

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ Αθήνα, 4 Μαρτίου 2003
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ Αριθ. Πρωτ : 1021578/166/A0013
ΓΕΝ. Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ (Δ.13)
ΤΜΗΜΑΤΑ: Α' - Β' - Φ.Μ.Α.Π.
ΠΟΛ. 1039
Ταχ. Δ/ση : Καρ. Σερβίας 10 ΠΡΟΣ: Ως Π.Δ.
Ταχ. Κώδικας: 101 84 - ΑΘΗΝΑ
Τηλέφωνο : 210-3253767, 757, 748
FAX : 210-3236438
Θ Ε Μ Α : "Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 10, 11, 12, 13, 14, και 26 παρ. 2 του ν.3091/2002 "Απλουστεύσεις και βελτιώσεις στη φορολογία εισοδήματος και κεφαλαίου και άλλες διατάξεις" (Φ.Ε.Κ. 330 τ. Α' /24-12-2002).

Ο ν.3091/2002 «Απλουστεύσεις και βελτιώσεις στη φορολογία εισοδήματος και κεφαλαίου και άλλες διατάξεις» (Φ.Ε.Κ. 330 τ. Α' / 24-12-2002) σας έχει σταλεί από 131-2003 με την 1003054/21/A.0013/13-1-2003 διαταγή μας. Με την παρούσα εγκύκλιο σας κοινοποιούμε τις διατάξεις των άρθρων 10 έως 14 και 26 παρ. 2 αυτού, οι οποίες αναφέρονται στα θέματα της φορολογίας κεφαλαίου.

Για κάθε ένα από τα προαναφερόμενα άρθρα σας παρέχουμε τις ακόλουθες ερμηνευτικές οδηγίες, με σκοπό την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους.

Άρθρο

10Απαλλαγή πρώτης κατοικίας

1. Γενικά :

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού τροποποιούνται οι παράγραφοι 1, 2, 3, 4, 6 και 7 της ενότητας Α' του άρθρου 26 του ν. 2961/2001 (Κώδικας Φορολογίας κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών - Φ.Ε.Κ. 266 Α'), οι οποίες αφορούν την απαλλαγή από το φόρο για την απόκτηση πρώτης κατοικίας αιτία θανάτου. Με τις νέες διατάξεις: α) αναπροσαρμόζονται τα παρεχόμενα ποσά απαλλαγής από το φόρο κατά την απόκτηση πρώτης κατοικίας αιτία θανάτου, β) θεσπίζεται για πρώτη φορά

στη φορολογία κληρονομιών η απαλλαγή από το φόρο κατά την απόκτηση οικοπέδου, με τις ίδιες προϋποθέσεις απαλλαγής της κατοικίας, γ) αυξάνεται το εμβαδόν που θεωρείται ότι καλύπτει τις στεγαστικές ανάγκες του αγάμου, ώστε να εξισωθεί αυτό με εκείνο του εγγάμου και δ) αυξάνεται το εμβαδόν που θεωρείται ότι καλύπτει τις στεγαστικές ανάγκες των δύο πρώτων ανηλίκων προστατευόμενων τέκνων.

Ειδικότερα :

α) Εφόσον αποκτάται αιτία θανάτου κατοικία από σύζυγο ή τέκνα του κληρονομούμενου, παρέχεται απαλλαγή από το φόρο για ποσό αξίας:

- μέχρι 65.000 ευρώ για κάθε άγαμο κληρονόμο ή κληροδόχο και
- μέχρι 100.000 ευρώ για κάθε έγγαμο και διαζευγμένο ή χήρο ή άγαμο γονέα που έχουν την επιμέλεια των τέκνων τους. Τα απαλλασσόμενα αυτά ποσά προσαυξάνονται κατά 20.000 ευρώ για καθένα από τα δύο πρώτα τέκνα του κληρονόμου (ή κληροδόχου) και κατά 30.000 ευρώ για το τρίτο και καθένα από τα επόμενα τέκνα τους, εφόσον στον κληρονόμο περιέρχεται μία μόνο κατοικία εξ ολοκλήρου και κατά πλήρη κυριότητα και όχι ποσοστό εξ αδιαιρέτου.

Εφόσον αποκτάται οικόπεδο, παρέχεται απαλλαγή για ποσό αξίας:

- μέχρι 30.000 ευρώ για κάθε άγαμο κληρονόμο ή κληροδόχο και
- μέχρι 55.000 ευρώ για κάθε έγγαμο και διαζευγμένο ή χήρο ή άγαμο γονέα που έχουν την επιμέλεια των τέκνων τους. Τα απαλλασσόμενα αυτά ποσά προσαυξάνονται κατά 8.000 ευρώ για καθένα από τα δύο πρώτα τέκνα τους και κατά 10.000 ευρώ για το τρίτο και καθένα από τα επόμενα τέκνα τους, εφόσον στον κληρονόμο περιέρχεται ένα μόνο οικόπεδο, εξ ολοκλήρου και κατά πλήρη κυριότητα και όχι ποσοστό εξ αδιαιρέτου.

Προσοχή : Δεδομένου ότι (όπως συνήθως συμβαίνει στη φορολογία κληρονομιών) ο κληρονόμος - σε αντίθεση με τη φορολογία γονικών παροχών και μεταβίβασης ακινήτων - μπορεί να τύχει απαλλαγής πρώτης κατοικίας ακόμη κι αν το κληρονομιαίο ακίνητο αποκτάται κατά ποσοστό εξ αδιαιρέτου, η πιο πάνω προσαύξηση για καθένα από τα ανήλικα προστατευόμενα τέκνα παρέχεται μόνο στην περίπτωση

που ο κληρονόμος αποκτά αιτία θανάτου μία μόνο κατοικία ή ένα μόνο οικόπεδο εξ ολοκλήρου και κατά πλήρη κυριότητα.

Η αύξηση των απαλλασσόμενων ποσών που επιχειρείται με το νόμο αυτό κρίθηκε επιβεβλημένη, προκειμένου να εναρμονιστούν τα απαλλασσόμενα στη φορολογία αυτή ποσά με τα παρεχόμενα ποσά απαλλαγής κατά την απόκτηση πρώτης κατοικίας με επαχθή αιτία, ούτως ώστε να υπάρξει ίση μεταχείριση όσων αποκτούν πρώτη κατοικία με διαφορετικό τρόπο, αλλά και να μειωθεί η επιβάρυνση της στενής οικογένειας του κληρονομούμενου.

Έτσι, αν στον κληρονόμο περιέρχεται μία μόνο κατοικία 100 τ.μ., απαλλάσσεται αυτή από τη φορολογία κληρονομιών - αν συντρέχουν και οι άλλες προϋποθέσεις - εφόσον η αξία της δεν υπερβαίνει το ποσό των 120.000 ευρώ (προκειμένου για κληρονόμο με ένα τέκνο), το ποσό των 140.000 ευρώ (προκειμένου για κληρονόμο με δύο τέκνα), το ποσό των 170.000 ευρώ (προκειμένου για κληρονόμο με τρία τέκνα) κ.ο.κ.

Αν στον κληρονόμο περιέρχεται ένα μόνο οικόπεδο, απαλλάσσεται αυτό από τη φορολογία κληρονομιών αντίστοιχα, εφόσον η αξία του δεν υπερβαίνει το ποσό των 63.000 ευρώ (προκειμένου για κληρονόμο με ένα τέκνο), το ποσό των 71.000 ευρώ (προκειμένου για κληρονόμο με δύο τέκνα), το ποσό των 81.000 ευρώ (προκειμένου για κληρονόμο με τρία τέκνα) κ.ο.κ.

Επίσης διευκρινίζεται ότι η απαλλαγή του εγγάμου χορηγείται και στον άγαμο κληρονόμο και σε οποιονδήποτε γονέα - κληρονόμο (έγγαμο - χήρο - διαζευγμένο) που έχουν την επιμέλεια των τέκνων τους (δηλαδή στις μονογονεϊκές οικογένειες).

β) Οι προϋποθέσεις απαλλαγής πρώτης κατοικίας εξακολουθούν καταρχήν να ισχύουν όπως αναφέρονται στο άρθρο 26 ενότητα Α΄ του ν. 2961/2001, επαναλαμβάνονται όμως με μικρές αναδιατυπώσεις λόγω της προαναφερθείσας απαλλαγής (για πρώτη φορά) και του οικοπέδου. Διευκρινίζεται δε επιπλέον ότι προϋπόθεση για την απαλλαγή είναι να μην έχει ο κληρονόμος ή κληροδόχος ή ο σύζυγος αυτού ή τα ανήλικα τέκνα τους δικαίωμα πλήρους κυριότητας ή επικαρπίας ή

οίκησης σε κατοικία ή ιδανικό μερίδιο κατοικίας που πληρεί τις στεγαστικές ανάγκες της οικογένειάς τους (αντί για άλλη οικία ή διαμέρισμα που όριζε η προϋσχύουσα διάταξη). Π.χ. αν ο κληρονόμος (χωρίς τέκνα) έχει στην κυριότητα του τα 2/3 ενός διαμερίσματος 120 τ.μ., δεν μπορεί να τύχει απαλλαγής, αφού το ποσοστό του διαμερίσματος αυτού αντιστοιχεί σε εμβαδόν κατοικίας που πληρεί τις στεγαστικές ανάγκες του ($2/3 \times 120 = 80$ τ.μ.) και δεν εξετάζεται σε καμία περίπτωση ποιοι είναι οι λοιποί συγκύριοι επί του συγκεκριμένου διαμερίσματος.

Περαιτέρω με τις νέες διατάξεις χορηγείται για πρώτη φορά απαλλαγή και στην περίπτωση που ο κληρονόμος ή ο κληροδόχος είναι κύριος ποσοστού εξ αδιαιρέτου κατοικίας ή οικοπέδου και κληρονομεί και το υπόλοιπο ποσοστό, ώστε να γίνεται κύριος ολόκληρου του ακινήτου, καθώς και στην περίπτωση συνένωσης ψιλής κυριότητας και επικαρπίας, εφόσον συντρέχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις της απαλλαγής. Εννοείται βέβαια, στην περίπτωση αυτή, ότι το απαλλασσόμενο ποσό του κληρονόμου δεν μπορεί να προσαυξηθεί με αυτό των ανηλίκων τέκνων. Π.χ. έγγαμος κληρονόμος με 1 παιδί που έχει στην κυριότητά του το 50% κατοικίας 200 τ.μ. και κληρονομεί το υπόλοιπο 50%, δεν μπορεί να τύχει απαλλαγής αφού το ποσοστό του ($50\% \times 200 = 100$ τ.μ.) καλύπτει τις στεγαστικές του ανάγκες. Αν στο ίδιο παράδειγμα η κατοικία είχε εμβαδόν 150 τ.μ., ο κληρονόμος θα τύχει απαλλαγής για 100.000 ευρώ (χωρίς προσαύξηση για το τέκνο του). Αυτονόητο εξάλλου είναι ότι, στην περίπτωση που ο κύριος του εξ αδιαιρέτου ποσοστού του ακινήτου είχε ήδη τύχει απαλλαγής πρώτης κατοικίας γι' αυτό από το φόρο κληρονομιάς, δεν μπορεί να τύχει δεύτερης απαλλαγής, εφόσον η απαλλαγή παρέχεται για μία φορά.

Σε περίπτωση συνένωσης της ψιλής κυριότητας με την επικαρπία, εάν μεν είχε αναβληθεί η φορολογία της ψιλής κυριότητας, μπορούσε να χορηγηθεί απαλλαγή πρώτης κατοικίας, *κατά το χρόνο της συνένωσης*, επί του οφειλόμενου φόρου πλήρους κυριότητας (στην προκειμένη περίπτωση, της φορολογίας της πλήρους κυριότητας, προσαυξάνεται το απαλλασσόμενο του κληρονόμου με αυτό των ανηλίκων τέκνων). Με τη νέα διάταξη, μπορεί πλέον να χορηγηθεί απαλλαγή πρώτης κατοικίας, *κατά το χρόνο της συνένωσης*, ακόμη και σε περίπτωση που η ψιλή κυριότητα είχε υπαχθεί σε φόρο άμεσα

και αποκτάται και η επικαρπία, επί του οφειλόμενου στην αξία της επικαρπίας φόρου (εφόσον συντρέχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις).

Για να γίνουν κατανοητά τα ανωτέρω (συνένωση ποσοστών εξ αδιαιρέτου και επικαρπίας με ψιλή κυριότητα) παραθέτουμε σχετικά παραδείγματα στο τέλος του άρθρου 10 (σελίδα 6).

- γ) Οι στεγαστικές ανάγκες της οικογένειας θεωρείται πλέον ότι καλύπτονται, αν το εμβαδόν της κατοικίας ή του ιδανικού μεριδίου της κατοικίας είναι 70 τ.μ., προσαυξανόμενα κατά 20 τ.μ. για καθένα από τα δύο πρώτα τέκνα και κατά 25 τ.μ. για το τρίτο και καθένα από τα επόμενα τέκνα, των οποίων την επιμέλεια έχει ο δικαιούχος. Στο εξής δηλαδή, είτε άγαμος είτε έγγαμος είναι ο κληρονόμος, το εμβαδόν που πληρεί τις στεγαστικές του ανάγκες είναι το ίδιο (70 τ.μ.). Η αύξηση από 35 τ.μ. σε 70 τ.μ. του εμβαδού που θεωρείται ότι καλύπτει τις στεγαστικές ανάγκες του άγαμου και η εξίσωσή του με εκείνο του έγγαμου, όπως και η αύξηση κατά 5 τ.μ. για καθένα από τα δύο πρώτα τέκνα του δικαιούχου γονέα, θεωρήθηκε πλέον αναγκαία και επιβαλλόμενη από τις σημερινές συνθήκες διαβίωσης.
- δ) Δεδομένου ότι, προκειμένου να διαπιστωθεί αν τα άλλα ακίνητα, που τυχόν έχει στην κυριότητά του ο κληρονόμος, πληρούν τις στεγαστικές του ανάγκες, λαμβάνεται υπόψη ο πληθυσμός του δήμου ή της κοινότητας στον οποίο αυτά βρίσκονται (άνω των 3.000 κατοίκων), θα λαμβάνεται υπόψη η τελευταία απογραφή του πληθυσμού, της 18ης Μαρτίου 2001, όπως αποτυπώνεται στον Πίνακα 3

Πραγματικού Πληθυσμού κατά Νομό, Δήμο, Κοινότητα, Δημοτικό Διαμέρισμα και Οικισμό, που δημοσιεύθηκε στο Φ.Ε.Κ. 715 τ. Β΄/12.6.2002, που επισυνάπτεται στην παρούσα. Σημειωτέον ότι για τον έλεγχο της συνδρομής των προϋποθέσεων της απαλλαγής λαμβάνονται υπόψη οι δήμοι και οι κοινότητες, όπως ίσχυαν πριν το ν. 2539/1997 ("Καποδίστριας").

- ε) Με το νέο νόμο, στην περίπτωση που ο κληρονόμος είχε ήδη τύχει, πριν την αιτία θανάτου κτήση, άλλης απαλλαγής, είτε από φόρο κληρονομιάς είτε από φόρο γονικής παροχής είτε από φόρο μεταβίβασης ακινήτων, για την απόκτηση πρώτης κατοικίας, παρέχεται για πρώτη φορά η δυνατότητα νέας απαλλαγής από το φόρο κληρονομιάς για απόκτηση πρώτης κατοικίας εάν ο

κληρονόμος (ή κληροδόχος) υποβάλλει δήλωση και καταβάλλει εφάπαξ το ποσό του φόρου που επιμεριστικά αναλογεί στην αξία του πρώτου ακινήτου κατά το χρόνο χορήγησης της νέας απαλλαγής.

Ως αξία του πρώτου ακινήτου (για το οποίο ο κληρονόμος είχε τύχει της απαλλαγής) λαμβάνεται αυτή του χρόνου χορήγησης της νέας απαλλαγής, με τους φορολογικούς συντελεστές του χρόνου χορήγησης της πρώτης απαλλαγής, εκτός αν ο φόρος που αναλογεί στην αξία του ακινήτου ή στο καταβληθέν τίμημα - σε περίπτωση που η απαλλαγή πρώτης κατοικίας είχε χορηγηθεί λόγω αγοράς - κατά το χρόνο χορήγησης της πρώτης απαλλαγής είναι μεγαλύτερος, οπότε καταβάλλεται ο μεγαλύτερος αυτός φόρος. Πρακτικά δηλαδή ελέγχεται αν η αξία του πρώτου ακινήτου είναι μεγαλύτερη κατά το χρόνο που ζητείται η νέα απαλλαγή (γεγονός που συνήθως συμβαίνει).

Επομένως, απαλλαγή παρέχεται καταρχήν για μία μόνο φορά - όπως ισχύει ήδη - εκτός εάν καταβληθεί ο φόρος της πρώτης απαλλαγής, οπότε μπορεί να χορηγηθεί νέα. Εάν δεν καταβληθεί ο φόρος της πρώτης απαλλαγής, δεν παρέχεται άλλη, εάν ο κληρονόμος έχει ήδη τύχει απαλλαγής για πρώτη κατοικία, είτε από το φόρο μεταβίβασης ακινήτων είτε γονικής παροχής είτε κληρονομιάς (δηλαδή για οποιαδήποτε από τις αιτίες αυτές).

