό αυτό προσαυξάνεται κατά δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ για καθένα από τα δύο πρώτα τέκνα αυτών και κατά δώδεκα χιλιάδες (12.000) ευρώ για το τρίτο και καθένα από τα επόμενα τέκνα τους, εφόσον στο δικαιούχο κληρονόμο ή κληροδόχο περιέρχεται ένα μόνο οικόπεδο εξ ολοκλήρου και κατά πλήρη κυριότητα και όχι ποσοστό εξ αδιαίρετου. Για την εφαρμογή των διατάξεων αυτών, η περιοχή της τώως Διοίκησης Πρωτεύουσας θεωρείται ως ένας

δήμος. Οι στεγαστικές ανάγκες καλύπτονται, αν το εμβαδόν της οικίας ή του διαμερίσματος είναι, για ένα άτομο, τριάντα πέντε (35) τ.μ. και για τους συζύγους εβδομήντα (70) τ.μ., προσαυξανόμενα κατά δεκαπέντε (15) τ.μ. για καθένα από τα δύο πρώτα τέκνα τους και κατά εικοσιπέντε (25) τ.μ. για το τρίτο και καθένα από τα επόμενα τέκνα τους. Εν συνεχεία σε οικοπέδο ή σε γήπεδο, στο οποίο βρίσκεται η αιτία θανάτου αποκτώμενη οικία ή διαμέρισμα, πρέπει απαραίτητα να είναι οικοδομήσιμο, να βρίσκεται μέσα σε εγκεκριμένο ρυμοτομικό σχέδιο δήμου ή κοινότητας και τούτο να βεβαιώνεται από τις αρμόδιες υπηρεσίες ή, αν αυτές δεν υπάρχουν, από τον αρμόδιο δήμαρχο ή πρόεδρο της κοινότητας και με δική τους ευθύνη. Προκειμένου για οικισμούς, που προϋπήρχαν του 1923, ή πόλεις ή χωριά, στα οποία δεν υπάρχει εγκεκριμένο ρυμοτομικό σχέδιο, η βεβαίωση του προηγούμενου εδαφίου, ότι το οικόπεδο ή το γήπεδο επί του οποίου βρίσκεται η οικία ή το διαμέρισμα είναι οικοδομήσιμο, χορηγείται από τις ίδιες δημόσιες αρχές ή όργανα.

Όσον αναφορά την απαλλαγή από το φόρο της κτήσης αιτία θανάτου αυτή παρέχεται για μία μόνο φορά. Δεν απαλλάσσεται ο κληρονόμος ή ο κληροδόχος που έτυχε απαλλαγής από το φόρο μεταβίβασης ή γονικής παροχής για απόκτηση στέγης πριν από την κτήση αιτία θανάτου. Η απαλλαγή παρέχεται με τον όρο ότι η οικία ή το διαμέρισμα θα παραμείνει στην κυριότητα του κληρονόμου ή κληροδόχου για μία τουλάχιστον πενταετία. Αν πριν από την πάροδο της πενταετίας μεταβιβασθεί η οικία ή το διαμέρισμα ή συσταθεί σε αυτό οποιοδήποτε εμπράγματο δικαίωμα, εκτός από υποθήκη, ο κληρονόμος ή κληροδόχος έχει υποχρέωση, πριν από τη μεταβίβαση ή τη σύσταση του εμπράγματος δικαιώματος, να υποβάλει δήλωση και να καταβάλει εφάπαξ ολόκληρο το ποσό του φόρου που αναλογεί επιμεριστικά στην αξία του ακινήτου του χρόνου μεταβίβασης ή στο δηλούμενο τίμημα της μεταβίβασης, εφόσον αυτό είναι μεγαλύτερο της αξίας του ακινήτου, εκτός εάν ο φόρος που αναλογεί στην αξία του ακινήτου κατά το χρόνο της κτήσης αιτία θανάτου είναι μεγαλύτερος, οπότε καταβάλλεται ο μεγαλύτερος αυτός φόρος. Πριν από την πάροδο πενταετίας απαγορεύεται να συνταχθεί συμβολαιογραφικό έγγραφο, με το οποίο να μεταβιβάζεται η κυριότητα ή να συνιστώνται εμπράγματα δικαιώματα, εκτός από υποθήκη, σε οικία ή διαμέρισμα, που απαλλάχθηκε από το φόρο κληρονομιάς κατά την παράγραφο 1 της ενότητας αυτής, αν δεν προσαρτηθεί από το συμβολαιογράφο, στο συμβόλαιο που θα συντάξει, βεβαίωση του προϊσταμένου της αρμόδιας δημόσιας

οικονομικής υπηρεσίας ότι υποβλήθηκε δήλωση και καταβλήθηκε ολόκληρο το ποσό του φόρου που επιμεριστικά αναλογεί στην αξία του μεταβιβαζόμενου ακινήτου.

Αν παρασχέθηκε απαλλαγή χωρίς να συντρέχουν οι κατά τις διατάξεις της ενότητας αυτής προϋποθέσεις, σε βάρος του κληρονόμου ή κληροδόχου επιβάλλεται εκτός από το φόρο που αναλογεί στην αξία του ακινήτου του χρόνου διαπίστωσης της παράβασης και ο πρόσθετος φόρος του **Σφάλμα! Η αναφορά της υπερ-σύνδεσης δεν είναι έγκυρη.** Στις περιπτώσεις των δύο προηγούμενων παραγράφων της ενότητας αυτής, αν η αξία που απαλλάχθηκε από το φόρο αποτελεί τμήμα της συνολικής αξίας της οικίας ή του διαμερίσματος, ο κύριος και πρόσθετος φόρος επιβάλλονται στο τμήμα της αξίας που προσδιορίζεται με βάση τη σχέση της αξίας που απαλλάχθηκε προς τη συνολική αξία του χρόνου απαλλαγής. Προκειμένου για κτήση αιτία θανάτου οικίας ή διαμερίσματος που απαλλάσσεται από το φόρο κληρονομιάς κατά τις διατάξεις της ενότητας αυτής, στην εμπρόθεσμη δήλωση κληρονομιάς που υποβάλλεται από τον υπόχρεο πρέπει να διατυπώνεται ρητά αίτημα για απαλλαγή από το φόρο για απόκτηση πρώτης κατοικίας και να γίνεται ρητή μνεία ότι η οικία ή το διαμέρισμα δεν θα μεταβιβασθεί ή επιβαρυνθεί με εμπράγματο δικαίωμα, εκτός από υποθήκη, για μία πενταετία από την απόκτηση του. Η ρητή αυτή μνεία πρέπει να περιλαμβάνεται και στις πράξεις αποδοχής της κληρονομιάς ή κληροδοσίας. Τέλος, με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, καθορίζονται ο τρόπος διαπίστωσης των προϋποθέσεων απαλλαγής κατά την ενότητα αυτή και τα δικαιολογητικά που είναι απαραίτητα γι' αυτή, καθώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή της.

Ένα δεύτερο σημαντικό κομμάτι στις απαλλαγές είναι οι γεωργικές. Η διαδικασία που ακολουθείται είναι η εξής: Από την αγοραία αξία κάθε στρέμματος μεταβιβαζόμενης αιτία θανάτου γεωργικής ή κτηνοτροφικής έκτασης, μαζί με τις εγκαταστάσεις που βρίσκονται πάνω σε αυτή και εξυπηρετούν αποκλειστικά την εκμετάλλευσή της, και εφόσον η αξία αυτή δεν υπερβαίνει τις επτά χιλιάδες (7.000) ευρώ, δεν φορολογείται το μέχρι τρεις χιλιάδες (3.000) ευρώ τμήμα της για κάθε κληρονόμο ή κληροδόχο και συνολικά για ποσό μέχρι εκατό δεκαεπτά χιλιάδες (117.000) ευρώ και μέχρι εκατό (100) στρέμματα μεταβιβαζόμενης έκτασης, αν: Πρώτον, οι κληρονόμοι ή κληροδόχοι είναι τέκνα (από νόμιμο γάμο, εξώγαμα έναντι της μητέρας, που αναγνωρίστηκαν έναντι του πατέρα, που νομιμοποιήθηκαν έναντι και των δύο συζύγων, θετά), σύζυγος, γονείς ή αδελφοί του κληρονομούμενου.

Δεύτερον, οι κληρονόμοι ή κληροδόχοι ασχολούνται προσωπικά και κατά κύριο επάγγελμα στη γεωργία ή κτηνοτροφία, ακόμα και αν αυτοί χρησιμοποιούν επιβοηθητικά τα μέλη της οικογένειας τους ή και ξένους εργάτες. Η καταλληλότητα της έκτασης, με τις εγκαταστάσεις που βρίσκονται πάνω σε αυτή, για γεωργική ή κτηνοτροφική εκμετάλλευση αποδεικνύεται με βεβαίωση της αρμόδιας υπηρεσίας του Υπουργείου Γεωργίας, που εκδίδεται ατελώς και επισυνάπτεται στη δήλωση κληρονομιάς. Τρίτον, η έκταση χρησιμοποιείται από τους κληρονόμους ή κληροδόχους αδιάλειπτα για δεκαπέντε (15) συναπτά έτη από την κτήση της, αποκλειστικά για γεωργική ή κτηνοτροφική εκμετάλλευση. Προκειμένου για κτήση ιδανικού μεριδίου γεωργικής ή κτηνοτροφικής έκτασης, για τη μη υπαγωγή σε φόρο, λαμβάνονται υπόψη τα ποσοστά κάθε μεριδίου, που αντιστοιχούν σε έκταση μέχρι εκατό (100) στρεμμάτων.

