

Θεσσαλονίκη 22.3.2004

Αρ.Πρωτ.248

Προς
Τα μέλη του Συμβολαιογραφικού Συλλόγου
Εφετείου Θεσσαλονίκης

Σας αποστέλλουμε αποσπάσματα της ερμηνευτικής εγκυκλίου με αριθμ.πρωτ.1020496/477/Α0012/ΠΟΛ.1022/29-2-2004 του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών με θέμα: «Οδηγίες για την εφαρμογή ορισμένων διατάξεων του Ν.3220/2004 για την αντικειμενοποίηση των φορολογικών ελέγχων (ΦΕΚ τ.Α' 15/28-1-2004)».

Όποιος συνάδελφος επιθυμεί να λάβει γνώση του περιεχομένου της εγκυκλίου και για τα υπόλοιπα άρθρα του Νόμου, μπορεί να απευθύνεται στον Συμβολαιογραφικό Σύλλογο όπου βρίσκεται αντίγραφο της για να την φωτοτυπήσει.

Με συναδελφικούς χαιρετισμούς

Ο Πρόεδρος

Η Γεν. Γραμματέας

Ε. Σαρρής

Χρ. Φαρδής-Πανταζή

ΕΠΕΙΓΟΝ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Αθήνα, 29 Φεβρουαρίου 2004
Αριθ.Πρωτ.:1020496/477/Α0012

Ι. ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

1. ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ (Δ.12)

ΤΜΗΜΑΤΑ Α΄, Β΄

2. ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ (Δ.13)

ΤΜΗΜΑΤΑ Α΄, Β΄, Φ.Μ.Α.Π.

3. ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ Φ.Π.Α. (Δ.14)

ΠΟΛ.: 1022

ΤΜΗΜΑΤΑ Α΄, Β΄

4. ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΚΩΔΙΚΑ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ (Δ.15)

ΤΜΗΜΑΤΑ Α΄, Β΄

5. ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ (Δ.16)

ΤΜΗΜΑΤΑ Α΄, Β΄

6. ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΤΕΛΩΝ ΚΑΙ ΕΙΔΙΚΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΩΝ

ΤΜΗΜΑΤΑ Α΄, Β΄

ΙΙ. ΓΕΝ. Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ

1. ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ

ΤΜΗΜΑΤΑ Α΄, Β΄, Γ΄, Δ΄

2. Δ/ΝΣΗ ΜΗΤΡΩΟΥ

ΤΜΗΜΑΤΑ Α΄, Β΄

Ταχ. Δ/νση : Καρ. Σερβίας 10

ΠΡΟΣ: Αποδέκτες Π.Δ.

Ταχ. Κώδικας : 101 84 ΑΘΗΝΑ

Πληροφορίες :

Εισόδ.φυσ.προσ. : 210 3375314-16

Εισόδ.νομ.προσ. : 210 3375311-312

Κληρ.-δωρ.-γ.παρ. : 210 3253767

Φ.μ.α. : 210 3253757

Φ.μ.α.π. : 210 3253748

Φ.π.α. : 210 3647202-5

Κ.Β.Σ. : 210 3638839, 210 3610030

Είσπ.δημ.εσόδων : 210 3635963, 210 3636872

Δ.τελών&Ειδ.φορ : 210 3642922, 210 3642570

Δ/νση Ελέγχου : 210 3375206, 210 3375068

Δ/νση Μητρώου : 210 3375182

Θ Ε Μ Α: Οδηγίες για την εφαρμογή ορισμένων διατάξεων του ν.3220/2004 για την αντικειμενικοποίηση των φορολογικών ελέγχων (ΦΕΚ 15 τ. Α'/28-1-2004).

Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις του ν. 3220 / 2004 (ΦΕΚ 15 τ. Α' / 28-1-2004) "Μέτρα Αναπτυξιακής και Κοινωνικής Πολιτικής - Αντικειμενικοποίηση του φορολογικού ελέγχου και άλλες διατάξεις", οι οποίες αναφέρονται σε θέματα φορολογίας εισοδήματος, κεφαλαίου, φόρου προστιθέμενης αξίας, κώδικα βιβλίων και στοιχείων, είσπραξης δημοσίων εσόδων, ειδικών φορολογιών και στην αντικειμενικοποίηση του φορολογικού ελέγχου και παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους, ανά φορολογικό αντικείμενο.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α΄ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Άρθρο 4

Τροποποίηση του άρθρου 12 του ν.δ. 1297/1972

Όπως είναι γνωστό, οι ευεργετικές διατάξεις του ν.δ. 1297/1972 "περί παροχής φορολογικών κινήτρων για τη συγχώνευση ή μετατροπή επιχειρήσεων για τη δημιουργία μεγάλων οικονομικών μονάδων" δεν εφαρμόζονται, σύμφωνα με το άρθρο 12 του ίδιου νομοθετήματος, σε επιχειρήσεις που το αντικείμενο των εργασιών τους είναι κατά κύριο λόγο η κατασκευή ή εκμετάλλευση πάσης φύσεως ακινήτων, πλην των ξενοδοχειακών για τις οποίες έχουν εφαρμογή οι υπόψη διατάξεις.

Ήδη, με τις διατάξεις του άρθρου αυτού προστέθηκε στο άρθρο 12 του ν.δ. 1297/1972 νέο εδάφιο, σύμφωνα με το οποίο, καθίσταται πλέον εφικτή η απορρόφηση με τις ευεργετικές διατάξεις του νομοθετήματος αυτού, ανώνυμης εταιρίας της οποίας το αντικείμενο εργασιών ΔΕΗ είναι η κατασκευή ή εκμετάλλευση ακινήτων από άλλη ανώνυμη εταιρία της οποίας το αντικείμενο εργασιών είναι η κατασκευή ή εκμετάλλευση ακινήτων. Επομένως, στις περιπτώσεις συγχωνεύσεων με απορρόφηση των πιο πάνω ανωνύμων εταιριών, δεν οφείλεται φόρος μεταβίβασης ακινήτων και η υπεραξία που προκύπτει από την εκτίμηση των εισφερομένων πάγιων στοιχείων από την εκτιμητική επιτροπή του άρθρου 9 του κ.ν. 2190/1920 δεν φορολογείται κατά το χρόνο της απορρόφησης, εφόσον εμφανισθεί σε λογαριασμούς τάξεως της απορροφώσας κτηματικής ανώνυμης εταιρίας. Επίσης, παρέχονται και οι άλλες απαλλαγές που ορίζονται στο άρθρο 3 του ν.δ. 1297/1972. Τα ανωτέρω ισχύουν, εφόσον τηρούνται οι όροι και προϋποθέσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν.δ. 1297/1972.

Σημειώνεται, ότι η απορρόφηση των πιο πάνω εταιριών μπορεί να γίνει και με τις ευεργετικές διατάξεις του ν. 2166/1993, καθόσον με τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθρου 7 του ν. 2386/1996 ορίζεται, ότι οι διατάξεις του άρθρου 12 του ν.δ. 1297/1972 έχουν ανάλογη εφαρμογή

και για τους μετασχηματισμούς επιχειρήσεων που γίνονται με βάση τις διατάξεις των άρθρων 1 έως και 5 του ν. 2166/1993.

Οι διατάξεις του άρθρου αυτού έχουν εφαρμογή για απορροφήσεις που πραγματοποιούνται με το ν.δ. 1297/1972, εφόσον η ολοκλήρωση της απορρόφησης γίνεται από τη δημοσίευση του νόμου, δηλαδή από τις 28 Ιανουαρίου 2004 και μετά. Επίσης, έχουν εφαρμογή για απορροφήσεις που πραγματοποιούνται με βάση τις διατάξεις του ν.2166/1993 από τις 28.1.2004 και μετά.

Άρθρο 26 Κατάργηση Πιστοποιητικών

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 26 του νέου νόμου αντικαθίστανται οι διατάξεις των παραγράφων 1,2,3,4,9,10,11,12,13,14 και 15 του άρθρου 81 του ν.2238/1994.

Μέχρι σήμερα με την ισχύουσα νομοθεσία (άρθ.81 του ν.2238/1994) ο φορολογούμενος πολίτης προκειμένου:

- να μεταβιβάσει ακίνητο (αστικό ή γεωργικό)
 - να παραχωρήσει υποθήκη σε ακίνητο
 - να μεταγράψει κληρονομιαιό ακίνητο
 - να λάβει στεγαστικό δάνειο
 - να εγείρει αγωγή έξωσης σε ακίνητο
 - να εισπράξει αποζημίωση ή επιδότηση επί της γεωργικής παραγωγής
 - να προβεί στην έκδοση άδειας κυκλοφορίας αγροτικού αυτοκινήτου
 - να προβεί στην έκδοση άδειας πώλησης γεωργικών προϊόντων πλανοδώς ή σε λαϊκές αγορές
 - να μεταβιβάσει σκάφος αναψυχής ή αεροσκάφος ή ελικόπτερο
- έπρεπε να προσκομίσει πιστοποιητικό από την αρμόδια για τη φορολογία του Δ.Ο.Υ ότι δηλώθηκε το εισόδημα από ακίνητα ή το γεωργικό εισόδημα ή η τεκμαρτή δαπάνη διαβίωσης του σκάφους ή του αεροσκάφους, αντίστοιχα ή να προσκομίσει υπεύθυνη δήλωση ότι δεν απέκτησε εισόδημα.

Για την αποφυγή της ταλαιπωρίας των φορολογουμένων, για την απλοποίηση των διαδικασιών αυτών και την ελάφρυνση των φορολογικών αρχών από τις εργασίες αυτές, με τις νέες διατάξεις προβλέπεται η κατάργηση του πιστοποιητικού στις πιο πάνω περιπτώσεις. Αντί του πιστοποιητικού, θα υποβάλλεται στο εξής υπεύθυνη δήλωση:

- α) για τα εμπροθέσμως δηλωθέντα μισθώματα, προκειμένου για τη μεταβίβαση ακινήτου, εγγραφή υποθήκης σε ακίνητο, μεταγραφή κληρονομαίου ακινήτου, χορήγηση στεγαστικού δανείου.
- β) για τη δήλωση της τεκμαρτής δαπάνης σκάφους αναψυχής, αεροσκάφους ή ελικοπτέρου, προκειμένου για τη μεταβίβασή τους.
- γ) για τη δήλωση του γεωργικού εισοδήματος, προκειμένου για τη μεταβίβαση γεωργικού ακινήτου, για την καταβολή επιδοτήσεων ή αποζημιώσεων επί της γεωργικής παραγωγής, τη χορήγηση άδειας κυκλοφορίας αγροτικού αυτοκινήτου και τη χορήγηση άδειας πώλησης γεωργικών προϊόντων πλανοδίδως ή σε λαϊκές αγορές.

Κατ' εξαίρεση, το πιστοποιητικό διατηρείται μόνο:

- α) στην πιο πάνω περίπτωση α', εφόσον η δήλωση υποβλήθηκε εκπρόθεσμα και
- β) όταν εκδικάζεται αγωγή έξωσης μισθωτή ακινήτου, ανεξάρτητα αν η δήλωση υποβλήθηκε εμπρόθεσμα ή εκπρόθεσμα.

Ειδικότερα με τις νέες διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 81 του ν.2238/1994 ορίζεται ότι:

- α) Κατά τη μεταβίβαση κυριότητας ακινήτου ή τη σύσταση εμπράγματος δικαιώματος, καθώς και κατά την εγγραφή υποθήκης, αντί του πιστοποιητικού που προβλέπονταν μέχρι τώρα, απαιτείται να υποβληθεί υπεύθυνη δήλωση ότι δηλώθηκαν εμπρόθεσμα τα μισθώματα του ακινήτου που μεταβιβάζεται ή υποθηκεύεται κατά την τελευταία διετία πριν από τη μεταβίβαση ή την εγγραφή της υποθήκης ή ότι δηλώθηκε την τελευταία διετία το γεωργικό εισόδημα που προέρχεται από την εκμετάλλευση γεωργικού ακινήτου, ανεξάρτητα από την εμπρόθεσμη ή εκπρόθεσμη δήλωση του εισοδήματος αυτού.

Σε περίπτωση όμως εκπρόθεσμης δήλωσης των μισθωμάτων, αντί για την υπεύθυνη δήλωση, εξακολουθεί να απαιτείται η προσκόμιση του πιστοποιητικού. Στην περίπτωση αυτή θα επιβάλλεται η αυτοτελής φορολόγηση των εκπρόθεσμα δηλωθέντων μισθωμάτων των ακινήτων, που προβλέπεται από τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 10 του ν.2523/1997, εφόσον το πιστοποιητικό ζητηθεί εντός τριμήνου από την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης. Στις λοιπές περιπτώσεις εφαρμόζονται οι γενικές διατάξεις του ν.2238/1994 και επιβάλλονται, κατά περίπτωση, οι κυρώσεις των άρθρων 1 και 4 του ν.2523/1997.

Επίσης, σε περίπτωση που το ακίνητο που μεταβιβάζεται ή υποθηκεύεται δεν απέφερε εισόδημα (μισθώματα ή γεωργικό εισόδημα) την τελευταία πενταετία, εξακολουθεί να προσκομίζεται η υπεύθυνη δήλωση που προβλεπόταν μέχρι τώρα, χωρίς προηγούμενη θεώρησή της από την αρμόδια Δ.Ο.Υ.

- β) Κατά τη μεταγραφή:

- αα) των δικαιοπραξιών που αφορούν τη μεταβίβαση κυριότητας ακινήτου ή της σύστασης οποιουδήποτε εμπράγματος δικαιώματος ή της εγγραφής υποθήκης σε ακίνητο

ββ) του πρακτικού συμβιβαστικής επίλυσης ιδιωτικών διαφορών του άρθρου 214Α' του Κ.Π.Δ. και

γγ) της δήλωσης αποδοχής κληρονομίας ή κληροδοσίας ή κληρονομητηρίου απαιτείται, όπως ανωτέρω, η προσκόμιση της υπεύθυνης δήλωσης για την εμπρόθεσμη δήλωση των μισθωμάτων ή του εμπρόθεσμου ή εκπρόθεσμου δηλωθέντος γεωργικού εισοδήματος, του πιστοποιητικού σε περίπτωση εκπρόθεσμης δήλωσης των μισθωμάτων, καθώς και της υπεύθυνης δήλωσης σε περίπτωση που δεν προέκυψε εισόδημα του ακινήτου (από εκμίσθωση ή γεωργικό εισόδημα) την τελευταία πενταετία.

γ) Σε περίπτωση εκδίκασης της αγωγής για έξωση μισθωτή εξακολουθεί να προσκομίζεται σε κάθε περίπτωση πιστοποιητικό, από το οποίο να προκύπτει ότι δηλώθηκαν τα μισθώματα του ακινήτου κατά την τελευταία διετία πριν από την εκδίκαση της υπόθεσης, ανεξάρτητα από την εμπρόθεσμη ή εκπρόθεσμη υποβολή της οικείας δήλωσης.

δ) Κατά τη χορήγηση στεγαστικών δανείων από τις Τράπεζες, το Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων, το Ταχυδρομικό Ταμιευτήριο και λοιπούς οργανισμούς απαιτείται επίσης η προσκόμιση υπεύθυνης δήλωσης ότι δηλώθηκε εμπρόθεσμα την τελευταία διετία το μίσθωμα του ακινήτου για το οποίο χορηγείται στεγαστικό δάνειο ή πιστοποιητικού σε περίπτωση εκπρόθεσμης δήλωσης των μισθωμάτων ή υπεύθυνης δήλωσης ότι το ακίνητο δεν απέφερε εισόδημα την τελευταία πενταετία.

ε) Γίνεται νομοτεχνική τακτοποίηση των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 81, όπου, αντί για την επιβολή του προστίμου του άρθρου 87 που αναφερόταν στις προηγούμενες διατάξεις, σε περίπτωση παραβάσεων των υποχρεώσεων των παραγράφων 1,2,4 έως 8 του άρθρου 81 ή υποβολής ψευδούς υπεύθυνης δήλωσης επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 4 του ν.2523/1997, από 117 - 1170 ευρώ, που ήδη ισχύει από 11.9.1997. Ετσι, με βάση τις διατάξεις αυτές σε περίπτωση υποβολής ψευδούς δήλωσης από τους υπόχρεους προς συμβολαιογράφους, υποθηκοφύλακες, τράπεζες, Δημόσιες αρχές κλπ., θα επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 4 του ν.2523/1997. Το ίδιο πρόστιμο επιβάλλεται και στις περιπτώσεις παράβασης των υποχρεώσεων συμβολαιογράφων, υποθηκοφυλάκων, Δημοσίων αρχών κλπ. (π.χ. για μη αποστολή των υπεύθυνων δηλώσεων εντός μηνός στη Δ.Ο.Υ του υποχρέου).

στ) Για τη μεταβίβαση της κυριότητας ή τη σύσταση εμπράγματος δικαιώματος σε σκάφος αναψυχής, αεροσκάφος ή ελικόπτερο, αντί του πιστοποιητικού που προβλεπόταν μέχρι τώρα, απαιτείται η προσκόμιση υπεύθυνης δήλωσης του φορολογουμένου ότι τα μεταβιβαζόμενα ή βαρυνόμενα περιουσιακά στοιχεία έχουν περιληφθεί στη δήλωση που υπέβαλε.

Ειδικότερα, απαγορεύεται:

αα) η σύνταξη συμβολαιογραφικών εγγράφων,

ββ) η καταχώρηση συμβολαιογραφικού ή ιδιωτικού συμφωνητικού (συμφωνίας) σε δημόσια βιβλία ή έγγραφα,

γγ) η θεώρηση των υπογραφών στις σχετικές δηλώσεις ή συμφωνίες από οποιαδήποτε αρχή ή πρόσωπο έχει δικαίωμα θεώρησης και

δδ) η έκδοση οποιουδήποτε δημόσιου εγγράφου που να βεβαιώνει για τη μεταβίβαση της κυριότητας ολικά ή μερικά ή τη σύσταση άλλου εμπράγματος δικαιώματος επί σκάφους αναψυχής ή αεροσκάφους ή ελικοπτέρου που αναφέρονται στις περιπτώσεις ε' και στ' της παραγράφου 1 του άρθρου 16 του ν.2238/1994, αν δεν προσκομίζεται από τον πωλητή ή τον υπόχρεο εις διπλούν υπεύθυνη δήλωση ότι η τεκμαρτή δαπάνη διαβίωσης των πιο πάνω μεταβιβαζομένων ή βαρυνόμενων περιουσιακών στοιχείων έχουν περιληφθεί στη δήλωσή του φορολογίας εισοδήματος το αμέσως προηγούμενο έτος της μεταβίβασης ή της σύστασης του εμπράγματος δικαιώματος σ' αυτά τα περιουσιακά στοιχεία.

