

Προς:
Τα μέλη του Συμβολαιογραφικού Συλλόγου
Εφετείου Θεσσαλονίκης

Θέμα: Διευκρινίσεις και οδηγίες για την εφαρμογή του
ν.3634/2008 «κατάργηση φόρου κληρονομιών και
γονικών παροχών-απαλλαγή πρώτης κατοικίας
κλπ»

Σχετικό: Το με αρ.πρωτ.1027252/101/A0013/
ΠΟΛ.1048/5-3-2008 έγγραφο του Υπουργείου
Οικονομίας και Οικονομικών

Σας αποστέλλουμε το άνω σχετικό έγγραφο του
Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών, για να λάβετε γνώση.

Με συναδελφικούς χαιρετισμούς

Η Πρόεδρος

Η Γεν. Γραμματέας

Ιωάννα Χρυσάλα-Μπιλίση

Πολυξένη Παρατήρα



ΕΞ. ΕΠΕΙΓΟΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ & ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ Να σταλεί με e-mail στις Δ.Ο.Υ.
Αθήνα, 5 Μαρτίου 2008

ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

Αρ.Πρωτ.:1027252/101/Α0013

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΑ Α΄ ΚΑΙ Β΄

Ταχ.Δ/νση : Καρ. Σερβίας 8

ΠΟΛ.:1048

Ταχ.Κώδικας : 101 84 ΑΘΗΝΑ

: Μαρία Μενούνου

Αντώνης Κατσούλας

Τηλέφωνο : 210 3375831, 876

ΠΡΟΣ: Αποδέκτες Π.Δ.

FAX : 210 3375834

Θ Ε Μ Α : Κοινοποίηση των άρθρων 1-21 του νόμου 3634/2008
«Κατάργηση φόρου κληρονομιών και γονικών παροχών-Απαλλαγή
πρώτης κατοικίας κ.λ.π.»

Σας γνωρίζουμε ότι στις **29-1-2008** δημοσιεύτηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως στο ΦΕΚ 9/τ.Α΄ ο ν.**3634/2008** «Κατάργηση φόρου κληρονομιών και γονικών παροχών - Απαλλαγή πρώτη κατοικίας-Ενιαίο τέλος ακινήτων -Αντιμετώπιση λαθρεμπορίου καυσίμων και άλλες διατάξεις» και σας αποστέλλουμε το τελικό κείμενο των άρθρων 1 έως και 21, που αναφέρονται στα θέματα της φορολογίας κεφαλαίου και του ενιαίου τέλους ακινήτων.

Ειδικότερα, με τις διατάξεις των άρθρων 1 έως και 4 του νόμου αυτού, που αναφέρονται στη φορολογία κεφαλαίου, προβλέπονται τα ακόλουθα:

I. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΩΝ, ΔΩΡΕΩΝ ΚΑΙ ΓΟΝΙΚΩΝ
ΠΑΡΟΧΩΝ

Γενικά - στις υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών και
γονικών παροχών, στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται
από 13/12/2007

- Οι κληρονόμοι και οι δωρεοδόχοι, ανάλογα με τη συγγενική τους σχέση με το δικαιοπάροχο (κληρονομούμενο, δωρητή), κατατάσσονται σε τρεις κατηγορίες. **Στην Α΄ κατηγορία υπάγονται** σύζυγος, τέκνα, γονείς, εγγόνια και παππούδες. **Στη Β΄ κατηγορία υπάγονται** δισέγγονα, προπαππούδες, αναγνωρισθέντα τέκνα έναντι των ανιόντων (γονέων,

παππούδων) του πατέρα που τα αναγνώρισε, τέκνα και εγγόνια του αναγνωρισθέντος έναντι του αναγνωρίσαντος και των ανιόντων (γονέων, παππούδων) αυτού, αδέρφια (αμφιθαλή ή ετεροθαλή), συγγενείς εξ αίματος τρίτου βαθμού εκ πλαγίου (θείοι), πατριοί και μητρίες, τέκνα από προηγούμενο γάμο του συζύγου, τέκνα εξ αγχιστείας (γαμπροί - νύφες) και ανιόντες εξ αγχιστείας (πεθεροί -πεθερές). **Στη Γ' κατηγορία υπάγεται** οποιοσδήποτε άλλος εξ αίματος ή εξ αγχιστείας συγγενής του κληρονομούμενου (π.χ. εξαδέλφια, μικρανήψια κ.λπ.) ή ε-ξωτικός.

Σε περίπτωση υιοθεσίας, προκειμένου ο δικαιούχος να καταταχθεί σε μία από τις τρεις κατηγορίες (Α', Β', Γ'), λαμβάνεται υπόψη η συγγενική σχέση που προκύπτει από την υιοθεσία κατά τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα. Ειδικότερα, προκειμένου για υιοθεσίες που είχαν πραγματοποιηθεί μέχρι και 29/12/1996 (έναρξη ισχύος του ν.2447/1996), αφενός ο υιοθετηθείς δεν αποκόπτεται από τη φυσική του οικογένεια και αφετέρου δεν παράγεται καμία συγγένεια μεταξύ του υιοθετηθέντος και των συγγενών του υιοθετήσαντος και το αντίστροφο με εξαίρεση τους κατιόντες (παιδιά, εγγόνια) του υιοθετηθέντος που γεννήθηκαν μετά την υιοθεσία, οι οποίοι θεωρούνται γνήσιοι -κατιόντες του υιοθετήσαντος (εγγόνια, δισέγγονα). Επίσης (στις παλαιές υιοθεσίες) αν και οι δύο σύζυγοι έχουν υιοθετήσει ένα τέκνο ή αν ο ένας σύζυγος έχει υιοθετήσει το τέκνο του άλλου, αυτό επέχει θέση γνήσιου τέκνου έναντι και των δύο. Συνεπώς στις παλαιές υιοθεσίες αφενός ως προς τη φυσική οικογένεια ισχύουν οι διατάξεις περί κληρονομικής διαδοχής και γονικής παροχής, ως ίσχυαν, και αφετέρου ως προς την κληρονομική διαδοχή μόνο το θετό τέκνο (και οι μετά την υιοθεσία γεννηθέντες κατιόντες αυτού) κληρονομεί τον υιοθετήσαντα και όχι τους λοιπούς συγγενείς ή το αντίστροφο. Γονική παροχή μπορεί να συσταθεί και από τον υιοθετήσαντα.

Στις υιοθεσίες που πραγματοποιούνται από 30/12/1996 το θετό τέκνο -αποκόπτεται από τη φυσική του οικογένεια και εντάσσεται πλήρως στη θετή. Αυτή, η πλήρης ένταξη στη θετή οικογένεια και η αποκοπή από τη φυσική, μπορεί να ζητηθεί και στις υιοθεσίες που είχαν πραγματοποιηθεί μέχρι και 29/12/1996, απαιτείται όμως προς τούτο δικαστική απόφαση. Συνεπώς στις υιοθεσίες αυτές, όπου υπάρχει πλήρης ένταξη, αφενός δεν υπάρχει κληρονομικό δικαίωμα μεταξύ των φυσικών συγγενών και του υιοθετηθέντος ούτε μπορεί να συσταθεί γονική παροχή από τους φυσικούς γονείς και αφετέρου οι συγγενείς εκ της θετής οικογένειας, ο υιοθετηθείς -και οι κατιόντες του υπάγονται στους βαθμούς συγγένειας και στις φορολογικές κατηγορίες (Α', Β', Γ') που ορίζονται πιο πάνω, μπορεί δε να συσταθεί γονική παροχή από τους θετούς γονείς.

Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί, κατ' εξαίρεση, για τον υπολογισμό του φόρου, να μη λάβει υπόψη το βαθμό συγγένειας που προκύπτει από την υιοθεσία, όταν διαπιστώσει ότι αυτή έγινε προφανώς για καταστρατήγηση του παρόντος νόμου (π.χ. υιοθεσία ενόψει επικείμενου θανάτου ή αμέσως πριν τη σύσταση γονικής παροχής κ.λπ.). Σε όλες τις υιοθεσίες πάντως δεν μπορεί να αποκλεισθεί το

γεγονός της κληρονομιάς βάσει διαθήκης ή της σύστασης -δωρεάς και μεταξύ της φυσικής και μεταξύ της θετής οικογένειας, αλλά στις περιπτώσεις αυτές λαμβάνεται υπόψη η συγγένεια που προκύπτει με βάση τις διατάξεις του αστικού δικαίου που προαναφέρθηκαν.

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

- Όταν στη φορολογία κληρονομιών και γονικών παροχών συντρέχουν οι προϋποθέσεις **αναπηρίας, απαλλαγής πρώτης κατοικίας και τριπλασιασμού του αφορολόγητου στους αγρότες** και ο υπόχρεος τις επικαλείται, επιβάλλεται ο μικρότερος φόρος που προκύπτει. Αν ο φορολογούμενος δεν επικαλείται κάποια -από τις απαλλαγές (αναπηρίας, πρώτης κατοικίας ή τριπλάσιο αφορολόγητο γεωργών), δεν θα χορηγηθεί η εν λόγω απαλλαγή. Η απαλλαγή των 300.000 € για επιζώντα σύζυγο και ανήλικα τέκνα θα λαμβάνεται οίκοθεν υπόψη από τη Δ.Ο.Υ. σε κάθε περίπτωση. Στη φορολογία δωρεών δεν ισχύει ο περιορισμός χορήγησης της μεγαλύτερης απαλλαγής, οπότε, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις και αναπηρίας και του τριπλάσιου αφορολόγητου, θα χορηγηθούν και οι δύο ζητούμενες απαλλαγές.

- Κατά την **άρση της αγροτικής απαλλαγής** μέσα στη 15ετία ο φόρος υπολογίζεται στη μεγαλύτερη αξία μεταξύ εκείνης του χρόνου άρσης και εκείνης του χρόνου χορήγησης της απαλλαγής. Σε κάθε περίπτωση όμως οφείλεται ο μεγαλύτερος φόρος μεταξύ εκείνου που αναλογούσε κατά το χρόνο χορήγησης της απαλλαγής και εκείνου που αναλογεί κατά το χρόνο άρσης της απαλλαγής, υπολογιζόμενος στη μεγαλύτερη κατά τα προηγούμενα αξία.

