



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΥΠΗΡΕΤΟΥΜΕ ΠΙΣΤΑ
ΔΗΜΟΣΙΟ ΣΥΜΦΕΡΟΝ
ΚΟΙΝΩΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ

**ΕΓΧΕΙΡΙΔΙΟ/ΕΝΗΜΕΡΩΤΙΚΟΣ ΟΔΗΓΟΣ ΣΕ ΕΙΔΙΚΑ
ΘΕΜΑΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ
ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ (ΣΜ.1.2.249)**

Δεκέμβριος 2024

Περιεχόμενα

Σε ποιον απευθύνεται ο παρών οδηγός;	9
A. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΩΝ – ΔΩΡΕΩΝ – ΓΟΝΙΚΩΝ ΠΑΡΟΧΩΝ ΚΑΙ ΚΕΡΔΩΝ ΑΠΟ ΤΥΧΕΡΑ ΠΑΙΓΝΙΑ.....	9
I. ΓΕΝΙΚΑ	9
Σε ποιο νομοθετικό πλαίσιο βασίζεται η φορολόγηση των κληρονομιών, των δωρεών-γονικών παροχών και κερδών από τυχερά παίγνια;.....	9
II. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΩΝ.....	9
1. Σε ποια περιουσιακά στοιχεία επιβάλλεται φόρος κληρονομιάς;.....	9
2. Υπάγονται σε φόρο κληρονομιάς ποσά που αφορούν αυξήσεις μισθού ή σύνταξης θανόντος προσώπου και αναφέρονται σε προγενέστερο του θανάτου του χρονικό διάστημα;.....	9
3. Σε περίπτωση μεταβίβασης με επαχθή αιτία της ψιλής κυριότητας κινητών ή ακινήτων, με τον θάνατο του επικαρπωτή οφείλεται φόρος κληρονομιάς; Και αν ναι πώς υπολογίζεται;.....	10
4. Σε περίπτωση παρακράτησης ή μεταβίβασης με χαριστική αιτία ή αιτία θανάτου του δικαιώματος οίκησης, πώς φορολογείται ο κύριος του ακινήτου;.....	10
5. Φορολογείται η συνοίκηση και η χρήση από κοινού;	10
6. Πώς υπολογίζεται η αξία των εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών, ομολογιών, ιδρυτικών τίτλων κ.λπ. στη φορολογία των κληρονομιών;	10
7. Πώς υπολογίζεται η αξία των μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μερίδων ή μεριδίων στην φορολογία των κληρονομιών;	10
8. Πώς φορολογείται το καταπίστευμα;	11
9. Πώς φορολογείται το καταπίστευμα του περιλιμπανομένου;.....	11
10. Πώς φορολογείται το trust και το foundation;	11
11. Πώς υπολογίζεται η φορολογητέα αξία δασών και δασικών εκτάσεων;.....	12
12. Οι κληρονόμοι με το ευεργέτημα της απογραφής υποχρεούνται στην υποβολή δήλωσης φόρου κληρονομιάς και στην καταβολή του οικείου φόρου;	12
13. Πώς υπολογίζεται ο φόρος κληρονομιάς, που οφείλει αυτός που καθίσταται κληρονόμος, μετά από αποποίηση;	12
14. Υπάρχουν περιπτώσεις που μετατίθεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης;.....	13

15. Στην κληρονομιαία περιουσία συνυπολογίζονται προγενέστερες δωρεές/γονικές παροχές του κληρονομούμενου προς τον κληρονόμο;	13
16. Η σύμβαση ασφάλισης ζωής (στην οποία αναφέρεται ο δικαιούχος) συνυπολογίζεται στην αιτία θανάτου κτήση;	13
17. Εκπίπτονται από το ενεργητικό της κληρονομιάς τα χρέη από φόρους που δεν είχε πληρώσει ο θανών;.....	14
18. Απαλλάσσεται από τον φόρο κληρονομιών κινητή περιουσία της αλλοδαπής Έλληνα υπηκόου;.....	14
19. Τι πρέπει να εξετάζεται προκειμένου να κριθεί εάν συντρέχουν για το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο που εδρεύει σε τρίτη - πλην Ε.Ε. και ΕΟΧ- χώρα οι προϋποθέσεις για τη φορολόγησή του με τον ευνοϊκό συντελεστή 0,5% (περ. β' παρ. 3 άρθρ. 25 Κ.Δ.Φ.Κ.Δ.);.....	14
20. Τι περιλαμβάνεται στον όρο της αμοιβαιότητας, που θα πρέπει να εξετάζεται προκειμένου να κριθεί εάν συντρέχουν για το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο που εδρεύει σε τρίτη - πλην Ε.Ε. και ΕΟΧ- χώρα οι προϋποθέσεις για τη φορολόγησή του με τον ευνοϊκό συντελεστή 0,5%;.....	14
21. Υπάρχει απαλλασσόμενο ποσό όταν κληρονόμος είναι σύζυγος ή ανήλικο τέκνο του και με ποιες προϋποθέσεις;.....	15
22. Υπάρχει απαλλασσόμενο ποσό όταν κληρονόμος είναι πρόσωπο που έχει συνάψει σύμφωνο συμβίωσης με τον θανόντα ;	15
23. Υπάρχει ειδική πρόβλεψη για τη φορολόγηση των περιουσιακών στοιχείων των κληρονομούμενων που απεβίωσαν λόγω του σιδηροδρομικού δυστυχήματος των Τεμπών της 28ης Φεβρουαρίου 2023;.....	15
24. Πώς φορολογούνται τα περιουσιακά στοιχεία που είχαν περιέλθει στον κληρονομούμενο αιτία δωρεάς ή γονικής παροχής από τους γονείς αυτού και κληρονομούνται από αυτούς;	16
25. Προβλέπονται απαλλαγές γεωργικών ή κτηνοτροφικών εκτάσεων από τον φόρο κληρονομιών;	16
26. Προβλέπεται απαλλαγή από τον φόρο κληρονομιάς για απόκτηση πρώτης κατοικίας;	16
27. Φορολογείται η κατάθεση σε κοινό τραπεζικό λογαριασμό;.....	16
28. Ποιος είναι υπόχρεος για την υποβολή δήλωσης φόρου κληρονομιάς;	17
29. Σε περίπτωση σχολάζουσας κληρονομιάς ποιος υποχρεούται στην υποβολή δήλωσης;	17
30. Τι είναι το ευρωπαϊκό κληρονομητήριο;.....	17

31. Ποιες συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας σε θέματα κληρονομιών έχει υπογράψει η Ελλάδα;.....	17
III. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΔΩΡΕΩΝ- ΓΟΝΙΚΩΝ ΠΑΡΟΧΩΝ	18
1. Σε ποια περιουσιακά στοιχεία επιβάλλεται φόρος δωρεάς-γονικής παροχής;	18
2. Ποια αξία λαμβάνεται υπόψη για την επιβολή του φόρου επί ακινήτων που δεν εντάσσονται στο αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού αξίας ακινήτων και πώς προσδιορίζεται αυτή;	18
3. Ποιες είναι οι κυριότερες απαλλαγές από τον φόρο δωρεάς/γονικής παροχής;	18
4. Ποιες είναι οι ισχύουσες φορολογικές κλίμακες στη φορολογία δωρεών κινητών και ακινήτων;	19
5. Πώς φορολογείται η δωρεά ή γονική παροχή χρηματικών ποσών;.....	20
6. Πώς φορολογείται η δωρεά ή γονική παροχή χρηματικών ποσών προς τα πρόσωπα της Α' κατηγορίας, εφόσον αυτές αποδεικνύονται με μεταφορά χρημάτων μέσω χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων;	20
7. Εμπίπτει στο αφορολόγητο των 800.000 Ευρώ η αποπληρωμή πιστωτικής κάρτας συνδεδεμένης με τραπεζικό λογαριασμό του τέκνου, η οποία διενεργείται με μεταφορά χρημάτων από λογαριασμό που διατηρεί σε πιστωτικό ίδρυμα ο πατέρας;	20
8. Εμπίπτει στο αφορολόγητο των 800.000 Ευρώ η μεταφορά του πλειστηριασματος από τον λογαριασμό του γονέα απευθείας στον λογαριασμό του συμβολαιογράφου που διενεργεί τον πλειστηριασμό, για να αγοράσει το τέκνο ακίνητο μέσω πλειστηριασμού;	20
9. Τι ισχύει ως προς τον συνυπολογισμό στις γονικές παροχές και δωρεές κινητών, ακινήτων και χρημάτων με μεταφορά μεταξύ χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων προς τους δικαιούχους της Α' Κατηγορίας της φορολογικής κλίμακας;	21
10. Πού υποβάλλεται η δήλωση φόρου δωρεάς- γονικής παροχής;	21
11. Ποιες είναι οι υποχρεώσεις του συμβολαιογράφου και των συμβαλλομένων ως προς τη συμπλήρωση της δήλωσης δωρεάς, γονικής παροχής και τη λοιπή διαδικασία;	21
12. Εκπίπτει ο φόρος δωρεάς κινητής περιουσίας που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή, από άλλο πρόσωπο πλην του δωρεοδόχου, για λογαριασμό του δωρεοδόχου;.....	21
13. Πώς φορολογείται το βοήθημα που καταβάλλεται εφάπαξ ή περιοδικά από ασφαλιστικό ταμείο ή Οργανισμό;	22
IV. ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΔΗΛΩΣΕΩΝ ΦΟΡΟΥ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑΣ, ΔΩΡΕΑΣ, ΓΟΝΙΚΗΣ ΠΑΡΟΧΗΣ	22
A. Δήλωση φόρου κληρονομιάς.	22

1. Με ποιους τρόπους υποβάλλεται η δήλωση φόρου κληρονομιάς κατά περίπτωση;	22
2. Ο κληρονόμος μπορεί να επιλέξει μόνος του τον τρόπο υποβολής της δήλωσης φόρου κληρονομιάς;.....	22
3. Ποιες δηλώσεις φόρου κληρονομιάς υποβάλλονται ψηφιακά μέσω της εφαρμογής myPROPERTY (http://myproperty.aade.gov.gr);.....	23
4. Σε ποιες περιπτώσεις δεν υποβάλλονται δηλώσεις φόρου κληρονομιάς μέσω της εφαρμογής myProperty για θανάτους από 1-1-2022 και έπειτα, αλλά μέσω της εφαρμογής myProperty μέσω Δ.Ο.Υ. (με εκκαθάριση από τη Δ.Ο.Υ./ΚΕΦΟΚ);	23
5. Πώς υποβάλλονται οι δηλώσεις φόρου κληρονομιάς για θανάτους έως 31-12-2021;	24
6. Πότε οι δηλώσεις φόρου κληρονομιάς υποβάλλονται σε έντυπη μορφή, είτε μέσω της εφαρμογής «Τα αιτήματά μου», είτε με τη διαδικασία που καθορίζεται στην υπό στοιχεία Α. 1137/2020 (Β' 2423) απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ;	24
Β. Δήλωση φόρου δωρεάς/γονικής παροχής	24
1. Πώς υποβάλλεται η δήλωση φόρου δωρεάς και γονικής παροχής;.....	24
2. Ποιος υποβάλλει τη δήλωση;.....	25
3. Ποιες δηλώσεις φόρου δωρεάς/γονικής παροχής υποβάλλονται ψηφιακά μέσω της εφαρμογής myPROPERTY (http://myproperty.aade.gov.gr), δυνάμει των Α. 1249/2021 και Α. 1162/2022 αποφάσεων του Διοικητή ΑΑΔΕ;.....	25
4. Είναι δυνατή η υποβολή μιας μόνο ηλεκτρονικής δήλωσης φόρου δωρεάς/γονικής παροχής για περισσότερες χρηματικές δωρεές/γονικές παροχές με μεταφορά ποσών μεταξύ χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων που έχουν διενεργηθεί όλες εντός 6μήνου μεταξύ των ίδιων συμβαλλομένων μερών;.....	25
5. Υπάρχουν άλλες περιπτώσεις δηλώσεων φόρου δωρεάς που υποβάλλονται ψηφιακά ;	26
6. Πού μπορεί να βρει κάποιος έντυπα δηλώσεων φόρου κληρονομιάς /δωρεάς/ γονικής παροχής;	26
Υ. ΛΟΙΠΕΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ: Καταβολή φόρου – Παραγραφή - Πιστοποιητικά	27
1. Πότε παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου κληρονομιάς, δωρεάς ή γονικής παροχής για υποθέσεις με χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης προ της 1/1/2015;.....	27
2. Μέχρι πότε είναι παρεγεγραμμένο το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή των φόρων κληρονομιών, δωρεών-γονικών παροχών;	27
3. Σε υποθέσεις κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννήθηκε μέχρι τις 31-12-2008 απαιτείται το πιστοποιητικό του άρθρου 105;.....	27

4. Σε υποθέσεις κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννήθηκε από 1-1-2009 μέχρι 31-12-2014 τότε απαιτείται το πιστοποιητικό του άρθρου 105;.....	28
5. Πότε παραγράφονται οι υποθέσεις κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών με χρόνο γένεσης φορολογικής υποχρέωσης από 1/1/2015 και εφεξής και πότε απαιτείται πιστοποιητικό γι' αυτές;.....	28
6. Ποια πρόσωπα έχουν υποχρέωση να απαιτούν την προσκόμιση πιστοποιητικού του άρθρου 105 και σε ποιες περιπτώσεις;.....	28
7. Ποιες είναι οι υποχρεώσεις των συμβολαιογράφων σχετικά με την προσάρτηση πιστοποιητικού;.....	29
8. Ποιες είναι οι υποχρεώσεις των συμβολαιογράφων σχετικά με την ενημέρωση της αρμόδιας υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης;.....	29
9. Τι μπορεί να προσκομισθεί αντί του πιστοποιητικού του άρθρου 105 και σε ποιες περιπτώσεις;.....	29
VI. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΕΡΔΩΝ ΑΠΟ ΤΥΧΕΡΑ ΠΑΙΓΝΙΑ	30
1. Ποια κέρδη υποβάλλονται σε φόρο και πώς φορολογούνται;.....	30
2. Ποιοι θεωρούνται ερασιτέχνες ιδιοκτήτες δρομώνων ίππων;	31
3. Ποια είναι τα παίγνια που διεξάγονται με παικτικές συνεδρίες και τι θεωρείται παικτική συνεδρία;.....	32
4. Τι νοείται δελτίο για το τυχερό παίγνιο «Στόιχημα» της περ. γ' του άρθρου 25 του ν. 4002/2011 και τι για τα τυχερά παίγνια που διεξάγονται από την ΟΠΑΠ Α.Ε. δυνάμει του άρθρου 27 του ν. 2843/2000;.....	32
5. Ποιος είναι ο χρόνος φορολογίας;.....	32
6. Ποιο είναι το αντικείμενο του φόρου;	32
7. Ποιος είναι υπόχρεος σε φόρο κέρδους από τυχερά παίγνια και ποιος είναι υπόχρεος σε δήλωση;.....	33
8. Πώς και πότε αποδίδεται ο φόρος κερδών από τυχερά παίγνια;.....	33
9. Πού υποβάλλεται η δήλωση φόρου κερδών από τυχερά παίγνια;.....	33
B. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ	33
I. ΓΕΝΙΚΑ	33
1. Σε ποιο νομοθετικό πλαίσιο βασίζεται η φορολογία μεταβίβασης ακινήτων;.....	33
2. Πότε, από ποιους υποβάλλεται η δήλωση φ.μ.α. και ποιος υποχρεούται να τον καταβάλει;.....	34

3. Ποια είναι η διαδικασία υποβολής της δήλωσης φ.μ.α.;	34
4. Πώς και πότε καταβάλλεται ο φόρος μεταβίβασης ακινήτων για τα ακίνητα τα οποία δεν εντάσσονται στο αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού αξίας;	35
II. ΕΙΔΙΚΕΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΕΠΙΒΟΛΗΣ Φ.Μ.Α.	36
1. Σε ποιες περιπτώσεις σύστασης ή τροποποίησης οριζόντιας ή κάθετης ιδιοκτησίας οφείλεται φ.μ.α.;	36
2. Σε ποιες περιπτώσεις δεν οφείλεται φ.μ.α. κατά τη σύσταση ή τροποποίηση οριζοντίων ή καθέτων ιδιοκτησιών;	36
3. Πώς υπολογίζεται ο φόρος διανομής και ο φόρος ανταλλαγής;	37
4. Πώς αντιμετωπίζεται η διαπίστωση διαφοράς επιφανείας ακινήτου, όταν ο τίτλος κτήσης του είναι από επαχθή αιτία;	38
5. Τι ισχύει στην περίπτωση που ο φορολογούμενος επικαλείται χρησικτησία κατά τη σύνταξη μεταβιβαστικού συμβολαίου;	38
6. Σε ποιες περιπτώσεις δεν οφείλεται φόρος χρησικτησίας;	39
7. Σε ποιες περιπτώσεις ο φόρος χρησικτησίας επιστρέφεται;	39
8. Οφείλεται φ.μ.α. κατά τη μεταγραφή πρακτικού συμβιβαστικής επίλυσης διαφοράς;	40
III. ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΑΠΟ ΤΟΝ ΦΟΡΟ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΑΠΟΚΤΗΣΗ Α' ΚΑΤΟΙΚΙΑΣ (άρθρο 1 Ν. 1078/1980)	40
1. Χορηγείται απαλλαγή πρώτης κατοικίας κατά τη διανομή, συνένωση ή ανταλλαγή ακινήτων, μεταγραφή δικαστικής απόφασης αναγνωριστικής κυριότητας, μεταβίβασης ακινήτου σε απόσβεση αξίωσης συμμετοχής στα αποκτήματα (ΑΚ 1400) ή επικύρωση ανώμαλης δικαιοπραξίας;	40
2. Χορηγείται απαλλαγή πρώτης κατοικίας σε περίπτωση κτήσης ακινήτου με πλειστηριασμό;	40
3. Αν κάποιος έχει ιδανικό μερίδιο επί κατοικίας ή οικοπέδου που πληροί τις στεγαστικές του ανάγκες (είτε αυτοτελώς ή συναθροιζόμενο με τα λοιπά ακίνητά του) και μεταβιβάσει ιδανικό μερίδιο αυτού, δικαιούται να λάβει απαλλαγή πρώτης κατοικίας πριν την παρέλευση πέντε ετών από τη μεταβίβαση;	40
4. Ανήλικος δικαιούται απαλλαγής πρώτης κατοικίας;	41
5. Αν κάποιος έχει ποσοστό συνιδιοκτησίας σε περισσότερα ακίνητα, πώς ελέγχεται εάν πληρούνται οι στεγαστικές του ανάγκες για τη χορήγηση της απαλλαγής;	41
6. Η μεταβίβαση εξ αδιαιρέτου μεριδίου πρώτης κατοικίας από τον ένα σύζυγο προς τον εξ αδιαιρέτου συγκύριο άλλο σύζυγο πριν την πάροδο της πενταετίας από τη μεταβίβαση, αίρει τη χορηγηθείσα απαλλαγή;	41