Από την αγοραία αξία κάθε στρέμματος μεταβιβαζόμενης λόγω κληρονομικής διαδοχής γεωργικής ή κτηνοτροφικής έκτασης, μαζί με τις εγκαταστάσεις που βρίσκονται πάνω σε αυτήν και εξυπηρετούν αποκλειστικά την εκμετάλλευση της, δεν φορολογείται ποσό ίσο με ποσοστό 75% της ανά στρέμμα αξίας μεταβιβαζόμενης έκτασης για κάθε κληρονόμο ή κληροδόχο και συνολικά για ποσό μέχρι πεντακόσιες τριάντα χιλιάδες (530.000) ευρώ και μέχρι εκατόν είκοσι (120) στρέμματα μεταβιβαζόμενης έκτασης, εφόσον συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις: Πρώτον, οι κληρονόμοι ή κληροδόχοι είναι νέοι αγρότες, έστω και αν χρησιμοποιούν επιβοηθητικά τα μέλη της οικογένειας τους ή και ξένους εργάτες. Δεύτερον, οι κληρονόμοι ή κληροδόχοι είναι τέκνα, σύζυγοι, γονείς ή αδελφοί του κληρονομούμενου και τρίτον, η έκταση χρησιμοποιείται αδιάλειπτα από τους κληρονόμους ή κληροδόχους για δεκαπέντε (15) συναπτά έτη από την απόκτηση της, αποκλειστικά για αγροτική εκμετάλλευση.

Η καταλληλότητα και ο χαρακτήρας της έκτασης, μαζί με τις εγκαταστάσεις της, ως γεωργικής ή κτηνοτροφικής, αποδεικνύεται με βεβαίωση της αρμόδιας υπηρεσίας του Υπουργείου Γεωργίας, που επισυνάπτεται στη δήλωση κληρονομιάς. Σε περίπτωση κτήσης ιδανικού μεριδίου γεωργικής ή κτηνοτροφικής έκτασης, για την υπαγωγή σε φόρο λαμβάνονται υπόψη τα ποσοστά κάθε μεριδίου που αντιστοιχούν σε έκταση μέχρι εκατόν είκοσι (120) στρέμματα. Με κοινές αποφάσεις των Υπουργών Οικονομικών και Γεωργίας, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, μπορεί, ανάλογα με την περιοχή που βρίσκεται η κληρονομούμενη

έκταση, να αυξάνονται ή να μειώνονται τα όρια των αφορολόγητων ποσών της παραγράφου αυτής. Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής ισχύουν μέχρι και 31.8.2004.

Αν αλλάξει ολικά ή μερικά η χρήση ή εκμισθωθούν οι εκτάσεις, οι οποίες δεν έχουν υπαχθεί σε φόρο κατά τις προηγούμενες παραγράφους, ή αν δεν καλλιεργηθούν αυτές για δύο συνεχόμενα έτη από τον κληρονόμο ή κληροδόχο, πριν από την πάροδο των δεκαπέντε (15) ετών, ο κληρονόμος ή κληροδόχος υποχρεώνεται μέσα σε προθεσμία τριάντα (30) ημερών από την αλλαγή της χρήσης ή την εκμίσθωση ή τη λήξη της διετούς προθεσμίας, να υποβάλει δήλωση με την αξία που έχουν οι εκτάσεις κατά το χρόνο αυτόν και να καταβάλει το φόρο κληρονομιάς που επιμεριστικά αναλογεί σε αυτές. Αν η αξία των εκτάσεων αυτών κατά το χρόνο αλλαγής της χρήσης ή της εκμίσθωσης ή της λήξης της διετούς προθεσμίας είναι μικρότερη εκείνης του χρόνου της απαλλαγής, λαμβάνεται υπόψη η μεγαλύτερη αξία. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται σε περιπτώσεις αναγκαστικού πλειστηριασμού ή αναγκαστικής απαλλοτρίωσης για δημόσια ωφέλεια ολόκληρης της έκτασης ή τμήματος αυτής ή θανάτου του αγρότη, εφόσον η δεκαπενταετία συμπληρωθεί στο πρόσωπο των κληρονόμων αυτού. Αν η κατά το πρώτο εδάφιο αλλαγή χρήσης συνίσταται σε ανέγερση κτισμάτων που δεν εξυπηρετούν την αγροτική εκμετάλλευση, για την οποία απαιτείται έκδοση άδειας της αρμόδιας πολεοδομικής υπηρεσίας, η άδεια αυτή δεν χορηγείται, αν δεν προσκομιστεί το πιστοποιητικό της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ότι υποβλήθηκε η οικεία δήλωση και καταβλήθηκε ολόκληρος ο φόρος.

Απαγορεύεται η μεταβίβαση γεωργικής ή κτηνοτροφικής έκτασης, η οποία δεν έχει υπαχθεί σε φόρο, κατὰ τις παραγράφους 1 και 2, πριν από την πάροδο της προθεσμίας των δεκαπέντε (15) ετών, αν δεν υποβληθεί δήλωση με την αξία που αυτή έχει κατά το χρόνο της μεταβίβασης και δεν καταβληθεί ολόκληρος ο φόρος που αναλογεί επιμεριστικά στην αξία της έκτασης αυτής. Αν η αξία της γεωργικής ή κτηνοτροφικής έκτασης κατά το χρόνο μεταβίβασης είναι μικρότερη εκείνης του χρόνου της απαλλαγής, λαμβάνεται υπόψη η μεγαλύτερη αξία. Εξαιρείται η μεταβίβαση αιτία δωρεάς ή γονικής παροχής προς τα πρόσωπα των παραγράφων 1 και 2 της ενότητας αυτής.

Για μεταβίβαση γεωργικών ή κτηνοτροφικών εκτάσεων αιτία δωρεάς, γονικής παροχής και αιτία θανάτου, εφόσον οι μεταβιβάσεις έγιναν από τον ίδιο δικαιούχο προς τον ίδιο δικαιούχο, κάθε μεταγενέστερη αυτών δεν υπόκειται σε φόρο, αν στις προγενέστερες μεταβιβάσεις δεν είχε συμπληρωθεί το ανώτατο όριο

απαλλαγής των παραγράφων 1 και 2 της ενότητας αυτής. Το ίδιο ισχύει και προκειμένου για μεταβιβάσεις αιτία δωρεάς, γονικής παροχής, προίκας και αιτία θανάτου, εφόσον οι μεταβιβάσεις έγιναν από το ίδιο πρόσωπο προς εκείνη υπέρ της οποίας είχε συσταθεί η προίκα.

Απαγορεύεται η σύνταξη συμβολαιογραφικού εγγράφου που μεταβιβάζει την κυριότητα ή συνιστά εμπράγματα δικαιώματα σε γεωργική ή κτηνοτροφική έκταση, η οποία δεν έχει υπαχθεί σε φόρο κατά τις παραγράφους 1 και 2 της ενότητας αυτής, αν δεν προσαρτηθεί από το συμβολαιογράφο στο συμβόλαιο που συντάσσει, βεβαίωση του προϊσταμένου της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την υποβολή δήλωσης και την καταβολή ολόκληρου του ποσού του φόρου που επιμεριστικά αναλογεί στην έκταση.

Οι συμβολαιογράφοι υποχρεώνονται, το πρώτο πενθήμερο κάθε μήνα, να αποστέλλουν στην αρμόδια διεύθυνση του Υπουργείου Γεωργίας αντίγραφο, ατελώς και με δαπάνες των συμβαλλομένων, των συμβολαίων και των πράξεων αποδοχής κληρονομιάς που έχουν καταρτισθεί από αυτούς κατά τα πιο πάνω, μέσα στον αμέσως προηγούμενο μήνα. Προκειμένου για κτήσεις γεωργικών ή κτηνοτροφικών εκτάσεων που δεν υπόκεινται σε φόρο κατά τις διατάξεις της ενότητας αυτής, στη φορολογική δήλωση που υποβάλλεται από τον υπόχρεο γίνεται ρητή μνεία ότι η έκταση που αποκτήθηκε είναι γεωργική ή κτηνοτροφική και ότι θα χρησιμοποιηθεί αδιάλειπτα και κατά αποκλειστικότητα για γεωργική ή κτηνοτροφική εκμετάλλευση για δεκαπέντε (15) συναπτά έτη από την κτήση της. Επίσης, η ρητή αυτή μνεία πρέπει απαραίτητα να περιλαμβάνεται και στις πράξεις αποδοχής της κληρονομιάς ή κληροδοσίας που συντάσσονται.

Η επόμενη κατηγορία του άρθρου 26 είναι τα πρόσθετα αφορολόγητα ποσά των γεώργων. Από την αξία των κληρονομικών μερίδων και κληροδοσιών, κληρονόμων που υπάγονται στις Α' και Β' κατηγορίες του **Σφάλμα!** Η αναφορά της υπερ-σύνδεσης δεν είναι έγκυρη., εκπίπτεται και δεν φορολογείται ποσό τριπλάσιο προς το αφορολόγητο, εφόσον συντρέχουν αθροιστικά οι ακόλουθες προϋποθέσεις: Πρώτον, η κληρονομική μερίδα ή κληροδοσία αποτελείται κατά το μισό τουλάχιστον της αξίας της, από γεωργικά ή κτηνοτροφικά περιουσιακά στοιχεία, με συνυπολογισμό και όλων των προγενέστερων δωρεών, γονικών παροχών και προικιών που συστάθηκαν από τον κληρονομούμενο προς τον κληρονόμο ή κληροδόχο. Δεύτερον, ο κληρονομούμενος ασχολιόταν κατά κύριο επάγγελμα σε γεωργικές

γενικά εργασίες. Τρίτον, ο κληρονόμος είναι ανήλικος ή ασχολείται κατά κύριο επάγγελμα σε γεωργικές γενικά εργασίες και τέλος, η περιουσία περιέρχεται σε κατιόντες ή ανιόντες ή σύζυγο του κληρονομούμενου.

Από την αξία των κληρονομικών μερίδων και κληροδοσιών, κληρονόμων που υπάγονται στις Α' και Β' κατηγορίες, δεν φορολογείται ποσό τετραπλάσιο προς το αφορολόγητο, εφόσον συντρέχουν αθροιστικά οι ακόλουθες προϋποθέσεις: Πρώτον, η κληρονομική μερίδα ή κληροδοσία αποτελείται κατά το μισό τουλάχιστον της αξίας της από γεωργικά ή κτηνοτροφικά περιουσιακά στοιχεία, με συνυπολογισμό και όλων των προγενέστερων δωρεών, γονικών παροχών και προικιών, που συστάθηκαν από τον κληρονομούμενο προς τον κληρονόμο ή κληροδόχο. Δεύτερον, ο κληρονομούμενος ήταν αγρότης. Τρίτον, ο κληρονόμος είναι νέος αγρότης και τέταρτον, η περιουσία περιέρχεται σε κατιόντες ή ανιόντες ή σύζυγο του κληρονομούμενου.