Η νέα διάταξη αποσκοπεί στη χορήγηση δυνατότητας σε μεγαλύτερη μερίδα φορολογουμένων να τυγχάνουν του ευεργετήματος νέας απαλλαγής από το φόρο κληρονομιάς. Αποτελεί επίσης αναμφίβολα διευκόλυνση για τον κληρονόμο, που έχει αποκτήσει ήδη πρώτη κατοικία με απαλλαγή λόγω κληρονομιάς, να αποκτήσει νέα κατοικία με μεταγενέστερη κληρονομία, καταβάλλοντας το φόρο της προηγούμενης απαλλαγής, εφόσον το επιθυμεί και εφόσον συντρέχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις που ορίζει ο νόμος για τη χορήγηση απαλλαγής πρώτης κατοικίας.

Η διάταξη βρίσκει εφαρμογή τόσο στις γονικές παροχές (βλ. κατωτέρω άρθρο 10 παρ. 2) όσο και στις μεταβιβάσεις ακινήτων με αγορά (βλ. κατωτέρω άρθρο 10 παρ.4). Με τον τρόπο αυτό παρέχεται η δυνατότητα νέας απαλλαγής είτε από το φόρο κληρονομιάς, είτε γονικής παροχής είτε αγοράς σε οποιοδήποτε χρονικό σημείο ή για οποιαδήποτε αιτία το επιθυμεί ο φορολογούμενος, εφόσον

καταβληθεί ο φόρος της προηγούμενης απαλλαγής (από οποιαδήποτε αιτία) και ανεξάρτητα αν το νέο ακίνητο είναι μεγαλύτερο ή ίσο ή μικρότερο από το προηγούμενο ή ανεξάρτητα αν αυτό εκποιηθεί (μεταβιβασθεί) πριν την απόκτηση νέας κατοικίας. Ίδια αντιμετώπιση ακολουθείται και στην περίπτωση που το ακίνητο, το οποίο είχε απαλλαγεί, εκποιήθηκε μετά την παρέλευση πενταετούς δέσμευσης, πριν ή μετά την ισχύ του παρόντος νόμου.

Διευκρινίζεται ότι για τη χορήγηση της νέας απαλλαγής κατά τα ανωτέρω και τον υπολογισμό του φόρου που αναλογεί στην αξία του πρώτου ακινήτου, θα εφαρμοστούν οι διατάξεις της οικείας φορολογίας της πρώτης απαλλαγής (κληρονομιών - γονικών παροχών - φόρου μεταβίβασης ακινήτων) και δεν θα επιβληθεί πρόσθετος φόρος ή πρόστιμο.

Δηλαδή :

Προκειμένου να καταβληθεί - κατά τα ανωτέρω - ο φόρος της πρώτης απαλλαγής, πρέπει να υποβληθεί σχετική δήλωση κληρονομιάς, γονικής παροχής ή φόρου μεταβίβασης ακινήτων (ανάλογα με την αιτία της πρώτης απαλλαγής) στη Δ.Ο.Υ. που ήταν αρμόδια για την πρώτη απαλλαγή και η οποία προβαίνει σε νέα εκκαθάριση και βεβαίωση της διαφοράς του φόρου. Για τον υπολογισμό του επιμεριστικά αναλογούντα φόρου, γίνεται συνυπολογισμός, στην αξία που είχε αρχικά υπαχθεί σε φόρο, της αξίας που αναλογεί στο τμήμα εκείνο που είχε τύχει της απαλλαγής. Π.χ. Έστω ότι ο Α άγαμος το έτος 2002 είχε τύχει απαλλαγής πρώτης κατοικίας από το φόρο κληρονομιάς για ποσό 42.000 ευρώ επί συνολικής αξίας ακινήτου 84.000 ευρώ και είχε φορολογηθεί για την υπόλοιπη αξία των 42.000 ευρώ. Σήμερα που επιθυμεί τη χορήγηση νέας απαλλαγής και πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις, η αξία του ακινήτου ανέρχεται σε 100.000 ευρώ. Από αυτή την αξία θα υπαχθεί σε φόρο μόνο το τμήμα της που αναλογεί στην αξία που είχε αρχικά τύχει της απαλλαγής και το οποίο (τμήμα της) θα υπολογισθεί με την ακόλουθη μέθοδο:

Επί αξίας ακινήτου 84.000 € έτυχε απαλλαγής για αξία 42.000 €

Σε σημερινή αξία 100.000 € η απαλλαγή αντιστοιχεί σε X; €

$X = \frac{42.000}{100.000} \times 100.000 = 50.000 \text{ €}$

84. 000

Άρα, σήμερα θα υπαχθεί σε φόρο για αξία 50.000 € και θα εφαρμοσθούν οι διατάξεις περί συνυπολογισμού, δηλαδή: θα υπολογισθεί ο φόρος στο άθροισμα της αξίας που είχε φορολογηθεί αρχικά και της αξίας που αναλογεί στο ποσό της απαλλαγής (42.000 + 50.000 = 92.000 €) και θα αφαιρεθεί από αυτόν ο φόρος που είχε αρχικά βεβαιωθεί.

Στην περίπτωση που από το χρόνο υποβολής της συμπληρωματικής δήλωσης μέχρι το χρόνο απόκτησης της νέας - πρώτης κατοικίας μεταβληθεί η αξία του πρώτου ακινήτου, για το οποίο αίρεται η απαλλαγή, θα υποβληθεί νέα δήλωση με τη νέα αξία αυτού και θα διενεργηθεί νέα εκκαθάριση του φόρου.

Ο φόρος που προκύπτει είναι καταβλητέος εφάπαξ, ανεξαρτήτως ποσού και ανεξάρτητα αν πρόκειται για φόρο κληρονομιάς, γονικής παροχής ή φ.μ.α. (Διευκρινίζεται στο σημείο αυτό ότι, δεδομένου ότι ρητά ορίζεται στο νόμο η εφάπαξ καταβολή αυτού, δεν χορηγείται έκπτωση 5%).

Με την εξόφληση του φόρου χορηγείται σχετικό πιστοποιητικό (για την υποβολή της δήλωσης και την εξόφληση) το οποίο προσκομίζεται στη Δ.Ο.Υ. την αρμόδια για τη χορήγηση της νέας απαλλαγής. Για διευκόλυνση των Δ.Ο.Υ., είναι δυνατόν αντί της χορήγησης πιστοποιητικού να χορηγείται θεωρημένο αντίγραφο της οικείας δήλωσης με βεβαίωση επ' αυτής ότι εξοφλήθηκε ολόκληρος ο επιμεριστικά οφειλόμενος για το ακίνητο φόρος. Στην περίπτωση που η Δ.Ο.Υ. που είχε χορηγήσει την πρώτη απαλλαγή καθώς και η Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδια για τη νέα απαλλαγή είναι η ίδια, δεν απαιτείται η έκδοση πιστοποιητικού, καθόσον η διαδικασία παρακολουθείται από την ίδια.

Επισημαίνεται ιδιαίτερα, ότι και με τις νέες διατάξεις εξακολουθεί να ισχύει η πενταετής δέσμευση για τη μη περαιτέρω μεταβίβαση ή τη σύσταση εμπράγματων δικαιωμάτων επί των ακινήτων που έτυχαν απαλλαγής πρώτης κατοικίας.

Δηλαδή, εφόσον τα ακίνητα αυτά μεταβιβαστούν περαιτέρω πριν τη λήξη της πενταετίας, αίρεται η χορηγηθείσα απαλλαγή και εξακολουθούν, στην περίπτωση αυτή, να ισχύουν οι προγενέστερες

για το θέμα αυτό εγκύκλιες διαταγές μας. Και βέβαια σε κάθε περίπτωση που θα αρθεί η απαλλαγή μέσα στην πενταετία, θεωρείται ότι αυτή ουδέποτε χορηγήθηκε και - συνεπώς - ο φορολογούμενος μπορεί να τύχει νέας - πρώτης απαλλαγής της πρώτης κατοικίας.

στ) Οι διατάξεις της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου ισχύουν από την 1η Ιανουαρίου 2003, δηλαδή εφαρμόζονται στις υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται μετά την ημερομηνία αυτή (δηλαδή τόσο για θανάτους που συμβαίνουν από την 1η Ιανουαρίου 2003, όσο και στις περιπτώσεις αναβολής της φορολογίας, στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από την 1η Ιανουαρίου 2003) καθώς και στις περιπτώσεις που η οικεία δήλωση υποβάλλεται μεν μετά την πάροδο τριετίας από το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, είναι όμως εμπρόθεσμη (λόγω δημοσίευσης διαθήκης) (άρθρο 30 περ. η του ν. 3091/2002).

2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού αναπροσαρμόζονται τα παρεχόμενα ποσά απαλλαγής από το φόρο κατά την απόκτηση πρώτης κατοικίας ή οικοπέδου με γονική παροχή και διαμορφώνονται όπως ακριβώς κατά την απόκτηση πρώτης κατοικίας ή οικοπέδου αιτία θανάτου. Κατά τα λοιπά ισχύουν οι προϋποθέσεις απαλλαγής της πρώτης κατοικίας και χορήγησης νέας απαλλαγής, όπως τροποποιήθηκαν και αναλύθηκαν πιο πάνω.

Διευκρινίζεται ότι στη φορολογία γονικών παροχών τα απαλλασσόμενα ποσά προσαυξάνονται με τα απαλλασσόμενα ποσά των ανηλίκων τέκνων, αφού στη φορολογία αυτή (όπως και στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων), σε αντίθεση με τη φορολογία κληρονομιών, απαραίτητη προϋπόθεση για την απαλλαγή είναι η απόκτηση του ακινήτου εξ ολοκλήρου και κατά πλήρη κυριότητα.

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής ισχύουν από την 1η Ιανουαρίου 2003, δηλαδή εφαρμόζονται στις υποθέσεις φορολογίας γονικών παροχών, για τις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται - δηλαδή το μεταβιβαστικό συμβόλαιο καταρτίζεται - μετά την ημερομηνία αυτή.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΑΠΑΛΛΑΓΗΣ ΠΡΩΤΗΣ ΚΑΤΟΙΚΙΑΣ

Για να γίνουν κατανοητές οι τροποποιήσεις που επέρχονται στην απαλλαγή πρώτης κατοικίας με το άρθρο 10 του παρόντος νόμου,

κατά την απόκτηση αυτής τόσο αιτία κληρονομιάς, όσο και αιτία γονικής παροχής, παραθέτουμε τα ακόλουθα παραδείγματα. Στο τέλος της παρούσας εγκυκλίου σας επισυνάπτουμε πίνακα με τα απαλλασσόμενα ποσά που ισχύουν στη φορολογία κεφαλαίου κατά την απόκτηση πρώτης κατοικίας με βάση τον παρόντα νόμο καθώς και με βάση τις προϊσχύουσες διατάξεις.

A) Περιπτώσεις κτήσης υπόλοιπου ποσοστού εξ αδιαιρέτου και συνένωσης ψιλής κυριότητας με επικαρπία.

Παράδειγμα 1ο

Ο Α, έγγαμος χωρίς παιδιά, είναι κύριος διαμερίσματος 150 τ.μ., κατά ποσοστό 50% εξ αδιαιρέτου και κληρονομεί και το υπόλοιπο 50%, οπότε γίνεται κύριος ολόκληρου του ακινήτου. Οι στεγαστικές ανάγκες του Α καλύπτονται με εμβαδόν διαμερίσματος 70 τ.μ. Κατά συνέπεια, ο Α δεν μπορεί να τύχει απαλλαγής της πρώτης κατοικίας από το φόρο κληρονομιάς, γιατί το εξ αδιαιρέτου ποσοστό του στο διαμέρισμα (50%) υπερκαλύπτει τις στεγαστικές του ανάγκες (150 τ.μ. Χ 50% = 75 τ.μ.).

Στο ίδιο παράδειγμα, εάν το διαμέρισμα είναι επιφάνειας 120 τ.μ., ο Α δικαιούται απαλλαγής, γιατί το εξ αδιαιρέτου ποσοστό του στο διαμέρισμα (50%) δεν καλύπτει τις στεγαστικές του ανάγκες (120 τ.μ. Χ 50% = 60 τ.μ.). Επομένως, αν η αξία του διαμερίσματος είναι 280.000 ευρώ, η αξία του εξ αδιαιρέτου ποσοστού του Α (50%) είναι 140.000 ευρώ και ως έγγαμος, θα τύχει απαλλαγής από το φόρο για ποσό αξίας 100.000 ευρώ. Κατά συνέπεια, θα υπαχθεί σε φόρο για ποσό αξίας (140.000 - 100.000 =) 40.000 ευρώ.

Παράδειγμα 2ο

α) Ο Α, έγγαμος χωρίς παιδιά, αποκτά με γονική παροχή την ψιλή κυριότητα διαμερίσματος και αναβάλλεται η φορολογία της ψιλής κυριότητας. Με το θάνατο του επικαρπωτή - γονέα (ή με μονομερή παραίτηση αυτού από την επικαρπία ή ακόμη και με σύμβαση δωρεάς ή γονικής παροχής) συνενώνεται η ψιλή κυριότητα με την επικαρπία. Κατά τη συνένωση - εφόσον είχε αναβληθεί η φορολογία της ψιλής κυριότητας - οφείλεται φόρος γονικής παροχής για την πλήρη κυριότητα. Ο Α μπορεί στην περίπτωση αυτή - με την προϋπόθεση ότι συντρέχουν οι λοιπές

προϋποθέσεις - να τύχει απαλλαγής για πρώτη κατοικία. Εάν επομένως η αξία του διαμερίσματος είναι 280.000 ευρώ, ο Α θα τύχει απαλλαγής από το φόρο για ποσό αξίας 100.000 ευρώ. Κατά συνέπεια, θα υπαχθεί σε φόρο γονικής παροχής για ποσό αξίας $(280.000 - 100.000 =) 180.000$ ευρώ.

- β) Ο Α αποκτά με γονική παροχή την ψιλή κυριότητα διαμερίσματος και ζητά την άμεση φορολόγησή της. Με το θάνατο του επικαρπωτή-γονέα συνενώνεται η ψιλή κυριότητα με την επικαρπία. Στην περίπτωση αυτή δεν οφείλεται φόρος για την επικαρπία.

Εάν η συνένωση της ψιλής κυριότητας με την επικαρπία γίνει με μονομερή παραίτηση ή δωρεά του επικαρπωτή - γονέα προς τον ψιλό κύριο, για την επικαρπία οφείλεται φόρος δωρεάς. Επομένως δεν βρίσκουν εφαρμογή εν προκειμένω οι διατάξεις περί απαλλαγής πρώτης κατοικίας (εφόσον στη δωρεά δεν υπάρχει απαλλαγή πρώτης κατοικίας).

Εάν τέλος, η συνένωση ψιλής κυριότητας και επικαρπίας γίνει με σύμβαση γονικής παροχής της επικαρπίας και συντρέχουν οι λοιπές προϋποθέσεις απαλλαγής πρώτης κατοικίας, ο Α θα τύχει απαλλαγής, επί της αξίας της επικαρπίας. Έτσι :

Το έτος 2002, ο Α αποκτά με γονική παροχή την ψιλή κυριότητα διαμερίσματος και ο επικαρπωτής έχει ηλικία 65 ετών. Εάν η αξία της πλήρους κυριότητας του διαμερίσματος είναι 100.000 ευρώ, τότε η αξία της ψιλής κυριότητας (που θα υπαχθεί σε άμεση φορολόγηση) είναι $(100.000 \times 7/10 =) 70.000$ ευρώ.

Το έτος 2003, ο Α αποκτά με γονική παροχή και την επικαρπία. Κατά τα ανωτέρω, θα τύχει απαλλαγής πρώτης κατοικίας επί της αξίας της επικαρπίας. Εν προκειμένω, η αξία της επικαρπίας (άρθρο 15 ν.2961/2001) υπολογίζεται στα υπόλοιπα δέκατα που δεν είχαν υπαχθεί σε φόρο, δηλαδή είναι $(100.000 \times 3/10 =) 30.000$ ευρώ. Εάν υποθέσουμε ότι ο Α είναι άγαμος, οπότε το όριο της απαλλαγής πρώτης κατοικίας ανέρχεται σε 65.000 ευρώ, θα τύχει πλήρους απαλλαγής.

Εάν στο προηγούμενο παράδειγμα, η αξία του διαμερίσματος ήταν 350.000 ευρώ, η αξία της επικαρπίας είναι $(350.000 \times 3/10 =) 105.000$

ευρώ. Ο Α δικαιούται απαλλαγής 65.000 ευρώ. Άρα θα υπαχθεί σε φόρο γονικής παροχής για αξία $(105.000 - 65.000 =)$ 40.000 ευρώ.

Εάν ο Α είναι έγγαμος χωρίς παιδιά, θα υπαχθεί σε φόρο γονικής παροχής για αξία $(105.000 - 100.000 =)$ 5.000 ευρώ.

Για την εκκαθάριση του φόρου γονικής παροχής θα ισχύσουν οι περί συνυπολογισμού διατάξεις.

Παράδειγμα 3ο

Ο Α αποκτά με αγορά την ψιλή κυριότητα διαμερίσματος και υπόκειται στον οικείο φόρο μεταβίβασης. Με το θάνατο του επικαρπωτή-γονέα συνενώνεται η ψιλή κυριότητα με την επικαρπία. Στην περίπτωση αυτή οφείλεται φόρος κληρονομιάς για την επικαρπία. Εφόσον λοιπόν συντρέχουν οι λοιπές προϋποθέσεις απαλλαγής πρώτης κατοικίας, ο Α θα τύχει απαλλαγής επί της αξίας της επικαρπίας. Έτσι:

Το έτος 2002, ο Α αποκτά με αγορά την ψιλή κυριότητα διαμερίσματος και ο επικαρπωτής έχει ηλικία 65 ετών. Εάν η αξία της πλήρους κυριότητας του διαμερίσματος είναι 100.000 ευρώ, τότε η αξία της ψιλής κυριότητας (που θα υπαχθεί σε φ.μ.α.) είναι $(100.000 \times 7/10 =)$ 70.000 ευρώ.