7. Σε περίπτωση αγοράς ακινήτου για το οποίο δεν έχει συνταχθεί πράξη σύστασης οριζοντίου ή καθέτου ιδιοκτησίας και στο οποίο υφίστανται αυτοτελείς και ανεξάρτητες ιδιοκτησίες, μπορεί ο αγοραστής να τύχει απαλλαγής α' κατοικίας και μέχρι ποιο ύψος;	41
8. Κατά την αγορά α' κατοικίας μπορεί να τύχει απαλλαγής και το δικαίωμα αποκλειστικής χρήσης κοινοχρήστου χώρου, πλην των περιπτώσεων αποθηκευτικού χώρου και θέσης στάθμευσης αυτοκινήτου;.....	42
9. Εάν σε αγορά α' κατοικίας συμπεριλαμβάνεται και βοηθητικός χώρος- αποθήκη, η οποία βρίσκεται σε όροφο ή σε δώμα και ως εκ τούτου δε χρησιμοποιείται για τον υπολογισμό της αξίας του έντυπο του αντικειμενικού προσδιορισμού για τον προσδιορισμό αξίας αποθήκης (Εντ.4.), αλλά διαφορετικά έντυπα (όπως Εντ.1, Εντ. 2), χορηγείται απαλλαγή α' κατοικίας και για αυτόν;.....	42
10. Μπορεί να τύχει απαλλαγής α' κατοικίας ακίνητο που χρησιμοποιείται μεν ως κατοικία, αλλά όπως προκύπτει από την άδεια οικοδομής ή τη σύσταση οριζοντίου ιδιοκτησίας αποτελεί επαγγελματική στέγη;.....	42
11. Οικόπεδο, εντός σχεδίου, μη οικοδομήσιμο, για το οποίο εκκρεμεί η πράξη εφαρμογής, μπορεί να τύχει απαλλαγής;	42
12. Τα μέρη του συμφώνου συμβίωσης μπορούν να τύχουν απαλλαγή ως έγγαμοι; ...	42
13. Μπορεί να χορηγηθεί απαλλαγή και μετά τη σύνταξη του μεταβιβαστικού συμβολαίου;.....	43
14. Μπορεί να χορηγηθεί δεύτερη απαλλαγή;.....	43
15. Σύζυγοι θέλουν να αγοράσουν ακίνητο με απαλλαγή πρώτης κατοικίας. Ο σύζυγος ωστόσο είχε αγοράσει στο παρελθόν ως άγαμος ένα διαμέρισμα με απαλλαγή. Δικαιούνται απαλλαγής για το ακίνητο που θέλουν να αγοράσουν τώρα;.....	43
16. Σε περίπτωση που έχει καταβληθεί ο φόρος που αναλογεί στην αξία του ακινήτου που είχε τύχει της απαλλαγής, λόγω χορήγησης νέας απαλλαγής και ματαιωθεί η σύνταξη του συμβολαίου αγοράς για την οποία ο αγοραστής θα ζητούσε δεύτερη απαλλαγή, ο καταβληθείς φόρος επιστρέφεται;	43
17. Πώς αντιμετωπίζεται η ακύρωση συμβολαίου αγοράς ακινήτου για την οποία χορηγήθηκε απαλλαγή α' κατοικίας καθώς και η τυχόν κατάρτιση νέας σύμβασης; ..	43
IV. ΑΓΡΟΤΙΚΗ ΑΠΑΛΛΑΓΗ (Άρθρο 13 παρ. 2- 10 ν. 634/1977)	44

Σε ποιον απευθύνεται ο παρών οδηγός;

Ο παρών οδηγός απευθύνεται σε φορολογούμενους και επαγγελματίες με εξειδίκευση στην παροχή φορολογικών υπηρεσιών, οι οποίοι κατέχουν βασικές γνώσεις στις φορολογίες μεταβίβασης κεφαλαίου και στοχεύει στην εμπάθυνση των γνώσεων στις φορολογίες αυτές με την ανάπτυξη ειδικών θεμάτων.

Α. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΩΝ – ΔΩΡΕΩΝ – ΓΟΝΙΚΩΝ ΠΑΡΟΧΩΝ ΚΑΙ ΚΕΡΔΩΝ ΑΠΟ ΤΥΧΕΡΑ ΠΑΙΓΝΙΑ

I. ΓΕΝΙΚΑ

Σε ποιο νομοθετικό πλαίσιο βασίζεται η φορολόγηση των κληρονομιών, των δωρεών- γονικών παροχών και κερδών από τυχερά παίγνια;

Στον Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια (Κ.Δ.Φ.Κ.Δ.), ο οποίος κυρώθηκε με το πρώτο άρθρο του ν. 2961/2001 (Α' 266), εφεξής καλούμενο χάριν συντομίας Κ.Δ.Φ.Κ.Δ. και στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.5104/2024, Α' 58), εφεξής καλούμενο χάριν συντομίας Κ.Φ.Δ..

II. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΩΝ

1. Σε ποια περιουσιακά στοιχεία επιβάλλεται φόρος κληρονομιάς;

Ο φόρος κληρονομιάς επιβάλλεται σε κάθε περιουσία που αποκτάται αιτία θανάτου και βρίσκεται στην Ελλάδα και ανήκει σε ημεδαπούς ή σε αλλοδαπούς, καθώς και στην κινητή περιουσία που βρίσκεται στο εξωτερικό και ανήκει σε Έλληνα υπήκοο που έχει την κατοικία του οπουδήποτε ή σε αλλοδαπό υπήκοο που έχει την κατοικία του στην Ελλάδα (άρθρο 3 Κ.Δ.Φ.Κ.Δ.).

2. Υπάγονται σε φόρο κληρονομιάς ποσά που αφορούν αυξήσεις μισθού ή σύνταξης θανόντος προσώπου και αναφέρονται σε προγενέστερο του θανάτου του χρονικό διάστημα;

Ναι, αποτελούν κληρονομαίο στοιχείο, και ως εκ τούτου υπάγονται σε φόρο κληρονομιάς ποσά που αφορούν αυξήσεις μισθού ή σύνταξης θανόντος προσώπου και αναφέρονται σε προγενέστερο του θανάτου του χρονικό διάστημα, καταβάλλονται δε στους κληρονόμους αυτού (παρ. 5 Ε. 2036/2023).

3. Σε περίπτωση μεταβίβασης με επαχθή αιτία της ψιλής κυριότητας κινητών ή ακινήτων, με τον θάνατο του επικαρπωτή οφείλεται φόρος κληρονομιάς; Και αν ναι πως υπολογίζεται;

Ναι, οφείλεται φόρος κληρονομιάς, αν η κτήση ή μεταβίβαση με επαχθή αιτία της ψιλής κυριότητας αυτών και η κτήση της επικαρπίας ή η παρακράτησή της έγιναν από 2 Απριλίου 1980.

Στις περιπτώσεις αυτές θεωρείται ότι η επικαρπία περιέρχεται στον κατά τον χρόνο της συνένωσης ψιλό κύριο από τον επικαρπωτή αιτία θανάτου και η αξία αυτής προσδιορίζεται στην αξία της πλήρους κυριότητας, μετά την αφαίρεση από αυτή του τμήματος της αξίας που αναλογεί στο ποσοστό για το οποίο ο ψιλός κύριος είχε υπαχθεί σε φόρο κατά την απόκτηση της ψιλής κυριότητας. Δηλαδή ο ψιλός κύριος που μετά τον θάνατο του επικαρπωτή καθίσταται πλήρης, φορολογείται για τα υπόλοιπα δέκατα, για τα οποία δεν είχε φορολογηθεί κατά την αγορά της ψιλής κυριότητας. Για τον προσδιορισμό του φόρου λαμβάνονται υπόψη οι αξίες και τα αφορολόγητα ποσά του χρόνου θανάτου του επικαρπωτή. Προϋπόθεση εφαρμογής της διάταξης αποτελεί η ταυτόχρονη -με επαχθή αιτία- κτήση ψιλής κυριότητας και επικαρπίας (ή η κτήση της ψιλής κυριότητας με ταυτόχρονη παρακράτηση της επικαρπίας) (άρθρο 2 Κ.Δ.Φ.Κ.Δ.).

4. Σε περίπτωση παρακράτησης ή μεταβίβασης με χαριστική αιτία ή αιτία θανάτου του δικαιώματος οίκησης, πώς φορολογείται ο κύριος του ακινήτου;

Σε αυτήν την περίπτωση ο κύριος του ακινήτου θα φορολογηθεί ως ψιλός κύριος. (παρ. 7 άρθρ. 16 Κ.Δ.Φ.Κ.Δ.).

5. Φορολογείται η συνοίκηση και η χρήση από κοινού;

Όχι, δεν φορολογούνται (εδ. 2 παρ. 1 άρθρ. 15 Κ.Δ.Φ.Κ.Δ.).

6. Πώς υπολογίζεται η αξία των εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών, ομολογιών, ιδρυτικών τίτλων κ.λπ. στη φορολογία των κληρονομιών;

Ως αξία των εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών, ομολογιών και λοιπών εμπορικών τίτλων, λαμβάνεται η αξία της προηγούμενης ημέρας του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης (άρθρο 12 Κ.Δ.Φ.Κ.Δ., ΠΟΛ. 1022/2004).

7. Πώς υπολογίζεται η αξία των μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μερίδων ή μεριδίων στην φορολογία των κληρονομιών;

Η αξία τους υπολογίζεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην με αρ. πρωτ. 1031583/253/Α0013/1-4-2003 - ΠΟΛ. 1055/2003 (Β' 477) απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, όπως ισχύει ύστερα και από την τροποποίηση και συμπλήρωσή της με την ΠΟΛ 1127/2003 και τις με αρ. πρωτ.

1070691/499/Α' 0013/28-7-2003 και 1068130/449/Α0013/18-7-2003)
αποφάσεις (άρθρο 12 του Κ.Δ.Φ.Κ.Δ.)

8. Πώς φορολογείται το καταπίστευμα;

Σε περίπτωση καταπιστεύματος και κάθε άλλης διάταξης που υποχρεώνει τον κληρονόμο ή κληροδόχο να παραδώσει, από ορισμένο χρονικό σημείο ή γεγονός, σε άλλον την κληρονομία που απέκτησε ή ποσοστό αυτής, ο υπόχρεος σε αποκατάσταση κληρονόμος ή κληροδόχος (βεβαρημένος) εξομοιώνεται, για την επιβολή του φόρου, με επικαρπωτή (άρθρο 17 Κ.Δ.Φ.Κ.Δ.). Ο καταπιστευματοδόχος δεν εξομοιώνεται με ψιλό κύριο και φορολογείται κατά τον χρόνο που του περιέρχεται το αντικείμενο του καταπιστεύματος, σε σχέση με τον αρχικό διαθέτη. Ο καταπιστευματοδόχος μπορεί επίσης να παραιτηθεί (μονομερώς ή συμβατικά) από το δικαίωμά του προσδοκίας υπέρ του βεβαρημένου, ο οποίος θα φορολογηθεί κατά τον χρόνο τούτο (της παραίτησης) για αξία πλήρους κυριότητας με συμψηφισμό του φόρου επικαρπίας. Το ίδιο ισχύει και σε περίπτωση που ο βεβαρημένος μεταβιβάσει, με συναίνεση του καταπιστευματοδόχου, σε τρίτο το καταπιστευτέο αντικείμενο.

9. Πώς φορολογείται το καταπίστευμα του περιλιμπανομένου;

Ο υπόχρεος κατά το άρθρο 1939 του Α.Κ. σε αποκατάσταση του περιλιμπανομένου υποχρεώνεται στην καταβολή του φόρου για την αξία της πλήρους κυριότητας της περιουσίας που έχει καταληφθεί σε αυτόν. Ο καταπιστευματοδόχος στον οποίο περιέρχεται το περιλιμπανόμενο φορολογείται κατά τον χρόνο θανάτου του βεβαρημένου βάσει της κατά τον χρόνο αυτό αξίας της πλήρους κυριότητας του περιλιμπανομένου και της συγγενικής του σχέσης με τον αρχικό διαθέτη (παρ. 3 άρθρ. 17 Κ.Δ.Φ.Κ.Δ.).

10. Πώς φορολογείται το trust και το foundation;

Σε περιουσιακά στοιχεία που βρίσκονται στην αλλοδαπή, αλλά αποκτώνται και φορολογούνται στην ημεδαπή, εφόσον με τελευταία διάταξη του κληρονομούμενου έχουν τεθεί υπό διαχείριση εμπιστοσύνης (in trust) του αγγλοαμερικανικού δικαίου, οι δικαιούχοι (beneficiaries) των χρηματικών ποσών που εισπράττονται κάθε φορά φορολογούνται για τα ποσά αυτά αμέσως, εκτός αν από άλλη αιτία απαλλάσσονται, εκείνοι όμως στους οποίους τελικά περιέρχεται η περιουσία φορολογούνται για την πλήρη κυριότητα της περιουσίας αυτής κατά τον χρόνο που θα περιέλθει σε αυτούς (παρ. 4 άρθρ. 17 Κ.Δ.Φ.Κ.Δ.). Τα θέματα εν γένει της φορολόγησης στην Ελλάδα, τα οποία ανακύπτουν κατά τη μεταβίβαση περιουσίας αιτία θανάτου, δωρεάς ή δωρεάς αιτία θανάτου, σε περίπτωση trust (εμπιστεύματος), το οποίο αποτελεί θεσμό του αγγλοσαξωνικού δικαίου, καθώς και foundation (ιδρύματος), αναλύονται στην ΠΟΛ 1114/24-7-2017 εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.

11. Πώς υπολογίζεται η φορολογητέα αξία δασών και δασικών εκτάσεων;

Ο υπολογισμός της φορολογητέας αξίας δασών και δασικών εκτάσεων, όπως και των χορτολιβαδικών εκτάσεων που βρίσκονται επί ημιορεινών, ορεινών και ανώμαλων εδαφών και συγκροτούν φυσικά οικοσυστήματα αποτελούμενα από φρυγανική, πώδη ή άλλη αυτοφυή βλάστηση ή από δασική μεν βλάστηση που δεν συνιστά δασοβιοκοινότητα καθώς και των βραχωδών ή πετρωδών εκτάσεων των ημιορεινών, ορεινών και ανώμαλων εδαφών (περιπτώσεις α` και β` της παραγράφου 5 του άρθρου 3 του ν. 998/1979) γίνεται κατά τη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 6 του ν. 998/1979, όπως αντικαταστάθηκε και ισχύει, δηλαδή με βάση τη θέση τους, τις παραγωγικές, προστατευτικές, υδρονομικές, αισθητικές και λοιπές λειτουργίες τους και όχι μόνο την παραγωγή ξύλου και βοσκήσιμης ύλης.

Στην περίπτωση, ωστόσο, που πρόκειται να προσδιορισθεί η αξία εδαφικής εκτάσεως που δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της δασικής νομοθεσίας, όπως για παράδειγμα οι ανέκαθεν γεωργικώς καλλιεργούμενες εκτάσεις, οι τεχνητές δασικές φυτείες που δημιουργούνται από τους ιδιοκτήτες τους καθώς και εκτάσεις που έχουν απωλέσει τον δασικό τους χαρακτήρα πριν τις 11.6.1975 λόγω επεμβάσεων που έλαβαν χώρα με βάση σχετική διοικητική πράξη, η οποία καλύπτεται από το τεκμήριο νομιμότητας (παράγραφοι 6 και 7 του άρθρου 3 του ν. 998/1979), ο προσδιορισμός αυτής γίνεται σύμφωνα με το σύστημα προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των ακινήτων με αντικειμενικό τρόπο και τα οριζόμενα στον Κώδικα διατάξεων φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών (γνμΝΣΚ 215/2017- ΠΟΛ. 1018/2018).

12. Οι κληρονόμοι με το ευεργέτημα της απογραφής υποχρεούνται στην υποβολή δήλωσης φόρου κληρονομιάς και στην καταβολή του οικείου φόρου;

Ναι. Οι κληρονόμοι με το ευεργέτημα της απογραφής υποχρεούνται στην υποβολή δήλωσης φόρου κληρονομιάς και στην καταβολή του φόρου που μπορεί να προκύψει. Η αποδοχή της κληρονομιάς με το ευεργέτημα της απογραφής δεν αποτελεί λόγο διάφορης εφαρμογής των διατάξεων του Κώδικα (άρθρο 2 Κ.Δ.Φ.Κ.Δ.).

13. Πώς υπολογίζεται ο φόρος κληρονομιάς, που οφείλει αυτός που καθίσταται κληρονόμος, μετά από αποποίηση;

Αυτός που καθίσταται κληρονόμος μετά από αποποίηση οφείλει τον φόρο, τον οποίο θα κατέβαλε ο αποποιηθείς κατά την επαγωγή της κληρονομιάς προς αυτόν, εφόσον ο φόρος αυτός είναι μεγαλύτερος, εκτός αν κληρονόμος μετά από αποποίηση καθίσταται κάποιο από τα πρόσωπα της παρ. 3 του άρθρου 25 του Κ.Δ.Φ.Κ.Δ. (νπδδ, δήμοι, νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα κ.λπ.) (άρθρο 30 Κ.Δ.Φ.Κ.Δ., Ε. 2033/2023).