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής ισχύουν μέχρι 31.8.2004.

Τέλος το τελευταίο κομμάτι του άρθρου είναι οι ειδικές απαλλαγές των αγροτών. Σε περίπτωση ύπαρξης συγκληρονόμων μιας αγροτικής εκμετάλλευσης και εφόσον αυτοί, εντός ενός (1) έτους από την αιτία θανάτου κτήση, μεταβιβάσουν με οποιαδήποτε αιτία την πλήρη κυριότητα ή την επικαρπία της εκμετάλλευσης σε έναν από αυτούς νέο αγρότη κατά την έννοια του Άρθρου 1 του ν. 2520/1997 (ΦΕΚ173 Α'), όπως ισχύει, ή αποδεχθούν με συμβολαιογραφικό έγγραφο την επί μια δεκαετία αποκλειστική διαχείριση της αγροτικής εκμετάλλευσης από έναν από αυτούς νέο αγρότη, επιστρέφεται ο φόρος κληρονομιάς που επιμεριστικά αναλογεί στην αγροτική εκμετάλλευση και απαλλάσσεται από την επιβολή του οικείου φόρου η μεταβίβαση αυτή. Στο συμβολαιογραφικό έγγραφο που συντάσσεται κατά τις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου πρέπει να γίνεται ρητή μνεία ότι η αγροτική εκμετάλλευση δεν θα μεταβιβαστεί περαιτέρω ή δεν θα συσταθούν εμπράγματα δικαιώματα επ' αυτής πριν την παρέλευση δεκαετίας από την κτήση ή ότι ο νέος αγρότης θα διαχειριστεί την κληρονομαία έκταση για μια τουλάχιστον δεκαετία. Οι παρούσες απαλλαγές αίρονται, αν ο νέος αγρότης δεν διαχειριστεί την κληρονομαία έκταση για μια τουλάχιστον δεκαετία ή μεταβιβάσει περαιτέρω αυτήν με οποιαδήποτε αιτία ή συστήσει εμπράγματα δικαιώματα πριν την πάροδο της δεκαετίας. Στις περιπτώσεις αυτές οι κληρονόμοι υποχρεούνται πριν την περαιτέρω μεταβίβαση της αγροτικής εκμετάλλευσης ή τη σύσταση εμπράγματων δικαιωμάτων

επ' αυτής ή μέσα σε προθεσμία τριάντα (30) ημερών από την παύση της διαχείρισης, να υποβάλουν τις οικείες δηλώσεις φόρου κληρονομιάς και δωρεάς ή γονικής παροχής ή μεταβίβασης με την κατά το χρόνο αυτόν αξία της αγροτικής εκμετάλλευσης. Απαγορεύεται η σύνταξη συμβολαιογραφικού εγγράφου, με το οποίο μεταβιβάζεται η κυριότητα ή συνιστώνται εμπράγματα δικαιώματα επί της αγροτικής εκμετάλλευσης, που έτυχε απαλλαγής κατά τα προηγούμενα εδάφια, αν δεν προσαρτηθεί από το συμβολαιογράφο στο συμβόλαιο που συντάσσει βεβαίωση του προϊσταμένου της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ότι υποβλήθηκαν οι οικείες δηλώσεις και καταβλήθηκε ολόκληρο το ποσό του φόρου που αναλογεί. Οι διατάξεις των προηγούμενων εδαφίων δεν έχουν εφαρμογή στις περιπτώσεις αναγκαστικού πλειστηριασμού ή αναγκαστικής απαλλοτρίωσης για δημόσια ωφέλεια ολόκληρης της έκτασης ή τμήματος αυτής ή θανάτου του νέου αγρότη, εφόσον η δεκαετία συμπληρωθεί στο πρόσωπο των κληρονόμων αυτού. Αν η παύση της διαχείρισης από το νέο αγρότη πριν από την παρέλευση δεκαετίας συνιστάται σε ανέγερση κτισμάτων που δεν εξυπηρετούν την αγροτική εκμετάλλευση, για την οποία απαιτείται η έκδοση άδειας της αρμόδιας πολεοδομικής υπηρεσίας, η άδεια αυτή δεν χορηγείται, αν δεν προσκομιστεί το πιστοποιητικό της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, ότι υποβλήθηκαν οι οικείες δηλώσεις και καταβλήθηκε ολόκληρος ο φόρος κληρονομιάς και δωρεάς, γονικής παροχής ή μεταβίβασης. Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής ισχύουν μέχρι 31.8.2004.

Εφόσον αγρότης κατά κύριο επάγγελμα, που έχει αποκτήσει το πράσινο πιστοποιητικό του ν. 2520/1997, αποκτά με οποιαδήποτε αιτία κατά πλήρη κυριότητα ή επικαρπία ενιαία βιώσιμη αγροτική εκμετάλλευση, της οποίας τα κριτήρια βιωσιμότητας κατά περιοχή, ορίζονται κάθε φορά με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Γεωργίας και την οποία, μέσα σε έξι (6) μήνες από την απόκτηση της, εντάσσει σε λειτουργούσα αποτελεσματικά ομάδα παραγωγών ή αγροτικό συνεταιρισμό και εφόσον διασφαλίζεται η επί δεκαετία συνεχής λειτουργία της, διαγράφεται ή επιστρέφεται κατά περίπτωση ο οικείος φόρος. Για την επί δεκαετία συνεχή λειτουργία της αγροτικής εκμετάλλευσης υποβάλλεται από τον αγρότη στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας υπεύθυνη δήλωση του ν. 1599/1986 και συντάσσεται συμπληρωματική συμβολαιογραφική πράξη, που μεταγράφεται νόμιμα, στην οποία αναγράφεται η χορήγηση της απαλλαγής από τον οικείο φόρο και ότι η αγροτική εκμετάλλευση δεν θα μεταβιβαστεί περαιτέρω ή δεν θα συσταθούν εμπράγματα δικαιώματα επ' αυτής πριν την παρέλευση της δεκαετίας.

Οι παρούσες απαλλαγές αίρονται, αν ο αγρότης μεταβιβάσει περαιτέρω με οποιαδήποτε αιτία την αγροτική εκμετάλλευση για την οποία έτυχε της απαλλαγής ή συστήσει εμπράγματα δικαιώματα επ' αυτής μέσα σε μία δεκαετία από την απόκτηση της ή σταματήσει τη λειτουργία αυτής πριν από την πάροδο της δεκαετίας.

Στις περιπτώσεις αυτές, ο αγρότης υποχρεούται πριν την περαιτέρω μεταβίβαση της αγροτικής εκμετάλλευσης ή τη σύσταση εμπράγματος δικαιώματος επ' αυτής ή μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από τη διακοπή της λειτουργίας της, να υποβάλει τις οικείες δηλώσεις με την κατά το χρόνο αυτόν αξία της αγροτικής εκμετάλλευσης και να καταβάλει όλους τους φόρους για τους οποίους έτυχε απαλλαγής.

Απαγορεύεται η σύνταξη συμβολαιογραφικού εγγράφου, με το οποίο μεταβιβάζεται η κυριότητα ή συνιστώνται εμπράγματα δικαιώματα επί της αγροτικής εκμετάλλευσης που έτυχε απαλλαγής κατά τα προηγούμενα εδάφια, αν δεν προσαρτηθεί από το συμβολαιογράφο στο συμβόλαιο που συντάσσει βεβαίωση του προϊσταμένου της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ότι υποβλήθηκαν οι οικείες δηλώσεις και καταβλήθηκε ολόκληρο το ποσό του φόρου που αναλογεί. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν έχει εφαρμογή στις περιπτώσεις αναγκαστικής απαλλοτρίωσης για δημόσια ωφέλεια ολόκληρης της έκτασης ή τμήματος αυτής ή θανάτου του αγρότη, εφόσον η δεκαετία συμπληρωθεί στο πρόσωπο των κληρονόμων αυτού.

9.3 Άρθρα 29, 34 και 43

Κατά το επόμενο άρθρο στο οποίο μας δίνονται οι φορολογικοί συντελεστές έχουμε τον διαχωρισμό φορολογούμενων και τις φορολογικές κλίμακες. Οι δικαιούχοι της κτήσης, ανάλογα με τη συγγενική τους σχέση προς τον κληρονομούμενο, κατατάσσονται στις επόμενες τέσσερις (4) κατηγορίες. Για κάθε μία από τις κατηγορίες αυτές ισχύει χωριστή φορολογική κλίμακα ως εξής:

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Α'

Για κληρονομική μερίδα ή κληροδοσία που περιέρχεται σε: πρώτον, σύζυγο του κληρονομούμενου, δεύτερον, κατιόντες πρώτου βαθμού (τέκνα από νόμιμο γάμο, τέκνα χωρίς γάμο έναντι της μητέρας, αναγνωρισθέντα εκούσια ή δικαστικά έναντι του πατέρα, νομιμοποιηθέντα με επιγενόμενο γάμο ή δικαστικά έναντι και των δύο γονέων), και τρίτον, ανιόντες εξ αίματος πρώτου βαθμού.

Κλιμάκια	Συντελεστής Κλιμακίου (%)	Φόρος Κλιμακίου	Φορολογητέα περιουσία	Φόρος που αναλογεί
6.500.000	-	-	6.500.000	-
11.500.000	5	575.000	18.000.000	575.000
54.000.000	15	8.100.000	72.000.000	8.675.000
Υπερβάλλον	25			

Αν οι κληρονόμοι ή κληροδόχοι είναι ανήλικα τέκνα του κληρονομούμενου, εφόσον η αξία της κληρονομικής μερίδας είναι: πρώτον, μέχρι και δώδεκα εκατομμύρια (12.000.000) δραχμές, ο φόρος που αναλογεί μειώνεται κατά ποσοστό 60% και δεύτερον, από δώδεκα εκατομμύρια μία (12.000.001) έως και σαράντα επτά εκατομμύρια (47.000.000) δραχμές, ο φόρος που αναλογεί μειώνεται κατά ποσοστό 30%.