Το ένα από τα δύο αντίτυπα των πιο πάνω υποβαλλόμενων υπεύθυνων δηλώσεων θα αποστέλλεται από το πρόσωπο ή την υπηρεσία που τα παραλαμβάνει (όπως π.χ. συμβολαιογράφο, Νηολόγιο, Υπηρεσία Πολιτικής Αεροπορίας κ.λ.π) στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ που φορολογείται ο υπόχρεος - πωλητής τον αμέσως επόμενο μήνα της υποβολής της υπεύθυνης δήλωσης. Εντός διμήνου από την παραλαβή του δεύτερου αντιγράφου της υπεύθυνης δήλωσης από την αρμόδια Δ.Ο.Υ, θα πρέπει να συσχετισθεί με το φάκελο του φορολογούμενου και συγχρόνως να διενεργηθεί έλεγχος, προκειμένου να διαπιστωθεί αν τα αναγραφόμενα στοιχεία στην υπεύθυνη δήλωση συμφωνούν με τα στοιχεία των δηλώσεων του φορολογούμενου κατά τα αντίστοιχα οικον. έτη. Σε περίπτωση ανακρίβειας των δηλωθέντων στοιχείων, θα καλείται ο φορολογούμενος επί αποδείξει, εντός ευλόγου χρονικού διαστήματος, να υποβάλει διορθωτικές δηλώσεις των αντίστοιχων οικον. ετών με την επιβολή πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν.2523/1997, αν προκύπτει φόρος ή την επιβολή αυτοτελούς προστίμου του άρθρου 4 του ν.2523/1997, αν δεν προκύπτει φόρος και επιπλέον την επιβολή προστίμου του άρθρου 4 του ν.2523/1997 για την υποβολή ψευδούς δήλωσης και στις δύο αυτές περιπτώσεις.

ζ) Με τις νέες διατάξεις της παραγράφου 11 του άρθρου 81 του ν.2238/1994, γίνεται νομοτεχνική τακτοποίηση αναφορικά με την υποβολή της υπεύθυνης δήλωσης, αντί της βεβαίωσης της Δ.Ο.Υ που υποβαλλόταν μέχρι τώρα.

η) Με τις νέες διατάξεις της παραγράφου 12 του άρθρου 81 του ν.2238/1994, προβλέπεται η υποβολή υπεύθυνης δήλωσης, αντί της βεβαίωσης της Δ.Ο.Υ που υποβαλλόταν μέχρι τώρα και επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 4 του ν.2523/1997, αντί του προστίμου των 580 ευρώ που προβλεπόταν μέχρι τώρα.

θ) Με τις νέες διατάξεις της παραγράφου 13 του άρθρου 81 του ν.2238/1994, προβλέπεται η επιβολή προστίμου του άρθρου 4 του ν.2523/1997, αντί του προστίμου των 580 ευρώ που προβλεπόταν μέχρι τώρα.

ι) Με τις νέες διατάξεις της παραγράφου 14 του άρθρου 81 του ν.2238/1994 προβλέπεται η επιβολή του προστίμου του άρθρου 4 του ν.2523/1997, αντί του προστίμου των 1160 ευρώ που προβλεπόταν μέχρι τώρα σε περίπτωση υποβολής ανακριβούς υπεύθυνης δήλωσης της παραγράφου 12 του άρθρου 81 του ν.2238/1994.

ια) Με τις νέες διατάξεις της παραγράφου 15 του άρθρου 81 του ν.2238/1994 προβλέπεται η επιβολή προστίμου του άρθρου 4 του ν.2523/1997, αντί του προστίμου του άρθρου 87 του ν.2238/1994.

Με την 1009662/168/Α0012/ΠΟΛ1012/3.2.2004 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομίας και Οικονομικών κυρώθηκε ο τύπος και το περιεχόμενο:

αα) του πιστοποιητικού που εκδίδεται σε περίπτωση εκπρόθεσμης δήλωσης των μισθωμάτων ακινήτων που μεταβιβάζονται, υποθηκεύονται, μεταγράφονται ή δανειοδοτούνται, κατ' εξουσιοδότηση των διατάξεων των παραγράφων 1,2 και 4 του άρθρου 81 του ν.2238/1994, καθώς και σε περίπτωση εμπρόθεσμα ή εκπρόθεσμα δηλωθέντων μισθωμάτων ακινήτων για την εκδίκαση αγωγής έξωσης μισθωτή, κατ' εξουσιοδότηση των διατάξεων της παραγράφου 3 του ίδιου άρθρου. Υπόδειγμα του πιστοποιητικού αυτού προσαρτάται στο παρόν ως "ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α".

ββ) της υπεύθυνης δήλωσης που υποβάλλεται για την απόκτηση γεωργικού εισοδήματος σε περίπτωση καταβολής γεωργικών επιδοτήσεων ή αποζημιώσεων, χορήγησης άδειας αγροτικού αυτοκινήτου και χορήγησης άδειας πώλησης αγροτικών προϊόντων πλανοδίδως ή σε λαϊκές αγορές, κατ' εξουσιοδότηση των διατάξεων των παραγράφων 16,17 και 18 του άρθρου 81 του ν.2238/1994. Υπόδειγμα της υπεύθυνης δήλωσης αυτής προσαρτάται στο παρόν ως "ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Β".

γγ) της υπεύθυνης δήλωσης που υποβάλλεται σε περίπτωση που το ακίνητο που μεταβιβάζεται, υποθηκεύεται, μεταγράφεται ή δανειοδοτείται δεν απέφερε εισόδημα, κατ' εξουσιοδότηση των διατάξεων των παραγράφων 1, 2 και 4 του άρθρου 81 του ν.2238/1994. Υπόδειγμα της υπεύθυνης δήλωσης αυτής προσαρτάται στο παρόν ως "ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Γ".

δδ) της υπεύθυνης δήλωσης που υποβάλλεται σε περίπτωση εμπρόθεσμης δήλωσης των μισθωμάτων, καθώς και σε περίπτωση που δηλώθηκε εμπρόθεσμα ή εκπρόθεσμα το καθαρό γεωργικό εισόδημα των ακινήτων που μεταβιβάζονται, υποθηκεύονται, μεταγράφονται ή δανειοδοτούνται, κατ' εξουσιοδότηση των διατάξεων των παραγράφων 1,2 και 4 του άρθρου 81 του ν.2238/1994. Υπόδειγμα της υπεύθυνης δήλωσης αυτής προσαρτάται στο παρόν ως "ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Δ" και

εε) της υπεύθυνης δήλωσης που υποβάλλεται σε περίπτωση μεταβίβασης ή σύστασης εμπράγματος δικαιώματος σε σκάφος αναψυχής, αεροσκάφος ή ελικόπτερο, κατ' εξουσιοδότηση των διατάξεων της παραγράφου 10 του άρθρου 81 του ν.2238/1994. Υπόδειγμα της υπεύθυνης δήλωσης αυτής προσαρτάται στο παρόν ως "ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Ε".

2) Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 26 του νέου νόμου γίνεται νομοτεχνική τακτοποίηση των παραγράφων 16,17,18 και 19 του άρθρου 81 του ν.2238/1994 ως προς την υποβολή της υπεύθυνης δήλωσης, αντί του πιστοποιητικού που προβλεπόταν μέχρι τώρα, καθώς και την επιβολή των προστίμων και κυρώσεων των άρθρων 4 και 11 του ν.2523/1997, αντίστοιχα, αντί των προστίμων και κυρώσεων των άρθρων 87 και 89 του ν.2238/1994 που προβλεπόταν μέχρι τώρα.

Η ισχύς των διατάξεων των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου αρχίζει από την ημερομηνία δημοσίευσης του νέου νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Επίσης, επισημαίνεται ότι στις περιπτώσεις που αποκτήθηκε εισόδημα από ακίνητα και δεν υπάρχει υποχρέωση υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ή δεν έχει γεννηθεί υποχρέωση υποβολής φορολογικής δήλωσης, θα υποβάλλεται απ' ευθείας από το φορολογούμενο στον αρμόδιο φορέα (συμβολαιογράφο, υποθηκοφύλακα, τράπεζα κ.λ.π.) εις διπλούν υπεύθυνη δήλωση του ν.1599/1986, όπου θα αναφέρει το λόγο μη υποβολής φορολογικής δήλωσης, το είδος και το ύψος του αποκτηθέντος εισοδήματος, την πλήρη περιγραφή του περιουσιακού στοιχείου από το οποίο προκύπτει το εισόδημα αυτό και τη Δ.Ο.Υ φορολογίας του. Το ένα από τα δύο αντίτυπα της υπεύθυνης δήλωσης θα στέλνεται μέσα στον επόμενο μήνα από την παραλαβή της στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ που υπάγεται ο φορολογούμενος, όπου θα διενεργείται σχετικός έλεγχος, σύμφωνα με τις οδηγίες της πιο πάνω περίπτωσης στ' της παραγράφου 1. Επίσης εξυπακούεται ότι τα πρόσωπα που παραλαμβάνουν τις υπεύθυνες δηλώσεις των άρθρων 10, 11, 16, 17 και 18 του άρθρου 81 του ν.2238/1994 έχουν υποχρέωση να τις αποστέλλουν εντός του επομένου μηνός από την παραλαβή τους στη Δ.Ο.Υ Φορολογίας του υποχρέου.

Σε περίπτωση παράβασης της υποχρεώσεώς τους αυτής επιβάλλεται το αυτοτελές πρόστιμο του άρθρου 4 του ν.2523/1997.

3) Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 26 του νέου νόμου αντικαθίστανται οι διατάξεις των παραγράφων 1,2 και 4 του άρθρου 77 του ν.2238/1994.

Με τις νέες διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 77 ορίζεται, για διευκόλυνση των φορολογουμένων, ότι η θεώρηση των μισθωτηρίων μπορεί να γίνει από οποιοδήποτε Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ, αντί του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ που είναι αρμόδιος για τη φορολογία του εκμισθωτή.

Ειδικότερα τα ιδιωτικά έγγραφα μίσθωσης αστικών ακινήτων ασχέτως ποσού μισθώματος ή γεωργικών ακινήτων, εφόσον το μίσθωμα είναι ανώτερο των εκατό (100) ευρώ κατά μήνα, προσκομίζονται από τον εκμισθωτή ή τον μισθωτή για θεώρηση, μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από τη σύνταξή τους, στον προϊστάμενο οποιασδήποτε δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας. Τα έγγραφα αυτά υποβάλλονται σε δύο αντίγραφα από τα οποία το ένα επιστρέφεται θεωρημένο στον εκμισθωτή ή στο μισθωτή του ακινήτου, που κατά περίπτωση τα προσκόμισε για θεώρηση και το άλλο παραμένει στη δημόσια οικονομική υπηρεσία.

Αν η δημόσια οικονομική υπηρεσία που θεώρησε το προσκομιζόμενο μισθωτήριο συμπίπτει με τη δημόσια οικονομική υπηρεσία που είναι αρμόδια για τη φορολογία του εκμισθωτή, κρατεί το δεύτερο αντίγραφο του μισθωτηρίου και το συσχετίζει με το φάκελο εισοδήματος του εκμισθωτή που τηρείται σ' αυτή. Αντίθετα, αν η δημόσια οικονομική υπηρεσία που θεώρησε το μισθωτήριο δεν είναι αρμόδια για τη φορολογία του εκμισθωτή, διαβιβάζει το δεύτερο αντίγραφο του θεωρημένου μισθωτηρίου στη δημόσια οικονομική υπηρεσία που είναι αρμόδια για τη φορολογία του εκμισθωτή, μέσα στον επόμενο μήνα από την παραλαβή του οικείου μισθωτηρίου.

Επίσης, με τις νέες διατάξεις των παραγράφων 2 και 4 του άρθρου 77 γίνεται νομοτεχνική τακτοποίηση των οικείων διατάξεων.

Η ισχύς των διατάξεων αυτών αρχίζει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β΄

ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΩΝ, ΔΩΡΕΩΝ, ΓΟΝΙΚΩΝ ΠΑΡΟΧΩΝ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ

Άρθρο 8

Απαλλαγή αγροτών από το φόρο μεταβίβασης ακινήτων

Παράγραφος 1

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού παρέχεται πλήρης απαλλαγή από το φόρο μεταβίβασης κατά την αγορά ή ανταλλαγή αγροτικών εκτάσεων από όλους τους αγρότες (νέους, νεοεισερχόμενους ή άνω των 40 ετών) είτε με τις διατάξεις του ν.634/1977 είτε με εκείνες του ν.2520/1997, χωρίς κανένα περιορισμό (ανώτατο όριο) ως προς την αξία ή την έκταση των αγροτικών ακινήτων.

Παράγραφος 2

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 13 του ν.634/1977, σε περίπτωση άρσης της γεωργικής απαλλαγής, ο αγοραστής ή ο κληρονόμος του, υποχρεούνται να υποβάλουν δήλωση και να καταβάλουν ολόκληρο το φόρο που αναλογεί στην αξία του ακινήτου κατά το χρόνο της άρσης.

Σε πολλές όμως περιπτώσεις, ο φόρος που αναλογεί κατά το χρόνο αυτό είναι μικρότερος του φόρου που αναλογούσε κατά το χρόνο χορήγησης της απαλλαγής, είτε επειδή μειώθηκαν οι φορολογικοί συντελεστές, είτε επειδή μειώθηκε η αξία του ακινήτου, κυρίως λόγω εφαρμογής αντικειμενικού συστήματος υπολογισμού αυτής.

Με την παράγραφο 2 του άρθρου αυτού, τροποποιούνται οι ανωτέρω διατάξεις ως προς τον τρόπο υπολογισμού του φόρου και ορίζεται ότι, σε περίπτωση άρσης της απαλλαγής, θα καταβάλλεται ο φόρος που αναλογεί στην αξία του ακινήτου κατά το χρόνο άρσης της απαλλαγής ή στο δηλωθέν στο μεταβιβαστικό συμβόλαιο τίμημα (αν αυτό είναι μεγαλύτερο σε περίπτωση άρσης της απαλλαγής λόγω πώλησης αυτού), με βάση τους φορολογικούς συντελεστές που ίσχυαν κατά το χρόνο χορήγησης της απαλλαγής, εκτός αν ο φόρος που αναλογούσε στην αξία του ακινήτου κατά το χρόνο της απαλλαγής είναι μεγαλύτερος, οπότε θα καταβάλλεται ο μεγαλύτερος φόρος.

Σημειώνεται ότι οι διατάξεις αυτές εφαρμόζονται σε υποθέσεις για τις οποίες η άρση της απαλλαγής συντελείται από την ημερομηνία ισχύος του νόμου και μετά, δηλαδή από 28 Ιανουαρίου 2004, έστω και αν η αγορά ή ανταλλαγή έχει πραγματοποιηθεί σε προγενέστερο χρόνο.

Παράδειγμα:

Ο Α το έτος 1995 έτυχε απαλλαγής από το φόρο μεταβίβασης για την αγορά γεωργικής έκτασης 20 στρεμμάτων αξίας 27.000 ευρώ.

Το 2004 αίρεται η απαλλαγή γιατί ο Α' δωρίζει το ακίνητο σε τρίτο. Η αντικειμενική αξία του ακινήτου κατά το χρόνο αυτό ανέρχεται στο ποσό των 22.000 ευρώ.

Ο υπολογισμός του φόρου θα γίνει ως εξής:

A). Φόρος που αναλογεί κατά το χρόνο χορήγησης της απαλλαγής:

11.739 ευρώ (4.000.000 δρχ) X 9% = 1.057 ευρώ

15.261 ευρώ X 11% = 1.679 ευρώ

Σύνολο 1.057+1.679 = 2.736 ευρώ

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

11.739 ευρώ X 9% = 1.057 ευρώ

10.261 ευρώ X 11% = 1.129 ευρώ

Σύνολο 1.057+1.129=2.186 ευρώ

Επειδή ο φόρος που αναλογεί κατά το χρόνο άρσης της απαλλαγής είναι μικρότερος εκείνου του χρόνου χορήγησης της απαλλαγής θα καταβληθεί ο μεγαλύτερος φόρος των 2.736 ευρώ.

Παράγραφος 3

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής τροποποιούνται οι διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 2 του ν.2520/1997 (όπως είχαν αντικατασταθεί και ίσχυαν με το άρθρο 70 παρ.7 του ν.2538/1997 και το άρθρο 64 παρ.2 του ν.2637/1998), με τις οποίες χορηγείτο επιπλέον (μειωμένη) απαλλαγή κατά την αγορά αγροτικών εκτάσεων από φυσικά ή νομικά πρόσωπα, τα οποία υπερέβαιναν το ανώτατο όριο της απαλλαγής (κατά αξία ή έκταση), δεδομένου ότι με την παράγραφο 1 του άρθρου αυτού, δεν υπάρχει κανένας περιορισμός (ανώτατο όριο) για τη χορήγηση της απαλλαγής ως προς την αξία ή την έκταση της αγοραζόμενης έκτασης.

Η ανωτέρω απαλλαγή (κατά το μισό του φόρου) εξακολουθεί να ισχύει μόνο κατά την αγορά αγροτικών εκτάσεων από νομικά πρόσωπα κατά κύρια απασχόληση αγρότες, όπως η έννοια ορίζεται με απόφαση του Υπουργού Γεωργίας. (Σχετ.1086938/581/21-7-98 ΠΟΛ 1205/98 Εγκ. Υπ. Οικ.)

Παράγραφος 4

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής καταργούνται τα εδάφια δεύτερο έως και δέκατο της παραγράφου 2 του άρθρου 13 του ν.634/1977 και τα εδάφια τρίτο της παραγράφου 2 του άρθρου 1 και δεύτερο της παραγράφου 6 του άρθρου 2 του ν.2520/1997, είτε για νομοτεχνικούς λόγους, είτε γιατί δεν υπάρχει πεδίο εφαρμογής μετά την ισχύ των διατάξεων της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, με τις οποίες παρέχεται αγροτική απαλλαγή χωρίς επιμέρους περιορισμούς.

Ειδικότερα:

- α) Το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 13 του ν.634/77 καταργείται, δεδομένου ότι δεν τίθεται κανένας περιορισμός ως προς το σύνολο της αγροτικής περιουσίας που πρέπει να έχει στην κυριότητά του ο αγοραστής αγρότης για να τύχει απαλλαγής από το φόρο μεταβίβασης.
- β) Τα εδάφια τρίτο και τέταρτο της παραγράφου 2 του άρθρου 13 του ν.634/77 καταργούνται, δεδομένου ότι παρέχεται πλέον πλήρης απαλλαγή κατά την αγορά αγροτικών εκτάσεων.
- γ) Τα εδάφια πέμπτο και έκτο της παραγράφου 2 του άρθρου 13 του ν.634/77 καταργούνται για νομοτεχνικούς λόγους, δεδομένου ότι οι ίδιες

διατάξεις (που αναφέρονται στις διατάξεις του άρθρου 12 του ν.634/1977 και στην καταλληλότητα των γεωργοκτηνοτροφικών εκτάσεων) επαναλαμβάνονται με το ενδέκατο και δωδέκατο εδάφιο αντίστοιχα του ως άνω άρθρου και νόμου.

δ) Το έβδομο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 13 του ν.634/77 καταργείται, δεδομένου ότι πλέον όλοι οι αγρότες (είτε είναι νέοι είτε άνω των 40 ετών) τυγχάνουν πλήρους απαλλαγής από το φόρο.

ε) Τα εδάφια όγδοο, ένατο και δέκατο καταργούνται, δεδομένου ότι, με τις νέες διατάξεις, η χορηγηθείσα αγροτική απαλλαγή δεν υπόκειται σε κανένα περιορισμό ως προς το όριο των αγοραζόμενων αγροτικών εκτάσεων.

στ) Το τρίτο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 1 του ν.2520/1997 καταργείται, δεδομένου ότι πλέον δε γίνεται καμία διάκριση για τη χορήγηση της απαλλαγής μεταξύ "παλαιών" και "νέων" αγροτών.

ζ) Το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 6 του άρθρου 2 του ν.2520/1997 καταργείται, δεδομένου ότι με τις διατάξεις του κοινοποιούμενου νόμου παρέχεται πλήρης απαλλαγή κατά την αγορά αγροτικών εκτάσεων από φυσικά πρόσωπα αγρότες χωρίς περιορισμούς.