- Από 13/12/2007 **καταργήθηκε η παράγραφος 2 του άρθρου 9 του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών και Γονικών Παροχών**. Δηλαδή, από την ημερομηνία αυτή, δηλώσεις που υποβάλλονται και πράξεις προσδιορισμού φόρου που -εκδίδονται για αδήλωτα περιουσιακά στοιχεία **υπολογίζονται με αξίες** (αγοραίες, αντικειμενικές, ή μικτό σύστημα κατά περίπτωση) **και φορολογικούς συντελεστές** (κλίμακες, εκπτώσεις, μειώσεις, απαλλαγές κ.λπ.) **του χρόνου φορολογίας** (θανάτου ή σύνταξης του συμβολαίου κ.λπ.), ανεξάρτητα από το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης (πριν ή μετά την ισχύ του ν.3634/2008) και ανεξάρτητα αν η υποβολή της δήλωσης ή η έκδοση της πράξης γίνεται

πριν ή μετά την τριετία από το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης. Αυτό σημαίνει ότι, στην πράξη, θα αντιμετωπισθεί πολύ συχνά η περίπτωση σε μία υπόθεση φόρου κληρονομιάς, δωρεάς ή γονικής παροχής αφενός να υπάρχουν στον οικείο φάκελο της υπόθεσης δηλώσεις με διαφορετικό φορολογικό καθεστώς και αφετέρου να έχουν συσταθεί και μεταγενέστερες γονικές παροχές ή δωρεές συνυπολογιστέες. Σ' αυτή την περίπτωση έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί συνυπολογισμού των άρθρων 4, 31, 36, 48 και 121 του Κώδικα και – συνεπώς – κατά την υποβολή μιας δήλωσης με χρόνο υπολογισμού του φόρου το χρόνο θανάτου ή σύνταξης του συμβολαίου θα πρέπει να θεωρηθεί η υποβαλλόμενη δήλωση ως αρχική και να γίνει νέα εκκαθάριση του φόρου σε όλες τις μεταγενέστερες δηλώσεις. Για να διευκολυνθείτε όμως για τον υπολογισμό του φόρου και επειδή, από το 1990 μέχρι σήμερα, όλες οι μεταγενέστερες φορολογικές κλίμακες ήταν ευνοϊκότερες από τις προηγούμενες, μπορείτε να κάνετε έναν μόνο υπολογισμό του φόρου, ο οποίος οδηγεί πρακτικά στο ίδιο αποτέλεσμα: στη φορολογητέα αξία που προκύπτει από την τελευταία δήλωση (που ανάγεται στον αρχικό χρόνο φορολογίας) θα προσθέσετε το σύνολο της φορολογητέας αξίας όλων των προηγούμενων δηλώσεων ή ακόμη – αν υπάρχουν – και των οριστικών πράξεων και των τυχόν πρακτικών συμβιβασμού (θεωρώντας αυτές ως προγενέστερες) και θα υπολογίσετε το φόρο που αναλογεί στο σύνολο της περιουσίας με βάση την πιο πρόσφατη από τις φορολογικές κλίμακ-ες τις οποίες είχατε χρησιμοποιήσει. Από το φόρο που προκύπτει με τον υπολογισμό αυτό θα αφαιρέσετε τον κύριο φόρο που έχετε βεβαιώσει για όλα τα προηγούμενα φορολογητέα ποσά. Το ποσό του φόρου που προκύπτει αποτελεί το φόρο που αναλογεί στην τελευταία δήλωση και επ' αυτού θα υπολογισθεί και ο πρόσθετος φόρος εκπροθέσμου. Προσοχή: σε κάθε περίπτωση εξακολουθεί να ισχύει το τελευταίο εδάφιο της παρ. 2 των άρθρων 31 και 121, σύμφωνα με τα οποία ο φόρος που οφείλεται μετά το συνυπολογισμό δεν μπορεί να είναι μικρότερος από αυτόν που αναλογεί χωρίς το συνυπολογισμό. (βλ. παραδείγματα 1, 2, 3, 4)

- Η βεβαίωση του φόρου στις υποθέσεις στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από 13/12/2007 γίνεται ως ακολούθως:

Φόρος βάσει δήλωσης για κληρονομίες (Α' και Β' κατηγορίας) (ΚΑΕ 213)

για ακίνητα: σε 3 διμηνιαίες δόσεις (περίπτωση α')

για όλα τα λοιπά περιουσιακά στοιχεία, σε 6 διμηνιαίες δόσεις (περίπτωση β')

Φόρος βάσει δήλωσης για κληρονομίες (Γ' κατηγορίας) (ΚΑΕ 213)

σε 12 διμηνιαίες δόσεις (περίπτωση γ')

Φόρος μετά από οριστική πράξη ή μετά από συμβιβασμό (και μετά την καταβολή του 1/5) για κληρονομίες (ΚΑΕ 213)

σε 6 διμηνιαίες δόσεις (περίπτωση δ')

-Φόρος μετά από απόφαση διοικητικού δικαστηρίου ή μετά από δικαστικό συμβιβασμό για κληρονομίες (ΚΑΕ 213)

σε 6 διμηνιαίες δόσεις (περίπτωση ε')

Φόρος βάσει δήλωσης για γονικές παροχές (ΚΑΕ 214)

για ακίνητα: σε 3 διμηνιαίες δόσεις (περίπτωση στ')

για όλα τα λοιπά περιουσιακά στοιχεία, σε 6 διμηνιαίες δόσεις (περίπτωση ζ')

Φόρος μετά από οριστική πράξη ή μετά από συμβιβασμό (και μετά την καταβολή του 1/5) για γονικές παροχές (ΚΑΕ 214)

σε 6 διμηνιαίες δόσεις (περίπτωση η')

-Φόρος μετά από απόφαση διοικητικού δικαστηρίου ή μετά από δικαστικό συμβιβασμό για γονικές παροχές, δωρεές και προίκες (ΚΑΕ 214)

σε 6 διμηνιαίες δόσεις (περίπτωση θ')

Φόρος βάσει δήλωσης ή μετά από οριστική πράξη ή μετά από συμβιβασμό (και μετά την καταβολή του 1/5) για δωρεές και προίκες (ΚΑΕ 214)

σε 24 διμηνιαίες δόσεις (περίπτωση ι')

- Ο αριθμός των δόσεων διπλασιάζεται **αν ο κληρονόμος είναι ανήλικος** κατά την ημερομηνία απόκτησης του τίτλου βεβαίωσης (δηλαδή κατά την υποβολή της δήλωσης, την οριστικοποίηση της πράξης, την εξώδικη λύση της διαφοράς, την έκδοση της απόφασης του διοικητικού δικαστηρίου, το δικαστικό συμβιβασμό).

Κάθε δόση δεν μπορεί να είναι μικρότερη των 500 ευρώ, πλην της τελευταίας.

Σε περίπτωση **εφάπαξ εξόφλησης** του φόρου που είναι βεβαιωμένος σε δόσεις, μέσα στην προθεσμία της πρώτης δόσης, παρέχεται έκπτωση 5%, εφόσον πρόκειται για φόρο κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών που έχει βεβαιωθεί -βάσει δήλωσης ή μετά από οριστική πράξη καθώς και μετά από συμβιβασμό μέσα στην προθεσμία καταβολής του 1/5 (βλ. πιο πάνω περιπτώσεις α', β', γ', δ', στ', ζ', η' και ι'). Αν ο φόρος είναι καταβλητέος εκ του νόμου εφάπαξ (π.χ. όταν είναι μικρότερος των 500 €, όταν οφείλεται λόγω άρσης της χορηγηθείσας απαλλαγής πρώτης κατοικίας προκειμένου να χορηγηθεί απαλλαγή σε άλλο ακίνητο ή όταν δεν παρέχεται εμπράγματα ασφάλεια κατά την παρ. 4 του άρθρου 82), τότε δεν παρέχεται έκπτωση 5%. Αντίθετα η έκπτωση παρέχεται, αν ο φόρος είναι καταβλητέος σε δόσεις αλλά εξοφλείται εφάπαξ μέσα στην προθεσμία καταβολής της α' δόσης π.χ. ο κληρονόμος καταβάλλει τον επιμεριστικό φόρο για ένα ακίνητο, - προκειμένου να του χορηγηθεί πιστοποιητικό του άρθρου 105, και μέσα στην προθεσμία καταβολής της α' δόσης εξοφλεί και ολόκληρο τον υπόλοιπο φόρο που βεβαιώθηκε για τα λοιπά περιουσιακά στοιχεία (στην περίπτωση αυτή η έκπτωση του 5% θα χορηγηθεί σε ολόκληρο το βεβαιωθέν ποσό).

Επισημαίνεται ιδιαίτερα ότι η βεβαίωση του φόρου γίνεται με ατομικό φύλλο βεβαίωσης, αντίγραφο του οποίου αποστέλλεται στον υπόχρεο (σχετ. άρθρο 81 παρ. 4 του Κώδικα και απόφ. Υπ.Οικ. Κ.234/23/1976) ανεξάρτητα αν η βεβαίωση γίνεται χειρόγραφα ή μηχανογραφικά.

-Ειδικότερα στις υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών σε συγγενείς Α΄ και Β΄ κατηγορίας και γονικών παροχών, στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από 13/12/2007

- Στις κληρονομιές που περιέρχονται σε συγγενείς που υπάγονται στην Α΄ και Β΄ κατηγορία και η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από 13-12-2007 καθώς και στις γονικές παροχές από την ίδια αυτή ημερομηνία ο φόρος υπολογίζεται ως εξής:

α) για ακίνητα και εμπράγματα δικαιώματα επί ακινήτων (επικαρπία, ψιλή κυριότητα, προσωπικές και πραγματικές δουλείες) με συντελεστή 1%.

β) για μετοχές και λοιπούς τίτλους εισηγμένους στο χρηματιστήριο με συντελεστή 0,6% (για συγγενείς που υπάγονται στην Α΄ κατηγορία) και 1,2% (για συγγενείς που υπάγονται στη Β΄ κατηγορία).

γ) για μη εισηγμένες στο χρηματιστήριο μετοχές, εταιρικές μερίδες και μερίδια με συντελεστή 1,2% (για συγγενείς που υπάγονται στην Α΄ κατηγορία) και 2,4% (για συγγενείς που υπάγονται στη Β΄ κατηγορία).

δ) για τα λοιπά περιουσιακά στοιχεία (κινητά, έπιπλα, χρήματα, ενοχικά δικαιώματα όπως ενάσκηση επικαρπίας ή δωρεά μισθωμάτων, δωρεά απαίτησης για την εξίσωση μερίδων κατά τη διανομή ή ανταλλαγή ακινήτων κ.λπ.) με συντελεστή 10%.-

Για τους κληρονόμους που υπάγονται στην Α΄ κατηγορία και για τις γονικές παροχές υπάρχει **αφορολόγητο ποσό 95.000€** και για τους κληρονόμους που υπάγονται στη Β΄ κατηγορία 20.000€, το οποίο αφαιρείται από την αξία των κληρονομαίων (η μεταβιβαζόμενων με γονική παροχή) ακινήτων. Αν δεν υπάρχουν ακίνητα ή η αξία τους είναι μικρότερη από το αφορολόγητο ποσό, αυτό αφαιρείται κατά σειρά από την αξία των μετοχών κ.λπ. και κατόπιν από την αξία των λοιπών περιουσιακών στοιχείων. Αν οι δηλώσεις υποβληθούν με διαφορετική σειρά (π.χ. αρχικά κινητά και μετά ακίνητα) **θα γίνει νέα εκκαθάριση** του φόρου (βλ. παραδείγματα 5, 6, 7).

Ομοίως η έκπτωση παθητικού, το τριπλάσιο αφορολόγητο του γεωργού και οι 300.000€ που απαλλάσσονται για επιζώντα σύζυγο και ανήλικα τέκνα, **γίνεται με την ίδια πιο πάνω σειρά** (ακίνητα, μετοχές, κινητά) και με νέα εκκαθάριση, όπου χρειάζεται.