Οι πιο πάνω διατάξεις, που προβλέπουν μείωση του φόρου για τα ανήλικα τέκνα του κληρονομούμενου, δεν εφαρμόζονται σε κτήσεις δωρεάς εν ζωή ή αιτία θανάτου (ή προίκας), καθώς και στις περιουσιακές παροχές των γονέων προς τα τέκνα τους, κατά το ΑΡΘΡΟ 1509 του Α.Κ..'

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Β'

Για κληρονομική μερίδα ή κληροδοσία που περιέρχεται σε: πρώτον, κατιόντες δεύτερου και επόμενων βαθμών, δεύτερον, ανιόντες δεύτερου και επόμενων βαθμών, τρίτον, εκούσια ή δικαστικά αναγνωρισθέντα τέκνα έναντι των ανιόντων του πατέρα που τα αναγνώρισε, τέταρτον, κατιόντες του αναγνωρισθέντος έναντι του αναγνωρίσαντος και των ανιόντων αυτού, πέμπτον, αδερφούς (αμφιθαλείς ή ετεροθαλείς) και τέλος, συγγενείς εξ αίματος τρίτου βαθμού εκ πλαγίου.

Κλιμάκια	Συντελεστής Κλιμακίου (%)	Φόρος Κλιμακίου	Φορολογητέα περιουσία	Φόρος που αναλογεί
5.000.000	-	-	5.000.000	-
13.000.000	10	1.300.000	18.000.000	1.300.000
54.000.000	20	10.800.000	72.000.000	12.100.000
Υπερβάλλον	35			

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Γ

Για κληρονομική μερίδα ή κληροδοσία που περιέρχεται σε: πρώτον, πατριούς και μητρίες, δεύτερον, τέκνα από προηγούμενο γάμο του συζύγου, τρίτον, τέκνα εξ αγχιστείας (γαμπρούς - νύφες) και τέταρτον, ανιόντες εξ αγχιστείας (πεθερό – πεθερά).

Κλιμάκια	Συντελεστής κλιμακίου (%)	Φόρος Κλιμακίου	Φορολογητέα περιουσία	Φόρος που αναλογεί
2.100.000	-	-	2.100.000	-
15.900.000	20	3.180.000	18.000.000	3.180.000
54.000.000	35	18.900.000	72.000.000	22.080.000
Υπερβάλλον	50			

Οι πιο πρόσφατες αλλαγές στις φορολογικές κλίμακες και την κατάταξη των φορολογούμενων απεικονίζονται παρακάτω.

Οι δικαιούχοι της κτήσης, ανάλογα με τη συγγενική τους σχέση προς τον κληρονομούμενο, κατατάσσονται στις επόμενες τρεις κατηγορίες. Για καθεμιά από τις κατηγορίες αυτές ισχύει χωριστή φορολογική κλίμακα ως εξής:

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Α΄

Για κληρονομική μερίδα ή κληροδοσία που περιέρχεται σε: πρώτον, σύζυγο του κληρονομούμενου, δεύτερον, κατιόντες πρώτου βαθμού (τέκνα από νόμιμο γάμο, τέκνα χωρίς γάμο έναντι της μητέρας, αναγνωρισθέντα εκούσια ή δικαστικά έναντι του πατέρα, νομιμοποιηθέντα με επιγενόμενο γάμο ή δικαστικά έναντι και των δύο γονέων), τρίτον, κατιόντες εξ αίματος δεύτερου βαθμού και τέταρτον, ανιόντες εξ αίματος πρώτου βαθμού.

Κλίμακια (σε ευρώ)	Συντελεστής κλιμακίου (%)	Φόρος Κλιμακίου (σε ευρώ)	Φορολογητέα περιουσία (σε ευρώ)	Φόρος που αναλογεί (σε ευρώ)
80.000			80.000	
20.000	5	1.000	100.000	1.000
120.000	10	12.000	220.000	13.000
Υπερβάλλον	20			

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Β*

Για κληρονομική μερίδα ή κληροδοσία που περιέρχεται σε πρώτον, κατόντες τρίτου και επόμενων βαθμών, δεύτερον, ανιόντες δεύτερου και επόμενων βαθμών, τρίτον, εκούσια ή δικαστικά αναγνωρισθέντα τέκνα έναντι των ανιόντων του πατέρα που τα αναγνώρισε, τέταρτον, κατόντες του αναγνωρισθέντος έναντι του αναγνωρίσαντος και των ανιόντων αυτού, ε) αδελφούς (αμφιθαλείς ή ετεροθαλείς), στ) συγγενείς εξ αίματος τρίτου βαθμού εκ πλαγίου, ζ) πατριούς και μητριές, η) τέκνα από προηγούμενο γάμο του συζύγου, θ) τέκνα εξ αγχιστείας (γαμπρούς - νύφες) και ι) ανιόντες εξ αγχιστείας (πεθερό - πεθερά).

Κλίμακια (σε ευρώ)	Συντελεστής κλιμακίου (%)	Φόρος Κλιμακίου (σε ευρώ)	Φορολογητέα περιουσία (σε ευρώ)	Φόρος που αναλογεί (σε ευρώ)
15.000			15.000	
45.000	10	4.500	60.000	4.500
160.000	20	32.000	220.000	36.500
Υπερβάλλον	30			

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Γ*

Για κληρονομική μερίδα ή κληροδοσία που περιέρχεται σε οποιονδήποτε άλλον εξ αίματος ή εξ αγχιστείας συγγενή του κληρονομούμενου ή εξωτικό.

Κλίμακια (σε ευρώ)	Συντελεστής κλιμακίου (%)	Φόρος Κλιμακίου (σε ευρώ)	Φορολογητέα περιουσία (σε ευρώ)	Φόρος που αναλογεί (σε ευρώ)
5.000			5.000	
55.000	20	11.000	60.000	11.000
160.000	30	48.000	220.000	59.000
Υπερβάλλον	40			

Στο ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση τις πιο πάνω κλίμακες περιλαμβάνεται ο φόρος υπέρ του Δημοσίου και οι πρόσθετοι σε αυτόν φόροι:

Πρώτον, 3% υπέρ δήμων και κοινοτήτων, που προβλέπεται από τις διατάξεις του β. δ. 24/9-20.10.1958 (ΦΕΚ 171 Α') και

Δεύτερον, 7% υπέρ νομαρχιακών ταμείων οδοποιίας που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν.3155/1955 (ΦΕΚ 63 Α'). Η απόδοση των φόρων υπέρ τρίτων γίνεται σύμφωνα με όσα ορίζονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 81 του παρόντος νόμου.»

Όταν ο κληρονόμος ή κληροδόχος έχει αναπηρία τουλάχιστον κατά ποσοστό 67%, ο φόρος που αναλογεί στη μέχρι σαράντα επτά εκατομμύρια (47.000.000) δραχμές αξία της κληρονομικής μερίδας ή κληροδοσίας μειώνεται κατά ποσοστό 60%. Αν στο ίδιο πρόσωπο συντρέχουν οι προϋποθέσεις μείωσης του φόρου που προβλέπεται από τις παραγράφους 1 και 2 και έκπτωσης πρόσθετου αφορολόγητου ποσού που προβλέπεται από την ενότητα Γ του Άρθρου 26, οφείλεται ο μικρότερος φόρος που προκύπτει από την εφαρμογή των διατάξεων αυτών. Σε περίπτωση υιοθεσίας, για τον υπολογισμό του φόρου, η κατάταξη στην οικεία κατηγορία του παρόντος άρθρου του υιοθετηθέντος ή των γνήσιων κατιόντων αυτού έναντι του

υιοθετήσαντος που γεννήθηκαν μετά την υιοθεσία, γίνεται με βάση τη συγγενική σχέση που δημιουργήθηκε με την υιοθεσία. Κατ' εξαίρεση, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί για τον υπολογισμό του φόρου να μη λάβει υπόψη το βαθμό συγγένειας που προκύπτει από την υιοθεσία, όταν διαπιστώσει ότι αυτή έγινε προφανώς για καταστρατήγηση του παρόντος νόμου, ιδιαίτερα όταν η υιοθεσία έγινε εν όψει επικείμενου θανάτου ή όταν η διαφορά της ηλικίας μεταξύ του υιοθετήσαντος και του υιοθετηθέντος δεν αποδεικνύει ειλικρινή πρόθεση υιοθεσίας. Η κατάταξη στην οικεία κατηγορία του Άρθρου αυτού του υιοθετήσαντος έναντι του υιοθετηθέντος ή των γνήσιων κατιόντων αυτού που γεννήθηκαν μετά την υιοθεσία, γίνεται με βάση τη συγγενική σχέση που υπήρχε πριν από την υιοθεσία.

Σε περιπτώσεις σχολάζουσας κληρονομιάς, ο φόρος υπολογίζεται στο σύνολο της αξίας της, με βάση τους συντελεστές της τελευταίας από τις κλίμακες που ισχύουν, με επιφύλαξη εφαρμογής του Άρθρου 101 για νέα εκκαθάριση του φόρου. Η μεταβίβαση μετοχών κατά τις διατάξεις του άρθρου 2 του ν.δ. 396/1974 (ΦΕΚ112 Α'), υπόκειται σε φόρο κληρονομιάς ή δωρεάς, που υπολογίζεται με βάση τους συντελεστές της κατηγορίας Α' της παραγράφου 1. Η μεταβίβαση αυτών των μετοχών από το μισθωτό πριν από την πάροδο του χρόνου δέσμευσης, υπόκειται σε φόρο κληρονομιών ή δωρεών, που υπολογίζεται με βάση τους συντελεστές της κατηγορίας Δ' της παραγράφου 1. Με αφαίρεση του ποσού του φόρου που καταβλήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου αυτής, εκτός αν ο φόρος υπολογίζεται με βάση συντελεστές άλλης κατηγορίας, λόγω συγγένειας του μισθωτού προς το δικαιούχο του, οπότε επιβάλλεται συμπληρωματικός φόρος που υπολογίζεται με βάση την κατηγορία αυτήν. Για την επιβολή του φόρου του προηγούμενου εδαφίου εξομοιώνεται με μεταβίβαση και η ανάληψη των μετοχών από το μισθωτό πριν από την πάροδο του χρόνου δέσμευσης, εκτός αν ο μισθωτός προβεί σε νέα κατάθεση αυτών στα πιστωτικά ιδρύματα του Άρθρου 2 του ν.δ.396/1974 για το υπόλοιπο του χρόνου δέσμευσης χρονικό διάστημα, μέσα σε προθεσμία τριών μηνών από την ανάληψη. Οι διατάξεις του δεύτερου και τρίτου εδαφίου δεν εφαρμόζονται σε περίπτωση θανάτου του μισθωτού ή περιέλευσης αυτού σε κατάσταση πλήρους ανικανότητας προς βιοποριστική απασχόληση λόγω αναπηρίας ή θανάτου του συζύγου αυτού.