Παράγραφος 5

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 1 του ν.2520/1997, οι νεοεισερχόμενοι στον αγροτικό τομέα υποχρεούνται επί μία συνεχή δεκαετία, από την έναρξη της απασχόλησής τους, να ασχολούνται κατά κύριο επάγγελμα με αγροτικές εργασίες.

Σε περίπτωση μη τήρησης της υποχρέωσης αυτής πριν τη συμπλήρωση της δεκαετίας, υποχρεούνται να υποβάλουν δήλωση και να καταβάλουν το φόρο της απαλλαγής.

Για τον υπολογισμό του φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις του τρίτου εδαφίου της ανωτέρω παραγράφου, ως αξία λαμβανόταν αυτή του χρόνου διακοπής της απασχόλησης.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου αυτού, αντικαθίσταται το πιο πάνω εδάφιο έτσι ώστε, σε περίπτωση άρσης της ανωτέρω απαλλαγής, για τον υπολογισμό του φόρου, θα εφαρμόζονται τα οριζόμενα στην παράγραφο 2 του ανωτέρω άρθρου όπως αναλυτικά προαναφέρθηκαν.

Σημειώνεται ότι όλες οι προαναφερθείσες διατάξεις του κοινοποιούμενου άρθρου 8 εφαρμόζονται από 28 Ιανουαρίου 2004.

Άρθρο 9

Απαλλαγή αγροτών από το φόρο κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών

Με τις διατάξεις του άρθρου 9 του νόμου αυτού τροποποιούνται οι διατάξεις της ενότητας Β' του άρθρου 26 του ν. 2961/2001 που αφορούν γεωργικές απαλλαγές στη φορολογία κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών.

Οι τροποποιούμενες διατάξεις όριζαν ότι κατά τη μεταβίβαση γεωργοκτηνοτροφικής έκτασης αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής σε - κατά κύριο επάγγελμα αγρότες - σύζυγο, τέκνα, γονείς ή αδέρφια του δικαιοπάροχου (κληρονομούμενου ή δωρητή), εφόσον η στρεμματική αξία αυτής δεν υπερβαίνει τα 7.000 €, δεν φορολογείται το μέχρι 3.500 € τμήμα της και συνολικά μέχρι 100 στρέμματα μεταβιβαζόμενης περιουσίας και μέχρι 120.000 € κατ' ανώτατο όριο ανά δικαιούχο, με τις λοιπές προϋποθέσεις που ο νόμος ορίζει.

Εφόσον οι δικαιούχοι της κτήσης ήταν νέοι αγρότες, τα πιο πάνω απαλλασσόμενα ποσά ανέρχονταν στο 75% της ανά στρέμμα αξίας (ανεξάρτητα από το ύψος αυτής) μέχρι 120 στρέμματα μεταβιβαζόμενης έκτασης και μέχρι 530.000 € κατ' ανώτατο όριο ανά δικαιούχο.

Με τις διατάξεις του παρόντος άρθρου 9 (και ειδικότερα με την παράγραφο 1 αυτού), οι οποίες ισχύουν από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, δηλαδή εφαρμόζονται σε υποθέσεις φόρου κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από 28 Ιανουαρίου 2004 και μεταγενέστερα (καθώς και στις υποθέσεις στις οποίες μετά την ημερομηνία αυτή έχει ισχύ η παράγραφος 2 του άρθρου 9 του ν.2961/2001, δηλαδή στις υποθέσεις, στις οποίες η οικεία φορολογική δήλωση για τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία υποβάλλεται από την ημερομηνία αυτή και μετά, μετά την πάροδο τριετίας από το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης) παρέχεται πλήρης απαλλαγή κατά τη μεταβίβαση γεωργοκτηνοτροφικών εκτάσεων σε κατά κύριο επάγγελμα αγρότες (τέκνα, σύζυγο, γονείς, αδέρφια ή εγγόνια του δικαιοπάροχου), είτε αυτοί είναι νέοι αγρότες (μέχρι 40 ετών) είτε όχι, με τις ίδιες προϋποθέσεις που όριζε και μέχρι σήμερα ο νόμος, ανεξάρτητα από τη στρεμματική αξία της μεταβιβαζόμενης έκτασης και χωρίς δέσμευση (ανώτατο όριο) μεταβιβαζόμενης περιουσίας και απαλλασσόμενης αξίας. Νέο επίσης στοιχείο, σε σχέση με την προηγούμενη απαλλαγή, είναι ότι στο εξής η απαλλαγή παρέχεται, με τις ίδιες προϋποθέσεις, και στα εγγόνια του κληρονομούμενου ή δωρητή.

Οι λοιπές προϋποθέσεις που όριζε η τροποποιούμενη διάταξη (π.χ. ως προς τη δέσμευση της δεκαπενταετίας, τη γεωργική ιδιότητα κλπ.) εξακολουθούν να ισχύουν και με την παρούσα διάταξη (Σχετικές οδηγίες σας είχαμε δώσει με την εγκύκλιό μας 1086938/581/ΠΟΛ. 1205/Β'0013/21-07-1998).

Με τις λοιπές παραγράφους 2 έως και 5 του άρθρου 9 του παρόντος νόμου δεν γίνεται καμιά ουσιαστική μεταβολή της ισχύουσας νομοθεσίας της ενότητας Β' και της ενότητας Δ του άρθρου 26 του

ν.2961/2001. Απλά, αυτές αναδιατυπώθηκαν με την απαλοιφή του όρου "νέος αγρότης" λόγω, πλέον, της πλήρους απαλλαγής των αγροτών (είτε αυτοί είναι νέοι είτε παλαιοί αγρότες), όπως προαναφέρθηκε. Οι λοιπές παρεχόμενες μέχρι σήμερα απαλλαγές που ορίζονται στις ενότητες Γ', Δ' και Ε' του άρθρου 29 του ν. 2961/2001 εξακολουθούν να ισχύουν. (Οίκοθεν νοείται ότι μετά την κατάργηση των παραγράφων 2 και 5 της ενότητας Β του άρθρου 26 του ν.2961/2001, με την παράγραφο 2 του κοινοποιούμενου άρθρου 9, οι λοιπές παράγραφοι της ενότητας αυτής αναριθμούνται αντίστοιχα.)

Ειδικά όμως με την παράγραφο 6 του κοινοποιούμενου άρθρου 9 του παρόντος νόμου αναδιατυπώνεται το τρίτο εδάφιο της ενότητας Ε και ορίζεται ρητά ότι, σε περίπτωση μη τήρησης των πρόσθετων υποχρεώσεων των νεοεισερχόμενων νέων αγροτών (της ενότητας αυτής), όπου είχε χορηγηθεί απαλλαγή από το φόρο κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών, εφαρμόζονται οι διατάξεις της οικείας νομοθεσίας περί άρσης της γεωργικής απαλλαγής (δηλαδή εφαρμόζονται οι σχετικές διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 της ενότητας Β του άρθρου 26 του ν.2961/2001).

Παράδειγμα αγροτικής απαλλαγής:

Ο Α, νέος αγρότης, κληρονομεί από το θανόντα στις 5 - 4 - 2004 αγρότη πατέρα του Β, μια γεωργική έκταση 50 στρεμμάτων στρεμματικής αξίας 8.000 €, άλλη μία γεωργική έκταση 100 στρεμμάτων στρεμματικής αξίας 800 € και ένα διαμέρισμα αξίας 60.000 €. Για την πρώτη έκταση ζητά την αγροτική απαλλαγή, σύμφωνα με τις διατάξεις της ενότητας Β του άρθρου 26 του ν.2961/2001. Για τα υπόλοιπα περιουσιακά στοιχεία ζητά μόνο την εφαρμογή της ενότητας Γ του άρθρου 26 του ν.2961/2001 (τετραπλάσιο του αφορολογήτου), γιατί έχει πρόθεση σε σύντομο χρόνο (μέσα στη 15ετία από το χρόνο θανάτου του πατέρα του) να πουλήσει τη δεύτερη γεωργική έκταση που κληρονόμησε.

Στην περίπτωση αυτή ο Α θα τύχει των ευεργετημάτων και της ενότητας Β του άρθρου 26 του ν.2961/2001 (πλήρης απαλλαγή για την αξία $50 \times 8.000 = 400.000$ € της πρώτης γεωργικής έκτασης) και των ευεργετημάτων της ενότητας Γ του ίδιου άρθρου, δεδομένου ότι η φορολογητέα περιουσία αυτού κατά το μισό της και πλέον αποτελείται από γεωργικά περιουσιακά στοιχεία ($100 \times 800 = 80.000$ € > 60.000 €).

Άρθρο 26 Κατάργηση Πιστοποιητικών

Παράγραφος 4

Με τις διατάξεις της κοινοποιούμενης παραγράφου 4 του άρθρου 26 του παρόντος νόμου παρέχεται η νομοθετική εξουσιοδότηση στον

Υπουργό Οικονομίας και Οικονομικών, με απόφασή του, να καθορίζει τον τύπο και το περιεχόμενο της αίτησης καθώς και τη διαδικασία χορήγησης του πιστοποιητικού του άρθρου 105 του ν. 2961/2001, όπου αυτό απαιτείται, προκειμένου να γίνει απλούστερη η διαδικασία χορήγησής του.

Ήδη, εκδόθηκε η 1011294 / 70 / Α 0013 / 6-2-2004 ΠΟΛ.1015 υπουργική απόφαση, η οποία σας έχει ήδη κοινοποιηθεί, με την οποία προβλέπονται τα ακόλουθα, σχετικά με τη διαδικασία χορήγησης του πιστοποιητικού φόρου κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών:

* Καθιερώνεται νέο έντυπο (σχέδιο του οποίου επίσης σας έχει αποσταλεί με την προαναφερθείσα απόφαση), το οποίο θα αποτελεί ταυτόχρονα και αίτηση και πιστοποιητικό, με τη συμπλήρωση των ανάλογων πεδίων από τον αιτούντα και από την αρμόδια Δ.Ο.Υ.

* Ο υπόχρεος σε φόρο ή ο νόμιμος εκπρόσωπος αυτού (πληρεξούσιος, κηδεμόνας, γονέας ανήλικου τέκνου, εκκαθαριστής της κληρονομιάς, σύνδικος της πτώχευσης, εκτελεστής διαθήκης κ.λπ.) υποβάλλει την αίτηση για χορήγηση του πιστοποιητικού στο ειδικά σχεδιασμένο έντυπο, το οποίο καθιερώθηκε με την πιο πάνω απόφαση, είτε στη Δ.Ο.Υ. την αρμόδια για τη φορολογία της κληρονομιάς, δωρεάς ή γονικής παροχής είτε στη Δ.Ο.Υ. την αρμόδια για τη φορολογία εισοδήματος του δικαιούχου του πιστοποιητικού - υπόχρεου σε φόρο κληρονομιάς, δωρεάς ή γονικής παροχής.

Η αίτηση υποβάλλεται με κατάθεση στη Δ.Ο.Υ. ή αποστέλλεται με τηλεομοιοτυπία (FAX).

* Η αίτηση για τη χορήγηση του πιστοποιητικού μπορεί να υποβληθεί και από το συμβολαιογράφο, που πρόκειται να συντάξει το μεταβιβαστικό συμβόλαιο, εφόσον τούτο πρόκειται να χρησιμοποιηθεί για τη μεταβίβαση του αντικειμένου της κληρονομιάς, δωρεάς ή γονικής παροχής. Στην περίπτωση αυτή, η αίτηση υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. την αρμόδια για τη μεταβίβαση (της τοποθεσίας του ακινήτου, προκειμένου για πώληση, ή της κατοικίας του δωρητή ή γονέα, προκειμένου για δωρεά ή γονική παροχή). Στις περιπτώσεις αυτές, προκειμένου να αποφευχθεί η πιθανότητα καταστράτηγησης του φορολογικού απορρήτου, για να χορηγηθεί το πιστοποιητικό στο συμβολαιογράφο, τα στοιχεία αυτού θα πρέπει να προκύπτουν από την υποβληθείσα δήλωση φόρου μεταβίβασης ή δωρεάς ή γονικής παροχής του περιουσιακού στοιχείου, για το οποίο ζητείται το πιστοποιητικό, και η οποία θα πρέπει να έχει υποβληθεί ή να υποβάλλεται την ίδια ημέρα νόμιμα.

* Η Δ.Ο.Υ. στην οποία υποβάλλεται η αίτηση κατά τα ανωτέρω, την καταχωρεί αμέσως και, εφόσον δεν είναι αρμόδια για την έκδοση του πιστοποιητικού ή υπάρχουν και άλλες συναρμόδιες Δ.Ο.Υ., διαβιβάζει άμεσα αντίγραφο αυτής με FAX στις αρμόδιες ή συναρμόδιες Δ.Ο.Υ.,

προκειμένου η καθεμιά από αυτές να πιστοποιήσει κατά την αρμοδιότητά της.

* Η Δ.Ο.Υ. στην οποία διαβιβάζεται η αίτηση, συμπληρώνει πάνω στο σώμα αυτής τα στοιχεία της υπόθεσης φόρου κληρονομιάς, δωρεάς ή γονικής παροχής, για τα οποία έχει αρμοδιότητα, υπογράφει και αποστέλλει και πάλι άμεσα με FAX το πιστοποιητικό στην αρχική Δ.Ο.Υ., στην οποία υποβλήθηκε η αίτηση και από την οποία της διαβιβάστηκε. Αν από τα στοιχεία που αποστέλλονται, προκύπτει συναρμοδιότητα και άλλης Δ.Ο.Υ. (π.χ. σε περίπτωση που ο οφειλόμενος φόρος έχει βεβαιωθεί σε διάφορη Δ.Ο.Υ., στην οποία δεν είχε διαβιβαστεί αρχικά η αίτηση), η αρχική Δ.Ο.Υ. διαβιβάζει άμεσα την αίτηση και σ' αυτή, προκειμένου να συμπληρώσει το έντυπο κατά τα θέματα της αρμοδιότητάς της και να της το επιστρέψει.

* Η αρχική Δ.Ο.Υ. συγκεντρώνει από τις αρμόδιες ή συναρμόδιες Δ.Ο.Υ. τα στοιχεία που τις αφορούν, συμπληρώνει αυτά στο πρωτότυπο της αίτησης - πιστοποιητικού και παραδίδει αυτό στο φορολογούμενο, κρατώντας στο αρχείο της ακριβές αντίγραφο αυτού καθώς και τα αντίγραφα που της διαβιβάστηκαν από τις λοιπές Δ.Ο.Υ.

* Ομοίως, αντίγραφα των αιτήσεων - πιστοποιητικών κρατούν στο αρχείο τους όλες οι Δ.Ο.Υ. Και αν μεν πρόκειται για τη Δ.Ο.Υ., στην οποία υπάρχει και ο σχετικός φάκελος κληρονομιάς, δωρεάς ή γονικής παροχής, το αντίγραφο τηρείται στον οικείο φάκελο, αν πρόκειται για τη Δ.Ο.Υ. της είσπραξης ή της μεταβίβασης, τα αντίγραφα τηρούνται σε ειδικό φάκελο πιστοποιητικών, κατά τη χρονολογική σειρά έκδοσής τους.

* Σημειώνεται ότι για τη χορήγηση του πιστοποιητικού, θα πρέπει να έχουν εκπληρωθεί όλες οι νόμιμες υποχρεώσεις του φορολογουμένου και τα στοιχεία που περιλαμβάνονται στην αίτηση να συμπίπτουν με όσα υπάρχουν στο σχετικό φάκελο της Δ.Ο.Υ. Σε διαφορετική περίπτωση, θα πρέπει αυτός να ειδοποιείται τηλεφωνικά να προσέλθει στο αρμόδιο τμήμα για την εκπλήρωση των φορολογικών του υποχρεώσεων.

Παράγραφος 5

Στα πλαίσια της προσπάθειας για πάταξη της γραφειοκρατίας, για απλοποίηση των χρονοβόρων διαδικασιών που απαιτούνται για τη μεταβίβαση της κυριότητας ή τη σύσταση εμπράγματων δικαιωμάτων σε ακίνητα ή κινητά που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου ή δωρεάς ή γονικής παροχής και με στόχο την ταχύτερη και αποτελεσματικότερη εξυπηρέτηση των συναλλασσομένων με τις δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες, με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 26 του κοινοποιούμενου νόμου, από 28 Ιανουαρίου 2004 καταργείται η υποχρέωση του φορολογουμένου να προσκομίσει το πιστοποιητικό φόρου κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών του άρθρου 105 του ν.2961/2001, στις περιπτώσεις :

α) που 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 ν.2961/2001 κ.λπ.) και

β) που έχει εξοφληθεί ο φόρος κληρονομιάς, δωρεάς ή γονικής παροχής (καθώς και στις περιπτώσεις που δεν προκύπτει φόρος).

Αντί αυτού (του πιστοποιητικού), προσκομίζεται από τον υπόχρεο σε φόρο αντίγραφο της οικείας δήλωσης φόρου καθώς και υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 του ν. 1599/1986 (Φ.Ε.Κ. 75 Α'), 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)". Το αντίγραφο της δήλωσης μπορεί να είναι είτε απλό φωτοαντίγραφο της υποβληθείσας στη Δ.Ο.Υ. δήλωσης (δηλαδή να προκύπτει από αυτό η παραλαβή από τη Δ.Ο.Υ.) είτε ακριβές αντίγραφο θεωρημένο από τη Δ.Ο.Υ., στην οποία υπάρχει το πρωτότυπο.

Όμως, εξακολουθεί να υφίσταται η υποχρέωση προσκόμισης του ανωτέρω πιστοποιητικού στην περίπτωση κατά την οποία δεν έχει εξοφληθεί ολόκληρος ο φόρος κληρονομιάς, δωρεάς ή γονικής παροχής, για περιουσιακά στοιχεία, που αποτελούν αντικείμενο κτήσης με κάποια από τις αιτίες αυτές.

Από τη διατύπωση και από το πνεύμα της κοινοποιούμενης διάταξης δεν προκύπτει η δυνατότητα της Δ.Ο.Υ. να αρνηθεί τη χορήγηση του οικείου πιστοποιητικού, αφού - όπως προαναφέρθηκε - κύριος στόχος αυτής είναι η απλοποίηση των διαδικασιών και η εξυπηρέτηση των πολιτών. Συνεπώς, σε κάθε περίπτωση που ο ίδιος ο υπόχρεος σε φόρο υποβάλει αίτηση για χορήγηση του πιστοποιητικού (είτε γιατί ο ίδιος δεν είναι βέβαιος για την εξόφληση του οικείου φόρου, είτε για οποιονδήποτε άλλο λόγο π.χ. γιατί θέλει να πιστοποιήσει τούτο στον εκ συμβάσεως τελευταίο κάτοχο του μεταβιβαζόμενου ακινήτου κ.λπ.), η Δ.Ο.Υ. δεν δικαιούται να αρνηθεί τη χορήγηση του πιστοποιητικού, σύμφωνα με τη διαδικασία που ορίζεται πιο πάνω στην ανάλυση της παραγράφου 4 του άρθρου 26.

Στην περίπτωση που διαπιστωθεί ανακρίβεια στα στοιχεία της υπεύθυνης δήλωσης, πέραν των κυρώσεων που επιβάλλονται σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία, για την υποβολή ψευδούς δήλωσης του άρθρου 8 του ν.1599/1986, με απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβάλλεται και πρόστιμο που κυμαίνεται από χίλια (1.000) έως τρεις χιλιάδες (3.000) €.