Το έτος 2003 ο Α αποκτά και την επικαρπία αιτία θανάτου του επικαρπωτή. Κατά τα ανωτέρω, θα τύχει απαλλαγής πρώτης κατοικίας επί της αξίας της επικαρπίας. Εν προκειμένω, η αξία της επικαρπίας (άρθρο 2 παρ. 1 περ. ε΄ του ν.2961/2001) υπολογίζεται με βάση την ηλικία του θανόντος επικαρπωτή, δηλαδή είναι $(100.000 \times 3/10 =)$ 30.000 ευρώ. Εάν υποθέσουμε ότι ο Α είναι άγαμος, οπότε το όριο της απαλλαγής πρώτης κατοικίας ανέρχεται σε 65.000 ευρώ, θα τύχει πλήρους απαλλαγής.

Εάν η αξία του διαμερίσματος είναι 350.000 ευρώ, η αξία της επικαρπίας είναι $(350.000 \times 3/10 =)$ 105.000 ευρώ. Ο Α δικαιούται απαλλαγής 65.000 ευρώ. Άρα θα υπαχθεί σε φόρο κληρονομιάς για αξία $(105.000 - 65.000 =)$ 40.000 ευρώ.

Εάν ο Α είναι έγγαμος χωρίς παιδιά, θα υπαχθεί σε φόρο κληρονομιάς για αξία $(105.000 - 100.000 =)$ 5.000 ευρώ.

B) Περιπτώσεις νέας απαλλαγής με καταβολή του φόρου για το πρώτο ακίνητο

Παράδειγμα 1ο

Το 2002 ο Α άγαμος κληρονόμησε καταθέσεις ύψους 20.000 € και ένα διαμέρισμα 60 τ.μ. αξίας 60.000 €. Έτυχε απαλλαγής πρώτης κατοικίας για ποσό αξίας 42.000 € και φορολογήθηκε για αξία $(20.000 + 60.000) - 42.000 = 38.000$ €. Αναλογών φόρος 900 €.

Σήμερα, προκειμένου να τύχει νέας απαλλαγής πρώτης κατοικίας από οποιαδήποτε αιτία (κληρονομιά, γονική παροχή, αγορά) υποβάλλει δήλωση για την καταβολή του φόρου της πρώτης απαλλαγής.

Έστω ότι η αξία του διαμερίσματος σήμερα είναι 70.000 €.

Όταν η αξία του ακινήτου ήταν 60.000 €, έτυχε απαλλαγής για 42.000 €

Τώρα που η αξία είναι 70.000 €, το ποσό της απαλλαγής αντιστοιχεί σε X ;

$$X = \frac{42.000 \times 70.000}{60.000} = 49.000 \text{ €}$$

60. 000

είναι το ποσό της σημερινής αξίας του διαμερίσματος που θα υπαχθεί σε φόρο.

Συνολική φορολογητέα αξία $38.000 + 49.000 = 87.000$ €

Αναλογών φόρος (με κλίμακες του ν. 2948/2001) κατά το χρόνο χορήγησης της πρώτης απαλλαγής 6.750 €

Μείον φόρος αρχικός - 900 €

Οφειλόμενη διαφορά φόρου 5.850 €, που είναι καταβλητέα εφάπαξ.

Παράδειγμα 2ο

Ο Α έγγαμος με δύο (2) παιδιά έτυχε το 2001 απαλλαγής από το φόρο γονικής παροχής για διαμέρισμα 100 τ.μ. συνολικής αξίας 28.000.000 δρχ. (= 82.171,68 €) Ποσό απαλλαγής $(2.400.000 + 1.700.000 + 1.700.000 + 1.700.000 =) 7.500.000$ δρχ. (22.010,27 €)

Φορολογητέα αξία $28.000.000 - 7.500.000 = 20.500.000$ δρχ. (= 60.161,41 €) Καταβλήθηκε φόρος γονικής παροχής 475.000 δρχ. (= 1.393,98 €).

Σήμερα, προκειμένου να δεχτεί νέα γονική παροχή πρώτης κατοικίας σε ένα άλλο διαμέρισμα επιφανείας 128 τ. μ. αξίας 130.000 €, ζητά να καταβάλει το φόρο γονικής παροχής για το πρώτο ακίνητο, του οποίου η σημερινή αξία ανέρχεται σε 100.000 € ή 34.075.000 δρχ.

Όταν η αξία του ακινήτου ήταν 28.000.000 δρχ. έτυχε απαλλαγής για 7.500.000 δρχ. Τώρα που η αξία είναι 34.075.000 δρχ. η απαλλαγή αξία αντιστοιχεί σε X ; δρχ.

$X = \frac{7.500.000 \times 34.075.000}{28.000.000} = 9.127.232$ δρχ.

28. 000.000

Άρα φορολογητέα αξία $20.500.000 + 9.127.232 = 29.627.232$ δρχ. ή 86.947,12 € Αναλογών φόρος (βάσει της κλίμακας του ν. 2961/2001 και με όριο γονικής παροχής 28.000.000 δρχ.) $2.319.085 - 1.037.500 = 1.281.585$ δρχ.

Μείον φόρος αρχικός - 475.000 δρχ.

Οφειλόμενος φόρος 806.585 δρχ. ή 2.367,09 €

Υπολογισμός φόρου νέας γονικής παροχής

Απαλλασσόμενη αξία $100.000 + 20.000 + 20.000 = 140.000$ €

Το απαλλασσόμενο ποσό υπερβαίνει την αξία του ακινήτου που αποκτάται με γονική παροχή (100.000 €) και συνεπώς, σήμερα δεν οφείλεται κανένας φόρος.

3. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού αυξάνονται και στρογγυλοποιούνται τα αφορολόγητα ποσά για την αγορά πρώτης κατοικίας και παρέχεται απαλλαγή ως εξής:

- α) Για αγορά κατοικίας (οικίας ή διαμερίσματος) από άγαμο μέχρι ποσού αξίας εξήντα πέντε χιλιάδων (65.000) ευρώ.
- β) Για αγορά κατοικίας από έγγαμο και διαζευγμένο ή χήρο ή άγαμο γονέα, που έχουν την επιμέλεια των τέκνων τους μέχρι ποσού αξίας εκατό χιλιάδων (100.000) ευρώ. Το ποσό αυτό

προσαυξάνεται κατά είκοσι χιλιάδες (20.000) 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.

- γ) Για αγορά οικοπέδου από άγαμο μέχρι ποσού αξίας τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ, ενώ από έγγαμο και διαζευγμένο ή χήρο ή άγαμο γονέα που έχουν την επιμέλεια των τέκνων τους μέχρι ποσού αξίας πενήντα πέντε χιλιάδων (55.000) ευρώ. Το ποσό αυτό προσαυξάνεται κατά οκτώ χιλιάδες (8.000) ευρώ για καθένα από τα δύο πρώτα τέκνα αυτών και κατά δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ για το τρίτο και καθένα από τα επόμενα τέκνα τους.

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής ισχύουν από 1ης Ιανουαρίου 2003.

4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 1 του ν.1078/80, όπως αυτές ίσχυαν πριν από την έναρξη ισχύος των διατάξεων του κοινοποιούμενου νόμου, η απαλλαγή για αγορά πρώτης κατοικίας (διαμερίσματος, οικίας ή οικοπέδου) παρείχεται μια μόνο φορά.

Κατ' εξαίρεση όμως, παρείχεται η δυνατότητα στο φορολογούμενο - αγοραστή να τύχει και για δεύτερη φορά απαλλαγής εφόσον συνέτρεχαν αθροιστικά ορισμένες προϋποθέσεις.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου αυτού καταργείται η απαλλαγή για δεύτερη φορά (που ίσχυε με την παράγραφο 5 του άρθρου 1 του ν.1078/1980) και παρέχεται η δυνατότητα στο φορολογούμενο να τύχει απαλλαγής από το φόρο μεταβίβασης κατά την αγορά πρώτης κατοικίας (μονοκατοικίας, διαμερίσματος ή οικοπέδου) για όσες φορές αυτός επιθυμεί, καταβάλλοντας κάθε φορά το φόρο για τον οποίο απαλλάχθηκε λόγω απόκτησης πρώτης κατοικίας είτε με κληρονομιά, είτε με γονική παροχή είτε με αγορά, υπό την προϋπόθεση ότι κατά το χρόνο της αγοράς δεν έχει ακίνητο ή ακίνητα που συνολικά πληρούν τις στεγαστικές του ανάγκες.

Ειδικότερα :

- α) Επαναλαμβάνεται - όπως ίσχυε μέχρι σήμερα - ότι η απαλλαγή από το φόρο μεταβίβασης χορηγείται για μία μόνο φορά εφόσον

βέβαια συντρέχουν οι από το νόμο προβλεπόμενες προϋποθέσεις.

- β) Καταργείται η απαλλαγή για δεύτερη φορά.**
- γ) Θεσμοθετείται για πρώτη φορά και παρέχεται από το νόμο η δυνατότητα στο φορολογούμενο να τυγχάνει απαλλαγής πρώτης κατοικίας κατά την αγορά ακινήτου, έστω και αν είχε τύχει απαλλαγής από οποιαδήποτε άλλη αιτία κατά το παρελθόν (δηλ. από κληρονομιά, γονική παροχή ή αγορά), καταβάλλοντας εφάπαξ τον οικείο φόρο, χωρίς να τίθεται κανένας χρονικός περιορισμός μεταξύ της προηγούμενης και της επόμενης απαλλαγής και χωρίς να απαιτείται η εκποίηση αυτού.**

Επομένως, κάθε νέα απαλλαγή θεωρείται ως πρώτη, αφού σε κάθε περίπτωση, ο αγοραστής θα πρέπει να καταβάλλει το φόρο για τον οποίο απαλλάχθηκε, έστω και αν το προηγούμενο ακίνητο κατά την κτήση του οποίου είχε χορηγηθεί απαλλαγή, έχει ήδη μεταβιβαστεί κατά το χρόνο της νέας αγοράς.

- δ) Τίθεται ως απαραίτητη προϋπόθεση για τη χορήγηση της απαλλαγής η μη πλήρωση των στεγαστικών αναγκών της οικογένειας του αγοραστή τόσο στο ακίνητο για το οποίο χορηγήθηκε απαλλαγή όσο και συνολικά σ' αυτό και τα τυχόν άλλα ακίνητα ή εμπράγματα δικαιώματα που λαμβάνονται υπόψη για τη χορήγηση της απαλλαγής και που ορίζονται στην παράγραφο 15 του άρθρου 1 του ν.1078/1980.**

Δηλαδή τα ακίνητα που έχουν στην κυριότητά τους κατά το χρόνο της νέας αγοράς ο ίδιος και τα μέλη της οικογένειάς του (σύζυγος και ανήλικα τέκνα) συναθροιζόμενα, (μονοκατοικίες, διαμερίσματα, δομήσιμη επιφάνεια οικοπέδων) να μην πληρούν τις στεγαστικές τους ανάγκες, όπως αυτές ορίζονται από το νόμο. Εννοείται, ότι σε περίπτωση που προηγηθεί μεταβίβαση με οποιαδήποτε αιτία (πώληση, δωρεά, γονική παροχή) του ακινήτου για το οποίο χορηγήθηκε απαλλαγή, πριν τη νέα αγορά), αυτό δε θα συνυπολογιστεί με τα τυχόν άλλα ακίνητα του αγοραστή, με εξαίρεση ασφαλώς την περίπτωση μεταβίβασής του στη σύζυγό του ή στα ανήλικα τέκνα τους.

Σε περίπτωση όμως που ο αγοραστής μεταβιβάσει με οποιαδήποτε αιτία την επικαρπία του ακινήτου (για το οποίο έχει τύχει ήδη

απαλλαγής) το οποίο αυτοτελώς ή συναθροιζόμενο με τυχόν άλλα ακίνητα καλύπτει τις στεγαστικές του ανάγκες, δεν μπορεί να τύχει νέας απαλλαγής πριν την πάροδο πενταετίας από τη μεταβίβαση αυτή, σύμφωνα με τη διάταξη του προτελευταίου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 1 του ν. 1078/1980, όπως τέθηκε με την παράγραφο 4 του άρθρου 14 του ν.2579/1998.

Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση μεταβίβασης της ψιλής κυριότητας οικοπέδου, σύμφωνα με τη διάταξη του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 1 του ν. 1078/1980, όπως αυτό τέθηκε με την παράγραφο 6 του άρθρου 2 του ν. 2892/2001.

Μεταξύ της πρώτης (προηγούμενης) απαλλαγής και της δεύτερης (νέας), δεν απαιτείται η μεσολάβηση οιασδήποτε χρονικού διαστήματος, αρκεί μόνον η καταβολή του φόρου. Επίσης, δεν απαιτείται για τη χορήγηση της νέας απαλλαγής η πώληση του ακινήτου για το οποίο χορηγήθηκε απαλλαγή.

Δηλαδή, είναι αδιάφορο για τη χορήγηση της απαλλαγής αν ο αγοραστής μεταβιβάσει με οποιαδήποτε αιτία το ακίνητο για το οποίο απαλλάχθηκε ή εξακολουθεί να το έχει στην κυριότητά του.

Σε περίπτωση βέβαια που μεταβιβασθεί (με οποιαδήποτε αιτία) το ακίνητο για το οποίο χορηγήθηκε απαλλαγή εντός χρονικού διαστήματος πέντε (5) ετών από την αγορά και συνεπεία της μεταβίβασης αυτής καταβληθεί ο φόρος λόγω άρσης της απαλλαγής, είναι αυτονόητο ότι θα χορηγηθεί νέα απαλλαγή (σε περίπτωση που ζητηθεί), αφού η απαλλαγή αυτή θεωρείται ως πρώτη, σύμφωνα με την υφιστάμενη νομολογία (σχετ. Γν. 534/84 ΠΟΛ.125/84) η οποία εξακολουθεί να ισχύει και μετά τις νέες διατάξεις.

Το νέο ακίνητο για το οποίο χορηγείται απαλλαγή σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις δεν απαιτείται να είναι μεγαλύτερο του πρώτου σε δομημένη ή δομήσιμη επιφάνεια κυρίων χώρων.

Συνεπώς, αυτό μπορεί να είναι ίσο, μεγαλύτερο ή ακόμα και μικρότερο του πρώτου ακινήτου. Οι βοηθητικοί χώροι δε θα επηρεάζουν πλέον ούτε θετικά ούτε αρνητικά τη χορήγηση της απαλλαγής. Ομοίως γίνεται δεκτό, κατ' ανάλογη και ενιαία αντιμετώπιση, ότι και στην περίπτωση χορήγησης απαλλαγής για πρώτη (αρχική) φορά, δεν απαιτείται το αγοραζόμενο ακίνητο να

είναι μεγαλύτερο εκείνου που έχει ήδη στην κυριότητά του ο αγοραστής, όπως απαιτείτο μέχρι σήμερα μετά από σχετική διοικητική νομολογία.

Η απαλλαγή αυτή παρέχεται με τις ίδιες προϋποθέσεις (δηλαδή καταβολή του οικείου φόρου) και σε πρόσωπα τα οποία έτυχαν απαλλαγής από το φόρο μεταβίβασης για απόκτηση στέγης μέχρι 14-7-1980 δηλαδή με άλλες απαλλακτικές διατάξεις που ίσχυαν πριν την εφαρμογή του ν.1078/80.

Για την εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων, ο φορολογούμενος που έχει τύχει απαλλαγής από το φόρο κατά την κτήση ακινήτου με αγορά και επιθυμεί να τύχει εκ νέου απαλλαγής, θα πρέπει να υποβάλει δήλωση φόρου μεταβίβασης ακινήτου, στην καθ' ύλην αρμόδια Δ.Ο.Υ., στην οποία υπάγεται το ακίνητο και βρίσκεται ο σχετικός φάκελος, προκειμένου να του χορηγηθεί πιστοποιητικό (υπόδειγμα του οποίου επισυνάπτεται) στο οποίο θα αναγράφεται σύντομο ιστορικό της υπόθεσης. Η Δ.Ο.Υ. αφού εισπράξει εφάπαξ το φόρο που αναλογεί, θα χορηγήσει αντίγραφο της δήλωσης και το ανωτέρω σχετικό πιστοποιητικό. Για διευκόλυνση των Δ.Ο.Υ., αντί της χορήγησης πιστοποιητικού δύναται στο θεωρημένο αντίγραφο της δήλωσης να πιστοποιείται η καταβολή του οικείου φόρου, το οποίο, στην περίπτωση αυτή, θα επέχει θέση πιστοποιητικού.

Για τον υπολογισμό του φόρου ως αξία θα πρέπει να αναγραφεί η αξία που έχει αυτό κατά το χρόνο της νέας απαλλαγής (αγοραία ή αντικειμενική) εκτός και αν στο συμβολαιογραφικό έγγραφο κατά το χρόνο της κτήσης του, έχει δηλωθεί τίμημα μεγαλύτερο οπότε θα δηλωθεί, το μεγαλύτερο αυτό τίμημα, με εφαρμογή των φορολογικών συντελεστών οι οποίοι ίσχυαν κατά το χρόνο χορήγησης της απαλλαγής. Σε περίπτωση όμως που ο φόρος που αναλογεί στην αξία του ακινήτου, όπως αυτή ορίστηκε πιο πάνω, κατά το χρόνο χορήγησης της απαλλαγής είναι μεγαλύτερος, θα πρέπει να καταβληθεί ο μεγαλύτερος αυτός φόρος.