14. Υπάρχουν περιπτώσεις που μετατίθεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης;

Ο χρόνος φορολογίας μετατίθεται σε μεταγενέστερο του θανάτου χρονικό σημείο αυτοδίκαια, στις περιπτώσεις που περιοριστικά ορίζει ο νόμος (π.χ. στον χρόνο πλήρωσης της αναβλητικής αίρεσης ή προθεσμίας, λήξης της επιδικίας για το κληρονομικό δικαίωμα, συνένωσης της επικαρπίας με την ψιλή κυριότητα, είσπραξης των δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας, αποποίησης της κληρονομίας ή κληροδοσίας, γι' αυτόν που έγινε δικαιούχος εξαιτίας αυτής της αποποίησης, καταβολής του τιμήματος για τα κτήματα που απαλλοτριώνονται αναγκαστικά ή άρσης της απαλλοτρίωσης, εφόσον η απαλλοτρίωση κηρύχθηκε πριν από την κτήση, της οριστικής ρύθμισης των έννομων σχέσεων που απορρέουν από προσύμφωνο μεταβίβασης περιουσιακών στοιχείων από τον κληρονομούμενο πωλητή κ.λπ.) (άρθρο 7 Κ.Δ.Φ.Κ.Δ.).

15. Στην κληρονομιαία περιουσία συνυπολογίζονται προγενέστερες δωρεές/γονικές παροχές του κληρονομούμενου προς τον κληρονόμο;

Στην κληρονομιαία περιουσία συνυπολογίζονται οι δωρεές εν ζωή ή αιτία θανάτου και οι γονικές παροχές του κληρονομούμενου προς τον κληρονόμο, εφόσον η φορολογική υποχρέωση για αυτές γεννήθηκε σε χρόνο που το δικαίωμα του δημοσίου δεν έχει παραγραφεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 102 Κ.Δ.Φ.Κ.Δ., (εν προκειμένω όσες έχουν συντελεστεί από 1-1-2009 και μετά). Δεν συνυπολογίζονται τα απαλλασσόμενα ποσά (άρθρο 4 Κ.Δ.Φ.Κ.Δ.). Οι γονικές παροχές και δωρεές μεταξύ προσώπων της Α' κατηγορίας, για τις οποίες θεσπίζεται το αφορολόγητο όριο των 800.000 ευρώ, δεν συνυπολογίζονται στην αιτία θανάτου κτήση περιουσίας μεταξύ αυτών των προσώπων. Συνεπώς, κατά την απόκτηση από 1-10-2021 και μετά οποιασδήποτε περιουσίας με κληρονομιαία, συνυπολογίζονται μόνο οι γονικές παροχές και οι δωρεές του κληρονομούμενου προς τον κληρονόμο που έχουν γίνει μέχρι και τις 30-9-2021 (πλην των χρηματικών γονικών παροχών και δωρεών που φορολογούνται αυτοτελώς) (άρθρο 44 Κ.Δ.Φ.Κ.Δ.).

16. Η σύμβαση ασφάλισης ζωής (στην οποία αναφέρεται ο δικαιούχος) συνυπολογίζεται στην αιτία θανάτου κτήση;

Η σύμβαση ασφάλισης ζωής δε θεωρείται ούτε δωρεά εν ζωή ούτε δωρεά αιτία θανάτου, αλλά θεωρείται, κατά πλάσμα δικαίου, από τον φορολογικό νόμο και φορολογείται ως δωρεά και εξαρτάται από την αναβλητική αίρεση του θανάτου του κληρονομούμενου (άρθρο 34 Κ.Δ.Φ.Κ.Δ.). Για τον λόγο αυτό θα πρέπει να συνυπολογίζεται στην αιτία θανάτου κτήση. Σε περίπτωση δε που καταβάλλεται αποζημίωση η οποία προέρχεται από περισσότερα συμβόλαια ασφάλισης ζωής του δικαιιοπαρόχου, τότε τα ποσά αυτά συνυπολογίζονται αθροιστικά στην αιτία θανάτου κτήση (γνμ. 720/1995-ΠΟΛ. 1001/1996).

17. Εκπίπονται από το ενεργητικό της κληρονομιάς τα χρέη από φόρους που δεν είχε πληρώσει ο θανών;

Από την αξία της κληρονομιαιάς περιουσίας και από κάθε μερίδα κατ' αναλογία, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά από τον διαθέτη, εκπίπονται τα χρέη του κληρονομούμενου από φόρους, τέλη ή άλλα δικαιώματα προς το Δημόσιο, δήμους και κοινότητες ή νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, έστω και αν ο τίτλος, στον οποίο στηρίζεται η βεβαίωση αυτών, έγινε οριστικός και τελεσίδικος μετά τον θάνατο του κληρονομούμενου (άρθρο 21 Κ.Δ.Φ.Κ.Δ., Ε. 2043/2023).

18. Απαλλάσσεται από τον φόρο κληρονομιών κινητή περιουσία της αλλοδαπής Έλληνα υπηκόου;

Απαλλάσσεται από τον φόρο κληρονομιών (αλλά όχι και από την υποχρέωση υποβολής δήλωσης), η κινητή περιουσία που βρίσκεται στην αλλοδαπή Έλληνα υπηκόου που είναι αποδεδειγμένα εγκατεστημένος σε αυτή για 10 τουλάχιστον χρόνια. Δεν περιλαμβάνονται στην απαλλαγή αυτή περιουσίες δημοσίων υπαλλήλων, στρατιωτικών και υπαλλήλων επιχειρήσεων που εδρεύουν στην Ελλάδα, εφόσον τα πρόσωπα αυτά εγκαταστάθηκαν στην αλλοδαπή λόγω της ιδιότητάς τους αυτής (περ. ε' παρ. 2 άρθρ. 25 Κ.Δ.Φ.Κ.Δ.).

19. Τι πρέπει να εξετάζεται προκειμένου να κριθεί εάν συντρέχουν για το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο που εδρεύει σε τρίτη - πλην Ε.Ε. και ΕΟΧ- χώρα οι προϋποθέσεις για τη φορολόγησή του με τον ευνοϊκό συντελεστή 0,5% (περ. β' παρ. 3 άρθρ. 25 Κ.Δ.Φ.Κ.Δ.);

Θα πρέπει να εξετάζεται (και να προκύπτει από τη δήλωση φόρου κληρονομιάς και τα επισυναπτόμενα έγγραφα):

- α) εάν συντρέχει ο όρος της αμοιβαιότητας,
- β) εάν το νομικό πρόσωπο έχει ιδρυθεί και εξακολουθεί νόμιμα να υπάρχει σύμφωνα με τους νόμους του αλλοδαπού κράτους και
- γ) εάν το πρόσωπο αυτό είναι μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα και επιδιώκει σκοπούς εθνικούς (για το κράτος στο οποίο έχει συσταθεί) ή θρησκευτικούς ή φιланθρωπικούς ή εκπαιδευτικούς ή πολιτιστικούς ή γενικά επωφελείς για την κοινωνία (Ε. 2051/2022).

20. Τι περιλαμβάνεται στον όρο της αμοιβαιότητας, που θα πρέπει να εξετάζεται προκειμένου να κριθεί εάν συντρέχουν για το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο που εδρεύει σε τρίτη - πλην Ε.Ε. και ΕΟΧ- χώρα οι προϋποθέσεις για τη φορολόγησή του με τον ευνοϊκό συντελεστή 0,5%;

Στον όρο της αμοιβαιότητας περιλαμβάνεται:

- α) η πρόβλεψη αντίστοιχης απαλλαγής ή ευνοϊκότερης φορολόγησης για τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα στη νομοθεσία της χώρας, στο έδαφος της οποίας

εδρεύει και υπό το νομικό καθεστώς της οποίας έχει συσταθεί και λειτουργεί το αιτούμενο την απαλλαγή ή την ευνοϊκότερη φορολογική μεταχείριση νομικό πρόσωπο. Ως εκ τούτου η απαλλαγή ή μειωμένη φορολόγηση του αλλοδαπού νομικού προσώπου παρέχεται με τη ρητή και σαφή προϋπόθεση αντίστοιχης νομοθετικής πρόβλεψης από το κράτος της έδρας του για τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα (σχετ. και η γνμ. ΝΣΚ 1020/1967) ή β) η ανυπαρξία αντίστοιχης φορολογικής υποχρέωσης στο αλλοδαπό κράτος, το οποίο είτε δεν έχει θεσμοθετήσει είτε έχει καταργήσει την επιβολή φόρου κατά την αιτία θανάτου κτήση (είτε για τα νομικά αυτά πρόσωπα είτε γενικότερα) και αυτό έχει πράγματι ως αποτέλεσμα τη μη επιβολή των φόρων αυτών σε βάρος των ελληνικών νομικών προσώπων. (σχετ. η γνμ. ΝΣΚ 420/2002- ΠΟΛ.1261/2002).

21. Υπάρχει απαλλασσόμενο ποσό όταν κληρονόμος είναι σύζυγος ή ανήλικο τέκνο του και με ποιες προϋποθέσεις;

Μετά την 26-1-2010, όταν κληρονόμος είναι σύζυγος ή ανήλικο τέκνο του κληρονομούμενου, απαλλάσσεται από τον φόρο κληρονομιάς αξία κληρονομιαίας περιουσίας μέχρι 400.000€ για κάθε κληρονόμο (με αντίστοιχο περιορισμό των κλιμακίων υπολογισμού του φόρου της Α' κατηγορίας της φορολογικής κλίμακας). Για τη χορήγηση της απαλλαγής αυτής στον/στη σύζυγο του κληρονομούμενου ισχύει η προϋπόθεση της πενταετούς έγγαμης συμβίωσης, πριν από τον θάνατο (άρθρο 29 και περ. ζ' παρ. 2 άρθρ. 25 Κ.Δ.Φ.Κ.Δ., ΠΟΛ. 1036/2004).

22. Υπάρχει απαλλασσόμενο ποσό όταν κληρονόμος είναι πρόσωπο που έχει συνάψει σύμφωνο συμβίωσης με τον θανόντα ;

Στην περίπτωση που ο κληρονόμος είναι πρόσωπο με το οποίο ο κληρονομούμενος είχε συνάψει σύμφωνο συμβίωσης κατά τις διατάξεις του ν. 4356/2015, απαλλάσσεται από τον φόρο κληρονομιάς αξία κληρονομιαίας περιουσίας μέχρι 400.000€ με αντίστοιχο περιορισμό των κλιμακίων υπολογισμού του φόρου της Α' κατηγορίας της φορολογικής κλίμακας. Για τη χορήγηση της απαλλαγής αυτής ισχύει η προϋπόθεση της πενταετούς συμβίωσης κατά τα ανωτέρω πριν από τον θάνατο (άρθρο 29 και περ. ζ' παρ. 2 άρθρ. 25 Κ.Δ.Φ.Κ.Δ.).

23. Υπάρχει ειδική πρόβλεψη για τη φορολόγηση των περιουσιακών στοιχείων των κληρονομούμενων που απεβίωσαν λόγω του σιδηροδρομικού δυστυχήματος των Τεμπών της 28ης Φεβρουαρίου 2023;

Τα περιουσιακά στοιχεία των κληρονομούμενων που απεβίωσαν λόγω του σιδηροδρομικού δυστυχήματος των Τεμπών της 28ης Φεβρουαρίου 2023

απαλλάσσονται από τον φόρο κληρονομιάς (περ. θ' παρ. 2 άρθρ. 25 Κ.Δ.Φ.Κ.Δ.).

24. Πώς φορολογούνται τα περιουσιακά στοιχεία που είχαν περιέλθει στον κληρονομούμενο αιτία δωρεάς ή γονικής παροχής από τους γονείς αυτού και κληρονομούνται από αυτούς;

Απαλλάσσονται από τον φόρο κληρονομιάς τα περιουσιακά στοιχεία που είχαν περιέλθει στον κληρονομούμενο αιτία δωρεάς ή γονικής παροχής από τους γονείς αυτού και κληρονομούνται από αυτούς (περ. στ' παρ. 2 του άρθρ. 25 Κ.Δ.Φ.Κ.Δ.).

25. Προβλέπονται απαλλαγές γεωργικών ή κτηνοτροφικών εκτάσεων από τον φόρο κληρονομιών;

Από 23-4-2010 καταργήθηκαν οι γεωργικές απαλλαγές (παρ. 13 άρθρ. 25 ν. 3842/2010).

26. Προβλέπεται απαλλαγή από τον φόρο κληρονομιάς για απόκτηση πρώτης κατοικίας;

Απαλλάσσεται από τον φόρο κληρονομιάς για απόκτηση πρώτης κατοικίας ο επιζών σύζυγος και τα τέκνα (ενήλικα και ανήλικα) του θανόντος κληρονομούμενου, με τους ειδικότερους όρους και προϋποθέσεις που ορίζονται στο άρθρο 26 ενότητα Α' του Κ.Δ.Φ.Κ.Δ.

27. Φορολογείται η κατάθεση σε κοινό τραπεζικό λογαριασμό;

Η χρηματική κατάθεση σε τράπεζα σε ευρώ ή σε ξένο νόμισμα στο όνομα δύο ή περισσότερων δικαιούχων από κοινού, καθώς και οι κοινοί λογαριασμοί λοιπών χρηματοπιστωτικών προϊόντων της ημεδαπής ή της αλλοδαπής, ανεξάρτητα από την κατοικία των συνδικαιούχων, μετά τον θάνατο οποιουδήποτε εξ αυτών, για όλους τους επιζώντες συνδικαιούχους, στους οποίους περιέρχεται αυτοδίκαια, και μέχρι τον τελευταίο από αυτούς απαλλάσσεται από τον φόρο κληρονομιάς. Η απαλλαγή αυτή ωστόσο δεν ισχύει για χρηματικές καταθέσεις και λογαριασμούς που τηρούνται σε μη συνεργάσιμα στον φορολογικό τομέα κράτη και σε κράτη που δεν έχουν συνάψει και δεν εφαρμόζουν με την Ελλάδα σύμβαση διοικητικής συνδρομής στον φορολογικό τομέα ή δεν έχουν υπογράψει και δεν εφαρμόζουν με την Ελλάδα την Πολυμερή Συμφωνία Αρμόδιων Αρχών για την Αυτόματη Ανταλλαγή Πληροφοριών Χρηματοοικονομικών Λογαριασμών που έχει κυρωθεί με τον ν. 4428/2016 (Α' 190) (περ. γ' παρ. 2 άρθρ. 25 Κ.Δ.Φ.Κ.Δ.).

28. Ποιος είναι υπόχρεος για την υποβολή δήλωσης φόρου κληρονομιάς;

Κατά κανόνα υπόχρεος για την υποβολή δήλωσης φόρου κληρονομιάς είναι ο κληρονόμος ή ο κληροδόχος ή ο νόμιμος αντιπρόσωπός του (άρθρο 61 Κ.Δ.Φ.Κ.Δ.). Άλλοι υπόχρεοι κατά περίπτωση, είναι ο εκτελεστής διαθήκης, ο σύνδικος της πτώχευσης, οι κληρονόμοι του υπόχρεου σε δήλωση, εφόσον αυτός απεβίωσε κ.λπ.

29. Σε περίπτωση σχολάζουσας κληρονομιάς ποιος υποχρεούται στην υποβολή δήλωσης;

Ο κηδεμόνας σχολάζουσας κληρονομιάς υποχρεούται σε υποβολή δήλωσης. Μετά την αναγνώριση των κληρονόμων, αυτοί υποχρεώνονται σε νέα δήλωση με βάση την οποία εκκαθαρίζεται ο φόρος κληρονομιάς (άρθρο 61 Ενότητα Α' παρ. 5 Κ.Δ.Φ.Κ.Δ.).

30. Τι είναι το ευρωπαϊκό κληρονομητήριο;

Το ευρωπαϊκό κληρονομητήριο άρχισε να ισχύει από την 24.7.2012, εφαρμόζεται δε σε κληρονομικές υποθέσεις, στις οποίες ο θάνατος του κληρονομούμενου επήλθε από 17.8.2015 και έπειτα και προορίζεται προς χρήση των κληρονόμων, των κληροδόχων που έχουν άμεσα δικαιώματα στην κληρονομία και των εκτελεστών της διαθήκης ή των διαχειριστών της κληρονομιαίας περιουσίας, οι οποίοι πρέπει να επικαλεσθούν σε άλλο κράτος μέλος την ιδιότητά τους ή να ασκήσουν αντιστοίχως τα δικαιώματά τους ως κληρονόμων ή κληροδόχων ή/και τις εξουσίες τους ως εκτελεστών της διαθήκης ή διαχειριστών της κληρονομιαίας περιουσίας. Οι υπηρεσίες της φορολογικής Διοίκησης οφείλουν να κάνουν αποδεκτό το ευρωπαϊκό κληρονομητήριο, του οποίου η καθιέρωση προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 62 και επόμενα του «Κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 650/2012 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 4^{ης} Ιουλίου 2012 σχετικά με τη διεθνή δικαιοδοσία, το εφαρμοστέο δίκαιο, την αναγνώριση και εκτέλεση αποφάσεων, την αποδοχή και εκτέλεση δημόσιων εγγράφων, στον τομέα της κληρονομικής διαδοχής και την καθιέρωση ευρωπαϊκού κληρονομητηρίου», χωρίς να απαιτούν επικύρωση (όπως π.χ. σφραγίδα apostille) ή άλλη διατύπωση επί αυτού, όταν οι πολίτες το προσκομίζουν για τη διεκπεραίωση υποθέσεών τους (σχετ. Δ.ΟΡΓ.Δ 1071316 ΕΞ 2020).