Σημειώνεται ότι εξακολουθεί να ισχύει το άρθρο 30 του Κώδικα, σύμφωνα με το οποίο, σε περίπτωση αποποίησης του κληρονόμου, ο οφειλόμενος τελικά φόρος από τον καθιστάμενο λόγω της αποποίησης νέο κληρονόμο δεν μπορεί να είναι μικρότερος εκείνου (του φόρου) τον οποίο όφειλε ο αποποιηθείς (βλ. παράδειγμα 8).

-Στις κληρονομιές που υπάγονται στην Α΄ και Β΄ κατηγορία και στις γονικές παροχές στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από 13-12-2007 και φορολογούνται με αυτοτελή συντελεστή **δεν συνυπολογίζονται** οι προγενέστερες δωρεές και γονικές παροχές που είχαν συσταθεί μέχρι 13-12-2007 ούτε οι δωρεές που συνιστώνται από τις 13-12-2007. **Συνυπολογίζονται** μόνο οι γονικές παροχές από 13-12-2007. Το αυτό ισχύει και στις περιπτώσεις που **σε παλιές υποθέσεις**

κληρονομιών (Α΄ και Β΄ κατηγορίας) και γονικών παροχών είχε για κάποιο λόγο μετατ-εθεί ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης όπως επίδικα, υπό αναβλητική αίρεση, πνευματικά δικαιώματα κ.λπ. (θεωρούνται αρχικές και δεν λαμβάνονται υπόψη οι προηγούμενες δηλώσεις κατά τον υπολογισμό του φόρου) (βλ. παραδείγματα 9, 10).

- Στην περίπτωση **καταπιστεύματος**, όταν ο βεβαρημένος που υπάγεται στην Α΄ ή Β΄ κατηγορία, έχει ήδη υπαχθεί σε φόρο κατά το χρόνο θανάτου του διαθέτη για την επικαρπία και μεταβιβάζει κατόπιν το καταπιστευτέο αντικείμενο με τη συναίνεση του βεβαρημένου ή ματαιώνεται το καταπίστευμα για οποιοδήποτε λόγο, υπόκειται κατά το χρόνο αυτό σε φόρο για την πλήρη κυριότητα χωρίς αφαίρεση του βεβαιωθέντος φόρου για την επικαρπία, όπως συνέβαινε μέχρι σήμερα. Στους βεβαρημένους που υπάγονται στη Γ΄ κατηγορία, εξακολουθεί να συμψηφίζεται ο βεβαιωθείς για την επικαρπία φόρος.

- Στις κληρονομίες Α΄ και Β΄ κατηγορίας και στις γονικές παροχές στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από 13-12-2007, εφόσον ο δικαιούχος είναι **ανάπηρος**, ο φόρος μειώνεται κατά 2.000 € (λαμβάνοντας υπόψη τις μετά τις 13/12/2007 προγενέστερες γονικές παροχές οι οποίες συνυπολογίζονται κατά τα πιο πάνω και όχι αυτές που δεν συνυπολογίζονται, δηλαδή, στην πράξη, το ποσό των 2.000 € θα αφαιρεθεί συνολικά μία φορά) (βλ. παράδειγμα 11).

- Για τη **γονική παροχή δικαιωμάτων μεταλλειοκτησίας** ο φόρος υπολογίζεται σε 500 € ανά τετραγωνικό χιλιόμετρο ή κλάσμα αυτού.

- Για τη γονική παροχή ακινήτων **σε νησιά με πληθυσμό κάτω από 3.100** κατοίκους εξακολουθεί να ισχύει η μείωση του φόρου κατά 40% (σχετ. η εγκύκλιος του ν.2459/1997 1036965/198/Β0013/1-4-1997 **ΠΟΛ.1113** και η απόφαση καθορισμού των δικαιολογητικών 1040801/750/0012Α/8-4-1997 **ΠΟΛ.1123**).

- Τονίζεται ότι ο φόρος γονικής παροχής υπολογίζεται στο εξής αυτοτελώς και συνεπώς **δεν γίνεται περαιτέρω μείωση αυτού στο μισό**.

- Καταργείται το **άρθρο 33** του Κώδικα, το οποίο προέβλεπε τη μείωση του φόρου κληρονομιών στην περίπτωση κατά την οποία περιουσιακά στοιχεία που είχαν μεταβιβάσθει με κληρονομιά, δωρεά ή γονική παροχή μεταβιβάζονταν και πάλι διαδοχικά με κληρονομιά μέσα σε μία πενταετία από την απόκτησή τους.

- Ειδικότερα στις υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών σε συγγενείς Γ΄ κατηγορίας, στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από 13/12/2007

- **Δεν επέρχεται καμιά μεταβολή** στον τρόπο υπολογισμού του φόρου κληρονομιών προς κληρονόμους οι οποίοι υπάγονται στη Γ΄ κατηγορία και συνυπολογίζονται σ΄ αυτή όλες οι προγενέστερες δωρεές που συνεστήθησαν από 1-1-1990. Τα αναφερθέντα πιο πάνω για την κατάργηση του άρθρου 33 του Κώδικα περί μείωσης του φόρου στην περίπτωση διαδοχικών μεταβιβάσεων ισχύουν και για τους κληρονόμους της κατηγορίας αυτής. Ομοίως ισχύει και για τους κληρονόμους της

κατηγορίας αυτής η κατάργηση της παραγράφου 2 του άρθρου 9 του Κώδικα (περί -υποβολής δήλωσης μετά την τριετία) καθώς και το αναφερόμενα πιο κάτω για την υποβολή συμπληρωματικών δηλώσεων.

- Στους κληρονόμους Γ' κατηγορίας και στη φορολογία δωρεών, εφόσον ο δικαιούχος είναι ανάπηρος, εξακολουθεί η ισχύουσα μείωση κατά 60% του φόρου που αναλογεί στη μέχρι 165.000 € αξία μεταβιβαζόμενης στον ανάπηρο περιουσίας.

Ειδικότερα στις υποθέσεις φορολογίας δωρεών και προικών, στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από 13/12/2007

- Οι δωρεές εξακολουθούν να φορολογούνται με τις φορολογικές κλίμακες της Α', Β' και Γ' κατηγορίας (ανάλογα με τη συγγενική σχέση δωρητή και δωρεοδόχου).

- Δωρεές μετοχών και λοιπών τίτλων εισηγμένων στο χρηματιστήριο

εξακολουθούν να φορολογούνται αυτοτελώς και υποχρεωτικά με συντελεστή 0,6% (για συγγενείς που υπάγονται στην Α' κατηγορία) και 1,2% (για συγγενείς που υπάγονται στη Β' κατηγορία). Δωρεές μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών, εταιρικών μερίδων και μεριδίων εξακολουθούν να φορολογούνται αυτοτελώς και υποχρεωτικά με συντελεστή 1,2% (για συγγενείς που υπάγονται στην Α' κατηγορία) και 2,4% (για συγγενείς που υπάγονται στη Β' κατηγορία. Πριν την ισχύ του ν.3634/2008 παρέχόταν η δυνατότητα στον υπόχρεο να επιλέξει μεταξύ της αυτοτελούς φορολόγησης ή του υπολογισμού το φόρου για αυτά τα περιουσιακά στοιχεία με βάση τις φορολογικές κλίμακες. Η δυνατότητα αυτή δεν παρέχεται πλέον και, συνεπώς, η αξία των περιουσιακών αυτών στοιχείων υπάγεται ολόκληρη στη φορολόγηση με αυτοτελείς συντελεστές (0,6% ή 1,2% ή 2,4%) και δεν υπολογίζεται το αφορολόγητο ποσό της κλίμακας.

- Στις δωρεές συνυπολογίζονται όλες οι προγενέστερες δωρεές και γονικές παροχές του ίδιου δωρητή προς τον ίδιο δωρεοδόχο, οι οποίες συνεστήθησαν από 1-1-1990 (βλ. παραδείγματα 12, 13).

- Στις δωρεές, εφόσον ο δικαιούχος είναι **ανάπηρος**, εξακολουθεί η ισχύουσα μείωση του φόρου που αναλογεί στη μέχρι 165.000€ αξία κατά 60%.

- Για τη δωρεά δικαιωμάτων μεταλλειοκτησίας ο φόρος υπολογίζεται σε 500 € ανά τετραγωνικό χιλιόμετρο ή κλάσμα αυτού.

- Δεν επέρχεται καμία μεταβολή στη φορολογία προικών. Προίκες για τις οποίες είχε μετατεθεί ο χρόνος φορολογίας φορολογούνται κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης με το μισό του φόρου δωρεών, ανεξάρτητα από ποσό.

Υποβολή συμπληρωματικών – διορθωτικών δηλώσεων φόρου κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών από 29/1/2008

Από 29/1/2008 καταργήθηκε η παράγραφος 4 του άρθρου 72 του Κώδικα. Συνεπώς, **συμπληρωματικές – διορθωτικές δηλώσεις φόρου κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών που υποβάλλονται από την ημερομηνία αυτή για δηλωθέντα ήδη (ανακριβώς) περιουσιακά στοιχεία, είτε ως προς την έκταση είτε ως προς την περιγραφή είτε ως προς το ποσοστό κ.λπ., υπολογίζονται με αξίες (αγοραίες, αντικειμενικές, ή μικτό σύστημα κατά περίπτωση) και φορολογικούς συντελεστές (κλίμακες, εκπτώσεις, μειώσεις, απαλλαγές κ.λπ.) του χρόνου φορολογίας (θανάτου ή σύνταξης του συμβολαίου κ.λπ.), ανεξάρτητα αν η αρχική δήλωση είχε υποβληθεί ή όχι μετά την τριετία, αν έχει περαιωθεί, αν αφορά ακίνητο που υπάγεται στο αντικειμενικό σύστημα κ.λπ.** Κατά την υποβολή συμπληρωματικής δήλωσης ως προς την έκταση δηλωθέντος ήδη ακινήτου επιβάλλεται ο αναλογών φόρος χωρίς να εξετάζεται το ποσοστό της διαφοράς της έκτασης ή η αξία του ποσοστού αυτού (2% και 1.500 € αντίστοιχα) που ίσχυε μέχρι σήμερα. Οι λοιπές διατάξεις του άρθρου 72 του Κώδικα περί υποβολής ανακλητικών δηλώσεων εξακολουθούν να ισχύουν. Παρεμπιπτόντως σημειώνουμε ότι οι διατάξεις αυτές (παράγραφοι 1 έως 3) αφορούν την ανάκληση (και όχι τη συμπλήρωση) φορολογητέας ύλης και συνεπώς (επειδή αντιμετωπίζεται συχνά σαν θέμα) να έχετε υπόψη σας ως **γενικό κανόνα** ότι, όταν συμπληρώνεται φορολογητέα ύλη, η συμπληρωματική δήλωση παραλαμβάνεται ανεξάρτητα από το στάδιο στο οποίο βρίσκεται η όλη υπόθεση. Όταν ανακαλείται (μειώνεται) η φορολογητέα ύλη εξετάζεται αν η υπόθεση έχει οριστικά περαιωθεί και, στην περίπτωση αυτή, εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 99 του Κώδικα. (Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση που το ακίνητο βρίσκεται εντός αντικειμενικού συστήματος και έχει παρέλθει το 20ήμερο που ορίζει ο νόμος για τη διόρθωση της αντικειμενικής αξίας. Δηλαδή, αν η αξία που προκύπτει με τη διορθωτική δήλωση είναι μεγαλύτερη από τη δηλωθείσα αρχικά, η δήλωση γίνεται δεκτή, αν η αξία είναι μικρότερη, η δήλωση γίνεται δεκτή μετά από απόφαση της τριμελούς επιτροπής του άρθρου 99. Παρεμπιπτόντως σας αναφέρουμε ότι, επειδή η σύσταση της τριμελούς επιτροπής προβλέπεται απευθείας από το νόμο, δεν απαιτείται κάποια άλλη πράξη της διοίκησης γι' αυτό. Η συγκρότηση της επιτροπής γίνεται από τον αρμόδιο Οικονομικό Επιθεωρητή μετά από σχετικό αίτημα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ο ορισμός γραμματέα και η τήρηση πρακτικών δεν είναι υποχρεωτικά, η δε διαδικασία που ακολουθήθηκε καθώς τα δεδομένα που λήφθηκαν υπόψη της επιτροπής προκύπτουν από την απόφαση αυτής που διατυπώνεται εγγράφως.)