Επίσης, αν έχει γίνει έλεγχος από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. και έχει προσδιορισθεί μεγαλύτερη αξία, από αυτή που είχε δηλωθεί αρχικά από το φορολογούμενο, τότε για τον υπολογισμό του αναλογούντος φόρου, λαμβάνεται η οριστική αξία της δήλωσης ή η αξία της συμβιβαστικής επίλυσης της διαφοράς.

Το ανωτέρω πρωτότυπο πιστοποιητικό, θα προσκομίζεται μαζί με τα σχετικά για τη χορήγηση της απαλλαγής δικαιολογητικά, στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., προκειμένου να διαπιστωθεί η καταβολή του οικείου φόρου και θα τίθεται στο σχετικό φάκελο που θα σχηματισθεί.

Όπως προβλέπεται από την ανωτέρω διάταξη, ο φόρος θα πρέπει να καταβληθεί σύμφωνα με την αξία του ακινήτου κατά το χρόνο της νέας αγοράς.

Έτσι, στην περίπτωση κατά την οποία ο φορολογούμενος καταβάλει το φόρο προκειμένου να τύχει νέας απαλλαγής και μέχρι τη σύνταξη του συμβολαίου αγοράς του νέου ακινήτου αυξηθεί η φορολογητέα αξία του πρώτου, πρέπει απαραίτητα να υποβληθεί νέα δήλωση, να συμψηφισθεί ο φόρος που έχει ήδη καταβληθεί και να πληρώσει ο αγοραστής τη διαφορά που θα προκύψει.

Αν όμως έχει ήδη καταβληθεί ο φόρος συνεπεία άρσης της χορηγηθείσας απαλλαγής, λόγω μεταβίβασης του ακινήτου ή σύστασης εμπράγματος δικαιώματος εντός πενταετίας από την αγορά του, δεν αναζητείται επιπλέον φόρος κατά το χρόνο χορήγησης της νέας απαλλαγής (έστω και αν έχει αυξηθεί η αξία του), δεδομένου ότι μετά την άρση δεν υφίσταται καμία απαλλαγή.

Αν το ακίνητο για το οποίο έχει χορηγηθεί απαλλαγή, πωληθεί μετά την πάροδο της πενταετίας, δεν λαμβάνεται υπόψη η αξία αυτού (έστω και αν είναι μεγαλύτερη), δεδομένου ότι για τον υπολογισμό του φόρου γίνεται σύγκριση μεταξύ της αξίας του ακινήτου κατά το χρόνο χορήγησης της πρώτης απαλλαγής και εκείνης του χρόνου χορήγησης της νέας απαλλαγής.

Στην περίπτωση που ο φορολογούμενος, ενώ κατέβαλε το φόρο που αναλογούσε στη προηγούμενη απαλλαγή δεν προβεί στην αγορά νέου ακινήτου, και επομένως δεν ζητήσει εκ νέου απαλλαγή, έχει δικαίωμα επιστροφής του καταβληθέντος φόρου, σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις περί επιστροφής των αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων (άρθρο 90 παράγραφος 2 του ν. 2362/1995 «Περί Δημοσίου Λογιστικού ελέγχου και δαπανών του Κράτους και άλλες διατάξεις» Φ.Ε.Κ. 247 Α΄/27-11-1995).

Επομένως, σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο πιο πάνω φόρος μπορεί να επιστραφεί εντός τριετίας από την καταβολή του, μετά από σχετική

αίτηση του φορολογούμενου προς την αρμόδια Δ.Ο.Υ., την προσκόμιση του διπλοτύπου πληρωμής, του αντίγραφου της δήλωσης και του πιστοποιητικού που του είχε χορηγηθεί.

Στο σημείο αυτό μπορεί να επισημανθεί ότι υπάρχει διαφορετική αντιμετώπιση της περίπτωσης άρσης της χορηγηθείσας απαλλαγής λόγω μεταβίβασης του ακινήτου μέσα στην πενταετία από την αγορά του και εκείνης κατ' εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων ως προς τον υπολογισμό του οφειλόμενου φόρου.

Δηλαδή, στη μεν περίπτωση άρσης της απαλλαγής μέσα στην πενταετία θα εφαρμόζονται οι φορολογικοί συντελεστές που ισχύουν κατά το χρόνο πώλησης του ακινήτου έστω και αν είναι μικρότεροι από αυτούς που ίσχυαν κατά το χρόνο αγοράς του, στη δε περίπτωση των νέων διατάξεων θα εφαρμόζονται εκείνοι που ίσχυαν κατά το χρόνο χορήγησης της απαλλαγής.

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής εφαρμόζονται από 1ης Ιανουαρίου 2003.

Παράδειγμα 1ο

Ο Α, έγγαμος με δύο παιδιά τον Ιανουάριο του 2001, αγόρασε διαμέρισμα 100 τ.μ. αντικειμενικής αξίας 37.000.000 δρχ. (108.584 €) και έτυχε πλήρους απαλλαγής, δεδομένου ότι το αφορολόγητο ποσό στη συγκεκριμένη περίπτωση ανήρχετο σε 39.100.000 δρχ.

Σήμερα, επειδή το ακίνητο αυτό δεν του καλύπτει τις στεγαστικές ανάγκες (70+20+20 =110 τ.μ.) επιθυμεί να καταβάλει το φόρο της προηγούμενης απαλλαγής και να ζητήσει απαλλαγή για το νέο ακίνητο.

Η αντικειμενική αξία του πρώτου ακινήτου ανέρχεται σήμερα σε 130.000 €.

Ο υπολογισμός του φόρου θα γίνει ως εξής:

A) Ο φόρος που αναλογεί κατά το χρόνο χορήγησης της απαλλαγής:

Σε αξία 11.739 € (4.000.000 δρχ.) X 11% = 1.291 €

Σε αξία 96.845 € X 13% = 12.590 €

Σύνολο αναλογούντος φόρου κατά το χρόνο χορήγησης της πρώτης απαλλαγής: $1.291 + 12.590 = 13.881 \text{ €}$

B) Φόρος που αναλογεί κατά το χρόνο της νέας αγοράς:

Σε αξία $11.739 \text{ €} \times 11\% = 1.291 \text{ €}$

Σε αξία $118.261 \text{ €} \times 13\% = 15.374 \text{ €}$

Φόρος που αναλογεί σήμερα: $1.291 + 15.374 = 16.665 \text{ €}$

Επομένως ο φόρος που θα καταβληθεί πριν τη νέα αγορά ανέρχεται στο ποσό των 16.665 € .

Παράδειγμα 2ο

Ο Α το 1999 ως άγαμος, αγόρασε διαμέρισμα 50 τ.μ. αντικειμενικής αξίας $25.250.000 \text{ δρχ. (74.101 \text{ €})}$ και έτυχε απαλλαγής πρώτης κατοικίας για το ποσό των $17.250.000 \text{ δρχ. (50.624 \text{ €})}$, καταβάλλοντας φόρο για την υπόλοιπη αξία.

Σήμερα ως έγγαμος, επειδή το ανωτέρω διαμέρισμα δεν καλύπτει τις στεγαστικές του ανάγκες, ζητά απαλλαγή πρώτης κατοικίας για την αγορά ενός ακινήτου και πρέπει να καταβάλει το φόρο της αρχικής απαλλαγής.

Η αντικειμενική αξία του ακινήτου ανέρχεται σήμερα στο ποσό των 100.000 € .

Ο υπολογισμός του φόρου θα γίνει ως εξής :

A) Φόρος που αναλογεί κατά το χρόνο της πρώτης απαλλαγής και του οποίου ο Α έτυχε απαλλαγής:

Απαλλασσόμενη αξία: 50.624 €

Σε αξία $11.739 \text{ €} \times 11\% = 1.291 \text{ €}$ φόρος

» » $38.885 \text{ €} \times 13\% = 5.055$ »

$50.624 \text{ €} - 6.346 \text{ €}$ φόρος

B) Φόρος που αναλογεί κατά το χρόνο άρσης της απαλλαγής.

Σε αξία 74.101 € απαλλασσόμενη αξία 50.624 €

» 100.000 » X;

X = $\frac{50.624 \times 100.000}{74.101} = 68.000$ €

Σε αξία 11.739 € X 11% φόρος 1.291 €

» $\frac{56.261}{100} \times 13\% = 7.314$ €

68.000 € 8.605 €

Ο φόρος που θα καταβληθεί πριν τη νέα αγορά ανέρχεται στο ποσό των 8.605 €.

5. Με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου αυτού, αυξάνεται το εμβαδόν που θεωρείται ότι καλύπτει τις στεγαστικές ανάγκες του άγαμου και των μονογονεϊκών οικογενειών, (δηλαδή του χήρου, του άγαμου γονέα και του διαζευγμένου που έχουν την επιμέλεια των ανήλικων τέκνων τους) καθώς και το εμβαδόν των δύο πρώτων ανηλικών τέκνων.

Έτσι, οι στεγαστικές ανάγκες του αγοραστή διαμορφώνονται ως εξής :

Για τον άγαμο από 35 τ.μ. σε 70 τ.μ.

Για το διαζευγμένο, το χήρο και τον άγαμο γονέα (δηλαδή την άγαμη μητέρα και τον εξ αναγνωρίσεως πατέρα) από 35 τ. μ. σε 70 τ.μ. προσαυξανόμενα κατά 20 τ.μ. για κάθε ένα από τα δύο πρώτα ανήλικα τέκνα των οποίων έχουν την επιμέλεια (από 15 τ.μ. που ίσχυαν προγενέστερα) και κατά 25 τ.μ. για το τρίτο και τα επόμενα.

Όσον αφορά τις στεγαστικές ανάγκες του εγγάμου, εξακολουθούν να ισχύουν τα 70 τ.μ.

Δηλαδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 5 οι στεγαστικές ανάγκες του αγοραστή διαμορφώνονται σε 70 τ.μ. ανεξάρτητα αν πρόκειται για έγγαμο ή αν πρόκειται για ένα άτομο (δηλαδή άγαμο, χήρο διαζευγμένο ή άγαμο γονέα) και προσαυξάνονται μόνο σύμφωνα με το αριθμό των ανήλικων τέκνων τους.

Περαιτέρω, με τις διατάξεις της ανωτέρω παραγράφου ορίζεται κατά τρόπο σαφή και κατηγορηματικό ότι για την πλήρωση των στεγαστικών αναγκών συναθροίζεται και συνυπολογίζεται το εμβαδόν όλων των ακινήτων της οικογένειας του αγοραστή, δηλαδή της συζύγου και των ανήλικων τέκνων.

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής ισχύουν από 1ης Ιανουαρίου 2003.

Άρθρο 11

Φορολόγηση μεταβίβασης μετοχών και επιχειρήσεων

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού προστίθεται παράγραφος 7 στο άρθρο 29 του ν.2961/01. Πρόκειται για νέα διάταξη που εισάγει διαφορετικό τρόπο φορολόγησης των μετοχών (εισηγμένων και μη) καθώς και των επιχειρήσεων (πλην Α.Ε.), που μεταβιβάζονται αιτία κληρονομιάς, δωρεάς ή γονικής παροχής, οι οποίες μέχρι τώρα φορολογούνταν σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 29 (κλίμακες). Κριτήριο για την αυτοτελή φορολόγηση αποτελεί η μεταβίβαση των περιουσιακών αυτών στοιχείων σε συγγενείς Α΄ και Β΄ κατηγορίας, όπως αυτοί κατατάσσονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 2 του ν.2961/2001. (Υπενθυμίζεται ότι στην Α΄ κατηγορία υπάγονται οι σύζυγοι, οι κατιόντες πρώτου βαθμού και οι ανιόντες εξ αίματος πρώτου βαθμού. Στη Β΄ κατηγορία υπάγονται οι κατιόντες και οι ανιόντες δευτέρου κι επόμενων βαθμών, τα αδέρφια, οι συγγενείς εξ αίματος τρίτου βαθμού εκ πλαγίου, οι πατριόι-μητριές, τα τέκνα από προηγούμενο γάμο του συζύγου, οι γαμπροί - νύφες και οι πεθεροί - πεθερές).

Αυτονόητο είναι ότι στην αυτοτελή φορολόγηση υπόκειται η μεταβίβαση της επιχείρησης και όχι η μεμονωμένη μεταβίβαση των κατ' ιδίαν περιουσιακών στοιχείων αυτής (π.χ. ακίνητα, μεταφορικά μέσα, μηχανήματα κ.λπ.).

Ειδικότερα :

α) Όταν μεταβιβάζονται με κληρονομιά, δωρεά ή γονική παροχή μετοχές και λοιποί τίτλοι εισηγμένοι στο Χρηματιστήριο (ομολογίες, ιδρυτικοί και λοιποί γενικά τίτλοι των εμπορικών εταιριών, δημόσια χρεόγραφα ή άλλες τέτοιες φύσης αξίες) προς

συγγενείς της Α΄ κατηγορίας, ο φόρος υπολογίζεται με σταθερό - αυτοτελή συντελεστή 0,6%, και προς συγγενείς Β΄ κατηγορίας, ο φόρος υπολογίζεται με σταθερό - αυτοτελή συντελεστή 1,2%.

- β) Όταν μεταβιβάζονται ατομικές επιχειρήσεις, μετοχές μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο και λοιποί τίτλοι κινητών αξιών, εταιρικές μερίδες ή μερίδια (δηλαδή σε Ο.Ε., Ε.Ε., Ε.Π.Ε.), ποσοστά συμμετοχής σε κοινωνία αστικού δικαίου που ασκεί επιχείρηση ή επάγγελμα και συνεταιριστικές μερίδες προς συγγενείς της Α΄ κατηγορίας, ο φόρος υπολογίζεται με σταθερό - αυτοτελή συντελεστή 1,2%, και συγγενείς Β΄ κατηγορίας, ο φόρος υπολογίζεται με σταθερό - αυτοτελή συντελεστή 2,4%. Στη διάταξη αυτή δηλαδή περιλαμβάνονται οι επιχειρήσεις οποιασδήποτε μορφής και οι μετοχές (πλην των εισηγμένων στο Χρηματιστήριο, για τις οποίες ισχύουν οι συντελεστές της προηγούμενης παραγράφου).

Όταν η μεταβίβαση των περιουσιακών στοιχείων των ανωτέρω περιπτώσεων γίνεται λόγω δωρεάς ή γονικής παροχής, απαιτείται σύνταξη ιδιωτικού ή συμβολαιογραφικού εγγράφου και το μεν ιδιωτικό έγγραφο δεδομένου ότι καταρτίζεται πριν την υποβολή της οικείας δήλωσης, συνυποβάλλεται με αυτή, το δε συμβολαιογραφικό έγγραφο, δεδομένου ότι έπεται της υποβολής της οικείας δήλωσης, υποβάλλεται μετά την κατάρτισή του στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.

Για τα περιουσιακά στοιχεία που μεταβιβάζονται κατά την παρούσα παράγραφο, δεν βρίσκουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 4 (συνυπολογισμός στην κτήση αιτία θανάτου), 21 (έκπτωση χρεών), 22 (έκπτωση βαρών), 23 (έκπτωση κληροδοτημάτων), 29 παρ. 2 (αναπηρία κληρονόμου κατά 67%), 36 και 47 (συνυπολογισμός προγενέστερων δωρεών, γονικών παροχών και προικών). Αυτό σημαίνει ότι, με την επιβολή της αυτοτελούς φορολόγησης, εξαντλείται η φορολογική επιβάρυνση των περιουσιακών στοιχείων κατά την αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής κτήση, και αυτά δεν συνυπολογίζονται σε μεταγενέστερη κτήση μεταξύ των αυτών προσώπων ούτε οι τυχόν προγενέστερες κτήσεις από τα ίδια πρόσωπα επηρεάζουν την αυτοτελή τους φορολόγηση.

Επίσης, αν τα περιουσιακά στοιχεία της παραγράφου αυτής αποτελούν και τα μοναδικά περιουσιακά στοιχεία που μεταβιβάζονται, δεν μπορούν να εφαρμοσθούν οι διατάξεις περί

έκπτωσης χρεών, βαρών ή κληροδοτημάτων και ο φόρος δεν μειώνεται περαιτέρω στην περίπτωση που ο δικαιούχος της κτήσης (κληρονόμος - δωρεοδόχος - τέκνο) έχει αναπηρία σε ποσοστό 67% και πάνω.

Όσον αφορά το πρακτικό ζήτημα της συμπλήρωσης της αντίστοιχης στήλης υπολογισμού του φόρου πάνω στο σώμα της οικείας φορολογικής δήλωσης, για τα περιουσιακά στοιχεία που προαναφέρθηκαν, θα συμπληρώνεται ξεχωριστή γραμμή και για τα λοιπά περιουσιακά στοιχεία, άλλη γραμμή (ανά υπόχρεο σε φόρο).

Για τον υπολογισμό της φορολογητέας αξίας μετοχών και επιχειρήσεων εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 12 του ν.2961/2001, όπως τροποποιούνται με την παράγραφο 1 του άρθρου 12 του παρόντος ν.3091/2002 (βλέπε κατωτέρω άρθρο 12 παράγραφος 1).