Στην συνέχεια θα αναφερθούμε στην κτήση δωρεάς και γονικής παροχής. Αρχικά, για την κτήση δικαιώματος πρέπει να ξέρουμε τα εξής: **Πρώτον**, κτήση περιουσίας αιτία δωρεάς, για την επιβολή του φόρου είναι: αυτή που προέρχεται από δωρεά η οποία συνιστάται κατά τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα, και αυτή που προέρχεται από κάθε παροχή, παραχώρηση ή μεταβίβαση οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου χωρίς αντάλλαγμα, έστω και αν δεν καταρτίσθηκε έγγραφο.

Δεύτερον, θεωρείται ως δωρεά για την επιβολή του φόρου κατά τις διατάξεις του παρόντος: πρώτον, η απαλλοτρίωση περιουσίας με σκοπό τη σύσταση προσόδου ή διατροφής μεταξύ ανιόντων, κατιόντων ή συζύγων, δεύτερον, τα ποσά ή συντάξεις που οφείλονται, λόγω θανάτου του ασφαλισθέντος, από τον ασφαλιστή σε αυτόν υπέρ του οποίου έγινε η ασφάλιση, εφόσον η ασφάλεια έγινε ή μεταφέρθηκε στην Ελλάδα, τρίτον, η ασφάλεια που έγινε στην αλλοδαπή και δεν μεταφέρθηκε στην Ελλάδα, εφόσον αυτός υπέρ του οποίου έγινε η ασφάλεια είναι Έλληνας υπήκοος, αδιάφορα από την κατοικία του, ή αλλοδαπός που έχει την κατοικία του στην Ελλάδα κατά το χρόνο του θανάτου αυτού που ασφαλίστηκε, τέταρτον, η αποζημίωση ή το βοήθημα που καταβάλλεται εφάπαξ ή περιοδικά από ασφαλιστικό ταμείο ή οργανισμό λόγω θανάτου του ασφαλισμένου σε πρόσωπα άλλα από εκείνα που απαλλάσσονται σύμφωνα με την περίπτωση β' της ενότητας Γ του Άρθρου 43, αδιάφορα με το χαρακτήρα κτήσης του δικαιούμενου ποσού, που αναφέρεται στους κανονισμούς του ταμείου ή οργανισμού. Πέμπτον, τα ποσά που καταβάλλονται από νομικά πρόσωπα, επιπλέον εκείνων που προβλέπονται από τις ισχύουσες διατάξεις, σε μέλη διοικητικού συμβουλίου τους, λόγω λύσης της μεταξύ τους σχέσης. Έκτον, συνένωση επικαρπίας ακινήτων ή κινητών γενικά πραγμάτων με την ψιλή κυριότητα, λόγω συμπλήρωσης του χρόνου διάρκειας της επικαρπίας, όταν η κτήση ή μεταβίβαση με επαχθή αιτία της ψιλής κυριότητας αυτών και η κτήση της επικαρπίας ορισμένου χρόνου ή παρακράτησή της για ορισμένο χρόνο γίνεται από την 1η Ιανουαρίου 2005, είτε από φυσικό είτε από νομικό πρόσωπο. Στις περιπτώσεις αυτές θεωρείται ότι η επικαρπία περιέρχεται στον κατά το χρόνο συνένωσης ψιλό κύριο από τον επικαρπωτή αιτία δωρεάς και η αξία αυτής προσδιορίζεται στην αξία της πλήρους κυριότητας, μετά την αφαίρεση από αυτή του τμήματος της αξίας που αναλογεί στο ποσοστό για το οποίο ο ψιλός κύριος είχε υπαχθεί σε φόρο κατά την απόκτηση της ψιλής κυριότητας.» Και τέλος, η με φερόμενη επαχθή αιτία μεταβίβαση ακινήτων μεταξύ ανιόντων και κατιόντων εξ αίματος οποιουδήποτε

βαθμού σε ευθεία γραμμή ή μεταξύ συζύγων, εκτός αν οι συμβαλλόμενοι αποδείξουν ότι η μεταβίβαση αυτή γίνεται από επαχθή αιτία.

Τρίτον, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να χαρακτηρίσει ως δωρεά, ολικά ή μερικά κάθε παραχώρηση περιουσίας, που γίνεται εικονικά με τον τύπο σύμβασης με αντάλλαγμα, αλλά υποκρύπτει δωρεά κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 1. Στην περίπτωση αυτή, εάν πρόκειται για ακίνητα ή πλοία ή για μετοχές μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο ή για λοιπούς μη εισηγμένους στο Χρηματιστήριο τίτλους κινητών αξιών ως και συμμετοχές σε εταιρίες ή συνεταιρισμούς και έχει επιβληθεί φόρος για τη μεταβίβαση αυτή, από τον αναλογούντα φόρο δωρεάς εκπίπτει ο βεβαιωθείς φόρος μεταβίβασης ή ο φόρος υπεραξίας.

Τέταρτον, σε περίπτωση αγοράς ακινήτου ή ανέγερσης οικοδομής, από πρόσωπο που δεν αποδεικνύει την οικονομική του δυνατότητα, ως αξία για την επιβολή του φόρου της άτυπης δωρεάς λαμβάνεται η μεγαλύτερη μεταξύ αντικειμενικής και τιμήματος για την περίπτωση αγοράς ακινήτου, ενώ για την ανέγερση οικοδομής λαμβάνεται η μεγαλύτερη μεταξύ αντικειμενικής και συνολικής δαπάνης που πραγματοποιήθηκε, όπως αυτή προκύπτει από τα νόμιμα παραστατικά.

Πέμπτον, δεν θεωρείται δωρεά για την επιβολή του φόρου το ποσό της δωρεάς που παρέχεται σε φυσικό πρόσωπο, έγγαμο ή ενήλικο άγαμο για την αγορά ακινήτου εξ ολοκλήρου και κατά πλήρη κυριότητα μέχρι του ύψους του οποίου έτυχε απαλλαγής από το φόρο μεταβίβασης ακινήτου σύμφωνα με το ΑΡΘΡΟ 1 του ν. 1078/1980 (ΦΕΚ238Α'), καθώς και για την ανέγερση οικοδομής ως πρώτης κατοικίας για εμβადόν που καλύπτει τις στεγαστικές ανάγκες αυτού σύμφωνα με τις διατάξεις του ίδιου Άρθρου.

Στη συνέχεια θα αναφερθούμε στο δεύτερο κομμάτι, στην κτήση γονικής παροχής. Σε αυτό το κομμάτι ισχύουν τα εξής: Κτήση περιουσίας αιτία γονικής παροχής για την επιβολή του φόρου είναι η παροχή περιουσίας στο τέκνο από οποιονδήποτε γονέα του, σύμφωνα με τις διατάξεις του Άρθρου 1509 του Α. Κ., είτε για τη δημιουργία ή τη διατήρηση οικονομικής ή οικογενειακής αυτοτέλειας είτε για την έναρξη ή την εξακολούθηση επαγγέλματος, μέχρι το ποσό που δεν υπερβαίνει το μέτρο το οποίο επιβάλλουν οι περιστάσεις.

Το ποσό αυτό ορίζεται στις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ αυτοτελώς για κάθε γονέα και αυξάνεται σε εκατόν τριάντα χιλιάδες (130.000) ευρώ, όταν ο ένας από τους γονείς έχει αποβιώσει. Στα πιο πάνω ποσά συνυπολογίζονται οι

προγενέστερες δωρεές ή γονικές παροχές των γονέων προς τα τέκνα τους που έχουν υπαχθεί σε φόρο και όχι τα απαλλασσόμενα ποσά.

Τέλος, θα αναφερθούμε στις απαλλαγές από το φόρο που αφορούν την κλίμακα φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών.

Θα ξεκινήσουμε με τις απαλλαγές της πρώτης κατοικίας που έχουν ως εξής: Σε περίπτωση μεταβίβασης με γονική παροχή εξ ολοκλήρου και κατά πλήρη κυριότητα, με τους όρους και τις προϋποθέσεις της ενότητας Α' του άρθρου 26:

Πρώτον : Κατοικίας, δεν υπόκειται σε φόρο ποσό μέχρι εβδομήντα πέντε χιλιάδες (75.000) ευρώ για κάθε άγαμο δικαιούχο. Το ποσό αυτό ανέρχεται σε εκατόν δέκα πέντε χιλιάδες (115.000) ευρώ, προκειμένου για έγγαμο και διαζευγμένο ή χήρο ή άγαμο γονέα, που έχουν την επιμέλεια των τέκνων τους, και προσαυξάνεται κατά είκοσι τρεις χιλιάδες (23.000) ευρώ για καθένα από τα δύο πρώτα τέκνα αυτών και κατά τριάντα πέντε χιλιάδες (35.000) ευρώ για το τρίτο και καθένα από τα επόμενα τέκνα τους,

Δεύτερον: Οικοπέδου, δεν υπόκειται σε φόρο ποσό μέχρι τριάντα πέντε χιλιάδες (35.000) ευρώ για κάθε άγαμο δικαιούχο. Το ποσό αυτό ανέρχεται σε εξήντα τέσσερις χιλιάδες (64.000) ευρώ, προκειμένου για έγγαμο και διαζευγμένο ή χήρο ή άγαμο γονέα, που έχουν την επιμέλεια των τέκνων τους, και προσαυξάνεται κατά δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ για καθένα από τα δύο πρώτα τέκνα αυτών και κατά δώδεκα χιλιάδες (12.000) ευρώ για το τρίτο και καθένα από τα επόμενα τέκνα τους.

Στη συνέχεια αναφέρονται οι γεωργικές απαλλαγές για τις οποίες ισχύουν οι διατάξεις του Άρθρου 26 ενότητες Β', Γ, Δ' και Ε' εφαρμόζονται ανάλογα και στις κτήσεις αιτία δωρεάς ή γονικής παροχής.