31. Ποιες συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας σε θέματα κληρονομιών έχει υπογράψει η Ελλάδα;

Η Ελλάδα έχει υπογράψει συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας σε θέματα κληρονομιών με τις παρακάτω χώρες:

α) Γερμανία Ν.Δ.Λ.Γ. 4033/1912 (Φ.Ε.Κ. Α' 43/4-2-1912),

- β) Ισπανία** (ν. 2423/1920 (Φ.Ε.Κ. Α΄ 159/20-7-1920) & ν. 2850/1954 (Φ.Ε.Κ. Α΄ 95/5-5-1954),
γ) Η.Π.Α. ν.δ. 2734/1953 (Φ.Ε.Κ. Α΄ 329/12-11-1953) & α.ν. 54/1957 (Φ.Ε.Κ. Α΄ 134/4-8-1967),
δ) Ιταλία ν.δ. 140/1974 (Φ.Ε.Κ. Α΄ 337/15-11-1974).

III. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΔΩΡΕΩΝ- ΓΟΝΙΚΩΝ ΠΑΡΟΧΩΝ

1. Σε ποια περιουσιακά στοιχεία επιβάλλεται φόρος δωρεάς-γονικής παροχής;

Φόρος δωρεάς-γονικής παροχής επιβάλλεται:

- α) στα περιουσιακά στοιχεία κάθε μορφής που βρίσκονται στην Ελλάδα και δωρίζονται,
- β) στα κάθε είδους κινητά περιουσιακά στοιχεία που βρίσκονται στο εξωτερικό και ανήκουν σε Έλληνα (εκτός εάν απαλλάσσονται)
- γ) στα κάθε είδους κινητά περιουσιακά στοιχεία που βρίσκονται στο εξωτερικό και δωρίζονται σε ημεδαπό ή σε αλλοδαπό που έχει την κατοικία του στην Ελλάδα (άρθρ. 35 Κ.Δ.Φ.Κ.Δ.).

2. Ποια αξία λαμβάνεται υπόψη για την επιβολή του φόρου επί ακινήτων που δεν εντάσσονται στο αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού αξίας ακινήτων και πώς προσδιορίζεται αυτή;

Για ακίνητα, τα οποία δεν εντάσσονται στο αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού αξίας, διενεργείται προεκτίμηση (άρθρ. 41 παρ. 2, 3 του Κ.Δ.Φ.Κ.Δ. και ανάλογη εφαρμογή των παρ. 2 έως 5 του άρθρου 8 α.ν. 1521/1950, καθώς και η Δ.ΟΡΓ.Α 1065199 ΕΞ 2022/20-7-2022 (Β΄ 3886/2022) απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ). Μέσα σε προθεσμία πέντε (5) εργάσιμων ημερών από την υποβολή της δήλωσης φόρου δωρεάς ή γονικής παροχής ενεργείται προσωρινός προσδιορισμός της αγοραίας αξίας τους από την αρμόδια υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης που παραλαμβάνει τη δήλωση, ενώ εάν το ακίνητο βρίσκεται στη χωρική αρμοδιότητα άλλης Δ.Ο.Υ. ή του ΚΕΦΟΚ, η δήλωση διαβιβάζεται στη Δ.Ο.Υ. του ακινήτου/ΚΕΦΟΚ, ο Προϊστάμενος της/(του) οποίας/(οποίου) προσδιορίζει την αξία και επιστρέφει τη δήλωση. Αν η δηλωθείσα αξία συμπίπτει με την προσωρινή, αυτή κρίνεται ειλικρινής. Αν δεν συμπίπτει, ο φορολογούμενος μέσα σε δύο μήνες από τον προσδιορισμό της προσωρινής αξίας δύναται να την αποδεχθεί και να υποβάλει τροποποιητική δήλωση, η οποία θεωρείται εμπρόθεσμη και η υπόθεση περαιώνεται οριστικά με την καταβολή του φόρου που αναλογεί.

3. Ποιες είναι οι κυριότερες απαλλαγές από τον φόρο δωρεάς/γονικής παροχής;

- α) Από τον φόρο δωρεάς απαλλάσσονται (άρθρ. 43 ενότητα Γ Κ.Δ.Φ.Κ.Δ.):

αα) τα βοηθήματα ή αποζημιώσεις που καταβάλλονται από ασφαλιστικά ταμεία ή ασφαλιστικούς οργανισμούς, λόγω θανάτου του ασφαλισμένου, στη χήρα, τα τέκνα, τους γονείς και τις άγαμες αδελφές αυτού,

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

αγ) χρηματικά ποσά μέχρι 80.000 ευρώ που καταβάλλονται σε σύζυγο και ανήλικα τέκνα στρατιωτικού που απεβίωσε κατά την εκτέλεση υπηρεσίας.

αδ) οι δωρεές ή γονικές παροχές κινητών περιουσιακών στοιχείων της αλλοδαπής Ελλήνων υπηκόων κατοίκων αλλοδαπής

β) Από τον φόρο δωρεάς και από την υποχρέωση υποβολής δήλωσης απαλλάσσονται (άρθρ. 43 ενότητα Β' περ. β' και ενότητα Γ' περ. α' Κ.Δ.Φ.Κ.Δ. σε συνδ. με άρθρ. 85 εδ. β' Κ.Δ.Φ.Κ.Δ.):

βα) το Δημόσιο,

ββ) οι δωρεές που διοργανώνονται σε πανελλαδικό επίπεδο για σκοπούς αποδεδειγμένα φιλανθρωπικούς,

βγ) οι δωρεές μεταξύ εκκλησιαστικών προσώπων, και

βδ) οι δωρεές που πραγματοποιούνται για την ανακούφιση πληγέντων από σεισμό, πυρκαγιά ή πλημμύρα.

γ) Από τον φόρο γονικής παροχής απαλλάσσεται η απόκτηση πρώτης κατοικίας από τα ενήλικα τέκνα του παρέχοντος γονέα με τους ειδικότερους όρους και προϋποθέσεις που ορίζονται στο άρθρο 43 ενότητα Α' του Κ.Δ.Φ.Κ.Δ. (σε συνδυασμό με το άρθρο 26 ενότητα Α' του Κ.Δ.Φ.Κ.Δ.).

4. Ποιες είναι οι ισχύουσες φορολογικές κλίμακες στη φορολογία δωρεών κινητών και ακινήτων;

Οι κλίμακες με τις οποίες υπολογίζεται ο φόρος δωρεάς σε κινητά και ακίνητα περιουσιακά στοιχεία, για πρόσωπα δικαιούχους της Β' και Γ' κατηγορίας της φορολογικής κλίμακας, είναι οι ίδιες με αυτές που ισχύουν για τη φορολόγηση των κληρονομιών (άρθρο 44 σε συνδ. με το άρθρο 29 του Κ.Δ.Φ.Κ.Δ.)

Για δωρεές κινητών ή ακινήτων προς πρόσωπα δικαιούχους της Α' κατηγορίας της φορολογικής κλίμακας (σύζυγο, μέρος συμφώνου συμβίωσης, τέκνα, εγγόνια και γονείς) ισχύει, από 1-10-2021 αφορολόγητο όριο 800.000 ευρώ. Για την υπερβάλλουσα των 800.000 ευρώ αξία, επιβάλλεται, μετά την αφαίρεση αυτού του αφορολόγητου ποσού, φόρος με αυτοτελή συντελεστή 10%. (άρθρο 44 Κ.Δ.Φ.Κ.Δ., όπως ισχύει μετά την τροποποίησή του με το άρθρο πεντηκοστό έκτο ν. 4839/2021 και Ε. 2077/22). Για δωρεές που πραγματοποιήθηκαν πριν την 1/10/2021 εφαρμόζεται η κλίμακα της Α' κατηγορίας της φορολογικής κλίμακας του άρθρου 29 με αφορολόγητο ποσό 150.000 ευρώ.

5. Πώς φορολογείται η δωρεά ή γονική παροχή χρηματικών ποσών;

Η δωρεά ή γονική παροχή χρηματικών ποσών, (πλην αυτών που μεταφέρονται μέσω χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων μεταξύ προσώπων της Α' κατηγορίας, για τα οποία ισχύει αφορολόγητο 800.000 ευρώ), φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%) για δωρεοδόχους που υπάγονται στην Α' κατηγορία, είκοσι τοις εκατό (20%) για δωρεοδόχους που υπάγονται στη Β' κατηγορία και σαράντα τοις εκατό (40%) για δωρεοδόχους που υπάγονται στη Γ' κατηγορία της φορολογικής κλίμακας (παρ. 2 άρθρ. 44 Κ.Δ.Φ.Κ.Δ.).

6. Πώς φορολογείται η δωρεά ή γονική παροχή χρηματικών ποσών προς τα πρόσωπα της Α' κατηγορίας, εφόσον αυτές αποδεικνύονται με μεταφορά χρημάτων μέσω χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων;

Στις χρηματικές γονικές παροχές και δωρεές με δικαιούχους πρόσωπα της Α' κατηγορίας της φορολογικής κλίμακας του άρθρου 29 του Κ.Δ.Φ.Κ.Δ. που πραγματοποιούνται από 1-10-2021 και έπειτα με μεταφορά μέσω χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων εφαρμόζεται αφορολόγητο όριο 800.000 ευρώ. Το ποσό των 800.000 ευρώ αποτελεί αφορολόγητο και όχι απαλλασσόμενο ποσό. Εφόσον η φορολογητέα αξία του περιουσιακού στοιχείου το οποίο αποτελεί αντικείμενο δωρεάς ή γονικής παροχής υπερβαίνει τις 800.000 ευρώ, επιβάλλεται φόρος με ενιαίο συντελεστή 10% για την υπερβάλλουσα αξία, μετά την αφαίρεση του αφορολόγητου αυτού ποσού (άρθρο 44 Κ.Δ.Φ.Κ.Δ, Ε. 2077/22).

7. Εμπίπτει στο αφορολόγητο των 800.000 Ευρώ η αποπληρωμή πιστωτικής κάρτας συνδεδεμένης με τραπεζικό λογαριασμό του τέκνου, η οποία διενεργείται με μεταφορά χρημάτων από λογαριασμό που διατηρεί σε πιστωτικό ίδρυμα ο πατέρας;

Ναι, η περίπτωση αυτή εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 44 του ν. 2961/2001 και στην Ε.2077/22.

8. Εμπίπτει στο αφορολόγητο των 800.000 Ευρώ η μεταφορά του πλειστηριάσματος από τον λογαριασμό του γονέα απευθείας στον λογαριασμό του συμβολαιογράφου που διενεργεί τον πλειστηριασμό, για να αγοράσει το τέκνο ακίνητο μέσω πλειστηριασμού;

Ναι, η περίπτωση αυτή εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 44 του ν. 2961/2001 και στην Ε.2077/22.

9. Τι ισχύει ως προς τον συνυπολογισμό στις γονικές παροχές και δωρεές κινητών, ακινήτων και χρημάτων με μεταφορά μεταξύ χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων προς τους δικαιούχους της Α΄ Κατηγορίας της φορολογικής κλίμακας; Σε δωρεές και γονικές παροχές, οι οποίες συνιστώνται από 1/10/2021 δεν συνυπολογίζονται οι δωρεές και γονικές παροχές που έχουν πραγματοποιηθεί μέχρι την ημερομηνία αυτή, ενώ από 1/10/2021 και μετά διενεργείται κανονικά συνυπολογισμός (δωρεών/γονικών παροχών). Επίσης, οι δωρεές και γονικές παροχές που συνιστώνται από 1/10/2021 και έπειτα δεν συνυπολογίζονται στην αιτία θανάτου κτήση περιουσίας μεταξύ των αυτών προσώπων (άρθρο 44 Κ.Δ.Φ.Κ.Δ., Ε. 2077/2022).

10. Πού υποβάλλεται η δήλωση φόρου δωρεάς- γονικής παροχής;

Η δήλωση υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. της φορολογίας εισοδήματος του υπόχρεου σε φόρο δωρεοδόχου/τέκνου ή στο ΚΕ.ΦΟ.Κ. Αττικής ή Θεσσαλονίκης. Στην περίπτωση που ο δωρεοδόχος/τέκνο είναι κάτοικος εξωτερικού, υποβάλλεται στο ΚΕ.ΦΟ.Κ Αττικής. (άρθρο 4 Κ.Φ.Δ. και περ. 163 Δ.ΟΡΓ.Α 1065199 ΕΞ 2022/20-07-2022 απόφαση του Διοικητή ΑΑΔΕ).

11. Ποιες είναι οι υποχρεώσεις του συμβολαιογράφου και των συμβαλλομένων ως προς τη συμπλήρωση της δήλωσης δωρεάς, γονικής παροχής και τη λοιπή διαδικασία;

Εφόσον συντάσσεται συμβολαιογραφικό έγγραφο, η δήλωση συμπληρώνεται από τον συμβολαιογράφο που θα καταρτίσει τη συμβολαιογραφική πράξη και υποβάλλεται από τον υπόχρεο πριν από τη σύνταξη του οικείου συμβολαιογραφικού εγγράφου της δωρεάς ή γονικής παροχής. Οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται να προσκομίσουν στον συμβολαιογράφο όλα τα αναγκαία στοιχεία που απαιτούνται για την ορθή σύνταξη της δήλωσης από αυτόν και στην αρμόδια υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης τα νόμιμα δικαιολογητικά. Στα συμβολαιογραφικά έγγραφα δωρεών και γονικών παροχών προσαρτάται αντίγραφο της δήλωσης. Εντός δεκαπέντε (15) εργάσιμων ημερών από τη σύνταξη του συμβολαίου, ο συμβολαιογράφος υποχρεούται να ενημερώσει τη Φορολογική Διοίκηση για τον αριθμό και την ημερομηνία σύνταξης του συμβολαιογραφικού εγγράφου και τον τρόπο καταβολής του ποσού, εφόσον πρόκειται για χρηματικές δωρεές ή γονικές παροχές, και να αποστείλει αντίγραφο αυτού (άρθρα 85, 88 και 112 Κ.Δ.Φ.Κ.Δ.).

12. Εκπίπτει ο φόρος δωρεάς κινητής περιουσίας που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή, από άλλο πρόσωπο πλην του δωρεοδόχου, για λογαριασμό του δωρεοδόχου;

Ο φόρος πιστώνεται μόνο εφόσον η δυνατότητα καταβολής του φόρου από το τρίτο πρόσωπο προβλέπεται από την αλλοδαπή νομοθεσία και αποδεικνύεται από

το ως άνω πρόσωπο (π.χ. προκύπτει από το αποδεικτικό της καταβολής) ότι έγινε για λογαριασμό του δωρεοδόχου, καθώς στην περίπτωση αυτή το υποκείμενο και το αντικείμενο του φόρου δωρεάς ταυτίζονται (Ε. 2036/2022).

13. Πώς φορολογείται το βοήθημα που καταβάλλεται εφάπαξ ή περιοδικά από ασφαλιστικό ταμείο ή Οργανισμό;

Αν το βοήθημα καταβάλλεται κατά οποιοδήποτε τρόπο (εφάπαξ ή περιοδικά) από ασφαλιστικό ταμείο ή Οργανισμό και δεν προβλέπεται η καταβολή του στο συγκεκριμένο πρόσωπο από τον κανονισμό του Ταμείου ή του Οργανισμού, η καταβολή αυτή αποτελεί δωρεά.

Αν το βοήθημα είχε καταστεί απαιτητό από τον ασφαλισμένο όσο ζούσε και δεν είχε εισπραχθεί απ' αυτόν η κτήση του από τους κληρονόμους γίνεται αιτία θανάτου και υπάγεται σε φόρο κληρονομιάς (ΠΟΛ. 101/1981).

IV. ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΔΗΛΩΣΕΩΝ ΦΟΡΟΥ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑΣ, ΔΩΡΕΑΣ, ΓΟΝΙΚΗΣ ΠΑΡΟΧΗΣ

A. Δήλωση φόρου κληρονομιάς.

1. Με ποιους τρόπους υποβάλλεται η δήλωση φόρου κληρονομιάς κατά περίπτωση;

Η δήλωση φόρου κληρονομιάς:

α) υποβάλλεται ψηφιακά και εκκαθαρίζεται κεντρικά, μέσω της εφαρμογής myPROPERTY της Ενιαίας Ψηφιακής Πύλης της Δημόσιας Διοίκησης (<http://myproperty.aade.gov.gr>), σύμφωνα με την Α. 1151/2022,

β) υποβάλλεται ψηφιακά και εκκαθαρίζεται χειρόγραφα, μέσω της εφαρμογής myPROPERTY- Δήλωση Φόρου Κληρονομιάς μέσω Δ.Ο.Υ.» της Ενιαίας Ψηφιακής Πύλης της Δημόσιας Διοίκησης (<http://myproperty.aade.gov.gr>), σύμφωνα με την Α.1184/2023,

γ) υποβάλλεται ψηφιακά και εκκαθαρίζεται χειρόγραφα μέσω της εφαρμογής «Τα αιτήματά μου», η οποία είναι διαθέσιμη μέσω της ψηφιακής πύλης «myAADE» (myaade.gov.gr),

δ) υποβάλλεται και εκκαθαρίζεται χειρόγραφα, με τη διαδικασία που καθορίζεται στην υπό στοιχεία Α. 1137/2020 (Β' 2423) απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, όπως αυτή ισχύει μετά την Α. 1054/2022 (Β' 2154) απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ.

2. Ο κληρονόμος μπορεί να επιλέξει μόνος του τον τρόπο υποβολής της δήλωσης φόρου κληρονομιάς;

Όχι, ανάλογα με τον χρόνο θανάτου του διαθέτη, το είδος των κληρονομιών περιουσιακών στοιχείων, τον τρόπο τυχόν υποβολής άλλης σχετικής δήλωσης

(αρχικής/ή και τροποποιητικής), κ.λπ. προσδιορίζεται υποχρεωτικά ο τρόπος υποβολής της δήλωσης φόρου κληρονομιάς (σχετ. οι Α. 1137/2020, Α. 1151/2022, Α. 1184/2023 αποφάσεις Διοικητή ΑΑΔΕ).