Η φορολόγηση της μεταβίβασης μετοχών και επιχειρήσεων με ενιαίο σταθερό συντελεστή είναι στην ευχέρεια του κληρονόμου, ο οποίος έχει τη δυνατότητα να υποβάλει αίτημα, με τη δήλωση των περιουσιακών αυτών στοιχείων, για τη μη εφαρμογή της παρούσας διάταξης. Σε τέτοια περίπτωση, η φορολόγηση των εν λόγω στοιχείων θα γίνει κατά την παρ. 1 του άρθρου 29, από κοινού με τη λοιπή περιουσία (εάν υπάρχει), δηλαδή με υπαγωγή στις οικείες κλίμακες. Το αίτημα περί μη αυτοτελούς φορολόγησης δεν μπορεί να ανακληθεί, δεδομένου ότι δεν είναι δυνατή η επίκληση πλάνης από το φορολογούμενο, καθόσον αφορά υπολογισμό του φόρου και όχι πλάνη περί τα πράγματα ή εσφαλμένη ερμηνεία του φορολογικού νόμου, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 72 του ν. 2961/2001.

Για να γίνουν περισσότερο κατανοητά τα ανωτέρω παραθέτουμε τα ακόλουθα παραδείγματα:

Παράδειγμα 1ο

Αν τέκνο κληρονομεί μετοχές εισηγμένες στο χρηματιστήριο αξίας 212.000 ευρώ, προκύπτει φόρος ($212.000 \times 0,6\% =$) 1.272 ευρώ, (ενώ κατά την προϊσχύουσα νομοθεσία αναλογούσε φόρος 25.500 ευρώ).

Αν οι συγκεκριμένες μετοχές κληρονομούνται από εγγονό του κληρονομούμενου, αναλογεί φόρος ($212.000 \times 1,2\% =$) 2.544 ευρώ,

(ενώ κατά την προϊσχύουσα νομοθεσία αναλογούσε φόρος 35.600 ευρώ).

Παράδειγμα 2ο

Αν μεταβιβαστεί ατομική επιχείρηση αξίας 300.000 ευρώ, κατά την προϊσχύουσα νομοθεσία ο φόρος μπορούσε να κυμαίνεται από 0% ως 35% (ανάλογα με το βαθμό συγγένειας του κληρονόμου με τον κληρονομούμενο). Με την παρούσα διάταξη ο φόρος που θα καταβληθεί είναι $(300.000 \times 1,2\% =)$ 3.600 ευρώ για συγγενείς Α' κατηγορίας (έναντι 47.500 ευρώ) και $(300.000 \times 2,4\% =)$ 7.200 ευρώ για συγγενείς Β' κατηγορίας (έναντι 66.400 ευρώ).

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής ισχύουν από την 1η Ιανουαρίου 2003 (άρθρο 30 ν.3091/2002) δηλαδή καταλαμβάνουν υποθέσεις για τις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται μετά την ημερομηνία αυτή ή στις οποίες εφαρμόζεται (μετά την 1-1-2003) η παράγραφος 2 του άρθρου 9 του ν.2961/2001 (υποβολή δήλωσης ή έκδοσης πράξης μετά την τριετία).

2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού απαλλάσσονται από το φόρο μεταβίβασης ακινήτων οι συγχωνεύσεις ανωνύμων κτηματικών εταιριών δι' απορροφήσεως, στις περιπτώσεις που η απορροφώσα κτηματική εταιρεία, κατέχει το σύνολο των μετοχών της απορροφώμενης. Απαλλάσσεται δηλαδή από το φόρο μεταβίβασης η εισφορά ακινήτων κατά τη συγχώνευση των εταιριών αυτών δι' απορροφήσεως.

Επισημαίνεται ότι, η συγχώνευση των ανωνύμων κτηματικών εταιριών εξαιρείται από τις απαλλακτικές διατάξεις του ν. δ. 1297/72 και του ν. 2166/93.

Για την εφαρμογή των διατάξεων αυτών απαιτείται να συντρέχουν αθροιστικά, οι εξής προϋποθέσεις:

α. Η απορροφώσα κτηματική εταιρεία να κατέχει το σύνολο των μετοχών της απορροφώμενης.

β. Η συγχώνευση να γίνεται μόνο μεταξύ ανωνύμων κτηματικών εταιριών των οποίων ο σκοπός και η δραστηριότητα να είναι κυρίως η εκμίσθωση και γενικότερα η εκμετάλλευση αστικών ακινήτων και τα κεφάλαια αυτών περιλαμβανομένων και των αποθεματικών τους

να είναι επενδεδυμένα σε αστικά ακίνητα κατά ποσοστό ανώτερο του 60%, οι μετοχές τους να είναι υποχρεωτικά ονομαστικές και να μην είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο (άρθρο 13 ν. 4459/65). Στις ανωτέρω ανώνυμες κτηματικές εταιρείες δεν συμπεριλαμβάνονται οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις καθώς και οι επιχειρήσεις οι οποίες ασχολούνται με τη ανέγερση και την πώληση οικοδομών.

Επομένως, η ανωτέρω απαλλακτική διάταξη δεν έχει εφαρμογή επί των συγκεκριμένων επιχειρήσεων.

Συνιστά δε εκμετάλλευση αστικών ακινήτων, εκτός της εκμίσθωσης αυτών από τη εταιρεία σε τρίτους, η διαμόρφωση και η βελτίωση ακινήτων της εταιρείας με σκοπό την εκμίσθωσή τους ή γενικά η παραχώρηση προς εκμετάλλευση αυτών καθώς και η μίσθωση από την εταιρεία ακινήτων και στη συνέχεια η υπεκμίσθωση αυτών σε

τρίτους. Δεν αποτελεί όμως εκμετάλλευση η ιδιοκτησία γηπέδων με αποκλειστικό σκοπό την μεταπώλησή τους.

Για κατανόηση παρατίθεται το ακόλουθο παράδειγμα:

Η Ανώνυμη Εταιρεία «Κ. Μ. Γεωργίου» Α. Ε. έχει στην ιδιοκτησία της ξενοδοχείο το οποίο όμως δεν εκμεταλλεύεται η ίδια, αλλά εκμισθώνει αυτό στην «Ν. Παπαδημητρίου» Α.Ε. Σ' αυτήν την περίπτωση, εάν βεβαίως συντρέχουν και οι άλλες προϋποθέσεις που αναφέρθηκαν παραπάνω, είναι σαφές ότι η πρώτη Α. Ε. είναι ανώνυμη κτηματική εταιρεία και όχι ξενοδοχειακή η οποία και εξαιρείται. Κι' αυτό γιατί είναι εμφανές ότι η ανωτέρω εταιρεία έχει ως σκοπό την εκμίσθωση του ξενοδοχείου προς τρίτους (εκμίσθωση και εκμετάλλευση αστικού ακινήτου) και όχι την εκμετάλλευση αυτής της ίδιας της ξενοδοχειακής επιχείρησης η οποία γίνεται από την δεύτερη.

Για την εφαρμογή της διάταξης αυτής αστικά ακίνητα θεωρούνται τα οικοδομημένα, αγροτικά δε τα χρησιμεύοντα προς συλλογή καρπών ασχέτως της τοποθεσίας στην οποία αυτά βρίσκονται.

Ο χαρακτηρισμός ενός ακινήτου ως αστικού ή αγροτικού, σύμφωνα με την πάγια νομολογία, εξαρτάται από το σκοπό τον οποίο εξυπηρετεί τούτο σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση (Σχ. Η αριθ. 666/1973 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ.).

Για κατανόηση των ανωτέρω τίθεται το ακόλουθο παράδειγμα:

Η Ανώνυμη Εταιρεία «Μακεδονία» Α.Ε. έχει στην ιδιοκτησία της παραθαλάσσιο αγροτεμάχιο εκτός σχεδίου, έκτασης 175 στρεμμάτων στο οποίο έχει ανεγείρει ξενοδοχειακό συγκρότημα. Το συγκεκριμένο ακίνητο θα πρέπει να θεωρηθεί ως αστικό, διότι αυτό δεν χρησιμεύει για τη συλλογή καρπών, αλλά ως τόπος διαμονής τουριστών, με εγκαταστάσεις εξυπηρέτησης για όσους διαμένουν σ' αυτό.

3. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού, προστίθεται παράγραφος 3 στο άρθρο 18 του ν.2961/2001, η οποία έχει εφαρμογή τόσο στη φορολογία κληρονομιών, όσο και στη φορολογία δωρεών και γονικών παροχών (κατά το άρθρο 41 παρ. 1 του ν.2961/2001). Πρόκειται για νέα διάταξη μεταβατικής ισχύος, με την οποία προβλέπεται ότι, στις περιπτώσεις απόκτησης μετοχών και λοιπών τίτλων εισηγμένων στο χρηματιστήριο, διενεργείται νέα εκκαθάριση του φόρου κληρονομιάς, δωρεάς ή γονικής παροχής, εάν η αξία αυτών μειωθεί κατά ποσοστό τουλάχιστον 50%, μέσα στην προθεσμία υποβολής της οικείας φορολογικής δήλωσης και εφόσον αυτές παραμένουν στην κυριότητα του κληρονόμου. Η νέα εκκαθάριση του φόρου γίνεται με βάση τις μειωμένες τιμές.

Σύμφωνα με το ισχύον καθεστώς, ως αξία των αντικειμένων της κτήσης, για τον υπολογισμό του φόρου κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών, λαμβάνεται αυτή του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, ενώ στο άρθρο 12 προσδιορίζεται ο τρόπος υπολογισμού της αξίας των εισηγμένων στο Χρηματιστήριο μετοχών και λοιπών τίτλων και ορίζεται ειδικότερα ότι για τον υπολογισμό της αξίας αυτών λαμβάνεται ο μέσος όρος της τιμής των πωλήσεων που πραγματοποιήθηκαν μέσα στο τελευταίο πριν από το θάνατο (ή το χρόνο φορολογίας) εξάμηνο.

Ωστόσο, εξαιτίας της κρίσης του Χρηματιστηρίου κατά το τελευταίο χρονικό διάστημα, έχουν ανακύψει υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών κατά τις οποίες παρουσιάστηκε μεγάλη διακύμανση στην αξία των μετοχών.

Αυτό οδήγησε στην υιοθέτηση της παρούσας ρύθμισης, σκοπός της οποίας είναι να διασφαλιστούν οι φορολογούμενοι από τις μεγάλες διακυμάνσεις των χρηματιστηριακών συναλλαγών και να φορολογηθούν επί της, κατά το δυνατόν, πραγματικής αξίας των μετοχών και λοιπών κληρονομιαίων τίτλων.

Προϋποθέσεις για την εφαρμογή της διάταξης αυτής είναι :

α) Ο μέσος όρος της τιμής των πωλήσεων των μετοχών και λοιπών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο τίτλων κατά το τελευταίο πριν τη λήξη (κατά τα άρθρα 62 και 64 του 17

ν. 2961/2001) της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φόρου κληρονομίας εξάμηνο να είναι μικρότερος κατά 50% τουλάχιστον του μέσου όρου της τιμής των πωλήσεων αυτών κατά το τελευταίο πριν το θάνατο (ή το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης) εξάμηνο, και τούτο να προκύπτει από σχετική βεβαίωση του Χρηματιστηρίου Αξιών Αθηνών, και

β) οι μετοχές και λοιποί τίτλοι να εξακολουθούν, κατά την υποβολή του σχετικού αιτήματος περί νέας εκκαθάρισης του φόρου με τη συνυποβολή συμπληρωματικής σχετικής δήλωσης, να ανήκουν στον κληρονόμο - κληροδόχο.

Με την υποβολή του σχετικού αιτήματος, διενεργείται νέα εκκαθάριση του αναλογούντος φόρου και ο τυχόν επιπλέον βεβαιωθείς φόρος εκπίπτει και ο καταβληθείς επιστρέφεται.

Η εν λόγω διάταξη εφαρμόζεται σε υποθέσεις για τις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννήθηκε από την 1/1/2000 μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 2002 (δεδομένου ότι μετά την ημερομηνία αυτή ισχύει η αυτοτελής φορολόγηση των μετοχών, κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 1 του άρθρου 11 του παρόντος).

Για να γίνουν περισσότερο κατανοητά τα ανωτέρω, παραθέτουμε τα ακόλουθα παραδείγματα:

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 1ο (με μοναδικό κληρονομιαίο στοιχείο μετοχές)

Ο Α απεβίωσε στις 30/5/2000 και άφησε στο γιο του Β και μοναδικό κληρονόμο του μετοχές εισηγμένες στο Χρηματιστήριο, αξίας κατά το χρόνο του θανάτου του 120.000 ευρώ. Πριν την εισαγωγή του παρόντος νόμου, ο αναλογών φόρος στην αξία των μετοχών ανερχόταν σε 11.700 ευρώ.

Κατά την παρούσα διάταξη, εάν η αξία των μετοχών μειωθεί κατά 50% (δηλαδή σε 60.000 ευρώ), ο αναλογών φόρος ανέρχεται στο ποσό των

2.700 ευρώ και ο φορολογούμενος ωφελείται τη διαφορά του φόρου ($11.700 - 2.700 =$) 9.000 ευρώ.

Εάν η αξία των μετοχών μειωθεί κατά 60% (δηλαδή σε 48.000 ευρώ), ο αναλογών φόρος ανέρχεται στο ποσό των 1.400 ευρώ και ο φορολογούμενος ωφελείται τη διαφορά του φόρου ($11.700 - 1.400 =$) 10.300 ευρώ.

Εάν η αξία των μετοχών μειωθεί κατά 70% (δηλαδή σε 36.000 ευρώ), ο αναλογών φόρος ανέρχεται σε 800 ευρώ και ο φορολογούμενος ωφελείται τη διαφορά του φόρου ($11.700 - 800 =$) 10.900 ευρώ

και

Εάν η αξία των μετοχών μειωθεί κατά 80% (δηλαδή σε 24.000 ευρώ), ο αναλογών φόρος ανέρχεται στο ποσό των 200 ευρώ και ο φορολογούμενος ωφελείται τη διαφορά του φόρου ($11.700 - 200 =$) 11.500 ευρώ.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 2ο (μέρος των κληρονομιαίων στοιχείων είναι οι μετοχές)

Ο ίδιος κληρονομούμενος Α του προηγούμενου παραδείγματος άφησε στο γιο του Β σύνολο περιουσίας 200.000 ευρώ, από τα οποία 120.000 ευρώ αποτελεί αξία μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο. Κατά την προϊσχύουσα νομοθεσία, ο αναλογών φόρος στο σύνολο της περιουσίας ανερχόταν σε 23.700 ευρώ.

Κατά την παρούσα διάταξη, εφόσον η αξία των μετοχών μειωθεί κατά 50%, για τη νέα εκκαθάριση του φόρου θα ληφθεί υπόψη η νέα φορολογητέα αξία {80.000 αξία λοιπών περιουσιακών στοιχείων + ($120.000 \times 50\% =$) 60.000 νέα αξία μετοχών = } 140.000 ευρώ και θα επιστραφεί η διαφορά του φόρου. Εάν η αξία των μετοχών μειωθεί κατά 60%, η φορολογητέα αξία ανέρχεται σε ($80.000 + 48.000 =$) 128.000 ευρώ κ.ο.κ.

Άρθρο 12

Φορολογία κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, προστίθεται παράγραφος 4 στο άρθρο 12 του ν.2961/2001. Πρόκειται για νέα

διάταξη με την οποία παρέχεται η νομοθετική εξουσιοδότηση στον Υπουργό Οικονομίας και Οικονομικών για "αντικειμενικό" προσδιορισμό της αξίας των μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών καθώς και των επιχειρήσεων, μερίδων, μεριδίων και ποσοστών συμμετοχής.

Σκοπός της εξουσιοδοτικής αυτής διάταξης είναι η αντικειμενικοποίηση της φορολογητέας ύλης στις προαναφερθείσες περιπτώσεις, ώστε να καθίσταται εκ των προτέρων ευχερής ο προσδιορισμός της φορολογικής επιβάρυνσης από τους φορολογουμένους και να εδραιωθεί το αίσθημα εμπιστοσύνης αυτών προς τις φορολογικές αρχές.

Με βάση την παρούσα διάταξη επίκειται η έκδοση σχετικής υπουργικής απόφασης ή αποφάσεων, οι οποίες θα σας κοινοποιηθούν και οι οποίες θα καθορίζουν και το χρόνο έναρξης ισχύος αυτών.

2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού, αντικαθίσταται το τρίτο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 13 του ν.2961/2001 και ορίζεται ότι για τον υπολογισμό της αξίας της κληρονομιαίας περιουσίας, η αξία των επίπλων είναι - κατά τεκμήριο μαχητό - ίση με το 1/30 της αξίας των κτισμάτων που περιλαμβάνονται στην κληρονομία και όχι ίση με το 1/30 της αξίας ολόκληρης της λοιπής κληρονομίας, όπως ίσχυε.

Ο συσχετισμός της αξίας των επίπλων μόνο με αυτή των κτισμάτων αποσκοπεί στην πλέον ορθολογική επιβολή του σχετικού φόρου, αλλά και τη δικαιότερη φορολογική μεταχείριση του κληρονόμου, δεδομένου ότι τα έπιπλα συντελούν στη λειτουργικότητα των κτισμάτων, εξυπηρετώντας ως ενιαίο σύνολο τις οικογενειακές ανάγκες. Επομένως, δεν μπορούν να αποτελούν συνάρτηση και της λοιπής τυχόν κληρονομιαίας περιουσίας (οικοπέδων, μετοχών, κινητών, απαιτήσεων κλπ).