Για τον τρόπο υπολογισμού του φόρου στην περίπτωση που, μετά την υποβολή της αρχικής δήλωσης έχει μεσολαβήσει η υποβολή και άλλων δηλώσεων ή η κατάρτιση μεταγενέστερων μεταβιβάσεων κ.λπ., θα ληφθούν υπόψη τα άρθρα 4, 31, 36, 48 και 121 του Κώδικα περί συνυπολογισμού και θα ακολουθηθεί αναλογικά η διαδικασία υπολογισμού του φόρου που αναφέρθηκε πιο πάνω για την υποβολή των δηλώσεων μετά την κατάργηση της παραγράφου 2 του άρθρου 9 του Κώδικα.

Επισημαίνεται ότι κατά την υποβολή συμπληρωματικών – διορθωτικών δηλώσεων φόρου δωρεάς ή γονικής παροχής, στις οποίες, όπως είπαμε, χρόνος φορολογίας είναι ο χρόνος της κατάρτισης του συμβολαίου (και όχι της υποβολής της δήλωσης) **δεν θα ακολουθηθεί η διαδικασία της προεκτίμησης**, αφού αυτή γίνεται με την υποβολή της αρχικής δήλωσης φόρου δωρεάς ή γονικής παροχής ή δωρεάς αιτία θανάτου (η δήλωση που υποβάλλεται για περιουσιακά στοιχεία για τα οποία είχε μετατεθεί ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης και γεννιέται αυτή μεταγενέστερα, π.χ. επιδικία, αναβλητική αίρεση κ.λπ. θεωρείται αρχική και ακολουθείται η διαδικασία της προεκτίμησης).

Σημειώνεται ότι στην περίπτωση **σύνταξης διορθωτικού συμβολαίου δωρεάς** (ή προίκας) ή γονικής παροχής εξακολουθούν να εφαρμόζονται τα ισχύοντα μέχρι σήμερα, δηλαδή χρόνος φορολογίας (για τη διαφορά της αξίας του ακινήτου που διορθώνεται) είναι ο χρόνος σύνταξης του διορθωτικού συμβολαίου και αφενός θα ακολουθηθεί η διαδικασία της προεκτίμησης (για τη διαφορά) και αφετέρου θα τύχουν εφαρμογής τα προαναφερθέντα περί συνυπολογισμού ανάλογα με την αιτία μεταβίβασης. Η διάταξη της παρ. 6 του άρθρου 42 του Κώδικα, σύμφωνα με την οποία, σε περίπτωση σύνταξης διορθωτικού συμβολαίου ως προς την έκταση ακινήτου, δεν οφείλεται φόρος αν η διαφορά δεν υπερβαίνει το 2% της έκτασης που αρχικά είχε μεταβιβασθεί και η αξία αυτής δεν υπερβαίνει τα 1.500€, εξακολουθεί να ισχύει. Προκειμένου να μην επιβαρυνθούν οι φορολογούμενοι και, κατά τη σύνταξη του διορθωτικού συμβολαίου ως προς την περιγραφή μεταβιβασθέντος ήδη με δωρεά ή γονική παροχή ακινήτου, να υπολογισθεί ο φόρος επί της διαφοράς της αξίας, από τη συνολική αξία του ακινήτου που προκύπτει με βάση την ορθή περιγραφή αυτού κατά το χρόνο σύνταξης του διορθωτικού συμβολαίου, αφαιρείται η κατά τον ίδιο αυτό χρόνο αξία που προκύπτει με βάση την αρχική – εσφαλμένη περιγραφή (βλ. παράδειγμα 14).

Το αν θα υποβληθεί συμπληρωματική – διορθωτική δήλωση φόρου δωρεάς -γονικής παροχής ή αν θα καταρτισθεί διορθωτικό συμβόλαιο από τους αρχικούς συμβαλλόμενους ή από τους ειδικούς ή καθολικούς διαδόχους αυτών είναι θέμα που εξαρτάται από τη βούληση των φορολογουμένων (συμβαλλομένων) και συνεπώς οι φορολογικές υποχρεώσεις που γεννιώνται είναι απόρροια της απόφασης αυτών, η οποία θα πρέπει να διατυπώνεται στο σώμα της υποβαλλόμενης φορολογικής δήλωσης (βλ. παράδειγμα 14).

Υπολογισμός της διαφοράς της αξίας στην περίπτωση υποβολής συμπληρωματικής – διορθωτικής δήλωσης

Όταν υποβάλλεται μια συμπληρωματική – διορθωτική δήλωση (φόρου κληρονομιάς, δωρεάς ή γονικής παροχής) γενικά ως προς την περιγραφή δηλωθέντος ήδη ακινήτου, ο φόρος επιβάλλεται επί της διαφοράς μεταξύ της αξίας του ακινήτου, όπως αυτό είχε περιγραφεί

αρχικά και αυτής της ορθής περιγραφής του ακινήτου. Περιπτώσεις που παρουσιάζονται:

α) αν το ακίνητο κατά το χρόνο φορολογίας υπαγόταν ήδη στο αντικειμενικό σύστημα και είχε δηλωθεί η αντικειμενική αξία του χρόνου αυτού, από την αντικειμενική αξία που προκύπτει (κατά το χρόνο φορολογίας) για την ορθή περιγραφή του ακινήτου αφαιρείται η λανθασμένη – δηλωθείσα αξία αυτού (βλ. παράδειγμα 15).

β) αν το ακίνητο κατά το χρόνο φορολογίας υπαγόταν ήδη στο αντικειμενικό σύστημα αλλά είχε δηλωθεί μεταγενέστερη αντικειμενική αξία (λόγω εφαρμογής της παρ 2 του άρθρου 9) από την αντικειμενική αξία που προκύπτει κατά το χρόνο φορολογίας για την ορθή περιγραφή του ακινήτου αφαιρείται η αντικειμενική αξία που προκύπτει κατά τον ίδιο αυτό χρόνο για την εσφαλμένη – αρχική περιγραφή (βλ. παράδειγμα 16).

γ) αν το ακίνητο κατά το χρόνο φορολογίας δεν υπαγόταν στο αντικειμενικό σύστημα, είχε δηλωθεί η αγοραία αξία του χρόνου αυτού και η αρχική δήλωση εκκρεμεί προς έλεγχο, οι δύο δηλώσεις (αρχική και συμπληρωματική – διορθωτική) θα ελεγχθούν ταυτόχρονα και θα υπολογισθεί για την επιβολή του μετ' έλεγχο φόρου η συνολική αγοραία αξία του ακινήτου (βλ. παράδειγμα 17).

δ) αν το ακίνητο κατά το χρόνο φορολογίας δεν υπαγόταν στο αντικειμενικό σύστημα, είχε δηλωθεί η αγοραία αξία του χρόνου αυτού και η αρχική δήλωση έχει περαιωθεί, από την αξία που προκύπτει κατά το χρόνο φορολογίας για την ορθή περιγραφή του ακινήτου αφαιρείται η οριστικά προσδιορισθείσα αξία για τον ίδιο αυτό χρόνο για την εσφαλμένη – αρχική περιγραφή (βλ. παράδειγμα 14).

ε) αν το ακίνητο κατά το χρόνο φορολογίας δεν υπαγόταν στο αντικειμενικό σύστημα αλλά κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης (με εφαρμογή της παρ. 2 του άρθρου 9) είχε υπαχθεί στο αντικειμενικό σύστημα και δηλώθηκε η αντικειμενική αξία του χρόνου αυτού, θα υποβληθεί δήλωση με την αγοραία αξία της ορθής περιγραφής του ακινήτου κατά το χρόνο φορολογίας και από αυτή θα αφαιρεθεί η αγοραία αξία της λανθασμένης περιγραφής του ακινήτου κατά τον ίδιο αυτό χρόνο φορολογίας (βλ. παράδειγμα 18).

Επισημαίνεται ότι, όταν η αρμόδια για τον έλεγχο της αξίας του ακινήτου Δ.Ο.Υ. είναι άλλη από την κατά νόμο αρμόδια και ζητείται (με ΔΑΠ) ο έλεγχος της δηλωθείσας αξίας, σκόπιμο είναι να διαβιβάζεται και η έκθεση του ελέγχου που είχε πραγματοποιηθεί για την αρχική δήλωση του ακινήτου καθώς και η οριστικά προσδιορισθείσα μετά από συμβιβασμό αξία, προκειμένου να λαμβάνεται αυτή υπόψη από τη Δ.Ο.Υ. της τοποθεσίας του ακινήτου. Επίσης υπενθυμίζεται ότι η Δ.Ο.Υ. η αρμόδια για τον έλεγχο, εφόσον πρόκειται για ακίνητο που δεν υπαγόταν κατά το χρόνο φορολογίας στο αντικειμενικό σύστημα αλλά εντάχθηκε σ' αυτό μεταγενέστερα, θα υπολογίζει υποχρεωτικά και την αντικειμενική αξία της πρώτης εφαρμογής του αντικειμενικού συστήματος στην περιοχή, προκειμένου να τύχουν εφαρμογής οι διαταγές 1062222/198/0013/27-7-2004 ΠΟΛ.1079, 1098592/315/0013/8-

12-2004 ΠΟΛ.1129 και 1089063/401/Α0013/19-9-2005 ΠΟΛ.1123. Στις υποθέσεις φορολογίας δωρεών και γονικών παροχών, στις οποίες είχε γίνει προεκτίμηση της αξίας του ακινήτου από τη Δ.Ο.Υ. της τοποθεσίας αυτού, κατά την αποστολή ΔΑΠ από την κατά νόμο αρμόδια θα γνωστοποιείται στη Δ.Ο.Υ. του ακινήτου και η καθορισθείσα από αυτή προσωρινή εκτίμηση καθώς και η οριστικά προσδιορισθείσα μετά από συμβιβασμό αξία.