3. Ποιες δηλώσεις φόρου κληρονομιάς υποβάλλονται ψηφιακά μέσω της εφαρμογής myPROPERTY (<http://myproperty.aade.gov.gr>);

Μέσω της εφαρμογής myProperty υποβάλλονται ψηφιακά και εκκαθαρίζονται κεντρικά, για θανάτους από 1/1/2022 και έπειτα:

α) οι αρχικές εμπρόθεσμες και εκπρόθεσμες δηλώσεις φόρου κληρονομιάς, εφόσον δεν έχει προηγουμένως υποβληθεί άλλη δήλωση σε έντυπη μορφή, κινητών περιουσιακών στοιχείων (ενδεικτικά χρημάτων, αυτοκινήτων, εταιρικών μεριδίων, εισηγμένων ή μη μετοχών, απαιτήσεων, έργων τέχνης κ.λπ.) και ακινήτων εντός αντικειμενικού συστήματος (Α.Π.Α.Α.), με κληρονόμους φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, που έχουν εγγραφεί στο Φορολογικό Μητρώο και είναι πιστοποιημένοι χρήστες των ηλεκτρονικών υπηρεσιών της ΑΑΔΕ και

β) οι τροποποιητικές δηλώσεις φόρου κληρονομιάς αρχικής δήλωσης (εμπρόθεσμες ή εκπρόθεσμες) με τις οποίες είτε δηλώνονται νέα περιουσιακά στοιχεία είτε τροποποιούνται τα ήδη δηλωθέντα, εφόσον η αρχική δήλωση (για θανάτους από 01/01/2022) έχει υποβληθεί μέσω της εφαρμογής αυτής.

4. Σε ποιες περιπτώσεις δεν υποβάλλονται δηλώσεις φόρου κληρονομιάς μέσω της εφαρμογής myProperty για θανάτους από 1-1-2022 και έπειτα, αλλά μέσω της εφαρμογής myProperty μέσω Δ.Ο.Υ. (με εκκαθάριση από τη Δ.Ο.Υ./ΚΕΦΟΚ);
Για θανάτους από 1-1-2022 και μετά δεν υποβάλλονται μέσω της εφαρμογής myProperty:

α) οι δηλώσεις που αφορούν περιπτώσεις οι οποίες δεν υποστηρίζονται από την εφαρμογή myPROPERTY- Δήλωση Φόρου Κληρονομιάς,

β) οι τροποποιητικές δηλώσεις, εφόσον έχει υποβληθεί δήλωση (αρχική ή τροποποιητική) σε έντυπη μορφή στη Δ.Ο.Υ. ή ψηφιακά μέσω της «Δήλωσης φόρου κληρονομιάς μέσω Δ.Ο.Υ.» και

γ) οι δηλώσεις με αίτημα αναβολής φορολογίας ή που υποβάλλονται μετά τη λήξη της αναβολής φορολογίας.

5. Πώς υποβάλλονται οι δηλώσεις φόρου κληρονομιάς για θανάτους έως 31-12-2021;

Οι δηλώσεις για θανάτους έως 31-12-2021 υποβάλλονται ψηφιακά και εκκαθαρίζονται χειρόγραφα μέσω της εφαρμογής myPROPERTY- Δήλωση Φόρου Κληρονομιάς μέσω Δ.Ο.Υ.»

6. Πότε οι δηλώσεις φόρου κληρονομιάς υποβάλλονται σε έντυπη μορφή, είτε μέσω της εφαρμογής «Τα αιτήματά μου», είτε με τη διαδικασία που καθορίζεται στην υπό στοιχεία Α. 1137/2020 (Β' 2423) απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ;

Σε έντυπη μορφή υποβάλλονται οι δηλώσεις φόρου κληρονομιάς εφόσον δεν έχει Α.Φ.Μ. ο κληρονομούμενος ή δεν έχει Α.Φ.Μ. ο αποβιώσας κληρονόμος, στην περίπτωση που η δήλωση υποβάλλεται από τον καθολικό διάδοχο αυτού, καθώς και όσες:

- α) υποβάλλονται από κηδεμόνα σχολάζουσας κληρονομιάς,
- β) υποβάλλονται από νόμιμο αντιπρόσωπο ή εκπρόσωπο του καθολικού διαδόχου του κληρονόμου ή
- γ) υποβάλλονται λόγω αποδεδειγμένης τεχνικής αδυναμίας υποβολής της δήλωσης μέσω της εφαρμογής αυτής (Α. 1137/2020, Ε. 2107/2020, Α. 1184/2023).

B. Δήλωση φόρου δωρεάς/γονικής παροχής

1. Πώς υποβάλλεται η δήλωση φόρου δωρεάς και γονικής παροχής;

Η δήλωση φόρου δωρεάς/γονικής παροχής για όσες περιπτώσεις δωρεών και γονικών παροχών ρυθμίζονται με τις Α. 1249/2021 (Β' 5779), Α. 1162/2022 (Β' 5870), 1059/2024 (Β' 2334), Α.1109/24 (Β' 4076) και Α. 1110/2024 (Β' 4076), υποβάλλεται ψηφιακά και εκκαθαρίζεται κεντρικά, μέσω της εφαρμογής myPROPERTY της Ενιαίας Ψηφιακής Πύλης της Δημόσιας Διοίκησης (<http://myproperty.aade.gov.gr>), ενώ σε κάθε άλλη περίπτωση η δήλωση υποβάλλεται και εκκαθαρίζεται χειρόγραφα, σύμφωνα με την Α. 1137/2020 (Β' 2423) απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, όπως αυτή ισχύει μετά την Α. 1054/2022 (Β' 2154) απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ.

2. Ποιος υποβάλλει τη δήλωση;

Οι δηλώσεις φόρου δωρεάς για τις οποίες πρόκειται να συνταχθεί συμβόλαιο συμπληρώνονται από τον συμβολαιογράφο και υποβάλλονται από τους ίδιους τους συμβαλλόμενους (δωρητή- δωρεοδόχο), ενώ οι δηλώσεις για τις οποίες δεν θα συνταχθεί συμβόλαιο υποβάλλονται από αυτούς από κοινού ή μονομερώς από τον δωρεοδόχο, κατά περίπτωση.

3. Ποιες δηλώσεις φόρου δωρεάς/γονικής παροχής υποβάλλονται ψηφιακά μέσω της εφαρμογής myPROPERTY (<http://myproperty.aade.gov.gr>), δυνάμει των Α. 1249/2021 και Α. 1162/2022 αποφάσεων του Διοικητή ΑΑΔΕ;

α) Από 20-12-2021, υποβάλλονται ψηφιακά μέσω της εφαρμογής myPROPERTY οι εμπρόθεσμες αρχικές και οι εμπρόθεσμες αυτών τροποποιητικές δηλώσεις φόρου δωρεάς ή γονικής παροχής, εφόσον για αυτές συντάσσεται συμβολαιογραφικό έγγραφο, σε περίπτωση που αφορούν:

α) ακίνητα τα οποία βρίσκονται σε περιοχές στις οποίες ισχύει το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού αξίας ακινήτων (Α.Π.Α.Α.),

β) κινητά περιουσιακά στοιχεία κάθε είδους (ενδεικτικά μετοχές, απαιτήσεις, αξίες, αυτοκίνητα, έργα τέχνης, κ.λπ.) και

γ) χρηματικά ποσά προς τα πρόσωπα που υπάγονται στην Α' κατηγορία της παρ. 1 του άρθρου 29 του Κ.Δ.Φ.Κ.Δ..

Ψηφιακά επίσης υποβάλλονται και οι δηλώσεις για τη ματαίωση σύνταξης συμβολαιογραφικού εγγράφου, εφόσον οι αρχικές έχουν υποβληθεί με τον ίδιο τρόπο.

β) Μέσω της εφαρμογής myPROPERTY υποβάλλονται και οι αρχικές (εμπρόθεσμες και εκπρόθεσμες) δηλώσεις φόρου δωρεάς/γονικής παροχής κινητών ή χρημάτων που έχουν συντελεστεί από την 1/1/2022 και μετά για τις οποίες δεν συντάσσεται συμβολαιογραφικό έγγραφο, στις οποίες είτε εφαρμόζεται για την επιβολή του φόρου φορολογική κλίμακα, είτε αυτοτελής συντελεστής 10%, 20% ή 40% αντίστοιχα (ανάλογα με την κατηγορία της φορολογικής κλίμακας στην οποία εντάσσεται ο δικαιούχος της δωρεάς/γονικής παροχής).

4. Είναι δυνατή η υποβολή μιας μόνο ηλεκτρονικής δήλωσης φόρου δωρεάς/γονικής παροχής για περισσότερες χρηματικές δωρεές/γονικές παροχές με μεταφορά ποσών μεταξύ χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων που έχουν διενεργηθεί όλες εντός 6μήνου μεταξύ των ίδιων συμβαλλομένων μερών;

Όχι. Καταρτίζονται τόσες δηλώσεις όσες και οι χρηματοπιστωτικές μεταφορές. Μοναδική εξαίρεση κατά την οποία μπορεί να καταρτιστεί μία δήλωση είναι η περίπτωση που εντός της ίδιας μέρας έχουν γίνει περισσότερες μεταφορές επιμέρους ποσών μεταξύ των ίδιων χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων. Στην

περίπτωση αυτή οι επιμέρους κινήσεις αναγράφονται στη δήλωση αναλυτικά και όχι συγκεντρωτικά (άρθρο 1 Α. 1162/2022).

5. Υπάρχουν άλλες περιπτώσεις δηλώσεων φόρου δωρεάς που υποβάλλονται ψηφιακά ;

Ναι. Με την Α. 1059/2024 (Β' 2334) απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ ρυθμίζεται η ψηφιακή υποβολή των δηλώσεων φόρου δωρεών μέσω της εφαρμογής myProperty για δωρεές προς τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα που φορολογούνται αυτοτελώς με συντελεστή 0,5% στην περίπτωση:

α) εμπρόθεσμων αρχικών δηλώσεων για τις οποίες συντάσσεται συμβολαιογραφικό έγγραφο από 19-4-2024 και οι οποίες αφορούν α) ακίνητα τα οποία βρίσκονται σε περιοχές στις οποίες ισχύει το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού αξίας ακινήτων και αβ) κινητά περιουσιακά στοιχεία κάθε είδους, πλην χρηματικών ποσών (ενδεικτικά μετοχές, απαιτήσεις, αξίες αυτοκίνητα, έργα τέχνης κ.λπ., συμπεριλαμβανομένων των δηλώσεων που αφορούν ματαίωση συμβολαιογραφικού εγγράφου,

β) αρχικών, εμπρόθεσμων και εκπρόθεσμων, διμερών και μονομερών δηλώσεων, για τις οποίες δεν συντάσσεται συμβολαιογραφικό έγγραφο και οι οποίες αφορούν κινητά περιουσιακά στοιχεία ή χρηματικά ποσά και

γ) εμπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων φόρου δωρεάς προς αυτά τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα, εφόσον η αρχική δήλωση έχει υποβληθεί μέσω της εφαρμογής myPROPERTY της ΑΑΔΕ και δεν έχει συνταχθεί το συμβολαιογραφικό έγγραφο της δωρεάς (Α. 1109/2024 (Β' 4076) απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ).

6. Πού μπορεί να βρει κάποιος έντυπα δηλώσεων φόρου κληρονομιάς /δωρεάς/ γονικής παροχής;

Στις υπηρεσίες της Φορολογικής Διοίκησης και στο διαδίκτυο, στην ιστοσελίδα της ΑΑΔΕ: ΑΑΔΕ-) ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΕΝΤΥΠΩΝ-) ΕΝΤΥΠΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ-) ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑ -) ΔΗΛΩΣΕΙΣ ΦΟΡΟΥ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑΣ και αντίστοιχα ΑΑΔΕ-) ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΕΝΤΥΠΩΝ-) ΕΝΤΥΠΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ-) ΔΩΡΕΑ- ΓΟΝ. ΠΑΡΟΧΗ-) Δήλωση Φόρου Δωρεάς- Γονικής Παροχής (<https://www.aade.gr/exypiretisi-enimerosi/katalogos-entypou>).

V. ΛΟΙΠΕΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ: Καταβολή φόρου – Παραγραφή - Πιστοποιητικά

1. Πότε παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου κληρονομιάς, δωρεάς ή γονικής παροχής για υποθέσεις με χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης προ της 1/1/2015;

Για υποθέσεις στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννήθηκε πριν την 1-1-2015, το Δημόσιο εκπίπτει του δικαιώματός του για κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου και προστίμου μετά την πάροδο δέκα (10) ετών, από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο υποβλήθηκε η δήλωση και για παράλειψη δήλωσης μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών, από το τέλος του έτους, μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία για υποβολή της δήλωσης (άρθρο 102 παρ. 1 Κ.Δ.Φ.Κ.Δ.).

2. Μέχρι πότε είναι παρεγεγραμμένο το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή των φόρων κληρονομιών, δωρεών-γονικών παροχών;

Το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή των φόρων κληρονομιών, δωρεών-γονικών παροχών, σε υποθέσεις για τις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννήθηκε μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 2008, έχει παραγραφεί (άρθρο 102 παρ. 5 Κ.Δ.Φ.Κ.Δ- γενική παραγραφή).

3. Σε υποθέσεις κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννήθηκε μέχρι τις 31-12-2008 απαιτείται το πιστοποιητικό του άρθρου 105;

Στις υποθέσεις αυτές δεν απαιτείται το πιστοποιητικό που προβλέπεται από τα άρθρα 105 έως και 112. Αντί γι' αυτό, μπορεί να προσκομίζεται: α) για τις κτήσεις αιτία θανάτου, ληξιαρχική πράξη θανάτου, από την οποία να προκύπτει ότι, ο θάνατος του κληρονομούμενου ή δωρητή αιτία θανάτου επήλθε μέχρι και την 31.12.2008, καθώς και υπεύθυνη δήλωση του υπόχρεου ότι δεν συντρέχει περίπτωση μετάθεσης του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, β) για τις δωρεές εν ζωή και γονικές παροχές, αντίγραφο του οικείου συμβολαίου που συντάχθηκε μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 2008 ή βεβαίωση του συμβολαιογράφου, που συνέταξε το συμβόλαιο, ότι τούτο συντάχθηκε μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 2008, καθώς και υπεύθυνη δήλωση του υπόχρεου ότι δεν συντρέχει περίπτωση μετάθεσης του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης (άρθρο 102 παρ. 5 Κ.Δ.Φ.Κ.Δ, Ε. 2020/2023).

4. Σε υποθέσεις κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννήθηκε από 1-1-2009 μέχρι 31-12-2014 πότε απαιτείται το πιστοποιητικό του άρθρου 105;

Στις υποθέσεις αυτές πιστοποιητικό απαιτείται για όσο χρόνο το Δημόσιο δεν έχει εκπέσει του δικαιώματός του για κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου και προστίμου (άρθρο 102 παρ. 1 και 5 Κ.Δ.Φ.Κ.Δ).

5. Πότε παραγράφονται οι υποθέσεις κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών με χρόνο γένεσης φορολογικής υποχρέωσης από 1/1/2015 και εφεξής και πότε απαιτείται πιστοποιητικό γι' αυτές;

Οι υποθέσεις αυτές διέπονται από τις περί παραγραφής διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. Ειδικότερα, η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί στις υποθέσεις αυτές, κατά κανόνα, σε κοινοποίηση πράξης διοικητικού ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης και εξαιρετικά εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους αυτού, αν ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση (άρθρο 37 ΚΦΔ).

Στις υποθέσεις, για τις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννάται από 1/1/2015 και εφεξής, πιστοποιητικό απαιτείται για πέντε (5) επιπλέον έτη από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης. Σε κάθε περίπτωση πιστοποιητικό δεν απαιτείται στις υποθέσεις αυτές, μετά την παρέλευση δέκα (10) ετών από το τέλος του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης (άρθρο 102 παρ. 5 Κ.Δ.Φ.Κ.Δ., Ε. 2020/2023).

6. Ποια πρόσωπα έχουν υποχρέωση να απαιτούν την προσκόμιση πιστοποιητικού του άρθρου 105 και σε ποιες περιπτώσεις;

Τράπεζες, εταιρείες και γενικά κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που διακατέχει με οποιαδήποτε ιδιότητα ή οφείλει από οποιαδήποτε αιτία χρήματα, αξίες ή άλλα κινητά γενικά πράγματα, που αποτελούν αντικείμενο της αιτία θανάτου ή δωρεάς/γονικής παροχής κτήσης δεν μπορούν να τα αποδώσουν ή να καταβάλουν τα οφειλόμενα ποσά ή τόκους γι' αυτά, αν δεν τους προσαχθεί το κατά το άρθρο 105 πιστοποιητικό στο οποίο βεβαιώνεται ότι καταβλήθηκε ο φόρος που αναλογεί ή ότι δεν οφείλεται φόρος. Η απόδοση των ως άνω περιουσιακών στοιχείων διενεργείται και με παρακράτηση του φόρου από την τράπεζα, την εταιρεία ή τα πρόσωπα που τα κατέχουν και η απόδοση του φόρου διενεργείται με επιμέλεια των προσώπων αυτών μέχρι την επόμενη της απόδοσης των περιουσιακών στοιχείων. Την ίδια υποχρέωση έχουν οι κληρονόμοι και οι εκτελεστές διαθηκών για τα κληροδοτήματα που οφείλουν (άρθρο 107 παρ. 1 Κ.Δ.Φ.Κ.Δ.). Στα ως άνω πρόσωπα περιλαμβάνονται και οι ελληνικές

ασφαλιστικές εταιρείες καθώς και τα υποκαταστήματα και πρακτορεία αλλοδαπών ασφαλιστικών εταιρειών στην Ελλάδα (άρθρο 107 παρ. 2 Κ.Δ.Φ.Κ.Δ.).