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής ισχύουν από την 1η Ιανουαρίου 2003, δηλαδή καταλαμβάνουν υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών για τις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από την ημερομηνία αυτή και μεταγενέστερα (άρθρο 30 ν.3091/2002) ή για υποθέσεις στις οποίες έχει εφαρμογή μετά την ημερομηνία αυτή η παράγραφος 2 του άρθρου 9 του ν.2961/2002.

3. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού προστίθεται παράγραφος 10 στο άρθρο 15 του ν.2961/2001. Πρόκειται για νέα διάταξη με την οποία ρυθμίζεται ο τρόπος προσδιορισμού της αξίας των πραγματικών δουλειών στις περιπτώσεις φορολόγησής τους. Η ρύθμιση αυτή ήταν αναγκαία για την αντιμετώπιση του θέματος και των προβλημάτων που είχαν ανακύψει λόγω της ανυπαρξίας μέχρι τώρα σχετικών διατάξεων.

Ο προσδιορισμός της αξίας των πραγματικών δουλειών, έτσι όπως προβλέπει η νέα διάταξη, είναι ενιαίος τόσο για τις κληρονομίες - δωρεές - γονικές παροχές, όσο και για τις μεταβιβάσεις ακινήτων.

Ειδικότερα, η αξία της πραγματικής δουλείας προσδιορίζεται σε ποσοστό της αξίας της πλήρους κυριότητας, το οποίο ορίζεται στα 8/10 αυτής, για πραγματική δουλεία επί κτισμάτων, στα 2/10 αυτής για πραγματική δουλεία επί ακάλυπτων χώρων κτισμάτων και στο 1/10 αυτής για πραγματική δουλεία επί οικοπέδων ή αγροτεμαχίων.

Αναλυτικά για το θέμα αυτό περιλαμβάνονται πιο κάτω στην ανάλυση της παραγράφου 2 του άρθρου 13 (σελίδα 23).

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής ισχύουν από τη δημοσίευση του παρόντος νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, δηλαδή καταλαμβάνουν υποθέσεις για τις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται μετά την 24 Δεκεμβρίου 2002.

4. Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου αυτού προστίθενται περιπτώσεις στ' και ζ' στην παράγραφο 2 του άρθρου 25 του ν.2961/2001. Ειδικότερα:

ι. Με την περίπτωση στ' ορίζεται ότι απαλλάσσονται (πλήρως) από το φόρο κληρονομιάς τα περιουσιακά στοιχεία που είχαν περιέλθει στον κληρονομούμενο αιτία δωρεάς ή γονικής παροχής από τους γονείς αυτού και κληρονομούνται από αυτούς. Η απαλλαγή των γονέων από το φόρο κληρονομιάς στην περίπτωση θανάτου του τέκνου, που θεσπίζεται για πρώτη φορά, κρίθηκε επιβεβλημένη για λόγους κοινωνικούς, ως ένδειξη συμπαράστασης της πολιτείας στους γονείς που "δοκιμάζονται" από το θάνατο του τέκνου τους.

Προϋποθέσεις για την εφαρμογή της διάταξης αυτής είναι :

α) το τέκνο να προαποβιώσει από το γονέα ή τους γονείς του,

- β) το τέκνο να κληρονομείται από τους γονείς του (είτε εξ ολοκλήρου είτε κατά ποσοστό εξ αδιαθέτου είτε εκ διαθήκης) και**
- γ) τα κληρονομιαία περιουσιακά στοιχεία να είχαν μεταβιβαστεί στο τέκνο από τους ίδιους τους γονείς του, που τα κληρονομούν, με πράξη δωρεάς εν ζωή ή γονική παροχή.**

ii. Με την περίπτωση ζ ορίζεται ότι απαλλάσσεται από το φόρο η απόκτηση περιουσίας μέχρι του ποσού των 300.000 ευρώ ανά δικαιούχο, εφόσον δικαιούχοι είναι σύζυγος και ανήλικα τέκνα του κληρονομούμενου. Για τον επιζώντα σύζυγο τίθεται ως προϋπόθεση απαλλαγής διάρκεια έγγαμης συμβίωσης τουλάχιστον 5 ετών προ του θανάτου, ώστε να αποφευχθούν προσπάθειες μεθόδευσης φοροαποφυγής. Η απαλλαγή αυτή κρίθηκε δίκαιη, δεδομένου ότι οι σύζυγοι συμβάλλουν, κατά κανόνα, από κοινού στην απόκτηση της οικογενειακής περιουσίας, τα δε ανήλικα τέκνα δεν έχουν ίδιους πόρους για καταβολή του φόρου. Η ευνοϊκή μεταχείριση του συζύγου και των ανηλίκων τέκνων δικαιολογείται για λόγους κοινωνικής δικαιοσύνης και υποστήριξης της οικογένειας και θεωρήθηκε δίκαιη η διάκριση υπέρ του συζύγου και των ανηλίκων τέκνων και η μεγαλύτερη απαλλαγή τους από τους λοιπούς συγγενείς της Α' Κατηγορίας.

Διευκρινίζεται ότι, μετά την αφαίρεση του ποσού αυτού από τη συνολική αξία της κληρονομιαίας περιουσίας, η υπόλοιπη περιουσία φορολογείται από μηδενική βάση, οπότε υπάρχει και το αφορολόγητο της κλίμακας της Α' κατηγορίας (20.000 ευρώ).

Η ανωτέρω απαλλαγή ισχύει μόνο για κληρονομίες. Επίσης, το αφορολόγητο των 300.000 ευρώ δεν ισχύει, εφόσον πρόκειται για τα περιουσιακά στοιχεία που ρυθμίζονται από το άρθρο 11 παρ. 1 του παρόντος νόμου (με το οποίο προστέθηκε παρ. 7 στο άρθρο 29 του ν.2961/2001), δηλαδή εφόσον στην κληρονομιαία από το 20

σύζυγο ή τα τέκνα περιουσία, περιλαμβάνονται μετοχές και λοιποί τίτλοι (εισηγμένοι ή μη) ή μεταβιβάζονται με την κληρονομία επιχειρήσεις οποιασδήποτε μορφής και ο φόρος υπολογίζεται με ενιαίο σταθερό συντελεστή. Στην περίπτωση όμως που ο υπόχρεος σε φόρο υποβάλει αίτημα για μη εφαρμογή της παραγράφου 7 του άρθρου 29 ν. 2961/01 - όπως έχει το δικαίωμα σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο της εν λόγω διάταξης - ο επιζών σύζυγος και τα ανήλικα τέκνα θα τύχουν της απαλλαγής των 300.000 ευρώ έκαστος

για ολόκληρη την κληρονομιαία περιουσία (στην οποία θα συμπεριληφθούν και οι μετοχές και επιχειρήσεις), οπότε αφού αφαιρεθεί αξία 300.000 ευρώ από την αξία της συνολικής περιουσίας, η υπόλοιπη θα φορολογηθεί από μηδενική βάση, όπως προαναφέρθηκε.

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής ισχύουν από την 1η Ιανουαρίου 2003 δηλαδή καταλαμβάνουν υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από την ημερομηνία αυτή και μετά, καθώς και υποθέσεις στις οποίες εφαρμόζεται (από την ημερομηνία αυτή) η παράγραφος 2 του άρθρου 9 του ν.2961/2001.

5. Με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου αυτού αντικαθίστανται οι παράγραφοι 1 και 3 του άρθρου 29 του ν.2961/2001 και τροποποιούνται οι φορολογικές κλίμακες. Ειδικότερα :

i. Περιορίζονται οι κατηγορίες, στις οποίες κατατάσσονται οι φορολογούμενοι για τον υπολογισμό του φόρου κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών, από 4 σε 3, με ενσωμάτωση της τρίτης κατηγορίας στη δεύτερη. Ταυτόχρονα, μειώνονται οι συντελεστές κλιμακίων και ιδιαίτερα ο ανώτατος φορολογικός συντελεστής από 60% σε 40%. Με τις τροποποιήσεις αυτές μειώνεται η φορολογική επιβάρυνση τόσο για τις κληρονομιές των στενών όσο και για τις κληρονομιές μακρινών συγγενών ή τρίτων και απλοποιείται ο τρόπος υπολογισμού του φόρου κληρονομιών και δωρεών.

Περαιτέρω, με την παρούσα διάταξη, αναπροσαρμόζονται μερικώς τα ποσά των κλιμακίων των φορολογικών κλιμάκων υπολογισμού του φόρου, καταργείται δε η μείωση του φόρου που ίσχυε για τα ανήλικα τέκνα - κληρονόμους, αφού από 1-1-2003 ισχύει πλέον η απαλλαγή αυτών για αξία 300.000 ευρώ, όπως αναλύθηκε πιο πάνω.

Οι προηγούμενες κλίμακες είχαν αναπροσαρμοστεί με το άρθρο 1 παρ. 5 ν.2892/2001 και ίσχυσαν από 5-3-2001 μέχρι 31-12- 2001, οπότε, μετά την εισαγωγή του ευρώ, τα ποσά αυτά αποδόθηκαν σε ευρώ, κατά το άρθρο 12 ν.2948/2001.

ii. Στην παράγραφο 3 ορίζεται ότι, αν στο ίδιο πρόσωπο συντρέχουν οι προϋποθέσεις μείωσης του φόρου, έκπτωσης και απαλλαγής, που προβλέπονται από τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 29

ν.2961/2001 (αναπηρία κατά ποσοστό 67% και άνω) και από τις διατάξεις των εννοτήτων Α (απαλλαγή πρώτης κατοικίας) και Γ (πρόσθετα αφορολόγητα γεωργών) του άρθρου 26, οφείλεται ο μικρότερος φόρος που προκύπτει από την εφαρμογή των διατάξεων αυτών.

Πιο αναλυτικά :

Δεν μπορεί κάποιος να επικαλεσθεί και να τύχει παράλληλα :

- α) Της μείωσης του φόρου που ισχύει λόγω αναπηρίας του δικαιούχου κατά ποσοστό 67% και άνω.**
- β) Της απαλλαγής της πρώτης κατοικίας και**
- γ) του τριπλάσιου ή τετραπλάσιου αφορολόγητου που ισχύει κατά την απόκτηση γεωργοκτηνοτροφικών περιουσιακών στοιχείων.**

Στην περίπτωση που συντρέχουν όλες ή περισσότερες της μιας από τις τρεις προαναφερθείσες μειώσεις ή απαλλαγές, οφείλεται τελικά ο μικρότερος φόρος που προκύπτει με βάση καθεμιά από αυτές.

Αντίθετα όμως, μπορεί κάποιος να ζητήσει την απαλλαγή του ανηλικού (300.000 ευρώ) και την απαλλαγή της πρώτης κατοικίας ταυτόχρονα (εφόσον συντρέχουν όλες οι κατά το νόμο απαιτούμενες προϋποθέσεις). Ή μπορεί να ζητήσει απαλλαγή αναπήρου ή ανηλικού. Ή μπορεί να ζητήσει τη γεωργική απαλλαγή της ενότητας Β του άρθρου 26 του ν.2961/2001 (που έχει καθιερωθεί να αποκαλείται απαλλαγή του άρθρου 40 ν.814/1978) και απαλλαγή επιζώντος συζύγου (300.000 ευρώ) και απαλλαγή πρώτης κατοικίας κ.ο.κ.

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής ισχύουν από την 1η Ιανουαρίου 2003, δηλαδή καταλαμβάνουν υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από την ημερομηνία αυτή και μετά, καθώς και υποθέσεις στις οποίες θα ισχύει από την ημερομηνία αυτή η παράγραφος του άρθρου 9 του ν.2961/2001.

6. Με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου αυτού αντικαθίσταται το δεύτερο εδάφιο της ενότητας Β' του άρθρου 34 του ν.2961/2001 και αναπροσαρμόζεται το όριο των γονικών παροχών σε 90.000 ευρώ αυτοτελώς για κάθε γονέα και σε 130.000 ευρώ, όταν ο

έναντι 82.000 και 123.000 ευρώ αντίστοιχα, που ίσχυε μέχρι την παρούσα αναπροσαρμογή.

Αναπροσαρμόζεται δηλαδή το όριο μέχρι του οποίου ο φόρος γονικής παροχής υπολογίζεται στο μισό του φόρου δωρεάς.

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής ισχύουν από την 1η Ιανουαρίου 2003, δηλαδή καταλαμβάνουν υποθέσεις φορολογίας γονικών παροχών στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από την ημερομηνία αυτή (άρθρο 30 περίπτωση η' ν.3091/2002).

7. Με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου αυτού προστίθεται εδάφιο στην παράγραφο 1 του άρθρου 44 του ν. 2961/2001 κατά το οποίο, οι γονικές παροχές υπόκεινται στο μισό του φόρου δωρεών μέχρι του ποσού που ορίζεται στην ενότητα Β του άρθρου 34 του ν.2961/2001. Πρόκειται για την ήδη ισχύουσα διάταξη νόμου (δεύτερο άρθρο του ν.1329/1983), με την οποία καθορίζεται ο τρόπος υπολογισμού του φόρου γονικών παροχών, η οποία ουδέποτε είχε παύσει να ισχύει, αλλά από παραδρομή δεν είχε συμπεριληφθεί στην κωδικοποίηση του ν.2961/2001.

8. Με τις διατάξεις της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού προστίθεται εδάφιο στο τέλος της παραγράφου 1 του άρθρου 82 του ν.2961/2001, με το οποίο καθορίζεται διπλάσιος αριθμός δόσεων για την καταβολή του φόρου κληρονομιών, αν ο υπόχρεος σε φόρο είναι ανήλικος κατά το χρόνο απόκτησης του τίτλου βεβαίωσης.

Το άρθρο 81 του ν.2961/2001 αναφέρει ότι τίτλοι βεβαίωσης του οικείου φόρου αποτελούν οι υποβαλλόμενες δηλώσεις, οι αρχικές και συμπληρωματικές πράξεις, εφόσον κατέστησαν οριστικές λόγω μη άσκησης προσφυγής, οι νέες εκκαθαρίσεις κατά τα άρθρα 100 και 101 και οι οριστικές αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων. Ο χρόνος απόκτησης του τίτλου βεβαίωσης είναι επομένως ανάλογος με τον κάθε τίτλο (π.χ. ο χρόνος υποβολής της δήλωσης, ο χρόνος του συμβιβασμού, ο χρόνος οριστικοποίησης της καταλογιστικής του φόρου πράξης κ.λπ.).

Περαιτέρω, κατά το άρθρο 82, εφόσον ο φόρος καταβάλλεται μετά από δήλωση ή πράξη προσδιορισμού φόρου, που έγινε οριστική λόγω μη άσκησης ή εκπρόθεσμης άσκησης προσφυγής ή μετά από διοικητική επίλυση της διαφοράς (και την καταβολή του 1/5), οι

δόσεις καθορίζονται σε 24 ίσες, μηνιαίες, όχι μικρότερες των 300 ευρώ η καθεμιά εκτός της τελευταίας.

Εφόσον ο φόρος καταβάλλεται μετά από απόφαση διοικητικού δικαστηρίου ή δικαστικό συμβιβασμό, οι δόσεις καθορίζονται σε 6 ίσες, μηνιαίες, όχι μικρότερες των 300 ευρώ η καθεμιά επίσης.

Με τη νέα διάταξη, για τον ανήλικο κληρονόμο, οι δόσεις του άρθρου 82 διπλασιάζονται σε 48 και 12 αντίστοιχα. Η ανηλικότητα θα πρέπει να συντρέχει κατά το χρόνο απόκτησης του τίτλου βεβαίωσης του φόρου και μόνο, εξετάζεται δε με βάση την ακριβή ημερομηνία γέννησης του κληρονόμου.

Εάν επομένως ο κληρονόμος ήταν ανήλικος κατά το χρόνο θανάτου, αλλά ενηλικιώθηκε, εν τω μεταξύ, μέχρι την απόκτηση του τίτλου βεβαίωσης, η διάταξη δεν βρίσκει εφαρμογή. Επίσης και για τον ανήλικο, σε περίπτωση διπλασιασμού των δόσεων, η καθεμιά δεν μπορεί να είναι μικρότερη των 300 ευρώ πλην της τελευταίας.

Ο διπλασιασμός του αριθμού των δόσεων ωστόσο, δεν ισχύει για τις κτήσεις αιτία δωρεάς ή γονικής παροχής, δεδομένου ότι, στις περιπτώσεις αυτές, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατόπιν σύμβασης και επομένως είναι στην ευχέρεια του ασκούντος τη γονική μέριμνα του ανήλικου φορολογουμένου να αποδεχθεί αυτή ή μη.

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής ισχύουν από τη δημοσίευση του παρόντος νόμου, δηλαδή καταλαμβάνουν υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών στις οποίες η βεβαίωση (εν στενή εννοία) του φόρου προκειμένου για ανήλικο κληρονόμο γίνεται μετά την ημερομηνία αυτή (24-12-2002).

Άρθρο 13

Φορολογία μεταβίβασης ακινήτων

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, αντικαθίσταται το ανωτέρω δεύτερο εδάφιο της παραγρ. 7 του άρθρου 7 του α.ν.1521/50, και ορίζεται ότι, αν στην περιφέρεια στην οποία βρίσκεται το ακίνητο εφαρμόζεται αντικειμενικό σύστημα υπολογισμού αξίας των ακινήτων, επιτρέπεται να επιδοθεί η δήλωση του φόρου μεταβίβασης όχι σε οποιαδήποτε αναρμόδια Δ.Ο.Υ., αλλά μόνο στον προϊστάμενο της αρμόδιας για τη φορολογία εισοδήματος

του αγοραστή Δ.Ο.Υ., ο οποίος χορηγεί αντίγραφο της δήλωσης για τη σύνταξη συμβολαίου και στη συνέχεια τη διαβιβάζει στον προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. για έλεγχο των προσδιοριστικών στοιχείων του ακινήτου που δηλώθηκαν.