Ειδικότερα για την απαλλαγή πρώτης κατοικίας που αποκτάται με κληρονομιά ή γονική παροχή

Από 13/12/2007 αναπροσαρμόστηκαν τα ποσά που απαλλάσσονται από το φόρο κατά την απόκτηση πρώτης κατοικίας με κληρονομιά και γονική παροχή, χωρίς όμως να μεταβάλλονται και οι προϋποθέσεις χορήγησης της απαλλαγής. Στο εξής παρέχεται πλήρης απαλλαγή για την αξία κατοικίας επιφάνειας μέχρι 200 τ.μ. ή οικοπέδου στο οποίο, με βάση το συντελεστή δόμησης της περιοχής, αντιστοιχεί εμβαδόν κτίσματος μέχρι 200 τ.μ. Το εμβαδόν αυτό προσαυξάνεται κατά 25 τ.μ. για το τρίτο και καθένα από τα επόμενα προστατευόμενα τέκνα του δικαιούχου. Στη φορολογία κληρονομιών η προσαύξηση κατά 25 τ.μ. παρέχεται μόνο εφόσον στο δικαιούχο περιέρχεται μία μόνο κατοικία ή ένα μόνο οικόπεδο κατά πλήρη κυριότητα και όχι ποσοστό εξ αδιαιρέτου. Αν στον κληρονόμο περιέρχεται ποσοστό εξ αδιαιρέτου κατοικίας ή οικοπέδου, η επιφάνεια των 200 (+25) τ.μ. αφορά το αποκτώμενο ποσοστό (βλ. παράδειγμα 19).

Αν η αποκτώμενη κατοικία έχει επιφάνεια μεγαλύτερη των 200 τ.μ. ή το αποκτώμενο οικόπεδο αντιστοιχεί σε επιφάνεια κτίσματος μεγαλύτερη των 200 τ.μ., η παρεχόμενη απαλλαγή χορηγείται για επιφάνεια που αναλογεί σε εμβαδόν μέχρι 200 τ.μ. (εξευρίσκεται αναλογικά με απλή μέθοδο). Στην περίπτωση μονοκατοικίας μικρότερης των 200 τ.μ. επί οικοπέδου, στο οποίο δεν έχει εξαντληθεί ο συντελεστής δόμησης, παρέχεται απαλλαγή τόσο για την αξία της κατοικίας όσο και για την επιφάνεια του υπόλοιπου συντελεστή δόμησης μέχρι το όριο των 200 τ.μ. (βλ. παράδειγμα 20).

Σημειώνεται ότι, εφόσον πρόκειται για ημιτελή οικία ή διαμέρισμα σε στάδιο αποπεράτωσης κατά το οποίο η οικία ή το διαμέρισμα δεν μπορεί να είναι κατοικήσιμο (στάδιο αποπεράτωσης των επιχρισμάτων) η απαλλαγή θα χορηγείται επί της αξίας του αναλογούντος οικοπέδου (βλ. παράδειγμα 21).

Για την επιπλέον αξία, πέραν της απαλλασσόμενης, καταβάλλεται ο οικείος φόρος (κληρονομιάς ή γονικής παροχής αντίστοιχα) ο οποίος υπολογίζεται με τον αυτοτελή συντελεστή 1%, όπως αναφέρεται πιο πάνω. Στις περιπτώσεις που, από 13/12/2007 μέχρι σήμερα, έχει γίνει υπολογισμός του φόρου χωρίς να ληφθούν υπόψη οι αλλαγές που επήλθαν με το ν.3634/2008, θα προβείτε οίκοθεν σε νέα εκκαθάριση του οφειλόμενου φόρου και βεβαίωση ή διαγραφή και επιστροφή του μικρότερου ή μεγαλύτερου κατά περίπτωση φόρου.

**ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΠΡΟΕΚΤΕΘΕΝΤΩΝ ΓΙΑ
ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΩΝ, ΔΩΡΕΩΝ ΚΑΙ ΓΟΝΙΚΩΝ
ΠΑΡΟΧΩΝ**

Παράδειγμα 1

Θάνατος του Α το 1998. Κληρονόμος ο γιος
του Β. Αρχική δήλωση το 2004 (κλίμακα
ν.3091/2002)

αξία 60.000 € -----φόρος 2.000 €
(+πρόσθετος

εκπροθέσμου) Νέα δήλωση το 2006 (κλίμακα ν.3427/2005)

αξία 100.000 € ----- φόρος (7.000-
2.000=)5.000 €

Νέα δήλωση το 2008

αξία (1998) 8.000.000 δρχ. = 23.478 €

Υπολογισμός φόρου (με την τελευταία κλίμακα από τις προηγούμενες
ν.3427/2005)

σύνολο περιουσίας 23.478+60.000+100.000=183.478 €

αναλογών φόρος 9.348 €

μείον βεβαιωθείς μέχρι σήμερα (2.000+5.000=) 7.000 €

τελικό ποσό προς βεβαίωση 2.348 €

(+πρόσθετος εκπροθέσμου)

Στην αξία των 8.000.000 δρχ χωρίς συνυπολογισμό αναλογεί (με την
κλίμακα του ν.2579/1998) φόρος 141.250 δρχ. = 415 €. Άρα θα
βεβαιωθεί ο μεγαλύτερος φόρος 2.348 €.

*[Αν έπρεπε να ακολουθήσουμε τον αναλυτικό τρόπο εκκαθάρισης για τη
δήλωση του 2008, θα έπρεπε να ακολουθήσουμε την πιο κάτω σειρά:*

1998 (κλίμακα ν.2579/1998)

στα 8.000.000 δρχ. -----φόρος προς βεβαίωση 141.250 δρχ. = **415 €**.

2004 (νέα εκκαθάριση με συνυπολογισμό των 8.000.000 δρχ.)

23.478+60.000=83.478 € αναλογών φόρος ----- 4.348 €

μείον βεβαιωθείς το 2004 - 2.000 €

μείον ο προηγούμενος φόρος προς βεβαίωση - 415 €.

φόρος προς βεβαίωση **1.933 €**

2006 (νέα εκκαθάριση με συνυπολογισμό των 8.000.000 δρχ. και των
60.000€)

23.478+60.000+100.000=183.478 € αναλογών φόρος ----- 9.348 €

μείον βεβαιωθείς το 2004 - 2.000 €

μείον βεβαιωθείς το 2006 - 5.000 €

μείον οι δύο προηγούμενοι φόρος προς βεβαίωση - 415 €.

- 1.933€

φόρος προς βεβαίωση **0 €**

Άρα συνολικά οφειλόμενο ποσό φόρου 415 + 1.933 = 2.348 €

(+πρόσθετος εκπροθέσμου)

Επειδή λοιπόν το αποτέλεσμα που προκύπτει είναι το ίδιο και με τον εύκολο και με τον αναλυτικό τρόπο, ακολουθούμε τον πρώτο τρόπο υπολογισμού του φόρου]

Παράδειγμα 2

Θάνατος του Α το 1996. Κληρονόμος ο γιος του Β.

Αρχική δήλωση το 2006 (κλίμακα ν.3427/2005)

αξία 50.000 € ----- φόρος 0 €
(+πρόσθετος

εκπροθέσμου) Νέα δήλωση το 2008

αξία (1996) 10.222.500 δρχ. = 30.000 €

Υπολογισμός φόρου (με την τελευταία κλίμακα ν.3427/2005)

σύνολο περιουσίας 30.000 + 50.000 = 80.000€

αναλογών φόρος 0 €

Στην αξία των 10.222.500 δρχ. χωρίς συνυπολογισμό αναλογεί (με την κλίμακα του ν.2362/1995) φόρος 286.125 δρχ. = 840 €. Άρα θα βεβαιωθεί ο μεγαλύτερος φόρος **840 €**. (+πρόσθετος εκπροθέσμου)

Παράδειγμα 3

Θάνατος του Α το 2002. Κληρονόμος ο γιος του Β.

Αρχική δήλωση το 2006 (κλίμακα ν.3427/2005)

αξία 300.000 € ----- φόρος 29.000 € (+πρόσθετος εκπροθέσμου)

Νέα δήλωση το 2008 αξία (2002) 250.000 €

Υπολογισμός φόρου (με την τελευταία κλίμακα ν.3427/2005)

σύνολο περιουσίας 250.000 + 300.000 = 550.000 €

αναλογών φόρος 79.000 €

μείον βεβαιωθείς μέχρι σήμερα - 29.000 €

τελικό ποσό προς βεβαίωση **50.000 €**

(+πρόσθετος εκπροθέσμου)

Στην αξία των 250.000 € χωρίς συνυπολογισμό αναλογεί (με την κλίμακα του ν. 2948/2001) φόρος 35.000 €. Άρα θα βεβαιωθεί ο μεγαλύτερος φόρος **50.000 €**.

Παράδειγμα 4

Ο Κ έχει κληρονομήσει από τον πατέρα του το 2004 ένα διαμέρισμα αντικειμενικής αξίας κατά το χρόνο αυτό 220.000 € και δεν έχει υποβάλει δήλωση φόρου κληρονομιάς.

Αν σήμερα υποβάλει δήλωση, θα φορολογηθεί σύμφωνα με την κλίμακα του χρόνου φορολογίας (2004) για την αξία του ακινήτου κατά το χρόνο αυτό.

Με βάση την τότε ισχύουσα κλίμακα (του ν.3091/2001) ο φόρος που αναλογεί

ανέρχεται στο ποσό των 18.000 €.

Παράδειγμα 5

Ο Α πεθαίνει τον Ιανουάριο του 2008 και καθιστά κληρονόμο το γιο του Β στα

παρακάτω περιουσιακά στοιχεία:

Ένα διαμέρισμα αξίας 200.000 €

Μετοχές εισηγμένες στο Χ.Α.Α. αξίας 40.000 €

Ένα αυτοκίνητο αξίας 10.000 €

Χρηματική κατάθεση σε τράπεζα ποσού 40.000 €

Ο Β' υποβάλλει δήλωση φόρου κληρονομιάς, στην οποία δηλώνει όλα τα κληρονομαία στοιχεία.

Οφειλόμενος φόρος:

$200.000 - 95.000 = 105.000 \times 1\% = 1.050 \text{ €}$ (για το διαμέρισμα)

$40.000 \times 0,6\% = 240 \text{ €}$ (για τις μετοχές)

$10.000 + 40.000 = 50.000 \times 10\% = 5.000 \text{ €}$ (για τα λοιπά κινητά)

Σύνολο: $1.050 + 240 + 5.000 = \underline{6.290 \text{ €}}$

Παράδειγμα 6

Στο πιο πάνω παράδειγμα, αν ο Β υποβάλει σταδιακά τις δηλώσεις αρχικά για το αυτοκίνητο, και στη συνέχεια για τη χρηματική κατάθεση, έπειτα για τις μετοχές και τέλος για το διαμέρισμα, ο υπολογισμός του φόρου θα γίνει ως εξής:

α) 10.000 € (για το αυτοκίνητο) αφορολόγητο

β) 40.000 € (για τη χρηματική κατάθεση) αφορολόγητο (γιατί $10.000 + 40.000 = 50.000 < 95.000$)

γ) 40.000 € (για τις μετοχές) αφορολόγητο (γιατί $40.000 < 95.000$)

Θα γίνει νέα εκκαθάριση για τα λοιπά κινητά: $95.000 - 40.000 = 55.000 \text{ €}$ υπόλοιπο αφορολόγητο που πρέπει να αφαιρεθεί από αυτά ($10.000 + 40.000 = 50.000$) < 55.000 άρα αφορολόγητο.