Σας υπενθυμίζουμε ότι η ισχύς των πιστοποιητικών είναι ετήσια, από την έκδοσή τους, πλην εκείνων τα οποία αφορούν τα πρόσωπα της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 25 του ν.2961/2001, τα οποία είναι διετούς διάρκειας. Κατά τη διάρκεια ισχύος τους επιτρέπεται

η έκδοση αντιγράφου μόνο σε περίπτωση αποδειγμένης απώλειας ή καταστροφής του πρωτοτύπου. Επίσης, εφόσον το πιστοποιητικό αφορά περισσότερα περιουσιακά στοιχεία και έχει ήδη χρησιμοποιηθεί για τη μεταβίβαση ενός από αυτά, ή εφόσον το πρωτότυπο χορηγήθηκε για κάποια αιτία (π.χ. για το προσωπικό αρχείο του φορολογούμενου) και ζητείται νέο για κάποια άλλη αιτία (π.χ. για μεταβίβαση), μπορεί να εκδοθεί αντίγραφο αυτού από τη Δ.Ο.Υ., εφόσον προκύπτει η εξόφληση του αναλογούντα φόρου, όπου τούτο απαιτείται. (Σχετική η 1071348/455/A0013/3-7-1997 ΠΟΛ.1197 εγκύκλιος)

Κατ' εξαίρεση έχει γίνει δεκτό ότι, μέσα στη διάρκεια της ισχύος του πιστοποιητικού, επιτρέπεται η χρησιμοποίηση αντιγράφου από το συμβολαιογράφο που έχει ήδη χρησιμοποιήσει σε προγενέστερο συμβόλαιό του το πρωτότυπο. (Σχετική η Κ.10969/796/9-10-1978 ΠΟΛ.129 εγκύκλιος)

Στο εξής γίνεται δεκτό ότι, μέσα στη διάρκεια της ισχύος του πιστοποιητικού, επιτρέπεται η χρησιμοποίηση και από οποιονδήποτε άλλο συμβολαιογράφο ακριβούς αντιγράφου αυτού, θεωρημένου από το συμβολαιογράφο που έχει ήδη χρησιμοποιήσει το πρωτότυπο σε προγενέστερο συμβόλαιό του. Στις περιπτώσεις αυτές, την ευθύνη για το ακριβές του αντιγράφου του πιστοποιητικού θα την έχει ο συμβολαιογράφος που εκδίδει το ακριβές αντίγραφο και πάνω σ' αυτό θα πρέπει να αναφέρεται ρητά και ο αριθμός του συμβολαίου του, στο οποίο έχει προσαρτηθεί τούτο.

Παράδειγμα:

Ο συμβολαιογράφος Α έχει προσαρτήσει σε συμβόλαιό του πιστοποιητικό, που είχε εκδοθεί στις 20 - 12- 2003 και στο οποίο βεβαιωνόταν από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. η εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων του κληρονόμου για όλα τα κληρονομιαία ακίνητα. Με το συμβόλαιο μεταβιβάστηκε ένα από τα κληρονομιαία ακίνητα και σήμερα ο κληρονόμος προτίθεται να μεταβιβάσει άλλο ακίνητο σε τρίτο συμβολαιογράφο, ο οποίος - εφόσον ο φορολογούμενος δεν επιθυμεί να προσκομίσει, αντί του πιστοποιητικού, υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 του ν.1599/1986, μπορεί, κατά την κατάρτιση του συμβολαίου μέχρι 20 - 12 - 2004, να επισυνάψει ακριβές αντίγραφο του πιστοποιητικού που χρησιμοποίησε ο πρώτος συμβολαιογράφος, θεωρημένο από αυτόν.

Τούτο θα μπορούσε να συμβεί επίσης και στην περίπτωση που έχει χορηγηθεί πιστοποιητικό για ολόκληρο οικόπεδο, του οποίου χιλιοστά μεταβιβάστηκαν στον εργολάβο, σε εκτέλεση εργολαβικού προσυμφώνου από ένα συμβολαιογράφο, και σήμερα μεταβιβάζονται τα υπόλοιπα ποσοστά αυτού από άλλο συμβολαιογράφο.

Άρθρο 35

Θέματα φορολογίας κεφαλαίου

Παράγραφοι 1 και 2

Σύμφωνα με το άρθρο 18 του ν. 3091/2002, σε μεταβιβάσεις ακινήτων, από επαχθή ή χαριστική αιτία εταιρειών που υπάγονται στον ειδικό φόρο του άρθρου 15 του ίδιου νόμου, προς φυσικό πρόσωπο, που αποδεικνύει ότι είναι πραγματικός κύριος του ακινήτου ή σύζυγος αυτού ή έχει σχέση συγγενείας κατευθείαν γραμμή μέχρι δευτέρου βαθμού, δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 17 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, υπό την προϋπόθεση ότι, κατά το χρόνο κτήσης του ακινήτου από την εταιρεία, δεν θα έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί τεκμηρίου της παραγράφου 1 του άρθρου 19 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος για τον πραγματικό κύριο.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν. 2961/2001, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. μπορεί να χαρακτηρίσει ως δωρεά, ολικά ή μερικά, κάθε παραχώρηση περιουσίας, που έγινε μεν εικονικά με τον τύπο σύμβασης με αντάλλαγμα, υποκρύπτει όμως δωρεά. Συνεπώς, σε κάθε περίπτωση αγοράς, εφόσον ο αγοραστής στερείται εισοδημάτων ή τα εισοδήματά του δεν είναι επαρκή, επιβάλλεται από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. φόρος άτυπης δωρεάς.

Ήδη με την παράγραφο 1 του άρθρου 35 του κοινοποιούμενου νόμου τροποποιείται (από τότε που ίσχυσε) το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 18 του ν.3091/2002 και, κατά τη μεταβίβαση ακινήτων από εταιρείες που υπόκεινται στον ειδικό φόρο 3% προς τον πραγματικό κύριο του ακινήτου ή προς το σύζυγο αυτού ή προς συγγενείς κατ' ευθείαν γραμμή μέχρι δευτέρου βαθμού του πραγματικού κυρίου, δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των παραγράφων 1, 2 ή 3 του άρθρου 34 του ν. 2961/2001, δηλαδή δεν επιβάλλεται φόρος άτυπης δωρεάς στον αγοραστή, ο οποίος δεν έχει την οικονομική δυνατότητα για την αγορά αυτή, εφόσον κατά το χρόνο κτήσης του ακινήτου από την εταιρεία δεν θα είχαν εφαρμογή για τον πραγματικό κύριο οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 19 Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, δηλαδή οι διατάξεις τεκμηρίου (πόθεν έσχες).

Η ισχύς της πιο πάνω παραγράφου αρχίζει από 1 Ιανουαρίου 2003, δηλαδή από τότε που ίσχυσε η τροποποιούμενη διάταξη του άρθρου 18 του ν.3091/2002. Συνεπώς, στις περιπτώσεις που φορολογούμενοι είχαν υπαχθεί σε φόρο άτυπης δωρεάς, κατά τα μέχρι σήμερα ισχύοντα, θα υπαχθούν στην απαλλακτική διάταξη της παραγράφου 1 του κοινοποιούμενου άρθρου 35 του παρόντος νόμου, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις απαλλαγής αυτών και, αν μεν είχαν υποβάλει δήλωση φόρου άτυπης δωρεάς, θα υποβάλουν ανακλητική δήλωση αυτής, λόγω έλλειψης φορολογικής υποχρέωσης, αν δε η επιβολή του φόρου άτυπης δωρεάς έγινε οίκοθεν από τη Δ.Ο.Υ. με την έκδοση πράξης, αυτή, εφόσον της προσκομισθούν τα αποδεικτικά της

συνδρομής των προϋποθέσεων απαλλαγής στοιχεία, θα προβεί για τον ίδιο λόγο σε ανάκληση της πράξης επιβολής του φόρου, σύμφωνα με τη διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις του ν.2961/2001. Ο βεβαιωθείς φόρος διαγράφεται, ο δε τυχόν καταβληθείς φόρος επιστρέφεται.

Παράδειγμα:

Εταιρεία που υπόκειται στον ειδικό φόρο επί των ακινήτων 3%, της οποίας πραγματικός κύριος είναι ο Α, έχει στην κυριότητά της ακίνητο αξίας 500.000 €. Η εταιρεία, στις 15-11-2003, μεταβιβάζει με αντάλλαγμα το ακίνητο στο Β, ανήλικο γιο του Α, ο οποίος στερείται εισοδημάτων. Κατά το χρόνο της αγοράς του ακινήτου από την εταιρεία, στο πρόσωπό του Α δεν είχαν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 19 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, γιατί αυτός είχε εισοδήματα, με τα οποία μπορούσε να καλύψει την αξία της αγοράς του ακινήτου, δηλαδή τα 500.000 €. Εφόσον όμως ο αγοραστής Β δεν είχε εισοδήματα για την αγορά του ακινήτου θα έπρεπε να του επιβληθεί βάσει του άρθρου 34 ν.2961/2001 φόρος άτυπης δωρεάς.

Με το άρθρο 35 του κοινοποιούμενου νόμου δεν επιβάλλεται φόρος άτυπης δωρεάς στον αγοραστή που δεν έχει εισοδήματα, εφόσον για τον πραγματικό κύριο δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' του άρθρου 17 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

Παράγραφοι 3 και 4

Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού, αντικαθίσταται η παράγραφος 1 του άρθρου 12 του ν. 2961/2001.

Πρόκειται για νέα διάταξη, με την οποία αλλάζει ο τρόπος υπολογισμού της αξίας των εισηγμένων στο Χρηματιστήριο μετοχών, ομολογιών, ιδρυτικών και λοιπών τίτλων των εμπορικών εταιρειών, δημόσιων χρεογράφων και των άλλων τέτοιας φύσης αξιών.

Σύμφωνα με την ισχύουσα μέχρι σήμερα νομοθεσία, για τον υπολογισμό της αξίας των περιουσιακών αυτών στοιχείων, προκειμένου να επιβληθεί ο οικείος φόρος κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών, λαμβανόταν υπόψη ο μέσος όρος της τιμής των πωλήσεων αυτών που πραγματοποιήθηκαν μέσα στο τελευταίο, πριν από το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, εξάμηνο. Χρόνος δε γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης είναι για μεν τις κληρονομίες ο οριζόμενος στα άρθρα 6, 7 και 8, για δε τις δωρεές και γονικές παροχές ο οριζόμενος στα άρθρα 39 και 40 του ν. 2961/2001.

Η αιτία δωρεάς ή γονικής παροχής μεταβίβαση των πιο πάνω περιουσιακών στοιχείων μπορεί να γίνει με συμβολαιογραφικό ή ιδιωτικό έγγραφο ή με εγγραφή στο Χρηματιστήριο.

Η δήλωση, ανεξάρτητα αν οφείλεται ή όχι φόρος, υποβάλλεται πριν από τη σύνταξη του συμβολαιογραφικού εγγράφου ή την εγγραφή στο Χρηματιστήριο, εφόσον η μεταβίβαση πραγματοποιείται με συμβολαιογραφικό έγγραφο ή με εγγραφή στο Χρηματιστήριο, ή μέσα σε έξη μήνες από την κατάρτιση του ιδιωτικού εγγράφου, εφόσον η μεταβίβαση πραγματοποιείται με τον τρόπο αυτό. Στην περίπτωση μάλιστα της κατάρτισης ιδιωτικού εγγράφου, κατά την υποβολή της δήλωσης συνυποβάλλεται και το ιδιωτικό έγγραφο (σχετική η παράγραφος 7 του άρθρου 29 του ν. 2961/2001).

Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του κοινοποιούμενου νόμου αλλάζει ο πιο πάνω τρόπος υπολογισμού της αξίας των αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής μεταβιβαζόμενων εισηγμένων στο Χρηματιστήριο μετοχών κλπ. και ορίζεται ότι ως φορολογητέα αξία αυτών θα λαμβάνεται η αξία της προηγούμενης ημέρας του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης. Στην περίπτωση που κατά την προηγούμενη ημέρα δεν λειτουργεί το Χρηματιστήριο (π.χ. Σάββατο ή Κυριακή) ή στην περίπτωση που δεν "διαπραγματευτεί" η συγκεκριμένη μετοχή, θα λαμβάνεται υπόψη η τιμή της αμέσως προηγούμενης ημέρας. Κατά την υποβολή της οικείας δήλωσης, ο υπόχρεος σε φόρο θα συνυποβάλλει φύλλο πολιτικής ή οικονομικής εφημερίδας της αντίστοιχης ημερομηνίας (υπολογισμού της αξίας), προκειμένου να μπορεί η αρμόδια Δ.Ο.Υ. να διαπιστώσει την αξία των μετοχών κλπ. Δεν αποκλείεται βέβαια, ο υπόχρεος σε φόρο να προσκομίσει βεβαίωση του Χρηματιστηρίου Αξιών Αθηνών περί της αξίας των μετοχών.

Όπως προαναφέρθηκε, η οικεία δήλωση υποβάλλεται μέσα σε ένα εξάμηνο από το χρόνο θανάτου ή από το χρόνο κατάρτισης του ιδιωτικού εγγράφου.

Συνεπώς, κατά την ημερομηνία υποβολής της οικείας δήλωσης, ο υπόχρεος σε φόρο έχει τη δυνατότητα να προσκομίσει στοιχεία (εφημερίδα ή βεβαίωση του Χ.Α.Α.) για τον προσδιορισμό της αξίας. Στην περίπτωση όμως που τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία μεταβιβάζονται είτε με συμβολαιογραφικό έγγραφο είτε με εγγραφή στο Χρηματιστήριο, προηγείται η υποβολή της οικείας δήλωσης, χορηγείται αντίγραφο αυτής στον υπόχρεο σε φόρο και στη συνέχεια ολοκληρώνεται η μεταβίβαση με την κατάρτιση του συμβολαιογραφικού εγγράφου ή με τη σχετική εγγραφή στο Χρηματιστήριο.

Πολύ πιθανόν είναι να υποβληθεί η οικεία δήλωση φόρου δωρεάς ή γονικής παροχής, προκειμένου να καταρτισθεί συμβολαιογραφικό έγγραφο, στη συνέχεια όμως - αντί του συμβολαιογραφικού - να καταρτισθεί ιδιωτικό έγγραφο, πράγμα που δεν απαγορεύεται από το νόμο.

Εν προκειμένω, είτε δηλαδή η μεταβίβαση των μετοχών κλπ. συντελεσθεί με συμβολαιογραφικό ή ιδιωτικό έγγραφο είτε με εγγραφή στο Χρηματιστήριο, κατά την υποβολή της δήλωσης θα δηλωθεί η αξία

της προηγούμενης ημέρας (με τη συνυποβολή και των σχετικών δικαιολογητικών). Δεδομένου όμως ότι χρόνος φορολογίας είναι ο χρόνος σύνταξης του μεταβιβαστικού εγγράφου ή ο χρόνος της εγγραφής στο Χρηματιστήριο, είναι πολύ πιθανό να έχει μεταβληθεί η δηλωθείσα αξία. Για τις περιπτώσεις αυτές ο κοινοποιούμενος νόμος ορίζει ότι, αν από το χρόνο υποβολής της δήλωσης μέχρι το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης διαφοροποιηθεί η αξία των μεταβιβαζόμενων μετοχών κ.λπ. και η αξία του χρόνου υποβολής της δήλωσης έχει διαφορά από την αξία του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, η οποία υπερβαίνει το ποσοστό 3% της αξίας του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, ο φορολογούμενος υποχρεούται σε υποβολή συμπληρωματικής δήλωσης για τη διαφορά της αξίας, μέσα σε δέκα (10) μέρες από την κατάρτιση του συμβολαιογραφικού ή ιδιωτικού εγγράφου ή την εγγραφή στο Χρηματιστήριο. Διευκρινίζεται ότι η δεκαήμερη προθεσμία είναι ημερολογιακή και δεν αναφέρεται σε προθεσμία δέκα εργάσιμων ημερών.

Η διαφορά 3% θα πρέπει να προκύπτει (κατά τα ανωτέρω) από οποιαδήποτε εφημερίδα στην οποία θα υπάρχει το δελτίο τιμών των μετοχών της προηγούμενης ημέρας της σύνταξης του μεταβιβαστικού εγγράφου ή της εγγραφής στο Χρηματιστήριο ή από βεβαίωση του Χ.Α.Α., και τούτο να ελέγχεται, όπως προαναφέρθηκε, από την αρμόδια Δ.Ο.Υ.

Στην πράξη, κατά την ημερομηνία κατάρτισης του μεταβιβαστικού εγγράφου, θα πρέπει να ελέγχεται η τιμή των μετοχών της προηγούμενης μέρας και να προσκομίζεται στο συμβολαιογράφο το κατά τα ανωτέρω αποδεικτικό στοιχείο αυτής, προκειμένου να διαβιβασθεί στη Δ.Ο.Υ., μαζί με το αντίγραφο του μεταβιβαστικού εγγράφου. Την ευθύνη για την προσκόμιση του στοιχείου αυτού την έχει ο υπόχρεος σε φόρο, ο οποίος και θα φροντίζει για την έγκαιρη ενημέρωση της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

Εφόσον ο ίδιος ο φορολογούμενος διαπιστώσει τη μεταβολή της αξίας σε ποσοστό μεγαλύτερο του 3%, μέσα σε δέκα μέρες οφείλει να προσέλθει στη Δ.Ο.Υ. με τα πιο πάνω δικαιολογητικά, προκειμένου να υποβάλει συμπληρωματική δήλωση. Μετά την πάροδο των δέκα ημερών, η δήλωσή του καθίσταται εκπρόθεσμη και επιβάλλεται πρόσθετος φόρος εκπροθέσμου επί της διαφοράς του φόρου σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2523/1997.

Αν ο φορολογούμενος δεν προσέλθει για υποβολή συμπληρωματικής δήλωσης, παρότι είχε προς τούτο υποχρέωση, και κατά τον έλεγχο της υπόθεσης φόρου δωρεάς ή γονικής παροχής από τη Δ.Ο.Υ. διαπιστωθεί η παράλειψη αυτή, συντάσσεται έκθεση ελέγχου (με βάση την αξία του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης) και κοινοποιείται στο φορολογούμενο με την επιβολή του αναλογούντος πρόσθετου φόρου παράλειψης υποβολής δήλωσης. Τονίζεται δε τούτο

ιδιαίτερα, ότι δηλαδή πρόκειται περί παράλειψης και όχι περί ανακρίβειας, δεδομένου ότι παραλείπεται η υποβολή της συμπληρωματικής δήλωσης, η οποία απαιτείται από το νόμο, και όχι περί υποβολής ανακριβούς δήλωσης, αφού η αρχική δήλωση είχε υποβληθεί πολύ ορθά με βάση την αξία των μετοχών της προηγούμενης μέρας της υποβολής αυτής.

Τονίζεται ότι η διαφορά 3% αφορά την αξία κάθε μετοχής και όχι όλων των μετοχών που τυχόν περιλαμβάνονται στην οικεία δήλωση. Είναι δηλαδή πιθανόν για άλλες μετοχές να υφίσταται διαφορά αξίας 3% και για άλλες όχι. Στις περιπτώσεις αυτές, η συμπληρωματική δήλωση θα υποβληθεί μόνο για τις μετοχές για τις οποίες υφίσταται η διαφορά του 3%.