Στο τέλος γίνεται αναφορά σε κάποιες λοιπές απαλλαγές οι οποίες έχουν ως εξής: Απαλλάσσονται από το φόρο:

Πρώτον, οι κτήσεις από τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του Άρθρου 25.

Δεύτερον, τα βοηθήματα ή αποζημιώσεις που καταβάλλονται εφάπαξ ή περιοδικά από τα ασφαλιστικά ταμεία ή ασφαλιστικούς οργανισμούς, λόγω θανάτου του ασφαλισμένου, στη χήρα, τα τέκνα περιλαμβανομένων και των θετών, τους γονείς και τις άγαμες αδερφές αυτού.

Τρίτον, οι χωρίς αντάλλαγμα παραχωρήσεις κινητών ή ακινήτων του Δημοσίου, δήμων ή κοινοτήτων και νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου.

Τέταρτον, η χωρίς αντάλλαγμα μεταβίβαση της κυριότητας ακινήτων σε Π.Α.Ε., αθλητικά σωματεία ή ανώνυμες εταιρίες, που έχουν αποκλειστική επιδίωξη την εξυπηρέτηση αθλητικών σκοπών, εφόσον συντρέχουν αθροιστικά οι ακόλουθες προϋποθέσεις: **πρώτον**, η χρησιμοποίηση τούτων από τον αποκτώντα θα γίνεται μόνο για αθλητικούς σκοπούς και πάντοτε μη κερδοσκοπικά, **δεύτερων**, οι αθλητικές εγκαταστάσεις που βρίσκονται σε αυτές είναι αξιόλογες και η λειτουργική δυναμικότητα του όλου ακινήτου, μαζί με τις εγκαταστάσεις του, το καθιστά προδήλως υποδομή αναγκαία για την προετοιμασία Ολυμπιακών Αγώνων, σύμφωνα με πλήρως αιτιολογημένη γι' αυτά διαπιστωτική απόφαση της Γενικής Γραμματείας Αθλητισμού και **τρίτον**, η μεταβίβαση αυτή γίνεται με τον όρο ότι η χρήση των ακινήτων και εγκαταστάσεων τούτων θα παραχωρείται στη Γ.Γ.Α., εφόσον τούτο κρίνεται από αυτήν αναγκαίο για την εκτέλεση προγράμματος προπαρασκευής Ολυμπιακών Αγώνων. Η μη τήρηση κατά την κατάρτιση της σύμβασης δωρεάς ή η παραβίαση μετά από αυτήν των πιο πάνω προϋποθέσεων συνεπάγεται υποχρέωση καταβολής του φόρου και των λοιπών επιβαρύνσεων, από τις οποίες απαλλάχτηκε η σύμβαση κατά την κατάρτιση της, που προσδιορίζονται με βάση την αξία των μεταβιβασθέντων αντικειμένων κατά το χρόνο της παραβίασης.

Πέμπτον, οι χωρίς αντάλλαγμα μεταβιβάσεις μετοχών και άλλων κινητών αξιών, με οποιουσδήποτε τυχόν περαιτέρω όρους, οι οποίες διενεργούνται από το Δημόσιο ή τη Δημόσια Επιχείρηση Κινητών Αξιών (Δ.Ε.Κ.Α. Α.Ε.) ή προς το Δημόσιο ή τη Δ.Ε.Κ.Α. Α.Ε..

Έκτεν, χρηματικά ποσά μέχρι ογδόντα χιλιάδες (80.000) ευρώ συνολικά ανά δικαιούχο, που καταβάλλονται, εφάπαξ ή περιοδικά, σε σύζυγο και ανήλικα τέκνα στρατιωτικού που απεβίωσε κατά την εκτέλεση διατεταγμένης υπηρεσίας συνεπαγομένης επαυξημένο κίνδυνο και προδήλως και αναμφισβήτητα λόγω αυτής.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 10. ΝΕΕΣ ΜΕΤΑΡΡΥΘΜΙΣΕΙΣ

10.1 Τροποποίηση του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών

Σύμφωνα με τις νέες μεταρρυθμίσεις που ανακοινώθηκαν στα τέλη του Ιανουαρίου του 2010 τροποποιούνται κάποια άρθρα που αφορούν τον φόρο κληρονομίας, δωρεών και γονικών παροχών. Οι μεταρρυθμίσεις αυτές είναι οι εξής :

1. Η παράγραφος 2 του άρθρου 29 του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών και Γονικών παροχών ο οποίος κυρώθηκε με τον Ν. 2961/2001 (ΦΕΚ 266 Α'), αντικαθίσταται ως εξής :

«2. Η αιτία θανάτου κτήση περιουσιακών στοιχείων, πλην αυτών που ορίζονται στις επόμενες παραγράφους 3 και 4, από κληρονόμους που υπάγονται στην Α' και Β'

Κατηγορία υπόκειται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται με βάση τις εξής ανά κατηγορία 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			

2. Οι παράγραφοι 4 και 5 του άρθρου 29 του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών και Γονικών Παροχών αντικαθίστανται ως εξής:

«4. Η αιτία θανάτου κτήση χρηματικών ποσών υπόκειται σε φόρο ο οποίος υπολογίζεται αυτοτελώς με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%),

προκειμένου για κληρονόμους που υπάγονται στην Α' κατηγορία, και με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%), προκειμένου για κληρονόμους που υπάγονται στην Β' κατηγορία.

5. Όταν ο κληρονόμος ή ο κληροδόχος έχει αναπηρία κατά ποσοστό 67% και άνω, ο φόρος που αναλογεί κατά τις προηγούμενες παραγράφους μειώνεται κατά ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%).»

3. Προστίθεται παράγραφος 9 στο άρθρο 29, η οποία έχει εξής:

«9. Για τα περιουσιακά στοιχεία για τα οποία ο φόρος υπολογίζεται σύμφωνα με τις παραγράφους 3 και 4 του παρόντος άρθρου δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 4, 36 και 47 του νόμου αυτού.»

4. Η παράγραφος 1 του άρθρου 44 αντικαθίσταται ως εξής:

«1. Το υπόλοιπο της περιουσίας που αποκτάται αιτία δωρεάς ή γονικής παροχής, το οποίο απομένει μετά την αφαίρεση των εκπτώσεων των άρθρων 41 και 43, υποβάλλεται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29, οι οποίες εφαρμόζονται ανάλογα. Από το φόρο που προκύπτει εκπίπτει: α) ο φόρος που αναλογεί στις προγενέστερες δωρεές, γονικές παροχές, που συνυπολογίζονται σύμφωνα με το άρθρο 36, με ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 και β) ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε ή οριστικά και τελεσίδικα βεβαιώθηκε στην αλλοδαπή για τις δωρεές ή γονικές παροχές κινητών που έγιναν εκεί, με ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 32.»

5. Η παράγραφος 2 του άρθρου 44 καταργείται και οι επόμενες παράγραφοι του ίδιου άρθρου, αναριθμούνται αντίστοιχα.

6. Το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 6 του άρθρου 24 αντικαθίσταται ως εξής :

«Προκειμένου για κληρονόμους που υπάγονται στην Α' και Β' κατηγορία της παραγράφου 1 του άρθρου 29, τα χρέη και τα βάρη που εκπίπτονται αφαιρούνται κατ' αρχήν από την αξία των περιουσιακών στοιχείων της παραγράφου 2 του ίδιου άρθρου και στην περίπτωση που η αξία των περιουσιακών αυτών στοιχείων υπολείπεται της αξίας των χρεών των περιουσιακών στοιχείων των παραγράφων 3 και 4.»

7. Η περίπτωση ζ' της παραγράφου 2 του άρθρου 25 αντικαθίσταται ως εξής:

«ζ) Η απόκτηση περιουσιακών στοιχείων για τα οποία εφαρμόζεται η παράγραφος 2 του άρθρου 29 του παρόντος, μέχρι του ποσού των τετρακοσίων χιλιάδων (400.000) ευρώ ανά δικαιούχο, εφόσον δικαιούχοι είναι σύζυγος και ανήλικα τέκνα του κληρονομούμενου. Εφόσον παρέχεται η απαλλαγή αυτή, κατά τον υπολογισμό του φόρου δεν ισχύει το πρώτο αφορολόγητο κλιμάκιο της κλίμακας της ίδιας αυτής παραγράφου και περιορίζονται αντίστοιχα τα επόμενα κλιμάκια.

Η απαλλαγή για τον επιζώντα σύζυγο παρέχεται εφόσον η έγγαμη συμβίωση είχε διάρκεια τουλάχιστον πέντε (5) ετών.»

8. Το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 82 καταργείται.

9. Το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 82 αντικαθίσταται ως εξής:

«1. Ο φόρος που βεβαιώνεται ύστερα από δήλωση του υπόχρεου, ύστερα από πράξη προσδιορισμού φόρου, που έγινε οριστική λόγω μη άσκησης ή εκπρόθεσμης άσκησης προσφυγής, ύστερα από διοικητική επίλυση της διαφοράς και την καταβολή του ενός πέμπτου (1/5) ή ύστερα από απόφαση διοικητικού δικαστηρίου ή δικαστικό συμβιβασμό, καταβάλλεται σε δώδεκα (12) ίσες διμηνιαίες δόσεις.»

10. Το άρθρο 90 αντικαθίσταται ως εξής:

«Για την καταβολή των δηλώσεων στη φορολογία δωρεών – γονικών παροχών και γενικά στη διαδικασία βεβαίωσης και καταβολής του φόρου εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις των άρθρων 68, 69, 72, 73 παράγραφοι 1, 2 και 4 έως και 8, 74 έως και 81, 82 παράγραφοι 1 έως και 5 και 7, 83,84.»

11. Σε υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννάται μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του άρθρου αυτού, συνυπολογίζονται όλες οι δωρεές εν ζωή ή αιτία θανάτου και οι γονικές παροχές κατά τις διατάξεις των άρθρων 4, 36 και 47.

12. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού ισχύουν για κτήσεις περιουσίας αιτία δωρεάς ή γονικής παροχής στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από την 8^η Ιανουαρίου 2010.