Σε περίπτωση όμως, που η αρμόδια, για τη φορολογία εισοδήματος του αγοραστή., Δ.Ο.Υ. δεν έχει αρμοδιότητα σε θέματα φορολογίας μεταβίβασης ακινήτων (π. χ. Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε.Ε. Αθηνών, Φ.Α.Β.Ε. Αθηνών κλπ.) η οικεία δήλωση θα υποβληθεί σε οποιαδήποτε άλλη Δ.Ο.Υ., η οποία θα πρέπει να ενεργήσει κατά τα ανωτέρω.

Επισημαίνεται ότι, αρμόδια Δ.Ο.Υ. για την παραλαβή της δήλωσης εξακολουθεί να είναι αυτή στη χωρική αρμοδιότητα της οποίας βρίσκεται τα αγοραζόμενο ακίνητο. Οι πιο πάνω διατάξεις είναι διαδικαστικού χαρακτήρα και γι' αυτό θα πρέπει να ερμηνεύονται με ευρύτητα. Δηλαδή να εφαρμόζονται μόνο αν η υποβολή της δήλωσης μεταβίβασης στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. είναι προδήλως δυσχερής(π.χ. δεν καταλαμβάνει περιπτώσεις Δ.Ο.Υ., που εδρεύουν σε γειτονικούς δήμους).

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής ισχύουν από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (24 - 12 - 2002).

2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού αντικαθίσταται η παράγραφος 4 του άρθρου 3 του α. ν.1521/1950 και ορίζεται ότι, για τον καθορισμό της αξίας της ψιλής κυριότητας, της επικαρπίας, της οίκησης, της περιορισμένης 23

προσωπικής δουλείας ή της πραγματικής δουλείας επί ακινήτου εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του άρθρου 15 του ν.2961/2001 «Περί Κώδικος φορολογίας κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών».

Όπως προκύπτει από την παράγραφο 1 του άρθρου 15 του πιο πάνω νόμου η προσωπική δουλεία, ως προς τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας της, εξομοιώνεται με επικαρπία και επομένως υπολογίζεται με τον οριζόμενο από τη διάταξη αυτή τρόπο υπολογισμού της αξίας της επικαρπίας, ενώ για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των πραγματικών δουλειών, υπήρχε κενό νόμου, το οποίο κάλυπτε μερικώς η υπ' αριθμ. 1026955/245/A0013 ΠΟΛ.1072/4-4-1990 εγκύκλιος διαταγή σε συνδυασμό με την Α.Υ.Ο.

1067780/82/Γ0013/ΠΟΛ.1149/9-6-94, με την οποία κωδικοποιήθηκαν οι διατάξεις που αφορούν τη φορολογητέα αξία των μεταβιβαζόμενων με οποιαδήποτε αιτία ακινήτων εντός σχεδίου, κατά το αντικειμενικό σύστημα, η οποία εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 41 του ν.1249/82.

Με την προσθήκη της παραγράφου 10 στο άρθρο 15 του ν. 2961/2001, η οποία έγινε με την παρ. 3 του άρθρου 12 του κοινοποιούμενου νόμου, καλύπτεται το πιο πάνω κενό και καθορίζεται νέος τρόπος υπολογισμού της φορολογητέας αξίας των πραγματικών επί ακινήτων δουλειών, η οποία προσδιορίζεται πλέον σε ποσοστό της αξίας της πλήρους κυριότητας του ακινήτου, επί του οποίου συστήνεται η δουλεία.

Έτσι, οι πραγματικές επί ακινήτων δουλείες χωρίζονται, όσον αφορά τον τρόπο υπολογισμού της φορολογητέας αξίας τους, σε τρεις ομάδες, για καθεμιά από τις οποίες ισχύουν τα εξής :

α) Προκειμένου για πραγματική δουλεία επί κτισμάτων ή τμήματα κτισμάτων (υφιστάμενα ή μελλοντικά, εφόσον ισχύει το τεκμήριο του αποπερατωμένου διαμερίσματος κ.λ.π.) η αξία της προσδιορίζεται σε ποσοστό 8/10 της αξίας της πλήρους κυριότητας αυτών, όπως αυτή ορίζεται από τις διατάξεις των άρθρων 41 και 41α του ν.1249/1982.

Ενδεικτικά αναφέρεται στην κατηγορία αυτή η δουλεία αποθηκευτικού χώρου.

β) Προκειμένου για πραγματική δουλεία επί ακάλυπτων χώρων κτισμάτων, η φορολογητέα αξία αυτών προσδιορίζεται σε ποσοστό 2/10 της αξίας της επιφάνειας επί της οποίας συστήνεται η πραγματική δουλεία.

γ) Τέλος, προκειμένου για πραγματική δουλεία επί οικοπέδων, γηπέδων ή αγροτεμαχίων, η φορολογητέα αξία της προσδιορίζεται σε ποσοστό 1/10 της αξίας της πλήρους κυριότητας της συγκεκριμένης επιφάνειας γης επί της οποίας συστήνεται η δουλεία.

Στην ομάδα αυτή πραγματικών δουλειών, περιλαμβάνονται ενδεικτικά η αποκλειστική χρήση κήπου ή γενικά προαύλιου χώρου καθώς και η δουλεία διόδου επί οικοπέδου, γηπέδου ή αγροτεμαχίου.

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής εφαρμόζονται από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (24 - 12 - 2002).

Άρθρο 14

Φορολογία Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας

1. Με τη διάταξη αυτή, που αντικατέστησε την περίπτωση ια' του άρθρου 23 του ν. 2459/1997, αποσαφηνίζονται θέματα απαλλαγής από τη φορολογία μεγάλης ακίνητης περιουσίας των δημοσίων επιχειρήσεων και οργανισμών. Συγκεκριμένα ορίζεται ότι απαλλάσσονται από το φόρο οι δημόσιες επιχειρήσεις και οργανισμοί, στο μετοχικό κεφάλαιο των οποίων συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα το Δημόσιο με ποσοστό 50% και άνω.

Η ισχύς του άρθρου αυτού αρχίζει από τη δημοσίευση του νόμου, σύμφωνα με την περίπτωση θ' του άρθρου 24, στο οποίο ορίζεται ότι η διάταξη αυτή εφαρμόζεται και στις υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον των φορολογικών αρχών και των διοικητικών δικαστηρίων κατά την ημερομηνία αυτή.

Άρθρο 26

Χρηματοδοτική μίσθωση (leasing)

Γενικά

Η χρηματοδοτική μίσθωση (leasing) είναι μια μορφή χρηματοδότησης με σκοπό την απόκτηση της χρήσης και, τελικά, της κτήσης κινητών και ακινήτων επενδυτικών αγαθών- μηχανημάτων, οχημάτων, εργοστασίων και γραφείων- για το επάγγελμα ή την επιχείρηση φυσικών και νομικών προσώπων. Είναι δηλαδή μια μορφή δανεισμού διάρκειας από τρία - τουλάχιστον- έως δεκαπέντε ή και περισσότερα χρόνια.

Πρόκειται, δηλαδή, για μια ευέλικτη μορφή μεσομακροπρόθεσμης χρηματοδότησης που εφαρμόζεται για την απόκτηση επαγγελματικού εξοπλισμού (μηχανολογικός εξοπλισμός, επαγγελματικά και Ι.Χ αυτοκίνητα κ.α.) και ακινήτων (γραφεία, καταστήματα κ.λπ.).

Ο θεσμός του leasing ξεκίνησε το 1986 για κινητό εξοπλισμό και ουσιαστικά το 1999 για τα ακίνητα.

Η εταιρία leasing αποκτά την κυριότητα του παγίου και παραχωρεί τη χρήση του στο μισθωτή μέσω χρηματοδοτικής μίσθωσης για συγκεκριμένο χρονικό διάστημα, έναντι καταβολής προσυμφωνημένων μισθωμάτων.

Πρακτικά αυτό σημαίνει ότι η επιχείρηση ή ο επαγγελματίας επιλέγει τον πάγιο εξοπλισμό ή το ακίνητο που θεωρεί κατάλληλο για τις ανάγκες του, η εταιρία leasing αγοράζει τον εξοπλισμό από τον προμηθευτή ή το ακίνητο από τον ιδιοκτήτη και στη συνέχεια ενοικιάζει τον εξοπλισμό ή το ακίνητο.

Στη λήξη της μίσθωσης, η εταιρία leasing μεταβιβάζει (πωλεί) στον μισθωτή την κυριότητα του εν λόγω παγίου έναντι τιμήματος, συνήθως συμβολικού (1 λεπτό του ευρώ ή παλιότερα μια δραχμή).

Επομένως χρηματοδοτική μίσθωση είναι η σύμβαση η οποία καταρτίζεται μεταξύ της εταιρίας χρηματοδοτικής μίσθωσης (leasing) και του αντισυμβαλλόμενου μισθωτή, σύμφωνα με την οποία η εταιρία leasing, παραχωρεί έναντι μισθώματος στον μισθωτή τη χρήση ακινήτου το οποίο αγόρασε με υπόδειξή του και το οποίο προορίζεται αποκλειστικά για επαγγελματική του χρήση και παρέχει στον μισθωτή το δικαίωμα είτε να αγοράσει το ακίνητο είτε να ανανεώσει τη μίσθωση για ορισμένο χρόνο. Αντικείμενο χρηματοδοτικής μίσθωσης (sale and lease back) μπορεί επίσης να είναι ακίνητο που αγόρασε προηγουμένως η εταιρία χρηματοδοτικής μίσθωσης από τον μισθωτή ο οποίος σύμφωνα με το νόμο δεν μπορεί να είναι ελεύθερος επαγγελματίας.

Τα ακίνητα που παραχωρούνται σε χρηματοδοτική μίσθωση πρέπει να προορίζονται αποκλειστικά για την επαγγελματική ή εμπορική δραστηριότητα του μισθωτή. Τα φορολογικά πλεονεκτήματα που συνοδεύουν αυτού του είδους τις συμβάσεις, θεσπίστηκαν ακριβώς διότι οι συμβάσεις αυτές ενισχύουν την επιχειρηματική και επαγγελματική δραστηριότητα γενικότερα, προσφέροντας αχώλυτη χρήση κεφαλαιουχικών αγαθών (όπως το ακίνητο), απαραίτητων για την άσκηση επιχείρησης ή επαγγέλματος.

Οι συμβάσεις μεταβίβασης ακινήτων που δεν σχετίζονται με την άσκηση επαγγελματικής ή επιχειρηματικής δραστηριότητας, βρίσκονται εκτός του ανωτέρω πλαισίου και η επέκταση των

φορολογικών πλεονεκτημάτων και σ' αυτές θα ερχόταν σε αντίθετη με το πνεύμα και τη λογική της νομοθεσίας περί leasing.

Η διάρκεια της χρηματοδοτικής μίσθωσης είναι πάντοτε ορισμένη και δεν μπορεί να συμφωνηθεί μικρότερη από δέκα έτη όταν αφορά ακίνητα.

Σε περίπτωση αγοράς του μισθίου πριν από την πάροδο τριετίας από την έναρξη της μίσθωσης, ο μισθωτής έχει υποχρέωση να καταβάλει το φόρο μεταβίβασης που θα όφειλε να έχει καταβάλει αν κατά το χρόνο σύναψης της χρηματοδοτικής μίσθωσης είχε αγοράσει το μίσθιο.

Ο μισθωτής μπορεί να μεταβιβάσει τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του από τη σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης σε τρίτο με έγγραφη συναίνεση της εκμισθώτριας εταιρίας.

Η σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης καταρτίζεται εγγράφως με συμβολαιογραφικό έγγραφο.

Αν ο μισθωτής πτωχεύσει, λύεται η σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης και η εταιρία leasing έχει δικαίωμα χωρίς κανέναν περιορισμό να αναλάβει το ακίνητο.

Ειδικότερα, η σύμβαση sale and lease back είναι μια εξειδικευμένη σύμβαση με την οποία η εταιρία leasing αγοράζει το πάγιο (κινητό, ακίνητο) από τον πελάτη και το εκμισθώνει πάλι σε αυτόν (ταύτιση προμηθευτή - πελάτη), σύμφωνα με τους όρους που έχουν συμφωνηθεί (διάρκεια, είδος μισθώματος κλπ.).

Αντικείμενο χρηματοδοτικής μίσθωσης

Με τις διατάξεις του ν. 1665/1986 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, αντικείμενο χρηματοδοτικής μίσθωσης μπορεί να είναι και ακίνητο.

Στην έννοια των ακινήτων (παρ. 3 άρθρο 1 ν.1665/1986) συμπεριλαμβάνονται οι αγροτικές εκτάσεις, οι οριζόντιες και κάθετες ιδιοκτησίες με κτίσματα μετά του ποσοστού του γηπέδου που αναλογεί στα συγκεκριμένα κτίσματα σε σχέση με τη δομήσιμη επιφάνεια του γηπέδου και γενικά τα κτίσματα ή το συγκρότημα κτισμάτων μετά των λοιπών εγκαταστάσεων, συμπεριλαμβανομένου του γηπέδου που αναλογεί στα συγκεκριμένα κτίσματα, σε

συνάρτηση με το εμβαδόν του και τη συνολική δομήσιμη επιφάνεια που μπορεί να πραγματοποιηθεί στο γήπεδο και επιπλέον ο ακάλυπτος χώρος που προβλέπεται από τις πολεοδομικές διατάξεις ως χώρος στάθμευσης αυτοκινήτων.

Νομοθετικό πλαίσιο - φορολογικές απαλλαγές

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 9 του άρθρου 6 του ν.1665/1986 ορίζεται ότι:

Απαλλάσσονται από, τυχόν, φόρο αυτομάτου υπερτιμήματος, που θα επιβληθεί, καθώς και από το φόρο μεταβίβασης ακινήτων:

α) η μεταβίβαση ακινήτου από την εκμισθώτρια εταιρία προς το μισθωτή κατά τη λήξη της χρηματοδοτικής μίσθωσης.

Δηλαδή στην περίπτωση αυτή ο μισθωτής απαλλάσσεται από το φόρο μεταβίβασης για την κτήση του ακινήτου με τη λήξη της χρηματοδοτικής μίσθωσης.

Η διάρκεια της χρηματοδοτικής μίσθωσης ακινήτου είναι συνήθως δεκαετής (άρθρο 3 παρ.1 του ν.1665/1986).

β) η εξαγορά του μισθίου ακινήτου πριν από τη λήξη της σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης από το μισθωτή, σύμφωνα με τους όρους της σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης.

Όπως προαναφέρθηκε η διάρκεια της χρηματοδοτικής μίσθωσης του ακινήτου είναι δεκαετής. Όμως, από τη διάταξη του άρθρου 3 παρ.3 του ν.1665/1986 συνάγεται ότι μπορεί το μίσθιο να εξαγοραστεί μετά τη συμπλήρωση τριών χρόνων, χωρίς απώλεια των φορολογικών ευεργετημάτων. Από το συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει σαφώς ότι στη περίπτωση εξαγοράς του μισθίου πριν από τη 26

λήξη της χρηματοδοτικής μίσθωσης η μεταβίβαση του ακινήτου χωρίς την καταβολή φ.μ.α. μπορεί να γίνει μόνον μετά τη συμπλήρωση τριών χρόνων από την έναρξη της χρηματοδοτικής μίσθωσης. Σε περίπτωση εξαγοράς μισθίου πριν τη συμπλήρωση της τριετίας από την έναρξη, θα καταβληθεί ο φ.μ.α. από τον μισθωτή.

2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού προστίθεται στην παράγραφο 9 του άρθρου 6 του ν. 1665/1986 περίπτωση γ' με την οποία ορίζεται ότι απαλλάσσονται :

γ. «Οι συμβάσεις αγοράς ακινήτων από εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης με σκοπό τη χρηματοδοτική μίσθωση του πωλητή του ακινήτου ο οποίος αποκτά την ιδιότητα του χρηματοδοτικού μισθωτή.

Εξαιρούνται οι συμβάσεις αγοράς ακινήτων στις οποίες αντισυμβαλλόμενος είναι εξωχώρια εταιρία».

Με τη διάταξη αυτή θεσπίζεται για πρώτη φορά απαλλαγή από το φ.μ.α. κατά την αγορά του ακινήτου από την εταιρία leasing στην περίπτωση εφαρμογής του θεσμού «sale and lease back». Δηλαδή στην περίπτωση αυτή η εταιρία leasing αγοράζει το ακίνητο από τον πωλητή, το οποίο (ακίνητο) εκμισθώνει στη συνέχεια στον ίδιο, και με τη λήξη της χρηματοδοτικής μίσθωσης ο πωλητής - μισθωτής αποκτά το εν λόγω ακίνητο χωρίς την καταβολή του φόρου. Δηλαδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση απαλλάσσεται τόσο η εταιρία leasing κατά την αγορά του ακινήτου όσο και ο μισθωτής αυτού.