Είναι όμως πολύ πιθανό η δηλωθείσα αξία να έχει υποστεί μείωση μέχρι την ημερομηνία κατάρτισης του μεταβιβαστικού συμβολαίου. Στις περιπτώσεις αυτές, δεδομένου ότι, κατά το νόμο, αντικείμενο φορολογίας είναι η αξία του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, ο υπόχρεος σε φόρο έχει τη δυνατότητα να υποβάλει συμπληρωματική - ανακλητική δήλωση σύμφωνα με το άρθρο 72 του ν.2961/2001, η οποία θα πρέπει να γίνει δεκτή από τη Δ.Ο.Υ. - παρότι αυτή αναφέρεται στην αξία των αντικειμένων του φόρου - αφού αυτή η διαφορά της αξίας προκύπτει από την εκ του νόμου υποχρέωση του φορολογουμένου να δηλώσει την αξία των μεταβιβαζόμενων μετοχών κ.λπ. της προηγούμενης, της υποβολής της δήλωσης, ημέρας και δεν οφείλεται σε δική του πρωτοβουλία ή μεθόδευση. Με την υποβολή της πιο πάνω δήλωσης θα γίνεται νέα εκκαθάριση του φόρου σύμφωνα με τα ισχύοντα.

Επισημαίνεται ότι στις υποθέσεις φόρου κληρονομιών καθώς και στις υποθέσεις φόρου δωρεών και γονικών παροχών, οι οποίες καταρτίζονται με ιδιωτικό έγγραφο, δεν αντιμετωπίζεται θέμα υποβολής συμπληρωματικής δήλωσης ως προς τη διαφορά της αξίας 3%, δεδομένου ότι, όπως προαναφέρθηκε, η οικεία δήλωση υποβάλλεται μέσα σε προθεσμία 6 μηνών από το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, οπότε είναι γνωστή κατά την ημερομηνία υποβολής της δήλωσης η φορολογητέα αξία των μετοχών κ.λπ.

Με την παράγραφο 4 του άρθρου 35 του κοινοποιούμενου νόμου ορίζεται ότι οι αναλυθείσες πιο πάνω ρυθμίσεις της προηγούμενης παραγράφου 3 εφαρμόζονται σε όλες τις υποθέσεις φόρου κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών, για τις οποίες η οικεία δήλωση για τα πιο πάνω περιουσιακά στοιχεία θα υποβληθεί μετά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, δηλαδή μετά τις 28 Ιανουαρίου 2004 (ανεξάρτητα από το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης).

Υπενθυμίζεται ότι οι δηλώσεις φόρου δωρεών και γονικών παροχών ισχύουν για ένα τρίμηνο, δηλαδή το οικείο συμβόλαιο μπορεί να καταρτισθεί μέσα στην προθεσμία αυτή, εφόσον βέβαια δεν μεταβληθούν εν τω μεταξύ τα νομικά ή πραγματικά δεδομένα (με εξαίρεση τις δηλώσεις που αφορούν ακίνητα εντός του αντικειμενικού συστήματος). Στις περιπτώσεις που οι οικείες δηλώσεις φόρου δωρεάς ή γονικής παροχής για μετοχές κ.λπ. είχαν υποβληθεί πριν τη δημοσίευση του παρόντος στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, δηλαδή πριν τις 28 Ιανουαρίου 2004, και δεν είχε συντελεσθεί η μεταβίβαση των περιουσιακών αυτών στοιχείων μέχρι την ημερομηνία αυτή, οι υποβληθείσες δηλώσεις δεν έχουν πλέον ισχύ και είναι απαραίτητο να υποβληθεί ανακλητική δήλωση στην οικεία Δ.Ο.Υ. (με βεβαίωση του συμβολαιογράφου ή του Χ.Α.Α. ότι δεν συντελέστηκε η μεταβίβαση) και να υποβληθούν νέες δηλώσεις με την αξία που ορίζεται από τις ισχύουσες διατάξεις (αξία της προηγούμενης ημέρας της υποβολής της δήλωσης).

Για καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω, παραθέτουμε παραδείγματα που αφορούν κληρονομίες, δωρεές και γονικές παροχές.

Παράδειγμα 1ο

Έστω ότι ο Α απεβίωσε στις 10-4-2003 και μεταξύ των κληρονομιαίων στοιχείων περιλαμβάνονται και 2.000 μετοχές της ALPHA BANK.

Εάν η δήλωση φόρου κληρονομιάς υποβληθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 9 του ν. 2961/2001 (μετά παρέλευση τριετίας από το χρόνο γένεσης φορολογικής υποχρέωσης), για τον υπολογισμό του φόρου ως αξία των μετοχών θα ληφθεί η αξία της προηγούμενης ημέρας της υποβολής της δήλωσης.

Παράδειγμα 2ο

Έστω ότι ο Α απεβίωσε στις 28-8-2003 και μεταξύ των κληρονομιαίων στοιχείων περιλαμβάνονται και 3.000 μετοχές της Εθνικής Τράπεζας.

Προκειμένου σήμερα να υποβληθεί δήλωση φόρου κληρονομιάς, ως αξία των μετοχών θα ληφθεί η ισχύουσα κατά την προηγούμενη ημέρα του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης δηλαδή η αξία της 27-8-2003.

Στα παραδείγματα 1 και 2, για τον υπολογισμό του φόρου θα τύχει εφαρμογής το άρθρο 11 του ν. 3091/2002, δηλαδή ο αυτοτελής σταθερός συντελεστής 0,6% και 1,2% ανάλογα με το βαθμό συγγενείας (Α' ή Β' Κατηγορίας), εκτός αν ο υπόχρεος σε φόρο με ρητό αίτημά του ζητήσει τη μη υπαγωγή του σε αυτόν.

Παράδειγμα 3ο

Έστω ότι ο Α απεβίωσε στις 15-2-2002 και μεταξύ άλλων περιουσιακών στοιχείων περιλαμβάνονται και 500 μετοχές της Τράπεζας Κύπρου.

Εφόσον η υποβολή της δήλωσης γίνει μετά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου, ως αξία των μετοχών θα ληφθεί η ισχύουσα κατά την προηγούμενη του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης αξία και όχι η μέση τιμή του προ του θανάτου εξαμήνου. Η προκύπτουσα αξία θα υπαχθεί στις γενικές διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 29 του ν. 2961/2001, δηλαδή στην οικεία φορολογική κλίμακα, και όχι στην αυτοτελή φορολογία, αφού ο χρόνος φορολογίας είναι προγενέστερος του ν.3091/2002 που προβλέπει την αυτοτελή φορολόγηση.

Παράδειγμα 4ο

Έστω ότι ο Α συνιστά δωρεά υπέρ της κόρης του Β 850 μετοχές της Εθνικής Τράπεζας με συμβολαιογραφικό έγγραφο. Η δήλωση υποβάλλεται 15-4-2004 και έστω ότι η αξία κάθε μετοχής την προηγούμενη ημέρα της υποβολής της δήλωσης είναι 17,70 €.

Η αξία που θα αναγραφεί στη δήλωση δωρεάς είναι :

$$\text{Μετοχές } 850 \times 17,70 \text{ €} = 15.045 \text{ €}$$

Έστω ότι το συμβόλαιο συντάσσεται εντός είκοσι (20) ημερών από την υποβολή της δήλωσης και η αξία κάθε μετοχής την προηγούμενη της σύνταξης του συμβολαίου είναι 18,20€.

Υπολογίζουμε αν η διαφορά υπερβαίνει το 3% της τιμής που ίσχυε την προηγούμενη ημέρα της σύνταξης του εγγράφου (συμβολαιογραφικού ή ιδιωτικού), ως εξής :

Αξία μετοχών κατά την προηγούμενη της υποβολής της δήλωσης 15.045 € (850 X 17,70€)

Αξία μετοχών κατά την προηγούμενη σύνταξης του εγγράφου 15.470 € (850 X 18,20 €)

Το ποσοστό 3% της αξίας του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης είναι $15.470 \times 3\% = 464 \text{ €}$

Η διαφορά μεταξύ των τιμών είναι 425 € η οποία δεν υπερβαίνει το 3% (δηλαδή $425 \text{ €} < 464 \text{ €}$).

Άρα, δεν θα υποβληθεί συμπληρωματική δήλωση φόρου δωρεάς.

Παράδειγμα 5ο

Έστω ότι ο Α συνιστά γονική παροχή υπέρ του γιου του Β 3.000 μετοχές εισηγμένες στο Χρηματιστήριο (ALPHA BANK). Η δήλωση υποβάλλεται 15-4-2004 και έστω ότι η αξία της μετοχής την προηγούμενη ημέρα της υποβολής της δήλωσης είναι 9,50 €.

Η αξία που θα αναγραφεί στη δήλωση φόρου γονικής παροχής είναι :

$$\text{Μετοχές } 3.000 \times 9,50 = 28.500 \text{ €}.$$

Έστω ότι το συμβόλαιο συντάσσεται εντός εξήντα (60) ημερών από την υποβολή δήλωσης φόρου γονικής παροχής και η αξία της μετοχής την προηγούμενη ημέρα της σύνταξης του συμβολαίου ή του ιδιωτικού εγγράφου της γονικής παροχής ανέρχεται σε 14 €.

Υπολογίζουμε αν η διαφορά υπερβαίνει το 3% της τιμής που ισχύει την προηγούμενη της σύνταξης του εγγράφου, δηλαδή αν η διαφορά υπερβαίνει το ποσό των 1.260 €. ($42.000 \times 3\%$)

Αξία μετοχών κατά την προηγούμενη της υποβολής της δήλωσης 28.500 € ($30.000 \times 9,5\%$)

Αξία μετοχών κατά την προηγούμενη σύνταξης του εγγράφου 42.000 € ($30.000 \times 14\%$)

Η διαφορά μεταξύ των τιμών είναι 13.500 € η οποία υπερβαίνει το 3% (δηλαδή $13.500 \text{ €} > 1.260 \text{ €}$).

Αρα θα υποβληθεί από το φορολογούμενο συμπληρωματική δήλωση φόρου γονικής παροχής, δηλώνοντας την επιπλέον διαφορά των 13.500 €, μέσα σε προθεσμία δέκα (10) ημερών από τη σύνταξη του οικείου εγγράφου, χωρίς πρόστιμα και προσαυξήσεις.

Εάν όμως, η εν λόγω συμπληρωματική δήλωση υποβληθεί μετά την πάροδο των δέκα (10) ημερών από τη σύνταξη του οικείου εγγράφου, τότε θα επιβληθεί φόρος εκπροθέσμου σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2523/1997. Εάν παραλειφθεί η υποβολή της συμπληρωματικής δήλωσης, η Δ.Ο.Υ. θα κοινοποιήσει πράξη επιβολής φόρου για τη διαφορά της αξίας και πρόσθετου φόρου παράλειψης.

Παράδειγμα 6ο

Έστω ότι ο Α συνιστά δωρεά 2.500 μετοχών της Εθνικής Τράπεζας στη σύζυγό του Β. Η δήλωση υποβάλλεται στις 15-4-2004 και έστω ότι η αξία της μετοχής της προηγούμενης της υποβολής της δήλωσης είναι 17,70 €.

Η αξία που θα αναγραφεί στη δήλωση δωρεάς είναι μετοχές $2.500 \times 17,70\text{€} = 44.250\text{€}$.

Έστω ότι το συμβόλαιο, συντάσσεται εντός δεκαπέντε (15) ημερών από την υποβολή της δήλωσης φόρου δωρεάς και η αξία της μετοχής έχει διαφοροποιηθεί, και κατά την προηγούμενη ημέρα από την σύνταξη του συμβολαίου ή του ιδιωτικού εγγράφου ανέρχεται σε 15 €.

Στην περίπτωση αυτή, εφόσον η αξία του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης είναι μικρότερη από τη δηλωθείσα, θα υποβληθεί ανακλητική δήλωση και - συνεπώς - σε φόρο θα υπαχθεί η αξία των $2.500 \times 15 \text{ €} = 37.500 \text{ €}$

Παράγραφος 5

Υπολογισμός φορολογητέας αξίας πραγματικών δουλειών και δικαιώματος αποκλειστικής χρήσης κοινόχρηστων χώρων

Με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 35 του κοινοποιούμενου νόμου αντικαθίστανται οι διατάξεις της παραγράφου 10 του άρθρου 15 του ν.2961/2001, όπως αυτές είχαν τεθεί με την παράγραφο 3 του άρθρου 12 του ν.3091/2002, και καθορίζεται η φορολογητέα αξία των πραγματικών δουλειών και του δικαιώματος αποκλειστικής χρήσης κοινόχρηστων χώρων ως εξής:

Α. Φορολογητέα αξία πραγματικών δουλειών

α. Αξία πραγματικής δουλείας επί κτίσματος

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

β. Αξία πραγματικής δουλείας επί οικοπέδου ή αγροτεμαχίου

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

Β. Φορολογητέα αξία δικαιώματος αποκλειστικής χρήσης

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

α. επί χώρου στάθμευσης σε κοινόχρηστη επιφάνεια υπογείου, πυλωτής, ασκεπούς ορόφου, δώματος ή ακάλυπτου χώρου του οικοπέδου.

β. επί βοηθητικών ή αποθηκευτικών χώρων κοινόχρηστων κτισμάτων που δεν χρησιμοποιούνται ως χώροι κύριας χρήσης.

γ. επί κοινόχρηστων αθλητικών εγκαταστάσεων

δ. επί κατοικίας ή επαγγελματικής στέγης ή ειδικών κτιρίων

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

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

Σημείωση: α) Αν η αποκλειστική χρήση επί κοινόκτητων κύριων, βοηθητικών ή ειδικών χώρων κτισμάτων ή επί του κοινόκτητου ασκεπούς ορόφου, δώματος ή πυλωτής της οικοδομής ή επί του κοινόκτητου ακάλυπτου χώρου οικοπέδου ή αγροτεμαχίου ανήκει σε δύο ή περισσότερες ιδιοκτησίες, τότε η φορολογητέα αξία επιμερίζεται ανάλογα με τον αριθμό αυτών. Στις περιπτώσεις αυτές, όπου στα οικεία φύλλα υπολογισμού υπάρχει ο μειωτικός συντελεστής λόγω συνιδιοκτησίας, εφαρμόζεται και αυτός ο μειωτικός συντελεστής.

β) Τα προαναφερθέντα για τον τρόπο προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των πραγματικών δουλειών και του δικαιώματος αποκλειστικής χρήσης επί κοινόχρηστων χώρων ισχύουν από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, δηλαδή εφαρμόζονται σε υποθέσεις, για τις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από 28 Ιανουαρίου 2004 και μετά ή στις υποθέσεις στις οποίες η οικεία δήλωση για αδήλωτα ακίνητα υποβάλλεται (ή πράξη της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. εκδίδεται) μετά την πάροδο τριετίας από το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης από 28 Ιανουαρίου 2004 και μετά, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 9 του ν.2961/2001.

γ) Για οποιεσδήποτε άλλης μορφής δουλείες ή δικαιώματα αποκλειστικής χρήσης κοινόχρηστων χώρων, που δεν καλύπτονται από τα προαναφερθέντα - ρητά οριζόμενα στο νόμο - ισχύει ο προσδιορισμός της φορολογητέας αξίας αυτών κατά την εκτίμηση της Δ.Ο.Υ. (αγοραία αξία) με την επίκληση πρόσφορων συγκριτικών άλλων ομοειδών περιουσιακών στοιχείων (π.χ. δουλεία άντλησης ύδατος, διέλευσης υπόγειου αγωγού κ.λπ.)

Για την έννοια των πραγματικών δουλειών και του δικαιώματος αποκλειστικής χρήσης επί κοινόχρηστων - κοινόκτητων χώρων καθώς και παραδείγματα υπολογισμού της φορολογητέας αξίας αυτών μπορείτε να διαβάσετε πιο κάτω στην παρούσα εγκύκλιο, στην ανάλυση της παραγράφου 8 του ίδιου άρθρου 35 του κοινοποιούμενου νόμου.

Παράγραφος 6

Με τις διατάξεις του ν.3029/2002 παρέχεται η δυνατότητα σε ασφαλιστικά ταμεία να ενταχθούν σε άλλο κλάδο σύνταξης και το σύνολο της περιουσίας τους να περιέλθει στο ενιαίο ταμείο χωρίς καταβολή φόρου. Επίσης, τα επικουρικά ταμεία που θα λειτουργούν ως ν.π.δ.δ. σύμφωνα με τον ίδιο νόμο, απαλλάσσονται από το φόρο μεταβίβασης κατά την αγορά ακινήτου ή εισφορά ακινήτου σ' αυτά (άρθρο 6 περ.γ' α.ν.1521/50).

Περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 20 του άρθρου 6 του ως άνω νόμου, σε υφιστάμενα ταμεία ασφάλισης, που λειτουργούν ως ν.π.ι.δ. και χορηγούν παροχές οι οποίες δεν εμπίπτουν στο πλαίσιο δημόσιας, κύριας και επικουρικής ασφάλισης και για τις οποίες καταβάλλονται εισφορές μόνο από τους εργαζόμενους, δίδεται η δυνατότητα μετατροπής τους σε ν.π.δ.δ. με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομίας και Οικονομικών και εργασίας και Κοινωνικών Ασφαλίσεων.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου αυτού, προστίθεται νέο εδάφιο στην ανωτέρω παράγραφο 20 του άρθρου 6 του ν.3029/2002 και προβλέπεται ότι κατά την ανωτέρω μετατροπή, η ακίνητη περιουσία των υφιστάμενων ασφαλιστικών ταμείων περιέρχεται αυτοδίκαια στο νέο ν.π.δ.δ. χωρίς την καταβολή φόρου μεταβίβασης ή τέλους ή δικαιώματος υπέρ του Δημοσίου, Ο.Τ.Α. ή άλλου προσώπου.

Παράγραφος 7

Με τις διατάξεις του άρθρου 10 του ν.973/1979, με τον οποίο συστάθηκε η Κτηματική Εταιρεία Δημοσίου (Κ.Ε.Δ.), προβλέπεται ότι η εταιρεία αυτή δύναται να ιδρύει μόνη της ή με άλλα φυσικά ή νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου ή οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης ανώνυμες εταιρείες, με συνεισφορά στο κεφάλαιο των ιδρυομένων Α.Ε. ενός ή περισσότερων δημόσιων ακινήτων, με σκοπό τη δημιουργία οικισμών ή την οποιασδήποτε μορφής μισθωτική ή ανταλλακτική εκμετάλλευση κτιρίων ή εγκαταστάσεων και γενικότερα την οικονομική ή χρηματιστηριακή αξιοποίηση των ακινήτων αυτών.

Περαιτέρω, με την παράγραφο 3 του ως άνω άρθρου και νόμου προβλέπεται ότι η Κ.Ε.Δ. δύναται να ιδρύει θυγατρικές Ανώνυμες Εταιρείες Διαχείρισης Αμοιβαίου Κεφαλαίου ακίνητης περιουσίας ως και εταιρείες επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία προς τις οποίες (εταιρείες), σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του ίδιου άρθρου, μπορεί να μεταβιβάζει την κυριότητα ακινήτων, των οποίων είχε τη διαχείριση, με απόφαση του αρμόδιου κατά περίπτωση Υπουργού.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου αυτού αντικαθίσταται η παράγραφος 4 του άρθρου 10 του ν.973/1979 και αφενός μεν καθορίζεται η διαδικασία με την οποία μπορεί να παραχωρηθεί στην Κ.Ε.Δ. η κυριότητα ακινήτου του Δημοσίου, αφετέρου δε προβλέπεται απαλλαγή από το φόρο κατά τη μεταβίβαση της κυριότητας αυτού.