7. Ποιες είναι οι υποχρεώσεις των συμβολαιογράφων σχετικά με την προσάρτηση πιστοποιητικού;

Απαγορεύεται η σύνταξη συμβολαιογραφικού εγγράφου με το οποίο μεταβιβάζεται η κυριότητα αιτία δωρεάς ή γονικής παροχής ή συνιστώνται εμπράγματα δικαιώματα από τις ίδιες αιτίες σε ακίνητο ή κινητό που αποκτήθηκε αιτία θανάτου ή δωρεάς ή γονικής παροχής, καθώς και η σύνταξη συμβολαιογραφικού εγγράφου με το οποίο εξοφλείται ή εκχωρείται εν όλω ή εν μέρει απαίτηση που αποκτήθηκε από κάποια από τις πιο πάνω αιτίες, αν ο συμβολαιογράφος δεν προσαρτήσει στο συμβόλαιο που συντάσσει το πιστοποιητικό του άρθρου 105 και κάνει μνεία γι' αυτό στο συμβολαιογραφικό έγγραφο.

Κατά τη σύνταξη συμβολαιογραφικού εγγράφου, με το οποίο μεταβιβάζεται η κυριότητα με επαχθή αιτία ή συνιστώνται από την ίδια αιτία εμπράγματα δικαιώματα, σε ακίνητο που αποκτήθηκε αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής, δεν απαιτείται προσάρτηση του πιστοποιητικού του άρθρου 105, αλλά ο συμβολαιογράφος στο συμβόλαιο που συντάσσει μνημονεύει υποχρεωτικά την υποβληθείσα, κατά περίπτωση, δήλωση φόρου κληρονομιάς, δωρεάς ή γονικής παροχής καθώς και τα στοιχεία αυτής (άρθρο 112 παρ. 1 Κ.Δ.Φ.Κ.Δ., Ε. 2020/2023).

8. Ποιες είναι οι υποχρεώσεις των συμβολαιογράφων σχετικά με την ενημέρωση της αρμόδιας υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης;

Στα συμβολαιογραφικά έγγραφα δωρεών, γονικών παροχών και αποδοχής κληρονομιάς προσαρτάται αντίγραφο της δήλωσης. Εντός δεκαπέντε (15) εργάσιμων ημερών από τη σύνταξη του συμβολαίου, ο συμβολαιογράφος υποχρεούται να ενημερώσει τη Φορολογική Διοίκηση για τον αριθμό και την ημερομηνία σύνταξης του συμβολαιογραφικού εγγράφου και τον τρόπο καταβολής του ποσού, εφόσον πρόκειται για χρηματικές δωρεές ή γονικές παροχές και να αποστείλει αντίγραφο αυτού (άρθρο 112 παρ. 2 Κ.Δ.Φ.Κ.Δ.).

9. Τι μπορεί να προσκομισθεί αντί του πιστοποιητικού του άρθρου 105 και σε ποιες περιπτώσεις;

α) Όπου δεν απαιτείται η εξόφληση του φόρου (π.χ. κατά τη μεταγραφή της δήλωσης αποδοχής κληρονομιάς, κατά την υποβολή αιτήσεων σε οποιαδήποτε δημόσια ή δικαστική αρχή σύμφωνα με το άρθρο 106 του Κ.Δ.Φ.Κ.Δ. κ.λπ.), καθώς και στις περιπτώσεις που έχει εξοφληθεί ολόκληρος ο φόρος

κληρονομιάς, δωρεάς ή γονικής παροχής ή στις περιπτώσεις που δεν προκύπτει φόρος, αντί του πιστοποιητικού του άρθρου 105, προσκομίζεται από τον υπόχρεο σε φόρο, αντίγραφο της οικείας δήλωσης φόρου καθώς και υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 του ν. 1599/1986, με την οποία δηλώνεται ότι «τα στοιχεία που προκύπτουν από την προσκομιζόμενη δήλωση φόρου δεν έχουν μεταβληθεί και είτε δεν απαιτείται η εξόφληση του φόρου είτε έχει εξοφληθεί ολόκληρος ο φόρος κληρονομιάς, δωρεάς ή γονικής παροχής ή δεν προέκυψε φόρος για καταβολή» (κατά περίπτωση).

β) Ειδικά, οι δηλώσεις φόρου κληρονομιάς, δωρεάς και γονικής παροχής οι οποίες υποβάλλονται ψηφιακά μέσω της εφαρμογής myProperty και με τις οποίες δεν προκύπτει φόρος ή, εφόσον προκύπτει φόρος, μετά την εξόφληση του φόρου, χρησιμοποιούνται υποχρεωτικά αντί του πιστοποιητικού του άρθρου 105 του Κ.Δ.Φ.Κ.Δ. (σχετ. η Α. 1066/2023 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ).

VI. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΕΡΔΩΝ ΑΠΟ ΤΥΧΕΡΑ ΠΑΙΓΝΙΑ

1. Ποια κέρδη υποβάλλονται σε φόρο και πώς φορολογούνται;

Σε φόρο υποβάλλονται:

α) τα κέρδη από τα λαχεία, περιλαμβανομένου του αμοιβαίου λαχειοφόρου ιπποδρομιακού στοιχήματος (SWEEPSTAKE), που κυκλοφορούν στην Ελλάδα. Τα κέρδη αυτά υποβάλλονται σε φόρο αυτοτελώς ανά γραμμάτιο λαχείου, μετά την αφαίρεση αφορολόγητου ποσού 100 €, με συντελεστή 10% για κέρδη μέχρι 1.000 € και με συντελεστή 15% εφόσον πρόκειται για κέρδη από 1.000,01 € και πάνω.

β) τα κέρδη από το τυχερό παίγνιο «Στοιχήμα» της περ. γ' του άρθρου 25 του ν. 4002/2011 (Α' 180) περιλαμβανομένων βα) των στοιχημάτων προκαθορισμένης ή μη απόδοσης της παρ. 1 του άρθρου 2 του ν. 2433/1996 (Α' 180) ββ) των στοιχημάτων προκαθορισμένης ή μη απόδοσης που διεξάγουν αδειοδοτημένοι πάροχοι δυνάμει του άρθρου 45 του ν. 4002/2011, βγ) του αμοιβαίου στοιχήματος επί ιπποδρομιών που διεξάγεται σύμφωνα με τον ν. 4338/2015 (Α' 131). Τα κέρδη αυτά υποβάλλονται σε φόρο ανά δελτίο παιχνιδιού, σύμφωνα με την ακόλουθη κλίμακα:

Κέρδη ανά δελτίο (σε €)	Συντελεστής κλιμακίου
0-100	0,0%
100,01-200	2,5%
200,01-500	5%
> 500	7,5%

γ) τα κέρδη από τα τυχερά παίγνια που διεξάγονται σε παικτικές συνεδρίες από αδειοδοτημένους παρόχους, δυνάμει των άρθρων 39 και 45 του ν. 4002/2011.

Τα κέρδη, που πληρώνονται ή πιστώνονται στον Ηλεκτρονικό Λογαριασμό Παίκτη, υποβάλλονται σε φόρο μετά την αφαίρεση αφορολόγητου ποσού εκατό (100) ευρώ, αυτοτελώς ανά παικτική συνεδρία, με συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%), εφόσον πρόκειται για κέρδη μέχρι πεντακόσια (500) ευρώ, και με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%), εφόσον πρόκειται για κέρδη από πεντακόσια ευρώ και ένα λεπτό (500,01) και πάνω.

δ) τα κέρδη από τα τυχερά παίγνια που διεξάγονται από την ΟΠΑΠ Α.Ε. δυνάμει του άρθρου 27 του ν. 2843/2000 (Α' 219), εκτός αυτών των ανωτέρω περ. β) και γ). Τα κέρδη αυτά υποβάλλονται σε φόρο ανά δελτίο παιχνιδιού, σύμφωνα με την ακόλουθη κλίμακα:

Κέρδη ανά δελτίο (σε €)	Συντελεστής κλιμακίου
0-100	0,0%
100,01-200	2,5%
200,01-500	5%
500,01-2.500	10%
> 2.500	20%

ε) τα κέρδη από τις λαχειοφόρες ομολογίες και τις λαχειοφόρες αγορές, τα οποία προκύπτουν από κληρώσεις που γίνονται στην Ελλάδα, καθώς και οι κάθε είδους παροχές που προσφέρονται σε όσους συμμετέχουν σε παιχνίδια ή διαγωνισμούς ραδιοφωνικούς, τηλεοπτικούς και λοιπούς παρεμφερείς οποιασδήποτε μορφής που διενεργούνται στην Ελλάδα. Τα κέρδη και οι παροχές αυτές υποβάλλονται σε φόρο αυτοτελώς με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) μετά την αφαίρεση αφορολόγητου ποσού χιλίων (1.000) ευρώ ανά αντικείμενο.

στ) τα έσοδα από έπαθλα που λαμβάνουν ερασιτέχνες ιδιοκτήτες δρομώνων ίππων. Τα έσοδα αυτά φορολογούνται αυτοτελώς με συντελεστή δέκα πέντε τοις εκατό (15%).

(άρθρα 58 & 60 Κ.Δ.Φ.Κ.Δ.).

2. Ποιοι θεωρούνται ερασιτέχνες ιδιοκτήτες δρομώνων ίππων;

Φυσικό πρόσωπο που έχει στην ιδιοκτησία ή συνιδιοκτησία του μέχρι πέντε (5) δρόμωνες ίππους ή ποσοστιαία μερίδια κυριότητας δρομώνων ίππων που αθροιστικά αποτελούν πέντε (5) δρόμωνες ίππους, τεκμαίρεται ότι είναι ερασιτέχνης ως προς τη δραστηριότητά του αυτή. Οι κύριοι δρομώνων ίππων που δεν είναι ερασιτέχνες φορολογούνται για τη δραστηριότητα τους αυτή σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013, Α' 167) (περ. σ' παρ, 1 άρθρου 58 Κ.Δ.Φ.Κ.Δ.).

3. Ποια είναι τα παίγνια που διεξάγονται με παικτικές συνεδρίες και τι θεωρείται παικτική συνεδρία;

Ως παίγνια που διεξάγονται με παικτικές συνεδρίες νοούνται τα τυχερά παίγνια που διεξάγονται με παιγνιομηχανήματα, τα τυχερά παίγνια καζίνο, καθώς και το πόκερ με τις παραλλαγές του.

Ως παικτική συνεδρία νοείται το χρονικό διάστημα από τη στιγμή που ο παίκτης εισάγει την ατομική του κάρτα σε παιγνιομηχάνημα ή από τη στιγμή που συνδέεται με το κεντρικό πληροφοριακό σύστημα (ΚΠΣ) ενός παρόχου τυχερών παιγνίων στο διαδίκτυο (διαδικτυακός πάροχος), εισάγοντας τα στοιχεία της ατομικής κάρτας παίκτη, μέχρι που, είτε εξάγει την ατομική κάρτα παίκτη από το παιγνιομηχάνημα είτε αποσυνδέεται από το ΚΠΣ του διαδικτυακού παρόχου. Σε κάθε περίπτωση, έκαστη παικτική συνεδρία λήγει με την πάροδο 24 ωρών από την εισαγωγή της ατομικής κάρτας παίκτη σε παιγνιομηχάνημα ή από τη σύνδεση με το ΚΠΣ διαδικτυακού παρόχου, εισάγοντας τα στοιχεία της ατομικής κάρτας παίκτη (περ. γ' παρ.1 άρθρου 58 Κ.Δ.Φ.Κ.Δ.).

4. Τι νοείται δελτίο για το τυχερό παίγνιο «Στοίχημα» της περ. γ' του άρθρου 25 του ν. 4002/2011 και τι για τα τυχερά παίγνια που διεξάγονται από την ΟΠΑΠ Α.Ε. δυνάμει του άρθρου 27 του ν. 2843/2000;

Ως δελτίο για το τυχερό παίγνιο «Στοίχημα» της περ. γ' του άρθρου 25 του ν. 4002/2011 νοείται η καταχώριση πρόβλεψης του παίκτη, ανεξαρτήτως εάν αφορά σε ένα ή περισσότερα στοιχηματικά γεγονότα. Αν το δελτίο αφορά σε ένα στοιχηματικό γεγονός, η απόδοση της πρόβλεψης ισούται με την προσφερόμενη απόδοση του επιλεγέντος στοιχηματικού γεγονότος. Αν το δελτίο αφορά σε περισσότερα στοιχηματικά γεγονότα, η απόδοση της πρόβλεψης ισούται με το γινόμενο όλων των προσφερόμενων αποδόσεων καθενός από τα επιλεγέντα στοιχηματικά γεγονότα (περ. β' παρ. 1 του άρθρου 60 Κ.Δ.Φ.Κ.Δ.).

Ως δελτίο για τα τυχερά παίγνια που διεξάγονται από την ΟΠΑΠ Α.Ε. δυνάμει του άρθρου 27 του ν. 2843/2000 νοείται η καταχώριση κάθε συνόλου επιλογών του παίκτη το οποίο συνιστά μία αυτοτελή συμμετοχή του σε μία κλήρωση ή έναν διαγωνισμό εκάστου παιγνίου (περ. δ' παρ. 1 άρθρου 60 Κ.Δ.Φ.Κ.Δ.).

5. Ποιος είναι ο χρόνος φορολογίας;

Ο χρόνος καταβολής του κέρδους ή της παροχής (παρ. 3 άρθρου 58 Κ.Δ.Φ.Κ.Δ.).

6. Ποιο είναι το αντικείμενο του φόρου;

Αντικείμενο του φόρου μπορεί είναι κινητό ή ακίνητο ή άλλο περιουσιακό στοιχείο (παρ. 4 άρθρου 58 Κ.Δ.Φ.Κ.Δ.)

7. Ποιος είναι υπόχρεος σε φόρο κέρδους από τυχερά παίγνια και ποιος είναι υπόχρεος σε δήλωση;

Υπόχρεος σε φόρο είναι ο δικαιούχος του κέρδους (παίκτης) (παρ. 2 του άρθρου 58), ενώ υπόχρεος σε δήλωση είναι αυτός που ενεργεί την πληρωμή των κερδών ή που καταβάλλει τις παροχές, ο οποίος υποβάλλει τη δήλωση για λογαριασμό του υπόχρεου σε φόρο (παρ. 1 άρθρου 91).

8. Πώς και πότε αποδίδεται ο φόρος κερδών από τυχερά παίγνια;

Ο φόρος που αναλογεί παρακρατείται από αυτόν που ενεργεί την πληρωμή των κερδών (παρακρατούμενος φόρος) και καταβάλλεται με βάση δήλωσή του (άρθρο 96) μέχρι την τελευταία εργάσιμη μέρα του επόμενου μήνα από την καταβολή του κέρδους στον δικαιούχο. Όσον αφορά τα έσοδα επάθλων που λαμβάνουν ερασιτέχνες ιδιοκτήτες δρομώνων ίππων, η δήλωση υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του δεύτερου μήνα από την καταβολή του επάθλου (άρθρο 92).

9. Πού υποβάλλεται η δήλωση φόρου κερδών από τυχερά παίγνια;

Αρμόδιος υπάλληλος για την παραλαβή δήλωσης φόρου κερδών από παίγνια είναι οποιοσδήποτε υπάλληλος της Δ.Ο.Υ. στη χωρική αρμοδιότητα της οποίας βρίσκεται η τελευταία δηλωθείσα στο Μητρώο της Φορολογικής Διοίκησης έδρα του ενεργούντος την κλήρωση, το παιχνίδι, το στοίχημα ή τον διαγωνισμό και σε περίπτωση που η ως άνω έδρα βρίσκεται στη χωρική αρμοδιότητα των ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής και Θεσσαλονίκης, οποιοσδήποτε υπάλληλος των ΚΕ.ΦΟ.Κ. Αττικής και Θεσσαλονίκης, αντίστοιχα. Αν η έδρα του ενεργούντος την κλήρωση, το παιχνίδι, το στοίχημα ή τον διαγωνισμό βρίσκεται στην αλλοδαπή, ή αν το στοίχημα ή το τυχερό παίγνιο διενεργείται από εταιρεία παροχής υπηρεσιών στοιχημάτων και τυχερών παιγνίων μέσω του διαδικτύου, που διέπεται από τις διατάξεις της παρ. 12 του άρθρου 50 του ν. 4002/2011 αρμόδιος για την παραλαβή της δήλωσης είναι οποιοσδήποτε υπάλληλος του ΚΕ.ΦΟ.Κ. Αττικής (σχετ. η Δ.ΟΡΓ.Α 1065199 ΕΞ 2022/20-7-2022 (Β' 3886/2022) απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ).

B. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ

I. ΓΕΝΙΚΑ

1. Σε ποιο νομοθετικό πλαίσιο βασίζεται η φορολογία μεταβίβασης ακινήτων;

Στον αναγκαστικό νόμο 1521/1950 (Α' 245) «περί φόρου μεταβίβασης ακινήτων», ο οποίος κυρώθηκε, τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με το

ν.1587/1950 (Α' 294) και στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 - Α' 58).

2. Πότε, από ποιους υποβάλλεται η δήλωση φ.μ.α. και ποιος υποχρεούται να τον καταβάλει;

Πριν από τη σύνταξη του συμβολαίου μεταβίβασης ακινήτου ή εμπραγμάτου δικαιώματος επί ακινήτου με αντάλλαγμα, ο πωλητής και ο αγοραστής υποβάλλουν κοινή δήλωση φόρου μεταβίβασης ακινήτου. Υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο αγοραστής (άρθρα 1, 5, 7 ν. 1587/1950). Η δήλωση υποβάλλεται στην αρμόδια υπηρεσία της φορολογικής διοίκησης, όπως αυτή ορίζεται στην με αριθ. πρωτ. Δ.ΟΡΓ.Α 1065199 ΕΞ 2022/22-07-2022 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ (Δ.Ο.Υ. εισοδήματος του αγοραστή ή του ακινήτου/ΚΕ.ΦΟ.Κ. κατά περίπτωση).