10.2 ΝΕΕΣ ΜΕΤΑΡΡΥΘΜΙΣΕΙΣ 2010

Ενδεικτικές μεταρρυθμίσεις στις Γονικές Παροχές: Κατά την απόκτηση της πρώτης κατοικίας με γονική παροχή δεν υπόκειται σε φόρο ποσό μέχρι διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ για κάθε ενήλικο άγαμο δικαιούχο. Το ποσό αυτό ανέρχεται σε διακόσιες πενήντα χιλιάδες (250.000) ευρώ, προκειμένου για έγγαμο και διαζευγμένο ή χήρο ή άγαμο γονέα, που έχουν την επιμέλεια των τέκνων τους, και προσαυξάνεται κατά είκοσι πέντε χιλιάδες (25.000) ευρώ για καθένα από τα δύο πρώτα τέκνα αυτών και κατά τριάντα χιλιάδες (30.000) ευρώ για το τρίτο και καθένα από τα επόμενα τέκνα τους. (Ν. 2961/2001, άρθρο 43, ενότητα Α, παράγρ.1 όπως τροποποιήθηκε με το νέο φορολογικό Νόμο 3842/23-04-2010).

Κατά την απόκτηση οικοπέδου με γονική παροχή με σκοπό την απόκτηση της πρώτης κατοικίας δεν υπόκειται σε φόρο ποσό μέχρι πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ για κάθε άγαμο δικαιούχο. Το ποσό αυτό ανέρχεται σε εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ, προκειμένου για έγγαμο και διαζευγμένο ή χήρο ή άγαμο γονέα, που έχουν την επιμέλεια των τέκνων τους, και προσαυξάνεται κατά δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ για καθένα από τα δύο πρώτα τέκνα αυτών και κατά δεκαπέντε χιλιάδες (15.000) ευρώ για το τρίτο και καθένα από τα επόμενα τέκνα τους. Στο ποσό της απαλλαγής περιλαμβάνεται και η αξία μιας θέσης στάθμευσης αυτοκινήτου και ενός αποθηκευτικού χώρου, για επιφάνεια έκαστου έως είκοσι (20) τ.μ., εφόσον βρίσκονται στην ίδια οικοδομή και αποκτώνται ταυτόχρονα. Αν η κατοικία ή το οικόπεδο ανήκει από κοινού στους δύο γονείς, παρέχεται απαλλαγή, εφόσον η απόκτηση γίνεται ταυτόχρονα και με το ίδιο συμβολαιογραφικό έγγραφο. (Ν. 2691/2001, άρθρο 43, ενότητα Α, παράγρ. 1 όπως τροποποιήθηκε με το νέο φορολογικό Νόμο 3842/23-04-2010).

Αλλαγές επήλθαν και στην φορολογία κληρονομιών με τις μεταρρυθμίσεις της 23-04-2010. Ένα ενδεικτικό παράδειγμα είναι το παρακάτω: 1. Απαλλαγές από το φόρο μεταβίβασης ακινήτων (με κληρονομιά) όταν αποκτά η σύζυγος ή το τέκνο του θανόντος, κατοικία ή οικόπεδο: -κατά πλήρη κυριότητα, - εξ' ολοκλήρου ή κατά ποσοστό εξ' αδιαιρέτου. Με την προϋπόθεση όμως ότι ο κληρονόμος ή ο κληροδόχος ή η σύζυγος αυτού ή οποιοδήποτε από τα ανήλικα τέκνα τους:

➤ Δεν έχουν δικαίωμα πλήρους κυριότητας ή επικαρπίας ή οίκησης σε κατοικία ή ιδανικό μερίδιο κατοικίας που πληροί τις στεγαστικές ανάγκες της οικογένειας του

➤ Δεν έχουν δικαίωμα πλήρους κυριότητας σε οικόπεδο οικοδομήσιμο ή σε ιδανικό μερίδιο οικοπέδου στα οποία αντιστοιχεί εμβαδόν κτίσματος που πληροί τις στεγαστικές τους ανάγκες

➤ Και βρίσκονται σε δημοτικό ή κοινοτικό διαμέρισμα με πληθυσμό άνω των 3.000 κατοίκων (Άρθρο 26, ενότητα Α, παρ.1 όπως ισχύουν από το 2010 και μετά).

ΕΠΙΛΟΓΟΣ

Η φορολογία είναι το σημαντικότερο έσοδο ενός κράτους. Από την αρχαία εποχή έως και σήμερα. Στη χώρα μας είναι πλέον το μοναδικό της έσοδο λόγω της κατάστασης που επικρατεί στην Οικονομία. Γι' αυτό και γίνονται νέες μεταρρυθμίσεις, για παράδειγμα οι νέες μεταρρυθμίσεις της 23-04-2010.

Στην εργασία αυτή ασχοληθήκαμε με το φόρο π[περιουσίας και πιο συγκεκριμένα με τις μεταβιβάσεις ακινήτων, τις κληρονομές, τις δωρεές και τις γονικές παροχές. Αναπτύξαμε τα χαρακτηριστικά κάθε φόρου και προσπαθήσαμε με απλά λόγια να κατανοήσουμε το θέμα.

Έγινε και μια μικρή αναφορά στις νέες μεταρρυθμίσεις του 2010. Η φορολογία δεν να μείνει στάσιμη θα συνεχίζει να αλλάζει συνεχώς, να γίνονται αναθεωρήσεις άρθρων διαφόρων νόμων κ.τ.λ.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

Άρθρο 41

Προσδιορισμός αξίας ακινήτων.

1. Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας των ακινήτων που μεταβιβάζονται με αντάλλαγμα ή αιτία θανάτου, δωρεάς ή προίκας, λαβαίνονται υπόψη οι τιμές εκκίνησης, που είναι καθορισμένες από πριν κατά ζώνες ή οικοδομικά τετράγωνα και κατ' είδος ακινήτου, όπως αστικό ακίνητο, μονοκατοικία, διαμέρισμα, κατάστημα, αγρόκτημα και άλλα.

Οι τιμές εκκίνησης αυξάνονται ή μειώνονται ποσοστιαία ανάλογα με τους παράγοντες που επηρεάζουν αυξητικά ή μειωτικά την αξία των ακινήτων, όπως για τα διαμερίσματα η παλαιότητα, η θέση στο οικοδομικό τετράγωνο ή στον όροφο της πολυκατοικίας, για τα καταστήματα η εμπορικότητα δρόμου, το πατάρι, το υπόγειο, για τα αγροκτήματα η καλλιεργητική αξία, η τουριστική ή παραθεριστική σημασία και άλλα.

Οι τιμές εκκίνησης και οι συντελεστές αυξομείωσης τους θα καθορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών, μετά από εισήγηση Επιτροπών που θα αποτελούνται από οικονομικούς υπαλλήλους, μηχανικούς του Υπουργείου Δημοσίων Έργων, εκπροσώπους της Τοπικής Αυτοδιοίκησης, εκπροσώπους του Τεχνικού Επιμελητηρίου Ελλάδας και άλλα πρόσωπα που διαθέτουν ειδικές γνώσεις ή ιδιαίτερη εμπειρία και θα συγκροτούνται με κοινές αποφάσεις των Υπουργών Προεδρίας Κυβερνήσεως και Οικονομικών.

Οι κατά το προηγούμενο εδάφιο τιμές αναπροσαρμόζονται το βραδύτερο, ανά διετία, με τις κατά την παράγραφο 2 του παρόντος αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών.

2. Με αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών καθορίζονται:

α) η καταχώρηση των τιμών εκκίνησης και των συντελεστών αυξομείωσης τους σε πίνακες και η συσχέτισή τους με διαγράμματα που καταρτίζονται με βάση χάρτες,

β) κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια σχετική με την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου.

Με αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών καθορίζεται ο χρόνος έναρξης ισχύος των διατάξεων του παρόντος άρθρου σε ολόκληρη τη χώρα ή

ορισμένες περιοχές αυτής ή πόλεις και για όλα τα ακίνητα ή για ορισμένη κατηγορία τούτων.

γ) Η εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου και για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των μεταβιβαζόμενων εκτός σχεδίου ακινήτων.

3. Κάθε άλλη διάταξη, η οποία ρυθμίζει διαφορετικά τη φορολογητέα αξία των ακινήτων που μεταβιβάζονται με αντάλλαγμα η αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας και τον τρόπο προσδιορισμού της, εξακολουθεί να εφαρμόζεται και μετά την έναρξη ισχύος των προεδρικών διαταγμάτων της προηγούμενης παραγράφου μόνο στις περιπτώσεις που ο φορολογούμενος αμφισβητήσει τις προκαθορισμένες τιμές με προσφυγή του ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων.

Κατ' εξαίρεση, σε περίπτωση που στο μεταβιβαστικό συμβόλαιο το τίμημα ή επί αναγκαστικού ή εκούσιου πλειστηριασμού το εκπλειστηρίασμα, είναι μεγαλύτερο της αξίας που προκύπτει με την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου, ο φόρος μεταβίβασης υπολογίζεται με βάση το τίμημα ή το εκπλειστηρίασμα αντίστοιχα.

4. Στα μέλη των επιτροπών της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου που δεν είναι δημόσιοι ή δημοτικοί υπάλληλοι καταβάλλεται αποζημίωση η οποία καθορίζεται με αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών.

5. Ο Υπουργός των Οικονομικών καθορίζει, εγκρίνει και δίνει εντολές με αποφάσεις του, για κάθε δαπάνη που είναι αναγκαία για την εκτέλεση και εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου, η οποία καταλογίζεται στα έξοδα βεβαίωσης των άμεσων φόρων

6. Σε περίπτωση μεταβίβασης ακινήτων με αντάλλαγμα ή αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας, ο φορολογούμενος αναγράφει στην οικεία φορολογική δήλωση την κατά τις παραγράφους 1 και 2 του παρόντος άρθρου οριζόμενη αξία τους, με βάση την οποία βεβαιώνεται ο φόρος που αναλογεί.

Αν ο υπόχρεος σε φόρο θεωρεί την προκαθορισμένη αξία μεγαλύτερη από την αγοραία έχει το δικαίωμα, μέσα σε προθεσμία είκοσι (20) ημερών από την υποβολή της δήλωσής του, να ζητήσει με προσφυγή τον προσδιορισμό της αξίας, από το αρμόδιο Διοικητικό Πρωτοδικείο.