Έτσι, σύμφωνα με την ανωτέρω διάταξη, με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών και των κατά περίπτωση αρμοδίων Υπουργών, μπορούν να παραχωρηθούν κατά κυριότητα στην Κ.Ε.Δ. ακίνητα του Δημοσίου, των οποίων έχει τη διαχείριση, με ή χωρίς αντάλλαγμα ή άλλους όρους, προκειμένου να τα εισφέρει σε είδος ως κεφάλαιο στις εταιρείες των παραγράφων 2 και 3 του ίδιου άρθρου.

Η απόφαση εκδίδεται ύστερα από εισήγηση του Διοικητικού Συμβουλίου της Εταιρίας, περιλαμβάνει περιγραφή του ακινήτου και μεταγράφεται στο Υποθηκοφυλακείο της περιφέρειας του ακινήτου.

Η μεταβίβαση της κυριότητας των ακινήτων, που διενεργείται σύμφωνα με τη διαδικασία αυτή, και η εισφορά τους ως κεφάλαιο σε είδος απαλλάσσεται από κάθε φόρο, τέλος, εισφορά ή δικαίωμα υπέρ του Δημοσίου ή τρίτου προσώπου.

Παράγραφος 8

Με την παράγραφο 8 του άρθρου 35 του κοινοποιούμενου νόμου, μετά την παράγραφο 3 του άρθρου 1 του α.ν. 1521/1950, προστίθεται παράγραφος 4, και οι παράγραφοι 4 έως και 7 αναριθμούνται αντίστοιχα 5 έως και 8. Ειδικότερα:

I. Μεταφορά Συντελεστή Δόμησης

Σύμφωνα με την περίπτωση α της παραγράφου 8 ορίζεται ότι η περαιτέρω, πλην της πρώτης, μεταβίβαση του τίτλου μεταφοράς συντελεστή δόμησης με αντάλλαγμα, λογίζεται ως μεταβίβαση και επομένως υπόκειται στον οικείο φόρο.

Πράγματι, με τις διατάξεις του άρθρου 2 του ν. 880/1979, όπως τροποποιήθηκαν με το ν.3044/2002, θεσπίστηκε το δικαίωμα μεταφοράς του συντελεστή δόμησης για όσα ακίνητα (βαρυνόμενα) δεν επιτρέπεται, για τη συγκεκριμένη περιοχή, η υλοποίηση του υφιστάμενου συντελεστή, με έκδοση ονομαστικού τίτλου στο όνομα του κυρίου του βαρυνόμενου ακινήτου. Στον τίτλο αυτό ενσωματώνεται ένα ιδιότυπο, εμπράγματος φύσης, δικαίωμα μεταφοράς του συντελεστή δόμησης σε άλλο ακίνητο (ωφελούμενο) που ανήκει στον κύριο του βαρυνόμενου ακινήτου και ο οποίος έχει τη δυνατότητα της περαιτέρω μεταβίβασης αυτού σε τρίτο πρόσωπο.

Η έκδοση του τίτλου και η πρώτη μεταβίβαση αυτού με παροχή ανταλλάγματος, όπως ρητά διατυπώνεται στις προαναφερόμενες διατάξεις, δεν υπόκειται σε φόρο μεταβίβασης. Τούτο είναι συνεπές με το σκοπό για τον οποίο θεσπίστηκε η σχετική απαλλακτική διάταξη και ο οποίος συνίσταται στο να ευνοηθεί ο κύριος του οποίου δεσμεύεται το ακίνητο αναγκαστικά. Έτσι, είτε αναγνωρίζεται η μεταφορά του συντελεστή απ' ευθείας σε άλλο ακίνητο (ωφελούμενο) του ίδιου κυρίου είτε σε ακίνητο άλλου προσώπου, με καταβολή ή όχι στο δικαιούχο ανταλλάγματος, είτε μεταβιβάζεται με αντάλλαγμα ο αρχικός ονομαστικός τίτλος, στον οποίο έχει ενσωματωθεί το δικαίωμα μεταφοράς του συντελεστή, δεν οφείλεται φόρος μεταβίβασης.

Η μεταφορά του συντελεστή δόμησης, πραγματοποιείται ως προσθήκη Σ.Δ. σε ωφελούμενο ακίνητο λόγω μεταφοράς συντελεστή δόμησης (Μ.Σ.Δ.) και υλοποιείται με την έκδοση σχετικής απόφασης της αρμόδιας για πολεοδομικά θέματα Διεύθυνσης κάθε Νομαρχιακής Αυτοδιοίκησης, στα διοικητικά όρια της οποίας βρίσκεται το ωφελούμενο ακίνητο. Η απόφαση αυτή μεταγράφεται (άρθρο 5 του ν.3044/2002).

Με την έκδοση της απόφασης αυτής αποσβέννυται το δικαίωμα που ενσωματώνεται στον τίτλο και ο τίτλος ακυρώνεται με επισημείωση σε αυτόν της ακύρωσης και της εγκριτικής απόφασης για την πραγματοποίηση Μ.Σ.Δ.

Με την απόφαση αυτή καθορίζεται ο συντελεστής δόμησης που μεταφέρεται από το βαρυνόμενο ακίνητο ως πρόσθετο εμβαδόν επιφανειών, οι οποίες επιτρέπεται να δομηθούν στο ωφελούμενο ακίνητο. Ο συντελεστής δόμησης που μεταφέρεται, προστίθεται οριστικά στο ωφελούμενο ακίνητο από την ημερομηνία μεταγραφής της πιο πάνω απόφασης. Η ρύθμιση αυτή ενεργεί υπέρ και κατά των καθολικών ή ειδικών διαδόχων του κυρίου του ωφελούμενου ακινήτου και συνοδεύει το ακίνητο ακόμα και στην περίπτωση πρωτότυπου τρόπου κτήσης της κυριότητας σε αυτά.

Η πραγματοποίηση Μ.Σ.Δ. επιτρέπεται να γίνεται και εν μέρει ή διαδοχικά, από το ίδιο ή διάφορα ωφελούμενα οικόπεδα.

Με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομίας και Οικονομικών και Περιβάλλοντος, Χωροταξίας και Δημοσίων Έργων θα ρυθμιστούν οι λεπτομέρειες εφαρμογής των διατάξεων του προαναφερθέντος ν.3044/2002, σχετικά με τον τρόπο υπολογισμού του δικαιώματος μεταφοράς του συντελεστή δόμησης. Στην πραγματικότητα δηλαδή, η υλοποίηση αυτού θα αρχίσει μετά την έκδοση της απόφασης, η οποία θα σας κοινοποιηθεί, με την παροχή οδηγιών ως προς τον τρόπο προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας της μεταφοράς του συντελεστή δόμησης.

II. Πραγματικές δουλείες επί ακινήτων και δικαίωμα αποκλειστικής χρήσης κοινόχρηστου χώρου οικοδομής

Όπως είναι γνωστό, με τις διατάξεις των περιπτώσεων β και η της παραγράφου 3 του άρθρου 1 του α.ν.1521/50 ορίζεται ότι στην έννοια του όρου "μεταβίβαση" για την επιβολή φ.μ.α. περιλαμβάνεται μεταξύ άλλων:

"β) η σύσταση επικαρπίας οίκησης ή άλλης δουλείας από τις προβλεπόμενες από τα άρθρα 1188 έως 1191 του Αστικού Κώδικα, και η) η σύσταση, απόσβεση ή η μεταβίβαση μαζί με το δεσπόζον ακίνητο πραγματικής δουλείας από τις προβλεπόμενες από τα άρθρα 1118 επ. του Αστικού Κώδικα".

Από τις κείμενες διατάξεις, που διέπουν τη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων, δεν προβλεπόταν επιβολή φόρου στις περιπτώσεις μεταβίβασης μαζί με την οριζόντια ή κάθετη ιδιοκτησία και του δικαιώματος αποκλειστικής χρήσης κοινόκτητου και κοινόχρηστου χώρου, με συνέπεια - στην πράξη - να εξομοιώνονται τα δικαιώματα αυτά με πραγματικές δουλείες, ενώ από νομική άποψη δεν πρόκειται για εμπράγματα δικαιώματα από αυτά που προβλέπει ο Α.Κ. Το γεγονός αυτό είχε σαν αποτέλεσμα τη δημιουργία πλήθους παρερμηνειών και λαθών καθώς επίσης και την ανομοιόμορφη εφαρμογή από τις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. των σχετικών διατάξεων. Για την άρση των ελαττωμάτων αυτών θεσπίστηκε η νέα διάταξη της περίπτωσης β της παραγράφου 8 του κοινοποιούμενου άρθρου, σύμφωνα με την οποία ορίζεται ότι η παραχώρηση του δικαιώματος αποκλειστικής χρήσης επί κοινόκτητων κύριων, βοηθητικών ή ειδικών χώρων κτισμάτων ή επί κοινόκτητου τμήματος οικοπέδου, λογίζεται ως μεταβίβαση με επαχθή αιτία, και επομένως υπόκειται στον οικείο φόρο.

Με την παρούσα εγκύκλιο δίνονται οι έννοιες της πραγματικής δουλείας και του δικαιώματος αποκλειστικής χρήσης κοινόχρηστου χώρου καθώς επίσης και αναλυτικά παραδείγματα σχετικά με τον τρόπο προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των περιπτώσεων που παρουσιάζονται στην πράξη με τη μεγαλύτερη συχνότητα.

α. Πραγματικές δουλείες

Έννοια πραγματικής δουλείας

Πραγματική δουλεία είναι το περιορισμένο εμπράγματο δικαίωμα πάνω σε ακίνητο που συστήνεται για την εξυπηρέτηση των αναγκών ενός άλλου ακινήτου και παρέχει κάποια ωφέλεια στον εκάστοτε κύριο αυτού. Συνεπώς, για να υπάρξει πραγματική δουλεία, απαιτούνται δύο ακίνητα, το δεσπόζον υπέρ του οποίου συστήνεται η δουλεία και το δουλεύον σε βάρος του οποίου συστήθηκε η δουλεία (άρθρο 1118 Α.Κ.).

Με την πραγματική δουλεία ο κύριος του δουλεύοντος ακινήτου φέρει το βάρος είτε να ανέχεται κάποια χρησιμοποίηση αυτού από τον κύριο του δεσπόζοντος είτε να παραλείπει ορισμένες πράξεις, τις οποίες θα είχε δικαίωμα να επιχειρεί ως κύριος (άρθρο 1119 Α.Κ.).

Πραγματικές δουλείες είναι συνήθως η δουλεία διόδου, η δουλεία διοχέτευσης ή αποχέτευσης ή άντλησης νερού ή ποτισμού, ή βοσκής ή ξύλευσης, η δουλεία εξώστη ή προστέγου πάνω στο δουλεύον ή στήριξης της οικοδομής πάνω στο γειτονικό κτίριο, η δουλεία υπονόμου, η δουλεία του μη υψούν, μη παρεμπόδισης του φωτός ή της θέας του δεσπόζοντος κ.λ.π. (άρθρο 1120 Α.Κ.).

Σύσταση πραγματικής δουλείας

Οι πραγματικές δουλείες συνιστώνται με δικαιοπραξία ή με χρησικτησία. Οι διατάξεις για τη χρησικτησία επί ακινήτων και για τη μεταβίβασή τους εφαρμόζονται ανάλογα και στη σύσταση των πραγματικών δουλειών.

Απόσβεση πραγματικής δουλείας

Η δουλεία αποσβήνεται με μονομερή δήλωση παραίτησης του δικαιούχου, η οποία γίνεται είτε με διάταξη τελευταίας βούλησης (διαθήκη) είτε με συμβολαιογραφικό έγγραφο που υποβάλλεται σε μεταγραφή.

Επίσης η δουλεία αποσβήνεται εφόσον:

- α. Καταστραφεί ολικά το δεσπόζον ή το δουλεύον ακίνητο.
- β. Από λόγους πραγματικούς ή νομικούς η άσκησή της γίνεται αδύνατη.
- γ. Η κυριότητα του δεσπόζοντος και του δουλεύοντος περιέλθει στο ίδιο πρόσωπο.
- δ. Παρέλθει εικοσαετής αχρησία.

β. Αποκλειστική χρήση κοινόχρηστου χώρου οικοδομής

Έννοια αποκλειστικής χρήσης

Με τη σύσταση οριζόντιας ή κάθετης ιδιοκτησίας επί οικοπέδου, όπως συνάγεται από τα άρθρα 1002, 1117 του Α.Κ. και από τις διατάξεις του ν.3741/1929, ιδρύεται χωριστή και αποκλειστική κυριότητα επί ορόφου οικοδομής ή διαμερίσματος ορόφου αυτής, με αναγκαστική συγκυριότητα της οριζόντιας ή κάθετης ιδιοκτησίας επί του οικοπέδου.

Η αναγκαστική αυτή συγκυριότητα επί του οικοπέδου αποκτάται αυτοδίκαια, κατ' ανάλογη μερίδα και επί των μερών του όλου ακινήτου, που χρησιμεύουν στην κοινή χρήση όλων των οροφокτητών. Δηλαδή, οποιοδήποτε μέρος του όλου ακινήτου (οικοπέδου και κτίσματος), που δεν ορίστηκε με τον τίτλο σύστασης της οριζόντιας ή κάθετης ιδιοκτησίας ότι αποτελεί αντικείμενο της αποκλειστικής κυριότητας κάποιου συνιδιοκτήτη, υπάγεται στα αντικείμενα της αναγκαστικής

συγκυριότητας και θεωρείται κοινόκτητο και κοινόχρηστο μέρος του ακινήτου, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται το έδαφος, οι αυλές, οι θεμελιώσεις, η πυλωτή, η ταράτσα (δώμα) κ.λ.π.

Με συμφωνία όμως όλων των συνιδιοκτητών, που γίνεται με συμβολαιογραφικό έγγραφο που μεταγράφεται, μπορεί, σύμφωνα με τα άρθρα 5 και 13 του ν.3741/1929, να παραχωρηθεί η χρήση των χώρων αυτών αποκλειστικά σε έναν ή ορισμένους ιδιοκτήτες ορόφου ή διαμερίσματος, αλλά μόνο της οικοδομής στην οποία υπάρχουν οι χώροι αυτοί.

Ο περιορισμός της χρήσης των χώρων αυτών από τους λοιπούς ιδιοκτήτες έχει απλώς το χαρακτήρα δουλείας σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 13 του ν.3741/29, χωρίς όμως να είναι πραγματική δουλεία με την έννοια των άρθρων 1118 και 1119 του Α.Κ., δεδομένου ότι χωρίς ποσοστό συμμετοχής επί του οικοπέδου, δεν μπορούν να υπάρξουν ως ανεξάρτητες ιδιοκτησίες και επομένως να πάρουν χαρακτήρα "δουλεύοντος" ακινήτου, όπως προϋποθέτει η έννοια της πραγματικής δουλείας.

Συνεπώς, οι χώροι αυτοί δεν μπορούν να μεταβιβαστούν μόνοι τους, αλλά αποτελούν πάντοτε παρακολούθημα ή αναπόσπαστο μέρος μιας οριζόντιας ή κάθετης ιδιοκτησίας προς ωφέλεια του εκάστοτε κυρίου αυτής.

Υπολογισμός φορολογητέας αξίας πραγματικών δουλειών και δικαιώματος αποκλειστικής χρήσης κοινόχρηστων χώρων

Με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 35 του κοινοποιούμενου νόμου, όπως προαναφέρθηκε και πιο πάνω στην ανάλυση αυτού, καθορίζεται η φορολογητέα αξία των πραγματικών δουλειών και του δικαιώματος αποκλειστικής χρήσης κοινόχρηστων χώρων. Αυτή η αξία υπόκειται τόσο στη φορολογία κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών όσο και στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων, ανάλογα με την αιτία μεταβίβασης.

Στο σημείο αυτό παραθέτουμε παραδείγματα υπολογισμού της φορολογητέας αξίας.

Α. Φορολογητέα αξία πραγματικών δουλειών

α. Αξία πραγματικής δουλείας επί κτίσματος

Παράδειγμα 1ο

* Στην αποθήκη Μ1 (δουλεύον ακίνητο) επιφάνειας 10 τ.μ. με ποσοστό συνιδιοκτησίας επί του οικοπέδου 1%, η οποία βρίσκεται στο υπόγειο νεόδμητης πολυκατοικίας, έχει είσοδο από δρόμο και η οποία ανήκει κατά πλήρη κυριότητα στον κύριο Χ, συστήνεται πραγματική

δουλεία υπέρ του εκάστοτε κυρίου του Α1 διαμερίσματος (δεσπόζον ακίνητο) της ίδιας ή άλλης οικοδομής.

Αν το ακίνητο βρίσκεται σε περιοχή εντός αντικειμενικού συστήματος με τιμή ζώνης έστω 1.000 € και Σ.Ε. 1.00, η φορολογητέα αξία της πραγματικής αυτής δουλείας είναι ίση με την αξία που προκύπτει από την εφαρμογή του εντύπου με την ένδειξη 4 (αποθήκη):

$$T.Z. \times \text{συντ. θέσης} \times \text{επιφ.} = 1.000 \times 0,25 \times 10 = 2.500 \text{ €}$$

Συνεπώς, η φορολογητέα αξία της πραγματικής δουλείας στην περίπτωση αυτή είναι ίση με 2.500€

* Αν το ακίνητο βρίσκεται σε περιοχή όπου ισχύει το μικτό σύστημα, με τιμή εκκίνησης για το διαμέρισμα έστω 300 €, η αξία της πραγματικής δουλείας επί της αποθήκης υπολογίζεται με το έντυπο Κ1, προσθέτοντας και την αξία του αναλογούντος οικοπέδου ή αγροτεμαχίου.
 $300 \times 1,40 \times 10 \times 0,25 = 1.050 \text{ €}$

Αν η αγοραία αξία ολοκλήρου του οικοπέδου είναι 50.000 €, στην αποθήκη Μ1 αναλογεί αξία $50.000 \times 1\% = 500 \text{ €}$

Συνεπώς η φορολογητέα αξία της πραγματικής δουλείας στην περίπτωση αυτή είναι ίση με $1.050 + 500 = 1.550 \text{ €}$

Παράδειγμα 2ο

Σε δύο όμορα οικόπεδα έχουν ανεγερθεί δύο εφαπτόμενες κατοικίες, από τις οποίες η μία μόνο διαθέτει είσοδο και κλιμακοστάσιο. Για την εξυπηρέτηση της άλλης κατοικίας έχει συσταθεί πραγματική δουλεία επί της εισόδου και του κλιμακοστασίου της πρώτης κατοικίας (δουλεύον ακίνητο) υπέρ του εκάστοτε κυρίου της δεύτερης κατοικίας (δεσπόζον ακίνητο).

Η φορολογητέα αξία της εισόδου και του κλιμακοστασίου είναι ίση με την αξία ισοδύναμης επιφάνειας κατοικίας (δηλαδή επί του συνολικού εμβαδού του κλιμακοστασίου και της εισόδου, όπως αυτή υπολογίζεται με τα έντυπα 1 ή Κ1 (χωρίς την εφαρμογή συντελεστή ορόφου ή μεγέθους ή θέσης).