3. Ποια είναι η διαδικασία υποβολής της δήλωσης φ.μ.α.;

1) Ψηφιακά μέσω της εφαρμογής myProperty υποβάλλονται:

1) Οι αρχικές εμπρόθεσμες δηλώσεις φόρου μεταβίβασης ακινήτων, σε περιοχές εντός αντικειμενικού προσδιορισμού φορολογητέας αξίας ακινήτων (ΑΠΑΑ) που αφορούν:

α) τη σύνταξη συμβολαιογραφικού εγγράφου για τη μεταβίβαση ακινήτου ή τη σύσταση εμπραγμάτου δικαιώματος σε ακίνητο με επαχθή αιτία, β) τη κτήση κυριότητας ακινήτου με τακτική ή έκτακτη χρησικτησία, σε συμβόλαιο μεταβίβασης της κυριότητας αυτού ή σύστασης άλλου εμπραγμάτου δικαιώματος σε αυτό με οποιαδήποτε αιτία,

γ) τη διαφορά έκτασης εφόσον είναι μεγαλύτερη της αναγραφόμενης στον με επαχθή αιτία τίτλο κτήσης του ακινήτου, σε περίπτωση μεταβίβασης ή σύστασης επ' αυτού εμπράγματος δικαιώματος,

δ) τη πλασματική μεταβίβαση σε εκτέλεση προσυμφώνου πώλησης και εργολαβικού προσυμφώνου,

ε) τη μεταβίβαση ιδανικού μεριδίου οικοπέδου από τον οικοπεδούχο στον εργολάβο σε εκτέλεση εργολαβικού προσυμφώνου,

στ) τη σύνταξη οριστικού συμβολαίου μεταβίβασης ακινήτου ή σύστασης εμπραγμάτου δικαιώματος σε αυτό με επαχθή αιτία, σε εκτέλεση προσυμφώνου εντός διετίας από την κατάρτιση του.

ζ) Τη σύνταξη συμβολαιογραφικών πράξεων σύστασης ή τροποποίησης σύστασης οριζοντίων ή καθέτων ιδιοκτησιών με ή χωρίς κτίσματα, εφόσον δεν πραγματοποιείται με αυτές μεταβίβαση εμπραγμάτου δικαιώματος, δεν

μεταβάλλονται τα εξ αδιαιρέτου ποσοστά των συμβαλλομένων στο οικοπέδο/αγροτεμάχιο και δεν προκύπτει για τους λόγους αυτούς υποχρέωση καταβολής φόρου.

2) Οι αρχικές εμπρόθεσμες ή εκπρόθεσμες δηλώσεις φόρου μεταβίβασης ακινήτων σε περίπτωση αναγκαστικού πλειστηριασμού που αφορούν ακίνητα τα οποία βρίσκονται σε περιοχές στις οποίες ισχύει το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού αξίας ακινήτων.

3) Οι δηλώσεις για την ματαίωση σύνταξης του συμβολαιογραφικού εγγράφου εφόσον οι αρχικές δηλώσεις είχαν υποβληθεί ψηφιακά.

4) Οι τροποποιητικές εμπρόθεσμες δηλώσεις φόρου μεταβίβασης ακινήτων, εφόσον η αρχική δήλωση έχει υποβληθεί μέσω της εφαρμογής myProperty της ΑΑΔΕ, δεν έχει συνταχθεί το σχετικό συμβολαιογραφικό έγγραφο και αφορούν τις υποπερ. α), β), γ) και ε) της περ. 1. (βλ. την με αριθμ. Α.1110/2022 (Β' 4334) Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ).

II) Δηλώσεις που αφορούν οποιαδήποτε άλλη περίπτωση επιβολής φόρου μεταβίβασης ακινήτων, η οποία δεν συμπεριλαμβάνεται στην ως άνω απόφαση, υποβάλλονται σε έντυπη μορφή με τη διαδικασία που καθορίζεται με την υπό στοιχεία Α. 1137/2020 (Β' 2423) απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ και μέσω της Εφαρμογής Ψηφιακής Υποδοχής και Διαχείρισης Αιτημάτων της ΑΑΔΕ «Τα Αιτήματά μου», η οποία είναι διαθέσιμη μέσω της ψηφιακής πύλης «myAADE» (myaade.gov.gr) σύμφωνα με την Α.1054/2022 (Β' 2154) απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ. Επίσης, στην περίπτωση που δεν υπάρχει η δυνατότητα ψηφιακής υποβολής της δήλωσης φ.μ.α. λόγω αποδεδειγμένης τεχνικής αδυναμίας, η δήλωση υποβάλλεται στην αρμόδια φορολογική αρχή με τους πιο πάνω αναφερόμενους τρόπους.

4. Πώς και πότε καταβάλλεται ο φόρος μεταβίβασης ακινήτων για τα ακίνητα τα οποία δεν εντάσσονται στο αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού αξίας;

Για ακίνητα, τα οποία δεν εντάσσονται στο αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού αξίας, μέσα σε προθεσμία πέντε (5) εργασίμων ημερών από την υποβολή της δήλωσης φόρου μεταβίβασης, ενεργείται προσωρινός προσδιορισμός της αγοραίας αξίας τους από την αρμόδια υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης στη χωρική αρμοδιότητα της οποίας βρίσκεται το ακίνητο, με βάση συγκριτικά στοιχεία, τα βιβλία τιμών ή και άλλα τυχόν πρόσφορα στοιχεία. Αν η δηλωθείσα αξία συμπίπτει με την προσωρινή, αυτή κρίνεται ειλικρινής. Αν δεν συμπίπτει, ο αγοραστής μέσα σε δύο (2) μήνες από τον προσδιορισμό της προσωρινής αξίας δύναται να την αποδεχθεί υποβάλλοντας τροποποιητική δήλωση, η οποία θεωρείται εμπρόθεσμη (άρθρο 8 ν. 1587/1950).

Επισημαίνεται ότι για ακίνητα που δεν εντάσσονται στο αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού αξίας δεν μπορεί να συνταχθεί συμβόλαιο αν παρέλθει χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των τριών (3) μηνών από την ημέρα ανάρτησης του αντιγράφου της δήλωσης (αρ. 13 παρ. 1 ν. 1587/1950).

II. ΕΙΔΙΚΕΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΕΠΙΒΟΛΗΣ Φ.Μ.Α.

1. Σε ποιες περιπτώσεις σύστασης ή τροποποίησης οριζόντιας ή κάθετης ιδιοκτησίας οφείλεται φ.μ.α.;

Σε κάθε περίπτωση σύστασης ή τροποποίησης οριζόντιας ή κάθετης ιδιοκτησίας θα πρέπει να ερευνείται αν συντελείται, άμεσα ή έμμεσα, μεταβίβαση εμπραγμάτων επί ακινήτων δικαιωμάτων μεταξύ συγκυρίων, είτε με μορφή διανομής, είτε ανταλλαγής, είτε πώλησης, είτε δωρεάς ιδανικών μεριδίων (ΠΟΛ 1050/1996).

Ενδεικτικά αναφέρονται:

- Σύσταση και διανομή σε οικόπεδο με υφιστάμενα κτίσματα.
- Σύσταση και διανομή σε μελλόκτιστο δικαίωμα υψούν με υφιστάμενα κτίσματα.
- Τροποποίηση σύστασης μετά από τακτοποίηση πολεοδομικών αυθαιρεσιών, που αφορούν κατάληψη κοινοχρήστων χώρων.
- Τροποποίηση σύστασης με ενσωμάτωση τμήματος οριζόντιας ιδιοκτησίας σε οριζόντια ιδιοκτησία άλλου συνιδιοκτήτη.
- Διανομή υφιστάμενης κάθετης ιδιοκτησίας σε οικόπεδο με κτίσματα.
- Κατάργηση υφιστάμενης σύστασης σε οικόπεδο με κτίσματα.

2. Σε ποιες περιπτώσεις δεν οφείλεται φ.μ.α. κατά τη σύσταση ή τροποποίηση οριζοντίων ή καθέτων ιδιοκτησιών;

Δεν οφείλεται φ.μ.α ενδεικτικά στις εξής περιπτώσεις (βλ. και ΠΟΛ 1050/1996):

- **Όταν η σύσταση είναι μονομερής.** Δεν οφείλεται φ.μ.α. όταν ο μοναδικός οικοπεδούχος συνιστά με μονομερή δικαιοπραξία οριζόντια ή κάθετη ιδιοκτησία ή τροποποιεί ή καταργεί υφιστάμενη σύσταση με μονομερή δικαιοπραξία του. Στην περίπτωση αυτή δεν υποβάλλεται ούτε δήλωση φ.μ.α. (ΠΟΛ 1139/1996).
- **Όταν δεν υφίστανται κτίσματα.** Δεν οφείλεται φ.μ.α. όταν σε περίπτωση σύστασης οριζόντιας ή κάθετης ιδιοκτησίας ή τροποποίησης ή κατάργησης υφιστάμενης, εφόσον στο οικόπεδο δεν υπάρχουν κτίσματα κατά τον χρόνο αυτό και δεν μεταβάλλονται τα εξ αδιαιρέτου ποσοστά στο οικόπεδο καθενός συνιδιοκτήτη. Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση κατά την οποία οι οικοπεδούχοι που ανέθεσαν σε εργολάβο την ανέγερση οικοδομής με το σύστημα της ανπιπαροχής, συνιστούν, τροποποιούν ή καταργούν οριζόντιες ή κάθετες ιδιοκτησίες, με τη σύμπραξη του εργολάβου αλλά πριν από τη μεταβίβαση σε αυτόν των ιδιοκτησιών που έχουν υποσχεθεί οι οικοπεδούχοι ότι θα του μεταβιβάσουν, καθώς στην περίπτωση αυτή κύριοι του όλου οικοπέδου είναι ακόμη οι οικοπεδούχοι και επομένως δεν συντελείται οποιαδήποτε μεταβίβαση.

Επισημαίνεται ότι θεωρείται ότι στο οικόπεδο δεν υφίστανται κτίσματα, όταν έχουν ανεγερθεί οι θεμελιώσεις ανεγειρόμενης οικοδομής. Εάν όμως, κατά τον χρόνο κατάρτισης της σύστασης έχουν κατασκευαστεί τα υπόγεια της υπό ανέγερσης οικοδομής τα οποία με τη σύσταση διανέμονται μεταξύ των συγκυρίων και δεν παραμένουν κοινόχρηστα καθώς και η πλάκα καλύψεώς τους οφείλεται φ.μ.α., ο οποίος υπολογίζεται στην αξία των διανεμόμενων υπογείων, δεδομένου ότι σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 1002 ΑΚ, είναι δυνατή χωριστή κυριότητα επί ορόφου οικοδομής και ως εκ τούτου τα υπόγεια θεωρούνται όροφοι.

- Όταν υπάρχει άδεια κατεδάφισης. Στην περίπτωση αυτή, για τον υπολογισμό του φόρου δεν λαμβάνεται υπόψη η αξία των κτισμάτων εφόσον η κατεδάφιση πραγματοποιηθεί εντός ενός έτους από την ημερομηνία έκδοσης της άδειας. Σε διαφορετική περίπτωση υποβάλλεται τροποποιητική δήλωση μέσα σε έναν μήνα από τη λήξη του έτους και καταβάλλεται ο φόρος που αναλογεί στην αξία των κτισμάτων, τα οποία δεν κατεδαφίστηκαν.

- Όταν δεν υπάρχει στέγη.

- Όταν δεν διανέμονται οι συνιστώμενες ιδιοκτησίες.

- Όταν διαιρούνται ή συνενώνονται ιδιοκτησίες του ίδιου προσώπου.

- Όταν παραχωρείται επιφάνεια κτίσματος ή γηπέδου σε κοινή χρήση και όταν επεκτείνεται ιδιοκτησία σε επιφάνεια ρυθμισμένων χώρων (π.χ. ενσωμάτωση ημιυπαίθριου χώρου) εφόσον δεν πραγματοποιείται μεταβίβαση εμπραγμάτων δικαιωμάτων και δεν μεταβάλλονται τα ποσοστά συνιδιοκτησίας στο οικόπεδο.

3. Πώς υπολογίζεται ο φόρος διανομής και ο φόρος ανταλλαγής;

Φόρος διανομής, δηλαδή φ.μ.α. με μειωμένο συντελεστή (1/4) επιβάλλεται στο σύνολο της διανεμόμενης περιουσίας, όταν πρόκειται για αυτούσια διανομή, δηλαδή στην περίπτωση που ο καθένας από τους συγκυρίους αποκτά διαιρετό μέρος των ακινήτων που διανέμονται ή ποσοστό εξ αδιαιρέτου αυτών, είτε στην περίπτωση που η διανομή συντελείται με τη βούληση των συγκυρίων, είτε βάσει δικαστικής απόφασης περί διανομής.

Φόρος ανταλλαγής, δηλαδή φ.μ.α. με μειωμένο συντελεστή (1/2) επιβάλλεται επί ίσης ανταλλασσόμενης αξίας ακινήτων.

Αν η αξία της μερίδας, όπως προκύπτει από την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος προσδιορισμού αξίας που αποκτά από τη διανομή ή την ανταλλαγή κάθε συγκύριος (ΠΟΛ 1014/1996), δηλαδή η φυσική του μερίδα, είναι ίση με την αξία της ιδανικής του μερίδας, επιβάλλεται φόρος με μειωμένο συντελεστή στην αξία αυτή.

Επιπλέον, σε περίπτωση άνισων μερίδων εφόσον για τη διαφορά καταβάλλεται τίμημα, επιβάλλεται φ.μ.α. με ακέραιο συντελεστή επί της διαφοράς της αντικειμενικής αξίας ή του τιμήματος που καταβάλλεται για τη διαφορά, εφόσον αυτό είναι μεγαλύτερο. Εάν δεν καταβάλλεται τίμημα οφείλεται φόρος δωρεάς. Στην τελευταία περίπτωση υποβάλλεται δήλωση δωρεάς με δωρητή αυτόν που

έλαβε μικρότερη φυσική μερίδα από την ιδανική του και δωρεοδόχο αυτόν που λαμβάνει την μεγαλύτερη μερίδα από την ιδανική του, ο οποίος και οφείλει τον αντίστοιχο φόρο δωρεάς και εντάσσεται στην ανάλογη φορολογική κλίμακα (βλ. και ΠΟΛ. 1053/1994).

4. Πώς αντιμετωπίζεται η διαπίστωση διαφοράς επιφανείας ακινήτου, όταν ο τίτλος κτήσης του είναι από επαχθή αιτία;

1) Αν κατά την σύνταξη συμβολαίου μεταβίβασης ακινήτου ή σύστασης εμπράγματος σε αυτό δικαιώματος, που συντάσσεται με οποιαδήποτε αιτία (επαχθή ή χαριστική), η έκταση του μεταβιβαζόμενου ακινήτου είναι μεγαλύτερη από αυτήν που αναγράφεται στον με επαχθή αιτία τίτλο κτήσης αυτού, εκτός του οικείου φόρου για τη σύμβαση μεταβίβασης **καταβάλλεται και φόρος μεταβίβασης για την αξία της επιπλέον έκτασης, με χρόνο φορολογίας τον χρόνο κατάρτισης του μεταβιβαστικού συμβολαίου ο οποίος βαρύνει τον μεταβιβάζοντα το ακίνητο. Δεν οφείλεται φόρος, αν η επιπλέον έκταση δεν υπερβαίνει το ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) της έκτασης που αναγράφεται στον αρχικό τίτλο κτήσης ή η αξία του ποσοστού αυτού δεν υπερβαίνει τα χίλια πεντακόσια (1.500,00) ευρώ (άρθρο 1 παρ. 8 ν. 1587/1950). Σε διαφορετική περίπτωση οφείλεται φόρος, ο οποίος επιβάλλεται στην αξία της επιπλέον έκτασης, όπως προκύπτει με την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος, εκτός αν το δηλούμενο τίμημα για την μεταβίβαση που ακολουθεί, είναι μεγαλύτερο οπότε θα ληφθεί υπόψη η μεγαλύτερη αυτή αξία.**

2) Αν συντάσσεται διορθωτικό συμβόλαιο με το οποίο διευκρινίζεται ότι η έκταση του ακινήτου που αγοράστηκε είναι μεγαλύτερη από αυτήν που περιγράφεται στο αρχικό συμβόλαιο, φόρος οφείλεται μόνο για την αξία της επιπλέον έκτασης του ακινήτου αυτού αν αυτή υπερβαίνει το ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) της έκτασης που αναγράφεται στον αρχικό τίτλο κτήσης ή η αξία του ποσοστού αυτού υπερβαίνει τα χίλια πεντακόσια (1.500) ευρώ (άρθρο 1 παρ. 7 ν. 1587/1950). Ο φόρος επιβάλλεται στην αξία της επιπλέον έκτασης, όπως αυτή προκύπτει με την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος προσδιορισμού αξίας. Αν όμως διευκρινίζεται ότι η έκταση του ακινήτου που αγοράστηκε είναι μικρότερη από αυτή που περιγράφεται στο αρχικό συμβόλαιο, δεν οφείλεται φόρος (Άρθρο 1 παρ. 7 ν. 1587/1950).

5. Τι ισχύει στην περίπτωση που ο φορολογούμενος επικαλείται χρησικτησία κατά τη σύνταξη μεταβιβαστικού συμβολαίου;

Αν σε συμβόλαιο μεταβίβασης της κυριότητας ακινήτου ή σύστασης άλλου εμπράγματος δικαιώματος σε ακίνητο από οποιαδήποτε αιτία, γίνεται από τον μεταβιβάζοντα επίκληση της κτήσης τούτου με τακτική ή έκτακτη **χρησικτησία**, στο πρόσωπό του, εκτός από τον φόρο για τη σύμβαση αυτή, οφείλεται και φόρος μεταβίβασης για την κτήση με χρησικτησία, εκτός αν στο όνομα του

μεταβιβάζοντα υπάρχει τίτλος μεταγεγραμμένος για το δικαίωμά του, για το οποίο έχει υποβληθεί η κατά νόμο φορολογική δήλωση ή αν τα βιβλία μεταγεγραφών έχουν καταστραφεί. Ο φόρος μεταβίβασης για την κτήση με χρησικτησία υπολογίζεται στην αξία της κυριότητας του ακινήτου ή του εμπράγματος δικαίωματος, όπως (η αξία) προκύπτει με την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος, εκτός αν το δηλούμενο τίμημα κατά τη μεταβίβαση με επαχθή αιτία είναι μεγαλύτερη, οπότε θα ληφθεί υπόψη η μεγαλύτερη αυτή αξία κατά τον χρόνο κατάρτισης του μεταβιβαστικού συμβολαίου, και βαρύνει τον μεταβιβάζοντα αφαιρουμένων των επωφελών δαπανών που έγιναν από τον χρησιδεσπύζοντα (Άρθρο 2 παρ. 6 ν.1587/1950, ΠΟΛ 1190/2001).