Αν ασκηθεί προσφυγή, ο Οικονομικός Έφορος διενεργεί έλεγχο για τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας του ακινήτου και συντάσσει σχετική έκθεση, αντίγραφο της οποίας κοινοποιεί στο φορολογούμενο είκοσι (20) τουλάχιστον ημέρες πριν από τη δικάσιμο.

Η έκθεση αυτή επισυνάπτεται στην έκθεση του άρθρου 82 του κώδικα Φορολογικής Δικονομίας, στην οποία περιλαμβάνεται και αίτημα προς το Διοικητικό Δικαστήριο για προσδιορισμό της αγοραίας αξίας του ακινήτου. Εφόσον το διοικητικό δικαστήριο προσδιορίσει αξία του ακινήτου μεγαλύτερη από την προκαθορισμένη, επιβάλλεται εκτός από τον κύριο φόρο την πληρωμή του οποίου θα διέφευγε ο υπόχρεος και πρόσθετος φόρος, ίσος με ποσοστό εξήντα τα εκατό (60%) της διαφοράς του φόρου. Σε περίπτωση που δεν αμφισβητηθεί η προκαθορισμένη αξία, ο Οικονομικός Έφορος ελέγχει την ακρίβεια των δηλώσεων μόνο όσον αφορά τα προσδιοριστικά στοιχεία των ακινήτων σύμφωνα με τα οποία διαμορφώνεται η αξία τους.

Αν διαπιστωθεί ανακρίβεια των στοιχείων τούτων, εκδίδεται πράξη με την οποία καταλογίζεται ο φόρος, την πληρωμή του οποίου θα διέφευγε ο υπόχρεος με την ανακρίβεια καθώς και ο πρόσθετος φόρος ίσος με ποσοστό διακόσια σαράντα τα εκατό (240%) της διαφοράς του φόρου.

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΗ: Κατά το άρθρο 36 παρ. 1 του Ν. 2065/1992 (Α 113): "Το ποσοστό 240% του πρόσθετου φόρου, για το οποίο προβλέπει το τέταρτο εδάφιο της παραγράφου 6 του άρθρου 14 του ν. 1473/84, ορίζεται σε εκατό τοις εκατό (100%)".

Για κάθε θέμα που δε ρυθμίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου αυτής εφαρμόζονται οι οικείες διατάξεις των φορολογιών μεταβίβασης ακινήτων, κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και προικών, όπως κάθε φορά ισχύουν, καθώς και οι διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας. Μέσα σε προθεσμία είκοσι (20) ημερών από την υποβολή της δήλωσης ο υπόχρεος σε φόρο δύναται, χωρίς φορολογική επιβάρυνση, εφ' όσον διαπιστώσει ότι έγινε οποιοδήποτε λογιστικό λάθος κατά τη σύνταξη του φύλλου υπολογισμού της αξίας των ακινήτων ή εσφαλμένη επιλογή των προκαθορισμένων τιμών εκκίνησης ή των συντελεστών αυξομείωσης τους, να υποβάλει νέα δήλωση και να ζητήσει επαναπροσδιορισμό του φόρου, εφ' όσον δεν καταρτίσθηκε οριστικό συμβόλαιο με βάση την αρχική δήλωση.

Στην περίπτωση αυτήν, εάν ο φόρος που προκύπτει με τη νέα δήλωση είναι μεγαλύτερος συμψηφίζεται με τον καταβληθέντα, εάν είναι μικρότερος η επιπλέον διαφορά επιστρέφεται.

Αν ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μέσα στην προθεσμία του 20ημέρου από της υποβολής της δήλωσης διαπιστώσει εσφαλμένο υπολογισμό του φόρου, από υπαιτιότητα της υπηρεσίας, δύναται να προσκαλέσει το φορολογούμενο για την υποβολή, μέσα στην ίδια 20ήμερη προθεσμία συμπληρωματικής δήλωσης και επαναπροσδιορισμό του φόρου.

7. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται αναλόγως και για τον προσδιορισμό της εισφοράς του ν. 960/1979 (ΦΕΚ Α' 194).

Άρθρο 41α **Προσδιορισμός αξίας κτισμάτων και γης**

1. Η φορολογητέα αξία των μεταβιβαζόμενων με επαχθή αιτία ή αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής ακινήτων, που βρίσκονται σε περιοχές στις οποίες δεν έχει εφαρμοστεί το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας τους, είτε αυτές είναι εντός είτε εκτός σχεδίου πόλης, υπολογίζεται χωριστά για τα επί του οικοπέδου ή γηπέδου τυχόν υφιστάμενα κτίσματα και χωριστά για το οικόπεδο ή το γήπεδο, ως εξής:

α) Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των κτισμάτων εφαρμόζεται αντικειμενικό σύστημα, κατά το οποίο λαμβάνονται υπόψη τιμές αφετηρίας κόστους ανά είδος κτιρίου, οι οποίες καθορίζονται και αναπροσαρμόζονται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών. Οι τιμές αυτές αφετηρίας αυξάνονται ή μειώνονται με την εφαρμογή συντελεστών που προσδιορίζουν τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του υπό εκτίμηση κτιρίου, όπως το μέγεθος, την ποιότητα κατασκευής, την παλαιότητα και άλλα.

β) Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας του οικοπέδου ή γηπέδου έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 3 του α.ν. 1521/1950 (ΦΕΚ 245 Α') και των άρθρων 9 και 10 του ν.δ/τος 118/1973 (ΦΕΚ 202 Α').

2. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται σταδιακά, για τις περιοχές της προηγούμενης παραγράφου, ζώνες με αξία γης και συντελεστές αυξομειώσής τους, οι οποίοι προσδιορίζουν τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του οικοπέδου ή γηπέδου, όπως σχήμα, δυνατότητα εκμετάλλευσης και άλλα, ώστε να υπολογίζεται αντικειμενικά και η αξία γης. Στις περιπτώσεις αυτές δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 3 του α.ν. 1521/1950 και των άρθρων 9 και 10 του ν.δ/τος 118/1973.

3. Κατ' εξαίρεση, σε περίπτωση που στο μεταβιβαστικό συμβόλαιο αναγράφεται τίμημα μεγαλύτερο της αξίας που προκύπτει με την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου, ο φόρος μεταβίβασης υπολογίζεται με βάση το τίμημα αυτό.

4. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται:

α. Η καταχώριση των τιμών αφετηρίας κόστους κατά είδος οικοδομής και περιοχή, των τιμών γης κατά ζώνες και των συντελεστών αυξομείωσής τους σε πίνακες, καθώς και οι χάρτες και τα έντυπα, που θα αποτελούν την απαραίτητη υποδομή για τον αντικειμενικό προσδιορισμό της αξίας των κτισμάτων και του οικοπέδου ή γηπέδου.

β. Ο χρόνος έναρξης ισχύος των διατάξεων του παρόντος άρθρου σε ολόκληρη τη χώρα ή κατά περιοχές.

γ. Κάθε άλλη λεπτομέρεια σχετική με την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. Οι διατάξεις του Νέου Φορολογικού Νόμου, Ορέστης Εμμ. Σεϊμένης

ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. http://www.mof-glk.gr/org/meta/forologikh_anamorfwsh_koinonikos_dialogos/group-b.pdf
2. <http://el.wikipedia.org/wiki/%CE%A6%CE%BF%CF%81%CE%BF%CE%BB%CE%BF%CE%B3%CE%AF%CE%B1>
3. http://www.fle.gr/forologika/snomoi/2004/Nomos3220_04.htm
4. http://www.fle.gr/forologika/snomoi-2002/Nomos1249_1982.htm
5. <http://www.texnomesitiki.gr/enimerosi-real-estate/ilektroniki-enimerosi/forologia-metavivasis-akiniton-2010.html>
6. <http://www.enet.gr/?i=news.el.article&id=143314>
7. http://portal.kathimerini.gr/4dcgi/_w_articles_kathextra_flag05frame100527_14/03/2006_148024
8. http://www.aigialeianews.gr/v1/index.php?option=com_content&view=article&id=3591:2010-05-13-22-16-04&catid=34:2009-05-06-16-04-28
9. http://portal.tee.gr/portal/page/portal/teetkm/DRASTHRIOTHTES/EKDHLVSEIS/EKDHLWSEIS_2007_2009/FOROLOGIA_AKINHΤWN/Tab1/forologia_akinitwv_tvrns.pdf
10. <http://www.autonomiparemvasi.gr/file/nom/nomos1.pdf>
11. <http://www.kollintzas.gr/ΦΑΚΕΛΟΣ%20ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ%20ΔΙΚΑΙΟΣΥΝΗΣ/Υπόδερνωα%20σημειώσεων/ΑΣΤΙΚΟ%20ΔΙΚΑΙΟ/ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΚΗ%20ΔΙΑΔΟΧΗ.pdf>
12. <http://www.forin.gr/articles/pdf/23/2963.html>
13. http://www.fle.gr/forologika/snomoi/-2002/kodikas_forou_klironomias_2961_01.htm#ΑΡΘΡΟ_26
14. http://www.pcci.gr/evpimages/ForosKliron20_F29495.12.07.pdf
15. <http://www.e-forologia.gr/cms/default.aspx>
16. <http://www.taxheaven.gr/>

17. <http://www.in.gr/Reviews/placeholder.asp?lngItemID=15782&lngReviewID=12272>
18. <http://www.santorinaios.gr/useful.asp?lng=&id=57>
19. http://www.esee.gr/UploadFiles/Documents/nomoi_eidikou_endiaferontos/N-3634-2008.pdf
20. <http://www.forin.gr/articles/24/2961.html>
21. <http://eaed.gr/blog/index.php/epitheorisis-ika-asfalistikou-kai-ergatikou-dikaiou/oneos-forologikos-nomos-n.3842-fek-a-58/23.04.2010.html>
22. http://www.pedmede.gr/images/pdf_files/FEKA58_23042010.pdf
23. <http://www.gsis.gr/>
24. http://www.fle.gr/BFL/index.php?option=com_content&task=view&id=3954&Itemid=0
25. <http://www.forologika.gr/index1.html>
26. <http://www.forin.gr/articles/pdf/23/2963.html>