β. Αξία πραγματικής δουλείας επί οικοπέδου ή αγροτεμαχίου

Παράδειγμα 1ο

Σε λωρίδα γης επιφάνειας 50 τ.μ. του Ο1 οικοπέδου (εντός αντικειμενικού συστήματος με Τ.Ο. 200 € ανά τ.μ.), συστήνεται δουλεία διόδου υπέρ του όμορου Ο2 τυφλού οικοπέδου.

Η φορολογητέα αξία της πραγματικής αυτής δουλείας είναι ίση με την αξία της επιφάνειας διόδου που προκύπτει με την εφαρμογή του εντύπου με την ένδειξη 3 (για το Ο1 οικόπεδο) εφαρμόζοντας τους εξής συντελεστές:

$$\Sigma.Ο. \times T.O. \times \text{επιφάνεια διόδου} \times 0,15 = 1,0 \times 200 \times 50 \times 0,15 = 1.500 \text{ €}$$

Παράδειγμα 2ο

Υπέρ του Ο1 οικοπέδου συστήνεται δουλεία διόδου 500 τ.μ. όμορου οικοπέδου Ο2 (εκτός αντικειμενικού συστήματος).

Η φορολογητέα αξία της πραγματικής αυτής δουλείας είναι ίση με ποσοστό 15% της αγοραίας αξίας 500 τ.μ. επιφάνειας του Ο2 οικοπέδου.

Παράδειγμα 3ο

Υπέρ του Α1 αγροτεμαχίου συστήνεται δουλεία διόδου 1.500 τ.μ. επί όμορου αγροτεμαχίου Α2 (εντός αντικειμενικού συστήματος).

Η φορολογητέα αξία της πραγματικής αυτής δουλείας είναι ίση με ποσοστό 15% της αξίας των 1.500 τ.μ. επιφάνειας του Α2 αγροτεμαχίου, η οποία προκύπτει από το έντυπο ΑΑ-ΓΗΣ.

Β. Φορολογητέα αξία δικαιώματος αποκλειστικής χρήσης κοινόχρηστων χώρων:

1. α. επί χώρου στάθμευσης σε κοινόχρηστη επιφάνεια υπογείου, πυλωτής, ασκεπούς ορόφου, δώματος ή ακάλυπτου χώρου του οικοπέδου.

Παράδειγμα 1ο

Έστω ότι μαζί με το Α3 διαμέρισμα νεόκτιστης πολυώροφης οικοδομής μεταβιβάζεται και η αποκλειστική χρήση:

- i. χώρου στάθμευσης 12 τ.μ. σε κλειστό υπόγειο χώρο της οικοδομής, με είσοδο από ακάλυπτο χώρο του οικοπέδου,
- ii. χώρου στάθμευσης 15 τ.μ. στην πυλωτή της οικοδομής και
- iii. χώρου στάθμευσης 20 τ.μ. στον ακάλυπτο χώρο του οικοπέδου.

Αν η Τ.Ζ. της περιοχής είναι 1.000 € και ο Σ.Ε. είναι ίσος με 1,0, η φορολογητέα αξία καθενός από τους παραπάνω χώρους στάθμευσης υπολογίζεται με τη συμπλήρωση του εντύπου 5 αντίστοιχα ως εξής:

- i. $T.Z. \times \text{επιφάνεια} \times 0,20 = 1.000 \times 12 \times 0,20 = 2.400 \text{ €}$
- ii. $T.Z. \times \text{επιφάνεια} \times 0,15 = 1.000 \times 15 \times 0,15 = 2.250 \text{ €}$
- iii. $T.Z. \times \text{επιφάνεια} \times 0,10 = 1.000 \times 20 \times 0,10 = 2.000 \text{ €}$

Παράδειγμα 2ο

Έστω ότι μαζί με το Β1 διαμέρισμα νεόκτιστης πολυώροφης οικοδομής (σε περιοχή όπου έχει εφαρμογή το μικτό σύστημα προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των ακινήτων και η τιμή εκκίνησης για το διαμέρισμα είναι 300 € ανά τ.μ.) μεταβιβάζεται και η αποκλειστική χρήση στεγασμένου χώρου στάθμευσης αυτοκινήτου επιφάνειας 20 τ.μ.

Η φορολογητέα αξία της επιφάνειας αυτής συνυπολογίζεται με το έντυπο Κ1 και προσαυξάνει την αξία του διαμερίσματος κατά $300 \times 1,40 \times 20 \times 0,25 = 2.100 \text{ €}$.

β. επί βοηθητικών ή αποθηκευτικών χώρων κοινόχρηστων κτισμάτων που δεν χρησιμοποιούνται ως χώροι κύριας χρήσης.

Παράδειγμα 1ο

Έστω ότι μαζί με το Κ1 κατάστημα του ισόγειου νεόκτιστης οικοδομής μεταβιβάζεται και η αποκλειστική χρήση υπόγειου αποθηκευτικού χώρου με είσοδο από το δρόμο, επιφάνειας 50 τ.μ.

Αν η Τ.Ζ. της περιοχής είναι 1.000 € και ο Σ.Ε. είναι ίσος με 1,0, η αξία του χώρου αυτού υπολογίζεται ως εξής:

$$Τ.Ζ. \times \text{επιφάνεια} \times 0,25 = 1.000 \times 50 \times 0,25 = 12.500 \text{ €}.$$

Παράδειγμα 2ο

Έστω ότι μαζί με την Μ1 μεζονέτα νεόκτιστου συγκροτήματος (σε περιοχή όπου έχει εφαρμογή το μικτό σύστημα προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των ακινήτων και η τιμή εκκίνησης για το διαμέρισμα είναι 300 € ανά τ.μ.) μεταβιβάζεται και η αποκλειστική χρήση κοινόχρηστης υπόγειας δεξαμενής επιφάνειας 20 τ.μ.

Η φορολογητέα αξία της επιφάνειας αυτής συνυπολογίζεται με το έντυπο Κ1 και προσαυξάνει την αξία της μεζονέτας κατά $300 \times 1,40 \times 20 \times 0,25 = 2.100 \text{ €}$

γ. επί κοινόχρηστων αθλητικών εγκαταστάσεων

(βλέπετε παράδειγμα 4 στην ενότητα του υπολογισμού του δικαιώματος αποκλειστικής χρήσης επί κοινόκτητου ασκεπούς ορόφου, δώματος ή πυλωτής της οικοδομής ή επί του κοινόκτητου ακάλυπτου χώρου οικοπέδου ή αγροτεμαχίου)

δ. επί κατοικίας ή επαγγελματικής στέγης ή ειδικών κτιρίων

Παράδειγμα 1ο

Έστω ότι μαζί με το ισόγειο κατάστημα μεταβιβάζεται η αποκλειστική χρήση υπόγειου αποθηκευτικού χώρου επιφάνειας 50 τ.μ., ο οποίος επικοινωνεί με το ισόγειο κατάστημα με εσωτερική σκάλα και έχει ενιαία λειτουργική ενότητα με αυτό, δηλαδή έχει διαμορφωθεί και λειτουργεί σαν κατάστημα.

Η φορολογητέα αξία του χώρου αυτού, υπολογίζεται με την εφαρμογή του εντύπου με την ένδειξη 2 (επαγγελματική στέγη) ή του εντύπου Κ3, κατά περίπτωση.

Παράδειγμα 2ο

Έστω ότι μαζί με το ισόγειο εξοχικό διαμέρισμα (σε περιοχή όπου έχει εφαρμογή το μικτό σύστημα προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των ακινήτων) μεταβιβάζεται η αποκλειστική χρήση υπόγειου κλειστού χώρου στάθμευσης επιφάνειας 30 τ.μ., ο οποίος επικοινωνεί εσωτερικά με το ισόγειο διαμέρισμα και έχει διαμορφωθεί και χρησιμοποιείται ως κατοικία.

Η φορολογητέα αξία του χώρου αυτού συνυπολογίζεται με το έντυπο Κ1 και προσαυξάνει την αξία του διαμερίσματος κατά 30 τ.μ., δηλαδή φορολογείται ως κατοικία, γιατί έχει αλλάξει η χρήση του χώρου αυτού και έχει μετατραπεί από χώρο στάθμευσης σε κατοικήσιμο χώρο.

2. επί του κοινόκτητου ασκεπούς ορόφου, δώματος ή πυλωτής της οικοδομής ή επί του κοινόκτητου ακάλυπτου χώρου οικοπέδου ή αγροτεμαχίου

Παράδειγμα 1ο

Έστω ότι μαζί με το Α4 διαμέρισμα πολυώροφης οικοδομής σε περιοχή με αντικειμενική αξία οικοπέδου Τ.Ο. ίση με 300 € ανά τ.μ. μεταβιβάζεται

i. η αποκλειστική χρήση επιφάνειας 100 τ.μ. του δώματος
έντυπο 3 (οικοπέδου) : Σ.Ο. X Τ.Ο. X επιφάνεια αποκλειστικής χρήσης X 0,15 = 1,0 X 300 X 100 X 0,15 = 4.500 €

ii. η αποκλειστική χρήση τμήματος της πυλωτής επιφάνειας 30 τ.μ. (για τοποθέτηση π.χ. κούνιας)

έντυπο 3 (οικοπέδου): Σ.Ο. X Τ.Ο. X επιφάνεια αποκλειστικής χρήσης X 0,15 = 1,0 X 300 X 30 X 0,15 = 1.350 €

iii. η αποκλειστική χρήση κήπου επιφάνειας 80 τ.μ. στον ακάλυπτο χώρο του οικοπέδου

έντυπο 3 (οικοπέδου) : Σ.Ο. X Τ.Ο. X επιφάνεια αποκλειστικής χρήσης X 0,15 = 1,0 X 300 X 80 X 0,15 = 3.600 €

Παράδειγμα 2ο

Έστω ότι μαζί με το Α1 διαμέρισμα πολυκατοικίας (σε περιοχή όπου έχει εφαρμογή το μικτό σύστημα προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των ακινήτων και η αγοραία αξία ανά τ.μ. οικοπέδου είναι 100 €) μεταβιβάζεται η αποκλειστική χρήση:

i. υπαίθριου χώρου στάθμευσης επιφάνειας 20 τ.μ. και

ii. κήπου επιφάνειας 100 τ.μ. επί του κοινόκτητου οικοπέδου

Η αξία των επιφανειών αυτών προσδιορίζεται αντίστοιχα ως εξής:

i. αγοραία αξία ανά τ.μ. οικοπέδου X 20 τ.μ. X 0,15 = 100 X 20 X 0,15 = 300 €

ii. αγοραία αξία ανά τ.μ. οικοπέδου X 100 τ.μ. X 0,15 = 100 X 100 X 0,15 = 1.500 €

Παράδειγμα 3ο

Αν η πολυκατοικία του 2ου παραδείγματος βρίσκεται κτισμένη επί αγροτεμαχίου, υπολογίζεται η αξία της επιφάνειας της αποκλειστικής χρήσης ως αγροτεμάχιο με το έντυπο ΑΑ-ΓΗΣ και φορολογείται ποσοστό 0,15 της αξίας αυτής για καθεμιά από τις επιφάνειες i και ii.

Παράδειγμα 4ο

Στο οικοπέδο μιας πολυκατοικίας υπάρχει μια πισίνα επιφάνειας 70 τ.μ., η οποία ανήκει στα κοινόκτητα μέρη της οικοδομής. Έστω ότι η αποκλειστική χρήση αυτής μεταβιβάζεται μαζί με το διαμέρισμα Α5 της οικοδομής.

Αν η Τ.Ο. της περιοχής είναι 300 €, η φορολογητέα αξία της αποκλειστικής χρήσης της πισίνας υπολογίζεται ως άθροισμα της αξίας της αποκλειστικής χρήσης της πισίνας (ως ειδικού κτιρίου, όπως αυτή προκύπτει από το έντυπο Κ8) και της αξίας της αποκλειστικής χρήσης του οικοπέδου (όπως αυτή προκύπτει από το έντυπο 3):

αξία πισίνας : έντυπο Κ8:	$352 \times 0,80 \times 1,40 \times 70 \times 0,80 = 22.077 \text{ €}$
συν αξία οικοπέδου : έντυπο 3 :	$300 \times 70 \times 0,15 = 3.150 \text{ €}$
συνολική αξία	25.227 €

Παράγραφος 9

Με τις διατάξεις του δευτέρου εδαφίου της παραγράφου 7 του άρθρου 1 του ν.1078/1980, σε περίπτωση άρσης της απαλλαγής που χορηγήθηκε κατά την αγορά πρώτης κατοικίας, ο αγοραστής υποχρεούται να καταβάλει το φόρο της απαλλαγής σύμφωνα με τα οριζόμενα στο εδάφιο αυτό.

Με τις διατάξεις αυτές, ο φόρος που αναλογεί στην αξία του ακινήτου κατά το χρόνο της άρσης βρίσκεται με τη χρήση των συντελεστών που ισχύουν κατά το χρόνο αυτό, έστω και αν είναι διαφορετικοί από εκείνους που ίσχυαν κατά το χρόνο χορήγησης της απαλλαγής.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 9 του άρθρου αυτού, αντικαθίσταται το ανωτέρω δεύτερο εδάφιο ως προς το σημείο αυτό και ορίζεται ότι ο φόρος μεταβίβασης λόγω άρσης της απαλλαγής υπολογίζεται με βάση την αξία του ακινήτου κατά το χρόνο της νέας μεταβίβασης ή της σύστασης του εμπράγματος δικαιώματος ή το δηλούμενο τίμημα της νέας μεταβίβασης, εφόσον αυτό είναι μεγαλύτερο της αντικειμενικής αξίας, με εφαρμογή των συντελεστών που ίσχυαν κατά το χρόνο χορήγησης της απαλλαγής, εκτός αν ο φόρος που αναλογεί στην αξία του ακινήτου του χρόνου της απαλλαγής είναι μεγαλύτερος, οπότε καταβάλλεται ο μεγαλύτερος αυτός φόρος.

Ο ανωτέρω τρόπος υπολογισμού του φόρου εφαρμόζεται σε υποθέσεις στις οποίες η άρση της απαλλαγής πραγματοποιείται από την ισχύ του νόμου και μετά, ανεξάρτητα από την ημερομηνία αγοράς του ακινήτου (δηλαδή από 28 Ιανουαρίου 2004).

Παράδειγμα:

Ο Α', έγγαμος με δύο ανήλικα τέκνα αγόρασε το 1999 διαμέρισμα αντικειμενικής αξίας 50.000 € και κατά δήλωση του 80.000 €. Για την αγορά αυτή έτυχε πλήρους απαλλαγής.

Σήμερα, μεταβιβάζει το εν λόγω ακίνητο σε τρίτο και υποβάλλει δήλωση άρσης της απαλλαγής, στην οποία δηλώνει ως τίμημα την αντικειμενική αξία του ακινήτου που ανέρχεται σε 70.000 €.

Ο υπολογισμός του φόρου θα γίνει ως εξής:

- α) φόρος που αναλογεί κατά το χρόνο χορήγησης της απαλλαγής
 Σε αξία 11.739 € (4.000.000 δρχ.) X 11% = 1.291 €
 Σε αξία 68.261 € X 13% = 8.874 €
 Σύνολο απαλλασσόμενου φόρου κατά την αγορά:
 1.291+8.874=10.165 €
- β) φόρος που αναλογεί κατά το χρόνο άρσης της απαλλαγής:
 Σε αξία 11.739 € X 11% = 1.291 €
 Σε αξία 58.261 € X 13% = 7.574 €

Φόρος που αναλογεί σήμερα: 1.291 + 7.574 = 8.865 €

Επειδή το ποσό του φόρου για το οποίο έτυχε απαλλαγής ο αγοραστής είναι μεγαλύτερο εκείνου που αναλογεί κατά το χρόνο άρσης της απαλλαγής, θα καταβληθεί ο μεγαλύτερος φόρος των 10.165 €

Παράγραφος 10

Σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 1078/80, η απαλλαγή πρώτης κατοικίας παρέχεται με βάση την οικογενειακή κατάσταση του αγοραστή. Οι σύζυγοι που βρίσκονται σε διάσταση, μέχρι τη λύση του γάμου, θεωρούνται έγγαμοι και με την ιδιότητα αυτή αντιμετωπίζονται από το νόμο κατά την αγορά πρώτης κατοικίας.

Προκειμένου λοιπόν να χορηγηθεί απαλλαγή (εγγάμου) στο σύζυγο που βρίσκεται σε διάσταση, απαιτείται η προσκόμιση των φορολογικών στοιχείων και του άλλου συζύγου (Ε1, Ε9) προκειμένου να διαπιστωθεί αν συντρέχουν οι προϋποθέσεις χορήγησης απαλλαγής. Σε αρκετές όμως περιπτώσεις η προσκόμιση των δικαιολογητικών αυτών είναι ανέφικτη, με αποτέλεσμα ο αγοραστής να μη μπορεί να τύχει καμίας απαλλαγής, ενώ πράγματι στερείται στέγης.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 10 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι, από 28 Ιανουαρίου 2004, ο σύζυγος που βρίσκεται σε διάσταση τυγχάνει της απαλλαγής του γάμου (προσκομίζοντας τα δικά του μόνο φορολογικά στοιχεία).

Προκειμένου να γίνει χρήση του ανωτέρω ευεργετήματος, θα πρέπει να έχει κατατεθεί αίτηση ή αγωγή έκδοσης διαζυγίου στο αρμόδιο δικαστήριο τουλάχιστον έξι μήνες πριν από την αγορά του ακινήτου, για το οποίο ζητείται η χορήγηση απαλλαγής.

Σε περίπτωση κατά την οποία δε λυθεί ο γάμος μέσα σε χρονικό διάστημα πέντε ετών από την αγορά, αίρεται η χορηγηθείσα απαλλαγή και καταβάλλεται ο οικείος φόρος σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 1 του ν.1078/1980.

Όσοι ζητούν απαλλαγή σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές υποχρεούνται να δηλώσουν υπεύθυνα ότι εντός του ανωτέρω χρονικού διαστήματος θα προσκομίσουν το διαζευκτήριο ή απόφαση του αρμοδίου δικαστηρίου λύσης του γάμου (απόφαση ελληνικού δικαστηρίου ή αλλοδαπού με παράλληλη απόφαση αναγνώρισης του δεδικασμένου από ελληνικό δικαστήριο).

Παράγραφος 11

Με τις διατάξεις της παραγράφου 11 του άρθρου 35 του κοινοποιούμενου νόμου, ορίζεται ότι, στο εξής, ο σύζυγος που βρίσκεται σε διάσταση κατά την απόκτηση πρώτης κατοικίας αιτία θανάτου ή γονικής παροχής τυγχάνει της απαλλαγής από το φόρο κληρονομιών και γονικών παροχών ως άγαμος.