δ) 200.000 € για το διαμέρισμα. Θα γίνει νέα εκκαθάριση:

$200.000 - 95.000 = 105.000 \times 1\% = 1.050 \text{ €}$ (για το διαμέρισμα)

$40.000 \times 0,6\% = 240 \text{ €}$ (για τις μετοχές)

$10.000 + 40.000 = 50.000 \times 10\% = 5.000 \text{ €}$ (για τα λοιπά κινητά)

Άρα, σύνολο φόρου προς βεβαίωση: $1.050 + 240 + 5.000 = \underline{6.290 \text{ €}}$.

Παράδειγμα 7

Ο Α καθιστά κληρονόμο τον αδελφό του Β στα ίδια με το παράδειγμα 6 περιουσιακά στοιχεία:

Οφειλόμενος φόρος:

$200.000 - 20.000 = 180.000 \times 1\% = 1.800 \text{ €}$ (για το διαμέρισμα)

$40.000 \times 1,2\% = 480 \text{ €}$ (για τις μετοχές)

$10.000 + 40.000 = 50.000 \times 10\% = 5.000 \text{ €}$ (για τα λοιπά κινητά)

Σύνολο: $1.800 + 480 + 5.000 = 7.280 \text{ €}$

Παράδειγμα 8

Θάνατος του Α στις 1/12/2007. Κληρονόμος ο γιος του Β. Αποποιείται στις 5/3/2008.

Κληρονόμος μετά την αποποίηση του Β, ο Γ εγγονός του Α.

Κληρονομούνται ένα κατάστημα αξίας 220.000 € και ένα διαμέρισμα αξίας 160.000 € (σύνολο 380.000 €). Χρόνος φορολογίας για το Γ η 5/3/2008.

Αναλογών φόρος (ν.3634/2008): $(380.000 - 95.000) \times 1\% = 2.850 \text{ €}$

Αν ο Β δεν είχε αποποιηθεί την κληρονομιά, θα όφειλε (κλίμακα ν.3554/2007) φόρο 38.750 €. Συνεπώς, ο Γ θα πληρώσει το μεγαλύτερο φόρο των 38.750 € που όφειλε ο αποποιηθείς.

Παράδειγμα 9

Ο Α μεταβιβάζει στο γιο του Β με γονική παροχή στις 1/12/2007 διαμέρισμα αξίας 100.000 € και καταβάλλει τον οφειλόμενο φόρο $\{(100.000 - 95.000) \times 5\%$

$\times 1/2 = \}$ 125 € και το Φεβρουάριο του 2008 του μεταβιβάζει επίσης με γονική παροχή οικόπεδο αξίας 200.000 €.

Για τον υπολογισμό του φόρου δε θα συνυπολογισθεί η πρώτη γονική παροχή,

δεδομένου ότι πραγματοποιήθηκε πριν τη 13/12/2007 και ο φόρος θα υπολογισθεί ως εξής:

$200.000 - 95.000 = 105.000 \times 1\% = 1.050 \text{ €}$.

Αν στο ίδιο παράδειγμα η πρώτη γονική παροχή είχε πραγματοποιηθεί μετά τη

13/12/2007, λόγω συνυπολογισμού ο φόρος θα υπολογισθεί ως εξής:

α) για την πρώτη γονική παροχή $100.000 - 95.000 = 5.000 \times 1\% = 50 \text{ €}$

β) για τη δεύτερη γονική παροχή $200.000 \times 1\% = 2.000 \text{ €}$

Παράδειγμα 10

Γονική παροχή στις 25/7/1992 ακινήτου από τον Α στη Β αξίας 6.500.000 δρχ.

καταβλήθηκε φόρος 200.000 δρχ (κλίμακα ν.2065/1992).

Νέα γονική παροχή στις 26/6/1996 από τον Α στη Β άλλου ακινήτου κατά ψιλή

κυριότητα. Αναβλήθηκε η φορολογία.

Θάνατος του επικαρπωτή στις 25/1/2008 Αξία πλήρους κυριότητας κατά το χρόνο αυτό 130.000 €. Αναλογών φόρος $(130.000 - 95.000) \times 1\% = 350 \text{ €}$

Δεν γίνεται συνυπολογισμός της γονικής παροχής.

Παράδειγμα 11

Γονική παροχή του Α στο Β στις 15/1/2008 ενός ακινήτου αξίας 250.000 €. Ο Β έχει αναπηρία 67%. Αναλογών φόρος $(250.000 - 95.000) \times 1\% = 1.550 \text{ €}$ που δεν βεβαιώνεται λόγω της αναπηρίας ($1.550 < 2.000$)

Νέα γονική παροχή από τον Α στο Β στις 10/3/2008 μεριδίου ΕΠΕ αξίας 400.000 €. Αναλογών φόρος $400.000 \times 1,2\% = 4.800 \text{ €}$. Λόγω αναπηρίας του αφαιρείται ποσό $(2.000 - 1.550 =)$ 450 €. Τελικά οφειλόμενος φόρος $(4.800 - 450 =)$ 4.350 €.

Παράδειγμα 12

Ο Α δωρίζει στον αδελφό του Β το Μάρτιο του 2007 οικόπεδο αξίας 70.000 € στον οποίο επίσης αφήνει την ακίνητη περιουσία του λόγω θανάτου το Μάρτιο του 2008 αξίας 250.000 €.

Για τον υπολογισμό του φόρου κληρονομιάς δε θα συνυπολογισθεί η προγενέστερη δωρεά και τα κληρονομιαία ακίνητα αξίας 250.000 € θα υπαχθούν σε αυτοτελή φορολόγηση $250.000 - 20.000 = 230.000 \times 1\% = 2.300\text{€}$.

Παράδειγμα 13

Γονική παροχή το έτος 2005 από την Α στο Β ενός ακινήτου κατά ψιλή κυριότητα. Ζητήθηκε η άμεση φορολόγηση αυτής. Αξία πλήρους κυριότητας 230.000 €, αξία ψιλής κυριότητας ($230.000 \times 6/10 =$) 138.000€. Αναλογών φόρος (κλίμακα ν.3091/2002) 7.300 €.

Παραίτηση μονομερής της Α από την επικαρπία στις 10/1/2008. Οφείλεται φόρος δωρεάς για τα υπόλοιπα δέκατα της πλήρους κυριότητας με συνυπολογισμό της προγενέστερης γονική παροχής. Αξία επικαρπίας το 2008 (π.κ. $320.000 \times 4/10 = 128.000$) $128.000 + 138.000$ (προγενέστερη) = 266.000 €. Αναλογών φόρος (κλίμακα ν.3634/2008) 15.950 € μείον φόρος βεβαιωθείς 7.300 € = οφειλόμενος φόρος 8.650 € (ο αναλογών φόρος στην προγενέστερη γονική παροχή ως δωρεά με την κλίμακα του ν.3634/2008 είναι 2.050 € και δεν λαμβάνεται υπόψη).

Αν στο ανωτέρω παράδειγμα η συνένωση επικαρπίας και ψιλής κυριότητας γινόταν με γονική παροχή μετά τις 13/12/2007, δεν θα γινόταν συνυπολογισμός της προγενέστερης, άρα θα οφειλόταν φόρος ($128.000 - 95.000 =$) $33.000 \times 1\% = 330\text{€}$.

Παράδειγμα 14

- Δωρεά ακινήτου το 1992 προς αδελφό. Δηλώθηκε οικόπεδο 350 τ.μ. με ισόγεια οικία 120 τ.μ. Μετά από έλεγχο της Δ.Ο.Υ. η αγοραία αξία προσδιορίστηκε οριστικά σε 11.585.000 δρχ. = 34.000 €. Αναλογών φόρος (κλίμακα ν.2065/1992) 1.707.000 δρχ = 5.010 €.

Σήμερα δηλώνεται συμπληρωματικά και υπόγεια αποθήκη 50 τ.μ. με αγοραία αξία του 1992. Δεν γίνεται προεκτίμηση κατά την υποβολή της συμπληρωματικής δήλωσης αλλά διενεργείται έλεγχος από τον οποίο προκύπτει ότι, λόγω της διαφοράς της περιγραφής, η διαφορά της αξίας του ακινήτου ανέρχεται σε 1.200.000 δρχ. = 3.522€.

Υπολογισμός του φόρου (κλίμακα ν.2065/1992):

$[(11.585.000 + 1.200.000) - 5.000.000] \times 20\% + 390.000 = 1.947.000$ δρχ. μείον ο βεβαιωθείς φόρος για την αρχική δήλωση 1.707.000 = 239.000 δρχ. = 704 €.

- Στην περίπτωση που οι συμβαλλόμενοι επιθυμούν, αντί της υποβολής συμπληρωματικής δήλωσης, να καταρτίσουν διορθωτικό συμβόλαιο δωρεάς, εφόσον το μεταβιβασθέν ακίνητο βρίσκεται σήμερα εντός αντικειμενικού συστήματος, θα υπολογισθεί η σημερινή αντικειμενική αξία που προκύπτει για την ορθή περιγραφή του ακινήτου:
αξία ισογείου (έντυπο 1) 85.000 €

αξία υπογείου (έντυπο 4)	17.000 €
αξία υπόλοιπου οικοπέδου (έντυπο 3)	<u>15.000 €</u>
συνολική αξία	117.000 €

και από αυτή θα αφαιρεθεί η σημερινή αντικειμενική αξία της λανθασμένης περιγραφής του ακινήτου:

αξία ισογείου (έντυπο 1)	85.000 €
αξία υπόλοιπου οικοπέδου (έντυπο 3)	<u>15.000 €</u>
συνολική αξία	100.000 €

Άρα φορολογητέα αξία $117.000 - 100.000 = 17.000 \text{ €}$

Υπολογισμός φόρου (κλίμακα ν.3634/2008): $[(17.000 + 34.000 =) 51.000 - 20.000 \times 10\% = 3.100 \text{ €}$.

Ο βεβαιωθείς φόρος για τη συνυπολογιζόμενη αξία ήταν 5.010 €, αλλά και η αξία της σημερινής δωρεάς (χωρίς συνυπολογισμό) είναι μικρότερη από το αφορολόγητο της κλίμακας ($17.000 < 20.000$).

Άρα κατά τη σύνταξη του διορθωτικού συμβολαίου δεν θα προκύψει διαφορά φόρου για βεβαίωση.

Παράδειγμα 15

Χρόνος θανάτου 5/2/2003. Κληρονόμος το τέκνο. Δηλώνεται (στις 8/2/2003) ως κληρονομαίο ένα ακίνητο αποτελούμενο από ισόγειο κατάστημα 70 τ.μ. και διαμέρισμα α' ορόφου 70 τ.μ. επί οικοπέδου 140 τ.μ. Ο υπολογισμός της αξίας γίνεται με το αντικειμενικό σύστημα (έτους 2003).

Αξία καταστήματος (έντυπο 2)	120.000 €
Αξία διαμερίσματος (έντυπο 1)	<u>100.000 €</u>
Συνολική αξία	220.000 €

Αναλογών φόρος (κλίμακα ν.3091/2002) 18.000 €

Στις 20/2/2008 τροποποιείται η περιγραφή του ακινήτου ως εξής: ισόγειο κατάστημα

72 τ.μ., διαμέρισμα α' ορόφου 65 τ.μ., υπαίθριος χώρος στάθμευσης 15 τ.μ. και

υπόλοιπο συντελεστή δόμησης (αέρας). Ο υπολογισμός της αξίας γίνεται με το

αντικειμενικό σύστημα (έτους 2003).