6. Σε ποιες περιπτώσεις δεν οφείλεται φόρος χρησικτησίας;

- Σε περίπτωση κτήσης του ακινήτου από κληρονομιά με διαθήκη ή εξ αδιαθέτου, έστω και αν στη διαθήκη μνημονεύεται η κτήση κυριότητας του με χρησικτησία, γιατί στην περίπτωση αυτή (διαθήκης) δεν συντάσσεται συμβόλαιο.
- Σε περίπτωση σύστασης οριζόντιας ιδιοκτησίας από το μοναδικό κύριο με μονομερή πράξη, έστω και αν στη πράξη αυτή γίνεται επίκληση κτήσης κυριότητας με χρησικτησία.
- Αν ο επικαλούμενος την κτήση κυριότητας με χρησικτησία απαλλάσσεται από τον φόρο μεταβίβασης ακινήτων με βάση γενικές ή ειδικές διατάξεις νόμου.
- Όταν ο επικαλούμενος τη χρησικτησία έχει τίτλο κτήσης για τον οποίο έχει υποβληθεί δήλωση (ΠΟΛ 141/1988).

7. Σε ποιες περιπτώσεις ο φόρος χρησικτησίας επιστρέφεται;

Στην περίπτωση που ματαιωθεί η υπογραφή του συμβολαίου μεταβίβασης ακινήτου με οποιαδήποτε αιτία (αγοραπωλησία, δωρεά, γονική παροχή κ.λπ.), ο φόρος χρησικτησίας, που έχει καταβληθεί από τον μεταβιβάζοντα σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 2 παρ. 6 του ν. 1587/1950, δεν οφείλεται και επιστρέφεται ως αχρεωστήτως καταβληθείς, σύμφωνα με το άρθρο 42 του ΚΦΔ (ν. 5104/2024, Α' 58). Ομοίως, ο φόρος χρησικτησίας επιστρέφεται και σε περίπτωση μη μεταγραφής δικαστικής απόφασης με την οποία αναγνωρίζεται η κυριότητα ή άλλο εμπράγματο δικαίωμα σε ακίνητο, λόγω συμπλήρωσης των όρων της τακτικής ή έκτακτης χρησικτησίας.

Ωστόσο, στην περίπτωση που υπογραφεί μεν το συμβόλαιο μεταβίβασης του ακινήτου αλλά στη συνέχεια ανατραπούν τα αποτελέσματα της σύμβασης για οποιονδήποτε λόγο (λόγω ατονίας της αναβλητικής ή πλήρωσης της διαλυτικής αίρεσης, που είχε τεθεί στο συμβόλαιο, ή ακύρωσης της μεταβίβασης ή αναγνώρισης της ακυρότητας αυτής, είτε με δικαστική απόφαση είτε με τη σύνταξη ακυρωτικού συμβολαίου, ή ανάκλησης της δωρεάς ή γονικής παροχής για οποιονδήποτε λόγο), δεν επιστρέφεται ο φόρος χρησικτησίας που έχει καταβληθεί από τον μεταβιβάζοντα με βάση τη διάταξη της παρ. 6 του άρθρου

2 του ν. 1587/1950 (Γνωμ. ΝΣΚ 505/2011 η οποία κοινοποιήθηκε με την ΠΟΛ 1064/2012).

8. Οφείλεται φ.μ.α. κατά τη μεταγραφή πρακτικού συμβιβαστικής επίλυσης διαφοράς;

Για τη μεταγραφή πρακτικού συμβιβαστικής επίλυσης εμπραγμάτων διαφορών επί ακινήτων κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 214Α ή 214Β του ΚΠολΔ, εφόσον με αυτό συνιστάται, μετατίθεται ή καταργείται εμπράγματο δικαίωμα σε ακίνητο, υποβάλλεται δήλωση ΦΜΑ, χωρίς να απαιτείται η τήρηση συμβολαιογραφικού τύπου. Εφόσον το πρακτικό συμβιβαστικής επίλυσης διαφοράς αναπτύσσει δεδουλευμένο και εκτελεστότητα όπως οι δικαστικές αποφάσεις (αρ. 2 παρ. 3 ν. 1587/1950), χρόνος φορολογίας είναι ο χρόνος της μεταγραφής αυτού.

III. ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΑΠΟ ΤΟΝ ΦΟΡΟ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΑΠΟΚΤΗΣΗ Α' ΚΑΤΟΙΚΙΑΣ (άρθρο 1 Ν. 1078/1980)

1. Χορηγείται απαλλαγή πρώτης κατοικίας κατά τη διανομή, συνένωση ή ανταλλαγή ακινήτων, μεταγραφή δικαστικής απόφασης αναγνωριστικής κυριότητας, μεταβίβασης ακινήτου σε απόσβεση αξίωσης συμμετοχής στα αποκτήματα (ΑΚ 1400) ή επικύρωση ανώμαλης δικαιοπραξίας;

Όχι, απαραίτητη προϋπόθεση για τη χορήγηση απαλλαγής α' κατοικίας είναι η κατάρτιση σύμβασης αγοράς ακινήτου..

2. Χορηγείται απαλλαγή πρώτης κατοικίας σε περίπτωση κτήσης ακινήτου με πλειστηριασμό;

Ναι, έστω και εάν ο υπερθεματιστής είναι σύζυγος ή συγγενής πρώτου βαθμού προς τον καθ' ου ο πλειστηριασμός.

3. Αν κάποιος έχει ιδανικό μερίδιο επί κατοικίας ή οικοπέδου που πληροί τις στεγαστικές του ανάγκες (είτε αυτοτελώς ή συναθροιζόμενο με τα λοιπά ακίνητά του) και μεταβιβάσει ιδανικό μερίδιο αυτού, δικαιούται να λάβει απαλλαγή πρώτης κατοικίας πριν την παρέλευση πέντε ετών από τη μεταβίβαση;

Όχι, απαιτείται η παρέλευση πενταετίας από τη μεταβίβαση, προκειμένου να του χορηγηθεί απαλλαγή λόγω αγοράς α' κατοικίας. Αν όμως μεταβιβάσει ολόκληρο το ιδανικό μερίδιο που βρίσκεται στην κυριότητά του (το οποίο είτε αυτοτελώς είτε συναθροιζόμενο με τα λοιπά ακίνητα καλύπτει τις στεγαστικές του ανάγκες),

τότε είναι δυνατόν να του χορηγηθεί απαλλαγή άμεσα, εφόσον βέβαια πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις του νόμου (Άρθρο 1 παρ. 1 ν. 1078/1980).

4. Ανήλικος δικαιούται απαλλαγής πρώτης κατοικίας;

Όχι. Κατ' εξαίρεση, την απαλλαγή του αγάμου δικαιούνται και τα ανήλικα τέκνα, τα οποία στερούνται και τους δύο γονείς τους και τελούν υπό επιτροπεία ή υπό την επιμέλεια τρίτου προσώπου, που ορίστηκε με δικαστική απόφαση, είτε αγοράζουν ακίνητο εξ αδιαιρέτου είτε αγοράζουν αυτοτελώς χωριστό ακίνητο το καθένα.

5. Αν κάποιος έχει ποσοστό συνιδιοκτησίας σε περισσότερα ακίνητα, πώς ελέγχεται εάν πληρούνται οι στεγαστικές του ανάγκες για τη χορήγηση της απαλλαγής;

Η επιφάνεια όλων των ακινήτων (κατά το ποσοστό συνιδιοκτησίας) τα οποία ανήκουν στον αγοραστή κατά τον χρόνο της μεταβίβασης, συναθροίζονται. Εξαιρούνται τα ακίνητα που βρίσκονται σε δημοτική κοινότητα ή δημοτική ενότητα, εφόσον στερείται περαιτέρω διοικητικής υποδιαίρεσης, με πληθυσμό κάτω των 3.000 κατοίκων, τα αγροτεμάχια, καθώς και τα ακίνητα που έχουν χαρακτηριστεί ως επαγγελματική στέγη, ενώ σε κάθε περίπτωση θα πρέπει να εξετάζεται εάν έχει εξαντληθεί ο συντελεστής δόμησης (Άρθρο 1 παρ. 1 ν.1078/1980 και ΠΟΛ. 1101/2010).

6. Η μεταβίβαση εξ αδιαιρέτου μεριδίου πρώτης κατοικίας από τον ένα σύζυγο προς τον εξ αδιαιρέτου συγκύριο άλλο σύζυγο πριν την πάροδο της πενταετίας από τη μεταβίβαση, αίρει τη χορηγηθείσα απαλλαγή;

Όχι, στην περίπτωση κατά την οποία το ακίνητο είχε αγορασθεί από κοινού υπό την προϋπόθεση ότι τελείται διαρκούντος του γάμου των δύο συζύγων, αφού και μετά τη μεταβίβαση εξακολουθεί να εκπληρώνεται ο σκοπός του νόμου, δηλαδή η κάλυψη των στεγαστικών αναγκών της οικογένειας (ΠΟΛ. 1128/1991 - Γνμ.ΝΣΚ 175/1991).

7. Σε περίπτωση αγοράς ακινήτου για το οποίο δεν έχει συνταχθεί πράξη σύστασης οριζοντίου ή καθέτου ιδιοκτησίας και στο οποίο υφίστανται αυτοτελείς και ανεξάρτητες ιδιοκτησίες, μπορεί ο αγοραστής να τύχει απαλλαγής α κατοικίας και μέχρι ποιο ύψος;

Στην περίπτωση αυτή χορηγείται απαλλαγή στο σύνολο του ακινήτου ακόμα και για το δικαίωμα υψούν, μέχρι του ποσού που προβλέπεται στην παράγραφο 2 του άρθρου 1 του ν.1078/1980, τηρουμένων των λοιπών προϋποθέσεων του νόμου (βλ. και ΠΟΛ. 1162/1989).

8. Κατά την αγορά α' κατοικίας μπορεί να τύχει απαλλαγής και το δικαίωμα αποκλειστικής χρήσης κοινοχρήστου χώρου, πλην των περιπτώσεων αποθηκευτικού χώρου και θέσης στάθμευσης αυτοκινήτου;

Όχι, στην περίπτωση αυτή επιβάλλεται φόρος μεταβίβασης. Απαλλαγή χορηγείται μόνο για χώρους κύριας χρήσης και για μία αποθήκη και μία θέση στάθμευσης που αποκτώνται με την ίδια συμβολαιογραφική πράξη (Άρθρο 1 παρ . 2 εδ. ε' ν. 1078/1980).

9. Εάν σε αγορά α' κατοικίας συμπεριλαμβάνεται και βοηθητικός χώρος-αποθήκη, η οποία βρίσκεται σε όροφο ή σε δώμα και ως εκ τούτου δε χρησιμοποιείται για τον υπολογισμό της αξίας του το έντυπο του αντικειμενικού προσδιορισμού για τον προσδιορισμό αξίας αποθήκης (Εντ.4.), αλλά διαφορετικά έντυπα (όπως Εντ.1, Εντ. 2), χορηγείται απαλλαγή α' κατοικίας και για αυτόν;

Ναι, ο τρόπος και το έντυπο υπολογισμού της αξίας του βοηθητικού χώρου δεν επηρεάζουν το δικαίωμα χορήγησης απαλλαγής α' κατοικίας και για το βοηθητικό χώρο-αποθήκη.

10. Μπορεί να τύχει απαλλαγής α' κατοικίας ακίνητο που χρησιμοποιείται μεν ως κατοικία, αλλά όπως προκύπτει από την άδεια οικοδομής ή τη σύσταση οριζοντίου ιδιοκτησίας αποτελεί επαγγελματική στέγη;

Κατ' αρχήν όχι, αν όμως προηγηθεί της μεταβίβασης αλλαγή χρήσης του ακινήτου από επαγγελματική στέγη σε κατοικία με μεταγενέστερη πράξη ή αντίστοιχη βεβαίωση της αρμόδιας αρχής, τότε είναι δυνατή η χορήγηση απαλλαγής α' κατοικίας (βλ. και ΠΟΛ 1162/1989).

11. Οικόπεδο, εντός σχεδίου, μη οικοδομήσιμο, για το οποίο εκκρεμεί η πράξη εφαρμογής, μπορεί να τύχει απαλλαγής;

Όχι, καθώς το οικόπεδο απαιτείται να είναι οικοδομήσιμο κατά τον χρόνο σύνταξης του μεταβιβαστικού συμβολαίου.

12. Τα μέρη του συμφώνου συμβίωσης μπορούν να τύχουν απαλλαγή ως έγγαμοι;
Ναι (Άρθρα 1, 5 και 12 ν.4356/2015).

13. Μπορεί να χορηγηθεί απαλλαγή και μετά τη σύνταξη του μεταβιβαστικού συμβολαίου;

Ναι, μπορεί να υποβληθεί εκπρόθεσμη τροποποιητική δήλωση με αίτημα τη χορήγηση απαλλαγής για αγορά α' κατοικίας και μετά τη σύνταξη του μεταβιβαστικού συμβολαίου, εφόσον συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις χορήγησής της κατά τον χρόνο της αγοράς. Μαζί με τη δήλωση συνυποβάλλονται και τα απαραίτητα δικαιολογητικά και ζητείται η επιστροφή του φόρου, εντός πέντε ετών από την καταβολή του φ.μ.α. (άρθ. 42 Κ.Φ.Δ.).

14. Μπορεί να χορηγηθεί δεύτερη απαλλαγή;

Ναι, εφόσον τα ακίνητα που έχει στην κυριότητά του κατά τον χρόνο της νέας αγοράς ο αγοραστής, ο/η σύζυγος ή τα ανήλικα τέκνα τους, δεν πληρούν τις στεγαστικές ανάγκες της οικογένειάς τους και ο αγοραστής υποβάλλει δήλωση και καταβάλλει εφάπαξ τον φόρο που αναλογεί στην αξία του ακινήτου που είχε τύχει της απαλλαγής (Άρθρο 1 παρ. 5 ν. 1078/1980).

15. Σύζυγοι θέλουν να αγοράσουν ακίνητο με απαλλαγή πρώτης κατοικίας. Ο σύζυγος ωστόσο είχε αγοράσει στο παρελθόν ως άγαμος ένα διαμέρισμα με απαλλαγή. Δικαιούνται απαλλαγής για το ακίνητο που θέλουν να αγοράσουν τώρα;

Προϋπόθεση για την χορήγηση απαλλαγής στην περίπτωση αυτή, είναι να πραγματοποιηθεί άρση της απαλλαγής που είχε λάβει ο σύζυγος, διότι οι προϋποθέσεις χορήγησης απαλλαγής αφορούν και τον σύζυγο.

16. Σε περίπτωση που έχει καταβληθεί ο φόρος που αναλογεί στην αξία του ακινήτου που είχε τύχει της απαλλαγής, λόγω χορήγησης νέας απαλλαγής και ματαιωθεί η σύνταξη του συμβολαίου αγοράς για την οποία ο αγοραστής θα ζητούσε δεύτερη απαλλαγή, ο καταβληθείς φόρος επιστρέφεται;

Ναι επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 42 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (αχρεώστητη καταβολή) (βλ. και ΠΟΛ 1039/2003).

17. Πώς αντιμετωπίζεται η ακύρωση συμβολαίου αγοράς ακινήτου για την οποία χορηγήθηκε απαλλαγή α' κατοικίας καθώς και η τυχόν κατάρτιση νέας σύμβασης;

Εφόσον η ακύρωση πραγματοποιείται εντός τεσσάρων ετών από τη σύνταξη του μεταβιβαστικού συμβολαίου για νομικό ελάττωμα ή εξαιρετικό λόγο (άρθρο 16 παρ. 4 ν. 1587/1950), δεν οφείλεται φόρος για την αρχική σύμβαση που ακυρώθηκε και η απαλλαγή που χορηγήθηκε δεν αίρεται. Για τη νέα σύμβαση,

δύναται να χορηγηθεί εκ νέου απαλλαγή α' κατοικίας (ΠΟΛ 125/1985, ΠΟΛ 1162/1989).

IV. ΑΓΡΟΤΙΚΗ ΑΠΑΛΛΑΓΗ (Άρθρο 13 παρ. 2- 10 ν. 634/1977)

Επέρχεται άρση της αγροτικής απαλλαγής αν το ακίνητο για το οποίο χορηγήθηκε η απαλλαγή, εντός της προθεσμίας των δεκαπέντε (15) ετών παραχωρηθεί δωρεάν για καλλιέργεια σε μέλος/η της οικογένειας του κυρίου;

Ναι, καθότι σύμφωνα με το άρθρο 13 παρ. 5 του ν. 634/1977 η φορολογική απαλλαγή αίρεται, αν μέσα σε προθεσμία δεκαπέντε (15) ετών από τη μεταβίβαση, η έκταση που μεταβιβάστηκε δεν καλλιεργήθηκε για δύο συνεχόμενα έτη, στα οποία δεν υπολογίζεται η αναγκαστική αγρανάπαυση, από τον αγοραστή ή τους κληρονόμους του. Αντίθετα, η απαλλαγή δεν αίρεται, εάν η έκταση που μεταβιβάστηκε καλλιεργείται από τον αγοραστή ή μέλη της οικογένειας του, οι οποίοι ενεργούν στο όνομα και για λογαριασμό του (άρθρο 13 παρ. 3 ν. 634/1977).