Προκειμένου να τύχει του ευεργετήματος αυτού ο υπόχρεος, θα πρέπει, να έχει κατατεθεί στο αρμόδιο δικαστήριο αγωγή διαζυγίου τουλάχιστον έξι μήνες πριν από το χρόνο της επαγωγής της κληρονομιάς ή της γονικής παροχής. Αν ο γάμος δεν λυθεί με διαζύγιο μέσα σε πέντε έτη από την κτήση, αίρεται η χορηγηθείσα απαλλαγή και καταβάλλεται ο οικείος φόρος. Στην περίπτωση αυτή, μέσα σε ένα εξάμηνο από την άρση της απαλλαγής, ο υπόχρεος υποβάλλει συμπληρωματική δήλωση για τη φορολογία αυτού. Τυχόν παράλειψη υποβολής αυτής συνεπάγεται την επιβολή του οικείου πρόσθετου φόρου ή προστίμου. Χρόνος άρσης της απαλλαγής είναι ο χρόνος συμπλήρωσης της άπρακτης πενταετίας από την κτήση, δηλαδή λαμβάνεται υπόψη η αξία του ακινήτου κατά το χρόνο αυτό (άρσης της απαλλαγής) και οι φορολογικοί συντελεστές του χρόνου χορήγησης της απαλλαγής, εκτός εάν ο φόρος που αναλογεί στην αξία του ακινήτου κατά το χρόνο χορήγησης της απαλλαγής είναι μεγαλύτερος, οπότε καταβάλλεται ο μεγαλύτερος αυτός φόρος.

Όσοι ζητούν απαλλαγή σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές υποχρεούνται να δηλώσουν υπεύθυνα ότι εντός του ανωτέρω χρονικού διαστήματος θα προσκομίσουν το διαζευκτήριο ή απόφαση του αρμοδίου δικαστηρίου λύσης του γάμου (απόφαση ελληνικού δικαστηρίου ή αλλοδαπού με παράλληλη απόφαση αναγνώρισης του δεδικασμένου από ελληνικό δικαστήριο).

Τα προαναφερόμενα ισχύουν τόσο στη φορολογία κληρονομιών όσο και στη φορολογία γονικών παροχών, στις υποθέσεις στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται μετά την ημερομηνία δημοσίευσης του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, δηλαδή από 28 Ιανουαρίου 2004 (και στις υποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 9 του ν.2961/2001).

Παράγραφος 12

Σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 1078/1950 παρέχεται απαλλαγή πρώτης κατοικίας κατ' εξαίρεση, στους συζύγους οι οποίοι αγοράζουν από κοινού ένα ακίνητο (κατοικία ή οικόπεδο), η μεταβίβαση του οποίου, είτε ολόκληρου είτε κατά ποσοστό, εντός πενταετίας έχει ως συνέπεια την άρση της απαλλαγής.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 12 του άρθρου αυτού, ορίζεται ότι, σε περίπτωση που σε ακίνητο, το οποίο έχει αγορασθεί και από τους δύο συζύγους (από κοινού) και για το οποίο χορηγήθηκε απαλλαγή, πωληθεί το ποσοστό του ενός συζύγου ή συσταθεί εμπράγματο δικαίωμα στο ποσοστό αυτό εντός πενταετίας, αίρεται η χορηγηθείσα απαλλαγή μόνο κατά το αντίστοιχο ποσοστό και όχι για ολόκληρο το ακίνητο, είτε διαρκεί ο γάμος είτε έχει λυθεί στο ανωτέρω διάστημα.

Οι ανωτέρω διατάξεις οι οποίες είναι ευνοϊκές για τους φορολογουμένους, έχουν εφαρμογή στις υποθέσεις, στις οποίες η άρση της απαλλαγής πραγματοποιείται από 28 Ιανουαρίου 2004 και μετά, είτε η αγορά πραγματοποιείται κατά το χρόνο αυτό είτε έχει πραγματοποιηθεί σε προγενέστερο χρόνο εκείνου της ισχύος του νόμου.

Παράγραφος 13

Με τις διατάξεις του έκτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 1 του ν.1078/1980, παρέχεται απαλλαγή στον κύριο ποσοστού ακινήτου (το οποίο δεν καλύπτει τις στεγαστικές του ανάγκες) που αγοράζει το υπόλοιπο ποσοστό, ώστε να αποκτήσει ολόκληρο το ακίνητο.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 13 του άρθρου αυτού συμπληρώνεται η ανωτέρω διάταξη και από 28 Ιανουαρίου 2004 παρέχεται απαλλαγή και στον ψιλό κύριο ή επικαρπωτή που αποκτά αντίστοιχα το δικαίωμα της επικαρπίας ή της ψιλής κυριότητας έτσι ώστε να καταστεί πλήρης κύριος ολοκλήρου του ακινήτου.

Διευκρινίζεται ότι η αγορά αυτή (του υπολοίπου ποσοστού, της ψιλής κυριότητας ή της επικαρπίας) μπορεί να πραγματοποιηθεί από το σύζυγο, εφόσον διαρκεί ο γάμος.

Άρθρο 40
Ποινικές και διοικητικές κυρώσεις για παραβάσεις της φορολογικής
νομοθεσίας

Παράγραφοι 5, 6, 7, 11 και 12

Με τις διατάξεις του άρθρου 40 του κοινοποιούμενου νόμου τροποποιούνται ορισμένες διατάξεις του ν.2523/1997, που αφορούν την επιβολή των πρόσθετων φόρων.

Ειδικότερα:

* Με τις διατάξεις των παραγράφων 5, 6 και 7 του άρθρου 40 τροποποιούνται οι διατάξεις των παραγράφων 2 και 8 του άρθρου 2 του ν.2523/1997 και ορίζεται ότι στις περιπτώσεις διενέργειας νέας εκκαθάρισης του οφειλόμενου φόρου με την έκδοση απόφασης διοικητικού δικαστηρίου (πρωτόδικης ή εφετειακής) ή του Σ.τ.Ε. (μετά από αναίρεση) ή μετά από διοικητική επίλυση της διαφοράς (ολικά ή μερικά) ή μετά από δικαστικό συμβιβασμό, δεν υπολογίζεται πρόσθετος φόρος επί του ποσού που έχει ήδη βεβαιωθεί λόγω άσκησης προσφυγής ή εκτέλεσης της προηγούμενης δικαστικής απόφασης, για το διάστημα από την ημερομηνία βεβαίωσης μέχρι τη διενέργεια της νέας εκκαθάρισης. Αυτό δεν ισχύει στην περίπτωση κατά την οποία, με βάση την κείμενη νομοθεσία, έχει εκδοθεί διαταγή αναστολής εκτέλεσης της πράξης, με βάση την οποία έγινε η βεβαίωση, με αποτέλεσμα τη μη επιβολή ταμειακών προσανξήσεων, για όσο διάστημα διαρκεί η αναστολή.

Η εφαρμογή της παρούσας διάταξης έχει σαν αποτέλεσμα να μην επιβαρύνονται οι φορολογούμενοι με φορολογικές προσανξήσεις για τα ποσά αυτά τα οποία, αφού έχουν βεβαιωθεί, είτε έχουν ήδη καταβληθεί είτε, αν δεν έχουν καταβληθεί, έχουν καταστεί ληξιπρόθεσμα και βαρύνονται συγχρόνως εκ του λόγου αυτού και με ταμειακές προσανξήσεις.

Τα πιο πάνω ισχύουν στις υποθέσεις στις οποίες εφαρμόζεται ο ν.2523/1997 (11- 9 - 1997).

* Με τις διατάξεις της παραγράφου 11 του άρθρου 40 τροποποιούνται οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του ν.2523/1997 και μειώνονται τα ανώτατα όρια των πρόσθετων φόρων που επιβάλλονται λόγω υποβολής εκπρόθεσμης ή ανακριβούς δήλωσης ή λόγω παράλειψης υποβολής δήλωσης.

Έτσι, στις υποθέσεις φορολογίας κεφαλαίου, στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από τη δημοσίευση του νόμου στην εφημερίδα της Κυβερνήσεως, δηλαδή από 28 Ιανουαρίου 2004 και μετά (σύμφωνα με την παράγραφο 12 του άρθρου 40),

τα ποσοστά πρόσθετων φόρων σε καμιά περίπτωση δεν μπορούν να υπερβούν:

α) για την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης, το εκατό τοις εκατό (100%) και

β) για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή για τη μη υποβολή δήλωσης, το διακόσια τοις εκατό (200%) του φόρου, την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε ο υπόχρεος .

ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΜΕΓΑΛΗΣ ΑΚΙΝΗΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ

Άρθρο 24

Διοικητική επίλυση της διαφοράς

Με τις διατάξεις του άρθρου 24 του κοινοποιούμενου νόμου αντικαθίσταται το άρθρο 70 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος και θεσπίζεται νέα διαδικασία διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, για την οποία παρέχονται οδηγίες στο αντίστοιχο άρθρο του πρώτου μέρους του Κεφαλαίου Α' (Φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων).

Οι διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος που αφορούν τις ελεγκτικές διαδικασίες, διέπουν τόσο τη φορολογία μεγάλης ακίνητης περιουσίας όσο και τον ειδικό φόρο επί των ακινήτων (του άρθρου 15 του ν.3091/2002) και - συνεπώς - οποιαδήποτε τροποποίηση αυτών εφαρμόζεται και στις φορολογίες αυτές.

Άρθρο 26

Παράγραφος 5

Με τις διατάξεις των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 5 του άρθρου αυτού, ορίζεται ότι σε περίπτωση που διαπιστωθεί ανακρίβεια των στοιχείων της υπεύθυνης δήλωσης του άρθρου 32 του ν.2459/1997 ή της υπεύθυνης δήλωσης του άρθρου 8 του ν. 1599/1986 (όπου αυτή απαιτείται αντί της υπεύθυνης δήλωσης του άρθρου 32), επιβάλλεται από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. και αυτοτελές πρόστιμο που κυμαίνεται από χίλια (1.000) έως και τρεις χιλιάδες (3.000) ευρώ.

Άρθρο 35

Παράγραφος 14

Με τις διατάξεις της παραγράφου 14 του άρθρου 35 αποδεσμεύονται οι καταληκτικές ημερομηνίες υποβολής των δηλώσεων

φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας από τις ημερομηνίες υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και, αντί της ταυτόχρονης υποβολής, θα υποβάλλονται σε τακτές ημερομηνίες κάθε χρόνο και συγκεκριμένα:

α. Για τα νομικά πρόσωπα, μέχρι τις 3 Μαρτίου του οικείου οικονομικού έτους. Η υποβολή της δήλωσης πραγματοποιείται ανάλογα με το τελευταίο ψηφίο του Α.Φ.Μ. του φορολογουμένου με αρχή το ψηφίο 1 (στις 3 Μαρτίου) και ολοκληρώνεται μετά από 11 εργάσιμες ημέρες.

β. Για τα φυσικά πρόσωπα μέχρι τις 2 Ιουνίου κάθε έτους. Η υποβολή της δήλωσης πραγματοποιείται ανάλογα με το τελευταίο ψηφίο του Α.Φ.Μ. του φορολογουμένου με αρχή το ψηφίο 1 (στις 2 Ιουνίου) και ολοκληρώνεται μετά από 11 εργάσιμες ημέρες.

Αν η ημερομηνία υποβολής της δήλωσης συμπίπτει με μη εργάσιμη ημέρα για τις δημόσιες υπηρεσίες, αυτή μεταφέρεται στην αμέσως επόμενη εργάσιμη ημέρα και οι καταληκτικές ημερομηνίες μετακυλίνουν αντίστοιχα.

Η ρύθμιση αυτή κρίθηκε απαραίτητη, τόσο για την εξυπηρέτηση των φορολογουμένων όσο και των υπηρεσιών, δεδομένου ότι παρατηρήθηκαν δυσκολίες σύνδεσης των καταληκτικών ημερομηνιών των δηλώσεων Φ.Μ.Α.Π. και των ημερομηνιών λήξης των δηλώσεων φόρου εισοδήματος, που γίνεται είτε με βάση το επάγγελμα για τα φυσικά πρόσωπα είτε με βάση την κατηγορία βιβλίων για τα νομικά πρόσωπα.

Οι δηλώσεις στο εξής θα υποβάλλονται σε ένα αντίτυπο ,εκτός αν ο φορολογούμενος επιθυμεί να λάβει απόδειξη παραλαβής, οπότε υποβάλλεται σε δύο αντίτυπα, από τα οποία το ένα θεωρείται στην οικεία ένδειξη από τον υπάλληλο της Δ.Ο.Υ. που παραλαμβάνει τη δήλωση και επιστρέφεται στο φορολογούμενο. Με τη θεώρηση, το αντίτυπο αυτό αποτελεί απόδειξη παραλαβής του εντύπου και όχι ακριβές αντίγραφο αυτού.

Η δήλωση υποβάλλεται αυτοπροσώπως από τον υπόχρεο ή από πρόσωπο που ειδικά έχει προς τούτο εξουσιοδοτηθεί από αυτόν, στον προϊστάμενο της αρμόδιας για τη φορολογία εισοδήματος δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας.

Οι ανωτέρω διατάξεις ισχύουν από 1η Ιανουαρίου 2004 και έχουν εφαρμογή στις δηλώσεις φυσικών και νομικών προσώπων που υποβάλλονται το 2004.

Ειδικά, για το τρέχον έτος οι καταληκτικές ημερομηνίες υποβολής των δηλώσεων Φόρου Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας παρατείνονται με Υπουργική Απόφαση, λόγω της διενέργειας των Βουλευτικών Εκλογών και ορίζονται ως εξής:

Α. ΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ:

* Μέχρι τις 15 Μαρτίου 2004 για τα νομικά πρόσωπα των οποίων ο Α.Φ.Μ. λήγει σε 1

* Μέχρι τις 16 Μαρτίου 2004 για τα νομικά πρόσωπα των οποίων ο Α.Φ.Μ. λήγει σε 2

* Μέχρι τις 17 Μαρτίου 2004 για τα νομικά πρόσωπα των οποίων ο Α.Φ.Μ. λήγει σε 3

* Μέχρι τις 18 Μαρτίου 2004 για τα νομικά πρόσωπα των οποίων ο Α.Φ.Μ. λήγει σε 4

* Μέχρι τις 19 Μαρτίου 2004 για τα νομικά πρόσωπα των οποίων ο Α.Φ.Μ. λήγει σε 5

* Μέχρι τις 22 Μαρτίου 2004 για τα νομικά πρόσωπα των οποίων ο Α.Φ.Μ. λήγει σε 6

* Μέχρι τις 23 Μαρτίου 2004 για τα νομικά πρόσωπα των οποίων ο Α.Φ.Μ. λήγει σε 7

* Μέχρι τις 24 Μαρτίου 2004 για τα νομικά πρόσωπα των οποίων ο Α.Φ.Μ. λήγει σε 8

* Μέχρι τις 26 Μαρτίου 2004 για τα νομικά πρόσωπα των οποίων ο Α.Φ.Μ. λήγει σε 9

* Μέχρι τις 29 Μαρτίου 2004 για τα νομικά πρόσωπα των οποίων ο Α.Φ.Μ. λήγει σε 10, 20, 30, 40, 50

* Μέχρι τις 30 Μαρτίου 2004 για τα νομικά πρόσωπα των οποίων ο Α.Φ.Μ. λήγει σε 60, 70, 80, 90, 00.

Β. ΦΥΣΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ:

* Μέχρι 2 Ιουνίου 2004 για τα φυσικά πρόσωπα των οποίων ο Α.Φ.Μ. λήγει σε 1

* Μέχρι 3 Ιουνίου 2004 για τα φυσικά πρόσωπα των οποίων ο Α.Φ.Μ. λήγει σε 2

* Μέχρι 4 Ιουνίου 2004 για τα φυσικά πρόσωπα των οποίων ο Α.Φ.Μ. λήγει σε 3

* Μέχρι 7 Ιουνίου 2004 για τα φυσικά πρόσωπα των οποίων ο Α.Φ.Μ. λήγει σε 4

* Μέχρι 8 Ιουνίου 2004 για τα φυσικά πρόσωπα των οποίων ο Α.Φ.Μ. λήγει σε 5

* Μέχρι 9 Ιουνίου 2004 για τα φυσικά πρόσωπα των οποίων ο Α.Φ.Μ. λήγει σε 6

* Μέχρι 10 Ιουνίου 2004 για τα φυσικά πρόσωπα των οποίων ο Α.Φ.Μ. λήγει σε 7

* Μέχρι 11 Ιουνίου 2004 για τα φυσικά πρόσωπα των οποίων ο Α.Φ.Μ. λήγει σε 8

* Μέχρι 14 Ιουνίου 2004 για τα φυσικά πρόσωπα των οποίων ο Α.Φ.Μ. λήγει σε 9

* Μέχρι 15 Ιουνίου 2004 για τα φυσικά πρόσωπα των οποίων ο Α.Φ.Μ. λήγει σε 10, 20, 30, 40, 50

* Μέχρι 16 Ιουνίου 2004 για τα φυσικά πρόσωπα των οποίων ο Α.Φ.Μ. λήγει σε 60, 70, 80, 90, 00.

Παράγραφοι 15 και 16

Με τις διατάξεις των παραγράφων 15 και 16 του άρθρου 35 διευρύνονται οι απαλλαγές από το φόρο μεγάλης ακίνητης περιουσίας των περιπτώσεων δ' και ε' του άρθρου 23 του ν. 2459/1997 για τα κτίσματα όλων των επιχειρήσεων (καθώς επίσης και για το 50% της αξίας των γηπέδων των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων και των ιδιωτικών εκπαιδευτηρίων), που έχουν πωληθεί σε αυτές από Τραπεζικά - Πιστωτικά Ιδρύματα με παρακράτηση της κυριότητας μέχρι την αποπληρωμή του τιμήματος και χρησιμοποιούνται από την αγοράστρια επιχείρηση για την άσκηση της επαγγελματικής της δραστηριότητας. Για τη χορήγηση της απαλλαγής στις ανωτέρω επιχειρήσεις, οι οποίες, λόγω της αναβλητικής αίρεσης, δεν έχουν αποκτήσει τη κυριότητα των ακινήτων που αγόρασαν και χρησιμοποιούν, είναι όμως υπόχρεες σε φόρο άρα και σε δήλωση από το χρόνο σύναψης των οριστικών συμβολαίων, απαιτείται να προσκομίζονται τα εξής δικαιολογητικά:

α. Αντίγραφο του συμβολαίου αγοράς από το οποίο να προκύπτει ότι έχει παρακρατηθεί η κυριότητα από τον πωλητή (Τράπεζα).

β. Βεβαίωση από τον πωλητή, ότι την 1η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας δεν έχει εξοφληθεί το τίμημα της αγοράς του συγκεκριμένου ακινήτου.

Οι ανωτέρω διατάξεις ισχύουν από 1-1-2004.

Άρθρο 40

Ποινικές και διοικητικές κυρώσεις για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας

Παράγραφοι 5, 6, 7, 11 και 12

Με τις διατάξεις του άρθρου 40 του κοινοποιούμενου νόμου τροποποιούνται ορισμένες διατάξεις του ν.2523/1997, που αφορούν την επιβολή των πρόσθετων φόρων, όπως αυτές αναφέρονται πιο πάνω στην ανάλυση του αντίστοιχου άρθρου στο πρώτο μέρος του παρόντος κεφαλαίου (για τη φορολογία κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και μεταβίβασης ακινήτων).

Επισημαίνεται ότι, ειδικά οι διατάξεις της παραγράφου 11 που αφορούν το ανώτατο όριο των πρόσθετων φόρων για τις υποθέσεις

φορολογίας μεγάλης ακίνητης περιουσίας και του ειδικού φόρου επί των ακινήτων, θα εφαρμοσθούν από 1 Ιανουαρίου 2005.

Άρθρο 49

Με τις διατάξεις της παραγράφου 15 του άρθρου 49, για την εκπλήρωση των σκοπών της η Α. Ε. Ελληνικά Τουριστικά Ακίνητα, απαλλάσσεται και από το φόρο μεγάλης ακίνητης περιουσίας.