Αξία καταστήματος (έντυπο 2)	120.000 €
Αξία διαμερίσματος (έντυπο 1)	92.857 €
Αξία χώρου στάθμευσης (έντυπο 4)	2.500 €
Αξία δικαιώματος υψούν (έντυπο 3)	<u>8.800 €</u>
Συνολική αξία	224.157 €

Φορολογητέα αξία για τη νέα δήλωση είναι η διαφορά $224.157 - 220.000 = 4.157 \text{ €}$.

Για τον υπολογισμό του φόρου θα ληφθούν υπόψη οι φορολογικοί συντελεστές του 2003, η αξία της πρώτης δήλωσης θα συνυπολογιστεί στην αξία της δεύτερης δήλωσης και από το φόρο που αναλογεί στο σύνολο της αξίας θα αφαιρεθεί ο βεβαιωθείς για την προγενέστερη δήλωση φόρος. Επί της διαφοράς του φόρου θα υπολογισθεί και πρόσθετος φόρος εκπροθέσμου.

Αναλογών φόρος στις 224.157 € (κλίμακα ν.3091/2002)	18.831 €
Μείον βεβαιωθείς φόρος	<u>-18.000 €</u>
Οφειλόμενος φόρος	831 €
Συν πρόσθετος εκπροθέσμου (55 × 1,5)	82,5%

Παράδειγμα 16

Χρόνος θανάτου 9/7/2000. Κληρονόμος το τέκνο. Δηλώνεται το 2005 ως κληρονομιαίο ένα αγροτεμάχιο 25.000 τ.μ. αντικειμενικής αξίας (το έτος αυτό) 73.000€ και ο φόρος υπολογίζεται (κλίμακα ν.3091/2002) σε 3.300 €. Στις 25/1/2008 υποβάλλεται συμπληρωματική δήλωση ως προς την περιγραφή του ακινήτου ως εξής: ακίνητο συνολικής επιφάνειας 27.500 τ.μ. εκ των οποίων τα 17.500 τ.μ. βρίσκονται εκτός οικισμού και τα 10.000 τ.μ. εντός οικισμού.

Υπολογίζουμε την αντικειμενική αξία της ορθής περιγραφής του ακινήτου για το έτος 2000: αξία αγροτεμαχίου (έντυπο ΑΑΓΗΣ) 35.000 €
 αξία οικοπέδου (έντυπο 3) 65.000 €
 συνολική αξία 100.000 €

Από αυτήν αφαιρούμε την αντικειμενική αξία της εσφαλμένης περιγραφής του ακινήτου για το έτος 2000

αξία αγροτεμαχίου (έντυπο ΑΑΓΗΣ) 50.000 €
 διαφορά αξίας 50.000 €

Η αξία αυτή θα υπαχθεί σε φόρο με την τελευταία κλίμακα που χρησιμοποιήθηκε (ν.3091/2002)

$[50.000 + 73.000 \text{ (αξία αρχικής δήλωσης)} = 123.000 - 60.000 = 63.000 \times 10\% = 6.300 + 2.000 =] 8.300 \text{ € αναλογών φόρος μείον φόρος αρχικής } 3.300 \text{ €} + \text{πρόσθετος εκπροθέσμου (85 μήνες} \times 1,5\% =) 127,5\%.$

Παράδειγμα 17

Θάνατος του Α το 2004. Κληρονόμος ο αδελφός του Β. Δηλώθηκε (το 2004) ποσοστό 1/3 εξ αδιαρέτου ενός οικοπέδου 1.150 τ.μ. εκτός αντικειμενικού συστήματος με αγοραία αξία του ποσοστού 75.000 €. Βεβαιώθηκε φόρος (κλίμακα ν.3091/2002) 7.500 €.

Το 2008 διορθώνεται η δήλωση ως προς το ποσοστό : αντί του 1/3 δηλώνεται το 1/2 (γιατί αυτό ήταν το ποσοστό συγκυριότητας του Α) και ο Β στη δήλωσή του προσθέτει αξία 37.500 €. Βεβαιώνεται συμπληρωματικά φόρος (με την κλίμακα ν.3091/2002): $[(75.000 + 37.500) - 60.000] \times 20\% + 4.500 = 15.000 \text{ €}$

Μείον ο βεβαιωθείς αρχικά φόρος - 7.500 €
 φόρος προς βεβαίωση 7.500 €

Οι δύο δηλώσεις θα ελεγχθούν ταυτόχρονα και θα προσδιορισθεί η συνολική αγοραία αξία του 1/2 οικοπέδου 1.150 τ.μ.

Παράδειγμα 18

Θάνατος του Α το 1994. Κληρονόμος ο θείος του Β. Δηλώθηκε (το 2005) ισόγειο κατάστημα 100 τ.μ. το οποίο είχε ενταχθεί στο αντικειμενικό σύστημα το 2000. Αντικειμενική αξία έτους 2005 (έντυπο 2) 100.000 €. Βεβαιώθηκε φόρος (κλίμακα ν.3091/2002) 12.500 €.

Το 2008 ο Β υποβάλλει νέα δήλωση περιγράφοντας το ακίνητο ως ισόγειο κατάστημα 100 τ.μ. με πατάρι 20 τ.μ. και υπόγεια αποθήκη 15 τ.μ. θα πρέπει να υπολογισθεί η διαφορά της αξίας (ορθής – λανθασμένης περιγραφής) του έτους 1994. Ο Β δηλώνει συμπληρωματικά αξία 3.407.500 δρχ. = 10.000 € Υπολογισμός του φόρου (κλίμακα ν.3091/2002, γιατί ήταν η τελευταία που χρησιμοποιήθηκε) $[(100.000 + 10.000 =) 110.000 - 60.000] \times 20\% + 4.500 = 14.500$ € μείον ο βεβαιωθείς αρχικά φόρος 12.500 €. Ποσό προς βεβαίωση $(14.500 - 12.500 =) 2.000$ €

Κατά τον έλεγχο της συμπληρωματικής – διορθωτικής δήλωσης θα πρέπει να υπολογισθεί η αγοραία αξία του έτους 1994 για την ορθή περιγραφή του ακινήτου και να αφαιρεθεί η αγοραία αξία του ίδιου έτους για τη λανθασμένη περιγραφή.

Παράδειγμα 19

Τα τέκνα Α και Β κληρονομούν το 2008 από τον πατέρα τους εξ αδιαιρέτου μία 3όροφη οικία για την οποία δεν υπάρχει σύσταση οριζόντιας ιδιοκτησίας και η οποία αποτελείται από ισόγειο 180 τ.μ., α' όροφο 180 τ.μ. και β' όροφο 120 τ.μ.

αξία ισόγειου (έντυπο 1)	180.000 €
αξία α' ορόφου (έντυπο 1)	200.000 €
αξία β' ορόφου (έντυπο 1)	<u>140.000 €</u>
συνολική αξία	520.000 €

Ο καθένας κληρονομεί $1/2 \times (180 + 180 + 120 =) 240$ τ.μ. έχουν δε και οι δύο τις προϋποθέσεις της απαλλαγής της πρώτης κατοικίας.

Στα 240 τ.μ. αντιστοιχεί αξία 260.000 €

Στα 200 τ.μ. αντιστοιχεί αξία X; €

$X = 260.000 \times 200/240 = 216.666$ € ποσό απαλλαγής

άρα υποκείμενη σε φόρο αξία κληρονομικής μερίδας $260.000 - 216.666 = 43.333$ € αφορολόγητη γιατί $43.333 < 95.000$ €

Στο παράδειγμα αυτό ο Β έχει 3 τέκνα, αλλά δεν θα τύχει προσαυξημένης απαλλαγής για 225 τ.μ., γιατί του περιέρχεται ποσοστό εξ αδιαιρέτου (1/2) και όχι ολόκληρη οικία.

Παράδειγμα 20

Συνιστάται το έτος 2008 γονική παροχή σε οικόπεδο 400 τ.μ. (με συντελεστή δόμησης 0,60) με ισόγεια οικία 100 τ.μ. Ζητείται απαλλαγή α' κατοικίας.

Αξία οικίας (έντυπο 1)	50.000 €
Αξία υπολοίπου δικαιώματος υψούν (έντυπο 3)	120.000 €

Η αξία της οικίας θα τύχει πλήρους απαλλαγής.

Από την αξία του οικοπέδου θα τύχει απαλλαγής η αξία που αντιστοιχεί σε κτίσμα $(200 - 100 =) 100$ τ.μ.

Δεδομένου ότι στο οικόπεδο μπορεί να ανεγερθεί κτίσμα συνολικής επιφάνειας $(400 \times 0,6 =) 240$ τ.μ., υπολείπεται προς ανέγερση κτίσμα $(240 - 100 =) 140$ τ.μ. και ο υπολογισμός της επιπλέον απαλλασσόμενης αξίας γίνεται ως εξής:

Στα 140 τ.μ. υπολοίπου κτίσματος αναλογεί αξία 120.000 €

Στα 100 τ.μ. υπολοίπου κτίσματος αναλογεί αξία X; €

$$X = 120.000 \times 100/140 = 85.714 \text{ €}$$

Άρα θα χορηγηθεί απαλλαγή για αξία $50.000 + 85.714 = 135.714 \text{ €}$ και θα υπαχθεί σε φόρο η υπόλοιπη αξία $(50.000 + 120.000) - 135.714 = 34.286 \text{ €}$, η οποία είναι αφορολόγητη γιατί $34.286 < 95.000 \text{ €}$.

Παράδειγμα 21

Συνιστάται το 2008 γονική παροχή σε οικόπεδο 300 τ.μ. (με συντελεστή δόμησης 0,50) με ημιτελή οικία 120 τ.μ. στο στάδιο της τοιχοποιίας. Ζητείται απαλλαγή πρώτης κατοικίας.

Το κτίσμα θα υπαχθεί ολόκληρο σε φόρο και θα τύχει απαλλαγής η αξία ολόκληρου του οικοπέδου, αφού επί αυτού μπορεί να ανεγερθεί κατοικία μικρότερη των 200 τ.μ.

$$(300 \times 0,50 = 150).$$

Δεδομένου όμως ότι το ακίνητο υπάγεται στο αντικειμενικό σύστημα και με το έντυπο 1 υπολογίζεται αξία κτίσματος αλλά και του οικοπέδου που αντιστοιχεί σε αυτό, για τον υπολογισμό της φορολογητέας αξίας του κτίσματος, από την αξία του εντύπου 1 (με μειωτικό συντελεστή μη αποπεράτωσης) θα αφαιρεθεί η αξία του εντύπου 3 που αντιστοιχεί στο συγκεκριμένο κτίσμα των 120 τ.μ. Η διαφορά της αξία των εντύπων αυτών (1 – 3) θα υπαχθεί σε φόρο 1% (μετά την αφαίρεση του αφορολόγητου ποσού των 95.000 €).

Αν στο πιο πάνω παράδειγμα το ακίνητο υπαγόταν στο μικτό σύστημα, φορολογητέα αξία θα ήταν αυτή που προκύπτει από το έντυπο Κ2.

II. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ

ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ

Απαλλαγή πρώτης κατοικίας

1. Έκταση της παρεχόμενης απαλλαγής

Με τις διατάξεις του άρθρου 3 (παρ. 4 και 5), καταργούνται τα αφορολόγητα όρια για την αγορά πρώτης κατοικίας και παρέχεται πλήρης απαλλαγή από το φόρο μεταβίβασης ακινήτων καθώς και το τέλος συναλλαγής αντίστοιχα, κατά την αγορά κατοικίας (διαμερίσματος – μονοκατοικίας) επιφάνειας μέχρι 200 τ.μ. ή επιφάνειας οικοπέδου στο οποίο αντιστοιχεί εμβαδόν κτίσματος μέχρι 200 τ.μ., ανεξάρτητα από την αξία τους. Για την αξία του ακινήτου που αναλογεί στα επιπλέον τ.μ. καταβάλλεται ο οικείος φόρος (Φ.Μ.Α. 9% ή 11% ή Τ.Σ.Α. 1%) αντίστοιχα. Επίσης, αποσυνδέεται η απαλλαγή από την οικογενειακή κατάσταση του δικαιούχου.

Έτσι, π.χ. σε περίπτωση αγοράς διαμερίσματος εμβαδού 160 τ.μ. και αξίας 300.000 ευρώ, θα χορηγηθεί πλήρης απαλλαγή. Εάν όμως το αγοραζόμενο διαμέρισμα έχει εμβαδόν 250 τ.μ. και η αξία του ανέρχεται σε 250.000 ευρώ, θα χορηγηθεί απαλλαγή μέχρι την αξία των 200 τ.μ. δηλ. για το ποσό των 200.000 ευρώ και για την υπόλοιπη αξία θα καταβληθεί φόρος μεταβίβασης με συντελεστή 11% ($50.000 \times 11\% = 5.500 \text{ ευρώ}$).

Σε περίπτωση αγοράς μονοκατοικίας με επιφάνεια μικρότερη των 200 τ.μ. σε οικόπεδο, στο οποίο δεν έχει εξαντληθεί ο συντελεστής δόμησης, παρέχεται απαλλαγή τόσο για την αξία της κατοικίας, όσο και για την επιφάνεια του οικοπέδου (που αναλογεί στο μελλοντικό κτίσμα) μέχρι τη συμπλήρωση του ορίου των 200 τ.μ.

Το όριο των 200 τ.μ. προσαυξάνεται κατά 25 τ.μ. για κάθε ανήλικο (του οποίου έχει την επιμέλεια) ή προστατευόμενο τέκνο του αγοραστή με ποσοστό αναπηρίας τουλάχιστον 67%, από το τρίτο και επόμενα.

Έτσι, κατά την αγορά ακινήτου από άγαμο, έγγαμο χωρίς τέκνα, και έγγαμο μέχρι δύο τέκνα, παρέχεται πλήρης απαλλαγή μέχρι το όριο των 200 τ.μ. κατά τα ανωτέρω, ενώ σε περίπτωση αγοράς από έγγαμο με τρία τέκνα η παρεχόμενη απαλλαγή ανέρχεται στα 225 τ.μ. κ.ο.κ..

Επισημαίνεται ότι οι προϋποθέσεις που ίσχυαν για τη χορήγηση της απαλλαγής δεν μεταβάλλονται. Όσον αφορά τις διατάξεις των παρ. 1, 2 και 3 του άρθρου 3 διευκρινίζεται ότι δεν θεσπίζονται νέες προϋποθέσεις για την απαλλαγή, αλλά τροποποιούνται οι σχετικές διατάξεις του ν. 1078/1980.

Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή σε αγορές πρώτης κατοικίας η φορολογική υποχρέωση των οποίων γεννιέται από την κατάθεση του νομοσχεδίου στη Βουλή των Ελλήνων, δηλ. από τις 13.12.2007.

Διευκρινίζεται ότι στις περιπτώσεις που έχουν συνταχθεί συμβόλαια αγοράς πρώτης κατοικίας από τις 13.12.2007 και μετά, για τα οποία έχει χορηγηθεί απαλλαγή με βάση τα παλαιά αφορολόγητα ποσά, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. θα προβαίνει οίκοθεν σε νέα εκκαθάριση και επιστροφή του επιπλέον φόρου. Στις περιπτώσεις αυτές που θα διενεργηθεί νέα εκκαθάριση του φόρου, για τη διευκόλυνση των φορολογουμένων, δεν απαιτείται η σύνταξη διορθωτικού συμβολαίου.

Παράδειγμα 1

Αγορά αδόμητου οικοπέδου εμβαδού 500 τ.μ. με Σ.Δ. = 0,6 από άγαμο, αξίας 480.000 ευρώ στο οποίο μπορεί να ανεγερθεί κατοικία 300 τ.μ.

Για την αγορά αυτή θα χορηγηθεί απαλλαγή μέχρι την αξία του οικοπέδου που

αναλογεί σε επιφάνεια κτίσματος 200 τ.μ. και για την υπόλοιπη αξία θα καταβληθεί φόρος μεταβίβασης με συντελεστή 11%.

Απαλλασσόμενη αξία:

Σε 300 τ.μ. αναλογεί αξία 480.000 ευρώ

Σε 200 τ.μ. X;

$X = \frac{480.000 \times 200}{300} = 320.000$ ευρώ

300 Φορολογητέα αξία: 480.000 - 320.000 = 160.000 ευρώ.

Παράδειγμα 2

Αγορά μονοκατοικίας 120 τ.μ. από έγγαμο, σε οικόπεδο εμβαδού 200 τ.μ. με Σ.Δ. = 3 στο οποίο μπορεί να ανεγερθεί συνολικά κατοικία 600 τ.μ.

Η αξία του κτίσματος ανέρχεται στο ποσό των 100.000 ευρώ και η αξία του

δικαιώματος υψούν στο ποσό των 180.000 ευρώ.

Το ακίνητο (οικόπεδο και κτίσμα) βρίσκεται εντός αντικειμενικού συστήματος.

Για την αγορά αυτή θα χορηγηθεί απαλλαγή τόσο για την αξία του κτίσματος, όσο και για την αξία του δικαιώματος υψούν που αναλογεί σε επιφάνεια κτίσματος 80 τ.μ.

(200-120 τ.μ.)

Απαλλασσόμενη αξία οικοπέδου (δικ. υψούν):

Σε 480 τ.μ. αναλογεί αξία

180.000 ευρώ

Σε 80 τ.μ. X:

$$X = \frac{180.000 \times 80}{480} = 30.000 \text{ ευρώ}$$

Σύνολο απαλλασσόμενης αξίας: 100.000 ευρώ (αξία κτίσματος) + 30.000 ευρώ (απαλλασσόμενη αξία οικοπέδου) = 130.000 ευρώ. Φορολογητέα αξία: 280.000 ευρώ - 130.000 ευρώ = 150.000 ευρώ.

Παράδειγμα 3

Αγορά μονοκατοικίας 120 τ.μ. από άγαμο σε οικόπεδο 1.000 τ.μ. με Σ.Δ. = 0,50 στο οποίο μπορεί να ανεγερθεί συνολικά κατοικία 500 τ.μ.

Η αξία του κτίσματος ανέρχεται στο ποσό των 30.000 ευρώ και η αξία του οικοπέδου στο ποσό των 130.000 ευρώ.

Το ακίνητο βρίσκεται στο μικτό σύστημα, δηλ. η αξία του κτίσματος υπολογίζεται με το αντικειμενικό σύστημα (έντυπο Κ1) και η αξία του οικοπέδου με συγκριτικά στοιχεία της Δ.Ο.Υ.

Για την αγορά αυτή θα χορηγηθεί απαλλαγή τόσο για την αξία του κτίσματος, όσο και για την αξία του οικοπέδου που αναλογεί σε επιφάνεια κτίσματος 200 τ.μ. δεδομένου ότι στο μικτό σύστημα στην αξία του κτίσματος δεν περιλαμβάνεται η οικοπεδική αξία που αναλογεί στο κτίσμα αυτό.

Απαλλασσόμενη αξία οικοπέδου:

Σε 500 τ.μ. αναλογεί αξία 130.000 ευρώ

Σε 200 τ.μ. X:

$$X = \frac{130.000 \times 200}{500} = 52.000 \text{ ευρώ}$$

Σύνολο απαλλασσόμενης αξίας: 52.000 ευρώ + 30.000 ευρώ = 82.000 ευρώ. Φορολογητέα αξία: 160.000 ευρώ - 82.000 ευρώ = 78.000 ευρώ.

2. Κυρώσεις σε περίπτωση μη συνδρομής των προϋποθέσεων απαλλαγής.

Με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 3 ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης από τη Δ.Ο.Υ. ότι δε συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις για τη χορήγηση της απαλλαγής, αντί της επιβολής πρόσθετου φόρου ανακρίβειας σύμφωνα με τις διατάξεις του

ν.2523/1997, επιβάλλεται πρόσθετος φόρος σε ποσοστό 100% επί του κυρίου φόρου, χωρίς δυνατότητα περιορισμού του στα 3/5 κατά τις διατάξεις του ανωτέρω νόμου. Επίσης, επανακαθορίζεται ο τρόπος υπολογισμού του επιβαλλόμενου κύριου φόρου μεταβίβασης στην ανωτέρω περίπτωση, ο οποίος υπολογίζεται με βάση την αξία του ακινήτου κατά το χρόνο διαπίστωσης της παράβασης με εφαρμογή των συντελεστών που ίσχυαν κατά το χρόνο χορήγησης της απαλλαγής, εκτός εάν ο φόρος που αναλογεί στην αξία του ακινήτου του χρόνου της απαλλαγής είναι μεγαλύτερος.

Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή σε αγορές πρώτης κατοικίας η φορολογική υποχρέωση των οποίων γεννιέται από την κατάθεση του νομοσχεδίου στη Βουλή των Ελλήνων, δηλ. από τις 13.12.2007.

Εξαίρεση από το τέλος συναλλαγής ακινήτων

Με το ν. 3427/2005 (άρθρα 11 έως 19), σε κάθε μεταβίβαση ακινήτου με επαχθή αιτία που έχει αποκτηθεί με οποιαδήποτε αιτία μετά την 1.1.2006, επιβάλλεται στον αγοραστή αντί του φ.μ.α., τέλος συναλλαγής με συντελεστή 1%.

Με τη διάταξη του άρθρου 4 κατ' εξαίρεση, σε περίπτωση που αποκτηθεί ακίνητο ή εμπράγματο δικαίωμα επί ακινήτου με γονική παροχή από τη 13/12/2007 και μετά και στη συνέχεια μεταβιβαστεί αυτό περαιτέρω με επαχθή αιτία εντός πενταετίας από την κτήση του, επιβάλλεται φόρος μεταβίβασης.

Ως μεταβίβαση με επαχθή αιτία εκτός από την αγορά νοείται και η μεταβίβαση του ακινήτου με διανομή ή ανταλλαγή.

**Ακριβές αντίγραφο
Η Προϊσταμένη της Γραμματείας**

**Ο ΥΦΥΠΟΥΡΓΟΣ
ΑΝΤ. ΜΠΕΖΑΣ**