Στη συνέχεια με το τρίτο εδάφιο προβλέπονται τα εξής:

«Αν το μίσθιο αγορασθεί πριν από την πάροδο τριετίας από την έναρξη της μίσθωσης ή ο μισθωτής μεταβιβάσει τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις από τη σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης σε τρίτο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στη παράγραφο 4 του άρθρου 3 του νόμου αυτού, ή το ακίνητο παραμείνει στην κυριότητα της εταιρίας χρηματοδοτικής μίσθωσης λόγω μη εξόφλησης του συμφωνηθέντος τιμήματος ή μεταβιβασθεί από αυτή σε τρίτο, αίρεται η χορηγηθείσα ως άνω απαλλαγή».

Στο εδάφιο αυτό απαριθμούνται οι περιπτώσεις στις οποίες αίρεται η χορηγηθείσα απαλλαγή στην εταιρία leasing, οι οποίες είναι οι εξής:

I. Αν το μίσθιο εξαγορασθεί από τον μισθωτή πριν την πάροδο τριετίας από την έναρξη της σύμβασης.

II. Αν ο μισθωτής μεταβιβάσει τα δικαιώματά του και τις υποχρεώσεις του σε τρίτο πρόσωπο έστω και με έγγραφη συναίνεση της εταιρίας leasing.

III. Αν το ακίνητο παραμείνει στην εταιρία leasing γιατί δεν εξοφλήθηκε το συμφωνηθέν τίμημα και

IV. Αν η εταιρία leasing μεταβιβάσει το ακίνητο σε τρίτο πρόσωπο είτε κατά τη λήξη της σύμβασης είτε πριν και όχι στον μισθωτή-πωλητή του ακινήτου.

Τέλος με τα εδάφια τέταρτο και πέμπτο ορίζεται ότι :

«Στις περιπτώσεις αυτές καταβάλλεται εφάπαξ ο φόρος που αναλογεί στην αξία του ακινήτου κατά το χρόνο άρσης της απαλλαγής , εκτός αν ο φόρος που αναλογεί στην αξία του ακινήτου ή στο δηλωθέν τίμημα κατά το χρόνο χορήγησης αυτής είναι μεγαλύτερος οπότε καταβάλλεται ο μεγαλύτερος αυτός φόρος.

Η οικεία δήλωση υποβάλλεται εντός δίμηνης ανατρεπτικής προθεσμίας από το χρόνο άρσης της απαλλαγής».

Στις ανωτέρω αναφερθείσες περιπτώσεις κατά τις οποίες αίρεται η χορηγηθείσα απαλλαγή στην εταιρία leasing αυτή υποχρεούται να υποβάλει εντός δίμηνης ανατρεπτικής προθεσμίας από το χρόνο άρσης της απαλλαγής δήλωση φ.μ.α (άρσης απαλλαγής) στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. , και να καταβάλει εφάπαξ το φόρο που θα αναλογεί στην αξία που έχει το ακίνητο κατά το χρόνο άρσης της απαλλαγής εκτός και αν ο φόρος που αναλογούσε στην αξία του ακινήτου ή στο δηλωθέν τίμημα κατά το χρόνο χορήγησης της απαλλαγής ήταν μεγαλύτερος οπότε θα καταβληθεί ο μεγαλύτερος αυτός φόρος.

Οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού ισχύουν από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (24 -12 - 2002).

Παράδειγμα

Το 2000 εταιρία χρηματοδοτικών μισθώσεων σύναψε σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης του ν.1665/1986 με νομικό πρόσωπο (π.χ. Ο.Ε.), στο οποίο εκμίσθωσε ακίνητο (βιομηχανικό χώρο) που προοριζόταν για την επαγγελματική του δραστηριότητα και το οποίο είχε αγοράσει η εταιρία leasing καταβάλλοντας τον φόρο μεταβίβασης που αναλογούσε στην φορολογητέα αξία του ακινήτου.

Η μίσθωση συμφωνήθηκε δεκαετής, με (120) εκατόν είκοσι μηνιαία μισθώματα και το τίμημα εξαγοράς του ακινήτου κατά τη λήξη της σύμβασης, καθορίστηκε έστω σε πέντε ευρώ (5 €).

1. α) Κατά την αγορά του ακινήτου από την εταιρία Leasing οφείλεται φόρος μεταβίβασης, ο οποίος καταβάλλεται από αυτή.

β) Με βάση τη νέα διάταξη, αν στο πιο πάνω παράδειγμα κατά τη χρηματοδοτική μίσθωση ο πωλητής του ακινήτου προς την εταιρία leasing είναι και μισθωτής του, (περίπτωση sale and lease back) η εταιρία leasing απαλλάσσεται του φόρου μεταβίβασης κατά την αγορά του ακινήτου.

2. Αν στο παράδειγμα μεταβιβασθεί το ακίνητο προς το μισθωτή (εξαγορά του μισθίου) κατά τη λήξη της χρηματοδοτικής μίσθωσης ή και πριν από αυτή, δεν οφείλεται φόρος μεταβίβασης από τον μισθωτή.

Αν όμως η εξαγορά γίνει πριν από την πάροδο τριετίας από την έναρξη της μίσθωσης, ο μισθωτής έχει την υποχρέωση να καταβάλει το φόρο που όφειλε να είχε καταβάλει, αν κατά το χρόνο σύναψης της μίσθωσης είχε αγοράσει το μίσθιο

Με βάση τη νέα διάταξη, αν τα πιο πάνω συμβούν στην περίπτωση χρηματοδοτικής μίσθωσης sale and lease back υπάρχει όμοια αντιμετώπιση από το νόμο ως προς τον μισθωτή αίρεται όμως η χορηγηθείσα στην εταιρία leasing απαλλαγή.

3. Αν στο παράδειγμα μεταβιβασθούν τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις του μισθωτή που απορρέουν από τη σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης σε τρίτο πριν από τη λήξη της χρηματοδοτικής μίσθωσης (νέο μισθωτή φυσικό ή νομικό πρόσωπο,) με έγγραφη συναίνεση της εκμισθώτριας εταιρίας δεν οφείλεται φ.μ.α. από το νέο μισθωτή.

Με βάση τη νέα διάταξη, σε περίπτωση χρηματοδοτικής μίσθωσης sale and lease back, κατά τη μεταβίβαση των δικαιωμάτων και των υποχρεώσεων του μισθωτή σε τρίτο πρόσωπο, δεν οφείλεται φ.μ.α. από τον τρίτο, αίρεται όμως η χορηγηθείσα στην εταιρία leasing απαλλαγή.

4. Αν στο παράδειγμα επέλθει λύση της αρχικής σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης για οποιοδήποτε λόγο π.χ. (λόγω

διάλυσης ή πτώχευσης της μισθώτριας εταιρίας) το ακίνητο παραμένει στην κυριότητα της εταιρίας χρηματοδοτικής μίσθωσης λόγω μη εξόφλησης του συμφωνηθέντος τιμήματος χωρίς να οφείλεται φ.μ.α., από αυτήν.

Με βάση τη νέα διάταξη, στην περίπτωση της χρηματοδοτικής μίσθωσης sale and lease back, αν το ακίνητο παραμείνει στην κυριότητα της εταιρίας leasing λόγω μη εξόφλησης του συμφωνηθέντος τιμήματος για οποιονδήποτε λόγο, αίρεται η χορηγηθείσα στην αγοράστρια εταιρία leasing απαλλαγή.

5. Αν στο παράδειγμα μεταβιβασθεί το μίσθιο σε τρίτο πρόσωπο, οφείλεται φόρος μεταβίβασης, δεδομένου ότι η απαλλαγή παρέχεται μόνο κατά την εξαγορά του μισθίου ακινήτου, από το μισθωτή, και σύμφωνα με τους όρους της σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης.

Με βάση τη νέα διάταξη, σε περίπτωση χρηματοδοτικής μίσθωσης sale and lease back, κατά τη μεταβίβαση του ακινήτου σε τρίτο πρόσωπο, αίρεται η χορηγηθείσα στην εταιρία leasing απαλλαγή.

Ο ΥΦΥΠΟΥΡΓΟΣ ΑΠΟΣΤΟΛΟΣ ΦΩΤΙΑΔΗΣ

Ακριβές αντίγραφο

Η Προϊσταμένη της Γραμματείας

ΣΥΝΗΜΜΕΝΑ: 4

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ

ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ

1. α) Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες (από πέντε (5) αντίτυπα)
β) Οικονομικές Επιθεωρήσεις - Όλους τους Επιθεωρητές στις έδρες τους
2. Κεντρική Υπηρεσία ΣΔΟΕ και τις Περιφερειακές Διευθύνσεις του
3. Ελεγκτικά κέντρα (ΕΘΕΚ, ΠΕΚ, ΤΕΚ)
4. Γραφείο κ. Γενικού Γραμματέα Πληροφορικών Συστημάτων (για καταχώρηση στο INTERNET)

ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ

- 1. Ομάδα Έργου Εφαρμογών του TAXIS**
- 2. Περιοδικό «ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗ»**
- 3. ΠΟΕ-ΔΥΟ**

Αποδέκτες Πίνακα Α' (περιπτώσεις 2, 5, 6)

Αποδέκτες Πίνακα Ε' (περιπτώσεις 4, 5, 6, 7)

Αποδέκτες Πίνακα ΣΤ' (περίπτωση 1 , 2)

Αποδέκτες Πίνακα Ζ' ,εκτός του αριθ.8 αυτού

8. Αποδέκτες Πίνακα Η' (περιπτώσεις 1, 3 ,4 και 5)

9. Αποδέκτες Πίνακα Θ'

10. Αποδέκτες Πίνακα Ι'

11. Αποδέκτες πίνακα ΙΑ', εκτός του αριθ. 8 αυτού

12. Αποδέκτες πίνακα ΙΕ'

13. Αποδέκτες πίνακα ΙΣΤ'

14. Αποδέκτες πίνακα ΙΖ', εκτός των αριθ. 3 και 4 αυτού

15. Αποδέκτες Πίνακα Κ'

16. Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών, Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής (ΕΣΥΛ),10180 ΑΘΗΝΑ

17. Υπουργείο Ανάπτυξης, Διεύθυνση Ανωνύμων Εταιρειών και Πίστεως, Πλ.Κάνιγγος- 10180 ΑΘΗΝΑ

18. Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών, Γεν. Δ/υση Ιδιωτικών Επενδύσεων, Τμήμα Αξιολόγησης, Προώθησης και Έγκρισης Επενδυτικών Σχεδίων, Πλατεία Συντάγματος-10180 ΑΘΗΝΑ

ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ

- 1. Γραφείο κ. Υπουργού**
- 2. Γραφείο κ. Υφυπουργού**
- 3. Γραφείο κ. Γενικού Γραμματέα**
- 4. Γραφεία κ.κ. Γενικών Διευθυντών**
- 5. Όλες τις Φορολογικές Διευθύνσεις και Τμήματα**

6. Γενική Διεύθυνση Οικονομικής Επιθεώρησης - Διεύθυνση Επιθεώρησης Υπηρεσιών (Θεμιστοκλέους 5 - 101 84 ΑΘΗΝΑ)

7. Γραφείο Τύπου και Δημοσίων Σχέσεων (20 αντίτυπα)

8. Γραφείο Επικοινωνίας και Πληροφόρησης Πολιτών (20 αντίτυπα)

9. Διεύθυνση Φορολογίας Κεφαλαίου (Δ13)- Τμήματα Α´(30), Β´(30), Φ.Μ.Α.Π. (30)

ΝΕΑ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΠΟΣΑ ΣΤΗΝ ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΠΡΩΤΗΣ

ΚΑΤΟΙΚΙΑΣ ΜΕ ΟΠΟΙΑΔΗΠΟΤΕ ΑΙΤΙΑ

ΑΓΟΡΑ - ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑ - ΓΟΝΙΚΗ ΠΑΡΟΧΗ

Από 1-1-2003

ΑΓΑΜΟΣ

30.000 €

65.000 €

ΕΓΓΑΜΟΣ (ΚΑΙ ΑΓΑΜΟΣ, ΧΗΡΟΣ Ή ΔΙΑΖΕΥΓΜΕΝΟΣ

ΓΟΝΕΑΣ ΠΟΥ ΕΧΕΙ ΤΗΝ ΕΠΙΜΕΛΕΙΑ ΤΩΝ ΤΕΚΝΩΝ)

55.000 €

ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΓΙΑ ΤΑ ΑΝΗΛΙΚΑ ΠΡΟΣΤΑΤΕΥΟΜΕΝΑ ΤΕΚΝΑ

ΓΙΑ ΤΟ ΠΡΩΤΟ ΤΕΚΝΟ 8.000 €

ΓΙΑ ΤΟ ΔΕΥΤΕΡΟ ΤΕΚΝΟ 8.000 €

ΓΙΑ ΤΟ ΤΡΙΤΟ ΚΑΙ ΚΑΘΕ ΕΠΟΜΕΝΟ 10.000 €

ΚΑΤΟΙΚΙΑ 100.000 €

ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΓΙΑ ΤΑ ΑΝΗΛΙΚΑ ΠΡΟΣΤΑΤΕΥΟΜΕΝΑ ΤΕΚΝΑ ΓΙΑ ΤΟ ΠΡΩΤΟ ΤΕΚΝΟ 20.000 €

ΓΙΑ ΤΟ ΔΕΥΤΕΡΟ ΤΕΚΝΟ 20.000 €

ΓΙΑ ΤΟ ΤΡΙΤΟ ΚΑΙ ΚΑΘΕ ΕΠΟΜΕΝΟ 30.000€

ΙΣΧΥΟΝΤΑ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΠΟΣΑ ΣΤΗΝ ΑΠΑΛΛΑΓΗ

ΠΡΩΤΗΣ ΚΑΤΟΙΚΙΑΣ ΜΕΧΡΙ 31-12-2002

1) ΣΤΗΝ ΑΓΟΡΑ

ΟΙΚΟΠΕΔΟ		ΚΑΤΟΙΚΙΑ	
ΑΓΑΜΟΣ	30.000€	ΑΓΑΜΟΣ	62.000€
ΕΓΓΑΜΟΣ	53.000€	ΕΓΓΑΜΟΣ	97.000€
1ο ΤΕΚΝΟ	7.000€	1ο ΤΕΚΝΟ	20.600€
2ο ΤΕΚΝΟ	7.000€	2ο ΤΕΚΝΟ	20.600€
ΚΑΘΕ ΕΠΟΜΕΝΟ	8.800€	ΚΑΘΕ ΕΠΟΜΕΝΟ	30.000€

2) ΣΤΗΝ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑ

ΟΙΚΟΠΕΔΟ	ΚΑΤΟΙΚΙΑ	
ΑΓΑΜΟΣ	ΑΓΑΜΟΣ	42.000€
ΕΓΓΑΜΟΣ	ΕΓΓΑΜΟΣ	63.000€
1ο ΤΕΚΝΟ	1ο ΤΕΚΝΟ	21.000€
2ο ΤΕΚΝΟ	2ο ΤΕΚΝΟ	21.000€
ΚΑΘΕ ΕΠΟΜΕΝΟ	ΚΑΘΕ ΕΠΟΜΕΝΟ	23.000€

3) ΣΤΗ ΓΟΝΙΚΗ ΠΑΡΟΧΗ

ΟΙΚΟΠΕΔΟ		ΚΑΤΟΙΚΙΑ	
ΑΓΑΜΟΣ	7.100€	ΑΓΑΜΟΣ	7.100€
ΕΓΓΑΜΟΣ	12.100€	ΕΓΓΑΜΟΣ	12.100€
1ο ΤΕΚΝΟ	5.000€	1ο ΤΕΚΝΟ	5.000€
2ο ΤΕΚΝΟ	5.000€	2ο ΤΕΚΝΟ	5.000€
ΚΑΘΕ ΕΠΟΜΕΝΟ	7.500€	ΚΑΘΕ ΕΠΟΜΕΝΟ	7.500€

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Δ.Ο.Υ.....

ΤΜΗΜΑ
ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ

ΤΗΛΕΦΩΝΟ :

ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΤΙΚΟ

(αρθ.10 παρ. 4 ν.3091/02)

Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ.....πιστοποιεί ότι:

Όπως προκύπτει από τα τηρούμενα στην Υπηρεσία μας στοιχεία Φ.Μ.Α.,

ο/η Α.Φ.Μ.

..... κάτοικος..... οδός

..... αριθ. για την αγορά του ακινήτου που βρίσκεται στο Δήμο επί της

οδού..... αριθ. υπέβαλε στην

υπηρεσία μας την με αριθ. /..... δήλωση φ.μ.α με αντικειμενική αξία / αγοραία αξία (δρχ./ευρώ) /

τίμημα (δρχ./ευρώ) βάσει της οποίας συντάχθηκε το υπ' αριθ. /..... συμβόλαιο του/της Συμβολαιογράφουκαι κατέβαλε φόρο

μεταβίβασης,(δρχ./ευρώ)

ή δεν κατέβαλε φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 1078/80.

Σήμερα ο παραπάνω αγοραστής υπέβαλε στην υπηρεσία μας την αριθ. δήλωση φ.μ.α (βάσει της διάταξης της παραγράφου 4 του άρθρου 10 του ν.3091/2002) σύμφωνα με την οποία καταβλήθηκε ολόκληρο το ποσό του φόρου ευρώ που αναλογεί στην σημερινή αξία του ανωτέρω ακινήτου

(αγοραία, αντικειμενική, δηλωθέν τίμημα) ποσού
..... Ευρώ.

Το πιστοποιητικό αυτό χορηγείται μετά την υποβολή της ανωτέρω δήλωσης και την καταβολή του αναλογούντος φόρου, για να επιδοθεί από τον/την ανωτέρω στην αρμόδια Δ.Ο.Υ..... για τη χορήγηση νέας απαλλαγής.

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ Δ.Ο.Υ.